



## DERNEK VEYA VAKIFLARA (TİCARET ODA VEYA BORSALARINA) AİT İKTİSADİ İŞLETME KARININ DERNEK VEYA VAKFA (TİCARET ODA ve BORSALARINA) AKTARILMASI VERGİYE TABİ (Mİ?)

Volkan AKSOYOĞLU (\*)

### 1 - GİRİŞ

Dernek ve vakıflar topluma faydalı olmak amacıyla kurulmuş gönüllü müesseselerdir. Bu müesseselerin faaliyetlerinde insanlar genellikle gönüllük esasıyla hareket etmektedir. Bu müesseselerin gelirleri genel olarak; bağışlar, aidatlar ve gayrimenkul gelirlerinden oluşmaktadır. Ancak zamanla, dernek ve vakıfların artan faaliyetlerini, mevcut gelirleri karşılayamaz hale geldiği durumlarda, dernek veya vakıflar gelir etmek amacıyla bağlı iktisadi işletmeler kurmuşlardır. Bunlar da devamlı olarak iktisadi faaliyette buldukları için vergi mevzuatımız karşısında kurumlar vergisi mükellefi olarak sayılmışlardır.

İşte bu şekilde kendisine bağlı iktisadi işletme kuran dernek veya vakıfların bu iktisadi işletmelerinden elde ettikleri karın kendilerine aktarılması durumunda bu işlemin kar dağıtımını sayılıp sayılmayacağı ve stopaj yapıp yapılmayacağı hususunda uygulamada duraksamaya düşülmüştür.

Biz de bu yazımızda dernek veya vakıflara, aynı zamanda vergi uygulamasında dernek olarak kabul edilen ticaret oda ve borsalarına ait iktisadi işletme karlarının dernek veya vakıflara aktarılması durumunun vergiye tabi olup olamayacağı hususunu vergi idaresinin görüşü ve yargı kararları ile birlikte açıklamaya çalışacağız.

### 2- DERNEK ve VAKIFLARA AİT İKTİSADİ İŞLETMELERİN VERGİ MEVZUATI KARŞISINDAKİ DURUMU

#### 2.1-Kurumlar Vergisi Kanunu Karşısındaki Durumu

Dernek ve vakıflar, dernek ve vakıf olarak mülga 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nda<sup>1</sup> vergi mükellefiyeti kapsamına alınmamış, dernek ve vakıflara bağlı iktisadi işletmeler, kurumlar vergisi mükellefi olarak kabul edilmiştir.

Dernek ve vakıflar kural olarak bazı sosyal, kültürel, siyasi, ilmi, sportif amaçlarla kurulmakta olup, iktisadi amaç taşımazlar. Ticari işletmesi

(\*) Vergi Denetmeni

<sup>1</sup> 21/06/2006 tarih ve 26205 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

bulunmayan vakıf ve dernekler kurumlar vergisi mükellefi sayılmamıştır. Kurumlar vergisi mükellefiyeti dernek ve vakıfların amaçlarını gerçekleştirebilmek için; ticari, sınaî ve zirai işletmeler kurmaları durumunda ortaya çıkmaktadır. Dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmelerin, sermaye şirketi veya kooperatif şeklinde kurulmaları durumunda, bu hukuki statülerinden dolayı dernek veya vakıf yerine, bizzat kendileri kurumlar vergisi mükellefi olmaktadır.

Bu durumda dernek ve vakıflara ait veya bağılı olarak devamlı surette faaliyette bulunan iktisadi işletmeler varsa bunlar kurumlar vergisi mükellefi sayılır. Faaliyetin devamlı olması ise, bir hesap dönemi içinde aynı veya ayrı faaliyet alanlarında ticari işlemlerin birden fazla yapılmasını ifade eder. Öte yandan, dernek veya vakıflara ait iktisadi işletmelerin kazanç amacı gütmemeleri, faaliyetlerinin kanunla verilmiş görevler arasında bulunması, tüzel kişiliklerinin olmaması bağımsız muhasebelerinin ve kendilerine ayrılmış sermayelerin veya işyerlerinin bulunmaması mükellefiyetlerini etkilemez. Mal ve hizmet bedelinin sadece maliyeti karşılayacak kadar olması, kar edilmemesi veya karın kuruluş amaçlarına tahsis edilmesi bunların iktisadi niteliğini değiştirmez.

