

Dernek veya Vakfa Bağlı İktisadi İşletmelerin Bağış ve Kar Dağıtım Ödemelerinde Hukuki Uyuşmazlık Hali Üzerine Görüşler

Mustafa Baturhan Gençaslan

(Bu makale Vergi Müfettişi Önder SERVİ ile birlikte yazılmış olup Vergi Dünyası Dergisinin Ağustos/2019 sayısında yayımlanmıştır.)

Öz

Sosyal devletin bir unsuru olarak dayanışmayı, sivil toplum örgütlerini, eğitim ve sağlık hizmetlerini ve araştırma geliştirme faaliyetlerini teşvik etmek amacıyla kurumlar vergisi mükelleflerinin Cumhurbaşkanınca vergi muafiyeti tanınan vakıflara ve kamu yararına çalışan derneklere yapmış oldukları bağışların vergi kanunlarında belirtilen şartlarda kurum kazancından indirilmesine izin verilmektedir. Türkiye Cumhuriyetinde Cumhurbaşkanınca vergi muafiyeti tanınan vakıf sayısı 283[1], kamu yararına çalışan dernek sayısı ise 384[2]'tür. Makalemizde dernek ve vakıflara bağlı olarak kurulan iktisadi işletmelerin bağlı oldukları dernek veya vakfa 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 10'uncu maddesi kapsamında bağış yapmaları durumunda bu bağışların kurumlar vergisi beyannamesi üzerinde gösterilmek şartıyla kurum kazancından indirim olarak kabul edilip edilemeyeceği mezkur Kanun'un geçici 8'inci maddesi ile birlikte ele alınacak ve konuya ilişkin görüşümüz açıklanacaktır.

Anahtar Kelimeler: Dernek ve Vakıflar, İktisadi İşletme, Bağış, Kar Payı

1. GİRİŞ

Devletin kamu harcamalarını yerine getirebilmesi için vergi toplaması gerekmektedir. Bu kamu harcamaları arasında sosyal devlet ilkesini benimsemiş ülkelerde sosyal yardımlar önemli bir yer tutmaktadır. Anayasa Mahkemesi'nin 26 Ekim 1988 tarih ve E. 1988/19, K. 1988/33 sayılı kararında sosyal devlet[3]; “Anayasa'nın Cumhuriyetin nitelikleri arasında yer verdiği sosyal hukuk devletinin dayanaklarından birini oluşturan sosyal güvenlik kavramının içerdiği temel esas ve ilkeler uyarınca toplumda yoksul ve muhtaç insanlara Devletçe yardım edilerek onlara insan onuruna yaraşır asgarî yaşam düzeyi sağlanması, böylece, sosyal adaletin ve sosyal devlet ilkelerinin gerçekleşmesine elverişli ortamın yaratılması” şeklinde tanımlanmıştır. Şüphesiz ki devletin toplumun tüm sosyal ihtiyaçlarına cevap vermesi uygulanabilir değildir. Bu nedenle toplum kendi kaynaklarını bir araya getirerek sosyal ihtiyaçlara cevap verecek organizasyonlar oluşturmaktadır. Devlet bir yandan sosyal adaleti ve pozitif ayrımcılığı sağlamak adına kaynak ayırırken diğer taraftan bu amaca yardımcı olmak için toplum bireyleri tarafından kurulmuş dernek ve vakıflara vergisel avantajlar sağlamak ve vergi mükellefleri tarafından dernek veya vakıflara yapılan yardımların vergi matrahının hesaplanmasında bir indirim olarak kullanılmasına izin vererek sosyal yardımları teşvik etmektedir.

Ayrıca, dernek ve vakıflar kuruluş amaçlarını gerçekleştirmek için bağış ve yardım kabul etmekle birlikte ekonomik sistem içerisinde iktisadi teşebbüsler oluşturarak gelir getirici faaliyetlerde bulunmakta ve elde ettikleri gelirleri bağlı oldukları dernek veya vakfa aktarabilmektedirler.

Makalemizde, sosyal dayanışmayı ve sosyal devlet ilkesini geliştirmek için Kurumlar Vergisi Kanunu'nun (KVK) 10'uncu maddesinde yer alan bağış ve yardımların *Türkiye Cumhuriyetinde Cumhurbaşkanınca vergi muafiyeti tanınan vakıflara ve kamu yararına çalışan derneklere bağlı iktisadi işletmeler* tarafından bağlı oldukları dernek veya vakfa yapılması halinde bu indirimlerin kurum kazancından indirilip indirilemeyeceği KVK'ya 6639 sayılı Kanun ile eklenen geçici 8'inci madde ile birlikte irdelenecek ve konuya ilişkin görüşümüz açıklanacaktır.

2. DERNEK, VAKIF, KAMU YARARINA ÇALIŞAN DERNEK VE VERGİ MUAFİYETİ TANINAN VAKIFLARIN NİTELİĞİ VE GELİRLERİ

2.1. Dernek, Vakıf, Kamu Yararına Çalışan Dernek Ve Vergi Muafiyeti Tanınan Vakıfların Niteliği

4721 sayılı Türk Medeni Kanunu'na göre vakıf; gerçek veya tüzel kişilerin yeterli mal ve hakları belirli ve sürekli bir amaca özgülemeleri ile oluşan tüzel kişiliğe sahip mal topluluklarını, dernek ise gerçek veya tüzel en az yedi kişinin kazanç paylaşma dışında belirli ve ortak bir amacı gerçekleştirmek üzere, bilgi ve çalışmalarını sürekli olarak birleştirmek suretiyle oluşturdukları, tüzel kişiliğe sahip kişi topluluklarını ifade etmektedir.

4962 sayılı Kanun'un 20'nci maddesine göre gelirlerinin en az üçte ikisini nev'i itibarıyla genel, katma ve özel bütçeli idarelerin bütçeleri içinde yer alan bir hizmetin veya hizmetlerin yerine getirilmesini amaç edinmek üzere kurulan vakıflara, Cumhurbaşkanınca vergi muafiyeti tanınabileceği, 5253 sayılı Dernekler Kanunu'nun 27'nci maddesinde ise; kamu yararına çalışan derneklerin Cumhurbaşkanı kararıyla tespit edileceği belirtilmiştir. Bir derneğin kamu yararına çalışan derneklerden sayılabilmesi için, en az bir yıldan beri faaliyette bulunması ve derneğin amacı ve bu amacı gerçekleştirmek üzere giriştiği faaliyetlerin topluma yararlı sonuçlar verecek nitelikte ve ölçüde olması gerektiği belirtilmiştir.

Dernek veya vakıfların asıl amacı kar etmek olmadığından vergi mükellefi değildirler. Kuruluş amaçlarını gerçekleştirmek için bağış ve yardım toplayarak faaliyetlerine devam ederler. Dernek veya vakıflara yapılan bağış ve yardımların teşvik edilmesi amacıyla bağış ve yardımda bulunan mükelleflere vergisel avantajlar sağlanmıştır. Bunlardan en önemlisi kurumlar vergisi mükelleflerinin Cumhurbaşkanınca vergi muafiyeti tanınan vakıflara ve kamu yararına çalışan derneklere yaptıkları bağış ve yardımları KVK'nın 10'uncu maddesinde yer alan şartlarla kurum kazancından indirebilmeleridir.

2.2. Dernek Veya Vakıflara Ait İktisadi İşletmelerin Gelirleri

Dernek ve vakıflar kuruluş amaçlarını gerçekleştirmek için gerekli kaynağı bağış ve yardımlar ile toplayabilmekle birlikte, iktisadi işletmeler kurup ekonomik sistem içerisinde yer alarak elde ettikleri karları kuruluş amaçlarını gerçekleştirebilmek için kullanabilmektedirler.

