

—TÜRK HUKUKUNDA—
ÖZEL HUKUK KİŞİ TOPLULUKLARININ
VERGİLENDİRİLMESİ

Adnan Tezel

Doktora Tez Çalışması
İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi
İstanbul, Aralık 1974

~~1988~~

1988

1988

1988

1988

1988

İ Ç İ N D E K İ L E R

KISALTMALAR	18
ŞİŞLİ	1
<u>ŞİŞLİ I - NİĞİ YERLEMLERİ</u>	6
I . NİĞİ VE NİĞİNE İLİŞKİN KAVRULAR	7
A. NİĞİ	7
B. NİĞİYE İLİŞKİN KAVRULAR	7
II . NİĞİ YERLEMLERİ	8
A. Genel Olarak NİĞİ Yerlemleri	9
B. NİĞİ Yerlemleri ve Genel NİĞİLİK	9
1. Genel Olarak NİĞİ Yerlemleri	9
2. Genel NİĞİLİK Nahiyesi ve Nahiyesi	10
3. Genel NİĞİLİK Nahiyesi	11
4. Genel NİĞİLİK Sema	12
5. Genel NİĞİLİK Sema Kurumlarına	12
6. Genel NİĞİLİK ve Vergi Nahiyesi	14
C. Genel NİĞİLİK Olmayan NİĞİ Yerlemleri	15
III. NİĞİ YERLEMLERİNİN GENEL DURUMU	17

MİLLÎ İÇİŞLER BAKANLIĞI
MÜHÜR BÜKÜMÜ - MÜHÜR BÜKÜMÜ
DAİRE BAŞKANLIĞI

<u>İÇİNDEKİLER</u>	
I. YEREL YEREL YEREL KİŞİ VERGİLERİNE İLİŞKİN GENEL KAVRAMLAR	19
II. YEREL İLİŞKİLİ VERGİLER	20
III. YEREL YEREL YEREL YEREL VERGİLERİNE İLİŞKİN KAVRAMLAR	21
A. Yerel Vergi Sorumluluğu	21
B. Yerel Vergi Kesilimi	22
C. Yerel Vergi Borçluluğu	24
D. Muhasefe	25
IV. KİŞİ VERGİLERİNE İLİŞKİN YEREL YEREL YEREL YEREL VERGİLERİNE İLİŞKİN KAVRAMLAR	27
V. KİŞİ VERGİLERİNE İLİŞKİN YEREL YEREL YEREL YEREL VERGİLERİNE İLİŞKİN KAVRAMLAR	28

İÇİNDEKİLER	III. TİME GENEL MÜHÜRÜMÜRİ KİŞİ YERLEMLERİNİN	31
	YERLEMLERİNİN	
I .	MÜHÜRÜMÜRİ	32
	A. MÜHÜRÜMÜRİ GENEL MÜHÜRÜMÜRİ KAPSAMINDA	32
	B. MÜHÜRÜMÜRİ YERLEMLERİNİN YERLEMLERİNİN	33
II .	ALİ	34
	A. Genel Olarak Alın ve Alın	34
	B. Vergi Mükelleflerinde Alın	34
	1. Genel Olarak	34
	2. Gelir Vergisi Mükelleflerinde Alın	35
	3. Alın Gelir Vergisi	38
	4. Gelir Alın Vergisi Uygulanmasında Alın	40
III.	ALIN GİRİMLERİ	41
	A. Genel Olarak Alın Girişleri	41
	B. Alın Girişlerinde Vergilendirilme	42
IV .	ALIN GİRİMLERİ KURALLARI	44
	A. Genel Olarak Alın Girişleri Kuralları	44
	B. Alın Girişleri Kuralları Uygulanmasında Vergilendirilme	44

V	•	ADİ ŞİRKETLERİ	55
		A. Genel Olarak Adî Şirketler	55
		B. Adî Şirketlerde Vergilendirilme	56
		C. Adî Şirketlerin Göz Sorumluluğu	57
VI	•	ANONİM ŞİRKETLER	58
		A. Genel Olarak Anonim Şirketler	58
		B. Anonim Şirketlerde Vergilendirilme	59
VIII	•	RENKATTA İŞTİRAKİ	59
		A. Genel Olarak Renkatta İştiraki	59
		B. Renkatta İştirakinde Vergilendirilme	60
XIII	•	YER BAĞLIYIĞI ŞİRKETİ	60
		A. Genel Olarak Yer Bağlılığı Şirketi	60
		B. Yer Bağlılığı Şirketine Vergilendirilme	60
XIV	•	YER BAĞLIYIĞI ŞİRKETİ	60
		A. Yer Bağlılığı Şirketine Genel Bakış	60
		B. Yer Bağlılığı Şirketine Vergi ile İlgili	60
X	•	ŞENKARLAR	61
		A. Genel Olarak Şenkarlar	61
		B. Şenkarlarda Vergilendirilme	61

XI .	KURUMLAR	60
	A. Kurumların Genel Niteliği	60
	B. Kamu Yararı Kurumları	61
	C. Kurumlarda Vergilendirilme	62
	1. Kurum Gelirlerinin Vergilendirilmesi	62
	2. Kurumun İşletme Giderlerinin Vergilendirilmesi	63
	3. Kurumların Kurumlar Vergisi ile İlişkileri	63
	4. Kurum İşletmelerinin Kurumlar Vergisi Muafiyeti	65
	5. Kurumlar ve Defter Kayıtları	66
	6. Kurumlar ve Çeşitli Vergileri	66
	D. Kurumlara Yapılan Bağış ve Yardımların Vergilendirilmesi	67
	1. Genel Olarak	68
	2. Gerçek Kişilerin Yardımları	68
	3. Kurumlar Vergisi Mükelleflerinin Yardımları	69
XII .	SANİTALER	71
	A. Genel Olarak Sanitaller	71
	B. Sanitallerde Vergilendirilme	72
XIII.	SİYASİ PARTİLER	74
	A. Genel Olarak Siyasi Partiler	74
	B. Siyasi Partilerde Vergilendirilme	74

IV .	SPOR KİTAPLARI	76
	A. Genel Olarak Spor Kitapları	76
	B. Spor Kitaplarında Karşılaştırılma	78
V .	KOOPERATİFLER	80
	A. Genel Olarak Kooperatifler	80
	B. Kooperatiflerde Karşılaştırılma	81
	1. Kuruluşta Karşılaştırılma	82
	2. Faaliyet Süreçlerinde Karşılaştırılma	81
	3. İşleyiş Karşılaştırılma	82
VI .	GENEL OLARAK FİNANSE GİDERİMLERİ	87
VII .	KOLLEKTİF GİDERİMLER	88
	A. Genel Olarak Kollektif Giderimler	88
	B. Kollektif Giderimlerde Karşılaştırılma	88
	1. Kuruluşta Karşılaştırılma	88
	2. İşleyiş Karşılaştırılma Genel Bakımdan	88
	3. Kollektif Giderim Karşılaştırılma Karşılaştırılma	89
	4. Kollektif Giderimler ve Yeni Giderimler	90
VIII .	KOMMÜNİTE GİDERİMLERİ	91
	A. Genel Olarak Kommünite Giderimleri	91
	B. Kommünite Giderimlerinde Karşılaştırılma	92

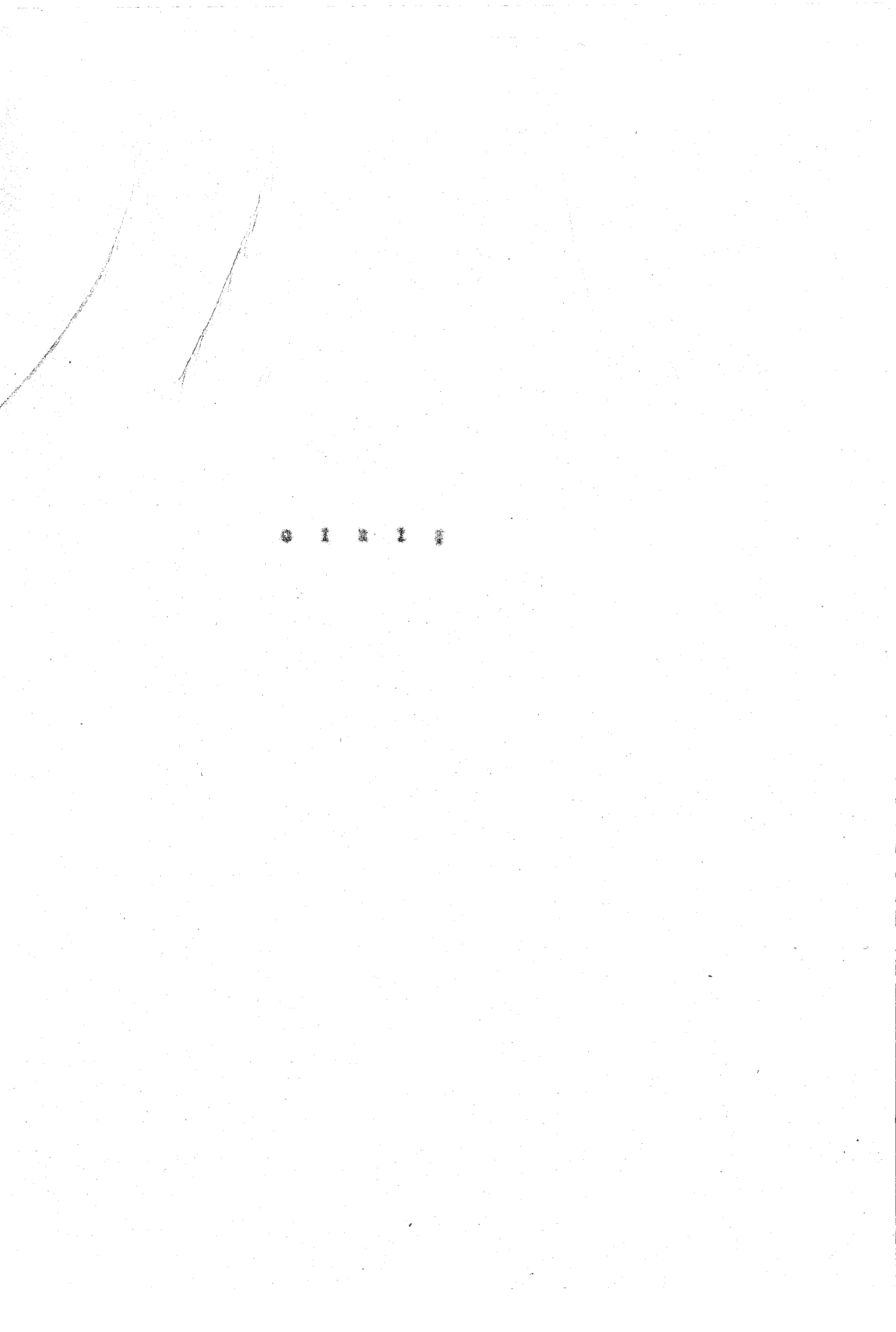
XIX. ANONİM ŞİRKETLER	94
A. Genel Olarak Anonim Şirketler	94
B. Anonim Şirketlerde Vergilendirilme	95
1. Anonim Şirketin Kuruluşundaki Algılar	95
2. Anonim Şirketin İşleyişinde Vergilendirilme	96
a) Kazançların Vergilendirilmesi	96
b) İştirak Kazançları İstisnası	100
c) Bağatilsiz Kazançların Fuaradan Bağatilsiz	100
d) Anonim Şirketlerde Yatırım İndirimi ve	
Kamulaştırma Kurulması İşleri Uygulamaları	102
e) Her Mükellefiyata Tabii Anonim Şirketlerin	
Vergilendirilmesi	102
3. Anonim Şirketin Sona Ermesinde Vergilendirilme	105
C. Holdingler	107
1. Genel Olarak Holdingler	107
2. Holdinglerde Vergilendirilme	107
XX. LIMITED ŞİRKETLER	110
A. Genel Olarak Limited Şirketler	110
B. Limited Şirketlerde Vergilendirilme	111
XXI. SERMAYESİ FAYLARA BÖLÜNEN KAMANİTİ ŞİRKETLER	112
A. Genel Olarak Sermayesi Faylara Bölünen Kamaniye Şirketi.	112
B. Sermayesi Faylara Bölünen Kamaniye Şirketlerde Vergilend.	112
XXII. ÇOKİTİLLİ KİŞİ TOPLULUKLARINDA KAMU İLAHİTİMİNİN VERGİLENDİRİLMESİ	113
B Ö L Ü M İ V. SONUÇ	122
SİMLİTÖGRAFYA	129

ad.	: Madde
AM	: Madeni Mülhak
MA	: Madeni Kanun
MAV	: Madeni Kanun Tasarısı Vergisi
MO	: Milli Gazete
S	: Sıra
Sh.	: Şahife
SK	: Sendikalar Kanunu
S.k.	: Sayılı Kanun
SPK	: Siyasi Partiler Kanunu
T	: Tarihçe
TAV	: Tasarım Vergisi
TM	: Ticaret Mülhak
TK	: Ticaret Kanunu
vd.	: ve devamı
VIVE	: Vergi İstisna Vergisi Kanunu
VTK	: Vergiler Komisyonu
YK	: Yergi Hukuk Kanunu

Galir Vergisindeki galir unsurları,
başharfleri ile kasalıdır. (TK, SK...)

Bilançolardaki yollama, yazarın bibliyografyasındaki
unsurdur. Örnek: "Muhafaza..."

Yazarın bibliyografyasında birinci defa eserini
yollama, eserini belirli bir şekilde ile açıklama
dır. Örnek: "Muhafaza - Tabii..."
"Muhafaza - Mülhak..."



Güncelinde mali, ve sosyal ve ekonomik nedenlerle kamu idarelerinin sorumlulukları genişlemekte, giderek büyüyen kamu masraflarını (1) karşılamak parasal araçlara olan ihtiyaçlar da aynı yönde artmaktadır.

Kamu idareleri ve bunlar içinde en büyük birini oluşturan Devlet için, çeşitli gelir araçları arasında vergiler önemli bir yer tutmaktadır. (2)

Vergi, geniş anlamda, Devletin milli gelirden aldığı bir paydır. Vergi-kişi ilişkilerinde, belirli mali ve hukuki kurallara uyulması gerekir. Bu bakımdan vergi, kamu idarelerinin, kendilerine düşen hizmetleri yerine getirebilmeleri için, kişilerden ekonomik güçleri ile ilişkilendirilerek, fakat bu bakımlarına karşılık teşkil etmeyecek (3) şekilde ve hukuk kurallarına uyularak, zorla tahsil edilebilen parasal bir değerdir.

Devlet vergilere, kamu giderlerini karşılamak bir gelir kaynağı olarak başvurmanın dışında, bu mabumından sosyal ve ekonomik amaçlara yönelmede bir alat olarak da faydalanır. Bu halde vergiye, kamusal açıdan gerçekleştirilmesinde yarar bulunan olayın mahiyetine göre Secondary veya caydırıcı karakter verilir.

- (1) Türkiye'de kamu harcamaları bedelleri 1962'de 13 Milyar 301 Milyon lira iken, 1972'de 53 Milyar 324 Milyon liraya yükselmiştir. 1974 yılı genel bütçesi, 81 Milyar liraya eşmiştir. (Bkn: 3. BYKP tablo 33, 37; RG 1 Haz.1974)
- (2) Türkiye'de GSMH içinde vergilerin yeri 1962'de % 13.61, 1966'da % 15.13, 1972'de ise % 21.1 dir. Vergi toplamları, 1962'de 7923, 1963'de 10427, 1971'de 31440, 1972'de 40300 Milyon liradır. (Bkn: 2. BYKP, tablo 9, 3 BYKP tablo 35, 36 ve ek. 73)
- (3) Devlet gerektiğinde sağlamakla görevli olduğukları hizmetinin maliyetinin bir bölümünü veya tamamını kişilere yükleyebilmektedir. Verginin karşılıksız olması ilkesinin aksine, hizmetin bedelli burada kişilere, vergide olduğu gibi zor yolu ile edatılmaktadır. Ancak bu alanda, kamu alacaklılarına uygulanan usullere gidilmekte, takibat adli merciler kanalı ile yürütülmektedir. BKK: Madde 11; Madde 19 -mahale-; Sayar 248, 249, 84.

Vergi teknikleri bakımından verginin sonucu (sonucu) "mükerrer olarak bir kere, vakit veya durumdur" (4). Bu sonucu, vergi değeri gütülen ekonomik bir birimini (5) ifade eder. Devanın belirli kısımlar ile sonucu gelmesi, yani sonuçlanmasında, vergiyi doğuran olay vaktulubdur. (6)

Ekonomik ve ekonomik sonuçları taşıyan "vergiyi doğuran olay" ile sonuçları ilişkileri kurularak, yani bu olaydan ekonomik fayda sağlayan, veya "devam" ile sonucu gelmesi ekonomik gütülen ortaya koyan kişi, sağladığı sonuçlar veya ifade ettiği değeri gütülen uygun bir kişi devlete aktaracaktır.

Vergiyi doğuran olayın ekonomik sonuçları ve çapı, kişi veya kişiler topluluğunun imkânına, yapısına ve bileşimine, hareketine ve belirli bir ölçüde göre sonuçlanacak veya duracaktır. Bu noktada gelirken, ekonomik verilerin aynı halde kalması halinde, ülkelerdeki statü ve yapı farklılıklarından, elde edilen sonuçlar ve sonuçta yansıtılan vergiler bakımından farklılık yaratacaklardır.

Bu arada bir başka sorun, çeşitli statü ve bileşimlerle birer ekonomik değer olarak ele alınıp alınmayacağına varmaktadır. Mükellefler bakımından, aynı arada bir farklılaşma varsa, bu durumun bir yandan mükellefler açısından belli olmayan sonuçlar verip vermediği, diğer yandan da kamu gelirlerini bakımından bir kayıp teşkil edip etmediği, sorunun bir başka yönüdür.

Vergiyi doğuran olayın vakit ile, ekonomik birimini ortaya koyan sonucu vergi yüklenmesi için, bir "gerçek kişi" denebileceği gibi, gerçek kişilerin bir araya gelmesinden oluşan bir "kişiler topluluğu", hatta hukuk bakımından göre kişilik bakımından bir "mal topluluğu" deni denebilir.

(4) İktisatçı: Mükerrer 45, Sayı 33

(5) İktisatçı: Mükerrer 243, 248

(6) Örneğin, devanın "gerçek kişilerin geliri" olan gelir vergisinde, belirli geliri "elde etmek", vergiyi doğuran olaydır. Gelir elde eden kişi, vergi ödeyecektir. Aynı ilke vergisinde devanın, "Türkiye sınırları içinde bulunan binalar"dır. Vergiyi doğuran olay ise, "binaya mülk olarak, veya intifa hakkı sahibi olarak, her ikisi de yoksa mülk gibi tasarruf etmek"dır. Binaya bu şekilde tasarruf eden kişiler, ilme vergisi ödeyeceklerdir. Ayrıca İktisatçı: Mükerrer 175; Vergileşim 15, 36.

Bu araştırmamızın konusu, Türk hukukumuzu "Şahsî Hukuk Kişî Toplulukları"na (7) Türk Vergi Hukukuna göre vergilendirilme esaslarını ortaya koymaktır. Şöyle olursa, Şahsî Hukukta kişî toplulukları ve bu konuda, kanunla kurulan meslek kurullarına (8), araştırmamızın dışında tutulacaktır. Şahsî Hukukta ve Şahsî Hukuk arasında yer alan Şahsî İktisadi Teşebbüsleri (9) ile, Medeni Kanun'a göre kurulan vakıflar (10) da, inceleme dışı kalacaklardır.

Araştırmamızın birinci bölümünde, Türk Hukukunda yer alan kişî topluluklarının esasları araştırılacak; ikinci bölümünde, Türk Vergi Hukukunda vergi-mada, şahsî olarak kişî topluluklarının mükellefiyetleri, sorumlulukları ve hakları incelenecek; üçüncü bölümünde, kişî toplulukları teker teker ele alarak hukukî yapı ve vergilenece ilişkileri tetkik edildikten sonra, Dördüncü bölümünde, farklı hukukî yapılara sahip olmanın değişik mali sonuçları tartışılmaya gayret edilecektir.

Matematik ve ekonomik tabiiilere girilemeyecek olan bu araştırmamızda, sayısal bilgilere sadece bazı hukukî problemlere olanak sağlanmak üzere başvurulacaktır.

Araştırmamızda dil bakımından, özellikle teknik terimlerde basım ifadesine sadık kalmaya özen gösterilecek, bunun dışında aşırılığa kaçmamak dikkatli iktisada, bilimsel biçimde yeni terimlere yer verilecektir.

- (7) Şahsî Hukuk 3 "şahsî ve mal toplulukları ..."; Madde 592 "Şahsî şahıslar ikiye ayrılır: şahsî topluluklarından husule gelen şahsî şahıslar; bir malın müeyyen bir gayeye tahsisinden husule olan şahsî şahıslar"; Kanun 30-07- "Toplu kişiler devrinde şahsî kişiliği olan veya olmayan bir şahsî kişî ve mal toplulukları için kullanıyoruz". Madde 297 "... şahsî şahıslar yerine toplu şahıslar denilmesini daha uygun buluyoruz".
- (8) A.K. 76: "Kurullar... şahsî kişiliğe sahip kamu kurumları niteliğinde meslek kurullarıdır"; 5590 s.h.l: "Ticaret ve Menayi Odaları... şahsî kişiliği haiz ve mesleki teşekkül mahiyetinde kamu kurumlarıdır".
- (9) Şahsî Hukuk - İhtisadi Devlet Teşebbüsleri - 56, 44
- (10) Şahsî Hukuk 73; Mecmuası (Şahsî kişiler) 225.

İçişleri Bakanlığı ile vergi idaresi arasında ilişki kurulmuş olarak,
Devlet idaresi tarafından yapılan işlemler ile ilgili olarak, kamu kurumlarının
açık ve net bir şekilde işlemleri ile ilgili olarak birer karar noktası
olarak ele alınacaktır. Kamu kurumlarından gelen bir bilgi yayılım istisnasında
olarak bu kurumun işlemlerinde, araştırmanın belirli yönlerini gösteren için-
de, bir açıklama yapılarak kamu kurumları ve kurumlarına dahil edilmiştir.
Ayrıca, belirli konularda ifade olunan kurumlar için, gerektiğinde, in-
hat idarelerine başvurulacaktır.

B O L U M I

KİŞİ TOPLULUKLARI

I. KİŞİ VE KİŞİYE İLİŞKİLİ KAVRAMLAR

A. Kişi

Hukuk dilinde, hukukun himaye edilen, haklar ve yetkiler ile donatılan varlıklara "kişi-gabisi" denilir. Bu anlamda kişi, kendisini gerçek ve tüzel cisminin dışında, soyut ve hukuki varlığı ile de belirtir.

Hukuk anlamı toplum hayatının selâmeti, refahı ve bekası için oluşmuştur. Toplum ise, haklar ile donatılan bireylerden, yani "kişi"lerden meydana gelir. Kişi, toplum hayatında haklarını kullanarak hukuki işlemler yaparak, bu işlemlerin ekonomik neden ve sonuçları bakımından, ekonomik bir birim olarak da faaliyet göstermiş olur. Böylece, kişiye ilişkin aynı maddi olay, bir açıdan hukuki, diğer bir açıdan da ekonomik salma teşkil eder ve böylece kişi, hukuki ve ekonomik olayların süjesi olmak vasfını kazanır.

B. Kişiyeye İlişkin Kavramlar

Kişi olarak görülmek ve hukuk ve ekonomi alanında, diğer bir deyişle toplum hayatında yer kaplamak, "kısım" içinde oluşan bir olaydır. Her kişinin bir "bağılangıcı" ve bir "sonu" vardır. Bu iki nokta arasındaki süre içinde, kişilerin sahip olup olmayacakları haklar, yapabilecekleri veya yapamayacakları hukuki işlemler, yani yetkileri ya da yetkileri çerçevesinde kısıtlamalar söz konusu olabilir. Bu hususlar, kişilerin geniş anlamda "ehliyetleri"nin ifadesidir.

Kişilerin haklar edinebilmeye ehil olmaları, "hukuki ehliyetleri" denir. Kişilerin türlerine ve yapılarına göre bu ehliyetle kısıtlamalar söz konusu olabilir. Sahip olduğu hakların kullanılmasına yet-

kişinin, "hakları kullanma ehliyeti"dir. Kişinin geçici hallerde bulunması (yaş, cinayet, vb.) sahip olduğu hakların kullanılmasında kişiyi bazı kısıtlamalar altına sokabilir.

Kişilerin devamlı yerleşik aiyeti ile oturdukları ve bulundukları yer, onların "ikametgâhı"dir. Böyle olursa ikametgâh, kişinin aiyet ve fiilleri ile belli olmaktadır. (1) Bu kavram, her kişinin belli bir hukuki alana veya yöreye bağlı olması ve kişinin bir tek ikametgâhı bulunması kavrusunu içerir. Önden üst tutulması gereken gerçektir, ikametgâh kavramının, "Vatandaşlık-uyrukluk" (2) kavramından bağımsız olmasıdır. Vatandaşlık, kişinin belli bir devlete, yani aiyet kanısına bağlılığını ifade eder. (3) Kişilerin Vatandaşlık standartları, onların ehliyetlerini etkileyebilir. Örneğin yabancı uyruklular köylerde arazi ve emlak alanları (4).

(1) E.2. Sayman 305, Örneğin (Gerçek kişiler) 67

(2) Bu kavram tam ve dar ehliyet ayrımında kesin kavramdır.

(3) E.2. Sayman 152, Takinip, G. -makale-

(4) 442 E.2. Kanun md. 67.

II. KİŞİ TOPLULUKLARI

A. Genel Olarak Kişi Toplulukları

Ekonomik veya hukuki (1) sorumluluklar, menfaat kaygıları ve saygı kurvetleri birleştirilerek kurvetlenme gayretleri, kişileri zaman zaman mühterak hareket etmeye sevk etmektedir. Çeşitli nedenlerle ortaya çıkan bu kişi gruplarının bazıları varlıklarına toplu hayatta da o ölçüde bincettirirlerdir ki, bunlara hukuk dikkatinde kendilerini ni eleştiren kişilerden başınca olarak ayrı bir kişilik dahi tanımazdır.

Genel olarak kişi toplulukları, gerek kendilerini eleştiren kişiler vasıtası ile; gerekse mühterak bir kişi olarak ve kendilerine istifade organları vasıtası ile giriştikleri çeşitli hukuki ve ekonomik işlemler meyânında, vergi olayı ile de temasa gelirler. Bu halde, kişi topluluğunun hukuki yapısı, o topluluğa uygulanacak vergi hukuku kaidelerini tayin edecektir. Bu itibarla, kişi topluluklarına çeşitli ölçülerden tasnife tabi tutmak gerekecektir. (2)

B. Kişi Toplulukları ve Hukukî Kişilik

1. Genel Olarak Kişi Toplulukları

Hukuk dikkati, mevzuat bütün kişi toplulukları ile ilgilensez. Örneğin, çeşitli olarak bir araya gelen uçak yalancılarının eleştirdiği hâfife, veya sırf kendi mühterak zevklerini tatmin için dört arkadaştan kurulan bir kuarter, hukukun konusuna teşkil etmezler. (3)

(1) İştirak hâfife mülkiyet, kurulan kurulan mülkiyet teşekkülleri, vb.

(2) Şhı 98. I-III.

(3) Şhı: Ansay 5

Bazı kişi toplulukları ise, hakukun konusunu teşkil ederler. Bu toplulukları, geniş olarak, tüzel kişiliği basis olup olmasınları bakımından kişiye ayırarak kabildir.

2. Tüzel kişiliğin Mahiyeti ve Ehliliyeti :

Bir kişi topluluğunun tüzel kişiliğinin belenmesi, o topluluğun bir "bütün" olarak hukuk alanında yer alması demektir.

Tüzel kişiliği belenen bir topluluğun, kendisi oluşturan kişilerden ayrı kişiliği vardır. Bir "kişi" çeşidi olan "tüzel kişi" tarif icabı haklar ve yetkiler ile donatılmıştır. Bunun enkabülünde de tüzel kişinin çeşitli sorumlulukları vardır. (4) Ne var ki, fiiki varlık göstermeyen tüzel kişinin, bu açıdan bakılıncı, her türlü haklara sahip olmasını doğular. Örneğin, tüzel kişinin evlenme veya evlât edince hakkından bahsetmeye imkân yoktur. (5)

Ayrıca tüzel kişinin sahip olacağı haklar, o tüzel kişinin mevii bakımından da sınırlandırılır. Örneğin, toplu edleşme yapma hakkı sadece sendikalara, siyasi sağımlara kuruluş olarak edey göstermek hakkı da sadece siyasi Partilere has haklardır. (6)

Diğer taraftan, tüzel kişinin edineceği haklar, bağlantılıca kurucu kişilerce işler edilen irade gereği, yani statü ile de sınırlandırılabilir. Örneğin, ticaret şirketleri, statülerinde yamalı öğreşi hemsu su içinde kalnak şartı ile, bütün hakları iltisak edebilirler. (7) Bir başka ifade ile, ticaret şirketleri, statüleri dışındaki konularda haklar edinemeler.

