



Özkan KAYACI(*)

KURUMLAR VERGİSİ'NİN KONUSU, MÜKELLEFLERİ ve MÜKELLEFİYET TÜRLERİ



İlhami İLASLAN(**)

1- GİRİŞ

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun (KVK) 1. maddesinde sermaye şirketleri, kooperatifler, iktisadî kamu kuruluşları, dernek veya vakıflara ait iktisadî işletmeler ve iş ortaklıklarının kazançlarının kurumlar vergisine tabi olduğu ve aynı maddenin 2. fıkrasında, kurum kazancının gelir vergisinin konusuna giren gelir unsurlarından oluştuğu belirtilmiştir. Gelir vergisinin konusuna giren gelir unsurları ise 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 2. maddesinde: Ticari Kazanç, Zirai Kazanç, Ücret, Serbest Meslek Kazançları, Gayrimenkul Sermaye İratları, Menkul Sermaye İratları ve Diğer Kazanç ve İratlar şeklinde sayılmıştır. Bu gelir unsurlarının tamamı kurum kazancı olarak kurumlar vergisine tabi tutulmaktadır.

Çalışmamızda, KVK'nın 2. maddesinde düzenlenen kurumlar vergisine tabi olan mükellefler ile KVK'nın 3. maddesinde belirtilen mükellefiyet türleri konularında açıklamalar yer almaktadır.

2- KURUMLAR VERGİSİ MÜKELLEFLERİ

5520 sayılı KVK'nın 2. maddesinde tüzel kişiliklerinin bulunup bulunmadığına bakılmaksızın, kurumlar vergisine tabi olan mükelleflerin nitelikleri açıklanmaktadır.

2.1- Sermaye Şirketleri

6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun (TTK) 124. maddesinin birinci fıkrasında ticaret şirketleri; kollektif, komandit, anonim, limited ve kooperatif şirketler olarak sayılmıştır. Aynı maddenin ikinci fıkrasında ise kollektif ile komandit şirketler şahıs, anonim, limited ve sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketler ise sermaye şirketi olarak sayılmıştır.

(*) Vergi Müfettiş Yardımcısı

(**) Vergi Müfettiş Yardımcısı

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nda da Türk Ticaret Kanunu'ndaki bu düzenlemeye paralel bir düzenleme mevcut olup anonim, limited ve sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketler ile benzer nitelikteki yabancı kurumlar ile bu kanunun uygulanması bakımından Sermaye Piyasası Kurulunun düzenleme ve denetimine tâbi fonlar ile bu fonlara benzer yabancı fonlar da sermaye şirketleri içerisinde yer almıştır. Türk Ticaret Kanunu'nda şahıs şirketleri olarak sayılan kollektif ve adi komandit şirketlerin gerek kurumlar vergisi gerekse gelir vergisi açısından mükellef olarak kabul edilmesi mümkün olmayıp, bu şahıs şirketlerinin ortaklarının kazançları gelir vergisine tabidir.

2.1.1- Anonim, Limited ve Sermayesi Paylara Bölünmüş Komandit Şirketler

TTK'nın 329. maddesine göre anonim şirket; sermayesi belirli ve paylara bölünmüş olan, borçlarından dolayı yalnız malvarlığıyla sorumlu bulunan şirkettir. Aynı maddenin ikinci fıkrasında pay sahiplerinin, sadece taahhüt etmiş oldukları sermaye payları ile şirkete karşı sorumlu oldukları belirtilmiştir.

Şirketin kurucuları, şirket sermayesi için bir pay taahhüt ederek esas sözleşmeyi imzalayan gerçek veya tüzel kişilerdir. Yani tüzel kişiliğe haiz olan başka bir anonim şirket, bir dernek veya bir vakıf dahi anonim şirketin kurucusu olabilir. Eski kanunda anonim şirket kuruluşunda en az 5 kişi gerekmekte iken, yeni kanun kurucular için bir veya birden fazla kişinin yeterli olacağını belirterek bir yenilik yaratmıştır.¹ Böylelikle yeni TTK tek kişilik anonim şirket kurulmasına ve tek pay sahipli olarak devam edilebilmesine izin vermektedir.

Ayrıca, hem şirketin tek pay sahipli olarak kurulması hem de payların tek kişide toplanması hâlinde tek pay sahibinin adı, yerleşim yeri ve vatandaşlığı da tescil ve ilan edilir. Aksi hâlde doğacak zarardan, bildirimde bulunmayan pay sahibi ve tescil ve ilanı yaptırmayan yönetim kurulu sorumludur.

