

DERNEK VE VAKIFLARA AIT İKTİSADİ İŞLETMELERDE KAR DAĞITIMI VE KURUM STOPAJI*

Sakıp ŞEKER
Yeminli Mali Müşavir

A- İKTİSADİ İŞLETME KAVRAMI

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 1. Maddesinde, derneklere ve vakıflara ait "iktisadi işletmeler" kurumlar vergisi mükellefi sayılmış olup anılan kanunun 5. Maddesinde ise **iktisadi işletme kavramı** 4. Maddeye atıfta bulunularak şu şekilde tanımlanmıştır.

"Dernek ve vakıflara ait veya bağlı olup 4. Maddede yazılı şartları haiz bulunan işletmeler ile aynı mahiyetteki yabancı işletmeler, dernek, tesis ve vakıflar iktisadi işletmelerdir."

Ayrıca kurumlar vergisi uygulamasında sendikalar dernek; cemaatler vakıf hükmünde kabul edilmiştir. Buna göre sendikalara ve dini cemaatlere ait veya bağlı iktisadi işletmeler de kurumlar vergisi mükellefidir. Siyasi partiler ve spor kulüpleri de "dernek" hükmündedir.

KVK'nun 4. Maddesinde iktisadi kamu müessesesi kavramı, sermaye şirketi ve kooperatifler dışında kalan, devlete, özel idarelere, belediyelere ve diğer kamu idarelerine ve müesseselerine ait ve tabi olup faaliyetleri devamlı bulunan ve ticari, sınai ve zirai faaliyet gösteren işletmeler olarak tanımlanmıştır.

Dernek ve vakıflara ait veya bağlı iktisadi işletmelerin kurumlar vergisi mükellefi olmaları aynen iktisadi kamu müesseselerinde olduğu gibi;

- Ticari, sınai veya zirai faaliyet göstermeleri,
- Bu faaliyetlerini devamlı olarak sürdürmeleri, şartına bağlanmıştır.

Dernek ve vakıflara tabi iktisadi işletmelerin;

- Kazanç gayesi gütmemeleri,
- Tüzel kişiliklerinin bulunmaması,
- Sermayelerinin bulunmaması,
- Kendilerine ait işyerlerinin olmaması,
- Faaliyetlerinin yasayla verilmiş olması, kurumlar vergisi kapsamına alınmalarına engel değildir.

B-İKTİSADİ İŞLETMELERİN KAR PAYLARI ÜZERİNDEN KURUM STOPAJI YAPILIP YAPILMAYACAĞI

4369 sayılı kanunla yapılan değişikliklerden önce GVK'nun 94/6(b) maddesine göre kurumların kurumlar vergisi indirildikten sonra kalan kazançları üzerinden, dağıtılsın dağıtılsın halka açık şirketlerde %10 diğerlerinde %20 oranında kurum stopajı yapılmaktaydı. İktisadi işletmeler

* Sakıp ŞEKER, Yeminli Mali Müşavir

de söz konusu menkul sermaye üzerinden diğer kurumlar vergisi mükellefleri gibi kurum stopajı yapmaktaydı.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 4369 sayılı Kanun ile değişik 94/6. Maddesinin 1999 hesap dönemi kurum kazançlarından başlamak üzere 01.01.1999 tarihinden itibaren yürürlüğe giren (b-i) alt bendine göre,

Kurumlar vergisinden istisna kazançlara isabet eden kısım düşüldükten sonra GVK'nun 75. Maddesinin ikinci fıkrasının 1,2 ve 3 numaralı bentlerinde yazılı kar paylarından 1.9.1999 tarihinden geçerli olmak üzere 99/13230 sayılı BKK'na göre halka açık şirketlerde %5, diğerlerinde %15 oranında kurum stopajı yapılması gerekmektedir. Aynı bendin parantez içi hükmüne göre **kurumlar ile gelir vergisi mükellefi olmayanlara ve muaf olanlara ödenen kar paylarından da stopaj yapılacaktır.** Ancak, karını sermayesine ilave eden veya kar dağıtımını yapmayan kurumlar söz konusu stopajı yapmayacaklardır.

