

YARGI BÖLÜMÜ

Danıştay Kararı

Danıştay Başkanlığından :

Esas No : 1992/2

Karar No : 1994/2

ÖZÜ : 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 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu hükümleri karşısında iktisadi işletme sayılması ve bu nedenle elde ettikleri gelirin Kurumlar Vergisine tabi tutulması gerektiği hakkında.

İÇTİHA TLAR I BİRLEŞTİRME KURULU KARARI

Derneklerin, üye ödentileri, bağışlar, bazen kamu yardımı ve üyelerin bizzat çalışmaları gibi öz kaynakları dışındaki gelir sağlayıcı faaliyetleri ile vakıfların, ziraat odasının ve Polis Bakım ve Yardım Sandığının işlettiği polis pazarlarının benzer nitelikteki faaliyetlerinin, 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu hükümleri karşısında iktisadi işletme niteliğinde sayılıp sayılmayacağı ve elde edilen gelirin Kurumlar Vergisine tabi tutulup tutulmayacağı konularında Danıştay Dördüncü Dairesinin kendi kararları ile Danıştay Dördüncü ve Üçüncü Daire kararları arasındaki aykırılığın içtihadın birleştirilmesi yolu ile giderilmesi Danıştay Dördüncü Dairesince istenilmiş bulunduğundan, rapörtör üyenin raporu, konu ile ilgili kararlar ve yasal düzenlemeler incelendikten ve Başsavcının düşüncesi ve sözlü açıklamaları dinlendikten sonra gereği düşünüldü:

İsteme Konu Olan Kararlar :

Türkiye Turing ve Otomobil Kurumunun Türkiye'ye geçici olarak gelen taşıtların triptik belgelerini düzenlemek, Türkiye'den geçici olarak çıkarılan taşıtların gümrük çıkış karnelerini vermek suretiyle ücret karşılığı yaptığı hizmetlerin iktisadi işletme niteliğinde bulunduğu kabul edilerek dernek adına 1981 ve 1982 takvim yılları için Kurumlar Vergisi tahakkuk ettirilmiştir. Bu vergiler hakkında çıkan uyumsuzlukta vergi mahkemesince, dernek faaliyetinin piyasa işletme ekonomisi kurallarına göre sunulmayıp kamu düzeni içinde sunulduğu, bu hizmet nedeniyle ücret alınmasının yapılan faaliyetlerin 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu hükümleri uyarınca iktisadi işletme niteliği kazanmasına neden olamayacağı, dolayısıyla elde edilen gelirin vergiye tabi tutulamayacağı gerekçesiyle tahakkukların terkinine karar verilmiştir. Bu kararlara karşı yapılan temyiz istemi üzerine Danıştay Dördüncü Dairesinin 25/11/1987 günlü ve E: 1986/2130, K: 1987/3494, E: 1985/2128, K: 1987/3493 sayılı kararlarıyla mahkeme kararları yerinde görülerek temyiz istemlerinin reddine karar verilmiş, vaki düzeltme istemleri de reddedilerek kararlar kesinleşmiştir. Aynı dernek adına 1987 ve 1988 takvim yılları için aynı nedenle tahakkuk ettirilen Kurumlar Vergisi hakkında çıkan uyumsuzlukta ise vergi mahkemesinin terkin kararları Danıştay Dördüncü Dairesinin 16/1/1992 günlü ve E: 1989/131, K: 1992/73 sayılı ve 2/4/1992 günlü ve E: 1990/438, K: 1992/1333 sayılı kararlarıyla, davacı kurumun ücret karşılığında triptik ve diğer belgeleri düzenlemek suretiyle yaptığı faaliyetlerin iktisadi işletme sayılarak elde edilen gelirin vergilendirilmesi gerektiği gerekçesiyle bozulmuştur. Bu kararlara karşı yapılan düzeltme istemleri de aynı Dairece reddedilmiştir.

Öte yandan yabancı dil kursu düzenleyen ve bununla ilgili kitap satışı yapan bir dernek adına salınan Kurumlar Vergisi, Vergi Mahkemesince derneğin amacını gerçekleştirmek için düzenlenmiş olduğu kurslardan ücret almasının lisan kursunun iktisadi işletme olduğu sonucunu doğurmayacağı gerekçesiyle terkin edilmiş, bu karara karşı yapılan temyiz istemi Danıştay Üçüncü Dairesinin 23/11/1990 günlü ve E: 1988/2610, K: 1990/3253 sayılı kararıyla yerinde görülmeyle temyiz isteminin reddine karar verilmiştir. Benzer bir derneğin aynı nitelikteki faaliyeti nedeniyle elde ettiği gelirin vergilendirilip vergilendirilmeyeceği konusunda doğan uyuşmazlıkta ise Danıştay Dördüncü Dairesinin 22/11/1991 günlü ve E: 1990/3619, K: 1991/3723 ve 23/12/1991 gün ve E: 1988/5610, K: 1991/4677 sayılı kararlarıyla özel okullar gibi devamlı olarak lisan eğitimi ve öğretimi yapan derneğin Türk Ticaret Kanununun 11 inci ve 12 nci maddesinin 6 ncı bendi hükümleri karşısında sözkonusu faaliyetlerinin iktisadi işletme sayılarak elde edilen gelirin vergilendirilmesi gerektiği gerekçesiyle vergi mahkemesi kararları bozulmuştur.

Bir spor kulübünün kâr amaçlı iktisadi bir işletme niteliği taşıması nedeniyle işlettiği kafeterya, büfe, düğün salonu ve fotoğrafçılık gelirlerinden dolayı Kurumlar Vergisi mükellefi olmaması gerektiğine dair vergi mahkemesi kararı, Danıştay Üçüncü Dairesinin 28/6/1988 günlü ve E: 1987/2289, K: 1988/1934 sayılı kararıyla uygun görülerek temyiz isteminin reddine karar verilmiş, aynı spor kulübünün aynı türdeki faaliyetlerinin iktisadi işletme niteliğinde sayılacağı Danıştay Üçüncü Dairesinin 6/4/1993 günlü ve E: 1992/2775, K: 1993/1297 sayılı kararıyla kabul edilmiştir.