TTK'nın 573. maddesine göre; limited şirket, bir veya daha çok gerçek veya tüzel kişi tarafından bir ticaret unvanı altında kurulur; esas sermayesi belirli olup, bu sermaye esas sermaye paylarının toplamından oluşur.

Eski kanunda "İki veya daha fazla hakiki veya hükmi şahıs tarafından bir ticaret unvanı altında kurulup, ortaklarının mesuliyeti koymayı taahhüt ettikleri sermaye ile mahdud ve esas sermayesi muayyen olan şirkete limited şirket denir. Ortakların sayısı ikiden az ve elliden çok olamaz" olarak düzenlenen uygulama, yeni TTK'nın 573. maddesinde "Limited şirket, bir veya daha çok gerçek veya tüzel kişi tarafından bir ticaret unvanı altında kurulur; esas sermayesi belirli olup, bu sermaye esas sermaye paylarının toplamından oluşur. " şeklinde düzenlenmiştir. 01.07.2012 tarihine kadar yürürlükte olan mevcut Ticaret Kanunumuza göre iki olan asgari ortak sayısı yeni kanunda bire düşürülmektedir. Şirket kurmak isteyen teşebbüsler tek başlarına limited şirket kurabilmektedir.² Ortakların sayısı ise elliye aşamayacaktır.

Limited şirkette ortaklar, şirket borçlarından sorumlu olmayıp, sadece taahhüt ettikleri esas sermaye paylarını ödemekle ve şirket sözleşmesinde öngörülen ek ödeme ve yan edim yükümlülüklerini yerine getirmekle yükümlüdürler. Ayrıca limited şirket, kanunen yasak olmayan her türlü ekonomik amaç ve konu için kurulabilmektedir.

¹ http://www.istanbulbarosu.org.tr/makaleler/ttpk_anonim_sirketler

² http://www.alomaliye.com/2011/mustafa_b_altas_limited.htm

Yine aynı Kanun'un 564. maddesine göre; sermayesi paylara bölünmüş komandit şirket, sermayesi paylara bölünen ve ortaklarından bir veya birkaçı şirket alacaklılarına karşı bir kolektif şirket ortağı, diğerleri bir anonim şirket pay sahibi gibi sorumlu olan şirkettir. Yani komandite ortaklar ortaklık payı ne olursa olsun bütün malvarlıkları ile sorumlu, komanditer ortaklar ise taahhüt etmiş oldukları miktar ile sınırlı sorumludurlar.

Anonim ve limited şirketlerin kazancının tamamı kurumlar vergisine tabi iken sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketlerin kurumlar vergisi mükellefiyeti komanditer ortağın hissesine yöneliktir. Vergiye tabi kurum kazancının komanditer ortakların hissesine isabet eden kısmı kurumlar vergisine, komandite ortaklara isabet eden kısmı bu ortaklarca beyan edilmek suretiyle gelir vergisine tabi tutulmaktadır.

Ayrıca, Sermaye Piyasası Kanunu'nun 48. maddesinde; sermaye piyasası araçları, gayrimenkul girişim sermayesi yatırımları ile Kurulca belirlenecek diğer varlık ve haklardan oluşan portföyleri işletmek amacıyla, paylarını ihraç etmek üzere kurulan sabit veya değişken sermayeli anonim ortaklıklar şeklinde kurulacağı belirtilen yatırım ortaklıkları da kurumlar vergisi mükellefi sayılacaklardır.

Yine özel kanunlarla A.Ş. şeklinde kurulan Merkez Bankası ve İller Bankası da kurumlar vergisi mükellefidirler.

2.1.2- Fonlar

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun uygulanmasında, Sermaye Piyasası Kurulu'nun 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. Yatırım ortaklıkları ise anonim şirket şeklinde kurulduklarından sermaye şirketi olarak kurumlar vergisi mükellefidirler.

2.1.2.1- Sermaye Piyasası Kurulu'nun Düzenleme ve Denetimine Tabi Başlıca Fonlar

1- Yatırım Fonları

Yatırım fonları halktan topladıkları paralar karşılığı, hisse senedi, tahvil, bono, özel sektör borçlanma araçları, ters repo gibi sermaye piyasası araçlarından ve altın ile diğer kıymetli madenlerden oluşan portföyleri yönetirler. Her bir yatırımcı, fonun sahip olduğu portföyün bir kısmını temsil eden katılma payını satın alarak fona katılım sağlar.