Dernek veya vakfa ait bir işletmenin mevcudiyetinden bahsedilebilmesi için bir iktisadi işletmenin derneğe veya vakfa ait olması, bu işletmenin faaliyetlerinin dernek veya vakıf tarafından organize edilmesi ve doğrudan doğruya işletilmesi, işletmenin idaresinde dernek veya vakfın yetkili olması gerekmektedir.

## **2.2- Gelir Vergisi Kanunu Karşısındaki Durumu**

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun<sup>2</sup> 1. maddesine göre "gerçek kişilerin gelirleri gelir vergisi-

ne tabidir". Dernek ve vakıflar gerçek kişi olmayıp, tüzel kişiliğe sahip olduklarından, gelir vergisi mükellefi değildirler. Fakat gelir vergisinin bazı hükümleri dernek ve vakıfları ilgilendirmektedir.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 94. maddesinin 1. fıkrasına göre, dernek ve vakıflar ile bunların iktisadi işletmeleri, nakden veya hesaben yaptıkları bazı ödemelerden vergi tevkifatı (stopaj) yapmak zorundadırlar. Ayrıca Gelir Vergisi Kanunu'nun aynı maddesinde belirtilen ödemeler ve oranlar dâhilinde vergi tevkifatı yaparak kaynağında kesdikleri bu vergileri vergi sorumlusu olarak, muhtasar beyanname ile bağılı bulunan vergi dairesine kesintinin yapıldığı ayı takip eden ayın 23. günü akşamına kadar bildirmeleri gerekir.

## **3- İKTİSADİ İŞLETMELERİN KAR PAYLARI ÜZERİNDEN KURUM STOPAJI YAPILIP YAPILMAYACAĞI**

### **3.1- İştirak Hissesi Kavramı**

Dernek veya vakfa ait iktisadi işletmelerin karlarının bağılı olunan dernek veya vakfa aktarılması işleminin bir kar dağıtımı sayılıp sayılmayacağını açıklamadan önce dernek veya vakfın bu iktisadi işletmesindeki payının iştirak hissesi olup olmadığını ve iştirak hissesinden ne anlaşılması gerektiğini açıklamamız gerekir.

Bilindiği üzere Gelir Vergisi Kanunu'nun 75/2. Maddesinde iştirak hisselerinden doğan kazançlar menkul sermaye iradı sayılmıştır. Vergi kanunlarında iştirak hissesinin tanımı yapılmamıştır. Ancak, 75/2. Maddenin parantez içi hükmünde;

- Limited şirket ortaklarının,
- İş ortaklarının,
- Komanditerlerin kar paylarının,
- Kooperatiflerin dağıttıkları kazançların,

<sup>2</sup> 06/01/1961 tarih ve 10700 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

İştirak hissesinden doğan kazanç olduğu belirtilmiştir. Yasada yukarıdaki şirket, ortaklık ve kooperatiflerden elde edilen kazançların bu zümreye dahil olduğu belirtilmekle beraber iştirak hissesi kavramının kesin bir tanımından kaçınılmıştır.

Vergi mevzuatımıza iştirak hissesi deyimini GVK'nun 75/2. maddesinden başka 49 no'lu KVK Genel Tebliğinde<sup>3</sup> şu şekilde açıklanmıştır.

- Anonim şirketlerin hisse senetleri, (SPK'na göre kurulan yatırım ortaklıkları hisse senetleri dahil)

- Limited şirketlere ait iştirak payları,

- Eshamli komandit şirketlerin komanditer ortaklarına ait ortaklık payları,

- İş ortaklıkları ile adi ortaklıklara ait ortaklık payları,

Görüleceği üzere, yukarıdaki tanımlamada dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmeler "iştirak hissesi" sayılmamıştır. Ancak, Dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmelerin satışa konu edilmesi mümkün olmadığı için yukarıdaki tanımlama konusu itibariyle hatalı değildir.

İştirak kavramı, Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğinde<sup>4</sup> şöyle açıklanmıştır.