Polis Bakım Yardım Sandığının işlettiği polis pazarlarının Kurumlar Vergisine tabi tutulmaması gerektiği Danıştay Dördüncü Dairesinin 18/12/1986 günlü ve E: 1985/3561, K: 1986/4078 sayılı kararıyla kabul edilmiş, aynı Dairenin 21/2/1991 günlü ve E: 1988/2876, K: 1991/708 sayılı kararıyla ise aynı polis pazarlarının iktisadi işletme kapsamında olduğu görülerek gelirlerinin Kurumlar Vergisine tabi tutulmasına karar verilmiştir.

Şoförler ve Otomobilciler Derneğinin basılı evrak alımı, satımı ve plaka yaptırılıp satılması faaliyetinin iktisadi işletme niteliğinde bulunmadığı Danıştay Üçüncü Dairesinin 23/2/1990 günlü ve E: 1989/1401, K: 1990/650 sayılı kararıyla kabul edilmiş, Ziraat Odasının mesleki faaliyeti ile ilgili olarak ilaç, alet ve gübre alım satımı, Dördüncü Dairenin 15/6/1989 günlü ve E: 1987/144, K: 1989/2790 sayılı kararıyla iktisadi işletme kapsamında görülmüştür. Ayrıca Dördüncü Dairenin 24/3/1987 günlü ve E: 1985/2698, K: 1987/1033 sayılı kararıyla vakfa ait gayrimenkullerden elde edilen gayrimenkul sermaye iradının Kurumlar Vergisine tabi olduğu kabul edilmiş, aynı Dairenin 18/4/1988 günlü ve E: 1986/4596, K: 1988/1562 sayılı kararıyla da bir vakfın basurup satışı kitaplardan elde ettiği gelirin vergilendirilmesi gerektiğine karar verilmiştir.

Konu İle İlgili Yasa Maddeleri :

I — 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 2362 sayılı Kanunla değişik 1 inci maddesi: Aşağıda yazılı kurumların kazançları Kurumlar Vergisine tabidir.

A — Sermaye Şirketleri;

B — Kooperatifler;

C — İktisadi Kamu Müesseseleri;

D — Dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmeler;

E — (3239 sayılı Kanunla eklenen bent) iş ortaklıkları;

Bu Kanunun tatbikatında sendikalar dernek; Cemaatler vakıf hükmündedir.

Kurum kazancı, Gelir Vergisi mevzuuna giren gelir unsurlarından terekküp eder.

II — 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 199 ve 2362 sayılı Kanunlarla değişik üçüncü maddesi:

Devlete, özel idarelere, belediyelere ve diğer kamu idarelerine ve müesseselerine ait veya tabi olup faaliyetleri devamlı bulunan ve birinci maddenin (A) ve (B) işaretli bentleri haricinde kalan ticari, sınai ve zirai işletmeler iktisadi kamu müesseseleridir.

Bunların kazanç gayesi gütnemeleri, faaliyetin kanunla tevdi edilmiş görevler arasında bulunması, tüzel kişiliklerinin olmaması, müstakil muhasebeleri ve kendilerine tahsis edilmiş sermayelerinin veya işyerlerinin bulunmaması mükellefiyetlerine tesir etmez.

III — 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 903 sayılı Kanunla değişik 5 inci maddesi:

Dernek ve vakıflara ait veya bağlı olup 4 üncü maddede yazılı şartları haiz bulunan işletmeler ile aynı mahiyetteki yabancı işletmeler, dernek ve vakıfların iktisadi işletmeleridir.

IV — Türk Ticaret Kanununun 11 inci maddesi:

Ticarethane veya fabrika yahut ticari şekilde işletilen diğer müesseseler, ticari işletme sayılır.

V — Türk Ticaret Kanununun 12 nci maddesi:

Aşağıda yazılı veya mahiyette bunlara benzeyen işlerle uğraşmak üzere kurulan müesseseler, ticarethane sayılır.

(6.bent)

Tiyatro, sinema, otel, han ve lokanta gibi umumi mahaller, hususi mektep ve hastane ve açık satış yerlerinin işletilmesi;

(son fıkra)

Fabrikacılık, ham madde veya diğer malların makina yahut sair teknik vasıtalarla işlenerek yeni veya değerli mahsuller vücuda getirilmesidir.

VI — Türk Ticaret Kanununun 13 üncü maddesi:

Aşağıdaki işleri görmek üzere açılan bir müessesenin işlerinin hacim ve ehemmiyeti, ticari muhasebeyi gerektirdiği ve ona ticari veya sınai bir müssese şekil ve mahiyetini verdiği takdirde bu müessese de ticari işletme sayılır.

Danıştay Başsavcısının Düşüncesi:

Danıştay Dördüncü Dairesinin; 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 1 inci maddesinin (D) bendinde yer alan "iktisadi işletme" kavramının kapsam ve sınırının belirlenmesi konusunda Danıştay'da içtihat birliği sağlanamadığı için hem bu dairenin kendi kararları hem de Danıştay Dördüncü ve Üçüncü Dairelerinin aynı konudaki kararları arasında aykırılık devam edeceğinden, içtihadın birleştirilmesi suretiyle uygulamada birliğin sağlanmasına ilişkin 29/9/1992 günlü ve E. No: 1992/3510-3209, K.No: 1992/4113-4112 sayılı kararı üzerine 2575 sayılı Danıştay Kanununun 39 uncu maddesi gereğince düşünce alınmak üzere Başsavcılığımıza gönderilen dosya incelendi:

Danıştay Dördüncü Dairesinin sözü edilen kararında belirtilen ve içtihatların birleştirilmesine konu kararlar ilgileri itibarıyla aşağıdaki biçimde gruplandırılarak özetlenebilir.

