



İktisadi Kamu Müesseselerinin Kurumlar Vergisi Açısından Değerlendiril- mesi



Erkan MACİT
Vergi Denetmeni

1. Giriş

Kamu hukuku tüzel kişilerin asıl faaliyeti, hakimiyet tasarruflarının ifasıdır. Kamu otoritesinin hakimiyet hakkının kullanılması yönünde cereyan eden bu faaliyetinin kurumlar vergisinin konusunun dışında kalması doğaldır. Ancak kamu hukuku tüzel kişilerinin, hakimiyet hakkına dayalı tasarruflarının yanında pratikte özel hukuka dayanan işlemleri ve faaliyetleri ile bunlardan kaynaklanan kazançları da mevcut olmaktadır. Genel olarak vergi mükellefi olmayan kamu idare ve kurumlarının bu tür gelirlerinin, kurumlar vergisine tabi tutulabilmesi için Kurumlar Vergisi Kanununun 1/c maddesinde, iktisadi kamu müesseselerine yer verilmiş, 4'üncü maddede ise bunların tarifi yapılarak, kamu idare ve müesseselerinin sadece bir iktisadi işletme niteliği taşıyan faaliyetlerden elde ettikleri gelirlerin kurumlar vergisine tabi tutulması öngörülmüştür.

İktisadi kamu müessesesi (İktisadi Devlet Teşekkülleri ve Kamu İktisadi Kuruluşları) olarak kurulmuş ayrı bir tüzel kişiliği olan ve piyasada bu ad altında faaliyet gösteren kuruluşların kavranmasında, vergilendirilmesinde genel itibarıyla problem yaşanmazken, son yıllarda sayıları hızla artan her ne kadar adı

"İktisadi işletme olarak konmasa" veya ayrı tüzel kişiliği olmasa da iktisadi işletme olarak faaliyet gösteren bu işletmelerin kavranması ve vergilendirilmesinde ciddi sorunlar doğmaktadır.

Birçok alanda faaliyet gösteren kamu kurum ve kuruluşları (genel ve katma bütçeli idareler) kuruluş nedenlerinin yanında değişik alanlarda da faaliyet göstermeye başlamışlardır. Kendi çalışanlarına mal ve hizmet sunmak amacıyla oluşturulan (kurulan) ve ilk etapta oldukça mütevazı olan bu işletmeler zaman içinde büyümekte, kendi çalışanlarına sunduğu mal ve hizmet ikinci planda kalırken genel anlamda piyasaya mal ve hizmet sunan ve herkesin faydalandığı işletmelere dönüşmektedir. Bu işletmeleri, tüzel kişiliklerinin olmaması nedeniyle bağlı oldukları kamu idare ve müesseselerinden ayrı mütalaa etmek mümkün değildir. Genel itibariyle kamu idare ve müesseseleri de kurumlar vergisinden muaf olduğundan uygulamada yanlış anlaşılmalara ve vergilemede problemler yaşanmaktadır.

Ayrıca bu işletmeler bazı maliyet unsuruna katlanmadıkları için piyasada aynı türden mal ve hizmet sunan işletmelerle rekabet eder konuma gelmektedirler. Bu işletmelere örnek olarak kamu kurumlarınca işletilen büfe, lokal, kantin, kafeterya vb. gösterilebilir. Bazı kamu kurumlarınca işletilen kantinlerin görünümü hipermarketlerden aşağı kalmazken, üniversitelerce işletilen (özellikle tıp fakültelerinde) büfe ve kantinler sıradan ticari işletme gibi faaliyet göstermektedirler.

2. Konu Hakkındaki Yasal Düzenleme:

Bilindiği üzere 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 1'inci maddesi; "Aşağıda yazılı kurumların kazançları Kurumlar Vergisine tabidir,

- A) Sermaye şirketleri;
- B) Kooperatifler;
- C) İktisadi kamu müesseseleri;
- D) Dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmeler;
- E) (3239 sayılı Kanunun 71'inci maddesiyle eklenen bent) İş ortaklıkları

Bu kanunun tatbikatında sendikalar dernek; cemaatler vakıf hükmündedirler.

Kurum kazancı, Gelir Vergisi mevzuuna giren gelir unsurlarından terekküp eder." Şeklinde düzenlenmiştir.

