

# **TÜRK VERGİ HUKUKUNDA İKTİSADİ İŞLETME**

**Yunus ŞENGÖZ**  
Maliye Bakanlığı  
Gelirler Başkanlığı

**TÜRMOB YAYINLARI- 325**  
Sirküler Rapor Serisi  
Seri No: 2007 - 11

**TÜRMOB Adına Sahibi**  
**Mehmet TİMUR**

**Sorumlu Yazışleri Müdürü**  
**Ali E. DOĞANOĞLU**

**Dizgi - Düzenleme**

**TÜRMOB**  
**Basın - Yayın Servisi**

**Yayın Türü**

**Yaygın Süreli**

**Baskı**

**Fersa Matbaası**

**İstanbul Yolu 12. Km. Dökmeci Sanayi Sit. 10. Cad. No:5/8 Şaşmaz/ANKARA**  
**(0.312) 278 43 56**

**Baskı Tarihi**

**07 Kasım 2007**

**TÜRMOB Basın Yayın Dağıtım İşletmesi tarafından yayınlanmaktadır.**  
**TÜRMOB - Gençlik Cad. No:107 Anıttepe/ANKARA**

---

Sirküler Rapor kitaplarında yer alan yazılarda ileri sürülen görüşler yalnızca yazarlarına aittir. Yayınıcı kuruluş TÜRMOB'u bağlamaz.

# ÖNSÖZ

Bilgi ve iletişimin ön plana çıktığı bir çağı yaşıyoruz. Muhasebecilik, Mali Müşavirlik mesleği doğası gereği bilgiye ve bilgininde sürekli güncel olmasına dayanmaktadır. Bu yapısı itibarıyla mesleğimiz çağımızın en önemli mesleklerinden birisi haline gelmiştir. TÜRMOB ve Odalarımız, meslektaşlarımızın ihtiyaç duyduğu bilgi ve eğitimi karşılaması temel öncelikleri arasındadır.

Meslektaşlarımızın ve aday meslek mensuplarımızın ihtiyaç duyacakları bilgiye, en kolay şekilde ulaşmalarını sağlamak, TÜRMOB'un temel hedeflerinden birisidir. Geniş bir yayın yelpazesi ile bu eğitim ve bilgilenmeye yönelik ihtiyacı karşılamaya çalışıyoruz. **Sirküler Rapor** yayınımla mevzuatta meydana gelen değişiklikleri ve uygulamaya yönelik bilgilendirmeyi sağlama gayreti içindeyiz.

Sirküler kitaplarımız, bir plan doğrultusunda hazırlanarak, her ay bir kitap olarak sizlere ulaştırılmaktadır. Kitaplarımız bir okuma komisyonu tarafından incelendikten sonra basılarak sizlerin istifadesine sunulmaktadır.

Siz değerli meslektaşlarımızın ve stajyerlerimizin beğeni ve takdirini toplayacağına inandığımız 2007-11 Seri Numaralı bu kitabı; Maliye Bakanlığı Gelirler Başkontrolörü Yunus Şengöz tarafından hazırlanan **“Türk Vergi Hukukunda İktisadi İşletme”** isimli eser oluşturuyor. Bu çalışma bir kaynak kılavuz niteliğinde olup konuyu örnekleri ile açıklamaktadır.

Kitabın, meslek camiamıza ve uygulamacılara faydalı olmasını diliyorum.

**Nail SANLI**  
**Genel Sekreter**

# İÇİNDEKİLER

<b>Türk Vergi Hukukunda İktisadi İşletme</b> .....	<b>1</b>
<b>I- İktisadi Faaliyet ve İktisadi İşletme</b> .....	<b>1</b>
A- İktisadi Faaliyet .....	1
B- İktisadi İşletme .....	2
<b>II- Ticaret Hukukunda Ticari İşletme ve İktisadi İşletme</b> .....	<b>5</b>
A- Ticari İşletme ve Unsurları .....	6
a- Gelir Sağlamayı Hedef Tutmak .....	9
b- Devamlılık .....	10
c- Esnaf Faaliyeti Sınırlarını Aşmak .....	10
d- Bağımsızlık .....	11
B- Ticari İşletmeler .....	12
a- Kollektif Şirketler .....	12
b- Adi Komandit Şirketler .....	13
C- İktisadi İşletmeler .....	14
a) Anonim Şirketler .....	14
b) Eshamalı Komandit Şirketler .....	16
c) Limited Şirketler .....	16
<b>III- Vergi Hukukunda İktisadi İşletme</b> .....	<b>17</b>
A- Vergi Usul Kanununa Göre İktisadi İşletme .....	17
B- Kurumlar Vergisi Kanununa Göre İktisadi İşletme .....	17
a- İktisadi Kamu Müesseseleri/Kuruluşları .....	17
1- Yasal Düzenleme .....	17
2- İktisadi Kamu Müesseselerinin Mahiyeti .....	18
3- 1.1.2006 Tarihinden Önce İktisadi Kamu Müesseseleri .....	20
4- 1.1.2006 Tarihinden Sonra İktisadi Kamu Kuruluşları .....	35
b- Dernek ve Vakıflara Ait İktisadi İşletmeler .....	44
1- Dernek .....	44
2- Vakıf .....	45
3- 1.1.2006 Tarihinden Önce Dernek ve Vakıflara Ait İktisadi İşletmeler .....	46
- Derneklere Ait İktisadi İşletmeler .....	49
- Vakıflara Ait İktisadi İşletmeler .....	60

4- 1.1.2006 Tarihinden Sonra Dernek ve Vakıflara Ait İktisadi İşletmeler	.69
c- Sendikalara Ait İktisadi İşletmeler	.....78
d- Cemaatlere Ait İktisadi İşletmeler	.....79
e- Dernek Niteliğindeki Kuruluşlara Ait İktisadi İşletmeler	.....79
<b>IV- Sonuç</b>	<b>.....86</b>
1- Gelir sağlamanın veya ekonomik menfaat temin etmenin hedef tutulmaması:Kazanç gayesi güdülmemesi	.....86
2- Ticari, sınai veya zirai bir organizasyonun kurulması	.....88
3- Faaliyetin piyasa ekonomisine iştiraki gerektirmesi ve fiilen iştirak edilmesi	.....90
4- Devamlılık	.....94
5- Esnaf faaliyeti sınırlarını aşmak	.....97
6- Bağımsızlık	.....98
<b>Yararlanılan Kaynaklar</b>	<b>.....100</b>

# **TÜRK VERGİ HUKUKUNDA İKTİSADİ İŞLETME**

Türk vergi hukukunun bugüne kadar yeterli bir şekilde açıklığa kavuşturulmamış konularından birisi de iktisadi işletmelerdir. Zira, vergi hukukunda iktisadi işletme hukuki bir kavram veya deyim olarak sadece tanımlanmış, unsurları sayılmış, ancak kapsam ve sınırları yasal ve yönetsel yönden yeterli şekilde ayrıntılı olarak düzenlenmemiştir.

## **I-İKTİSADİ FAALİYET VE İKTİSADİ İŞLETME**

### **A-İktisadi Faaliyet**

Bilindiği üzere, insan ihtiyaçları sınırsız ve insan ihtiyaçlarını karşılayan kaynaklar ise sınırlıdır ve insanlar sınırlı kaynaklarla sınırsız ihtiyaçlarını karşılamaya çalışırlar. İhtiyaçların sınırsız ve kaynaklarında sınırlı olması, insanları, kıt kaynakların alternatif kullanım alanları arasında seçim yapmak zorunda bırakır. Bu durum ise, insanları, ya belirli ihtiyaçları mümkün olan en az kaynak kullanmak suretiyle elde etmeye ya da belirli kaynakla mümkün olan en yüksek faydayı sağlamaya sevk eder. Bunun içinde insanlar bir yandan üretim faktörlerinin kullanımını planlarlar, yani üretim kararı verirler, öte yandan da elde ettikleri ürün veya gelirin kullanımını planlarlar yani tüketim kararı verirler. Bu kararlar ile de kıt kaynakların tam ve etkin kullanımını gerçekleştirilmeye çalışılır. Kaynakların kullanımında etkinliği sağlamak içinde kat kaynaklarla hangi malların ne miktarda üretileceği (fiyat), üretimin hangi metotlarla yapılacağı (üretim) ve üretimin kimler için yapılacağı (bölüşüm) kararlaştırılır. Karar birimleri ise ev halkı, işletme (firma) ve Devlettir. İşte, karar birimlerinin girişimci (müteşebbis) sıfatıyla insan ihtiyaçlarını karşılamak için giriştikleri tüm bu faaliyetlere iktisadi faaliyetler adı verilir.

İktisadi faaliyetler; ticari, sınai, zirai ve benzeri faaliyetlerdir.

İktisadi faaliyet, gelir temin etmek maksadıyla yapılan her türlü faaliyet olarak değerlendirilir.Sermaye birikimi olmaksızın, bedeni veya fikri faaliyetlere yönelik bütün uğraşlar da bu kapsamdadır.Bu amaca yönelik faaliyetlerin kişisel olarak veya bir organizasyon çerçevesinde yürütülmesi önemli değildir.Gelir temin etmeye yönelmiş faaliyetin devamlı veya bağımsız olması da şart değildir.Bu faaliyetlerin arızı olarak veya bağımlı olarak yapılması bu işlerin iktisadi faaliyet olarak kabulüne engel teşkil etmez. Gelir temin etmek amacı belirleyici unsur olup, örneğin yardım amacıyla yapılan faaliyetler, iktisadi faaliyet olarak kabul edilmez. İktisadi faaliyetler sonucunda kar elde edilip edilmemesinin iktisadi faaliyeti belirleyici bir özelliği yoktur. Gelir sağlamaya yönelik ana gaye değişmedikçe, zarar edilmesi veya rekabet amacıyla yahut müşteri edinebilmek amacıyla uzun bir süre maliyetine satış yapılması, faaliyetin iktisadi niteliğini ortadan kaldırmaz.

İktisadi faaliyetler ticari, sınai ve zirai faaliyetlere konu olan mal veya hizmetlerin, üretiminden tüketimine kadar ki iktisadi gayeli işlemlerin bütünüdür.

İktisadi faaliyet; imalat, sanayi, maden, inşaat, onarım, ulaştırma, haberleşme, tarım, ticaret ve mali işler ile benzerleridir.

## **B-İktisadi İşletme**

Bir mal veya hizmetin üretim veya satışı ya da üretim ve satışı faaliyetinde bulunan ve ev halkına, ortaklığa veya Devlete ait olan karar birimlerine işletme adı verilir.İşletme, üretim faktörlerini satın alarak mal veya hizmet üretiminde kullanan ya da üretim malı, ara malı alan ve elde ettiği mal veya hizmeti ev halkına, başka firmalara veya Devlete satan ekonomik birimlerdir.

İşletmeler, kâr maksimizasyonu amacı ile, hangi mal veya hizmetlerin üretileceğine, ne miktarda üretim yapılacağına, üretimin hangi metotla yapılacağına ve üretiminde hangi üretim faktörlerinin kullanılacağına karar verirler.

İşletme; kâr sağlamak amacı ile, üretim faktörleri emek ve sermayeyi bir organizasyon içinde bir araya getirip, devamlı olarak, bedeli mukabilinde mal veya hizmet üretmek yahut pazarlamak ya da üretim ve pazarlama işini birlikte yapmak suretiyle piyasa (değişim, tedavül, mübadele) ekonomisine katılan (iştirak eden) ekonomik kuruluşu ifade eder.

Bu bağlamda her işletme bir iktisadi işletmedir. Her iktisadi işletme bir ticari işletme değildir. Her ticari işletme bir iktisadi işletme değildir.

İktisadi işletme, iktisadi faaliyette bulunan her ekonomik kuruluşu ifade eder.

İşletme, mal veya hizmet üretimi için kurulan her ekonomik birimi ifade eder. Girişimci (müteşebbis) ise, ekonomik fırsatları değerlendirerek ve işin tüm risklerini üstlenerek kar sağlamaya çalışan kişidir.

İktisadi işletme dört temel unsura dayanır. Bunlar; sermaye, emek, toprak ve müteşebbisdir. İktisadi işletmenin konusu, mal veya hizmet üretimi, mübadelesi ve hatta tüketimidir. Kendi başına yeterli olarak emtia veya hizmet üreten her üretim birimi bir iktisadi işletmedir. İktisadi işletmenin nevi veya hacmi önemli değildir. İktisadi işletmelerde gelir sağlamak ve devamlılık niyeti, iktisadi işletmenin genel özelliklerindedir. Gelir elde etmek amacıyla faaliyette bulunulması halinde kar elde edilmese dahi iktisadi işletme mevcut olabilir. Başka bir deyimle kar amacı iktisadi işletmeyi nitelendiren



tek bir unsur değildir.Ancak bir kimsenin evini kiraya vermesinde kar amacı bulunsa da gayrimenkul sermayenin yanında emeğinde yer aldığı bir organizasyon sözkonusu olmadığından iktisadi işletmeden söz edilemez.

İktisadi işletme, gelir elde etmek amacıyla, mal veya hizmet üretimi ve/veya satışı ile devamlı surette meşgul olmak üzere kurulan ve hukuki ve mali bir bütünlüğe sahip olan tüm ekonomik birimleri ifade eder.

Buna göre, iktisadi işletmenin unsurları;

1- Gelir sağlamayı veya ekonomik menfaat temin etmeyi hedef tutmak;

Girişimcinin hedefi, gelir elde etmek olabileceği gibi farklı ekonomik menfaatlerin sağlanması da olabilir. Örneğin, ortaklarına kredi temin eden bir kooperatif veya üyelerine maliyetine mal satmak amacıyla kurulmuş tüketim kooperatifleri yahut halka ucuz gıda satmak amacıyla devlet tarafından kurulan ve gelir elde etmek kaygısı bulunmayan bir anonim şirket de iktisadi işletmedir. Ekonomik menfaat deyimini, gelir sağlamak deyimine göre daha geniş anlamlıdır. Müteşebbisin, malvarlığını arttırıcı faaliyetleri yanında, malvarlığının eksilmemesini sağlayıcı nitelikteki faaliyetleri de ekonomik değer taşımaktadır

2- Üretim faktörleri emek ve sermayenin ticari, sınai veya zirai bir organizasyon içerisinde bir araya getirilmesi;

İktisadi bir iş mevzuu ve sahasında (ticari, sınai veya zirai) faaliyet göstermek üzere, belirli bir işyeri, yönetim, sermaye, muhasebe, ekonomik veya mali özerkliğe sahip bir organizasyon oluşturulmasıdır.Ancak bir işletmenin bağımsız bir işyerinin veya yönetiminin

ya da sermayesinin yahut muhasebesinin olmaması iktisadi işletme vasfını ortadan kaldırmaz.

3- İktisadi faaliyetin devamlı olması;

İktisadi faaliyetin aynı yıl içerisinde birden fazla yapılması veya birden fazla yıl yapılmasıdır.

4- İktisadi işletmenin mevzuunun ve faaliyetinin serbest piyasa ekonomisine katılmayı gerektirmesi ve fiilen katılması;

İktisadi işletmenin, bedeli mukabilinde mal veya hizmet üretmek yahut pazarlamak ya da üretim ve pazarlama işini birlikte yapmak suretiyle serbest piyasa (değişim, tedavül, mübadele) ekonomisine katılmasıdır.

5- Rekabet bakımından işletmenin hukuki statüsü yani gerçek veya tüzel kişi işletmeleri belirleyici bir faktör olmasına rağmen, bağımsız karar verebilmek de temel bir unsurdur.

Zira, Rekabetin Korunması Hakkında Kanun'un 4 üncü maddesine göre; "Piyasada mal veya hizmet üreten, pazarlayan, satan gerçek ve tüzel kişilerle bağımsız karar verebilen ve ekonomik bakımdan bir bütün teşkil eden birimler" işletme olarak kabul edilir.

## **II- TİCARET HUKUKUNDA TİCARİ İŞLETME VE İKTİSADİ İŞLETME**

Ticari işletme, gerçek veya tüzel kişi olan bir müteşebbüs tarafından gelir sağlamak amacıyla emek ve sermayenin devamlı surette, bağımsız şekilde biraraya getirilmesi şeklinde tanımlanabilir.

Buna göre ticari işletme; devamlılık, gelir sağlama ve bağımsızlık unsurlarını taşır.

Devamlılık niyetinin yanında kar elde etmek amacı, ticari işletmenin temel özelliklerinden birisidir. Bir iktisadi faaliyet, gelir sağlamak amacına yönelmedikçe, ticari işletmeden söz edilemez. Fakat, iktisadi faaliyet sonucunda kar sağlanmış olup olmaması önemli değildir, önemli olan, gelir sağlama kasdının varlığıdır. Gelir sağlama amacı yanında önemli olan bir unsur da bir iktisadi organizasyonun varlığıdır. Bu organizasyon çerçevesinde girişimcinin hedefi, gelir elde etmek olabileceği gibi daha farklı ekonomik menfaatlerin sağlanması da olabilir. Bu bağlamda da, her ticari işletme, iktisadi işletme niteliğinde olmasına rağmen, her iktisadi işletme, ticari işletme niteliğinde olmayabilir.

Ticaret hukukunda ticari işletme, ticari işletmeler ve iktisadi işletmeler kısaca tanımlanmış, ancak ayrıntılı olarak düzenlenmiştir.

### **A- Ticari İşletme ve Unsurları**

Türk Ticaret Kanunu'nun 3 üncü maddesinde, "bir ticarethane veya fabrika yahut ticari şekilde işletilen diğer bir müesseseyi ilgilendiren bütün muamele fiil ve işler" ticari iş, diğer bir deyimle ticari faaliyet olarak tanımlanmıştır.

Türk Ticaret Kanunu'nun 11 inci maddesinin birinci fıkrası ile de ticari işletme, "ticarethane veya fabrika yahut ticari şekilde işletilen diğer müesseseler" olarak tanımlanmıştır.

Türk işletmelerden ticarethane Türk Ticaret Kanunu'nun 12 nci maddesinin birinci fıkrasında, fabrikacılık 12 nci maddesinin son fıkrasında ve ticari şekilde işletilen diğer müesseselerde 13 üncü maddesinde düzenlenmiştir.

Türk Ticaret Kanunu'nun 12 nci maddesinin birinci fıkrasına göre;

“Aşağıda yazılı veya mahiyetçe bunlara benzeyen işlerle uğraşmak üzere kurulan müesseseler, ticarethane sayılır:

- 1- Menkul malların satılmak veya kiraya verilmek üzere tedariki ve bunların aynen veya başka bir şekile sokularak satılması yahut kiraya verilmesi,
- 2- Kıymetli evrakın satılmak üzere tedariki ve bunların satılması;
- 3- Her çeşit imal veya inşa;
- 4- Madencilik;
- 5- Matbaacılık, gazetecilik ve kitapçılık, yayın, ilan ve istihbarat;
- 6- Tiyatro, sinema, otel, han ve lokanta gibi umumi mahaller, hususi mektup ve hastane ve açık satış yerlerinin işletilmesi;
- 7- Umumi mağazalar ve sair depo ve ambarların işletilmesi;
- 8- Borsa ve kambiyo işleri, sarraflık, bankacılık;
- 9- İçtimai sigortalar hariç olmak üzere sigortacılık;
- 10- Kara, deniz ve havada, nehir ve göllerde yolcu ve eşya taşımak;
- 11- Su, gaz ve elektrik dağıtma, telefon ve radyo ile haberleşme ve yayın;
- 12- Acentelik, tellallık, komisyonculuk ve sair bütün tavassut işleri”

Türk Ticaret Kanunu'nun 12'nci maddesinin ikinci ve son fıkrasına göre ise, "Fabrikacılık, ham madde veya diğer malların makine yahut sair teknik vasıtalarla işlenerek yeni veya değerli mahsuller vücuda getirilmesidir."

Bu bağlamda, ticaret hukukunda ‘‘fabrikacılık’’sınai faaliyet ve ‘‘fabrikalar’’ da sınai işletmedir.

Türk Ticaret Kanunu’nun 13 üncü maddesine göre de’’

‘‘Aşağıdaki işleri görmek üzere açılan bir müessesenin işlerinin hacim ve ehemmiyeti, ticari muhasebeyi gerektirdiği ve ona ticari veya sınai bir müessese şekil ve mahiyetini verdiği takdirde bu müessese de ticari işletme sayılır:

1- Bir toprak sahibinin veya çiftçinin mahsullerini olduğu gibi veya zirai sanatı dolayısıyla bir tezgahta şeklini değiştirerek satması;

2- Esnaf veya güzel sanatlar erbabından birinin gerek bizzat gerek işçi çalıştırarak veya makine kullanarak eserler vücuda getirmesi ve bu eserleri satması,

Bu hüküm, işlerinin mahiyetine göre, 12’nci madde gereğince ticarethane veya fabrika olarak vasıflandırılmayan diğer müesseseler hakkında da tatbik olunur.’’

Ticaret Sicili Tüzüğü’nün 14 üncü maddesine göre;

‘‘Türk Ticaret Kanunu’nun 12 nci maddesinde tarif edilen ticarethane veya fabrikalar ile 13 üncü maddesinde tarif edilen ticari şekilde işletilen diğer müesseseler ticari işletmedir.

Bir gelir sağlamayı hedef tutmayan veya devamlı olmayan faaliyetlerle Türk Ticaret Kanunu’nun 17 nci maddesinde tarif edilen esnaf faaliyeti sınırlarını aşmayan faaliyetler ticari işletme sayılmaz.’’

Ticaret Sicili Tüzüğü’nün 15 inci maddesine göre;

‘‘İcra Vekilleri Heyetince Türk Ticaret Kanunu’nun 1463 üncü mad-

desinin ikinci fıkrası hükmüne dayanılarak esnaf sayılması gerekli sanat ve ticaret erbabının yıllık gayrisafai gelirleri hakkında kararname-ler çıkarıldığı takdirde, o kararnamelerde gösterilecek miktarlar-dan fazla yıllık gayrisafai geliri olup sözü geçen kararnamelerde gös-terilen işleri yapanlar işletmelerini ve unvanlarını tescil ettirmeğe mecburdurlar.

Kararnamelerin mer'iyete girdiği tarihte henüz bir yıllık olmayan iş-letmelerin o tarihe kadar elde ettikleri gayrisafai gelirin miktarı esas tutulur.Bir yılın geçmesinden önce kararnamede gösterilen miktar-dan fazla gayrisafai gelir elde edilirse tescil mükellefiyeti başlar.”

Türk Ticaret Kanununa ve Ticaret Sicili Tüzüğüne göre, gelir sağla-mayı hedef tutan, devamlı olan ve esnaf faaliyeti sınırlarını aşan mü-esseseler ticari işletmedir.Gelir sağlamayı hedef tutmayan, devamlı olmayan ve esnaf faaliyeti sınırlarını aşmayan müesseseler ticari iş-letme değildir.

