

Azınlık Vakıflarının Vergilendirilmesine Bir Bakış*

Cenker Göker**

ÖZET

Avrupa Birliği müzakerelerinde üyelik için zorunlu temel şartlardan biri 1993 yılında Kopenhag'da kabul edilen Kopenhag Kriterleri'dir. Söz konusu kriterler içinde azınlıkların korunması şartı da mevcuttur. Hukukun tüm alanlarında olduğu gibi vergi hukuku alanında da azınlıkların korunması ve ülkede yaşayan diğer tüm vatandaşlar gibi eşit bir biçimde vergilendirilmesi hukuk devletinin görünümülerinden birini teşkil etmektedir. Kurumlar Vergisi Kanunu'nda yer alan bir hükmün bu açıdan irdelenmesi gerekmektedir. Çalışma, salt bir teknik vergi hukuku niteliği taşımamakta; aksine azınlıkların korunması anlamında Kurumlar Vergisi Kanunu'nda yer alan ve sadece iki kelimededen oluşan bir ifadenin irdelenmesi bağlamında bir eşitsizliğin mevcut olup olmadığı sorgulanmaktadır.

Anahtar Kelimeler: *Azınlık Vakıfları, Kurumlar Vergisi, Azınlık Vakıflarının Vergilendirilmesi, Vergi Hukukunda Eşitlik.*

A View to Assessment of Minority Foundations

ABSTRACT

The Copenhagen criteria, accepted at 1993, set the minimum requirements for candidate countries to the European Union membership. Among these criteria are, the respect for and protection of minorities. Within the framework of tax law, just like in all other legal branches, protection of minorities occupies a central role by providing the citizens with the opportunity of living in a state governed by the rule of law. This is the reason why it is necessary to investigate one relevant provision set forth in the Turkish Corporate Tax Code. However, the following article should not be taken as a pure technical study of tax law. Instead, this study is an attempt to demonstrate the need for an amendment to the mentioned provision.

Keywords: *Minority Foundations, Corporate Taxation, Taxation of Minority Foundations, Equality at Tax Law.*

* Bu makale hakem incelemesinden geçmiştir.

** Araştırma Görevlisi, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Vergi Hukuku Ana Bilim Dalı.

I - Genel Olarak

Avrupa Birliği üyelik müzakereleri sürecinde Türkiye'nin karşılaştığı zorlukların başında "eşitlik" kavramı yer almaktadır. Çalışmamızda azınlık vakıflarının vergilendirilmesi çatısı altında, söz konusu vakıfların kurumlar vergisi anlamında herhangi bir eşitsizliğe maruz kalıp kalmadıkları kısaca incelenmeye çalışılacaktır.

Türk Vergi Sisteminde birer tüzelkişilik olan vakıfların vergilendirilip vergilendirilmeyeceğine ilişkin belirleme Kurumlar Vergisi Kanunu'ndadır. Anılan Kanun'da yükümlüler arasında vakıflar yer almakla birlikte "vakıflara ait iktisadi işletmeler" in kurumlar vergisi yükümlüsü olduğu hüküm altına alınmıştır. Dolayısıyla, kurumlar vergisinin yükümlüsü vakıflar değil onlara ait olan iktisadi işletmelerdir. Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 2. maddesinin 5. fıkrasına göre: "**Dernek veya vakıflara ait iktisadi işletmeler: Dernek veya vakıflara ait veya bağlı olup faaliyetleri devamlı bulunan ve bu maddenin birinci ve ikinci fıkraları dışında kalan¹ ticarî, sınaî ve zirai işletmeler ile benzer nitelikteki yabancı işletmeler, dernek veya vakıfların iktisadi işletmeleridir. Bu Kanunun uygulanmasında sendikalar dernek; cemaatler² ise vakıf sayılır.**" Aynı şekilde 6. fıkrasında da "**Dernek veya vakıflara ait iktisadi işletmelerin 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 veya kârın kuruluş amaçlarına tahsis edilmesi bunların iktisadi niteliğini değiştirmez**" hükmü yer almaktadır.

Bu düzenlemelerden, azınlık vakıflarının diğer tüm vakıflar gibi kurumlar vergisinin yükümlüsü olmadığı sonucu çıkmaktadır. Kurumlar vergisinin yükümlüsü, eğer varsa vakfa ait iktisadi işletme olacaktır. Bu noktada konunun eşitliğe aykırı bir durum oluşturmadığı açıkça gözükmektedir.

