



International
SOCIAL SCIENCES
STUDIES JOURNAL



SSSjournal (ISSN:2587-1587)

Economics and Administration, Tourism and Tourism Management, History, Culture, Religion, Psychology, Sociology, Fine Arts, Engineering, Architecture, Language, Literature, Educational Sciences, Pedagogy & Other Disciplines in Social Sciences

Vol:5, Issue:31
sssjournal.com

pp.1162-1166
ISSN:2587-1587

2019 / March / Mart
sssjournal.info@gmail.com

Article Arrival Date (Makale Geliş Tarihi) 19/01/2019 | The Published Rel. Date (Makale Yayın Kabul Tarihi) 10/03/2019
Published Date (Makale Yayın Tarihi) 10.03.2019

KURUMLAR VERGİSİ MÜKELLEFIYETİNDE İKTİSADİ İŞLETME KAVRAMI

ECONOMIC BUSINESS CONCEPT IN CORPORATE TAX LIABILITY

Dr. Öğretim Üyesi M. Ezhan DOĞRUSÖZ

Marmara Üniversitesi İktisat Fakültesi, Maliye Bölümü, ezhan@marmara.edu.tr, İstanbul/Türkiye
ORCID: 0000-0001-9337-8739

Nergis Feride KAPLAN

Doktora Öğrencisi; Nergis Feride Kaplan, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Maliye Anabilim Dalı, Mali Hukuk Bilim Dalı, nergisferidekaplan@gmail.com, İstanbul/Türkiye
ORCID: 0000-0003-3182-7812



Article Type : Research Article/ Araştırma Makalesi

Doi Number : <http://dx.doi.org/10.26449/sss.1310>

Reference : Doğrusöz, M. E. & Kaplan, N. F. (2019). "Kurumlar Vergisi Mükellefiyetinde İktisadi İşletme Kavramı", *International Social Sciences Studies Journal*, 5(31): 1162-1166.

ÖZ

Kurumlar Vergisi Kanununun 1. maddesinde elde ettikleri kazançları itibariyle kurumlar vergisine tabi mükelleflerden biri de, dernek veya vakıfların iktisadi işletmeleridir. Kanunun 2. maddesi dikkate alınır, dernek veya vakıflara ait veya bağlı olan, faaliyetleri devamlılık arz eden ve sermaye şirketi ve kooperatif mahiyetinde olmayan ticari, sınai ve zirai işletmeler, dernek veya vakıfların iktisadi işletmeleridir. İktisadi işletme kavramının ortaya çıkmasında unsurlardan biri de, yapılan faaliyetin devamlılık göstermesi gereğidir. Bu hususta devamlılık unsurunun tespitinde, faaliyetlerin devamına ilişkin gerçek niyetin tespiti de önem arz etmektedir.

Anahtar Kelimeler: Dernek, Vakıf, İktisadi İşletme, Kurumlar Vergisi Mükellefiyeti

ABSTRACT

In the article one in the Corporate tax, in terms of revenues gained, one of the taxpayers liable to tax payment is the businesses of foundations and institutions. Considering the second article of the law, those business, industrial and agricultural companies belonging to foundations and institutions or associated with them, active in business life, a non-capital or cooperation are the businesses of foundations and institutions. One of the issues in the emerge of economic business is the necessity of the continuity of the activity. In this respect, it is crucial to determine the real aim at the continuity of the activity.

Key Words: Foundation, Institution, Economic Business, Corporate Tax Liability

1. GİRİŞ

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 1. maddesi hükmünce, vakıf veya derneklerin iktisadi işletmeleri kurumlar vergisi mükellefidirler. Dolayısıyla bu düzenleme ile, iktisadi işletmenin varlığı sonucu elde edilen kazançlar kurumlar vergisine tabi tutulmaktadır. İktisadi işletmenin varlığı ve dolayısıyla kurumlar vergisi mükellefiyetinin ortaya çıkışı, gerek konunun önemi gerekse de bazı tartışmalı noktalar itibariyle, doktrinde de üzerinde durulan bir konu olarak karşımıza çıkmaktadır. Yargı kararları ve idarenin görüşleri de konunun incelenmesi açısından önem taşımaktadır.

Bu yazıda, öncelikle, iktisadi işletme kavramı ele alınmış daha sonra iktisadi işletmenin varlık koşullarından biri olarak, faaliyetin devamlılığı unsuru üzerinde durulmuştur.

