

# KAMU KURUMU NİTELİĞİNDEKİ MESLEK ODALARINA AİT İKTİSADİ İŞLETMELERİN VERGİLENDİRİLMESİ

## I-KURUMLAR VERGİSİ YÖNÜNDEN

### A-Kurumlar Vergisinin Konusu ve Mükellefleri

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 1. maddesinde, dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmeler kurumlar vergisi mükellefi olarak sayılmıştır. Aynı maddenin ikinci fıkrasında, bu Kanun uygulamasında **sendikaların** dernek; **cemaatlerin** vakıf hükmünde olduğu, kurum kazancının, gelir vergisinin konusuna giren gelir unsurlarından meydana geldiği belirtilmiştir.

Anılan Kanunun 5. maddesinde ise “dernek ve vakıflara ait veya bağlı olup **4. maddede yazılı şartları haiz bulunan işletmeler** ile aynı mahiyetteki yabancı işletmeler, dernek ve vakıfların iktisadi işletmeleridir” denilmiştir.

Anılan kanunun iktisadi kamu müesseseleri başlıklı 4. maddesinin birinci fıkrasında, devlete, özel idarelere, belediyelere ve diğer kamu müesseselerine ait ve tabi olup, faaliyetleri **devamlı** ve birinci maddenin (A) ve (B) işaretli bentleri (sermaye şirketleri ve kooperatifler) haricinde kalan ticari, sınai ve zirai işletmelerin **iktisadi kamu müesseseleri** olduğu, ikinci fıkrasında ise;

- bunların kazanç gayesi gütmemelerinin,
- faaliyetin kanunla tevdi edilmiş görevler arasında bulunmasının,
- tüzel kişiliklerinin olmamasının,
- müstakil muhasebelerinin bulunmamasının,
- kendilerine tahsis edilmiş sermayelerinin bulunmamasının,
- kendilerine ait işyerlerinin bulunmamasının

mükellefiyete etki etmeyeceği hükme bağlanmıştır.

KVK'nun 1. maddesinin ikinci fıkrasında 199 sayılı Kanunla yapılan düzenleme ile bu kanun uygulamasında cemaatlerin de tesis (daha sonra 903 sayılı kanunla vakıf olarak düzenlenmiştir.) hükmünde olduğu belirtilmiştir. Yapılan bu düzenleme ile çeşitli cemaatlere ait iktisadi işletmeler de kurumlar vergisinin kapsamına alınarak, uygulamadaki tereddütler ortadan kaldırılmıştır. 12 no'lu KVK Genel Tebliği ile “cemaatler” olarak adlandırılan kuruluşlardan maksadın, **azınlık cemaati, kilise, mütevelli heyeti, hahambaşılık, patrikhane, ekzarhane ve bunlara benzer sair teşekküller olduğu belirtilmiş** olup, bu suretle Lozan Antlaşmasıyla azınlık sayılmayan dini cemaatlerin kanun uygulamasında vakıf sayılmayacağı konusuna açıklık getirilmiştir.<sup>1</sup>

KVK'nun 1. maddesinin ikinci fıkrasında 2362 sayılı Kanunla yapılan düzenleme ile de “sendikaların” dernek hükmünde olduğu, açıklığa kavuşturulmuştur. 20 no'lu KVK Genel Tebliğinde, sendikaların iktisadi işletmelerinin de kurumlar vergisi mevzuu içinde mütalaa edilmesinin Kurumlar Vergisi Kanununun amacına tamamen uygun olduğu halde, söz konusu işletmelerin kanunda ismen belirtilmemiş olmasının, bunların vergilendirilmesinde

<sup>1</sup> 12 no'lu KVK Genel Tebliği 9.3.1963 tarihli Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

tereddütlerin doğmasına sebep olduğu, sendikaların dernek hükmünde olduğunun kanun maddesinde belirtilmesi suretiyle bunların iktisadi işletmelerinin de vergiye tabi olduğunun açıklığa kavuşturulduğu belirtilmiştir.<sup>2</sup>

Bu yazımızda kamu kurumu niteliğindeki meslek odalarına ait iktisadi işletmelerin vergi mevzuatı karşısındaki durumu incelenecektir. Bazı görüş sahipleri meslek odalarının “dernek” sayıldığı ve bu odalara ait iktisadi işletmelerin de dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmeler gibi kurumlar vergisi mükellefi olduklarını iddia etmektedir.

## **B- Dernek, Vakıf Ve İktisadi İşletme Kavramları**

Türk Medeni Kanunu'nun (TMK) 56. maddesinde; dernek, 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 toplulukları olarak tanımlanmıştır. 4.11.2004 tarih ve 5253 sayılı Dernekler Kanununun 2. maddesinde de dernek, TMK'nun 56. maddesinde olduğu gibi, 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 tanımlanmıştır.