1 Söz konusu fıkralarda sermaye şirketleri ve kooperatiflerden bahsedilmektedir.

2 Kurumlar Vergisi Kanunu'nda adı geçen "Cemaat" teriminden, Lozan Anlaşması ile Türkiye Cumhuriyeti'nin azınlık olarak tanıdığı Rum, Ermeni ve Musevi vatandaşlar anlaşılmaktadır.

II - Kurumlar Vergisi Kanunu'nda Cemaatlerin Vakıf Hükmünde Sayılmasının Anlamı

5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 10.06.1949 tarihli Resmi Gazetede yayınlanan ve 01.01.1950 tarihinde yürürlüğe giren ilk halinde cemaatlere (azınlıklara) ilişkin hiçbir hüküm bulunmamaktaydı³. Dolayısıyla, eşitliğe aykırı durum da mevcut değildi.

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 hükmündedir)**" 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 Gazetede yayınlanan 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 vermiştir.

Yukarıda da belirtildiği üzere vakıflar Türk vergi sistemi bakımından Kurumlar vergisinin mükellefi değildirler, mükellef olanlar bu vakıflara ait iktisadi işletmelerdir.

Söz konusu hükümlerin vergi hukuku açısından anlamı cemaatlere ait pek çok vakıf ve bu vakıflara ait iktisadi işletmeler bulunması, bu sebeple bunların da diğer vakıflara ait iktisadi işletmeler gibi vergilendirilmesi gerektiği olarak belirtilebilir.

Fakat vergi hukuku açısından değil tüm hukuk sistemi açısından baktığımızda ilginç bir nokta dikkati çekmektedir. Sadece kendisine ait bir iktisadi işletmesi olan bir vakıf söz konusu olduğunda bu işletme için söz konusu olan mükellefiyet, cemaatler bakımından

3 Göker, Cenker, Türk Hukukunda Dernek ve Vakıflara Ait İktisadi İşletmelerin Vergilendirilmesi, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Ankara, 2004, s.53.

farklılık arz etmektedir. Şöyle ki, Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 2. maddesi 5. fıkrasında “... **cemaatler ise vakıf sayılır.**” denilmektedir. Bu hükümle ortaya şu ilginç sonuç çıkmaktadır. Medeni hukuk anlamında dernekler, kişilerin oluşturduğu, vakıflar ise malların bir araya gelerek oluşturduğu tüzelkişiliklerdir. Ancak Kurumlar Vergisi Kanunu birer insan topluluğu olan azınlıkları, birer mal topluluğu olan vakıflarla bütünselleştirerek düzenlemektedir. Bir cemaat, yani Türkiye Cumhuriyeti vatandaşı olan Rum, Ermeni veya Musevi vatandaşlar topluluğu sadece cemaat olmaları nedeniyle Kurumlar Vergisi anlamında vakıf hükümlerine tabi olmaktadır. Kavramlar arasında bir karışıklık olduğu ilk bakışta bile görülmektedir. Buna rağmen konuyu düzeltmekle ilgili herhangi bir girişim bugüne kadar yapılmış değildir.

Oysa cemaatlerin vakıf hükmünde olmasının vergisel amacı vergi tabanını genişletmek amaçlı olabilir. Ne var ki, vergi tabanını genişletmek yerine aslında mükellef olmayan bir grup tümünden mükellef yapılmaktadır. Bu 1982 Anayasanın 10. maddesindeki eşitlik ilkesine aykırılık teşkil etmektedir. Bu durumun düzeltilmesi gerekmektedir.

Buna rağmen bu hükmün pratik bir sonucu olması da mümkün gözükmemektedir. Şöyle ki, bu hüküm vesilesiyle herhangi bir tarihyata gidilemeyecektir, çünkü böyle bir tarihyata konu olacak mükellefler Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 1. maddesinde sayılmıştır. Herhangi bir cemaatin kurumlar vergisinin kapsamına giren bir faaliyeti olduğunda tarihyat cemaate ve/veya cemaate ait vakfa değil onun iktisadi işletmesine yapılabilir. Dolayısıyla eşitliğe aykırı bir sonuç doğması düşünülemez.