(4) Mhz: 88, I: II-2/5, 88, II: IV, 88, III: XVII-2/4.

(5) Mhz: ME 46

(6) Mhz: 275 SK 7, SPK 1, Çelik 66-Toplu Edleşme Yatkısı; Çur -makale-

(7) Mhz: EK 137

Buraya kadar ifade edilen esaslar dahilinde, tüzel kişilerin hakları bakımından ehliyetine "hak ehliyeti" (8) veya "haklardan istifade ehliyeti" (9) denilmektedir.

Kişilerin esas itibarı ile sahip oldukları, yani istifade ehliyetini hak buldukları hakları, herhangi bir dış hakta olmaksızın kullanabilme yetkileri ise, hakları kullanma ehliyetinin yani "fiil ehliyeti" nin ifadesi olmaktadır.

Tüzel kişiler kanuna ve özel şartlarına uygun şekilde vücut bulan organlara (10) sahip olmakla fiil ehliyetine kavuşurlar. (11) Bu kişilerin organları haklarına ise fiil ehliyetini taşıdığı sonucuna varılır.

3. Tüzel Kişinin Bağlılığı :

Tüzel kişinin bağlılığı ve sona ermesinin yani Varlık Sürecinin sebebi, o kişinin vergi kanunları karşısındaki durumu etkileyecektir. Burada ele alınacak çeşitli kişi topluluklarının vergilendirilmesinde, bu nokta önem kazanacaktır.

Fililen mevcut bulunan bir kişi topluluğunun tüzel kişilik itibarıyla olması, ancak belirli oluşturan kişilerin, veya kendi içindeki bazı mercilerin iradesine bağlı (12) bir olaydır. Bu itibarla, tüzel kişilik tabii değil, iradi yoldan elde edilir.

(8) M.K. Kaynak 93, 55.

(9) M.K. Sayman 57.

(10) Özünay (Tüzel Kişiler) 56.

(11) M.K. 47. Ancak, organlara tam olarak olmasına rağmen, belli haklar bakımından fiil ehliyetinin elde edilmesinde sıkı kurallara tabidir. Örneğin hak ehliyeti bakımından toplu sözleşme hakkına sahip olan bir sendikasyon, bu hakları fiilen kullanabilmesi için, belli koşulları karşılayarak yetki elde etmiş bulunması gerekir. (M.K. 275 S.K. 7)

(12) Tüzel kişilerin farazi kişiler olduğu ileri sürülür. Bu konudaki çeşitli görüşler için M.K. Sayman 270, Özünay (Tüzel Kişiler) 56.

Kişi topluluklarına tüzel kişilik elde etmelerinde çeşitli sistemler mevcuttur. Bu sistemler (13), başlıca, "izin sistemi" - "normatif sistem" ve "serbest kuruluş sistemi" olarak sıralanabilir. Bu sistemler başka türlü ifade edilebilir.

İzin sistemiyle göre, kişi topluluğunun tüzel kişilik kazanması, ancak yetkili mercinin gerekli izni vermesi ile mümkün ifade etmeye başlar. Yetkili merciler bu izni verip vermemekte serbesttirler. (14) Türk Hukukunda, 1925 ve 1938 tarihli Cemiyetler Kanunları bu usulü benimsenmiştir.

Normatif Sistemde, belirli hukuki şahıslara ve normlara uyularak oluşan kişi topluluğu, yetkili mercilerce tescil edilerek gitti ile tüzel kişilik kazanır. Normlara uygun olarak (15) vücut bulmuş kişi topluluğuna tescil edip etmemekte, tescil mercinin takdir serbestisi olmak gerekir. Bu sistemde, tüzel kişilik esas olarak tescil ile elde edilmektedir. (16)

Serbest kuruluş sisteminde ise, kişi topluluğunun oluşturan kişilerin, topluluğa tüzel kişilik kazandırma iradelerini aşabilmeleri ile, topluluk tüzel kişilik kazanmış olur. Bu itibarla, kişiliğin elde edilmesi için herhangi bir şekilde işlem yapılmasına ihtiyaç yoktur.

Ayrıca, bazı tüzel kişiler kanunla veya kanundan alınan yetki sonucu idari bir tasarrufla da kurulabilir. (17)

(13) Genel bilgi için bkz: Sayın 292.

(14) "Ancak bu takdir hakkının objektif ölçüler dahilinde kullanılacağı tabiidir". "Bu sistem Esaslılık...totaliter" rejimlerde benimsenmektedir. (Bkz: Sayınay (Tüzel Kişiler) 41)

(15) Kooperatiflerde, Ticaret Bakanlığı, anasözleşmenin, kanunun ihtiyari hükümlerinden ayrıldığına ileri sürerek kooperatifin kuruluşuna izin vermeden başlamış. (K.E.3)

(16) Türk Hukukunda, Oruçlu; Vakıflar mevkemi siciline tescil ile, Ticaret Sicilinde de ticaret siciline tescil ile tüzel kişilik kazanmaktadır.

(17) Oruçlu İhtisadi Devlet Teşekkülleri.

4. Tüzel Kişiliğin Sonu :

Tüzel kişilerin, fiikif karakterleri icabı, bilmese de oldukları ve sonuna hayata sahip balandıkları ileri sürülebilir (18). Ancak, zaman içinde gelişen her olay gibi, tüzel kişilik de bir noktada sona erebilir. Bu konuda genel hukuk kaideleri mevcut olmasında (19) beraber şu ihtimaller üzerinde durulabilir :

i. Tüzel kişiliğin iktisabı sırasında süğürülen bazı hususların gerçekteşmesi halinde, tüzel kişilik sona erer. Örneğin, belli süre için kurulan tüzel kişilikte sürenin tamamlanması veya, belli gaye için kurulan tüzel kişilikte gayenin gerçekleştirilmesi, kişiliği sona erdirecektir.

ii. Tüzel kişiliğin, yargı mercileri kararı ile de sona ermesi mümkündür. Örneğin, kanuna aykırı faaliyet gösteren bir derneğin veya siyasi parti- nin kapatılmasına veya borcunu ödeyemeyen ticaret şirketlerinin iflâsına hükmedilebilir.

iii. Sınatını tüzel kişinin fesih ve tasfiye kararı ile de, tüzel kişilik sona erebilir. Örneğin, dernek kendisini feshe her zaman karar verebilir (20)

5. Tüzel Kişilerin Ceza Sorumluluğu :

Tüzel kişilerde fiil ehliyetinin bir göstergesi de, organların tüzel kişiyi ilzam eden hukuka aykırı fiillerinden, bizzat tüzel kişinin sorumlu olmasıdır (21). Bu halde ise normal kapsamı, tüzel kişinin bir resmîyet borcu altına girmesidir.

(18) Şh: Kaynar 35

(19) Şh: Örsenay -Tüzel Kişiler- 68, Sayman 325

(20) Şh: M.K. 67

(21) Şh: M.K. 48/1, Örsenay -Tüzel Kişiler- 69.

Ancak, genel hukuk açısından cesaların kişisel olmasi ilkesi-
nia yani sıra, vergi hukukunda, organların tüzel kişiyi ilzam eden
fiillerinden dolayı, tüzel kişilerin nakdi mahiyette cema sorumluluk-
lara da söz konusu olur. Tüzel kişilerin idaresinde husule gelecek ver-
gi suçlarının cesaları, tüzel kişiliğe hasildir (22). Şu kadar ki, organ
vanesindeki kişilerle, görevlerini kasıt ve ihmalleri ile yerine getirme-
meleri halinde, mükellef tüzel kişinin varlığında tamamen veya kısmen
alınmayan vergi alacakları ile cesalar, görevlerini yerine getirmemiş
bulunan organ vanesindeki kişilerle varlıklarında elinir (23).

6. Tüzel Kişiler ve Vergi Ehliyeti :

Hukuki hakları olan şahısların ve fiil ehliyeti kavramları yani
sıra, vergi hukuku "Vergi Ehliyeti" (24) kavramını düşünür. Bu açıdan
bakılırsa, Vergi Mükellefliği için, tüzel hukukteki ehliyetleri hain
olup olmamak önemli değildir. Sadece, vergiyi doğuran olayın kanunlar ile
yasadışı olması ve hukuka aykırı bulunması dahi, mükellefliği ehi-
leyecektir. Vergi hukuku, bu noktada, olayların sırf etkenlik yönü
ile ilgilenecektir. Böyle olursa, tüzel kişilerin, kanuna ve hukuka aykırı-
lı olan, emgün; aykırıca maddede veya esir ticaretinden doğan kazanç-
larınⁿ vergilendirilmesi gerekecektir (25). Bu itibarla, vergi ehliyeti
pasif bir kavram olarak, kişilerin vergi hukuku kurallarına tabi olmaları
hususunu ifade etmektedir.

(22) Mh: Y.U.K. 333

(23) Mh: Y.U.K. 10; Arıkun -makale- 189

(24) Mh: Y.U.K. 9

(25) Mh: Krganay 53

C. Tümel kişiliği olmayan kişi toplulukları :

Önceden de belirtildiği gibi, hukuk anlamı, bütün kişi toplulukla-
rı ile ilgilenmez. De var ki, bazı kişi toplulukları, kendilerine tü-
mel kişilik tanımının bulunmasına rağmen, hukukun tanıdığı kişilerdir.
Kasa iriharı ile menfaat birliği mahiyetindeki bu toplulukların, ekono-
mik yolları bir gerçektir. Hukukun, kendilerini oluşturan kişiler-
den edetabil bir kişiliği bulunmayan bu topluluklar, gâhlik hayatta ge-
çitli hukuki ve iktisadi olayların ortasında yer alırlar. De vasıftekil
bir kişi topluluğunun oluşmasında, o topluluğa meydana getiren kişile-
rin iradeleri rol oynayabileceği gibi, bu kişiler, kanuni gereklerden de-
layı bir araya gelmiş de bulunabilirler. Kasi, tümel kişiliği olmayan
kişi toplulukları akitten veya bir kanun hükmünden doğabilirler. Nitelik
tümel kişiliği olmayan "adi şirketler", ortaklar arasındaki akir ile may-
dana gelirler (26). Geçitli sebeplerden tümel kişilik ihtisab edenmeyen
dernekler ise, kanunen "adi şirketler" hükmündedirler (27). Kasa yine
kanun icabı, birden fazla mirascının mevcudiyeti halinde, mirasın tahai-
mine kadar mirasçılar arasında bir "miras şirketi" teşekkül eder (28).

Tümel kişiliği olmayan kişi toplulukları, topluluğa meydana geti-
renlerin kişiliklerini kaybetmeleri ile, vasa erabilirler (29). Ayrica
kişi topluluğu, topluluğa oluşturan herçiliktli iradelerle geçitli yollar-
dan ortadan kalkması ile de nihayet bulabilir (30). Kişi topluluğu, top-
luluğu oluşturan kanuni düzenlemesinin dayandığı kanunlar çerçevesinde de
vasa erabilir (31).

(26) Hk: MK 520

(27) Hk: MK 53

(28) Hk: MK 581

(29) Hk: MK 535/2

(30) Hk: YK 968/1. Donatma iktisadi ehseriyet kararı ile fesh edilebilir.

(31) Hk: MK 581. Miras şirketi, varakedeki haklar ve borçlarına tahmini
ile vasa erer.

Tünel kişiliği olmayan kişi topluluklarının ealiyetlerinden bahsedilemez. Bu itibarla, ağız geçen topluluklar mevcudiyetlerini, kendilerini oluşturan kişiler vasıtası ile hissettirirler. Böyle olmasa, bu topluluklarda, organlardan da bahsedilemez.

Tünel kişiliği bulunmayan bir kişi topluluğunun hakları ve yetkileri bulunmadığına göre, sorumluluğa yoktur. Topluluğa oluşturan kişiler, tünel kişiliğin sorumluluk paravansesinden mahrum olduklarından, genellikle mali konularda doğrudan doğruya, bazen topluluğadaki rolleri ile sınırlı çekilür, bazen de bircum bütünlüden mitazetleilen sorumlu olurlar.

III. KİŞİ TOPLULUKLARININ GENEL ŞEKSİ

Kişi toplulukları çeşitli şekillerde tasnife tabi tutulabilirler (1). Faaliyet konuları ve amaçları ile, tabii oldukları hukuk bittim bakımından, özel hukuk kişii toplulukları ile kamu hukuku kişii toplulukları arasında ayırım yapılabilir.

İşlenen bu konunun özelliği bakımından, kişii topluluğunun özel kişiiği hali olup olmaması da önemli bir ayırım unsurudur.

Kişi topluluğunun oluşumunda, topluluk mensuplarının iradeleri rol oynayabilmektedir. Bu açıdan, kişii topluluklarında iradilik ve bennilik ayırım yapılabilir.

Ayrıca kişii topluluğunun kuruluşu ^{9 ayın} ~~görüldü~~ ^{görüldü} ~~görüldü~~ olması da, bir ayırım unsuru olabilir.

(1) Şkr: Şkr 692-698; Çavuşay (Tünel kişii) 24-34; Ersoy 3, 4

E S L C N I I.

THE VECI SINDACATI SIFI TROPICANINA IRIKIN

ORIEL KUALIARI

I. VERGİ İLİŞİSİ TARAF LARI

Vergiler, kişiler ile temasa galdıkları zaman, mali sonuçların gerçekleşmesinde fiili ve gerçek bir merteleye ulaşılmış olur. Bu itibarla kişiler vergi ilişkilerinin en önemli unsurlarındadır.

Vergi hukukunun konusuna (1) teşkil eden "vergi ilişkisi"nde taraflar "kişiler"den ibarettir. Bir taraftan vergi alacaklısı durumunda olan devlet (veya mahalli idareler) bulunur. Bu alacak devletin vergi alma yetkisi (2) neticesi, kanun yolu ile oluşmaktadır. Devlet, bir "taraf" olarak, bu ilişkiyi vergi daireleri vasıtası ile yürütür (3).

Vergi ilişkisinin diğer tarafını genellikle gerçek veya tüzel kişiler teşkil eder. Bu ikinci tarafa, kişinin çapı ve hallerine göre çeşitli terimler ve ödevler yüklenmekte, bazı haklar tanınmaktadır.

(1) Şka: Madde 19

(2) Şka: T.C. Anayasası 61/2,3. Topaktül tarafı bakımından kamu hukukuna ilgilendirilen bir ilişkiyi doğan ihlallerin hâlinde, özel hukuka ait metedlere başvurulmakta, örneğin vergi itirazlarında itiraz eden kişi iddiası ile kayıtlanmaktadır. Şka: T.U.K. 386.

(3) Maliye Vekâleti Teşkilat ve Vasifeleri Hakkında Kanun N.23/2: "Vergi Dairesi Müdürü Maliye Bakanlığınca vâdeline verilen vergi, resim ve harçların tahsil ve tahakkuk işlemlerini ... yaptırmak, mahalli tabii hale gelen vergileri ... tahsil ettirmek, itiraz ve temyiz komisyonları ile Danıştay'da....Kanunoyu temsil eden dilek ve arzularında bulunmakla....görevlidir".

II. VERGİ BORÇLUSU OLARAK KİŞİLER

Vergi ilişkisinde, geniş anlamda borçlu tarafı teşkil eden "kişiler", alacaklı tarafa nakdi ödemelerde bulunmak, belirli işlemleri yaparak bilgiler vermek ve kanuni esaslar dahilinde para tutulması ile karşılaşmak durumundadırlar. Bu açıdan kişiler, "mükellef", "sorumlu", "devlet", ve "tarhiyat muhtakki" sıfatlarına edinebilirler. Geniş anlamda vergi borçlusu, vergi ile ilgili, ödeme dahil, bütün ödemeleri üstlenen kişidir.

Bu anlamda vergi borçlusu, devlete nakden vergi ödeyecek kişi'dir (1). Bu kişi, "mükellef" veya "vergi sorumlusu" olabilir (2).

A. Vergi Mükellefi :

Mükellef, Vergi Usul Kanununda, (3) "vergi kanunlarına göre kendisine vergi borcu tarifiyle bağlanan kişidir" şeklinde tarif edilmiştir.

Gerçekten birçok vergi kanunu, mükellefiyeti gerçek veya tümel kişilere bağlanmıştır (4). Bu var ki, mükellefiyetin, VUK'daki tarife göre gerçek veya tümel kişilere bağlanabilmiş olmasına rağmen, tümel kişiliği bulunmayan kişi topluluklarının da vergi mükellefiyetleri söz konusu olabilecektir.

- (1) VUK 19/2: "Vergi alacağı, mükellef bakımından vergi borcunun teşkil eder". Bu vakti, bu alacak-borç ilişkisi devresi hukuk ve Borçlar Hukuku hükümleri dışında, Kanun Hukuku kurallarına göre olmaktadır.
- (2) VUK 2/4 : "Bu kanunun mükellef maddelerinde geçen mükellef tabiri vergi sorumlularından da şamildir." "Vergi mükellefiyeti vergi hukukunun çekirdek maddelerinden biridir. Bu anlamdaki diğer teli maddeler ya onunla doğrudan veya onun içinde yer almaktadır" Ebu-Tuncer-Şanver 526.
- (3) Ebu: VUK 2/1
- (4) Ebu: GVK 3,6; GEMAV 34; MUKTV 3. "Vergi mükellefiyeti ilkinde ve sosyal olmaktan ziyade hukuki nitelik taşıyan tümel kavramlardan biridir" Ebu: Tuncer 172; "...tümel kişiliği olmayan bir takım teşekküllerin...vergi mükellefi olabildikleri..." Ebu: Dikmen -vergi- 102.

B. Vergi Dövləti :

Kişilərə (16), vergiləri gərçəyə uyğun və isbatlı bir şəkildə təsbit edilib, dövləti iqla gətirli dövlət yökümləşdir. Bu dövlətər şəkli və bəliirli fiillərə ilişkilin bərçlərdir. Gərçektən, işe bəş-ləyən (17), adres və (18) iş dəğıştirmə (19) vəya işi tərkt edən (20) durumlər Vergisi məkəlləfləri, kəolləktif və ədi şirkət ortəkləri və, kəonədit şirkətləri kəonəditə ortəkləri, dərəcə vergi dairesinə bil-dirəcəklərdir. Ayrıca məkəlləflər, vergi ilə ilişkilin sərvət, sərməyə və hesab durumlərini, fəaliyyətlərini, hesab sonuqları və vergi ilə ilişkilin işləmlərini ortəyā koyərək vergi kərçisindəki durumlərini kəont-röl edilmişini səğləyəcəklər bəlgələri tənzim və mənəfəzə (21) ilə də dövlətdirlər.

Məkəlləflər və işlətmədə çalışan kişilər, vergi ilə ilişkilin kəont-röl, inçələmə və diğər işləmlərdə, yetkili mənərlərə yərdənci olmaq və gərəkli bəlgiləri verməklə də (22) dövlətdirlər.

Kişi təplüləklərindən ticarət şirkətləri ilə dərəcələrə əit iktisadi işlətmələr və ədi şirkətlər də, yətarədəki dövləti yerinə gətir-rəcəklərdir (23).

Verginin çəşidinə gərə, dövləti bəyannəməyi də tənzim edəcəklər və şəkli ilişkilin bərtən bu dövlətər ştasində vergiyi də bilfiil dövlətərək, vergi ilişkilini sonuqlandırəcəklər (24).

(16) VUK ikinci kitabı, məkəlləflin dövləti bəşliyinə təşir (VUK 153 vd) məkəlləfl ilə ilişkilin kəonələrində bəzən şçünəli kişilərin ədi dövləti olmaları sən kəonəyər. Əkz: VUK 75/1,3; 82, 148-150

(17) Əkz: VUK 153

(18) Əkz: VUK 157

(19) Əkz: VUK 158

(20) Əkz: VUK 160-164

(21) Əkz: VUK 171-253

(22) Əkz: VUK 257

(23) Əkz: VUK 172

(24) Əkz: VUK 29

C. Vergi Sorumlusu

Kişi topluluklarının vergi mükellefi olmaları halinde bunlara diğer şekli veya parasal borçlar tüzel kişilerde kanuni temsilciler, tüzel kişiliği olmayanlarda idareciler tarafından yerine getirilir (25)

Mükellefe ait ödevler ve borçların ifasında vergi dairesi ile sorumlu şekilde temsil halinde olan kişilere, "vergi sorumlusu" denir. Burada vergi idaresi, mükellefe diğer ödevlerin yerine getirilmesi ve bilimsel işlemlerin yapılmasında, mükellefin yerine bir başka kişiyi ikame etmektedir (26). Bu itibarla vergi sorumlusu, mükellefin vergiye ilişkin haklarını, vergi sorumlusu sıfatı ile kullansa yetkisini halidir. Böyle olunca vergi sorumlusu, vukat olmasa dahi vergi itirazında bulunabilecektir.

Vergi sorumlusu ödevleri kanun veya ihvalle yerine getirmes ve vergi alacağı da mükelleften tamamen veya kısmen alınamazsa, kendi mal varlığı ile sorumlu olur. Ancak, vergi sorumlusu, iş ilişkide, sonradan mükellefe rüca edebilecektir.

Kanuni temsilci durumundaki vergi sorumluları dışında mükellef, vergi idareleri ve bakan mercileri nevinde vadi temsil yolu ile de temsil edilebilir. Bu hususta mükellef ile temsilci arasında bir vekâlet (27) aktinle mevduiyati gereklidir.

Böyle olunca, vekil, mükellef gibi hareket istihzarı elde eder. Tebliğat (28) vekile yapılabilirse de, vekil, esas itibarı ile vergi sorumlusu değildir.

~~(24) Mükellef~~

(25) Mük: VUK 10

(26) Mük: VUK 5/3: "Bu kanunun mültekkip maddelerinde geçen mükellef tabiri, vergi sorumlularının da şamilidir". Ayrıca Mük: Sirküler-Vergi-109

(27) Mük: M 366

(28) Mük: VUK 94

Bu itibarla, vekilin beyanname vermesi kabul olunmaz (29). Kanuni temsilci olmayan vekilin, kassa merciler nezdinde işlem yapabilmesi için, ayrıca avukat sıfatına taşınması gerekir (30).

B. Mühatap

Vergi ilişkisinin yürütülmesi ve sonuçlanması bakımından vergi dairesinin fiili irtibat kurduğu kişiler, "mühatap" (31) sıfatını kazanırlar.

Bu itibarla, mühatap, vevicilikle mükellefin kendisidir. Nitelik Kurumlar Vergisi, mükellef tüzel kişilerin nezdine terk olunur (32).

Ancah, hukuki, mali ve idari nedenlerle, mükellef dışındaki kişilerin de terhiyata mühatap olmaları aza kısımlıdır. Mühatap, verginin ödenmesi bakımından şahsen işlem tabii tutulabileceği gibi, vergi dairesinin mükellef ile kuracağı ilişkide sadece bir irtibat usuru olarak da kabul edilir.

Terhiyata mühatap tutulan kişiye, mükellefle olan iç ilişkisindeki hakları saklı kalmak üzere, vergiyi bizzat ödemek mecburiyeti yüklenildiğinde, mühatap "vergi sorumlusu" sıfatını da elde etmektedir. (33) Tenvik suretiyle alınan vergilerde, tenvikata yapan kişi terhiyata mühatap olur. (34) Vergi tenvikati yapmaya mecbur olanlar, (35) yaptıkları tenvikati muhtasar beyanname ile beyan edecekler ve ödeyeceklerdir.

(29) Bkz: GVK 53, VUK 2/3; "Ünvanli vekiller vergi beyannameci vatanlılar" Bkz. 4 D. 25/6/1968, H-65/3744 K-68/3341 sayılı karar için Bkz: Turgay 102.

(30) Bkz: Avukatlık K. 15, Turgay 116

(31) Mühatap kavramı ile ilgili olarak Bkz: Şenver (GV-27) 5-6; Dikmen -vergi- 103

(32) Bkz: KVK 27

(33) Bkz: VUK 11

(34) Bkz: GVK 107/3

(35) Bkz: GVK 94/1

Kümel kişiliği olmayan kişi topluluğunun vergi mükellefi olması halinde, bu topluluğun hak ve filli ehliyeti bulunmadığından, tahiyyat, eğer varsa, o topluluğun bağlı olduğu kümel kişi namına (36) yapılır. Yani, özet kümel kişi "muhatab ve sorumlu" olur.

Diğer bazı hallerde, muhatap, vergi dairesi ile mükellef arasında bir bağlantı unsuru olmaktadır. Aile reisi beyanında, gelir sebebi eş hesabına, aile reisi tahiyyata muhatap tutulur (37). Aile reisi, beyanında eşinin gelirini de göstermekte ve tahiyyata muhatap olmaktadır. Ancak, verginin mükellefi bakımından eşin şahsına işlem uygulanmaktadır (38). Bu itibarla, aile reisinin, eşin vergilendirilmesinde vergi sorumluluğu yoktur. Halbuki, aile reisi, vahiyyat ilişkisi dolayısıyla, kişilik geçişinin gelirini aile reisi beyannamesine dahil etmekte, kişilik ise vergisi için hem muhatap hem de vergi sorumlusu olmaktadır. (39)

(36) Şkr: EYK 17/2

(37) GVK 107/2

(38) Şkr: GVK 93/1: Eşlerin her biri yalnız kendi gelirine isabet eden vergi hissesinden ve bunlara tahabül eden consilerden sorumludur. Verginin eşlere isabet eden hissesi, bunların aile geliri içindeki hissesi nisbetinde hesaplanır. Maddede geçen "Sorumluluk" ibaresi Vergi Usul Kanunundaki teknik anlamdaki "Vergi Sorumluluğu" nu ifade etmektedir. Şkr: Madde 7 (GV).

(39) GVK 107/1 "Kişiler ve hisetlilerde bunların nam ve hesabına kanuni temsilcileri.....tahiyyata muhatap tutulurlar".

III. KİŞİ TOPLULUKLARINDA VATANDAŞLIK VE İKAMETGÂH

Kişî topluluğunun belirli bir siyasi otoriteye bağlılığının tasbiti, o topluluğun vergi mükellefiyetinin mevcudiyetini veya çekişmeli tayin edecektir (1).

Kişî topluluklarında ve özellikle tüzel kişilerde vatandaşlık problemi (2), Vergi Kanununda başka bir açıdan ele alınarak, bu toplulukların "Vergi Tabiiyeti" pratik ve somut kriterleri bağlanmaktadır. Yerli veya yabancı tüzel kişiler, ülkedeki kanunlara tabi olarak vergilendirilirler (3).

Tüzel kişilerin, Türkiye sınırları içinde vergiyi doğuran olay ile temasa gelmeleri halinde, vergi mükellefiyetleri söz konusu olacaktır (4). Şuurları icra hukukî merkezleri veya, fiili idare ve iş merkezleri Türkiye'de bulunan bazı kurumlar, tam mükellefiyete tabi olarak Türkiye dışındaki kanunlarından da vergilendirilirler (5). Örneğin gibi, vergi mükellefiyetinin oluşmasında, vatandaşlık kavramı dışında, vergiyi doğuran olayın, sınırlar içinde vuku bulması, kanuni merkez veya işyeri merkezlerinin Türkiye'de olması gibi kriterler etkin olmaktadır.

Tüzel kişiliği olmayan kişî topluluklar için yukarıdaki esas ve kriterlerin uygulanması söz konusu olmaz. Bu toplulukların vergi ilişkisinin hareket ve temas noktasını, topluluğu oluşturan kişilerin hukukî durumları tayin edecektir.

İkametgâh kavramı, başka, mükellefiyet kapsamının tasbitinde önemli rol oynar. Nitekim, gelir vergisinde, ikametgâhı Türkiye'de bulunanlar, Türkiye'de yerleşmiş kişiler olarak tam mükellefiyete tabidir. İkametgâhin tasbitinde Medeni Hukuk esasları uygulanır (6).

(1) Eka: KVK 4-12; (tam mükellefiyet, tam mükellefiyet)

(2) Eka: Teknisel G-2044.

(3) Eka: Alış 112, Yüncü -Çifte Vergilene- 14.15

(4) Eka: MTKV 3; "Motorlu Kara Taşıtları Vergisi, adlarına motorlu taşıt ... kayıt ve tescil edilmiş olan tüzel kişiler ile mükellefler".

(5) Eka: KVK 9, 10, 11

(6) Eka: KVK 4/1, 1/1; MPRD 256 v.d.

İkametgâh kavramına ilişkin olarak (7), işlerin yürütülmesi mahallerinin adresleri, vergi dairesinin kişiler ile irtibat kurmasında esaslıdır. Mahalleflerin vergi uygulanması bakımından hangi vergi dairesine bağlı oldukları vergi kanunlarıyla, bu kanunlarda açıkça belirtilmemiş hallerde de, Maliye Bakanlığına tayin olma (8).

Bu açıdan, İkametgâh bulundugu mahal ve işyerinin (9), iş merkezi veya bütüki merkez (10) bulundugu adresler yanında, vergiyi doğuran olayın vuku bulduğu mahal de (11) esas kalmaz.

Vergi ile ilgili kişi, adresini vergi dairesine bildirir. Vergi dairesi de kişiyi bu (12) veya değişik vesilelerle bildigi sair adreslerinden takip eder, tebligatlarını buraya yapar (13).

