



KURUMLAR VERGİSİ MÜKELLEFLERİ ve MÜKELLEFİYET TÜRLERİ

Güven ALTAY(*)

1 - GİRİŞ

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun (KVK) 1. maddesine göre kurum kazançları kurumlar vergisine tabi olup, kurum kazancı gelir vergisinin konusuna giren gelir unsurlarından oluşur. Ancak bu gelir unsurları, Gelir Vergisi Kanunu'nda yer aldığı gibi ayrı ayrı kazanç ve irat olarak adlandırılmamakta, tamamı kurum kazancı adı altında kurumlar vergisine tabi tutulmaktadır. KVK'nın 1. maddesinde geçen kurumların elde ettikleri kazançlar kurum kazancıdır. Buna göre; sermaye şirketlerinin, kooperatiflerin, iktisadi kamu kuruluşlarının, dernek veya vakıflara ait iktisadi işletmelerinin ve iş ortaklıklarının kazançları kurumlar vergisine tabidir.

Bu çalışmada, KVK'nın 2. maddesinde düzenlenen kurumlar vergisine tabi olan mükellefler ile KVK'nın 3. maddesinde belirtilen mükellefiyet türleri ayrıntılı olarak ele alınıp açıklanmaya çalışılacaktır.

2- KURUMLAR VERGİSİ MÜKELLEFLERİ

KVK'nın 2. maddesinde, tüzel kişiliklerinin bulunup bulunmadığına bakılmaksızın, kurumlar vergisine tabi olan mükelleflerin nitelikleri açıklanmaktadır.

2.1- Sermaye Şirketleri

KVK'nın 2. maddesinin birinci fıkrasında; Türk Ticaret Kanunu (TTK) hükümlerine göre kurulmuş olan anonim, limited ve sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketler ile benzer nitelikteki yabancı kurumlar, sermaye şirketi sayılmıştır. Bu fıkra hükmü uyarınca, Sermaye Piyasası Kurulu'nun (SPK) düzenleme ve denetimine bağlı yabancı fonlar da sermaye şirketi sayılmaktadır.

(*) Vergi Müfettiş Yardımcısı

2.1.1- Anonim Şirketler

TTK'nın 269. maddesine göre anonim şirket, bir unvana sahip esas sermayesi belirli ve paylara bölünmüş olan ve borçlarından dolayı yalnız mal varlığıyla sorumlu olan, ortakların sorumluluğu taahhüt etmiş oldukları sermaye payları ile sınırlı bir sermaye şirkettir.

Anonim şirketler ani ve tedrici olmak üzere iki şekilde kurulurlar. Ani kuruluş şirket paylarının tamamının kurucular tarafından taahhüt edilmesiyle olur. Tedrici kuruluş ise, bir kısım payların kurucular tarafından taahhüt olunması ve geri kalan kısım için de halka müracaat edilmesi suretiyle olur.

Ana sözleşme yazılı olarak yapılır. Özel kanun hükümlerine göre kurulanlar hariç en az beş kurucu ortak (gerçek veya tüzel kişi) ana sözleşmeye imza eder ve bu imzalar notere tasdik ettirilir.

2.1.1.1- Anonim Şirketler İle İlgili Önemli Bazı Hususlar

Anonim şirket unvanının Türkiye genelinde korunması mecburiyeti bulunmaktadır. Bu itibarla tespit edilen unvanın daha önce herhangi bir ticaret sicilinde tescil edilmemiş olması gerekir. Unvanda işletme konusunun gösterilmesi ve anonim şirket kelimesinin bulunması şarttır. Ticaret unvanı Türkçe olarak tespit edilir. Ancak, şirketin faaliyet konusuna giren mal veya hizmetin tanıtıcı ad veya markasının yabancı dilde olması ya da Türkçe karşılığının bulunmaması hallerinde ve yabancı sermayeli şirketlerde ticaret unvanında yabancı kelime bulunmasına izin verilebilir. Unvanda "Türk, Türkiye, Milli ve Cumhuriyet" kelimelerinin kullanılabilmesi ancak Bakanlar Kurulunun iznine bağlıdır.

Anonim şirketler yasak olmayan her türlü iktisadi maksat ve konular için kurulabilir. Ancak, ana sözleşmede şirket konusunun sınırlarının açıkça gösterilmiş olması şarttır.

Bankacılık, sigortacılık, özel finans kurumu, aracı kurum, holding, radyo televizyon yayıncılığı, döviz büfesi işletmeciliği, faktöring, finansal kiralama ile fuarcılık faaliyetinde bulunmak üzere kurulacak olan anonim şirketlerin münhasıran bu amaçla kurulmaları gerekmektedir.

Şirketler geçerli mevzuat hükümleri dairesinde genel bütçeye dâhil daireler, katma bütçeli idareler, il özel idareleri, belediyeler ve köyler, Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflar, kamu menfaatlerine yararlı sayılan dernekler, bilimsel araştırma geliştirme faaliyetlerinde bulunan kurumlar ve kuruluşlar, üniversiteler, öğretim kurumları ve bu gibi kişi veya kurumlar dışında hibe ve bağışta bulunamazlar.

Anonim şirketler belli bir süre için veya süresiz olarak kurulabilir. Şirket süresiz olarak kuruluyor ise bunun ana sözleşmede açıkça belirtilmesi zorunludur. Şirketin süresi ancak ana sözleşmeyi değiştirmek suretiyle uzatılıp kısaltılabilir.

Anonim şirketlerin sermayesi özel mevzuatı gereği daha fazla sermaye ile kurulabilen şirketler hariç olmak üzere, en az 50.000 Türk Lirası olması gerekir.

Ana sözleşmede; şirket esas sermayesinin miktarı ile her payın itibari kıymetinin Türk Lirası olarak gösterilmesi ve sermayenin ödeme suret ve şartlarının belirtilmesi zorunludur.

Şirket kuruluşunda, sermaye olarak her türlü hak, menkul ve gayrimenkul malların taahhüt edilmesi halinde bu taahhüt şirketin kuruluşunun tescil tarihinden itibaren yerine getirilir. Sermaye olarak konulan mal ve haklar özel bir sicile (tapu sicili, gemi sicili, trafik sicili, sınaî mülkiyet sicili gibi) kayıtlı ise, kuruluşun tescil tarihinden itibaren ilgili sicilde şirket adına tescil ettirilir.

Anonim şirketlerde yönetim kurulu en az 3 kişiden oluşur ve azami 3 yıl süreyle görev yaparlar. Tüzel kişiler yönetim kuruluna seçilemezler, ancak bir tüzel kişinin temsilcisi yönetim kuruluna seçilebilir. Anonim şirketler ana sözleşmede aksi kararlaştırılmadığı takdirde yetkili iki imza ile temsil olunurlar.

4884 sayılı Türk Ticaret Kanunu, Vergi Usul Kanunu, Damga Vergisi Kanunu, İş Kanunu ve Sosyal Sigortalar Kanununda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanunu'nun 2. maddesi ile TTK hükümlerine göre hazırlanan, İç Ticaret 2003/3 sayılı Tebliğle belirlenen, banka, sigortacılık, döviz büfesi, finansal kiralama, faktöring, umumi mağazacılık, holdingler, serbest bölge kurucusu ve işleticisi, sermaye piyasası kanununa tabi ve halka açık şirketler ile özel finans kurumu şirketlerinin kuruluşunda Bakanlığa müracaat edilerek izin alınması gerekmektedir. Bunun dışında kalan anonim şirketler için Bakanlık izni kaldırılmıştır.

Anonim şirketlerin kuruluş işlemleri, ana sözleşmenin notere tasdik ettirildiği tarihten itibaren 15 gün içinde, sayılan belgelerle ilgili ticaret sicili memurluğunda tescil ve Türkiye Ticaret Sicili Gazetesinde ilan ettirilmesi ile tamamlanır.

Anonim şirketin esas sermayesi hiçbir suretle 50.000 Türk Lirasından aşağıya indirilemez. Şirket alacaklılarının haklarının tamamen karşılayacak miktarda aktiflerin mevcut olduğunun tespitine dair mahkemece tayin edilecek üç bilirkişi tarafından verilecek müşterek bir rapor olmadıkça sermaye azaltılığı yapılamaz.

Anonim şirketlerin başlıca organları genel kurul, yönetim kurulu, genel müdür ve diğer müdürler ile denetçilerdir. TTK' ya göre; genel kurul, yönetim kurulu ve denetçiler, anonim şirketlerin bulundurmamak zorunda oldukları organlardır. Müdürler ise kanuna göre zorunlu değildir. Fakat anonim şirketlerin yapısı ve değişik şubelerinin olması sebebiyle gerekli olmaktadır.

2.1.1.2- Genel Kurul

Genel kurul, anonim şirketlerde bütün ortakların toplanarak karar aldıkları bir organdır. Genel kurul anonim şirketlerin en yüksek karar organıdır. Olağan genel kurul toplantısı şirketin hesap devresi sonundan itibaren üç ay içinde en az yılda bir kez, olağanüstü genel kurul toplantıları ise gerekli görülen durumlarda yapılır. Genel kurulun yetkileri şunlardır:

- Şirket ana sözleşmesinin değiştirilmesi,
- Şirketin feshine karar verilmesi,
- Şirket organlarının seçimi, değiştirilmesi ve azledilmesi,
- Hisse senedi ve tahvillerin ihracına karar verilmesi,
- Yönetim kurulu üyelerinin faaliyetlerinin denetimi ve ibrası,
- Bilanço, kar ve zarar hesaplarının onaylanması,
- Tasfiye kararı alındığında tasfiye memurlarının seçimine veya azline karar verilmesi,
- Şirketin genel olarak denetiminin yapılması.