TMK'nun 101. maddesinde vakıf, gerçek veya tüzel kişilerin yeterli mal ve hakları belirli ve sürekli bir amaca özgülemeleriyle oluşan tüzel kişiliğe sahip mal topluluğu olarak tanımlanmıştır. Vakıfların kuruluşuna ilişkin düzenlemeler ise 2762 Sayılı Vakıflar Kanununda yer almaktadır.<sup>3</sup>

İktisadi işletme kavramı vergi Kanunlarımızda tanımlanmamıştır. 47 no'lu KVK Genel Tebliğinde;

“İktisadi işletmenin tanımı içinde yer alan **devamlı** olarak yapılan ticari, sınai veya zirai faaliyetten söz edebilmek için bu işletmenin **tedavül ekonomisine** katılması, başka bir ifadeyle işletmede üretilen malların veya verilen hizmetin bir bedel karşılığı satılmış olması gerektiği aksi halde diğer unsurlar var olsa dahi bir iktisadi işletmenin varlığından söz edilmeyeceği” belirtilmiştir.

Buna göre; dernek veya vakfın kuruluş amacına uygun olarak eğitim, sağlık, kültür v.b. hizmetleri vermek üzere gerekli tesisleri (okul, hastane, sağlık ocağı, kurs v.b.) kurarak faaliyette bulunmaları ve bu hizmetlerini bir **bedel karşılığı olmaksızın** yerine getirmeleri halinde, bu tür faaliyetler dernek veya vakfa bağlı iktisadi işletme olarak nitelendirilmeyecektir. Sadece verilen hizmetten yararlananlardan bağış adı altında alınan ücretler de tedavül ekonomisi çerçevesinde iş yapıldığı anlamı taşır. Ancak, söz konusu hizmetlerin yerine getirilmesi için yapılan masrafların kısmen veya tamamen hizmeti alanlardan tahsil edilmesi, söz konusu organizasyonun iktisadi işletme olarak mükellefiyet tesis ettirmesini gerektirecektir. Sonuç itibarıyla iktisadi işletmeden söz edebilmek için **faaliyetin devamlı ve tedavül ekonomisi çerçevesinde yani belli bir bedel veya ücret karşılığında sürdürülmesi** gerekmektedir. Kazanç elde edilip edilmemesi iktisadi işletmenin varlığı için zorunlu değildir.

<sup>2</sup> 20 nolu KVK Genel Tebliği 08.05.1981 tarihli Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

<sup>3</sup> 13.06.1935 tarih ve 3027 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulunun 16.06.1994 tarih ve E:1992/2 ve K:1994/2 sayılı Kararında ise iktisadi işletme, gelir sağlamak amacıyla emek ve sermayenin bağımsız organizasyon teşkil edecek şekilde birleşmesi ve faaliyete geçmesi şeklinde tanımlanmıştır.

Sözü edilen Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulunun Kararına göre,

- Kamuya yararlı dernek statüsünde bulunan Türkiye Turing ve Otomobil Kurumunun triptik ve diğer belgeleri vermek suretiyle ücret karşılığı yaptığı hizmetlerin,
- Yabancı dil kursu düzenleyen ve bununla ilgili kitap satışı yapan derneklerin bu faaliyetlerinin,
- Bir spor kulübünün işlettiği kafeterya, büfe, düğün salonu ve fotoğrafçılık faaliyetlerinin,

Kurumlar Vergisi Kanunu hükümleri karşısında **iktisadi işletme** sayılması ve bu nedenle elde ettikleri gelirlerin kurumlar vergisine tabi tutulması gerekmektedir.<sup>4</sup>

### **C-İktisadi Kamu Müesseseleri İle Dernek ve Vakıflara Ait İktisadi İşletmelerin Vergilendirilmesinin Gerekçesi**

Dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmeler ile iktisadi kamu müesseselerinin kurumlar vergisi mükellefiyeti kapsamına alınmalarının nedeni Kanun gerekçesinde rekabet eşitsizliği yaratılmasına engel olmak şeklinde açıklanmıştır. İktisadi kamu müesseseleri ile dernek ve vakıfların iktisadi işletmelerinin vergi kapsamı dışında bırakılmaları halinde kar amaçlı işletmelere göre vergi miktarı kadar avantaj sağlanmış olacaktır. Böyle bir durumun özel hukuk kişilerine ait işletmelerin aleyhine olacağı açıktır. Bu sakıncayı gidermek amacıyla iktisadi kamu müesseseleri ile dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmelerin kazançları vergi kapsamına alınmıştır.

İktisadi kamu müesseselerinin vergi kapsamına alınmasının temel gerekçesi özel sektörle rekabet eşitsizliği yaratmamak olmakla birlikte, bazı mal ve hizmetlerin kamu iktisadi kuruluşlarına imtiyazlı olarak verilmiş olması karşısında, rekabet kriteri bu kuruluşların vergi kapsamına alınmalarını tam olarak açıklayamamaktadır.

