

**ÜNİVERSİTE DÖNER SERMAYE İŞLETMELERİNİN
KURUMLAR VERGİSİ MÜKELLEFİYETİ***

Fatih ÜNAL**

**COOPERATION TAX OBLIGATION OF UNIVERSITY
REVOLVING CAPITAL ENTERPRISES**

* **Makalenin Kabul Edildiği Tarih:** 19.12.2018

** Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Hukuku Anabilim Dalı Kamu Hukuku Bilim Dalı Yüksek Lisans Öğrencisi

E-mail Adresi: sfunal42@gmail.com

ÖZ

Yükseköğretimin amacı, çağdaş eğitim-öğretim esaslarına dayanan bir düzen içinde milletin ve ülkenin ihtiyaçlarına uygun insan gücü yetiştirmektir. Yükseköğretim üniversiteler vasıtası ile yapılmaktadır. Üniversitelerde uygulamalı eğitim sonucunda oluşan atıl kapasiteyi değerlendirmek ve vb. amaçlar ile Üniversite Döner Sermaye İşletmeleri kurulmaktadır.

Kurumlar Vergisi Mevzuatı ile, Üniversite Döner Sermaye İşletmeleri'nin faaliyetlerinin hangi şartlarda iktisadi kamu kuruluşu oluşturup kurumlar vergisi mükellefi olacakları ve hangi şartlarda kurumlar vergisinden muaf olacakları belirlenmiştir.

Çalışma kapsamında Yükseköğretim ve Üniversite Döner Sermaye İşletmeleri hakkında bilgi verilerek, işletmelerinin hangi faaliyetlerinin işletme bünyesinde iktisadi kamu kuruluşunu oluşturup, işletmeleri kurumlar vergisi mükellefi yapacağını, hangi faaliyetlerinin işletmeleri kurumlar vergisinden muaf olacağı, ilgili mevzuat hükümleri, Danıştay kararları ve vergi idaresi özelgeleri hükümlerine göre açıklanmaya çalışılacaktır.

ANAHTAR KELİMELER: Yükseköğretim, Üniversite, Üniversite Döner Sermaye İşletmesi, İktisadi Kamu Kuruluşu, Kurumlar Vergisi Mükellefiyeti ve Muaflığı.

ABSTRACT

The aim of higher education is to train manpower in accordance with the needs of the nation and the country in an order based on modern education-teaching principles. Higher education is carried out through universities. Evaluate the idle capacity resulting from applied training at universities and etc. University Revolving Funds are established with the aims.

With the Corporate Tax Legislation, it is determined under which conditions the activities of the University Revolving Capital Enterprises will be the taxpayer, and under which conditions they will be exempted from corporate tax.

Within the scope of the study, it is aimed to explain the activities of the enterprises about the Higher Education and the University Revolving Capital Enterprise according to the provisions of the relevant legislation provisions, Council of State decisions and tax administration discussions, which activities will be formed by the establishment of economic public institutions within the enterprise, the corporation tax payer shall make the enterprises.

KEY WORDS: Higher Education, University, University Revolving Capital Enterprise, Economic Public Organization, Corporate Tax Obligation and Exemption.

GİRİŞ

Üniversitelerin akademik birimlerine bağlı olarak ve bilimsel amaçlarla kurulan döner sermaye işletmeleri çok çeşitli alanlarda faaliyet göstermektedirler. Faaliyet alanlarının çeşitliliğine ve genişliğine bağlı olarak bu işletmeler tarafından gerçekleştirilen mal ve hizmet teslimleri de çok çeşitli olabilmektedir. 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun¹ 1. maddesi ile iktisadî kamu kuruluşları kurumlar vergisinin konusuna dahil edilmiş, Kanunun 2. maddesi ile iktisadî kamu kuruluşları kurumlar vergisi mükellefi olduğu hüküm altına alınmış ve kanun 4. maddesi hükmüne göre de bazı faaliyetleri yapan iktisadî kamu kuruluşları kurumlar vergisinden muaf tutulmuştur. Uygulamada üniversite döner sermaye işletmelerinin hangi durumda kurumlar vergisi mükellefi olacakları hangi durumda kurumlar vergisinden muaf olacaklarına dair kamu idareleri ile vergi idaresi² arasında

¹ 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu. Kanun, 21.06.2006 tarih ve 26205 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır. Kanun'un güncel haline "<http://mevzuat.gov.tr/Kanunlar.aspx>" adresinden bakılabilir.

² Vergi idaresi dar ve geniş anlamda kullanılmaktadır. Dar anlamda vergi idaresi Vergi bakanlığı ve taşra teşkilatından oluşmakta, geniş anlamda vergi idaresi ise, dar anlamda vergi idaresine ilaveten Bakanlar Kurulundan oluşmaktadır. ÜSTÜN Ümit Süleyman: **Türk Vergi Hukukunda İdarenin Takdir Yetkisi**, Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Doktora Tezi, Konya, 2006, s. 7-8. Çalışmamız da dar anlamda vergi idaresi zikredilmektedir; Ayrıca vergi idaresi için bakınız. ŞİŞMAN Gülden: **Sayıştay Yargısında Vergi Alacağı Açısından Kamu Zararı 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile 6085 Sayılı Sayıştay Kanununa Göre**, Seçkin Yayınevi, Ankara, 2017, s. 198-214. (Not: Bakanlar Kurulunun Anayasanın 73/4. maddesinde "Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin muaflik, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak" yetkisi Cumhurbaşkanına verilmiştir. 21.01.2017 tarihli ve 6771 sayılı Kanunun 16 ncı maddesiyle, bu fıkrada yer alan "Bakanlar Kuruluna" ibaresi "Cumhurbaşkanına" şeklinde değiştirilmiştir. 6771 sayılı Türkiye Cumhuriyeti Anayasasında Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun 11.02.2017 tarih ve 29976 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır; 1 Numaralı Cumhurbaşkanlığı Teşkilatı Hakkında Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi'nin 217 ve devamı maddelerince Maliye Bakanlığı, Hazine ve Maliye Bakanlığı olmuş ve Hazine ve Maliye Bakanlığının teşkilat

uyuşmazlıklar çıkmakta ve vergi idaresi işletmelerin³ bazı faaliyetlerinden dolayı işletmeyi kurumlar vergisi mükellefi yaparak işletme adına kurumlar vergisi tarh etmekte ve cezalar kesmektedir. Bu nedenle işletmelerin kurumlar vergisi karşısındaki durumlarının açıklığa kavuşturulması gerekmektedir.

Çalışmamızda Yükseköğretim ve Üniversite Döner Sermaye İşletmeleri hakkında bilgi verilerek, işletmelerinin hangi faaliyetlerinin işletme bünyesinde iktisadi kamu kuruluşunu oluşturup, işletmeleri kurumlar vergisi mükellefi yapacağını, hangi faaliyetlerinin işletmeleri kurumlar vergisinden muaf olacağı, ilgili mevzuat hükümleri, Danıştay kararları ve vergi idaresi özelgeleri hükümlerine göre açıklanmıştır.

I. YÜKSEKÖĞRETİM VE ÜNİVERSİTE DÖNER SERMAYE İŞLETMELERİ

A. YÜKSEKÖĞRETİM

Türkiye Cumhuriyeti Anayasası'nın⁴ 130' uncu maddesinin birinci fıkrasında; *“Çağdaş eğitim-öğretim esaslarına dayanan bir düzen içinde milletin ve ülkenin ihtiyaçlarına uygun insan gücü yetiştirmek amacı ile; ortaöğretime dayalı çeşitli düzeylerde eğitim-öğretim, bilimsel araştırma, yayın ve danışmanlık yapmak, ülkeye ve insanlığa hizmet etmek üzere çeşitli birimlerden oluşan kamu tüzelkişiliğine ve bilimsel özerkliğe sahip üniversiteler Devlet tarafından kanunla kurulur.”* hükmüne yer verilmiştir. Anayasa'da belirtildiği üzere, üniversitelerin kurulma amacı ve esas görevi eğitim-öğretim, bilimsel araştırma, yayın ve danışmanlık yapmak, ülkeye ve insanlığa hizmet etmektir.

Anayasa'nın 130. maddesi⁵ hükmü gereği, 2547 sayılı

ve görevleri belirlenmiştir. Kararname 10.07.2018 tarih ve 30474 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.)

³ Makalemizin ileriki bölümlerinde Üniversite Döner Sermaye İşletmesi “işletme” olarak anılacaktır.

⁴ Bu Anayasa, Kurucu Meclis tarafından 2709 kanun numarası ile 18.10.1982'de halkoylamasına sunulmak üzere kabul edilmiş ve 20.10.1982 tarihli ve 17844 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanmış; 7.11.1982'de halkoylamasına sunulduktan sonra 9.11.1982 tarihli ve 17863 Mükerrer sayılı Resmî Gazete'de yeniden yayımlanmıştır. Anayasa'nın güncel haline “<http://mevzuat.gov.tr/Kanunlar.aspx>” adresinden bakılabilir.