5737 sayılı Vakıflar Kanunu'nun 26'ncı maddesinde belirtildiği üzere, vakıflar; amacını gerçekleştirmeye yardımcı olmak ve vakfa gelir temin etmek amacıyla, Vakıflar Genel Müdürlüğüne bilgi vermek şartıyla iktisadi işletme ve şirket kurabilir, kurulmuş şirketlere ortak olabilirler. Şirketler dahil **iktisadi işletmelerden elde edilen gelirler vakfın amacından başka bir amaca tahsis edilemez**. Dernekler ise, dernek tüzüğünde iktisadi işletme kurulabileceğini belirtir bir hüküm yer alması halinde iktisadi işletme kurabilir. Bu şekilde oluşan iktisadi faaliyetler neticesinde vergilenen karlar, vergi sonrasında yine aynı amaçlar için harcanmak üzere bünyede tutulmakta, hiçbir zaman gerçek ya da tüzel kişi bir başka şahsiyete ya da onların tasarrufuna aktarılamamaktadır[4].

Aslında bir iktisadi işletmenin kazanç elde etmek amacı ile kurulduğu düşünüldüğünde bu kazancın ortaklara dağıtılması son derece doğaldır. Dolayısıyla, Cumhurbaşkanınca vergi muafiyeti tanınan vakıflar ve kamu yararına çalışan dernekler tarafından kurulan iktisadi işletmelere ait karlar dernek ve vakıflara aktarılacak dernek ve vakfın kuruluş amacına uygun hizmetlerinin gerçekleştirilmesinde kullanılmaktadır. Kar payının bağlı olunan dernek ve vakfa aktarılması kar dağıtımı şeklinde gerçekleştirilebileceği gibi kar payının örtülü bir biçimde aktarılması da mümkündür. Aşağıdaki yer alan bölümlerde bu iki durumun ayrıntılarına değinilecektir.

3. MÜKELLEFİYET, KAR DAĞITIMI VE İNDİRİM MÜESSESESİ ÜZERİNE DEĞERLENDİRMELER

3.1. Mükellefiyet Üzerine Değerlendirmeler

Daha önce de zikredildiği üzere, dernek ve vakıflar bağış toplamanın yanında iktisadi işletmeler kurarak bu iktisadi işletmeler vasıtasıyla elde ettikleri kazancı kuruluş amaçlarını gerçekleştirmek için kullanmaktadırlar. KVK'ya göre dernek veya vakıflar kurumlar vergisi mükellefi değilken dernek veya vakıflara ait iktisadi işletmelerin kurum kazancı kurumlar vergisine tabi olmaktadır. 1 seri no.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nde, kazanç sağlama niyeti olmasa dahi işletmenin konusunun ve faaliyetinin, her türlü mal ve hizmet satışı ya da bunlara benzer şekillerde olması ve devamlı surette yapılması durumlarında da dernek veya vakıflara ait iktisadi işletmenin oluştuğunun kabul edileceği belirtilmektedir. Keza, KVK'nın "mükellefler" başlıklı 2'nci maddesinin gerekçesinin son paragrafı "*bizzat kendileri mükellef olmayan dernek veya vakıfların iktisadi işletmelerinin oluşması durumunda, söz konusu iktisadi işletmeler kurumlar vergisinin mükellefi olacaklardır. Örneğin, özel kanunlarla her türlü vergi ve harçtan muaf tutulan bir derneğin, maden suyu işletmesi, bir iktisadi işletme oluşturacağından, bu faaliyetlerin gelirlerinin derneğin amacına tahsis edilecek olması halinde dahi kurumlar vergisinin konusuna dahil edilip vergilendirilmesi gerekmektedir.*" şeklindedir.

Kanun koyucu burada dernek veya vakıflara ait iktisadi işletmeler ile müteşebbisler tarafından kurulan iktisadi işletmelerin serbest piyasada aynı şartlar altında faaliyetlerini gerçekleştirmelerini amaçlamıştır. Gerçekten de aynı sektörde faaliyet gösteren iki şirketin birinin dernek veyahut vakıf tarafından kurulmuş olması nedeni ile vergi muafiyeti kapsamına alınması diğer işletmenin faaliyetini sürdürebilmesini olanaksız kılabilirdi.

Ayrıca, Kanun'un iktisadi kamu kuruluşlarının kurumlar vergisi mükellefi olmasının gerekçesinde *"piyasa ekonomisinin işleyişinin en etkin şekilde sağlanması ve rekabetin korunması açısından iktisadi kamu kuruluşlarının vergilendirilmesi gereği açıktır."* ifadesi yer almaktadır. İktisadi kamu kuruluşlarının vergilendirilmesine ilişkin madde gerekçesinde bu husus, *"iktisadi kamu kuruluşlarının vergilendirilmesi, bir bakıma 'kendi kendini vergilendirme' gibi düşünülebilecekse de kamu idarelerine vergi ayrıcalığı tanınması piyasadaki serbest rekabet koşullarını olumsuz etkileyecek ve özel sektörün gelişme imkanı ile mal ve hizmet kalitesinin artmasını engelleyecektir."* şeklinde açıkça ifade edilmiştir. Bu gerekçeler iktisadi kamu kuruluşlarının kurumlar vergisi mükellefi olmasının nedenleri olsa da benzer gerekçeler dernek veya vakıfların iktisadi işletmelerinin kurumlar vergisi mükellefi olmasının nedeni olarak da düşünülebilir. Gerçekten de aynı sektörde faaliyet gösteren bir sermaye şirketi ile dernek veya vakfa bağlı iktisadi bir işletmenin eşitlik prensibi gereği aynı vergi yüküne sahip olmaları gerekmektedir[5].

3.2. Kar Dağıtımı Üzerine Değerlendirmeler

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun (GVK) *"vergi tevkifatı"* başlıklı 94'üncü 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."* hükmü yer almaktadır.

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 belirlenmiştir.

Yine GVK'nın 75'inci maddesinin birinci fıkrasının (2) numaralı bendinde iştirak hisselerinden doğan kazançların menkul sermaye iradı olduğu hükme bağlanmıştır.

Dolayısıyla yukarıda yer alan hükümlerin incelenmesinden de görüleceği üzere tam mükellef kurumlar tarafından gelir ve kurumlar vergisi mükellefi olmayanlara dağıtılan kar payları

üzerinden GVK'nın 94'üncü maddesinin birinci fıkrasının (6/b-i) bendi uyarınca tevkifat yapılması gerekmektedir.

Gelir İdaresi Başkanlığı vakfın iktisadi işletmesi tarafından vakfa aktarılan gelirin kar dağıtımı sayılıp sayılmayacağı ve aktarılan tutar üzerinden gelir vergisi kesintisi yapılıp yapılmayacağı hususuna ilişkin sorulan soruya cevap verdiği 25.03.2010 tarih ve B.07.1.GİB.4.06.16.01-2010-GVK-94-24-238 sayılı özelgesinde[6], *“Buna göre vakfınıza bağlı iktisadi işletmenin, dağıtılabılır karlarını vakfa aktarması kar dağıtımıdır. Aktarılan bu tutar, vakfınız yönünden ise anılan Kanunun 75'inci maddesinin birinci fıkrasının (2) numaralı bendinde belirtilen iştirak kazancıdır. Bir kazancın iştirak 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 görüş bildirmiştir.

Bu görüşün aksine dernek veya vakıflara ait veya bağlı olan iktisadi işletmelerin karlarını bağlı oldukları dernek veya vakıflara aktarmasının vergi tevkifatına tabi tutulmaması gerektiği yönünde görüşler de mevcuttur. Bu görüşlerin temelinden ilki, amaçlarını gerçekleştirmek ya da genişletmek için üye aidatı, bağış ve yardımlar dışında vergiye tabi olmayı gerektiren iktisadi faaliyetlere de ihtiyaç duyan dernek veya vakıfların oluşturdukları iktisadi işletmelerin faaliyetleri neticesinde vergilenen karların, vergi sonrasında yine aynı amaçlar için harcanmak üzere dernek veya vakıf bünyesine aktarılması dolayısıyla ortada paylaşılacak bir ortaklık ya da iştirak ilişkisi olmamasıdır. İkinci husus ise, vergi sonrasında zorunlu olarak bünyede kalan ve başka hiç kimseye dağıtılmayan ya da aktarılmayan karın tekrar vergilendirilmesinin varoluş gayeleri nedeniyle korunmak zorunluluğundaki dernek veya vakıfların daha yüksek ve gereksiz bir vergileme ile amaçlarına daha az gelir bırakılan ve cezalandırılan konuma düşeceği düşüncesine dayanmasıdır[7].