A) Danıştay Dördüncü Dairesi, 25/11/1987 günlü ve E.No: 1986/2130, K.No: 1987/3494 sayılı, Esas: 1985/2128 ve K.No: 1987/3493 sayılı kararları ile,

Türkiye Turing ve Otomobil Kurumunun, Türkiye'ye geçici olarak giren taşıtların triptik belgelerini düzenlemek ve yurtdışına geçici çıkışlarda gümrüklerden çıkış karnelerini vermek faaliyetinden elde ettiği gelirlerin kurumlar vergisine tabi tutulamıyacağına ilişkin vergi mahkemesi kararlarını usul ve yasaya uygun bularak temyiz istemlerini red etmiştir. Karar düzeltme istemleri de yerinde görülmediğinden söz konusu daire kararları kesinleşmiştir.

Aynı Daire, 16/1/1992 günlü ve E.No: 1989/131, K.No: 1992/73 sayılı ve 2/4/1992 günlü, E.No: 1990/438, K.No: 1990/1333 sayılı kararları ile ise "Anılan kurumun triptik belgeleri ve çıkış karneleri düzenlemek faaliyetinin iktisadi ve ticari işletme sayılarak vergilendirilmesinde yasaya aykırılık bulunmadığı" gerekçesiyle aksi yöndeki vergi mahkemesi kararlarını bozmuş, bu bozma kararlarına karşı yapılan düzeltme istemlerini de red etmiştir.

B) Türk Amerikan Üniversiteler Derneğinin, yabancı dil kurslarından elde ettiği kazancın Kurumlar Vergisine tabi olup olmadığı konusunda çıkan uyuşmazlıklarda Danıştay Dördüncü Dairesinin 22/11/1991 günlü ve E.No: 1990/3619, K.No: 1991/3723 sayılı ve 23/12/1991 günlü, E.No: 1988/5610 ve K.No: 1991/4677 sayılı kararları ile "Eğitim ve öğretim hizmeti yapan davacı derneğin, dil kursları ile ilgili faaliyetinin iktisadi işletme sayılmasında ve bu nedenle elde edilen gelirin vergilendirilmesinde kanuna aykırılık bulunmadığı" gerekçesiyle temyiz istemi kabul edilerek, tahakkukları terkin eden vergi mahkemesi kararları bozulmuştur.

Danıştay Üçüncü Dairesi ise 23/11/1990 gün ve E. No: 1988/2610 ve K. No: 1990/3253 sayılı kararı ile, İzmir Türk Amerikan Derneğinin yabancı dil kursları ve bununla ilgili kitap satışı faaliyetinden ötürü salınan kaçakçılık cezalı kurumlar vergisini "Derneğin, amacını gerçekleştirmek için düzenlemiş olduğu kurslardan ücret almasının bu lisan kursunun iktisadi işletme olduğu sonucunu doğurmayacağı, derneğin ticari amaçla değil, kültür hizmeti vermek amacıyla hareket ettiğinin kabulü gerektiği" gerekçesiyle kaldıran vergi mahkemesi kararına karşı yapılan temyiz başvurusunu aynı gerekçe ve nedenlerle ret etmiş, karar düzeltme istemi de red edildiğinden daire kararı kesinleşmiştir.

C) Danıştay Dördüncü Dairesi 21/2 /1991 günlü ve E. No: 1988/2876, K. No: 1991/708 sayılı kararı ile, "Polis Bakım ve Yardım Sandığının, Kurumlar Vergisi Kanununun 7/5 maddesi uyarınca kurumlar vergisinden muaf tutulması gerektiğinin dairelerince de kabul edildiği, sandığa bağlı bir yan kuruluş olan polis pazarları ise ticari usullere ve hükümlere göre faaliyet gösteren iktisadi işletmeler olduğundan 5442 sayılı Kanunun 1 inci maddesinin (D) bendi ve 5 inci maddeleri hükümleri uyarınca kurumlar vergisine tabi tutulması gerektiği" gerekçesiyle aksi yoldaki mahkeme kararını bozmuş, bozma kararına karşı yapılan düzeltme istemi de reddedilmiştir.

D) Tevfik Ağazade Özal Vakfına ait taşınmazların kiraya verilmesinden elde edilen gayrimenkul sermaye iradının beyan edilmemesi nedeniyle vakıf adına yapılan kaçakçılık cezalı kurumlar vergisi tarhiyatını, sadece gayrimenkul sermaye iradı elde eden vakfın bu faaliyetinin ticari faaliyet olarak kabulüne olanak bulunmadığı gerekçesiyle terkin eden vergi mahkemesi kararının temyizi üzerine Danıştay Dördüncü Dairesi 24/3 /1987 günlü ve E. No: 1985/2698, K. No: 1987/1033 sayılı kararı ile "Vakfa ait taşınmazların devamlı olarak kiraya verilmesinden elde edilen gelirin, ticari bir iktisadi işletme geliri olarak kurumlar vergisine tabi tutulması gerektiği" gerekçesiyle mahkeme kararını bozmuş ve tarhiyatı kusur cezalı olarak onanmıştır.

Danıştay Dördüncü Dairesi 18/4/1988 günlü ve E. No: 1986/4596 ve K. No: 1988/1562 sayılı kararı ile de, "Dinsel kitap basıp satan bir vakfın bu faaliyetinin ticari işletme niteliğinde bulunduğuna, dolayısı ile kurumlar vergisine tabi olduğuna" karar vermiştir.

E) Tavşanlı Ziraat Odasının çiftçilere zirai ilaç, alet ve gübre satışı sonucu elde ettiği gelir nedeniyle adı geçen oda adına tahakkuk ettirilen kurumlar vergisi, vergi mahkemesince "ziraat odasının bu faaliyeti ticaretle istigal anlamına gelmeyeceği, kaldı ki odanın kurumlar vergisinden muaf olduğu" gerekçesiyle terkin edilmiş, bu kararın temyizi üzerine Danıştay Dördüncü Dairesinin 15/6/1989 günlü ve E. No: 1987/144 , K. No: 1989/2790 sayılı kararı ile "Tüzel kişiliği haiz olan ve bağımsız muhasebesi ve sermayesi bulunan davacı ziraat odasının belli bir oranda karla çiftçilere zirai alet, ilaç ve gübre satması" faaliyeti Kurumlar Vergisi Kanununun 4 üncü maddesi kapsamında bir iktisadi işletme niteliğinde olduğu" kabul edilerek vergi mahkemesi kararı bozulmuştur.