2.1.1.3- Yönetim Kurulu

Yönetim kurulu, anonim şirketin yönetiminden ve üçüncü kişilere karşı temsil edilmesinden sorumlu olan organdır. Yönetim kurul üyeleri genel kurul tarafından seçilir. Görev ve yetkileri bakımından

genel kuruldan sonra en önemli organ yönetim kuruludur. Yönetim kurulu üyeleri gerçek kişilerden oluşur. Yönetim kurulu üyeleri pay sahipleri arasından seçilir. Pay sahibi olan tüzel kişi yönetim kurulu üyesi olamaz, ancak tüzel kişinin temsilcisi olan gerçek kişiler yönetim kuruluna üye olabilir. Ölüm, istifa veya farklı sebeplerle yönetim kurulu üyeliği açıldığı takdirde, ilk genel kurul toplantısına kadar görev yapmak üzere, boşalan yer için yönetim kurulu tarafından atama yapılabilir. Yönetim kurulunun teşkilinden sonra yapılması gereken ilk şey, üyeleri arasından bir başkan ve başkan vekili seçilmesidir. Yönetim kurulu üyeleri en çok üç yıl için seçilebilir. Yönetim kurulu toplandıktan sonra, mevcut üyelerinin çoğunluğu ile karar alabilir. Yönetim kurulunun görevleri şunlardır:

- Genel kurulun toplantıya çağırılması,
- Şirket yöneticilerinin atanması ve azilleri,
- Şirketin denetlenmesi,
- Yıllık raporların düzenlenmesi,
- Bilanço ve kâr zararın tablolarının düzenlenmesi,
- Karın dağıtımı için öneride bulunulması,
- Şirketin defterlerinin tutulması,
- Yönetim kurulu üyeliğinin açılması halinde yeni üye seçimi,
- Şirkete ilişkin tescil ve ilan işlerinin yapılması,
- Şirketin mali durumunun bozulması halinde gerekli tedbirlerin alınması.

2.1.1.3- Genel Müdürler ve Diğer Müdürler

TTK'ya göre, müdürler anonim şirketlerin zorunlu organlarından sayılmamakla beraber şirketler, işlerin yürütülmesi ve şirketin temsil edilmesi açısından müdürlere ihtiyaç duymaktadır. Sözleşmede aksi bir hüküm bulunmadıkça genel müdür ve müdürler, genel kurul kararı ile veya yönetim kurulu tarafından seçilebilir. Müdürlerin atanması ticaret siciline tescil ettirilerek Türkiye Ticaret Sicili Gazetesi'nde ilan ettirilir. Müdürler yönetim kurulu üyelerinden, ortaklardan veya üçüncü kişilerden olabilir. Müdürlerin görev süreleri sözleşmede belirtilmemişse en fazla yönetim kurulu üyelerinin görev süreleri kadardır. Müdürler şirketin ticari temsilcisidir.

2.1.1.4- Denetçiler

Anonim şirketlerde, yönetim kurulu ve genel kurulun yanı sıra yasal olarak bulunması gereken organlardan biri de denetim organıdır. Denetçiler, anonim şirketlerde pay sahiplerinin haklarını korumak üzere geliştirilmiş bir organdır. Şirket işlerini denetlemek üzere bir veya birden fazla denetçi seçilmesi yasal zorunluluktur. Denetçilerin mutlaka pay sahipleri arasından seçilmesi yasal olarak zorunlu değildir. Tek denetçi seçilmesi halinde seçilecek kişinin Türk vatandaşı olması şarttır. Birden fazla denetçi seçilmesi halinde ise yarıdan bir fazlasının Türk vatandaşı olması gerekir.

Denetçiler normal olarak genel kurul tarafından seçilir. Denetçi sayısı birden fazla ise ve bir denetçinin herhangi bir nedenle görevden ayrılması halinde, diğer denetçiler ilk genel kurula kadar görev yapmak üzere yerine birini seçebilir. Tek denetçi olması ve bu denetçinin ayrılması halinde ise, şirket merkezinin bulunduğu yerdeki mahkemeden, ilk genel kurula kadar görev yapmak üzere denetçi tayini istenmesi gerekir. Denetçiler, görevleri gereği şirketin işleriyle ilgili bilgi ve her çeşit belgeyi, sözlü ya da yazılı açıklamayı isteyebilir. Denetçilerin görevleri şunlardır:

- Yönetim kurulu üyeleri ile işbirliği içerisinde bilançonun şeklini tayin etme,
- Üç aydan fazla ara vermemek kaydıyla sık sık ve ansızın şirket veznesini teftiş etme,
- Şirket defterlerinin Vergi Usul Kanunu'na ve diğer kanunlara uygun olarak tutulup tutulmadığını, kayıtların doğru olarak yapılıp yapılmadığını en az altı ayda bir kontrol etme,
- En az ayda bir defa şirketin defterlerini inceleyerek rehin veya teminat olarak teslim olunan her türlü evrakın mevcut olup olmadığını kontrol etme,
- Bütçe ve bilanço denetleme,
- Genel kurul toplantılarına katılma,
- Pay sahiplerinden gelebilecek şikâyetleri inceleyerek rapor etme,
- Tasfiye işlemlerine nezaret etme,
- Yönetim kurulunun ihmali veya suiistimali halinde genel kurul toplantıya davet etme,
- Genel kurula denetleme raporu sunma.

2.1.2- Limited Şirketler

TTK'nın 573. maddesine göre limited şirket iki ve daha fazla gerçek veya tüzel kişi tarafından bir ticaret unvanı altında kurulup ortakların sorumluluğu, koymayı taahhüt ettikleri sermaye ile sınırlı ve esas sermayesi belirli olan şirkettir.

2.1.2.1- Limited Şirketler ile İlgili Önemli Bazı Hususlar

Şirket bir ticaret unvanına sahiptir. Ticaret unvanı iş konusuyla ilgili olmak zorundadır. Şirketin kuruluşu için en az 2, en fazla 50 ortak olmalıdır. Limited şirket ortakları gerçek kişi ve tüzel kişi olabilir. Limited şirketler, bankacılık ve sigortacılık dışında kanunun yasaklamadığı her türlü faaliyette bulunabilir. Limited şirket sermayesinin en az 5.000 Türk Lirası olması şarttır. Limited şirket ortaklarının koyacakları sermayenin en az 25 Türk Lirası veya bunun katları olması zorunludur.

6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunu'nun 35. Maddesinin gereği limited şirket ortakları, şirketten tamamen veya kısmen tahsil edilemeyen veya tahsil edilemeyeceği anlaşılan amme alacağından sermaye hisseleri oranında doğrudan doğruya sorumlu olurlar.

Limited şirketlerin sermayesi hisselerle değil paylara bölünür. Limited şirketler, hisse senedi ve tahvil çıkartamaz. Limited şirketlerde ortaklığın devri, anonim şirketlere göre daha zordur. Pay devrinin noter huzurunda gerçekleştirilmesi, ticaret sicilinde tescili ve Türkiye Ticaret Sicil Gazetesi'nde ilan edilmesi zorunludur.

Limited şirketin yönetimi, ortaklardan biri veya birkaçı tarafından yapılabileceği gibi, dışarıdan yönetici de atanabilir. Limited şirketlerde kararlar ortakların oy çokluğu ile alınır. Ortak sayısı yirmiden fazla olan limited şirketler denetçi bulundurmak zorundadır. Limited şirketlerde ortakların tamamı rekabet yasağına tabi değildir. Sadece yönetici olanlar bu yasağa tabidir.

Limited şirketlerin başlıca organları genel kurul, müdürler ve denetçilerdir.

2.1.2.2- Genel Kurul

Limited şirketlerde ortakların tamamı genel kurulu oluşturur. Genel kurul, hesap döneminin bitiminden itibaren üç ay içinde olağan olarak yılda en az bir kez toplanır. Ortak sayısı yirmiden fazla

olan limited şirketlerin genel toplantıları anonim şirketlerin hükümlerine göre yapılır. Ortak sayısı yirmiden az olan limited şirketlerde ise genel kurul yerine ortaklar kurulu vardır. Ortak sayısı yirmi ve daha az olan limited şirketlerde genel kurul kararları ortakların yazılı oyları ile alınır. Kararların geçerli olması için ödenmiş sermayenin yarısından fazlasını temsil eden ortakların, teklif edilen konu lehinde oy vermeleri gerekir. Genel kurulunun görevleri şunlardır:

- Ana sözleşmede değişiklik yapma,
- Denetçileri seçme, azletme,
- Payların bölünmesi hakkında karar verme,
- Mali tabloları inceleyerek ibra etme,
- Şirket müdürlerini atama, azletme, sürelerini uzatma.

2.1.2.3- Müdürler

Limited şirketlerdeki müdürlerle, anonim şirketlerin yönetim kurulu üyeleri aynı sorumluluk altında çalışmaktadır. Limited şirketlerde yönetim hakkı ve şirketin temsil yetkisi müdürlere verilmiştir. Limited şirketlerde müdürler ortaklar arasından olabileceği gibi dışarıdan da olabilir. Dışarıdan müdür atanabilmesi için bunun ana sözleşmede belirtilmiş olması ya da genel kurul kararı olması gerekir.

Müdürlerin kim olacağı ve nasıl seçileceği ana sözleşmede belirtilir. Müdürlerin atanması ve azli yetkisi, genel kuruldur. Bu yetki başkasına devredilemez. Müdür olacak kişinin bu işi yapabilecek bilgi ve beceriye sahip olması gerekir. Müdür olacak kişi, yüz kızartıcı suçtan ceza almamış; medeni haklarını kullanma ehliyetine sahip ve reşit olmalıdır. Limited şirketlerde müdürler yaptıkları işlemlerden dolayı hukuki ve cezai sorumluluk altındadır. Müdürler yaptıkları işlemleri yasalara ve ana sözleşmeye uygun olarak gerçekleştirmelidir. Müdürlerin görevleri şunlardır:

- Şirketi idare ve temsil etme,
- Genel kurulu toplantıya çağırma,
- Şirketle rekabete girmeme,
- Ana sözleşmenin değiştirilmesi ile ilgili tüm işlemleri yapma ve takip etme,
- İflastan farklı bir sebeple şirketin dağılması halinde, ticaret siciline bildirme,
- Pay defterini tutma,
- Ortakların sermaye koyma borcunu yerine getirmelerini isteme,
- Esas sermayenin belli bir kısmının yok olması durumunda ortaklar genel kuruluna bildirme,
- Mali tabloları düzenleme,
- Yıllık faaliyet raporunu hazırlama.

