

VAKIFLARA AİT İKTİSADİ İŞLETMELERİN VERGİLENDİRİLMESİ SORUNU

Ahmet Fatih METİN (*)

- GİRİŞ

Geçmiş çok eskiye dayanan vakıf müessesesinin son yıllarda gerek sayılarının artması, gerekse de kamu vakıflarının tedavül ekonomisi içinde paylarının artmaya başlaması vakıflara ait iktisadi işletmelerin vergilendirilmesi sorununu karşımıza çıkarmaktadır.

Vakıf ve derneklerin, üyelerinden aldığı üye aidatı ile topladıkları bağış ve yardımlar en önemli gelir kaynaklarıdır. Vakıf ve dernekler, kazanç elde edip üyelerine dağıtmak dışında, belli bir amacı gerçekleştirmek üzere kurulurlar. Makalemizde Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan Vakıflara ait iktisadi işletmelerin vergilendirilmesi konusunu işleyeceğiz. Vergi muafiyeti kapsamında olan bu vakıflar, iktisadi işletme kapsamında olan müesseselerinin de muafiyet kapsamında olduğunu iddia etmekte ve bu sorun ilgili vakıflarla mali idare arasında sorun olmuş ve olmaya da devam etmektedir. Bu konuda Vakıfların hangi faaliyetlerinin muafiyet kapsamında değerlendirilmesi gerektiği hangi faaliyetleri-

nin vakıflara ait iktisadi işletme kapsamında değerlendirilip vergilendirilmesi gerektiği hususunun açıklığa kavuşturulması gerekmektedir.

Bu konunun daha iyi anlaşılabilmesi için bir takım kavramların öncelikle açıklanması gerekmektedir.

II-İŞLETME NEDİR? İKTİSADİ İŞLETME NEDİR? İKTİSADİ İŞLETMELERİN ÖZELLİKLERİ NELERDİR?

1- İşletme nedir?

İnsanların ihtiyaçlarını doğrudan doğruya ve dolayısıyla karşılamak amacıyla işletilen her iktisadi birime «işletme» adı verilmektedir. Bir ekonomik birimin işletme sayılması için; faaliyetin devamlı olup olmaması, büyüklüğü veya küçüklüğü, işletenin bizzat kendisinin veya başkalarının ihtiyacını karşılaması, tek veya çok sahibe bağlılığı, ekonomik düzenin niteliği, hiç bir önem taşımamaktadır. Aranılan temel şart, insanların ihtiyaçlarını giderecek mal veya hizmetlerin sağlanmasına yaramasıdır.

* Vergi Denetmeni

2-İktisadi işletme nedir?

Gelir sağlamak amacıyla yapılan bütün işlere, iktisadi faaliyet adı verilmektedir. Bu işlerin bir organizasyon altında olup olmaması, devamlı veya arızı olması, ferdi veya bağımlı tarzda yapılması ve sermayesi bakımlarından herhangi bir sınırlama söz konusu değildir. Söz gelişi, bir kimşenin işçilik yapması, fabrika işletmesi ya da evini kiraya vermesi arasında, iktisadi faaliyet sayılma yönünden hiçbir fark yoktur. Başka bir ifade ile, *gelir* sağlamaya yönelmemiş faaliyetler, iktisadi faaliyet değildir. İktisadi işletmeyi tanımlamak gerekirse **“gelir sağlamak amacı ile emek ve sermayenin bağımsız bir organizasyon teşkil edecek şekilde birleşmesi ve faaliyete geçmesidir”** denebilir.

Bu çerçeve içinde ticari işletmenin yerini belirlemek gerekirse, “bunun, iktisadi işletmenin bir türü olduğu açıktır. Başka “bir deyişle, her ticari işletme, iktisadi işletme sayıldığı halde her iktisadi işletme, ticari işletme değildir. Yani iktisadi işletme ticari işletmeyi de kapsayan geniş bir kavramdır.

3-İktisadi işletmenin özellikleri:

A- 5520 sayılı Kurumlar Vergisi kanununa göre:

*5520 sayılı Kurumlar Vergisi kanununun 2 maddesinin 5 nolu bendinde:

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

*5520 sayılı Kurumlar Vergisi kanununun 2 maddesinin 6 nolu bendinde:

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

B-5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun gerekçesinde:

Derneklere ve vakıflara ait veya bağlı olup, faaliyetleri **devamlı** bulunan ticari, sınai ve zirai işletmeler ile benzer nitelikteki yabancı işletmeler kurumlar vergisi mükellefidirler. Ticari, sınai ve zirai işletmenin belirlenmesinde Kanunun 2 nci maddesinin beşinci bendinde belirlenen koşullar dikkate alınacak olup iktisadi mahiyetteki işletmelerin belirgin özellikleri, gerekçenin iktisadi kamu kuruluşlarına ilişkin bölümde de açıklandığı üzere, bağlılık, işletme özelliği, devamlılıktır. Diğer bir anlatımla iktisadi işletmenin unsurları, ticari faaliyetin de temel özelliklerinden olan, bir **organizasyona** bağlı olarak piyasa ekonomisi içerisinde **bedel karşılığı** mal alım-satımı, imalatı ya da hizmet ifaları gibi faaliyetlerdir. Kanun bu gibi halleri tek tek saymak yerine, dernek ya da vakıf tarafından piyasa ekonomisi içerisinde icra edilen ve sermaye şirketi ya da kooperatif kazancı dışında kalan tüm iktisadi faaliyetleri kapsama almıştır.

Derneklere ve vakıflara ait veya bağlı olarak faaliyet gösteren iktisadi işletmelerce elde edilen kazançlar üzerinden tarh edilecek kurumlar ver-

gisinin muhatabı anılan iktisadi işletmelerdir. Ancak, bu işletmelerin ayrı bir tüzel kişiliklerinin olmaması halinde tarhiyatın muhatabı iktisadi işletmenin ait veya bağlı olduğu dernek ve vakıfların olacağı tabiidir.

Bu işletmelerin:

- Kazanç gayesi güdüp gütmeliklerine,
- Faaliyetin, kanunla verilmiş görevler arasında bulunup bulunmamasına,
- Tüzel kişiliğe sahip olup olmamalarına,
- Bağımsız muhasebelerinin bulunup bulunmamasına,
- Kendilerine tahsis edilmiş sermaye veya iş yerlerinin olup olmadığına

bakılmaksızın vergiye tabi tutulurlar.

Ayrıca söz konusu mükellef grubunca satılan mal veya hizmetin bedelinin sadece maliyeti karşılayacak kadar olması, kâr edilmemesi veya kârın kuruluş amaçlarına tahsis edilmesi bunların iktisadi işletme olma vasfını değiştirmeyecektir. Kazanç sağlama amacı olmasa dahi işletmenin konusunun ve faaliyetinin; her türlü mal ve hizmet satışı, kiralaması ya da bunlara benzer şekillerde olması ve devamlı olması durumlarında da dernek ya da vakıflara ait iktisadi işletme oluştuğu kabul edilecektir.

İktisadi işletmenin tanımı içinde yer alan ,devamlı olarak yapılan ticari, sınai veya zirai faaliyetten söz edebilmek için bu işletmenin tedavül ekonomisine katılması, başka bir ifadeyle işletmede üretilen malların veya verilen hizmetin bir bedel karşılığı satılmış olması gerekir.

İktisadi faaliyetin icra edildiği ortam veya organizasyon iktisadi işletmeyi ifade eder. İktisadi faaliyet bağımsız bir işyerinde icra edilebileceği gibi dernek veya vakfın kendi bünyesi içinde icra edilebilir. Bağımsız bir işyerinin olup olmama-

sının vergilemeyi etkilemeyeceği Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 2/6 maddesinde ayrıca belirtilmiştir. İşyeri ile işletme kavramlarının birbirine karıştırılmaması gerekir. İşletme daha geniş bir kavram olup işyerini de içine almaktadır. Diğer bir ifade ile işyeri, işletmenin bir unsurudur.

Faaliyetin vakıf bünyesinde yürütülmesi, bağımsız muhasebenin ve tahsis edilmiş sermayenin bulunmaması, iktisadi faaliyetin varlığını ortadan kaldırmamaktadır. Vakıf bünyesinde olsa da bir bedel karşılığında devamlı olarak ticari, sınai ve zirai faaliyette bulunulması, iktisadi işletmenin varlığını göstermektedir. Bu husus, vakıfların iktisadi işletmelerinin muafiyet kapsamından çıkarılmasından sonra önem kazanmıştır.

C-İktisadi işletmenin bir türü olan ticari işletmenin unsurları nelerdir?

Ticaret Kanununun 11/1. maddesinde; «*Ticarethane veya fabrika yahut ticari şekilde işletilen diğer müesseseler ticari işletme sayılır.*» denmektedir.

Madde metninde geçen @*ticarethane* ve @*fabrika* deyiiminin kapsamı, 12/1. maddede; @*fabrika* deyiiminin kapsamı aynı maddenin 2. bendinde, «*ticari şekilde işletilen diğer müesseseler*» ise 13. maddede tanımlanıp hükme bağlanmıştır.