Sermaye Piyasası Kanunu'nun 52. maddesi uyarınca tasarruf sahiplerinden fon katılma payı karşılığında toplanan para ya da diğer varlıklarla, tasarruf sahipleri hesabına, inançlı mülkiyet esaslarına göre Kurulca belirlenen varlık ve haklardan oluşan portföy veya portföyleri işletmek amacıyla portföy yönetim şirketleri tarafından fon iç tüzüğü ile kurulan ve tüzel kişiliği bulunmayan mal varlığına yatırım fonu adı verilir.

Portföye alınacak menkul kıymetler göz önünde bulundurularak, 17 ayrı yatırım fonu türü tanımlanmıştır. Bunlar; tahvil ve bono fonu, hisse senedi fonu, sektör fonu, iştirak fonu, grup fonu, yabancı menkul kıymetler fonu, altın fonu, diğer kıymetli madenler fonu, değişken fon, karma fon, likit fon, endeks fon, fon sepeti fonu, özel fon, koruma amaçlı fon, garantili fon ve serbest yatırım fonudur.³

³ SPK Yatırımcı Bilgilendirme Kitapçıkları-3, Ankara 2010, s.5

2- Emeklilik Yatırım Fonları

Emeklilik Yatırım Fonu, şirket tarafından emeklilik sözleşmesi çerçevesinde alınan ve katılımcılar adına bireysel emeklilik hesaplarında izlenen katkıların, riskin dağıtılması ve inançlı mülkiyet esaslarına göre işletilmesi amacıyla oluşturulan malvarlığıdır. Süresiz olarak kurulan fonun tüzel kişiliği yoktur. Fon, kanunda yer alan amaçlar dışında kullanılamaz ve kurulamaz.

3- Konut ve Varlık Finansmanı Fonları

Sermaye Piyasası Kanunu'nun 58. maddesine göre; **konut finansmanı fonu**, ipoteğe dayalı menkul kıymetler karşılığında toplanan paralarla, ipoteğe dayalı menkul kıymet sahipleri hesabına; **varlık finansmanı fonu**, varlığa dayalı menkul kıymetler karşılığında toplanan paralarla, varlığa dayalı menkul kıymet sahipleri hesabına inançlı mülkiyet esaslarına göre fon iç tüzüğü ile kurulan ve tüzel kişiliği olmayan mal varlığıdır. İpoteğe ve varlığa dayalı menkul kıymetler, ilgili fonların veya ipotek finansmanı kuruluşlarının portföyündeki varlıklar karşılık gösterilerek ihraç edilen sermaye piyasası araçlarıdır.

4- Yabancı Fonlar

Sermaye Piyasası Kurulu'nun düzenleme ve denetimine tabi fonlara benzer yabancı fonlar da sermaye şirketi sayılarak kurumlar vergisi mükellefi olacaklardır.

2.2- Kooperatifler

Kooperatifler Kanunu'nun 1. maddesine 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. Aynı Kanun'un 2. maddesinde bir kooperatifin en az 7 ortak tarafından imzalanacak ana sözleşme ile kurulacağı hüküm altına alınmıştır.

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. 4572 sayılı yasaya tabi Tarım Satış Kooperatifleri ve Tütün Tarım Satış Kooperatifleri gibi Kooperatifler Kanunu dışında özel kanunlarına göre kurulan kooperatifler kurumlar vergisi mükellefi sayılacaklardır. Yabancı bir kuruluşun kooperatif niteliğinde olup olmadığı ise Kooperatifler Kanunu'nun ilgili hükümlerine göre değerlendirilecektir.

Dernek veya adi şirket mahiyetinde olmakla birlikte kooperatif olarak adlandırılan okul kooperatifleri, KVK'nın uygulanmasında kooperatif sayılmamaktadır. Okul kooperatiflerinin 1163 sayılı Kanuna göre veya derneğe bağlı iktisadi işletme şeklinde kurulmaları durumunda ise hukuki durumlarının gerektirdiği şekilde kurumlar vergisi mükellefi olarak dikkate alınacağı tabiidir.