Tüzel kişilerin İkametgâha (14) problemi, vergi hukukunda, mahallefiyet kuralına bakımından, işyeri veya bütüki merkez esasına bağlanarak esasını kaybetmiştir. Vergi Kanunu ile tamas kurulması ve takip esasları bakımından ise, genel adres kaideleri geçerli olacaktır. Bu konuda, tüzel kişiliği bulunmayan kişi toplulukları, yine topluluk mensuplarının kişisel durumlarına göre hareket edeceklerdir.

(7) Madde "Medeni hukuktan ayrı bir vergi İkametgâhından (domicile fiscale) bahse edilmektedir". (Sergüzar 31)'e Bkz.

(8) Madde: YEK 4/1

(9) Madde: GVA 106

(10) Madde: EYK 11/4

(11) Madde: SSKAY 31, 40

(12) Madde: YEK 101

(13) Madde: YEK 100

(14) Madde: Dersnotlar K. 7/a; Özensoy (Tüzel Kişiler) 64-67.

IV. İLHİ TOPLULUKLARI VE VERGİ CEZALARI

Vergi suçlarından dolayı ilhî topluluklarının ceza işlemlerine tabi tutulmalarında, o topluluğun ilhî kişiliğinin bulunup bulunmaması ayrıntı bir rol oynar.

İlhî kişilerin genel olarak ceza sorumlulukları konusunda çeşitli görüşler vardır (1). Ancak, Vergi suçlarından dolayı ilhî kişilerin suç faili olarak kabulünde tereddüt yoktur (2). İlhî kişilerin idare ve faaliyetinde kanunen ayrıntı hârehatlarından doğan vergi cezaları, para cezası olarak ilhî kişi adına kesilir (3). Bu konuda ilhî kişilerin kanunen temsilcileri, yani vergi sorumlusu, ceza ilhî kişiden tahsil edilemediği takdirde, suçun teşebbüsünde ilhî kişi veya ilhî kişilerin varlığı halinde, kendi mal varlığı ile tahsil edilebilir (4). Kanun, hakikatlik ve mesuliyet suçları ile ilgili olarak vergi delirtilerine ilişkin para cezalarında, yukarıdaki cezalar vardır.

İlhî kişilerdeki ilhî vergi suçuna ise, iki ayrı suçtan ibaret olabilir. Bu suçta, vergi ilhî ile cezalandırılarak vergi delirtilerine ilişkin hakikatlik para cezasında, yukarıdaki cezalar yine geçerlidir. Ancak, ilhî kişiler ile ilgili ilhî vergi suçunda, vergi delirtilerine ilişkin para cezası dışındaki diğer suçlar, ilhî kişileri işleyen vergi ilhî yolu açan gerçek kişilere bağlanmıştır (5).

Kanunen, adil, mahkemeli veya mahkemeli olmayan gerçek kişiler, adil mahkemeli tahsil edilerek uygulanacak cezaya doğrudan doğruya ve gizli suçlularlardır (6). Bu itibarla, ceza mahkemelerinde tereddüt hâre, mesuliyet suç ve tahsil suçlarının, ilhî kişiye tahsil edilebilir (7).

(1) İhî: Dönemler - İhî 492

(2) İhî: VUK 333

(3) Vergi Suçları ve Cezalarında ayrıntılı bilgi için İhî: İlhî

(4) İhî: Arkan - İhî - 192 vd.

(5) İhî: VUK 359, 357

(6) İhî: İlhî 114, 115; Yorum 44, 45

(7) İhî: VUK'da bu konudaki değişiklik tasarılarında, ilhî vergi suçu için değiştirilen suçların, ilhî kişilerin kanunen temsilcileri adına uygulanacağına yer verilmiştir.

Tünel kişiliği olmayan toplulukların ceza ehliyetleri de yoktur. Topluğa meydana getiren kişiler vergi cezalarından dolayı, genel esaslar çerçevesinde bizzat takip edilirler. Topluğun ve mükellefin geçidiine göre, takibe uğramama şartları değişik görülmektedir (3). Bu konuda takibe uğrayacak gerçek kişilerin ceza sorumluluğu, mükellefiyet ve sorumluluk sıfatlarına paralel olacaktır.

(3) Mkr: 80, III: V.S.

BO'LIK III
UZE VAKIL HUKUMDAI UZI
BOVCHALAZIDA VAKILLOVING

Geçtiğimiz bölümlerde, Türk Özel Hukukundaki kişi toplulukları ve bu topluluklara uygulanacak vergi hukuku kurallarında değinilmişti. Bu bölümde ise, I ~~11~~ X sayılı paragraflarda tüzel kişiliği olmayan, XI ~~11~~ XXI sayılı paragraflarda ise tüzel kişiliği bulunan kişi toplulukları ayrı ayrı ele alınacaktır.

I . MÜLKİYET BİRLİĞİ

A. Mülkiyet Birliğinin Genel Hukuki Kapsamı

Birden fazla kişinin, bir şey üzerindeki mülkiyeti "müşterek Mülkiyet"(1) veya "İştirak halinde mülkiyet" (2) şeklinde görülür, ve kişilerin bu nedenle oluşturduğu topluluk mülkiyet birliği (3) olarak anılabilir.

Birlikte maliklerin o mala ilişkin hak ve sorumlulukları, müşterek mülkiyette pay oranları ile belirlenir. İştirak halinde mülkiyette ise, payların belirlenmemiş olması sonucu (4), haklar ve sorumluluklar, malın bütününe dağılmış bir halde, müteselsildir.

B. Mülkiyet Birliğinde Vergilendirilme

Aynı vergilerde, bir malın tabi olduğu mülkiyet prensibi, verginin konusunu etkilemez. Ancak, müşterek maliklere veya iştirak halindeki maliklere düşen görevler farklılık gösterebilir. Nitekim, Emlâk Vergisinde, bir bina veya araziye müşterek mülkiyet halinde malik olanlar, hisseleri oranında mükellef olurlar., ve bu oranda münferiden beyanda bulunurlar. İştirak halinde mülkiyette

(1) Müşterek mülkiyette, birlikte maliklerin hisseleri oluşmuştur.

(Bkz:MK 623)

(2) İştirak halinde mülkiyette, birlikte maliklerden herbirinin hakkı, o şeyin tamamına sarıdır.(Bkz:MK 629). Türk Hukukunda iştirak halinde mülkiyet ilişkisinin kurulabilmesi şu hallere münhasırdır: 1. Karı-koca mal ortaklığı, 2. Aile şirketi envali, 3. Miras şirketi, 4. Adi şirket akti. (Bkz: İmre 577 -Miras-)

(3) Birden fazla kişinin birşey üzerindeki mülkiyeti için genel olarak. Veli Dedeoğlu ve Ataay "ortak mülkiyet", Kaynar ve Tekinay "birlikte mülkiyet" terimlerini kullanırlar, (Bkz:Velidedeoğlu 226,227-MH Um.Es- ; Ataay 124; Kaynar 146,147 Tekinay 118)

(4) Bu yüzden,müşterek maliklere "paydos", iştirak halinde maliklere de "ortak" denilebilmektedir.(Bkz: Tekinay 118)

ise, maliklerin mülkellefiyeti mütessesildir. Bu durumda, malikler müşterek inzalı bir beyanname verebilecekleri gibi, müferiden de beyanda bulunabilirler (5).

Her iki mülkiyet halinde de, vergi değerinin kesinleşmesi ile, bu değer bütün malikler için geçerli olur ve gereken düzeltmeler yapılır (6).

Birlikte malik olunan malın sağladığı hasılatın vergilendirilmesine gelince, müşterek mülkiyette maliklerin hisseleri belirlendiğine göre, hisse payları da o oranda bellidir. Bu itibarla, malikler hisselerine isabet eden menfaat üzerinden şahsen vergilendirilirler.

İştirak halinde mülkiyette ise, mal üzerindeki paylar belirlenmediği için, malın sağladığı hasılatın da paydaşlara ne ölçüde isabet ettiği açık değildir. Böyle olunca, sözü edilen hasılatın bütününe vergilenmesinde iştirak halindeki maliklerin ~~mal ve şirketlerde olduğu gibi~~ *gibi, taker taker esit pay elde etmiş gibi vergilendirilmeleri önerilebilir.*

(5) Bkz: EVK 3/2 , 13/2, 28

(6) Bkz: EVK 28

II

4. Genel Olarak Aile ve Evi

Aile, topluma eniyiden gruplardan birlir (1).

Topluma eniyiden birlir birlirlerin de rol oynadaya bu "aile birligi" ayri zamanda ekonomik bir birlir (2).

Aile birlirinde, topluma eniyiden, birlir ve birlir ile yakından birlir birlir, aileci davranislarda birlirleri ve "aile birlirine" ne birlir deyerleri birlir birlir (3).

Birlir birlir iqlinde yer olan aile birlir (4), zaman olarak ayri zaman ve birlirler ayri birlirleri birlir. Birlir birlirinin birlir, birlir ve zaman ayri ile, birlirleri birlir birlir iqlinde yer birlir birlir birlirine birlir ayri. Birlir birlirde aile, ayri olarak ayri ve birlirleri birlir birlir, zaman bu birlir birlirleri birlir birlir ve ayri birlir birlir birlir aile birlir birlir birlir (5).

5. Vergi Birlirinde Aile

1. Genel Olarak :

Vergi birlirinde aile, birlir ayri ayri vergilerde, ekonomik bir birlir olarak birlir birlir, aile birlirine birlir vergiye ayri birlir birlir ve ayri birlir birlir birlir birlir ayri (6).

Bu birlir birlir birlir : topluma birlir birlirde, aile birlirinin birlir birlirleri vergi birlir ayri, birlir birlir birlir birlir birlir birlir birlir.

- (1) M.M.D. 114 (M.M.D.)
- (2) M.M.D. 114 (M.M.D.)
- (3) M.M.D. 114 (M.M.D.)
- (4) M.M.D. 114 (M.M.D.)
- (5) M.M.D. 114 (M.M.D.)
- (6) M.M.D. 114 (M.M.D.)

nasıl, vergi idaresi mahalliyetinin kararlaştırılmasıyla ilgili birliğinde
tasarrufların olduğu itibari, sosyal yapılarındaki değişiklikler ve bilhassa evli
kadınların iş hayatında aktif rol oynamaya başlamaları ile, diğer bir
yüzerde de görülmektedir (7). Ayrıca bazı durumlarda evli geliri, gelir
vadesi olmayan evli karıları arasında da naklede edilebilir, veya evli karı-
larının aynı beyanda bulunmalarına ilişkin kanunlarda değişiklikler yapılması
mümkün olmaktadır (8).

Kara ve kocasının elyazmalarında tasarruflar, aralarında aktif şekilde
kayıtlı oldukları mal rejiminde mevzuatı göre değişiklik göstermektedir.

Mal birliği halinde, birliğe dahil olan mallar, kocanın mülkiyetinde
bulunmaktadır (9). Bu malların, ve bunlardan vergilendirilmesinde kocanın mülkiyetinde
bulunması esastır.

Mal ortaklığı rejiminde ise, kara ve kocanın mal ortaklığına giren
mallara ve bunlara, iptidai halinde mülkiyet (10) esaslarına göre tasarruflar
yapılmaktadır (11). Vergilendirilmesinde de bu esaslar esaslıdır.

2. Gelir Vergisi Kanununda Aile :

Gelir Vergisi Kanununda aileyi bazı gelir kaynaklarının hesaplanmasında
veya istisnalarının uygulanmasında ve vergilenecek miktarda artışa gidilmesi
bir kısım olarak kabul etmektedir.

(7) Madde Vergi Kanununda Kanunların Değişikliği C. I 169 vd.;
1967 Yılı Kanunları 202 vd. 207 vd; Kanunları -202-207-

(8) T.C. Kanunları 35/2: "Devlet... mülkiyeti... kanunları ile gerekli
tedbirleri alın" şeklinde kabul etmektedir. Bu itibarla, vergi idaresinde
evli mülkiyetinin, vergi mülkiyetini arttıran değil azaltıcı bir
etki olması, sosyal yapılarındaki değişikliklerdir. (Ayrıca Kanunları 35/2,
mülkiyet kanunları ile ilgili olarak, Aile Gelir Vergisindeki evli
beyan mülkiyetini iptal etmektedir. Madde Kanunları -34-199)

(9) Madde 192

(10) Madde 111/2

(11) Madde 111. 1.

Çocuk vergisi uygulamasında anne, baba ve diğer çocuklardan ibarettir. Diğer evrakında İdareci Kurum bütçelerine uygun bir evlilik ilişkisi kurulmuş ve yasalarda belirtilmiştir.

Çocuklar bu konuda anne ile ilişkilerinin Çocuğa Vergisi Kanununda çözümlenmiş hareket edilmiştir. Anne çözümlenmiş uygulamasında, velayet hakkının devri, çözümlenmiş yapı, ve anne velayet ile olan ekonomik ilişkisini iki ayrı kriteri ele alınmaktadır. Bu açıdan çocuk anne velayet ile birlikte oturmuş, veya velayet verilmiş sureti ile anne, anne tarafından bakılan, evlilik belgeleri dahil, evliliklerdir. Tabii ki olan evlilikler için bu bel 13 yaşın dolmuşlarına kadar geçer. İkinci olarak olduğu evlilik belgeleri aynı belgelere ile evlilik olan evlilikler için, yaş haddine bakılır.

Bakılacak anne ve babaya diğerlerinden yükümlülük halinde, indirim, velayet evliliği olan tarafla uygulanır (12). Anne çözümlenmiş uygulamasında evlilikle beraber oturmuş ve, anne ve babasına kaybetmiş taraflar, bu evlilikler için belgelere bakılır (13).

Çocuk vergisinin anne velayet beyanına dahil edilmesinde ise, bütçe noktası (14) velayet ilişkileridir. Velayet niteliği "çocuk" iki durumda olabilir (15).

- Anne evlilik çözümlenmiş yapı, çocuklar. Anne, 13 yaşın dolmuşlarına evlilikle beraber, evlilikle ya da anne velayet evlilik olan evlilik çözümlenmiş yapıda geçer.

(12) Kanun 508/1

(13) Kanun 508/11/1

(14) Kanun 508/12/1

(15) Kanun 508/13/1 -/Anne velayet- : 508/13/2

1. Aile Reisi Beyanı

Yan mükellefiyete tabi aile reisi, ailesinin diğer fertlerinin mükellefiden hesaplanan gelirlerini, kendi geliri ile birleştirilerek tek bir mükellef halinde beyan eder. Aile içinde negatif gelir elde edenlerin bu kararları, aile geliri içinde mahsup edilir (25).

Aile reisi, eş (kadın) için konut giderleri (26) için hane, ya da vasiyeti tek başına kullanmış ise, kanunen cevap verdiği hallere (27) uygun olarak ayrı yapayın eş (kadın) için, aile reisi beyanı yapılır.

Çocuk vergisi mükellefiye mükellef geliri olan, ailesinin bakılmayan ve tahsilatı bulunan kişi, aile reisi beyanına tabi olmalıdır (28). Kasa, yine ailesinin ekonomik çevresinden çıkarak kendi konumunu elde eden ve evlenmesi veya hayat yoluna vasiyeti kanunen 18 yaşında kişi kişiler aile reisi beyanı hakkında haklıdır. Belirli ile vasiyet kanunen erkek, reisi ailesi ile eşinin ve çocuğunun gelirleri beyan etmelidir.

Aile reisi tarafından, tebliğ beyanına tabi edilerek, ayrı bir beyanname (29) ile bildirilen gelirler şunlardır :

1. İşler sırasında mal ayrılığı rejiminde varlığı halinde (30), hastanın evliliğinden önce var olan, ya da evlilik sırasında kasa dışındaki kişilerden miras veya vasiyet yolu ile intikal ettiği mallardan meydana gelen ve gayrimenkul mülküne intikali,

(25) Kanun 50/1

(26) Çocuk mükellefi için Kanun 1/2

(27) Kanun 136, 137, 141

(28) Kanun 4.0. No 72/5005 No 72/3749 no.10 karar bu yöndedir (Mükellefler, İşyerleri, Gelirleri 146) ; Kanun Kanun 142 (27) ; Kanun 142 No.10 Kanun 142 ; 27 Belgelendirme Kanununda 18 yaşında mükellef kişilerin tahsilatı olmaları halinde ayrı beyanname verecekleri hükmü altına alınmıştır.

(29) Kanun Kanun - mükellef -

(30) Kanun Kanun, ayrı olarak mal ayrılığı rejiminde kabul edilmiştir.

ii . Çarhlarına, ana-baba dışındaki kişilerden alınan ya da vakıfca yola ile edinimleri mallardan sağladıkları menkul ve gayri menkul sermaye iratları

iii . Çarh eq, çarh çarhlarına 1.1.1974 tarihinden önce (31)likleşme şartları mallardan sağladıkları menkul ve gayrimenkul sermaye iratları.

Yukarıdaki (i-iii) menkul sermaye iratları arasında şirket mülkiyet şirket sermayesi, limited şirket veya komandit şirket komanditler çarh kâr perileri varsa, bunlar aynı beyana tabii tutulmuyarak, aile tekel beyanına itiraz edilecektir.

Aile tekelinin ticari, zirai veya serbest meslek kazancı dolayısıyla beyanına varama zorunluluğu varsa, aile fertleri, çarhları dahil olarak gayrimenkul sermaye iratlarındaki 5000 liralık istisnadan faydalanamazlar(32)

Aile tekelinin beyan ettiği maddelerin vergisinin ödenmesinde, aile geliri içindeki vahi arasında eq, bandıra isbat eden vergiyi şahsen öder(33) Çarhın vergisi için ise, tekel (vahi) mülkiyetine esas verilmektedir.

Serwer beyanına tabii olan aile tekel, aile fertlerinin serwerlerini de ayrıca gösterir (34).

Yüksek Gelir Vergisi sistemindeki aile geliri uygulaması, evlilik birliği dolayısıyla ile kişilerin daha fazla vergi ödememesine yol açmaktadır. Çarhın tekel mülkiyetine geçmesi çarhları (35) karşılamak, bu sistemin gelirin şahsi ve vergi mülkiyetini tekelin mülkiyetine (36) ve sermayeye ayırılması (37) yönünden tekel tabii tutulmaktadır. Aynı zamanda, tüm aile tekelinde esas olarak tekel edilen vahi ayrılması vergisi ile, çarhın gelilerinin birleştirilmesini çarhının birbirine ayırması dışındaki de ileri sürülmektedir (38).

(31) Bu tarih 1949'da kabul edilen 0% kararla çarhların için bir tekelin olarak kabul edilmiştir. Böylece sermaye iratlarını tekelin mülkiyetine eklemektedir. Ek: 241-1

(32) Ek: 241-1

(33) Ek: 241-1: 11 B. C.

(34) Ek: 241-1/4

(35) Mükelleflerin 202

(36) Ek: 241-1: 134-1-

(37) Ek: 241-1: 134-1-

(38) Ek: 241-1: 175

B. Miras şirketinde Vergilendirilme

Miras şirketinin varlıklarındaki malların değerlerindeki vergilendirilmesi hususunda vergi mevzuatında açık hüküm yoktur. Şirket devam ettiği süre içinde tasarruflar, taksit edilecekleri halinde, mirasçuların içirek halinde edkiyerleri altındadır. Bu vaki, hisseler hediye belirlenmediği için, mirasçuların kendi payları üzerinde tasarruf işlemleri yoktur(8). Bu itibarla tasarruflar, mirasçı açısından hediye "gelir" vasfına taşınmazdır. Bu safhada tasarruflar, objektif bir randaman mahiyetinde(9) olup, Gelir Vergisi ile kavranmak durumunda değildir.

Tasarruflar taksit edilmekle birlikte fiilen hükkel edilecek ve ancak o anda gerçekleştirilerek gelir vergisi ile kavranan bir karakter taşınmazlardır(10) Miras şirketindeki gerçek kişi mirasçular, paylarına inhat eden "gelir" vasfındaki tasarruflardan dolayı gelir vergisi mükellefi olacaklardır.

Bu konuda değerlendirilecek diğer bir görüş, mirasçuların, tasarruflar üzerindeki fiili tasarruf işlemlerine bakılmaksızın, içirek halinde edkiyer tasarruflarının herkelele, eşit miktarlarda tasarrufların elde etmişlerine vergilendirilmesidir.

(8) Miras ortaklığında, gerçekte her ortakın bir hissesi vardır. Fakat bu hisse taksitinden önce gerçekleşen bir varlığa hediye değildir. Ancak içirek hali olan orijinal -miras taksit edilecek- hisseler meydana gelir. İçirek halinde hak sahipliği mükellefi devam ettiği sürece bu hisselerin mülki ve gerçektir varlıkları yoktur. Bunlar sadece gelirdir. Bu sebeple dektrinde bunlara "gerçekleşen hisse" veya "gelirli hisse" denildiği gibi "beklenen hisse" adı da verilmektedir. (Kanun 543 -miras-) Ayrıca Kanun 74, 75

(9) Kanun 543 -gelir- 200, 201; Kanun 17; Madde 17 -I-; Madde -vergiler- bakımından gelir- 3.

(10) G.Y.K. 94'ye göre tasarruflar şirketlerinde kazanç geliri olup, tasarrufların kararını alan tasarruflar, gelir vergisi stopajına hediye olurlar, ve kişi, elde ettiği bu kazanç beyan eder. Miras şirketi ile tasarrufların ortaklığına ilişkin bilgi ve diğer mahiyet farklılıklarına rağmen, gerçek kişilerin, eleğin randaman üzerinde tasarrufların yasal belirlenmesi bakımından iki olay arasında benzerlik kurulabilir.

Terakye dahil olan malların ilgili objektif vergiler, siras
girketlere işirir halinde mülkiyet esaslarına göre hesaplanır.
Bu itibarla, terakye dahil gayri menkulilerin Emlak
Vergisini mirasçılar mütaselselen karşılayacaklardır. Şirketin
müessesil vasıtası ile yürütülmesinde, müessesil "arzu" olur.

IV . AİLE ŞİRKETİ KAVALI

A. Genel Olarak Aile Şirketi Kavali

İki hissedara ve sikri hissedar karakterindeki hisselerinin tamamını veya bir hissedarı tekris etmeye bizzat veya ortaya çıkararak diğer mallar koyarak kurulan, anlarında şirketi kavali kurulanlardır (1). Aile şirketi kavali, aile şirketinin aile hissedarları tarafından kurulmuş ve işletilen bir aile şirkettir(2). Şirkete dahil olan mallar, şirketlerin işletme halinde (3) mülkiyeti altında.

B. Aile Şirketi Kavaliinde Vergilendirilme

Aile şirketi kavali kavramı bir aile şirketi olduğuna göre vergilendirilmesi de aile şirketi kavramına göre yapılacaktır (4).

(1) Kan: MK 123, 16, 17

(2) Kan: Madde 56

(3) MK 129'da "müşterek mülk" ibaresi kaldırılmıştır ve bunun bir sonucu olarak aile şirketi kavramı kaldırılmıştır.
(Kan: Kanun 24, Ekspres 639)

(4) Kan: MK. 123: 7.

Adi gıhterler

A. Genel olarak adi gıhterler

Adi gıhterler, gerçek veya tümel kıyılarla, mühterak gaye-
lere erişmek için emek ve malların birleştirilmesi ile meydana
getirildikleri bir "işli topluluğa" dir (1) Adil ile emgen ve
tümel kıyılığa bulunmayan bir topluluğa, tümel kıyılığa bulunmayan
diğer bazı topluluklar için de, aynı kavramı kullanılmaktadır.
Nitekim tümel kıyılığa bulunmayan dernekler ve ticaret gıhterlerince,
adi gıhter hükümleri uygulanır(2).

Adi gıhterin ortakları gerçek kıyılar veya tümel kıyılar olabilir.
Tümel kıyılarla ortak olan hükümleri, gayeleri ve araçları ile aynı-
lıktır(3).

Kıyılar dışında, adi gıhter olarak diğer tümeli bir kurum,
"mühterak gaye" dir. Bu gaye ekonomik veya tümel olabilir. Bu konudaki
emirlerince, kuruma ve tümel üyeliğe gibi(4) genel hükümler ile belirlenir.
Bu itibarla, gaye, bir ticari işletmenin birlikte çalıştırıl-
maları için toplanması(5) olabileceği gibi, bir işyerinin birlikte yürütül-
mesi veya mühterak bir devanın yönetilmesini sağlamak üzere kurulan bir
mekat kurulması da olabilir (6).

Adi gıhterin ortakları, mühterak gayeyle elde edilecek, belirli bir
servise ile kararla bulunacaklardır.

(1) Kan: 515, Madde 3

(2) Kan: 515, 516

(3) Kan: Madde 10

(4) Kan: 515

(5) Kan: Karayolları(TM)127, 130, "Ticari işletme, işletme mahiyetinde
kurulacak gıhterin, adi gıhter şeklinde olmasına yerettir.

(6) Kan: Madde 51, Anayasa 72 "Adi gıhterlerin kazanç paylaştırıl-
madan başka bir gaye ile kurulması mümkündür..

ticari faaliyette bulunan adi şirketler, vergi konularına mal mülk satışı, işlenmesi, veyahutunlar ile ilgili olmasına, ve belirli limitler, ayar oranlarına göre birinci sınıf veya ikinci sınıf ticaret kayıtları ve buna göre bilanço esaslı ya da işletme esaslı esasına göre deftere tabi olurlar (10).

Vergiden muaf olan esnasında (11), gümrük muafı tabi mahall vasıtasıyla işletmeciliğinde (12), ve yine gümrük muafı tabi mahall kazançlarına (13) vergilendirilmesinde, mevcut hükümler adli şirket'e bir bütün olarak uygulanır.

Ticari faaliyette bulunan adi şirketler "gümrük" kayıtları(14). Bu sınıflarının esasları olarak da, iş hukuklarına göre, bilanço esaslı veya gümrük işletme defteri esasına göre deftere tabi olurlar.

(10) Ekte: VUK 177/4, 176, 172, 182, 193. Bu konuda İstanbul Hukukçularına: ilgilendiren ve halen yürürlükte olan 21.8.1936 tarihli "Ticaret Kayıtlarına Mahsus Tefin" e göre, icale ve diğer hukukları ile, birlikte gelmiş mahalle hukuklarından biri, belirsiz mahallince hukukları mahallince. Hukuk bakımından görevleri arasında, iş hukuklarından aldığı mahalle paralarını hukuklarına eşit olarak pay etmek de vardır. Böylece, hukukları bu şekilde, mahalle paralarını alan adi şirketler hukuklarında gelmektedirler. Bu vakti, hukukları kazançları, esas mahallince göre vergi dışıdır, herhangi bir kayıt yükümlülükleri söz konusu değildir.
(Ekte: Salık Kanununda 160, GVK 9/2)

(11) Ekte: GVK 9/4

(12) Ekte: GVK 48/10

(13) Ekte: GVK 10, 53/2

(14) Ekte: GVK 52/1, 2, 7

Adi şirketler tarafından yapılan serbest emsal faaliyetlerinden dolayı kazançlar, serbest emsal kazançlarıdır (15). Bu şirketler, şirketlik mali durumda serbest emsal kazanç defterine tabidirler (16).

Özellikle kamu, vergi sisteminde adi şirketlere doğrudan doğruya, sadece diğer hukuki işleme olarak dahil edilmektedir. Örneğin: adi şirketin gayri ve faaliyet sonucu daha fazladır (17).

Özellikle veya diğer gayri adi şirketler, kendi ve para ile ilgili olan bir serbest şekilde oluşan mali durum, kendi diğer kazançlarının yapısını ile ortakların ilgili mali varlığına ilişkin olarak (18). Fikri, ayni veya serbest emsal kazanç varlığına ilişkin serbest emsal kazançlarına göre paylaşılır. Diğer serbest emsal kazançları ise ortaklara diğer veya başka bir şekilde emsal kazançları sonucu elde edilmiş serbest emsal kazançlardır.

Adi şirket, ortakların diğer serbest emsal kazançları serbest emsal kazanç olarak ve imzalı olarak diğer, serbest emsal kazançları serbest emsal kazanç ve diğer, bu serbest emsal kazanç ile elde eden ortaklar arasında dağıtılmaktadır. Bu imzalı serbest emsal kazançları Gelir Vergisi, "kuruş" statüsündeki ortakların ise Kurumlar Vergisi sorumluluğu ile serbest emsal kazançları, diğer serbest emsal kazançları serbest emsal kazançları serbest emsal kazançları, serbest emsal kazançları veya "kuruş kazançları" serbest emsal kazançları serbest emsal kazançları, bu serbest emsal kazançları serbest emsal kazançları (19).

-
- (15) Kanun: CMC 63/3
(16) Kanun: CMC 67/5, VUK 210,212
(17) Kanun: D.Ş.
(18) Kanun: Kanun: 23, M. 536/2
(19) Kanun: Kanun: 41 (69).

Böyle olursa, ticari faaliyet gösteren adi şirketlerdeki gerçek kişi ortakların ticari işletme hali bulunduklarına göre, şirket kazanç ile elde edilen menfaatler her ortakın ticari kısmını temsil eder (20).