Bu hükümler karşısında özetlemek gerekirse; ticari işletme, gelir sağlamak amacıyla emek ve sermayenin organize edilmesidir, denebilir. Genel olarak kabul gören bu tanımı biraz açarsak, ticari işletmenin bir bakıma organizasyon demek olduğu, bunun da bazı unsurlara sahip olması gerektiği ortaya çıkmaktadır. Bu unsurlar kısaca şunlardır:

• Gelir amacı:

İktisadi işletmenin bir türü olan ticari işletmenin en önemli özelliği, gelir sağlama amacına

yönelik faaliyetin olmasıdır. Hemen eklemek gerekir ki, bu gelirin belli bir ölçünün altında olması gerekir. Bu ölçü, esnaf sayılmayı gerektirmeyecek bir seviye olarak anlaşılmalıdır. Burada önemli olan, mutlaka fiilen bu sınırın üstünde gelir sağlanması şart değildir. Yani zarar da mümkündür. Ancak, işletmenin, tacirin geçimine yetecek miktardan fazla bir geliri elde etmeyi öngörecektir tarzda kurulmuş olması aranacaktır.

• **Beşeri unsur:**

Yukarıda tanımdan açık olarak görüldüğü gibi, ticari işletmeyi meydana getiren, emek ve sermayedir. Böyle olunca, ticari işletme deyince, emek sahibi bir veya birden fazla insan gücünün bulunması zorunlu olmaktadır.

• **Mamelek unsur:**

Ticari işletmenin diğer unsuru, maddi ve gayri maddi mal ve haklardan ibaret olan bir mamelekin bulunmasıdır. Gelir unsuru ile ilgili olarak değindiğimiz gibi, bu mamelekin de belli bir ölçüğün altında kalmaması gerekir. Bunun için kesin ölçü vermek mümkün değildir. Şu kadar ki, işletmenin faaliyeti, tacirin emeğinden çok maddi ve gayri maddi unsura dayanması gerekir.

Sınırları bu şekilde çizilen ticari işletmenin bunun yanında bazı niteliklere daha sahip olması gerekmektedir. Bu konuda özellikle, üzerinde birleşilen iki nokta vardır.

Bunlardan biri «devamlılık» şeklinde ifade edilmektedir. Yani, ticari işletme, ilke olarak, devamlı olmalıdır. Bundan amaç, işletmenin arızı ve çok kısa ömürlü olmamasıdır. örneğin sadece bir şahsın bir gayrimenkulünün satışına aracılık etmek, ticari işletme meydana getirmez. Buna karşılık, zaman zaman veya mevsimlik işletilen

iktisadi işletmeler, diğer unsurları varsa, bu şart bakımından ticari işletme sayılır. Devamlılığı bu şekilde anlamak gerekir. ^(*)

Ticari faaliyette sermaye ve emekten oluşan sürekli bir **organizasyon** vardır. Sermaye ve emeğin organizasyon içindeki payları işin türüne, niteliğine ve büyüklüğüne bağlı olarak değişebilir. Ticari faaliyeti belirleyen hakim unsur ise “ticari faaliyette devamlılıktır.” Arızı olarak yapılan ticari işlerden elde edilen kazanç diğer kazanç ve irattır. Bir işlemin ticari bir organizasyon içinde yapılması devamlılık kasıt ve niyetiyle yapıldığının karinesidir. Aksi halde işlemin arızı olarak yapıldığını kabul etmek gerekir. Ayrıca bir takvim yılı içerisinde birden fazla tekrarlanan veya birden fazla takvim yılında tekrarlanan işlemlerde de devamlılık kasıt ve niyeti mevcuttur.

D-Genel olarak iktisadi işletmelerin özellikleri nelerdir?

Yukarıdaki ifadeleri özetleyecek olursak iktisadi işletmenin en genel özellikleri aşağıdaki özelliklerdir.

- Devamlılık
- Gelir elde etme amacı (ücret mukabili iş yapmak)
- Bir organizasyon olması (Emek+Sermaye)

III-VAKIFLARA AİT İKTİSADİ İŞLETMELERİN VERGİ KANUNLARINDAKİ YERİ NEDİR?

a-Kurumlar vergisi kanundaki yeri:

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu’nun mükellefleri sayan birinci maddesinde vakıf sayılmamıştır. «Ç» bendinde ise Dernek ve Vakıflara ait iktisadi işletmelerin kazançlarının kurumlar

(*) Şahin UÇAR/ İktisadi İşletme-Ticari İşletme Ayırımı ve Vergi Hukukunda Doğurduğu Sonuçlar (Vergi Dünyası Dergisi)

vergisine tabi olduğu belirtilmiştir. Vakıf kendisi kurumlar vergisine tabi değildir nden muaf; ticari, sınai ve zirai nitelikteki bağlı veya ait kuruluşlar kurumlar vergisine tabidir.