2.1.2.4- Denetçiler

Limited şirketler, ortak sayısı yirminin altında olması durumunda denetçi bulundurmak zorunda değildir. Otak sayısı yirmiden fazla olan limited şirketler en az bir denetçi bulundurmak zorundadır. Limited şirketlerde denetçiler genel kurul tarafından seçilir. Denetçiler ortaklar arasından seçilebileceği gibi dışarıdan da seçilebilir. Görev süresini dolduran denetçiler tekrar seçilebilir. Denetçi seçilecek kişilerin bu görevi yapabilecek bilgi ve beceriye sahip olması gerekir. Denetçi seçilecek kişilerin ayrıca hukukten gerekli şartları taşıması gerekir. Denetçilerin görevleri:

- Şirket müdürleri ile beraber bilanço düzenleme şeklini belirleme,
- Şirketin tahmini bilançosunu düzenleme,
- Dönem bilançosunu düzenleme,
- Müdürlerin ihmali görüldüğünde genel kurulu toplantıya çağırma,
- En az üç ayda bir şirket kasasını denetleme,
- Genel kurula katılmak suretiyle ortaklara bilgi verme,
- Şirketin muhasebe kayıtlarının yasalara uygun olarak tutulup tutulmadığının kontrolü yapma.

2.1.3- Sermayesi Paylara Bölünmüş (Eshamlı) Komandit Şirketler

TTK'nın 564. maddesine göre sermayesi paylara bölünmüş ve ortaklarından bir veya birkaçının şirket alacaklılarına karşı bir kollektif şirketi ortağı, diğerlerinin bir anonim şirketi ortağı gibi sorumlu olduğu şirket türüdür. Komandite ortakların sorumluluğu sınırsız, komanditer ortakları ise koymayı taahhüt ettikleri sermaye tutarı ile sınırlıdır.

En az beş ortakla kurulup, ortaklardan en az birinin komandite ortak olması gerekir. Şirketin temsil ve yönetiminde adi komandit şirket hükümleri uygulanır. Bunların dışında kalan konularda, aksine özel bir hüküm yoksa anonim şirkete ait hükümler geçerlidir.

2.1.4- Fonlar

Fon, halktan katılma payları karşılığında toplanan paralarla, katılma payı sahipleri adına, riskin dağıtılması ilkesi ve inançlı mülkiyet esaslarına göre, portföy işletmek amacıyla kurulan mal varlığıdır. Kurumlar Vergisi Kanununun uygulanmasında, SPK'nın düzenleme ve denetimine tabi fonlar ile bu fonlara benzer yabancı fonlar da sermaye şirketi sayılmaktadır. Fonların tüzel kişiliği bulunmamaktadır. Mal varlığı, kurucusunun mal varlığından ayrıdır. Fonlarla ilgili bazı önemli kavramların açıklamalarına aşağıda yer verilmiştir.

Portföy: Portföy, geniş anlamıyla bir kişinin veya kuruluşun sahip olduğu varlıkların tümünü ifade eder. Dar anlamıyla portföy ise yatırım fonunun yatırım yaptığı sermaye piyasası araçları (hisse senedi, tahvil, bono, ters repo vb.) ve altın gibi kıymetli madenlerin bütünüdür.

Portföy Yönetimi: Portföye varlık (hisse senedi, tahvil ve bono gibi yatırım araçları) alınıp satılması ve bu varlıkların getirilerinin (faiz ve kar payı gibi) tahsil edilmesi faaliyetleridir. Varlıkların alınıp satılması kararlarına dayanak teşkil eden her türlü araştırma ve analiz gibi faaliyetler de portföy yönetiminin kapsamına girer.

Katılma Payı: Yatırımcının fon portföyüne ortak olmasını sağlayan bir belgedir. Yatırım fonlarındaki katılma payları, şirketlerin hisse senetlerine benzetebilir. Yatırımcılar, hisse senedi olarak şirketlere ortak olması ve o şirketler üzerinde belirli haklar kazanmalarına benzer şekilde, yatırım fonlarına da katılma payı olarak ortak olabilmektedir. Ancak, hisse senedi sahipleri şirket yönetimine katılabilirken, katılma payı sahiplerinin fon yönetimine katılma hakları yoktur. Katılma payları Merkezi Kayıt Kuruluşu bünyesinde yatırımcılar adına kaydi olarak izlenmektedir.

2.1.4.1- Sermaye Piyasası Kurulunun Düzenleme ve Denetimine Tabi Fonlar

Fon kavramı ile ifade edilen oluşumların, Sermaye Piyasası Kanunu ve ilgili mevzuat çerçevesinde

SPK'nın düzenleme ve denetimine tabi olması halinde, sermaye şirketi sayılarak kurumlar vergisine tabi tutulması gerekmektedir.

SPK'nın düzenleme ve denetimine tabi başlıca fonlar yatırım fonları, emeklilik yatırım fonları, varlık finansman fonları ve konut finansman fonlarıdır.

2.1.4.1.1- Yatırım Fonları

Sermaye Piyasası Kanunu hükümleri uyarınca tasarruf sahiplerinden toplanan paralarla, hisse senedi, tahvil/bono, özel sektör borçlanma araçları, ters repo gibi sermaye piyasası araçlarından ve altın ile diğer kıymetli madenlerden oluşan portföy ya da portföyleri tasarruf sahipleri hesabına riskin dağıtılması ilkesi ve inanca dayalı mülkiyet esaslarına göre yönetmek amacıyla kurulan mal varlığına yatırım fonu adı verilir. Her bir yatırımcı, fonun sahip olduğu portföyün bir kısmını temsil eden katılma payını satın alarak fona katılım sağlar. Tasarruf sahipleri, şirketlerden, aracı kuruluşlardan veya menkul kıymet borsalarından hisse senedi ve tahvil almak suretiyle tasarruflarını değerlendirebilirler. Menkul kıymetlere yatırım yapmak bilgi ve uzmanlık gerektirmektedir. Ayrıca bireysel birikimler genelde yeterli büyüklükte olmadığından, bu birikimlerle oluşturulan portföylerde gerekli risk dağılımı yapılamayabilmektedir. Bu risk anapara açısından olabileceği gibi portföyün getirisi açısından da önemli olabilir. Bu nedenle sermaye piyasasında kolektif yatırım kuruluşları olarak adlandırılan yatırım fonları oluşturulmuştur.

Fonlar; bankalar, aracı kurumlar, sigorta şirketleri ve kanunlarında engel bulunmayan emekli ve yardım sandıkları tarafından SPK'nın izniyle kurulabilmektedir. Yatırım fonları, içtüzüklerinde belirtilmek koşuluyla, tahvil ve bono fonu, hisse senedi fonu, sektör fonu, iştirak fonu, grup fonu, yabancı menkul kıymetler fonu, kıymetli madenler fonu, altın fonu, karma fon, likit fon, değişken fon, endeks fon, özel fon, serbest yatırım fonu olarak adlandırılmaktadır. Ayrıca, girişim sermayesi yatırım fonları ve gayrimenkul yatırım fonları da Kurumlar Vergisi Kanunu'nun uygulanmasında fon olarak kabul edilmektedir.

Yabancı yatırım fonları ve ortaklıkları kendi ülkelerindeki hukuki yapıları nedeniyle birbirlerinden kesin hudutlarla ayrılmamakta ve Sermaye Piyasası Mevzuatı'ndaki tanımları ile tam olarak uyum sağlamaktadır. Bu sebeple, SPK uygulamaları açısından portföy işletmeciliği faaliyetinde bulunan, emeklilik ve sigorta kuruluşları ile bunlar tarafından kurulan fonlar ve ortaklıklar, ülke fonları, yatırım kuruluşları, yatırım ortaklıkları ve yatırım fonları gibi pek çok çeşitte olan yabancı kurumsal portföy işletmecilerinin tümü (Türk yatırım fonlarından mahiyet farklılıkları söz konusu olsa dahi, sorunu yabancı mevzuata göre de çözümlmek zaruri olduğundan) mali mevzuat uygulamaları açısından, "Sermaye Piyasası Kanunu'na göre kurulan menkul kıymetler yatırım fonları" gibi sayılmaktadır¹. Yatırım fonlarının yönetim ilkeleri aşağıda belirtilmiştir.

Riskin Dağıtılması İlkesi: Bu ilke sayesinde yatırım fonlarının, bireylerin kendi imkânları ile sağlayamayacakları ölçüde riski dağıtmaları mümkün olmaktadır. Borsada hisse senetleri belirli miktarların (lot) altında işlem görmez. Bu nedenle kişinin elinde ancak bir kaç hisse senedine yatırım yapabilecek kadar nakit bulunması durumunda, risk yeterince dağıtılmamış olur. Örneğin, hisse senedi satın alınan iki şirketin mali durumunun bozulması ve hisse senetlerinin fiyatlarının düşmesi ihtimali, 25 ayrı

¹ TAVUZ Akın, "Yabancı Yatırım Fonları Kurumlar Vergisi Mükellefi midir?", Vergi Dünyası, 2006, Sayı:294, s.62

şirkete ait hisse senedinin fiyatlarının birden düşmesi ihtimalinden çok daha yüksektir. Yatırım fonları, çok kişiden para toplayarak, oldukça büyük portföyler oluşturabilir. Bu sayede çok daha fazla sayıda hisse senedine ve daha başka yatırım araçlarına, örneğin, tahvil ve bonolara yatırım yaparak, hisse senedi fiyatlarındaki herhangi bir düşüş anında bundan en az derecede etkilenme şansına sahip olurlar.

Profesyonel Yönetim: Özellikleri itibarıyla işlem yapabilmek için belirli bir bilgi birikimi gerektiren ve teknik piyasalar olarak nitelenen menkul kıymet piyasalarındaki gelişmelerin yakından takip edilmesi icap eder. Doğal olarak bireylerin böylesine bir takibi düzenli olarak yapmaları ve bu piyasalarda oluşan gelişmelerin menkul kıymet fiyatlarına etkilerini tahmin ederek ona göre zamanında tavır alabilmeleri zordur. Yatırım fonları, çok fazla sayıda kişiden para toplamak suretiyle, yüksek miktarlarda portföyler oluşturduklarından, gerekli donanım ve menkul kıymet piyasalarıyla ilgili yetişmiş elemanlara sahip olurlar. Bu sayede piyasalarda gözlemlenen hareketlerin ne anlama geldiğini sürekli bir şekilde takip ederek gerekli işlemleri gerçekleştirirler.

Menkul Kıymet Portföyü İşletmek: Yatırım fonları, bazı kısıtlamalar dahilinde nakit ve kıymetli maddelere de yatırım yapabilmekle beraber, temel amaçları menkul kıymet alıp satmak ve alım satımlar arasında oluşan olumlu fark ile bu menkul kıymetlerin kar payları ve faizlerinden gelir sağlamak olan kuruluştur.

