

## VAKIF KAZANÇLARININ VERGİLENDİRİLMESİ

*Atilla İNAN*

*Sayıştay Uzman Denetçisi*

### GİRİŞ

Vakıf Arapça kökenli bir kelime olup, "Vakf" sözcüğünden gelmektedir. Kelime olarak "ayırma" "alıkoyma" "durdurma" anlamlarını taşımaktadır.

Türk Medeni Kanununun 73 üncü maddesine göre "başlı başına bir varlığı olmak üzere bir malın belirli bir amaca özgülenmesi" biçiminde tanımlanmaktadır.

Kamu yararının ön planda tutulması ve yoksulların korunmasının amaçlanması vakıfların kutsal bir biçimde nitelendirilmesine neden olmuştur. İslam kültüründe bir varlığın insanların tasarrufundan çıkarılıp belirli bir amaca tahsis edilerek Allahın mülkü haline getirilmesi olarak kabul edilmiştir. Değinilen özellikleri nedeniyle özellikle Türk-İslam Kültüründe çok büyük gelişmeler göstermiştir.

Ancak tarihsel olarak incelendiğinde doğuşu İslam hukukunda daha eskilere dayanır. İlk Vakıf Hitit Kralı Hattusiliş tarafından kurulmuş bir vakıftır. (1) Boğaz-köy kazılarında çıkarılan bir tablete göre, Kral Hattusiliş düşmanlarını yenmesi üzerine, bir evi ve eklentilerini tanrı istara vakfeder. Bu evin ebediyen korunmasını ve bütün soyunun bunu sürdürmesini ister, sorumlulukların yapılmaması halinde tanrının lanetinin üzerlerine yağmasını diler.

Bilinen varlığı devam etmekte olan en eski vakfın ise "Kâbe" olduğu söylenebilir. Hazreti İbrahim M.Ö. 2067-1961 yıllarında pek çok hayır kurumu arasında "Allahın evi" olarak Kâbeyi inşaa ettirerek ibadet ve Kültür hizmetlerine açmıştır. (2)

Hukukumuzda göre vakıf tek yanlı bir irade beyanı ile kurulabilir. Bu beyan ile bir malın, hakkın ya da gelirinin belirli bir amaca tahsisi yeterlidir. Vakıflar, Asliye hukuk mahkemelerinin verdikleri karar ve bunun sonucunda mahkeme siciline tescil edildikleri tarihten itibaren tüzel kişilik kazanırlar. Vakıflar tahsis edildikleri amacı gerçekleştirmek ve sürdürmek için yeterli kaynağa sahip olmak zorundadırlar. Tahsis edildikleri amaç her ne ka-

dar kutsal ve kamu yararına dönük de olsa elde ettikleri kazançları vergiye tabidir. Vakıflar birer tüzel kişi oldukları için kurumlar vergisi mükellefidirler.

Bu yazımızda vakıfların kurumlar vergisine tabi olma koşulları ile çeşitli vergi yasaları ile kendilerine sağlanan olanaklar ve kolaylıklar incelenmeye çalışılacaktır.

### **A- KURUMLAR VERGİSİ AÇISINDAN VAKIFLAR**

1.6.1949 tarih ve 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 1 inci maddesi uyarınca vakıflara ait iktisadi işletmeler Kurumlar Vergisi Kanununa tabidirler. Yine aynı Yasa uyarınca cemaatler vakıf hükmündedirler.

#### **a) Vakıflara ait iktisadi işletmeler**

İnsanlardan farklı olarak vakıflar birer tüzel kişidirler. Bu nedenle vakıfların elde ettiği kazançlar gelir vergisinin değil, kurumlar vergisinin konusu olurlar. Yasa uyarınca vergi yükümlülüğü olabilmesi için vakıflara ait iktisadi işletmelerin olması gerekir. Vakıfların iktisadi işletmesi olması için Vakıf Senedinde bir hüküm olması şarttır.

Gerek kuruluş statüsü gerek yetkili organların bir kararı olmaksızın ticari etkinliklerde bulunulmuşsa bu durum vakıflar kanunu açısından hukuka aykırı olmakla beraber, Vergi Usul Kanunu açısından vergiyi doğuran olay olarak değerlendirilir.

Vakıfların vergi mükellefi olmaları için iktisadi işletme kurmaları veya iktisadi işletmeleri varmış gibi çalışmaları gerekir. Yoksa her kazanç getirici çalışma iktisadi işletme anlamına gelmez. Geçici olarak kitap satma, piyango düzenleme bağış toplama gibi etkinlikler iktisadi işletme kurma anlamına gelmez. Konuya açıklık getirmek açısından "iktisadi işletme" deyimini irdelemek gerekir.

Hukukumuzda "iktisadi işletme" ve "ticari işletme" deyimleri arasında bir benzerlik bulunmaktadır. Prof.Dr.Oğuz İMREGÜN; Ticari İşletme kavramı ile İktisadi İşletme kavramları arasında özel-genel ilişkisi olduğunu, fakat her iktisadi işletmenin bir ticari işletme olamayacağı görüşünü savunmaktadır. Hukukumuzda ticari işletme kavramı daha çok yerleşmiş olup, kazanç sağlamak ve devam niyeti ile esnaf işletmesi sınırlarını aşan ölçüde ticari metod ve organizasyonlarla çalışmayı gerektiren hacim ve önemde iktisadi faaliyeti konu seçen işletmeler olarak tanımlanmaktadır. (3)

Bu tanımlar doğrultusunda, vakıflara ait iktisadi işletmelerde bulunması gereken koşulları;

- 1) Gelir sağlama amacı
- 2) Süreklilik ilkesi
- 3) Büyük boyutta etkinlikler şeklinde özetlenebilir. (4)

Değinilen koşullar doğrultusunda, iktisadi işletmenin varlığını sürdürmesi ve esnaf etkinliklerinin üstünde ticari metod ve organizasyonla çalışması gerekir. İşletmenin kâr amacı taşımaması, maliyetine işlem yapması gelirin dernek amacı için kullanılması sonucu değiştirmez. Yasanın gerekçesinde belirtildiği gibi, işletmenin, "Tedavül ekonomisine" katkıda bulunması yani satış ve ücret karşılığında iş yapılması yeterlidir.

Türk Ticaret Kanunu hükümlerine göre, ticari işletmelerin kurulduğunu belirleyen belgenin düzenlendiği tarihten itibaren 15 gün içinde, tescil için ticaret sicil memurluğuna başvurmaları gerekir. Ticaret sicil memurluğunun yetki çevresi dışında kalan ticari işletmeler için başvuru süresi bir aydır. Ticaret sicili kayıtları Türkiye Ticaret Sicili Gazetesinde yayınlanır ve üçüncü kişiler hakkında yayınlandığı günü izleyen iş gününden başlamak üzere hukuksal sonuç doğurur.

Vakıflara bağlı iktisadi işletmelerin tesciline ilişkin hükümler 8 Şubat 1957 tarihli resmi gazetede yayınlanan Ticaret Sicili Tüzüğü'nün 6, 7 ve 8.maddelerinde yer almaktadır.

Süreklilik yönünden, temel öge işin süresi değildir. Belirli aralarla devam eden çalışmalarda süreklilik var sayılır. Örneğin mevsimlik işler tatil köyü, Plaj ve kamp işletmeciliği gibi mevsimlik işler sadece uygun mevsimlerde sürdürülüyorsa devamlılık unsuru gerçekleşmiş sayılır. Bu konuda Maliye Bakanlığının 21.11.1989 tarih ve 22124-211 sayılı muktezası bulunmaktadır.

Vakıfların kurumlar vergisi açısından durumlarını düzenleyen K.V. Kanununun 5 inci maddesi, vakıflara ait iktisadi işletmeleri, vakıflara ait veya bağlı olup 4 üncü maddede yazılı şartları haiz olan işletmeler olarak tanımlamaktadır. Atıfta bulunulan K.V. nin 4 üncü maddesi ise "Faaliyetlerinin devamlı" olmasını buna eklemektedir.

Bu durumda söz konusu 4 üncü ve 5 inci maddeler birlikte düşünüldüğünde vakıflara ait iktisadi işletmelerin vergiye tabi olmaları için aşağıdaki şartların gerçekleşmesi şarttır.

- İktisadi işletme, vakfa ait veya bağlı olmalıdır.
- Faaliyeti devamlı olan, ticari sanayi ve zirai bir işletme bulunmalıdır.
- Sermaye Şirketi veya kooperatif biçiminde kurulmuş olmamalıdır.
- Esnaf düzeyinden daha büyük kapasitede olmalıdır.

Vakfın işletmenin tamamına sahip olması gerekir. Yani bir ortaklık halinde elde edilen kazancın vergilendirilmesi KVK'nin 4 üncü maddesi kapsamı dışında kalır. Ancak bu vakıfların ortaklık kurmaması anlamına gelmez. Eğer bir vakıf Sermaye Şirketi kurmuş veya ortak olmuşsa, Söz konusu Şirket ayrı bir tüzel kişiliği olduğu için doğrudan Kurumlar Vergisi mükellefi olacaktır.

Bir iktisadi işletmenin bir vakfa ait olması, çalışmaların vakıf tarafından organize edilmesini ve doğrudan doğruya işletilmesini ifade eder. Vakfa bağlı olma ise işletmenin yönetiminde söz sahibi olması anlamına gelir.<sup>(5)</sup>

Vakfa ait iktisadi işletmenin çalışmasının süreklilik göstermesi şarttır. Pek çok derneğin yaptığı gibi Balo, Kermes, Yemekli Toplantı gibi ücret karşılığı etkinlikler yapıp bunlardan kazanç elde edilse dahi Kurumlar Vergisi söz konusu olmaz.

Vakıfların durumu Kurumlar Vergisi açısından derneklerle benzerlik gösterdiği için aşağıda özetleri gösterilen Danıştay Kararlarının örnek olabileceği düşünülmüştür.

Türkiye Esnaf ve Sanatkarlar Konfederasyonu'nun ithal hakkı devri karşılığında aldığı ücretlerin, KV konusuna girmediği (Danıştay 4 üncü Dairesinin 7.2.1983 tarih ve E : 82/2917; K: 83/460 sayılı kararı)

Dini, mesleki, siyasi kuruluşların, üyeleri arasında iletişim sağlamak amacıyla, kısmen ücret mukabilinde, kısmen bedava olarak yayınlar yapmasının iktisadi işletme sayılamayacağı (Danıştay 4 üncü Dairesinin 17.11.1959 tarih ve E : 54/4450 K : 55/1411 sayılı kararı.)

Spor Klübünün, kısmen masraf karşılığı, kısmen parasız film göstermesinin, tedavül ekonomisine katılma anlamına gelmediği (Danıştay 4 üncü Dairesinin 27.5.1995 tarih ve E : 54/4450 K: 55/1411 sayılı kararı.)

Ticari amaçla değil, kültürel amaçla sürdürdüğü anlaşılan kitap satışının KV.'ne tabi olmadığı (Danıştay 4 üncü Dairesinin 23.11.1990 tarih ve E: 1988/2610 K: 1990/3253 sayılı kararı.)

Spor faaliyetinin bir cüzü olan ve ticari amaç taşımayan büfe nedeniyle KV. mükellefiyeti tesis edilemeyeceği (Danıştay 3 üncü Dairesi'nin 28.6.1988 tarih ve E : 1987/2289 K: 1988/3253 sayılı kararı)

Üye aidatlarından oluşan kaynağın, çok düşük faizle yine üyelere borç verilmesinin KV ne tabi tutulamayacağı (Danıştay 3 üncü Dairesinin 22.4.1985 tarih ve E: 1984/2250 K :1985/2289 K: 1988/1934 sayılı kararı).

Meryem Ana Derneği'nin ücret yerine rızai miktarlardaki bağış karşılığında ve personel istihdam etmeksizin kartpostal teslimlerinin, KV'ne tabi olmadığı (Danıştay 4 üncü Dairesinin 2.12.1975 tarih ve E : 1975/1339 K : 1975/3164 sayılı kararı.)

Yabancı dil kursu düzenleyen derneklerin bu faaliyetlerin 5442 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu hükümleri karşısında iktisadi işletme sayılması ve bu nedenle Kurumlar Vergisine tabi tutulması gerektiği şeklinde 16.6.1994 tarih ve E.1992/2, K.1994/2 sayılı bir içtihadı birleştirme kararı vardır. Bu karar vakıflar açısından da örnek teşkil edecek niteliktedir.

Uygulamada ise, Derneklerin ve Vakıfların sürekli olarak Lokal, Lokanta, Pansiyon, Mal alım satımı, basılı kâğıt ve Plaka satışı, kantin ve çay ocağı, yabancı dil kursları, Kamp işletmeciliği gibi etkinlikleri yapmasının Maliye Bakanlığınca Kurumlar Vergisi mükellefiyetini doğurduğu, çeşitli tamim ve muktezalarla açıklanmıştır. (6)

Bu arada, Dernek iktisadi işletmelerin yaptığı çalışmaların,

- Derneğin amacına uygun olup olmaması,
- Yasalarla verilen görevler arasında bulunması,
- Tüzel kişiliklerin olmaması,
- Bağımsız muhasebelerinin olmaması,
- Kendileri için ayrılmış sermayelerinin bulunmaması,
- İş yerlerinin olmaması,

Kurumlar Vergisi açısından vergilendirilmelerini etkilemez. Bu durum Vergi Usul Kanununda belirtildiği gibi KDV'nin 4 üncü maddesinde de açıkça gösterilmiştir.

Vakıflara ait İktisadi İşletmeler Yasa ve Ticaret Sicili Tüzüğünde belirtilen sürelerde ve koşullarda ticaret siciline yayımlanır. Bunun gibi söz konusu vergi yükümlüsü vakıflar işe başladıklarını bir ay içinde ilgili vergi

daireesine bildirmek zorundadırlar. Ayrıca Kurumlar Vergisi yükümlüsü dernekler, her yıl Kurumlar Vergisi Beyannamesi vermek zorundadırlar.

b- Vakıflara ait işletmelerde muaflık ve istisnalar.

Kurumlar Vergisi Kanununun 7 inci maddesi muaflık hallerini 8 inci maddesi istisnaları düzenlenmiştir. KDVK.nun 7 inci maddesinde 22 bent halinde muaflık halleri sayılmışken, 7 inci maddenin 7 inci bendinde 3,4,5 ve 6 ıncı bentlerinde yazılı müesseselerden Dernek, tesis veya vakıflara ait olup mezkûr bentlerde belirtilen maksat ve gayelerle işletildikleri ilgili Bakanların mütalaası alınmak suretiyle Maliye Bakanlığınca kabul edilenler vergiden muaf tutulmuşlardır. İlgili Bakanlığın mütalaası ve Maliye Bakanlığının izni ile vergiden muaf tutulabilecek Derneklere ait İktisadi işletmelerin çalışma konuları aşağıda gösterilmiştir.

-İlim, Fen ve Güzel Sanatlar ile tarım hayvancılığı öğretmek, yaymak, islah ve teşvik etmek maksadıyla işletilen müesseseler (Okullar, okul atelyeleri, konservatuvarlar, genel kütüphaneler, tiyatrolar, müzeler, sergiler, numune fidanlıkları, tohum ve hayvan ıslah ve üretme istasyonları, yarış yerleri kitap, gazete ve mecmua yayınları ve emsali müesseseler.)

- Genel insan ve hayvan sağlığını korumak ve tedavi maksadıyla işletilen müesseseler (hastane, nekahathane, klinik, dispanser, prevantoryum, sanatoryum, çocuk bakımevleri, hayvan hastaneleri ve dispanserleri, hayvan bakımevleri, veteriner, veteriner bakteriyoloji, serolji ve dış tedavisi gibi müesseseler.)

- İçtimai maksatlarla işletilen müesseseler (Şefkat rehin ve yardım sandıkları, fukara aşhanesi, ceza ve ıslah evleri atelyeleri içtimai sigorta kurumları, öğrenci yurtları ve pansiyonları gibi müesseseler.)

- Hükümetin ve yetkili idare meclisinin müsaadesi ile açılan mahalli, Milli veya milletlerarası mahiyetteki sergiler, Fuarlar, Panayırılar,

Vakıflara ait iktisadi işletmelerin Kurumlar Vergisi muafiyetine konu olması, T.T.K. ve V.U.K. hükümlerine göre yerine getirilmesi gereken bildirim, defter tasdik etmek ve tutma kayıtların belgelendirilmesi, korunması ve ibrazı gibi ödevleri ortadan kaldırmaz. Vergiden muaf kurumlar veya iktisadi işletmeler muafiyetlerinin devamı süresince Kurumlar Vergisi Beyannamesi vermezler.

Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesi uyarınca bazı kazançlar stopaja tabidir. Ancak hasılatı elde eden kurum, Kurumlar Vergisi Kanunu uyarınca vergiden muaf tutulmuşsa 94 üncü maddede yazılı stopaj mecburiyeti ortadan kalkar.<sup>(7)</sup> Ancak ödemeyi yapan, istihkakı alan derneğin vergiden muaf olduğunu bilmemesi, veya kuralları bilmemesi ya da cezalı duruma düşmek endişesiyle stopaj yapmak konusunda ısrarlı davranması mümkündür. Böylesi bir durumu önlemek için ilgili vergi Dairesine başvurmak önceden bir yazı alınması ve gereken yerlere gösterilmesi yararlı olacaktır.

## **II-VAKIFLARCA ELDE EDİLEN GAYRİMENKUL VE MENKUL SERMAYE İRATLARI**

### **a) Gayrimenkul Sermaye İratları**

Vakıfların, iktisadi işletme kurmuş sayılmaları için o işi sürekli yapmaları yasa gereğidir. Bu nedenle defter tutma Kurumlar Vergisi ve Katma Değer Vergisi Beyannamesi vermek yükümlülükleri süreklilik koşulunun gerçekleşmesinden sonra doğar.

Kural olarak vakıfların, Gayrimenkul Sermaye iradı elde etmeleri, menkul sermaye iradı elde etmeleri ve kazanç ve irat şeklinde gelirler elde etmeleri iktisadi işletme kurdukları sonucunu doğurmaz.

Vakıflara ait gayrimenkullerin devamlı olarak elde edilen gelirlerin Kurumlar Vergisine tabi olup olmadığı hukuk öğretisinde tartışmalıdır. Bazı Danıştay Kararları ve Maliye Bakanlığı muktezalarında vergiye tabi olması gerektiği belirtilmiştir.

Danıştay 4.Dairesinin Kararı 15.10.1986 tarih ve E: 1982/11618 K:1986/3053 sayısını taşımaktadır. İstanbul Defterdarlığının 8.6.1992 tarih ve 2204794 sayılı muktezası da aynı doğrultudadır.

Vakıf gayrimenkulu stopaj sorumlusu olan birine kiraya vermişse, örneğin işyeri olarak kiralanmışsa; Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesi ve 193/5148 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı uyarınca Gelir Vergisi stopajına tabidir. Stopaj nispeti % 15 (+ % 7 fon payı) dır. Doğal olarak dernek gayrimenkulu stopaj sorumlusu olmayan bir kişiye verilmiş ise, stopaj yapılması söz konusu olmayacaktır.

b) Menkul Sermaye İratlarında temettüler ile temettü dışında kalan menkul sermaye iratlarını birbirinden ayırmak gerekir.

Vakıflara ait iktisadi işletmelerce elde edilen temettüler söz konusu ise, bunlar vergilenmiş gelir niteliğinde olduğu için başkaca vergilendirme yapılmaz.

Temettü dışında kalan banka faiz gibi menkul sermaye iratlarında, irat doğrudan doğruya dernek tarafından yapılmışsa vergilendirme olmaz ve stopaj yapılmaz. Bu konuda Maliye Bakanlığının 27.3.1986 tarihli muktezasına esas olan koşullarda bir değişiklik olmamıştır. Söz konusu muktezaya göre "mevduat fazlasından yapılan tevkifat, Gelir Vergisine mahsuben yapıldığından, tüzel kişilere ödenen mevduat faizlerinden tevkifat söz konusu değildir."

İrat ya da faiz geliri Derneğe ait iktisadi işletme tarafından elde edilmişse stopaj yapılması zorunludur. Ancak bir vakfın iktisadi işletmesinin olması halinde iradın iktisadi işletmeye mi yoksa doğrudan vakfa mı ait olduğunu belirlemek zorluk göstermektedir. Diğer taraftan vakıflar iktisadi işletmelerine ait olmayan irat gelirlerinden stopaj yapılmaması için ödemeyi yapan kişileri ikna etmekte büyük zorluk çekmektedirler.

#### **YARARLANILAN KAYNAKLAR**

- (1) Suat BALLAR, Yeni Vakıflar Hukuku, 2.B. İstanbul, 1991 Sf. 4
- (2) Suat BALLAR, age Sf. 2
- (3) Oğuz İMREGÜN, Kara Ticaret Hukuku, 1987, İstanbul
- (4) Suat BALLAR, Türk Dernekler Hukuku, 2.B. İstanbul, 1991, Sf. 467
- (5) Mehmet MAÇ, Kurumlar Vergisi 1995, Denet Yayıncılık, İstanbul
- (6) Şükrü KIZILOT, Kurumlar Vergisi Kanunu ve Uygulamaları, 1990, Ankara Sf. 107
- (7) Şükrü KIZILOT, Gelir Vergisi Kanunu ve Uygulamaları, Cilt I 1990, Ankara, Sf. 74