Kurumlar Vergisi Kanununun 2/5 maddesinde, dernek ve vakıflara ait veya bağlı olup 2/6'ncı maddede yazılı şartları (iktisadi kamu müesseselerinde aranan şartlar) haiz bulunan işletmeler ile aynı mahiyetteki yabancı işletmeler, dernek ve vakıfların iktisadi işletmeleri olarak tanımlanmıştır.

Böylece dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmelerin vergiye tabi olmaları için aşağıdaki koşulların varlığı gerekli bulunmaktadır;

1- İktisadi işletme dernek ve vakıfa ait veya bağlı olmalıdır.

2- Faaliyeti devamlı bulunan ticari, sınai ve zirai bir işletme olmalıdır.

3- Sermaye şirketi veya kooperatif biçiminde kurulmuş olmamalıdır.

Yukarıda sözü edilen iktisadi işletmelerin kazanç gayesi gütmemeleri, faaliyetin kanunla verilmiş görevler arasında bulunması, tüzel kişiliklerinin olmaması, bağımsız muhasebelerinin ve kendilerine tahsis edilmiş sermayelerinin veya işyerlerinin bulunmaması vergi dışı kalmalarını icap ettirmemektedir.

1-Ait veya Bağlı Olmak:

Bir iktisadi işletmenin dernek veya vakıfa ait olması, bu işletmenin işgal konusu olan faaliyetin organize edilmesi ve gerekli bulunan sermayenin dernek veya vakıfın öz kaynaklarından karşılanması suretiyle doğrudan doğruya dernek veya vakıf tarafından işletilmesini ifade eder.

2-Faaliyeti Devamlı Bulunan Ticari, Sınai ve Zirai Bir İşletmenin Varlığı:

Dernek veya vakfa ait veya bağlı bulunan ik-

tisadi işletmenin faaliyetinin devamlı olması gerekir. Dernek veya vakıfın iktisadi işletmesinin faaliyet alanı ticari, sınai ve zirai işletmelerle sınırlı tutulmuştur. Dernek veya vakıfın ticari, sınai veya zirai bir faaliyeti yoksa vergilemeden söz edilemez. İktisadi faaliyetin (ticari, sınai ve zirai faaliyetin) icra edildiği ortam veya organizasyon iktisadi işletmeyi ifade eder. İktisadi faaliyet bağımsız bir işyerinde icra edilebileceği gibi, dernek veya vakıfın kendi bünyesi içinde icra edilebilir. Bağımsız bir işyerinin olup olmamasının vergilemeyi etkilemeyeceği Kurumlar Vergisi Kanununun 2/6 maddesinde ayrıca belirtilmiştir.

3-Sermaye Şirketi veya Kooperatif Biçiminde Kurulmuş Olmamak:

Dernek veya vakıfın iktisadi işletmesi sermaye (anonim, limited veya hisseli komandit) Şirketi veya kooperatif şeklinde kurulmuşsa, derneğin veya vakfın işletmesi olarak değil de sermaye şirketi veya kooperatif olarak vergiye tabi tutulur.

4-Aşağıdaki Koşulların Varlığı İktisadi İşletmenin Vergilendirilmesini Engellemez:

Dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmelerin faaliyetleri, dernek veya vakıfların ana sözleşme veya tüzüklerinde belirtilen amaçlarına uygun olsun yada olmasın, aşağıda belirtilen koşulların varlığı bunların vergilendirilmesine engel teşkil etmez. İktisadi işletmelerin;

-Kazanç amacı gütmemeleri,

-Faaliyetlerinin kanunla verilmiş görevler arasında bulunması,

-Tüzel kişiliklerinin olmaması,

-Bağımsız muhasebelerinin ve kendilerine tahsis edilmiş sermayelerinin bulunmaması,

-İşyerlerinin olmaması,

Vergi dışı kalmalarını icap ettirmemektedir. Diğer bir deyimle yukarıda belirtilen koşulların

varlığı nedeniyle vergiye tabi olmadıkları ileri sürülemez. Esasen iktisadi kamu müesseseleri için getirilmiş ve vergilemeyi etkilemeyeceği hüküm altına alınmış bulunan yukarıda sayılan koşulların dernek ve vakıfların iktisadi işletmeleri için de geçerli sayılmasının nedeni Kurumlar Vergisi mükellefleri arasında rekabet eşitliğinin sağlanmasıdır. (*2)**Kurumlar Vergisi Yönünden Dernek ve Vakıfların İktisadi İşletmelerinin Vergilendirilmesi(Vergi Dünyası Dergisi- Musa ÖRMECİ**

