

VAKIFLARA AİT İKTİSADİ İŞLETMELERİN KARLARININ VAKFA AKTARIMININ "KAR PAYI" OLARAK KABULÜ İLE GELİR VERGİSİ KESİNTİSİNE TABİ TUTULMASI HUKUKA UYGUN DEĞİLDİR

Akın Gencer ŞENTÜRK, Avukat

İzmir, 04.06.2021

I. ÇALIŞMA KONUMUZUN SINIRLANDIRILMASI: VERGİ İDARESİ'NİN GÖRÜŞÜ ve DAYANAK ÖZELGE ÖRNEKLERİ

Çalışmamızın konusu vakıflara ait iktisadi işletme tarafından vakfa aktarılan gelirin kar dağıtımı sayılıp sayılmayacağı ve aktarılan tutar üzerinden Gelir Vergisi kesintisi yapılıp yapılmayacağı hususu oluşturmaktadır.

Vergi İdaresi'nin görüşü; Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 25.03.2010 tarih ve B.07.1.GİB.4.06.16.01-2010-GVK-94-24-238 sayılı özelge ile örnekleyebileceğimiz üzere; *"...kurumlar vergisi mükellefiyeti bulunmayan vakfınıza, kurumlar vergisi mükellefi olan iktisadi işletmeniz tarafından aktarılan kar payları üzerinden Gelir Vergisi Kanununun 94'üncü maddesinin birinci fıkrasının (6/b-i) bendi uyarınca gelir vergisi tevkifatı yapılması gerekmektedir."* şeklindedir.

İdare bu görüşünü,

- 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 1. Maddesinde, vakıflara ait iktisadi işletmelerin Kurumlar Vergisi mükellefleri arasında sayıldığı, vakfın tüzel kişiliğinin ise mükellefiyet dışında bırakıldığı,
- Aynı Kanunun 2. Maddesinin beşinci ve altıncı fıkralarında ise vakıflara ait veya bağlı olup faaliyetleri devamlı bulunan ve bu maddenin birinci ve ikinci fıkraları dışında kalan ticari, sınai ve zirai işletmeler ile benzer nitelikteki yabancı işletmelerin vakıfların iktisadi işletmeleri olduğu,
- Vakıflara ait iktisadi işletmelerin kazanç amacı gütmemeleri, faaliyetlerinin kanunla verilmiş görevler arasında bulunması, tüzel kişiliklerinin olmaması, bağımsız muhasebelerinin ve kendilerine ayrılmış sermayelerinin veya iş yerlerinin bulunmamasının mükellefiyetlerini etkilemeyeceği, mal veya hizmet bedelinin sadece maliyeti karşılayacak kadar olması, kar edilmemesi veya karın kuruluş amaçlarına tahsis edilmesinin bunların iktisadi niteliğini değiştirmeyeceğinin hükme bağlandığı,
- Buna göre, vakıflar tüzel kişilikleri itibarıyla vergi mükellefi olmayacak ise de bunlara ait iktisadi işletmelerin bulunması halinde bu iktisadi işletmeler hakkında Kurumlar Vergisi mükellefiyeti tesis edileceği

- 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun "*Vergi tevkifatı*" başlıklı 94. Maddesinin birinci fıkrasında, "*Kamu idare ve müesseseleri, iktisadi kamu müesseseleri, sair kurumlar, ticaret şirketleri, iş ortaklıkları, dernekler, vakıflar, dernek ve vakıfların iktisadi işletmeleri, kooperatifler, yatırım fonu yönetenler, gerçek gelirlerini beyan etmeye mecbur olan ticaret ve serbest meslek erbabı, zirai kazançlarını bilanço veya zirai işletme hesabı esasına göre tespit eden çiftçiler; aşağıdaki bentlerde sayılan ödemeleri (avans olarak ödenenler dahil) nakden veya hesaben yaptıkları sırada, istihkak sahiplerinin gelir vergilerine mahsuben tevkifat yapmaya mecburdurlar.*" hükmünün yer aldığı,
- Aynı maddenin birinci fıkrasının (6/b-i) bendinde ise tam mükellef kurumlar tarafından; tam mükellef gerçek kişilere, gelir ve kurumlar vergisi mükellefi olmayanlara ve gelir vergisinden muaf olanlara dağıtılan, 75'inci maddenin ikinci fıkrasının (1), (2) ve (3) numaralı bentlerinde yazılı kar paylarından (karın sermayeye eklenmesi kar dağıtımı sayılmaz) gelir vergisi tevkifatı yapılacağı hüküm altına alınmış olup söz konusu tevkifat oranı, 2009/14592 sayılı B.K.K ile 03.02.2009 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere % 15 olarak belirlendiği,
- Yine Gelir Vergisi Kanunu'nun 75'inci maddesinin birinci fıkrasının (2) numaralı bendinde iştirak hisselerinden doğan kazançların menkul sermaye iradı olduğunun hükme bağlandığı,
- Buna göre, tam mükellef kurumlar tarafından Gelir ve Kurumlar Vergisi mükellefi olmayanlara dağıtılan kar payları üzerinden Gelir Vergisi Kanunu'nun 94. maddesinin birinci fıkrasının (6/b-i) bendi uyarınca tevkifat yapılması gerektiği,

şeklinde gerekçelendirmektedir.

Ele alacağımız ikinci özelge ise İzmir Valiliği Defterdarlık Çakabey Vergi Dairesi Müdürlüğü tarafından verilen 14.06.2005 tarih ve B.07.4.DEF.0.35.00.42/12186 sayılı özelge olup, burada ise aşağıdaki açıklamalar yer almaktadır:

"Öte yandan, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 94'üncü maddesinin 2'nci fıkrasının 6/b-i alt bendinde; 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.) %10 oranında vergi tevkifatı yapılacağı hükmüne yer verilmiştir.