⁵ Anayasa'nın 130. maddesinin 9. fıkrasında; *“Yükseköğretim kurumlarının kuruluş ve organları ile işleyişleri ve bunların seçimleri, görev, yetki ve sorumlulukları üniversiteler üzerinde Devletin gözetim ve denetim hakkını kullanma usulleri,*

Yükseköğretim Kanunu (YK)⁶ çıkarılmıştır. YK ile, yükseköğretimin amaç ve ilkeleri belirlenmiş ve yükseköğretim kurumlarının ve üst kuruluşlarının teşkilatlanma, işleyiş, görev, yetki ve sorumlulukları ile eğitim - öğretim, araştırma, yayım, öğretim elemanları, öğrenciler ve diğer personel ile ilgili esasları düzenlenmiş, yükseköğretim ve yükseköğretimin kapsadığı birimler tanımlanmıştır. Yükseköğretim; “*milli eğitim sistemi içinde, ortaöğretime dayalı, en az dört yarıyılı kapsayan her kademedeki eğitim - öğretimin tümüdür.*” (M. 3-1.a) Yükseköğretim Kurumları ise; “*Üniversite ile yüksek teknoloji enstitüleri ve bunların bünyesinde yer alan fakülteler, enstitüler, yüksekokullar, konservatuvarlar, araştırma ve uygulama merkezleri ile bir üniversite veya yüksek teknoloji enstitüsüne bağlı meslek yüksekokulları ile bir üniversite veya yüksek teknoloji enstitüsüne bağlı olmaksızın ve kazanç amacına yönelik olmamak şartı ile vakıflar tarafından kurulan meslek yüksekokullarıdır.*” (M. 3-1.c) şeklinde tanımlanmıştır. Yükseköğretim kurumları; üniversiteler⁷ ile yüksek teknoloji enstitüleri⁸ ve bunların bünyesinde yer alan fakülteler⁹,

öğretim elemanlarının görevleri, unvanları, atama, yükselme ve emeklilikleri, öğretim elemanı yetiştirme, üniversitelerin ve öğretim elemanlarının kamu kuruluşları ve diğer kurumlar ile ilişkileri, öğretim düzeyleri ve süreleri, yükseköğretime giriş, devam ve alınacak harçlar, Devletin yapacağı yardımlar ile ilgili ilkeler, disiplin ve ceza işleri, mali işler, özlük hakları, öğretim elemanlarının uyacakları koşullar, üniversitelerarası ihtiyaçlara göre öğretim elemanlarının görevlendirilmesi, öğrenimin ve öğretimin hürriyet ve teminat içinde ve çağdaş bilim ve teknoloji gereklerine göre yürütülmesi, Yükseköğretim kuruluna ve üniversitelere Devletin sağladığı mali kaynakların kullanılması kanunla düzenlenir.” hükmü düzenlenmiştir.

- ⁶ Kanun, 06.11.1982 tarih ve 17506 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır. Kanun’un güncel haline “<http://mevzuat.gov.tr/Kanunlar.aspx>” adresinden bakılabilir.
- ⁷ Üniversite: Bilimsel özerkliğe ve kamu tüzelkişiliğine sahip yüksek düzeyde eğitim - öğretim, bilimsel araştırma, yayın ve danışmanlık yapan; fakülte, enstitü, yüksekokul ve benzeri kuruluş ve birimlerden oluşan bir yükseköğretim kurumudur. (YK; m: 3-1.d)
- ⁸ Yüksek teknoloji enstitüsü, özellikle teknoloji alanlarında yüksek düzeyde araştırma, eğitim - öğretim, üretim, yayın ve danışmanlık yapan, kamu tüzel kişiliğine ve bilimsel özerkliğe sahip bir yükseköğretim kurumudur. (YK; m: 3-1.c.2)
- ⁹ Fakülte: Yüksek düzeyde eğitim - öğretim, bilimsel araştırma ve yayın yapan; kendisine birimler bağlanabilen bir yükseköğretim kurumudur. (YK; m: 3-1.e)

enstitüler¹⁰, yüksekokullar¹¹, konservatuvarlar¹², araştırma ve uygulama merkezleri¹³ ile bir üniversite veya yüksek teknoloji enstitüsüne bağlı meslek yüksekokulları¹⁴ ile bir üniversite veya yüksek teknoloji enstitüsüne bağlı olmaksızın ve kazanç amacına yönelik olmamak şartı ile vakıflar tarafından kurulan meslek yüksekokullarıdır¹⁵¹⁶.

YK'nın 12.maddesinde Yükseköğretim Kurumları'nın görevleri aşağıdaki şekilde sayılmıştır.

a. Çağdaş uygarlık ve eğitim - öğretim esaslarına dayanan bir düzen içinde, toplumun ihtiyaçları ve kalkınma planları ilke ve hedeflerine uygun ve ortaöğretime dayalı çeşitli düzeylerde eğitim - öğretim, bilimsel araştırma, yayım ve danışmanlık yapmak,

b. Kendi ihtisas gücü ve maddi kaynaklarını rasyonel, verimli ve ekonomik şekilde kullanarak, milli eğitim politikası ve kalkınma planları ilke ve hedefleri ile Yükseköğretim Kurulu tarafından yapılan plan ve programlar

¹⁰ Enstitü: Üniversitelerde ve fakültelerde birden fazla benzer ve ilgili bilim dallarında lisansüstü, eğitim - öğretim, bilimsel araştırma ve uygulama yapan bir yükseköğretim kurumudur. (YK; m: 3-1.f)

¹¹ Yüksekokul: Belirli bir mesleğe yönelik eğitim öğretime ağırlık veren bir yükseköğretim kurumudur. (YK; m: 3-1.g)

¹² Konservatuvar: Müzik ve sahne sanatlarında sanatçı yetiştiren bir yükseköğretim kurumudur. (YK; m: 3-1.h)

¹³ Uygulama ve Araştırma Merkezi: Yükseköğretim kurumlarında eğitim öğretimin desteklenmesi amacıyla çeşitli alanların uygulama ihtiyacı ve bazı meslek dallarının hazırlık ve destek faaliyetleri için eğitim - öğretim, uygulama ve araştırmaların sürdürüldüğü bir yükseköğretim kurumudur. (YK; m: 3-1.j)

¹⁴ Meslek Yüksekokulu: Belirli mesleklere yönelik nitelikli insan gücü yetiştirmeyi amaçlayan, yılda iki veya üç dönem olmak üzere iki yıllık eğitim-öğretim sürdüren, önlisans derecesi veren bir yükseköğretim kurumudur. (YK; m: 3-1.ı)

¹⁵ Vakıf meslek yüksekokulu: Bir üniversite veya yüksek teknoloji enstitüsüne bağlı olmaksızın kazanç amacına yönelik olmamak şartı ile vakıflar tarafından kurulmuş bulunan ekonominin ihtiyaç duyduğu alanlarda belirli mesleğe yönelik yüksek nitelikli ara insan gücü yetiştirmeyi amaçlayan dört yarıyıllık eğitim-öğretim sürdüren bir yükseköğretim kurumudur. (Vakıf Yükseköğretim Kurumları Yönetmeliği Madde 7) İlgili Yönetmelik 31.12.2005 tarih ve 26040 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

¹⁶ BARUTÇU Yusuf Nusret: **Türk Hukukunda Yükseköğretimin Vergilendirilmesi**, Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, Eskişehir, Eylül 2015, s. 5.

doğrultusunda, ülkenin ihtiyacı olan dallarda ve sayıda insangücü yetiştirmek,

c. Türk toplumunun yaşam düzeyini yükseltici ve kamu oyunu aydınlatıcı bilim verilerini söz, yazı ve diğer araçlarla yaymak,

d. Örgün, yaygın, sürekli ve açık eğitim yoluyla toplumun özellikle sanayileşme ve tarımda modernleşme alanlarında eğitilmesini sağlamak,

e. Ülkenin bilimsel, kültürel, sosyal ve ekonomik yönlerden ilerlemesini ve gelişmesini ilgilendiren sorunlarını, diğer kuruluşlarla işbirliği yaparak, kamu kuruluşlarına önerilerde bulunmak suretiyle öğretim ve araştırma konusu yapmak, sonuçlarını toplumun yararına sunmak ve kamu kuruluşlarınca istenecek inceleme ve araştırmaları sonuçlandırarak düşüncelerini ve önerilerini bildirmek,

f. Eğitim - öğretim ve seferberliği içinde, örgün, yaygın, sürekli ve açık eğitim hizmetini üstlenen kurumlara katkıda bulunacak önlemleri almak,

g. Yörelereindeki tarım ve sanayinin gelişmesine ve ihtiyaçlarına uygun meslek elemanlarının yetişmesine ve bilgilerinin gelişmesine katkıda bulunmak, sanayi, tarım ve sağlık hizmetleri ile diğer hizmetlerde modernleşmeyi, üretimde artışı sağlayacak çalışma ve programlar yapmak, uygulamak ve yapılanlara katılmak, bununla ilgili kurumlarla işbirliği yapmak ve çevre sorunlarına çözüm getirici önerilerde bulunmak,

h. Eğitim teknolojisini üretmek, geliştirmek, kullanmak, yaygınlaştırmak,

ı. Yükseköğretimin uygulamalı yapılmasına ait eğitim - öğretim esaslarını geliştirmek, döner sermaye işletmelerini kurmak, verimli çalıştırmak ve bu faaliyetlerin geliştirilmesine ilişkin gerekli düzenlemeleri yapmaktır.

B. ÜNİVERSİTE DÖNER SERMAYE İŞLETMELERİ

Döner sermaye işletmeleri, atıl kapasitenin kullanılması, kamuya ek gelir sağlanması, mal ve hizmet üreterek piyasadaki belli bir talebi karşılamak amacıyla kurulmuştur¹⁷. 5018 sayılı Kamu Malî Yönetimi ve Kontrol

¹⁷ TÜRKHAN Sergül: **Kamu Kesiminde Döner Sermaye İşletmelerinin Yeri ve Önemi**, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, İzmir, 2009, s. 30; YENİGÜN Tekin: **Kamu Mali Yönetimi Kapsamında Üniversite Döner Sermaye İşletmelerinin Yeniden Yapılandırılması ve Bir Model Önerisi**, Afyon Kocatepe

Kanununun geçici 11 inci maddesine istinaden çıkarılan Döner Sermayeli İşletmeler Bütçe Ve Muhasebe Yönetmeliği'nde¹⁸ Döner Sermayeyi “Genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerine kanunlarla verilen asli ve sürekli kamu görevlerine bağlı olarak ortaya çıkan ve genel idare esaslarına göre yürütülmesi mümkün olmayan mal ve hizmet üretimine ilişkin faaliyetlerin sürdürülebilmesi için, kamu idaresine bağlı olarak kurulmuş işletmelere tahsis edilen sermayeyi”¹⁹, İşletmeyi ise, “(b) bendi uyarınca verilen sermayenin tahsis amacını gerçekleştirmek üzere kurulan döner sermaye işletmelerini”²⁰ şeklinde tanımlamıştır.