### **D-Meslek Odalarına Ait İktisadi İşletmeler Kurumlar Vergisi Mükellefleri Arasında Sayılmamıştır.**

Kurumlar Vergisi Kanununun 1, 4 ve 5. maddelerinin birlikte incelenmesi sonucunda, meslek odalarına ait iktisadi işletmelerin kurumlar vergisi mükellefleri arasında sayılmadığı görülmektedir. Ancak, Gelir Vergisi Kanunu'na 4369 sayılı kanunla eklenen ve 1.1.1999 tarihinden itibaren yürürlüğe giren 94. maddesinin 7, 8, 9 ve 14 numaralı bentlerinde yer alan parantez içi hükümlerde; “..... dernek ve vakıf olmamakla birlikte, **odalar, borsalar, meslek örgütleri ve bunların üst kuruluşları**, siyasi partiler, emekli ve yardım sandıkları gibi **vergi uygulamalarında dernek ve vakıf olarak kabul edilenler**” ibaresi nedeniyle meslek odalarının vergi uygulamalarında dernek sayıldığından bahisle, kamu kurumu

<sup>4</sup> Söz konusu karar 3 Nisan 1995 tarihli Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

niteliğindeki meslek örgütlerince yürütülen bazı iktisadi faaliyetler “iktisadi işletme” sayılarak vergilendirilmesi gerektiği ileri sürülmektedir.

Kurumlar Vergisi mükellefleri KVK’unda tek tek sayıldığı halde, meslek odalarının “dernek veya vakıf” sayılacağı neden bu kanunda değil de Gelir Vergisi Kanununun vergi kesintileri ile ilgili 94. maddesinde yer almıştır? Bu konu cevaplandırılmadan meslek odalarına ait iktisadi işletmelerin kurumlar vergisi mükellefi olduğu söylenemez.

Gelir Vergisi Kanununun 94. maddesinde 4369 sayılı Kanun ile yapılan düzenlemenin gerekçesi belli değildir. Ancak, yapılan bu düzenlemenin amacının meslek odalarının iktisadi işletmelerinin kurumlar vergisi kapsamına alınması değildir. Kanun sistematigi olarak da bu amaçla yapılması düşünülen böyle bir düzenlemenin yeri yanlıştır. Amacın, vergi kesintisi sırasında sık sık karşılaşılan sorunun açıklığa kavuşturulması olduğu söylenebilir. Keza, 94. maddenin birinci fıkrasında sayılan kurum ve kuruluşların yaptıkları ödemelerden istihkak sahiplerinin **gelir vergilerine mahsuben tevkifat yapmaya** mecbur oldukları belirtildiği halde, bazı bentlerde kurumlar vergisi mükelleflerine yapılan ödemelerden de tevkifat yapılacağı yazılı olduğu; uygulamada meslek odalarına özellikle mevduat faizleri, devlet tahvili ve hazine bonosu faizleri, repo kazançları ve diğer bazı menkul kıymet gelirlerinden tevkifat yapıp yapılmayacağı tereddüt konusu olmaktadır. Bize göre, GVK’nun 94. maddesinin ikinci fıkrasının 7, 8, 9 ve 14. bentlerinde yer alan parantez içi hükümlerin amacı söz konusu tereddütleri ortadan kaldırmaktan ibarettir.

Söz konusu parantez içi hükümlerde belirtildiği şekilde meslek odalarının dernek hükmünde oldukları kabul edildiğinde, sendikalara ait iktisadi işletmeler gibi meslek odalarına ait iktisadi işletmelerin de kurumlar vergisi mükellefi sayılmaları gerekir.

Ancak, Vergi Usul Kanunu’nun 3/A maddesine göre, lafzın açık olmadığı hallerde vergi kanunlarının hükümleri, konuluştaki maksat, hükümlerin kanun yapısındaki yeri ve diğer maddelerle olan bağlantısının göz önünde tutulması gerekmektedir. Bu hükme göre, GVK’nun 94. maddesindeki parantez içi hükümlerin KVK’nun 1, 4 ve 5. maddelerle bağlantısı bulunmadığı gibi, konuluştaki maksadı da farklıdır.

Öte yandan, yeni Kurumlar Vergisi Kanun Tasarısının madde metinlerinde kamu kuruluşu niteliğindeki meslek kuruluşlarına ait iktisadi işletmelerin kurumlar vergisi kapsamına alındığına ilişkin yeni bir hüküm yer almamakla birlikte, Kanun Tasarısının 2. madde gerekçesinde aynen şöyle denilmektedir.