2. İKTİSADİ İŞLETME KAVRAMI

İşletme, belirlemiş olduğu amaçları gerçekleştirmek için kişi ve/veya kurumların ihtiyaçlarını karşılamak üzere, üretim faktörlerini belirli bir uyum içerisinde belli oranda bir araya getirerek mal veya hizmet üreten ve/veya pazarlayan böylece belirlemiş olduğu amaçları gerçekleştirmeye çalışan ekonomik, teknik, sosyal ve hukuki birimlerdir¹.

Kurumlar Vergisi Kanunu² düzenlemesinde dernek veya vakıflara³ ait veya bağlı iktisadi işletme kavramı önem taşımaktadır. Zira, dernek veya vakıflara ait iktisadi işletmeler K.V.K.md.2 düzenlemesinde kurumlar vergisi mükellefi sayılmışlardır. K.V.K. md.2/5'de yer alan ifade uyarınca, “dernek veya vakıflara ait veya bağlı olup faaliyetleri devamlı bulunan ve bu maddenin birinci ve ikinci fıkraları dışında kalan ticari, sınai ve zirai işletmeler ile benzer nitelikteki yabancı işletmeler, dernek veya vakıfların iktisadi işletmeleridir”. Dolayısıyla, dernek veya vakıfların iktisadi işletmeleri belirlenirken sermaye şirketleri ve kooperatifler kapsam dışı bırakılmıştır. Aynı Kanun düzenlemesine göre, Kanunun uygulanmasında sendikalar dernek; cemaatler ise vakıf sayılır⁴. K.V.K. md. 2/6 uyarınca, dernek veya vakıflara ait iktisadi işletmelerin kazanç amacı gütmemeleri, faaliyetlerinin kanunla verilmiş görevler arasında bulunması, tüzel kişiliklerinin olmaması, bağımsız muhasebelerinin ve kendilerine ayrılmış sermayelerinin veya işyerlerinin bulunmaması mükellefiyetlerini etkilemeyecektir⁵.

İktisadi işletme kavramı, ticari işletmenin yanı sıra esnaf işletmesini, zirai işletmeyi, hatta serbest meslek faaliyetinin icra edildiği işletmeyi de kapsayan bir üst kavramdır. Dolayısıyla her ticari işletmenin bir iktisadi işletme olduğunun kabul edilmesine karşılık her iktisadi işletmenin bir ticari işletme sayılması mümkün değildir⁶. Ticari işletme kavramı, Türk Ticaret Kanunu⁷ md.11/1 uyarınca, “Ticari işletme, esnaf işletmesi için öngörülen sınırı aşan düzeyde gelir sağlamayı hedef tutan faaliyetlerin devamlı ve bağımsız şekilde yürütüldüğü işletmedir” şeklinde tanımlanmıştır. Dolayısıyla ilgili tanıma sadık kalarak, ticari işletmenin tespitinde; gelir sağlamada esnaf işletmesi için öngörülen sınırı aşma, faaliyetlerde devamlılık ve faaliyetlerde bağımsız olma önem taşımaktadır.

Ticari işletme hukuk kişisi değildir. Dolayısıyla, gerçek kişi olarak nitelendirilmeyen ticari işletmeye hukuk sistemimizde tüzel kişilikte tanınmamıştır⁸.

1 Seri No.lu Kurumlar Vergisi⁹ Genel tebliğine göre, kazanç sağlama amacı olmasa dahi işletmenin konusunun ve faaliyetinin, her türlü mal ve hizmet satışı ya da bunlara benzer şekillerde olması ve

¹Dilaver Tengilimoğlu – E. Asuman Atilla – Meral Bektaş., İşletme Yönetimi, Seçkin, Güncellenmiş 7. Baskı, Ankara, Eylül - 2018, ,s.28; Bir başka tanımla, “İşletme, iktisadi anlamda, sermaye, emek ve müteşebbis üçlüsünün bir organizasyon içinde bir araya gelip faaliyet göstermesidir” (Selma Çetiner – Armağan Ebru Bozkurt Yüksel., Ticari İşletme ve Şirketler Hukuku, Seçkin, Gözden Geçirilmiş 4.Baskı,Ankara, Ekim - 2017,s.53). “İşletmelerin büyük çoğunluğu kar amaçlıdır. Toplumla hizmet etmek yoluyla sosyal sorumluluk işlevini yerine getirmek ya da varlığını sürdürmek ve büyümek gibi genel amaçlar güden işletmeler de vardır. Daha kaliteli mal veya hizmet sunmak, çalışanlara daha iyi ücretler ödemek, kendilerini geliştirme fırsatları sunmak, daha çok istihdamda bulunmak gibi özel amaçlarla faaliyet gösteren işletmeler de olabilir (Canan Çetin – M. Lütfü Arslan., Temel İşletmecilik, Beta, 8. Baskı, İstanbul, Ekim – 2017, s.5).