Yukarıda yer verilen yasal açıklamalar çerçevesinde, vakfınıza bağlı iktisadi işletmede elde edilen karın vakfınıza aktarılması bir kar dağıtımıdır. Aktarılan bu tutar Vakfınız yönünden ise Gelir Vergisi Kanunu'nun 75'inci maddesinin 2 numaralı bendinde belirtilen iştirak kazancıdır. Bir kazancın iştirak kazancı sayılabilmesi için işletme hisselerinin sadece bir kısmına sahip olunması zorunlu olmayıp, bağlı veya alt işletmenin tamamına sahip olunması halinde de bir iştirak kazancı elde edilmesi söz konusudur. Çünkü burada tüzel kişiliğe sahip vakfın sermayesini koymak suretiyle oluşturduğu ve yine tüzel kişiliği bulunan iktisadi işletmeden iştirak kazancı elde etmesi söz konusudur. Gelir Vergisi Kanunu'nun 75'inci

maddesinin ikinci bendinin parantez için hükmünde yer verilen; "Limited Şirket ortaklarının, iş ortaklıklarının ortakları ve komanditerlerin kar payları ile kooperatiflerin dağıttıkları kazançlar bu zümreye dahildir." İfadesi, sınırlayıcı değil, açıklayıcı mahiyettedir. Parantez içinde sayılmamış olmakla birlikte bir tüzel kişiliğin diğer tüzel kişiliğe iştirakinden doğan tüm kazançların bu kapsamda değerlendirilmesi gerekir.

Bu durumda, vakfınıza ait iktisadi işletmenin vergilendirilmiş kazancından vakfınıza aktardığı tutarın Gelir Vergisi Kanunu'nun 75'inci maddesi kapsamında "İştirak hisselerinden elde edilen kazanç" olarak değerlendirilmesi ve bu karın vakfınıza aktarılması sırasında Gelir Vergisi Kanunu'nun 94/6-b-i maddesi kapsamında stopaja tabi tutulması gerekmektedir. Vakfınızın Kurumlar Vergisi'nden muaf olması tevkifata engel teşkil etmemektedir."

Çalışmamız yukarıda örneklenen özgelelerde belirtilen hususların irdelenmesi ile İdare'nin dayandığı gerekçelerin hukuka uygunluğunu tartışmaya yöneliktir.

Ancak (her ne kadar vakfın tacir olup olmamasının bu konuda bir önemi olmadığı görüşünü taşısak da) çalışmamızda ele alınan vakıflar, "*belirli şartları taşımaları*" nedeni ile "*tacir olmayan*" vakıflar olup, bunlar tarafından kurulan işletmeler tarafından kendilerine aktarılan karların durumu ele alınacağından, çalışmamız da bu şekilde sınırlanmış olmaktadır.

II. TÜZEL KİŞİ OLAN VAKIF "BELİRLİ ŞARTLAR MEVCUT İSE", BİR TACİR DEĞİLDİR

6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun , "*Ticari İşletme*" başlıklı Birinci Kitabının "*Tacir*" başlıklı Birinci Kısım'ında "*Tüzel kişiler*" başlıklı 16. Maddesinde;

"(1) Ticaret şirketleriyle, amacına varmak için ticari bir işletme işleten vakıflar, dernekler ve kendi kuruluş kanunları gereğince özel hukuk hükümlerine göre yönetilmek veya ticari şekilde işletilmek üzere Devlet, il özel idaresi, belediye ve köy ile diğer kamu tüzel kişileri tarafından kurulan kurum ve kuruluşlar da tacir sayılırlar.

(2) Devlet, il özel idaresi, belediye ve köy ile diğer kamu tüzel kişileri ile kamu yararına çalışan dernekler ve gelirinin yarısından fazlasını kamu görevi niteliğindeki işlere harcayan vakıflar, bir ticari işletmeyi, ister doğrudan doğruya ister kamu hukuku hükümlerine göre yönetilen ve işletilen bir tüzel kişi eliyle işletsinler, kendileri tacir sayılmazlar."

hükmü yer almaktadır.

Vakıflara vergi muafiyeti Cumhurbaşkanlığı (önceden Bakanlar Kurulu) Kararı ile tanınmaktadır. Halen vergi muafiyeti kapsamında olan vakıflar, Gelir İdaresi Başkanlığı İnternet Sitesi'nde yer alan "*Vergiden Muaf Vakıflar Listesi*"nde yer almaktadır. (<https://www.gib.gov.tr/yarim-ve-kaynaklar/yararli-bilgiler/vergi-muafiyeti-taninan-vakiflarin-listesi>)

Yine Gelir İdaresi Başkanlığı İnternet Sitesi'nde "*Vergi Muafiyeti İçin Başvuruda Bulunacak Vakıflara Yönelik Açıklamalar*:" başlıklı bölümde (<https://www.gib.gov.tr/yarim-ve-kaynaklar/yararli-bilgiler/vergi-muafiyeti-icin-basvuruda-bulunacak-vakiflara-yonelik>) vakıflara vergi muafiyeti tanınma şartları yer almakta olup, bu şartları taşıyarak vergi muafiyeti almış vakıfların zaten yukarıya alınan Türk Ticaret Kanunu hükmüne göre de "*tacir*" sayılmayacağı / sayılmadığı açıktır.

Konumuz vakıfların vergi muafiyeti ve şartları olmadığından daha fazla ayrıntıya girilmesine bu noktada gerek görmüyoruz.

III. VAKIF, VAKIF TÜZEL KİŞİLİĞİ İLE KURUMLAR VERGİSİ ANLAMINDA "KURUM" ve "KURUMLAR VERGİSİ MÜKELLEFİ" DE DEĞİLDİR

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun "Mükellefler" başlıklı 2. Maddesinde, Kurumlar Vergisi mükellefleri sınırlı sayma yolu ile belirlenmiş olup, konumuzu ilgilendiren kısmı aşağıdaki gibidir:

*"(5) 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 ziraî işletmeler ile benzer nitelikteki yabancı işletmeler, dernek veya vakıfların iktisadî işletmeleridir. Bu Kanunun uygulanmasında sendikalar dernek; cemaatler ise vakıf sayılır.*

(6) İktisadî kamu kuruluşları ile dernek veya vakıflara ait iktisadî işletmelerin kazanç amacı gütmemeleri, faaliyetlerinin kanunla verilmiş görevler arasında bulunması, tüzel kişiliklerinin olmaması, 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."

Görüldüğü üzere Kanunun açık lafzı, tüzel kişilikleri olmamasına karşın ve kazanç amacı güdüp gütmemelerine bakılmaksızın ve hatta karlarının kuruluş amaçlarına tahsis edilmiş olması durumunda bile **vakıflara ait iktisadi işletmeleri** Kurumlar Vergisi mükellefi olarak tespit etmiş durumdadır.