Danıştay Üçüncü Dairesinin 23/2/1990 günlü ve E.No: 1989/1401, K.No: 1990/650 sayılı kararı ile de, "Şoförler ve Otomobilciler Derneğinin basılı evrak alım satımı ve plaka yaptırıp satması kuruluşu amacı doğrultusunda ortaklar arası yardımlaşmaya yönelik faaliyetler olup, bu tür faaliyetlerin ticari bir işletme olarak kabulüne olanak bulunmadığı" gerekçesiyle temyiz istemi red edilmiş ve tarhiyatın terkinine ilişkin mahkeme kararı onanmıştır.

F) İzmir Spor Gençlik ve Spor Kulübü Derneğinin işlettiği kafeterya ve düğün salonu ile fotoğrafçılık faaliyeti iktisadi işletme niteliği taşımadığı gerekçesiyle adı geçen spor kulübü adına yapılan kaçakçılık cezalı kurumlar vergisini terkin eden vergi mahkemesi kararına karşı yapılan temyiz başvurusu Danıştay Üçüncü Dairesinin 28/6/1988 günlü ve E.No: 1987/2289, K.No: 1988/1934 sayılı kararı ile ve aynı gerekçelerle red edilerek mahkeme kararı onanmıştır.

Danıştay Üçüncü Dairesinin, İçtihatları Birleştirme Kuruluna sevk kararında sözü edilmeyen ve aynı konuya ilişkin 6/4/1993 günlü, E.No: 1992/2775, K.No: 1993/1297 sayılı kararında ise, İzmir Spor Gençlik ve Spor Derneğinin işlettiği büfe, düğün salonu ve kafeterya ile dondurma satışı faaliyetinin iktisadi işletme sayılmasının yasaya uygun olduğu yolundaki vergi mahkemesi kararı yerinde görülmüş, ancak temyiz istemi başka bir yönden kabul edilerek mahkeme kararının bozulduğu saptanmıştır.

2575 sayılı Danıştay Kanununun 39 uncu maddesine göre, İçtihatları Birleştirme Kurulu, dava dairelerinin ya da idari ve vergi dava daireleri genel kurullarının kendi kararları veya ayrı ayrı verdikleri kararlar arasında aykırılık veya uyumsuzluk görüldüğü takdirde işi inceleyerek lüzum görürse içtihadın birleştirilmesi ya da değiştirilmesi hakkında karar verir.

O halde, içtihatların birleştirilmesi yoluna gidilebilmesi için hukuki dayanakları aynı ve benzer nitelikte olaylar hakkında en az iki kararın bulunması ve bu kararlar arasında aykırılık ve uyumsuzluk olması gerekmektedir.

Kanımızca, Danıştay Dördüncü Dairesinin İçtihatları Birleştirme Kuruluna sevk kararında sözü edilen ve yukarda gruplar halinde belirtilen tüm kararlar yönünden "aralarında aykırılık ve uyumsuzluk bulunduğu" koşulunun gerçekleştiğinden söz etmek mümkün değildir. Şöyleki:

a) Danıştay Dördüncü Dairesinin, Türkiye Tüning ve Otomobil Kurumunun, triptik belgeleri ve araç çıkış karneleri düzenlemek karşılığında elde ettiği gelirlerin kurumlar vergisine tabi tutulamayacağına ilişkin 25/11/1987 gün ve E. No: 1985/2128, 1986/2130 ve K. No: 1987/3493, 3494 sayılı kararları ile, aynı kurumun bu faaliyetinin iktisadi işletme sayılarak vergilendirilmesinde yasaya aykırılık görülmediğine ilişkin 16/1/1992 günlü ve E. No: 1989/131, K. No: 1992/73 sayılı, 2/4/1992 günlü ve E. No: 1990/438, K. No: 1992/1332 sayılı kararları,

b) Yabancı dil kursları düzenleyen derneklerin bu faaliyetleri sonucunda elde ettikleri gelirlerin kurumlar vergisi kapsamında olmadığına ilişkin Danıştay Üçüncü Dairesinin 23/11/1990 günlü ve E. No: 1988/2610, K. No: 1990/3253 sayılı kararı ile, Danıştay Dördüncü Dairesinin derneğin bu faaliyetinin iktisadi işletme sayılarak vergilendirilmesi gerektiği hakkındaki 22/11/1991 günlü ve E. No: 1990/3619, K. No: 1991/3723 sayılı kararları, hukuki dayanakları aynı ve benzer nitelikteki olaylara ilişkin olmalarına karşın, aralarında aykırılık ve uyumsuzluk bulunduğu açıktır.

c) Danıştay Üçüncü Dairesinin, İzmir Spor Gençlik ve Spor Kulübünün işlettiği büfe, kafeterya, düğün salonu ile fotoğrafçılık faaliyetinden sağladığı gelirlerin kurumlar vergisine tabi olmadığı konusundaki 28/6/1988 günlü, E. No: 1987/2289 ve K. No: 1988/1934 sayılı kararı ile, 6/4/1993 günlü, E. No: 1992/2775 ve K. No: 1993/1297 sayılı karar arasında da aykırılık vardır.

Bu bakımdan sözü edilen kararlar arasındaki aykırılığın içtihatların birleştirilmesi suretiyle giderilmesi gerekmektedir.

İçtihatları Birleştirme Kuruluna sevk kararında yer alan; ziraat odasının çiftçilere zirai ilaç, alet ve gübre satışı, Polis Bakım ve Yardım Sandığının işlettiği polis pazarlarındaki faaliyeti ve vakıfların, taşınmazlarını kiraya vermek ya da kitap basıp satmak suretiyle elde ettikleri gelirlerin iktisadi işletme sayılarak kurumlar vergisine tabi tutulması gerektiğine ilişkin kararlar ise hukuki dayanakları aynı olmakla beraber, konuları farklı, tek kararlardır. Bu kararlar arasında herhangi bir aykırılık da söz konusu değildir.