Kooperatifler ekonomik ve sosyal amaçlı, üyelerin meslek ve geçimlerine ait ihtiyaçlarının karşılıklı dayanışma ve yardımlaşma ile sağlanması esasıyla kurulan kuruluşlardır. Dolayısıyla kooperatiflerin vergilendirilmesi konusunda bazı kooperatiflere Kurumlar Vergisi muafiyeti sağlanmıştır. KVK'nın 4. maddesinin 1.fıkrasının (k) bendinde kooperatiflerin kanunda sayılan şartları taşıması halinde kurum-

lar vergisinden muaf tutulacağı hükmüne bağlanmıştır. Söz konusu madde hükmüne göre muafiyet şartları *“Tüketim ve taşımacılık kooperatifleri hariç olmak üzere, ana sözleşmelerinde sermaye üzerinden kazanç dağıtılmaması, yönetim kurulu başkan ve üyelerine kazanç üzerinden pay verilmemesi, yedek akçelerin ortaklara dağıtılmaması ve sadece ortaklarla iş görülmesine (Yapı kooperatiflerinin kendilerine ait arsalarını kat karşılığı vererek her bir hisse için bir iş yeri veya konut elde etmeleri ortak dışı işlem sayılmaz.) ilişkin hükümler bulunup, bu hükümlere fiilen uyan kooperatifler ile bu kayıt ve şartlara ek olarak kuruluşundan inşaatın bitim tarihine kadar yönetim ve denetim kurullarında, söz konusu inşaat işlerini kısmen veya tamamen üstlenen gerçek kişilerle tüzel kişi temsilcilerine veya Kanun’un 13. maddesine göre bunlarla ilişkili olduğu kabul edilen kişilere veya yukarıda sayılanlarla işçi ve işveren ilişkisi içinde bulunanlara yer vermeyen ve yapı ruhsatı ile arsa tapusu kooperatif tüzel kişiliği adına tescil edilmiş olan yapı kooperatifleri”* şeklinde sayılmıştır. Bu şekilde belirtilen şartlardan bir veya daha fazlasını taşımayan kooperatifler kurumlar vergisi mükellefi olmaktadır.

2.3- İktisadi Kamu Kuruluşları

Kurumlar Vergisi Kanunu’nun gerekçesinde, kamu idarelerine vergi ayrıcalığı tanınmasının piyasa-
daki serbest rekabet koşullarını olumsuz yönde etkileyeceği ve özel sektörün gelişme imkânı ile mal ve hizmet kalitesinin artmasını engelleyeceğinden dolayı piyasa ekonomisinin işleyişinin en etkin şekilde sağlanması ve rekabetin korunması açısından iktisadi kamu kuruluşlarının vergilendirilmesi gerektiğinden bahsedilmiştir. Bu kapsamda Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 2. maddesinin 4. ve 5. fıkralarında belirtilen iktisadi kamu kuruluşları kurumlar vergisi mükellefi olarak sayılmıştır.

2.3.1- Devlete, İl Özel İdarelerine, Belediyelere, Diğer Kamu İdarelerine ve Kuruluşlarına Ait veya Bağlı Olan Ticari, Sınai ve Zirai İşletmeler

İktisadi kamu kuruluşları, kamu idare ve kuruluşlarına ait veya bağlı olan tüm iktisadi işletmeleri kapsar. Bu nedenle iktisadi 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 kapsamına alır.

İktisadi kamu kuruluşları 8/6/1984 tarih 233 nolu Kamu İktisadi Teşebbüsleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararnamede sayılmıştır. Bunlar; iktisadi devlet teşekkülü, kamu iktisadi teşebbüsü, Müessese, Bağlı ortaklık, İştiraktır. Söz konusu KHK’nın 2. maddesinde kamu iktisadi teşebbüsü, iktisadi devlet teşekkülü ile kamu iktisadi kuruluşunun ortak adı şeklinde tanımlanmış olup devamında da iktisadi kamu kuruluşları tanımlanmıştır.

Buna göre:

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

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, sınai veya zirai alanda devamlı olarak faaliyette bulunması gerekmektedir.

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

İktisadi kamu kuruluşunun ticari, sınai veya zirai bir işletme oluşturup oluşturmadığı hususundaki saptamalar, Kurumlar Vergisi 1 Nolu Genel Tebliğinin (2.4) bölümünde yapılan açıklamalar dikkate alınarak makalemizin “Dernek veya Vakıflara Ait İktisadi İşletmeler” bölümünde ele alınacaktır.

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

Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 1. maddesinin 1. fıkrasının (ç) bendi hükmüne göre, dernek veya vakıflar (tüzel kişiliği itibarıyla) kurumlar vergisinin konusu dışında olup bunlara ait iktisadi işletmelerin kurumlar vergisi mükellefiyeti bulunmaktadır.

Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 2. maddesinin beşinci fıkrasına 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.

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. 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 gerekmektedir.