İnançlı Mülkiyet: Yatırım fonları inançlı mülkiyet esasına dayanır. İnançlı mülkiyet esasında fona inançlı olarak fon kurucusu sahiptir. Tasarruf sahipleri ise fonla ilgili işlemleri yapma yetkisini kurucuya verirler. Bu yetki devri fon içtüzüğü ile olur. Kurucu, fonu bu sözleşme (içtüzük) çerçevesinde ve tasarruf sahiplerinin haklarını koruyarak yönetmek/yönetmek zorundadır.

Mal Varlığının Korunması: Fon, tüzel kişilik sahibi olmamakla beraber fonun mal varlığı kurucudan ayrıdır. Ayrıca Sermaye Piyasası Kanunu uyarınca, fon malvarlığı rehin edilemez, teminat gösterilemez ve üçüncü kişiler tarafından haczedilemez. Bir başka ifade ile fon malvarlığının korunması kanun ile güvence altına alınmıştır.

2.1.4.1.2- Emeklilik Yatırım Fonları

Bireysel emeklilik tasarruf ve yatırım sistemi, bireylerin emekliliğe yönelik tasarruflarının yatırıma yönlendirilmesi suretiyle emeklilik döneminde ek bir gelir sağlanarak refah düzeyinin yükseltilmesine, ekonomiye uzun vadeli kaynak yaratarak istihdamın artırılmasına ve ekonomik kalkınmaya katkıda bulunulmasına, sosyal güvenliğin kapsamının genişletilmesine, kamunun sosyal güvenlik kaynaklanan yükünün azaltılmasına, mali sektörde uzun vadeli fonların artarak kurumsal yatırımcıların gelişmesine ve sermaye piyasalarının derinleşmesine olanak sağlayan bir özel emeklilik sistemidir.

4632 sayılı Bireysel Emeklilik Tasarruf ve Yatırım Sistemi Kanunu'nun 15. maddesine göre kurulan ve bireysel emeklilik sisteminde faaliyet göstermek üzere, emeklilik branşında ruhsat almış şirket olarak tanımlanan emeklilik şirketi tarafından, emeklilik sözleşmesi çerçevesinde alınan ve katılımcılar adına bireysel emeklilik hesaplarında izlenen katkıların, riskin dağıtılması ve inançlı mülkiyet esaslarına göre işletilmesi amacıyla oluşturulan malvarlığıdır. Bu oluşumlar, anılan Kanun'da yer alan amaçlar dışında kullanılamaz ve kurulamazlar. Bireysel emeklilik sisteminin temel özelliklerini aşağıdaki şekilde sıralamak mümkündür.

- Sistem, gönüllülük esasına göre işlemekte ve her kesimin katılımına açık bulunmaktadır.
 - Tasarruflar, Hazine Müsteşarlığı'nın denetimine tabi olarak kurulan emeklilik şirketleri tarafından, Sermaye Piyasası Kurulu mevzuatı çerçevesinde oluşturulan emeklilik yatırım fonlarında değerlendirilmektedir.
 - Emeklilik şirketleri en az üç farklı risk ve getiri bileşimine sahip emeklilik yatırım fonu kurar, bu şekilde bireylerin kendi risk ve gelir beklentilerine uygun yatırım tercihleri yapabilmelerine olanak tanınmaktadır.
 - Yatırımların kamu borçlanma senetleri ve ters repo gibi sabit getirili yatırım araçlarının yanı sıra, hisse senedi gibi değişken getirili yatırım araçlarına da yönlendirilmesi mümkün olmaktadır.
 - Emeklilik yatırım fonları, SPK'ya tabi portföy yönetim şirketleri tarafından profesyonel portföy yönetim ilkeleri çerçevesinde yatırıma yönlendirilmektedir.
 - Birikimlerin asgari bir süre sonunda başka bir emeklilik yatırım fonuna ya da emeklilik şirketine aktarılması mümkün olmaktadır.
 - Emeklilik yatırım fonunun varlıkları, emeklilik şirketinin malvarlığından ayrı olarak Sermaye Piyasası Kurulu'nca uygun görülen merkezi bir saklama kuruluşunda saklanır.
- Bireysel emeklilik sisteminin hedefleri şunlardır:
- Gayrisafi milli hasılanın %5-10 düzeyinde bir birikim yaratılması,
 - Sosyal güvenliğin kapsamının genişlemesi ve katılanlara emeklilik döneminde ek bir gelir sağlanarak refah düzeylerinin yükselmesine katkıda bulunulması,
 - Reel sektöre kullanabileceği ilave kaynaklar yaratılması, bu yolla üretim ve istihdamda artış sağlanarak istikrarlı bir büyümenin gerçekleştirilmesi,
 - Para ve sermaye piyasalarına yeni kaynaklar sağlanarak piyasaların gelişmesine ve derinleşmesine katkıda bulunulması, bu suretle kamu ve özel sektörün borç bulma imkanlarının kolaylaştırılması.
- Bireysel emeklilik sisteminde katkı payları ücretlilerde yıllık ücretin, serbest meslek mensuplarında ise yıllık gelirin %10'unu ve asgari ücretin yıllık tutarını aşmamak üzere gelir vergisi matrahından indirilebilmektedir. Bakanlar Kurulu %10 olarak belirlenen oranı %20'ye, asgari ücretin yıllık tutarını ise 2 katına kadar artırmaya yetkilidir. İşverenler tarafından ücretliler adına bireysel emeklilik sistemine ödenen katkı payları, %10'luk sınırı aşmamak üzere doğrudan gider olarak yazılabilmektedir.
- Emeklilik yatırım fonlarının portföy işletmeciliğinden doğan kazançları kurumlar vergisinden istisnadır. Bireysel emeklilik sisteminden emeklilik hakkı kazananlar ile bu sistemden vefat, maluliyet veya tasfiye gibi zorunlu nedenlerle ayrılanlara yapılan ödemelerin % 25'i gelir vergisinden ve her türlü stopajdan müstesnadır. Emekliliğe hak kazandıktan sonra alınan ve % 25'i her türlü vergiden muaf olan emeklilik aylığı veya toplu paralar menkul sermaye iradı olarak kabul edilir ve beyan yerine stopaj ile vergilendirilir.
- Tüzel kişiliği haiz emekli sandıkları, yardım sandıkları ile emeklilik ve sigorta şirketleri tarafından;
- On yıl süreyle prim, aidat veya katkı payı ödemediği ayrılanlara yapılan ödemeler %15,
 - On yıl süreyle katkı payı ödemiş olmakla birlikte bireysel emeklilik sisteminden emeklilik hakkı kazanmadan ayrılanlar ile diğer sandık ve sigortalardan on yıl süreyle prim veya aidat ödeyenlere ve vefat, maluliyet veya tasfiye gibi zorunlu nedenlerle ayrılanlara yapılan ödemeler %10,
 - Bireysel emeklilik sisteminden emeklilik hakkı kazananlar ile bu sistemden vefat, maluliyet veya tasfiye gibi zorunlu nedenlerle ayrılanlara yapılan ödemeler % 5 oranında stopaja tabidir.

Sigorta ve emeklilik şirketleri ile emeklilik yatırım fonlarının kuruluşları dahil her türlü işlemlerinde düzenlenen kağıtlar damga vergisinden müstesna tutulur.

2.1.4.1.3- Konut Finansmanı Fonları

İhraç edilen ipotēğe dayalı menkul kıymetler karşılığında toplanan paralarla, ipotēğe dayalı menkul kıymet sahipleri hesabına inançlı mülkiyet esaslarına göre oluşturulan mal varlığıdır.

2.1.4.1.4- Varlık Finansmanı Fonları

İhraç edilen varlığa dayalı menkul kıymetler karşılığında toplanan paralarla, varlığa dayalı menkul kıymet sahipleri hesabına inançlı mülkiyet esaslarına göre oluşturulan mal varlığıdır.

2.2- Kooperatifler

KVK'nın 2. maddesinde kooperatiflerin, 1163 sayılı Kooperatifler Kanunu'na veya özel kanunlarına göre kurulan kooperatifler ile benzer nitelikteki yabancı kooperatifleri ifade ettiği belirtilmiş, ancak kooperatifler türleri itibarıyla tek tek sayılmamıştır. Bu çerçevede, hangi türde olursa olsun kooperatifler kurumlar vergisi mükellefi olarak kabul edilmektedir. Yabancı bir kuruluşun kooperatif niteliğinde olup olmadığı ise Kooperatifler Kanunu'nun ilgili hükümlerine göre değerlendirilecektir.

Kooperatifler Kanunu'nun 1. maddesinde göre; tüzel kişiliği haiz olmak üzere ortaklarının belirli ekonomik menfaatlerini ve özellikle meslek veya geçimlerine ait ihtiyaçlarını işgücü ve parasal katkılarıyla karşılıklı yardım, dayanışma ve kefalet suretiyle sağlayıp korumak amacıyla gerçek ve tüzel kişiler tarafından kurulan değişir ortaklı ve değişir sermayeli ortaklıklara kooperatif denir.

Dernek veya adi şirket mahiyetinde olmakla birlikte kooperatif olarak adlandırılan okul kooperatifleri, KVK'nın uygulanmasında kooperatif sayılmamaktadır. Okul kooperatiflerinin Kooperatifler Kanunu'na göre veya derneğe bağlı iktisadi işletme şeklinde kurulmaları durumunda ise hukuki durumlarının gerektirdiği şekilde kurumlar vergisi mükellefi olarak dikkate alınacağı tabiidir. Bunun yanı sıra özel kanunlarına göre kurulan kooperatifler de kurumlar vergisi mükellefi sayılmıştır.

Kooperatifler sosyal amaçla kurulan kurumlardır. Genel olarak ortaklarının ekonomik durumlarını geliştirme, menfaatlerini koruma ve güven altına alma amacını işleyen, karşılıklı yardım ve dayanışma gibi ortağın kişiliğine bağlı amaçları kullanan, eşitlik ilkesinin uygulandığı kişiler topluluğudur².