Buna göre ticari işletmenin unsurları şunlardır:

#### **a- Gelir sağlamayı hedef tutmak:**

Gelir sağlamak amacı ve devamlılık niyeti ile esnaf işletmesi sınırla-rını aşan ölçüdeki işletmeler, ticari işletmedir. Gelir elde etmekten amaç, ekonomik menfaat değildir.Ekonomik menfaat deyimi, gelir sağlamak deyimine göre daha geniş anlamlıdır.Müteşebbisin, mal-varlığını arttırıcı faaliyetleri yanında, malvarlığının eksilmemesini sağlayıcı nitelikteki faaliyetleri de ekonomik değer taşımaktadır.

Gelir sağlamayı hedef tutmayan müesseseler ticari işletme sayıl-mazlar.Gelir sağlamanın amaçlanması gerekli ve yeterlidir.Bu ama-cın gerçekleşmesi şart değildir.Fiilen gelir sağlanıp sağlanamaması

önemli değildir. İşletme zarar etmiş olsa bile, gelir sağlama niyetinin varlığı yeterlidir.

### **b- Devamlılık:**

Bir iktisadi işletmenin ticari işletme olarak değerlendirilebilmesi için sürekli gelir sağlamayı amaçlayarak faaliyette bulunması gerekir.Yani geçici olarak yapılan işler, işin hacmi ne kadar büyük olursa olsun ticari işletme değildir.

Devamlılık arz edecek şekilde faaliyette bulunulması, işin mutad meslek halinde yapılması yani aynı yılda birden fazla faaliyette bulunulması veya birbirini izleyen yıllarda faaliyette bulunulmasıdır.

### **c- Esnaf Faaliyeti Sınırlarını Aşmak:**

Türk Ticaret Kanunu'nun 17 nci maddesine göre, "İktisadi faaliyeti nakdi sermayesinden ziyade bedeni çalışmaya dayanan ve kazancı ancak geçimini sağlamaya yetecek derecede az olan sanat ve ticaret erbabı esnaftır."

Madde hükmünün mevhumu muhalifinden esnaf faaliyeti sınırlarının geçilebilmesi için iktisadi faaliyetin bedeni çalışmadan ziyade nakdi sermayeye dayanması ve elde edilen gelirin de geçimini sağlamaya yetecek dereceden fazla olması gerekmektedir.

21.7.2007 tarih ve 26589 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 18.6.2007 tarih ve 2007/12362 sayılı Bakanlar Kurulu Kararının 1/a maddesi ile, "Esnaf ve Sanatkâr ile Tacir ve Sanayiciyi Belirleme Koordinasyon kurulunun tespit edeceği ve Resmi Gazete'de yayımlanacak esnaf ve sanatkar meslek kollarına dahil olup, ekonomik faaliyetini sermayesi ile birlikte bedeni çalışmasına dayandıran ve kazancı tacir veya sanayici niteliğini kazandırmayacak miktarda olan,

basit usulde vergilendirilenler ve işletme hesabına göre deftere tabi olanlar ile vergiden muaf bulunanlardan 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 177 nci maddesinin birinci fıkrasının (1) ve (3) numaralı bentlerinde yer alan nakdi limitlerin yarısını; (2) numaralı bendinde yazılı nakdi limitin tamamını aşmayanlar esnaf ve küçük sanatkâr sayılmaları ile esnaf ve sanatkâr siciline ve dolayısıyla esnaf ve sanatkâr odalarına kaydedilmeleri” kararlaştırılmıştır.

Kararnamedeki esaslar çerçevesinde esnaf sayılmak için, a) Koordinasyon Kurulu'nun tesbit ederek yayınlayacağı esnaf ve sanatkâr kollarına dahil olmak, b)Ekonomik faaliyeti sermayesi ile birlikte bedeni çalışmasına dayanmak ve kazancı tacir veya sanayici niteliğini kazandırmayacak miktarda olmak, c)Basit usulde vergilendirilen ve işletme hesabına göre defter tutanlar ile vergiden muaf olanlardan Vergi Usul Kanunu'nun 177. maddesinin birinci fıkrasının 1. ve 3. bentlerinde yer alan nakdi limitlerin yarısını ve 2. bendindeki limitin tamamını aşmamak gerekir

Esnaf ve sanatkâr meslek kolları, enson 13.6.2007 tarih ve 26551 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan 1 nolu “Esnaf ve Sanatkârlar İle Tacir ve Sanayiciyi Belirleme Koordinasyon Kurulu Kararı” ile belirlenmiştir.

Buna göre, her ticari işletme aynı zamanda bir iktisadi işletme niteliğinde iken, iktisadi işletmeler, esnaf işletmesi sınırlarını aşmıyorsa ticari işletme olarak kabul edilemez. Aynı zamanda bir ticari işletme, esnaf işletmesi sınırlarını aşmıyorsa ticari işletme kabul edilemez.

#### **d- Bağımsızlık:**

Bağımsızlık Türk Ticaret Kanununda sayılmayan bir unsurdur.Gelir getirici, esnaf faaliyeti sınırlarını aşan devamlı faaliyetlerin ticari iş-



letme olabilmesi için bağımsız olarak yapılması gerekir.Yani herhangi bir yerden talimat almadan faaliyetini yerine getiren mümesseller ticari işletmedir.Bu anlamda kamu iktisadi teşebbüsleri bir ticari işletmedir.Sermayesini Devlet tarafından ödendiği için bağımsız değildir denilemez.

Ticaret hukuku çerçevesinde, gelir sağlama amacına yönelik, sürekli ve esnaf işletmesi sınırlarını aşan ölçüdeki faaliyetler ticari işletme olarak kabul edilmektedir. Bir iktisadi işletmenin ticari işletme teşkil etmesi için, devamlılık, bağımsızlık, gelir temin etmek amacı ve esnaf faaliyetleri sınırlarını aşma vasıflarını taşıması gerekir. Esnafı tacirden ayıran çizgi, yürüttükleri faaliyetlerin iş hacmidir.İş hacmi dışında, devamlılık, bağımsızlık, gelir temin etmek amacı bütün iktisadi işletmelerin ortak vasfıdır.

Ticaret hukukunda şirketler şahıs şirketleri ve sermaye şirketleri olarak düzenlenmiş ve şahıs şirketleri ticari işletme, sermaye şirketleri ise iktisadi işletme olarak kabul edilmiştir.

## **B- Ticari İşletmeler**

Ticaret hukukunda şahıs şirketleri ticari işletme olarak kabul edilmiştir.

Şahıs şirketleri, kolektif ve adi komandit şirketlerdir.

### **a- Kolektif Şirketler**

Kolektif şirketler, birer ticari işletmedir.

Türk Ticaret Kanunu'nun 153'üncü maddesine göre, "Ticari bir işletmeyi bir ticaret unvanı altında işletmek maksadı ile hakiki şahıslar arasında kurulan ve ortaklarından hiç birinin mesuliyeti şirket alacaklılarına karşı tahdid edilmemiş olan şirket, kolektif şirkettir."

Kollektif Şirket ancak bir ticari Őletme Őletmek amacı ile kurulabilir.Kanun koyucu ticari Őletme hacminden k¼¼k Őletmelerin kollektif Şirket tarafından Őletilmesine izin vermemiŐtir.Başka bir deyimle kollektif Şirket bir esnaf Őletmesi Őletemez.

Kanun koyucu kollektif Şirketler i¼in sadece ticari Őletme hacmini aramıŐ, asgari bir sermaye ¼ngormemiŐtir.Bununla birlikte bu sermaye, bir esnaf Őletmesini idame ettirebilecek miktarda bir sermaye değildir.Kollektif Şirketlerde asgari bir sermaye konulması zorunluluğunun bulunmamasının nedeni, ortakların sınırsız sorumluluğunun alacaklılar y¼n¼nden yeterli g¼vence sayılmasıdır.

Ticaret hukukunda ticari Őletmenin unsurları, gelir elde etmenin hedef tutulması, devamlılık ve esnaf faaliyeti sınırlarının aŐılmasıdır.

T¼rk Ticaret Kanunu'nun 1463'¼nc¼ maddesinin ikinci fıkrası ile Bakanlar Kuruluna esnaf sayılacak ticaret ve sanat erbabının yıllık gayrisafi gelirini tespit yetkisi verilmiŐtir.Bu tespit, en son 21.7.2007 tarih ve 26589 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan 18.6.2007 tarih ve 2007/12362 sayılı Kararname ile yapılmıŐtır.

## **b- Adi Komandit Şirketler**

Adi komandit Şirketlerde birer ticari Őletmedir.

T¼rk Ticaret Kanunu'nun 243'¼nc¼ maddesine g¼re, "Ticari bir Őletmeyi bir ticaret unvanı altında Őletmek maksadıyla kurulan ve Şirket alacaklılarına karşı ortaklardan bir veya birka¼ının mesuliyet tahdit edilmemiş ve diğer ortak veya ortakların mesuliyeti muayyen bir sermaye ile tahdit edilmiş olan Şirket komandit Şirkettir."

Adi komandit Şirketlerde ancak bir ticari Őletme Őletmek amacıyla kurulabilir.Başka bir deyimle adi komandit Şirketin Őletmesi de es-

naf işletmesi hacminde olamaz. Adi komandit şirket içinde asgari bir sermaye koşulu öngörülmemiştir. Bununla birlikte adi komandit şirketlerin sermayesinin şirketin uğraşı alanında bir ticari işletmeyi işletecek kadar olması gerekmektedir.

### **C- İktisadi İşletmeler:**

Ticaret hukukunda sermaye şirketleri iktisadi işletme olarak kabul edilmiştir.

Sermaye şirketleri anonim, limited ve eshamlı komandit şirketlerdir.

#### **a- Anonim Şirketler**

Anonim şirketler birer iktisadi işletmedir.

Zira, Türk Ticaret Kanunu'nun 271'inci maddesine göre, "Anonim şirketler, kanunen yasak olmayan her türlü iktisadi maksat ve konular için kurulabilirler."

Maksat, genel olarak elde edilmek istenen amaç (gaye) ve konu ise bu amaca ulaşmak için yapılacak faaliyetlerdir.

Anonim şirketler, iktisadi maksatlar için ve iktisadi konular için kurulabilirler. Başka bir anlatımla anonim şirketlerde maksadında iktisadi olması gerekir, konunun da iktisadi olması gerekir. Yasa ile bu iktisadi maksatlar ve iktisadi konular sınırlandırılmamıştır. Anonim şirketler her türlü iktisadi maksatlar ve iktisadi konular için kurulabilir. Ancak, kanunen yasak olan iktisadi maksatlar ve iktisadi konular için anonim şirket kurulamaz.

Bilindiği üzere, insan ihtiyaçları sınırsız ve ihtiyaçları karşılayan kaynaklar ise sınırlıdır. İhtiyaç, insanların maddi ve manevi benlikle-

rinde duydukları ve gidermeye çalıştıkları yokluk hissidir.Kaynaklar ise üretim faktörleri (emek, sermaye, toprak ve müteşebbis) dir.Kıt kaynaklarla sınırsız insan ihtiyaçlarının karşılanması için girişilen faaliyetlere iktisadi faaliyetler adı verilir.İktisadi faaliyette bulunan işletmelere de iktisadi işletme adı verilir.Bu nedenle de iktisadi işletmelerin konusunu iktisadi faaliyetler oluşturur.İktisadi faaliyetler ise ticari, sınai, zirai ve diğer faaliyetlerdir.İktisadi faaliyetlerin amacı ise iktisadi verimlilik başka bir deyimle kâr maksimizasyonu, teknik verimlilik ve sosyal verimliliğdir.

İşte, bu nedenlerle de anonim şirketlerin kuruluş konuları ticari, sınai, zirai veya benzeri faaliyetle ve kuruluş amaçları da kâr maksimizasyonu ile sınırlandırılmamış, daha geniş anlamda iktisadi maksat ve iktisadi konu deyimini ile ifade edilmiştir.

Anonim şirketler ticari işletmenin ve iktisadi işletmenin en uygun örgütlenme şeklidir.

Türk ticaret hukukunda bir ticari işletme söz konusu olmaksızın iktisadi gayeli bir anonim şirketi kurulabilir.Saf holdingler doğrudan doğruya bir ticari işletme işletmezler ancak iktisadi maksatla kururlar ve iktisadi konularda faaliyette bulunurlar.Bir elektrik santralinin üreteceği elektriği sadece ortakları arasında tüketmek amacıyla bir anonim şirket kurulabilir.Bu halde, konu iktisadidir, fakat bir ticari işletme işletmek veya kazanç paylaşmak söz konusu olmamaktadır.Bir spor kulübü anonim şirket şeklinde kurulabilir.Bu halde de ticari bir işletme işletmek söz konusu değildir, ancak gaye iktisadidir.

Kooperatifler ticari işletme değildir ama iktisadi gayelidir.

## **b- Eshamlı Komandit Şirketler**

Eshamlı komandit şirketler de birer iktisadi işletmedir.

Türk Ticaret Kanunu'nun 476 ncı maddesine göre;

“Komanditerlerin, gerek birbirleriyle gerekse komanditerlerin heyeti umumiyesi ve üçüncü şahıslarla olan hukuki münasebetleri ve bilhassa şirketi idare ve temsil vazife ve yetkileri ve şirketten çekilmeleri, komandit şirketlerdeki hükümlere tabidir.

Birinci fıkrada gösterilen hususların dışında, aksine hüküm olmadıkça, anonim şirket hükümleri tatbik olunur.”

Eshamlı komandit şirketlerin konusu, Türk Ticaret Kanunu'nun 476'ncı maddesinin birinci fıkrası hükmünde konu yer almadığından ikinci fıkrasına göre tespit edilir. Bu nedenle de eshamlı komandit şirketler, adi komandit şirketlerde olduğu gibi ticari işletme işletmek koşulu aranmaksızın anonim şirketler gibi kanunen yasak olmayan her türlü iktisadi maksat ve konular için kurulabilirler.

## **c- Limited Şirketler**

Limited şirketlerde birer iktisadi işletmedir.

Zira, Türk Ticaret Kanunu'nun 503'üncü maddesinin üçüncü fıkrasına göre, anonim şirketlerde maksat ve mevzu ile ilgili “27 inci madde hükmü limitet şirketler hakkında da caridir; şu kadar ki; limitet şirketler sigortacılık yapamazlar.”

Limited şirketlerde anonim şirketler gibi kanunen yasak olmayan iktisadi maksat ve konular için kurulabilirler, ancak sigortacılık yapamazlar.

### **III- VERGİ HUKUKUNDA İKTİSADİ İŞLETME**

#### **A- Vergi Usul Kanununa Göre İktisadi İşletme :**

Vergi Usul Kanununda iktisadi işletme tanımlanmamış, ancak 186'ncı maddesinde işletmeye dahil iktisadi kıymetler tanımlanmış ve 269-290 nıncı maddelerinde iktisadi işletmelere dahil kıymetlerin değerlemesi düzenlenmiştir.

#### **B- Kurumlar Vergisi Kanununa Göre İktisadi İşletme**

Bilindiği üzere, Türk Ticaret Kanunu hükümlerine göre sermaye şirketleri; anonim, eshamlı komandit ve limited şirketler ile kooperatifler birer iktisadi işletmedir.

Mülga 5422 ve 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunlarının 1 inci maddelerine göre sermaye şirketler ile kooperatifler Kurumlar Vergisi mükellefidir.

Kurumlar Vergisi Kanununda birer kamu iktisadi işletmesi olan iktisadi kamu müesseseleri ile dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmeler mahiyetleri itibariyle birer iktisadi işletmedir.

#### **a- İktisadi Kamu Müesseseleri/Kuruluşları:**

##### **1- Yasal Düzenleme**

Kamu iktisadi teşebbüsleri ile müesseseleri, bağlı ortaklıkları ve iştirakleri, 8.6.1984 tarih ve 233 sayılı Kamu İktisadi Teşebbüsleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname ile düzenlenmiştir.

Söz konusu Kararnamenin 2 nci maddesine göre;

*"1.Kamu iktisadi teşebbüsü "Teşebbüs"; iktisadi devlet teşekkülü ile kuruluşunun ortak adıdır.*

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

3. (Değişik: 24/11/1994 - 4046/34 md.) Kamu iktisadi kuruluşu “Kuruluş”; 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.

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

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

6. İştirak; iktisadi devlet teşekküllerinin veya kamu iktisadi kuruluşlarının veya bağlı ortaklıklarının, sermayelerinin en az yüzde onbeşine, en çok yüzde ellisine sahip buldukları anonim şirketlerdir.

7. İşletme; müesseselerin ve bağlı ortaklıkların mal ve hizmet üreten fabrika ve diğer birimleridir.”

## **2- İktisadi Kamu Müesseselerinin Mahiyeti**

Bilindiği üzere, iktisadi kamu müesseseleri veya kamu iktisadi teşebbüsleri, özel sektörün sermaye yetersizliği nedeniyle tek başına ekonomik kalkınmayı ve sanayileşmeyi sağlayamaması nedeniyle kamunun ekonomik kalkınma ve sanayileşme ile birlikte sosyal kalkınma, sosyal adalet, fiyat istikrarı ve dışsal ekonomiler sağlamak amacıyla iktisadi alanda ticari, sınai ve zirai faaliyette bulunan iktisadi işletmeleridir.

Kamu iktisadi işletmeleri, özel teşebbüsler gibi kârın maksimizasyonu amaçlanmaksızın finansman borçlanma yolu ile temin edildiğinden klasik kârlılık oranı yerine borç+faiz+kâr toplamının toplam sermayeye oranı esas alınarak, teknik verimlilik ve sosyal verimlilik sağlamak amacı ile kurulmuştur. Teknik verimlilik (teknolojik produktivite), belirli miktarda sermaye ile ne miktarda net hasıla yahut katma değer elde edildiğidir. Sosyal verimlilik ise, kamu iktisadi teşebbüslerinin ekonominin diğer kesimlerinde meydana getirdiği dışsal ekonomilerdir.

Kamu iktisadi teşebbüsleri sınai ve tarımsal üretimin teşviki, sanayileşme, üretimde dar boğazların önlenmesi, ihracatın teşviki suretiyle ekonomik kalkınmaya, tarım üreticisi, sanayici, küçük esnaf, memur, işçi veya tüketici gibi belirli grupların ya da geri kalmış belirli bölgelerin gelirlerinin artırılması suretiyle sosyal kalkınmaya ve fiyat düzenleyici rol oynaması ile fiyat istikrarına hizmet eder.

Kamu iktisadi işletmeleri, iktisadi alanda devamlı olarak ticari, sınai veya zirai faaliyette bulunurlar ve serbest rekabet piyasasında tedavül ekonomisine iştirak ederler.

Devlet bir çok sebeple muhtelif işleri bizzat kendi bünyesinde bulundurmamak isteyebilir. Özellikle stratejik alanlar ile ortak ve genel ihtiyaçları tatmin edecek vasıtaların üretiminde devlet, kendisi müteşebbis olarak hareket eder. Askeri, siyasi, sosyal ve iktisadi nedenler devletlerin kimi iktisadi konularda müteşebbis olarak hareket etmesini zorunlu kılar. Devlet aynı zamanda kamu hizmeti düşüncesi ile kısa vadede karlı olmayan, fakat uzun vadede ülkenin iktisadi gelişmesi için gerekli olan teşebbüslerin kurulması sorumluluğunu kendisi üstlenir. Bu yüzden özel teşebbüsün üstlenemeyeceği, fakat iktisadi kalkınma için ülkenin ihtiyaç duyduğu alanlara kamu yararı gereği yatırım yapılması, bu ihtiyaçları temin edecek teşebbüsler kurulması, devletin temel görevleri arasında yer alır.



Diğer taraftan devlet veya yerel yönetimler gelir temin etmek amacıyla, özel teşebbüslerin yürütebileceği alanlara da girebilir. Kâr amacıyla kurulan ve özel hukuk hükümlerine göre hizmet veren ticari ve sınai mahiyetteki işletmeler mevcuttur.

İşte bu nedenle de, Kurumlar Vergisi Kanunu ile kamu iktisadi işletmeleri, kamu kuruluşlarının sahip oldukları imtiyazlara bir de vergi imtiyazının eklenerek serbest rekabet piyasasında özel teşebbüsle rekabet karşısında iktisadi dengenin özel teşebbüs aleyhine bozularak özel teşebbüsün gelişme imkanının kaybedilmesini önlemek amacıyla vergilendirilmişlerdir.

### **3- 1.1.2006 Tarihinden Önce İktisadi Kamu Müesseseleri**

Mülga 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 1/C inci maddesine göre "İktisadi Kamu Müesseseleri"nin kazançları Kurumlar Vergisine tabidir.

İktisadi kamu müesseseleri mülga 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 4 üncü maddesinde tanımlanmış ve vergilendirme koşulları düzenlenmiş olup, söz konusu madde hükmüne göre;

"(199 sayılı Kanunun 4'üncü maddesiyle değişen şekli) Devlete, özel idarelere, belediyelere ve diğer kamu idarelerine ve müesseselerine ait veya tabi olup faaliyetleri devamlı bulunan ve birinci maddenin (A) ve (B) işaretli bentleri haricinde kalan ticari, sınai ve ziraî işletmeler iktisadi kamu müesseseleridir.

(2362 sayılı Kanunun 3'üncü maddesiyle değişen fıkra) Bunların kazanç gayesi gütmemeleri, faaliyetin kanunla tevdi edilmiş görevler arasında bulunması, tüzel kişiliklerin olmaması, müstakil muhasebeleri ve kendilerine tahsis edilmiş sermayelerinin veya işyerlerinin bulunmaması mükellefiyetlerine tesir etmez."

Mülga 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun gerekçesine göre;

“B) İktisadi amme müesseseleri;

Tüzel kişiler içinde vergi bakımından kavranması en güç olan zümreyi iktisadi amme müesseseleri teşkil eder.Bu bakımdan ilk müşki-  
lat, vergiye tabi tutulacak amme müesseselerinin hepsini içine alacak ilmi olduğu kadar, açık ve pratik olması lazımgelen umumi bir tarifin yapılmasında kendini gösterir.

Kurumlar Vergisine tabi olan iktisadi amme müesseseleri, amme hukuku hükmi şahıslarının “iktisadi mahiyette olan işletmeleri” dir.

İktisadi mahiyetteki işletmelerin karakteristik vasıfları tasarıda şu suretle belirtilmiştir.

1. İşletmenin mevzuunun ve faaliyetinin “Tedavül ekonomisine” iştiraki tazammum etmesi (satış veya ücret mukabilinde iş yapılması gibi);
2. İşletmenin, işlerin idaresi ve hesap tutma bakımlarından iktisadi veya mali muhtariyeti haiz bir teşekkül halinde görülmesi (işletmenin belli bir iş mevzuu ve sahası olması amme idaresinde cari olan usul ve nizama göre idare edilmemesi, Muhasebei Umumiye, Artırma ve Eksiltme Kanunlarına tabi olmaması gibi),
3. İktisadi faaliyetin devamlı olması.