#### "242- İŞTİRAKLER

*İşletmenin, doğrudan veya dolaylı olarak diğer şirketlerin yönetimine ve ortaklık politikalarının belirlenmesine katılmak üzere edindiği hisse senetleri veya ortaklık paylarının izlendiği hesaptır. İştirakler hesabı, bir ortaklıktaki en fazla %50 oranında olan sermaye payları veya oy haklarının izlenmesinde kullanılır.*

*İştirak eden ortaklıklarda iştirak ilişkisinden bahsedebilmek için sermaye payı dikkate alınmaksızın sahip olunan oy hakkı veya yönetime katılma hakkının en az %10 oranında bulunması gerekir."*

Yüzde 50 oranının üzerindeki iştiraklerin sermaye payları ise "245- Bağlı Ortaklıklar" hesabında izlenmesi gerekmektedir.

Dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmelerin tüzel kişilikleri yoktur. Bu işletmeler kurumlar vergisi mükellefi olarak ayrı bir vergi sujesi (özne) olmakla birlikte bağlı buldukları vakıf veya dernek tarafından yönetilirler. Sermayelerin tamamı ilgili dernek veya vakıf tarafından tahsis edilir. Bazı işletmelerde başlangıçta ayrı bir sermaye tahsis edilmediği için sermaye hesabının bulunmadığı, dolayısı ile de ilgili dernek ve vakıf bilançosunda da "iştirakler" veya "Bağlı Ortaklıklar" hesabının kullanılmadığı görülmektedir. Sembolik dahi olsa, ilgili dernek veya vakıfın iktisadi işletmeyi bilançosunda izleyebilmesi bakımından muhasebe tekniği gereği sermaye tahsisi gerekir. Vakıflar Genel Müdürlüğü de yayımladığı Hesap Planında, vakıflara ait iktisadi işletmelerin "Bağlı Ortaklıklar" hesabında izlenmesi gerektiğini belirtmiştir.<sup>5</sup>

Muhasebe uygulaması yönünden dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmeler, ilgili dernek veya vakfın genel anlamda "iştiraki" durumundadır. Dolayısıyla kanaatimizce iktisadi işletme karından vakfa veya derneğe aktarılan tutarlar elde eden yönünden kar payı (temettü) yani menkul sermaye iradı, karı sağlayan (aktaran) yönünden ise kar dağıtımı sayılmalıdır.

<sup>3</sup> 10/02/1995 tarih ve 22198 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

<sup>4</sup> 26/12/1992 tarih ve 21447 sayılı Mükerrer Resmi Gazete'de yayımlanan 1 seri nolu Tekdüzen Muhasebe Uygulama Genel Tebliğ

<sup>5</sup> Sakıp ŞEKER, "Dernek Ve Vakıflara Ait İktisadi İşletmelerde Kar Dağıtımı ve Kurum Stopajı", Yaklaşım, Sayı: 90, Haziran 2000, s.161

Nitekim GVK'nun 94/6. Maddesinin (b-i) alt bendindeki parantez içindeki "..... gelir ve kurumlar vergisi mükellefi olmayanlara ve muaf olanlara dahil" ibaresi de, söz konusu tevkifatın yapılmasında, herhangi bir tereddütün ortaya çıkmasını önlemek amacıyla konulmuştur.

Kaldı ki dernek veya vakfın iştiraki olan ticaret şirketinden aldığı kar payından stopaj yapıp, vergi kanunları uygulamasında kurum sayılan iktisadi işletmeden aldığı kar payının stopaj dışında bırakılmasının ekonomik yönden bir izahı yoktur. İşletme bünyesindeki karın vakıf veya dernek bünyesine geçmesi karın harcanmasına neden olmakta, Kanun koyucu da kurum bünyesi dışına çıkan karı bu şekilde stopaja tabi tutarak harcamaya dönüşmesini bir anlamda önlemek istemektedir.

Zaten dağıtılmayan karların stopaja tabi tutulmamasının nedeni de kurumların mali yapılarını güçlendirmektir. Aksine bir uygulama olduğunu düşündüğümüzde yani dernek veya vakfa ait iktisadi işletme karlarının stopaja tabi olmadığını düşündüğümüzde ise, diğer kurumlar vergisi mükelleflerinde kurum dışına çıkan kar üzerinden %35 (% 20 kurumlar vergisi + % 15 kurum stopajı) vergi alırken, iktisadi işletmelerde bu oran %20'de kalacaktır. Bu farklılığın vergi teşviki olarak değerlendirilmesi de mümkün değildir. Zira dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmelerin kurumlar vergisi kapsamına alınmasının esas nedeni, aynı konuda faaliyet gösteren özel teşebbüs kuruluşları karşısında, vergi avantajı nedeniyle rekabet eşitsizliği yaratmamaktadır. Bu kuruluşlar lehine sağlanacak vergi avantajları ekonomik hayatı olumsuz etkileyeceği gibi Devlet önemli vergi kaybına uğrar.