Kooperatifler bir şirket veya ortaklık değildir. Bu nedenle ayrı bir yasayla düzenlenmiştir. En az yedi kişi ile kurulabilir. Kooperatiflerin ortak sayısı ve sermayesi devamlı değişebilir. Kooperatiflerde sermaye şirketleri ile ticari işletmelerin aksine kazanç ön planda değildir. Ortakların ekonomik faaliyetleri, mesleki ve geçimlerine ilişkin gereksinimlerinin karşılanması ön plandadır.

Kooperatifler tüketim, üretim, yapı, kredi vb. kooperatifi şeklinde kurulabilirler. Kooperatifler, bu faaliyetlerini yürütürken kazanç elde edebilirler. Esas mukavelelerinde sermaye üzerinden kazanç dağıtılmaması, idare meclisi başkan ve üyelerine kazanç üzerinden hisse verilmemesi, ihtiyat akçelerinin ortaklara dağıtılmaması ve münhasıran ortaklar ile görülmesine dair hükümler bulunması şartı ile kooperatifler, kurumlar vergisinden muaftır.

² MARMARA Şen Filiz, MARMARA Kerem, "Kooperatiflerde Vergilendirme" <http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/makaleler/20101218269.htm>, Erişim Tarihi: 08.11.2011

Ayrıca kooperatiflerin muafiyetten yararlanabilmesi için varsa kooperatif üst kuruluşuna girmesi gerekmektedir. Kooperatifler muafiyet koşullarını taşımıyorsa bu durumda elde edilen kazanç kurumlar vergisine tabi tutulur. Kooperatiflerin bazı durumlarda zorunlu olarak gelir elde ettiği görülmektedir. Örneğin üyelerinin aidatlarını bankada tutan ve bundan mevduat geliri elde eden bir kooperatifin sadece bu geliri varsa bu gelir kurumlar vergisine tabi tutulmamaktadır.

2.3- İktisadi Kamu Kuruluşları

2.3.1- Devlete, İl Özel İdarelerine, Belediyelere, Diğer Kamu İdarelerine ve Kuruluşlarına

Ait veya Bağlı Olan Ticarî, Sınâî ve Ziraî İşletmeler

İktisadi kamu kuruluşları, KVK'da kullanılmış bir ifadedir. İktisadi kamu kuruluşları kavramı, hem kamu iktisadi teşebbüslerini hem de kamu kurum ve kuruluşlarına ait veya tabi olan veyahut bunlar tarafından kurulan veya işletilen iktisadi kuruluşlar ile döner sermayeli kuruluşları da içerir. Bu nedenle iktisadi kamu kuruluşları, hem kamu iktisadi teşebbüslerini ve hem de iktisadi devlet teşekküllerini kapsamı içine alır³.

İktisadi kamu kuruluşları son yıllarda ilgili yasalarla yeniden düzenlenmiş ve sınıflandırılmıştır. Bunlar; işletme, iştirak, bağlı ortaklık, müessese, kamu iktisadi kuruluşu, iktisadi devlet teşekkülü ve kamu iktisadi teşebbüsüdür. Kamu iktisadi teşebbüsü, iktisadi devlet teşekkülü ile kamu iktisadi kuruluşunun ortak adıdır.

İktisadi devlet teşekkülü, sermayesinin tamamı devlete ait, iktisadi alanda ticari esaslara göre faaliyet göstermek üzere kurulan, kamu iktisadi teşebbüsüdür.

Kamu iktisadi kuruluşu, sermayesinin tamamı devlete ait olup tekel niteliğindeki mal ve hizmetleri kamu yararı gözeterek üretmek ve pazarlamak üzere kurulan ve gördüğü bu kamu hizmeti dolayısıyla ürettiği mal ve hizmetler imtiyaz sayılan kamu iktisadi teşebbüsüdür.

Müessese, sermayesinin tamamı bir iktisadi devlet teşekkülüne veya kamu iktisadi kuruluşuna ait olup, ona bağlı işletme veya işletmeler topluluğudur.

Bağlı ortaklık, sermayesinin yüzde ellisinden fazlası iktisadi devlet teşekkülüne veya kamu iktisadi kuruluşuna ait olan işletme veya işletmeler topluluğundan oluşan anonim şirketlerdir.

İştirak, iktisadi devlet teşekküllerinin veya kamu iktisadi kuruluşlarının veya bağlı ortaklıklarının, sermayelerinin en az yüzde on beşine, en çok yüzde ellisine sahip bulundukları anonim şirketlerdir.

İşletme, müesseselerin ve bağlı ortaklıkların mal ve hizmet üreten fabrika ve diğer birimleridir.

Bir iktisadi kamu kuruluşunun varlığından söz edilebilmesi için kuruluşun;

- Kamu idareleri veya kamu kuruluşlarına ait veya bağlı olması (ait olma, sermaye bakımından; bağlı olma ise idari bakımdan bağlılığı ifade eder),

- Sermaye şirketi veya kooperatif şeklinde kurulmamış olması,

- Ticari, sınâî veya zirai alanda devamlı olarak faaliyette bulunması gerekmektedir.

İktisadi kamu kuruluşlarının kazanç amacı gütmemeleri, faaliyetlerinin kanunla verilmiş görevler arasında bulunması, tüzel kişiliklerinin olmaması, bağımsız muhasebelerinin ve kendilerine ayrılmış

³ ARPACI Altar Ömer, "Kurumlar Vergisi Mükellefi Olarak İktisadi Kamu Kuruluşları ile Demek Veya Vakıflara Ait İktisadi İşletmeler", Mali Çözüm, 2010, Sayı:97, s.167

sermayelerinin veya iş yerlerinin bulunmaması mükellefiyetlerini etkilemeyecektir. Mal veya hizmet bedelinin sadece maliyeti karşılayacak kadar olması, kâr edilmemesi veya kârın kuruluş amaçlarına tahsis edilmesi de bunların iktisadî niteliğini değiştirmeyecektir.

2.3.2- Yabancı Devletlere, Yabancı Kamu İdare ve Kuruluşlarına Ait veya Bağlı Olan Ticarî, Sınai ve Zirai İşletmeler

Yabancı devletlere, yabancı kamu idare ve kuruluşlarına ait veya bağlı olup sermaye şirketleri ve kooperatifler dışında kalan ticari, sınai ve zirai işletmeler, iktisadi kamu kuruluşu olarak kurumlar vergisine tabidir. Bunların mükellefiyetlerinin tayini konusunda, kazanç gayesi gütmemeleri, tüzel kişiliklerinin olmaması, müstakil muhasebeleri ve kendilerine tahsis edilmiş sermayelerinin veya işyerlerinin bulunmamasının etkisi yoktur. Yabancı kamu idare ve kuruluşlarının vergilendirilmesinde yerli iktisadi kamu kuruluşlarının vergilendirilme ilkeleri geçerli olacaktır.

2.4- Dernek veya Vakıflara Ait İktisadi İşletmeler

253 sayılı Dernekler Kanununa göre dernek; kazanç paylaşma dışında, kanunlarla yasaklanmamış belirli ve ortak bir amacı gerçekleştirmek üzere en az yedi gerçek veya tüzel kişinin bilgi ve çalışmalarını sürekli olarak birleştirmek suretiyle oluşturdukları tüzel kişiliğe sahip kişi topluluklarıdır. 4721 sayılı Türk Medeni Kanununa göre vakıf; gerçek veya tüzel kişilerin yeterli mal ve hakları belirli ve sürekli bir amaca özgülemeleri ile oluşan tüzel kişiliğe sahip mal topluluklarıdır.

KVK'nın 1. maddesinin birinci fıkrasının (ç) bendi hükmüne göre, dernek veya vakıflar (tüzel kişiliği itibarıyla) kurumlar vergisinin konusu dışında olup bunlara ait iktisadi işletmelerin kurumlar vergisi mükellefiyeti bulunmaktadır. KVK'nın 2. maddesine göre dernek veya vakıflara ait veya bağlı olup faaliyetleri devamlı bulunan ve sermaye şirketleri ile kooperatifler dışında kalan ticari, sınai ve zirai işletmeler ile benzer nitelikteki yabancı işletmeler, dernek veya vakıflara ait iktisadi işletmeler olarak tanımlanmıştır. Bu durumda, dernek veya vakıflara ait veya bağlı olup faaliyetleri devamlı bulunan ticari, sınai ve zirai işletmeler ile benzer nitelikteki yabancı işletmeler kurumlar vergisi mükellefidirler.

İktisadi işletmenin belirlenmesinde KVK'nın 2. maddesinin beşinci fıkrasında belirlenen koşullar dikkate alınacak olup işletmelerin belirgin özellikleri bağlılık, devamlılık ve faaliyetin ticari, sınai veya zirai bir mahiyet arz etmesidir. Diğer bir anlatımla iktisadi işletmenin unsurları, ticari faaliyetin de temel özelliklerinden olan, bir organizasyona bağlı olarak piyasa ekonomisi içerisinde bedel karşılığı mal alım-satımı, imalatı ya da hizmet ifaları gibi faaliyetlerdir. Kanun, bu gibi halleri tek tek saymak yerine, dernek ya da vakıf tarafından piyasa ekonomisi içerisinde icra edilen tüm iktisadi faaliyetleri kapsama almıştır.

Dernek veya vakfa ait bir iktisadi işletmenin varlığından söz edilebilmesi için iktisadi işletmenin;

- Dernek veya vakfa ait veya bağlı olması (ait olma, sermaye bakımından; bağlı olma ise idari bakımdan bağlılığı ifade eder),
- Sermaye şirketi veya kooperatif şeklinde kurulmamış olması,
- Ticari, sınai veya zirai alanda devamlı olarak faaliyette bulunması gerekmektedir.

Devamlılık unsuru, bir hesap dönemi içinde aynı veya ayrı faaliyet alanlarında ticari mahiyet arz eden işlemlerin birden fazla yapılmasını ifade etmektedir. Aynı hesap döneminde tek işlem nedeniyle

ticari faaliyetin devamlılık unsurunun oluştuğunu kabul etmek mümkün olmamakla birlikte, faaliyetin organizasyon gerektirmesi veya amacının ticari olması durumunda devamlılık unsurunun varlığı kabul edilir. Ticari organizasyon, sermaye tahsisi, işyeri açılması, personel istihdamı, ticaret siciline kaydolmak gibi unsur ve şartlardan tümü veya bir kısmı yerine getirilmek suretiyle belirli şekilde kurulmuş olacaktır. Bu takdirde bu organizasyon içinde bir takvim yılında veya iki veya üç yılda tek bir işlem yapılmış olsa dahi ticari faaliyetin varlığı kabul edilecektir.