Görülüyor ki, iktisadi amme müesseselerinin mükellefiyeti, şimdiki Kazanç Vergimizin tatbikatında birçok zorluklar doğuran “ticari mahiyet”, “kazanç gayesi” gibi esaslara değil, bunlardan çok daha geniş olan bir prensibe bağlanmıştır.İktisadi amme müesseselerinde mükellefiyetin bu derece geniş tutulmak istenmesi, bugünün ilmi temayülünün ve vergi görüşünün bir neticesidir.

Bilindiği gibi, modern vergicilikte iktisadi amme müesseselerinin mükellefiyeti üzerinde büyük bir önemle durulmaktadır.

Bir nevi “Auto İmposition” “kendi kendini vergilendirme” şeklini aldığı için sathi bir görüşle tenkit edilen bu mükellefiyetin, bilhassa Devletçilik prensibini kabul etmiş olan iktisadi rejimlerde, aşağıdaki sebeplerden dolayı mutlak ve geniş bir surette tesis edilmesinde zaruret görölmektedir.

1.- Amme müesseseleri ile hususi teşebbüsler sureti umumiyede ve hatta hususi teşebbüsün girmediği işlerde dahi vergi bakımından eşit muameleye tabi tutulmasa, amme müesseselerinin esasen haiz oldukları kanuni veya fiili imtiyazlara bir de vergi imtiyazı ilave edilmiş olacak, bu suretle bunların gerek iş gerekse sermaye sahasında vasıtasız veya vasıtalı rekabetleri karşısında, iktisadi ahenk bozulacak, hususi teşebbüs tabii gelişme imkanını kaybedecektir. Bunun ise yalnız milli ekonomi bakımından değil, hatta doğrudan doğruya amme maliyesi için de ne derece mahzurlu olabileceğini belirtmeğe hacet yoktur.

2.- İktisadi amme müesseselerinde “Auto İmposition” telakkisi daha ziyade bir “faraziye”dir. Çünkü Devlete ait veyahut bağlı olsa dahi, iktisadi amme müessesesinin iktisadi ve mali bakımlardan müstakil bir varlığın mevcudiyeti muhakkaktır. Bundan başka müesseseler, şayet kazançları varsa, bu kazançların umumiyetle Devlete devretmeyerek daha ziyade kendi finansmanlarında, bazen da cömertçe sarf ederler.

3.- Vergi mecburiyeti ve vergi murakebesi dolayısıyla, iktisadi amme müesseseleri de umumi esaslar dairesinde diğer sermaye kurumları gibi, muntazam hesap tutmak, maliyet üzerinden çalışmak, bi-

lanço çıkartmak mecburiyetinde kalırlar.Bu suretle, bunlarda “maliyet amili”nin nazarı itibara alınmamasından doğan ve iş ve sermaye rantabilitesi hakkında yanlış netice ve fikir veren vaziyetlere mani olunur bunun milli ekonomi bakımından ne derece önemli bir mesele olduğu meydandadır.

4.- Son nokta olarak şunu da ilave edelim ki bünyesinde iktisadi devletçiliğe az çok yer veren memleketlerde, amme müesseselerinin vergilendirilmesi mali bakımdan da bir zaruret olur; çünkü aksi takdirde, Devletin üzerine almakta olduğu yükler hesabıyla gittikçe artan masraflarını karşılamak için ziyadesiyle muhtaç olacağı mali vasıtaları yeni kaynaklardan temin etmek icap eder.Böyle bir mecburiyet karşısında ise, diğer mükelleflerin ve bilhassa gerçek kişilerin vergi yükünü katlanılmayacak hadlere kadar çıkarmak tehlikesi kendini gösterebilir.”

Buna göre Kurumlar Vergisi Kanunu uygulamasında iktisadi kamu müessesesi; Devlete, özel idarelere, belediyelere ve diğer kamu idarelerine ve müesseselerine ait veya tabi olan, sermaye şirketleri anonim, eshamlı komandit ve limited şirketler ile kooperatifler dışında kalan, faaliyetleri devamlı bulunan ticari, sınai ve zirai işletmelerdir.

Devlete, özel idarelere, belediyelere ve diğer kamu idarelerine ve müesseselerine ait veya tabi olan anonim, eshamlı komandit ve limited şirketler ile kooperatifler mülga 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 1/A,B inci maddesine göre sermaye şirketi ve kooperatif olarak Kurumlar Vergisi mükellefidir.

Bu nedenle de sermaye şirketi veya kooperatif şeklinde kurulan kamu iktisadi işletmeleri, Kurumlar Vergisi Kanunu uygulamasında iktisadi kamu müessesesi sayılmaz ve kamu iktisadi müessesesi olarak vergilendirilmez.

Sosyal verimlilik amacı ile kurulan kamu iktisadi işletmelerinin kuruluş şekline göre, bir kısmı iktisadi devlet teşekkülleri gibi kanunla kurulmuş, bir kısmı kamu müesseseleri gibi tüzel kişiliği haiz olmamış, bir kısmı kamu iştirakleri gibi bağımsız muhasebeleri veya tahsis edilmiş sermayeleri ya da işyerleri mevcut olmamıştır. Ancak bu hususlar, mülga 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 4/2 ncü maddesi gereğince iktisadi kamu müessesesi olarak vergilendirilmelerini etkilemez.

Kamu iktisadi işletmelerinden bir kısmı mülga 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 7. maddesi ile Kurumlar Vergisi'nden muaf tutulmuş olup olup, bunlar;

“1. Darphane ve Damga Matbaası, Milli Piyango İdaresi ve Askeri Fabrika ve atelyeler (Bunlar kuruluşlarındaki dışında kalan işleri dolayısıyla vergiye tabidirler.);

3. Kamu idare ve müesseseleri tarafından ilim, fen ve güzel sanatlar ile tarım ve hayvancılığı öğretmek, yaymak, ıslah ve teşvik etmek maksadıyla işletilen müesseseler (Okullar, okul atölyeleri, konservatuarlar, genel kütüphaneler, tiyatrolar, müzeler, sergiler, numune fidanlıkları, tohum ve hayvan ıslah ve üretme istasyonları, yarış yerleri, kitap, gazete ve mecmua yayınevleri ve emsali müesseseler);

4. Kamu idare ve müesseseleri tarafından genel insan ve hayvan sağlığını korumak ve tedavi maksadıyla işletilen müesseseler (Hastane, nekahet hane, klinik, dispanser, prevantoryum, sanatoryum, çocuk bakımevleri, hayvan hastaneleri ve dispanserleri, hayvan bakımevleri, veteriner bakteriyoloji, seroloji ve distofajin gibi müesseseler);

5. Kamu idare ve müesseseleri tarafından içtimai maksatlarla işletilen müesseseler (Şefkat, rehin ve yardım sandıkları, fukara aşhane-

leri, ceza ve ıslah evleri atelyeleri, darülaceze atelyeleri, içtimai sigorta kurumları, öğrenci yurtları ve pansiyonları gibi müesseseler);

6. Kamu idare ve müesseseleri tarafından hükümetin veya yetkili idare mercilerinin müsaadesi ile açılan mahalli, milli veya milletlerarası mahiyetteki sergiler, fuarlar, panayırar;

8. (3239 sayılı Kanununun 73'üncü maddesiyle değişen bent) Beden Terbiyesi Teşkilatına dahil derneklere veya kamu idare ve müesseselerine ait idman ve spor müesseseleri ile sadece idman ve spor faaliyetlerinde bulunan anonim şirketler;

9. (2362 sayılı Kanununun 5'inci maddesiyle değişen bent) T.C.Emekli Sandığı, Sosyal Sigortalar Kurumu, Bağ-Kur, Ordu Yardımlaşma Kurumu ve Memur Yardımlaşma Kurumu gibi kanunla kurulan emekli ve yardım sandıkları ile Sosyal Sigorta Kurumları;

10. Yaptıkları iş veya hizmet mukabilinde resim ve harç alan kamu müesseseleri;

11. (2362 sayılı Kanununun 5'inci maddesiyle değişen bent) İl özel idareleri, belediyeler ve köyler ile bunların teşkil ettikleri birlikler veya bunlara bağlı müesseseler tarafından işletilen:

a) Su, elektrik, havagazı ve soğuk hava deposu işletmeleri;

b) Belediye sınırları içindeki yolcu taşıma işletmeleri;

c) Mezbahalar (Kesim, taşıma ve muhafaza işlerine münhasır olmak şartıyla)

12. Köylere, köy birliklerine ve köy belediyelerine ait tarım işletmelerine ait tarım işletmeleri ile bunlar tarafından köylünün umumi ve müşterek ihtiyaçlarını karşılamak maksadıyla işletilen hamam, ça-

maşırhane ve değirmenler ile bunların bağılı oldukları il sınırı içindeki yolcu taşıma işletmeleri;

13. (3558 sayılı Kanunun 2'nci maddesiyle değışen bent) Genel ve katma bütçeli dairelere ait olup sadece kamu mensuplarına hizmet veren, kar amacı gütmeyen ve üçüncü şahıslara kiralanmayan kreş, konuk evleri ve bunların kantinleri;

14. Münhasıran verem tedavi eden sanatoryum ve prevantoryumlar ile münhasıran kanser, cüzzam ve trahom tedavi eden hastaneler;

20. (3332 sayılı Kanunun 11'inci maddesiyle eklenen bent) Toplu Konut ve Kamu Ortaklığı İdaresi Başkanlığı ile Toplu Konut Fonu ve Kamu Ortaklığı Fonu.

23. (4046 sayılı Kanunun 27'nci maddesiyle eklenen bent) Özelleştirme İdaresi Başkanlığı ile Özelleştirme Fonu.

25. (4264 sayılı Kanunun 2'nci maddesiyle eklenen bent. Yürürlük: 11.06.1997) Organize sanayi bölgeleri ile küçük sanayi sitelerinin alt yapılarını hazırlamak ve buralarda faaliyette bulunanların arsa, elektrik, gaz, buhar ve su gibi ortak ihtiyaçlarını karşılamak amacıyla, kamu kurumları ve kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları ile gerçek ve tüzel kişilerce birlikte oluşturulan ve kazancının tamamını bu yerlerin ortak ihtiyaçlarının karşılanmasında kullanılan iktisadi işletmeler.”

Maliye Bakanlığı özelemleri ve Danıştay kararlarına göre vergi idaresi ve yargısının iktisadi kamu müesseseleri ile ilgili görüş ve kararları aşağıdaki gibidir;

1- Çay Kurumu, tüzel kişiliğe sahip, faaliyetlerinde özerk ve sorum-

luluğu sermayesi ile sınırlı bir iktisadi devlet teŖekkülü olduğundan Kurumlar Vergisi mükellefiyeti tesisi yerindedir.<sup>1</sup>

2- SSK İlaç ve Tıbbi Malzeme Sanayi Müessesesi, SSK'na bağlı ve tüzel kiŖilięi haiz bir iktisadi iŖletme niteliğinde olduğundan Kurumlar Vergisi mükellefi bulunmaktadır.<sup>2</sup>

3- Belediyeye ait ekmek fabrikası Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 4 üncü maddesinde belirtilen iktisadi iŖletme niteliğinde olduğundan Kurumlar Vergisine tabi olması gerekir.<sup>3</sup>

4- Belediyenin ŖiŖe suyu imal ve satıŖı faaliyetinin belediyeye bağlı iktisadi kamu müessesesi olarak nitelendirilmesi ve Kurumlar Vergisine tabi tutulması gerekir.<sup>4</sup>

5- YSE Müdürlüğü bünyesinde 1475 sayılı Kanununun 22 nci maddesine göre çalıŖan iŖçilerin yiyecek, içecek, giyecek ve yakacak gibi lüzumlu ihtiyaç maddelerinin satılması amacıyla açılan kantin iŖletmesi, YSE Müdürlüğüne bağlı olup devamlılık arzeden ticari bir iŖletme niteliğinde olduğundan iktisadi kamu müessesesi olarak Kurumlar Vergisine tabi tutulması gerekir.<sup>5</sup>

6- Ankara Ŗehirlerarası Otobüs Terminali Yaptırma ve İŖletme Ortaklığı eŖit paylarla Ankara İl Özel İdare Müdürlüğü, Ankara Belediye BaŖkanlıęı ve SSK Genel Müdürlüğü tarafından kurulup ve

- 
- (1) M.B.nın 03.01.1980 tarih ve 22116-202/303 sayılı özelgesi, Kızılot, Ŗükrü DanıŖtay Kararları ve Özelgeleri, c.1, s.1177
  - (2) M.B.nın 01.12.1981 tarih ve 22104 sayılı özelgesi, age, c.1, s.1177
  - (3) M.B.nın 09.09.1982 tarih ve 22105 sayılı özelgesi, age, c.1, s.1203
  - (4) M.B.nın 21.09.1983 tarih ve 22101-728/60301 sayılı özelgesi, age, c.1., s.1202
  - (5) M.B.nın 30.11.1985 tarih ve 22013 sayılı özelgesi, age, c.1, s.1201



otobüs terminali “tesisleri ortaklarca inşa edilip akar olarak işletilmesi amacıyla kurulduğundan, ticari işletme olarak kabulü zorunludur. Tesislerin, amacına ulaşabilmek için bağımsız bölümler halinde kiralanarak yahut da ortaklığın istihdam edeceği personel ve emtia organizasyonu aracılığıyla işletilmesinin, bu işletmenin faaliyeti devamlı olup ticari işletme sayılmasını etkileyecek yanı yoktur.”<sup>6</sup>

7- DSİ Bölge Müdürlüğü bünyesinde açılan kantin, katma bütçeli DSİ V.Bölge Müdürlüğüne bağlı ve devamlılık arz eden ticari bir işletme olduğundan iktisadi kamu müessesesi olarak Kurumlar Vergisi mükellefidir.<sup>7</sup>

8- Köy tüzel kişiliğince işletilen mazot satış pompası ile kantar, köy muhtarlığına bağlı bir iktisadi işletme oluşturmaktadır ve Kurumlar Vergisi ve Katma Değer Vergisi mükellefiyeti tesis edilmesi gerekmektedir.<sup>8</sup>

9- Milli Parklar Genel Müdürlüğü bünyesinde kurulan Milli Parklar Fonu tarafından milli parklar, tabiat parkları ve tabiatı koruma alanlarında açılan büfe ve kır gazinolarının işletilmesi halinde, bu iktisadi işletmelerin Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 1/C ve 4 üncü maddesine göre iktisadi kamu müessesesi olarak Kurumlar Vergisi mükellefiyetinin tesisi gerekir.<sup>9</sup>

10- Belediyelerce işletilen kaplıca işletmeleri, Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 7/4 nci maddesine göre Kurumlar Vergisinden muaftır,

---

(6) Dn.4.D.nin 13.01.1986 tarih ve E:1984/2453, K:1986/83 sayılı kararı, age, c.1, s.1175

(7) M.B.mn 30.07.1986 tarih ve 22104 sayılı özelgesi, age, c.1, s.1194

(8) M.B.mn 17.06.1987 tarih ve 22104 sayılı özelgesi, age, c.1, s.1175

(9) M.B.mn 13.04.1988 tarih ve 22104 sayılı özelgesi, age, c.1, s.1206

ancak Belediyenin işlettiği kantin işletmesinin Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 1/C inci maddesine göre Kurumlar Vergisine tabi tutulması gerekmektedir.<sup>10</sup>

11- Düşük bir kar düzeyinde hayatı ucuzlatmak amacıyla halka yönelik olarak satış yapan Belediye Tanzim Satış Mağazaları birer iktisadi kamu müessesesidir.<sup>11</sup>

12- Tapu ve Kadastro Genel Müdürlüğü döner sermaye işletmesinin sipariş üzerine almış olduğu her türlü harita, kadastro değışiklik işlemleri ve hava fotoğraflarının satışı nedeniyle iktisadi kamu müessesesi olarak Kurumlar Vergisi mükellefi olması gerekir.<sup>12</sup>

13- Köy tüzel kişiliğince içme suyu şebekesi yaptırılması, evlere ve işyerlerine ayrı sayaç konulmak suretiyle dağıtılması ve teslim karşılığında köylülerden su bedelinin tahsil edilmesi faaliyeti ticari bir faaliyettir.<sup>13</sup>

14- Üniversite bünyesinde faaliyet gösteren ve işletme sözleşmesinde belirtildiği şekilde, mensuplara ve öğrencilere ucuz yiyecek temin etmek amacıyla kurulan gıda satış merkezi, Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 7/5 nci maddesine göre Kurumlar Vergisinden muaf-tır.<sup>14</sup>

15- Başbakanlığa bağlı Türkiye Bilimsel ve Teknik Araştırma Kuru-

---

(10) M.B.nin 09.05.1988 tarih ve 22104-405 sayılı özelgesi, age, c.1, s.1217

(11) Dn.3.D.nin 11.05.1988 tarih ve E:1987/2315, K:1988/1420 sayılı kararı, age, c.1, s.1174

(12) M.B.nin 03.12.1988 tarih ve 22104-564 sayılı özelgesi, age, c.1, s.1173

(13) Dn.7.D.nin 29.03.1990 tarih ve E:990/181, K:1990/870 sayılı kararı, age, c.2, s.2984

(14) Dn.4.D.nin 22.04.1993 tarih ve E.1991/3454, K.1993/1791 sayılı kararı, age, c.1, s.1218

mu merkez binasında açılan ve personele yemek ve içki servisi yapılan lokal Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 7/13 üncü maddesine göre Kurumlar Vergisinden muaf değildir.<sup>15</sup>

16- Belediye tarafından inşa ettirilerek kiraya verilen şehirlerarası otobüs terminali tesislerinin ticari işletme olduğunun kabulü zorunlu olup, tesislerin amacına ulaşabilmek için bağımsız bölüm halinde kiralanarak veya istihdam edilecek personel ve emtia grubunun organizasyonu vasıtasıyla işletilmesinin, bu işletmenin faaliyetinin devamlı ticari işletme sayılmasını etkileyecek yanı bulunmamaktadır.<sup>16</sup>

17- Kültür Bakanlığı'na bağlı İzmir Döner Sermaye İşletmesince sürdürülen el sanatları ürünlerinin satışı ve Bodrum kalesi içindeki kafeteryanın işletilmesi faaliyetleri devamlı olduğundan, bu faaliyetlerden dolayı adı geçen işletmenin Kurumlar Vergisi mükellefi olması gerekir.<sup>17</sup>

18- Belediyenin yazlık evleri kiraya vermek suretiyle ve belediye sınırları dışında otobüs işletmeciliği yaparak ticari faaliyette bulunması K.V.ne tabidir.<sup>18</sup>

19- ... Üniversitesi tarafından işletilen kantin, öğrencilere kar amacı gütmeyen çay, tost, meşrubat gibi içecek ve gıda maddelerinin satışının yapıldığı ve giderlerinin de katma bütçe, öğrenci cari hizmet

---

(15) M.B.nın 23.06.1993 tarih ve B.07.0.GEL.0.73/103-230/39314 sayılı özelgesi, age, c.3, s.387

(16) Dn.4.D.nin 07.07.1993 tarih ve E:1992/4700, K:1993/2897 sayılı kararı, age, c.2, s.2919

(17) M.B.nın 28.12.1994 tarih ve B.07.O.GEL.0.74/770541/85043 sayılı özelgesi, age, c.3, s.340

(18) Dn.4.D.nin 29.06.1994 tarih ve E:1994/243, K:1994/2264 sayılı kararı, age, c.3, s.343

fonu ile öğrencilerden tahsil edilen paralardan karşılanması karşısında, üniversiteye bağlı iktisadi işletme olarak kabul edilmesi ve vergilendirilmesi gerekir. Bu tür işletmelerde kar amacının bulunup bulunmaması önem arz etmez ve bu işletmelerin vergilendirilmemesi rekabet eşitsizliği yaratır ve kanun koyucunun vergilendirmedeki amacı da bu eşitsizliği gidermektir.<sup>19</sup>

20- Orman Bölge Müdürlüğüne bağlı orman işletmeleri iktisadi işletme niteliği taşımamaktadır.<sup>20</sup>

21- Cezaevi Döner Sermaye Saymanlığınca işletilen ve kar amacı güdümediği gibi üçüncü şahıslara kiralanması da söz konusu olmayan, yalnızca hükümlü ve tutukluların günlük ihtiyaçlarının karşılanması gayesiyle işletilen kantin, lokal ve çayocağı işletmelerinin ticari işletme olarak kabul edilmesi mümkün değildir.<sup>21</sup>

22- Cezaevi idaresine bağlı olan ve devamlılık arzeden kantin işletmesi ticari bir işletme niteliğinde olup, iktisadi kamu müessesesi olarak Kurumlar Vergisi mükellefi bulunmaktadır ve Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 7/5 nci maddesine göre Kurumlar Vergisinden muaf tutulması mümkün değildir.<sup>22</sup>

23- Köylere Hizmet Götürme Birliğinin süt satışı faaliyeti, Belediye ve Köy Hizmet Birliğine bağlı bir iktisadi işletme niteliğindedir ve K.V.ne tabidir.<sup>23</sup>

---

(19) M.B.nın 06.04.1994 tarih ve B.07.0.GEL.0.73/104102/34713 sayılı özelgesi, c.3, s.357

(20) Dn.9.D.nin 06.04.1994 tarih ve E.1993/1960, K.1994/1648 sayılı kararı, age, c.3, s.1296

(21) Dn.4.D.nin 20.9.1994 tarih ve E:1993/2304,K:1994/4214 s, kararı, age, c.3, s.377

(22) M.B.nın 26.06.1995 tarih ve 22104-358 sayılı özelgesi, age, c.1, s.1220

(23) M.B.nın 14.11.1995 tarih ve B.07.0.GEL.0.02/1061742 sayılı özelgesi, age, c.3, s.329

24- Darende kaymakamlığına bağlı kömür tevzii komisyonunun Kurumlar Vergisi Kanununa göre bu faaliyeti dolayısıyla Kurumlar Vergisi olması gerekir.<sup>24</sup>

25- Köy Hizmetleri Genel Müdürlüğüne bağlı Bölge Müdürlüklerinin döner sermaye işletme müdürlükleri gördükleri iş ticari, sınai ve zirai nitelikte bulunduğu, ancak Hazine dışında bir yere ödenmeyen gelirlerinin bir de Hazineya pay vermek anlamını taşıyan vergi kapsamına alınması söz konusu olmaması gerekir.<sup>25</sup>

26- SSK Elmadağ Sağlık İstasyonu Hekimliği bünyesindeki eczane, Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 7/9 nci maddesine göre Kurumlar Vergisinden muaftır.<sup>26</sup>

27- İçişleri Bakanlığında çalışan personelin çocuklarına hizmet vermek amacıyla kurulan, karlılık gayesi olmayan ve üçüncü kişilere kiralanmayan kreş Kurumlar Vergisinden muaftır.<sup>27</sup>