Bununla birlikte, vergi yargısının da bu görüşe paralel kararlar aldığı görülmektedir. Balıkesir Vergi Mahkemesi tarafından verilen bir kararda[8], davacı kurumun 2000 yılında elde ettiği net karını vakfa aktardığı, vakfın kurumlar vergisi mükellefi olmamakla birlikte davacı kurumdan farklı olarak defter tasdik ettirip kullandığı, aynı vergi numarasında kayıtlı olması dolayısıyla yapılan ödemenin gelir (stopaj) vergisine tabi olduğunun ileri sürülmesine karşın, işletmenin elde ettiği net karı hukuken bağlı ve ait olduğu bizatihi kendi vakıf hesabına aktarmış olması nedeniyle olayda 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 75'inci maddesi anlamında kar dağıtımı olmadığından anılan Kanun'un 94'üncü maddesinin 6'ncı bendinin b-i alt bendi hükmünün uygulanamayacağına karar verildiği, kararın, vakfa bağlı iktisadi işletme olan davacı kurumun bilançosunda kalmayan karın, kurumlar vergisi mükellefi olmayan vakıf hesaplarına

aktarmasının kar dağıtımı sayıldığı ileri sürülerek bozulması istemiyle temyiz edilmesi üzerine Danıştay 3'üncü Dairesi E. 2002/1570, K. 2004/1804 sayılı kararında^[9], “*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 oy çokluğuyla karar vermiş ve vergi mahkemesinin **vakfın iktisadi işletmesinin vakfa aktardığı tutarın kar dağıtımı kabul edilemeyeceğini***” onaylamıştır.

Yukarıdaki kararın karşı oy gerekçesinde ise, “*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, vakıf ise işletmenin kendisine sağladığı kazancın vergisini kaynağında tevkif yoluyla ödemek durumunda mükerrer vergilendirme söz konusu değildir. Kaldı ki bu aktarım vakıf vergiye tabi olsa da kurumlar vergisinden müstesnadır.*” denilmektedir.

Buna karşılık Danıştay 4'üncü Dairesi derneğe aktarılan kar payının tevkifata tabi tutulmaması gerektiğini savunan vergi mahkemesi kararına karşılık 11.02.2004 tarih ve E. 2002/4527, K. 2004/188 sayılı kararında^[10], “*Davacı iktisadi işletmenin vergi sonrası kazancını bağlı bulunduğu vakfa aktarması bir kar aktarımı olup bu aktarım, Vakfı yönünden Kanun'un 75. maddesinin 2. bendinde belirtilen iştirak kazancıdır. Bir kazancın iştirak kazancı sayılabilmesi için başka bir kurumun hisselerine sahip olunması zorunlu olmayıp, bağlı veya ait kuruluşun tamamına sahip olunması halinde de 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 ve 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 kar payı alan yönünden iştirak kazancı olduğundan ve Kanun'a göre tevkifata tabi tutulması gerektiğinden, aksi gerekçeyle tahakkukun kaldırılması yönünde verilen mahkeme kararında isabet bulunmamaktadır. Bu nedenle Vergi mahkemesi kararının bozulmasına*” şeklinde hüküm tesis etmiştir.

Diğer yandan, Danıştay 4'üncü Dairesinin 31.03.2004 tarih ve E. 2003/191, K. 2004/635 sayılı kararında^[11], “*... uyuşmazlığın esası davacı iktisadi işletmenin bağlı olduğu vakfa aktardığı kazancın bir kar aktarımı ve bu aktarımın da vakıf yönünden iştirak kazancı kapsamında değerlendirilip değerlendirilemeyeceğine ilişkin olup, bu haliyle olayın ve ileri sürülen iddiaların **tamamen hukuki bir ihtilaftan kaynaklanması nedeniyle** 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun vergi hatasına ilişkin hükümlerine göre değerlendirilmesine olanak bulunmamaktadır.*” şeklinde vardığı sonuç itibarıyla de ortada çözüme kavuşturulması gereken bir durum olduğu görülmektedir.

Dernek veya vakıflara ait iktisadi işletmeleri kurumlar vergisi mükellefi kabul edip kurumlar vergisi açısından vergilendirirken dağıttıkları kar paylarını GVK'nın 94/1-6-b-i maddesinde yer alan stopaj yükümlüğünden çıkarmanın **eşitlik kuralına** aykırı olacağı değerlendirilmektedir. Eşitlik kuralı, farklı olanların farklı, farklı olmayanların da **aynı muameleye tabi tutulması** olarak ifade edilebilir[12]. Eşitlik ilkesinin amacı; aynı durumda bulunan kişilerin kanunlar karşısında aynı işleme bağlı tutulmalarını sağlamak, kişilere ayırım yapılmasını ve ayrıcalık tanınmasını önlemektir[13].

Yasa koyucunun, vakıflara veya derneklere ait olan ve kazançlarının tümünü ait veya bağlı oldukları vakıf veya derneklere aktaran iktisadi işletmelerin kazançlarını vergi dışında tutmak isteseydi bunu kanun lafzında açıkça belirtmesi gerekecekti. Ayrıca, böyle bir şeyi tasarlamış olsaydı da onları kurumlar vergisi mükellefi olarak addetmezdi. Nasıl ki kamuya ait iktisadi teşekküller tedavül ekonomisine katılmaları nedeniyle vergiye tabiyse aynı şey dernek ve vakıfların iktisadi işletmeleri için de geçerlidir. Zira, kanun koyucu dernek veya vakıflara ait ya da bağlı olan iktisadi işletmenin kazanç gayesi güdüp gütmeyeğine, faaliyetinin kanunla verilmiş görevler arasında bulunup bulunmamasına vb. hususlara bakmaksızın dernek veya vakıflara bağlı iktisadi işletmeleri kurumlar vergisi mükellefi olarak tanımlamıştır.

3.3. Diğer İndirimler Üzerine Değerlendirme

KVK'nın "**diğer indirimler**" başlıklı 10'uncu maddesinin birinci fıkrasının (c) bendinde, Cumhurbaşkanınca vergi muafiyeti tanınan vakıflara ve kamu yararına çalışan derneklere makbuz karşılığı yapılan bağış ve yardımların toplamının o yıla ait kurum kazancının % 5'ine kadar olan kısmı, (d) bendinde bu vakıf ve derneklerce yapılan veya Kültür ve Turizm Bakanlığınca desteklenen ya da desteklenmesi uygun görülen kültürel çalışmalara ilişkin bu vakıf ve derneklere yapılan bağış ve yardımların tamamının, (f) bendinde ise Türkiye Kızılay Derneğine ve Türkiye Yeşilay Cemiyetine[14] makbuz karşılığı yapılan nakdi bağış veya yardımların tamamının kurumlar vergisi beyannamesi üzerinde ayrıca gösterilmek şartıyla, kurum kazancından indirilebileceği belirtilmiştir.

Gelir İdaresi Başkanlığı verilerine göre kurumlar vergisi mükelleflerinin 2013 yılında KVK'nın 10/1-c maddesi kapsamında gerçekleştirdikleri bağış tutarı[15] 421.412.524,84 TL, 10/1-d maddesi kapsamında gerçekleştirdikleri bağış tutarı 62.790.257,46 TL ve 10/1-f kapsamında gerçekleştirdikleri bağış tutarı ise 4.731.573,43 TL'dir[16].