Örneğin; bir dernek tarafından (telif ve yayın hakkı elinde bulundurulmak suretiyle) bir kitabın yayınlanarak satışa sunulması halinde, bir defada yapılmış olsa dahi piyasaya sunularak birden fazla kişiye pazarlanması nedeniyle devamlılık unsuru gerçekleşmiş olacaktır. Pazarlama işleminin bir defada herhangi bir dağıtım şirketi aracılığı ile yapılmış olması da durumu değiştirmeyecektir.

Bir dernek tarafından (daha önce herhangi bir şekilde basım ve dağıtımı yapılmamış) bir kitabın telif ve yayın hakkının satılması halinde iktisadi işletmeden söz edilemeyecektir.

Bir derneğin bir defaya mahsus olmak üzere basımını yaparak satışa sunacağı kitaptan elde gelecek gelir, devamlı olarak yapılan bir faaliyet sonucu elde edilmiş sayılacağından, iktisadi işletme oluşacak ve söz konusu gelirler de kurumlar vergisine tabi tutulacaktır.

Bir derneğin nakit varlıklarının bir kısmının, derneğin amaçlarını gerçekleştirebilmek için ihtiyaç duyduğu gelirleri sağlamak amacıyla menkul kıymet alımına tahsis edilmesi, daha sonra bu menkul kıymetlerin yıl içinde farklı tarihlerde birkaç kez elden çıkarılması veya itfa tarihinde nemesi ile birlikte tahsil edilmesi durumunda, devamlılık arz eden ticari, sınaî ve zirai bir faaliyetten söz edilemeyeceğinden derneğe bağlı bir iktisadi işletmenin varlığı söz konusu olmayacaktır. Ancak, söz konusu derneğin, üyelerinden aidat veya bağış adı altında topladığı ve/veya üyelerin değerlendirilmek üzere verdikleri paralarla müstakil bir eleman istihdamını gerektirecek boyutta menkul kıymet alım-satım faaliyetinde bulunması ve münhasıran bu faaliyet için eleman istihdam edilmesi ticari organizasyonun oluştuğu anlamına gelecektir.

Ekonomik faaliyetin ticari organizasyonu gerektirmesi ve yılda birden fazla tekrar ettirilmesi veya her yıl bir defa olmakla beraber müteakip yıllarda ya da birkaç yıl arayla yapılmasına karşılık periyodik olarak tekrar etmesi durumunda da bu faaliyetin devamlı olduğunun kabulü gerekmektedir.

Örneğin; aynı vergilendirme döneminde birden fazla veya birden fazla vergilendirme döneminde periyodik olarak, ticari bir organizasyon çerçevesinde çay, yemek, tiyatro, kermes, konser gibi faaliyetlerin düzenlenmesi ve bu faaliyetlerden dolayı gelir elde edilmesi nedeniyle oluşacak olan iktisadi işletme için kurumlar vergisi mükellefiyetinin tesis edilmesi gerekecektir. Yapılan işlemlerin ticari mahiyet arz etmemesi durumunda, devamlı bir ekonomik faaliyet söz konusu olmayacaktır.

Bir derneğin üç yıl önce satın aldığı nakil vasıtalarından aynı yıl içinde bir veya bir kaçını elden çıkartması halinde, devamlı surette yapılan bir iktisadi faaliyetten bahsedilemeyecektir.

Faaliyetin dönersel veya mevsimlik olması (havuz ve plaj işletmeciliği gibi), işin niteliği nedeniyle faaliyetin devamlılığına engel teşkil etmemektedir.

Bütün bu koşulları taşıyan iktisadi işletmelerin sermaye şirketi veya kooperatif şeklinde kurulmaları da şarttır. Aksi halde, dernek veya vakfa ait iktisadi işletme olarak değil, sermaye şirketi ya da kooperatif olarak müstakilen vergiye tabi tutulurlar.

Anılan şartları taşıyan dernek veya vakıfların iktisadi işletmeleri;

- Kazanç gayesi güdüp gütmediklerine,
- Faaliyetin, kanunla verilmiş görevler arasında bulunup bulunmamasına,
- Tüzel kişiliğe sahip olup olmamalarına,
- Bağımsız muhasebelerinin bulunup bulunmamasına,
- Kendilerine tahsis edilmiş sermaye veya iş yerlerinin olup olmadığına bakılmaksızın vergiye tabi tutulurlar.

Diğer taraftan;

- Satılan mal veya hizmete ait bedelin sadece maliyeti karşılayacak kadar olması,
- Kâr edilmemesi,
- Kârın kuruluş amaçlarına tahsis edilmesi bunların iktisadi işletme olma vasfını değiştirmeyecektir.

Kazanç sağlama amacı olmasa dahi işletmenin konusunun ve faaliyetinin, her türlü mal ve hizmet satışı ya da bunlara benzer şekillerde olması ve devamlı surette yapılması durumlarında da dernek veya vakıflara ait iktisadi işletme olduğu kabul edilecektir.

İktisadi işletmenin tanımı içinde yer alan ve devamlı olarak yapılan ticari, sınai veya zirai faaliyetten söz edebilmek için bu işletmenin tedavül ekonomisine katılması, başka bir ifadeyle işletmede üretilen veya alınan malların veya verilen hizmetin bir bedel karşılığı satılmış olması gerekir. Aksi halde diğer unsurlar var olsa dahi bir iktisadi işletmenin varlığından söz edilemez.

Buna göre dernek veya vakıfların eğitim ve sağlık gibi bir takım hizmetleri bir bedel karşılığı olmaksızın yerine getirmeleri halinde, bu faaliyetler dernek veya vakfa bağlı iktisadi işletme olarak nitelendirilmeyecektir. Ancak, sözü edilen hizmetlerin yerine getirilmesi için yapılan masrafların hizmet verilenlerden tahsil edilmesi veya bu kişilerden veya ailelerinden bağış adı altında bir bedel alınması durumunda, bu faaliyetler, dernek veya vakfa ait iktisadi işletme olarak kabul edilecek ve kurumlar vergisine tabi olacaktır.

Dernek veya vakıflara ait veya bağlı olarak faaliyet gösteren ve tüzel kişiliği bulunan iktisadi işletmelerce elde edilen kazançlar üzerinden tarh edilecek kurumlar vergisinin muhatabı anılan iktisadi işletmelerdir. Ancak, bu işletmelerin ayrı bir tüzel kişiliklerinin olmaması halinde tarhiyatın muhatabı iktisadi işletmenin ait veya bağlı olduğu dernek veya vakıf olacaktır. Bazı dernekler, Dernekler Kanunu dışında özel kanunlarla da kurulabilmektedir. Hangi şekilde kurulursa kurulsun derneklere ait veya bağlı iktisadi işletmeler, Kurumlar Vergisi Kanunu ile 1/1/2007 tarihinden önce yürürlüğe giren özel kanunlarda yer alan hükümler çerçevesinde kurumlar vergisinden muaf tutulmadığı sürece kurumlar vergisinin mükellefidir.

Ayrıca, derneklerin kamuya yararlı derneklerden sayılması veya vakıflara Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınmış olması, bunlara bağlı iktisadi işletmelerin vergilendirilmesine engel teşkil etmemektedir. Yabancı dernek veya vakıflara ait olup da sermaye şirketleri ve kooperatifler haricinde kalan iktisadi işletmelerin vergilendirilmesinde de yukarıda yapılan açıklamalar geçerli olacaktır.

2.5- İş Ortaklıkları

Günümüzde yüksek risk taşıyan ve aynı zamanda büyük sermaye ve teknoloji gerektiren devasa yatırım projeleri gündeme gelmektedir. Yüksek sermaye, gelişmiş teknoloji ve büyük risk taşıyan bu

tür projelerin tek bir yüklenici tarafından yapılması çoğu zaman mümkün olamamaktadır. Genellikle iş sahipleri çoğunlukla kamu idareleri, projelerinin kapsadığı her biri uzmanlık ve tecrübe gerektiren işleri, bu işleri yapabilecek kapasiteye sahip ayrı ayrı firmalara ihale etmek ve onları ayrı ayrı takip etmek yerine; çok daha basit ve pratik olan, bütün işi bir defada bir firmaya ya da işin tümünden şahsen ve müteselsilen sorumlu olan bir firmalar grubuna vermeyi, haklı olarak tercih etmektedirler. Uluslararası alanda joint venture olarak tanınan bu tür ortaklık, Türkiye’ de kimi zaman “ortak girişim” kimi zamanda “iş ortaklığı” olarak karşımıza çıkmaktadır.

Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 2. maddesinin yedinci fıkrasında iş ortaklıkları, aynı maddenin diğer fıkralarında yazılı kurumların kendi aralarında veya şahıs ortaklıkları ya da gerçek kişilerle, belli bir işin birlikte yapılmasını ortaklaşa yüklenmek ve kazancını paylaşmak amacıyla kurdukları ortaklıklardan bu şekilde mükellefiyet tesis edilmesini talep edenler şeklinde tanımlanmıştır. İş ortaklıkları kazanç paylaşımı amacıyla kurulan ortaklıklar olup ortaklar, belli bir işin birlikte yapılmasını yüklenmektedirler.

Şahıs ortaklıkları veya gerçek kişilerin KVK’nın 2. maddesinde sayılanlarla veya 2. maddesinde sayılanların kendi aralarında oluşturdukları adi ortaklıklar hakkında istenilmesi halinde, iş ortaklığı olarak kurumlar vergisi mükellefiyeti tesis ettirilebilecektir. Bu durumda, mükelleflerce talep edilmesi halinde tüzel kişiliğinin bulunup bulunmadığına bakılmaksızın iş ortaklıkları, kurumlar vergisi mükellefi olabileceklerdir.