28- Belediye tarafından devamlı olarak üretimi yapılan fidan ve güllerin satışı faaliyeti Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 4 üncü maddesine göre iktisadi bir işletme oluşturur.<sup>28</sup>

29- Meteoroloji Genel Müdürlüğüne ait misafirhane, kreş ve gündüz bakımevi işletilmesi veya yönetilmesi suretiyle yürütülen faali-

---

(24) M.B.nın 24.02.1995 tarih ve 51/51034 sayılı özelgesi, age, c.3, s.340

(25) Dn.4.D.nin 08.11.1995 tarih ve E:1995/1829, K:1995/3514 sayılı kararı, age, c.4, s.385

(26) M.B.nın 6.12.1995 tarih ve B.07.0.GEL.0.50/5010-4/67649 sayılı özelgesi, age, c.3, s:384

(27) M.B.nın 1.12.1995 tarih ve B.07.0.GEL.0.51/5100-2/5707 sayılı özelgesi, age, c.3, s.385

(28) M.B.nın 09.01.1996 tarih ve B.07.0.GEL.0.51/5107-7/0152 sayılı özelgesi, age, c.4; s.390

yetler kar amacı taşımaması nedeniyle ticari faaliyet kapsamına girmez.<sup>29</sup>

30- Belediye Başkanlığı tarafından genel insan sağlığını korumak ve tedavi etmek maksadıyla işletilen kaplıca işletmesi yanında faaliyet gösteren otel ve lokanta işletmesi kaplıca işletmesinin mütemmim cüzü olmayıp Kurumlar Vergisi muafiyetinden yararlanması söz konusu olamaz.<sup>30</sup>

31- Emekli Sandığı'nın mülkiyetinde bulunan otel, işhanı, otogar, tatil köyü, eğitim ve dinlenme tesisleri iktisadi işletme hüviyetindedir.<sup>31</sup>

32- Keskin Belediyesinin, Keskin-Kırıkkale arasındaki yolcu taşıma faaliyeti, Belediyeye bağlı bir iktisadi işletme oluşturmaktadır ve K.V.ne tabidir.<sup>32</sup>

33- Kız Meslek Lisesi Döner Sermaye İşletmesinin öğrencilerin mesleki becerilerini geliştirmek ve artırmak amacıyla sipariş ile iş yaptığı ve kar amacına dönük iktisadi bir işletme olmadığından Kurumlar Vergisi mükellefi olmaması gerekir.<sup>33</sup>

34- Ortopedik Özürlüler Okulu, Eğitilebilir Çocuklar İş Okulu, Ay-

---

(29) M.B.nın 11.12.1996 tarih ve B.07.0.GEL.0.54/5401/2640/59085 sayılı özeldesesi, age, c.4, s.1311

(30) Dn.VDGGK.nun 23.05.1997 tarih ve E:1996/81, K:1997/265 sayılı kararı, age, c.5, s.363

(31) M.B.nın 26.06.1997 tarih ve B.07.0.GEL.0.55-5501-2639/26717 sayılı özeldesesi, age, c.4, s.1309

(32) M.B.nın 29.01.1998 tarih ve 22104 sayılı özeldesesi, age, c.1, s.1226

(33) Dn.4.D.nin 27.10.1999 tarih ve E:1998/4168, K:1999/3720 sayılı kararı, age, c.6, s.446

dınlıkevler K rler Okulu, Aydınlıkevler Sağırlar Okulu, Başbakanlık Sosyal Hizmetler Genel Müdürlüğüne bağlı Etimesgut Yetiştirme Yurdu, eğitime yönelik eğitim araçları imal edildiği ve üretilen mamullerin Devlet kuruluşlarına ve kreşlere pazarlandığı ve elde edilen gelirlerden çalışan şahıslara belli bir ücret ödendiği, bu faaliyetlerin eğitim ve  ğretim için yapıldığı, bu okul ve yetiştirme yurtlarında öğrencilere el becerisi kazandırmak için yapılan eğitim çalışmaları sırasında üretilen mamullerin pazarlanmasından sağlanan kazancın bu  ğretim kuruluşu veya yetiştirme yurtlarına verilmesi şartıyla Kurumlar Vergisine tabi tutulmaması gerekir.<sup>34</sup>

35- Bünyesinde ay ocağı, berber ve düğün salonları işletmeciliği gibi hizmetler verilen ve kantininde muhtelif tüketim maddeleri satılan ve bu hizmetlerden mensupları yararlanan  ğretmen evleri, mensupları haricinde, anılan yerlerin üçüncü kişilere kiralandığı, mensupları dışındaki kişilere hizmet verildiği ve kazanç gayesi güdüldüğü yolunda bir tespit bulunmadığından muafiyet şartlarını yitirdiği ileri sürülemez.<sup>35</sup>

36- Atatürk Kültür, Dil ve Tarih Yüksek Kurumu'nun görevlerinin, Atatürkçü düşünceyi, Atatürk ilke ve inkılaplarını, Türk kültürünü, Türk tarihini, Türk dilini bilimsel yönden araştırarak tanıtma, yayma ve yayınlar yapmak olduğu, bilimsel araştırma yaptığından Kurumlar Vergisi muafiyetinden yararlanacağı, kamuya yararlı dernek olduğu, Kuruma ait basımevinin ayrı tüzel kişiliğe sahip olmadığı, dışarıya iş yapılmasının mücerret anlamda kar elde etmeye yönelik basit bir girişim olarak nitelendirilemeyeceği ve amaçlarını gerçek-

---

(34) M.B.nın 25.8.1994 tarih ve B.07.0.GEL.0.01/2128-24868 sayılı  zelgesi, age, c.3, s.375

(35) Dn.3.D.nin 12.5.1999 tarih ve E:1997/3669, K:1999/1849 sayılı kararı, age, c.5, s.366

leştirmek için bu faaliyetlerin yapıldığı anlaşıldığından Kurumlar Vergisi mükellefi olmaması gerekmektedir.<sup>36</sup>

37- Büyükşehir Belediyesinin ... İnşaat Ticaret A.Ş. ile yaptığı sözleşme uyarınca, işletmeci bu şirket aracılığı ile kendi adına bastırıldığı belgeler karşılığında sahibi bulunduğu otogar içerisinde yer alan işyerlerinden kira geliri, otobüs giriş çıkış ünitelerinden ve verdiği otopark hizmetlerinden dolayı ücret elde ettiği, giderlere ise hissesi oranında katıldığı anlaşılmış olup ticari nitelik taşıyan bu faaliyetleri ile tedavül ekonomisine katılan davacının devamlılık gösterdiği de tartışmasız olan bu faaliyetlerinin ticar işletme sayılması, otogar işletmesinin muafiyet kapsamında bulunmadığı da dikkate alındığında ... Büyükşehir Belediyesi Otogar İşletmesi iktisadi kamu müessesesidir.<sup>37</sup>

## 2) 1.1.2006 Tarihinden Sonra İktisadi Kamu Kuruluşları:

Bilindiği üzere, 3.6.1949 tarih ve 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu, 13.06.2006 tarih ve 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 36 ncı maddesi ile, 37 nci maddesinin 1 nolu fıkrasının “a-d” fıkralarında belirtilen hükümleri hariç, 1.1.2006 tarihinden yürürlükten kaldırılmıştır.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 2 nci maddesinin 3, 4 ve 6 ncı fıkralarına göre;

*“(3) İktisadî kamu kuruluşları: Devlete, il özel idarelerine, belediyelere, diğer kamu idarelerine ve kuruluşlarına ait veya bağlı olup,*

---

(36) Dn.4.D.nin 17.11.1999 tarih ve E:1997/4816, K:1998/4292 sayılı kararı, age, c.5, s.367

(37) Dn.9.D.nin 11.12.2003 tarih ve E:2001/668, K:2003/5592 sayılı kararı, Dan.Kar.Der. s.2004-4, s.252



*faaliyetleri devamlı bulunan ve birinci ve ikinci fıkralar dışında kalan ticarî, sınâî ve ziraât işletmeler iktisadî kamu kuruluşudur.*

*(4) Yabancı devletlere, yabancı kamu idare ve kuruluşlarına ait veya bağlı olup, bu maddenin birinci ve ikinci fıkraları dışında kalan ticarî, sınâî ve ziraât işletmeler, iktisadî kamu kuruluşu gibi değerlendirilir.*

*(6) İktisadî kamu kuruluşları ile dernek veya vakıflara ait iktisadî işletmelerin kazanç amacı gütmemeleri, faaliyetlerinin kanunla verilmiş görevler arasında bulunması, tüzel kişiliklerinin olmaması, bağımsız muhasebelerinin ve kendilerine ayrılmış sermayelerinin veya iş yerlerinin bulunmaması mükellefiyetlerini etkilemez. Mal veya hizmet bedelinin sadece maliyeti karşılayacak kadar olması, kâr edilmemesi veya kârın kuruluş amaçlarına tahsis edilmesi bunların iktisadî niteliğini değiştirmez.”*

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 2 nci maddesinin “İktisadi Kamu Kuruluşları” başlıklı gerekçesine göre;

*“Her ne kadar günümüz dünyasında devletin iktisadi işletme meydana getirerek iktisadi faaliyet yürütmesi azalan bir eğilim olsa da devlete, il özel idarelerine, belediyelere ve diğer kamu idarelerine ve kuruluşlarına ait veya bağlı olup faaliyetleri devamlı bulunan iktisadi kamu kuruluşları bulunmaktadır. Devlete, il özel idarelerine, belediyelere ve diğer kamu idarelerine ve kuruluşlarına ait veya bağlı olup faaliyetleri devamlı bulunan, sermaye şirketi ve kooperatif dışındaki ticari, sınai ve zirai işletmeler de vergilemede eşitlik prensibi uyarınca iktisadi kamu kuruluşu olarak, kurumlar vergisi mükellefi olmaları sağlanmış ve rekabet eşitsizliği önlenmiştir. Yabancı devletlere, yabancı kamu idare ve kuruluşlarına ait veya bağlı olup, bu maddenin birinci ve ikinci fıkraları dışında kalan ve de-*

*vamlılık unsuru taşıyan ticari, sınai ve zirai işletmeler de aynı şekilde kurumlar vergisinin kapsamına alınmıştır.*

İktisadi kamu kuruluşları, kamu hukuku tüzel kişilerine bağlı iktisadi işletmelerdir. Kamu hukuku tüzel kişileri; kamu idareleri ve kamu kuruluşları olmak üzere iki grupta toplanır. Kamu idareleri, muayyen bir bölgede yaşayanların tamamı ile ilgili genel hizmetleri yapan, başta devlet olmak üzere il özel idaresi, belediye ve köylerden ibaret tüzel kişilerdir. Kamu kuruluşları ise belirli bir veya birden çok kamu hizmetini görmek üzere, genellikle özel bir kanunla kurulan devlete, il özel idarelerine, belediyelere ve köylere bağlı kuruluşlardır. Üniversiteler, Devlet Demir Yolları, Maden Tetkik Arama Enstitüsü, Posta Hizmetleri İşletmesi kamu kuruluşlarına örnek olarak gösterilebilir.

İktisadi kamu kuruluşları ise, bu idare ve kuruluşlardan birine ait olup sermaye şirketi veya kooperatif statüsü dışında faaliyet gösteren ticari, sınai ve zirai her türlü işletmeleri ifade eder. İktisadi kamu kuruluşlarının, vergiye tabi olmaları Kanununun 2 nci maddesinin üçüncü fıkrasında birtakım koşullara bağlanmıştır. İktisadi mahiyeteki işletmelerin belirgin özellikleri şöyle sıralanabilir:

a) Bağlılık: İktisadi kamu kuruluşları, kamu idareleri veya kamu kuruluşlarına ait veya bağlı olmalıdır. Ait olma, sermaye bakımından, bağlı olma ise idari bakımdan bağlılığı ifade eder.

b) İşletme Özelliği: İktisadi kamu kuruluşları, ticari, sınai veya zirai bir işletme niteliğinde olmalıdır. İşletmenin konusunun ve faaliyetinin piyasa (tedavül) ekonomisine dahil olması bedel mukabilinde her türlü mal ve hizmet üretimi ve alım satımı veya pazarlanması ya da kiralama ve benzeri faaliyetler olarak ifade edilebilir.

c) Devamlılık: Ticari, sınıai ve zirai faaliyetlerin devamlı olarak yapılması 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 edilmelidir. Örneğin, bir kamu idaresi veya dernek tarafından telif ve yayın hakkı elinde bulundurulmak suretiyle bir kitabın yayınlanması bir defa da yapılmış olsa devamlılık unsuru gerçekleşmiş olur.

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

Yapılan işlemlerin ticari mahiyet arz etmemesi durumunda ise devamlı bir ekonomik faaliyet söz konusu değildir. Örneğin, bir derneğin üç yıl önce satın aldığı nakil vasıtalarından, aynı yıl içinde bir veya bir kaçını elden çıkartması durumunda, devamlı bir iktisadi faaliyetten bahsedilemeyecektir.

Faaliyetin dönemsel veya mevsimlik olması (havuz ve plaj işletmeciliği gibi) asıl olan işin niteliği olduğundan, faaliyetin devamlılığına engel teşkil etmemektedir.

Bütün bu koşulları taşıyan kuruluşların sermaye şirketi veya kooperatif şeklinde kurulmamaları da şarttır. Aksi halde, iktisadi kamu ku-

ruluşları olarak değil, sermaye şirketi ya da kooperatif olarak vergiye tabi tutulurlar.

Bu şartları taşıyan iktisadi kamu kuruluşları;

- 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.

Ayrıca söz konusu mükellef grubunca satılan mal veya hizmetin bedelinin sadece maliyeti karşılayacak kadar olması, kâr edilmemesi veya 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, kiralaması ya da bunlara benzer şekillerde olması ve devamlı olması durumlarında da kamu idare ve kuruluşlarına ait iktisadi işletme olduğu kabul edilecektir.

İktisadi kamu kuruluşları, Kurumlar Vergisi Kanununda kullanılmış bir ifadedir. Bu ifade, kamu idare ve kuruluşlarına bağlı tüm iktisadi işletmeleri kapsar. Bu nedenle iktisadi kamu kuruluşları, hem kamu iktisadi teşebbüslerini ve hem de iktisadi devlet teşekküllerini kapsamı içine alır. İktisadi kamu kuruluşları son yıllarda ilgili yasalarla yeniden düzenlenmiş ve sınıflandırılmıştır. Bunlar; işletme, iş-

tirak, bağı ortaklık, müessese, kamu iktisadi kuruluşu, iktisadi devlet teşekkülü ve kamu iktisadi teşebbüsüdür.

İktisadi kamu kuruluşlarının vergilendirilmesi, bir bakıma “kendi kendini vergilendirme” gibi düşünülebilecekse de kamu idarelerine vergi ayrıcalığı tanınması piyasadaki serbest rekabet koşullarını olumsuz yönde etkileyecek ve özel sektörün gelişme imkanı ile mal ve hizmet kalitesinin artmasını engelleyecektir. Özelleştirme uygulamalarının yoğunlaştığı günümüzde piyasa ekonomisinin işleyişinin en etkin şekilde sağlanması ve rekabetin korunması açısından iktisadi kamu kuruluşlarının vergilendirilmesinin gereği açıktır.

Vergi mükellefiyeti ve vergi denetimi dolayısıyla, diğer vergi mükellefleri gibi defter ve belge düzenine uymak, hesap tutmak, bilanço çıkartmak, maliyet ve fayda analizleri ile daha verimli çalışmak, şeffaflık ve hesap verilebilirlik nedeniyle kısmen yolsuzlukların önüne geçmek mümkün olabilecektir.

*Maddede ayrıca, yabancı kamu idare ve kuruluşlarının vergilendirilmesinde de yerli iktisadi kamu kuruluşlarının vergilendirilme ilkelerinin geçerli olduğu belirtilmektedir.”*

*1 seri nolu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğine göre de;*

“İktisadi kamu kuruluşları, kamu idare ve kuruluşlarına ait veya bağı 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.

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 hususunda, Tebliğin (2.4) bölümünde yapılan açıklamaların dikkate alınması gerekmektedir.”

“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.”

*5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 4 üncü maddesi ile bazı iktisadi kamu müesseseleri Kurumlar Vergisinden muaf tutulmuş olup, bunlar;*

“a) Kamu idare ve kuruluşları tarafından tarım ve hayvancılığı, bilimi, fennî ve güzel sanatları öğretmek, yaymak, geliştirmek ve teşvik etmek amacıyla işletilen okullar, okul atölyeleri, konservatuvarlar, kütüphaneler, tiyatrolar, müzeler, sergiler, numune fidanlıkları, tohum ve hayvan geliştirme ve üretme istasyonları, yarış yerleri, kitap, gazete, dergi yayınevleri ve benzeri kuruluşlar.

b) Kamu idare ve kuruluşları tarafından genel insan ve hayvan sağlığını korumak ve tedavi amacıyla işletilen hastane, klinik, dispanser, sanatoryum, huzurevi, çocuk bakımevi, hayvan hastanesi ve dispanseri, hayvan bakımevi, veteriner bakteriyoloji, seroloji, distofajin kuruluşları ve benzeri kuruluşlar.

c) Kamu idare ve kuruluşları tarafından sosyal amaçlarla işletilen şefkat, rehin ve yardım sandıkları, sosyal yardım kurumları, yoksul aşevleri, ceza ve infaz kurumları ile tutukevlerine ait işyurtları, darülaceze atölyeleri, öğrenci yurtları, pansiyonları ve benzeri kuruluşlar.

ç) Kamu idare ve kuruluşları tarafından yetkili idarî makamların izniyle açılan yerel, ulusal veya uluslararası nitelikteki sergiler, fuarlar ve panayırılar.

d) Genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerine ait olup sadece kamu görevlilerine hizmet veren, kâr amacı gütmeyen ve üçüncü kişilere kiralanmayan kreş ve konukevleri ile askerî kıışlalardaki kantinler.

e) Kanunla kurulan emekli ve yardım sandıkları ile sosyal güvenlik kurumları.

f) Yaptıkları iş veya hizmet karşılığında resim ve harç alan kamu kuruluşları.

g) Özelleştirme İdaresi Başkanlığı ile Özelleştirme Fonu, Toplu Konut İdaresi Başkanlığı ve Milli Piyango İdaresi Genel Müdürlüğü.

h) Kuruluşlarındaki amaca uygun işlerle sınırlı olmak şartıyla, Darphane ve Damga Matbaası Genel Müdürlüğü ile askerî fabrika ve atölyeler.

ı) İl özel idareleri, belediyeler ve köyler ile bunların oluşturdukları birlikler veya bunlara bağlı kuruluşlar tarafından işletilen;

1) Kanal, boru ve benzeri yollarla dağıtım yapan su işletmeleri,

2) Belediye sınırları içinde faaliyette bulunan yolcu taşıma işletmeleri,

3) Kesim, taşıma ve muhafaza işleriyle sınırlı olmak üzere mezbahalar.

i) Köyler veya köy birlikleri tarafından köylünün genel ve ortak ihtiyaçlarını karşılamak amacıyla işletilen hamam, çamaşırhane, değirmen, soğuk hava deposu ve bağlı oldukları il sınırı içinde faaliyette bulunmaları şartıyla yolcu taşıma işletmeleri ile köylere veya köy birliklerine ait tarım işletmeleri.

j) Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğü ile özerk spor federasyonlarına tescil edilmiş spor kulüplerinin idman ve spor faaliyetlerinde bulunan iktisadî işletmeleri ile sadece idman ve spor faaliyetlerinde bulunan anonim şirketler.

...



m) Münhasıran bilimsel araştırma ve geliştirme faaliyetlerinde bulunan kurum ve kuruluşlar (Bunların vergi muafiyetinden yararlanmasına ve muafiyetlerinin kaybedilmesine ilişkin şartlar Maliye Bakanlığınca belirlenir.).

n) Organize sanayi bölgeleri ile kk sanayi sitelerinin alt yapılarını hazırlamak ve buralarda faaliyette bulunanların; arsa, elektrik, gaz, buhar ve su gibi ortak ihtiyaçlarını karşılamak amacıyla kamu kurumları ve kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları ile gerçek ve tüzel kişilerce birlikte oluşturulan ve kazancının tamamını bu yerlerin ortak ihtiyaçlarının karşılanmasında kullanan iktisadî işletmeler.”

## **b- Dernek ve Vakıflara Ait İktisadi İşletmeler:**

### **1- Dernek :**

22.11.2001 tarih ve 4721 sayılı Türk Medeni Kanunu'nun 56'ncı maddesi ile 4.11.2004 tarih ve 5253 sayılı Dernekler Kanunu'nun 2 nci maddesine göre, dernekler; enaz yedi gerçek kişinin, kazanç paylaşma dışında, kanunlarla yasaklanmamış belirli ve ortak amacı gerçekleştirmek üzere, bilgi ve çalışmaların sürekli olarak birleştirmek suretiyle oluşturdukları tüzel kişiliğe sahip kişi topluluklarını ifade eder.Derneklerin oluşturduğu tüzel kişiliği bulunan federasyonlar ve federasyonların oluşturduğu konfederasyonlar derneklerin üst kuruluşlarıdır.Derneklerin kurabileceği tesisler ve kamu yararına çalışan dernekler Dernekler Kanunu'nun 26 ve 27 nci maddelerinde düzenlenmiştir.

Dernekler, ya 5253 Sayılı Dernekler Kanununa göre kurulurlar ya da özel kanunla kurulurlar.Türkiye Emekli Subaylar Derneği, Türkiye Emekli Astsubaylar Derneği, Türkiye Harp Mall Gazileri Őehit Dul ve Yetimleri Derneği, Muharip Gaziler Derneği 2847 Sayılı Ka-

nunla kurulan derneklerdir.Özel kanunla kurulan diğer dernekler; Türkiye Kızılay Derneği, Türkiye Yardım Sevenler Derneği ve Yeşilay Derneğidir.Bu derneklere 11.7.1972 tarih ve 1606 Sayılı Bazı Dernek ve Kurumların Bazı Vergilerden, Bütün Harç ve Resimlerden Muaf Tutulmasına İlişkin Kanun ile muafiyet tanınmıştır.Bu derneklere yapılan ödenmelerden tevkifat yapılmamaktadır. (5 seri nolu Kurumlar Vergisi sirküleri.)