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun "*Vergi Kanunlarının Uygulanması ve İspat*" başlıklı 3. Maddesinde, "*Vergi kanunları lafzı ve ruhu ile hüküm ifade eder. Lafzın açık olmadığı hallerde vergi kanunlarının hükümleri, konuluşundaki maksat, hükümlerin kanunun yapısındaki yeri ve diğer maddelerle olan bağlantısı gözönünde tutularak uygulanır.*" şeklinde yer alan hükme göre;

- Kurumlar Vergisi Kanunu uyarınca vakıf Kurumlar Vergisi mükellefi değildir.
- Yine Kurumlar Vergisi Kanunu uyarınca Kurumlar Vergisi mükellefi olmayan vakfın iktisadi işletmesi ise Kurumlar Vergisi mükellefidir.
- Vakıfa ait iktisadi işletmenin Kurumlar Vergisi mükellefi kabul edilmesi, bu işletmenin Kurumlar Vergisi'ne tabi tutulması ile ilgili olup, lafız buna yönelik bir hüküm içermediğinden vakıf tüzel kişiliği sırf bu Kurumlar Vergisi Kanunu hükmüne dayalı olarak Kurumlar Vergisi ve / veya (O vergiye özel Vergi Kanununda hüküm olmadıkça) başka bir vergiye tabi tutulmasına cevaz vermeyecektir.

IV. VAKIF, TÜZEL KİŞİ İKEN O'NA AİT İKTİSADİ İŞLETMENİN BİR KİŞİLİĞİ OLMADIĞI GİBİ, KİŞİLİĞİ OLMAYAN İKTİSADİ İŞLETME KURUMLAR VERGİSİ MÜKELLEFİ İKEN TÜZEL KİŞİLİĞİ OLAN VAKIF KURUMLAR VERGİSİ MÜKELLEFİ DEĞİLDİR

Yukarıya alıntı yaptığımız Türk Ticaret Kanunu madde metninde,

- *"Ticaret şirketleriyle, amacına varmak için ticari bir işletme işleten vakıflar..."*
- *"...vakıflar, bir ticari işletmeyi, ister doğrudan doğruya ister kamu hukuku hükümlerine göre yönetilen ve işletilen bir tüzel kişi eliyle işletsinler..."*

İfadelerinde *"vakfın bir ticari işletme işletmesi"* kavramı yer almaktadır.

Yine alıntı yaptığımız Kurumlar Vergisi madde metninde ise,

- *"... vakıflara ait iktisadî işletmeler: ... vakıflara ait ... işletmeler ..."*
- *"... vakıflara ait iktisadî işletmelerin ..."*

İfadelerinde *"vakfa ait iktisadi işletme"* kavramı kullanılmaktadır.

Anayasa Mahkemesi'nin 16.10.1990 tarih ve E:1990/32 K:1990/25 sayılı kararında,

"Yasalar her şeyden önce sözü ile uygulanır. Yasaların metninin, içerdği sözcüklerin hukuk dilindeki anlamlarına göre anlaşılması gerekir. Yasa kuralının, günün sosyal ve ekonomik gerekleriyle çeliştiği sanılsa bile yürürlükte kaldığı sürece uygulamak hukukun gereğidir. Bazı düşünce ve gerekçelerle bu kuralın dışına çıkılması, metinlerin anlamlarından başka biçimlerde yorumlanması, metnin bir tür düzeltilmesine kalkışılması, aslında yasada olmayanı yasaya yakıştırmak ve yorum yoluyla yasakoyucunun yerini almak demek olur."

şeklinde yer alan gerekçe dikkate alınarak her iki Kanun hükümleri bir arada değerlendirildiğinde şu sonuçlar ortaya çıkmaktadır:

1. Vakıf, bir tüzel kişidir ancak O'na ait, O'nun tarafından işletilen iktisadi işletmenin tüzel kişiliği yoktur.
2. Vakıf, kural olarak tacirdir ancak belli şartlar altında tacir sayılmamaktadır. Müvekkil Vakıf, şartları yerine getirdiğinden tacir değildir. Buna rağmen, Vakfa ait iktisadi işletme de her ne adar iktisadi bir yapı olsa da bir tüzel kişiliği olmadığı için tacir değildir.
3. Vakıf, bir Kurumlar Vergisi mükellefi değildir. Ancak Vakfa ait, O'nun tarafından işletilen iktisadi işletme Kurumlar Vergisi mükellefidir.
4. Hal böyle ise de *"Vakıf"* ve *"Vakfa Ait İktisadi İşletme"* hukuken iki ayrı yapı değildir. Nitekim vakfa ait iktisadi işletme ile ilgili vergisel işlemlere yönelik bir dava açıldığında dahi açılacak davada *"davacı"* vakıftır ve davayı açan Avukatları vekil atayan da yine O olmaktadır.
5. O halde **iktisadi işletme** Kanunlardaki ifade ile **vakfa ait** yahut **vakıf tarafından işletilen** bir yapıdan ibarettir. Bir başka ifade ile iktisadi işletme bizzat vakfa ait, vakıf

bünyesinde yer alan, vakıf tarafından işletilen bir yapıdır. İktisadi işletme vakfın malvarlığına dahildir, O'nun içindedir ve vakıf iktisadi işletmenin paydaşı / ortağı olmadığı gibi iktisadi işletme de vakfın iştiraki değildir.

Özetle, **vakıflara ait iktisadi işletme** kavramı, bunların kazançlarını vergileme anlamında Kurumlar Vergisi Kanunu ile vergilendirmede kullanılan bir kavramdan ibarettir.

Konumuz ile doğrudan bağlantılı olmadığı için ayrıntılarına girilmeyecek olmakla birlikte 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun "*Verginin Konusunu Teşkil Eden İşlemler*" başlıklı 1. Maddesinde,

"... Vakıflara, ... ait veya tabi olan veyahut bunlar tarafından kurulan veya işletilen ... veya bunlara ait veya tabi diğer müesseselerin ticarî, sınai, ziraî ve mesleki nitelikteki teslim ve hizmetleri"

Yolundaki hükmünde aynı yönde olduğunu ve **ait olma / tabi olma** kavramı üzerinden vakıf ve iktisadi işletmesinin verginin konusuna alındığını belirtmekte yarar görüyoruz.