Örneğin, herhangi bir şirketin iştiraki olan başka bir şirketten elde ettiği kar payı (temettü) üzerinden kurum stopajı yapılacaktır. Kar payını alanın gelir veya kurumlar vergisi mükellefi olmaması veya muaf olmasının bunlara ödenecek kar paylarından yapılacak stopaja etkisi yoktur. Parantez içi hükme göre örneğin kurumlar vergisinden muaf olan bir dernek veya vakfın iştiraki bulunduğu bir ticaret şirketinden alacağı temettü üzerinden kurum stopajı yapılacaktır. Ancak, dernek veya vakfa bağlı iktisadi işletmenin karını, bağlı bulunan dernek ve vakfa aktarmasının GVK'nun 94/6. Maddesinin (b-i) bendine göre kurum stopajına tabi olup olmayacağı konusunda duraksamaya düşülmektedir.

C- İŞTİRAK HİSSESİ KAVRAMI

Gelir Vergisi Kanunu'nun 75/2. Maddesinde iştirak hisselerinden doğan kazançlar menkul sermaye iradı sayılmıştır. Vergi kanunlarında iştirak hissesinin tanımı yapılmamıştır. Ancak, 75/2. Maddenin parantez içinde;

- Limited şirket ortaklarının,
- İş ortaklarının,
- Komanditerlerin kar paylarının,
- Kooperatiflerin dağıttıkları kazançların,

İştirak hissesinden doğan kazanç olduğu belirtilmiştir. Yasada yukarıdaki şirket, ortaklık ve kooperatiflerden elde edilen kazançların **bu zümreye dahil** olduğu belirtilmekle beraber iştirak hissesi kavramının kesin bir tanımından kaçınılmıştır. Ayrıca, anılan bentte adi komandit şirketlerde komanditerlerin kar paylarının şirket karının ilişkin bulunduğu takvim yılında elde edilmiş sayıldığı belirtilmiştir. Söz konusu bentte geçen "**komanditerler**" den maksat adi komandit şirketlerin komanditer ortakları olup hisseli komandit şirketlerde komanditerlerin hisseleri hisse senedi ile temsil edilir ve 75/1. Madde kapsamında işleme tabi tutulur.

Vergi mevzuatımıza iştirak hissesi deyiimi 75/2. Maddeden başka GVK'nun 38 ve KVK'nun geçici 28/a maddesinde de kullanılmıştır. GVK'nun 38. Maddesinde geçen iştirak hissesi deyimiminin ne anlama geldiği 49 no'lu KVK Genel Tebliğinde şu şekilde açıklanmıştır.

- Anonim şirketlerin hisse senetleri, (SPK'na göre kurulan yatırım ortaklıkları hisse senetleri dahil)
- Limited şirketlere ait iştirak payları,
- Eshamli komandit şirketlerin komanditer ortaklarına ait ortaklık payları,
- İş ortaklıkları ile adi ortaklıklara ait ortaklık payları,

(KVK'nun geçici 23/a maddesinin uygulanması ile ilgili 51 no'lu Tebliğde de 49 no'lu Tebliğdeki açıklamaya gönderme yapılmıştır.)

Görüüleceği üzere, yukarıdaki tanımlamada dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmeler “**iştirak hissesi**” sayılmamıştır. Ancak, 38.madde ve geçici 23. Madde uygulamasındaki iştirak hissesi ile 75/2 maddedeki iştirak hissesinin niteliği farklıdır. Dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmelerin satışa konu edilmesi mümkün olmadığı için yukarıdaki tanımlama konusu itibariyle hatalı değildir.

İştirak kavramı, Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğinde şöyle açıklanmıştır.

“242- İŞTİRAKLER

İşletmenin, doğrudan veya dolaylı olarak diğer şirketlerin yönetimine ve ortaklık politikalarının belirlenmesine katılmak üzere edindiği hisse senetleri veya **ortaklık paylarının** izlendiği hesaptır. İştirakler hesabı, bir ortaklıktaki en fazla %50 oranında olan sermaye payları veya oy haklarının izlenmesinde kullanılır.

İştirak eden ortaklıklarda iştirak ilişkisinden bahsedebilmek için sermaye payı dikkate alınmaksızın sahip olunan oy hakkı veya yönetime katılma hakkının en az %10 oranında bulunması gerekir.”