Yine aynı kanunun iktisadi kamu müesseselerini tarif eden 4'üncü maddesi, "Devlete, özel idarelere, belediyelere ve diğer kamu idarelerine ve müesseselerine ait ve tabi olup faaliyetleri devamlı bulunan ve birinci maddenin (A) ve (B) işaretli bentleri haricinde kalan ticari, sınai ve zirai işletmeler iktisadi kamu müesseseleridir.

Bunların kazanç gayesi gütmemeleri, faaliyetin kanunla tevdi edilmiş görevler arasında bulunması, tüzel kişiliklerinin olmaması, müstakil muhasebeleri ve kendilerine tahsis edilmiş sermayelerinin veya işyerlerinin bulunmaması mükellefiyetlerine tesir etmez." Hükmünü içermektedir.

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 1'inci maddesiyle iktisadi kamu müesseseleri kurumlar vergisinin kapsamına alınmış, 4'üncü maddesinde ise bunların tanımı yapılarak vergilendirilmesinin şartları belirtilmiştir.

Bu kanun hükmünden hareketle iktisadi kamu müesseselerinin vergilendirilmesi esaslarına geçmeden önce, kısaca iktisadi kamu müessesesinin ne olduğu ve nasıl anlaşılması gerektiği konusunu açıklamaya çalışalım.

3. İktisadi Kamu Müessesesi Kavramı:

İktisadi Devlet Teşekkülleri ve Kamu İktisadi Kuruluşları 08.06.1984 tarih ve 233 sayılı "İktisadi Devlet Teşekkülleri ve Kamu İktisadi Kuruluşları Hakkında Kanun Hükmünde Kararname" ile yeni bir düzenlemeye tabi tutulmuş olup, uygulamada yanlış anlaşılan veya karıştırılan "iktisadi devlet teşekkülleri", "kamu iktisadi kuruluşları"nın tanımları yapılmıştır. Buna göre

İktisadi devlet teşekkülleri, 233 sayılı KHK.nin 2/2 maddesine göre sermayesinin tamamı Devlete ait, iktisadi alanda ticari esaslara göre faaliyet göstermek üzere kurulan kamu iktisadi teşebbüsleridir. İktisadi devlet teşekkülleri bakanlar kurulu kararıyla kurulur. Bunlar iktisadi alanda ticari esaslara göre faaliyet göstermek üzere kurulduklarından karlılık ve verimlilik ilkeleri doğrultusunda çalışarak sermaye birikimine yardım etmek ve böylece daha fazla yatırım kaynağı yaratmaktadır. Bunlara örnek olarak, T.C. Ziraat Bankası, Devlet Malzeme Ofisi, Türkiye Petrolleri Anonim Ortaklığı gösterilebilir.

Kamu İktisadi kuruluşları ise; sermayesinin tamamı Devlete ait olan ve te-

kel niteliğindeki mallar ile temel mal ve hizmet üretmek ve pazarlamak üzere kurulan, kamu hizmeti niteliği ağır basan kamu iktisadi teşebbüsleridir. Bunlara örnek olarak ise, TCDD İşletmesi Genel Müdürlüğü, T.C. PTT işletmesi Genel Müdürlüğü, Devlet Havacılık ve Hava Meydanları İşletmesi Genel Müdürlüğü verilebilir.

İktisadi kamu müesseselerine gelince; Müesseseler, sermayesinin tamamı bir. İktisadi devlet teşekkülüne veya bir kamu iktisadi kuruluşuna ait olup ona bağlı işletme veya işletmeler topluluğudur.

İDT.leri ve KİK.ları iktisadi faaliyetlerini genellikle doğrudan doğruya yürütmezler. Bunlar daha ziyade, finansman, planlama, ve koordinasyon görevlerini yaparlar. İktisadi devlet teşekkülleri ve kamu iktisadi kuruluşları kendilerine bağlı müesseseler aracılığıyla iktisadi faaliyetlerde bulunurlar. Müesseseler, İktisadi devlet teşekküllerinin ve kamu iktisadi kuruluşlarının ticari, sınai veya mali konularda faaliyet gösteren birimleridir. Müesseseler bir İktisadi devlet teşekkülüne veya kamu iktisadi kuruluşuna bağlı olmakla beraber, ondan ayrı bir tüzel kişiliği ve malvarlığına sahiptirler. Müesseseler, ilgili teşekkül veya kuruluş genel müdürünün önerisi ve yönetim kurulu kararı ile kurulurlar, statülerinin ticaret siciline kayıt ve ilanı ile, ilk hesap dönemi başlangıcı itibarıyla tüzel kişilik kazanırlar. Müesseselerin statüsünde, ticaret unvanı, çalışma alanı, idare merkezi, tahsis edilmiş sermayesi ve sorumluluğun sermayesi ile sınırlı olduğu hususları yer alır.