Danıştay Dördüncü Dairesince; bu kuruluş ve kurumların iktisadi işletmeleri yönünden Kurumlar Vergisi Kanununun 1 inci maddesi kapsamında bulunmaları nedeniyle bu maddede yer alan "İktisadi İşletme" kavramının kapsam ve sınırının belirlenmesi için konunun İçtihatları Birleştirme Kuruluna sevk edildiği anlaşılmaktadır.

Bilindiği gibi hukuki kural ve kavramların kapsam ve sınırları mahkemelerin yorum ve içtihatları ile belirlenir. Bu belirlemede, mahkeme uyumsuzluğa konu her olayın özellik ve niteliklerini de gözönünde tutarak ona göre yorumunu yapar ve sonuca ulaşır.

O bakımdan, sadece hukuki bir kavram ya da deyim in kapsam ve sınırlarını belirlemek için içtihatların birleştirilmesi yoluna başvurmak hem mahkemelerin içtihat oluşturmadaki takdir ve hareket serbestisini sınırlar, hem de içtihatların genişlemesi ve geliştirilmesini engeller.

Açıklanan nedenlerle sözü edilen kararlar yönünden içtihatların birleştirilmesine gerek ve yasal olanak bulunmadığı düşüncesindeyiz.

Öte yandan Kurumlar Vergisi Kanununun 7 nci maddesine 3239 sayılı Kanunla eklenen 19 uncu bend ile, Karayolları Trafik Kanununun 131 inci maddesinde yer alan basılı kağıt ve plakaların satışı faaliyetinde bulunan kurumların faaliyetinin bu vergiden muaf olduğu hükmü getirilmiş böylece Şoförler ve Otomobilciler Derneğinin basılı evrak alım satımı ve plaka yaptırıp satımından elde ettiği gelirler yönünden konu çözümlenmiştir. O nedenle bu konuda da itihadin birleştirilmesine gerek bulunmamaktadır. Kaldı ki bu hususta birbirine aykırı kararlar söz konusu değildir.

Konunun esas yönünden incelenmesine gelince;

5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 2362 sayılı Kanunla değişik 1 inci maddesinin (D) bendinde, dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmelerin kurumlar vergisine tabi olduğu hükmü yer almış, son fıkrasında da, kurum kazancının gelir vergisi mevzuuna giren gelir unsurlarından terekkep edeceği belirtilmiştir.

Kanunun 5 inci maddesine göre dernek ve vakıflara ait veya bağlı olup 4 üncü maddede yazılı şartları haiz bulunan işletmeler dernek ve vakıfların iktisadi işletmeleridir.

Bu maddenin yollamada bulunduğu 4 üncü maddede ise koşullar "faaliyetleri devamlı bulunan ve sermaye şirketleri ile kooperatifler dışında kalan ticari, sınai ve zirai işletmeler" biçiminde belirlenmiştir. Öte yandan Kurumlar Vergisi Kanununun sözü geçen 4 üncü maddesinin son fıkrası hükmüne göre bu işletmelerin kazanç gayesi gütmemeleri, faaliyetin kanunla tevdi edilmiş görevler arasında bulunması, tüzel kişiliklerinin olmaması, bağımsız muhasebeleri ve kendilerine tahsis edilmiş sermayelerinin veya işyerlerinin bulunmamasının mükellefiyetlerine etkisi yoktur.

Belirtilen kanun hükümlerinin birlikte incelenmesinden açıkça anlaşıldığı üzere derneklere ait ya da bağlı olan sermaye şirketi ve kooperatif statüsü dışındaki iktisadi işletmelerin kurumlar vergisine tabi tutulabilmesi için, bu işletmelerin faaliyetlerinin sürekli olması ve ticari, sınai ve zirai nitelik taşıması gerekmektedir.

O bakımdan içtihadın birleştirilmesine konu kararlar arasındaki aykırılık ve uyumsuzluğun giderilmesi derneklerin söz konusu ekonomik işletmelerinin, ticari, sınai ve zirai işletme sayılıp sayılmıyacağının saptanmasına bağlı bulunmaktadır.

Kısa ve özet tanımıyla işletme, kâr sağlamak için üretim faktörlerini (emek ve sermayeyi) bir organizasyon içinde bir araya getirerek mal veya hizmet üreten yahut pazarlayan ya da bu iki işi birlikte yapan ekonomik kuruluşu ifade eder. Bu bağlamda her işletme bir yönü ile ekonomik nitelik taşır.

Kurumlar Vergisi Kanununda, dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmelerin kurumlar vergisine tabi olduğu belirtilmesine karşın, bu işletmelerin tanımı yapılmamış kanunun genel gerekçesinde, sadece söz konusu iktisadi işletmelerin karakteristik vasıfları;

a - İşletmenin mevzuunun ve faaliyetinin "tedavül ekonomisine" iştiraki tazammun etmesi, (Satış veya ücret karşılığı iş yapılması gibi), b - Faaliyetin devamlı olması şeklinde açıklanmıştır. Bu suretle de mükellefiyetin "ticari mahiyet", "kazanç gayesi" gibi esaslara değil, bunlardan çok daha geniş olan bir prensibe bağlandığı belirtilmiştir.

Diğer vergi kanunlarında da ticari ve sınai işletmenin tanımına yer verilmemiştir.

Zirai işletmeye gelince, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 52 nci maddesine göre "bu maddede yazılı faaliyetlerin içinde yapıldığı yer zirai işletmedir".

Bu durumda, ticari ve sınai işletmeyi, ticari faaliyet ve ilişkileri düzenleyen Türk Ticaret Kanunundaki hükümlere göre belirlemek gerekmektedir.

Türk Ticaret Kanununun 11 inci maddesinde, ticari işletme, "ticarethane yahut ticari şekilde işletilen diğer müesseseler ticari işletme sayılır" biçiminde tanımlanmış, 12 nci maddesinde de, bu maddede 12 bend halinde sayılan ve mahiyeti itibarıyla bunlara benzeyen işlerle uğraşmak için kurulan müesseselerin "ticarethane" sayılacağı öngörülmüştür.