² Kurumlar Vergisi Kanunu; Kanun No: 5520, Kabul Tarihi: 13/06/2006, R.G. Tarihi:21/06/2006

³ Dernekler Kanununun (Kanun No: 5253, Kabul Tarihi: 04.11.2004, R.G.Tarihi: 23.11.2004) 2.maddesine göre dernek:“ kazanç paylaşma dışında, kanunlarla yasaklanmamış belirli ve ortak bir amacı gerçekleştirmek üzere, en az yedi gerçek veya tüzel kişinin, bilgi ve çalışmalarını sürekli olarak birleştirmek suretiyle oluşturdukları tüzel kişiliğe sahip kişi toplulukları” olarak tanımlanmıştır. Medeni Kanunun (Kanun No: 4721, Kabul Tarihi: 22.11.2001, R.G. Tarihi:08.12.2001) 56.maddesinde de dernek; “Dernekler gerçek veya tüzel en az yedi kişinin kazanç paylaşma dışında belirli ve ortak bir amacı gerçekleştirmek üzere, bilgi ve çalışmalarını sürekli olarak birleştirmek suretiyle oluşturdukları, tüzel kişiliğe sahip kişi topluluklarıdır” şeklinde tanımlanmıştır.

Medeni Kanunun 101. maddesine göre de, vakıflar; “gerçek veya tüzel kişilerin yeterli mal ve hakları belirli ve sürekli bir amaca özgülemeleriyle oluşan tüzel kişiliğe sahip mal topluluklarıdır” .

“ Dernekler kazanç paylaşımı dışında belli bir sosyal amaca yönelik kurulmaktadır. Vakıflar ise belli bir mal tahsisi suretiyle resmi senetlerinde belirtilen amaçlarını gerçekleştirmek üzere kurulan ‘hayır Kuruluşları ‘dır.” (Veysi Seviç., Dernek ve Vakıfların İktisadi İşletmeleri, Referans, 2 Aralık 2008).

⁴ “K.V.K.’nın 2’nci maddesinin beşinci fıkrasının sonunda K.V.K. uygulamasında 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 getirilmiştir. Aynı şekilde vergi uygulamaları bakımından dernek olarak kabul edilen odalar, borsalar, meslek örgütleri ve bunların üst kuruluşları ile siyasi partiler, kurumlar vergisi mükellefiyeti kapsamında olmamalarına rağmen söz konusu kuruluşların iktisadi işletmelerinin bulunması durumunda her hal ve takdirde kurumlar vergisine tabi olacaklardır” (Bülent Sezgin., Kurumlar Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları, Adalet Yayınevi, Güncellenmiş 2.Baskı, Ankara – 2018, s. 52).

⁵ K.V.K. md.2/6’daki düzenleme ile ilgili olarak bir eserde şu değerlendirmede bulunulmaktadır: “Esasında işyerinin olmamasının mükellefiyeti etkilemeyeceği yönündeki düzenleme, ilgili maddede belirtilen iktisadi işletmenin bulunması şartı ile çelişmektedir. Zira ilgili maddede vergileme yapılabilmesi için, iktisadi işletmenin varlığı şart koşulmuştur. İşyerinin olmaması halinde de iktisadi işletmenin oluşmayacağı kabulü gerekir (Gürol Ürel.,Yorum ve Açıklamalı Kurumlar Vergisi Kanunu Uygulaması, Seçkin, Güncellenmiş 2. Baskı, Ankara, Nisan- 2014, s.61).

⁶ Hüseyin Ülgen - Mehmet Helvacı - Abuzer Kendigelen - Arslan Kaya - Füsün Nomer Ertan., Ticari İşletme Hukuku, Onikilevha, 5. Tıpkı Baskı, İstanbul, Kasım - 2015 ,s.147

⁷ Türk Ticaret Kanunu; Kanun No: 6102, Kabul Tarihi: 13.01.2011, R. G. Tarihi:14.02.2011

⁸ Ali Bozer – Celal Göle., Ticari İşletme Hukuku, Banka ve Ticaret Hukuku Araştırma Enstitüsü, Güncellenmiş 5.Baskı, Ankara, Ekim – 2018, s. 14.