233 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede çerçevesi çizilen iktisadi kamu müesseselerinin genel özellikleri bunlar olmakla birlikte, Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 1. maddesinde ifade edilen iktisadi kamu müessesesi kavramı bundan çok daha geniş kapsamlıdır.

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 1. maddesinde ifade edilen "kamu müessesesi" aynı kanunun 4'ncü maddesinde tanımlanmıştır. Burada yapılan tanıma göre

"Devlete, özel idarelere, belediyelere ve diğer kamu idarelerine ve müesseselerine ait ve tabi olup faaliyetleri devamlı bulunan ve birinci maddenin (A) ve (B) işaretli bentleri haricinde kalan ticari, sınai ve zirai işletmeler iktisadi kamu müesseseleridir.

Bunların kazanç gayesi gütmemeleri, faaliyetin kanunla tevdi edilmiş gö-

revler arasında bulunması, tüzel kişiliklerinin olmaması, müstakil muhasebeleri ve kendilerine tahsis edilmiş sermayelerinin veya işyerlerinin bulunmaması mükellefiyetlerine tesir etmez." Görüldüğü üzere bu tanım 233 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede tanımlanan iktisadi kamu müessesesini de içine alan (kapsayan) bir tanımdır.

4. İktisadi kamu müesseselerinin vergiye tabi olmasının şartları:

° **4.1.** Bir iktisadi işletmenin iktisadi kamu müessesesi olarak vergiye tabi tutulması için kamu idare ve müesseselerinden birine (devlete, özel idarelere, belediyelere, diğer kamu idareleri ve müesseseleri) ait veya tabi olarak çalışması lazımdır.

4.2. Bu işletmelerin vergiye tabi tutulabilmeleri için yapılan faaliyetin ticari, sınai veya zirai nitelik taşıması gerekir. Burada önemli olan husus, ticari, sınai ve zirai işletmenin varlığı için işletmenin bağlı olduğu kamu tüzel kişisinden ayrı bir tüzel kişiliğinin bulunması şartı aranmayacağıdır. Ayrıca işletmeye tahsis edilmiş bir sermayenin, müstakil muhasebenin bulunup bulunmamasıda önemli değildir. Bir faaliyetin ticari, sınai, veya zirai faaliyet olup olmadığının tayininde Gelir Vergisi Kanunu hükümlerine bakmak gerekir.

4.3. Bunların yanında kamu idare ve müesseselerine ait veya tabi olup, faaliyetleri devamlı bulunan ticari, sınai ve zirai işletmelerin iktisadi kamu müessesesi olarak vergilendirilebilmesi için bunların sermaye şirketi veya kooperatif statüsünde kurulmamış olmaları gerekir. Aksi halde, bu işletmeler kamu idare ve müesseselerine ait veya tabi olsalar bile iktisadi kamu müessesesi olarak değil sermaye şirketi veya kooperatif olarak vergilendirilirler.

4.4. Faaliyeti Devamlı Bulunan Ticari, Sınai, ve Zirai Bir İşletmenin Varlığı:

Bir işletmenin iktisadi bir işletme olup olmadığı diğer bir ifadeyle bir işletmenin devamlı olarak ticari, sınai ve zirai faaliyette bulunup bulunmadığının saptanması Kurumlar Vergisi açısından büyük önem arz etmektedir. Özellikle hangi faaliyetlerin ticari faaliyet sayılacağı konusunda zaman zaman farklı görüşler ortaya çıkabilmektedir.

Vergi kanunlarında ticari faaliyetten sıkça söz edilmesine karşılık açık bir tanım yapılmamıştır. Türk Ticaret Kanunu'nun 1.maddesinde ise ticari işletme kavramı, "ticarethane veya fabrika yahut ticari şekilde işletilen diğer müesseseler ticari işletme sayılır" şeklinde tanımlanmıştır.

Kazanç sağlamanın hedef tutulması ve devamlılık ticari faaliyetin iki temel unsurunu oluşturur. Ancak yazının önceki bölümlerinde açıklandığı üzere iktisadi kamu müesseselerinin kurumlar vergisine tabi tutulması açısından kazanç sağlamayı hedef tutup tutmama önem taşımamaktadır.