V. VERGİ İDARESİ, VAKIF İLE VAKFA AİT İKTİSADİ İŞLETME ARASINDA ORTAKLIK / İŞTİRAK İLİŞKİSİ BULDUĞU HATALI "VARSAYIMI"NI İLERİ SÜRMEKTEDİR

Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından 2012 yılında hazırlanarak sadece sanal ortamda (https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user_upload/yayinlar/VAKIFLARIN_VERGILENDIRILMESI_REHBERI_2012.pdf) yayımlanan "*Vakıfların Vergilendirilmesi Rehberi*" isimli yayında, "*2.4. İktisadi İşletmelerinin Karlarının Vakfa Aktarımı*" başlıklı bölümde;

*"Gelir Vergisi Kanununun 75 inci maddesinin ikinci fıkrasının (2) numaralı bendinde, **istihak hisselerinden** doğan kazançlar menkul sermaye iradı olarak sayılmıştır. Aynı Kanunun 94 üncü maddesinin 6/b-i bendinde, tam mükellef kurumlar tarafından; tam mükellef gerçek kişilere, gelir ve kurumlar vergisi mükellefi olmayanlara ve bu vergiden muaf olanlara dağıtılan, 75 inci maddenin ikinci fıkrasının (1), (2) ve (3) numaralı bentlerinde yazılı kar paylarından tevkifat yapılacağı hüküm altına alınmıştır.*

Bir kazancın istihak kazancı sayılabilmesi için bir başka kurumun hisselerine sahip olunması zorunluluk teşkil etmez, bağlı veya ait kuruluşun tamamına sahip olunması halinde de bir istihak kazancı elde edilmesi söz konusu olacaktır. Bu nedenle vakfa ait iktisadi işletmenin bağlı bulunduğu vakfa bağış adı altında da olsa aktardığı tutarlar kar payı niteliğinde olacaktır ve bu tutarlar üzerinden Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesinin birinci fıkrasının 6 numaralı bendinin (b-i) alt bendi uyarınca %15 gelir vergisi tevkifatı yapılması gerekecektir.

açıklamasına yer verilmiştir.

Yine yukarıda örneklenen Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilmiş 25.03.2010 tarih ve B. 07. 1. GİB. 4. 06. 16. 01 - 2010 - GVK - 94 - 24 - 238 sayılı özeldede ;

"Buna göre vakfınıza bağlı iktisadi işletmenin, dağıtılabilir karlarını vakfa aktarması kar dağıtımdır. Aktarılan bu tutar, vakfınız yönünden ise anılan Kanunun 75'inci maddesinin birinci fıkrasının (2) numaralı bendinde belirtilen istihak kazancıdır. Bir kazancın istihak kazancı sayılabilmesi için işletme hisselerinin sadece bir kısmına sahip olunması zorunlu

olmayıp, bağlı veya ait işletmenin tamamına sahip olunması halinde de bir iştirak kazancı elde edilmesi söz konusudur. Kendisi kurumlar vergisi mükellefi olmayan bir vakfın, sermayesini temin ederek vergiye tabi bir kuruluş oluşturması halinde kendisine aktarılan gelir, iştirak kazancıdır.

Bu itibarla, kurumlar vergisi mükellefiyeti bulunmayan vakfınıza, kurumlar vergisi mükellefi olan iktisadi işletmeniz tarafından aktarılan kar payları üzerinden Gelir Vergisi Kanununun 94'üncü maddesinin birinci fıkrasının (6/b-i) bendi uyarınca gelir vergisi tevkifatı yapılması gerekmektedir."

şeklinde yorum ile görüş bildirildiği görülmektedir.

İdare'nin bu yöndeki varsayımsal yorumu hukuka aykırıdır. Her şeyden önce; *"Bir kazancın iştirak kazancı sayılabilmesi için bir başka kurumun hisselerine sahip olunması zorunluluk teşkil etmez"* denildikten sonra *"bağlı veya ait kuruluşun tamamına sahip olunması halinde de"* denilerek devam edilmekle hataya düşülmektedir. Zira, Kurumlar Vergisi Kanunu tarafından *"vakıflara ait iktisadi işletmeler"* kavramı / ifadesi kullanılmakta olup, bunlar ne bağlı ne de ait bir *"kuruluş"* değildir.

Ortada bir *"kuruluş"* olmadığı için olmayan bir kuruluşun ait olması veya sahipliğini tartışmak da anlamlı değildir. Var olan yapının adı Türk Ticaret Kanunu'na göre *"bir ticari işletme"* ve Kurumlar Vergisi Kanunu'na göre ise *"vakıflara ait iktisadi işletme"* olup, aynı yönde kullanılan ticari işletme = iktisadi işletme kavramı ile kast edilen Türk Ticaret Kanunu'nun 11. Maddesinde işaret edilen anlamdır.

Nitekim öğretide üzerinde ittifak olduğu üzere ticari işletme, *"esnaf işletmesi için öngörülen sınırı aşan düzeyde gelir sağlamayı hedef tutan, faaliyetlerin devamlı ve bağımsız şekilde yürütüldüğü işletmedir"* şeklinde tanımlanmakta ve ayrıca ticari işletmenin *"maddi ve gayrimaddi unsurları bünyesinde barındıran iktisadi bir değer olarak, eşya hukuku bakımından bir hukuk objesi olmadığı gibi; bir hukuk kişisi de değildir"* görüşü benimsenmektedir. (Alıntılar: "Ticari İşletme Hukuku", Prof. Dr. Rıza AYHAN, Prof. Dr. Hayrettin ÇAĞLAR, Prof. Dr. Mehmet ÖZDAMAR, 13. Bası, Yetkin Yayınları, Ankara 2020, Sayfa:101)

İdarenin *"vakıflara ait iktisadi işletme"* kavramındaki işletmeyi bir *"kuruluş"* sayıp bunun ayrı bir yapı olarak sahipliğinden söz etmesi;

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun iştirak kazancı istisnası ile ilgili *"Tam mükellefiyete tabi başka bir kurumun sermayesine katılımlarından elde ettikleri kazançlar"* ve *"Tam mükellefiyete tabi başka bir kurumun kârına katılma imkanı veren kurucu senetleri ile diğer intifa senetlerinden elde ettikleri kâr payları"* şeklinde tanımlama yapan 1 seri no.lu Kurumlar Vergisi Tebliği'nin 5.1 bölümü ile de çalışmaktadır. (Esasen Tebliğin bu tanımlaması bizzat Kanunun kendi ifadesidir.)

İştirak kazancı konusunda Kurumlar Vergisi Kanunu ve buna dayalı Genel Tebliği *"başka bir kurum"* derken idare konu *"vakıflara ait iktisadi işletme"*ler olduğunda *"kurum"* yerine *"kuruluş"* kavramını tercih etmeye başlamıştır. Oysa bir ticari işletme = kuruluş olmayıp, işletme ayrı bir hukuk kişisi olmadığından bizzat vakfın içinde olmakla sahip olunan kuruluş değil, ticari işletmenin kendisi yani bunu oluşturan maddi ve gayrimaddi unsurlardır.