## **2- Vakıf**

*22.11.2001 tarih ve 4721 sayılı Türk Medeni Kanunu'nun 101 inci maddesine göre vakıflar, gerçek veya tüzel kişilerin yeterli mal ve hakları belirli ve sürekli bir amaca özgülemeleriyle oluşan tüzel kişiliğe sahip mal topluluklarıdır ve bir mal varlığının bütünü veya gerçekleşmiş yada gerçekleşeceği anlaşılan her türlü geliri veya ekonomik değeri olan haklar vakfedilebilir.*

*9.11.2006 tarih ve 5555 sayılı Vakıflar Kanunu'nun 2 nci maddesine göre vakıflar; mazbut, mülhak, cemaat ve esnaf vakıfları ile yeni vakıflardan oluşur.Mazbut vakıflar; Vakıflar Genel Müdürlüğünce yönetilen ve temsil edilen vakıflar, mülhak vakıflar; yönetimi vakfedenlerin soyundan gelenlere şart edilmiş vakıfları, cemaat vakıfları; vakfiyeleri olup olmadığına bakılmaksızın Türkiye'deki gayrimüslim cemaatlere ait vakıfları, esnaf vakıfları; esnafın seçtiği yönetim kurulu tarafından yönetilen vakıfları ve yeni vakıflar da; mülga 743 sayılı Türk Medeni Kanunu ile 4721 sayılı Türk Medeni Kanununa göre kurulan vakıfları ifade eder.*

Vakıflar, ya 5555 sayılı Vakıflar Kanununa göre yada özel kanunla kurulurlar.Özel kanunlarla kurulan vakıflar, 3388 Sayılı Kanunla Kurulan Türk Silahlı Kuvvetlerini Güçlendirme Vakfı ile 3294 Sayılı Kanunla Kurulan Sosyal Yardımlaşma ve Dayanışma Vakıflarıdır.

Bu vakıflara yapılan ödenmelerden tevkifat yapılmaz. (5 seri nolu Kurumlar Vergisi sirküleri.)

### **3-1.1.2006 Tarihinden Önce Dernek ve Vakıflara Ait İktisadi İşletmeler:**

Mülga 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 1'inci maddesinin ilk fıkrasının "D" bendine göre "Dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmeler" in kazançları Kurumlar Vergisi'ne tabidir ve bu iktisadi işletmeler Kurumlar Vergisi mükellefidirler.

Dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmeler, mülga 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5 inci maddesinde tanımlanmış olup, söz konusu maddeye göre; "Dernek ve vakıflara ait veya bağlı olup 4 üncü maddede yazılı şartları haiz bulunan işletmeler ile aynı mahiyetteki yabancı işletmeler, dernek ve vakıfların iktisadi işletmeleridir."

Mülga 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun gerekçesine göre;

"Teklif edilen sistemde, doğrudan doğruya cemiyet (dernek) ve tesisler (vakıflar) değil, bunlara bağlı olan "iktisadi mahiyetteki işletmeler" vergi mevzuuna alınmıştır.(Burada da işletmelerin iktisadi mahiyeti iktisadi amme müesseseleri için kabul edilen şartlara göre tayin edilecektir.)

Cemiyet ve tesislere ait iktisadi işletmelerin vergiye tabi tutulmaları, kendiliğinden anlaşılacağı üzere bir prensip icabıdır.Mütekamil vergi sistemlerinde değil yalnız cemiyet ve tesislere bağlı olan iktisadi işletmeler, hatta doğrudan doğruya cemiyet ve tesislerin kendileri de vergiye tabi bulunurlar.Bizde, verginin doğrudan doğruya cemiyet ve tesislere kadar teşmili şimdilik muvafık görülemezse de, bunlara bağlı iktisadi işletmelerin teklifinde tereddüt edilemeyeceği

aşikardır.Doğrudan doğruya Devlet müesseseleri vergiye tabi tutulurken, cemiyetlere ait işletmelerin vergi dışı bırakılmaları elbette mümkün olamaz.İktisadi amme teşekküllerinin vergilendirilmesini icabettiren sebepler, bhusus hesap tutma ve hesap verme sebepleri, aynen ve hatta fazlasıyla cemiyet ve tesislerin işletmeleri hakkında da varittir.”

Buna göre, Kurumlar Vergisi Kanunu uygulamasında dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmeler; dernek veya vakıflara ait veya tabi olan, sermaye şirketleri anonim, eshamlı komandit ve limited şirketler ile kooperatifler dışında kalan, faaliyetleri devamlı bulunan ticari, sınai ve zirai işletmelerdir.

Bu hükümlere göre, dernekler ve vakıflar sosyal amaçlı kuruluşlardır ve iktisadi amaçlı dernek ve vakıflar kurulamaz, ancak dernek ve vakıflar amaçlarına ulaşmak için, iktisadi işletme kurabilirler ve iktisadi faaliyette bulunabilirler.

Dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmeler, genel olarak, özel iktisadi işletmeler gibi kâr maksimizasyonu gayesi gütmazler.Ancak iktisadi alanda ticari, sınai ve zirai esaslara göre, devamlı olarak faaliyet göstererek serbest rekabet piyasasında tedavül ekonomisine iştirak ederler.

Diğer taraftan, dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmeler, dernek ve vakıflara ait veya tabi olabilirler veya dernek ve vakıflar tarafından kurulabilirler ya da işletilebilirler.Ayrıca, sermaye şirketleri anonim, eshamlı komandit ve limitet şirketler ile kooperatif şeklinde kurulamazlar.Bu nedenlerle de tüzel kişilikleri veya bağımsız muhasebeleri veya kendilerine tahsis edilmiş sermayeleri ya da özel işyerleri bulunmayabilir.

Ancak dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmelerin, kazanç gayesi

gütmemeleri, kanunla kurulmuş olmaları, tüzel kişilikleri veya bağımsız muhasebeleri veya kendilerine tahsis edilmiş sermayeleri ya da işyerlerinin bulunmaması, mülga 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 4 ve 5'inci maddesi gereği, mükellefiyetlerini etkilemez.

47 seri nolu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğine göre, "İktisadi işletmenin tanımı içinde yer alan devamlı olarak yapılan ticari, sınai ve zirai faaliyetten söz edebilmek için bu işletmenin tedavül ekonomisine katılması, başka bir ifadeyle işletmede üretilen malların veya verilen hizmetlerin bir bedel karşılığı satılmış olması gerekir. Aksi halde diğer unsurlar var olsa dahi bir iktisadi işletmenin varlığından söz edilemez.

Bilindiği üzere, dernekler kazanç paylaşırma dışında belli bir sosyal amacı gerçekleştirmek için kurulurlar. Vakıflar ise belli bir mal tahsisi suretiyle resmi senetlerinde belirtilen amaçlarını gerçekleştirmek üzere kurulan hayır kuruluşlarıdır. Buna göre dernek veya vakıfların eğitim ve sağlık hizmetleri vermek üzere gerekli tesisleri kurarak (okul, hastane, sağlık ocağı gibi) faaliyette bulunması ve bu hizmetlerin bir bedel karşılığı olmaksızın yerine getirilmesi halinde, bu faaliyetleri dernek ve vakfa bağlı iktisadi işletme olarak nitelendirilmeyecektir.

Ancak, sözü edilen eğitim ve sağlık hizmetlerinin yerine getirilmesi için yapılan masrafların hizmet verilenlerden tahsil edilmesi veya bu kişilerden veya ailelerinden bağış yoluyla alınması veya çok düşük bir bedelin alınması durumunda, bu faaliyetler derneğe ait iktisadi işletme olarak kabul edilecek ve Kurumlar Vergisine tabi olacaktır."

Genel anlamda mal ve hizmet üreten her ekonomik birim T.T.K.na

göre, ticari işletme sayılmaktadır. Ancak, KVK' ndaki iktisadi işletme deyimini T.T.K.' nundaki ticari işletmeyi de içine alacak daha geniş bir kavramdır.

### **-Derneklere Ait İktisadi İşletmeler:**

*Maliye Bakanlığı özelgeleri ve Danıştay kararlarına göre vergi idaresinin ve yargısının derneklere ait iktisadi işletmeler ile ilgili görüş ve kararları aşağıdaki gibidir;*

1- Derneklere ait lokalde alkollü içki verilmediği ve münhasıran üyelerin istifadesine tahsis edildiği takdirde lokal işletmeleri Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 7/15 nci maddesi gereğince Kurumlar Vergisinden muaftır.<sup>38</sup>

2- Derneğin kuruluş amacının üyelerine ucuz mal temin etmek olduğu, varlığını devam ettirmek ve masrafları karşılamak için üyelerden aldığı aidatın yıl sonunda artan kısmını üyelerine dağıtmasının kazanç dağıtımını sayılmayacağından Kurumlar Vergisine tabi olmaz.<sup>39</sup>

3- Şoförler ve Otomobilciler Derneği'nin basılı kağıt ve plaka satışı faaliyetinin Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 1/D, 4 ve 5 inci maddeleri gereğince, iktisadi işletme olarak nitelendirilmesi ve Kurumlar Vergisine tabi tutulması gerekir.<sup>40</sup>

4- Hastanede bulunan kantin ve çay ocağının yoksul hastalara hizmet vermek amacıyla kurulan Atader Derneği'ne kiralanması ve Dernek tarafından işletilmesi, Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 1/D, 4

---

(38) M.B.nın 8.10.1973 tarih ve 22104-178 sayılı özelgesi, age, c.1 , s.1237

(39) Dn.13 D.nin 29.11.1974 tarih ve E:1973/168, K:1974/4442 sayılı kararı, age, c.1, s.1190

(40) M.B.nın 18.12.1981 tarih ve 22134-310 sayılı özelgesi, age, c.1, s.1189

ve 5 inci maddeleri gereğince, derneğe bağlı iktisadi işletme niteliğinde olduğundan Kurumlar Vergisi'ne tabi tutulması gerekir.<sup>41</sup>

5- Derneğe bağlı kamp işletmeciliği faaliyeti iktisadi işletme niteliğinde olduğundan Kurumlar Vergisi'ne tabi tutulması gerekir.<sup>42</sup>

6- Derneğin bir tatil köyünü kiralarak devreler halinde üyelerine yararlandırması, pansiyon işletmeciliği ticari faaliyet olduğundan, Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 1/D, 4 ve 5 inci maddeleri gereğince, derneğin iktisadi işletmesini oluşturur ve Kurumlar Vergisi mükellefiyetinin tesisi gerekir.<sup>43</sup>

7- Derneklerin lokal, kantin, gazino, restoran işletmeleri gibi müesseseleri Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 1/D, 4 ve 5 inci maddeleri gereğince, Kurumlar Vergisi'ne tabidir.<sup>44</sup>

8- Dernek tarafından işletilen Özel Esnaf Hastanesi iktisadi bir işletme olarak Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 1/D, 4 ve 5 inci maddesine göre Kurumlar Vergisine tabi tutulması gerekir ve 7/7 maddesindeki koşulların yerine getirilmesi halinde Kurumlar Vergisinden muaftır.<sup>45</sup>

9- Dernek tarafından işletilen Basın Yayın ve Kitabevi işletmesinin ilim, fen ve güzel sanatları yaymak amacı ile işletilmesi, anaokulu işletmesinin ise, ticari amaç dışında içtimai maksatlarla işletilmesi şartıyla Derneğin amacını gerçekleştirmeye yönelik işletmeler ola-

---

(41) M.B.nın 13.09.1982 tarih ve 22104 sayılı özelgesi, age, c.1, s.1188

(42) M.B.nın 20.01.1986 tarih ve 2601001-403/83294 sayılı özelgesi, age, c.1, s.1207

(43) M.B.nın 02.07.1987 tarih ve 22104-82 sayılı özelgesi, age, c.1, s.1183

(44) M.B.nın 21.05.1987 tarih ve 22104 sayılı özelgesi, age, c.1, s.1184

(45) M.B.nın 29.3.1988 tarih ve 22104-433 sayılı özelgesi, age, c.1, s.1224

rak kabul edilmesi ve Kurumlar Vergisi'nden muaf tutulması, kafeterya ve kantin işletmeleri Derneğe bağlı ticari işletme niteliğinde bulunduğundan Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 1/D, 4 ve 5 inci maddesine göre Kurumlar Vergisi'ne tabi tutulması gerekir.<sup>46</sup>

10- Derneğin öğrencileri yetiştirme ve sınavlara hazırlama kursları, derneğe bağlı bir iktisadi işletme oluşturmaktadır.<sup>47</sup>

11- Şoförler ve Otomobilciler Derneği'nin üyeleri arasında yardımlaşmayı sağlamak amacıyla ve kuruluş amacı doğrultusunda, konfe-rans salonunun sadece üyelere az bir ücretle kiraya verilmesi, matbu evrak alıp satması, plaka yaptırması nedeniyle bu tür faaliyetlerin ticari bir iş ve ticari işletme olarak kabul edilmesi mümkün değildir.<sup>48</sup>

12- Türkçe ve İngilizce dillerinde ücret karşılığında kurslar düzenleyerek özel okullar gibi devamlı lisan eğitim ve öğretimi yapan ve bununla ilgili kitap satışı yapan derneğin, T.T.K.'nin 11 inci maddesinde ticari şekilde işletilen müesseseler ticari işletme sayıldığından ve 12/6 maddesi ile özel okullar ve benzeri müesseseler ticaret-hane sayıldığından, tüzüğünde öngörülen amacına uygun faaliyette bulunmuş olması, faaliyetin ticari ve iktisadi niteliğini ortadan kaldırmayacağından, elde edilen gelirin vergi dışı bırakılmasını gerektirmez.<sup>49, 50</sup>

---

(46) M.B.nın 24.4.1987 tarih ve 22104-447 sayılı özelgesi, age, c.1, s.1225

(47) M.B.nın 09.10.1990 tarih ve 22104-696 sayılı özelgesi, age, c.1, s.1193

(48) Dn.3.D.nin 23.02.1990 tarih ve E:1980/1401, K:1990/650 sayılı kararı, age, c.1, s.1230

(49) Dn.4.D.nin 22.11.1991 tarih ve E.1990/3619, K.1991/3723 sayılı kararı, age, c.1, s.1179

(50) Dn.İBK.nun 16.06.1994 tarih ve E.1992/2, K.1994/2 sayılı kararı, age, c.3, s.344



13- Dernekçe maliye, ekonomi ve muhasebe alanında bilimsel araştırma ve incelemenin yayınlanması amacıyla çıkarılan Vergi Sorunları Dergisi'nin satışı faaliyeti Derneğe bağlı iktisadi işletme olarak Kurumlar Vergisi tabi tutulması gerekir, ancak Kurumlar Vergisi'nin 7/7 maddesi gereğince, reklam almamak şartıyla K.V.'nden muaf-tır.<sup>51</sup>

14- Türkiye'ye geçici olarak taşıtların gümrüğü için vergi ve resim teminatı olarak ücret karşılığında triptiklerini düzenleyen ve bu faaliyeti nedeniyle üçüncü kişilerden özkaynakları dışında gelir sağlayan derneğin, tüzüğünde öngörülen amacına uygun faaliyette bulunmuş olması, faaliyetin ticari ve iktisadi niteliğini ortadan kaldırmayacağından, derneğin faaliyetinin iktisadi işletme sayılması ve elde edilen gelirin vergilendirilmesi gerekir.<sup>52, 53</sup>

15- ... Müzesini Koruma ve Yaşatma Derneği, tüzel kişiliğe haiz olup, Akropol, Asklepion ve Arkeoloji Müzelerinde açtığı satış büfelerinde kitap, poster, turistik takılar, slayt, kartpostal, antik minyatür, biblo, vazo, kalemlik, kül tablası, çeşitli biblo gibi mermer eşya, seramik yontu heykelcikler, pul, yün ve yazlık el örgüsü kazaklar, tişört, cam gözyaşı şişeleri, küpe ve meşrubat satışının yapılması ve bu satıştan da kâr sağlanması nedeniyle iktisadi işletme sayılır.

Bu satışlardan sağlanan kârın derneğin amacı doğrultusunda yapılan giderlerin karşılanmasında kullanıldığı saptandığından ve bu amacın aşıldığı başka bir ifade ile derneğin kuruluş amacı dışında harcama

---

(51) M.B.nın 13.3.1992 tarih ve 22104-764 sayılı özelgesi, age, c.1, s.1221

(52) Dn.4.D.nin 16.01.1992 tarih ve E.1989/131, K.1992/73 sayılı kararı, age, c.1, s.1178

(53) Dn. İBK.nun 16.06.1994 tarih ve E.1992/2, K.1994/2 sayılı kararı, age, c. 3, s.344

yaptığı yolunda herhangi bir tespitinde bulunmadığından, bu nedenle Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 7/7 inci maddesine göre Kurumlar Vergisi'nden muafır.

Kurumlar Vergisi muafiyeti, iktisadi işletme işleten dernek ve vakıfların amaç ve gayelerine tanındığı halde, iktisadi işletmede satışa sunulan mallarla ilgilendirilerek vergi muafiyetinin ihlal edildiğinin kabulü mümkün değildir.<sup>54</sup>

16- Derneğinizin “Çağdaş Türk Dili Dergisi” yayınlama faaliyeti, dergiye reklam almama şartıyla Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 7/7 nci maddesine göre Kurumlar Vergisinden muafır.<sup>55</sup>

17- Derneğinizce yayımlanan “Yeni Yükseltepe Dergisi”nin, reklam almamak şartıyla yayım ve satışı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 7/3,7 nci maddesine göre Kurumlar Vergisinden muafır.

Derneğinizin eski uygarlıklara ait eserlerin benzerlerinin satışı veya diğer ticari faaliyetlerde (lokal, kantin işletmeciliği, hediyelik eşya satışı gibi) bulunması halinde bu faaliyetler Kurumlar Vergisine tabidir.<sup>56</sup>

18- Dernek tarafından salt yaz aylarında okulların kapalı olduğu dönemlerde ... Milli Eğitim Müdürlüğünden izin almak suretiyle söz konusu okulda öğretmen ve ailelerine kamp hizmeti verildiği, bu hizmet sırasında okul kantininden yapılan çay, kahve, meşrubat satışlarından elde edilen gelirin bir kısmının Milli Eğitim Müdürlüğü-

---

(54) Dn.3.D.nin 10.03.1993 tarih ve E.1992/2815, K.1993/1144 sayılı kararı, age, c.1, s.1210

(55) M.B.mın 24.11.1993 tarih ve B.07.0.GEL.0.02/104-544/73123 sayılı özelgesi, age, c.3, s.383

(56) M.B.mın 5.7.1993 tarih ve B.07.0.GEL.0.73/104-854/42129 sayılı özelgesi, age, c.3, s.376

ne, bir kısmının hizmet veren öğretmen eşi ve çocuklarına, kalan kısmının da okul ihtiyaçlarının karşılanmasına ayrıldığı anlaşıldığından derneğin bu faaliyetinin kar amacı gütmeyeceği, sadece kamu mensuplarına olan öğretmenlere ve eşlerine hizmet verdiğinden Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 7/19 nci maddesine göre Kurumlar Vergisinden muaf tutulması gerekir.<sup>57</sup>

19- Derneğin Türkçe ve İngilizce dillerinde ücret karşılığında kurslar düzenleyerek özel okullar gibi devamlı lisan eğitimi ve öğretimi faaliyeti iktisadi işletme sayılır ve Derneğin tüzüğünde öngörülen amaca uygun faaliyette bulunmakta olması, faaliyetin ticari ve iktisadi niteliğini ortadan kaldırmaz.<sup>58</sup>

20- Derneklerin balo, yemek, çay, gezi ve konser düzenleme faaliyetleri yılda bir defa veya istisnai olarak yılda iki defadan fazla olması halinde, devamlılık arz edecek bu faaliyetleri derneğe bağlı bir iktisadi bir işletme oluşturur.<sup>59</sup>

21- Dernek tarafından devamlı olarak dergi basım ve yayımı faaliyeti iktisadi işletmedir.<sup>60</sup>

22- Türk-İngiliz Derneği'nce açılan lisan kursları, derneğe bağlı ve devamlılık arz etmekte olup, ticari işletme niteliğinde olduğundan Kurumlar Vergisi mükellefi olması gerekir.<sup>61</sup>

---

(57) Dn.9.D.nin 12.4.1994 tarih ve E:1993/1841, K:1994/1735 sayılı kararı, age, c.3, s.386

(58) Dn.4.D.nin 19.6.1995 tarih ve E:1994/3280, K:1995/2975 sayılı kararı, age, c.4, s.375

(59) M.B.nın 25.7.7994 tarih ve 50195 sayılı özelgesi, age, c.3, s.336

(60) M.B.nın 21.11.1995 tarih ve B.07.0.GEL.0.51/5108-28-64409 sayılı özelgesi, age, c.3, s.370

(61) M.B.nın 29.12.1995 tarih ve 22104 sayılı özelgesi, age, c.1, s.1197

23- N.M.K. Anadolu Lisesi Okul Koruma Derneği'nin düzenlemiş olduğu kurs faaliyetleri Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 1/D, 4 ve 5 inci maddesine göre derneğe bağlı bir iktisadi işletme oluşturur.<sup>62</sup>

24- Türk Amerikan Derneği'nin amacı; üyeleri için İngilizce ve Türkçe lisan ve konuşma kursları ile ilim ve sanat konularında seminer ve konferanslar düzenlemek gibi kültürel faaliyetler olduğu, alınan kurs ücretleri ve yardımlarla ancak öğretmen ücretleri gibi derneğin zorunlu harcamalarının karşılandığı, kâr amacı gütmeksizin kamuya yararlı dernek olarak faaliyetini sürdüren derneğin bu faaliyetinin iktisadi işletme sayılarak Kurumlar Vergisine tabi tutulması gerekir.<sup>63</sup>

25- Kanarya Sevenler ve Yetiştirenler Derneği Kurumlar Vergisi mükellefi değildir. Ancak, anılan derneğin K.V.K.nun 1/D, 4 ve 5 inci maddelerinde belirtildiği şekilde bir işletmesinin olması halinde söz konusu işletmenin Kurumlar Vergisi mükellefiyetinin tesis edilmesi gerekir.<sup>64</sup>

26- Dernekçe basım ve yayımı yapılan "Atatürkçü Düşünce" adlı derginin devamlı olarak basım ve yayımı dolayısıyla Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 1/D ve 4,5 inci maddeleri hükümleri çerçevesinde iktisadi işletme oluşturmaktadır.<sup>65</sup>

27- Hizmet Derneği yardım sandığı devamlı olarak üyelerinin öden-

---

(62) M.B.nın 16.2.1995 tarih ve B.07.0.GEL.0.51/51074/8680 sayılı özelgesi, age, c.3, s.332

(63) Dn.3.D.nin 17.1.1996 tarih ve E.1995/203, K.1995/67 sayılı kararı, age, c.3, s.360

(64) M.B.nın 25.7.1996 tarih ve 34629 sayılı özelgesi, age, c.4, s.480

(65) M.B.nın 23.1.1996 tarih ve B.07.0.GEL.0.54/5417-1602/3795 sayılı özelgesi, age, c.3, s.379

tilerinin göz önünde bulundurulması suretiyle kısa vadeli kredi ihtiyaçlarının karşılanması ve kredinin geç ödenmesinde az da olsa bir faiz ya da vade farkı alınması durumunda derneğe ait bir iktisadi işletme sayılması gerekir.<sup>66</sup>