Konuyla ilgili verilmiş bir özeldede özetle “.....Derneğiniz tarafından organize edilecek kermesin bir defaya mahsus olmak üzere gerçekleştirilmesi halinde, bu faaliyet nedeniyle Derneğinize bağlı bir iktisadi işletme oluşmayacaktır. Ancak, bu faaliyetin yılda birden fazla veya her yıl bir defa olmakla beraber müteakip yıllarda ya da birkaç yıl arayla periyodik olarak tekrar ettirilmesi veyahut ticari bir organizasyon çerçevesinde gerçekleştirilmesi halinde, söz konusu faaliyet dolayısıyla Derneğinize bağlı bir iktisadi işletme oluşacağından bu iktisadi işletme nezdinde kurumlar vergisi mükellefiyetinin tesis edileceği tabiidir.”⁴ açıklamalarına yer verilmiştir.

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.

Danıştay bir kararında, Vergi Mahkemesinin “...iktisadi işletmenin varlığından söz edebilmek için işletmenin faaliyetinin devamlı, gelir sağlama amacına yönelik olarak belli bir organizasyon içerisinde bulunması gerektiği, olayda ise bu unsurların gerçekleşmediği ticari bir gaye gütmeyen ve üyelerine üç ayda bir ücretsiz olarak dağıtılmak üzere davacı vakıf sorumluluğu ve gözetimi altında çıkarılan “ufuk” adlı derginin basım ve dağıtımı için ... Reklam Pazarlama Dağıtım Ticaret Limited Şirketi ile vakıf arasında imzalanan protokole göre derginin basım ve dağıtımını adı geçen şirketin üstlenmesine karşılık, dergiye alınacak ilan ve reklam gelirleri üzerinde de vakfın herhangi bir hak talep etmeyeceğinin kararlaştırıldığı, elde edilen reklam gelirlerinin de dergiyi basan firma tarafından beyan edilip vergilendirildiği sabit olduğundan mükellefiyet tesis edilerek re’sen yapılan tarhiyatta isabet görülmediği gerekçesiyle kaldırılmasına...” hükmettiği kararı onamıştır.⁵

İktisadi 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 ve sermaye şirketi ya da kooperatif kazancı dışında kalan tüm iktisadi faaliyetleri kapsama almıştır. Kanun gerekçesinde iktisadi faaliyet, gelir sağlamak amacıyla yapılan bütün işler olarak tanımlanmaktadır. Kanun’un 2. maddesinin altıncı fıkrasında da “dernek ve vakıfların kazanç amacı gütmemeleri bunların iktisadi niteliğini değiştirmez” denilmiştir. Görüldüğü gibi kazanç elde etmemiş olsa da gelir sağlama amacı iktisadi faaliyetin oluşması için yeterli sayılmıştır, muhakkak kar amacının takip edilmesi şartı aranmamıştır. Bunun yanında satılan mal veya hizmete ait bedelin sa-

⁴ Ankara Vergi Dairesi Başkanlığının 18/01/2012 tarih B.07.1.GİB.4.06.17.01-KDV-4:2011/14001-03-99 sayılı özeldesi

⁵ Danıştay 4.Dairesinin 23.02.2005 tarih E.2004/1384, K.2005/263 sayılı kararı

dece maliyeti karşılayacak kadar olması, kârın kuruluş amaçlarına tahsis edilmesi de bunların iktisadi işletme olma vasfını değiştirmeyecektir.

Konu ile ilgili verilmiş bir diğer özeltede özetle; *“Vatandaşlara ekonomik, sosyal, sağlık, eğitim, kültürel ve spor faaliyetlerinde yardım ve destek sunmak amacıyla kurulmuş olan derneğin, bu faaliyetlerin yürütülmesinde herhangi bir maddi menfaat gözetilmediği belirtilerek,..... sözü edilen hizmetlerin yerine getirilmesi için yapılan masrafların hizmet verilenlerden doğrudan ya da dolaylı olarak tahsil edilmesi veya bu hizmetler için bağış adı altında dahi olsa bir bedel alınması durumunda, anılan faaliyetler nedeniyle Derneğimize bağlı iktisadi işletme oluşacağından bu hizmetler dolayısıyla oluşan iktisadi işletme nezdinde kurumlar vergisi mükellefiyeti tesis edilmesi gerekecektir.”*⁶ açıklamalarına yer verilmiştir.