Yüzde 50 oranının üzerindeki iştiraklerin sermaye paylarının “245- Bağlı Ortaklıklar” hesabında izlenmesi gerekmektedir.

Dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmelerin tüzel kişilikleri yoktur. Bu işletmeler kurumlar vergisi mükellefi olarak ayrı bir vergi sujesi (özne) olmakla birlikte bağlı buldukları vakıf veya dernek tarafından yönetilirler. Sermayelerin tamamı ilgili dernek veya vakıf tarafından tahsis edilir. Bazı işletmelerde başlangıçta ayrı bir sermaye tahsis edilmediği için sermaye hesabının bulunmadığı, dolayısı ile de ilgili dernek ve vakıf bilançosunda da “iştirakler” veya “Bağlı Ortaklıklar” hesabının kullanılmadığı görülmektedir. Sembolik dahi olsa, ilgili dernek veya vakfın iktisadi işletmeyi bilançosunda izleyebilmesi bakımından muhasebe tekniği gereği sermaye tahsisi gerekir. Vakıflar Genel Müdürlüğü de yayımladığı Hesap Planında, vakıflara ait iktisadi işletmelerin “**Bağlı Ortaklıklar**” hesabında izlenmesi gerektiğini belirtmiştir. İktisadi işletmeler TTK hükümlerine tabi olmadığı için dönem karı üzerinden kanuni yedek akçe ayrılmaz. Ancak, genel kurul olağanüstü yedek akçe veya fon ayrılmasına karar verebilir.

Gerek iktisadi kamu müesseselerinin, gerek dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmelerin kurumlar vergisi kapsamına alınmasının esas nedeni, aynı konuda faaliyet gösteren özel teşebbüs kuruluşları karşısında, vergi avantajı nedeniyle

rekabet eşitsizliği yaratmamaktadır. Tedavül ekonomisi içinde yer alan bu kuruluşlar vergi kapsamı dışında tutulamaz. Bu kuruluşlar lehine sağlanacak vergi avantajları ekonomik hayatı olumsuz etkileyeceği gibi Devlet önemli vergi kaybına uğrar.

Dernek ve vakıf tüzel kişilikleri ile bunlara bağlı iktisadi işletmelerin muhasebe kayıtlarını ayrı defterlerde izlemeleri zorunludur. Muhasebe uygulaması yönünden dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmeler, ilgili dernek veya vakfın genel anlamda “**iştiraki**” durumundadır. Dolayısıyla iktisadi işletme karından vakfa veya derneğe aktarılan tutarlar elde eden yönünden kar payı (temettü) yani menkul sermaye iradı, karı sağlayan (aktaran) yönünden ise kar dağıtımı sayılmalıdır.

GVK'nun 94/6. Maddesinin (b-i) alt bendindeki parantez içindeki “..... **gelir ve kurumlar vergisi mükellefi olmayanlara ve muaf olanlara dahil**” ibaresi de, söz konusu tevkifatın yapılmasında, herhangi bir tereddütün ortaya çıkmasını önlemek amacıyla konulmuş olmalıdır. Dernek veya vakfın iştiraki olan ticaret şirketinden aldığı kar payından stopaj yapıp, vergi kanunları uygulamasında **kurum** sayılan iktisadi işletmeden aldığı kar payının stopaj dışında bırakılmasının ekonomik yönden izahı yoktur. Ayrıca kurum kazançlarının iki aşamalı vergilendirilmesi stopajın mutlaka gelir vergisi mükellefi ortaklarının vergi alacağını karşılamak için yapıldığı anlamına da gelmektedir. İşletme bünyesindeki karın vakıf veya dernek bünyesine geçmesi karın harcanmasına neden olur. Kanun koyucu kurum bünyesi dışına çıkan karın stopaja tabi tutarak harcamaya dönüşmesini bir anlamda önlemek istenmiştir. Dağıtılmayan karların stopaja tabi tutulmamasının nedeni kurumların mali yapılarını güçlendirmektir. Aksine bir uygulama, diğer kurumlar vergisi mükelleflerinde kurum dışına çıkan kar üzerinden %44 vergi alırken iktisadi işletmelerde bu oran %33'te kalacaktır. Bu farklılığın vergi teşviki olarak değerlendirilmesi de mümkün değildir. İktisadi işletmenin kendi faaliyeti için kullanmak üzere bağlı olduğu vakıf veya derneğe aktarmadığı kar kısmı, işletme bünyesinde kaldığı sürece kurum stopajına tabi tutulmayacaktır.