Yükseköğretim kurumlarının görevlerinden²¹ birisi de döner sermaye işletmeleri kurmak olarak sayılmış ve aynı Kanun'da²² üniversite döner sermaye işletmelerinin kuruluşuna ilişkin usul belirlenmiştir. Döner sermaye işletmelerinin tüzel kişilikleri olmayıp, işletmeler ait oldukları kamu kurumlarının tüzel kişiliklerine bağlıdırlar²³. Üniversiteler, eğitim-öğretim faaliyetlerini gerçekleştirirken, bu faaliyetler sonucu ortaya çıkan mal ve hizmetleri, döner sermaye işletmeleri üzerinden gelire dönüştürerek, elde edilen gelir, gelirin elde edildiği birimlerin ihtiyaçlarında kullanılmaktadır²⁴. Döner sermaye gelirlerinin nerelere harcanması gerektiği ilgili mevzuatta

Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Doktora Tezi, Afyonkarahisar, Haziran 2011, s. 27-28,

¹⁸ Yönetmelik, 01.05.2007 tarih ve 26509 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır. Yönetmeliğin güncel haline “<http://mevzuat.gov.tr/Yonetmelikler.aspx>” adresinden bakılabilir.

¹⁹ Döner Sermayeli İşletmeler Bütçe Ve Muhasebe Yönetmelik, Madde 3-1.b.

²⁰ Döner Sermayeli İşletmeler Bütçe Ve Muhasebe Yönetmelik, Madde 3-1.h.

²¹ 2547 sayılı Yükseköğretim Kanunu Madde:12-1.ı.

²² Yükseköğretim kurumlarında üniversite yönetim kurulunun önerisi ve Yükseköğretim Kurulunun onayı ile döner sermaye işletmesi kurulabilir. Kurulacak döner sermaye işletmesinin başlangıç sermayesine ilgili yükseköğretim kurumu bütçesinde bu amaç için ödenek öngörülmek şartıyla katkı sağlanabilir. (YK; m: 58-a.1.)

²³ HANOĞLU Mahmut: **Üniversitelerde Döner Sermaye İşletmeleri Sorunlar ve Çözüm Önerileri: Erzincan Üniversitesi Örneği**, Erzincan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, Erzincan, 2017, s. 9.

²⁴ GÜMÜŞ Mustafa: **Üniversite Hastaneleri ve Döner Sermaye Sistemlerinin İşleyişi: Sorunlar ve Çözüm Önerileri**, Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, Isparta, 2006, s. 42.

düzenlenmiştir²⁵. İşletme aylık gelirinin (gayrisafi hasılatının²⁶) % 1 oranındaki gayrisafi hasılatın genel bütçeye aktarılacağı, işletme gelirlerinden tahsil edilen kısmın en az yüzde 5'i, üniversite bünyesinde yürütülen bilimsel araştırma projelerinin finansmanı için üniversitenin ilgili bütçe kalemine aktarılacağı, işletme gelirlerinin asgari yüzde 35'i, tıp ve diş hekimliği fakülteleri sağlık uygulama ve araştırma merkezleri ile açık öğretim hizmeti veren yükseköğretim kurumlarının, asgari yüzde 30'u ziraat ve veteriner fakülteleri, sivil havacılık yüksekokulu, sürekli eğitim merkezleri ile bünyesinde atölye veya laboratuvar bulunan yükseköğretim kurumlarının, asgari yüzde 15'i ise, diğer yükseköğretim kurumlarının ihtiyacı olan mal ve hizmet alımları, her türlü bakım, onarım, kiralama, devam etmekte olan projelerin tamamlanmasına yönelik inşaat işleri ve diğer ihtiyaçlar ile yönetici payları için harcanacağı, yasal kesintilerden sonra geriye kalan gelirlere ise işletmeye fiilen katkısı olan personele katkı payı oranında personele ödeme yapılır²⁷.

Üniversitelerde genellikle döner sermaye işletmeleri eğitim-öğretimi uygulamalı da veren Tıp Fakültesi Uygulama ve Araştırma Hastaneleri, Mühendislik ve Eğitim Fakülteleri, Meslek Yüksekokulu vb. birimlere bağlı kurulmaktadır²⁸.

YK ile Döner sermaye işletmelerinin faaliyet alanları, gelir ve giderleri, sermaye limitleri ile işletmelerin yönetimine ilişkin esas ve usuller Vergi Bakanlığının uygun görüşü üzerine Yükseköğretim Kurulunca çıkarılacak yönetmelikle belirleneceği hüküm altına alınmıştır²⁹. Kanun hükmüne

²⁵ 2547 sayılı Yükseköğretim Kanunu Madde:58; 5234 sayılı Bazı Kanun Ve Kanun Hükmünde Kararnelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanunun Geçici Madde:1/1. Kanun, 21.09.2004 tarih ve 25590 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır. Kanun'un güncel haline "<http://mevzuat.gov.tr/Kanunlar.aspx>" adresinden bakılabilir.

²⁶ Aylık Gayrisafi Hasılatın Tanımı: Genel bütçeye aktarılacak miktarlara esas olan aylık gayrisafi hasılat, tahsil edilmiş olsun veya olmasın bir ay içinde tahakkuk eden; -Her türlü mal satış hasılatı, Her türlü hizmet satış bedelleri, Faiz ve diğer gelirler, toplamından oluşmaktadır. Bu toplamdan hasılatın elde edilmesine ilişkin yapılan giderler ve vergiler ile daha önce ayrılmış Hazineye yatırılan tutarlar düşülmeyecektir. (17 Sıra Nolu Döner Sermaye İşlemleri Muhasebat Genel Müdürlüğü Genel Tebliği II.A/1. Tebliğ, 14.11.2003 tarih ve 24993 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.)

²⁷ HANOĞLU, s. 94-98.

²⁸ HANOĞLU, s. 130 vd.

²⁹ 2547 sayılı Yükseköğretim Kanunu, Madde:58-j.

istinaden Yükseköğretim Kurulu tarafından “2547 Sayılı Yükseköğretim Kanununun 58’nci Maddesine Göre Döner Sermaye İşletmelerinin Kurulmasında Uyulacak Esaslara İlişkin Yönetmelik³⁰” çıkarılmıştır. Yönetmelik, üniversite döner sermaye işletmelerinin faaliyette bulunabilecekleri alanların sınırlarını çizmiş ve Döner sermaye işletmelerinin yükseköğretim kurumlarının esas faaliyetlerini aksatmayacak şekilde çalıştırılması gerektiğini, İşletmelerin; Bilimsel görüş vermek, proje hazırlamak, araştırma, uygulama ve benzeri hizmetler yapmak, Belirli bilimsel sonuçların uygulamasını sağlamak, Üniversite ve ona bağlı kurumlarda hasta muayene ve tedavisi yapmak ve bunlarla ilgili tahlil ve araştırmaları yürütmek, Faaliyet alanları ile sınırlı olarak mal ve hizmet üretiminde bulunmak amaçlarından biri veya birkaçına yönelik faaliyette bulunması gerektiğini ve döner sermaye işletmeleri, çalışmalarını sırasında eğitim ve öğretim ile bunlara katkıda bulunan uygulamayı ön planda tutması gerektiğini hüküm altına almıştır³¹.

Üniversitelerde uygulamalı eğitim sonrası ortaya çıkan üretim ve hizmet atıl kapasite oluşturmaktadır. Oluşan bu atıl kapasite işletmeler vasıtası ile değerlendirilerek Üniversitelerin esas görevi olan eğitim ve öğretim faaliyetinin vergisinin bir kısmını Genel bütçeden kaynak almadan uygulamalı eğitim sonrası oluşan atıl kapasitenin gelire dönüştürülmesi ile karşılanmaktadır. Böylece, Genel bütçenin yükü biraz azaltılmaktadır.

II. ÜNİVERSİTE DÖNER SERMAYE İŞLETMELERİNİN KURUMLAR VERGİSİ MÜKELLEFİYETİ

Mükellef, vergi kanunlarına göre kendisine vergi borcu terettübeden³² gerçek veya tüzel kişidir³³. Kurumlar Vergisi Kanununun (KVK)³⁴’da Üniversite

³⁰ Yönetmelik, 05.07.1983 tarih ve 18098 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır. Yönetmeliğin güncel haline “<http://mevzuat.gov.tr/Yonetmelikler.aspx>” adresinden bakılabilir.

³¹ 2547 Sayılı Yükseköğretim Kanununun 58’nci Maddesine Göre Döner Sermaye İşletmelerinin Kurulmasında Uyulacak Esaslara İlişkin Yönetmelik, Madde: 3.

³² “Üzerine düşmek, gerekmek” anlamlarına gelmektedir. DOĞAN D. Mehmet: Doğan **Büyük Türkçe Sözlük**, 17. Baskı, Pınar Yayınları, İstanbul 2005, s.1274.

³³ 213 sayılı Vergi Usul Kanunu, Madde: 8-1. Kanun, 10.01.1961 tarih ve 10705 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır. Kanun’un güncel haline “<http://mevzuat.gov.tr/Kanunlar.aspx>” adresinden bakılabilir.

Döner Sermaye İşletmelerinin³⁵ mükellef olup olmadıklarına dair bir hüküm olmayıp, Kanun'da İktisadî kamu kuruluşları³⁶ mükellef olarak sayılmış ve Kanunda, İktisadî kamu kuruluşları³⁷ “Devlete, il özel idarelerine, belediyelere, diğer kamu idarelerine ve kuruluşlarına ait veya bağlı olup, faaliyetleri devamlı bulunan ve birinci ve ikinci fıkralar dışında kalan ticarî, sınaî ve ziraî işletmeler iktisadî kamu kuruluşudur.” şeklinde tanımlanmıştır.