Danıştay'ın dernek veya vakıflara ait iktisadi işletmelerle ilgili vermiş olduğu çok sayıda karar bulunmaktadır. Nitekim bir kararında Danıştay, mesleki eğitim döner sermaye işletmesinin, *“egzos emisyonu ölçümü işini üstlenmesinin kuruluş amacına aykırı hareket edildiği anlamına gelmeyeceği, zira söz konusu işlerle öğrencilerin teorik bilgilerinin uygulamaya yönlendirilmesi suretiyle bilgi ve becerilerinin artırılmasının amaçlandığı, ayrıca emisyon pul bedeli olarak alınan ücretin Çevre Koruma Vakfına verildiği ve davacının bir gelir elde etmediği, dolayısıyla kar amacına yönelik bir iktisadi işletmenin varlığından da söz edilemeyeceği”*⁷ karar vermiştir. Danıştay söz konusu kararda, idarenin görüşünden farklı olarak iktisadi işletmenin oluşumunda kar elde etme amacına vurgu yapmıştır.

Danıştay başka bir kararında da; Maliye Bakanlığı ile Milli Eğitim Bakanlığı arasındaki protokol uyarınca okul kantini ve büfelerinin işletilmesi hakkı kendisine verilen ancak kira tutarından bağış adı altında pay almak suretiyle üçüncü şahsa kiraya veren vakfın faaliyetinin, *“mülkiyeti hazineye ait okul kantinlerini işletme hakkı bulunmakla birlikte işletilmesi üzere kiraya verebilme hakkına da sahip olduğu, anılan işyerinin yada diğerlerinden herhangi birisinde bizzat hizmet veya mal satışında bulunduğu tespitli olmadığına göre, davacı vakfın yürütmekte olduğu işlevin bu haliyle ticari kar maksadıyla yapılan bir işletmecilik olduğundan sözedilebilmek mümkün olmayıp kira gelirlerinin vakıf tüzel kişiliğinin kuruluş sözleşmesindeki faaliyetlerine hasredilmesini teminen işyerlerinin kiraya verilmesinin organizesi şeklinde değerlendirilmesi gerektiği, bu nedenle davacı vakfın işyerlerini sadece kiraya verme organizasyonu iktisadi işletme niteliği taşımadığı”*⁸ karar vermiştir.

2008 yılında KVK'ya eklenen geçici 2. madde ile; *“1/1/2008-31/12/2015 tarihleri arasında; a) Dernek veya vakıflarca elde edilen Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesinin (5) numaralı bendi ve geçici 67'nci maddesi kapsamında kesinti suretiyle vergilendirilmiş kazanç ve iratlar,dolayısıyla iktisadi işletme oluşmuş sayılmaz.”* hükmüne yer verilmiştir.

Söz konusu düzenlemeyle dernek ve vakıfların elde ettikleri gelirlerin münhasıran Gelir Vergisi Kanunu'nun 94 üncü maddesinin (5) numaralı bendi ve Geçici 67. maddesi kapsamında kesinti suretiyle vergilendirilmiş; taşınmaz kira gelirlerinden, menkul kıymet alım satım gelirlerinden, menkul kıymetlerin elde tutulması ile iftasından elde edilen gelirlerden ibaret olması halinde, elde edilen bu gelirler dolayısıyla, 01/01/2008-31/12/2015 tarihleri arasında dernek veya vakfa bağlı iktisadi işletme

⁶ Batman Defterdarlığının 01/07/2010 tarih ve B.07.4.DEF.0.72.10.00-72-5520-1 sayılı özeltesi

⁷ Danıştay 4.Dairesinin 08.12.2005 tarih E.2005/126, K.2005/2382 sayılı kararı

⁸ Danıştay 4.Dairesinin 08.12.2004 tarih E.2003/1918, K.2004/2487 sayılı kararı

oluşmayacağından, bu süre zarfında anılan gelir nedeniyle dernek veya vakıf adına kurumlar vergisi mükellefiyeti tesis edilmeyecektir. Söz konusu vergi kesintileri dernek veya vakıflar açısından nihai vergileme niteliğinde olacaktır.⁹

Örneğin; derneğin yalnızca kira gelirlerinden dolayı iktisadi işletmenin oluşmaması ve dolayısıyla kurumlar vergisi mükellefi olmaması için, derneğe ait gayrimenkulü kiralayan gerçek veya tüzel kişilerin derneğe ödedikleri kira tutarından %20 oranındaki stopaj kesintisini düşmeleri ve kira bedelini derneğe net olarak ödemeleri gerekmektedir. Derneğe ait gayrimenkulü kiralayan, ödediği kiradan kesinti yapmakla mükellef değil ise derneğin elde etmiş olduğu gelir 5520 sayılı KVK'nın Geçici 2. maddesinin 1. fıkrasının (a) bendinde bahsedilen istisna kapsamına girmemekte olup iktisadi işletmenin oluşması için kanunda sayılmış diğer şartların da sağlanması halinde brüt olarak tahsil edilen kira gelirinden dolayı derneğe ait iktisadi işletme kurumlar vergisi mükellefi olacaktır.