Özellikle adi şirketin, ticari olmayan faaliyetinden pay almış ortakların menfaat, ilgili olduğu gelir kategorisi esaslarına göre vergilendirilir. Bu itibarla kazançlarının adi şirket şeklinde şirketin iki sınıfa yapılmış olması (21), MİS stopaj uygulamasına tabi tutulabilir, veya tasarruflarını adi şirket esaslarına uygun olarak diğerleri bilince esnasında bağlayan iki ortaklık sözleşmeleri taraflarında paylaşımları, o kişilerden elde edilmiş kazanç sermaye hali sayılabilir.

Ortaklardan birinin, şirket kazanç için beyanname vermesi kabul edilmelidir. Buna her ortakın kazanç payı, bilhassa gelir vergisi mükellefiyetinde, diğer kazançlar ile birleşecek, mükellefiyet, maddi hali ve diğer menfafları ile diğer kişilerden ayrılarak, şirket kazanç olarak vergilenecek kazanç temin edenler için beyan edilebilir (22).

(20) Ekt: GVK 37/3

(21) Ekt: GVK 66/3, 69/3; S.S. III VIII 2/3.

(22) M. G. S. S. 65/6228, 6166/745 s. kararında "Gelir vergisi geliri (mükellefi) bir vergi elde eden ortaklar arasında kendi payları dolayısıyla mükellefi olacaklar, şirket kazançlarından dolayı sorumlulukları olmayacaktır" şeklinde veritokuş N:71/7391, N:73/43 S. kararında, "ortaklardan birinin bütün ortaklık kısmını beyan etmesi halinde diğer ortak adına beyanname vermedikleri dolayısıyla işlem yapılmayacağını" kabul etmektedir.
Ekt: Diler 266

Adli şirketler, sermaye olarak konulan gayrimenkulların mülkiyetini şirkete devretmişlerse, bu gayrimenkul ile ilgili olarak ortakların 2013 Vergisi Mükellefiyeti, şirketlerdeki mülkiyet birliğinin geçerli olduğu kabul edilmektedir (23).

Ortak, mülkiyetini mahfuz ettiği (24), ve sermaye olarak şirketin kurulmasına katkıda bulunmuş gayrimenkul ile vergilendirilmesinden kaçınan ortaklardır. Bu ortak, ortaklık birliği ve ortak varlığı kabul edilerek (25) vergilerin girme hesaplarına tabii olmaktadır.

Yalnızca bir adli şirketin, faaliyetini yürüttüğü sırada edindiği gayrimenkullardan, ortaklar arasında mülkiyet rajisi ortakların göre 2013 Adli Vergisi ve 2013 Vergisi Mükellefiyeti adı altında olmaktadır.

(Şirket sermaye olarak konulan veya şirketin varlığında edindiği diğer varlıklar ile ilgili vergilendirilme (26), gayrimenkullar için yabancılara satışlar ve diğer vergiler geçerli değildir.

Adli şirketin, ekonomik faaliyetleri dolayısıyla ticaret mahkemeleri ve 2013 Vergisi gibi diğer Vergilerinde, veya İşletme Vergisinde, ya da stopaj uygulamaları kapsamında, ortaklar ayrı ayrı mükellef veya sorumlu olurlar (27). Ortaklar, genel olarak Şirketin bilgileri olan

(23) Madde 20, 21, 22.

(24) Bu halde ortak, iş birliği bakımından şirketin ortaklarıdır. Ancak diğer taraftan, mülkiyet mahfuz olduğu ortaklık tasarrufları, iş birliğine ayrılmazlık teşkil eden diğer ortaklardır. Bu itibarla ortak, diğer taraftan o ortaklar dolayısıyla diğer taraftan sorumludur.
(Mükellefler 18)

(25) Madde 20, 21/2.

(26) Madde 20, 21/2.

(27) Ortaklar hep birlikte işleri yaptıkları takdirde, bu işlerden dolayı birlikte sorumlu veya tek sorumlu olurlar. Ortaklardan biri, şirket ve diğer taraftan ortaklar arasında işleri yaptığında, diğer ortaklar bu işlerden dolayı sorumlu veya başka durumlarda ortaklardır (Madde 20, 21/2).
Genel vergiler ile ilgili olarak, Mükellefler ortakların ayrı ayrı bir birlikteliğini içeren madde (4.9.1987/2001, 4.9.1987/2002), aynı bir birlikteliği içeren madde (4.9.1987/2001, 4.9.1987/2002) ile ilgili olarak, aynı bir birlikteliği içeren madde (4.9.1987/2001, 4.9.1987/2002).
(Madde 2, 20, 21, 22)

İlişkilerinin öznel ve nesnel ilişkilerle alakalı olarak, bu durum olan veya olmayışına göre değil, bu halde her ortak kendi payı itibarında öznel ve nesnel olarak değerlendirilir (28).

Yatırımların indirilmesinde, ticari veya sivil faaliyette bulunmuş olan şirketler, bu işlemlerle ilgili olarak kabul edilmiş, ve yatırımların indirilmesinde kararlaştırılmıştır (29).

6. Sivil Şirketler ve Kurumlar

Sivil şirketlerde oluşan kazanç ve giderlerin değerlendirilmesinde, ortaklar bizzet öznel olarak değil de ortaklıklar ile ilgili olarak takdir ve değerlendirilmeye ortaklar bakımından yapılır.

Ortaklar, şirket faaliyetlerinde doğan maddi ya da manevi ilişkilerle ortaklıklarından dolayı sorumlulukları ve hakları bakımından sorumlu olacaktır. Ancak, bu ilişkilerde ve sorumlulukları gerektiren, ilgili ortaklıkların sorumluluğu olacaktır.

Ortak faaliyetleri ilgili kuruluşlar veya kurumlar, ortaklar bakımından (30) durumda, ortaklardan herhangi birinin kararı, ortaklığı ilzâm edecektir. Sivil vergi durumunda ise, sivil kurumlara, bizzet veya işleyen ortak sorumlu olacaktır (31).

(28) Emlak Kanunu Madde 34, Devletlik Kanunu

(29) Emlak Kanunu (ek madde 1), Şirket Kanunu (EK 42) Emlak Kanunu (ek madde 1)

(30) Emlak Kanunu Madde 34/1.1

(31) Emlak Kanunu Madde 34/1.1

VI . KAMUSİ ŞİRKETLER

A. Genel olarak Kamusal Şirketler

Kamusal şirket, gerçek veya tümel kişilerin bir araya gelmesinden oluşan bir kişi topluluğudur. Bu şirket, bir veya birkaç, belirli, geçici veya devamlı "ticari işlemler" ile ilgili bir amaçla (1) olup, iki ayrı verefatki ortak grubunu barındırır. Şirketteki gizli ortak dışı başka kişiler, faal ortak ile birlikte faaliyet hendi ama ve dış sorumluluğu altında yer alır. Gizli ortak, şirket işlemlerinden dolayı, diğer kişiler ile hiç bir ilişkial ve sorumluluğu yoktur (2). Ancak, gizli ortak ayrıca yekilli hakları ve böylece işler yapmaya, ortak adı ortaklık adı konmuş olur (3).

B. Kamusal Şirketlerde Vergilendirilme

Bu tür şirketlerinde başka de varlığını muhafaza eden (4) ve tümel kişiliği bulunmayan kamusal şirketlerin doğrudan doğruya vergi sorumluluğu yoktur. Doğrudan doğruya ortaklara nakledilerek vergilendirilir. Bu konuda, adı şirketlere uygulanmış kanunlar geçerlidir. Kamusal şirketler ayrıca ayrıca olarak konular, vergilendirilme hakları gösterir. Faal ortaklar şirketten elde ettikleri kazanç, ticari kazançtır. Gizli ortaklar şirketten nakledilen maddelerin vergilendirilme hakları ayrı eder.

(1) Kamusal şirket ayrıca, İtalya ve Fransa'da ve diğer 1926 tarihli Ticaret Kanunlarında olduğu gibi, Fransız kanunlarında düzenlenen bir amaçla (Dokümanların 171-173 -19- Aralık- Kamusal Şirketler 13)

(2) Dokümanların 171 -19-.

(3) Dokümanların 171 -19- ve Kanunları.

(4) Dokümanların 171 -19- ve Kanunları-Şirketler 17, 18.

Çerçeve dışındaki diğer gelirler vergiden önce vergi geliri, banka mevzuatına ilişkin olarak kabul edilmektedir(5). Ancak, bu mevzuat mevzuatı dışında gelirler vergiden önce, bir gelir vergisi stopajı ile kesilen gelirlerdir(6). Gelirler vergisi stopajı, nakitler veya diğer gelirler veya başka gelirler vergiden önce gelirlerdir (7). Bu itibarla, diğer gelirler vergiden önce gelirlerdir, bu gelirler vergiden önce gelirlerdir, bu gelirler vergiden önce gelirlerdir, bu gelirler vergiden önce gelirlerdir, bu gelirler vergiden önce gelirlerdir, bu gelirler vergiden önce gelirlerdir.

Çerçeve dışındaki diğer gelirler vergiden önce gelirlerdir (8) gelirler vergiden önce gelirlerdir ve mevzuatıdır. Bu konuda, gelirler vergiden önce gelirlerdir ilgisizdir değil değildir.

Çerçeve dışındaki diğer gelirler vergiden önce gelirlerdir mevzuatına ilişkin olarak, mevzuatı dışında gelirler vergiden önce gelirlerdir mevzuatıdır. Bu itibarla, diğer gelirler vergiden önce gelirlerdir mevzuatıdır, bu gelirler vergiden önce gelirlerdir mevzuatıdır, bu gelirler vergiden önce gelirlerdir mevzuatıdır, bu gelirler vergiden önce gelirlerdir mevzuatıdır, bu gelirler vergiden önce gelirlerdir mevzuatıdır, bu gelirler vergiden önce gelirlerdir mevzuatıdır.

(5) Maa: Harmanca, "makale" ; Tazim "makale"

(6) Banka mevzuatına ilişkin olarak, mevzuatı dışında gelirler vergiden önce gelirlerdir mevzuatıdır, bu gelirler vergiden önce gelirlerdir mevzuatıdır, bu gelirler vergiden önce gelirlerdir mevzuatıdır, bu gelirler vergiden önce gelirlerdir mevzuatıdır, bu gelirler vergiden önce gelirlerdir mevzuatıdır.

(7) Maa: Boyar 171, Şubat 193 (87)

(8) Çerçeve dışındaki diğer gelirler vergiden önce gelirlerdir, veya diğer gelirler vergiden önce gelirlerdir gibi..

VII . HUKUKİ İYİTİM

A. Genel Olarak Donatma İyitimi

Donatma iyitimi, birden fazla gerçek veya tüzel kişinin müşterek malik olarak belirli bulundukları gayri, aralarında yaptıkları özel anlaşma, kesin ticaretinde işletmeleri ile ortaya çıkan bir ilgi topluluğudur. Ancak, bu konuda hususlar ya da anlaşılarda diğer başka bir hukuki ilişki olsa hususlar mevcuttur. Örneğin, birer haklarını belirli işletmeye devretmiş şirketler arasında, birer belirli anlaşılabilir, donatma iyitiminden bahsedilemez (1).

Donatma iyitiminde, genel kurultaydaki haklar müşterek olarak diğer, pay sahipleri ve paylar haklarıdır (2). Bu topluluk, müşterek donatmaların akurietinde kararlar ile yürütülür. Paylar, geneldeki payların miktarına göre hesaplanır (3).

Donatma iyitimi tüzel kişiliği olmayan, ve adı şirketlerin kesin ticaretinde bulunmuş olmalarıyla tüzel bir kurumdur (4). Burada, müşterek donatmalar, ancak iyitimi payların arasında sorumlu oldukları (5).

B. Donatma İyitiminde Vergilendirilme

Müşterek donatmalar, donatma iyitiminden ayrı olarak diğer payı, e'nam ticaret kurucuları, gelir vergisi ile (kurum donatmalarında kurulumlar vergisi) vergilendirilir.

Tüzel kişiliği ile ilgili diğer vergi, ruzuk ve harçlardan dolayı müşterek donatmalar, payların arasında ve "gayri menkul mülkiyet" maddelerinde ayrı olarak mülkiyet ve mülkiyet haklarıdır.

(1) Hukuk Kanunu 118, 119

(2) Hukuk Kanunu 121

(3) Hukuk Kanunu 123

(4) Hukuk Kanunu 121

(5) Hukuk Kanunu 122

VIII. KOBİ Sahipleri Birliği

1. Genel Olarak KOBİ Sahipleri Birliği

Birçok KOBİ sahibinin, teknik hizmetler ve nakliyatla ilgili yardımlara ihtiyacı, beraberinde vâkıfı getirdikleri KOBİ sahipleri birleşimi teşkil ederken, bu vâkıfı getiren KOBİ sahiplerinin oluşturduğu teşkilat "KOBİ Sahipleri Birliği" adını alır. Bu birliğe, adı girilenler hakkındaki esaslar uygulanır (1).

2. KOBİ Sahipleri Birliğinde Vergilendirilme

Bir KOBİ'nin sahipleri getirilmesinde, aslında ekonomik bir işletmecilik faaliyeti söz konusu olmasa bile, bu KOBİ dolayısıyla KOBİ sahipleri birliği teşkilatı, vergilendirilir.

KOBİ sahipleri birliğinde, ortakların birlik faaliyeti sonucu elde ettikleri kazançlar, gelir vergisi ile beyan edilir. Birlikte vâkıfı getirilen ticaret, turizm, beyan eden diğer KOBİ sahiplerinin oluşturduğu birlik teşkilatı) teşkilatı teşkilatı, beyan eden KOBİ sahipleri (2). Bu KOBİ'nin kullanılması KOBİ sahiplerine vâkıfı getirilmesinden elde edilen kazançları paylaşarak KOBİ sahipleri birliği olarak kabul edilmektedir (3). Bu KOBİ sahiplerinin oluşturduğu KOBİ sahipleri birliğinin KOBİ sahipleri birliği olarak vâkıfı getirilmesinde, KOBİ sahipleri birliği KOBİ sahipleri birliği olarak vâkıfı getirilmesinde (4).

KOBİ sahiplerinin KOBİ sahipleri birliğinde KOBİ sahipleri birliği, KOBİ sahipleri birliği 10.000.-TL. ve (KOBİ sahipleri birliği 40.000.-TL. ve) gelir vergisinden muafettir (5).

(1) Kan: 1988 10

(2) Kan: 1988 70/4 (paragraf 10/4)

(3) Kan: 1988 70/4

(4) Kan: 1988 12, 13.

(5) Kan: 1988 12, Kanun: 112, 113 -11-

IX. KAT MALKİİYETİ HUKUKU

A. Kat Mülkleri Birliğinin Genel Niteliği

Tasarrufları bir binanın kat, daire, iş odası, dükkan, mağaza, mülhane ve diğer gibi bölümlerinden ayrı ayrı ve bağılbağına kullanılmasına elverişli sınırlara inarlar, a gayrimenkulün maliki veya ortak malikleri tarafından bapınca mülkiyet hakları kurulabilir(1).

Herçek ve tümel kişiler, bapınca bölümler ve paraj, hakirlik gibi eklentilerin maliki olurlar. Gayrimenkul malikane kapısı daire, mahle, koridor ve merdivenler gibi kısımlar ortak yerler olarak kabul edilir. Ortak yerlerin bapınca mülkiyeti ile belirlenir(2). Bu yerler, arsa payları ile orantılı olarak, kat maliklerinin mülkiyeti altında olur.

B. Kat Mülkleri Birliğinin Vergi ile İlgilisi

Kat malikleri birliği bir kişi tüzellege olarak deyinca deyinca veylencirilince. Kat mülkiyetinin kurulmasında, maliklerin mülkiyet devri ile bapınca mülkiyeti, her türlü vergi, rucun ve bapınca mülkiyeti (3). Kat malikleri, mülkiyet vergisi mülkiyeti olarak mülkiyetinde bapınca mülkiyeti ve vergi mülkiyeti, bu mülkiyetin mülkiyeti ve ortak yerlerindeki payları da mülkiyeti olarak bapınca mülkiyeti (4).

(1) Mmk: MKK 1
(2) Mmk: MKK 4
(3) Mmk: MKK 50, 12
(4) Mmk: MKK, MKK ve uygulamaları 147, MKK 13, 12, 14.

Ortak yerlerden sağlanacak maddi kaynaklar ise, bu maddelerle
birlikte arazi parçaları ile ormanlık alanlar hijyenel kaynakları ar-
zular ve bu alanlar dahilinde değerlendirilmelidir (3).

(3) Uygulanırken, bazı büyükşehir belediyelerinin yönetimi planları ile ortak
yer kabul edilerek, herodan sağlanan kaynaklar ortak giderlere
karşılıklı kullanılmalıdır. Bu yoldan elde edilen ortak
yer alanları, diğer tarafların ortak parçaları ile orman-
lık alanları için kullanılabilir.

X * CEMATLAR

A. Genel Olarak Cematlar

Türkiye'de cematlar, tüzel kişiliği bulunmayan dinen bir kişi toplulukları olarak görülmektedir (1). 5312 sayılı Cemiyetler Kanununda, bu fiili toplulukların kurulacak cemiyetler tasfiesinde idare oluncaya kadar aktif ediliş bulunsunla beraber, bu esas uygulanmamasına istisnai edilebilir (2).

B. Cematlarda Vergilendirilme

Kurumlar Vergisi Kanunu, cematları, ikincil faaliyetler yanında elde ettikleri kazançlar yönünden vakıf (vakıf) hükümlerine tabi tutarak bir mal topluluğu şeklinde nitelendirilmiştir (3). Benzerlikte olduğu gibi, cematlara ait ikincil işletmelerin vergilendirilmesinde de, benzer hükümleri, o ikincil faaliyetin yürütüldüğü sektör dahilindeki eşiklikte vergiler yönünden benimsenmesi fikri, teşkil etmektedir (4).

(1) Genel İhtisatın ve devrinde padişah idareleri ile sığınan din faaliyetleri sonucu oluşan cematlar, İslam Antikasyonu ile varlıklarını korumaları, kurulum ve faaliyetlerini dini ve milli hükümler dahilinde yürütülmektedirler. (Bu konuda ve Türk Ortodoks Patrikhanesi hakkında için ŞAHİN, 1993; 263; Şengün, 1993) 37

(2) Şerh Sayısı 331, Şengün, 1993 (1) 36; (11) 33, 34

(3) "Bu Kanunun Kalkınmada cematlar da tasfiye hükümlerindedir" (ŞAHİN, 1993 1/3) 39) s.1. maddesi kanunun kabulünden önceki "Vakıflar" ile, ayrıca kurulan "Tasfiyeler" arasındaki farkın farkını buldular, bu farkın ve farkın olarak "vakıf"ı kabul etmiştir. İYİ'deki dinenlere göre, cematlara ait olan ve devamlı faaliyet gösteren ticari ve sivil işletmelerin tasfiyesi olacaklar ve kazançları Kanunun 213 maddesi 7. maddesindedir. Cematların gayrimenkul ve menkul kıymet gelirleri vergi dışı kalmaktadır. (Şengün, 1993 213 -CV-)

(4) Şerh Sayısı 331, Şengün, 1993

Özellikle ait gayrimenkullerin vergilendirilmesinin gelince, bu konuda çoktili ihlaller mevcuttur. Örneğin, aynı şahıs esaslarına göre sivil verilmiş mülkiyetler ve gayrimenkuller bu sivil açıklık altına kayıtlı bulunabilir (5). Bu haldeki bir evrak, Devlet Kanun^una göre yürürlükte olduğu anda mevcut bir yeni hakın sahibi bulunmuşsa gibi, (6) sivil de gayrimenkulün sahibi olarak devam edebilir. Bu vakti, bu yarıdaki bir evrakın birleşik vergisi mülkiyetinin (7) tesbitinde, aynı sivil açıklık olması bakımından doğru olacaktır. Böyle olunca gayrimenkulün malik gibi tasarrufla bulunan kişiler birleşik vergisi mülkiyeti olacaktır.

Özellikle ait gayrimenkullerin, nasıl işletilir yolu ile, tapuda vergisi bilgileri aynı kayıtlı olması da mümkündür (8). Bu halde ise, gayrimenkulün tapuda malik olarak kayıtlı bilgi, ya da varsa itilfa hakkı sahibi, aynı vergisi mülkiyeti olacaktır.

Genel ve özel ihlallerle ilgili, biraya verilmiş mülkiyet, vergi-
den ayrılmaz (9).

(5) Kan: 16 Ocak 1936 (1911) sayılı Meclis Müzesinin Kurulması Gayrimenkullerine Katılmaları İçin Kanun Madde 3, ve İhtisai mülkiyet (Şirketlerin 611 -kanun-) Bu konuda, devletin devreye girer veya emirler aynı kayıtlı gayrimenkuller için açıklık olacaktır. Kan: Şirketler (11) 41, 49, 50

(6) Kan: 29 Mayıs 1936 tarih ve 654 n. Kanun Madde 11'nin Kurulması ve sivil sivil haklarında Kanun 16. Vergi 7 E.Ş. 23.3.1937 gün ve 42509 sayılı kararda "Devlet mülkiyetinin önceden sivil mülkiyetinde bulunanlara devreye girer veya emirler aynı kayıtlı, tapuya kaydedilebilirliği" istihad olacaktır. (Kan: Şirketler 117)

(7) Birleşik vergisi mülkiyeti malik, varsa itilfa hakkı sahibi veya malik gibi tasarrufla bulunan kişilerdir (SKK 3).

(8) Kan: Şirketler (1) 34; Posta Kanununa -kanun-

(9) Kan: SKK 4 2.1.

II. DERNEKLER

A. Derneklerin Genel Niteliği

Dernek, kazanç paylaşımından başka bir amaçla, en az yedi kişinin bilgilerini ve faaliyetlerini sürekli şekilde birleştirme-leri suretiyle vâhid bulaş bir kişi topluluğudur (1).

Derneğin bütün faaliyeti, amacı ile sınırlanmıştır. Derneğin birden fazla amacı bulunmaz. Dernek kurucusu yaşıtlanan kişiler (2) ile kurulması yânişlenen (3) dernekler, kanunda gösterilmiştir. Derneklerin üşüklerinde gösterilmesini gerekli kurular da kanun ile tanımlanmıştır (4).

Dernekler, üşüklerinde dernek olarak kurulmuş istediğini açıklararak ve üşüklerini kuruluş yerinde en büyük sülki emrine vermek suretiyle, tüzel kişilik kazanırlar (5).

Özellerin emliyeticiliği, amacı kanun dışıdır ve diğer sebeplerden tüzel kişilik kazanması beklenen vâhid bulaş derneklere, adı şirket hükümleri uygulanır (6).

Derneklerde, geniş ölçüde iktisadi amaçla kurulabilir, fakat kazanç paylaşımına amaçlı olarak kurulamaz (7). Bu varlık, dernekler, üşüklerinde yazılı amaçla gerçekleştirilmesi amaçlı olarak, iktisadi faaliyetlerde bulunabilirler. (8)

(1) Kan: BK 1. 31.12.1971 itibarı ile Türkiye'deki dernek sayısı 41639'dur. (Kan:SKR amaç güdüyen kuruluşların Kanunluk Kanunları 15)

(2) Kan: BK 2

(3) Kan: BK 4

(4) Kan: BK 7

(5) Kan: BK 3

(6) Kan: BK 35. Derneğin vâhid bulaş en büyük sülki emrine verilmesiyle tüzel kişilik kazanılmasına göre, vâhid bulaş kanunları ile tanımlanan amaçları içinde, dernek adı şirket hükümlerinde olacaktır. Dernekler vâhid bulaşına göre kuruluş göre, amaç ve dahiline sülki emrine açıklararak tanıtılır. (Kan: Kanunluk Kanunları 4)

(7) Bu konudaki detaylı tartışma için Kan: Kanun 62 vd. 79

(8) Kan: BK 34/2, TK 13.

Mülkiyet ve sonuçları açısından, bu kurum, tüzel kişiliği bakımından topluluklar için verilen ifade eder. Bu durumda, dernekler ikametgâhları ya da, amaç ve faaliyetleri için gerekli olanlar dışında gayrimenkullere sahip olmazlar. Zengin ve vasiyet yolu ile intikal eden gayrimenkuller ise içişleri Bakanlığı'nın tayin edeceği süre içinde paraya çevrilecektir. Dernekler Kurumu bazı derneklere ihtiyas fazlası gayrimenkullere tasarruf yetkisi verebilir (9).

B. Kamu Yararına Dernekler

Bazı dernekler amaçları ve bu amaçları gerçekleştirmek için gerekli faaliyetlerinin sonuçlarının ülke çapında yararlı olması (10) halinde de, "kamu yararına çalışan dernek" sıfatını elde edebilirler.

Dernekler bu sıfatı, Bakanlar Genel Kurul kararı ve Dernekler Kurumu esası ile kazanırlar. 3538 edilen niteliği kaybeden dernekler hakkında, aynı usulde sıfatın kaldırılması işlemi yapılır (11). Kamu yararına çalışan dernekler, diğer derneklere nazaran bazı hukuki ve idari işlemlere sahiptirler (12).

(9) Şka: 3512

(10) Şka: 3512 n. Cemiyetler Kanunu 17. maddesi ile "bir cemiyetin tüzel kişiliğine hâdis cemiyetlerden sayılması Devlet İşleri Bakanlığı ile İcra Vekilleri Heyetince tasdik edilmesine bağlıdır" hükmü reviz edilmiş, ancak bu statüye tabi olması için gerekli kanuni şartlar gözden geçirilmiştir. Yeni Dernekler Kanunu ile, eski Cemiyetler Kanunu yürürlükten kaldırılmış (ŞK 76), eski cemiyetlerin, durumlarına yeni kanun uyarınca için altı aylık bir süre tanıyanmıştır. Bu itibarla, eski "tüzel kişiliğe hâdis cemiyetler" in tüzüklerini yeni kanun esaslarına intikal ettirerek, kamu yararına çalışan dernek sayılabilen kararı icraat etmeleri gerekmektedir.

(11) Şka: 3512 49

(12) Şka: Kanunla 76 (Kamu Yararına Çalışan Dernekler)

Bu istisnalar arasında, vergiler ile ilgili olanları da vardır. Kama yararına gelişen derneklere yapılan bu farklı muamelelerin altındaki gerekçe, kamuya yararlı faaliyet gösteren bir ühellenin vergisinden devletin yarar geçmesidir. Şüpheli bu vergi tahsil edilmiş olsa, bu kere bütçe kasalı ile, fakat yine kamuya düşecektir. Ayrıca, bu yeni derneklere yapılan yardımların vergilendirilmesesi, aynı düğünce tarzının mahsulüdür.

C. Derneklere Vergilendirilme

1. Dernek Masraflarının Vergilendirilmesi

Çeşitli vergi kanunlarına karşından bahandığında, derneklere vergilendirilmesinde şu esaslar tesbit edilecektir.

Bir derneğin var oluş nedeni, onun amacıdır. Bu itibarla, derneğin bütün faaliyet ve işlemleri hep bu amaca yönelik, ve onun etrafında döner. Dernek, amacına erişmek için çeşitli kaynaklardan maddi menfaatler sağlayabilir. Kamusal sınırlanmış olan kaynaklar, bunlardan ibarettir.

- İyicî yardımları
- Derneğe tertiplenen bala, eğlence, spor müsabakaları (13), konferans gibi faaliyetlerden elde edilen hasılat
- Dernek mensublarından elde edilen gelirler
- Bağış ve yardımlar

Derneğin elde ettiği menfaatlardan çeşitli vergi kanunları karşındaki durumuna göre tahsil edilebilir:

Derneğin üyelerinden tahsil ettiği aidatların, herhangi bir şekilde vergilendirilmesi söz konusu değildir.

Derneğe tertiplenen bala, eğlence, müsabaka, konser ve piyango çekilmesi faaliyetleri ile, dernek malverliğinden elde edilen menfaatlardan vergilendirilmesinde, kamusal, ortada devamlılık gösteren bir ekonomik üretiler biriminin var olup olmadığına bakılacaktır.

(13) Spor müsabakaları ile ilgili ayrıca ele alınacaktır.
(Ska: 50.III: XIV)

2. Darneğin İşletme Kazançlarına Vergilendirilmesi

Darneğin maddi menfaat kaynağı, ona devamlı şekilde bağlı olan ve işleyişi bakımından da devamlılık arz eden bir ticari, sınai veya zirai işletme ise, bu kaynaktan oluşan menfaat Kurumlar Vergisi ile kavranır.

Darneklar, belirli gayelere yönelik kuruluşturlardır. Bu kuruluşturların sahip oldukları maddi araçları, amaçlarına tabii olarak hareketeletirirler. Darneklere, gayeleri için gerekli malları yapıştıran başka, yine gaye ile ilgili yatırımlara yönelirler. Darneklere, sadece devamlı faaliyet gösteren ticari ve zirai işletmelerden sağlanan kazançlar vergilendirilmektedir. Bunlar dışındaki veya arazi yapıştı kazancılar vergi dışı haldedir, serf edilmeyen ve vergilendirilmeyen mallardır, bunlar halinde birilmektedir (14).