⁹ 1 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği (Kanun No: 5520) , R.G. No: 26482, R.G.T.: 03.04.2007

devamlı surette yapılması durumlarında dernek veya vakıflara ait iktisadi işletme olduğu kabul edilecektir. 1 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği, iktisadi işletmenin belirlenmesinde K.V.K.'nın 2. maddesinin beşinci fıkrasında belirlenen koşulların dikkate alınacağını belirttikten sonra, işletmelerin belirgin özelliklerinin bağlılık, devamlılık ve faaliyetin ticari, sınai veya zirai bir mahiyet arz etmesi olduğunu ifade etmiştir. Gene aynı Genel Tebliğde, iktisadi işletmenin unsurlarının, ticari faaliyetinde temel özelliklerinden olan, bir organizasyona bağlı olarak piyasa ekonomisi içerisinde bedel karşılığı mal alım – satım, imalatı ya da hizmet ifaları gibi faaliyetler olduğu ayrıca Kanunun bu gibi halleri tek tek saymak yerine, dernek ya da vakıf tarafından piyasa ekonomisi içerisinde yapılan tüm iktisadi faaliyetleri kapsamına aldığı da belirtilmiştir.

Görüleceği üzere, dernek veya vakıfların iktisadi işletmelerinin kurumlar vergisi mükellefiyetinin ortaya çıkmasında;

- İktisadi işletmenin kabulünde sermaye şirketi ve kooperatif niteliğinde olmaması¹⁰,
 - Kazanç sağlama amacı olmasa dahi bir bedel karşılığı mal veya hizmet satışı¹¹,
 - Faaliyetin devamlılığı,
 - Dernek veya vakfa ait veya bağlı olma¹²
 - Ticari, zirai veya sınai işletme niteliği¹³,
- unsurları önem taşımaktadır.

3. İKTİSADİ İŞLETME KAVRAMINDA DEVAMLILIK UNSURU

Yazıda daha önce de ifade edildiği gibi, Kurumlar Vergisi Kanunu md.2/5, dernek veya vakıflara ait iktisadi işletmeleri belirtirken, “faaliyetleri devamlı bulunan” ifadesi ile devamlılık unsuruna da vurgu yapmıştır. Bir çok yargı kararında da devamlılık unsuruna değinildiğini görmekteyiz¹⁴.

¹⁰ Aksi halde, kurumlar vergisi mükellefiyeti sermaye şirketi veya kooperatif olarak ortaya çıkacaktır.

¹¹ 1 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğine göre, satılan mal veya hizmete ait bedelin sadece maliyeti karşılayacak kadar olması, kar edilmemesi keza karın kuruluş amaçlarına tahsis edilmesi bunların iktisadi işletme olma vasfını değiştirmeyecektir. Aynı Genel Tebliğ uyarınca, 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 edilecektir.

Bu konuda, “ Dosyanın incelenmesinden; davacı vakfın, mülkiyeti vakfa ait binaların bir kısmında il milli eğitim müdürlüğünden ‘yurt ve pansiyon işletme izin belgesi’ olarak öğrenci yurdu işletmeciliği faaliyetinde bulunduğu, bu faaliyet karşılığında bağış adı altında öğrencilerden ücret aldığı, vakıf gelirlerine intikal ettirilen ve yurtlardan elde edilen bu geliri ‘Şartlı Bağış Gelirleri Hesabı’ adı altında bilanço hesabı esasına göre tuttuğu defterlerinde muhasebeleştiği anlaşılmaktadır.

Bu durumda, ücret karşılığında öğrenci yurdu işleten ve bu faaliyeti nedeniyle üçüncü kişilerden özkaynakları dışında gelir sağladığı anlaşılan davacı vakfın devamlılık arz eden bu faaliyetinin iktisadi işletme sayılması ve bu nedenle elde ettiği gelirin kurumlar vergisine tabi tutulması gerektiğinden aksi yolda verilen mahkeme kararında yasal isabet görülmemiştir” şeklinde verilmiş bir yargı kararı örnek gösterilebilir (D. 3.D., E.1998/4749, K.1999/4403, T.09.12.1999) (<http://www.kazanci.com/kho2/ibb/files/>) (Erişim Tarihi: 01.01.2019). Belirttiğimiz yargı kararında olduğu gibi gelir sağlama olgusuna bazı özelgelere de değinilmiştir. Bu konuda aşağıdaki iki özgelgeyi gösterebiliriz:

“Vergi uygulamaları bakımından dernek kabul edilen Odanızın tüzel kişiliği itibariyle kurumlar vergisi mükellefiyeti bulunmamaktadır. Ancak, Odanızın devamlılık arz eden ticari, sınai veya zirai nitelikte bir faaliyetinin bulunması diğer bir ifadeyle bir organizasyona bağlı olarak piyasa ekonomisi içerisinde bedel karşılığı mal alım – satım, imalatı ya da hizmet ifası gibi bir faaliyetinin bulunması halinde kurumlar vergisi mükellefiyetinin tesis edilmesi gerekecektir.