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 2'nci maddesinin beşinci fıkrasında sayılan şartları taşıyan dernek ve vakıflar; faaliyetlerinin, 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 tutulmaktadırlar. Dernekler, 5253 sayılı Dernekler Kanunu ve özel kanunla kurulabilmektedir. Ne şekilde kurulursa kurulsun derneklere ait veya bağlı yukarıda nitelikleri açıklanan iktisadi işletmeler, KVK'da kurumlar vergisinden muaf tutulmadığı sürece kurumlar vergisinin mükellefi olmaktadır.

KVK'nın 2. maddesinin 5. fıkrasında *"Bu Kanunun uygulanmasında sendikalar dernek; cemaatler ise vakıf sayılır."* hükmü yer almaktadır. Öte yandan vergi uygulamaları bakımından dernek olarak kabul edilen odalar, borsalar, meslek örgütleri ve bunların üst kuruluşları ile siyasi partilerin iktisadi işletmelerinin bulunması halinde kurumlar vergisi mükellefiyetinin tesis edileceği açıktır.

2.5- İş Ortaklıkları

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 2. maddesinin son fıkrasına göre; İş ortaklıkları: Yukarıdaki fıkralarda 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 iş ortaklıklarıdır.

Buna göre iş ortaklıkları sermaye şirketleri, kooperatifler, iktisadi kamu kuruluşları ile dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmelerin kendi aralarında ya da bunlardan bir veya daha fazlası ile gerçek kişiler ya da şahıs ortaklıkları ile birlikte de kurulabilir. Örneğin; Kızılay Derneği ile X Anonim Şirketi arasında bir iş ortaklığı kurulması mümkün olmayacaktır. Çünkü iş ortaklığı ancak kurumlar vergisi mükelleflerinin kendi aralarında ya da bunlardan en az biri ile şahıs ortaklıkları veya gerçek kişilerle birlikte kurulabilecektir. Dolayısıyla bu şartlara haiz olmayan Kızılay Derneği'nin iş ortaklığı kurması mümkün değildir. Ancak Kızılay Derneği'ne ait bir iktisadi işletme ile X A.Ş. arasında bir iş ortaklığı kurulmasında herhangi bir engel bulunmamaktadır. Zira dernek ve vakıflara ait veya bağlı olan iktisadi işletmeler kurumlar vergisi mükellefleri arasında sayılmışlardır.

Kanun'un 2'nci maddesinde iş ortaklıklarının tüzel kişiliklerinin bulunmamasının mükellefiyetlerini etkilemeyeceği belirtilmiştir. Şahıs ortaklıkları veya gerçek kişilerin Kanunun 2'nci maddesinde sa-

⁹ Hesap Uzmanları Derneği, Beyanname Düzenleme Kılavuzu İkinci Kitap Kurumlar Vergisi, İstanbul, 2013 2.cilt, s.13

yılanlarla veya Kanun'un 2'nci maddesinde sayılanların kendi aralarında oluşturdukları adi ortaklıklar hakkında, istenilmesi halinde iş ortaklığı olarak kurumlar vergisi mükellefiyeti tesis ettirilebilecektir. Adi ortaklık şeklinde kurulup mükellefiyet tesisi talebinde bulunulmayan ortaklıklar kurumlar vergisi ve gelir vergisi mükellefi olarak kabul edilmeyeceklerdir. Bu durumda ortaklar şirket kazancından kendilerine düşen payı bizzat verecekleri beyanname ile (ortakların hukuki durumlarına göre gelir veya kurumlar vergisi beyannamesi) beyan edeceklerdir.

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.

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 ikmal edilmesinden sonra iş ortaklığı sona ermiş sayılır. Öte yandan, iş ortaklıklarının tasfiyesi, Borçlar Kanunu'ndaki adi ortaklıkların dağılmasına ilişkin hükümlere göre yapılmaktadır.

3- KURUMLAR VERGİSİ AÇISINDAN TAM ve DAR MÜKELLEFİYET

3.1- Tam ve Dar Mükellefiyet

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.

Kurumlardan, kanuni veya iş merkezleri Türkiye'de bulunanlar, gerek Türkiye içinde gerekse Türkiye dışında elde ettikleri kazançların tamamı üzerinden vergilendirilir. Kanuni merkezi Türkiye'de olan bir kurum, iş merkezinin nerede olduğuna bakılmaksızın tam mükellefiyet esasında kurumlar vergisine tabi olmaktadır. Aynı şekilde iş merkezi Türkiye'de bulunan bir kurum, kanuni merkezinin nerede olduğuna bakılmaksızın tam mükellefiyet esasında kurumlar vergisine tabi olmaktadır.