Ayrıca, burada sorgulanması gereken konu, cemaat terimi ile ne anlaşılması gerektiğidir. Cemaat ile genel bazda azınlık toplulukları anlaşılabilir. Ancak olası bir tarihyatın muhatabı kim olacaktır. Burada sorgulanan cemaatlere ait vakıflar değil, cemaatlerin vakıf sayılması olduğundan tüm cemaatin bir iktisadi işletme meydana getiren faaliyetleri sonrasında kurumlar vergisi anlamında vakfa ait bir iktisadi işletme mi söz konusu olacaktır? Yoksa cemaatin sadece bir kısmının bazı faaliyetleri ile vakıflara ait bir iktisadi işletmenin olduğundan bahsedilebilecekse, tarihyat tüm cemaate mi yoksa faaliyetleri ile iktisadi işletme faaliyetini oluşturan kişilere mi yönelecektir ve tüm bunları sonunda gerçekten bir tarihyat söz konusu olabilecek midir?

Gerçekten de konunun karmaşıklığı ortadadır. Öyle ki eşitliğe aykırı bir hüküm mevcuttur, buna rağmen bu hükmün pratik sonucunun doğması, dolayısıyla bir eşitsizlik yaratması da imkânsızdır.

Özetle, yapılması gereken “cemaatler ise vakıf sayılır” gibi azınlık hakları açısından bir muğlaklık yaratan bu ifadenin Kanun'dan çıkartılması olmalıdır. Zaten cemaatler vakıf hükmünde olmasa bile herhangi bir iktisadi işletme olduğunda bu işletmenin gelirleri Kurumlar Vergisi veya Gelir Vergisi Kanunu'na tabi olabilecektir. Dolayısıyla uygulama kabiliyeti olmayan ancak orada bulunması bir eşitsizlik yaratan hüküm kaldırılarak, eşitlik mutlak anlamda sağlanmalıdır.

III - Sonuç

Türk hukukunda azınlıklara ait vakıfların vergilendirilmesinin Avrupa Birliği'ne üye olabilmek için gerekli olan koşulların belirlendiği Kopenhag Kriterleri açısından irdelenen bu çalışma ile şu sonuçlara ulaşılmaktadır. Kopenhag Kriterlerinden biri olan azınlık haklarına saygı, onlara ayrımcı muamele yapmama ve eşitliğin sağlanması bakımlarından azınlık vakıflarına ayrımcı muamele yapılması sorununu doğuracak bir hukuki düzenleme bulunmamaktadır.

Eşitliğe aykırı olmasa bile vergi hukuku sistematigine aykırı biçimde cemaatlerin (azınlıkların) vakıf hükmünde sayılması hatalı bir düzenleme olarak görülebilir. Bunun düzeltilmesi amacıyla kanunda yer alan bu cümle çıkartıldığında sorun da çözümlenmiş olacaktır. Gerçi sorunlu cümlelerin uygulanma kabiliyeti bulunmadığı için eşitliğe aykırı bir sonuç doğması mümkün değildir. Buna rağmen azınlık haklarına saygının bir göstergesi olarak cümlelerin kanundan çıkartılması doğru olacaktır.

Türkiye'nin çağdaş, demokratik, laik, sosyal bir hukuk devleti olduğunu göstermesi bakımından, vergi hukuku gibi teknik bir hukuk dalında da azınlık haklarına saygının gerçekleşmesi önem taşıyan bir konudur. Varlık Vergisi⁴ gibi bir lekenin mevcudiyeti de yukarıda irdelenen hususların önemini bir kez daha ortaya koymaktadır.

4 Varlık Vergisi, II. Dünya savaşı koşullarında yarattığı yüksek karlılığı vergilendirmek amacıyla çıkartılan ve mükelleflerin din esasına göre gruplandırıldığı bir vergi idi. Verginin ekonomik getirisinden çok siyasal tarihe bıraktığı izler, vergi hukukunun araç olarak kullanılmasının da etkisiyle çalışmanın hassasiyetinde etkilidir. Varlık Vergisi hakkında ayrıntılı bilgi için bkz. Ökte, Faik, Varlık Vergisi Faciası, Nebioğlu Yayınevi, İstanbul, 1951.