Dolayısıyla yasal olarak, dernek veya vakıflara ait iktisadi işletmeler kurumlar vergisi mükellefi olduğu için, KVK'nın "**diğer indirimler**" başlıklı 10'uncu maddesinin birinci fıkrasının (c), (d) ve (f) bentlerinde yer alan Cumhurbaşkanınca vergi muafiyeti tanınan vakıflara ve kamu yararına çalışan derneklere makbuz karşılığı yapılan bağış ve yardımları kurumlar vergisi beyannamesi üzerinde ayrıca göstermek şartıyla kurum kazancından indirim olanağına sahiptirler.

4. DERNEK VEYA VAKFA BAĞLI OLAN İKTİSADİ İŞLETMENİN KAR PAYINI DAĞITMASI VEYAHUT BAĞIŞTA BULUNMASI DURUMUNUN VERGİSEL YÖNDEN KARŞILAŞTIRILMASI

Bu bölümde, dernek veya vakfa ait iktisadi işletmenin elde ettiği kurum kazancını bağlı olduğu dernek veya vakfa kar payı şeklinde aktarması ile dönem içerisinde bağlı olduğu dernek veya vakfa KVK'nın 10'uncu maddesi kapsamında bağış yapması durumları vergisel yönden karşılaştırılacaktır.

Kamuya yararlı dernek statüsünde bulunan Sev ve Yaşat Derneği'nin içme suyu perakende satışı ile iştigal eden ve % 100 sermayesine sahip olduğu Kana Kana İçme Suyu İktisadi İşletmesi'nin 2018 hesap dönemi hasılatı 2.000.000 TL, bu hasılatla ilişkin katlandığı toplam gider ve maliyet toplamı ise 1.000.000 TL'dir. Buna göre;

1. Durum:

Birinci durumda Kana Kana İçme Suyu İktisadi İşletmesi'nin herhangi bir kanunen kabul edilmeyen gideri veya diğer indirimi olmadığı varsayımı altında ilgili dönem beyannamesi aşağıdaki gibi olacaktır.

-----31.12.2018-----	Borç-----	Alacak-----
690 (Gelirler)	2.000.000,00	
690 (Giderler)		1.000.000,00
692 Dönem Net Karı		1.000.000,00

Bu durumu göre Kana Kana İçme Suyu İktisadi İşletmesi'nin Kurumlar Vergisi Beyannamesi özeti aşağıdaki gibi olacaktır.

29	Ticari Bilanço Karı	1.000.000
90	Kurumlar Vergisi Matrahı	1.000.000
91	Hesaplanan Kurumlar Vergisi	220.000
	Vergi Sonrası Net Kar	780.000

Zorunlu yedekler ihmal edildiğinde dağıtılabılır kar 780.000 TL'dir. Bu karın tamamının bağlı olunan derneğe aktarılmasına karar verildiği takdirde GVK 94/1-6-b-i kapsamında (2009/14592 sayılı BKK ile % 15) vergi tevkifatına tabi tutulacak ve tevkif edilen vergi muhtasar beyanname ile beyan edilecektir. Bu durumda dernek tarafından iktisadi işletmesinden elde edilen kar payı % 15 tevkifat sonrasında kalan 663.000 TL, hazineye intikal etmesi gereken toplam vergi ise 337.000 TL olacaktır.

2. Durum:

Kana Kana İçme Suyu İktisadi İşletmesi'nin 2018 hesap döneminde KVK'nın 10'uncu maddesinin birinci fıkrasının (c) bendi kapsamında bağlı olduğu derneğe 1.000.000 TL nakdi bağışta bulunduğu varsayımı altında kurumlar vergisi beyannamesi aşağıdaki gibi olacaktır.

-----31.12.2018-----Borç-----Alacak
689 Diğ. Ola. Dışı Gid. ve Zar. (KKEG) 1.000.000,00
102 Bankalar 1.000.000,00
(Derneğe Yapılan Bağış)

-----31.12.2018-----Borç-----Alacak
690 (Gelirler) 2.000.000,00
690 (Giderler) 2.000.000,00
692 Dönem Net Karı 0,00

Bu durumu göre Kana Kana İçme Suyu İktisadi İşletmesi'nin Kurumlar Vergisi Beyannamesi özeti aşağıdaki gibi olacaktır.

29	Ticari Bilanço Karı	0,00
31	Kanunen Kabul Edilmeyen Gider (KKEG)	1.000.000
51	Kar ve İlaveler Toplamı	1.000.000
69	Kazancın Bulunması Halinde İndirilecek İndirimler	0,00 ^[17]
90	Kurumlar Vergisi Matrahı	1.000.000
91	Hesaplanan Kurumlar Vergisi	220.000

Yukarıda görüleceği üzere birinci durumda ödenmesi gereken vergi 337.000 TL ve derneğe aktarılan tutar 663.000 TL, ikinci durumda ödenmesi gereken vergi 220.000 TL ve derneğe aktarılan tutar ise 780.000 TL'dir.

Aynı bağışın KVK'nın 10/1-d maddesi kapsamında Cumhurbaşkanınca vergi muafiyeti tanınan vakıflara ve kamu yararına çalışan derneklere veya f bendi kapsamında Türkiye Yeşilay Cemiyetine, Türkiye Yeşilay Cemiyeti'nin iktisadi işletmesi tarafından yapılması durumunda ise ortaya çıkan vergi kaybı bu bağışların tamamının (yukarıdaki örnekte bu bentlere göre yararlanılacak indirim tutarı 1.000.000 TL'dir.) indirim konusu yapılabilir olması nedeni ile çok daha fazladır. Yukarıda yer alan örnekte yapılan 1.000.000 TL tutarındaki bağışın bu iki

bent kapsamında yapılmış olması durumunda ilk durumda ödenmesi gereken vergi 337.000 TL iken ikinci durumda 0,00 TL olacaktır.

5. KONUYA İLİŞKİN YARGI KARARLARI İLE GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI'NIN GÖRÜŞÜ

Kızılay Derneği'nin iktisadi işletmesi olan Afyon Mineralli Su İşletmeleri tarafından derneğe yapılan 300.000,00 TL tutarındaki bağışın ilgili dönem kurum geçici vergi matrahından indirilmesi gerektiği yolunda ihtirazi kayıtla verilen geçici vergi beyannamesine istinaden yapılan tahakkukun 60.000,00 TL'lik kısmının iptali ve ödenen verginin iadesi istemiyle açılan davada Denizli Vergi Mahkemesi 25.05.2012 tarih ve E. 2011/872, K. 2012/573 sayılı kararında[18], *"5520 sayılı Kanun'un 10/1-f maddesi dikkate alındığında, davacı derneğin iktisadi işletmesi Afyon Mineralli Su İşletmelerinin kurumlar vergisi mükellefi olması nedeniyle davacı derneğe yaptığı bağışın kurum kazancından indirilebilir mahiyette görüldüğü, ancak, yukarıda yer verilen diğer mevzuat hükümleri ile birlikte değerlendirildiğinde, kuruluş amacı Kızılay Derneğine gelir sağlamak olan ve bu kapsamda elde ettiği kazancı derneğe aktarırken, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 94'üncü maddesinin 6/b-i numaralı bendi uyarınca tevkifat yapmak zorunda olan Afyon Mineralli Su İşletmelerinin, Kızılay Derneğine bağış yapmasının olayın özelliğine göre kabul edilebilir bir durum olmadığı, dolayısıyla derneğe bağlı iktisadi işletmeleri diğer kurumlar vergisi mükelleflerinden bağışık[19] tutmak gerektiği, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 10/1-f maddesinde yer alan düzenlemenin derneğin mali yapısının güçlendirilmesi amacını taşıdığı ve bu meyanda buna katkıda bulunan kurumlar vergisi mükelleflerine vergisel avantaj getirdiği, bu nedenle, Afyon Mineralli Su işletmeleri tarafından ihtirazi kayıtla verilen kurum geçici vergisi beyannamesine istinaden yapılan tahakkukta hukuka aykırılık bulunmadığı"* gerekçesiyle davayı reddetmiştir.