İktisadi kamu kuruluşları, kamu idare ve kuruluşlarına ait veya bağlı olan tüm iktisadi işletmeleri kapsar. Bu nedenle iktisadi kamu kuruluşları kavramı, hem kamu iktisadi teşebbüslerini hem de kamu kurum ve kuruluşlarına ait veya tabi olan veyahut bunlar tarafından kurulan veya işletilen iktisadi kuruluşlar ile döner sermayeli kuruluşları da kapsamına alır³⁸. Üniversite döner sermaye işletmeleri de iktisadi kamu kuruluşudur.

İktisadi kamu kuruluşu ismi KVK'da kullanılmış olup, başka kanunlarda bu isim kullanılmamıştır. Bu isim kamu idare ve kuruluşlarına bağlı bütün iktisadi işletmeleri kapsar³⁹.

Üniversitelerde işletmeler KV mükellefi olmaları için önce “vergiyi doğuran olayın⁴⁰” gerçekleşmesi gerekir. Vergi doğuran olay, vergi mükellefi ile verginin konusu arasında kurulan ve vergi borcunun oluşabilmesi için gerekli olan hukuki ilişkidir⁴¹. Kurumlar vergisinde vergiyi doğuran olayın üniversite döner sermaye işletmesi için kişi unsuru iktisadi kamu

³⁴ 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu. Kanun, 21.06.2006 tarih ve 26205 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır. Kanun'un güncel haline “<http://mevzuat.gov.tr/Kanunlar.aspx>” adresinden bakılabilir.

³⁵ Yazımızda, Üniversite Döner Sermaye İşletmeleri “işletme” olarak zikredilecektir.

³⁶ Yazımızda, İktisadi Kamu Kuruluşları “Kuruluş” olarak zikredilecektir.

³⁷ KVK Madde: 2-3.

³⁸ 1 Seri Nolu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği Madde: I-2.3.1, 1.Fıkra. Tebliğ, 03.04.2007 tarih ve 26482 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır. Tebliğin güncel haline “<http://mevzuat.gov.tr/Tebliğ.aspx>” adresinden bakılabilir.

³⁹ ARPACI Ömer Altar: “Kurumlar Vergisi Mükellefi Olarak İktisadi Kamu Kuruluşları ile Dernek veya Vakıflara Ait İktisadi İşletmeler”, *Mali Çözüm Dergisi*, Sayı 97, Yıl 2010, s. 172.

⁴⁰ Vergi alacağı, vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın vukuu veya hukuki durumun tekemmülü ile doğar. (213 sayılı Vergi Usul Kanunu, Madde: 19-1.)

⁴¹ TAYLAR Yıldırım: **Vergi Hukukunda Vergiyi Doğuran Olay**, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Doktora Tezi, İzmir, 2013, s.16.

kuruluşlarının oluşmasıdır⁴². Kurumlar vergisinde, verginin konusu ise, kurum kazancıdır⁴³. Buna göre, vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesi için, kurum kazancı ile hukuki ilişki kurulabilmesi açısından işletme bünyesinde iktisadi kamu kuruluşunun oluşması gerekir. İşletme bünyesinde, kuruluş oluşabilmesi için işletmenin; Üniversiteye ait veya bağlı olması, Sermaye şirketi veya kooperatif şeklinde kurulmamış olması ve Ticari, sınai veya zirai alanda devamlı olarak faaliyette bulunması şartlarını birlikte taşıması gerekir.

a-Üniversiteye ait veya bağlı olması:

İşletmenin ait olması, işletmenin sermayesinin üniversite tarafından ödenmesini, işletmenin bağlı olması ise, işletmenin üniversiteye bağlı olmasını ifade eder. İşletmenin kurulu, sermayesi, üniversite bütçesinden ödenir. İşletmenin yönetimi ise, Üniversite yönetim kuruludur⁴⁴. 2547 Sayılı Yükseköğretim Kanununun 58'nci Maddesine Göre Döner Sermaye İşletmelerinin Kurulmasında Uyulacak Esaslara İlişkin Yönetmeliğin 11. maddesinde *“Döner sermaye işletmesinin hizmetleri, yönetim kurulu, ita amiri, işletme müdürü, sayman, tahakkuk memuru, veznedar, ayniyat memuru, ambar memuru, memurlar ve işçiler tarafından, saymanlık hizmetleri ise Vergi Bakanlığınca kurulan saymanlıklarca yürütülür.”* hükmü yer almaktadır. Bu düzenlemelerden de anlaşılacağı üzere işletme üniversiteye ait ve bağlıdır.

b-Sermaye şirketi veya kooperatif şeklinde kurulmamış olması:

İşletmenin, KV kanununun 2. maddesinin birinci fıkrasında ve 2. fıkrasında belirtilen sermaye şirketi⁴⁵ veya kooperatif⁴⁶ şekline kurulmaması gerekir.

⁴² TAYLAR, 138-139.

⁴³ Kurumlar Vergisi Kanunu Madde, 1/2; TAYLAR, 158.

⁴⁴ Döner sermaye işletmesinin yönetim kurulu, üniversite yönetim kuruludur. İta amiri rektördür. Rektör bu yetkisini uygun gördüğü ölçüde yardımcılara, dekanlara veya enstitü, yüksekokul ve araştırma ve uygulama merkezi müdürlerine devredebilir. (2547 Sayılı Yükseköğretim Kanununun 58'nci Maddesine Göre Döner Sermaye İşletmelerinin Kurulmasında Uyulacak Esaslara İlişkin Yönetmelik, Madde: 10-1)

⁴⁵ Sermaye şirketleri: 29/6/1956 tarihli ve 6762 sayılı Türk Ticaret Kanunu hükümlerine göre kurulmuş olan anonim, limited ve sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketler ile benzer nitelikteki yabancı kurumlar sermaye şirkettir. Bu Kanunun uygulanmasında, Sermaye Piyasası Kurulunun düzenleme ve denetimine tâbi fonlar ile bu fonlara benzer yabancı fonlar sermaye şirketi sayılır. (KVK Madde: 2-1.)

c-Ticari, sınai veya zirai alanda devamlı olarak faaliyette bulunması:

KVK ticari, sınai veya zirai alanın ne olduğunu tanımlamamış, ancak Kanun'un 1/2 maddesi ile, kurum kazancının gelir vergisinin konusuna giren gelir unsurlarından oluşacağını hüküm altına almıştır⁴⁷.

Gelir Vergisi Kanununun⁴⁸ 52. maddesinde zirai faaliyet⁴⁹ tanımlanmış, ancak Kanun'da ticari ve sınai faaliyetin ne olduğu tanımlanmamıştır. Diğer vergi kanunlarında ticari ve sınai faaliyetin tanımı yapılmamıştır. Fakat, Katma Değer Vergisi Kanununda⁵⁰ *“Ticari, sınai, zirai faaliyet ile serbest meslek faaliyetinin devamlılığı, kapsamı ve niteliği Gelir Vergisi Kanunu hükümlerine göre; Gelir Vergisi Kanununda açıklık bulunmadığı hallerde, Türk Ticaret Kanunu ve diğer ilgili mevzuat hükümlerine göre tayin ve tespit edilir.”* şeklinde hükme yer verilmiştir. GV Kanununda da ticari ve sınai faaliyetin tanımı ve kapsamı hakkında bir belirleme yapılmadığından, ticari ve sınai faaliyetin ne olduğunu belirlemek için Türk Ticaret Kanununa⁵¹ bakılması gerekir. Danıştay İçtihadı Birleştirme Genel Kurul kararlarında bu husus hüküm altına alınmıştır. Danıştay İçtihadı Birleştirme Genel Kurul kararında, vergi kanunlarında ticari ve sınai işletmenin tanımına yer verilmediğini, buna göre, ticari ve sınai faaliyeti, ticari faaliyet ve ilişkileri

⁴⁶ Kooperatifler: 24/4/1969 tarihli ve 1163 sayılı Kooperatifler Kanununa veya özel kanunlarına göre kurulan kooperatifler ile benzer nitelikteki yabancı kooperatifleri ifade eder. (KVK Madde: 2-2)

⁴⁷ VURAL İrfan: “Kurumlar Vergisi Rehberi”, *Vergi Sorunları Dergisi*, Özel Eki, Sayı 319, Yıl: Nisan 2015, s. 1.

⁴⁸ 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu 06.01.1961 tarih ve 10700 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır. Kanun’un güncel haline “<http://mevzuat.gov.tr/Kanunlar.aspx>” adresinden bakılabilir.

⁴⁹ Zirai faaliyeti arazide, deniz, göl ve nehirlerde, ekim, dikim, bakım, üretme, yetiştirme ve ıslah yollarıyla veyahut doğrudan doğruya tabiatın istifade etmek suretiyle nebat, orman, hayvan, balık ve bunların mahsullerinin istihsalini, avlanmasını, avcılarını ve yetiştiricileri tarafından muhafazasını, taşınmasını, satılmasını veya bu mahsullerden sair bir şekilde faydalanılmasını ifade eder. (GVK Madde: 52-2)

⁵⁰ 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu 02.11.1984 tarih ve 18563 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır. Kanun’un güncel haline “<http://mevzuat.gov.tr/Kanunlar.aspx>” adresinden bakılabilir. Kanun madde 1-2.