Öte yandan, dernek ve vakıfların iştiraki ettiği limited ve anonim şirketlerden elde ettiği kar paylarının dağıtılması sırasında GVK'nun 94/6(b-i) maddesine göre kurum stopajı yapılması konusunda herhangi bir tereddüt yoktur. Parantez içi hüküm nedeniyle ilgili dernek ve vakfın vergiden muaf olup olmadığı da tevkifatın yapılmasına engel değildir. Kanun koyucu stopaj uygulaması yönünden kar payını elde edenin mükellefiyet durumunu göz önüne almamıştır. Söz konusu ifade, 94. Maddenin birinci fıkrasındaki yapılacak tevkifatın **gelir vergisine mahsuben** ifadesi ile çelişmekle birlikte, özel hüküm olması nedeniyle bir sorun teşkil etmemektedir.

D- KAR PAYININ VAKIF VEYA DERNEK TARAFINDAN KAYITLARA ALINMASI

Dernek veya vakıflara ait iktisadi işletme karlarının ilgili dernek veya vakfa aktarılma zamanı konusunda vergi kanunlarında bir açıklık yoktur. Kurum stopajı ödemenin yapıldığı tarih itibarıyla yapılacak ve GVK'nun 98. Maddesine göre ertesi ayın 20. gününe kadar muhtasar beyanname ile birlikte beyan edilerek ödenecektir.

Vergi muafiyeti tanınan vakıflarla ilgili olarak çıkarılan 48 no'lu KVK Genel Tebliğinde, iktisadi işletmenin dönem faaliyetlerine ilişkin muhasebe kayıtlarının vakıf tüzel kişiliğinin muhasebe kayıtlarından ayrı yürütüleceği ve dönem sonunda, işletmenin oluşan karından ödenmesi gereken vergiler indirildikten sonra kalan net karın vakıf bütçesine gelir olarak aktarılması gerektiği belirtilmiştir. Bu açıklamanın hiçbir kanuni dayanağı yoktur. İktisadi işletmenin kendi bünyesinde yatırım yapması, büyümesi dikkate alınmamıştır.

İktisadi işletme karının hesap dönemi sonu itibariyle vakıfa aktarılması muhasebe tekniği yönünden mümkün değildir. Böyle bir kayıt yapıldığı takdirde işletmenin gelir tablosu ile bilançosu arasındaki ilişki kopar. Gelir tablosunda görülen net kar bilançoda görülmez. Böyle bir kayıt yöntemi Tek Düzen Muhasebe Sistemine ve genel kabul görmüş muhasebe prensiplerine aykırı olur. Karın aktarılması vakıf genel kurulunun onayına bırakılmalıdır. Bütçenin onay makamı genel kurul veya mütevelli heyettir. Vakıf genel kurulu karın bir kısmını işletmenin yapacağı yatırımlar veya işletme sermayesi olarak bırakılmasına ve işletme sermayesine eklenmesine karar verebilir.

İşletme karının dönem sonunda vakıfa aktarılmasının zorunlu hale getirilmesi iktisadi işletmelerin diğer kurumlardan farklı bir vergilendirme rejimine tabi tutulması anlamı taşır. Vergi kanunlarının hiçbir maddesinde vakfa bağlı iktisadi işletmeler diğer kurumlardan ayrı tutulmamıştır.

Bu nedenle iktisadi işletme karının hesap dönemi sonu itibariyle değil, muhasebe tekniği yönünden en erken ertesi hesap döneminin ilk günü itibariyle aktarılması ve 641- Bağlı Ortaklıklardan (iktisadi işletmelerde) Temettü Gelirleri hesabına kaydı gerekir.