*“..... vergi uygulamaları bakımında dernek olarak kabul edilen odalar, borsalar, meslek örgütleri ve bunların üst kuruluşları ile siyasi partiler, kurumlar vergisi kapsamında olmayıp söz konusu kuruluşların iktisadi işletmelerinin bulunması durumunda her hal ve takdirde kurumlar vergisine tabi olacaklardır.”*

Kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşlarının dernek sayılacağına ilişkin hükme kanun maddesinde yer verilmeyip de Kanun gerekçesinde yer verilmesi kanunilik ilkesi ile çelişmektedir. Kanun metninde sendikaların dernek sayıldığı açıkça belirtildiği gibi kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşlarının da “ dernek sayıldığı” kanunda açıkça belirtilmelidir. Kanunun kapsamının gerekçe ile genişletilmesi ilerde hukuki sorunların yaşanmasına neden olacaktır.

5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanuna göre kamu kurumu niteliğindeki meslek odalarına ait iktisadi işletmelerin kurumlar vergisi mükellefi sayılması mümkün değildir.

### **E-Meslek Odalarına İlişkin İktisadi İşletmeler Vergi Kapsamına Alınmalı Mıdır?**

Anayasamızın 135. maddesinde, kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları ve üst kuruluşların, belli bir mesleğe mensup olanların;

- Müşterek ihtiyaçlarını karşılamak,
- Mesleki faaliyetlerini kolaylaştırmak,
- Mesleğin genel menfaatlere uygun olarak gelişmesini sağlamak,
- Meslek mensuplarının birbirleri ile ve halk ile olan ilişkilerinde dürüstlüğü ve güveni hakim kılmak üzere meslek disiplini ve ahlakını korumak,

maksadı ile kanunla kurulan ve organları kendi üyeleri tarafından kanunda gösterilen usullere göre yargı gözetimi altında gizli oyla seçilen **kamu tüzel kişilikleri** oldukları belirtilmiştir. Ülkemizde Anayasamızın 135.maddesi çerçevesinde kurulmuş 10 adet meslek kuruluşu ve üst kuruluşu bulunmaktadır. (TOBB, TÜRMOB, TESK, TMMMOB, Barolar Birliği..... gibi)

İktisadi kamu müesseselerinin vergi kapsamına alındığı bir hukuki düzenlemede, kamu kurumu niteliğindeki meslek örgülerine ait iktisadi işletmelerin vergi kapsamı dışında tutulmaları için haklı nedenler var mıdır?

Bir meslek örgütü niteliğindeki sendikaların vergi uygulamasında dernek sayılarak bunların iktisadi işletmelerinin kurumlar vergisi mükellefi sayılması karşısında diğer meslek örgütlerine ait iktisadi işletmelerin kurumlar vergisi mükellefi kapsamı dışında tutulmalar savunulamaz. Ancak meslek odalarının kendi mensuplarına mesleki bilgilerini artırmak amacıyla giderlere katılım payı olarak aldıkları ücretlerin kurumlar vergisi dışında tutulmasında yarar vardır. (Bu nedenle, meslek içi eğitim faaliyetlerinin iktisadi işletme sayılmayacağı yasa da belirtilmelidir.)

Kanun koyucunun meslek odalarının iktisadi işletme vasfı kazanmasını öngörmediği açıktır. Keza, meslek odalarının giderlerinin üyelerinden tahsil edeceği “nispi ve maktu aidatlar ile diğer gelirlerden” karşılanması öngörülmüş olmakla birlikte, bazı meslek odalarının iktisadi işletme niteliğinde gelir getirici organizasyonlara sahip oldukları bilinmektedir.

### **G- Danıştay’ın Görüşü**

Ziraat odasının ihtirazi kayıtla verdiği Kurumlar Vergisi beyannamesi üzerine alınan kurumlar vergisini, “6964 sayılı kuruluş kanununun birinci maddesine göre ziraat odalarının „meslek hizmetleri görmek, ziraatın bağ, tarla, bahçe ziraatı, hayvancılık, ormancılık, zirai istihsal yetiştirme ve kıymetlendirme gibi her sahasında umumi menfaatlere uygun bir şekilde gelişmesine, mahsul kalitesinin iyileşmesine, müstahsilin kalkınmasına ve devletin ziraat program ve politikasının gerçekleşmesine çalışmak, ziraatta is ve meslek ahlak ve tesanüdü, her türlü ziraat işleriyle iştiğal edenlerin hak ve menfaatlerini korumaya çalışmak, diğer kanun ve tüzüklerle tahmil edilecek işleri yapmak üzere kurulan tüzel kişiliği haiz mesleki mahiyette kamu kuruluşu” olarak tanımladığı, 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 7/3. maddesi ise “kamu idare ve müesseseleri tarafından ilim, fen ve güzel sanatları ile tarım ve hayvancılığı öğretmek, yaymak, ıslah ve teşvik etmek maksadıyla işletilen müesseselerin