Kanuni ve iş merkezlerinden her ikisi de Türkiye'de bulunmayanlar, sadece Türkiye'de elde ettikleri kazançları üzerinden vergilendirilir.

KVK'da kolektif veya adi şirketler sermaye şirketi olarak sayılmadığından "...yurtdışında kolektif veya adi şirket şeklinde kurulan şirketlerin Türkiye'de elde ettiği kazançlardan ötürü dar mükellefiyet

esasinda kurumlar vergine tâbi olması mümkün değildir. Bu da vergilendirmede eşitlik prensibinin bir gereğidir. Türkiye’de kurulmuş olan bir kollektif veya adi şirket kurumlar vergisi mükellefi olarak vergi ödemiyorsa, aynı konumdaki yabancı ülkede mukim kollektif ve adi şirketin Türkiye’de elde ettiği kazançlar dolayısıyla Türkiye’de kurumlar vergisi ödememesi doğaldır.”¹⁰

3.2- Dar Mükellefiyette Kurum Kazancı

Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 3. maddesinin 3. fıkrasında belirtildiği üzere, 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 taşıyalar 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 kiralanmasından elde edilen iratlar,
- Türkiye’de elde edilen menkul sermaye iratları,
- Türkiye’de elde edilen diğer kazanç ve iratlar.

Yukarıda sayılan kazanç ve iratlar ile gelir unsurlarının Türkiye’de elde edilmesi konusunda ve Türkiye’de daimi temsilci bulundurulması konularında Gelir Vergisi Kanunu’nun ilgili hükümleri uygulanacaktır.

4- SONUÇ

Kurumlar vergisi, kurum kazançları üzerinden alınan bir vergidir. KVK’nın 2. maddesinde tüzel kişiliği bulunup bulunmadığına bakılmaksızın sayılan kurumlarca elde edilen kazançlar, gelir vergisindeki gelir unsuru veya unsurlarından oluşmaktadır. Söz konusu kurumlarca elde edilen kazançlar niteliğine bakılmaksızın kurum kazancı niteliği taşır.

İktisadi kamu müesseselerinin, dernek veya vakıflara ait iktisadi işletmelerin vergi kapsamı dışında bırakılması halinde, kar amaçlı işletmelere göre, vergi miktarı kadar, avantaj sağlanmış olacağından ve özel sektörün gelişme imkanı ile mal ve hizmet kalitesinin artmasını engelleyerek piyasadaki serbest rekabet koşullarını olumsuz yönde etkileyeceğinden 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.

¹⁰ BAŞAK Levent, “Yurt Dışında Yerleşik Adi veya Kollektif Şirketlerce Türkiye’de Açılan Şubeler Kurumlar Vergisi Mükellefi Midir?”, Vergi Sorunları Dergisi, 2010, Sayı:265

KAYNAKÇA

- 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu ve Genel Gerekçesi
- 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu
- 1163 sayılı Kooperatifler Kanunu
- 233 nolu Kamu İktisadi Teşebbüsleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname
- 1 Seri Nolu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği
- Ankara Vergi Dairesi Başkanlığının 18/01/2012 tarih B.07.1.GİB.4.06.17.01-KDV-4: 2011/14001-03-99 sayılı Özelgesi
- BAŞAK Levent, "Yurt Dışında Yerleşik Adi Veya Kollektif Şirketlerce Türkiye'de Açılan Şubeler Kurumlar Vergisi Mükellefi Midir?", Vergi Sorunları Dergisi, 2010, Sayı:265
- Batman Defterdarlığının 01/07/2010 tarih ve B.07.4.DEF.0.72.10.00-72-5520-1 sayılı Özelgesi
- Danıştay 4.Dairesinin 08.12.2004 tarih E.2003/1918, K.2004/2487 sayılı kararı
- Danıştay 4.Dairesinin 23.02.2005 tarih E.2004/1384, K.2005/263 sayılı kararı
- Danıştay 4.Dairesinin 08.12.2005 tarih E.2005/126, K.2005/2382 sayılı kararı
- http://www.istanbulbarosu.org.tr/makaleler/ttk_anonim_sirketler
- http://www.alomaliye.com/2011/mustafa_b_altas_limited.htm
- SPK Yatırımcı Bilgilendirme Kitapçıkları-3, Ankara 2010, s.5
- SPK Yatırımcı Bilgilendirme Kitapçıkları-4, Ankara 2007