Nitekim 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 175 ve mükerrer 257. maddelerinin idareye verdiği yetkiye dayanılarak çıkarılan 1 seri no.lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'nde de "İştirakler" hesabı "İşletmenin, doğrudan veya dolaylı olarak diğer şirketlerin yönetimine ve ortaklık politikalarının belirlenmesine katılmak üzere edindiği hisse senetleri veya ortaklık payları-nun izlendiği hesaptır." şeklinde tanımlanmıştır. İdarenin yukarıda alıntı yaptığımız varsayımsal yorumu bu Genel Tebliğ ile de çelişki halindedir.

VI. GELİR VERGİSİ KANUNU'NDA DA VERGİ İDARESİ'NİN, "VARSAYIMA DAYALI YORUMU"NA DAYANAK BİR HÜKÜM YOKTUR

İdarenin "Vakıfların Vergilendirilmesi Rehberi" başlıklı yayınında ve örneklediğimiz özgelelerde işaret ettiği 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 75. Maddesinin ikinci fıkrasının (2) numaralı bendi ve dahi aynı Kanununun 94. Maddesinin 6/b-i bendi idarenin varsayımına dayalı yorumunu desteklemek bir yana tam aksine çelişkiyi ortaya koyar niteliktedir. Şöyle ki:

Gelir Vergisi Kanunu'nun "Vergi Tevkifatı" başlıklı 94. Maddesinin 6/b-i bendi;

"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 **kâr paylarından** (kârın sermayeye eklenmesi kâr dağıtımı sayılmaz.)"

(vergi tevkifatı yapılacağı) şeklindedir.

Vakfa ait iktisadi işletmenin açık kanun hükmü nedeni ile Kurumlar Vergisi mükellefi olması onu "kurum" yapmadığı gibi iktisadi işletmenin elde ettiği karı vakfa aktarması da aktarılan karı, "kar payı" yapmamaktadır. Kar, ticari bir kavramdır ve kar dağıtımı Türk Ticaret Kanunu ve / veya özel kanunlar ile düzenlenmiş olup, vakıflara ait iktisadi işletme bünyesinde oluşan karın bir nevi (A) hesabından (B) hesabına aktarma şeklinde vakfa aktarılmasının kar dağıtımı olarak kabulü yolunda ne vergi kanunlarında ne de başkaca kanunlarda bir hüküm bulunmamaktadır.

Yine de Gelir Vergisi Kanunu'nun 94. Maddesinin 6/b-i bendinde sözü edilen 75. Maddenin ikinci fıkrasının (1) numaralı bendinde, "Her nevi hisse senetlerinin kâr payları", (2) numaralı bendinde "İştirak hisselerinden doğan kazançlar" ve (3) numaralı bendinde ise "Kurumların idare Meclisi Başkan ve üyelerine verilen kar payları" ifadelerine yer verildiğini ve bunların hiçbirinin zaten vakıf tüzel kişiliği içinde bir yapı olan vakfa ait iktisadi işletme bünyesinde oluşan karın vakfa aktarılmasını karşılamadığını belirtmek isteriz.

Bu noktada Gelir Vergisi Kanunu her şeye rağmen vakıflara ait iktisadi işletme karının vakfa aktarımını vergilemek istese yapamaz mı idi sorusu ve elbette yapabılırdı cevabı ortaya çıkmaktadır. Bir örnekle açıklayalım:

Gelir Vergisi Kanunu'nun 75. Maddesinin ikinci fıkrasının (2) numaralı bendinde; "İştirak hisselerinden doğan kazançlar" denildikten sonra bir parantez içi olarak "(Limited Şirket ortaklarının, iş ortaklıklarının ortakları ve komanditerlerin kâr payları ile kooperatiflerin dağıttıkları kazançlar bu zümreye dahildir. Kooperatiflerin ortakları ile yaptıkları muamelelerden doğan kârların ortaklara, kooperatifle yaptıkları muameleler nispetinde tevzii, kazanç dağıtımı sayılmaz.)" hükmü getirilmiştir.

Bu fıkranın (1) numaralı bendi hisse senetleri ile anonim şirketten elde edilen menkul sermaye iratlarını karşılarken (2) numara bentte iştirak hissesi kavramı yanında ayrıca limited ve komandit şirketler ile kooperatiflerden ve ayrıca iş ortaklıklarından söz edilmektedir. Kurumlar Vergisi Kanunu'nda mükellef olarak sayılanlar (md. 2) karşılaştırıldığında **burada sayılmayanların** ise, dernek veya **vakıflara ait iktisadi işletmeler** ile iktisadi kamu kuruluşları **olduğu görülmektedir.**

Örneği bir başka açıdan ele alalım: Yukarıya alıntı yaptığımız Gelir Vergisi Kanunu'nun 75. Maddesinin ikinci fıkrasının (2) numaralı bendinde iş ortaklıklarının dağıtılan kazançları da vergi tevkifatına tabi utulmuştur. İş ortaklıkları Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 2. Maddesinde sayılan Kurumlar Vergisi mükelleflerindedir. Ancak bunlar esasen adi ortaklık olup, Türk Ticaret Kanunu dışında Türk Borçlar Kanunu hükümlerine tabi ve tüzel kişiliği olmayan yapılardır, yani kurum değillerdir. Gelir Vergisi Kanunu'na özel hüküm koyan ve bunların dağıttığı karı Gelir Vergisi tevkifatına tabi tutan Kanunkoyucu'nun vakıflara ait iktisadi işletmelerin kazançlarını da aynı vergiye tabi tutmak istese bunu açık bir şekilde kanun lafzına koyacağı açıktır. Bu noktada, idarenin yorumunun kanunda olmayanı kanuna yakıştırmak anlamına geldiğini belirtmekte yarar görüyoruz.

VII. VERGİ İDARESİ TARAFINDAN MÜVEKKİLE VERİLEN ÖZELGENİN DEĞERLENDİRİLMESİ: "VARSAYIMA DAYALI YORUM" İLE VERGİLEME HEM ANAYASA'YA (md. 73) HEM DE VERGİ USUL KANUNU'NA (md. 3) AYKIRILIK OLUŞTURUR

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 3. Maddesinin (A) fıkrası, *“Vergi kanunları lafzı ve ruhu ile hüküm ifade eder. Lafzın açık olmadığı hallerde vergi kanunlarının hükümleri, konuluşundaki maksat, hükümlerin kanunun yapısındaki yeri ve diğer maddelerle olan bağlantısı göz önünde tutularak uygulanır.”* şeklindedir.