Bu nedenle İktisadi işletmenin kendi faaliyeti için kullanmak üzere bağlı olduğu vakıf veya derneğe aktarmadığı kar kısmı, işletme bünyesinde kaldığı sürece kurum stopajına tabi tutulmayacaktır.

Öte yandan, nasıl ki dernek ve vakıfların iştiraki ettiği limited ve anonim şirketlerden elde ettiği kar paylarının dağıtılması sırasında GVK'nun 94/6(b-i) maddesine göre kurum stopajı yapılması konusunda herhangi bir tereddüt yoksa, dernek veya vakfın veyahut dernek statüsünde kabul edilen Ticaret oda ve borsalarının iştiraki konumunda olan bunlara bağlı iktisadi işletme karlarının dernek veya vakfa aktarılması da vergiye tabi olacaktır.

### 3.2- Konu Hakkında Vergi İdaresinin Görüşü

Dernek ve vakıfların iktisadi işletmeden elde ettikleri kazançlar kâr payı olarak kabul edilip tevkifata tabi tutulup tutulamayacağına ilişkin vergi idaresi mukteza bazında vermiş olduğu eski tarihli görüşlerinde vergi kesintisi yapılmaması yönünde iken, son yıllarda verilen özelgelere tevkifat yapılması yönündedir.

Nitekim Ankara Defterdarlığı'nın Özelgesi'nde<sup>6</sup> de; "***vakfa ait iktisadi işletme tarafından vakfa aktarılan gelirlerin 75. maddenin 1, 2 ve 4. no.lu bentlerinde sayılan kâr paylarından olmadığı için vakfa yapılan kâr aktarımından Gelir Vergisi Kanunu'nun 94-6/b (i) bendine göre gelir vergisi kesintisi yapılmaması gerektiği***" belirtilmektedir.

Bursa Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen 17/04/2008 tarihli özelgede<sup>7</sup> ise özetle;

<sup>6</sup> Ankara Defterdarlığı'nın, 31.07.2000 tarih ve B.07.4DEF.0.06.11/KVK-200-13001-44/05980 sayılı Özelgeleri, Özelgenin tam metni Vergi Dünyası –Şubat-2001 Sayı:234 Sf.189-190 da yer almaktadır.

<sup>7</sup> Bursa Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 17/04/2008 tarih ve B.07.1.GİB.4.16.16.01.KV.08.10/1593 sayılı özelgesi

“ ..... *Bu hükümlere göre, vakıflara ait iktisadi işletmelerin vergi sonrası kazancını vakıflara aktarması bir kar aktarımı olup, bu aktarım vakıf yönünden Gelir Vergisi Kanununun 75 inci maddesinin 1 inci fıkrasının 2 nci bendinde belirtilen iştirak kazancıdır. Bir kazancın iştirak kazancı sayılabilmesi için bir başka kurumun hisselerine sahip olması zorunlu olmayıp, bağlı veya ait kuruluşun tamamına sahip olunması halinde de bir iştirak kazancı elde edilmesi söz konusudur.*

*Buna göre, kurumlar vergisi mükellefi olan .... Vakfına ait iktisadi işletmenizin bir hesap dönemi içinde elde ettiği kazançlar üzerinden kurumlar vergisi ödendikten sonra kalan karın vakfa aktarılması sırasında, aktarılan tutar üzerinden Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesinin (6) numaralı bendinin (b-i) alt bendi uyarınca %15 oranında gelir vergisi tevkifatı yapılması gerekmektedir.”* Denilmektedir.