28- Yüzme okulu kursları, misafir ve sezonluk üyelerle, kabin, dolap, sauna ile ilgili faaliyetlerde bulunan derneğin, Beden Terbiyesi Teşkilatınca onaylı tüzüğünde yazılı faaliyetlerde bulunduğu, dernek ve vakıfların amaçlarına yönelik faaliyetlerinin iktisadi bir nitelik kazanması halinde ticari bir işletmeden söz edilebileceği, dernek ve vakıfların tüzük ve vakıf senedinde yer alan amaçları gerçekleştirmek için yaptıkları faaliyetlerin iktisadi faaliyete dönüşmemesi koşuluyla, sportif faaliyetlerin tamamlayıcısı ve devamı niteliğindeki faaliyetlerin iktisadi nitelik taşımayacağı, faaliyetlerinin ticari amaçlı olup, dernek tüzüğü dışına taşıdığı ve kâr gayesi güttüğü yolunda bir tespit bulunmadığından Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 7/8'nci maddesi gereğince Kurumlar Vergisinden muaf tutulması gerekir.<sup>67</sup>

29- Spor kulübününün (derneğinin) işlettiği kafeterya, büfe, düğün salonu ve fotoğrafçılık faaliyeti, futbol, voleybol, masa tenisi branşlarında sportif faaliyetlerde bulunduğu ve bu spor faaliyetinin hem müsabakalara yönelik, hem de küçük ve büyüklere bu spor dallarının eğitiminin yapıldığı, büfede çay ve meşrubat satışının sporculara ve sporcularla birlikte gelen kişilere yapıldığı, bu durumu itibarıyla büfe işletmesinin kar amaçlı iktisadi bir işletme niteliği (taşımadı-

---

(66) M.B.nın 18.8.1997 tarih ve B.07.0.GEL.0.51/5107-215/34689 sayılı özelgesi, age, c.5, s.356

(67) Dn.3.D.nin 9.11.1998 tarih ve E.1998/1761, K.1998/3943 sayılı kararı, age, c.5, s.358

ğından) taşıdığından Kurumlar Vergisine tabi (tutulmaması) tutulması gerekir.<sup>68, 69</sup>

30- Atatürk Lisesi Koruma Derneği'nin lise bahçesini uluslar arası fuar süresince, dernek kaşesi basılı makbuzla alınan ücret karşılığında verilen otopark hizmeti ile işletilmesi halinde otoparkın iktisadi işletme sayılması ve Kurumlar Vergisine tabi tutulması gerekmektedir.<sup>70</sup>

31- Derneğin çıkartmakta olduğu Tarım Makineleri Bilim ve Tekniği Dergisi, ilim ve fenni öğretmek, yaymak ve teşvik etmek maksadıyla yayınlanan dergi niteliğinde olduğu tespit edildiğinden, yayın ve satış işletmesi Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 1/D, 4 ve 5 inci maddesi gereğinde iktisadi işletmedir ve 7/3,7 nci maddesine göre Kurumlar Vergisi'nden muafır.<sup>71</sup>

33- Eğitim ve Sağlık Kurumları Yaptırım Derneği tarafından bir vergilendirme döneminde birden fazla çay ve yemek daveti düzenlenmesi ve bu faaliyetten dolayı gelir elde edilmesi nedeniyle, faaliyetin devamlılık unsuru her yıl içinde ayrı ayrı aranmaksızın iktisadi bir işletme oluşturur ve Kurumlar Vergisi mükellefiyetinin tesisi edilmesi gerekir.<sup>72</sup>

34- Derneğinizin üniversite adına yaptığı bilimsel çalışma ve araştır-

---

(68) Dn.3.D.nin 28.06.1998 tarih ve E.1987/2289, K.1988/1934 sayılı kararı, age, c.1, s.1182

(69) Dn.İBK.nun 16.06.1994 tarih ve E.1992/2, K.1994/2 sayılı kararı, age, c.4, s.344

(70) Dn.VDDGK.nun 06.11.1998 tarih ve E.1997/176, K.1998/320 sayılı kararı, age, c.5, s.359

(71) M.B.nın 16.12.1998 tarih ve 22106-126 sayılı özeldesesi, age, c.1, s.1212.

(72) M.B.nın 8.12.1998 tarih ve B.07.0.GEL.0.53/5301-2735/045521 sayılı özeldesesi, age, c.5, s.1156

ma faaliyetleri sonucunda hasat edilen tarım ürünlerinin satışından elde edilen gelirlerin işletmenin kurum kazancı olarak vergilendirilmesi gerekir.<sup>73</sup>

35- Derneğin öğrencilerin ders başarılarını artırmak, bilgi eksikliklerini gidermek ve sınavlara hazırlanmalarını sağlamak amacıyla okul bünyesinde verdiği kurs hizmetleri, derneğe bağlı iktisadi işletme oluşturacağından Kurumlar Vergisi mükellefiyetinin tesisi gerekir.<sup>74</sup>

36- Davacı derneğin belediyelere tahsis edilen kıyı şeridi üzerinde, belediyelerle yaptığı protokol uyarınca, plajlarda su sporları istasyonları, büfe ve büfe önü tahsisleri yaptığı, park, duş kabini, oturma yerleri oluşturduğu, ayrıca plajlara yönelik temizlik, güvenlik gibi bir takım hizmetler sunduğu, yapılan tüm bu faaliyetler karşılığında da teberru adı altında bir bedel aldığı, bu bedelin bir kısmını belediyelere aktardığı, bu durumda ticari nitelik taşıyan faaliyetleri ile tedavül ekonomisine katılan, dolayısıyla üçüncü kişilerden gelir sağladığı anlaşılan derneğin devamlılık arzeden bu faaliyetlerinin iktisadi işletme sayılması ve K.V.ne tabi olması gerekir.<sup>75</sup>

37- ... Üniversitesi ... Bölüm Geliştirme Derneğine ait kantin işletmesinin faaliyeti Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 7/13 nci maddesinde belirtilen kreş, konukevleri ve bunların kantinlerinden sayılmayacağından kamu mensubu kişilere hizmet verilmesi durumunda da Kurumlar Vergisinden muaf tutulması mümkün bulunmamaktadır.<sup>76</sup>

---

(73) M.B.nın 16.9.1998 tarih ve B.07.0.GEL.0.49/4903-26-032362 sayılı özeldesi, age, c.5, s.355

(74) M.B.nın 11.01.1996 tarih ve 1886 sayılı özeldesi, age, c.3, s.359

(75) Dn.3.D.nin 4.5.1999 tarih ve E:1998/1779, K:1999/1696 sayılı kararı, age, c.6, s.461

(76) M.B.nın 29.11.1999 tarih ve B.07.0.GEL.051.501/57718 sayılı özeldesi, age, c.6, s.471

38- Davacı derneğin, (...) fuarı süresince okul bahçesinde dernek kaşesi basılı makbuzla tahsil edilen ücret karşılığı işlettiği otoparkın, iktisadi işletme sayılması ve elde ettiği kazancın Kurumlar Vergisi kapsamında bulunduğu kabulü gerekir.<sup>77</sup>

39- Spor kulübü derneğinin çay ocağı, büfe ve lokal işletme faaliyetinden dolayı mükellefiyetinin tesis edilmesi gerekir.<sup>78</sup>

40- Dernekler tarafından bir vergilendirme döneminde birden fazla çay, yemek, tiyatro, kermes, konser gibi faaliyetlerin düzenlenmesi ve bu faaliyetlerden dolayı gelir elde edilmesi nedeniyle iktisadi işletme olduğundan söz konusu iktisadi işletmenin Kurumlar Vergisi mükellefiyetinin tesis edilmesi gerekmektedir.<sup>79</sup>

41- Ticari faaliyetin en önemli özelliğinin gelir sağlama amacına yönelik olması, ticari bir organizasyona dayalı olması ve devamlılık arzetmesi olduğundan, bahse konu lokalin ticari gelir sağlama amacına yönelik olarak faaliyette bulunup bulunmadığı, dernek üyesi dışındaki kimselere hizmet verip vermediği hususlarında somut bir tespit yapıp yapılmadığının ve sadece dernek üyelerine yapılan hizmetin masraflarını karşılamak için üyelerden tahsil edilen paralardan ibaret olduğunun anlaşılması karşısında anılan derneğe ait lokal iktisadi işletme sayılmaz.<sup>80</sup>

42- Ticari nitelik taşıyan faaliyetleri ile tedavül ekonomisine katılan,

---

(77) Dn.VDDGK.nun 8.10.1999 tarih ve E:1999/92, K:1999/419 sayılı kararı, age, c.6, s.447

(78) M.B.nın 27.6.2000 tarih ve B.07.0.GEL.054/5417-1740/31047 sayılı özelgesi, age, c.6, s.1379

(79) M.B.nın 28.2.2001 tarih ve B.07.0.GEL.0.51//5104-84/12192 sayılı özelgesi, age, c.6, s.454

(80) Dn.4.D.nin 7.10.2003 tarih ve E:3003/1298, K:2003/2244 sayılı kararı, Dan.Kar.Der. s.2003-3, s.156



yaptığı müzayedeler ile kanarya sahipleri arasında kuş satışlarına aracılık ederek, ayrıca özel organizasyonlar ve yarışmalar yapılmak suretiyle kuş satışına ortam sağlanarak ve bu satışlar dolayısıyla satış bedeli üzerinden teberru adı altında % 5 komisyon alarak gelir sağladığı anlaşılan davacı derneğin devamlılık arzeden bu faaliyetinden dolayı iktisadi işletme sayılması gerekir.<sup>81</sup>

### **-Vakıflara Ait İktisadi İşletmeler:**

Maliye Bakanlığı özelgeleri ve Danıştay kararlarına göre vergi idaresinin ve yargısının vakıflara ait iktisadi işletmeler ile ilgili görüş ve kararları aşağıdaki gibidir;

1- ...Bankası Mensupları Emekli Sandığı Vakfı tarafından münhasıran kendi sigortalılarına mesken kredisi verilmesi işinin devamlı olması ve para kredi hizmetlerinin bankacılık muamelesi sayılması ve kredi işlemlerinin takip işinin ayrı ve düzenli bir muhasebe sisteminin mevcudiyetine ihtiyaç göstermesi sebebiyle kredi verme işinin iktisadi işletme sayılması ve alınacak faizlerin Kurumlar Vergisine tabi tutulması gerekir.<sup>82</sup>

2- Üyelerinden aldığı ödentilerden oluşan meblağı, yine üyelerinin zorunlu gereksinimlerinin karşılanması amacıyla ve taksitle geri almak koşulu ile çok düşük bir faizle borç veren vakfın, Kurumlar Vergisi mükellefi olması söz konusu değildir.<sup>83</sup>

3- Vakıf tarafından kurulan ve işletilen muz sera işletmesi Kurumlar

---

(81) Dn.3.D.nin 24.6.2004 tarih ve E:2002/1563, K:2004/1866 sayılı kararı, Dan.Kar.Der. s.2005-6, s.10

(82) M.B.nın 20.05.1982 tarih ve 22106 sayılı özeldesi, age, c.1, s.1189

(83) Dn.4.D.nin 22.04.1985 tarih ve E:1984/2550, K:1985/1224 sayılı kararı, age, c.1, s.1186

Vergisi Kanunu'nun 1/D, 4 ve 5 inci maddesi gereğince vakfa bağlı zirai işletme niteliğinde olup Kurumlar Vergisi mükellefiyeti bulunması gerekir.<sup>84</sup>

4- Vakıflara ait veya tabi olan ve ticari, sınai yada tarımsal etkinlikleri süreklilik taşıyan iktisadi işletmeler vergiye tabi olduğundan, vakıf senedinde gelirleri arasında kitap basım ve satışından elde edilen hasıllata yer verilen Hizmet Vakfının, ticari işletme niteliği taşıyan etkinliğinin vergilendirilmesi zorunlu olup, etkinliğin amaca ulaşmak için yürütüldüğü yolunda yapılan tespit vergi mükellefiyetini etkileyen nitelik taşımamaktadır.<sup>85</sup>

5- Vakıf senedinde güdülen amaçlar doğrultusunda elverişli faiz ve koşullarla kredi açan vakfın, para kazanmak amacına yönelik olması, vakıf üyeleri ile sınırlı kalması ve sosyal amaçlarla üyelere ödünç verilmesi nedeniyle Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 7/15 nci maddesine göre Kurumlar Vergisinden muaftır.<sup>86</sup>

6- Vakfa ait gayri menkullerin devamlı olarak kiraya verilmesinden elde edilen gelirin Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 1/D, 4 ve 5 inci maddesi ve Türk Ticaret Kanunu'nun 12 nci maddesi gereğince, ticari işletme geliri olarak Kurumlar Vergisine tabi tutulması gerekir.<sup>87, 88</sup>

---

(84) M.B.nın 16.10.1985 tarih ve 22144 sayılı özeldesı, age, c.1, s.1202

(85) Dn.4.D.nin 18.04.1986 tarih ve E.1986/4596, K.1988/1562 sayılı kararı, c.1, s.1205

(86) Dn.4.D.nin 12.01.1987 tarih ve E.1985/1251, K.1987/78 sayılı kararı, age, c.1, s.1219

(87) Dn.4.D.nin 24.3.1987 tarih ve E.1985/2697, K.1987/1032 sayılı kararı, age, c.1, s.1184

(88) Dn.4.D.nin 15.10.1986 tarih ve E.1982/11618, K.1986/3053 sayılı kararı, age, c.1 s.1185

7- Vakıf resmi senedinin 3 üncü maddesinde Vakfın İslam dininin tanıtılması ve toplumun din konusunda aydınlatılması amacını gerçekleştirmek için matbaa kurup, yayınevi açacağı, göze ve kulağa hitabeden yayınlar (video-bant, kaset, film vb.) yaptığı belirtildiği, münhasıran Vakıfça üretilen ve yayımlanan basılı, sesli ve görüntülü yayınların basım, yayım ve dağıtımını ile diğer kamu kurum ve kuruluşlarına ait eserlerin dağıtımını yapmak üzere kurulan Vakıf Yayın İşletmesi, İslam dinin gerçek hüviyeti ile tanıtılması amacıyla sadece Vakıfça veya diğer kamu kurum ve kuruluşlarınca üretilen yayınların satışının yapılması suretiyle Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 7/3,15 nci maddesine göre Kurumlar Vergisinden muaftır.<sup>89</sup>

8- T.C.Merkez Bankası Mensupları Sosyal Yardım Sandığı Vakfınca üyelerine açılan kredi karşılığında faiz tahakkuk ettirilip tahsil edilmesi faaliyetin iktisadi işletme olarak yürütüldüğü sonucuna varıldığından Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 4 ve 5 inci maddelerine göre Kurumlar Vergisine tabi tutulması gerekir.

İktisadi işletme; ihtiyacı karşılamak ve aynı zamanda gelir sağlamak maksadıyla faaliyet gösteren mal veya hizmet şeklinde iktisadi kıymet istihsal eden işletmelerdir.<sup>90</sup>

9- Çevre Koruma Vakfına ait motorlu araç, makine ve tesisatlarının gerçek ve tüzel kişiler tarafından kiralanması işlemi vakfa bağlı iktisadi işletme oluşturduğundan ve elde edilen gelir ticari kazanç sayıldığından vakfa ait iktisadi işletmenin Kurumlar Vergisi mükellefiyetinin tesisi gerekir.<sup>91</sup>

---

(89) M.B.nın 28.03.1988 tarih ve 22101-534 sayılı özelgesi, age, c.1, s.1214

(90) Dn.4.D.nin 29.05.1991 tarih ve E.1990/4273, K.1991/2028 sayılı kararı, age, c.1, s.1223

(91) M.B.nın 22.03.1993 tarih ve B.07.0.GEL.0.02/104856/19460 sayılı özelgesi, age, c.3, s.328

10- Ankara Çevre Koruma Vakfının Ankara genelinde bağış yoluyla elde ettiği gelir karşılığında egzost gazı ölçümü faaliyeti devamlılık arz eden ticari bir faaliyet olduğundan vakfa bağlı bir iktisadi işletme oluşturur.<sup>92</sup>

11- Ticari bir gaye gütmeyen, herhangi bir ücret almaksızın, yalnızca bağış ve yardımlarla ve mevduat faizi ve kira gelirleriyle iktisadi işletmeye sahip olarak ticari faaliyette bulunmadan eğitim hizmeti yürüten vakfın, Kurumlar Vergisine tabi olmaması gerekir.<sup>93</sup>

12- Vakfa ait okullardaki eğitim hizmetleri ücret karşılığında verildiğinden bu okulun bir iktisadi işletme olarak K.V. mükellefiyetinin tesisi gerekir<sup>94</sup>

13- Vakfa ait yurt işletmesinde barındırılan öğrencilerden çok az da olsa yiyecek ve içecek giderlerine katılma payı olarak bağış adı altında bir ücret alındığından iktisadi işletmedir ve Kurumlar Vergisi mükellefiyetinin tesisi gerekir.<sup>95</sup>

14- Tıp Fakültesi Vakfı tarafından açılacak gündüz bakımevi vakfa bağlı bir iktisadi işletme olarak K.V. mükellefiyetinin tesis edilmesi gerekir.<sup>96</sup>

15- ... Vakfı Zirai, İktisadi ve Sınai İşletmeler Döner Sermayesi Müessesesi, eğitim, sağlık, kültür ve bilimsel araştırma ve geliştirme

---

(92) M.B.nın 20.10.1993 tarih ve B.07.0.GEL.0.73/104910/66340 sayılı özelgesi, age, c.3, s.337

(93) Dn.4.D.nin 10.01.1994 tarih ve E:1992/4063, K:1994/7 sayılı kararı, age, c.3, s.328

(94) M.B.nın 16.02.1994 tarih ve B.07.0.GEL.0.74/101466 sayılı özelgesi, age, c:3, s.333

(95) M.B.nın 16.12.1994 tarih ve B.07.0.GEL.0.74/101935 sayılı özelgesi, age, c.3, s.334

konularında faaliyet gösteren iktisadi işletme olup, eğitim ve öğretimin daha verimli olmasına katkı sağlayan unsurlar olmakla beraber, bu faaliyetlerin herhangi bir okul gibi belli sistem dahilinde sürekli eğitim veren faaliyetler olarak değerlendirilmesi mümkün bulunmadığından bir eğitim işletmesi olmayan vakfa ait döner sermaye işletmesinin Kurumlar Vergisi mükellefiyetinin tesis edilmesi gerekir.<sup>97</sup>

16- Türkiye İhracat Kredi Bankası A.Ş. Personel Sağlık, Koruma ve Yardımlaşma Vakfının resmi senedinin üçüncü maddesine göre, vakfın amaçlarını gerçekleştirmek üzere kantin, lokal, kreş, dinlenme tesisleri, çay ocağı, üyelerine faiz karşılığı kredi vereceği ve gelir elde etmek üzere ticari faaliyetlerde bulunacağı işletmeler ve şirketler kuracağı belirtildiğinden, vakfın sözü edilen faaliyetlerde bulunması halinde, bu faaliyetler vakfa bağlı iktisadi işletme oluşturur ve Kurumlar Vergisi mükellefiyetinin tesisi gerekir.<sup>98</sup>

17- Vakfın üyelerine kredi açması ve karşılığında faiz elde etmesi halinde, bu faaliyet vakfa bağlı bir iktisadi işletme oluşturur ve mükellefiyetinin tesisi gerekir.<sup>99</sup>

18- Eğitim ve öğretim hizmeti yapmak için özel okul işleten Tevfik Fikret Eğitim Vakfının bu faaliyeti Kurumlar Vergisi Kanunu'nun

---

(96) M.B.nın 27.09.1994 tarih ve 64655 sayılı özelgesi, age, c.3 , s.335

(97) M.B.nın 19.12.1994 tarih ve B.07.0.GEL.0.74/101-296 sayılı özelgesi, age, c.3, s.388

(98) M.B.nın 14.11.1995 tarih ve B.07.0.GEL.0.02/1061742 s.özelgesi, age, c.3, s.330

(99) M.B.nın 15.05.1995 tarih ve 13001-515-5680 sayılı özelgesi, age, c.3, s.339

1/D, 4 ve 5 inci maddesi ve Türk Ticaret Kanunu'nun 12 nci maddesi gereğince bir ticari işletmedir.<sup>100, 101, 102</sup>

19- Vakıf tarafından kurulmuş olan üniversiteye bağlı otelin Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 4. maddesine göre mükellefiyetinin tesis edilmesi gerekmektedir.<sup>103</sup>

20- Ankara Sosyal Yardımlaşma ve Dayanışma Vakfının, Ankara ilindeki köylerde yaşayan fakir halka parasız arı kovanı dağıtarak bunların kalkınmalarına ve yöredeki arıcılığın geliştirilmesine yardımcı olduğu ve bu faaliyetleri vakıf amaçları içinde yer aldığından iktisadi işletme oluşturmamaktadır.<sup>104</sup>

21- Vakfın gelir sağlamak amacıyla egzost gazı ölçümü faaliyetlerinin devamlılık arz etmesi ve bir ücret karşılığında yapılması nedeniyle iktisadi işletme oluşur ve Kurumlar Vergisi mükellefiyetinin tesisi gerekir.<sup>105</sup>

22- Türkiye Sağlık ve Tedavi Vakfı tarafından kurulan Fatih Üniversitesi, Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 7/3 nci maddesine göre Kurumlar Vergisinden muaftır.<sup>106</sup>

---

(100) Dn.11.D.nin 12.6.1995 tarih ve E:1995/1838, K:1995/1861 sayılı kararı, age, c.3, s.1291

(101) Dn.11.D.nin 11.1.1996 tarih ve E:1995/4910, K:1996/112 sayılı kararı, a.g.e. c:3, s.1380

(102) D.VDDGK.nun 16.07.1997 tarih ve E.1996/93, K.1997/200 sayılı kararı, a.g.e c:5, s.1159

(103) M.B.nın 02.10.1997 tarih ve B.07.0.GEL.0.53/5301-2699/42039 sayılı özelgesi, age, c.4, s.1249

(104) M.B.nın 23.5.1995 tarih ve B.07.0.GEL.0.50/5007-4/27412 sayılı özelgesi, a.g.e. c.3, s.383

(105) M.B.nın 04.02.1997 tarih ve B.07.0.GEL.0.51/5104-19-3927 sayılı özelgesi, a.g.e. c.4, s.380

(106) M.B.nın 22.01.1997 tarih ve B.07.0.GEL.0.50/5009-33/2348 sayılı özelgesi, age, c.4, s.388

23- Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan İnönü Vakfına tahsis edilen 3 adet daire, 1 dükkan ve 1 garajın vakıf tarafından kiraya verilmesi faaliyeti ticari bir organizasyon kurulmasını gerektirecek genişlik ve hacimde olmaması nedeniyle bu kiralama faaliyeti iktisadi işletme sayılmaz.<sup>107</sup>

24- Vakıf tarafından işletilen öğrenci yurdu işletmesi bir iktisadi işletmedir.<sup>108</sup>

25- Vakıfça işletilen spor tesisleri ticari bir işletme niteliğindedir.<sup>109</sup>

26- Bir vakfın amacını gerçekleştirmek için kurduğu bir iktisadi işletmenin söz konusu olması halinde, bu işletmeye dahil gayrimenkullerin kiraya verilmesinden elde edilen kazancın elde eden yönünden ticari kazanç unsuru sayılarak Kurumlar Vergisine tabi tutulacağına kuşku yoktur.