Bu durumda, Odanız tarafından Tarım İl Müdürlüğünden bedelsiz olarak alınan aşların Odanız Üyeleri aşı uygulayıcısı veteriner hekimlere dağıtılması işleminde sadece aracılık edilmesi ve karşılığında herhangi bir bedel alınmaması halinde iktisadi işletme söz konusu olmayacaktır. Ancak, Odanız tarafından söz konusu aşların, aşı uygulayıcısı veteriner hekimlere teslim edilmesi karşılığında bir bedel alınması veya aşı uygulama işleminin Odanız tarafından yerine getirilmesi işleminde, aşı uygulaması yapılan hayvan sahiplerinden bağış adı altında da olsa bir bedel alınması durumunda bu faaliyet nedeniyle Odanıza ait bir iktisadi işletme oluşacağından, oluşacak bu iktisadi işletme nezdinde kurumlar vergisi mükellefiyeti tesis edilmesi ve mükellefiyetle ilgili ödevlerin yerine getirilmesi gerekmektedir (Bahkesir V.D.Bşk. Özelgesi, Sayı: B.07.1.GİB.4.10.15.01 – 012/KVK-839-39, 13/04/2012) (Ahmet Kavak., Açıklamalı Kurumlar Vergisi Kanunu, İstanbul Yeminli Mali Müşavirler Odası Yayını -1, Güncellenmiş 2.Baskı, İstanbul, Ağustos – 2017, s.9-10).

“Derneğimize web siteniz aracılığıyla kredi kartından yapılacak bağış tutarları karşılığında bir hizmet verilmemesi ve Derneğimize ifa edilen hizmetlerin bir bedel alınmaksızın verilmesi halinde Derneğimize ait veya bağlı iktisadi işletme söz konusu olmayacaktır. Ancak, ifa edilen hizmetlerin yerine getirilmesi için yapılan masrafların hizmet verilenlerden doğrudan ya da dolaylı olarak tahsil edilmesi veya bu hizmetler için bağış adı altında dahi olsa bir bedel alınması durumunda, anılan faaliyetler nedeniyle Derneğimize ait veya bağlı iktisadi işletme oluşacağından bu hizmetler dolayısıyla oluşan iktisadi işletme nezdinde kurumlar vergisi mükellefiyeti tesis edilmesi gerekecektir (İstanbul V.D.Bşk., Sayı: B.071.GİB.4.34.16.01-KVK 2-1411, 19/04/2012) (Ahmet Kavak., a.g.e., s.10).

¹² 1 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği uyarınca, ait olma, sermaye bakımından bağlılığı ifade ederken, bağlı olma ise, idari bakımdan bağlılığı ifade etmektedir.

¹³ 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 (1 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği).

¹⁴ Bu konuda aşağıdaki yargı kararını da örnek olarak verebiliriz: “ Dosyanın incelenmesinden, 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

İşletmenin devamlı gelir sağlamak amacıyla faaliyette bulunması; devamlı faaliyeti hedef tutması gerekir¹⁵. Devamlılık, daimilik demek değildir. Yapılacak faaliyetin az çok sürekli olarak yapılacağı konusunda kasıt ve niyeti ifade eder. Bu anlamda başlangıç ve bitim zamanı belirli bir etkinlikte bulunmak devamlılık özelliğinin gerçekleşmesi için yeterlidir¹⁶. Devam niyetinin bulunması kaydıyla, başlayan bir faaliyetin kısa bir süre sonra örneğin sürekli zarar edilmesi nedeniyle kesintiye uğraması, başlangıçta var olan devamlılık unsurunu ortadan kaldırmayacağı gibi, bir faaliyetin dönemsel olarak icra edilmesi de devamlılık unsurunun varlığını zedelemeyecektir¹⁷.