Aynı maddenin son fıkrasında da fabrikacılık "ham madde veya diğer malların maki-ne yahut sair teknik vasıtalarla işlenerek yeni ve değerli mahsuller vücuda getirilmesidir" biçiminde tanımlanmıştır.

Türk Ticaret Kanununa göre ticari ve sınai işletme kapsamında sayılan faaliyetler sonu- cu sağlanan gelirler, Gelir Vergisi Kanununda da ticari kazanç sayılmaktadır. Gerçekten 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 37 nci maddesinde, her türlü ticari ve sınai faaliyetlerden doğan kazançların ticari kazanç olduğu belirtilmiş ve bu kanunun uygulanmasında hangi faa- liyetlerden elde edilen kazançların ticari kazanç sayılacağı 6 bend halinde açıklanmıştır.

Türk Ticaret Kanunu ile Gelir Vergisi Kanununun sözü edilen hükümlerinin birlikte incelenmesinden, ticari ve sınai faaliyetin, kâr sağlamak amacına yönelik olarak emek ve ser- mayenin ticari bir organizyon içinde birleştirilmesi esasına dayandığı anlaşılmaktadır.

Devamlılık ve ticari metod ve usulleri (ticari muhasebeyi) gerektirecek ölçüde büyüklük (cesamet) de ticari faaliyetin diğer belirleyici özellikleridir.

Bu açıklamalar ışığında derneklere ait ekonomik işletmelerin kurumlar vergisi yönün- den incelenmesine gelince:

2908 sayılı Dernekler Kanununun 1 inci maddesine göre dernekler, kazanç paylaşma amacı dışında, kanunlarla yasaklanmamış belirli ve ortak bir amacı gerçekleştirmek üzere en az yedi gerçek kişinin, bilgi ve çalışmalarını sürekli olarak bir araya getirmek suretiyle oluş- turdukları kuruluşlardır.

Sözü edilen Kanunun 60 ıncı maddesi uyarınca üye ödentileri, piyango, balo, eğlence, temsil, spor yarışması ve konferanslardan sağlanan gelirler, bağış ve yardımlar gibi gelir kay- nakları bulunan dernekler bu gelirlerinden ötürü kural olarak kurumlar vergisine tabi değildir.

Buna karşılık Kurumlar Vergisi Kanununun 1 inci maddesinin (D) bendinde, dernekle- re ait iktisadi işletmelerin kurumlar vergisine tabi olduğu belirtilmiştir.

Daha önce de belirtildiği üzere, sözü geçen Kanunun 5 inci maddesinin yollamada bu- lunduğu aynı kanunun 4 üncü maddesine göre derneklere bağlı bu ekonomik işletmelerin, ka- zanç gayesi gütememeleri, faaliyetlerinin түзükleriyle tevdi edilmiş görevler arasında bulunması, bağımsız muhasebeleri ve kendilerine tahsis edilmiş sermayelerinin ya da işyerlerinin bulun- mamasının kurumlar vergisi yönünden etkisi yoktur. İşletmenin, ticari, sınai ve zirai nitelik taşıyan bir faaliyeti ile tedavül ekonomisine katılması kurumlar vergisi mükellefiyeti için ye- terli ve tek koşuldur.

İçtihadın birleştirilmesi istemine konu kararların ilişkin bulunduğu olaylar bu yönden değerlendirildiğinde:

A) Kamuya yararlı dernek statüsünde olan Türkiye Turing ve Otomobil Kurumunun, triptik belgeleri ve araç çıkış karneleri düzenlemek,

B) Derneklerin yabancı dil eğitimi ve bununla ilgili kitap satışı,

C) İzmir Spor Gençlik ve Spor Kulübü Derneğinin büfe, kafeterya, düğün salonu ve fotoğrafçılık,

faaliyetleri devamlılık arzettiği ve tedavül ekonomisine katılmayı içerdiğinden "ticari" nitelikte faaliyetlerdir.

Bu nedenle de kurumlar vergisine tabi tutulmaları gerektiği sonucuna ulaşılma- ktadır.

Açıklanan neden ve gerekçelerle, İçtihadın:

a) Türkiye Turing ve Otomobil Kurumunun, Türkiye'ye geçici olarak gelen taşıtların triptik belgelerini ve Türkiye'den geçici olarak çıkış yapan taşıtların gümrük çıkış karnelerini düzenlemek faaliyetinden ötürü kurumlar vergisine tabi olduğu yolundaki Danıştay Dördün- cü Dairesinin 16.1.1992 günlü ve E.No : 1989/131, K.No : 1992/73 sayılı ve 2.4.1992 günlü, E.No : 1990/438, K.No : 1992/1333 sayılı kararları,

b) Derneklerin yabancı dil kursları düzenlemek ve bunlarla ilgili kitap satışı faaliyetinin iktisadi işletme sayılarak vergilendirilmesi gerektiğine ilişkin Danıştay Dördüncü Dairesinin 22.1.1991 günlü ve E.No : 1990/3619, K.No : 1991/3723 sayılı kararı,

c) İzmir Spor Gençlik ve Spor Kulübünün kafeterya, büfe, düğün salonu işletmek ve fotoğrafçılık faaliyetinden doğan gelirlerinin kurumlar vergisi kapsamında olduğu hakkındaki Danıştay Üçüncü Dairesinin 6.4.1993 günlü ve E.No : 1992/2775, K.No : 1993/1297 sayılı kararı doğrultusunda birleştirilmesi gerektiği görülmüştür.

Yüksek Kurula saygı ile sunulur.

Konunun İctihadi Birleştirilmesine Gerek Olup Olmadığı Yönünden İncelenmesi:

2575 sayılı Danıştay Kanununun 39 uncu maddesinde "İctihatları Birleştirme Kurulu, dava dairelerinin veya idari ve vergi dava daireleri genel kurullarının kendi kararları veya ayrı ayrı verdikleri kararlar arasında aykırılık veya uyumsuzluk görüldüğü veya birleştirilmiş icthadların değiştirilmesi gerekli görüldüğü takdirde, Danıştay Başkanının havalesi üzerine Başsavcının düşüncesi alındıktan sonra işi inceler ve gerekli görürse icthadın birleştirilmesi veya değiştirilmesi hakkında karar verir" kuralı yer almış bulunmaktadır. Bu madde hükmüne göre, icthadların birleştirilmesi yoluna gidilebilmesi için hukuki dayanakları aynı olaylar hakkında verilmiş en az iki kararın mevcut olması ve bu kararlar arasında "aykırılık" ve "uyumsuzluk" bulunması gerekmektedir.