Yine Bursa Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından Şoförler ve Otomobilciler Odasına verilen 28/11/2007 tarihli özelgesinde<sup>8</sup>;

“..... *Bu hükümlere göre, meslek odalarına ait iktisadi işletmelerin vergi sonrası kazancını bağlı bulunduğu oda hesaplarına aktarması bir kar aktarımı olup, bu aktarım oda yönünden Gelir Vergisi Kanununun 75 inci maddesinin 1 inci fıkrasının 2 nci bendinde belirtilen iştirak kazancıdır. Bir kazancın iştirak kazancı sayılabilmesi için bir başka kurumun hisselerine sahip olması zorunlu olmayıp, bağlı veya ait kuruluşun tamamına sahip olunması halinde de bir iştirak kazancı elde edilmesi söz konusudur.*

*Buna göre, kurumlar vergisi mükellefi olan Odanıza ait iktisadi işletmenin bir hesap dönemi içinde elde ettiği kazançlar üzerinden kurumlar vergisi ödendikten sonra kalan karın Oda hesaplarına aktarılması sırasında, aktarılan kısım üzerinden Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesinin (6) numaralı bendinin (b-i) alt bendi uyarınca %15 oranında gelir vergisi tevkifatı yapılması gerekmektedir.”* Denilmektedir.

İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 22/05/2008 tarihli özelgesinde<sup>9</sup> ise;

“..... *Yukarıda yer verilen Kanun hükümlerine göre, vakfınıza bağlı iktisadi işletmenizin vergisel yükümlülüklerini yerine getirdikten sonra kalan karının vakfınıza aktarımında, iktisadi işletmenin 31/12/1998 ve daha önceki tarihlerde sona eren hesap dönemlerinde elde edilen karlar ile 01/01/1999 ve 31/12/2002 tarihleri arasındaki dönemlerde elde edilmiş olan kurumlar vergisinden istisna kazançlara isabet eden tutarlar üzerinden tevkifat yapılmayacak, 01/01/1999 tarihinden sonraki hesap dönemlerinde elde edilen kurumlar vergisine tabi karların vakfınıza aktarımında % 15 oranında gelir vergisi tevkifatı yapılması gerekmektedir.”* Şeklinde görüş verilmiştir.

Yine İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı'nın vermiş olduğu 30/04/2009 tarihli özelgesinde<sup>10</sup> aynı doğrultudadır. Anlaşılacağı üzere vergi idaresi son yıllarda vermiş olduğu özelgelerde iktisadi işletmenin bağlı bulunduğu dernek veya vakfa aktardığı kâr payının dernek veya vakıf yönünden iştirak kazancı olduğunu kabul ederek tevkifata tabi tutulması gerektiğini belirtmiştir.

<sup>8</sup> Bursa Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 28/11/2007 tarih ve B.07.1.GİB.4.16.16.01.GV.07.102/4710 sayılı özelgesi

<sup>9</sup> İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 22/05/2008 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01/GVK-94-6/15102/10470 sayılı özelgesi

<sup>10</sup> İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 30/04/2009 tarih ve 176300-ÖZ/478-3997 sayılı özelgesi

### 3.3- Konu Hakkında Yargının Görüşü

Konu hakkında yargı organları da zaman zaman farklı görüşler vermiştir. Danıştay Dördüncü Dairesi'nin bir Kararında<sup>11</sup> da;

*“Gelir Vergisi Kanunu’nun 94. maddesinin 6/b-i alt bendinde, kurumlar vergisinden istisna edilen kazançlara isabet eden kısım düşüldükten sonra, 75. maddenin ikinci fıkrasının 1, 2 ve 3 numaralı bentlerinde yazılı kâr paylarından vergi tevkifatı yapılacağı belirtilmiş olup, bendin parantez içi hükmünde, kurumlar ile gelir ve kurumlar vergisi mükellefi olmayanlara ve muaf olanlara ödenenler tevkifat kapsamına dahil edilmiştir. Kanun’un 75. maddesinde menkul sermaye iradı tanımlanmış olup, ikinci fıkranın 1 numaralı bendinde her nevi hisse senetlerinin kâr payları, 2 numaralı bendinde iştirak hisselerinden doğan kazançlar kaynağı ne olursa olsun menkul sermaye iradı sayılmıştır.*

*Davacı iktisadi işletmenin vergi sonrası kazancını bağlı bulunduğu vakfa aktarması bir kâr aktarımı olup, bu aktarım, ..... Vakfı yönünden Kanun’un 75. maddesinin 1. fıkrasının 2. bendinde belirtilen iştirak kazancıdır. Bir kazancın iştirak kazancı sayılabilmesi 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 Kanun’un 94. maddesinin 6/b-i bendine göre yapılacak tevkifatı etkilememektedir.*

*Bu durumda, davacı iktisadi işletmenin bağlı bulunduğu vakfa aktardığı kâr payı alan yönünden iştirak kazancı olduğundan ve Kanun’a göre tevkifata tabi tutulması gerektiğinden, aksi gerekçeyle tahakkukun kaldırılması yönünde verilen mahkeme kararında isabet bulunmamaktadır.”* şeklinde karar verilmiştir.

