

SİRKÜLER 2020/26: İktisadi işletme kazançlarının Dernek veya Vakfa aktarımlarında stopaja tabi tutulup tutulmayacağı ile ilgili Danıştay Kararı hk.

Vergi idaresi; iktisadi işletmelerin dağıtılabilir karlarını bağlı oldukları vakfa/derneğe aktarmasını kar dağıtımı olarak değerlendirerek dağıtım sırasında stopaj kesilerek beyan edilmesi gerektiği görüşündedir. Bu görüş ve uygulama öteden beri tartışılmakta olup, yargıya taşınan ihtilaflarda da aleyhte ve lehte kararlar verilmiştir.

Son olarak ulaştığımız sirkülerimize ekli Danıştay 4.Daire tarafından verilen kararda; iktisadi işletmenin vakıf tüzel kişiliği içerisinde yer alan bir oluşum olduğu, bu bakımdan, aynı tüzel kişilik içerisinde iştirak ilişkisi olamayacağından iktisadi işletme tarafından vakfa aktarılan tutarın kâr payı sayılamayacağı gibi vakıf açısından da iştirak kazancı olarak değerlendirilemeyeceği gerekçesiyle vakfa bağlı iktisadi işletme tarafından aktarılan tutardan tevkifat yapılmasında hukuka uyarlık bulunmadığı yönünde karar verilmiştir.

Yakın tarihli bir karar olması sebebiyle, iktisadi işletmelerce Vakıf/Derneklere kar aktarımlarında vergi idaresinin mevcut görüş ve uygulaması çerçevesinde stopaj hesaplanarak vergi beyanının ihtirazi kayıtla yapılarak dava açılması seçeneği değerlendirilmelidir.

Danıştay 4. Daire	
Tarih	: 03.04.2019
Esas No	: 2015/3374
Karar No	: 2019/2531
GVK Md 75, 94	
İKTİSADİ İŞLETMESİNDEN VAKFA AKTARILAN KÂR PAYINDA VERGİ TEVKİFATI	

Kurumlar vergisi mükellefi olan iktisadi işletmeden, kurumlar vergisi mükellefi olmayan vakfa aktarılan kâr payından vergi tevkifatı yapılamayacağı hk.

İstemin Özeti: Davacı tarafından, kurumlar vergisi mükellefi olan iktisadi işletmeden, kurumlar vergisi mükellefi olmayan vakfa aktarılan kâr payları üzerinden Gelir Vergisi Kanunu'nun 94/6-b-i. bendi uyarınca tevkifat yapılmaması gerektiğinden hareketle ihtirazı kayıtlı verilen 2013/Aralık dönemine ilişkin muhtasar beyannameye istinaden ihtirazı kaydın kabul edilmemesi suretiyle tahakkuk ettirilen gelir (stopaj) vergisinin 855.072,83 TL'lik kısmının kaldırılması ve ödenen tutarın iadesi istenilmiştir.

Vergi Mahkemesince verilen kararda; davacı ... Lisesi iktisadi İşletmesinin, Kurumlar Vergisi Kanunu'na göre faaliyet gösteren ve ...Vakfına ait veya bağlı bir iktisadi işletme olduğu, davacının, vergilendirme işlemlerinden sonra kazancını bağlı bulunduğu vakfa aktarmasının bir kâr aktarımı olduğu, bu aktarımın, ... Vakfı yönünden Kanun'un 75. maddesinin 1. fıkrasının 2. bendinde belirtilen iştirak kazancını teşkil ettiği, bir kazancın iştirak kazancı sayılabilmesi için bir başka kurumun hisselerine sahip olunmasının zorunlu olmadığı, bağlı veya ait kuruluşun tamamına sahip olunması halinde de iştirak kazancı elde edilebileceği, kendisi vergiye tabi olmayan bir vakfın, sermayesini temin ederek vergiye tabi bir kuruluş oluşturması halinde kendisine aktarılan gelirin iştirak kazancı olarak değerlendirilmesi gerektiği, menkul sermaye iradını elde edenin kurum olması ya da gelir veya kurumlar vergisinden muaf olmasının da Kanun'un 94. maddesinin 6/b-i. bendi uyarınca yapılacak olan tevkifata herhangi bir etkisinin bulunmadığı, buna göre de davacı iktisadi işletmenin, bağlı bulunduğu vakfa aktardığı kâr payının, kâr payını alan yönünden iştirak kazancı olduğundan ve Kanun'a göre tevkifata tabi tutulması gerektiğinden dava konusu tahakkuk işleminde hukuka aykırılık bulunmadığı sonucuna ulaşılmıştır. Belirtilen gerekçelerle davanın reddine karar verilmiştir.