Diğer bir deyişle, Vakıf Kurum: geleneksel işlevi dışına çıkıp iktisadi işletme faaliyeti yapar duruma geldiği ve sözkonusu ekonomik değerleri geleneksel elde edilmiş biçimleri dışında bir yöntemle sahiplendiği anda Vakıf Kurumun o faaliyeti: vakfa bağlı iktisadi işletme faaliyeti, geliri ise vakfa bağlı iktisadi işletmenin geliri addedilerek, Kurumlar Vergisine tabi tutulacaktır.

Yani vakfın kendisi, bir iktisadi işletmenin varlığından söz ettirecek:

- Bir organizasyonun olması,
- Belli bir ekonomik değerin olması,
- Bu ekonomik değerin sözkonusu organizasyon içerisinde devamlı ekonomik sonuç doğuracak biçimde işletilmesi,
- Ve bir ekonomik sonucun doğması,

şeklinde faaliyette bulunuyor ise, bu durumda vakfa bağlı bir iktisadi işletmenin varlığından söz edilecek ve sözkonusu faaliyet Kurumlar Vergisine tabi olacaktır.

b-Kurum Geçici Vergi:

Kurumlar Vergisi mükelleflerinde geçici vergi düzenlemesi KVK'nın 32.inci maddesinde düzenlenmiştir.Maddenin ikinci fıkra hükmü uyarınca kurumlarda geçici vergi GVK 'nın mükerrer 120.maddesi maddesi hükümlerine göre tespit edilir.Kurumlar Vergisi mükellefleri kurumlar

vergi ile aynı oranda geçici vergi öderler.

193 sayılı Gelir Vergisi kanunun 120'inci maddesi uyarınca geçici vergi uygulamasının genel çerçevesi şöyledir.Geçici vergi cari vergilendirme döneminin kazançları üzerinden alınır.Cari dönem kazancının tespitinde,GVK 'nın ticari kazanç tespitine ilişkin hükümlerine ve VUK 'nın değerlendirme hükümlerine uyulur.Beyan edilerek ödenen geçici vergiler,yıllık kazanç vergisinden mahsup edilirler.Vakıflara ait iktisadi işletmeler kurumlar vergisi mükellefi olduklarına göre geçici vergi de ödemeleri gerekmektedir.

c-Katma Değer Vergisi Kanunundaki yeri:

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 1/3-g maddesinde belirtildiği üzere «...vakıflara ait veya tabi olan veyahut bunlar tarafından işletilen müesseselerin ...ticari, sınai, zirai ve mesleki nitelikteki teslim ve hizmetleri Katma Değer Vergisine tabidir.»

Yalnız Bakanlar Kurulu'nca vergi muafiyeti tanınan vakıfların Kültür ve Eğitim amacı ve Sosyal amaç taşıyan teslim ve hizmetleri ile bu kuruluşların bu maksatla işlettikleri kurum ve kuruluşlara bedelsiz olarak yapılan teslimler ve ifa edilen hizmetler K.D.V.'sinden istisna edilmiştir (K.D.V.K. Md. 17/1 ve 2.). Zira söz konusu maddeye göre, bazı dernek ve vakıflar tarafından yapılan yine bazı teslim ve hizmetler vergiden istisna edilmiştir. Söz konusu istisna hükmü, istisna kapsamında sayılmayan her türlü teslim ve hizmetin KDV'ye tabi olduğu yorumunun yapılmasına müsaittir. Diğer bir ifadeyle kanun, istisna kapsamında olan teslim ve hizmetleri ayrıca belirttiğinden, dernek ve vakıflarca yapılan istisna kapsamına girmeyen diğer her türlü teslim ve hizmeti vergilendirmektedir. Dolayısıyla dernek ve vakıfların tüzel kişiliklerince yapılan teslim ve hizmet, KDVK 'nın 17. maddesinde istisna kap-

samında sayılmışsa vergiye tabi tutulmayacak, şayet istisna kapsamında değilse vergilendirilecektir. Bu durumda da KDVK 'nın 17. maddesindeki istisna sadece çok sınırlı teslim ve hizmetler için geçerli bulunduğundan, dernek ve vakıflarca yapılan teslim ve hizmetler büyük bir çoğunluğu ile vergi kapsamına girecektir.