⁵¹ 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu, 14.02.2011 tarih ve 27846 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır. Kanun’un güncel haline “<http://mevzuat.gov.tr/Kanunlar.aspx>” adresinden bakılabilir.

düzenleyen Türk Ticaret Kanundaki hükümlere göre belirlemek gerektiğine karar vermiştir⁵². Yine Danıştay İçtihadı Birleştirme Genel Kurul kararında, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 37. maddesinde her türlü ticari ve sınai faaliyetlerden doğan kazançların ticari kazanç olduğu hükme bağlanmış, ancak ticari ve sınai faaliyetlerden ne anlaşılması gerektiği konusunda açık bir tanımlama yapılmadığını, Türk Ticaret Kanunun'da ise, ticari ve sınai faaliyetler ticari işletmeye bağlı olarak tanımlandığını belirterek ticari ve sınai faaliyeti Türk Ticaret Kanununa göre değerlendirmiştir⁵³. İçtihatları birleştirme kurulu kararları, Danıştay daire ve kurulları ile idari mahkemeler ve idareleri bağladığından⁵⁴ dolayı, ticari ve sınai faaliyetleri vergi idaresi Türk Ticaret Kanunu hükümlerine göre değerlendirmek zorundadır.

6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun 3'üncü maddesi ile ticari işler, *“Bu Kanunda düzenlenen hususlarla bir ticari işletmeyi ilgilendiren bütün işlem ve fiiller ticari işlerdendir.”* olarak tanımlanmış ve aynı Kanunun 11'inci maddesinin birinci fıkrası ile de, Ticari işletmeyi; *“esnaf işletmesi için öngörülen sınırı aşan düzeyde gelir sağlamayı hedef tutan faaliyetlerin devamlı ve bağımsız şekilde yürütüldüğü işletmedir.”* şeklinde tanımlamıştır. Kanunun 15'inci maddesi hükmünde esnafın tanımı yapılmıştır. Buna göre; ister gezici olsun ister bir dükkanda veya bir sokağın belirli yerlerinde sabit bulunsun, ekonomik faaliyeti sermayesinden fazla bedeni çalışmasına dayanan ve geliri 11'inci madde uyarınca çıkarılacak kararnamede gösterilen sınırı aşmayan ve sanat veya ticaretle uğraşan kişi esnaftır.

Gelir İdaresi Başkanlığı (GİB), Bir faaliyetin ticari faaliyet olarak değerlendirilebilmesi için taşıması gereken bazı özellikler bulunduğu, Bu özellikleri,

“-Faaliyetin yerine getirilmesinin sermaye ve emeğe dayanıyor olması gerekmektedir.

⁵² **DANIŞTAY İÇTİHADİ BİRLEŞTİRME GENEL KURULU’NUN** 16.06.1994 tarih, 1992/2 Esas ve 1994/2 Karar sayılı kararı, www.danistay.gov.tr.

⁵³ **DANIŞTAY İÇTİHADİ BİRLEŞTİRME GENEL KURULU’NUN** 29.02.1996 tarih, 1995/1 Esas ve 1996/1 Karar sayılı kararı, www.danistay.gov.tr.

⁵⁴ Danıştay Kanununun *“İçtihatların birleştirilmesini istemeye yetkili olanlar”* başlıklı 40. maddesinin 4. fıkrasında; *“Bu kararlara, Danıştay daire ve kurulları ile idari mahkemeler ve idare uymak zorundadır.”* hükmü yer almaktadır.” 2575 sayılı Danıştay Kanunu, 20.01.1982 tarih ve 17580 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır. Kanun’un güncel haline [“http://mevzuat.gov.tr/Kanunlar.aspx”](http://mevzuat.gov.tr/Kanunlar.aspx) adresinden bakılabilir.

-Faaliyetin devamlı olması gerekmektedir. (Bir takvim yılı içerisinde birden fazla tekrarlanan veya birden fazla takvim yılında tekrarlanan işlemlerde de devamlılık olduğu varsayılacaktır).

-Gelir getirici faaliyetlerin bir organizasyon dahilinde yapılmış olması gerekmektedir (İşyeri açma, işçi çalıştırılması, ticaret siciline kaydolunması vb.)

-Müessesenin, ticari ve sınai bir müessese şekil ve mahiyetinde olması gerekmektedir.”⁵⁵

şeklinde saymıştır.

Ticaret Kanundan tanımlanan ticari işletmenin sahip olması gereken özellikler ile GİB’in ticaret faaliyetin oluşması için saydığı özellikler birlikte analiz edildiğinde, Yapılan faaliyetin ticari işletme/faaliyet olması için; birinci olarak, faaliyetin emek sermaye karışımı yani, faaliyet esnaf faaliyeti olmayacak; ikinci olarak, gelir ve kazanç getirmesi amaçlanacak; üçüncü olarak, devamlı olacak ve son olarak da, bir organizasyona sahip ve bağımsız bir yapı olmalıdır.

İktisadi kamu kuruluşunun oluşması yani vergilendirme için en önemli şartlardan birisi olan “Devamlılık” kavramı, ticari ve sınai faaliyetin kar amacıyla yapılması ve bunun zaman içinde tekrarlanmasıdır⁵⁶. KVK 1 nolu tebliğde ise, devamlılık “bir hesap dönemi içinde aynı veya ayrı faaliyet alanlarında ticari mahiyet arz eden işlemlerin birden fazla yapılmasını ifade etmektedir. Aynı hesap döneminde tek işlem nedeniyle ticari faaliyetin devamlılık unsurunun oluştuğunu kabul etmek mümkün olmamakla birlikte, faaliyetin organizasyon gerektirmesi veya amacının ticari olması durumunda devamlılık unsurunun varlığı kabul edilir.” şeklinde tanımlanmıştır. Tebliğ ile, bir hesap döneminde bir işlemin birden fazla yapılması durumunda, işlemin ticari mahiyette olması gerekmekte olup, bir hesap döneminde tek bir işlem yapıldı ise, bu durumda işlemin organizasyon gerektirip gerektirmediği veya amacın ticari olup olmadığı tespiti yapılması gerektiği belirtilmiştir. Tebliğ ile, bir faaliyetin devamlı yapıp yapılmadığı bazen işlem sayısına bazen de

⁵⁵ Gelir İdaresi Başkanlığı, Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığı: **Ticari Kazanç Elde Eden Mükellefler Vergi Rehberi**, Yayın No: 271, Ankara, Şubat 2018, s. 2.

⁵⁶ BATI Murat: “Gelir Vergisi Kanununda “Devamlılık” Kavramının İdari ve Yargı Kararları Işığında İrdelenmesi”, <http://www.muhasibetr.com/yazarlarimiz/muratbati/001/>, Yayın Tarihi 14.12.2012, (E.T:17.07.2018)

niyete bakılarak belirlenmesi, idarenin devamlılık konusunda kesin bir belirleme yapmadığını ortaya koymaktadır⁵⁷.

KVK 1 nolu tebliğinde, “işletmelerin belirgin özellikleri bağlılık, devamlılık ve faaliyetin ticari, sınai veya zirai bir mahiyet arz etmesidir. Diğer bir anlatımla iktisadi işletmenin unsurları, ticari faaliyetin de temel özelliklerinden olan, bir organizasyona bağlı olarak piyasa ekonomisi içerisinde bedel karşılığı mal alım-satımı, imalatı ya da hizmet ifaları gibi faaliyetlerdir. Kanun, bu gibi halleri tek tek saymak yerine, dernek ya da vakıf tarafından piyasa ekonomisi içerisinde icra edilen tüm iktisadi faaliyetleri kapsama almıştır.”⁵⁸ denilmiştir.

Tebliğde de, bir şeyi piyasa sunarak satmanın devamlılık unsurunu oluşturacağı vurgulanmıştır. Piyasa ekonomisi Türk Dil Kurumunun Güncel Türkçe Sözlüğünde; “Üretimin bir plana göre değil, isteğe göre yapıldığı, fiyatının arz ve talebe göre belirlendiği ekonomi, planlı ekonomi karşıtı”⁵⁹ olarak tanımlanmıştır. Piyasa ekonomisinin özelliklerinde biri piyasanın arz talep yasaları gereğince oluştuğu ve amaçlarından bir tanesi de kar elde etmektir⁶⁰. Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu kararında, Kız teknik olgunlaşma enstitüsü tarafından döner sermayeye bağlı olarak işletilen kafeteryada sigortalı bir kişinin asgari ücretle çalıştığı, kafeteryanın personele ve okul dışına hizmet verildiğinden hareketle, kafeteryanın piyasa ekonomisi içerisinde hareket ettiğinden dolayı, faaliyetin hem iktisadi bir işletme oluşturduğu hem de ticari faaliyet olduğuna karar vermiştir⁶¹.

Vergi idaresi vermiş olduğu bir özelgede, üniversite döner sermaye işletme müdürlüğü basım evinin ticari faaliyet oluşturacak şekilde piyasa ekonomisi içerisinde devamlı olarak bedel karşılığı mal alım-satımı, imalatı

⁵⁷ KARADAĞ COŞKUN Neslihan- YAKAR Soner: “Ticari Kazancın Belirleyicisi Olarak “Devamlılık”: Türk Ticaret Kanunu ve Gelir Vergisi Kanunu Çerçevesinde Bir Değerlendirme”, *Vergi Dergisi*, Sayı 174, Yıl Ocak- Haziran 2018, s. 393.

⁵⁸ 1 Seri Nolu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği Madde: I-2.4, 5.Fıkra.

⁵⁹ http://tdk.gov.tr/index.php?option=com_gts&arama=gts&guid=TDK.GTS.5bb72211773726.56408278 (ET:05.10.2018)

⁶⁰ EREN Ahmet Arif: **Piyasa: Tarihi, Teorisi ve Eleştirileri**, Hacettepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Doktora Tezi, Ankara 2008, s. 149, 157.

⁶¹ **DANIŞTAY VERGİ DAVA DAİRELERİ KURULU’NUN** 27.02.2004 tarih ve 2003/331 Esas, 2004/18 sayılı kararı, www.danistay.gov.tr.

yapması durumunda, faaliyetin iktisadi işletme oluşturacağını ve kurumlar vergisi mükellefiyetinin tesis edilmesi gerektiğini belirtmiştir⁶².