Madde hükmü halen yürürlükteki haline 30.12.1980 tarih ve 2365 sayılı Kanun ile yapılan değişiklik sonucu gelmiştir. Söz konusu 2365 sayılı Kanun, Vergi Usul Kanunu'nun birçok maddesinde değişiklikler yapmış olup genel gerekçede, *“Günümüz vergiciliğinde başarı,maddi vergi kanunlarının mükemmeliyetinden ziyade, iyi bir uygulamaya bağlıdır. Bu nedenle vergi uygulama prensip ve esaslarını belli eden Vergi Usul Kanunu, vergide adalet, güvenlik ve etkinlik sağlamada özel bir önem taşımaktadır.”* açıklamasına yer verilmiştir.

Vergi Usul Kanunu'nun *“Vergi Kanunlarının Uygulanması ve İspat”* başlığını taşıyan 3. madde gerekçesinin vergi kanunlarının yorumu ile ilgili bölümünde ise, bu düzenlemenin nedenleri şöylece açıklanmaktadır:

“...Vergi Usul Kanunu'nda yapılan bu değişiklik tasarısında vergi kanunlarının ne şekilde yorumlanacağı ve uygulanacağını gösterir bir hükme yer verilmesi gerekli görülmüştür. Esasen Türk hukuk alanında ve yabancı memleketlerin vergi hukukunda, yorumlamanın ne şekilde yapılacağını gösteren hükümler kanun maddelerinde açıkça gösterilmiştir. Vergi Usul Kanunu'na vergi kanunlarının ne suretle yorumlanacağı ve bunların ne şekilde uygulanacağı hususunda hüküm vazedilirken, hukuk biliminde uygulanan yorum metodları ve Batı ülkeleri vergi hukukunda yer alan yorumlarla ilgili hükümler incelenmiş ve Bilimsel Yorumlama Metodu'nun vergi kanunlarının bünye ve mahiyetine en uygun bir metot olduğu sonucuna varılmıştır...”

Madde gerekçesinde belirtildiği üzere burada düzenlenen hüküm tamamen bir "yorum" kuralıdır ve metodun adı "Bilimsel Yorumlama" olarak konulmuştur. Yorum, "Kanun, nizam, karar ve her türlü mukavelelerdeki ibarenin manalarını izah ve tayindir." anlamına gelir (Türk Hukuk Lügatı) ve buralardaki ibarelerin manaları, 'izah ve tayine ihtiyaç duyarsa' yapılır.

Vergi kanunlarının yorumlanması ile ilgili düzenlemeler esasen Anayasa'nın 73. Maddesinde "Vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır." yolundaki hüküm ile ifade edilen "vergilemede kanunilik ilkesi" ile de doğrudan bağlantılıdır. Mali güvenlik böyle sağlanacaktır.

Yukarıdaki bölümlerde lafzın açık olduğu, çalışmaya konu İdari iddialara konu edilen vergilemeye dayanak bir kanun hükmü bulunmadığı, açık lafza rağmen yine de yorum yapılacak ise bunun idari metinlerde olduğu gibi (Anayasa 73. Madde hilafına) kanunda olmayı kanuna yakıştırmak şeklinde değil bilimsel yorum metodu ile yapılması gerektiği ve o durumda dahi idari yorumun aksi sonuca ulaşıldığı ortaya konulmuş durumdadır.

Daha da somutlaştıralım. Yukarıda örneklenen özgelere İzmir Valiliği Defterdarlık Çakabey Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 14.06.2005 tarih ve B. 07. 4. DEF. 0. 35. 00. 42 / 12186 sayılı yazısında; "...vakfınıza bağlı iktisadi işletmede elde edilen karın vakfınıza aktarılması bir kar dağıtımıdır. Aktarılan bu tutar Vakfınız yönünden ise Gelir Vergisi Kanunu'nun 75'inci maddesinin 2 numaralı bendinde belirtilen iştirak kazancıdır...." ifadesi ile daha en başta "vakfınıza bağlı iktisadi işletme" hatalı girişi ve devamında çokça hatalar içeren değerlendirmeler yapılmıştır. (Sistematik olarak önce idari değerlendirme alıntı yapılacak ve sonra hemen bu kısma dair açıklamalarımıza yer verilecektir.)

- "Bir kazancın iştirak kazancı sayılabilmesi için işletme hisselerinin sadece bir kısmına sahip olunması zorunlu olmayıp, bağlı veya alt işletmenin tamamına sahip olunması halinde de bir iştirak kazancı elde edilmesi söz konusudur."

Bağlı veya alt işletme, işletme hisseleri gibi ifade ve kavramlar olayımıza dair hiçbir hukuki metinde kullanılmamış olup, özgelere bunlara dayanmaktadır.

- "Çünkü burada tüzel kişiliğe sahip vakfın sermayesini koymak sureti ile oluşturduğu ve yine tüzel kişiliği bulunan iktisadi işletmeden iştirak kazancı elde etmesi söz konusudur."

Özelgede iktisadi işletmenin tüzel kişiliği bulunduğundan söz edilmesinin hiçbir hukuki dayanağı olmadığı gibi, vakıfların iktisadi işletme işletmek için bir sermaye koymak gibi zorunlulukları da yoktur. Nitekim Kurumlar Vergisi Kanunu da kendilerine ayrılmış sermayelerinin veya iş yerlerinin bulunmaması ... bunların iktisadi niteliğini değiştirmez demektedir.

- "Gelir Vergisi Kanunu'nun 75'inci maddesinin ikinci bendinin parantez içi hükmünde yer verilen; 'Limited Şirket ortaklarının, iş ortaklıklarının ortakları ve komanditerlerin kar payları ile kooperatiflerin dağıttıkları kazançlar bu zümreye dahildir.' ifadesi, sınırlayıcı değil, açıklayıcı mahiyettedir. Parantez içi sayılmamış olmakla birlikte bir tüzel kişiliğin diğer tüzel kişiliğe iştirakinden doğan tüm kazançların bu kapsamda değerlendirilmesi gerekir."

İdarenin parantez içi hükmün açıklayıcı olduğuna dair yorumunun dayanağı yoktur. İdarenin bu yönde haklı olması için Kanunun 75. Maddesinin ikinci fıkrasının (1) numaralı bendinde 'Her nevi hisse senetlerinin kâr payları' denildiğine ve (2) numaralı bentte de 'İştirak hisselerinden doğan kazançlar' ifadesi geriye kalanı kapsıyor olması gerekir. Oysa yukarıda analiz ettiğimiz üzere bir kısım Kurumlar Vergisi mükellefleri hiçbir bentte ve özellikle (2) numaralı bentte sayılmadığı halde bazılarında ise tekraren ısrarla vurgu yapılması, sayılmayan mükelleflerin dışarıda bırakıldığı hükme tabi olmadığını göstermektedir.