Ayrıca Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 19/1 maddesinde "Diğer Kanunlardaki vergi muafılık ve istisna hükümleri bu vergi bakımından geçersizdir. Katma değer vergisine ilişkin istisna ve muafiyetler ancak bu kanuna hüküm eklenmek veya bu kanunda değişiklik yapılmak suretiyle düzenlenir." denmektedir.

d-Stopaj Gelir Vergisi:

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 94/6-b-i maddesinde "Tam mükellef kurumlar tarafından; tam mükellef gerçek kişilere, gelir ve kurumlar vergisi mükellefi olmayanlara ve bu vergilerden muaf olanlara dağıtılan, 75. inci maddenin ikinci fıkrasının(1),(2) ve (3) numaralı bentlerinde yazılı kar paylarından(Karın sermayeye eklenmesi kar dağıtımı sayılmaz.) tevkifat yapmaya mecburdurlar.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 75.maddesinde menkul sermaye iradı olarak tanımlanmış olan kar payları, aşağıdaki gibidir.

1. *Her nevi hisse senetlerinin kar payları (kurucu hisse senetleri ve diğer intifa hisse senetlerine verilen kar payları ve pay sahiplerine hazırlık dönemi için faiz olarak veya başka adlarla yapılan her türlü ödemeler ile Sermaye Piyasası Kanunu'na göre kurulan yatırım fonları katılma belgelerine ödenen kar payları dahil)*

2. *İştirak hisselerinden doğan kazançlar (limitli şirket ortaklarının, iş ortaklarının ve komanditerlerin kar payları ile kooperatiflerin dağıttıkları kazançlar bu zümreye dahildir. Kooperatiflerin*

ortakları ile yaptıkları muamelelerden doğan karların ortaklara, kooperatiflerle muameleler nispetinde tevzii, kazanç dağıtımı sayılmaz.)

Adi komandit şirketlerde komanditerlerin kar payları, şirket karının ilişkin bulunduğu takvim yılında elde edilmiş sayılır;

3. *Kurumların idare meclisi başkan ve üyelerine verilen kar payları; "*

Bu konuya ilişkin Danıştay 4. dairesinin Karar Yılı:2004 Karar No:432, Esas Yılı 2003, Esas No:948, Karar Tarihi:09.03.2004 nolu kararında: davacı iktisadi işletmenin vergi sonrası kazancını bağlı bulunduğu vakfa aktarması bir kar aktarımı olup, bu aktarım Vakıf yönünden Gelir Vergisi Kanununun 75. maddesinin 1 inci fıkrasının 2 inci bendinde belirtilen iştirak kazancıdır. Bir kazancın iştirak kazancı sayılması için bir başka kurumun hisselerine sahip olunması zorunlu olmayıp, bağlı veya ait kuruluşun tamamına sahip olunması halinde de bir iştirak kazancı elde edilmesi söz konusudur. Kendisi vergiye tabi olmayan bir vakfın sermayesini temin ederek vergiye tabi bir kuruluş oluşturması halinde kendisine aktarılan gelir iştirak kazancıdır. Menkul sermaye iradını elde edenin kurum olması ya da gelir veya kurumlar vergisinden muaf olması da Kanunun 94 üncü maddesinin 6/b-i bendine göre yapılacak tevkifatı etkilememektedir. Bu durumda, davacı iktisadi işletmenin bağlı bulunduğu vakfa aktardığı kar payı alan yönünden iştirak kazancı olduğundan ve Kanuna göre tevkifata tabi tutulması gerektiğinden, davanın reddi yönünde verilen mahkeme kararında kanuna aykırılık bulunmamaktadır. Bu nedenle, temyiz isteminin reddine 9.3.2004 gününde oybirliğiyle karar verildi.

e) Beyanname verme sorumluluğu ve vakıflar:

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 14/2. maddesinde "Her mükellef vergiye tâbi ka-

zancının tamamı için bir beyanname verir. Ancak, tüzel kişiliği bulunmayan iktisadî kamu kuruluşları ile dernek ve vakıflara ait iktisadî işletmelerden her biri için, bunların bağlı olduğu kamu tüzel kişileri ile dernek ve vakıflar tarafından ayrı beyanname verilir.” denmektedir.

Yalnız bu hüküm yıllık Kurumlar Vergisi beyannameleri içindir. Muhtasar beyannamelerin ödemenin veya tahakkukun yapıldığı yerin bağlı olduğu vergi dairesine bildirilmesi mecburiyeti vardır (G.V.K. 98).