Kurumlar Vergisi'nden muaf olacağına amir olduğu cihetle, ziraat odasının da söz konusu madde hüküm içerisinde mütalaa edilerek Kurumlar Vergisi'nden muaf tutulması gerektiği; ayrıca ziraat odasının mesleki faaliyeti ile ilgili olarak ilaç, alet ve gübre alım satımı yapmasının ticaretle işgal ettiğini göstermeyeceği gerekçeleriyle, terhin eden Temyiz Komisyonu Kararı aynı gerekçelerle Danıştay 4. Dairesince de onaylanmıştır.<sup>5</sup>

Danıştay 4. Dairesi'nin kararına göre ziraat odaları "kamu idare ve müessesesi" niteliğindedir. Keza, KVK'nın 7/3. maddesindeki muafiyet sadece kamu idare ve müesseselerini kapsamaktadır. Bize göre meslek odaları birer kamu idare ve müessesesi değildir. Ayrıca, 7/3. maddenin parantez içinde açıklayıcı mahiyette hangi kuruluşların muafiyet kapsamında olduğu belirtilmiştir. Buna göre; okullar, okul atölyeleri, konservatuarlar, genel kütüphaneler, tiyatrolar, müzeler, sergiler, numune fidanlıkları, tohum ve hayvan ıslah ve üretme istasyonları, yarış yerleri, kitap, gazete ve mecmua yayınevleri ve emsali müesseseler kurumlar vergisinden muaf tutulmuşlardır. Ziraat Odalarının ilaç, alet ve gübre satışları bu kapsama girmez.

Özetle, Danıştay'ın Ziraat Odaları ile ilgili karar gerekçelerine katılmadığımı; ancak, meslek odalarına ait iktisadi işletmelerin kurumlar vergisi mükellefleri arasında sayılmadığı için kararın sonuç itibarıyla doğru olduğunu belirtmek isterim.

Danıştay 3. Dairesince Baro Yardımlaşma Sandığına ait lokal işletmeciliği ile ilgili olarak verilen bir kararda ise; 6207 Sayılı Avukatlar Yardımlaşma Kanununun 26. maddesine dayanılarak kurulan "Baro Yardımlaşma Sandığı" tüzel kişiliğinin 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 7/9. maddesine göre diğer sosyal yardım kuruluşları gibi kurumlar vergisinden muaf olduğu ancak, sandık tüzel kişiliğine ait veya bağlı yan kuruluşları kapsayıp kapsamadığının KVK'nun 1. maddesinin (D) bendi ile 4 ve 5. maddelerine göre belirlenmesi gerektiği belirtilerek; Baro Yardımlaşma Sandığı tarafından yürütülen lokal işletmeciliği faaliyetinin iktisadi işletme sayılması ve elde edilen gelirin kurumlar vergisine tabi tutulması gerektiğinden aksi yolda verilen mahkeme kararının bozulmasına karar verilmiştir.<sup>6</sup>

Danıştay bu kararında, Baro Yardımlaşma Sandığına ait lokal işletmesini KVK'nun 1. maddesinin (D) bendinde belirtilen dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmelerin vergi mükellefi kabul edildiği ve 5. maddesinde bu tür işletmelerin tanımının yapıldığı, dernek ve vakıflara ait veya bağlı olup 4. maddede yazılı koşulları taşıyan işletmelerin bu kuruluşların iktisadi işletmeleri sayıldığından bahisle Baro Yardımlaşma Sandığına ait lokal işletmesini kurumlar vergisi mükellefi olarak değerlendirmiştir. Kanunla kurulan bir sandığın dernek veya vakıf gibi değerlendirilmesini vergi hukukunun temeli sayılan kanunilik ilkesi ile açıklamak mümkün değildir.

## **H- Türkiye Şoför ve Otomobilciler Federasyonunun İktisadi İşletmesinin Özel Durumu**

2918 sayılı Karayolları Trafik Kanunu'nun 3538 sayılı kanunla değişik, 131. maddesinde, trafik şube büro ve sürücü kurslarında kullanılacak basılı kağıtlar ile plakaların Türkiye Şoförler ve Otomobilciler Federasyonunca bastırılacağı, bedellerinin İçişleri Bakanlığı ile Bayındırlık ve İskan Bakanlığı ve Türkiye Şoförler ve Otomobilciler Federasyonunca birlikte tespit edileceği, elde edilecek net gelirin %60'nın Trafik Hizmetleri

<sup>5</sup> Dn. 4. Dairesi'nin 18.9.1975 gün ve E:1975/534; K:1975/2391 sayılı kararı.

<sup>6</sup> Danıştay 3. Dairesinin 19.11.1988 Tarih ve E: 1997/1777; K: 1998/4096 sayılı Kararı

Geliştirme Fonu'na tevdi olunacağı, kalanının Türkiye Şoförler ve Otomobilciler Federasyonu'na ait olacağı belirtilmiştir.