İdarenin '**bir tüzel kişiliğin diğer tüzel kişiliğe iştirakinden doğan tüm kazançların bu kapsamda değerlendirilmesi gerekir**' değerlendirmesine ise tamamen katılıyoruz. Ancak olayımızda bir tüzel kişinin (vakfın), diğer bir tüzel kişiliğe (idareye göre iktisadi işletme) iştiraki söz konusu değildir Zira iktisadi işletme aten vakfa ait olmak yanında hukuken bir kişiliği de yoktur.

Bu özelge yanında yine yukarıda örneklenen diğer özelge ve İdarenin yayınladığı Rehber (Ek-5) üzerinden değerlendirmelere yer verilmiş ve İdarenin kar payı kabulü ile vergilendirme yönünde açıklamalar yaptığı ortaya konulmuştur.

Oysa yine Vergi İdaresinin çeşitli zamanlarda tam aksi yönde de görüşleri mevcuttur, örneğin: Ankara Defterdarlığı'nın 18.05.2000 tarih ve B . 07 . 4 . DEF . 0 . 06 . 11 / KVK 200 - 13001 - 44 / 05980 sayılı bir özelgesinde; (Kaynak: <https://www.alomaliye.com/2021/05/05/vakiflar-ve-derneklerin-iktisadi-isletmeleri-stopaj-sorunlari/?fbclid=IwAR0WhNvj9hMBuMsyk76rU7m-4REV706ktLz94wo6jp1h40eKACqAM9C4WS4>)

“Buna göre, 75’inci maddenin 1 numaralı bendinde belirtilen hisse senetleri anonim şirket ve sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketlerin komanditer ortaklarının şirketteki sermaye payını gösterir menkul kıymetleri, 2 numaralı bendinde belirtilen kazançlar limitet şirket ortaklarının, iş ortakları ortaklarının ve adi komandit şirketlerin komanditer ortaklarının kâr payları ile kooperatiflerin dağıttıkları kazançlar dâhil olmak üzere (kooperatiflerin ortakları ile yaptıkları muamelelerden doğan kârların ortaklara, kooperatif ile yaptıkları muameleler nispetinde dağıtımı hariç) iştirak hisselerinden doğan kazançları, 3 numaralı bendinde belirtilen kâr payları ise idare meclisi başkan ve üyelerine verilen kâr paylarını ifade etmektedir.

Bu çerçevede işletmeniz tarafından vakfınıza aktarılan gelirler, Gelir Vergisi Kanununun 75’inci maddenin 1,2,3 numaralı bentlerinde sayılan kâr paylarından olmadığından, dilekçenizde belirtilen kâr aktarımından, Gelir Vergisi Kanununun 94-6/b-i bendine göre gelir vergisi kesintisi yapılmaması gerekir.”

gerekçesi ile vergilendirme yapılmaması yolunda görüş bildirilmiştir.

Görüldüğü üzere idari yorumlar ile vergileme çabası hem Vergi Usul Kanunu 3. Maddesine aykırılık ve hem de öncelikle Anayasa'nın 73. Maddesi yönünden hukuka aykırılıklar yaratmakta ve ayrıca "*hukuki belirlilik*" ve "*hukuki güvenlik*" ilkelerini ihlal etmektedir.

VIII. YARGI KARARLARI, İÇERDİKLERİ GEREKÇE ve VARILAN SONUÇLAR İTİBARIYLA AÇIKLAMALARIMIZ İLE AYNI YÖNDEDİR

Yukarıda idari görüşler ve bunlara dair değerlendirmelerimize yer verilmiştir. Yargı kararları incelendiğinde bir kısım eski tarihli ve istisnai nitelikte kararlar dışında yargının olaya bakışının açıklamalarımız ile aynı yönde olduğu görülmektedir. Aşağıda bir kısım kararlar alıntılar ile örneklenmiştir.

- Danıştay 4. Daire, 03.04.2019, E:2016/14002 K:2019/2532
- Danıştay 4. Daire, 03.04.2019, E:2015/3374 K:2019/2531

"Görüleceği üzere, vakıflara ait iktisadi işletmeler "iştirak hissesi" olarak sayılmamıştır. İştirak kavramı Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğinde ise; "İştirakler; işletmenin, doğrudan veya dolaylı olarak diğer şirketlerin yönetimine ve ortaklık politikalarının belirlenmesine katılmak üzere edindiği hisse senetleri veya ortaklık paylarının izlendiği hesaptır." şeklinde tanımlanmıştır.

İştirak kazancı, bir kurumun başka bir kurumun sermayesine katılma payı karşılığında elde edilen kar payıdır. Dolayısıyla iştirak kazancı elde edilebilmesi için iki ayrı tüzel kişiliğin bulunması gerekmekte olup bir kurumun başka bir kuruma ortaklık, ortaklık payı ve hisse senedi sahibi olmak suretiyle iştirak etmesi icap etmektedir.

Şu halde, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 94. maddesine göre kar dağıtımından bahsedilebilmesi için; iki ayrı tüzel kişiliği haiz kurumun bulunması, tüzel kişiler arasında "hisse senedi" veya "iştirak hissesi" varlığına dayalı bir iştirak eden / iştirak edilen ilişkisinin mevcut olması gerekmektedir.

Olayda, davacı vakıf ile iktisadi işletmesinin ayrı tüzel kişilikleri bulunmamakla beraber iktisadi işletme, davacı vakıf tüzel kişiliği içerisinde yer alan bir oluşumdur. Bu bakımdan, aynı tüzel kişilik içerisinde iştirak ilişkisi olamayacağından iktisadi işletme tarafından vakfa aktarılan tutar kar payı sayılamayacağı gibi vakıf açısından da iştirak kazancı olarak değerlendirilemeyecektir.

Bu durumda, davacı vakfa bağlı iktisadi işletme tarafından aktarılan tutar, Gelir Vergisi Kanununun 75. maddesinin 1. fıkrasının 2. bendinde belirtilen anlamda iştirak hisselerinden doğan bir kazanç olmadığından Gelir Vergisi Kanununun 94. maddesinin 6/b-i bendine göre tevkifat yapılmasında hukuka uyarlık bulunmadığından Vergi Mahkemesi kararında hukuki isabet görülmemiştir."