E- İŞLETME BÜNYESİNDEKİ SERMAYE YEDEKLERİNDEN MEYDANA GELEN SERMAYE ARTIŞLARININ VAKIF VEYA DERNEK KAYITLARINDA GÖSTERİLMESİ

İktisadi işletmenin faaliyeti amacıyla satın alınan veya imal edilen duran varlıkların (taşıtlar, makine ve tesisler, demirbaşlar vb.) yeniden değerlemeye tabi tutulması nedeniyle hesaplanan **değer artış fonu** ile GVK'nun 38. Maddesi uyarınca hesaplanan **maliyet artış fonu** gibi sermaye yedeklerinin sermayeye ilave edilmesi herhangi bir prosedüre tabi değildir. Yönetim kurulu kararı üzerine sermayeye ilave edilen değer artış fonu ve maliyet artış fonunun bu işlemin yapıldığı tarih itibariyle ilgili vakıf ve dernek kayıtlarında da "Bağlı Ortaklıklar" hesabına borç, 523 veya 525 no'lu hesaplara alacak yazmak suretiyle izlenmesi gerekir.¹

Örnek: 1

(x) Vakıf işletmesi, aktifinde kayıtlı bulunan duran varlıkları 31.12.1999 tarihi itibariyle VUK'nun mükerrer 298. Maddesine göre yeniden değerlendirilmesi sonucu hesaplanan ve sermayeye ilave edilen 20 milyar TL yeniden değerlendirme fonu, vakıf tüzel kişiliğine ait defter kayıtlarında şöyle gösterilecektir.

¹ 525 no'lu hesap boş olup, tarafımızca isimlendirilmiştir.

| 31/12/1999 | |
|---|------------------|
| 245- Bağlı Ortaklıklar | 20.000.000.000.- |
| 523- İştiraklerde Yeniden Değerleme Artışları | 20.000.000.000.- |
| / | |

Örnek: 2

(x) Vakıf işletmesi 30.06.1999 tarihinde aktifine kayıtlı binek otomobilinin satışından dolayı GVK'nun 38. Maddesine göre 4 milyar TL Maliyet artış fonu hesaplamıştır. Hesaplanan bu fon işletme tarafından sermayeye ilave edildiği takdirde, vakıf tüzel kişiliğine ait defter kayıtlarında yapılacak muhasebe kayıtları şöyle olacaktır.

| 30.06.1999 | |
|--|-----------------|
| 245- Bağlı Ortaklıklar | 4.000.000.000.- |
| 525- İştiraklerde Hesaplanan Maliyet Artış Fonları | 4.000.000.000.- |
| / | |

F- SONUÇ

1- Dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmeler, ilgili dernek veya vakfın iştiraki (bağlı ortaklık) durumunda olup, iktisadi işletmelerden elde edilen kar payı GVK'nun 75/2. Maddesi çerçevesinde iştirak hisselerinden elde edilen kar payı hükmünde olduğu için, iktisadi işletmeye ait karın dernek veya vakıf tüzel kişiliğine aktarılmasında Gelir Vergisi Kanunu'nun 94/6. Maddesinin (b-i) alt bendine göre %15 oranında kurum stopajına tabi tutulması gerektiği görüşündeyiz. İktisadi işletmeleri vergi hukuku yönünden ayrı bir kişilik olarak kabul etmek gerekir. Vergi kanunlarında dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmeleri diğer kurumlar vergisi mükelleflerinden ayrı tutan hiçbir hüküm yoktur. Vergilendirme yönünden bir sermaye şirketi ne ise iktisadi işletmeler de aynı şartlara tabidir.

2- Dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmelerin VUK'nun mükerrer 298. Maddesi uyarınca hesapladıkları değer **artış fonu** ile GVK'nun 38. Maddesine göre hesapladıkları **maliyet artış fonunu** sermayeye ilave etmeleri, herhangi bir prosedüre tabi olmayıp sermaye hesabına alınan söz konusu sermaye yedeklerinin de dernek veya vakıf tüzel kişiliği bilançosunda 245- Bağlı Ortaklıklar hesabına borç, sermaye yedeğinin durumuna göre 523-İştiraklerde Yeniden Değerleme Artışları veya 525- İştiraklerde Hesaplanan Maliyet Artışları hesabına alacak olarak kaydedilmelidir.