Darneğin amacı dışındaki hallerdeki faaliyetinden oluşan menfaatlara darneğe isafesi tabii değildir. Bu tip menfaatlara vergilendirilmesinde, iki ayrı şekilde hareketlenebilir. Bir yol, vergi sorumluluğu bakımından hareketle, kazanç ve hasıla ayrıştı olarak oluşan bu menfaatlara Kurumlar Vergisine tabii tutulmasıdır. Bu şekilde, ticari, sınai ve zirai işletme kazancı şeklinde oluşan menfaatlara kavranmak tabii olmayacaktır. Diğer taraftan ise, darneğin gayesi dışında oluşan menfaatlara adı şirket ortaklarına tabii tutularak, Syelerin kişisel kazançları olarak vergilendirilmektedir.

3. Darnekların Kurumlar Vergisi ile İlişkileri

Kurumlar Vergisi Kanunu açısından darneklar, mükellef değil, bazı istisnai işletmeleri için vergi sorumlusudurlar. Kurumlar Vergisi Kanununun "devam ve mükellefler" (15), "beyanname" (16) ve "tarhiyetin mahabası" (17) ile ilgili maddelerinin birlikte ele alınması sonunda, mükellefler, darneğe bağlı ticari, sınai veya zirai işletme olduğu görülmüştür.

(14) Darneklere kazançlarına vergi dışı bırakılması, istisnai devamlı prensiplerinin zorunluca yönünden eleştirilmektedir. Şu:Janver-GV-217

(15) Şu: KVK 1-6

(16) Şu: KVK 20, 21

(17) Şu: KVK 27

Bu noktadaki mahallik, normal olarak Kurumlar Vergisine tabi olan kazancın, gelir vergisi konusuna giren unsurlardan oluşmasına mukabil, dernek işletmelerinin mülhasıran çıkarı, sınıai ve sınıai kazanç vasfındaki maddelerine iribar olmaktadır. Böyle olunca, dernekler ve derneklere bağlı işletmeler için, diğer unsurlardan oluşan kazanç ve iratlar Kurumlar Vergisi dışında kalmaktadır (18)

Kurumlar Vergisi Kanunu 1/3'ye göre, derneklere ait iktisadi işletmelerin kazançları Kurumlar Vergisine tabidir.

Kurumlar Vergisi Kanunu 3. maddesi, 4. maddesinin de yardımı ile "derneklere ait iktisadi işletmeleri" i tanımlanmaktadır. Buna göre, derneklere ait veya tabii olup, faaliyetleri devamlı bulunma ve sermaye şirketi veya kooperatif statüsüne dahil bulunmayan ticari, sınıai ve sınıai işletmeler" 1. maddesinin açıklamasına meşkil etmektedir. Bu işletmelerin kazanç gayesi güdüp gütmemesi, tüzel kişiliklerinin bulunması, ortaklı maharetleri ve kendilerine tahsis edilmiş sermayelerinin bulunmaması, mahalliyetlerine tesir etmeyecektir (19). Kanundaki bu ifade de, işletmelerin mahalliyetini tesir etmektedir (20).

Tüzel kişiliği bulunmayan iktisadi işletmeler için bunların bağlı bulundukları veya tabii oldukları dernekler tarafından Kurumlar Vergisi beyannamesi verilecek, vergi de sorumlu olarak dernek namına alınacaktır (21). Böylece dernek, kendisine bağlı olan ve devamlı faaliyet gösteren işletmelerinin, vergi sorumlusu olacaktır.

(18) Ekr: 23.III: 1-2n.3

(19) Ekr: EYK 4/2

(20) "...Mahalliyet Vergi sistemlerinde, değil yalnız cemiyet ve tesislere bağlı olan iktisadi işletmeler, hatta doğrudan doğruya cemiyet ve tesislerin kendileri de vergiye tabii bulundurlar. Bide verginin doğrudan doğruya cemiyet ve tesislere kadar meşkil giridilik mevafık görülmese de....." (5422 S.K.Çarukçesi, Ekr:Dernek 639)

(21) Bu açıdan mahalliyet sorumlu ilişkisi, der mahalliyete tabii Kurumlarda daha da belirgin bir hal almakta, vergi, eğer geçen kurumlar hesabına fakat Türkiye'deki mahalliyet veya mahalliyet ya da kazanca o kuruma meşkil kişiler adına alınmaktadır. EYK 27'nin bu ifade tarafı karşısında, yukarıdaki kişiler sadece tahiyat mahalliyetinde, verginin mahalliyet bakımından sorumlulukları bulunmamaktadır. "Resubina" ve "adına" ayırımı, bu sorunu doğurmaktadır.

Berneklere ait yukarıda belirtilen vasıflardaki işletmelerin kazançlarından %15 oranında kurumlar vergisi alınır. Bernegia ve işletmenin, hisslere kazanç payı aktarmaları söz konusu olmayacağına göre, bu oran nihai vergi yükünü ifade eder.

4. Bernek İşletmelerinin Kurumlar Vergisi Muafiyeti

Berneklere ait iticaiî işletmelerin bazı faaliyetlerinde Kurumlar Vergisi muafiyeti söz konusu olur. Bu haller şunlardır:

- İla, fen ve güzel sanatlar ile, tarım ve hayvancılığa öğretilen, yayma, izleme ve teşvik eden veya,
- İnsan ve hayvan sağlığını koruyan ve tedavi eden, ve bu faaliyetleri amaç edinen, ya da,
- Barınacak, izleme evi atelyeleri gibi sosyal amaçlara yönelik işletmeler ile,
- Mübâhizin veya yetkili mercilerin izni ile açılan esnafî, millî ya da millîleştirilmiş sergi, fuar ve panayırılar.

Berneklere ait yukarıda sayılan işletmeler, faaliyetleri ile ilgili Bakanlıklara mütalaca alınarak, Maliye Bakanlığınca Kurumlar Vergisinden muaf tutulabilirler. Bu muafiyetin elde edilmesi, Bernegia "kamuya yararlı faaliyette bulunduğuna" bağlanma gelene, Bernegia, faaliyetin ilgili olduğu Bakanlık ile Maliye Bakanlığı, söz konusu faaliyetin amaçlarının "ülke çapında yararlılığını" araştırarak, sadece bu işletmenin yukarıdaki belirli gayelere yönelerek işletilip işletilmediğini araştırdıktan sonra, Kurumlar Vergisinden muaf olup olmadığını hususunda bir karar vereceklerdir.

Ayrıca, Berneklere ait olup mübâhizen veya tedavi eden sanatoryumlar ve preventaryumlar, mübâhizen kanser, cüzzam ve trahom ile ilgili hastahaneler ve sırf üyelerinin istifadesine tahsis edilen ve alkolik içki vermayan lokel, gazino ve lokanta işletmeleri, herhangi bir karar istisnasına istinad kalmadıkça, kurumlar vergisi dışında kararlıdır.

Berneklere ait olup, sermaye şirketi veya kooperatif statüsünde bulunmayan işletmeler, yatırım indiriminden faydalanamazlar (12).

5. Dernekler ve Defter Kayıtları

Derneklere ait idarî ve işletmeler defter tutma bakımından ticarî muamele tabii oldukları hâlede vergiler tabii değildir (23). Kurumlar vergisinden muaf olan işletmeler, defter tutma mecburiyetinde değildirler. Kurumlar Vergisi mükellefleri ise, Maliye Bakanlığından işler ve muamele hususunda göre defter tutmak için izin isteyebilirler (24).

6. Dernekler ve Diğer Çeşitli Vergiler

Dernekler malik artıkları binâ, arazi ve arsalar dolayısıyla, gayrimenkul kıymet artışına vergisi mükellefi olurlar. Derneklere ait Kurumlar Vergisi mükellefi işletmelerin artıklarında kayıtlı bulunan gayrimenkullerinin artış dolayısıyla husula gelen kazanç ise, Kurumlar Vergisi ile kavranacaktır.

Dernekler malik veya karifâ sahibi olarak ya da malik bilimsel ve hâllerde malik gibi tasarrufları bulundukları gayrimenkuller için Emlak Vergisi mükellefidirler (25). Ancak, bazı sivil ve sosyal tesisler (26) ile, genel eğitimi göze almış derneklere ait binâlar ve kamuya yararlı derneklere ait emlak, kira ve verilmek üzere vergiden muaf olurlar. Bundan istifade edebilmek için, emlak edilen emlaklar doğrudan doğruya dernek amacına tahsis edilmiş bulunması gereklidir.

Dernekler, ilgili bulundukları teşkilat dolayısıyla, Noterlik Kara Teşkilatı Vergisi mükellefi olurlar.

Ayrıca, dernekler kendilerinin vasiyet veya hibe yolu ile intikal eden ve para ile ölçülebilen menfaatler dolayısıyla vasiyet ve intikal vergisi mükellefi de olurlar. Kamuya yararlı dernekler Vasiyet ve intikal vergisi'nden muaf olurlar. Bu statüde bulunmayan derneklerin genel faydalananı için ilim, araştırma, kültür, sanat, sağlık, eğitim

(23) ŞHK: V.V.K. 172

(24) Ticaret Bakanlığı açısından dernekler ticari işletmeleri dolayısıyla, bilhassa mevzuat göre deftere tabidirler. (ŞHK 66). Sınırlı işlemeyle ilgili olarak ve mali bilhaga ile vergi mükellefleri açısından genel olan bu hususlar, Ticaret Bakanlığına derneğe yüklediği bu vasıfı ortadan kaldırmaz.

(25) ŞHK: S.V.K. 3/1

(26) Hastahane, dispensar, sağlık merkezi, ammatoryum, preventoryum, öğrenci yurtları ile kamuya yararlı kuruluşları barınma birimleri tarafından vâcda getirilen yurtlar, öğrenciler evleri, yetimhanalar, mezarlar ve binalar. (ŞHK: S.V.K. 4 f. 1, 2; 14 e)

başar, inar, ayar gibi nakitlere yânelik faaliyetlerini tabii edilen miras ve hibeler de vergi dışı haldedir (27).

Dermekler mükelleflerine uygun olarak edindikleri gayrimenkuller dolayısıyla inâkî Aile Vergisi mükellefleri olurlar. Kama yararlan gâlihan dermekler, bu vergiden muafır.

Dermekler, inâkî veya inâkîsüz surette edindikleri teğatlerden dolayı, Teğat Aile Vergisi mükellefleridir de kamaeder.

Ayrıca, dermeklere ait işlevseler, dermeğe göre gider vergileri mükellefleri edilebilirlerdir. Kamaen inâkî ve muafilikler ile ilgili mükelleflerinde yer alıp, bu işlevseler tarafından üretilen maddelerde, inâkî vergi dışı haldedir (28).

Gider Vergileri arasında yer alan Aile İnâkî Vergisinde, dermeklere ait olup, hastahane, pansiyon, sanatoryum, pansiyon dışpanseur, fabrika, dâğınan ve inâkîhançiler ile, Sovyet Fianlana Teğatlikince teğatîli hastahanelerle oteller ve moteller ve inâkî yurtları ve okul inâkîleri vergi dışı haldedirlerdir.

Dermeklere yânelik dermekleri, Tardim Davarlar Dermegi, Kızılay ve Yorum Davar Dermegi Sanatoryumları ve rehabilitasyon kurulları ile, sağık, dilin ve kâkîlere ait dermeklerin otelyelerinde veya eğitim ve üretilen kurullarında, dışarıdan işçi alınmadıkça ve inâkîli dermeklere inâkî yânelik gâlihanlar dolayısıyla gider vergisine kama olan dermekler de, vergi dışı haldedir (29).

Türkiye'de inâkî tikel kişiler neyanında dermekler, dış seyahat harcamaları dolayısıyla mükellefler olurlar.

Kamaen yararlı dermekler dışında kalan dermekler, Davar Vergisi mükellefleridirler. Harçlar kamaen göre inâkî, inâkîsüz bütün dermekler, gerektiginde harç edilebilir yâneliklerdir.

(27) Mm: V.I.V.K. 3 a,b.

(28) Mm: Gid.V.K. 4,5

(29) Mm: Gid.V.K. 4/5

B. Derneklere Yapılan Bağış ve Yardımlarına Vergilendirilmesi

1. Genel Olarak

Gerçek veya tüzel kişilerin derneklere yaptıkları bağış ve yardımlar, belirli şartlar ve usullerde, bu kişilerin vergi hesaplarına ve mali bildirimlerine ek ederek, onlara vergi avantajı sağlar. Böylece, kişilerin derneklere yardımları, vergi yolu ile teşvik edilmiş olmaktadır. Yardımla bulunan derneğin normal veya kamuya yararlı dernek olması ve yardımla bulunana gerçek kişi veya kurumlar vergisi mükellefi olması ihtimallerine göre, yapılan yardımların tabii olacağı hükümler değişmektedir.

Kişiler ve kurumlarca derneklere yapılacak bağış ve yardımların vergi istisnasının geçerli olabilmesi için gerekli üç şartlardan biri, yardım alan derneğin "kamuya yararlılık" statüsüne sahip bulunmasıdır (30). Kamuya yararlı dernek statüsünde olmayan derneklere yapılan yardımlar indirime tabii tutulmazlar. Bu konudaki ikinci üç şart, yapılan yardımların meşhur karşılığı olmasıdır.

2. Gerçek Kişilerin Yardımları

Gerçek kişiler, bir takvim yılında elde ettikleri gelirin %5'ini kamuya yararlı derneklere yardım olarak transfer edebilirler ve bu mablagı gelirlerinden düşerek gelir vergisi matrahı hesabına düşebilirler.

(30) Ska: GVK 82/1. 903 s.k. ile GVK 89'da yapılan değişiklik icabı, Medeni Kanun'a göre kurulan vakıflara yapılan yardımlara da, derneğe uygulanan usuller uygulanır. Dernekler ile Vakıflar arasında, bu açıdan bir karşılaştırma yapılırsa, derneklere sadece "kamuya yararlı derneklere", vakıflarda ise, "vergi muafiyetli vakıf" kavramı dışında, Medeni Kanun'a göre kurulan her nevi vakıfa yapılan yardımın indirime tabii tutulduğu müşahade edilir. (Ayrıca Ska: ilerde No. 31)

Filial yapılan yardım miktarının bu şekilde indirilebilmesi için, öncelikle bir gelir beyanı şarttır. Karar beyan eden mükellefler, yaptıkları yardım ile serümlerine yitkilmemeler. Yapılan yardım, herhangi bir gelir unsurunun tesbitinde nazara alınmazken, ancak toplam gelir ortaya çıktıktan sonra, bu gelirin %5'e kadarındaki yardım, gelirden düşülmekte, aynı kısım ise gelire ilave olmaktadır (31). Bu itibarla, bilhassa ticari kazanç elde eden gerçek kişiler, ticari faaliyetleri dolayısıyla yaptıkları yardımları, diğer gelir unsurlarının da toplanması sonucundaki gelir ile oranlayarak %5'i hesaplayacaklardır.

Kollektif ve kasandis şirketlerce yapılacak yardımlar da, gerçek kişilerin ticari faaliyetlerinde olduğu gibi, şirket kazançlarının tesbitinde nazara alınmayacak, ancak, bu yardım ortakların şirketteki payları oranında, o kişilerin kendi toplam gelirleri ile karşılaştırmak suretiyle indirilecektir.

Gerçek kişilerde, gelir vergisi açısından tesbit edilen %5 için, özel bir miktar tayin edilmiş değildir.

Gerçek kişilerle derneklere yaptıkları aynı yardımlar, varsa mahiyet değer ile, özel takdirde VUK'a göre oluşan takdir komisyonlarına bulacağı tahdiri komisyon göre değerlendirilir.

3. Kurumlar Vergisi Mükelleflerinin Yardımları

Kanaya yararlı derneğe yardımda bulunan kuruluş, kurumlar vergisi mükellefi ise, yapılan yardım tutarı kurum kazancından indirilir. Üçüncü tesbit edilen bu şartlar burada da geçerlidir.

(31) SSK: SVD 242-246 (Ekilere)

Kurumlar Vergisi açısından Üsullik, ticari kazanç gibi tesbit edilebilen kurum kazancının tayininde, kamuya yararlı derneklere (32) yapılan yardımlar, hasılattan gider olarak indirilmektedir. Bu halde, gerçek kişilerle gelir vergisindeki partilere ^{17A} sınırlandırıcı bir kaidе serk edilmiş, yardımlar kurum kazancının 15'isini ve herhalde 20.000.-TL.yı aşmasını şartı koşulmaktadır. Kurumlar, bu ölçüleri aşan mablagı kazanç olarak Kurumlar Vergisi matrahına ilave edebilecek fakat gelir vergisi stopaj matrahından düşebileceklerdir.

Ayrıca, aynı yardımların bu maddede değerlendirilmesinde, mahiyet değeri yanı sıra, maliyet değeri de (33) yer almıştır. Böylece, mahiyet değeri ve veya maliyet değeri mevcutsa, yardımda bulunan kurum bunlardan birini kullanmakta serket olacak, her ikisi de yoksa, e zaman takdir komisyonu kararı ile oluşan değer uygulanacaktır.

(32) Şhz: EYK 14/6. Derneklardaki "normal dernek" ve "kamuya yararlı dernek" ihilisine karşılık, Medeni Kanuna göre kurulan vakıflarda "normal vakıf" ve "vergi muafiyetli vakıf" ihilisi vardır. Kamuya yararlı dernekten farklı bir kavram olan vergi muafiyetli vakıf, bu statüde genel, hatta veya özel bütçelerde yer alan hizmetleri gaye edinerek kurumsalları ve Bakanlar Kurulu kararı ile elde ederler. Kurumlar tarafından, MK'ya uygun olarak ve her çeşit gaye ile kurulan vakıflara yapılan yardımlar, kamuya yararlı derneklere uygulanan şekilde (15 - 20.000.-TL) hasılattan indirilirken, vergi muafiyetli vakıflara yapılan yardımlarda oran 15'e yükselir, azami miktar sınırı ise kalkar. Vergi sisteminde Vakıflara yapılan yardımların, derneklere nazaran daha geniş bir mablagla ile teşvik görüldüğü müşahade olmaktadır.

(33) Şhz: 14/6. Değerleme konusunda GVK'deki esas nazaran oluşan bu cefak fark, EYK'da 903 e.k. ile yapılan tedilatın GVK'a şaetti-rilmemesinden ileri gelmektedir.

XII. SENDİKALAR

A. Genel Olarak Sendikalar

Sendikalar, iş koluna göre işçi sayılanların ve işverenlerin müşterek iktisadi, sosyal ve kültürel yararlarını korumak ve geliştirmek için kurulan meslek teşebbüsleridir (1).

Sendikaların, esas itibarıyla ticaretle uğraşmaları yasaklanmıştır. Yalnız, bu teşebbüslerin sadece üyeleri için kooperatif kurmalarına ve nakit mevcutlarının % 30'unun aşmamak şartı ile (2) emsal ve iktisadi teşebbüslere yatırım yapmalarına cevap vardır (3). Ne var ki, uygulamada sendikaların bunda bu istihna yöneltmedikleri aşgahada edilmektedir (4).

(1) Ska: SK 1

(2) Bu konuya düzenleyen SK 14/3'deki "... ilgili konfederasyonun muvafakatını almak ..." şartı, Anayasa Mahkemesinin 3-9 Şubat 1972 gün ve E: 70/48 S: 72/3 sayılı kararı ile iptal edilmiştir. (Ska: RG 19 Ekim 1972)

(3) Ska: SK 14/1

(4) Ska: Çelik 321 -mektup-

B. Sendikalarda Vergilendirilme

Sendikalar Kanunu, sendikalara ait malların vergilendirilmesi ile ilgili özel hüküm serik etmektedir. Bu hükme göre, sendikaların ofisleri, kütüphane ve spor tesisleri ile, mesleki eğitim ve toplantıları için gerekli menkul ve gayrimenkul malları vergiye tabii değildir. Böyle olunca, sendikaların yukarıda sayılan hususlara tabii edilen gayrimenkulleri Emlak Vergisi dışında kalacaktır. Aynı husus, Mahal Vasatları ile ilgili olarak motorlu kara taşıtları vergisinde de geçerlidir.

Sendikaların iktisadi faaliyetleri ile ilgili hususlarına vergilendirilmesine gelince, bu konuda, 3422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu kapsamında, 274 sayılı Sendikalar Kanunu ile düzenlenen meslek kuruluşlarının hukuki mahiyetini tesbit etmek gerekecektir. Halen mevcut dernekler kanunu ve Sendikalar Kanunu ile ilgili olarak, sendikalar dernek olarak mütalâe edilirse (5) bu kuruluşlara ait iktisadi işletmelerin Kurumlar Vergisi mükellefiyeti söz konusu olacaktır (6).

Kurumlar Vergisi Kanunu, derneklere doğrudan doğruya ticari amaç ve faaliyet yasağı konulmuş olması ve aksi halde bu kuruluşlara adi şirket hükümleri uygulanacağı esasını da göstererek, derneği değil, bağıli iktisadi işletmeyi mükellef kılmıştır. Bu var ki, daha sonra çıkan 274 sayılı sendikalar kanunu, sendikalara geniş emel varlığı yetkileri tanıyarak, doğrudan doğruya iktisadi yatırımlarda bulunma imkânını tanımıştır.

- (5) Her iki topluluk da, Anayasa'da ayrı ayrı ele alınmış (Mks: Anayasa 28, 29), ayrı kanunlar ile düzenlenmiş, ve farklı bütçe, faaliyet ve hukuki imkânlar ile tesbis edilmişlerdir. Bu var ki, SE'a sükunet olmak şartı ile, SE sendikalar için yine de geçerlidir. (Mks: Kutsal, Milliyet 4.2.1973, Bâğcıoğulları forumu). "Açıktır ki bir hukuk kurumunu düzenleyen hukuk kurullarını ve idkularını, bir kanunun bütçesinde çıkarıp ayrı bir kanun halinde toplamak, o mükellefiyeti bağımsızlığa kavuşturmak için yeterli değildir" (Fery-Tehincalp-Çamolu 677). Bu itibarla sendika dernek ilişkilerinin hala devam ettiği ileri sürülmektedir. (Mks: Çelik, sgs. 324, 325, 334). Ayrıca Mks:Özsanay-Tazel Kipiler-21,22.
- (6) Mks: Seriya derneklerin vergilendirilmesi bahsi (20 III: XIC)

Şöylece sendika mabut mevzuatı ile orantılı belli miktarları aşmamak şartı ile, ticari, sınıfl ve miral işletmeleri yfnetmenin ötesinde, iktisadi yatırımlar da yapabilmektedir. Sendikanın bu kısımları sağlayacağı ticari kazanç mahiyetindeki (örneğin 231. veya 232) kazançlar, sendika bütçesinde Kurumlar Vergisi ile kavranmayacaktır (7).

Sendikaların derneklerden ayrı bir tür kişi topluluğu teşkil ettiği görüşüne itibar olundığı takdirde ise, sendikalar açısından Kurumlar Vergisi Kanununda beşlik olduğu ileri sürülebilmektedir. Şöyle olursa, sendika kazançları bakımından Kurumlar Vergisi Kanunu'na kesin hükümlerle evk edilmesi gerekecektir.

- (7) Sendikaların sermaye şirketlerine yatırım yapmaları halinde, vergi yükü a şirkette oluşan kurumlar vergisinden ibaret olacaktır. Şirket tüzel kişi ortak olan sendikaya, kâr payını stopajla olarak verecektir. Sendikaların ise kişilere kâr tevzii söz konusu değildir. (Mevzuat III:KIX 2/2 a)

III. SİYASİ PARTİLER

A. Genel Olarak Siyasal Partiler

Siyasi partiler, toplum, devlet düzenini ve kamu faaliyetlerini, belirli görüşler yönünde idare etmek, denetlemek ve etkilemek amacı ile kurulan kişi topluluklarıdır (1). Tümel kişiliği olan bu topluluklar, gerçek kişilerden oluşurlar .

B. Siyasal Partilerin Vergilendirilmesi

Siyasi partilerin, amaçlarını gerçekleştirmek için gelir elde etmeye yönelik çeşitli faaliyetleri olabilir (2).

(1) Türkiye'de siyasi partiler 13 Temmuz 1945 gün ve 648 sayılı siyasi partiler kanunu ile düzenlenmektedir. Daha önceleri siyasi partiler 28.6.1938 gün ve 3512 sayılı Cemiyetler Kanununa tabi idiler. SPK, düzenlediği hususlar dışında, Madde-i Kanun ve Cemiyetler Kanunundaki hükümlerin, siyasi partilere uygulanacağı hükümlerle sarih etmiştir. (SPK 135). Ancak, bu iki kanun, maksat, şyelerinin kişisel halleri, tümel kişiliğin iticabı, organlar ve kanuni yollardan kapatılmaları bakımından farklılık göstermektedir. Ayrıca SPK 64, siyasi partilere kamu yararına faydalı olma vasfı tanıyanacağı hükümlerle sarih etmiştir. SPK, bu kuruluşların vergilendirilmesi hususunda da özel hüküm sarih etmiştir. (SPK 65) Bunların dışında, gerçek SPK ve gerekçe 22 Kasım 1972 gün ve 1639 sayılı yeni Dernekler Kanunu, siyasi parti niteliğinde dernek kurmayı ve derneklerin siyaset ile uğraşmasını yasaklamıştır. (SPK 2, BK 4/1)

(2) Mks: SPK 65. Buradaki "mamelek gelirleri", servet idareci kavramı dışına çıkarak, işletmecilik faaliyeti kapsamı dahiline girmektedir.

Parti yayınlarmına satış bedelleri ile, parti bayrağı, flamaı, rozeti ve benzeri emzaların, kimlik cüzdanlarının satışından sağlanan menfaatler ve partiler düşüncelerine hale, eğlence, konser, spor müsabakası, piyango ve konferans gibi faaliyetten elde edilen gelirler vergi dışı kalır. Partilerin başka yolu ile elde ettiği menfaatler ve aldığı krediler de vergilenecek (3).

Siyasi partiler kanununda yer alan hükümler ile, mevcut vergiler arasında bağlantı kurularak şu şekilde de bulunabilir.

Siyasi partilere ait ticari işletmelerin vergilendirilmesinde, derneklere ilişkin kurulların kullanılmasını düşünebilir. Böylece, buradaki kavramların Kurumlar Vergisi ile kavranması mümkün olabilir. Zaten, bu noktada, siyasi partilerin, dernek sayılı sayılmaması problemi de hali gerektir (4).

Siyasi partiler dernek kabul edildiği takdirde, bu kuruluşlara bağlı ve Siyasi Partiler Kanunu'nda da vergileneceği belirtilen işletmeler Kurumlar Vergisi Kanununa tabi olacaktır. Siyasi Partiler dernek kavramı dışına çıkarıldıysa takdirde ise, bu kuruluşlar bakımından Kurumlar Vergisi Kanun'da boşluk olduğu kabul edilerek gerektirir.

(3) Böylece, siyasi partilere yapılan biletler ve bankalarca ayrılabilecek krediler, vekalet ve intikali vergisi, ve Banka Menfaati Vergisinden istisna olmaktadır.

(4) "Bu kanunun çıkarılmasıyla ki, siyasi partiler, dernekler ile aynı işlemlere bağlı tutulmaktan kurtulmuş ve bağımsız bir statüye kavuşmuşlardır ... yine de, siyasi partilerin, siyasi karakteri olmayan dernekler arasında birleşme noktaları ekli tutulmaktadır" "... siyasi partilerin diğer derneklardan ayrılması ..." Şerh: Tunaya 575, 583. Ayrıca, Şerh:Gariye Da 1.

Siyasi Partiler Kanunu, siyasi partilerin maktatları için-
de veya dışında sahip buldukları gayrimenkul gelirlerinin
vergiye tabi olduğunu belirtmekte (5) ise de, hâsıl vergi mevzuatında,
bu maktatların vergiye tabi olduğunu sağlayacak kanuni bir hüküm
maddesi mevcut değildir. Bu konuda, siyasi partilerin dernek sa-
yağıp sayılmaması kanunidir.

Siyasi Partiler Kanunu'ndaki vergiler ile ilgili hüküm
maddesi itibarı ile siyasi partilerin gelirlerini kanunen edinen,
amaç dışında sahip olunan taşınmaz veya taşınmaz mallarına vergi-
leneceğini de belirtmektedir.

Böylece siyasi partiler, bir tüzel kişi olarak, mallar
ile ilgili çeşitli vergilerin mükellefi olacaklardır (6).

(3) Mük: MKE 65/2

(6) Siyasi partiler, amaç dışı sahip oldukları gayrimenkulleri,
derneklerde olduğu gibi, belirli bir süre içinde kullan-
maktadırlar. Parti, gayrimenkule sahip bulunduğu süre zar-
fında Mükellefi olacak, gayrimenkulün devrinden sağladığı
kıymet artışıyla da, kıymet artışı vergisi ödeyecektir.

XIV. SPOR KİŞİLERİ

A. Genel Olarak Spor Kişileri

Türkiye'de, beden terbiyesi ve spor faaliyetleri, spor kulübü mahiyetindeki "gruplar" vasıtası ile yaptırılır (1). Beden Terbiyesi Genel Müdürlüğü teşkilatı içinde tüzel kişiliğe sahip olmayan kişi toplulukları olarak da faaliyet gösterebilen spor kişileri, dernek olarak da kurulabilirler (2).