Bir vakfın iktisadi işletmesinin olmaması durumunda ise, münhasıran vakfa ait gayrimenkullerin kiraya verilmesi sonucu elde edilen kazancın, gayrimenkul sermaye iradı olarak nitelendirilerek Kurumlar Vergisine tabi tutulmaması gerekir.

Nitekim 3239 sayılı Kanun değişikliği tasarısı ile Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5 inci maddesine, dernek ve vakıfların mal ve haklarını kiraya verme faaliyetlerinin de iktisadi işletme sayılarak Kurumlar Vergisi kapsamına alınmasını amaçlayan bir fıkra eklenmesinin öngörüldüğü, ancak söz konusu değişiklik tasarısının Bütçe Plan Komisyonunda kabul edilmesine karşın Meclis Genel Kurulunda

---

(107) M.B.nın 02.01.1997 tarih ve B.07.0.GEL.0.39/5501-2620/145 sayılı özelgesi, age, c.4, s.1435

(108) M.B.nın 22.12.1998 tarih ve B.07.0.GEL.0.52/5217-19/49052 sayılı özelgesi, age, c.5, s.365

yapılan görüşmeler sonucunda kanun maddesi haline gelmediği anlaşılmış bulunmaktadır.

Bu durum dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmelerin Kurumlar Vergisine tabi olacağını öngören Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5 inci maddesinin mevcut hükmü ile dernek ve vakıflara ait kira gelirlerinin iktisadi işletme nitelendirilemeyeceğini, kanun koyucunun amacının da bu yönde olduğunu göstermektedir.

Olayda başarılı fakat maddi imkanlardan yoksun öğrencilere burs vermek amacıyla kurulan davacı vakfın yegane gelirini vakfa bağışlanan yirmibeş adet daire, bir adet mağza ile bir adet özel garajdan elde edilen kira gelirleri oluşturmaktadır. Bu durum da, sınai, zirai ve ticari mahiyette herhangi bir faaliyeti bulunmayan davacı vakfın elde ettiği kira gelirlerinin Kurumlar Vergisine tabi tutulması mümkün olmadığından, aksi yönde verilen mahkeme kararında isbaet görülmemiştir.<sup>110</sup>

27- Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakfın bağış yoluyla edindiği gayrimenkulleri kiralaması faaliyeti iktisadi işletme sayılmaz.<sup>111</sup>

28- Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakfın, mülkiyeti vakfa ait binaların bir kısmında öğrenci yurdu işletmeciliği faaliyeti bulduğu, bu faaliyet karşılığında bağış adı altında öğrencilerden ücret aldığı, ücret karşılığında öğrenci yurdu işleten ve bu faaliyeti nedeniyle üçüncü kişilerden öz kaynakları dışında gelir sağladı-

---

(109) Dn.4.D.nin 13.11.1998 tarih ve E.1997/5022, K.199874139 sayılı kararı, age, c.5, s.1171

(110) Dn.3.D.nin 10.4.1996 tarih ve E:1995/1324, K:1996/1300 sayılı kararı, age, c.4 s.382

(111) Dn.9 D.nin 14.4.1999 tarih ve E:1998/4854, K:1999/1481 sayılı kararı, age, c.4, s.470



ğı anlaşılan vakfın devamlılık arzeden bu faaliyetinin iktisadi işletme sayılması ve elde ettiği gelirin Kurumlar Vergisine tabi tutulması gerekir.<sup>112, 113, 114</sup>

29- Kamuya yararlı vakıf statüsünde bulunan ve ücret karşılığında nüfus cüzdanlarının polyester ile kaplanması işlemi ve faximile cihazı aracılığı ile nüfus müdürlükleri arasında haberleşme sağlayarak vatandaşa hizmet verilmesi karşılığında üçüncü kişilerden öz kaynaklar dışında gelir sağladığı anlaşılan vakfın, devamlı olan bu faaliyetinin iktisadi işletme sayılması gerekmektedir.<sup>115</sup>

30- Vakfa bağış yoluyla intikal eden gayri menkullerin belirli aralıklarla kiraya verilmesinden elde edilen gelirlerin, yapılan işlemin iktisadi işletme oluşturacak ticari bir organizasyonu gerektirecek düzeyde ve kapsamda olmaması nedeniyle, iktisadi işletme sayılmaz ve elde edilen kira gelirleri Kurumlar Vergisine tabi tutulmaz.<sup>116</sup>

31- Üyeleri arasında sosyal güvenlik, yardımlaşma ve dayanışmayı gerçekleştirmek amacıyla kurulan vakfın senedine göre amaçları arasında üyelerine ödünç para verme konusuna yer aldığı, üyelerine bir takvim yılı veya daha uzun bir zaman diliminde birden fazla borç para verilmesi işleminden elde edilen gelirin ticari ka-

---

(112) Dn.3.D.nin 9.12.1999 tarih ve E:1998/4749, K:1998/4403 sayılı kararı, age, c.6, s.452

(113) Dn.3.D.nin 9.12.1999 tarih ve E:1998/4751, K:1999/4390 sayılı kararı, Vergi Sorunları Dergisi, s.176, s.240

(114) Dn.9.D.nin 27.1.2000 tarih ve E:1999/3046, K:2000/214 sayılı kararı, age, c.6, s.459

(115) Dn.4.D.nin 8.6.2000 tarih ve E:1998/137, K:1998/2428 sayılı kararı, age, c.6, s.455

(116) M.B.nın 23.02.2001 tarih ve B.07.0.GEL.0.51/5109-142/11154 sayılı özeliği, age, c.6, s.443

zanç sayılacağı ve üyelerine borç para verilmesi sonucu elde edilecek gelirler dolayısıyla oluşacak vakfa ait iktisadi işletmenin Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 4 ve 5 inci maddesi çerçevesinde mükellefiyetinin tesis edilmesi gerekir.<sup>117</sup>

32- Maliye Bakanlığı ile Milli Eğitim Bakanlığı arasında yapılan protokole göre mülkiyeti Hazine'ye ait ve Milli Eğitim Bakanlığı adına tahsisli okul ve kurumlardaki büfe, kantin, çay ocağı, yemekhane ve kafeteryaların vakıf tarafından işletileceği, vakfın elde ettiği gelirin % 3 ünün Hazine'ye arz bedeli olarak ödeneceği ve vakfa ödenecek kısmın Milli Eğitim Bakanlığınca belirleneceği, vakfın işletme hakkı bulunmakla birlikte işletilmek üzere kiraya verme hakkına da sahip olduğu, anılan işyerlerinde hizmet veya mal satışında bulunulduğu tespiti de bulunulmadığına göre, davacı vakfın yürütmekte olduğu işlevin bu haliyle ticari kar maksadıyla yapılan bir işletmecilik olduğundan sözedebilmek mümkün olmayıp kira gelirlerinin vakıf tüzel kişiliğın kuruluş sözleşmesindeki faaliyetlerine hasredilmesi teminen işyerlerinin kiraya verilmesinin organizesi şeklinde değerlendirilmesi gerektiği, bu nedenle davacı vakfın işyerlerini sadece kiraya verme organizasyonu iktisadi işletme niteliği taşımamaktadır.<sup>118</sup>

#### **4- 1.1.2006 Tarihinden Sonra Dernek ve Vakıflara Ait İktisadi İşletmeler:**

Bilindiği üzere, 3.6.1949 tarih ve 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu, 13.06.2006 tarih ve 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun

---

(117) M.B.nın 23.2.2001 tarih ve B.0.7.gel.0.51/5102-360/11284 sayılı özelgesi, age, c.6, s.458

(118) Dn.8.12.2004 tarih ve E:2003/1918, K:2004/2487 sayılı kararı, Dan.Der. s.109, s.160

36 ncı maddesi ile, 37 nci maddesinin 1 nolu fıkrasının “a-d” fıkralarında belirtilen hükümleri hariç, 1.1.2006 tarihinden yürürlükten kaldırılmıştır.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 2 nci maddesinin beşinci ve altıncı fıkralarına göre;

“ (5) Dernek veya vakıflara ait iktisadî işletmeler: Dernek veya vakıflara ait veya bağlı olup faaliyetleri devamlı bulunan ve bu maddenin birinci ve ikinci fıkraları dışında kalan ticarî, sınaî ve ziraî işletmeler ile benzer nitelikteki yabancı işletmeler, dernek veya vakıfların iktisadî işletmeleridir. Bu Kanunun uygulanmasında sendikalar dernek; cemaatler ise vakıf sayılır.

(6) İktisadî kamu kuruluşları ile dernek veya vakıflara ait iktisadî işletmelerin kazanç amacı gütmemeleri, faaliyetlerinin kanunla verilmiş görevler arasında bulunması, tüzel kişiliklerinin olmaması, bağımsız muhasebelerinin ve kendilerine ayrılmış sermayelerinin veya iş yerlerinin bulunmaması mükellefiyetlerini etkilemez. Mal veya hizmet bedelinin sadece maliyeti karşılayacak kadar olması, kâr edilmemesi veya kârın kuruluş amaçlarına tahsis edilmesi bunların iktisadî niteliğini değiştirmez.”

Dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmelerin vergilendirilmesi konusunda 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununda 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunundan farklı olarak “Mal veya hizmet bedelinin sadece maliyeti karşılayacak kadar olması, kâr edilmemesi veya kârın kuruluş amaçlarına tahsis edilmesi bunların iktisadî niteliğini değiştirmez.” hükmü getirilmiştir.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 2 inci maddesinin “Dernek ve Vakıfların İktisadi İşletmeleri” başlıklı gereçesine göre;

“Derneklere ve vakıflara ait veya bağılı olup, faaliyetleri devamlı bulunan ticari, sınai ve zirai işletmeler ile benzer nitelikteki yabancı işletmeler Kurumlar Vergisi mükellefidirler.Ticari, sınai ve zirai işletmenin belirlenmesinde Kanununun 2 nci maddesinin beşinci fıkrasında belirlenen koşullar dikkate alınacak olup iktisadi mahiyetteki işletmelerin belirgin özellikleri, gerekçenin iktisadi kamu kuruluşlarına ilişkin bölümde de açıklandığı üzere, bağılılık, işletme özelliği, devamlılıktır.Diğer bir anlatımla iktisadi işletmenin unsurları, ticari faaliyetin de temel özelliklerinden olan, bir organizasyona bağılı 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.

Derneklere ve vakıflara ait veya bağılı olarak faaliyet gösteren 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 bağılı olduğu dernek ve vakıfların olacağı tabiidir.

Dernekler, 5523 sayılı Dernekler Kanununa göre kurulmaktadır.Bazı dernekler ise özel kanunla kurulabilmektedir.Ne şekilde kurulursa kurulsun derneklere ait veya bağılı yukarıda nitelikleri açıklanan iktisadi işletmeler, Kurumlar Vergisi Kanununda Kurumlar Vergisinden muaf tutulmadığı sürece Kurumlar Vergisinin mükellefidir.

Bu şartları taşıyan dernek ve vakıfların;

- 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.

Ayrıca söz konusu mükellef grubunca satılan mal veya hizmetin bedelinin sadece maliyeti karşılayacak kadar olması, kâr edilmemesi veya 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, kiralaması ya da bunlara benzer şekillerde olması ve devamlı olması durumlarında da dernek ya da vakıflara ait iktisadi işletme olduğu kabul edilecektir.

Öte yandan, bu Kanunun uygulanmasında sendikaların dernek, cemaatlerin ise vakıf sayılacağı belirtilerek, dernek ya da vakıf niteliğindeki bu kurum ve kuruluşların faaliyetlerinin vergi dışı olmasına karşılık bunlara bağlı iktisadi işletmelerin vergilendirilmesi konusuna açıklık kazandırılmaktadır. Aynı şekilde vergi uygulamaları bakımından dernek olarak kabul edilen odalar, borsalar, meslek örgütleri ve bunların üst kuruluşları ile siyasi partiler, kurumlar vergisi mükellefiyeti kapsamında olmayıp söz konusu kuruluşların iktisadi işletmelerinin bulunması durumunda her hal ve takdirde kurumlar vergisine tabi olacaklardır.

*Ayrıca, kamuya yararlı sayılan dernekler ile Bakanlar Kurulunca*

*vergi muafiyeti tanınan vakıfların, kurumlar vergisi açısından vakıf veya derneklerin mükellefiyet kapsamında olmaması nedeniyle geçerli değildir. Dolayısıyla, bizzat kendileri mükellef olmayan dernek veya vakıfların iktisadi işletmelerinin oluşması durumunda, söz konusu iktisadi işletmeler kurumlar vergisinin mükellefi olacaklardır. Örneğin, özel kanunlarla her türlü vergi ve harçtan muaf tutulan bir derneğin, maden suyu işletmesi, bir iktisadi işletme oluşturacağından, bu faaliyet gelirlerinin derneğin amacına tahsis edilecek olması halinde dahi kurumlar vergisinin konusuna dahil edilip vergilendirilmesi gerekmektedir.”*

1 seri nolu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğine göre;

“Kurumlar Vergisi Kanununun 1 inci 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.

Kurumlar Vergisi Kanununun 2 nci 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 Kanunun 2 nci 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 dağıtım 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 edilecek 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 neması ile birlikte tahsil edilmesi durumunda, devamlılık arz eden ticari, sınai 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 bir-



den fazla tekrar ettirilmesi veya her yıl bir defa olmakla beraber mütekip 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.

Örneğin, 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 dönemsel 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 kurulmamaları 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 yukarıda nitelikleri açıklanan 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.”*

### **c- Sendikalara Ait İktisadi İşletmeler**

5.5.1983 tarih ve 2821 sayılı Sendikalar Kanunu'nun 2 nci maddesine göre sendika; işçilerin veya işverenlerin çalışma ilişkilerinde, ortak ekonomik ve sosyal hak ve menfaatlerini korumak ve geliştir-

mek amacıyla meydana getirdikleri tüzel kişiliğe sahip kuruluşlardır. Sendikaların, değişik işkollarında en az beş sendikanın bir araya gelmek suretiyle meydana getirdikleri tüzel kişiliğe sahip üst kuruluşlarına konfederasyon adı verilir.

Gerek mülga 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 1'inci maddesinin ikinci fıkrasına ve gerekse 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 2 nci maddesinin 5 nolu fıkrasına göre "Bu kanunun uygulanmasında sendikalar dernek; cemaatler ise vakıf hükmündedir."

#### **d- Cemaatlere Ait İktisadi İşletmeler**

Gerek mülga 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 1'inci maddesinin ikinci fıkrasına ve gerekse 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 2 nci maddesinin 5 nolu fıkrasına göre "Bu kanunun uygulanmasında sendikalar dernek; cemaatler ise vakıf sayılır."

1606 Sayılı Bazı Dernek ve Kurumların Bazı Vergilerden, Bütün Harç ve Resimlerden Muaf Tutulmasına İlişkin Kanun ile Darüşşafaka Cemiyetine de muafiyet tanınmış olup, bu cemiyete yapılan ödemeler tevkifata tabi bulunmamaktadır.(5 seri nolu Kurumlar Vergisi sirküleri.)

#### **e- Dernek Niteliğindeki Kuruluşlara Ait İktisadi İşletmeler:**

4.11.2004 tarih ve 5253 sayılı Dernekler Kanunu'nun 35 inci maddesine göre, özel kanunlarında hüküm bulunmamak şartıyla Dernekler Kanunu'nun bazı maddeleri kamu kurum niteliğindeki meslek kuruluşları hakkında da uygulanır.

Dernek ve vakıf olmamakla birlikte vergi uygulamalarında dernek ve vakıf olarak kabul edilen kuruluşlar, kanunla kurulan ve kamu kurumu niteliği taşıyan Odalar, Borsalar ve bunların üst birlikleri ile

kanunla kurulmuş meslek örgütleri ve bunların üst kuruluşları olup, bunlar;

- 5590 Sayılı Kanunla kurulan ve kamu kurumu niteliği taşıyan Odalar, Borsalar ve bunların üst birlikleri;
- Ticaret ve Sanayi Odaları,
- Ticaret Odaları,
- Sanayi Odaları,
- Deniz Ticaret Odaları,
- Ticaret Borsaları,
- Ürün İhtisas Borsaları,
- Türkiye Ticaret, Sanayi, Deniz Ticaret Odaları ve Ticaret Borsaları Birliği,
- 6964 Sayılı Kanunla Kurulan Ziraat Odaları ve Ziraat Odaları Birliği,
- 1136 Sayılı Kanunla Kurulan Barolar ve Türkiye Barolar Birliği,
- 6235 Sayılı Kanunla Kurulan Mühendis ve Mimar Odaları ile Türk Mühendis ve Mimar Odaları Birliği,
- 6023 Sayılı Kanunla Kurulan Tabip Odaları ile Türk Tabipleri Birliği,
- 507 Sayılı Kanunla Kurulan Esnaf ve Sanat Odaları ile Esnaf ve Sanatkarlar Odaları Birliği, Esnaf ve Sanatkarlar Federasyonu ve Türkiye Esnaf ve Sanatkarları Konfederasyonu,

- 3224 Sayılı Kanunla Kurulan Diş Hekimleri Odaları ile Türk Diş Hekimleri Birliği,
- 6643 Sayılı Kanunla Kurulan Eczacı Odaları ile Türk Eczacılar Birliği,
- 1512 Sayılı Kanunla Kurulan Noter Odaları ve Türkiye Noterler Birliği,
- 3568 Sayılı Kanunla Kurulan Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları, Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği,
- Siyasi Partiler,
- 506 Sayılı Sosyal Sigortalar Kanununun geçici 20 nci maddesi çerçevesinde faaliyet gösteren emekli ve yardım sandıkları.
- Organize Sanayi Bölgeleri tüzel kişilikleri

4562 sayılı Organize Sanayi Bölgeleri Kanununun 5 inci maddesinde, organize sanayi bölgelerinin bir özel hukuk tüzel kişiliği olduğu, 21 inci maddesinde de organize sanayi bölgeleri tüzel kişiliğinin, bu Kanunun uygulanması ile ilgili işlemlerde her türlü vergi, resim ve harçtan muaf olduğu hükme bağlanmıştır.

- 1580 ve 3030 Sayılı Kanunlar çerçevesinde kurulan yerel yönetim birlikleri

1580 ve 3030 sayılı Kanunlar çerçevesinde kurulan kamu kurumu niteliğindeki yerel yönetim birliklerine yapılan ödemelerden tevkifat yapılmayacaktır. (1580 sayılı Kanununun 133 üncü ve 138 inci

maddeleri ile 3030 sayılı Kanunun 25 inci maddesi ) (5 seri nolu Kurumlar Vergisi sirküleri.)

*Maliye Bakanlığı özelgeleri ve Danıştay kararlarına göre vergi idaresinin ve vergi yargısının dernek veya vakıf olmamakla birlikte vergi uygulamaları bakımından dernek sayılan kuruluşlara ait iktisadi işletmelere ilişkin görüş ve kararları aşağıdaki gibidir:*

1- Türkiye Esnaf ve Sanatkarlar Konfederasyonuna tahsis olunan ithal hakkının mutemet firmalara devredilmek karşılığı belirli bir para alınmasının ticari faaliyet anlamına gelmeyeceği ve alınan para konfederasyonun bu hizmet karşılığında yüklendiği masraflara katılma payı olarak kabulü gerekeceğinden faaliyetin iktisadi işletme olarak kabulü mümkün değildir.<sup>119</sup>

2- Kamu kurumu niteliğinde bir meslek kuruluşu olan Türkiye Bankalar Birliğince uluslararası bankacılık alanında Türk bankaları mensuplarını üst düzeyde eğitmek üzere kurulan Bankacılık Eğitim ve Araştırma Merkezi (okul), Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 7/3 nci maddesine göre, bankacılık sektöründe herkese açık eğitim ve öğretim faaliyetinde bulunması halinde Kurumlar Vergisinden muafır.<sup>120</sup>

3- Ziraat odası, tüzel kişiliği sahip olup, müstakil muhasebesi ve sermayesi bulunduğu gibi, çiftçilere zirai ilaç, alet ve gübre gibi emtia grubunu alıp sattığı ve bu satıştan belli bir oranda kar sağlandığı bilanço ve kar-zarar tablosundan anlaşıldığından Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 4 üncü maddesi kapsamında iktisadi işletmedir ve Ku-

---

(119) Dn 4.D.nin 07.02.1983 tarih ve E.1982/2917, K.1983/460 sayılı kararı, age, c.1, s.1187

(120) M.B.nın 02.08.1988 tarih ve 22123-649 sayılı özelgesi, age, c.1, s.1213

rumlar Vergisi Kanunu'nun 7/3 nci maddesine göre Kurumlar Vergisinden muaf değildir.<sup>121</sup>

- Ziraat odası, gübre bayiliği alıp devamlı olarak gübre alım satımı faaliyeti dolayısıyla bir iktisadi işletme oluşturmaktadır ve Kurumlar Vergisine tabidir.<sup>122</sup>

4- Ticaret borsası, Gelir ve Kurumlar Vergisi uygulaması yönünden dernek olarak kabul edileceğinden, tüzel kişiliği itibariyle, Kurumlar Vergisi mükellefi bulunmamaktadır. Ancak, borsanın iktisadi işletme oluşturacak şekilde ticari, sınai ve zirai faaliyette bulunması halinde, bu faaliyetlerden dolayı Kurumlar Vergisine tabi olacaktır.<sup>123, 124</sup>

- Vergi kanunlarının uygulanması bakımından dernek kabul edilen ticaret borsasının borsa kotasyonu dışındaki ürünlerin tartımı ile üye olmayanlara hizmet verilmesi faaliyeti Odaya bağlı bir iktisadi işletme oluşturur ve Kurumlar Vergisine tabi tutulması gerekir.<sup>125</sup>

5- Organize Sanayi Bölgesi'nin Türkiye Elektrik Kurumundan satın aldığı elektriği alış bedeline belli bir miktar ekledikten sonra fabrikalara sattığı ve açılan üç kuyudan elde edilen suyun fabrikalara sa-

---

(121) Dn.4.D.nin 15.06.1989 tarih ve E:1987/144, K:1989/2790 sayılı kararı, age, c.1, s.1172, c.1, s.1211

(122) M.B.nın 21.11.1995 tarih ve B.07.0.GEL.0.51/51048/64551 sayılı özelgesi, age, c.3, s.331

(123) M.B.nın 05.02.1992 tarih ve 22112-546 sayılı özelgesi, age, c.1, s.1178

(124) M.B.nın 15.07.1996 tarih ve B.07.0.GEL.0.51/5129-67-32266 sayılı özelgesi, age, c.4, s.371

(125) M.B.nın 28.6.2000 tarih ve B.07.0.GEL.55/5501-2701/31234 sayılı özelgesi, a.g.e. c.6, s.465



tıldığı, bu durumda, elektrik enerjisi ve su satışı faaliyeti işletmeye bağlı bir iktisadi işletme oluşturur ve Kurumlar Vergisi mükellefiyetinin tesisi gerekir.