KVK'nın 7/19. maddesinde ise, “münhasıran 13.10.1983 tarih ve 2918 sayılı Karayolları Trafik Kanunu'nun 131. maddesinde yer alan basılı kâğıt ve plakaların satış faaliyetinde bulunan müesseseler Kurumlar Vergisi'nden muaf” tutulmuşlardır.

Türkiye Şoförler ve Otomobilciler Federasyonunca basımı yapılan kâğıt ve plakaların iktisadi işletme olduğu kabul edilerek kurumlar vergisinden muaf tutulurken, diğer meslek odalarına kendi kuruluş kanunlarınınca verilen ödevlerin yerine getirilmesi için oluşturulan benzer niteliğindeki iktisadi faaliyetlerin iktisadi işletme niteliğinde görülmemesi, bu alandaki vergi uygulamasında yaşanan ilkesizliği göstermektedir.

### **F- Maliye Bakanlığı'nın Görüşü**

Maliye Bakanlığınca Eczacılar Odasına verilen bir özalgede ise, Türk Eczacılar Birliği'nin 6643 sayılı Kanunla kurulduğu ve **tüzel kişiliğe sahip kamu kurumu niteliğinde** olduğu, Eczacılar Odası tarafından işletilen lokalin kamu kurumu niteliğindeki Birliğe bağlı ticari bir işletme olduğundan, bu işletmenin Kurumlar Vergisi'ne tabi bulunduğu belirtilmiştir.<sup>7</sup>

Maliye Bakanlığı bir özalgesinde, 2820 Sayılı Siyasi Partiler Kanunu'nun 121. maddesinin (1) numaralı bendinde “ Türk Medeni Kanunu ile Dernekler Kanununun ve dernekler hakkında uygulanan diğer kanunların bu kanuna aykırı olmayan hükümlerinin siyasi partiler hakkında da uygulanacağı” hükmüne atıfta bulunarak, siyasi partilerin vergi uygulaması bakımından dernek statüsünde olduğunun kabulü gerektiği görüşü ile siyasi partiye ait lokal işletmesinin iktisadi işletme olarak kurumlar vergisine tabi olduğunu belirtmiştir.<sup>8</sup>

Maliye Bakanlığı, Kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşlarının vergi uygulamalarında dernek sayıldığından bahisle bu kuruluşlara ait iktisadi işletmeleri dernek, vakıf veya sendikalara ait iktisadi işletmeler gibi kurumlar vergisi mükellefi saymaktadır. Bakanlık bu iddialarını 5253 sayılı Dernekler Kanunu'nun (Eksi 2908 sayılı Kanunun 92. maddesi) 35. maddesi hükmüne dayandırmaktadır. Bu hükme göre, “Bu Kanunun (Dernekler Kanunu) 19, 20, 23, 26, 28, 29, 30 ve 31. maddeleri özel kanunların da hüküm bulunmamak kaydıyla kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları ile işçi ve işveren sendikaları ve üst kuruluşları için de ceza hükümleriyle birlikte uygulanır.” hükmüdür. 35. maddede söz geçen madde hükümleri incelendiğinde, meslek örgütlerinin vergi uygulamasında dernek sayılacağına ilişkin hüküm yoktur. Sadece 26. maddedeki, “Derneklerin, tüzüklerinde gösterilen amaçları gerçekleştirmek üzere eğitim ve öğretim faaliyetleri için yurt, pansiyon üyeleri için lokal açmaları ve lokallerinde alkollü içki kullanılması ile bu tesislerin işletilmesi mülki idare amirinden izin alınmasına bağlıdır” hükmü, kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları için de kıyasen uygulanacaktır.

<sup>7</sup> M.B. Özalgesi 18.2.1986 tarih ve 2601017-579 sayılı (Ş. Kızılot, Danıştay Kararları ve Özalgeler; Cilt:2, Sy: 2932)

<sup>8</sup> M.B'nın 2.9.1997 gün ve GEL: 051/5107-22/37144 sayılı özalgesi. Ş. KIZILOT,age Yaklaşım Yayınları Cilt :4 Sy:378

Dernekler Kanunu'nun 35. maddesinde sözü geçen maddelerin başlıkları aşağıdaki gibi olup, **hiçbir madde hükmünde kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşlarının vergi uygulamasında dernek sayılacağına ilişkin hüküm yoktur.** Aynı husus eski 2908 sayılı Kanun için de geçerlidir.

Mad 19- Beyanname Verme Yükümlülüğü Ve Denetim.