Dolayısıyla mükellefiyetten söz edilebilmesi için işletmenin faaliyetinin devamlılık göstermesi gerekir. Yani iktisadi kamu müessesesinin kurumlar vergisine tabi tutulması ticari, sınai ve zirai nitelikteki işletme faaliyetinin devamlı olmasıyla mümkündür. Ticari işletmenin bünyesinde zaten devamlılık unsuru vardır. Ancak kurumlar vergisi kanunu devamlılık unsuruna ayrıca yer vermiştir. Faaliyet, gelir vergisi uygulaması yönünden ticari kazanç doğuran bir çerçevede yapılırsa bile devamlılık unsuru yoksa kurumlar vergisi yönüyle vergileme yapılmayacaktır.

Bu nedenle arızı olarak yapılan ve para kazanmaya yönelik bir takım organizasyonlar sonucu elde edilen gelir kurumlar vergisine tabi değildir.

Devamlılık yönünden esas olan, işin süresi değil niteliğidir. Bu konuda 47 seri no'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nde; "İktisadi işletmenin tanımı içinde yer alan devamlı olarak yapılan ticari, sınai veya zirai faaliyetten söz edebilmek için bu işletmenin tedavül ekonomisine katılması, başka bir ifadeyle işletmede üretilen malların veya verilen hizmetlerin bir bedel karşılığı satılmış olması gerekir. Aksi halde diğer unsurlar var olsa dahi bir iktisadi işletmenin varlığından söz edilemez." Açıklaması yapılmıştır.

İktisadi kamu müesseselerinin faaliyetleri ticari, sınai ve zirai işletmelerle sınırlı tutulmuştur. İktisadi kamu müessesesinin ticari, sınai ve zirai bir faaliyeti yoksa vergilemeden de söz edilemez.

Tüm bu özellikleri taşıyan işletmenin, tüzel kişiliğinin olmaması, sermayesinin bulunmaması, müstakil muhasebesinin bulunup bulunmaması, bir işyerine sahip olmaması önem taşımaz. Ayrıca iktisadi kamu müesseseleri kar amacıyla çalışırlar. Ancak iktisadi kamu müesseselerinin kazanç gayesi güdüp gütmemeleri faaliyetlerinin kanunla tevdi edilmiş görevler arasında bulunması iktisadi kamu müesseselerinin kurumlar vergisi mükellefi olmalarını etkileyen hususlar değildir.

İktisadi kamu müesseseleri vergilendirilirken Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 7'nci maddesindeki muafiyet hükümleri ile 8'nci maddesindeki istisna hükümlerinin de dikkate alınacağı tabidir.

5. Uygulamada sıkça gündeme gelen ve tartışma konusu olan kreş, kantin ve konukevlerinin Kurumlar Vergisinden muaf olması konusuna gelince;

Yazının giriş bölümünde de belirttiğimiz üzere, hemen her kurum kendi çalışanlarına hizmet sunmak amacıyla kantin işletmektedir. Bu kantinlerin bir çoğu hipermarketler büyüklüğünde olup içerisinde her türlü mal (sebze meyveden giyime, beyaz eşyadan züccaciyeye, kırtasiyeye kadar hemen her şey) satışa sunulmakta ve bedeli mukabilinde sadece çalışanlar veya üyeler değil herkes faydalanmaktadır. Bu işletmelerden, kurumlar vergisi mükellefiyeti bulunmayanların gerekçeleri ise Kanunun Muafıklar başlıklı 7'nci maddesinin 13 numaralı bendidir.

Belirtilen Madde hükmüne göre, "Genel ve katma bütçeli dairelere ait olup sadece kamu mensuplarına hizmet veren, kar amacı gütmeyen ve üçüncü kişilere kiralanmayan kreş, konuk evleri ve bunların kantinleri"nin kurumlar vergisinden muaf olduğu hükmüne bağlanmıştır. Bu hükmeye göre kamu kurumlarına ait olan tüm kantin, kreş ve konuk evlerinin kurumlar vergisinden muaf olduğunu iddia etmek doğru değildir. Muafiyet şartları bent içerisinde sayılmış olup, bu şartlardan herhangi birinin ihlali halinde muafiyet ortadan kalkacaktır.

31 no'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinde konuyla ilgili olarak, "Bu muafiyet, sadece kamu mensuplarına hizmet etmek amacıyla kurulan, karlılık gayesi olmayan ve üçüncü kişilere kiralanmayan genel bütçeli dairelere ait konukevleri ile kantinlerine uygulanacaktır. Ancak bu kuruluşların amaçları dışında faaliyet göstermeleri halinde vergiye tabi olacakları tabidir.