2908 sayılı Dernekler Kanunu'nun 92 nci maddesi gereğince Mardin Organize Sanayi Bölgesi Müdürlüğü, Kurumlar Vergisi Kanunu uygulaması yönünden dernek olarak kabul edilir.<sup>126</sup>

6- Ticaret odasına ait lokal işletmesi iktisadi işletme niteliğindedir ve Kurumlar Vergisi mükellefiyetinin tesisi gerekir.<sup>127</sup>

7- Konu hakkında Milli Eğitim Bakanlığı ile Kültür Bakanlığı'ndan alınan yazılarda Birliği'nizce yayımlanan Sirkülerin Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 7 nci maddesinin 3 ve 7 nci bentleri kapsamında olduğu belirtilmiş olduğundan Kurumlar Vergisinden muaftır.<sup>128</sup>

8- Efeler Vergi Dairesi'nin mükelleflerinden (M.Ö.)'ye ait kıraathaneye, Berberler-Kuaförler ve Otelciler Odasının mensuplarının dinlenmelerini, birlik ve beraberliklerini ve dayanışmalarını sağlamak amacıyla hiçbir çıkar gözetmeksizin “Aydın Berberler-Kuaförler Odası Lokali” unvanının verilmesi, lokalin işletme hakkının (M.Ö.)'de kalması ve vergilendirmeye ilişkin yükümlülüklerin adı geçen tarafından yerine getirilmesi şartıyla, adı geçen Odaya ait bir iktisadi işletme oluşmasına neden olmaz.<sup>129</sup>

9- Müzik eserlerinin kullanımından doğan telif haklarını korumak ve

---

(126 )M.B.'nin 7.7.1994 B.07.0.CEL.0.73/124270/46623 sayılı özelgesi, age, c.3, s.336

(127) M.B.nin 04.08.1994 tarih ve 52979 sayılı özelgesi, age, c:3, s.367

(128) M.B.nin 20.5.1995 tarih ve B.07.0.GEL.0.73/104-957 sayılı özelgesi, age, c.3, s.374

(129) M.B.nin 21.11.1995 tarih ve B.07.0.GEL.0.51/5104-9/64552 sayılı özelgesi, c.3, s.380

hak sahiplerine (besteci, söz yazarı, aranjör, editör) ulaştırmak amacıyla kurulan Birlik, bu amaç çerçevesindeki faaliyetlerinden dolayı Kurumlar Vergisine tabi değildir.

Birlik, Kurumlar Vergisi ve Gelir Vergisi uygulamaları bakımından dernek olarak kabul edilir.

Birliğin amacını gerçekleştirmek için mekanik alan (kaset, CD, plak), radyo, tv alanı (TRT, özel radyo ve tv'ler), temsili alan (gazino, bar, pavyon, vb.) da telif takibi, tahsili ve dağıtımı hizmetleri bulunması ve bu hizmetler karşılığında telif hakkı bedelinin % 15'inin Birlik payı olarak kesilmesi faaliyeti, Birliğe bağlı yukarıda nitelikleri açıklanan iktisadi işletme oluşturmakta olup bu iktisadi işletme Kurumlar Vergisi mükellefi olacaktır.<sup>130</sup>

10- Otomobilciler Odasının Kurumlar Vergisine tabi başka bir faaliyetinin bulunmaması halinde, trafik tescil işlemleri sırasında torba zarf ve telli dosya, basılı kağıt ve plaka satışı yapıldığı, bu belgelerin belirli bir ücret karşılığı yapıldığı, bu belgelerin belirli bir ücret karşılığı oda çalışanlarınca doldurulması işleminde sağlanan kazançların Kurumlar Vergisine tabi tutulmaması gerekir.<sup>131</sup>

11- 2820 sayılı Siyasi Partiler Kanunu'nun 3 üncü maddesinde siyasi partilerin tüzel kişiliğe sahip olduğu, 121/1 inci maddesinde Türk Medeni Kanunu ile Dernekler Kanununun ve dernekler hakkında uygulanan diğer kanunların bu kanuna aykırı olmayan hükümlerinin siyasi partiler hakkındada uygulanacağı hükme bağlandığından, siyasi partilerin Kurumlar Vergisi uygulamasında dernek statüsünde

---

(130) M.B.mn 5.10.1998 tarih ve B.07.0.GEL.0.5/5004-60-035386 sayılı özelgesi, age, c.5, s.351

(131) M.B.mn 25.01.2001 tarih ve B.07.0.GEL.0.52/5201-93/4806 sayılı özelgesi, age, c.6, s.464

olduğu, dolayısıyla siyasi partilerin tüzel kişiliklerinin mükellef olmadığı, ancak bunlara ait veya bağlı lokal işletmesi veya benzeri iktisadi işletmeler Kurumlar Vergisi mükellefi olacaktır.<sup>132</sup>

#### IV- SONUÇ

Vergi hukukunda iktisadi işletme; iktisadi alanda, ticari sınai veya zirai mahiyetteki faaliyetleri, ticari, sınai veya zirai esaslara göre devamlı olarak icra etmek üzere ticari, sınai veya zirai bir organizasyona sahip olarak kurulan, faaliyeti piyasa ekonomisine iştiraki gerektiren ve fiilen iştirak eden, rekabet yaratan, ancak kazanç gayesi güdüp gütmemesi, tüzel kişiliğe sahip olup olmaması, faaliyetin kanunla verilmiş görevler arasında bulunup bulunmaması, bağımsız muhasebelerinin bulunup bulunmaması, kendilerine tahsis edilmiş sermaye veya iş yerlerinin olup olmaması işletme niteliğini etkilemeyen işletmelerdir.

Yukarıda açıklanan hükümler bağlamında iktisadi işletmenin unsurları özetle incelenirse;

#### **1- Gelir sağlamanın veya ekonomik menfaat temin etmenin hedef tutulmaması:Kazanç Gayesi Gúdülmemesi:**

Gelir sağlamaya veya iktisadi menfaat teminine yönelik işletmeler iktisadi işletme sayılırlar.Gelir sağlamanın veya iktisadi menfaat teminin amaçlanması gerekli ve yeterlidir.Bu amacın gerçekleşmesi şart değildir, gelir elde edilebilir veya elde edilmeyebilir yada ekonomik menfaat temin edilebilir veya temin edilmeyebilir.Ekonomik menfaat deyimini, gelir sağlamak deyimine göre daha geniş kapsam-

---

(132) M.B.Nnn2.9.1997 tarih ve B.07.0.GEL.0.51/5107-22/37144 sayılı özelgesi, age, c.4, s.378

lıdır.Müteşebbisin, malvarlığını arttırıcı faaliyetleri yanında, malvarlığının eksilmemesini sağlayıcı nitelikteki faaliyetleri de ekonomik değer taşımaktadır.

Ticaret hukukunda gelir sağlama hedefi ticari işletmenin unsurları arasında yer almaktadır.

Ancak, vergi hukukunda gelir sağlamanın veya ekonomik menfaat temin etmenin hedef tutulması yani kazanç gayesi güdülüp güdülmemesi iktisadi işletmenin bir unsuru değildir.

Zira, yukarıda açıklandığı üzere;

- İktisadi kamu müesseseleri ile dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmelerin vergilendirilmesi konusunda 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 2/6 nci maddesi ile mülga 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunundan farklı olarak “Mal veya hizmet bedelinin sadece maliyeti karşılayacak kadar olması, kâr edilmemesi veya kârın kuruluş amaçlarına tahsis edilmesi bunların iktisadi niteliğini değiştirmez.” hükmü getirilmiştir.
- 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 2 nci maddesinin gerekçesine göre; “Ayrıca söz konusu mükellef grubunca satılan mal veya hizmetin bedelinin sadece maliyeti karşılayacak kadar olması, kâr edilmemesi veya 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, kiralaması ya da bunlara benzer şekillerde olması ve devamlı olması durumlarında da dernek ya da vakıflara ait iktisadi işletme olduğu kabul edilecektir.”

- 1 sıra nolu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğine göre; “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.”

## **2- Ticari, Sınai veya Zirai Bir Organizasyon Kurulması :**

Üretim faktörleri emek ve sermayenin ticari, sınai veya ziari bir organizasyon içerisinde bir araya getirilmesidir. İktisadi bir iş konusu ve alanında ticari, sınai veya zirai faaliyet göstermek üzere, belirli bir işyeri, yönetim, sermaye, muhasebe, ekonomik veya mali özerkliğe sahip bir organizasyon oluşturulmasıdır. Ancak bir işletmenin bağımsız bir işyerinin veya yönetiminin ya da sermayesinin yahut muhasebesinin olmaması iktisadi işletme vasfını ortadan kaldırmaz.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 2 nci maddesinin gerekçesine göre; “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.”

*1 sıra nolu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğine göre de; “Ticari orga-*

*nizasyon, sermaye tahsisi, işyeri açılması, personel istihdamı, ticaret siciline kaydolmak gibi unsur ve şartlardan tümü veya bir kısmı yerine getirilmek suretiyle belirli şekilde kurulmuş olacaktır.”*

Yine, 1 sıra nolu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğine göre, “... 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 faaliyeti içinde bulunması ve münhasıran bu faaliyet için eleman istihdam edilmesi ticari organizasyonun oluştuğu anlamına gelecektir.”

Yukarıda açıklandığı üzere, vergi idaresi ve vergi yargısının bazı görüş ve kararlarında dernek ve vakıfların amaçlarına yönelik faaliyetleri iktisadi işletme sayılırken bazı görüş ve kararlarında da iktisadi işletme sayılmamıştır.(49,50, 63/39,48,104)

Dernek ve vakıfların amaçlarına yönelik faaliyetlerinin iktisadi bir nitelik kazanması halinde iktisadi bir işletmeden söz edilebilir.Bu hususun tespitindeki ince çizgi ise iktisadi nitelik kazanan faaliyetin unsurları itibariyle iktisadi işletme oluşturmasıdır.

Ayrıca, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 2 inci maddesinin gerekçesine göre; “Kazanç sağlama amacı olmasa dahi işletmenin konusunun ve faaliyetinin; her türlü mal ve hizmet satışı, kiralama sı ya da bunlara benzer şekillerde olması ve devamlı olması durumlarında da dernek ya da vakıflara ait iktisadi işletme oluştuğu kabul edilecektir.”

*Ancak, yukarıda açıklandığı üzere, vergi idaresi ve vergi yargısı bazı görüş ve kararlarında sadece gayrimenkul kiralamalarını iktisadi işletme kabul ederken, bazı kiralamaların mahiyet itibariyle otel, pansiyon, otopark, öğrenci yurdu işletmeciliği şeklinde olması nedeniyle iktisadi işletme olarak kabul etmiş, bazı görüş ve kararla-*

*rında da gayrimenkul kiralamasını ticari bir organizasyon oluşmadığı gerekçesiyle iktisadi işletme olarak kabul etmemiştir. (87, 88/43, 70, 77, 103, 112, 113, 114/ 107, 110, 111, 116, 118)*

Derneklere ve vakıflara ait taşınmazların kiralama faaliyetinin iktisadi işletme oluşturup oluşturmadığı ticari bir organizasyon niteliği kazanmasına bağlıdır. Bilindiği üzere, iktisadi işletme dört temel unsura dayanır. Bunlar; emek, sermaye, toprak ve müteşebbisdir. İktisadi işletmenin konusu, mal veya hizmet üretimi, mübadelesi ve hatta tüketimidir. Ancak, derneklere ve vakıflara ait taşınmaz malların kiraya verilmesinde gayrimenkul sermaye bulunsa dahi bir müteşebbis tarafından emek ve sermayenin ticari mahiyette bir organizasyon şeklinde bir araya getirilmesi sözkonusu olmadığından iktisadi işletmeden söz edilemez. Ancak, bu kiralama faaliyeti ticari bir organizasyon niteliğini kazanırsa iktisadi işletme söz konusu olur.

Zira, vergi hukukunda da yukarıda açıklandığı üzere, dernek ve vakıflara ait sadece ticari, sınai ve zirai işletmeler iktisadi işletme sayılmaktadır.

Türk Ticaret Kanunu'nun 13 üncü maddesine göre de, '... bir müessesenin işlerinin hacim ve ehemmiyeti, ticari muhasebeyi gerektirdiği ve ona ticari veya sınai bir müessese şekil ve mahiyetini verdiği takdirde bu müessese de ticari işletme sayılır'

Diğer taraftan ticari faaliyetler ile ticari işletmeler konusunda Kurumlar Vergisi Kanununda hüküm bulunmayan hallerde Türk Ticaret Kanunu hükümleri dikkate alınır.

### **3- Faaliyetin Piyasa Ekonomisine İştiraki Gerektirmesi ve Fiiilen İştirak Edilmesi:**

Vergi hukukunda iktisadi faaliyetin piyasa (tedavül, mübadele, de-

ğişim) ekonomisine iştiraki gerektirmesi ve iktisadi işletmenin piyasa ekonomisine iştirak etmesi gerekmektedir. Başka bir anlatımla iktisadi işletmelerin bir organizasyona sahip olması, iktisadi alanda ticari, sınai, zirai esaslara göre faaliyette bulunması, üçüncü kişilere bedeli mukabilinde mal veya hizmet satması ve dolayısıyla serbest rekabet piyasasında rekabet yaratması gerekmektedir.

Yukarıda belirtildiği üzere;

- Mülga 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu gerekçesine göre, iktisadi mahiyetteki işletmelerin karakteristik vasıflarından ilki; “İşletmenin konusunun ve faaliyetinin “tedavül ekonomisine” iştiraki tazammun etmesi: (Satış veya ücret mukabilinde iş yapılması gibi, ticari ve sınai işlerin ifası bu mahiyettedir, yapılan işlerde kazanç temini maksadı aranmaz, bunların bedel veya ücret mukabilinde yapılması veya istihlake matuf bulunması tedavül ekonomisine iştiraki tazammun eder.)”
- 47 seri nolu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğine ve Maliye Bakanlığı’nın özeldesine<sup>133</sup> göre, “İktisadi işletmenin tanımı içinde yer alan devamlı olarak yapılan ticari, sınai ve zirai faaliyetten söz edebilmek için bu işletmenin tedavül ekonomisine katılması, başka bir ifadeyle işletmede üretilen malların veya verilen hizmetlerin bir bedel karşılığı satılmış olması gerekir. Aksi halde diğer unsurlar var olsa dahi bir iktisadi işletmenin varlığından söz edilemez.

Bilindiği üzere, dernekler kazanç paylaşırma dışında belli bir sosyal amacı gerçekleştirmek için kurulurlar. Vakıflar ise belli bir mal tahsisi suretiyle resmi senetlerinde belirtilen amaçlarını gerçekleştir-

---

(133) M.B.nın 9.5.1997 tarih ve B.07.0.GEL.0.49/4904-79/19379 sayılı özeldesine, c.4, s.369



mek üzere kurulan hayır kuruluşlarıdır.Buna göre dernek veya vakıfların eğitim ve sağlık hizmetleri vermek üzere gerekli tesisleri kurarak (okul, hastane, sağlık ocağı gibi) faaliyette bulunması ve bu hizmetlerin bir bedel karşılığı olmaksızın yerine getirilmesi halinde, bu faaliyetleri dernek ve vakfa bağlı iktisadi işletme olarak nitelendirilmeyecektir.

Ancak, sözü edilen eğitim ve sağlık hizmetlerinin yerine getirilmesi için yapılan masrafların hizmet verilenlerden tahsil edilmesi veya bu kişilerden veya ailelerinden bağış yoluyla alınması veya çok düşük bir bedelin alınması durumunda, bu faaliyetler derneğe ait iktisadi işletme olarak kabul edilecek ve Kurumlar Vergisine tabi olacaktır.”

- 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 2 nci maddesinin gerekçesine göre;

. “İktisadi kamu kuruluşları, ticari, sınai veya zirai işletme niteliğinde olmalıdır.İşletmenin konusunun ve faaliyetinin piyasa (tedavül) ekonomisine dahil olması bedel mukabilinde her türlü mal ve hizmet üretimi ve alım satımı veya pazarlanması ya da kiralama ve benzeri faaliyetler olarak ifade edilir.”

. “Derneklere ve vakıflara ait veya bağlı olup, faaliyetleri devamlı bulunan ticari, sınai ve zirai işletmeler ile benzer nitelikteki yabancı işletmeler Kurumlar Vergisi mükellefidirler.Ticari, sınai ve zirai işletmenin belirlenmesinde Kanunun 2 nci maddesinin beşinci fıkrasında belirlenen koşullar dikkate alınacak olup iktisadi mahiyetteki işletmelerin belirgin özellikleri, gerekçenin iktisadi kamu kuruluşlarına ilişkin bölümde de açıklandığı üzere, bağlılık, işletme özelliği, devamlılıktır.Diğer bir anlatımla iktisadi işletmenin unsurları, ticari faaliyetin de temel özelliklerinden olan, bir organizasyona bağ-

lı 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.”

- 1 sıra nolu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğine göre;

“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 nitelendi-*

*ılmeyecektir. 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.”*

#### **4- Devamlılık:**

Bir iktisadi işletmenin iktisadi işletme olarak değerlendirilebilmesi için devamlı olarak faaliyette bulunması gerekir.Başka bir anlatımla arizi yani geçici olarak yapılan işler, işin hacmi ne olursa olsun iktisadi işletme değildir.

Devamlılık arz edecek şekilde faaliyette bulunulması, işin mutad meslek halinde yapılması yani aynı yılda birden fazla faaliyette veya birbirini izleyen yıllarda faaliyette bulunulmasıdır.

Yukarıda belirtildiği üzere;

- Mülga 5520 sayılı Karumlar Vergisi Kanunu'nun 2 nci maddesinin gerekçesine

göre;

“Ticari, sınai ve zirai faaliyetlerin devamlı olarak yapılması 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 ka-

bul edilmelidir. Örneğin, bir kamu idaresi veya dernek tarafından telif ve yayın hakkı elinde bulundurulmak suretiyle bir kitabın yayınlanması bir defa da yapılmış olsa devamlılık unsuru gerçekleşmiş olur.

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

Yapılan işlemlerin ticari mahiyet arz etmemesi durumunda ise devamlı bir ekonomik faaliyet söz konusu değildir. Örneğin, bir derneğin üç yıl önce satın aldığı nakil vasıtalarından, aynı yıl içinde bir veya bir kaçını elden çıkartması durumunda, devamlı bir iktisadi faaliyetten bahsedilemeyecektir.

Faaliyetin dönemsel veya mevsimlik olması (havuz ve plaj işletmeciliği gibi) asıl olan işin niteliği olduğundan, faaliyetin devamlılığına engel teşkil etmemektedir.”

1 sıra nolu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğine göre;

“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 dağıtım 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 edilecek 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 neması ile birlikte tahsil edilmesi durumunda, devamlılık arz eden ticari, sınai 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 üyele-

rin 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 mütekip 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.

Örneğin, 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 dönemsel veya mevsimlik olması (havuz ve plaj işletmeciliği gibi), işin niteliği nedeniyle faaliyetin devamlılığına engel teşkil etmemektedir.”*

## **5- Esnaf Faaliyeti Sınırlarını Aşmak:**

Türk ticaret hukukunda esnaf faaliyeti sınırlarının aşılması ticari iş-

letmenin unsurları arasında yer almakla birlikte vergi hukukunda böyle bir koşul aranmamıştır.

Türk Ticaret Kanunu'nun 17 nci maddesine göre, "İktisadi faaliyeti nakdi sermayesinden ziyade bedeni çalışmaya dayanan ve kazancı ancak geçimini sağlamaya yetecek derecede az olan sanat ve ticaret erbabı esnaftır."

Yukarıda belirtildiği üzere, esnaf faaliyetinin sınırları 19.2.1986 tarih ve 19024 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 25.1.1986 tarih ve 86/10313 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile tespit edilmiştir.

Yukarıda açıklanan bu sınırlar dikkate alındığında; ticari, sınai veya zirai faaliyetlerin mahiyeti, ticari, sınai veya zirai işletmelerin hacimleri ve ticari, sınai veya zirai organizasyonlar doğal olarak esnaf faaliyeti sınırlarını aşmaktadır.

## **6- Bağımsızlık:**

Bağımsızlık Türk Ticaret Kanununda ticari işletmenin unsurları arasında yer almamaktadır.

Ancak, rekabet açısından, Rekabetin Korunması Hakkında Kanun'un 4 üncü maddesi gereğince işletmenin hukuki statüsü yani gerçek veya tüzel kişi işletme olması belirleyici bir faktör olmasına rağmen, bağımsız karar verebilmekte temel bir unsurdur.

Vergi hukukunda iktisadi kamu kuruluşları ve dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmelerin vergilendirilme nedeni ise rekabet eşitsizliğini önlemektir.

Yukarıda belirtildiği üzere;

- Mülga 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu gerekçesine göre,

iktisadi mahiyetteki işletmelerin karakteristik vasıflarından birisi de, işletmenin, işlerinin idaresi ve hesap tutma bakımlarından, iktisadi veya mali muhtariyeti haiz bir teşekkül manzarası arz etmesi olup, işletmenin belli bir iş mevzuu ve sahası olması, amme idaresinde cari usul ve nizama göre idare olunmaması; münhasıran idari mahiyette bulunan kanunlara tabi olmaması gibi haller iktisadi veya mali muhtariyetin mevcudiyetini ifade eder.

- 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 2 nci maddesinin gerekçesine ve 1 sıra nolu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğine göre, iktisadi kamu kuruluşlarında bağıllık, “İktisadi kamu kuruluşları, kamu idareleri veya kamu kuruluşlarına ait veya bağlı olmalıdır. Ait olma, sermaye bakımından, bağlı olma ise idari bakımdan bağıllığı ifade eder.” ve yine 1 sıra nolu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğine göre, iktisadi işletmenin “dernek veya vakfa ait veya bağlı olması (ait olma, sermaye bakımından; bağlı olma ise idari bakımdan bağıllığı ifade eder)”.

Vergi hukukunda iktisadi işletmenin bağımsızlık unsuru olan tüzel kişiliklerinin olması, müstakil muhasebelerinin olması, kendilerine tahsis edilmiş sermayelerinin olması ve işyerlerinin olması gibi unsurlar aranmamaktadır.



Yararlanılan Kaynaklar:

1-Danıştay Dergisi

2-Vergi Sorunları Dergisi

3-Şükrü Kızılot, Danıştay Kararları ve Özelgeler, Cilt:1-6

4-Kurumlar Vergisi Kanunları gerekçeleri.

5-Kurumlar Vergisi Genel Tebliğ (Seri No:1)

6-5 Seri nolu Kurumlar Vergisi Sirküleri.