Mad 20- Kolluk Kuvvetlerinin Yetkileri

Mad 23- Genel Kurul Toplantısı Ve Organlara Seçilenlerin İdareye Bildirilmesi

Mad 26- Derneklerin İzinle Kurulabileceği Tesisler

Mad 28- Dernek Adları

Mad 29- Bazı Ad Ve İşaretleri Kullanma Yasağı

Mad 30- Kurulması Yasak Olan Dernekler Ve Yasak Faaliyetler

Mad 31- Kayıt Ve Yazışma Dili

Kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları Kanunla kurulan kamu tüzel kişiliği olduğu halde dernekler (kanunla kurulan bazı dernekler hariç) kanunla değil, kurucularının isteği doğrultusunda kurularak tüzel kişilik kazanmaktadır. Bu kuruluşların dernek sayılması gerek Anayasamızda yer alan hükümler gerekse kendi kuruluş kanunlarındaki hükümler karşısında “dernek” sayılmalarına imkan vermemektedir.

Anayasamızın 135. maddesi gereğince kanunla kurulan meslek kuruluşlarını “kamu idaresi saymak” da mümkün değildir. Bu kuruluşların kuruluş amaçları, görevleri, yönetim ve denetim organlarının oluşumu ve bütçe uygulamaları dikkate alındığında birer **kamu kurumu** olmadıkları anlaşılmaktadır. Bunların kamu kurumu niteliğinde sayılmaları yaptırım güçlerini artırmak olmalıdır.

Kurumlar Vergisi Kanununda hangi kurum veya kuruluşlara ait iktisadi işletmelerin kurumlar vergisinin kapsamına gireceği kanunda düzenlenmiştir. Söz konusu düzenlemeler vergi hukukunda **kanunilik ilkesinin** gereğidir. Verginin konusuna girmeyen kişilerden vergi istenmesi Vergi Usul Kanununun Mükellef ve Vergi Sorumlusu başlıklı 8. maddesi hükmüne de aykırıdır. Keza, vergi kanunlarında kendine vergi borcu yüklenmeyen gerçek veya tüzel kişiden vergi istenmesi mümkün değildir. Vergi kanunlarının sistematığına göre verginin mükellefinin kimler olduğunun hiçbir tereddüte meydan vermeyecek şekilde kendi kanununda açıkça belirtilmelidir. Kanun metninde yer alması gereken bir hükmün kanun gerekçesine konularak vergi konulması kanunların açıklık prensibine de aykırıdır.

## II- KATMA DEĞER VERGİSİ YÖNÜNDEN

3065 sayılı KDV Kanunu'nun 1. maddesine göre Türkiye'de yapılan ticari, sınaî, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyetler çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetler ile her türlü mal ve hizmet ithalatı KDV'ne tabidir.



Anılan kanunun birinci maddesinin 3/g bendinde ise, "...genel ve katma bütçeli idarelere, il özel idarelerine, belediyeler ve köyler ile bunların teşkil ettikleri birliklere, üniversitelere, dernek ve vakıflara, **her türlü mesleki kuruluşlara ait veya tabi olan veyahut bunlar tarafından kurulan veya işletilen müesseseler** ile döner sermayeli kuruluşların veya bunlara ait veya tabi diğer müesseselerin ticari, sınaî, zirai ve mesleki faaliyetlerinden doğan teslim ve hizmetler katma değer vergisinin konusuna dahil edilmiştir.

Ayrıca anılan kanunun 1. maddesinin dördüncü fıkrasında, "ticari, sınaî, zirai faaliyet ile serbest meslek faaliyetinin devamlılığı, kapsamı ve niteliği Gelir Vergisi Kanunu hükümlerine göre; Gelir Vergisi Kanununda açıklık bulunmadığı hallerde, Türk Ticaret Kanunu ve ilgili diğer mevzuat hükümlerine göre tayin ve tespit edileceği; beşinci fıkrasında ise, "bu faaliyetlerin kanunların veya resmi makamların gösterdiği gerek üzerine yapılmasının, bunları yapanların hukuki statü ve kişiliklerinin Türk tabiiyetinde bulunup bulunmamasının, ikametgâh ve işyerlerinin yahut kanuni merkez veya iş merkezlerinin Türkiye'de olup olmamasının işlemlerin mahiyetini değiştirmeyeceği, vergilendirmeye mani teşkil etmeyeceği hükme bağlanmıştır.

Konuyla ilgili olarak yayımlanan 11 no'lu KDV Genel Tebliği'nin (E) bölümünde, KDV Kanunu'nun 1. maddesinin 3. fıkrasının (g) bendinde sayılan kurum ve kuruluşların, kuruluş amaçlarına uygun teslim ve hizmetlerinin KDV Kanunu kapsamına girmediğinden, katma değer vergisine tabi olmayacakları, bu kuruluşlar iktisadi işletme niteliği taşımadığından sahip oldukları gayrimenkullerin kiralanması işlemlerinin de vergiye tabi olmayacağı; ancak GVK'nın 70. maddesi kapsamına giren diğer mal ve hakların kiralanması işlemleri ile bu kuruluşlarca gerçekleştiren her türlü ithalatın vergiye tabi olacağı **mesleki kuruluşların üyelerinden aldığı kayıt ve tasdik ücretlerinin de vergiye tabi tutulmayacağı**, söz konusu kuruluşlara ait veya tabi olan veya bunlar tarafından kurulan ve işletilen müesseseler ile döner sermayeli kuruluşların iktisadi işletme olarak mütalaa edilerek bunların ticari, sınaî, zirai ve mesleki faaliyetlerinin vergiye tabi olacağı belirtilmiştir.<sup>9</sup>