Davacı tarafından, ... Lisesi'nin adı geçen vakfa bağlı iktisadi işletme olarak vergi mükellefi olduğu, davada davacı konumunda iktisadi işletmenin değil iktisadi işletmenin bağlı bulunduğu vakfın yer aldığı, Mahkeme kararının nitelendirmesinin yanlış olduğu, dosyanın incelenirken davacı olan iktisadi işletmeymiş gibi düşünülerek davaya bakıldığı, Mahkeme kararının gerekçesinin verginin kanuniliğine aykırı olduğu, Gelir Vergisi Kanunu'nun 75/2. maddesinin 2. bendinin parantez içi hükmünün ilk cümlesiyle ilgili olarak Maliye Bakanlığı'nca hazırlanan yasa tasarısında yer alan "... dernek ve vakıfların iktisadi işletmelerinden elde ettikleri kâr payları bu gruba dahildir." ibaresinin yasalaşan metinden çıkartıldığı, Yasa'da sayılmadığı hâlde yorum ve kıyas yolu ile vakfa bağlı iktisadi işletmelerin net kazançları üzerinden kâr payı stopajının yapılacağına dair görüşte hukuka uygunluk bulunmadığı, uyumsuzlukta vakıf işletmesi tarafından dağıtılmış bir kâr payının varlığından söz edilemeyeceği, 94. maddeye göre kâr dağıtımından bahsedilebilmesi için; iki ayrı tüzel kişiliği haiz kurumun bulunması, tüzel kişiler arasında "hisse senedi" veya "iştirak hissesi" varlığına dayalı bir iştirak edilen / iştirak eden ilişkisinin mevcut olması ve kâr dağıtım kararının mevcut bulunmasının gerektiği, vakfa bağlı iktisadi işletmelerde ayrı tüzel kişilik bulunmadığı, vakfa bağlı iktisadi işletmenin sermayesine iştirak edilmediği, sermaye tahsisi ile hareket edildiği, söz konusu sermayenin vakfa özgülenmiş mal varlığından ayrılmadığı ve aynı bütçe içinde yer aldığı, Maliye Bakanlığı'nın bu konuda verdiği muktezaların bulunduğu, dava konusu olayda hisse senedi temettü payı ve iştirak hissesi kazancının bulunmadığı, vakıf tarafından işletmeye tahsis edilen sermayenin, bir başka kuruluşa taahhüt edilen sermaye payı ve ortaklık hissesi gibi değerlendirilemeyeceği, elde edilen kârın aktarılmadığı, zira kârın doğrudan vakfa ait olduğu belirtilerek temyiz isteminin kabulü ile Vergi Mahkemesi kararının bozulması gerektiği ileri sürülmektedir.

Karar: ... Lisesi tarafından, 2012/9-2013/8 özel hesap dönemine ilişkin kurumlar vergisi beyannamesinde zarar mahsubundan sonra kalan kârın ... Vakfına aktarımının stopaja tabi olmayacağı görüşüyle ihtirazı kayıtlı verilen muhtasar beyannameyi üzerine tahakkuk fişiyile tahakkuk ettirilen gelir (stopaj) vergisinin 855.072,83 TL'lik kısmının iptali ile ödenen tutarın iadesi istemiyle bakılan davanın açıldığı anlaşılmıştır.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun "Verginin Konusu" başlıklı 1. maddesinin (ç) bendinde; dernek veya vakıflara ait iktisadî işletmelerin kazançlarının kurumlar vergisine tâbi olduğu düzenlenmiş olup, "Mükellefler" başlıklı 2. maddesinin 5. fıkrasında; "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, sınaî ve ziraî işletmeler ile benzer nitelikteki yabancı işletmeler, dernek veya vakıfların iktisadî işletmeleridir. Bu Kanun'un uygulanmasında sendikalar dernek; cemaatler ise vakıf sayılır." hükmüne, "Tam ve Dar Mükellefiyet" başlıklı 3. maddesinin 1. fıkrasında ise; "Tam mükellefiyet: Kanunun 1. maddesinde sayılı kurumlardan kanunî veya iş merkezi Türkiye'de bulunanlar, gerek Türkiye içinde gerekse Türkiye dışında elde ettikleri kazançların tamamı üzerinden vergilendirilirler." hükmüne yer verilmiştir.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 75. maddesinde; "Sahibinin ticari, zirai veya mesleki faaliyeti dışında nakdi sermaye veya para ile temsil edilen değerlerden müteşekkil sermaye dolayısıyla elde ettiği kâr payı, faiz, kira ve benzeri iratlar menkul sermaye iradidir. Kaynağı ne olursa olsun aşağıda yazılı iratlar menkul sermaye iradı sayılır: ..2) İştirak hisselerinden doğan kazançlar (Limited Şirket ortaklarının, iş ortaklıkları ortaklarının ve komanditerlerin kâr payları ile kooperatiflerin dağıttıkları kazançlar bu zümreye dahildir. Kooperatiflerin ortakları ile yaptıkları muamelelerden doğan kârların ortaklara, kooperatifle yaptıkları muameleler nisbetinde tevzii, kazanç dağıtımı sayılmaz.).." belirtilmiştir.

Aynı Kanun'un "Vergi Tevkifatı" başlıklı 94. maddesinde ise; "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... 6. a) Dağıtılsın veya dağıtılmasın Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 8. maddesinin 4 numaralı bendinin; i) (a), (c) ve (d) bentlerinde yazılı kazançlardan, ii) (b) alt bendinde yazılı kazançlardan, b) i) Tam mükellef kurumlar tarafından; tam mükellef gerçek kişilere, gelir ve kurumlar vergisi mükellefi olmayanlara ve bu vergilerden muaf olanlara dağıtılan, 75. maddenin ikinci fıkrasının (1), (2) ve (3) numaralı bentlerinde yazılı kâr paylarından (kârın sermayeye eklenmesi kâr dağıtımı sayılmaz.)..." düzenlemesi yer almaktadır.

Dava konusu uyuşmazlığın çözümü için, öncelikle iktisadi işletmeden vergilendirme sonrası vakfa aktarılan tutarın iştirak kazancı olup olmadığının ortaya konulması gerekmektedir.

Vakıflar Genel Müdürlüğü'nce Vakıf; gerçek veya tüzel kişilerin hiç bir etki altında kalmadan, kendi iradeleriyle kendilerine ait mallarını veya her türlü ekonomik değerlerini ve haklarını mülkiyetten çıkartıp, belirli bir amaçla hayır ve hizmete ebedi olarak tahsis etmesinden oluşan tüzel kişiliğe sahip mal toplulukları şeklinde tanımlanmıştır.

Bilindiği üzere, vakıflar başlangıçta ferdi ve sosyal ihtiyaçların karşılanması amacıyla ortaya çıkmış, daha sonra ise toplum hayatında meydana gelen değişmelere uygun olarak içinde bulunduğu toplumların sosyal ve kültürel yapısı, ekonomik imkanları ve kabiliyetleri oranında değişip gelişerek, milletin birlik şuuru içinde istikrarlı bir biçimde sürekli ilerleme amaçları doğrultusunda hizmet sunarken, bir taraftan hizmete tahsis ettikleri gelirler ve diğer bazı imkanlarına vergi muafiyeti tanınarak desteklenirken, diğer taraftan da muafiyet objektif esaslara bağlanmaya çalışılmıştır.

Vakıflar, Medeni Hukuk tüzel kişisi statüleri ve belli bir malın belirlenen bir amaca tahsisi şeklinde gelişen fonksiyonları gereği, genel olarak birer hayır kurumu niteliğindedirler. Bu yapılarından dolayı da bizzatı vakıf tüzel kişiliği olarak ticari bir faaliyetin içerisinde bulunmaları mümkün bulunmamaktadır. Bu gerekçeden ötürü, kanun koyucu vakıf tüzel kişisini kurumlar vergisi mükellefleri içine dahil etmemiştir. Bununla beraber, vakıflar, öngörülen gayelerini gerçekleştirebilmek için bir takım gelir kaynaklarına sahip olmaları gerektiği gerçeğinden hareketle, ticari bir faaliyetten de gelir elde ederek, elde edilecek bu gelirleri gayelerine kanalize etmek gibi bir yöntem içerisinde olabileceklerdir.

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 1. maddesinde; vakıflara ait "iktisadi işletmeler" kurumlar vergisi mükellefi sayılmış ve vakıflara ait iktisadî işletmeler, vakıflara ait veya bağlı olup faaliyetleri devamlı bulunan ve Kanun'un 2. maddesinin birinci ve ikinci fıkraları dışında kalan ticarî, sınaî ve ziraî işletmeler ile benzer nitelikteki yabancı işletmeler, vakıfların iktisadî işletmeleri olarak açıklanmıştır. Buna göre, vakıflara tabi iktisadi işletmelerin; kazanç gayesi gütmemesi, tüzel kişiliğinin ve ayrı bir sermayesinin bulunmaması veya kendilerine ait iş yerlerinin olmaması hâllerinin kurumlar vergisi kapsamına alınmalarına engel olmadığı anlaşılmaktadır.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 75/2. maddesinde; iştirak hisselerinden doğan kazançların menkul sermaye iradı olarak sayılmasına rağmen iştirak hissesinin tanımı yapılmamıştır. 49 No.lu KVK Genel Tebliği'nde iştirak hissesi; anonim şirketlerin hisse senetleri, limited şirketlere ait iştirak payları, eshamlı komandit şirketlerin komanditer ortaklarına ait ortaklık payları ve iş ortaklıkları ile adi ortaklıklara ait ortaklık payları olarak tanımlanmıştır.

Görüleceği üzere, vakıflara ait iktisadi işletmeler "iştirak hissesi" olarak sayılmamıştır. İştirak kavramı Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'nde 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 kâr 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 Kanunu'nun 94. maddesine göre kâr dağıtımından bahsedilebilmesi için; iki ayrı tüzel kişiliği haiz kurumun bulunması, tüzel kişiler arasında "hisse senedi" veya "iştirak hissesi" varlığına dayalı bir iştirak eden/iştirâk 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 kâr payı sayılamayacağı gibi vakıf açısından da iştirak kazancı olarak değerlendirilemeyecektir.

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

Açıklanan nedenlerle; temyiz isteminin kabulüne, temyize konu Vergi Mahkemesinin kararının bozulmasına, yeniden bir karar verilmek üzere dosyanın anılan Mahkemeye gönderilmesine, 2577 sayılı Kanun'un (Geçici 8. maddesi uyarınca uygulanmasına devam edilen) 54. maddesinin 1. fıkrası uyarınca bu kararın tebliğ tarihini izleyen onbeş (15) gün içinde kararın düzeltilmesi yolu açık olmak üzere, oyçokluğuyla karar verildi(*).

(*) **KARŞI OY:** Temyiz dilekçesinde öne sürülen hususlar, temyize konu mahkeme kararının bozulmasını sağlayacak nitelikte bulunmadığından temyiz isteminin reddi gerektiği görüşüyle, Dairemiz çoğunluk kararına katılmıyoruz.