Kurumlar Vergisi Kanununun 2. maddesinin gerekçesinde, devamlılık unsuru aşağıdaki şekilde tanımlanmıştır: ‘Devamlılık unsuru, bir hesap dönemi içinde aynı veya ayrı faaliyet alanlarında ticari mahiyet arz eden işlemlerin birden fazla yapılmasını ifade etmektedir. Aynı hesap döneminde tek işlem nedeniyle ticari faaliyetin devamlılık unsurunun oluştuğunu kabul etmek mümkün olmamakla birlikte, faaliyetin organizasyon gerektirmesi veya amacının ticari olması durumunda devamlılık unsurunun varlığı kabul 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 gerekmektedir¹⁸.

İktisadi işletmenin varlığının kabulünde, ticari organizasyonun varlığı, amacın ticari olması, faaliyetin tekrarı hususları belirleyici olmaktadır¹⁹. Faaliyette ticari organizasyonun varlığı veya ticari amacın kabulü halinde devamlılık unsuru kabul edilmektedir²⁰. Faaliyetin tekrarı olgusu açısından konuya bakarsak, K.V.K.’nın 2.maddesine ilişkin hükümet gerekçesinde ifade edildiği gibi, faaliyetin aynı yılda birden fazla tekrar edilmesi veya her yıl bir faaliyet yapılmış olmakla beraber takip eden yıllarda da faaliyetin

yerleri oluşturduğu, ayrıca plajlara yönelik temizlik güvenlik gibi bir takım hizmetler sunduğu, yapılan tüm bu faaliyetler karşılığında da teberru adı altında belli bir bedel aldığı, bu bedellerin bir kısmını belediyelere aktardığı ve bu faaliyetlerine ilişkin hesap ve işlemlerini bilanço esasına göre tuttuğu defterlerinde muhasebeleştiği anlaşılmaktadır.

Bu durumda ticari nitelik taşıyan faaliyetleri ile tedavül ekonomisine katılan, dolayısıyla üçüncü kişilerden gelir sağladığı anlaşılan davacı derneğin devamlılık arz eden faaliyetlerinin iktisadi işletme sayılması, bu nedenle elde ettiği gelirin kurumlar vergisine tabi tutulması gerektiğinden aksi yolda verilen mahkeme kararında yasal isabet görülmemiştir” (Dn. 3. D., E. 1998/1779, K. 1999/1696, T. 04.05.1999) (<http://www.kazanci.com/kho2/ibb/files/>) (Erişim Tarihi: 01.01.2019).

Nitekim devamlılık unsuruna, bazı özelgelere de yer verildiğini görmekteyiz. Bu noktada şu özelgeler belirtilebilir:

“(.....) Buna göre, Derneğimize yapılan kermes, çay, yemek gibi etkinliklerin ticari organizasyon çerçevesinde ve yılda birden fazla tekrar ettirilmesi veya her yıl bir defa olmakla beraber müteakip yıllarda ya da birkaç yıl arayla yapılmasına karşılık periyodik olarak tekrar etmesi durumunda da bu faaliyetin devamlı olduğunun kabulü gerekmekte olup, söz konusu faaliyetler için özel olarak eleman istihdam edilmemiş olması yapılan faaliyetlerin iktisadi işletme olma niteliğini değiştirmeyeceğinden yukarıda belirtilen şartlar dahilindeki faaliyetlerinizin derneğimize bağlı iktisadi işletme oluşturması nedeniyle oluşacak iktisadi işletmenin kurumlar vergisi mükellefiyetinin tesis edilmesi gerekmektedir “ (Ankara Vergi Dairesi Başkanlığının Mayıs 2007 tarih ve B.07.1.GİB.4.06.16.01/07/KVK-1-18 sayılı özeldesi) (İrfan Vural., Yorum ve Açıklamalarla Kurumlar Vergisi Kanunu, Gelirler Kontrolörleri Derneği, 1.Baskı, Ocak - 2009, s.74).

“(.....) Bu hüküm ve açıklamalara göre, söz konusu Vakıf tüzel kişiliği itibarıyla vergi uygulamalarında kurumlar vergisi mükellefi değildir. Vakfın çeşitli yıllarda iktisap ettiği taşınmazların bir veya birkaçını ticari mahiyet arz etmesinin ve ticari organizasyon oluşturmaksızın aynı yıl içinde elden çıkarmak durumunda devamlı surette yapılan bir iktisadi faaliyetten bahsedilemeyeceğinden kurumlar vergisi mükellefiyeti gerekmecektir olup, bu durumda Vakfın mülkiyetinde bulunan taşınmazların satılması nedeniyle elde edilen kazanç, kurumlar vergisine tabi tutulmayacaktır. Ancak, anılan Vakfın bir iktisadi işletmesinin bulunması ve satılması planlanan taşınmazların bu iktisadi işletmeye ait olması halinde söz konusu taşınmazların satışından elde edilecek kazancın kurumlar vergisine tabi tutulması gerekmektedir.