Vergi idaresinin görüşüne göre, ticari organizasyonun varlığına ilişkin karineler var ise devamlılık unsuru var kabul edilecek, ancak ticari organizasyon yok ise, o zaman devamlılık unsurunun oluşup oluşmadığının tespiti için, işlemlerin çokluğuna başka bir deyiş ile aynı takvim yılında birden fazla veya bir birini takip eden birkaç yılda faaliyetin yapılmasına bakılacaktır. Ancak, Danıştay⁶³'ın son yıllarda vermiş olduğu kararlarda devamlılık unsurunun oluşması için kazanç elde etme amacının da olması gerektiğini vurgulamıştır. Bu kararlar TTK ile birlikte, değerlendirildiğinde, ticari kazancın varlığının kabul edilmesi için "devamlılık" unsurunun yanında "gelir sağlamayı hedeflemenin" de aranması gerekmektedir⁶⁴.

Danıştay 4. dairesi 1996 yılında Üniversite'ye bağlı olarak faaliyet gösteren fen-edebiyat fakültesi döner sermaye işletmesi adına kurumlar vergisi mükellefiyeti tesis ettirilmesi ile ilgili vermiş olduğu kararında; *"yüksek öğretim kurumlarına bağlı döner sermaye işletmelerinin işletmelerinden elde edilecek gelirin nerelere tahsis edileceğine ilişkin kanun ve yönetmelikle getirilen esaslara yer verilmiştir. Bu düzenlemeler uyarınca döner sermaye işletmelerinin gelirlerinin bir bölümü ilgili birimin araç gereç teminine ayrılacak, bir bölümü eğitim elemanlarına ve personele dağıtılacaktır. İşletmenin elde ettiği gelirden ilgili yüksek öğretim birimine de pay verilecektir. Eğer İşletmenin bir kısım geliri kalmışsa bu miktar ertesi yılın döner sermaye gelirine eklenecektir. Bu itibarla elde edilen gelirin tamamı belli yerlere ayrılmış olup, bunlar, sonuçta ya kanun ve yönetmelikleri uyarınca doğrudan kamu hizmeti yapan yerlere verilmek ya da gelirin elde edilmesine katkıda bulunanlara ödenmek zorundadır. Kanuni zorunluluk olarak yapılan bu ödemelerin işletmenin gideri olarak kabulü gerekir. Bu nedenle ortada öz sermaye farkına neden olacak, başka bir ifadeyle*

⁶² **İSTANBUL VERGİ DAİRESİ BAŞKANLIĞI:** Mükellef Hizmetleri Katma Değer Vergisi Grup Müdürlüğü'nün 23.11.2011 Tarih ve B.07.1.GİB.4.34.17.01-KDV.17-2084 Sayılı Özelge.

⁶³ Bu yönde Danıştay Kararları için. Bkz. KARADAĞ COŞKUN - YAKAR, s. 397; BATI Murat: "Gelir Vergisi Kanununda "Devamlılık" Kavramının İdari ve Yargı Kararları Işığında İrdelenmesi", <http://www.muhasabetr.com/yazarlarimiz/muratbati/001/>, Yayın Tarihi 14.12.2012. (E.T:17.07.2018)

⁶⁴ KARADAĞ COŞKUN - YAKAR, s. 392, 393, 394, 396 – 399.

vergilendirilecek gelir kalmamaktadır. Bu durum döner sermaye işletmelerinin, genel bütçeye dahil dairelerle katma bütçeli idarelerin yürütmekte oldukları kamu hizmetinin ilgili bütçeden ayrılacak sermayenin işletilmesiyle elde edilecek geliri kullanarak daha verimli yürütülmesini sağlamak amacının bir sonucudur. İlgili kanun ve yönetmelikler uyarınca hasılatlarının tahsis yerlerine göre vergiye tabi gelir elde etmeleri söz konusu olmayan döner sermaye işletmeleri hakkında mükellefiyet tesisine ilişkin işlemi ve tarhiyatı kaldıran mahkeme kararında sonucu itibarıyla kanuna aykırılık görülmemiştir.”⁶⁵ şeklinde karar vermiştir.

III. ÜNİVERSİTE DÖNER SERMAYE İŞLETMELERİNİN KURUMLAR VERGİSİNDEN MUAFIĞI

Muafiyet, ayrı tutulma, kendisine uygulanmama⁶⁶ anlamına gelmektedir. Vergi muafiyeti ise, vergi kanunlarına göre vergi yükümlüsü olan başka bir deyişle vergi mükellefi olma şartlarını taşıyan gerçek veya tüzel kişilerin, aynı veya başka kanunlarla vergi dışında bırakılarak vergi mükellefi olma yolunun kapatılmasıdır⁶⁷.

Vergi muafılığı, mükellefiyeti etkileyen bir unsurdur. Vergiden muaf olanlar gelir elde etseler bile vergi mükellefi olmayacaklardır⁶⁸. Vergiden muaf olan gerçek veya tüzel kişiler muafıkları süresinde mükellefiyet tesis

⁶⁵ **DANIŞTAY 4. DAİRESİ’NİN** 19.12.1996 tarih ve 1996/2107 Esas, 1996/5732 Karar sayılı kararı, www.danistay.gov.tr; Benzer karar için bakınız. HANOĞLU, s. 162-164, **DANIŞTAY 4. DAİRESİ’NİN** 08.03.2000 tarih ve 1999/3147 Esas, 2000/956 Karar sayılı kararı, (Açıklama: Olay tarihindeki geçerli olan 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununda yer Üniversite Döner Sermaye İşletmelerinin KV Mükellefi olmaları hakkındaki hükümler ile mevcut geçerli olan 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunundaki hüküm esas itibarı ile aynıdır.)

⁶⁶ http://tdk.gov.tr/index.php?option=com_gts&arama=gts&guid=TDK.GTS.5b98bb8c1d5034.74827619 (ET:12.09.2018)

⁶⁷ ÖZKARA Mehmet: **Türk Vergi Sisteminde İstisna ve Muafiyet Uygulamalarının Vergilemenin Mali Amacı Bakımından Değerlendirilmesi**, Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Doktora Tezi, Manisa, 2004, s. 15; KÖSE Bahar: **Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunlarında Yer Alan Muafiyet, İndirim ve İstisnalara Yönelik Vergi Denetim Etkinliğine İlişkin Araştırma**, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul, 2009, s. 9; Vergi Müfettişleri Derneği, **Beyanname Düzenleme Rehberi**, İkinci Kısım Kurumlar Vergisi Kanunu Rehberi, Ankara, Ocak 2018, s. 53.

⁶⁸ ÖZKARA, s. 15.

ettirmeyecekler ve beyanname vermeyeceklerdir⁶⁹. Muafiyetler vergi yükümlüsünü sınırlayarak, vergi yükümlüsü olması gereken gerçek ve tüzel kişilerin vergi ile ilişkilerini keser⁷⁰. Vergi muafiyetinde vergiyi doğuran olay gerçekleşir, ancak vergi idaresinin alacağı doğmaz. 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun "Mükellefin Ödevleri" başlıklı ikinci kitabında mükellefiyete bağlı olarak yerine getirilmesi gereken yükümlülükleri, vergiden muaf olanlar yerine getirmekle yükümlü tutulamazlar.

KVK'nın 4. maddesi ile, Kamu idare ve kuruluşları⁷¹ tarafından; tarım ve hayvancılığı, bilimi, fennî ve güzel sanatları öğretmek, yaymak, geliştirmek ve teşvik etmek amacıyla işletilen okullar, okul atölyeleri, konservatuvarlar, kütüphaneler, tiyatrolar, müzeler, sergiler, numune fidanlıkları, tohum ve hayvan geliştirme ve üretim istasyonları, yarış yerleri, kitap, gazete, dergi yayınevleri ve benzeri kuruluşlar, genel insan ve hayvan sağlığını korumak ve tedavi amacıyla işletilen hastane, klinik, dispanser, sanatoryum, huzurevi, çocuk bakımevi, hayvan hastanesi ve dispanseri, hayvan bakımevi, veteriner bakteriyoloji, seroloji, distofajin kuruluşları ve benzeri kuruluşlar, sosyal amaçlarla işletilen şefkat, rehin ve yardım sandıkları, sosyal yardım kurumları, yoksul aşevleri, ceza ve infaz kurumları ile tutukevlerine ait işyurtları, darülaceze atölyeleri, öğrenci yurtları, pansiyonları ve benzeri kuruluşlar, Genel yönetim⁷² kapsamındaki kamu idarelerine ait olup sadece kamu görevlilerine hizmet veren, kâr amacı gütmeyen ve üçüncü kişilere kiralanmayan kreş ve konukevleri ile askerî kışlalardaki kantinler, münhasıran bilimsel araştırma ve geliştirme faaliyetlerinde bulunan kurum ve kuruluşlar kurumlar vergisinden muaf tutulmuşlardır⁷³.

⁶⁹ ÖZ Ersan: "Türk Gelir Vergisindeki Bazı Vergi Harcamalarının Optimal Vergileme İlkeleri Açısından Analizi", *D.E.Ü.İ.İ.B.F Dergisi*, Cilt 17, Sayı 1, Yıl 2002, s. 11-33.

⁷⁰ GÜNGÖR Mevlüt – SAYGILI Dursun: "Geçici Vergiden Muaf Olan Mükellefler ve İstisna Edilen Kazançlar", *Mali Çözüm Dergisi*, Sayı 138, Yıl Kasım- Aralık 2016, s. 212.

⁷¹ Kamu idare ve kuruluşlarından maksat, merkezi yönetim kapsamına dahil olan genel ve özel bütçeli daireler ile il özel idareleri, belediyeler ve köylere. (1 Seri Nolu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği Madde: I-4/4.1.son bent).

⁷² 5018 sayılı Kamu Malî Yönetimi ve Kontrol Kanununun 3 üncü maddesinde genel yönetim kapsamındaki idareler belirtilmiş olup, buna göre, anılan Kanuna ekli (1), (2) ve (3) sayılı cetvellerde yer alan idareler, sosyal güvenlik kurumları, mahallî idareler. (1 Seri Nolu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği Madde: I-4.5/4.5.1.ilk bent.)