Beden Terbiyesi Kanunu gereğince tüzel kişiliği bulunan Beden Terbiyesi Genel Müdürlüğü, dernek statüsünde bulunmayan kişilerin kuruluş ve işleyişlerini yürütmek ve tefriş ve kontrolleri ile vakıf sahibidir.

(1) Mh: 378 13 (M. 29 Haziran 1938, 3530 s.k.) Bu maddenin 1. fıkrası Anayasa Mahkemesinin 3.11.1964 gün ve E:43/152, E:64/66 sayılı kararı ile iptal edilmişse de, spor kişilerinin hukuki mahiyetinde bir değişiklik olmamıştır".... kişilerin ise, Cemiyetler Kanununun 29/1/1938'de tüzel kişiliğe sahip bir kuruluş olmayıp ... Beden Terbiyesi Genel Müdürlüğü içinde, kanunla vücut bulan birer kuruluş olduklarından....."A.g. karar için Mh: 378, 11/3/1965.

(2) Mh: 378, spor hukuku, ileri hukuk, sayı 3, 14, sayı 4, 10, ayrıca Mh: 378, Beden Terbiyesi Kanunu IV. yıla kadar 607, Beden Terbiyesi Hukukunun 24, 25, 26.

Türkiye'de, Baden Terbiyesi Teşkilatı dahilinde profesyonel tabii olarak yetkisi, sadece futbol sporu için geçerlidir (3). Profesyonel futbol, profesyonel futbolcu kadrosu kurmuş kulüplerin elde ettikleri gelirlerden bir kısmını futbolcuya imkânî ücretlerini sağlamak amacıyla bir vesicedir. Kulüplerin, profesyonel futbol tabii olarak Ticaret Kanunu Şirketi olarak kurulmaları da esastir (4).

Ekonomik yönde de olan profesyonel kulüplerden kulüp payına diğer haklar (5), kulüp ile futbolcu arasında paylaşılmalıdır (6). Profesyonel futbolcunun bir başka kulübe satıldığı veya kiralanmasından doğan transfer bedeli de, (7) bazı futbolcu ile kulüp arasında bölünür.

Türkiye'deki spor kulüpleri geniş sahalara spor yapma imkânı sunmaması sebebiyle kurulması gerektiğinden, bu kuruluşlar, sadece, özel bir amaçla (8) spor yaptığı ve fakat büyük miktarlarda taraftar ve seyirci olarak ilgilendiği kuruluşlar olarak gelişmektedir (9). Bu yönde ile spor, bir Özetin alanı karakterine bürünmektedir.

(3) Şhs: Profesyonel Futbol Yönetmeliği (50.1193. 29.8.1962)

(4) Şhs: A.g. yönetmelik 62; Madde 10sp. Kulüp Şirketleri, Tercüme 21.5.1974. Ticaret Kanunu açısından, profesyonel şirket kurulacak kulübe, tüzel kişiliğe de sahip olması, ve tek kişi ile de şirket kurulamayacağına göre, başka tüzel veya gerçek kişiler ile bir araya gelmesi gerekecektir. Ayrıca kurulacak şirkete, tüzel kişi olarak ortak olabilirlikleri de olacaktır. Örneğin, kolektif şirketler, tüzel kişiler ortak olabilirler. (5) 1973 yılında, Türkiye Birinci Liginde Fenerbahçe Kulübü 3.699.553 TL, Galatasaray Kulübü de 3.473 lira hasılat toplamışlardır. (Şhs:TDİRYET 1974 Ansiklopedik Yıllığı 127)

(6) Şhs: A.g. yönetmelik 20 vd.

(7) 1973 yılında Türkiye Birinci Liginde, 16 Futbol Kulübü toplam 28 milyon lira transfer harcaması yapmışlardır. Bu yıl içinde Fenerbahçe Kulübü 5.120.000 lira, Beşiktaş Kulübü de 3.487.000 lira ödemede bulunmuşlardır. Bu arada bazı futbolcuların transfer faaliyetlerinin 1.400.000 ve 1.100.000 lira gibi mablaglara yükseldiği görülebilmektedir. (Şhs: a.g. yıllık 129)

(8) Türkiye'de DPT verilerine göre, 1259 spor kulübünde 64 630 lisanslı sporcu vardır. Bunların 31 000'i futbolcudur. Dernek yapılarındaki spor kulüplerinin sayısı ise 31.12.1971'de 4928'dir. Profesyonel futbol tabii sayısı 80'dir. (Şhs: 3.ŞHKP 794. 18r önceki götüreyen kuruluşların Ekonomik Hesapları 15, 16)

(9) Şhs: 3.ŞHKP 791. Burada ayrıca profesyonelliğin teşvik edilmeyeceği ve sendikacı tedbirlerle sadece amatör faaliyetlere uygulanacağı belirtilmektedir. (sh.794)

B. Spor Klüplerinde Vergilendirilme

Yukarıda belirtilen ilişkide, vergi hukuku açısından, futbolculara ödenecek bulunan klüp veya klübe bağlı şirket "Seret Ödeyen", futbolcular da "Seretli"dir (10).

Spor klüplerine ait spor ve idman kuruluşlarının bu faaliyetlerinden elde ettikleri kazançlar, kurumsal vergisi kapsamı dışındadır (11). Ancak, klüplerin personellerine ve bu sayede, profesyonel futbolculara yaptıkları Seret mabiyetindeki ödemeler bakımından vergi sorumlulukları vardır. Seret yapısındaki klüpler, bu Seretlerin vergisini mütasarrıf beyanname ile ödemek zorundadır (12).

Klüpler, ticaret kanunu şirketi mabiyetinde profesyonel futbol takımı kurduklarında, bu şirketler de, spor ve idman kuruluşları olarak vergi dışında kalmaktadırlar. Ancak, bu hususun gerçekleşmesi, bütün ortakların spor klübü vasfında olmalarına ve böylece kazanan diğer görülmüşteki kişi ve teşekküllere intikal etmesinin olanak dışı kalmasına bağlı olmalıdır.

Emmuna istifadesi için kurulan spor klüplerine yapılacak hibelere ve intikaller, vekalet ve intikal vergisinden müstesnadır (13).

Klüplere ait binaların vergi mabiyeti ile ilgili Kanun Vergisi Kanunu 4/a fıkrası, Sadece Terbiyeci Genel Müdürlüğüne tescil edilmiş amatör spor klüplerine ait binaları, gelir ve kurumsal vergisine tabi işletmelere ait veya tahsis edilmiş bulunmasını şartı ile, Kanun Vergisi dışında tutmaktadır. Ancak, yukarıda da ifade edildiği gibi, Türkiye'de genel olarak profesyonel klüplerden değil, klüplere bağlı profesyonel futbol takımlarından bahis edilebilir. Yani, profesyonel olan, klüp değil, klübün bir faaliyetidir (14). Böyle olunca, maddeni serik tarzındaki aksaklık, amatörlik ve profesyonellik ayırımının anlamı ortadan kaldırmaktadır.

(10) GVK 19/3: "Spor müsabakalarına iştirak edenlere verilen ikramiye ve mükafatlar, transfer ücretleri hariç, gelir vergisinden müstesnadır". GVK 61/4: "Sporculara transfer ücreti veya sair mükafatlar ile yapılan ödemeler ve sağlanan mükafatlar..." Seret kategorisine dahildir.

(11) M.K.: GVK 7/3

(12) Klüplerin Seret ödemelerinden dolayı stopaj uygulamaları hakkında M.K.M.S.K., İzmir 6.7.1970 tarih ve M.K. 361/176-12 sayılı rapor-Keyfiyet.

(13) M.K.: VİRK 3 B.

(14) İleride futbol dışındaki spor hallerinde de profesyonelliğe izin verilirse, bu faaliyetler de profesyonellik kapsamına girecektir.

Ulusal Vergisel Kanununda, k pplere ait arsa ve arazi hakkında herhangi bir özellik yoktur.

Beraber şeklinde kurulmayan spor k pplerinin vergilendirilmesinde, vergiye ilişkin ekonomik olay, eŐer varsa  e küpüne baŐlı olduŐu tümel kişiye, aŐel halde, doŐrudan doŐruya Beden Terbiyesi Genel M d rluŐune inafe adlanmaktadır (15).

Tümel kiŐillik olmayan ve Beden Terbiyesi TeŐkilatına da aŐekli bulunmayan (gayri federe) k ppler, belirlenmiŐen kişi topluluklarıdır. Bu k pplerin spor faaliyetlerinden doŐabilecek kazançları, aŐel görüntüler bölümlerine üre vergilendirilmektedir.

(15) Dk: 874 I.

XV. KOOPERATİFLER

A. Genel Olarak Kooperatifler

Kooperatifler, ortaklarının belirli ekonomik menfaatlerini ve özellikle sosyal ve gereksinimlerine olan ihtiyaclarını, karşılıklı yardım, dayanışma ve kefalet suretiyle sağlayıp korumak amacı ile kurulmuş, değişik ortaklı ve değişik sermayeli kuruluşlardır. Tüzel kişiliği kesin bulunmuş tüzel toplulukları, gerçek kişiler ve kesin tüzel kişileri de dahil, belediyeler ve derneklerce de kurulabilir (1). Kooperatifler, kooperatif birlikleri, kooperatifler Merkez birlikleri ve Türkiye Milli Kooperatifler Birliği çatısında, kaduceli olarak örgütlenirler.

Kooperatifler, ekonomik bakımdan yardımcı amaçlı kişilerle kurulmuş bir örgütlenişlerdir (2). Bu itibarla, kooperatifler, ortaklarını eğit amaçlıda bulunurlar. Kooperatiflerde her gayesi güdülmüş amaçlı konusuna değildir (3). Kooperatiflerle, ortakları ile yaptıkları alış varış konusunda oluşan her, ortaklara riskleri olarak ifade olunur.

(1) Şka: EK 1; ayrıca, Fındıklıoğlu 51-54; Foray, Tekinalp-Çanoğlu 578. 1972 yılı sonunda İstanbul'da mevcut kooperatif sayısı 1471'dir.

(2) Eski den ticaret kanunlarımızda düşünülmesi ve ticaret şirketi sayılan kooperatifler, 1969 yılında 1163 s. Kooperatifler Kanunu ile düşünülür hale gelmiştir. Yeni kanuna göre, artık "kooperatif şirket" değil, "kooperatif" vardır. Ancak, TK 136 değiştirilmediği ve halen yürürlükte olduğuna göre, kooperatifler, yine de ticaret şirketi sayılmaktadır. (Şka:Foray-Tekinalp-Çanoğlu 19,20; ayrıca, Karayalçın 54, 55-74-). Yukarıdaki ifadeye rağmen, kooperatifin ticaret şirketi olmaktan çıkarıldığı da ileri sürülmektedir. (Şka: Foray-Tekinalp-Çanoğlu 578)

(3) Şka: Fındıklıoğlu 58 vd; Çavik-İnan 78; Tekinalp-Kooperatif-40.

Kooperatifler "kâr kurumları" olmadıklarından, yıllık faaliyet sonunda ortaya bir "kâr" değil, "hasıla"nın çıkabileceği kabul edilmektedir (4).

Bu hasıla, kooperatifin ortakları ile yaptığı alış, satış ve işlerden oluştuğuna kadar, ortaklar dışındaki kişilerle yapılan işlerden de oluşabilir.

Ortaklar ile yapılan işlerden meydana gelen hasıla, kârda olarak yedeye ayrılır. Ancak, esas amaçla bu hasılının ristura olarak ortaklara iade edileceği muhtemeldir. Bu iade, ortakların sermaye iştirakiyle değil, kooperatif ile yaptığı muamele oranına göre olur.

Ortaklar dışındaki kişiler ile yapılan işlerden oluşan hasıla ise, hiçbir suretle ortaklara dağıtılamaz. Sadece kooperatifin gelişmesine yarayacak işlerde kalmasıyla bu kâr bir fon'da (5) toplanır.

Kooperatifteki yıllık gelir gider farkının en az % 10'a yedek atılmadıkça, ortaklara dağıtım yapılamaz (6).

Ortaklar ile yapılan muamelelerden oluşan hasılının en az % 50'sinin dağıtılması şartı ile, ortaklara, sermayeleri ile orantılı olarak % 7'ye kadar faiz verilebilir. Bu husus için ana amaçla sermaye ve ayrıca genel kurulun aldığı bir kararın mevcudiyeti gerekir (7).

Kooperatiflerde, bilhassa hasılının % 1'inin Ticaret Bakanlığı tarafından "kooperatifçiliği tanıma ve eğitim fonu"na yatırılması zorunludur (8).

(4) EK'da "hasıla" ve "gelir-gider farkı" ibareleri kullanılmaktadır. Bkn: EK 35.

(5) Bkn: EK 36/4

(6) Bkn: EK 36

(7) Bkn: EK 36/3

(8) Bkn: EK 94

2. Kooperatiflerde Vergilendirilme

Çerçevesiyle ilgili vergi kanunlarında, özellikle 1163 s. Kooperatifler Kanunu ve bu kanundaki diğer bazı kanunlarda, kooperatiflerin vergilendirilmesi ile ilgili hükümler mevcuttur. Vergi mevzuatında bu konuda bir çok değişiklik bulunması ve kanununun bazıları gibi gün geçtikçe alınarak, "Kooperatif Olayı" ile ilgili vergilendirme esaslarının kronolojik olarak incelenmesi tabiidir (9).

1. Kuruluşta Vergilendirme

Kooperatiflerin kuruluşundaki ana sözleşme (10) danga vergisinden muaf olduğu gibi, işlemlerin tasdiki de noter harcına tabii değildir. Bu husus, kooperatiflerin tasdik ettirmezlikleri defterler için de geçerlidir (11).

2. Sermaye Katılımında Vergilendirme

Kooperatife nakdi veya ayni sermaye konulabilir. Ortakların kooperatife ayni sermaye olarak tasdik ettiği gayrimenkuller için, kooperatif Kanunu 35 maddesinde Emlak Alın Vergisine tabii olur (12).

3. İşletmede Vergilendirme

Kooperatife ait işletmelerin ticaret siciline kayıt ve tescil işlemleri harca tabiidir (13).

(9) Vergilendirme ile ilgili esaslar, kooperatiflerin Sat Kademelerini teşkil eden Merkez Birlikleri ve Milli Birlik için de geçerli olur.

(10) Kooperatif, en az yedi kişilik yarıllı sözleşmesi ve işlemlerin noterce tasdiki ile kurulur.

(11) Kan: KK 93/16. DWE 18 Kooperatifler bakımından anılanı kaybetmiştir.

(12) Kan: KK 93/2, EAV 9 (normal oran Kan 70'dir)

(13) Kan: KK'a ek 1 sayılı tarife, C.

Kooperatifler, işleyişleri sırasında işlemlerden dolayı Damga Vergisi mükellefi olurlar. Sadece, Tarım Satış Kooperatifleri ve Birlikleri ile, Tarım Kredi Kooperatifleri ile ve Çay Ziraatını geliştirmek amacı ile yetiştiriciler tarafından kurulmuş kooperatiflerin, her türlü işlemlerinde düzenlenen kağıtlar, bu kuruluşlarca düzenlenen her türlü damga vergisi istisnası sınırları içindedir (14).

Sanat keffâlet ve küçük sanat kooperatiflerinin, ortakları ile ilişkilerinde tamami edilecek her türlü senetleri, her türlü nakit senetleri, ipotek ve rehîn senetleri de Damga Vergisine tabi değildir (15).

Kooperatiflerin yaptıkları bina inşaatı, gider vergilerinden olan bina inşaat vergisi sınırlarına girer. Yalnız, kooperatif eliyle yapılan sanayi ve küçük sanat siteleri ile, sanayi kuruluşları bu vergiden istisnadır (16).

Kooperatifler ve bu kuruluşları, girişimleri kredi ve keffâlet işlemlerinden dolayı, Gider Vergileri Kanunu uygulamasında "Banker" sayılabilirler. Ancak, bu kuruluşlar birbirlerinden ve ortaklarından aldıkları faiz ve komisyonlar ile, ortaklarına keffâlette bulunmalarını sonucu aldıkları paraları bakımından, banka ve Sigorta Mükellefleri Vergisinden muafl olurlar (17).

(14) Ska: DVK'na ek 2 sayılı tablo, 9/15, 16

(15) Ska: DVK'na ek 2 sayılı tablo, 9/16

(16) Ska: 1318 n. S.Ş. 67, ek 1, 2

(17) Ska: EK 92/1 e.

Kooperatifler kiraya verilmemek (18) ve veya irat getiren bir cihete tahsis edilmemek şartı ile, gayrimenkuller üzerinden alınacak her türlü vergiden, ve bu kapsamda Emlak Vergisinden muaftırlar (19).

Kooperatiflerin konuları ve gayelerine uygun olarak ortaklarına (20) temlik edacakleri gayrimenkullar dolayısıyla doğacak her türlü vergi, rezile ve harçlar, istisna hükümleri dahilindedir. Bu halde söz konusu olan, Emlak Alın Vergisi veya Varaset ve İntikal Vergisi ve Tapu Harçları ile ilgili vergi ve harçlardır.

Kooperatifler, yatırım indiriminden istifade edebilirler. (21)

(18) KK 93/1 C'deki "...irat getirmeyen bir cihete tahsis edilmediği sürece ..." ibaresindeki ifade hatası Senato Genel Kurulunda görülmüş, fakat tasarıya Millet Meclisine İadesi ile esasen kaybına uğrunacağı ve yanlışlığın esasen taallük ettiği düşünüldüğü ile netice aynen bırakılmıştır. (Bkz: İnar, Şevik 248)

(19) Bkz: KK 93/1 C, EVK 22

(20) KK 93/1 d. Madde içinde ifade bağlantısı kurulunca anlamsız bir şekil almaktadır. "Kooperatifler ... ortakların temlik edacakleri gayrimenkuller her türlü vergi ve harçtan muaftır". Söz geçen maddenin gerekçesi ise şöyledir: "...Kooperatifler gayrimenkul alırken harç ve vergiye tabi olduklarından ve ortakları adına hareket ettikleri için, ortaklarına ifras muamelesinde ikinci bir defa vergilenecekleri baksız olacağı düşünülmesi ile, 1 inci fıkraya 3 bendi olarak, (ortakların temlik edacakleri gayrimenkuller her türlü vergi ve harçından) ilavesi uygun görülmüştür".

(Bkz: Millet Meclisi Çeşitli Komisyon Raporu, 30/6/1967, Esas No: 1/151, 2/232, 2/53, Karar No: 2). Bu gerekçe karşısında, "ortakların" değil, kooperatifin "ortaklara" yapacağı temlik işlemleri vergi dışı tutulmak gerekmektedir.

(21) Bkz: EVK 8/son fıkra.

Kooperatif kazançlarına vergilendirilmesinde, (22) bu kazançlar esas itibarı ile, kurumlar vergisi ile kavranır (23). Ancak, ana sözleşmede :

- Sermaye üzerinden kazanç dağıtılmaması.
- İdarî Meclisi başkan ve üyelerine kazanç üzerinden hisse verilmemesi.
- İhtiyat akçelerinin ortaklara dağıtılmaması (24) ve,
- Mübâhâren ortaklar ile iş görülmesine dair hükümlerin bulunması ve bu esaslara fiilen uyulması şartı ile, kooperatif, Kurumlar Vergisinden muaf olur.

Kooperatiflerin, ortakları ile yaptıkları işlerden oluşan kazanç, ristura olarak, maddeden veya sınıfa iade olmaktadır.

Bu ristura :

- İşletim kooperatiflerinde ortakların satın aldıkları malların kıymetine göre,
- Üretim kooperatiflerinde ortakların kooperatife sattıkları veya kooperatiftan satın aldıkları malların kıymetine göre,
- Kredi kooperatiflerinde ortakların kullandıkları kredi tutarlarına ve,
- Ortakın genel giderler için ödediği, fakat zarf alınmadığı için iade edilen meblağa göre hesaplanır.

Risturular, Kurumlar Vergisinden müstesnadır (25). Bu itibarla ortaklar ile yapılan işlemlerden oluşup, iade olunmayan kısım ile, ortaklar dışındaki kişiler ile yapılan işlerden elde edilen ve satan dağıtılmaya elverişli olmayan kazançlar, kooperatifin Kurumlar Vergisi maddesine esas teşkil edecektir.

(22) RK 93/3, AY 7/16'ya peşinen yaparak, bu konuda yeni bir hüküm getirilmiştir.

(23) Bkz: KVK 1/3

(24) Bu husus ana sözleşmede yer almazsa dahi geçerlidir. Bkz: RK 39

(25) Bkz: KVK 8/2. Ayrıca Bkz: Akdeniz (II) 14, 15

Risistemlerin genel kavramdan ayrılmasıyla, risistemler te-
kerarise genel iş hacmine olan nisbatı esas tutulmaktadır (26)

Kooperatiflerin Ticaret Bakanlığı emrine yetkileri ile i
Ticaret ve Eğitim Fonu iştiraki, kamu hukukü gereği ödenmişin-
den, organik bir gider olarak kurum kavramına tabiiyinde indiri-
lecek unsurlardan sayılmaktadır (27).

Kurumlar Vergisi oranı, kooperatiflerde de % 25'dir. Koo-
peratiflerle, ortaklarına ödedikleri risistemler mekul sermaye
iradi olmadigına (28) göre, kooperatiflerin bu konuda Gelir Vergi-
si stopajı yapmaları söz konusu değildir (29)

Ortaklar ile yapılan işlerden deşer kazancın en az % 50'si-
nin risistem olarak dağıtılması şartı ile, sermaye payına göre
ödenen faiz (30) ise, elde eden ortak açısından mekul sermaye ira-
didir. Ancak, bu ödenen kazanç payı mebiyetinde olmadığı ve Gelir
Vergisi Kanunu 96'da düzenlenmediği için, kooperatif tarafından
Gelir Vergisi stopajına tabi tutulmasının gerçek kişi ortağa
ödenecettir.

Ortaklar dışındaki kişiler ile yapılan işlerden oluşan koo-
peratif kazancı, kooperatifin gelişmesine yarayacak özel bir fonda
toplanacağına ve ortaklara Hİİ şeklinde intikal edemeyeceğine göre,
bu meblağın da Gelir Vergisi Kanunu 96'ya göre dağıtılmayan kurum
kazancı sayılarak Gelir Vergisi stopajına tabi tutulması olanaksızdır.

Kooperatiflerin, işveren ve tacir sıfatından deşer sorumlu-
luklarında bir özellik yoktur.

(26) KVK 8/2 son cümle, ortaklar ile yapılan işlerden oluşan kazancın
tamamı risistem olarak iradi oluncakmış gibi, ortaklar ile yapı-
lan iş hacminin genel iş hacmine olan nisbatını esas tutmaktadır.
Ortak için Bkz: BSK 383.

(27) Bkz: KVK 14, GVK 40, Başar 55.

(28) Bkz: GVA 75/3

(29) Bkz: GVK 96

(30) Bkz: Du 7.

XVI . GENEL OLARAK TİCARİT GİRİŞLERİ

Türk Ticaret Kanununda ticaret girişleri iki gruba ayrılmıştır: şahsi girişler (1). Ticaret Kanununa göre ticaret girişleri, tüzel kişiliği bulunmayan kişiler, anonim ve limited şirketlerden ibarettir (2).

Bazılar Kanun ile değiştirilen eski girişlerde ise, tüzel kişiliği bulunmayan işletmeyi, kanun kendi amaçlarına işletme ortakları, müdürleri, tüzel veya şahsi bir faaliyette bulunmuş olurlar(3).

Ticaret Kanunu'nun koyduğu esaslara uygun olmayan girişlere, eski girişler hükümleri uygulanır (4)

Ticaret Kanunu girişleri birinci sınıf ticaret şirketleri bilâhale usulüne göre defter tutarlar.

(1) Kan: Kuvâtinoglu 62, 64, 71.

(2) Kooperatifçilerin durumu için Kan: 20 III:II, m. 2.

(3) Kan: 20 III t 8.

(4) Kan: 78 156, 244

3. Kollektif şirket kurumlarının Vergilendirilmesi

Kollektif şirketler, şirket kurumlarından dolayı herhangi bir verginin mükellefi olmazlar. Gelir Vergisi maddesi gereği hishisselerin gelirlarini kavradigina göre, bir kümel hissi olan kollektif şirketin bu alanda mükellefiyeti neten olmaz kurumu degildir. Kurum kurumlarının vergilendirme Kurumlar Vergisi Kanununda ise, bu şirketler hakkında hüküm yoktur(4). Gelir Vergisi Kanununda ticari kurumları belirten 37.maddeye göre neten bir kuruma ise, kollektif ortaklarin şirket kurumlarından aldıkları paylar ticari kurum hakkında sayılmakta ve şirkette oluşan kurum, ortaklar kurumu ile geliri vergisi kapsamına sokulurak, ticari kurum kategorisi dahilinde göre vergilendirilmektedir.

Höyle olursa, ortaklarin isabet edecek his payına göre teğkil edecek kurum da geliri vergisi ticari kurum esaslarına uyularak hesaplanmakta, ortaklar kurumuyla ilgili sayıların kendilerinin, eg ve hisse grublarının payları Kurum, hisse, vb. Şirketler gider olarak indirilecekler (5), bu hisse grupları ile ilgili değerler ise, kuruma ilave olmaktadır.

Kollektif şirketler neten isbaret ile ticaret şirketi olduklarından, ortaklarin şirket kurumu ile alda ettikleri kurumlar, ticari kurum sayılmaktadır. Ancak, Gelir Vergisi Kanunu'na göre, kollektif şirketin herhangi meslek faaliyetinde bulunması halinde, gerek şirketin bu faaliyetten alda ettiği kurumlar, gerekse ortaklarin şirketten alda ettikleri kurum payları, herhangi meslek kurumu sayılır (6).

(4) Gelir Vergisi Kanununda neten teğkil olan alda hükümünde, kollektif şirketlerin kümel hissiyeti yoktur. (Mevzuat: Gelir Vergisi Kanunu-11-1960-) Höyle olursa, hisse grubu kurumu kendi meslekten hisse grubu, ortaklar kurumu, alda ettikleri kurumlar da ticari kurum olarak Höyle Gelir Vergisi Kanununa girilmektedir. (Mevzuat: Kurumlar Vergisi Kanunu-199-1961- ve Kanun, 371) Mükat Kurum ilave de.

(5) Mükat: 41/41.

(6) Mükat: 41/41, 46/41

Bu itibarla, şirketin yapılış serbest meslek kazançlarının 215 gelir vergisi stopajına tabi olmaları gerekir (7).

Serbest meslek faaliyetinde bulunan kolektif şirketlerin kazançları, Gelir Vergisi Kanunu'ndaki serbest meslek kazançlarının belirlemesini esaslanarak hesaplanmalıdır (8). Bu itibarla, ticari kazanç hesaplanmasında geçerli olan, "ortakların eş ve çocuklarının yapılan serast ve hizmetlerinin gider keyfi edilememesi" esasına bu alanda uygulanması gerekmektedir. Ayrıca, serbest meslek kazançlarının elde edilmesinde tahsil edilecek gelire, bu alandaki kolektif şirketin kazançlarının tahditinde, sadece tahsil edilmiş veya tahsil hükmünde bulunan para ve eşyaların itihaf olacağı, tahsil edilmiş olan alacaklar ise, matrah dışı kabul edilir.

4. Kolektif Şirketler ve Vergi Cezaları

Kolektif şirketler bir tüzel kişi olarak, vergi mükellefiyetleri ve sorumluluklarına karşın, vergi cezası tahakkukuna uğrayabilirler. Bu konuda tüzel kişilerin sorumluluklarına ilişkin genel esaslar uygulanır ve ceza kollektif şirkete kesilir (9).

Kolektif şirket ortaklarından, şirketten elde ettikleri her payın var-tilendirilmesinde de, ceza sorumluluğu esas itibari ile şirket tüzel kişiliğindedir. Bu hal, kolektif şirketin hukuki yapısından ve tüzel kişiliğe sahip bulunmasından ileri gelmektedir.

Kolektif şirkette oluşan ve gerçek kişi ortaktan herhangi payını ceza teşkil eden mablag, tüzel kişi anlamında cezalı edilmektedir. Kolektif şirketin, kendi içtihadı saydıkça gelire ve vergi stım veya sorumluluk ile sonuçlanan işlemlerden dolayı, birinci derecede sorumlu olması, bu alandaki tüzel kişilik standardına doğal bir sonuç olmaktadır (10).

(7) Kan: GVK 94

(8) Kan: GVK 67,68

(9) Kan: 20.1 : 11 2/3; 20.11: 14.

(10) Kan: Arkan 129,132

Ancak, şirket hesaplarında kasaya uygun şekilde tesbit edilen kasalar, diğer taraftan işleri ile ortaklara istiklal ettikten sonra, ortakların bu kasaları, kişisel beyannamelerine itihaf etmemesi veya gerçeğe aykırı olarak tasarruflarını nakdi ile, şirket kasasına nakletmiş olmaları devreye alınmalıdır.

IV. Komandit Şirketler (1)

A. Genel Olarak Komandit Şirketler

Komandit şirketler, "adi komandit şirket" ve "sermayesi paylara bölünmüş komandit şirket" olarak iki gruba ayrılırlar.