İctihatları Birleştirme Kuruluna sevk kararında sözü edilen Ziraat Odasının mesleki faaliyeti ile ilgili olarak zirai ilaç, alet ve gübre alım satımından, vakfa ait gayrimenkullerin kiraya verilmesinden, bir vakfın bastırıp sattığı kitaplardan elde edilen gelirlerin Kurumlar Vergisine tabi olması gerektiği konularında verilmiş bulunan kararların hukuki dayanakları aynı olmasına karşın konuları farklı olup, ortada birbirine aykırı karar bulunmamaktadır.

Polis Bakım Yardım Sandığının işletmekte olduğu polis pazarlarının gelir sağlayıcı faaliyetlerin iktisadi işletme niteliğinde sayılıp sayılmayacağına ve elde edilen gelirin Kurumlar Vergisine tabi tutulup tutulmayacağına ilişkin uyumsuzlukların ise Danıştay Dördüncü Dairesince 1991 yılından bu yana aynı biçimde çözümlenerek icthadın, bu tür faaliyetlerin iktisadi işletme niteliğinde olduğu ve elde edilen gelirin vergilendirilmesi gerektiği şeklinde istikrar bulunduğu anlaşıldığından bu konu ile ilgili kararlar arasındaki aykırılığın giderilmesine gerek kalmamıştır. 2918 sayılı Karayolları Trafik Kanununun 131. maddesinde yer alan basılı kağıt ve plakaların satışı faaliyetlerinde bulunan müesseseler, 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 7 nci maddesine 3239 sayılı Kanunla eklenen 19 uncu bent hükmüyle Kurumlar Vergisinden muaf tutulmak suretiyle bu konuyla ilgili hukuki sorun çözümlenmiş bulunmaktadır.

İctihatların birleştirilmesi istemine konu olan Türkiye Turing ve Otomobil Kurumunun, triptik ve diğer belgeleri düzenleme karşılığı elde ettiği gelirler ile yabancı dil kursu düzenleyen derneklerin bu faaliyetleri sonucu elde ettikleri gelirlerin ve bir spor kulübünün kafeterya, büfe, düğün salonu işletmesi ve fotoğrafçılık faaliyeti sonucu sağlanan gelirlerin vergilendirilip vergilendirilemeyeceği konularında Danıştay Dördüncü ve Üçüncü Daire kararları arasında "aykırılık" ve "uyumsuzluk" bulunduğundan incelemenin sözü edilen bu kurum ve derneklerin faaliyetleriyle sınırlandırılması suretiyle icthadın birleştirilmesi gerektiğine oyçokluğuyla karar verildikten sonra konu incelendi.

5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 2362 sayılı Kanunla değişik 1 inci maddesinin (D) bendinde, derneklere ait iktisadi işletmelerin Kurumlar Vergisine tabi olduğu belirtilmiş, maddenin son fıkrasında da kurum kazancının, gelir vergisi mevzuuna giren gelir unsurlarından terekkep edeceği hüküm altına alınmıştır. Bu Kanunun 5 inci maddesinde, derneklere ait veya bağlı olup, 4 üncü maddede yazılı şartları haiz bulunan işletmeler ile aynı mahiyetteki yabancı işletmelerin, derneklerin iktisadi işletmeleri olduğu belirtilmek suretiyle derneklere ait veya bağlı olan iktisadi işletmelerin vergilendirilmesi için gerekli olan koşulların neler olduğu, Kanunun iktisadi kamu müesseselerinin vergilendirilmesi için gerekli koşulları düzenleyen 4 üncü maddesine atıf yapılmak suretiyle belirlenmiş bulunmaktadır. Atıfta bulunan 4 üncü

maddede bu koşullar, iktisadi işletmenin derneğe ait veya bağlı olması, faaliyetinde devamlılık bulunması, faaliyetin ticari, sınai ve zirai nitelikte olması ve sermaye şirketi ve kooperatif statüsünde bulunmaması şeklinde belirtilmiştir. Maddenin ikinci fıkrasında da bu işletmelerin kazanç gayesi gütmemelerinin, faaliyetin kanunla tevdi edilmiş görevler arasında bulunmasının, tüzel kişiliklerinin olmamasının, müstakil muhasebeleri ve kendilerine tahsis edilmiş sermayelerinin veya işyerlerinin bulunmamasının mükellefiyetlerine tesir etmeyeceği açıklanmıştır.

Görüldüğü üzere Kurumlar Vergisi Kanununun 1 inci maddesinin D bendiyle doğrudan doğruya dernekler değil bunlara bağlı iktisadi işletmeler Kurumlar Vergisi kapsamına alınmıştır. 2908 sayılı Dernekler Kanununun 1 inci maddesinde, derneklerin, kazanç paylaşırma dışında kanunlarla yasaklanmamış belirli ve ortak bir amacı gerçekleştirmek üzere gerçek kişilerin bilgi ve çalışmalarını sürekli olarak birleştirmeleri suretiyle kurulacağı öngörülmüştür. Dernekler, amaçlarına ulaşmak için üye ödentileri, bağışlar, kamu yardımı ve üyelerin bizzat çalışmalarından yararlanırlar. Derneklerin, kar elde edip paylaşırma amacı gütmemelerinden dolayı Kurumlar Vergisi kapsamı dışında tutuldukları anlaşılmaktadır.