⁷³ 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu Madde 4-1/a, b, c, d ve m bentleri.

Vergi idaresi Döner Sermaye İşletmelerine verdiği çeşitli özelgelerde, sadece eğitim ve öğretim faaliyetleri çerçevesinde üretilen ürünlerin satışa sunulması halinde Kurumlar Vergisi Kanununun 4 üncü maddesinin birinci fıkrasının (a) bendi uyarınca kurumlar vergisi mükellefiyeti söz konusu olmayacağı, ancak, eğitim ve öğretim faaliyetlerini aşacak boyutta üretim yapılması, dışarıdan işçi istihdam edilmesi, sipariş üzerine üretim yapılması veya ihale yoluyla iş alınması hallerinden herhangi birisinin varlığı halinde adı geçen Üniversite bünyesinde oluşacak iktisadi kamu kuruluşu nezdinde kurumlar vergisi mükellefiyeti tesis edileceği şeklinde görüşler vermiştir⁷⁴.

Vergi idaresi, 1 Seri Nolu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği "1.4.Muafiyetler" başlıklı bölümünde, Kurumlar Vergisi Muafılığı ile ilgili düzenlemeler yapmıştır. 1 Seri Nolu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nin, "1/4.3.2.1. Ceza infaz kurumları ile tutukevleri bünyesinde oluşturulan işyurtları"⁷⁵ başlıklı bölümündeki düzenlemenin 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 4. maddesinin 1 numaralı fıkrasının (c) bendine yer alan "Kamu

⁷⁴ **İSTANBUL VERGİ DAİRESİ BAŞKANLIĞI:** Mükellef Hizmetleri Gelir Vergileri Grup Müdürlüğü'nün 11.06.2015 Tarih ve 62030549-125[2-2014/266]-60309 sayılı özelge; **İZMİR VERGİ DAİRESİ BAŞKANLIĞI:** Mükellef Hizmetleri Gelir Vergileri Grup Müdürlüğü'nün 16.11.2011 Tarih ve B.07.1.GİB.4.35.16.01-176300-618 sayılı özelge; **İZMİR VERGİ DAİRESİ BAŞKANLIĞI:** Mükellef Hizmetleri Gelir Vergileri Grup Müdürlüğü'nün 20.08.2013 Tarih ve 84098128-125[4-2013/5]- 517 sayılı özelge; **ANTALYA VERGİ DAİRESİ BAŞKANLIĞI:** Mükellef Hizmetleri Usul Grup Müdürlüğü'nün 25.12.2014 Tarih ve 77058783-105[2013/47]- 326 sayılı özelge.

⁷⁵ 4.3.2. Ceza infaz kurumları ile tutukevleri bünyesinde oluşturulan işyurtları

4301 sayılı Ceza İnfaz Kurumları ile Tutukevleri İş Yurtları Kurumunun Kuruluş ve İdaresine İlişkin Kanununun 6 ncı maddesinde iş yurtları; hükümlü ve tutukluların meslek ve sanatlarını koruyup geliştirmek veya bunlara bir meslek ve sanat öğretmek, bu suretle öğretilen ekonomik değerleri pazarlamak için ceza infaz kurumları ile tutukevleri bünyesinde oluşturulan tesis, atölye ve benzeri üniteler olarak tarif edilmiştir. Bu çerçevede, hükümlü ve tutukluların meslek ve sanatlarını koruyup geliştirmek veya bunlara bir meslek ve sanat öğretmek, bu suretle üretilen ekonomik değerleri pazarlamak için ceza infaz kurumları ile tutukevleri bünyesinde oluşturulan işyurtları kurumlar vergisinden muaftır. Belirtilen amaçlar dışında faaliyet gösteren iş yurtları ise kurumlar vergisinden muaf değildir. Örneğin; cezaevi işyurdu bünyesinde bulunan kantin veya otopark işletmeciliği, hükümlü ve tutukluların meslek ve sanatlarını koruyup geliştirmek veya bunlara bir meslek ve sanat öğretmek amacı dışında yer alan faaliyetler olduğundan, söz konusu kantin veya otopark işletmesinin, işyurduna bağlı bir iktisadi işletme olarak kurumlar vergisi mükellefiyetinin tesis edilmesi gerekir.

idare ve kuruluşları tarafından sosyal amaçlarla işletilen şefkat, rehin ve yardım sandıkları, sosyal yardım kurumları, yoksul aşevleri, ceza ve infaz kurumları ile tutukevlerine ait işyurtları, darülaceze atölyeleri, öğrenci yurtları, pansiyonları ve benzeri kuruluşlar” Kurumlar Vergisinden muaf olmasına aykırı olduğu gerekçesi ile ilgili bölümün iptal edilmesi amacı ile Danıştay’a dava açılmıştır. Danıştay 4. Dairesi, Tebliğin ilgili bölümünü KVK ‘da muafiyet ile ilgili olarak bir ayırım veya sınırlama getirilmediği, dava konusu düzenlemede belirtilen kantin veya otopark işletmelerinde hükümlü ve tutukluların çalıştırılmasının 4301 sayılı Kanun veya Yönetmelikle belirlenen sosyal amaçlara aykırılığında ve bu işletmelerin iş yurduna bağlı bir iktisadi işletme niteliği taşıdığından söz edilmesi mümkün olmadığı gerekçesi ile iptal etmiştir⁷⁶.

Anayasa’da ve ilgili Yükseköğretim mevzuatında, üniversitelerin kuruluş ve var olma gerekçeleri, KVK’ nın 4. maddesinin - 1/a, b, c, d ve m bentlerinde belirtilen işleri yapmaktır. Bu sebeptendir ki, bu amaçla görev yapan işletmeler Kurumlar Vergisinden muaf tutulmalıdır.

SONUÇ

Üniversiteler, eğitim-öğretim, bilimsel araştırma, yayın ve danışmanlık yapmak, ülkeye ve insanlığa hizmet amacı ile kurulurlar. Üniversiteler tarafından yapılan bilimsel araştırma sonucunda ürün, patent, buluş vb. çıktılar oluşmaktadır. Bu çıktılar ülkenin bilimsel, ekonomik, teknolojik, sosyal, kültürel kalkınmasına katkı sağlamaktadır. Üniversiteler bilimsel çalışmalarını, Teknokent ve sanayi işbirliği ile üretime dönüştürmekte, sanayi özel sektör ve teknoloji, sanayinin gelişmesi için öncülük yapmaktadırlar. Yapılan eğitim-öğretim, bilimsel araştırma, yayın ve danışmanlık sonucu gelire dönüşecek atıl kapasite ortaya çıkmaktadır.

Üniversitelerin görevlerinden birisi de oluşan atıl kapasiteyi gelire dönüştürmek için döner sermaye işletmeleri kurmaktır. Döner sermaye işletmelerinin elde ettiği gelirlerin Kurumlar vergisine tabii olup olmadıkları hususunda vergi idaresinin işletmelerin faaliyetlerini sadece vergilemeye

⁷⁶ **DANIŞTAY 4. DAİRESİ’NİN** 08.04.2008 tarih ve 2007/1589 Esas, 2008/1275 sayılı kararı, <http://www.kazanci.com/kho2/ibb/4301/mlinklist-m.htm>. (E.T: 07.11.2018)

yönelik değerlendirme yaptıklarından⁷⁷ üniversiteler ve vergi idaresi arasında işletmelerin vergilendirmesi konusunda uyumsuzluk çıkmakta ve uyumsuzluklar üniversiteler tarafından yargıya taşınmakta ve yargılama sonucunda mahkemeler üniversiteler lehine karar vermektedir.

Üniversitelerde döner sermaye işletmelerinin kurumlar vergisi mükellefi olmaları için önce vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesi ki buda kurumlar vergisi mevzuatı açısından işletme bünyesinde iktisadi kamu kuruluşunun oluşması gerekir. İşletme bünyesinde, iktisadi kamu kuruluşu oluşabilmesi için işletmenin; Üniversiteye ait veya bağlı olması, Sermaye şirketi veya kooperatif şeklinde kurulmamış olması ve Ticari, sınai veya zirai alanda devamlı olarak faaliyette bulunması şartlarını birlikte taşıması gerekir. Ticari, sınai veya zirai kazancın oluşarak vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesi için “devamlılık” kavramı önemlidir. Devamlılığın oluşması hususunda vergi idaresinin ve yargının görüşleri farklılaşmaktadır.

İdareleri ve yargıyı meşgul etmemek adına ticari, sınai veya zirai faaliyette devamlılığın hangi şartlarda oluştuğuna dair kanuni düzenleme yapılması gerekir.

İşletmelerin faaliyetleri sonucu iktisadi kamu kuruluşu oluşsa bile başka bir deyiş ile kurumlar vergisi mükellefiyeti için şartlar oluşursa, işletmeleri vergilendirebilmek için işletmelerin kurumlar vergisinden muaf olmamaları gerekir. Vergi muaflığı, mükellefiyeti etkileyen bir unsur olup, vergiden muaf olanlar gelir elde etseler bile vergi mükellefi olmayacaklardır.

Döner sermaye faaliyetleri sonucunda vergiyi doğuran olay meydana gelse ve iktisadi kamu kuruluşu ve kurum kazancı oluşsa da, Anayasa’da ve ilgili Yükseköğretim mevzuatında, üniversiteler, bilimsel tarım ve hayvancılığı, bilimi, fennî ve güzel sanatları öğretmek, yaymak, geliştirmek ve teşvik etmek amacıyla kurulduklarından dolayı, KVK’ nın 4. maddesinin 1/a, b, c, d ve m bentlerinde belirtilen işleri yapmaktır. Bu sebeptendir ki, bu amaçla görev yapan işletmeler Kurumlar Vergisinden muaf tutulmalıdır. Üniversite döner sermaye işletmelerine kurumlar vergisi tahakkuk ettirilmemelidir.