Söz konusu kantinler, konuk evlerinde kalan kamu mensuplarının bu süre zarfında ihtiyaç duydukları malların satışının yapıldığı yerlerdir. Kantinlerde diğer malların veya konuk evinde kalanlar dışında kişilere de satış yapılması hallerinde muafiyetten yararlanılması mümkün değildir" açıklaması yapılmıştır. Dolayısıyla muafiyet şartları kanunda ve genel tebliğde açıklanmıştır. Bu şartları taşımayan kreş, konuk evleri ve bunların kantinleri vergiye tabi olacaklardır. Ayrıca bu tür işletmelerin vergilendirilmesinde, iktisadi kamu müesseselerinin Kurumlar Vergisi'ne tabi tutulmasının gerekçesine de bakmak gerekir.

6. İktisadi kamu müesseselerinin vergilendirilme gerekçesi:

İktisadi kamu müesseselerinde sağlanan kazanç, sonuçta bir kamu geliridir. Dolayısıyla sağlanan kazancın bir kısmının vergi olarak alınması anlamsız olarak görülebilir. İktisadi kamu müesseselerinin vergilendirilmesindeki en

temel amaç piyasadaki rekabet eşitliğinin korunmasıdır. İktisadi kamu müesseseleri kar sağlamayı ikinci planda düşünseler bile piyasada aynı türden mal ve hizmet sunan işletmelerin alternatifi pozisyonundadırlar. Böyle olunca rekabet kaçınılmazdır. Zaten bir çok maliyet unsuruna katlanmayan bu işletmeler bir de vergi kapsamına alınmazsa piyasada rekabet eşitliğinden bahsetmek mümkün olmaz. Piyasadaki gerçek ve özel hukuk tüzel kişilerinin gelişmesi ve rekabet eşitliğinin korunması amacıyla iktisadi kamu müesseseleri vergi kapsamına alınmıştır.

7. Sonuç:

Kamu hukuku tüzel kişilerin asıl faaliyeti, hakimiyet tasarruflarının ifasıdır. Kamu otoritesinin hakimiyet hakkının kullanılması yönünde cereyan eden bu faaliyetinin kurumlar vergisinin konusunun dışında kalması doğaldır. Ancak kamu hukuku tüzel kişilerinin, hakimiyet hakkına dayalı tasarruflarının yanında pratikte özel hukuka dayanan işlemleri ve faaliyetleri ile bunlardan kaynaklanan kazançları da mevcut olmaktadır. Genel olarak vergi mükellefi olmayan kamu idare ve kurumlarının bu tür gelirlerinin, kurumlar vergisine tabi tutulabilmesi için Kurumlar Vergisi Kanununun 1/c maddesinde, iktisadi kamu müesseselerine yer verilmiş, 4'üncü maddede ise bunların tarifi yapılarak, **kamu idare ve müesseselerinin sadece bir iktisadi işletme niteliği taşıyan faaliyetlerden elde ettikleri gelirlerin kurumlar vergisine tabi tutulması öngörülmüştür.** Bu düzenlemenin temel gerekçesi, kamu idare ve müesseseleri ile özel sektör kurumları arasında doğacak vergi adaletsizliğinin, rekabet eşitsizliğinin önlenmesidir.

Her ne kadar adı iktisadi kamu müessesesi olarak konmasa ve ayrı bir tüzel kişiliği olmasa da kamu idaresi veya müessesesine bağlı olarak piyasa şartlarında mal ve hizmet üreten iktisadi kamu müesseselerinin vergilendirilmesinde bu hususun özellikle dikkate alınması gerekmektedir.

YARARLANILAN KAYNAKLAR:

- ALTINDAĞ Mehmet, **Vergi ve Revizyon Rehberi**, Yaklaşım Yayınları, Ankara 2001
KIZILOĞLU Şükrü, **Kurumlar Vergisi Kanunu ve Uygulaması**, Yaklaşım Yayınları, Ankara
MAÇ Mehmet, **Kurumlar Vergisi**, Denet Yayınları, İstanbul 1998
ÖZBALCI Yılmaz, **Kurumlar Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları**, Oluş Yayıncılık, Ankara 1998
GÜNDAY Metin, **İdare Hukuku**, İmaj Yayıncılık, Ankara 1996,
Beyanname Düzenleme Kılavuzu, Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayını, 2002