Öte yandan, Vakfın ticari organizasyon çerçevesinde veya ticari amaç güderek bir takvim yılında veya iki veya üç yılda tek bir gayrimenkul satması durumunda ticari faaliyetin varlığı kabul edilecek olup, bu durumda söz konusu ticari faaliyeti gerçekleştiren vakfa bağlı iktisadi işletme adına kurumlar vergisi mükellefiyetinin tesis ettirilerek elde edilen kurum kazancının vergilendirilmesi gerekecektir.

Diğer taraftan, söz konusu taşınmazların satışının müteakip yıllarda ya da birkaç yıl arayla yapılması durumunda satış işleminin periyodik olarak tekrar etmesi nedeniyle kazanç sağlama amacı olmasa da bu faaliyetin devamlı olduğunun kabulü gerekeceğinden bu durumda da iktisadi işletmenin oluştuğunun kabulü ve söz konusu iktisadi işletmenin kurumlar vergisi mükellefiyetinin tesis edilmesi gerekecektir (İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığının 11.03.2008 tarih B.07.1.GİB.4.34.16.01/KVK-1/7969/4232 sayılı özeldesi) (İrfan Vural., a.g.e., s. 75-76).

¹⁵ Rıza Ayhan – Hayrettin Çağlar., Ticari İşletme Hukuku Genel Esaslar, Yetkin Yayınları, Güncellenmiş 11.Baskı, Ankara – 2018, s. 96

¹⁶ İsmail Kayar., Ticari İşletme Hukuku, Seçkin, Güncellenmiş 11. Baskı, Ankara, Eylül – 2018, s. 46-47

¹⁷ Hüseyin Ülgen – Mehmet Helvacı – Abuzer Kendigelen – Arslan Kaya – Füsün Nomer Ertan., a.g.e.,s.151

¹⁸ İrfan Vural., a.g.e.,s.68.

¹⁹Bir yargı kararında da, belirttiğimiz unsurlara yer verildiğini görmekteyiz: “Değinen kurallar uyarınca Belediyeler, tüzel kişilikleri itibarıyla kurumlar vergisi mükellefi değildir. Devamlılık arz edecek şekilde yürüttükleri ticari, sınai ve zirai faaliyetleri nedeniyle Belediye tüzel kişiliğinde oluşan iktisadi işletmeleri kurumlar vergisine tabidir. İktisadi işletme ise devamlılık arz eden ticari, sınai ve zirai bir faaliyetin bulunması halinde söz konusu olabileceği gibi faaliyetin; sermaye tahsisi, işyeri açılması, personel istihdamı, ticaret siciline kaydolmak gibi unsur ve şartlardan tümü veya bir kısmının yerine getirilmesi olarak tanımlanan ticari organizasyonu gerektirmesi veya amacının ticari olması durumunda da kabul edilebilmektedir (Dn. 3. D., E.2010/3441, K.2012/304, T.07.02.2012) (<http://www.kazanci.com/kho2/ibb/files/>) (Erişim Tarihi: 01.01.2019).

²⁰ “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 organizasyonu 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”(1 Seri Nö.10 Kurumlar Vergisi Genel Tebliği).

tekrar etmesi iktisadi işletmenin kabulünde dikkate alınacaktır. Keza, faaliyetin birkaç yıl arayla yapılmasına karşılık periyodik olarak tekrar etmesi halinde de, devamlılık unsurunun kabulü gerekecektir²¹.

Görüleceği üzere, ticari organizasyonun varlığı veya faaliyette ticari amaç güdülmesi dışında, faaliyetin gerçekleştirilmesinde ve gelir elde etmede, devamlılık amacının tespitinde, faaliyetlerin tekrarı olgusu da önem taşımaktadır. Ayrıca faaliyetin devamlılığının tespitinde, duraksama oluşturabilecek haller de ortaya çıkabilecektir. Tabii bu noktada, sadece faaliyetlerin tekrarı olgusu, devamlılık niyetinin varlığının tespitinde tek belirleyici ölçüt olmamalıdır. Çünkü, faaliyetlerin birden fazla olduğu hallerde dahi devamlı gelir elde etme niyeti söz konusu olmayabilir. Dolayısıyla, devamlılık hususunda karara varılırken, birden çok faktörün dikkate alınması ve her olayın taşıdığı özellikler itibariyle değerlendirilmesi de gerekmektedir.