⁷⁷ ALKIŞ Cevdet: **Yükseköğretim Kanunu ve Diğer Kanunlardaki İlgili Hükümler**, Akdeniz Üniversitesi, Kutlu & Avcı Ofset, Antalya, 2018, s. 135.

KAYNAKLAR

- AKŞEHİR M. İrfan: “Sosyal Tesisler, İktisadi İşletmeler ve Tabii Olduğu Esas ve Usuller”, *Denetim Dergisi*, Sayı 11, Yıl 2013, s. 86-91.
- ANTALYA VERGİ DAİRESİ BAŞKANLIĞI:** Mükellef Hizmetleri Usul Grup Müdürlüğü’nün 25.12.2014 Tarih ve 77058783-105[2013/47]- 326 Sayılı Özelge.
- ALKIŞ Cevdet: **Yükseköğretim Kanunu ve Diğer Kanunlardaki İlgili Hükümler**, Akdeniz Üniversitesi, Kutlu&Avcı Ofset, Antalya, 2018.
- ARPACI Ömer Altar: “Kurumlar Vergisi Mükellefi Olarak İktisadi Kamu Kuruluşları ile Dernek veya Vakıflara Ait İktisadi İşletmeler”, *Mali Çözüm Dergisi*, Sayı 97, Yıl 2010, s. 167-184.
- BARUTÇU Yusuf Nusret: **Türk Hukukunda Yükseköğretimin Vergilendirilmesi**, Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, Eskişehir, Eylül 2015.
- BATI Murat: “Gelir Vergisi Kanununda “Devamlılık” Kavramının İdari ve Yargı Kararları Işığında İrdelenmesi”, <http://www.muhasabetr.com/yazarlarimiz/muratbati/001/>, Yayın Tarihi 14.12.2012, (E.T:17.07.2018)
- DANIŞTAY 4. DAİRESİ’NİN** 19.12.1996 tarih ve 1996/2107 Esas, 1996/5732 Karar sayılı kararı.
- DANIŞTAY 4. DAİRESİ’NİN** 08.03.2000 tarih ve 1999/3147 Esas, 2000/956 Karar sayılı kararı.
- DANIŞTAY 4. DAİRESİ’NİN** 08.04.2008 tarih ve 2007/1589 Esas, 2008/1275 sayılı kararı.
- DANIŞTAY VERGİ DAVA DAİRELERİ KURULU’NUN** 27.02.2004 tarih ve 2003/331 Esas, 2004/18 sayılı kararı.
- DANIŞTAY İÇTİHADİ BİRLEŞTİRME GENEL KURULU’NUN** 16.06.1994 tarih, 1992/2 Esas ve 1994/2 Karar sayılı kararı.
- DANIŞTAY İÇTİHADİ BİRLEŞTİRME GENEL KURULU’NUN** 29.02.1996 tarih, 1995/1 Esas ve 1996/1 Karar sayılı kararı.
- DOĞAN D. Mehmet:** **Doğan Büyük Türkçe Sözlük**, 17. Baskı, Pınar Yayınları, İstanbul 2005.
- EREN Ahmet Arif: **Piyasa: Tarihi, Teorisi ve Eleştirileri**, Hacettepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Doktora Tezi, Ankara, 2008.

- GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI, MÜKELLEFLER HİZMETLERİ DAİRE BAŞKANLIĞI:** Ticari Kazanç Elde Eden Mükellefler Vergi Rehberi, Yayın No:271, Ankara, Şubat 2018, s.2.
- GÜNGÖR Mevlüt – **SAYGILI** Dursun: “Geçici Vergiden Muaf Olan Mükellefler ve İstisna Edilen Kazançlar”, *Mali Çözüm Dergisi*, Sayı 138, Yıl Kasım- Aralık 2016, s. 209-221.
- GÜMÜŞ Mustafa: **Üniversite Hastaneleri ve Döner Sermaye Sistemlerinin İşleyişi: Sorunlar ve Çözüm Önerileri**, Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, Isparta, 2006.
- HANOĞLU Mahmut: **Üniversitelerde Döner Sermaye İşletmeleri Sorunlar ve Çözüm Önerileri: Erzincan Üniversitesi Örneği**, Erzincan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, Erzincan, 2017.
- İSTANBUL VERGİ DAİRESİ BAŞKANLIĞI:** Mükellef Hizmetleri Katma Değer Vergisi Grup Müdürlüğü'nün 23.11.2011 Tarih ve B.07.1.GİB.4.34.17.01-KDV.17-2084 Sayılı Özelge.
- İSTANBUL VERGİ DAİRESİ BAŞKANLIĞI:** Mükellef Hizmetleri Gelir Vergileri Grup Müdürlüğü'nün 11.06.2015 Tarih ve 62030549-125[2-2014/266]-60309 Sayılı Özelge.
- İZMİR VERGİ DAİRESİ BAŞKANLIĞI:** Mükellef Hizmetleri Gelir Vergileri Grup Müdürlüğü'nün 16.11.2011 Tarih ve B.07.1.GİB.4.35.16.01-176300-618 Sayılı Özelge.
- İZMİR VERGİ DAİRESİ BAŞKANLIĞI:** Mükellef Hizmetleri Gelir Vergileri Grup Müdürlüğü'nün 20.08.2013 Tarih ve 84098128-125[4-2013/5]-517 Sayılı Özelge.
- KARADAĞ COŞKUN Neslihan- YAKAR Soner: “Ticari Kazancın Belirleyicisi Olarak “Devamlılık”: Türk Ticaret Kanunu ve Gelir Vergisi Kanunu Çerçevesinde Bir Değerlendirme”, *Vergi Dergisi*, Sayı 174, Yıl Ocak-Haziran 2018, s. 372-401.
- KÖSE Bahar: **Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunlarında Yer Alan Muafiyet, İndirim ve İstisnalara Yönelik Vergi Denetim Etkinliğine İlişkin Araştırma**, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul, 2009.
- ÖZ Ersan: “Türk Gelir Vergisindeki Bazı Vergi Harcamalarının Optimal Vergileme İlkeleri Açısından Analizi”, *D.E.Ü.İ.İ.B.F Dergisi*, Cilt 17, Sayı 1, Yıl 2002, s.11-33.

- ÖZKARA Mehmet: **Türk Vergi Sisteminde İstisna ve Muafiyet Uygulamalarının Vergilemenin Mali Amacı Bakımından Değerlendirilmesi**, Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Doktora Tezi, Manisa, 2004.
- ŞİŞMAN Gülden: **Sayıştay Yargısında Vergi Alacağı Açısından Kamu Zararı 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile 6085 Sayılı Sayıştay Kanununa Göre**, Seçkin Yayınevi, Ankara, 2017.
- TAYLAR Yıldırım: **Vergi Hukukunda Vergiyi Doğuran Olay**, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Doktora Tezi, İzmir, 2013.
- TDK: <http://www.tdk.gov.tr>
- TÜRKHAN Sergül: **Kamu Kesiminde Döner Sermaye İşletmelerinin Yeri ve Önemi**, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, İzmir, 2009.
- ÜSTÜN Ümit Süleyman: **Türk Vergi Hukukunda İdarenin Takdir Yetkisi**, Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Doktora Tezi, Konya, 2006.
- VERGİ MÜFETTİŞLERİ DERNEĞİ: Beyanname Düzenleme Rehberi**, İkinci Kısım Kurumlar Vergisi Kanunu Rehberi, Ankara, Ocak 2018, s. 53.
- VURAL İrfan: “Kurumlar Vergisi Rehberi”, *Vergi Sorunları Dergisi*, Özel Eki, Sayı 319, Yıl: Nisan 2015, s. 1-305.
- YENİGÜN Tekin: **Kamu Mali Yönetimi Kapsamında Üniversite Döner Sermaye İşletmelerinin Yeniden Yapılandırılması ve Bir Model Önerisi**, Afyon Kocatepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Doktora Tezi, Afyonkarahisar, Haziran 2011.

- KANUN, CUMHURBAŞKANLIĞI KARARNAMELERİ, YÖNETMELİK VE TEBLİĞLER**
- 2709 sayılı Türkiye Cumhuriyeti Anayasası, 9.11.1982 tarih ve 17863 Mükerrer sayılı Resmî Gazete'deyayımlanmıştır.
 - 6771 sayılı Türkiye Cumhuriyeti Anayasasında Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun, 11.02.2017 tarih ve 29976 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.
 - 2547 sayılı Yükseköğretim Kanunu, 06.11.1982 tarih ve 17506 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.
 - 213 sayılı Vergi Usul Kanunu, 10.01.1961 tarih ve 10705 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.
 - 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu, 06.01.1961 tarih ve 10700 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.
 - 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu, 21.06.2006 tarih ve 26205 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.
 - 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu, 02.11.1984 tarih ve 18563 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.
 - 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu, 14.02.2011 tarih ve 27846 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.
 - 5234 sayılı Bazı Kanun Ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun, 21.09.2004 tarih ve 25590 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.
 - 1 Numaralı Cumhurbaşkanlığı Teşkilatı Hakkında Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi, 10.07.2018 tarih ve 30474 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.
 - Döner Sermayeli İşletmeler Bütçe Ve Muhasebe Yönetmeliği, 01.05.2007 tarih ve 26509 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.
 - 2547 Sayılı Yükseköğretim Kanununun 58'nci Maddesine Göre Döner Sermaye İşletmelerinin Kurulmasında Uyulacak Esaslara İlişkin Yönetmelik, 05.07.1983 tarih ve 18098 sayılı ResmiGazete'de yayımlanmıştır.
 - 1 Seri Nolu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği, 03.04.2007 tarih ve 26482 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.
 - 17 Sıra Nolu Döner Sermaye İşlemleri Muhasebat Genel Müdürlüğü Genel Tebliği, 14.11.2003 tarih ve 24993 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.