2.5.1- İş Ortaklıklarının Unsurları

Kurulacak olan iş ortaklığının kurumlar vergisi mükellefi sayılabilmesi için en az aşağıdaki unsurları taşıması gerekir:

- Ortaklardan en az birisinin kurumlar vergisi mükellefi olması,
- Ortaklığın belli bir işi sonuçlandırmak üzere yazılı bir sözleşmeyle kurulması,
- İş ortaklığı konusunun belli bir iş olması,
- Birlikte yapılacak olan işin belli bir süre içinde gerçekleştirilmesinin öngörülmesi,
- İş ortaklığı ile işveren arasında bir yüklenim sözleşmesinin olması,
- Tarafların, müştereken yüklenilen işin belli bir veya birden fazla bölümünden değil, tamamından işverene karşı sorumlu olmaları,
- İşin bitiminde kazancın paylaşılması,
- Birlikte yapılması öngörülen ve müştereken yüklenilen işin bitimi ve Vergi Usul Kanunu’nda belirtilen mükellefiyetle ilgili ödevlerin tamamının yerine getirilmesiyle mükellefiyetin sona ermesi.

İş ortaklığı müessesesi kimi zaman konsorsiyumlarla karıştırılmaktadır. Oysa iş ortaklığı ile konsorsiyum birbirinden farklı müesseselerdir. Bu iki müessesenin aralarındaki en belirgin fark, iş ortaklığı durumunda, iş ortaklığı tarafları iş sahibine karşı müteselsil sorumluyken, konsorsiyumda her ortak, iş sahibine karşı, sözleşmede kendisinin yapacağı iş veya bölümle sınırlı olarak sorumlu bulunmaktadır. Bu tür ortaklıklarda (konsorsiyum) her bir ortağın yapacağı işin yüklenim sözleşmesinde açıkça belirtilmesi zorunludur. Ancak, yüklenim sözleşmesinde belirtilmemekle beraber, ortakların kendi aralarında yapacakları sözleşme ile her bir ortağın yükleneceği işin belirlenmesi ve işveren idarece de bu sözleşmenin kabulü halinde, bu tür ortaklıklar da konsorsiyum olarak kabul edilecektir⁴.

⁴ ÖCAL Erdoğan, “Vergilendirme Açısından Adi Ortaklık, İş Ortaklığı ve Konsorsiyum”, <http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/makaleler/2006118651.htm> , Erişim Tarihi: 20.10.2011

İş ortaklığı, devamlılık gösteren ve aynı nitelikte olan iş veya işler için değil, belirli bir sürede bitecek bir iş için kurulacak ve tam mükellefiyete tabi olacaktır. Yukarıda sayılan unsurları taşımak kaydıyla, iş ortaklıkları her türlü iş için kurulabilecektir.

Belli bir iş için kurulan iş ortaklığında işverenin birden fazla olması, iş ortaklığının da birden fazla olmasını gerektirmez. Ancak bir işverene karşı birden fazla işin, yukarıda tanımı yapılan iş ortaklığı çerçevesinde yüklenilmesi halinde her iş, ayrı bir iş ortaklığının kurulmasını gerektirecektir.

Örneğin; bir hidroelektrik santrali inşası işi için tek bir iş ortaklığı kurulabilir. Aynı işveren tarafından söz konusu santral ile bağlantılı elektrik iletim sisteminin kurulması işi için ayrı bir ihale düzenlendiği takdirde bu iş için ayrı bir iş ortaklığı kurulması gerekmektedir.

İş ortaklığının kurumlar vergisi yönünden bağlı olduğu vergi dairesi, ortaklığın kuruluş mukavelesinde gösterilen merkezinin bulunduğu yer vergi dairesidir. Mukavelede, ortaklık merkezi belirtilmemiş ise iş merkezinin bulunduğu yer vergi dairesi, bağlı olduğu vergi dairesi olacaktır.

Belli bir iş için kurulacak olan iş ortaklığında işin bitim tarihi, taahhüt sözleşmesinde belirlenen esaslara göre tayin olunacaktır. Ancak, işin bitimi iş ortaklığının da sona erdiğini göstermez. Bu iş dolayısıyla mükellefiyetle ilgili ödevlerin tamamının da yerine getirilmesi (Örneğin, tahakkuk eden vergilerin tamamının ödenmesi) gerekir. Vergisel ödevlerin tamamının yerine getirilmesinden sonra iş ortaklığı sona ermiş sayılır. Öte yandan, iş ortaklıklarının tasfiyesi, Borçlar Kanunu'ndaki adi ortaklıkların dağılmasına ilişkin hükümlere göre yapılacaktır.

2.5.2- İşin Bitiminde Ortaya Çıkan Zararların Durumu

İş ortaklıkları KVK'da ayrı bir kurum olarak değerlendirilmekte ve kurumlar vergisi mükellefi olarak sayılmaktadırlar. İş ortaklıklarının faaliyetinden doğan kazanç, kurumlar vergisine tabi tutulmakta ve vergi sonrası kazanç ortakların hisselerine göre ortaklara dağıtılmaktadır. Kurumlar vergisi mükelleflerinin zararlarının, bu mükelleflerin ortaklarınca indirilebilmesi mümkün olmayıp aynı durum kurumlar vergisi mükellefi iş ortaklıklarının zararları için de geçerlidir.

3- KURUMLAR VERGİSİ AÇISINDAN TAM ve DAR MÜKELLEFİYET

KVK'nın 1. maddesinde sayılan kurumlar, kanuni veya iş merkezlerinin Türkiye'de bulunup bulunmadığına göre tam mükellefiyet veya dar mükellefiyet esasında vergilendirilir.

Kanuni merkezden maksat, vergiye tabi kurumların kuruluş kanunlarında, tüzüklerinde, ana statülerinde veya sözleşmelerinde gösterilen merkezdir. İş merkezi ise iş bakımından işlemlerin bilfiil toplandığı ve yönetildiği merkezdir.

3.1- Kurumlar Vergisine Göre Tam Mükellefiyet

Kanuni veya iş merkezleri Türkiye'de bulunan kurumlar, gerek Türkiye içinde gerekse Türkiye dışındaki elde ettikleri kazançların tamamı üzerinden vergilendirilir.

3.2- Kurumlar Vergisine Göre Dar Mükellefiyet

Kanuni ve iş merkezlerinden her ikisi de Türkiye'de bulunmayan kurumlar, sadece Türkiye'de elde ettikleri kazançları üzerinden vergilendirilir. Dar mükellef deyince akla mutlaka yabancı sermayeli kuruluşlar gelmemelidir. Çünkü bunların kanuni merkez ya da iş merkezinden en az birisi Türkiye'de

olursa tam mükellef kabul edilirler. Aynı şekilde Türkiye Cumhuriyeti vatandaşlarına ait olup da kanuni veya iş merkezi Türkiye dışında olan ve bu yüzden dar mükellef kabul edilen kurumlar söz konusu olabilir.

3.2.1- Dar Mükellefiyette Kurum Kazancı

Dar mükellefiyette kurum kazancı aşağıdaki kazanç ve iratlardan oluşmaktadır:

- Vergi Usul Kanunu hükümlerine uygun Türkiye’de işyeri olan veya daimi temsilci bulunduran yabancı kurumlar tarafından bu yerlerde veya bu temsilciler vasıtasıyla yapılan işlerden elde edilen ticari kazançlar, (Bu şartları taşıyabilir bile kurumların ihraç edilmek üzere Türkiye’ de satın aldıkları malları Türkiye’de satmaksızın yabancı ülkelere göndermelerinden doğan kazançlar, Türkiye’de elde edilmiş sayılmaz. Türkiye’de satmaktan maksat, alıcı veya satıcının ya da her ikisinin Türkiye’de olması veya satış sözleşmesinin Türkiye’de yapılmasıdır.)

- Türkiye’de bulunan zirai işletmeden elde edilen kazançlar,
- Türkiye’de elde edilen serbest meslek kazançları,
- Taşınır ve taşınmazlar ile hakların Türkiye’de kiralananmasından elde edilen iratlar,
- Türkiye’de elde edilen menkul sermaye iratları,
- Türkiye’de elde edilen diğer kazanç ve iratlar.

Bu maddede belirtilen kazanç ve iratlar ile gelir unsurlarının Türkiye’de elde edilmesi ve Türkiye’de daimi temsilci bulundurulması konularında Gelir Vergisi Kanunu’nun ilgili hükümleri uygulanır.

3.2.1.1- Ticari Kazançlar

Vergi Usul Kanunu hükümlerine uygun Türkiye’de işyeri olan veya daimi temsilci bulunduran yabancı kurumlar tarafından bu yerlerde veya bu temsilciler vasıtasıyla yapılan işlerden elde edilen ticari kazançlar, dar mükelleflerin kazanç unsurlarından birini oluşturmaktadır.

Ancak, anılan şartları taşıyabilir dahi kurumların ihraç edilmek üzere Türkiye’de satın aldıkları malları Türkiye’de satmaksızın yabancı memleketlere göndermelerinden doğan kazançlar Türkiye’de elde edilmiş sayılmamaktadır. Türkiye’de satmaktan maksat, alıcı veya satıcının veya her ikisinin Türkiye’de olması veya satış akdinin Türkiye’de yapılmasıdır.

Kanuni ve iş merkezi Türkiye’de bulunmayan kurumlarca Türkiye’de yalnızca mal teminine yönelik bir işyeri oluşturulması veya daimi temsilci bulundurulması ve bu yerlerde veya bu temsilciler vasıtasıyla temin edilen malların Türk iç pazarına sunulmayarak yabancı memleketlere gönderilmesi halinde, teknik olarak Türkiye’de elde edilmiş bir kazançtan söz edilemeyecek ve vergi doğmayacaktır. Ancak, malların bozulmasını engelleyen (ilaçlama, dondurma, yıkama v.b.) veya nakliyesi için zorunluluk arz eden işlemler (çuvallama, kolileme v.b.) gibi malın niteliğinde herhangi bir değişiklik yapmayan, malı başka bir ürüne dönüştürmeyen ve katma değer yaratmayan işlemler dışında bir işleme tabi tutulduktan sonra yurt dışına gönderilmesi halinde, kurumların ihracat muaflığından yararlanılması mümkün olmayacaktır.

İşlemin, Türkiye’de bulunan işyeri veya daimi temsilci ile kurumun ana merkezi arasında yapılması gerekeceğinden faturanın da ana merkeze kesilmesi gerekmektedir. Ancak, faturası ana merkeze kesilen söz konusu malın, bu merkezin yurt dışındaki başka bir şubesine gönderilmesi, bu muaflıktan yararlanılmasına engel teşkil etmeyecektir.

Örneğin; faturası yurt dışındaki merkeze kesilmek suretiyle yurt içinden temin edilen kabuklu fin-
dıkların çuvallara doldurularak ana merkezin başka bir ülkedeki fabrikasına gönderilmesi halinde, yurt
dışında bulunan kurum ihracat muaflığından yararlanacaktır.