Yine Danıştay’ın 4. Dairesi tarafından verilen bir başka karar<sup>12</sup> da aynı yöndedir. Buna göre Danıştay’ca, iktisadi işletmenin bağlı bulunduğu dernek veya vakfa aktardığı kâr payı alan yönünden iştirak kazancı olduğundan ve Kanun’a göre tevkifata tabi tutulması gerektiğinden Gelir Vergisi Kanunu’nun 94. maddesinin 6/b-i alt bendine göre tevkifat yapılması gerektiği hükme bağlanmıştır.

Ancak aynı Danıştay’ın 3. Dairesinin kararında<sup>13</sup> ise özetle;

*“Vakfa ait işletmenin elde ettiği net karın vakıf hesabına aktarılması, 193 sayılı gelir vergisi kanununun 75’inci maddesi anlamında kar dağıtımı olmadığından tevkifat yapılmayacağı”* na hükmedilmiştir. Ancak bu kararın karşı oyunda yapılan açıklamalar ise yine görüşümüzü destekler niteliktedir. Bu kararın karşı oyunda özetle;

*“Vakfın kurulduğu veya oluşumuna katıldığı iktisadi işletmenin kurumlar vergisi düşüldükten sonra vakfa aktardığı tutar vakıf yönünden sermayesini sağlayan kuruma sağlanan iştirak kazancıdır. İşletme kendi kazancının vergisini, va-*

<sup>11</sup> Danıştay 4. Dairesi’nin 11/02/2004 tarih ve E.2002/4527 K. 2004/188 sayılı Kararı, Yaklaşım, Sayı: 137, Mayıs 2004, s.279-280

<sup>12</sup> Danıştay 4. Dairesi’nin 09/03/2004 tarih ve E.2003/948, K. 2004/432 sayılı Kararı

<sup>13</sup> Danıştay 3. Dairesi’nin 22/06/2004 tarih ve E.2002/1570, K.2004/1804 Sayılı kararı

*kıf ise işletmenin kendisine sağladığı kazancın vergisini kaynağında tevkif yoluyla ödemek durumunda olduğunda mükerrer vergilendirme söz konusu değildir. Kaldı ki bu aktarım vakıf bünyesinde vakıf vergiye tabi olsa da kurumlar vergisinden müstesnadır.*

*Dolayısıyla ve 94'üncü maddenin ikinci fıkrasının (6/b-i) alt bendinde tam mükellef kurumlar tarafından gelir ve kurumlar vergisinden muaf olanlara veya bu vergilerin mükellefi olmayanlara dağıtılan 75'inci maddenin ikinci fıkrasının (1), (2) ve (3) işaretli bentlerinde yazılı kar paylarından nihai vergi olmak üzere vergi tevkif edilmesi açıkça düzenlendiğinden; esasen aynı maddenin muhtelif bentlerinde menkul sermaye iradı elde eden dernek ve vakıflara bu iradı sağlayanlarca vergi tevkifatı yapma sorumluluğu da yüklendiği halde, iktisadi işletme kazancından vakfa aktarılan tutarın tevkifata tabi olması gerektiği gerekçesiyle bu karara karşı yönde oy kullanılmıştır."*

#### 4- SON SÖZ

Dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmeler, ilgili dernek veya vakfın iştiraki (bağlı ortaklık) durumunda olup, iktisadi işletmelerden elde edilen kar payı GVK'nun 75/2. Maddesi çerçevesinde iştirak hisselerinden elde edilen kar payı hükmünde olduğu için, iktisadi işletmeye ait karın dernek veya vakıf tüzel kişiliğine aktarılmasında Gelir Vergisi Kanunu'nun 94/6. Maddesinin (b-i) alt bendine göre %15 oranında kurum stopajına tabi tutulması gerekmektedir. Nitekim Danıştay'ın pek çok kararı ve vergi idaresinin son yıllarda vermiş olduğu özelgelere aynı doğrultudadır.