4. SONUÇ

Kurumlar Vergisi Kanunumuz uyarınca, dernek veya vakıfların iktisadi işletmeleri için kurumlar vergisi mükellefiyeti söz konusu olmaktadır. Gene, iktisadi işletmenin niteliği hususunda da, Kurumlar Vergisi Kanununun 2. maddesi düzenleme getirmektedir. Bu düzenleme uyarınca yukarıda da irdelendiği gibi, Kanunun 1. maddesinde belirtilen sermaye şirketi ve kooperatif niteliğinde olmayan ve faaliyetleri devamlı olan ticari, sınai ve zirai işletmeler, dernek veya vakfa ait veya bağlı iktisadi işletmeler olarak kabul edilecektir.

İktisadi işletmenin varlığının belirlenmesinde bir unsur olarak devamlılık unsuru da önem taşımaktadır. Gelir elde etme ve devamlılık unsurunda, gerçek niyetin varlığının saptanmasında tek ve yeterli bir ölçüt olmasa da, bir dış olgu olarak faaliyetlerin tekrarı önemli bir ölçütü oluşturmaktadır.

KAYNAKLAR

AYHAN Rıza – ÇAĞLAR Hayrettin., Ticari İşletme Hukuku Genel Esaslar, Yetkin Yayınları, Güncellenmiş 11. Baskı, Ankara - 2018

BOZER Ali – GÖLE Celal., Ticari İşletme Hukuku, Banka ve Ticaret Hukuku Araştırma Enstitüsü, Güncellenmiş 5. Baskı, Ankara, Ekim – 2018

ÇETİN Canan – ARSLAN M. Lütfi., Temel İşletmecilik, Beta, 8. Baskı, İstanbul, Ekim – 2017

ÇETİNER Selma – YÜKSEL BOZKURT Armağan Ebru., Ticari İşletme ve Şirketler Hukuku, Seçkin, Gözden Geçirilmiş 4. Baskı, Ankara, Ekim - 2017

<http://www.kazanci.com>

KAVAK Ahmet., Açıklamalı Kurumlar Vergisi Kanunu, İstanbul Yeminli Mali Müşavirler Odası Yayını – 1, Güncellenmiş 2. Baskı, İstanbul, Ağustos – 2017

KAYAR İsmail., Ticari İşletme Hukuku, Seçkin, Güncellenmiş 11. Baskı, Ankara, Eylül – 2018

SEVİĞ Veysi., Dernek ve Vakıfların İktisadi İşletmeleri, Referans, 2 Aralık 2008

SEZGİN Bülent., Kurumlar Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları, Adalet Yayınevi, Güncellenmiş 2. Baskı, Ankara - 2018

TENGİLİMOĞLU Dilaver - ATILLA E. Asuman - BEKTAŞ Meral., İşletme Yönetimi, Seçkin, Güncellenmiş 7. Baskı, Ankara, Eylül - 2018

ÜLGEN Hüseyin - HELVACI Mehmet - KENDİGELEN Abuzer - KAYA Arslan – ERTAN NOMER Fusun., Ticari İşletme Hukuku, Onikilevha, 5. Tıpkı Baskı, İstanbul - 2015

ÜREL, Gürol., Yorum ve Açıklamalı Kurumlar Vergisi Kanunu Uygulaması, Seçkin, Güncellenmiş 2. Baskı, Ankara, Nisan - 2014

VURAL İrfan., Yorum ve Açıklamalarla Kurumlar Vergisi Kanunu, Gelirler Kontrolörleri Derneği, 1. Baskı, Ocak - 2009

²¹ Buna karşılık faaliyetin arzi nitelik taşıdığı halde, devamlılık unsuru gerçekleşmeyecektir. Nitekim, bir yargı kararında da Danıştay 4. Dairesi; olayda, davacı derneğin, üyelerine ücretsiz olarak dağıtmak ve giderlerini de reklam almak suretiyle karşıladığı ve kar amacı taşımaksızın bir defaya mahsus olarak dergi yayımlaması halinde, bu faaliyetin arzi bir nitelik taşıdığından ve dolayısıyla bir iktisadi işletmenin varlığından söz edilemeyeceğinden vergiye tabi tutulamayacağı gerekçesiyle tarhiyatı kaldıran vergi mahkemesi kararını onamıştır (Dn. D. 4., E.2002/4493, K. 2003/2705, T. 05.11.2003) (<http://www.kazanci.com/kho2/files/>) (Erişim Tarihi: 01.01.2019).