Katma Değer Vergisinde ise mükellefin, ayrı vergi dairelerinin faaliyet bölgelerinde iş yerleri varsa Katma Değer Vergisi gelir veya kurumlar vergisi yönünden bağlı olduğu vergi dairesi tarafından tarh olunur. (KDVK Mad.43/2)

İktisadi işletmelerin ayrı bir tüzel kişiliği yoktur sahibi vardır. İktisadi işletmelerin sahibi vakıftır. Vakıfların tüzel kişiliği vardır. Dolayısıyla vergi tarhiyatının muhatabı da Vakıf tüzel kişiliği olacaktır.

IV-KONUyla İLGİLİ DANIŞTAY KARARLARI:

Danıştay’ın faklı tarihlerde vermiş olduğu aşağıdaki kararlar da bu konudaki ihtilafların çözümünde bize ışık tutacaktır.

1-Vakıfların, amaçlarına ulaşmak için vakıf senedinde yazılı etkinlikleri arasında bulunsada ticaret kanununun ticari işletme tanımına uygun nitelikler taşıyan organizasyonları:

“Ticari, sınai yada tarımsal etkinlikleri süreklilik taşıyan, vakıflara ait veya bağlı bulunan iktisadi işletmelerin, vergiye tabi olduklarıdır. Ticari ve sınai veya zırai işletme kavramlarının ise Ticaret Kanunu hükümlerine göre belirlenmesi zo-

runludur. Ticaret Kanununun 11.maddesine göre genel olarak, ticarethane veya fabrika yahut ticari şekilde işletilen diğer müesseseler ticari işletme, 12. maddede de madde devamında yazılı bentlerde yer alan ve nitelikçe bunlara benzeyen kuruluşlar, ticarethane sayılmıştır. Ticari şekilde işletildiği kabul edilmek gereken kuruluşlarla ilgili 13. maddeyle 11 ve 12. maddelerde yer verilen kurallar karşısında, kitap basım ve satımının, ticari işletme niteliği taşıdığına kuşku bulunmamaktadır.”¹

2-Kurumlar Vergisi Kanununun 7. Maddesinin 16. Fıkrasındaki Muafiyetin, Kurumlar Vergisinden Muaf Kurumlara Ait Veya Bağlı Yan Kuruluşları Kapsayıp Kapsamadığı:

“Danıştay Dördüncü Dairesi kararı ile davanın, Sandığa bağlı bir yan kuruluş olan ve iktisadi işletme niteliği taşıyan Polis Pazarlarının kazancı ile ilgili olduğu, Kurumlar Vergisi Kanununun 1/D.maddesinde, dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmelerin vergiye tabi olduğunun kabul edildiği, 5.maddesinde ise aynı Kanunun 4.maddesinde yazılı şartları taşıyan işletmelerin, dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmeler olarak tanımlandığı, Polis Bakım ve Yardım Sandığı tarafından işletilen Polis Pazarlarının, ortakları ve emniyet teşkilatı mensuplarının kendileri ve ailelerinin yiyecek, giyecek ve her türlü tüketim ve benzeri ihtiyaçlarını karşılamak üzere kurulmuş, ticari usul ve hükümlere göre faaliyet gösteren ticari işletmeler olduğu, elde ettiği kazancın bu sebeple vergiye tabi tutulmasında yasaya aykırılık görülmediği gerekçesiyle davayı reddetmiştir.”²

¹ Danıştay Dördüncü Daire Karar Tarihi:1988/1562 Esas No:1986/4596 Karar Tarihi:18.04.1988

² Danıştay Vergi Dava Daireleri Karar Tarihi:1991/99, Esas No:1991/35 Karar Tarihi:08.11.1991

3-Bağış Adı Altında Elde Edilen Kazançların Kurumlar Vergisine Tabi Olduğu:

“Davacı vakıf, Tapu Kadastro Genel Müdürlüğü Mensupları arasında, sosyal yardımlaşma ve dayanışmayı sağlamak amacıyla kurulmuş olmakla birlikte üyelerine verdiği kredi karşılığında faiz hesaplanmıştır. Faiz geliri elde edilmesine yönelik bu faaliyetin ticari nitelikte olduğu tartışmasızdır. Diğer yandan vakıf, Tapu ve Kadastro Genel Müdürlüğüne bağlı birimler tarafından yürütülen tapu hizmeti karşılığı üçüncü kişilerden bağış makbuzu ile gelir toplamış olup, hizmetten yararlanmayan vatandaşların kendi istekleri ile amacı vakıf üyeleri arasındaki yardımlaşma ve dayanışmayı sağlamak olan davacı vakfa bağışta bulunmaları mümkün bulunmadığından bu işlemin de gelir elde etme amacına yönelik olduğunun kabulü gerekir. Belirtilen faaliyetlerin devamlı olduğu hususu da gözönüne alındığında vakfın bu faaliyetlerinin iktisadi işletme sayılması ve bu nedenle elde ettiği gelirin kurumlar vergisine tabi tutulması gerektiğinden aksi yönde verilen mahkeme kararında isabet görülmemiştir. Bu nedenle, Ankara 3. Vergi Mahkemesinin 10.6.2002 günlü ve E:2002/97, K:2002/526 sayılı kararının bozulmasına 27.1.2004 gününde oy çokluğuyla karar verildi.”³