- Danıştay 4. Daire, 24.10.2007, E:2006/4937 K:2007/3286

"İncelenen dosyada; Gençlik Spor Vakfına, vakfa bağlı iktisadi işletme tarafından 2002 yılı Nisan ayında aktarılan kardan gelir vergisi tevkifatı yapılıp yapılmayacağına Defterdarlık makamına sorulması üzerine sözkonusu kar payının tevkifata tabi olmayacağı görüşünün açıklandığı, daha sonra Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığının anılan kar payının vakıf açısından iştirak kazancı olduğuna ilişkin yazısı doğrultusunda önceki görüşün değiştirildiği, bunun üzerine yapılan inceleme sonucu tarhiyat yapıldığı anlaşılmıştır.

193 sayılı Kanunun anılan 94 üncü maddesinin 6-c bendinde yer alan hüküm dikkate alındığında davacının iktisadi işletmesi tarafından bağlı bulunduğu vakfa aktardığı kar payından kesinti yapılamayacağı açık olduğundan, dava konusu tarhiyatta hukuka uyarlık bulunmamaktadır.

Bu nedenle, Mahkeme tarafından 193 sayılı Kanunun anılan hükmü esas alarak karar verilmesi gerekirken, uyuşmazlıkla ilgisi bulunmayan aynı maddenin 6-b-i bendi hukuki dayanak alınıp karar verilmesinde yasaya uyarlık görülmemiştir.

Açıklanan nedenlerle, davacının temyiz isteminin kabulüyle, Ankara 1. Vergi Mahkemesinin 20.6.2006 günlü ve E:2006/127, K:2006/1046 sayılı kararının bozulmasına 24.10.2007 gününde oyçokluğuyla karar verildi."

- Danıştay 3. Daire, 22.06.2004, E:2002/1570 K:2004/1804

"Davacı kurumun 2000 yılında elde ettiği net kazancını vakıf hesabına aktarması nedeniyle yaptığı tevkifata ilişkin ihtirazi kayıtla verdiği Nisan 2001 dönemi muhtasar beyannamesi üzerinden tahakkuk eden gelir (stopaj) vergisi, fon payını; ... Vakfına ait bir iktisadi işletme olduğu taraflarca çekişmesiz olan davacının 2000 yılında elde ettiği net karını vakıf hesabına aktardığı, vakfın kurumlar vergisi mükellefi olmamakla birlikte davacı kurumdan farklı olarak defter tasdik ettirilip kullandığı, aynı vergi numarasında kayıtlı olması dolayısıyla yapılan ödemenin gelir (stopaj) vergisine tabi olduğu ileri sürülmekte ise de, **işletmenin elde ettiği net karı hukuken bağlı ve ait olduğu bizatihi kendi vakıf hesabına aktarmış olması nedeniyle olayda 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 75 inci maddesi anlamında kar dağıtımı olmadığından anılan Kanunun 94 üncü maddesinin 6 ncı bendinin b-i alt bendi hükmünün uygulanamayacağı gerekçesiyle kaldırılan Balıkesir Vergi Mahkemesinin 24.1.2002 gün ve E:2001/319, K:2002/17 sayılı kararının;** vakfa bağlı iktisadi işletme olan davacı kurumun bilançosunda kalmayan karın, kurumlar vergisi mükellefi olmayan vakıf hesaplarına aktarmasının kar dağıtımı sayıldığı ileri sürülerek bozulması istenmiştir....

...Hüküm veren Danıştay Üçüncü Dairesince işin gereği görüşülüp düşünüldü: Dayandığı hukuki ve kanuni nedenlerle gerekçesi yukarıda açıklanan Vergi Mahkemesi kararı, aynı gerekçe ve nedenlerle Dairemizce de uygun görülmüş olup temyiz istemine ilişkin dilekçede ileri sürülen iddialar sözü geçen kararın bozulmasını sağlayacak durumda bulunmadığından, **temyiz isteminin reddine ve kararın onanmasına,** 22.6.2004 gününde oyçokluğuyla karar verildi."

IX. SONUÇ ve GÖRÜŞÜMÜZ

Yukarıda yer verdiğimiz açıklamalar çerçevesinde,

- Vakfa ait iktisadi işletme ile vakıf arasında bir iştirak ilişkisi bulunmaması,
- Vakfa ait iktisadi işletmenin elde ettiği kazancın sadece Kurumlar Vergisi Kanunu'ndaki açık düzenleme ile vakıf iktisadi işletmesinin Kurumlar Vergisi mükellefi olarak bu vergiye tabi tutulmasına zemin alınabileceği,

- Vakfa ait iktisadi işletmenin bir tüzel kişiliği (aslında kişiliği) olmamakla elde ettiği karın zaten doğrudan vakfa ait olup bir hesaptan başka bir hesaba aktarım şeklinde gerçekleşen bu işlemin bir kar dağıtımı anlamına gelmeyeceği,
- Vergilendirmede kanunilik yolundaki Anayasal ilke ışığında açık bir Kanun düzenlemesi olmadıkça iktisadi işletme karının vakfa aktarılmasının vergilenmesinin mümkün olmadığı

görüşündeyiz.

UYARI

Makale olarak kaleme alınmış metinlerde ifade edilen görüşler, kaleme alındığı tarihte yazarın savunduğu görüşlerdir. Bu görüşler, mevzuatta meydana gelen / gelecek gelişmeler ile değişmiş olabilir. Her durumda, özellikle mevzuata yapılan yollamalar, bir başka kaynaktan daha teyit edilmeden kullanılmamalı ve ifade edilen görüşlerin, başka ortamlarda kabul görmeyebileceği gözden uzak tutulmamalıdır. Yazarın bu konuda bir taahhüdü de bulunmamaktadır. Mevzuatımızın özellikle vergi mevzuatımızın sık değiştirilen ve farklı anlayışlarla yorumlanabilen yapısı nedeniyle, herhangi bir konuda uygulama yapılmadan önce konunun uzmanlarından profesyonel yardım alınmasını tavsiye ederiz. Bu çalışmada yer alan bilgi ve açıklamalardan dolayı Av. Akın Gencer ŞENTÜRK'e sorumluluk iddiasında bulunulamaz. Çalışma ve yazılardan kaynak gösterilmek şartıyla alıntılar yapılabilir. Ancak çalışma ve yazıların bir bütün halinde kullanımı tüm ortamlar ve kullanım şekilleri için telif sahibinin yazılı iznine bağlıdır.