KDV Kanununun 17/2 . maddesine (e) bendi olarak eklenen ve 31.07.2004 tarihinden itibaren yürürlüğe giren hükme göre, " kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşlarının, kanunlarla kendilerine verilen görev gereği kuruluş amaçlarına uygun ruhsat, izin, onay ve benzeri hizmetler ile bu hizmetlerle ilgili olarak kullanılacak basılı kağıtların bu kuruluşlar tarafından teslimi ( motorlu taşıtlar tescil plaka teslimleri hariç) " katma değer vergisinden istisna edilmiştir. 11 nolu KDV Genel Tebliğinde kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşlarının ruhsat, izin, onay ve benzeri hizmetlerle ilgili basılı kağıt satışlarının katma değer vergisine tabi olmadığı belirtilmiş olmasına rağmen 20 yıl sonra bu konunun kanun hükmüne bağlanmasına ihtiyaç duyulduğu anlaşılmaktadır.<sup>10</sup>

KDV Kanunu'nun 1. maddesinden 3/g fıkrasının dikkatle incelenmesinden de görüleceğinden üzere, kamu kurumu niteliğindeki mesleki kuruluşlara ait veya tabi olan müesseselerin ticari, sınaî, zirai ve mesleki nitelikteki teslim ve hizmetleri KDV'ye tabi tutulmuştur. Esasen Kanunu'nun 3/g bendindeki ifade 1/1 bendindeki ifadenin tekrarından ibarettir.

11 nolu Tebliğde geçen "kuruluş amacına uygun" teslim ve hizmetlerin KDV'ye tabi olmayacağı ifadesi kanun metninde yoktur. Böyle bir kriterin 1. maddenin beşinci fıkrasındaki, "bu faaliyetlerin kanunların veya resmi makamların gösterdiği gerek üzerine

<sup>9</sup> 11 nolu KDV Genel Tebliği 09.01.1985 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

<sup>10</sup> 11 nolu KDV Genel Tebliği 09.01.1985 Tarihli Resmî Gazetede yayımlanmıştır.

yapılması bunları yapanların hukuki statüleri ve kişilikleri”nin vergilendirmeye etki etmeyeceği hükmüyle çeliştiği açıktır. 5228 sayılı kanunla 17/2. maddeye eklenen (e) bendinin gerekçesi de bu olmalıdır. Söz konusu düzenleme ile olası tereddütler giderilmiştir.

Sonuç olarak, kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşlarının, kanunlarla kendilerine verilen görev gereği ve kuruluş amaçlarına uygun ruhsat, izin, onay ve benzeri hizmetleri ile bu hizmetlerle ilgili olarak kullanılacak basılı kâğıtların teslimi katma değer vergisinden istisna edilmiştir. Ancak, bu kuruluşların iktisadi işletme niteliğindeki faaliyetleriyle ilgili teslim ve hizmetleri katma değer vergisine tabi olacaktır.

Buradaki kritik ifade “benzeri hizmetler” ibaresidir. Benzeri hizmetlerin ruhsat, izin, onay gibi mesleki faaliyetin yürütülmesi için zorunlu tescil ve belgelendirme hizmetleriyle sınırlı tutulması gerektiği anlaşılmaktadır. Örneğin; meslek kuruluşunun amacına uygun olmakla birlikte eğitim hizmetleri, kitap, gazete, dergi, ilaç, gübre v.b. satışları katma değer vergisine tabi tutulmalıdır. Ancak, söz konusu teslim ve hizmetlerin iktisadi işletme niteliği taşımaması yani arazi nitelik taşıması veya kanunlarla kendilerine verilen görev gereği ve kuruluş amacına uygun olması halinde, yürütülen faaliyet ticari, zirai veya mesleki bir faaliyet kapsamında değerlendirilemeyeceğinden bunlar için katma değer vergisi de söz konusu olmayacaktır. Örneğin, Maliye Bakanlığı Esnaf ve Sanatkarlar Odalarının basit usule tabi olanların kayıtlarını tutmaları karşılığında aldıkları ücretlerin, KDV Kanunu’nun 17/2-e maddesi uyarınca katma değer vergisinden istisna tutulacağı görüşündedir.<sup>11</sup>

---

<sup>11</sup> 98 no’lu KDV Genel Tebliği