Gelir İdaresi Başkanlığı'nca 2012 yılında yayımlanan Derneklerin Vergilendirilmesi Rehberi'nin[20] *"İktisadi İşletmelerinin Kârlarının Derneğe Aktarımı"* başlığında konu ile ilgili olarak, *"Bir kazancın iştirak kazancı sayılabilmesi için bir başka kurumun hisselerine sahip olunması zorunluluk teşkil etmez, bağlı veya ait kuruluşun tamamına sahip olunması halinde de bir iştirak kazancı elde edilmesi söz konusu olacaktır. Bu nedenle derneğe ait iktisadi işletmenin bağlı bulunduğu derneğe **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."* ifadesine yer verilmiş olup Rehberde yer alan bu görüş ile Denizli Vergi Mahkemesi'nin yukarıda alıntılanmış olan kararında yer alan *"derneğin iktisadi işletmesinin derneğe yaptığı bağışın kurum kazancından indirilmesinin vergi mevzuatına aykırılık taşımamasına rağmen bir iktisadi işletmenin Derneğine bağış yapmasının **olayın özelliğine göre kabul edilebilir bir durum olmadığı** gerekçesi ile derneğe yapılan bağışı indirim olarak kabul etmemesi"* kararının uyumlu olduğunun görülmesine rağmen **yasal dayanaktan yoksun olduğunu** ifade etmek isabetli olacaktır. Nitekim Denizli Vergi

Mahkemesi'nin söz konusu kararına istinaden davacı tarafından yapılan temyiz başvurusu Danıştay 4'üncü Dairesince kabul edilmiş ve yapılan bağışın kurum kazancından indirimine ilişkin olarak, 18.12.2012 tarih ve E. 2012/6710, K. 2012/8875 sayılı kararıyla *"Afyon Mineralli Su İşletmeleri'nin kurumlar vergisi mükellefi olduğunun tartışmasız olduğu, Türkiye Kızılay Derneğine yapmış olduğu nakdi bağışın beyannamede gösterilmek suretiyle kurum kazancından indiriminin yapılmasına yasal bir engel olmadığı"* gerekçesi ile ilk derece mahkemesi kararını bozmuştur. İlk derece mahkemesi Danıştay 4'üncü Dairesi'nin bozma kararına rağmen 26.04.2013 tarih ve E. 2013/368, K. 2013/345 sayılı kararıyla ilk kararında aynı hukuksal nedenler ve gerekçeyle ısrar etmiştir. İsrar kararı davacı tarafından tekrar temyiz edilmiş ve Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu 26.03.2014 tarih ve E. 2013/385, K. 2014/188 sayılı kararında, *"4 seri no.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nin 1'inci maddesinde de; 5904 sayılı Kanun'la KVK'nın 10'uncu maddesinin birinci fıkrasına eklenen ve 03.07.2009 tarihinden itibaren yürürlüğe giren (f) bendi ile kurumlar vergisi mükellefleri tarafından Türkiye Kızılay Derneğine yapılan nakdi bağış veya yardımların tamamının Kanun'un yürürlük tarihinden itibaren kurumlar vergisi beyannamesi üzerinde gösterilmek şartıyla kurum kazancından indirileceği dolayısıyla, uyuşmazlıkta, Kızılay Derneğinin iktisadi işletmesi olan Afyon Mineralli Su İşletmeleri kurumlar vergisi mükellefi olduğu, anılan iktisadi işletmenin Türkiye Kızılay Derneğine yapmış olduğu nakdi bağışın beyannamede gösterilmek suretiyle kurum kazancından indiriminin yapılmasına yasal bir engel olmadığı"* gerekçesiyle ilk derece mahkemesinin ısrar kararını bozmuştur.

6. KURUMLAR VERGİSİ KANUNU'NUN GEÇİCİ 8'İNCİ MADDESİ HÜKMÜNE İLİŞKİN DEĞERLENDİRMELER

Makalemizin önceki bölümlerinden de anlaşılabacağı üzere, vergi idaresinin dernek veya vakıflara bağlı iktisadi işletmelerin elde ettikleri karları hem kurumlar vergisi hem de kâr dağıtımına bağlı vergi kesintisine tabi tutmasının yanında bağlı bulunduğu derneğe bağış adı altında da olsa aktardığı tutarları kar payı olarak değerlendirmesi konunun vergi yargısına taşınmasına neden olmuştur.

Kanun koyucu 15.04.2015 tarih ve 6639 sayılı Kanun ile KVK'da geçici 8'inci maddeyi düzenlemiştir. Söz konusu maddede özetle, Türkiye Kızılay Derneğine ait iktisadi işletmeler adına önceki vergilendirme dönemlerine ilişkin tarh veya tahakkuk ettirilen kurumlar vergisi ve kar dağıtımına bağlı vergi kesintisi ile bu vergiler ve geçici vergiye ilişkin gecikme zammı, gecikme faizi ve vergi cezalarının tahsilinden vazgeçilmekte ayrıca derneğe ait iktisadi işletmelere ait kurum kazançlarının tamamının Türkiye Kızılay Derneğine aktarılması koşuluyla, bu iktisadi işletmelerin kazançları üzerinden sonraki vergilendirme dönemleri de dâhil olmak üzere *kurumlar vergisi ve kâr dağıtımına bağlı vergi kesintisi alınmaması* kanun metnine işlenmiştir.

Söz konusu düzenlemenin gerekçesi *"yargısal ihtilafların sona erdirilmesi ve bu nedenle mahkemeler ve idare nezdindeki yoğun iş yükünün hafifletilmesinin sağlanması"* ve *"bu*

düzenleme ile sonraki dönemlere ilişkin olarak Türkiye Kızılay Derneği ile İdare arasında yeni ihtilafların oluşmamasının amaçlanması” olarak belirtilmiş olması nedeniyle Türkiye Kızılay Derneği ve ona bağlı iktisadi işletmeler açısından vergisel tartışmalara son vermiş ancak benzer konuyla ilgili olarak diğer dernek ve vakıflar için herhangi bir çözüm getirmemiştir. Bu durumun, maddenin getiriliş amacı olan *ihtilafların/uyuşmazlıkların sona erdirilmesi* hususunda diğer dernek veya vakıflara katkı sağlamayacağı açık olmakla birlikte, vergide eşitlik ve genellik prensibine de aykırı olduğu değerlendirilmektedir. Bununla birlikte, belirtilen durum kanun maddesi görüşülürken de verilen önergelerde yer bulmuştur. Söz konusu önergelerde dile getirilen görüşlerden bazıları; “*düzenleme ayrıca vergilemenin eşitlik ve genellik ilkelerine aykırı olduğu gibi, kamu yararına çalışan diğer dernek ve kuruluşlara karşı da haksızlığa yol açabilecektir.*”, “*burada Türkiye Kızılay Derneği için getirilen bir kısım muafiyetlerin ve istisnaların Kızılay Derneği’nin doğası gereği kâr amacı güden iktisadi işletmelerine de getirilmesi yanlıştır. Söz konusu iktisadi işletmeler için getirilen istisna ve muafiyetler ile piyasada aynı işi yapan iktisadi işletmeler aleyhine haksız bir rekabet tesis edilmiş bulunmaktadır.*”[\[21\]](#) şeklindedir.

Bu konuya örnek teşkil etmesi açısından Anayasa Mahkemesi’nin mülkiyet hakkı bağlamında ayrımcılık yasağının ihlal edildiğine ilişkin bireysel başvuruya ilişkin verdiği karar dikkat çekicidir.