4- Ücret Karşılığında Öğrenci Yurdu İşleten Ve Bu Faaliyeti Nedeniyle Üçüncü Kişilerden Özkaynakları Dışında Gelir Sağladığı Anlaşılan Davacı Vakfın Devamlılık Arzeden Bu Faaliyetinin İktisadi İşletme Sayılması Nedeniyle Elde Ettiği Gelirin Katma Değer Vergisine Tabi Tutulması Gerektiği:

“...Diğer taraftan 3065 sayılı katma değer vergisi kanununun 1. maddesinde. Ticari. Sınai.

Zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetlerin katma değer vergisine tabi olduğu ancak bu faaliyetlerin devamlılığı kapsamı ve niteliğinin gelir vergisi kanununa göre tayin ve tespit edileceği hükmü yer almaktadır. Dosyanın incelenmesinden; davacı vakfın. Mülkiyet; vakfa ait binaların bir kısmında il milli eğitim müdürlüğünden “yurt ve pansiyon işletme izin belgesi” alarak öğrenci yurdu işletmeciliği faaliyetinde bulunduğu. Bu faaliyet karşılığında bağış adı altında öğrencilerden ücret aldığı. Vakıf gelirlerine intikal ettirilen ve yurtlardan elde edilen bu geliri “şartlı bağış gelirleri hesabı” adı altında bilanço esasına göre tuttuğu defterlerinde muhasebeleştirdiği anlaşılmaktadır. Bu durumda ücret karşılığında öğrenci yurdu işleten ve bu faaliyeti nedeniyle üçüncü kişilerden özkaynakları dışında gelir sağladığı anlaşılan davacı vakfın devamlılık arzeden bu faaliyetinin iktisadi işletme sayılması ve bu nedenle elde ettiği gelirin katma değer vergisine tabi tutulması gerektiğinden aksi yönde verilen mahkeme kararında isabet görülmemiştir...”⁴

V-SONUÇ:

Vergi Kanunlarımızda vakıflara ait iktisadi işletmeler sayılmış ancak vakıflara yer verilmemiştir. Dolayısıyla Vakıf ve vakıflara ait iktisadi işletme ayrımının yapılması gerekmektedir. Vakıflara ait iktisadi işletmelerin en temel özellikleri **Devamlılık, Gelir elde etmek** ve bir **organizasyonunun** olmasıdır. Bu özellikleri taşıyan iktisadi işletmelerin vakıflara ait iktisadi işletmeler kapsamında değerlendirilerek vergilendirilmesi gerekmektedir. Üçüncü şahısların, aldıkları

³ Danıştay Dördüncü Daire, Karar No:2004/112, Esas No:1991/35 Karar Tarihi:08.11.1991

⁴ Danıştay 9. Daire Karar No:2000/214, Esas No:1999/3046 Karar Tarihi:31.12.2000

hizmet karşılığında amacı vakıf üyeleri arasındaki yardımlaşma ve dayanışmayı sağlamak olan vakıflara bağışta bulunmaları mümkün bulunmadığından bu Vakıflar bünyesinde yürütülen devamlı olarak faaliyette bulunan amacı gelir elde etmek olan ve bir organizasyon içinde yürütülen faaliyetlerin vakfa ait iktisadi işletmeler kapsamında değerlendirilmesi gerekmektedir. Tedavül ekonomisi içinde yer edinen bu tür faaliyetlerin rekabet eşitliğinin de sağlanması için vergilendirilmesi gerekmektedir.

KAYNAKÇA:

- 1-5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu
- 2-5420 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu
- 3-3628 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu
- 4-Vergi Dünyası Dergisi(Şahin Uçar-İktisadi İşletme-Ticari İşletme Ayrımı ve Vergi Hukukunda Doğurduğu Sonuçlar)
- 5-Vergi Dünyası Dergisi(Musa Örmeci-KVK yönünden Dernek ve Vakıfların İktisadi İşletmelerinin vergilendirilmesi)
- 6-6762 Sayılı Türk Ticaret Kanunu
- 7-Danıştay Kararları: