

Dr. Cenker GÖKER

Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi

Kurumlar Vergisi Kanunu'nda Sendikalara Ait İktisadi İşletmelerin Vergilendirilmesine İmkan Sağlayan Düzenlemeye İlişkin Bir Eleştiri

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 2. maddesinin 5. bendi uyarınca dernek ve vakıflara ait veya bağlı olup faaliyetleri devamlı bulunan ve bu maddenin birinci ve ikinci fıkraları (sermaye şirketleri ve kooperatiflere ilişkin hükümler) dışında kalan ticari, sınai ve zirai işletmeler ile benzer nitelikteki yabancı işletmeler, dernek ve vakıfların iktisadi işletmeleridir. Bu kanunun uygulanmasında sendikaların dernek; cemaatlerin ise vakıf sayılacağı hükmedilmiştir. Bu düzenlemenin tarihi gelişimine bakıldığında 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 10.06.1949 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan ve 01.01.1950 tarihinde yürürlüğe giren ilk halinde bugün mevcut hükümden farklı olarak cemaatlere (azınlıklara) ve sendikalara ilişkin hüküm bulunmadığı görülmektedir. Daha sonra 1963 yılında 199 sayılı Kanun ile 5442 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun çeşitli maddeleri değiştirilmiştir. Buna göre, 1. maddenin (D) bendinde yer alan Dernek, tesis ve vakıflara ait iktisadi işletmeler kısmına "(Bu kanunun tatbikatında cemaatler de tesis hük-

mündedir)" parantez içi hükmü eklenmiştir. 903 sayılı Kanun'un 3. maddesi ile tesis terimi yerine "vakıf" kelimesi ikame edilmiştir. 1980 yılında ise 2362 sayılı Kanunla Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 1. maddesi değiştirilmiştir. Bu değişiklikle maddeye "Bu Kanunun tatbikatında sendikalar dernek; cemaatler vakıf hükmündedir." ifadesi getirilmiştir. 21.06.2006 tarihinde Resmi Gazete'de yayımlanan ve şu an yürürlükte olan 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu da önceki yasaya paralel olarak 2. maddesinin 5. fıkrasında "Bu Kanunun uygulanmasında sendikalar dernek; cemaatler ise vakıf sayılır" hükmüne yer vermiştir¹.

Bu kısa çalışmada sendikaların dernek hükmünde sayılmasına eleştirel bir gözle bakılacaktır.

Kurumlar Vergisi Kanunu'nda sayılan mükellefler içinde dernek ve vakıflar yer almaktadır. Fakat bunlara ait ve bağlı olan iktisadi işletmelerin mükellefler arasında sayıldığı görülmektedir. Bu noktada ilk tespit; Kanun'un ifadesi ile sendikalar dernek hükmünde sayıl-

dığından, sendikaların kurumlar vergisinin mükellefi olmadıkları ancak sendikalara ait iktisadi işletmelerin bu Kanun'un yükümlülükleri arasında bulunduğu olmaktadır. Hal böyle olunca sendikaların iktisadi işletme işletip işletemeyecekleri üzerinde durmak gerekir. 2821 sayılı Sendikalar Kanunu'nun 2. maddesinde verilen tanımında sendika, işçilerin veya işverenlerin çalışma ilişkilerinde, ortak ekonomik ve sosyal hak ve menfaatlerini korumak ve geliştirmek için meydana getirdikleri tüzelkişiliğe sahip kuruluşlar şeklinde tanımlanmaktadır. Bunun yanında 5253 sayılı Dernekler Kanunu'nun 2. maddesinde dernek, kazanç paylaşma dışında, kanunlarla yasaklanmamış belirli ve ortak bir amacı gerçekleştirmek üzere, en az yedi gerçek veya tüzel kişinin, bilgi ve çalışmalarını sürekli olarak birleştirmek suretiyle oluşturdukları tüzel kişiliğe sahip kişi toplulukları olarak tanımlanmaktadır. İki kurum arasındaki en temel

kütüphane, basım işleri için gerekli tesisleri ve üyelerinin mesleki eğitim, bilgi ve tecrübelerini yükseltmek için çalışmak; teknik ve mesleki eğitim tesisleri kurmak ayrıca nakit mevcudunun yüzde kırkıdan fazla olmamak kaydı ile sını ve iktisadi teşebbüslere yatırımlar yapmanın mümkün olduğu düzenlenmektedir. Buradan hareketle dernekler, gelir elde edebilmek için bir sınırlamaya tabi tutulmazken sendikaların sınırlı bir faaliyet alanına sahip olduğu sonucu çıkarılabilir. Bir başka önemli nokta, derneklerin amaçlarını gerçekleştirme için kanunlarla yasaklanmamış her türlü faaliyeti gerçekleştirebilmek imkânı mevcutken Sendikalar Kanunu'nun yasaklar başlıklı 37. maddesinin ikinci fıkrası uyarınca sendikaların Kanunda belirtilen amaçları dışında faaliyette bulunamayacakları öngörülmektedir. Aynı şekilde Sendikalar Kanunu'nun 40. maddesinin ikinci fıkrası uyarınca sendikaların gelirlerinin aidatlar ve

Kurumlar Vergisi Kanunu önceki yasaya paralel olarak 2. maddesinin 5. fıkrasında “Bu Kanunun uygulanmasında sendikalar dernek; cemaatler ise vakıf sayılır” hükmüne yer vermiştir.

fark derneklerin herhangi bir amaç için kurulabilmelerine rağmen sendikaların ancak çalışma ilişkilerinde, ortak ekonomik ve sosyal hak ve menfaatlerini korumak ve geliştirmek için kurulabilmeleridir. Bir başka nokta ise derneklerin amaçlarını gerçekleştirebilmek için çeşitli iktisadi faaliyetler gerçekleştirmesinde veya bir iktisadi işletme oluşturarak derneğe gelir elde etmesinde hem Türk Medeni Kanunu'nun hem de Dernekler Kanunu'nun yasaklayıcı bir hükmü bulunmamasına rağmen Sendikalar Kanunu'nun sendikaların gerçekleştirebilecekleri faaliyetleri düzenleyen 33. maddesinde açıkça sendikaya gelir etme amacını işaret etmemekle beraber ancak ve ancak işçilerin veya işverenlerin mesleki bilgilerini artıracak, milli tasarruf ve yatırımın gelişmesine, reel verimliliğin artmasına hizmet edecek kurs ve konferanslar tertipleme; sağlık ve spor tesisleri,

mal varlığı gelirleri dışında sadece ve sadece yukarıda belirtilenler ile eğlence, konser gibi faaliyetlerden sağlanacak gelirlerden oluşabileceği düzenlenmiştir.

Görülebildiği üzere dernekler ve sendikalar birbirinden yapı olarak farklı kurumlardır. Bu durumda Kurumlar Vergisi Kanunu'nda sendikaların dernek hükmünde sayılmasını anlamı ne olabilir? Kanunkoyucunun bu iradesine ilişkin bir açıklama Maliye Bakanlığı'nın 08.05.1981 tarih ve 17334 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan Kurumlar Vergisi 20 Seri No'lu Genel Tebliği'nde yer almaktadır. Buna göre sendikaların dernek hükmünde sayılacağına ilişkin ifadenin 2362 sayılı Kanun ile Kurumlar Vergisi Kanunu'na eklenmesinden sonra oluşan tartışmalara son vermek için şu söylenmektedir. “Sendikaların iktisadi işletmelerinin de Kurumlar Vergisi mevzuu içinde mütalâa edil-

mesi, Kurumlar Vergisi Kanunu'nun amacına tamamen uygun olduğu halde, söz konusu işletmelerin kanunda ismen belirtilmemiş olması bunların vergilendirilmesinde tereddütlerin doğmasına sebep olmaktadır. Sendikaların dernek hükmünde olduğu söz konusu maddenin ikinci fıkrasında belirtmek suretiyle bunların iktisadi işletmelerinin de vergiye tabi olduğu açıklığa kavuşturulmuştur.” Buradan hareketle bir ayrı mükellef grubu olarak nitelendirmek yerine sendikaların dernek hükmünde olacağını söylemenin daha uygun olduğu düşünülmüştür. Burada dikkat edilmesi gereken nokta bir iktisadi işletmenin veya iktisadi işletmenin varlığına işaret eden ekonomik oluşumun Kurumlar Vergisi Kanunu uyarınca geniş bir kapsamda değerlendirildiğinin unutulmuş olmasıdır. Öyle ki, vergi hukuku alanındaki iktisadi işletme ve ticaret hukuku alanındaki ticari işletme kavramları hukuk doktrininde

işletme olduğu fakat her iktisadi işletmenin ticari işletme olmadığı savunulmuştur⁴. Tartışma, Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 2. maddesinin 5. bendi uyarınca kurumlar vergisine tabi olan, dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmelerin ne tür unsurları içerdiğinin açıklanmasıyla vergi hukuku açısından çözümlenebilir. Buna göre dernek ve vakıflara ait veya tabi olup faaliyetleri devamlı bulunan ve sermaye şirketi ve kooperatif niteliği olmayan ticari, sınai ve zirai işletmeler dernek ve vakıfların iktisadi işletmelerini oluştururlar. Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 2. maddesinin 6. bendi uyarınca bunların 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

İki kurum arasındaki en temel fark derneklerin herhangi bir amaç için kurulabilmelerine rağmen sendikaların ancak çalışma ilişkilerinde, ortak ekonomik ve sosyal hak ve menfaatlerini korumak ve geliştirmek için kurulabilmeleridir.

farklı niteliklerde olsalar da birbiriyle karıştırılabilmektedirler. Hemen belirtmek gerekir ki kimi yazarlar bu iki kavramın aynı anlamı ifade ettiğini belirtmektedirler². Kimi yazarlar ise iktisadi işletmenin geniş bir kavram olduğundan ve ticari işletmelerin iktisadi işletmelerin bir alt dalı konumunda olduğundan söz etmektedirler. Bu yazarlara göre, ticari işletmeler iktisadi işletmelerin bir koludur ve genel olarak büyük iktisadi işletmeleri ifade ederler. Bu sebeple bir işletmenin ticari işletme sayılabilmesi için, o işletmenin her şeyden önce “iktisadi” bir işletme olarak kabul edilmesi ve ticaret hukuku bakımından “ticari” işletme olarak sınıflandırılması gerekmektedir³. Yine bu görüş neticesinde ticari işletme kavramı ile iktisadi işletme kavramı arasında bir özel-genel ilişkisinin mevcut olduğu belirtilerek her ticari işletmenin bir iktisadi

veya kârın kuruluş amaçlarına tahsis edilmesi bunların iktisadî niteliğini değiştirmez. Dernek ve vakıflara ait işletmeler belirtilen nitelikleri taşıdığı sürece iktisadi işletme kabul edilecektir. Dolayısıyla ticari, sınai veya zirai olmayan bir faaliyet bir iktisadi işletme oluşturmayacak ve vergilendirilmeyecektir. Dikkat edilmesi gereken nokta Kurumlar Vergisi Kanunu'nun bu kapsamdaki tüm sistematığının dernek ve vakıflar ve bunların iktisadi faaliyetleri üzerine kurulmuş bulunmasıdır. Madem ki sendikalar da dernek hükmündedir; yukarıda dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmelerin oluşumu ve yapısına ilişkin tespitlerin aynen sendikalara da yansıtılabilmesi gerekmektedir. Bir örnek vermek gerekirse, faaliyetin devamlılığı derneklere ait iktisadi işletmelerde bulunması gereken bir koşuldur. Öyle ki, “devamlılık”, faaliyetin

Dernek ve vakıflara ait veya tabi olup faaliyetleri devamlı bulunan ve sermaye şirketi ve kooperatif niteliği olmayan ticari, sınai ve zirai işletmeler dernek ve vakıfların iktisadi işletmelerini oluştururlar.

tekrarlanarak veya hiç ara vermeden sürdürülmesi anlamında kullanılmaktadır. Devamlılığın iktisadi işletmenin bir unsuru olmasının sebebi, ticari, sınai veya zirai bir faaliyetin piyasa ekonomisine tek bir kez katkı yapmak yerine, sürekli bir gelir elde etmeye yatkın olmasıdır⁵. Devamlılık ile ifade edilmeye çalışılan uzun veya belli olmayan bir zaman için faaliyette bulunmanın iktisadi işletmenin mevcudiyeti için yeterli olmayacağı düşüncesidir. Aynı sebeple Maliye Bakanlığı ticari, sınai veya zirai faaliyetin devamlı olmasını, faaliyetin bir vergilendirme döneminde birden çok defa tekrarlanmış olması kriterine bağlamaktadır⁶. Bu durumda Sendikalar Kanunu'nun sendikaların gelirlerinin düzenleyen 40. maddesinde yer alan eğlence, konser gibi faaliyetlerden sağlanacak gelirleri elde edebileceğinin öngörülmesi ile bir sendikanın düzenlediği her konserin, bir iktisadi işletme oluşumu olarak nitelendirilmeye açık olduğu gözlemlenmektedir. Her ne kadar Kurumlar Vergisi Kanunu'nda yapılan faaliyetin kanunla verilen görevler arasında bulunmasının mükellefiyeti ortadan kaldırmayacağı düzenlenmişse de 40. maddenin bir görev değil imkân olduğu net olarak görülebildiğinden sendikalar bakımından konunun tartışmaya açık olduğu görülmektedir.

Sonuç olarak, 1980 yılında 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'na eklenen ve sonraki yıllarda hiçbir değişikliğe uğramadan 2006 yılında yürürlüğe giren 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nda da korunan şekliyle "Bu Kanunun uygulamasında sendikalar dernek sayılır" ifadesinin birbiriyle tam olarak örtüşmeyen iki kurumu ve bunların iktisadi işletmelerini aynı sonuçlara bağlamaktadır. Uygulamada büyük sorunlar çıkartmıyor olsa da bu ifadenin kanun yapma tekniği ile örtüşmediği açıktır. Olması

gereken bakımından, sendikaların iktisadi işletmeleri vergilendirilmek isteniyorsa, kurumlar vergisi mükellefleri arasında bunların açıkça sayılması ve yapısına uygun koşul ve şartlarla vergilendirilmesinin sağlanmasıdır. Bu yapılmadığı takdirde, Kurumlar Vergisi Kanunu'nda benzer bir şekilde yer alan "Cemaatler, vakıf sayılır" ifadesinin yarattığı⁷ duraksamalar, sendikaların iktisadi işletmeleri için de söz konusu olabilecektir.

DİPNOTLAR

- 1 Göker, Cenker, Azınlık Vakıflarının Vergilendirilmesine Bir Bakış, Ankara Barosu Dergisi, Yıl: 67, Sayı: 2, 2009, ss. 29-31.
- 2 Bkz. Ballar, Suat, "Medeni, Ticari ve Mali Hukuk Yönünden Dernek ve Vakıfların İktisadi İşletmeleri", Banka ve Ticaret Hukuku Araştırma Enstitüsü Dergisi, 1990, Sayı:15, s.105-122; Pembeççek, Fuat, Türk Hukukunda Ticari İşletme Kavramı ve Ticari İşletme İşleten Vakıflar, Adalet Yayınevi, Ankara, 1999, s.6.
- 3 Karayalçın, Yaşar, Ticaret Hukuku: Giriş-Ticari İşletme, Banka ve Ticaret Hukuku Araştırma Enstitüsü Yayınları Numara 17, 3. Baskı, Ankara, 1968, s.157.
- 4 İmregün, Oğuz, Kara Ticaret Hukuku Dersleri, Filiz Kitabevi, 12. Bası, İstanbul, 2001, s.10-13.
- 5 Göker, Cenker, Türk Hukukunda Dernek ve Vakıflara Ait İktisadi İşletmelerin Vergilendirilmesi, Ankara, 2004, s. 28.
- 6 Maliye Bakanlığı'nın 28.02.2001 tarih ve 12192 sayılı özelgesinde "Dernekler tarafından bir vergilendirme döneminde birden fazla çay, yemek, tiyatro, kermes, konser gibi faaliyetlerin düzenlenmesi ve bu faaliyetlerden dolayı gelir elde edilmesi nedeniyle derneklere ait bir iktisadi işletme olduğundan, söz konusu işletmenin kurumlar vergisi mükellefiyetinin tesis edilmesi gerekmektedir" ifadesi yer almaktadır.
- 7 Göker, agm., s. 30.