Başvuru, indirimli özel tüketim vergisi (ÖTV) uygulandığı dönemde yapılan araç satışlarının muvazaalı olduğu gerekçesine dayanılarak re’sen üç kat vergi ziyayı cezalı ÖTV tarh edilmesi nedeniyle **ayrımcılık yasağı bağlamında mülkiyet hakkının** ihlal edildiği iddiasına ilişkindir[\[22\]](#).

2009 yılında ÖTV indirimi teşvikinin amacına uygun olarak kullanılıp kullanılmadığına yönelik olarak Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı’nca sektörel bazda bir vergi incelemesi yürütülmüştür. Bu çalışmalar kapsamında yürütülen vergi incelemeleri neticesinde incelemeye alınan mükellefler farklı sonuçlar ile muhatap olmuşlardır.

Somut olayda başvuru, tüm sektörü kapsayan bir vergi incelemesi yapıldığını ancak incelemeye tabi tutulan şirketlere vergi incelemeleri sonucu farklı vergi ziyayı cezasının uygulanması suretiyle ayrımcılık yasağına aykırı davranıldığı iddiası ile Anayasa Mahkemesi’ne başvurmuştur.

Anayasa mahkemesi, Anayasa’nın 10’uncu maddesi çerçevesinde davayı “aynı ya da benzer durumdaki kişiler arasında mülkiyet hakkına müdahale bakımından farklılık gözetilip gözetilmediği belirlenmelidir.” gerekçesi ile esas yönünden kabul etmiş ve aşağıda özeti verilen gerekçeler ile başvuru hakkında verilen üç kat vergi ziyayı cezasının Anayasa’nın 10’uncu maddesinde güvence altına alınan ayrımcılık yasağını ihlal ettiğine karar vermiştir.

Anayasa'nın 10'uncu maddesi aynı durumda bulunan kimi kişi ve topluluklara ayrı kurallar uygulanarak yasa karşısında eşitliğin ihlalini yasaklamıştır. Bu yasağın amacı aynı durumda bulunan kişilerin aynı işleme bağlı tutulmalarını sağlayarak kişilere yasa karşısında ayırım yapılmasını ve ayrıcalık tanınmasını önlemek olduğundan bu ilkenin, vergi yükünün dağılımında gözetilmesi gereken temel bir unsur olduğu kuşkusuzdur. Anayasa Mahkemesi 10'uncu maddede geçen “benzeri sebepler” ifadesinin ayrımcılık sebepleri olarak sayılanlar ile sınırlı olmadığına kabulünü gerektirdiğini belirtmiştir. Buna göre, aynı sektörde faaliyet gösteren ve ÖTV mükellefi olan, itiraz konusu yapılan vergi incelemesine tabi tutulan, bir kat vergi ziyai cezası kesilen şirketler ile üç kat vergi ziyai cezası kesilen başvuru şirketin karşılaştırma yapmaya müsait olacak şekilde “benzer durumda” olduğu açıktır. Dosya kapsamındaki bilgi ve belgelerden benzer durum tespit edilebildiğinden aynı vergi incelemesine tabi tutulan mükellefler somut olay bağlamında “kıyaslanabilir” durumdadır. Başvuru konusu olayda, aynı sektörde ekonomik faaliyet icra eden ve tabi olunan vergisel rejim bakımından aynı statüde bulunan şirketlerden bir kısmı için bir kat vergi ziyai cezası uygulanmasının, hakkında üç kat vergi ziyai cezası uygulanan başvuru yönünden “farklı bir muamele” olduğu açıktır.

Vergisel müdahalelerde önemli olan husus benzer durumdaki kişiler yönünden ayrımcılık yasağının ihlaline yol açılabilecek farklı sonuçların önüne geçilebilmesi için gerekli tedbirlerin makul bir sürede ve etkin bir biçimde alınabilmesidir.

Sonuç olarak, her ne kadar kamu makamlarının vergisel müdahaleler bakımından geniş bir takdir yetkisi bulunmakla birlikte somut olayın koşulları altında vergi incelemesinin konusu, ilişkin olduğu dönem ve kapsadığı mükellef grubunun açık bir şekilde sınırlı olduğu dikkate alındığında mülkiyet hakkına yapılan ayrımcı müdahale yönünden bu takdir yetkisinin daha belirgin sınırlarının mevcut olduğu kuşkusuzdur. Buna göre olayda objektif ve makul bir gerekçesi gösterilmeden mülkiyet hakkına yapılan ayrımcı müdahalenin sonuçları giderilmemiş, müdahalenin boyutu ve sonuçlarının ağırlığı ile bu sonuçlara yol açan idarenin işlemleri başvurucuya aşırı bir külfet yüklenmesine yol açmıştır. Dolayısıyla, başvuru konusu olayda mülkiyet hakkı bağlamında ayrımcılık yasağının ihlal edildiği sonucuna varılmıştır.

Anayasa Mahkemesi kararında atıf yapıldığı üzere, konuya ilişkin olarak Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı'na başlatılan inceleme sonucu düzenlenen Görüş ve Öneri Raporu'nda, “... esas olan, yapılan inceleme sonucunda ortaya çıkan vergisel sonuçtan ziyade, aynı konuda farklı mükellefler üzerinde yapılan inceleme sonucunun aynı olmasının sağlanmasıdır. Diğer bir ifadeyle, inceleme konusu itibarıyla **aynı durumda olan mükelleflere vergisel anlamda farklı işlem yapılmamasına** ve aynı (eşit) işleme tabi tutulmasına yönelik uygulamaların geliştirilmesi esas olmalıdır. İnceleme konusu aynı olsa bile farklı özellikler gösteren

mükelleflerin bu durumlarının dikkate alınacağı tabiidir ...” hususuna yer verilmiş olması ayrıca dikkat çekmektedir.

Anayasa Mahkemesi kararında görüleceği üzere, benzer durumdaki kişiler yönünden farklı vergi uygulamaları aynı durumda bulunan kimi kişi ve topluluklara ayrı kurallar uygulanarak yasa karşısında eşitliğin ihlali sonucunu doğurmaktadır. KVK’ya eklenen geçici 8’inci madde ile Türkiye Kızılay Derneği’ne sağlanan ancak benzer durumdaki diğer derneklere sağlanmayan ayrıcalıkların sağlandığı değerlendirilmektedir. Diğer yandan, geçici maddeye ait gerekçede de bu duruma somut ve objektif bir açıklama getirilemediği görülmektedir.

Bize göre söz konusu durum, Türkiye Kızılay Derneği iktisadi işletmelerine sağlanan bu avantaj nedeniyle diğer dernek ve vakıflar tarafından kendileri adına oluşan haksız koşulları bertaraf etmek adına elde ettikleri kurum kazancını kar dağıtımı şeklinde değil de KVK’nın 10’uncu maddesi kapsamında bağış adı altında bağlı oldukları dernek veya vakfa örtülü olarak aktarmalarını teşvik etmektedir.

7. DEĞERLENDİRME

Kurumların amaçları ekonomik sistem içerisinde yer alarak faaliyette bulunmak ve bu faaliyet sonucu elde ettikleri karları sahip veya sahiplerine aktarmaktır. Dernek veya vakıflara ait iktisadi işletmeler de esas itibarıyla bu amaçla kurulmaktadır. Dernek ya da vakfa bağlı faaliyet gösteren iktisadi işletmeler elde ettikleri karı dernek veya vakfa aktarırken dernek veya vakfın kuruluş amaçlarını gerçekleştirmesine yardımcı olurlar.