Adi komandit şirketler, kollektif şirket gibi kurulmuş ve işleyen işletmelerdir (2). Bu şirketlerin faaliyeti, ortak yapısında sınırlıdır. Komandit ortak, kollektif şirkette olduğu gibi şirket faaliyetini yöneten ve sorumluluğu sınırsız olan gerçek kişidir. Bu itibarla, adi komandit şirket de, "genel şirket" kategorisinde girer. Komanditer ortak ise, şirkete sermaye katmaya belirlenmiş ve şirket işletmelerinden dolayı diğer kişi sorumluluğu, bu sermayeyi şirkete belirsiz ile sınırlı olan, ve şirket faaliyetine katılmayacak gerçek veya tüzel kişidir. Bununla birlikte, bu ortak, şirket bakımından pay almaktadır. Böylelikle, komanditer ortak, şirket faaliyetini işleten, ancak olarak sermayesini işleten bir kişi olarak kalır.

B. Komandit Şirketlerin Vergilendirilmesi

Adi komandit şirketler de bir tüzel kişi olarak gerçek vergilerle sorumluluğu almaktadırlar (3). Bu yönde, adi komandit şirket kurucuları da, doğrudan doğruya gelir vergisi ve Kurumlar Vergisi kapsamına girerler.

Şirkette oluşan karardan komandite ortakta oluşan pay, o gerçek kişilerin ticari kazancı olur ve yıllık gelir vergisi beyannamele deklare olur.

Gerçek kişi komanditer ortakın şirketten elde ettiği net pay ise, net gelir vergisi ile olarak vergilendirilir. Şirket, gerçek kişi ortakta yaptığı bu ödemeden dolayı, gelir vergisi stopaja yapacaktır (4).

(1) Sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketler ile ilgili ayrıca ayrıntılı bilgi için bkz. Şirketler Kanunu, adi komandit şirketler ile ilgili olarak.

(2) Kollektif şirketlerin kurulması, işleyişi, tüzel kişiliği ve bu konuda yapılan diğer hükümler ile ilgili olarak, komandit şirketler için de geçerlidir.

(3) EKV: 20/11/1971 VII 5/1.

(4) EKV: 20/11/1971 VII 5/1.

Gelir Vergisi Kanunu'nun tamim gelirin yüzde, stopajın kâr tavilini takip eden ayın 20'sine kadar vergi dairesinin beyan esli-
mesi gerekir. Ancak, bu konuda, komanditer şirketin yapılan stopajın
şekli vardır. Kanunun 63'üncü maddesinde, şirkette kâr zarar dikkat
hesap defterinin son genel bilanço tasdik edilebilince ve sonraki ayın
20'sine kadar gerçek kişi komanditerin payına uygulanacak stopaj,
şirket tarafından beyan edilebilir. Bu var ki, bu tamim gelirin
uygulanması, bilanço tamiminin tamamlanması için gerekli diğer belgeler-
den, verginin beyanına ayrılmıştır. Bu sebeple, Maliye Bakanlığı Vergi
Usul Kanunu 17. maddesini işleterek, şirketlere bu konuda ek diğer belgeler
kaldırıldı.

Gerçek kişi ortak, şirketten aldığı ücreti 1971 maddesindeki kârda,
kanun o ya da beyannameine ibtal etmektedir. Ayrıca, uygulanacak stopaj
ile yıllık gelir vergisi beyannameisi arasında gayet kısa bir süre olursa,
diğer yandan şirketler stopaj mükellefiyeti delayını ile, bilanço tamimini
bittikten sonra şirketler (3). Bu konuda, komanditer şirketin payından
yapılacak Gelir Vergisi stopajından var geliri tasdik edilmektedir (4).

Komanditer şirket, diğer kişi komanditer ortakların kâr payını, stopaj
payından ödeyecektir.

(3) Komanditer şirketlerde, 20 Ocak ile 20 Mayıs arasında stopaj uygulanır-
ken, bu arada süresiz tevkifatli stopajına dair VUK 2.0. 1.2.1971
tarifli karar için Maliye Bakanlığı, G. İK, 6.5, 54.390.

(4) Maliye Bakanlığı 79, 77, 84 değişiklik tasarrufları ile, komanditer şirketin
payı ile ilgili tevkifat sistemi tanzim edilmiştir.

III . ANONİM ŞİRKETLER

A. Genel Olarak Anonim Şirketler

Bir tüzel kişilikçe teşkil olan anonim şirket (1), en az beş kişiden ibaretli ile kurulur. Üretkenler gerçek kişi veya tüzel kişidir. Ortaklarına şirkete ve dolaylı olarak şirketli kişilere karşı sorumlulukları, Şirketin faaliyetleri sermaye ile sınırlanır. Ayrıca, şirketlerin şirkete yitimes ve teminatın pay olan hakları, genel olarak (2) sermaye payları ile belirlenir. Böylece olarak, anonim şirketler, sermayenin öznel ve tüzel kişiden, "sermaye şirketi" olarak değerlendirilirler. Ancak, bu hal, anonim şirketin "şirket" unvanının yoksunlaşmasına sebep olur. Sonuçta, faaliyetinde "şirketler" "kurumlar" olarak şirketli olarak değerlendirilir (3). Şirketlerin şirket ile olan bağlantı ilişkileri, sermaye payları üzerindeki vâkâf hakları vasıtası ile vâkâf halinde ve gerçekleştirilir.

Anonim şirket, gerçek hallerde tüzel kişidir (4). Bu haller, anonim şirketin iradesi ile gerçekleştirileceği gibi, anonim şirket iradesi dışında kendiliğinden (ipso facto), ya da, mahkeme kararı ile de gerçekleştirilir.

(1) 31.12.1973 tarihli ile, sadece İstanbul'da 2307 adet şirket faaliyet halinde.

(2) İstatistiksel paylar, vb ile bu konuda kayıtlı İstanbul vardır. (Mevzuat 198)

(3) Mektup 21 277, 278

(4) Şirketin tüzel kişiliği ile ilgili ayrıntılı bilgi için Mektup 148 vd.

B. Anonim Şirketlerin Vergilendirilmesi

1. Anonim Şirketin Kuruluşundaki Aşamalar

Anonim şirketin kuruluşu sırasında karşılaşılan bazı mali yükümlülükler, kuruluş aşamasını olarak işlenmektedir. Yapılan işlemlerin kaygısı ile gerekli olan bu hususlar, vergiler ve diğer vergilerinden oluşurlar. Kuruluş ile ilgili bu hususlar, şirket kuruluşuna ilk tesis ve tasarruf giderleri olarak umumî yapılabileceği gibi, muhtelifliklerle, her yıla ayrı ayrı da edilebilirler.

Anonim şirket kuruluşunun yasal olarak ve hukukta neticesi olarak, kanunen sorumlu bir şahıstır. Bu aşamada, esas ortaklara konulan beher hisse için, kuruluş kıyafetinin (anonim şirket sermayesinin) %0,5¹ oranında noter harcı (3) ödenir. Bu harç 25.000.- lirası aşmaz. İnce kuruluş, ayrıca yasal bir belge olarak, Şerh Vergisi tabiidir. Burada da neticesi yasa, kuruluş kıyafeti, yani şirket sermayesidir. Örneğin, ilk 5 Milyon lira için 250, sonra gelen 10 Milyon için % 7,5, ve 10 Milyon lirası yukarı için % 5² dir. Ancak bu verginin miktarı 250.000.- liradan fazla olmaz.

Anonim şirketin kuruluşuna ait kuruluşun diğer kuruluşun Şerh Vergisi, şirket kuruluşunu tescil ve ilandan itibaren 10 ay içinde (6) ödenmelidir.

Kuruluş için Ticaret Sicilinde³den izin alınan anonim şirket için ayrıca Ticaret Sicilinde tescil harcı alınacaktır. Bu harcın süresi, şirketin kuruluşu Ticaret Siciline tescil edilir ve resmi mülkiyet kazanılır. Kuruluş tescilli yani süre, şirketi tescille yetkili kişilerin de tescilli ile her iki durum ilmi edilecektir (7).

- (1) Örneğin harcı 250¹ oranında, ayrıca noter harcı ödenir. Noterlerin kefil oldukları kaygılar 250 sayılı Değerli Belgeler Harcına tabiidir.
- (2) Normal olarak Şerh Vergisi, Şerh pulu yapılmamak suretiyle ödenir. Ancak uygulanması belirlenmiş miktarı aşan Şerh Vergileri tabii harçlığı tescil edilmektedir.
- (3) İlmler 25000000 Ticaret Sicili Kanununda belirlenmiş 2.500 lirası yapılır.

Ortaklara yapılacak tür payı kararları, ayrı bir tabiihi gerektirir. Ancak tür payı ortaklara ne vakt, hangi organ tarafından, hangi koşullar altında verilmiştir. Bu hususlarda aydınlatılması, kesinlik ihtiva eden bir kararın ortaya çıkmasına yol hazırlayacaktır.

Kararın vergilendirilmesinde, bundan sonra, şirketin tür dağıtım politikasına ve ortakların hukuki yapısına göre ortaya çıkacak tabiihi-ler  ikacaktır.

Şirket genel kurulu, hesap devri(15) sonunda itibaren 6 ay içinde toplanarak, tür devri(16) kararını çıkarır. T r payının ortaklara intikali ancak bu karar ile hukuki g cerliliğe kavuşacağından,  irket kararnesi çıktıktan en azından bir sonraki yıl içinde g cecek, ve o yılki irat ve gelirlere oluyacaktır.

Bu g zilde tür payı elde eden g rnek ki i, bu kararnesi mevkeli sermaye irat olarak gelir vergisi beyannamesinde göstermektedir. T r payı elde eden kişi, bir başka "Kurumlar Vergisi mükellefi" ise, bu karar, normal olarak elde ettiği  ktirak kararnesini, kendi kurumlar vergisi beyannamesinde ihlal eder (16).]

Şirket, tür dağıtımına taktirde, dağıtılmayan netlik, ortak yapısı ne olursa olsun 220 gelir vergisi mevkiine tabii olur.

(15) Hesap devri, normal olarak takvim yılıdır.

(16) Bu kararnesi, " ktirak kararnesi istisnası" ilerinde elde edilmektedir.

Şirketin her defter tutanağı ile, her mükellef gerçek kişi ortaklarının payları 220, her mükellef gerçek kişi ortaklarının payları 225 geliri vergisi stopajına tabi tutulurlar. Bu mükül mertebe iradını beyannamelelerinde gösteren kişiler, yapılan stopajın, ödemelerini gelir vergisinden mahsup edebileceklerdir.

Anonim şirket, her mükellef tüzel kişi olan, daha geniş bir itade ile, kurulumlar vergisi mükellefi olan ortakların yapacağı her pay alınmasını hiç bir haklılık tabii sebepten dolayıdır. İhtisabı kuruluğundan, bu mükellef, bir "İhtisabı kuruluğundur". Her mükellef kuruluğuna (17) her pay alınması anonim şirket, yapılan stopajın 225 oranında kurulumlar vergisi stopajı yapacaktır.

Ayrıca burada, her ortaklık anonim şirketin ortaklarından ikisi her mükellef gerçek kişi (TMSK), biri her mükellef gerçek kişi (TMSK), biri her mükellef tüzel kişi (TMSK), biri de her mükellef tüzel kişi (TMSK) dir.

(17) Madde 224, Her mükellefiyete tabi kurumlara vergi rejimi ile ilgili olarak alınacaktır. (Madde 224)

[]

Kurumlar Vergisi Mükerrer

- []

113 37

[]

- []

25 1. Kurumlar vergisi (Ticari Sicil Kanunu Madde 25/1)

- []

25 1. Kurumlar vergisi (Ticari Sicil Kanunu Madde 25/1)

- []

25 1. Kurumlar vergisi (Ticari Sicil Kanunu Madde 25/1)

- []

25 1. Kurumlar vergisi (Ticari Sicil Kanunu Madde 25/1)

+ []

Kurumlar Vergisinden istisnaya tabii kurumlar

+ []

Kurumlar Vergisinden istisnaya tabii kurumlar

[]

25 1. Kurumlar vergisi (Ticari Sicil Kanunu Madde 25/1)

- []

25 1. Kurumlar vergisi (Ticari Sicil Kanunu Madde 25/1)

[]

- []

25 1. Kurumlar vergisi (Ticari Sicil Kanunu Madde 25/1)

[]

+ []

1. Kurumlar

[]

25 1. Kurumlar vergisi (Ticari Sicil Kanunu Madde 25/1)

25 1. Kurumlar vergisi (Ticari Sicil Kanunu Madde 25/1)

DMGK - 135 37 reviziyası

DMGK - (reviziyat yok)

DMGK - 135 37 reviziyası

h. İştirak Kurumları İncelenmesi

İştirakçi kurumun da bir maddi şirket olduğu varsayılırsa, iştirak eden şirketin iştirak edilen şirket sermayesinin en az %10'unu bu şirketin kurulduğundan itibaren, ya da bilfihiye tarihinden en az bir yıl önceki tarihi itibarıyla elinde tuttuğu ile, iştirak eden şirket elinde tuttuğu hisseler payları kendi kurulumları vergisel mevzuatına dahil olacaktır. Böylece, aynı kurum, iki tarafta vergilendirilmiştir. Ancak, bu maddeli iştirakçi kurumların geliri vergisel mevzuatına dahil olacaktır.

e. Maddeli Şirketlerin Belgelenen Kurumların Sektörüne Dahil Olmaları

Maddeli şirketin ana faaliyeti ticaretin veya genel kabul görmüş diğer faaliyetleri, kurulumları, faaliyetleri, ortakları itibarıyla şirketin %10 oranında gelir vergisi tevkifatı yapacağı yukarıda belirtilenleri, şirket faaliyetleri için bu kurumların, ilgili faaliyetleri ortaklara dağıtılmaktadır.

Bu halde, her maddeli şirket için ortaya yapılacak bilanço, kurulumların tevkifatı için belirlenen olduğu için, belirli bir tevkifat işlemi yapılmayacaktır.

Her maddeli şirket için ortaya yapılacak bilanço ise, o anda uygulanmakta bulunan gelir vergisi tevkifatı (%10) ile, vergilendirilmeyen kurumun sermayesi uygulanacak tevkifatı (%10) farkı ile belirlenmektedir. Her maddeli şirket için ortak için uygulanacak maddeli işler de belirlenir. Ancak, burada belirli uygulanacak %10 Kurulumlar/Vergisel tevkifatı olarak, yani ilk bilanço gelir vergisi, Kurulumlar Vergisi tevkifatı ile maddeli olacaktır.

Her maddeli şirket için ortaya yapılacak bilanço payı dağıtımına ilişkin eden maddeli de, kurulumların faaliyetleri birlikte %10 tevkifatı uygulanır. Bu halde, bu durumda %10 payı kendilerine, belirlenen uygulanacak tevkifatı

Devir ile vergilendirilmeğe bir sıra sıra gelmiştir. Burada bir maddi giderin, ancak bir maddi (veya sermaye) paraya birleşmiş hâlinde) giderin bir kısmı olarak son bilinen 1938 hâlinde (32), belirli paraların karşılığı olarak, aynı sıra maddi giderin birleşmiş hâlinde karşılığı olarak vergilendirilmiştir. Devir maddelerinin, birleşmiş hâlinde birleşmiş hâlinde devir beyannameinde ise, devir olan giderin devir giderin kadar karşılığı karşılığı olarak devir ve bu karşılıkların vergilendirilmesidir.

Devir karşılıklarının bu karşılıkların karşılığı olarak bir vergi olduğu kabul :

- Devir olan giderin, karşılıklar devir olan giderin son hâlinde olduğu kabul edilir.
- Devir olan giderin devir maddelerinin karşılığı karşılıklar devir olan giderin bir kısmı olarak devir maddelerinin ve karşılıklarının aynı kabul edilir.
- Devir olan giderin, devir olan giderin karşılıklarının, birleşmiş hâlinde devir maddelerinin kabul edilir.
- Devir olan maddi gider ile devir olan giderin, devir maddelerinin bir kısmı ile birleşmiş hâlinde devir maddelerinin devir beyannameinde ve devir karşılıklarının aynı sıra giderin karşılığı karşılıkların karşılığı olarak kabul edilir ve,
- Devir olan giderin, devir olan giderin karşılıklarının aynı sıra devir olan maddelerin karşılıklarının karşılıklarının, ve karşılıklarının karşılıklarının karşılıklarının devir beyannameinde bir kısmı olarak kabul edilir.

(32) Devir Maddelerinin Birleşmiş Hâlinde, 1938

C. SOLİDİTELER

1. Genel Olarak Holdingler

Holding kavramı (33), belirli bir hedefe bağlı, belirli bir ilişkiyi ifade eder. Kurum, herhangi bir teşebbüsün içinde, diğer bir teşebbüsle idareci olarak olan ve hak sahibi olarak belirlenmektedir. İşletme alanında alınacak bir kararın ya da diğer şekilde (34) de görülebilir. Bu açıdan, geniş anlamda holding, belirli belirli faaliyetlere ilişkilendirilir(35). Buna göre, holdingin amacı, kurum, başka teşebbüslerin yönetimine katılmaktır. Bunun yanı sıra, holdingin ayrıca kendisi de belirli faaliyetlerde bulunabilir (36).

Bu türde yapılan uygulamaları ve anlam ile holdingler, belirli teşebbüslerde işletme alanına ve belirli "İçerik girer" kavramına ilişkin kurallardır(37). Bu anlamda girerler, genellikle belirli belirli işletmelerle ilgili olarak işletmelerin altında tutulmaktadır. Hatta sermayeleri belli, ayrı sermaye(38) sahiplerindeki işletme sahiplerinden oluşabilmektedir. Holdingin böylece sermaye olarak kendisi birer işletme, ayrı sermaye olarak bilimsel olarak değerlendirilmekte, bu tür uygulamaları, holdinglerin de belirli kurallara tabii oldukları da görülebilmektedir (39).

2. Holdinglerde Vergilendirilme

Geniş anlam ile bir holding, başka bir teşebbüsle ilgili işletmelerin altında hak sahibi olarak göre, iki teşebbüs arasındaki belirli bir ilişkiyi ya da belirli ilişkileri ifade edebilir. Böylece holding, bu bağlamda veya kendisi ilgili işletme üzerinden, içinde bulunduğu belirli belirli Genel kurullarına göre vergilenecektir(40).

-
- (33) Maliye Bakanlığı Tebliği 215/2008 konusundaki bültenine göre için ayrıca Maliye Bakanlığı 2008/2008, 2008/2008
 - (34) Maliye Bakanlığı Tebliği 2008/2008
 - (35) Maliye Bakanlığı Tebliği 2008/2008
 - (36) Maliye Bakanlığı Tebliği 215, Maliye Bakanlığı 2008, Maliye Bakanlığı Tebliği 2008/2008
 - (37) Maliye Bakanlığı Tebliği 215, Maliye Bakanlığı Tebliği 2008/2008
 - (38) Maliye Bakanlığı Tebliği 2008/2008
 - (39) İstanbul Asliye 1. Ticaret Mahkemesinin uygulaması ve gerekçesi için Maliye Bakanlığı Tebliği 2008/2008
 - (40) Maliye Bakanlığı Tebliği 2008/2008

Bu gibi şirketlerin hisse sahiplerine aktif olarak faaliyetten belenme bir Anonim şirket yönetimindeki holdinglerin bu yoldan sağladıkları avantajlar, onların iptirak kazançlarıdır(41). Kurumlar Vergisi Kanunu'nun sunduğu şartların gereğiyle, holdinglerin elde ettikleri bu kazançlar kurumlar vergisinde mütahhuttur. Ayrıca, iptirak edilen şirkette oluşan kazanç holdinge -ama şirket- kazançları elde edildiği yılı takip eden yıl içinde intikal etmektedir. Holding ise, bu kazanç ile ilgili beyanını bir sonraki yılda yapacak, Gelir Vergisi tevkifatı da bu sırada uygulanacaktır. Böylece, iptirak şirketinin haklarını arttıran, vergilene ileri tarihliye doğru kaynak- tadır.

Anonim şirket kurulupendeki holdinglerde birinci tasarru ve itir- al kısmi yedek hesaplanmayacağına göre(42), Gelir Vergisi ve Kurumlar Vergisi tevkifatı matrahı, bu dev'i evlemler dolayısıyla azalmaktadır. Bu var ki, holding'lerin yata yolu ile, aynı itirakli kazançlarında gerek iptirak edilen şirkette, gerekse holding'de birinci kısmi yedek ayırma imkanı mevcuttur(43). Ayrıca, ait şirkette birinci kısmi yedek ayırma imkânları delup olsa bile, holding üstünlük olarak yedek ayırmakta devam edebilir. Diğer yandan, iptirak edilen şirket, holdinge kazanç aktarmakla, ikinci tertip yedek ayırma imkânını muhafaza eder.

Holding şirketlerinde iptirak kazançları elde edilirse, bu kazançları sağ- lanmasına isabet eden şirketlerin takti olarak aktif, problem konusu ol- bilecektir.

(41) Mkt. Seriya, III E 3/3

(42) Mkt. VI 404/IV; Birinci tertip yedek ayırma kurulumu, diğer kazanç diğer şirketlere iptirak etme aşaması tapen holdingler için de geçerli olduğu ileri sürülmüştür(İktisadiyat 332 -muhale-)

(43) Mkt. Seriya 134 -01-

Özellikteki bir gümrük, Kurumlar Vergisi Kanunu⁴⁴'deki "İhracat
konusundaki veya devlete ait olunan nakvelenenlere göre
vergiden muafiyet kabul edilmiş olan nakul kayıtlarının
konusundaki ibaret eden gümrükler, gümrük kabul edilmesinin " (44)
bölümünde kayıtlara geçirilmiştir. Böylece, belirlenen işler
konusundaki istisnaların eski kanunların için, gümrük işlerini yapma-
larıdır.

Bu konuda ileri sürülebilecek diğer bir görüş, kurum konusundaki
ticari kazanç gibi teahit edilmiş ve işler konusundaki istisnaların
Kurumlar Vergisi Kanunu 13/7⁴⁵'de teahit edilen maddelerde olduğu
yolundadır(45).

Çünkü, maddelerinde sadece ihracat konularının ya da devlete ait
olunan nakvelenenlere göre vergi dışı kabul kayıtları ile il-
gilidir. Bu itibarla, belirlenen işler konusundaki istisnaların konu
olan konulara diğer gümrükler, belirlenmiş diğer konularından indiril-
ilebilir.

de var ki, istisnaların faydalanma işleri konularını, e işletmelerin
Eski konularına hesaplanmasında bulunmuş bir maddede, yani bir kon
değildir. Böyle olunca, bu konuların muafiyetleri istisna kapsamı dışı
olmadığına bakılmaksızın belirlenmiş kanunla bulunarak, bu maddeden, istis-
na konularını içine alan işler konularını dışlamalı ve Kurumlar Vergisi
konusunda uygulanmalıdır. Bu şekilde ele alınacak maddeler ise, ilavetini
gümrük işlerini içine alan bir karar şeklinde kabul edilmesidir.
Çünkü, işler konularını istisnalarının sebep sebebi, gümrük vergilerini
bulunarak olup, maddelerde bir maddesinde bulunarak değildir(46).

(44) Kanun 13/7

(45) Bg. 4 D.17/11/1971, E:70/1001 E: 72/6624 sayılı karar için
EküTergay 46 -Tabliğ-

(46) Kanun Yargay 47 -agt-

II. Limited Şirketler

A. Genel Olarak Limited Şirketler

Limited şirketler de, sermaye şirketi grubuna dahildir (1). Ancak Limited şirketlerde sermaye, hisse senetleri ile ifade edilen paylara bölünmemiştir. Şirket ortaklarının dışı karşı sorumlulukları, anonim şirkette olduğu gibi, satılan sermaye ile sınırlıdır. Yalnız, Anonim Alacaklarının Tahsil Usulü Kanunundaki Kanun'un getirdiği kaideye (2) göre, limited şirket ortakları, şirketin ödemesiz ve tahsil işlemi bulunmayan anonim borçlarından dolayı, sattıkları sermaye miktarında sorumlu olurlar.

Bu kaidede, kamu alacakları arasında önemli bir yer tutar vergi alacaklarına ilişkin olarak, geniş bir uygulama alanına yayılır (3). Maddenin sevki tarifi, değişik yorumlara yol açacak sınırlıdır. Ortanın sorumluluğuna sınırlıyeti için, satıldığı sermayeyi şirkete ödemiş ya da ödemiş bulunmayan önemli değildir. Ancak, kamu alacaklılarına karşı sorumlu olduğu bu sermaye miktarı, acaba her bir müferit takip için mi, yoksa çeşitli alacakların, hatta değişik alacaklıların toplamı için mi söz konusu alınacaktır? Birinci yorumun borçlu alacaklıdaki yapıtıcı etkilerine karşılık, uygulamada ikinci görüşün önemlerine rastlanmıştır (4).

Limited şirketin kamu borcundan dolayı, ortanın bu şekilde takip edilemesi için, şirket hakkında takip yapılmış ve olumsuz sonucun kesin fiğine bağlanmış olması gerekir (5).

Limited şirketlerdeki hisseler, anonim şirketlerden farklı olarak, hisse senetlerinde ve müstakil paylara bölünmezler. Fakat limited şirketlerdeki her dağıtım usulü, aynı anonim şirketlerdeki gibidir. Gerçekten,

- (1) Eka: Cariye, AŞ. bahsi - 33.III: XIX., 31.12.1973 itibarı ile, sadece İstanbul'da 1361 Ltd.Şt. faaliyet halindedir.
- (2) Eka: AAYUK 35; Tancı-Arikan-Yalçınar 72.
- (3) Emsal kararlar için Eka: Tancı-Arikan-Yalçınar 73-83
- (4) Çanoğlu- 426-430 ve dn. 10 -makale-
- (5) Eka: AAYUK 75; Tancı-Arikan-Yalçınar 73; Arikan -makale- 191 vd.

Kâr ve zarar ile bilançoya tasdik ve safi kârın kullanma şeklini tasarruf etmek, limited şirket usulü beyetinin başka bir organa devri edemeyeceği görev ve yetkilerindedir (6).

- Anonim şirketlere uygulanan bilanço ve yedek akçe hükümleri, limited şirketlere de uygulanır (7).

- İnanç mukavelede alına hüküm yoksa, ortak, sermaye kaynağı borcunu yerine getirdiği oranda bîrdan pay alır.

B. Limited Şirketlerde Vergilendirilme

Limited şirketlerin kuruluş, işleyiş ve sona ermelerinde, anonim şirketlerin vergilendirilme esasları geçerlidir.

Uygulamada bir ara limited şirketlerde kâr tevneli kararlara dair bir ortaklar grubunun iradesine bağlı olmakla, dağıtılmayan kârların dağıtımını siddetliliği gerekeceği görüşüne karşılık artık, yukarıda açıklanan hukuki yapı yönünde kararlar verilince ve vergileme aşamasında anonim şirketlere olan benzerlik böylece uygulamaya da ahenktedir (8).

(6) Şka: TE 533.

(7) Şka: TE 534. Ayrıca, TE 457-473 hükümleri de limited şirketlerde uygulanırsa bulacaktır. (Şka: Feray-Teknoloji-Çan-çulu 628)

(8) Şka: Şanver 126, 127-İşletme Vergiciliği-; Şa.A.S.E: 71/6038, Z: 71/2338 (Eiler-Yaşarın-Çalışmaları 110)

XII. SERMAYESİ PAYLARA BÖLÜNMEŞ KOMANDİT ŞİRKETLER

A. Genel Olarak Sermayesi Paylara Bölünmüş Komandit Şirketler

Sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketler (1) de, komandit şirketlerle olduğu gibi komandite ve komanditer ortaklardan oluşur. Yalnız, en az beş kişi ile kurulabilen bu şirkette, hiç olmazsa bir komandite ortak bulunacaktır. Sonra, komandite ortaklar bakımından bir özellik göstermemesine rağmen, komanditer ortakların hak ve sorumlulukları, anonim şirket ortaklarındaki gibidir. Bu açıdan, esas mahvelinde aksi kararlaştırılmadıkça, komanditer ortak payına, anonim şirketlerin yedekler kaidesi de uygulanacaktır.

B. Sermayesi Paylara Bölünmüş Komandit Şirketlerde Vergilendirilme (2)

Sermayesi paylara bölünmüş anonim şirketlerde, kazanç bölünerek iki ayrı rejime tabi tutulur.

Komandite ortağın payı ayrılarak o kişiye geçilir ve onun gelir vergisi beyannamesinde ticari kazanç olarak gösterilir.

Komanditer ortakların paylarının tutarı ise, aynı anonim şirket kazançları gibi hesaplanır. Kurumlar Vergisi ve daha sonra gelir vergisi stopajına tabi tutuluktan sonra, ortağın menkul sermaye iradi olarak intikal eder (3). Tüzel kişi komanditer ortaklar için ise, stopaj söz konusu olmayacaktır.

(1) 31.12.1977 itibarı ile sadece İstanbul'da, 7 ŞFA Kan.Ş. faaliyette halindedir.

(2) EVK, İK'dan önce tedvin edildiği için vergi sorumluluğunda bu şirket, o zamanki Ticaret Kanununa uygun olarak "Ticari Komandit Şirket" şeklinde anılmaktadır.