3.2.1.2- Zirai İşletmelerden Elde Edilen Kazançlar

Dar mükellef yabancı kurumların Türkiye’de zirai kazanç elde edebilmeleri için her şeyden önce
Türkiye’de bir zirai işletmenin varlığı gerekmektedir. Zirai işletme hususu, Vergi Usul Kanunu’nun 156.
maddesinde tarla, bağ, bahçe, çiftlik, hayvancılık tesisleri gibi zirai bir faaliyetin icrasına tahsis edilen
veya bu faaliyetlerde kullanılan yer olarak tanımlanmıştır.

3.2.1.3- Serbest Meslek Kazançları

Serbest meslek faaliyeti, Gelir Vergisi Kanunu’nun 65. maddesinde, sermayeden ziyade şahsi me-
saiye dayanan ve ticari mahiyette olmayan işlerin işverene tabi olmaksızın şahsi sorumluluk altında
kendi nam ve hesabına yapılması şeklinde tanımlanmıştır. Dar mükellef kurumların bu tür kazanç elde
etmeleri ise istihdam ettikleri personelleri aracılığı ile olmaktadır.

Serbest meslek kazançlarının Türkiye’de elde edilmiş sayılması için serbest meslek faaliyetinin
Türkiye’de icra edilmesi veya Türkiye’de değerlendirilmesi gerekir. Türkiye’de değerlendirme, ödeme-
nin Türkiye’de yapılması veya ödeme yabancı memlekette yapılmışsa Türkiye’de ödeyenin veya nam
ve hesabına ödeme yapılanın hesaplarına intikal ettirilmesi veya kârından ayrılmasıdır.

Yabancı kurumların Türkiye’de ücret geliri elde etmesi, istihdam ettiği bir personeli Türkiye’de yapı-
lacak bir iş için tahsis etmesi, bu şahsın yabancı kuruma bağlı olarak Türkiye’de hizmet vermesi veya
ödemenin Türkiye’de yapılması veya ödeme yabancı memlekette yapılmışsa Türkiye’de ödeyenin veya
nam ve hesabına ödeme yapılanın hesaplarına intikal ettirilmesi veya kârından ayrılması suretiyle
olmaktadır. Bu şekliyle dar mükellef kurumların elde ettiği ücret ile serbest meslek kazancı arasında
genelde bir fark bulunmamaktadır. Dar mükellef kurumun, Türkiye’de hizmet ettiği kurum ya da kişiye
bağımlı olmasının mümkün olamayacağı dikkate alınarak kurumun yalın anlamıyla ücret elde etmesi
olanaksızdır. Dolayısıyla 5422 sayılı KVK’nın uygulanmasında ücret kazancı grubunda değerlendiril-
en kazançlar, 5520 sayılı KVK’nın uygulanmasında serbest meslek kazancı olarak değerlendirilecek-
tir. Dar mükellef kurumların Türkiye’de elde ettikleri serbest meslek kazançları, KVK’ nın 30. maddesi
uyarınca vergi kesintisine tabi tutulacaktır.

Serbest meslek kazancının Türkiye’de yapılmakta olan ticari faaliyet kapsamında elde edilmesi
halinde, kurum kazancının tespitinde tam mükellef kurumlar için geçerli olan hükümler uygulanacak-
tır. Türkiye’de bulunan işyeri veya daimi temsilcileri vasıtasıyla ticari kazanç elde eden dar mükellef
kurumların Türkiye’de elde ettikleri serbest meslek kazançları bulunması halinde, dar mükellef ku-
rumların Türkiye’deki işyeri veya daimi temsilcisi vasıtasıyla elde ettiği kazanç ve iratlar ticari kazanç
olarak değerlendirileceğinden, bu serbest meslek kazancı üzerinden KVK’nın 30. maddesine göre
vergi kesintisi yapılmayacaktır.

Türkiye’de işyeri veya daimi temsilcisi bulunmayan ya da işyeri veya daimi temsilcisi bulunmak-
la birlikte bunlarla ilişkili olmaksızın Türkiye’de serbest meslek faaliyeti icra eden veya bu faaliyeti
Türkiye’de değerlendiren kurumların, yıllık beyanname vermeleri halinde, kesilen bu vergiler beyan-
namede hesaplanan vergiden mahsup edilebilecektir.

3.2.1.4- Taşınır ve Taşınmazlar İle Hakların Türkiye’de Kiralanmasından Elde Edilen İratlar

KVK’nın 3. maddesine göre taşınır ve taşınmaz mallar ile hakların Türkiye’de kiralanmasından elde edilen iratlar, dar mükellefiyette kurum kazancını oluşturan kazanç ve iratlar arasında sayılmıştır. Bunlar, dar mükellef kurumların gayrimenkul sermaye iradı niteliğindeki kazançlarıdır. Bu tür kazançların elde edilmiş sayılması için taşınmaz ve taşınır malların Türkiye’de bulunması ve bu mal ve hakların Türkiye’de kullanılması veya Türkiye’de değerlendirilmesi gerekmektedir.

3.2.1.5- Türkiye’de Elde Edilen Menkul Sermaye İratları

Dar mükellef kurumların Türkiye’de menkul sermaye iradı elde etmelerinin tek koşulu sermayenin Türkiye’ye yatırılmış olmasıdır. Sermayenin Türkiye’ye yatırılmış olması demek, Türkiye’ye sermaye olarak getirilmesi, Türkiye’de borç olarak verilmesi veya benzeri şekillerde Türkiye’de nemalandırılmasıdır. Yatırılmış bulunan bu sermaye karşılığında elde edilen kâr payı, faiz, kira ve benzeri iratlar, dar mükellef kurumun Türkiye’de elde ettiği menkul sermaye iradı olacaktır. Menkul sermaye iradının Türkiye’de yapılmakta olan ticari faaliyet kapsamında elde edilmesi halinde, kurum kazancının tespiti tam mükellef kurumlar için geçerli olan hükümler uygulanır. Türkiye’de işyeri ve daimi temsilcisi bulunmayan dar mükellef bir kurumun menkul sermaye iradı elde etmesi halinde, bu kazançların vergilendirilmesiyle ilgili ödevler, yabancı kuruma iradı sağlayanlar veya sağlanmasına aracılık edenler tarafından yerine getirilir.

3.2.1.6- Türkiye’de Elde Edilen Diğer Kazanç ve İratlar

Diğer kazanç ve iratların Türkiye’de elde edilmiş sayılması için kazanç ve iradı doğuran kıymetin Türkiye’de bulunması, iş veya işlemlerin Türkiye’de yapılması veya Türkiye’de değerlendirilmesi gerekmektedir.

4- SONUÇ

Kurumlar vergisi, gelir üzerinden alınan bir vergi türüdür. Türk Vergisi Sistemi’nde gerçek kişilerin geliri üzerinden gelir vergisi; kurum kazançları üzerinden kurumlar vergisi alınır. Kurumlarca elde edilen kazançlar, gelir vergisindeki gelir unsurundan birine dahil olabilir. Gayrimenkulden elde edilen kira geliri veya sahip olunan menkul kıymetlerden dolayı elde edilen faiz, temettü şeklindeki gelir unsurları yapı itibarıyla gayrimenkul ve menkul sermaye iradı olduğu halde, kurum yönünden, kurum kazancı niteliği taşır.

KVK’nın 2. maddesinde tüzel kişiliği bulunup bulunmadığına bakılmaksızın, kurumlar vergisine tabi olan mükellefler sayılmıştır. Bu madde gereğince iş ortaklıkları ve SPK’nın düzenleme ve denetimine bağlı fonlar ile buna benzer yabancı fonların tüzel kişilikleri bulunmamasına rağmen kurumlar vergisine tabi tutulmuştur.

Verginin tarafsızlığı ilkesinden hareketle, serbest rekabet koşullarının devamını ve kaynakların optimum kullanılmasını sağlamaya yönelik olarak iktisadi kamu kuruluşlarının kurumlar vergisi mükellefi olması uygun görülmüştür. Ayrıca rekabet eşitliğinin korunması amacıyla kamu tüzel kişileri, dernek veya vakıflara ait iktisadi işletmeler kurumlar vergisine tabi tutulmuştur.

KVK'nın 3. maddesinde tam ve dar mükellefiyet tanımı yapılmış buna göre kanuni veya iş merkezi Türkiye'de bulunanlar tam mükellef sayılmış ve gerek Türkiye içinde gerekse Türkiye dışında elde ettikleri kazançların tamamı üzerinden vergiye tabi tutulacağı düzenlenmiştir. Kanuni ve iş merkezlerinden her ikisi de Türkiye'de bulunmayanlar dar mükellef sayılmış ve sadece Türkiye'de elde ettikleri kazançları üzerinden vergilendirileceği belirtilmiştir. Tam ve dar mükellefiyet ayırımı, devletlerin mali egemenliklerini ilgilendiren bir konudur. Ülkeler, çifte vergilendirmeyi önlemek ve vergi yükünü makul düzeyde tutmak amacıyla, ikili antlaşmalar ve sınırlı mahsup yöntemi ile tek taraflı tasarrufta bulunabilirler. Gerçek kişi mükellefler ve kurum niteliğinde olanlar yabancı memleketlerde vergi ödemişlerse anlaşmalar çerçevesinde bu vergi mükellefin Türkiye'de ödeyeceği vergiden mahsup edilir.

KAYNAKÇA

- ARPACI Altar Ömer, "Kurumlar Vergisi Mükellefi Olarak İktisadi Kamu Kuruluşları İle Dernek Veya Vakıflara Ait İktisadi İşletmeler", Mali Çözüm, 2010, Sayı:97
- MARMARA Filiz Şen, MARMARA Kerem, "Kooperatiflerde Vergilendirme" <http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/makaleler/20101218269.htm>, Erişim Tarihi: 08.11.2011
- ÖCAL Erdoğan, "Vergilendirme Açısından Adi Ortaklık, İş Ortaklığı Ve Konsorsiyum", <http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/makaleler/2006118651.htm>, Erişim Tarihi: 20.10.2011
- TAVUZ Akın, "Yabancı Yatırım Fonları Kurumlar Vergisi Mükellefi midir?" ,Vergi Dünyası, 2006, Sayı:294