Dernek veya vakfa ait iktisadi işletmenin elde ettiği geliri bağlı olduğu vakfa veya derneğe aktarması sırasında kazancın vergi kesintisine tabi tutulup tutulmaması gerektiği süregelen bir tartışma konusu olarak belirmektedir. Kar aktarımı; elde edilen karın vakfa veya derneğe aktarılması normal bir kar dağıtımı yöntemi ile olabileceği gibi KVK’da yer alan diğer indirim mekanizması ile örtülü olarak da gerçekleştirilebilmektedir. Bununla birlikte, dernek veya vakıfların iktisadi işletmelerinin bağlı oldukları dernek veya vakfa bağış adı altında örtülü kar aktarmaları ve böylelikle vergi kesintisinden kaçınmaları kazanç aktarımının bir diğer yöntemi olarak karşımıza çıkmaktadır.

KVK’da kamu yararına faaliyette bulunan dernekler veya Cumhurbaşkanınca vergi muafiyeti tanınan vakıflara yapılan bağışların kurumlar vergisi matrahından indirilmesine imkan tanıyan 10’uncu madde sosyal devletin bir ilkesi olarak mükellefleri sosyal yardım yapmaya isteklendirirken diğer taraftan dernek veya vakıfların kamu yararına gerçekleştirdikleri faaliyetlerine katkı sağlamayı amaçlamaktadır. Ancak, dernek veya vakıfların sahip oldukları iktisadi işletmelerinin kar dağıtımı yerine indirim mekanizmasını kullanması kamu kaynağında azalmaya neden olmaktadır. Vergi matrahının aşınmasına neden olan bu yöntem dernek veya vakıfların iktisadi işletmelerinin vergilendirilmesinin asıl sebebi olan eşitlik ilkesi ile de örtüşmemekte ve aynı sektörde faaliyet gösteren sermaye şirketlerinin dernek veya vakıf

iktisadi işletmeleri karşısında savunmasız kalmasına neden olmaktadır. Her ne kadar dernek veya vakfa ait iktisadi işletmenin bağlı olduğu dernek veya vakfa bağışta bulunması ve bu bağışı kurum matrahından indirebilmesine yasal olarak herhangi bir engel bulunmasa da bu durum hem ilgili kanun maddelerinin konuluş amacına hem de ekonomik sisteme aykırılık içermektedir. 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 3'üncü maddesinde açıkça ifade edildiği üzere, 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. Dernek veya vakfın iktisadi işletmesinin hesap dönemi içerisinde elde ettiği kazancı bağlı olduğu dernek veya vakfa bağışlaması vergi kanunları lafzı açısından değerlendirildiğinde vergi kanunlarına aykırılık teşkil etmemesine rağmen bize göre kanunun ruhuna aykırıdır.

Diğer yandan, yargısal ihtilafları ortadan kaldırmak adına KVK'ya eklenen geçici 8'inci madde ile Türkiye Kızılay Derneğine ait iktisadi işletmelere ait kurum kazançlarının tamamının Türkiye Kızılay Derneğine aktarılması koşuluyla, bu iktisadi işletmelerin kazançları üzerinden sonraki vergilendirme dönemleri de dâhil olmak üzere kurumlar vergisi ve kâr dağıtımına bağlı vergi kesintisi alınmaması kanun metnine işlenmiştir. Böylelikle, Türkiye Kızılay Derneğine ait iktisadi işletmeler tarafından elde edilen kurum kazancının Türkiye Kızılay Derneğine aktarılan kısmı üzerindeki tüm vergi yükü kaldırılmış ve Dernek tarafından elde edilen kurum kazancının KVK'nın 10'uncu maddesi yöntemi ile örtülü olarak Türkiye Kızılay Derneğine aktarılması ile kar dağıtımı şeklinde aktarılması arasında fark kalmamış ve ihtilaflar giderilmiştir. Ancak bu olanağın, Türkiye Kızılay Derneği dışında kalan, Cumhurbaşkanınca vergi muafiyeti tanınan vakıflar ile kamu yararına çalışan derneklere sağlanmamış olması dolayısıyla eşitlik ilkesine aykırı bir durum ortaya çıkarken, bu iktisadi işletmelerin faaliyet gösterdiği sektörde yer alan işletmeler için de haksız rekabet ortamının oluşumuna neden olmaktadır. Bunun yanında, bu durum kanun maddesinin gerekçesi olan yargısal ihtilafları gidermenin aksine diğer dernek veya vakıfların iktisadi işletmelerinin açacakları davalarda ilgili kanun maddesini örnek göstermeleri nedeni ile ihtilafların artmasına sebep olabilecektir. Zira, makalemizin 6'ncı bölümünde yer verilen bireysel başvuru sonucu itibarıyla tesis edilen Anayasa Mahkemesi kararından da anlaşıldığı üzere, mükelleflerin vergi yargısında ve daha sonraki yargısal süreçte açacakları davalarda bu kanun maddesini vergide eşitlik prensibi ve ayrımcılık yasağı çerçevesinde örnek göstermelerini engellemeyeceğini düşünmekteyiz. Bununla birlikte, bu durum, söz konusu iktisadi işletmelerin kurum kazancını kar dağıtımı şeklinde değil de KVK'nın 10'uncu maddesindeki bağış mekanizması ile bağlı oldukları dernek veya vakfa aktarımı yolunu seçmelerine de zemin hazırlayabileceği değerlendirilmektedir.

8. SONUÇ

Dernek veya vakıflar bir amaç uğruna toplanmış kişi ya da mal topluluklarıdır. Büyük bir kısmı sosyal amaçla kurulan dernek veya vakıflar gelirlerini sosyal amaçlar için kullanmakta ve sosyal devlet ilkesinin de bir gereği olarak devletin sosyal alandaki faaliyetlerine katkıda

bulunmaktadırlar. Bu nedenle devlet, sosyal alanda kendine yardımda bulunan dernek veya vakıflara vergisel avantajlar sağlamanın yanında bu dernek veya vakıfların faaliyetlerine devam edebilmeleri için mükelleflerce bu dernek veya vakıflara yapılan bağışları belli şartlar altında vergi matrahından indirilmesine izin vererek sosyal gayeyle tesis edilen dernek ve vakıflara yapılacak yardımları teşvik etmektedir. Ancak yukarıda da değinildiği üzere, dernek veya vakıfların tamamen kendilerine ait olan iktisadi işletmelerinin elde ettikleri kazançları bağlı oldukları dernek veya vakfa vergi matrahını azaltmak adına bağış adı altında aktarmaları bir taraftan devletin vergi kaybına uğramasına neden olmakta diğer taraftan iktisadi hayatta aynı sektörde faaliyet gösteren diğer mükelleflerin rekabet gücünü sınırlamaktadır. 6639 sayılı Kanun’la KVK’ya eklenen geçici 8’inci madde ile Türkiye Kızılay Derneğine ait iktisadi işletmeler açısından derneğe ait iktisadi işletmelerin kurum kazancının Türkiye Kızılay Derneğine aktarımına ilişkin ihtilaflar ortadan kaldırılmıştır. Ancak bu durum vergide eşitlik ve adalet ilkesine aykırılık teşkil etmekte ve diğer dernek veya vakıfların iktisadi işletmeleri tarafından ihtilaf konusu yapılan vergi kesintileri için de dernek veya vakfa ait iktisadi işletmeler açısından örnek teşkil edebilecektir. Bizim görüşümüz, Türkiye Kızılay Derneği iktisadi işletmelerine sağlanan ayrıcalığın bütün Cumhurbaşkanınca vergi muafiyeti tanınan vakıflara ve kamu yararına çalışan derneklere sağlanması ya da bu geçici maddenin kaldırılması yönündedir.