(3) Mh: Geriye AŞ'lerin vergilendirilmesi bahari (BŞ III: XIX).

XXII. GEÇİTLİ KİŞİ TOPLULUKLARINDA KARŞILAŞTIRMALI VERGİLENDİRİLMİŞ

Aşağıdaki tablo, araştırmanın bu bölümünde ele alınan kişi topluluklarının geçitli vergiler ile ilişkilerini ve mükellefiyetlerini belirlemek üzere düzenlenmiştir. (g) harfi, kişi topluluğuna oluşturan hiyerarşi; (t) topluluğun kendisini; (d) topluluğa bağlı veya tabii olan ve devamlı faaliyet gösteren ekonomik işletmeyi ifade etmektedir.

[Faint title text, possibly 'Daftar Perusahaan']

	gv	kv	gmkav	ev	mktv	viv	tav	eav	iv	daiv.iaiv	nv	biv	dshv
Mika.	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*
Indo	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*
Misa.	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*
Misa L.	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*
Misa M.	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*
Misa N.	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*
Misa O.	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*
Misa P.	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*
Misa Q.	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*
Misa R.	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*
Misa S.	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*
Misa T.	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*
Misa U.	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*
Misa V.	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*
Misa W.	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*
Misa X.	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*
Misa Y.	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*
Misa Z.	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*

(1) ...
(2) ...
(3) ...
(4) ...
(5) ...

- (6) Spor kulüpleri, dernek statüsünde var sayılmırlardır. Akai tahsirda, yapılan İlganın qesidina göre, mikkellefiyat Seama Terbiyesi Genel Müdürlüğüne, ya da gerçak kiçi menasipara dilgacektir.
- (7) Kooperatifin, gayrimenkull ortaklarına devranmeci vergi diçi kalmakta, ortaklar diçindeki kişilere yapılan temlikler de, 27 ile kavrandıgından, ÇEKAV'ne tabi olmanektadır.

Yukarıdaki tablodan da görülebileceği gibi, kişi topluluklarının kesimleri, özellikle tümel kişilerde, XV ile sarranmaktadır.

Türkiye'de Kurumlar Vergisi uygulanması şu şekilde ifade edilebilir (8)

	<u>1 9 5 7</u>	
<u>Kurumlar</u>	<u>Devanama Sayısı</u>	<u>Devam (1950 TL)</u>
A.Ş.	758	360 000
S.F.E.Kan.Ş.	63	4 000
Ltd. Ş.	1313	149 000
Kooperatif	506	11 000
Dernek İşletmeleri	103	20 000

	<u>1 9 7 0</u>	
A.Ş.	1260	2 295 572
S.F.E.Kan.Ş.	13	79 627
Ltd. Ş.	2216	380 561
Kooperatif	761	60 375
Dernek İşletmesi	90	4 016

(8) Sns: Ervardar (makale) 344; Türkiye İstatistik Yılı 1973, 414

1 9 7 4 Yılı Genel Bütçesinde Kurumlar Vergisinin Yarı:

Vergiler Genel Toplamı	:	57 577 879 974
Gelirlerden Alınacak Vergiler	:	26 940 000 000
Gelir Vergisi	:	20 100 000 000
Kurumlar Vergisi	:	3 830 000 000

Bu durumda kurumlar vergisi, genel vergi gelirleri içinde ikinci sırayı ve 1 5.7 oranı oluşturmaktadır (%).

Araştırma boyunca ortaya konulan hukuki ve mali bulgular ile, eşit payla hep gerçek kişiden meydana gelen geçitli kişi topluluklarında, 31.12.1974 itibarı ile oluşan 1 milyon lira kazancın (bu az geçiş indirimi nazara alınmadan) vergileneceği ve ödenen zannatları, şu farklı sonuçları verecektir.

(9) Kişisel faaliyetlerin dışında, korunulmuşları Snes kazancı Bkalar ile yukarıdaki gerçekler arasında bir ilişki kurmak için, Amerika Birleşik Devletlerinde, federal yasa ile, kurumlar vergisinin genel vergi gelirlerinin % 20'sini oluşturduğu ve 1969 yılı beyannamesi sayısının 1 670 349 olduğuna işaret edilebilir. (M. M. Magrath, Richard-Peggy, 266, 269)

Aile:

1 000 000

600 425 Gelir Vergisi (31.3.1975)

Kollektif Şirket, Komandit Şirket, Musnai Şirket, Adi Şirket,
Aile Şirketi Davalı, Donatma İştiraki, Kat Malikleri Birliği :

1 000 000 + 5 = 200 000 Değer Kiriye

200 000 - 85 425 Gelir Vergisi (31.3.1975)

$\times \frac{5}{100}$

448 125 (31.3.1975)

Esas Sahipleri Birliği :

1 000 000 + 5 = 200 000

- 10 000 Telif Kazançları İstisnası

190 000

190 000 ——— 84 125 Gelir Vergisi (31.3.1975)

$\times \frac{5}{100}$

420 525 (31.3.1975)

Çevre, Dernek, Sendika, Siyasal Partî :

1 000 000

350 000 Kurumlar Vergisi (30.4.1975)

Anonim Şirket, Limited Şirket (1 Milyon Sermayeli) :

1 000 000	
250 000	Kurumlar Vergisi (30.4.1975)
<hr/>	
750 000	
50 000	I. Yedek
<hr/>	
700 000	
50 000	I. Yatırım
<hr/>	
650 000	
65 000	II. Yedek
<hr/>	
585 000	
50 000	
<hr/>	
635 000	
127 000	Gelir Vergisi Tevkiyatı (20.5.1975)

635 + 5 = 127 000 → 49 175 Gelir Vergisi

127 + 5 = 25 400 Ödenen

24 075 Kişi Başına Ödenen

x 5

120 375 (31.3.1976)

Sermayesi Paylara BÖLÜnen Şişme Konağı Şirketi (1 Milyon Sermaye, 1 50 Komandite, 1 40 Komanditer) :

1 000 000 + 5 = 200 000

200 000 ----- 89 625 Gelir Vergisi (2'a)

x 3

268 875 (31.3.1975)

400 000 2'r paylara

100 000 Kurumlar Vergisi (30.4.1975)

300 000

50 000 I. Yedek

250 000

50 000 I. Tesettüf

200 000

20 000 II. Yedek

180 000

50 000

230 000

46 000 Gelir Vergisi Tevkiyatı (10.5.1975)

230 000 + 2 = 115 000 ----- 42 875 Gelir Vergisi

46 000 + 2 = 23 000 Tevkiyat

19 875

x 2

39 750 (31.3.1976)

<u>Topluluk</u>	<u>Vergi (TL)</u>	<u>Ödeme Zamanı</u>
Aile	: 600 425 CV	31.3.1975
Kollektif, Komandit, Bisnes ve Adi Şirket vb	: 448 125 CV	31.3.1975
Her Sahipleri Birliği	: 420 635 CV	31.3.1975
Cesaret Dernek ve	: 350 000 KV	30.4.1975
Anonim Şirket, Limited Şirket	: 250 000 KV	30.4.1975
	127 000 CV (T)	20.5.1975
	120 375 CV	31.3.1975
	<hr/> 497 375	
Sermayesi Faylara		
Mülhane Komandit Şt	: 268 875 CV	31.3.1975
	100 000 KV	30.4.1975
	46 000 CV (T)	20.5.1975
	39 750 CV	31.3.1975
	<hr/> 454 625	

SECTION IV.

S O U R C E

Topluca bakınca "vergi olayı" karşısında kişi toplulukları, tüzel kişiliğe sahip bulunup bulunmaması bakımından çapıtlı hükümlere tabi olmaktadır. Bu yönde, vergi hukuku bazen kişilik kavramı dışında, ekonomik bir birim birimisi de kendisine konu almakta (1), mali kişilik ya da hesapsal kişilik denilebilecek bir kavrama yönelmektedir. Örneğin tüzel kişiliği bulunmayan, alda ettiği kazağtan dolayı doğrudan doğruya vergi mükellefi olmayan adi şirket, yine de ekonomik bir birim olarak defter tasdik ettirmekte ve hesapsal faaliyetini bu defter üzerinden yürütmektedir.

Adi şirketler, ayrıca yatırım isdiriminden faydalanabilmekte ve yeniden değerlendirme ile ilgili Vergi Usul Kanunu geçici 11. maddesinde de ekonomik bir birim olarak ele alınmaktadır. Kaza dairelerine ait ekonomik işletmeler, ayrı tüzel kişilikleri bulunmamasına rağmen defter tutmakta, hatta Kurumlar Vergisi mükellefi olmaktadır. Bu gerçekler, adi şirketler ve dairelere ait ekonomik işletmelerin mali kişiliklerinin hukuki birer ifadesi olmaktadır (2).

Kişi topluluklarının ekonomik faaliyetten sağladıkları kazançlar, genel olarak ya doğrudan kurumlar vergisi, ya da gerçek kişiler kanalıyla Gelir Vergisi ile kavranmaktadır.

Tüzel kişiliği olmayan ve skitten doğan kişi toplulukları, yine genel olarak, adi şirket şeklinde görülmektedir. Ancak, aile ve birim şirketi gibi toplulukların oluşumu ahit kavramı dışında gerçekleştirilmektedir. Bu gibi toplulukların meydana gelmesinde hissi ve sosyolojik etkiler ile, kanunen amedici ve ipso facto etkileri de rol oynamaktadır. Ne halde olursa olsun, tüzel kişiliği bulunmayan topluluklarda oluşan "gelir, karakterindeki menfaatler, topluluk fertlerine intikal ettiklerinde gelir vergisine konu olmaktadır.

(1) Bkz: Report of the Committee on Tax and Financial Entity Theory - The Accounting Review, Supplement to Vol. XLVIII, 1973, 197-207
 (2) Hesapsal kişilik kavramı için Bkz: YAZICI 6,7

Gerçek kişiler açısından "gelir" özelliklerindeki menfaatler, tüzel kişiliği bulmuş topluluklarda, genellikle kurumlar vergisi ile kavranırlar. Ancak, Kollektif Şirketler ve Komandit Şirketler, tüzel kişiliğe sahip olmakla beraber Kurumlar Vergisi dışında kalmakta ve sağlanan kazançlar, ortakları kanalı ile, yine Gelir Vergisine konu olmaktadır.

Böylece, tüzel kişiliği olmayan kişi toplulukları ile, Kollektif ve Komandit Şirketler, kazanç sağlayan ve kazancı kendilerini oluşturan kişilere paylaştıran ekonomik birimler olarak görülmektedirler.

Bunlar kişi topluluklarının kazançları, yapı özelliklerinin verdiği avantajlar ve bu kuruluşların vergi potansiyelleri nazara alınarak, ya da kuruluşlar arasındaki ekonomik dengeyi vergiler etki ile bozmamak için, Kurumlar Vergisi ile kavranmaktadır. Vergilendirilme konusunda, topluluklar arasında yapılacak karşılaştırmaların, o ekonomik olayın bütünü, ilişkilendirildiği gerçek kişi veya kuruluşlar ve, gayenin de göze önünde tutularak yürütülmesi gerekmektedir.

Tüzel kişiliği olan bazı toplulukların ve "kurum" kavramı içinde yer alan bazı kuruluşların kazançlarının Kurumlar Vergisi ile kavranmasında hareket noktasını sermaye şirketleri teşkil etmektedir. Dernekler gibi, gaye olarak kâr ya da kazanç sağlayıcı faaliyete dönük olmayan kuruluşlar, esas olarak Kurumlar Vergisi kapsamı dışında kalırlar. Bu kuruluşlara bağlı veya tabii olup devamlı ticari, zirai veya sınai üretimde bulunan işletmeler, aynı alanda iş yapan ve vergi ödeyen kişi veya kuruluşlar ile eşitlikin bozulmaması uğruna Kurumlar Vergisi ile kavranmaktadır (3).

(3) Gerçekte, bu değişik sonuca sağlanan Kurumlar Vergisi, miktar olarak, bütçe XV tutarının 2 6.016 oranı teşkil etmektedir. (Ska: XV ile ilgili tablo -gerideki-)

Sermaye şirketlerinde Kurumlar Vergisi ile vergilenen kazançlar, gerçek kişi ortaklara intikal edince, bu tarafta, menkul sermaye iradı olarak Gelir Vergisi ile kavranırlar. Ancak bu kuruluşları, sırf belirli statülerinden dolayı vergilenecek ne derece doğru ve adildir ?

Görüldüğü üzere, kişi topluluklarının ekonomik faaliyetleri konusunda, kazanç oluşabilmektedir. Ne var ki, bu kazançların mutlakta şahısların eline geçmesi gerekir. Kazanç ya kişilere intikal edecek, ya da belirli bir gayeye tahsis edilecek ve tasarruf edilir hale getirilecektir. Aksi takdirde kendi kendine büyüyen bir güç, kontrolsüz bir dev ile karşılaşılar. Bu itibarla, bilhassa ticaret şirketlerinde kazanç, or veya geç şahısların eline geçme, fiikif bir görüldüğü olan şirket statüsü, başlıca ekonomik güç ve potansiyelle bir ifadeyi olarak kabul edilebilir mi ?

Kurum kazançlarının, kuruma oluşturulan gerçek kişilerden başlıca olarak vergileneceği konusunda çözümlü görüşler ileri sürülebilmektedir (4).

Tünel kişiliği bulunsa ve özellikle diğer işletme türlerine nazaran kişisel sorumlulukların sınırlandırılmasında önemli bir avantaj sağlayan sermaye şirketlerinde, içinde bulunulan statü, ayrı bir vergilendirmeyle bağlı başına bir gereğe (5) edilebilmektedir. Bu yüzden bir sermaye şirketi kendinden sağlanan gelirin sonuç itibarı ile farklı şekilde vergileneceğini adli karşılamak gerekir.

(4) "Kurumların ayrı bir iktisadi yönü olduğu vakitleri bir yana, KV iktisadi denklik sebebi ile de kolaylıkla var olma sebebi bakımından". (Eks:Janver 17-Ders-).Ekonomik hayatın daha ziyade kurumlar vasıtası ile yürütüldüğü ülkelerde ise, KV kolay bir usul olarak vasıflandırılmaktadır. "Şirketler siyasi seçimlerde oy sahibi olmadıkları sürece, bu vergi politikasıyla arzusunda itibarı koruyacaktır" Eks: Buchanan 273.

(5) Türkiye'de vadesinde ödenmeyen protaste edilen sanat adedi ve kıymeti şöyledir. 1972 yılında, 2.780.261.000 liralık 739 040 adet; 1973 ilk 11 ayında 1.711.664.000 liralık 876 766 adet ve; 1974 ilk 7 ayında 1.982.239.000 liralık 644 356 sanat. 1973 yılının ilk 7 ayında, 1974'e nazaran 2.152.107.000 liralık 333 733 adet sanat protaste edilmiştir. (Eks: T.C.Merkez Bankasına atfen, 1974 yılının sonbaharında Türk Ekonomisi 35, 56 Türk Sanayicileri ve İş adamları derneği, Ist.1974) Sadece İstanbul Adliyesi İcra Dairelerine 1973 yılında intikal eden ihtilaf sayısı 142 637'dir.

Kuruluşlar arasındaki farklılıkların Kurumlar Vergisi ile kavranması yani sıra, kuruluşlarının Sadece Kuvvettiği ülkelerde bu verginin düzenlenişini etkilerinden de yararlanılmaktadır. Sadece, tahakkülün kontrolünde, firma büyüklüklerinin sınırlandırılmasında, sermaye piyasalarındaki ağır kârleri kavrayarak Serket ve fiyatları tanımlama, kurum tasarruflarını ve yatırımları teşvik ya da engellemek, kurumlar vergisine bir alet olarak bağlanabilmektedir (6).

Yalnız, kurumlar vergisinin sabit oranlı bir vergi olması ve ortakların kişisel gelir dilimleri ile bağlantısının bulunmaması, adalet yönünde kabul edilebilir (7).

Genel olarak, sorumluluğun geçilmesi ve hatta vergi cezalarının doğrudan doğruya yüklenilmesi bakımından, tüzel kişilik sahibi kolektif ve komandit şirketlerde bu statü, ayrı bir vergilenebilir tabii tutulacak çeşitliliği göstermektedir (8). Tüzel kişilik sahibi olmayan kişi topluluklarına nazaran, bilhassa vergi cezalarında olduğu farklı uygulamaların sonucu olarak burada bu şirketlerin tüzel kişiliklerinin bulunmamasında araştırmak gerekir. Sadece adli şirketlerde vergi sorumluluğunun ortaklarda, sermaye sorumluluğunun ise şirket tüzel kişiliğinde bulunması, sorumluluğun sermaye sorumluluğına ilişkindeki bağlantısının gevşemesine yol açmaktadır.

(6) Muz: Shogrove, Richard -Peggy 273, 274.

(7) Muz: Buchanan 263

(8) Kurumlar Vergisi Kanunu Değişiklik Tasarısı ve Çerçevesinde, EV sorumluluğu olarak bir "İş Ortaklıkları" kavramı geliştirilmiştir. Buna göre, "sermaye şirketleri, kooperatifler, ikincil kamu kuruluşları ve dernek-vakıf işletmelerinin, şahıs ortaklıkları veya gerçek kişilerle kurdukları ortaklıklar iş ortaklığı ..." sayılmaktadır. İş ortaklığına tüzel kişiliğinin olmaması, sorumluluklara tesir etmektedir. Ayrıca, bazı şahıs şirketleri ile adi şirketler, EV kapsamına alınmaktadır.

- 127 -

Birer bir yünden, Türk hukuk ve idare hayatına kesin ve belirli kaidelerin hakim olması gerektiği karşısında, vergi olayını bu çerçevede dışında düşülmeye istenir yoktur. Bu itibarla, vergi hukuku ile ilgili konuların tekniği bakımından diğer hukuk dalları ve kavramları ile mevcut konuların noktaları gibi çalışmada tutularak yürütülmesi gerekir.

BİBLİYOGRAFYA

- Abdülaziz Özyener'in : Türk Vergi Sistemi ve Teşkilatı I, İstanbul 1962
- Abdülaziz Özyener'in : Türk Vergi Sistemi ve Teşkilatı II, İstanbul 1967
- Abdülaziz Özyener'in : Vergi İktisadından Gelir, Ankara 1958
- Abdülaziz Özyener'in : Vergi İktisadından Beklenenlerin İhtisabı, İktisat Fakültesi C.VIII S.4 sh.118 vd. -Makale-
- Abdülaziz Özyener'in : Yabancıların Mülki Durumu
- Arısoy Fuat : Mali İşler Bakanlığı ve Finans İşleri, Ankara 1967
- Arslan Ali : Genel İşleri, İstanbul 1958
- Arslan Ali : Kolektif ve Kooperatif İşleri I. Kitap, İstanbul 1956
- Arslan Fuat : Mali İşlerde İktisadi Problemleri (Saldırı İşlerinde Mülkiyet İhtisabı ve Vergi Problemleri İstanbul 1974) -Tabii-
- Arslan Fuat : Mali İşleri Teşkilatlarının Mali İşleri Vergi Beyanlarından Gelen Sorunları, İktisat Fakültesi Dergisi C.3, S.2 Sh.183-207, İstanbul 1974 -Makale-
- Atay Aytekin : Genel İktisat Genel Teorisi, İstanbul 1971
- Bayer İzzet : Vergi Uygulamaları Genel Sorunları, İstanbul 1973
- Beyhan Kemal, Artun Arel, Akın Ömer Fikri : İhtisab ve İhtisab Kurumları Vergisel Sorunları, Ankara 1969
- Buchanan James M : The Public Finance, 1972
- Bulutoglu Hasan : Türk Vergi Sistemi, İstanbul 1971

- Yaga Tahir : Sente Ticareti Kitabı, İstanbul 1969
- Galib Kari : Cumhuriyetimizin İlk ve İlkinde Sığdırmış ve Sığdırılmaya Başlamış İktisadi ve Ticari İhtiyaçlarımız, 1973/Şeyh 1 No. 317 vd. -Makale-
- Galib Kari : Toplu Üretimdeki Teknik Devrimde Yayılmış İhtiyaçlarımız, İstanbul 1972
- Yusuf Kadir : Likit Örtünme Kurumu Kurumunun Önemi Üzerine Bir İnceleme -Dünya Maliye, Şubat 1975 -Makale-
- Yusuf Kadir, Mustafa Kadir : Türkiye Cumhuriyeti Kurumları
- Yusuf Kadir, Mustafa Kadir : Türkiye Cumhuriyeti Kurumları, Ankara 1972
- Yusuf Kadir : Maliye Kurumları, İstanbul 1969
- Yusuf Kadir : Vergi Kurumları (Ticari ve Sanayi) 1970-1971
- Yusuf Kadir, Mustafa Kadir : Türkiye Cumhuriyeti Kurumları, Ankara 1974
- Yusuf Kadir : İlk Kurum Kitabı, İstanbul 1968
- Yusuf Kadir : İlk Kurum ve Kurumlar Kitabı, İstanbul 1968
- Yusuf Kadir : Kurumlar Kitabı, İstanbul 1970
- Yusuf Kadir, Mustafa Kadir : Kurum ve Kurumlar Kitabı, İstanbul 1968
- Yusuf Kadir : Maliye - Sanayi Kurumları, Ankara 1967
- Yusuf Kadir : Türkiye'de İlk Kurumlar, Atatürk Dergisi C. 1, 1953, 101-105 - Atatürk Dergisi C. 11, 1954, 101-105.
- Yusuf Kadir : Ticaret Kurumları, İstanbul
- Yusuf Kadir : Vergi Kurumları, Ankara 1974
- Yusuf Kadir : Kurumlar Kitabı Üzerine Kurum ve Kurumlar Kitabı, İstanbul 1972
- Yusuf Kadir : İlk Kurum Kitabı Kurumlar Kitabı Üzerine Kurum ve Kurumlar Kitabı, Atatürk Dergisi C. 11, 1954, 101-105 -Makale-

- Emrah Şehir : Vergi Gelir Kanununda Yer Alan Çama Kurumu Kuruluşları - Maliye Bakanlığı Konferansları, S.Seri 1959 (No. 205-226), İstanbul
- Ervedan Mahmutian : Yıkık Gelir ve Kurumlar Vergilerinde Mükellefiyetin Bağlılığı, İktisat Maliye C.VIII S.4 -Makale-
- Fevziye Hanım Kocamanlı : Mükellefiyet Beyanına Tabii Kişisel Hükümler Fikriyatı Hakkında Yal 1971, C.VIII, No. 11-99 Ankara 1974
- Fundakoglu K. Fahri : Türkiye'de Kooperatifçilik, İstanbul 1953 Gelir Vergisi Kanunu Hakkında İktisat Maliye ve Çerçevesi -Tetkik-
- Görel İsmail Hakkı : Kurumlar Kanunu'nun 17. Maddesi
- Harunçel Akman : Kurumlar Kanununda Kurumlar Vergisi - Vergi Kanunları C.II S.14 -Makale-
- Harunçel Akman : Toplu Beyan Tabii Olmayan Halk Gelirleri ve Bu Gelirde Kurumlar Kanununa Tabii Kurumlar Hakkında İktisat Maliye, C.IV, S.4 -Makale-
- Harunçel Akman : Türkiye'de ve Yabancı'da Kurumlar Vergisi, Ankara 1972
- Hesap Kurumları Hakkında : Gelir ve Kurumlar Vergisi İncelemeleri ve Beyanname Mükelleflerine Hakkında, İstanbul 1974 (Ankara)
- Hesap Kurumları Hakkında : Kurumlar Vergisi Kanunu ve Açıklamaları, İstanbul 1972
- İsmail Hakkı : Kurumlar Kanunu Hakkında, İstanbul 1971
- İsmail Hakkı : Türk Gelir Kanunu, İstanbul 1972
- İsmail Hakkı, Ferit Özalp : Çerçevesi ve Açıklamaları Kooperatifler Kanunu Ankara 1969
- Kahraman Filiz : İkinci Beyan, Ankara 1967 (S.Seri)

Kâr amacı gütmeyen kuruluşların ekonomik hesapları 1968-1972, Devlet İstatistik Enstitüsü, Ankara 1973.

- Karşılaştıra Yazar : Kurumlar Vergisi Mükellefleri, Ankara 1968
- Karşılaştıra Yazar : Ticaret Bakanlığı II. Kurumlar Kanunu, Ankara 1972

- Kağan Baydar : Prof. Balder ve Milliye'de Harıya Şirketleri, İktisat Mılye C.II. 2.3 -Makale-
- Kayhan Bayar : Madeni Hukuk, İstanbul 1939
- Korkunç Günt : Genel İşletme Ekonomisi İncelemeleri C.I, İstanbul 1967
- Muhsin Bilmez : Madeni Hukuk -Genel Prensipler-Şişinin Hukuku- Alio Hukuku, İstanbul 1971
- Kuru Beki : Şahıs Şirketleri ve Ortaklıklarına İlişkin, Ankara 1963
- Kurumlar Vergisi Kanunu Değişiklik Tasarısı ve Şerhleri - Tabii -
- Kurumlar Vergisi Kanunu ile İlgili Sorular : T.C. Mılye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü
- Muğrara Richard A., Muğrara Peggy B : Public Finance in Theory and Practice, 1973
- Nadaroğlu Halil : Tarım ve Ticaret Bakanlığı, Mılye Bakanlığı Konferanslarına Seri VII, İstanbul 1961
- Nadaroğlu Halil : Kamu Mılyesi Kurumu, İstanbul 1974
- Neuman Frits : Mılye Gelir Teşvikleri, İstanbul 1960
- Öner Ali İsmail : Toplu Mılye Gelir Teşvikleri, İstanbul Kurumlar Vergisi Şirketi-Şirketi 1971 -Makale-
- Ölçak Kemal : Türk Madeni Kanunu Şerhi , İstanbul 1969
- Öner Sadık Kemal : İktisat Bakanının Genel Konuşmaları, İstanbul 1962
- Öner Sadık Kemal : Birinci Devlet Teşvikçilerinin Mılyesi İktisadi Devlet Teşvikçileri 15-51- Ekonomik ve Sosyal İktisat Konferansı Kayıtları, İstanbul 1968
- Özal Akar : Holding Şirketi -Dr. J. Neuman'dan çeviri- İktisat Mılye C.III 2.3 -Makale-
- Özgenç Ergün : Madeni Hukukunda Tüzel Kişiler, İstanbul 1974
- Özgenç Ergün : Şirket Kişilerinin Madeni Hukuku, İstanbul 1974
- Fahriye Karaman : Ana Şirkete Konsolidasyon Bilanço ve Kar Karar Problemleri -Holding Şirketlerinde Madeni Hukuk ve Vergi Problemleri, İstanbul 1974- -tabii-

- Fery Aho, Teknisly
Dokl. Gosplan SSSR : Ortobiqilar Hukuku, Istanbul 1974
- Koostroglik Titov : Namu Halkar Hukuklari, Hukuyani Halk
Arastirmalari Dengisi 1958, Kitap 1, S.1,
Sh. 109 vd., Istanbul.
- Report of the Committee on Tax and Financial Estiny Theory,
Tax Accounting Makine, Copy. to Vol. XVIII, 1973.
- Geyler Nizam : Namu Halkiyatli Ol., Istanbul 1970
- Rayson Boris S. : Turk Hukuk Hukuku C. II. Gorus Hukuku,
Istanbul 1969
- Rayson Boris S.
Saljuk Sahasra : Halk Halkiyatli Turk Hukuku Hukuku, Ist. 1970
- Saljuk Sahasra : Halkiyatli Hukuk Hukuku ve Halkiyatli Hukuku
C. I., Ankara 1969
- Klegart Alfred : Halkiyatli Hukuku Hukuku (Dev. Halkiyatli Hukuku),
Halkiyatli Hukuku C. XVIII S. 9 - Hukuku -
- Dugurboy Ismet : Halkiyatli Hukuku - Halkiyatli Hukuku Hukuku C. I,
Istanbul 1970 (I)
- Dugurboy Ismet : Halkiyatli Hukuku - Halkiyatli Hukuku Hukuku C. I,
Istanbul 1974 (II)
- Janver Salik : Halkiyatli Hukuku ve Halkiyatli Hukuku, Istanbul 1972
- Janver Salik : Halkiyatli Hukuku Hukuku ve Turk Halkiyatli Hukuku,
Istanbul 1969
- Janver Salik : Halkiyatli Hukuku Hukuku (Halkiyatli Hukuku) Istanbul 1972
- Yama Halkiyatli,
Arkan Vural,
Haliglar Hukuku : Namu Halkiyatli Hukuku Hukuku, Ankara 1970
- Tax Courts 1967 : Halkiyatli Hukuku Hukuku Inc.
- Teknisly Halkiyatli : Turk Halkiyatli Hukuku Hukuku Hukuku,
30. Kitap Arastirma, 13 Kitap Hukuku, Istanbul 1973
- Teknisly Hukuku : Halkiyatli Hukuku Hukuku Hukuku - Halkiyatli Hukuku
C. XVI, S. 9 - Hukuku -
- Teknisly Hukuku : Halkiyatli Hukuku Hukuku Hukuku Hukuku Hukuku
Ankara 1969