Bu itibarla, KVK’nın 10’uncu maddesinde, Türkiye Cumhuriyetinde Cumhurbaşkanınca vergi muafiyeti tanınan vakıf ve kamu yararına çalışan derneklere yönelik yapılacak bağışlarda, *“dernek veya vakfa bağlı iktisadi işletmeler tarafından ait veya bağlı olduğu dernek veya vakfa yapılan bağışlar hariç”* ibaresi eklenmesi, KVK’nın geçici 8’inci madde düzenlemesinin sonlandırılması ve GVK’nın 94’üncü maddesinin birinci fıkrasının (6/b-i) bendine, *“gelir ya da kurumlar vergisi mükellefi olmayan dernek veya vakıflara ait iktisadi işletmeler tarafından bağlı oldukları dernek veya vakıflara dağıtılanlar dahil”* ibaresi eklenmesinin yapılan işlemler dolayısıyla tatbik edilecek yasal hükümlerin vergi kanunlarının lafzına ve ruhuna uygun olmasını sağlayacağı ve muhtemel ihtilafları ortadan kaldıracağı değerlendirilmektedir.

KAYNAKÇA

- 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu
- 213 sayılı Vergi Usul Kanunu
- 4721 sayılı Türk Medeni Kanunu
- 4962 sayılı [Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması ve Vakıflara Vergi Muafiyeti Tanınması Hakkında Kanun](#)
- 5253 sayılı Dernekler Kanunu

- 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu
- 5737 sayılı Vakıflar Kanunu
- 6639 sayılı Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun

<https://mevzuat.tbmm.gov.tr/mevzuat/faces/kanunmaddeleri?pkanunlarno=175174&pkanunnumarasi=6639>, (10.04.2019).

- 1 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği
- Balıkesir Vergi Mahkemesi'nin 24.1.2002 tarih ve E. 2001/319, K. 2002/17 sayılı kararı.
- Budak, Tamer. "Türk Vergi Hukukunda Vergi Adaleti: Anayasal Vergilendirme İlkeleri", **Vergi Dünyası Dergisi**, Nisan 2007.
- İnelli, Ender "Yargı Kararları Işığında Vergi Usul Kanunu Uyarınca Düzeltme Konusu Yapılabilecek Vergi Hatalarının Kapsamı", **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 215, Kasım 2010.
- Kırıktaş, İlhan. "İktisadi İşletmelerin Ait Oldukları Dernek, Vakıf ve Kamu Tüzel Kişiliklerine Kar Aktarımında Tevkifat Olmamalıdır", **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 373, Eylül 2012, s.20-27.
- Gelir İdaresi Başkanlığı, Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığı, Derneklerin Vergilendirilmesi Rehberi, Yayın No:146, Mayıs 2012,

http://www.gib.gov.tr/fileadmin/beyannamerehberi/DERN_VER_REHBER_2012.pdf, (10.04.2019), s.18-19.

- https://www.anayasa.gov.tr/media/4943/kd_24.pdf, (12.04.2019).
- <https://www.siviltoplum.gov.tr/kamu-yararina-calisan-dernekler>, (27.03.2019).
- https://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/VI/TGBO/2013/2013_Kur_Vrg_Bey_Ozeti.htm, (10.04.2019).
- <https://www.gib.gov.tr/node/99800/pdf>, (08.03.2019).
- <http://www.gib.gov.tr/node/232/pdf>, (27.03.2019).
- <https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/Basvurular/tr/pdf/2015-6728.pdf>, (12.04.2019).
- https://www.lebibyalkin.com.tr/mevzuat/mevbank/yargi/danistay-kararlari_dan_vergi-dava-daireleri-kurulu-kararlari_dan_dvdk/esas-no-2013-385-karar-no-2014-188.html, (22.03.2019).
- https://www.lebibyalkin.com.tr/mevzuat/mevbank/yargi/danistay-kararlari_dan_danistay-3-daire_kararlari_dan_d3d/esas-no-2002-1570-karar-no-2004-1804.html, (25.04.2019).

- <http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2019/04/20190410-21.pdf>, (10.04.2019).
- <http://www.vergi.tc/yargi-karar/2004-188-2002-4527/7a6eaccf-2457-4137-89fe-fae99dc5bba0>, (12.04.2019).
- [1] <http://www.gib.gov.tr/node/232/pdf>, (27.03.2019).
- [2] <https://www.siviltoplum.gov.tr/kamu-yararina-calisan-dernekler>, (27.03.2019).
- [3] https://www.anayasa.gov.tr/media/4943/kd_24.pdf, (12.04.2019).
- [4] İlhan Kırıktaş, “İktisadi İşletmelerin Ait Oldukları Dernek, Vakıf ve Kamu Tüzel Kişiliklerine Kar Aktarımında Tevkifat Olmamalıdır”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 373, Eylül 2012, s.20
- [5] Tamer Budak, “Türk Vergi Hukukunda Vergi Adaleti: Anayasal Vergilendirme İlkeleri”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Nisan 2007, (<http://www.vergidunyasi.com.tr/Makaleler/4397>), (12.04.2019). “... vergi kanunları önünden eşitlik ilkesi, benzer durumda olanların benzer vergi yükümüne tabi olmalarını içermektedir.”
- [6] <https://www.gib.gov.tr/node/99800/pdf>, (08.03.2019).
- [7] Kırıktaş, s.27.
- [8] Balıkesir Vergi Mahkemesi’nin 24.1.2002 tarih ve E. 2001/319, K. 2002/17 sayılı kararı.
- [9] https://www.lebiblyalkin.com.tr/mevzuat/mevbank/yargi/danistay-kararlari_dan_/danistay-3-daire-kararlari_dan_d3d_/esas-no-2002-1570-karar-no-2004-1804.html, (25.04.2019).
- [10] <http://www.vergi.tc/yargi-karar/2004-188-2002-4527/7a6eaccf-2457-4137-89fe-fae99dc5bba0>, (12.04.2019).
- [11] Ender İnelli, “Yargı Kararları Işığında Vergi Usul Kanunu Uyarınca Düzeltme Konusu Yapılabilecek Vergi Hatalarının Kapsamı”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 215, Kasım 2010.
- [12] Tamer Budak, “Türk Vergi Hukukunda Vergi Adaleti: Anayasal Vergilendirme İlkeleri”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Nisan 2007, (<http://www.vergidunyasi.com.tr/Makaleler/4397>), (12.04.2019).
- [13] Anayasa Mahkemesi’nin 14.03.2019 tarih ve E. 2019/16, K. 2019/15 sayılı kararı. <http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2019/04/20190410-21.pdf>, (10.04.2019).
- [14] Türkiye Kızılay Derneği ve Türkiye Yeşilay Cemiyeti aynı zamanda kamuya yararlı dernek statüsündedir.
- [15] https://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/VI/TGBO/2013/2013_Kur_Vrg_Bey_Ozet_i.htm, (10.04.2019).
- [16] Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından paylaşılan en güncel veriler 2013 yılına aittir.
- [17] 1 seri no.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği’ne göre indirilebilecek bağış ve yardım tutarının tespitinde esas alınan kurum kazancı, [Ticari bilanço kârı – (iştirak kazançları istisnası + geçmiş yıl zararları)] tutarıdır. Örneğimizde bu tutar $[0-(0+0)]*5\% = 0,00$ TL’dir.
- [18] https://www.lebiblyalkin.com.tr/mevzuat/mevbank/yargi/danistay-kararlari_dan_/vergi-dava-daireleri-kurulu-kararlari_dan_dvdk_/esas-no-2013-385-karar-no-2014-188.html, (22.03.2019).

[19] www.tdk.gov.tr/bağışık: Herhangi bir ödevin veya yükümlülüğün dışında kalan, muaf.

[20] Gelir İdaresi Başkanlığı, Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığı, Derneklerin Vergilendirilmesi Rehberi, Yayın No:146, Mayıs 2012, http://www.gib.gov.tr/fileadmin/beyannamerehberi/DERN_VER_REHBER_2012.pdf, (10.04.2019), s.18-19.

[21] <https://mevzuat.tbmm.gov.tr/mevzuat/faces/kanunmaddeleri?pkanunlarno=175174&pkanunnumarasi=6639>, (05.04.2019).

[22] <https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/Basvurular/tr/pdf/2015-6728.pdf>, (12.04.2019).