İktisadi bir karakter taşımadıkları için Kurumlar Vergisi kapsamı dışında bırakılan derneklerin, iktisadi işletmeleri, iktisadi kamu müesseselerinin vergileme şartları uyarınca Kurumlar Vergisine tabi olmaktadır. İktisadi kamu müesseselerinin, dolayısıyla derneklerin iktisadi işletmelerinin vergi kapsamı dışında bırakılması halinde, kar amaçlı işletmelere göre, vergi miktarı kadar, avantaj sağlanmış olur. Bu durumda rekabet eşitliği bozulur. Ayrıca ferdi teşebbüslerle, özel hukuk kişilerine ait işletmelerin gelişmeleri önlenir. Bu sakıncayı gidermek ve rekabet eşitliğini korumak amacıyla derneklere bağlı iktisadi işletmelerin vergilendirilmesi yoluna gidildiği Kurumlar Vergisi Kanunu tasarısının gerekçesinde açıklanmış bulunmaktadır.

İnsanların ihtiyaçlarını doğrudan doğruya veya dolayısıyla karşılamak amacıyla işleyen veya işletilen her iktisadi birime işletme, gelir sağlamak amacıyla yapılan bütün işlere ise iktisadi faaliyet denilmektedir. İktisadi işletme ise, gelir sağlamak amacıyla emek ve sermayenin bağımsız bir organizasyon teşkil edecek şekilde birleşmesi ve faaliyete geçmesi şeklinde tanımlanmaktadır.

Kurumlar Vergisi Kanununun iktisadi kamu müesseseleriyle ilgili gerekçesinde, iktisadi mahiyetteki işletmelerin karakteristik vasıfları işletmenin mevzuunun ve faaliyetinin "tedavül ekonomisine" iştiraki tazammun etmesi (satış veya ücret karşılığında iş yapılması gibi) ve faaliyetin devamlı olması şeklinde açıklanmıştır. Kanunun 4 ve 5 inci maddelerinin incelenmesinden anlaşılabileceği üzere derneklere ait veya bağlı olan sermaye şirketi ve kooperatif statüsü dışındaki iktisadi işletmelerin Kurumlar Vergisine tabi tutulabilmesi için bu işletmelerin faaliyetlerinin devamlı olması, işletmenin uğraşısının ticari, sınai ve zirai nitelik taşıması gerekmektedir.

İçtihatların birleştirilmesi istemine konu olan kararlarda belirtilen derneklerin-gelir sağlayıcı faaliyetlerinin bu nitelikleri taşıyıp taşımadığının saptanması kararlar arasındaki aykırılığın giderilmesi bakımından önem arzettiğinden ticari, sınai ve zirai işletme kavramlarının anlamlarının açıklanması zorunludur.

Zirai işletme, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 52 nci maddesinde tanımlanmıştır. Maddede, zirai faaliyetten doğan kazancın zirai kazanç olduğu belirtildikten sonra zirai faaliyetin neyi ifade ettiği açıklanmış, madde metninde yazılı faaliyetlerin içinde yapıldığı işletmelere zirai işletme, bu işletmeleri işleten gerçek kişiler (adi şirketler dahil) vergiye tabi olsun olmasın çiftçi, bu faaliyetler neticesinde istihsal olunan maddelere de mahsul denilmiştir.

Türk Ticaret Kanununun 3 üncü maddesinde, ticarethane veya fabrika yahut ticari şekilde işletilen diğer bir müesseseyi ilgilendiren işlerin ticari iş, 11 inci maddesinde, ticarethane, fabrika veya ticari şekilde işletilen diğer müesseselerin ticari işletme olduğu belirtilmiş, 12 nci maddesinde de madde devamında 12 bent halinde sayılan veya mahiyetçe bunlara benzeyen işlerle uğraşmak üzere kurulan müesseselerin ticarethane sayılacağı açıklandıktan sonra fabrikacılık, hammadde veya diğer malların makine yahut sair teknik vasıtalarla işlenerek yeni

veya değerli mahsuller vücuda getirilmesi şeklinde tanımlanmıştır. Kanunun 13 üncü maddesine göre, birinci fıkrada iki bent halinde sayılan işleri görmek üzere açılan bir müessesenin işlerinin hacim ve ehemmiyeti ticari muhasebeyi gerektirdiği ve ona ticari veya sınai bir müessese şekil ve mahiyetini verdiği takdirde bu müessese de ticari işletme sayılacaktır.

Maddenin son fıkrasında, işlerin mahiyetine göre 12 nci madde gereğince ticarethane veya fabrika olarak vasıflandırılmayan müesseselerin de ticari şekilde işletilen diğer müesseseler olarak ticarethane sayılacağı ayrıca belirtilmiştir.

Türk Ticaret Kanununa göre ticari işletmeye bağlı olarak ticari sayılan faaliyetler, Gelir Vergisi Kanunu yönünden de kural olarak ticari ve sınai faaliyet olarak kabul edilmektedir. Gelir Vergisi Kanununun 37 nci maddesinde, her türlü ticari ve sınai faaliyetlerden doğan kazancın ticari kazanç olduğu belirtildikten sonra bu kanunun uygulanmasında hangi kazançların ticari kazanç sayılacağı maddenin devamında sayılmıştır.

Gelir Vergisi Kanunu ile Türk Ticaret Kanununun yukarıda belirtilen hükümlerine göre ticari ve sınai faaliyetin sermaye-emek karışımı bir kaynağa dayandığı anlaşılmaktadır. Ticari faaliyetin en önemli özelliği gelir sağlama amacına yönelik faaliyetin olması, faaliyetin ticari bir organizasyona dayalı bulunması ve faaliyetin devamlılık arz etmesidir. Gelir elde etmek ve devamlılık unsurları iktisadi işletmenin de en önemli özelliğidir. İktisadi işletmeyi ticari işletmeden ayıran en önemli nitelik işletmenin ticari muhasebeyi gerektirecek genişlikte olmasıdır. Bu şart yoksa ticari işletme de meydana gelmemektedir. Kurumlar Vergisi Kanununda düzenlenmiş bulunan iktisadi işletme kavramının kıstaslarının ise Türk Ticaret Kanununda düzenlenmiş bulunan ticari işletmenin kapsadığı alandan daha geniş bir alanı iktisadi işletme kapsamına aldığı anlaşılmaktadır.

Derneklere bağlı iktisadi işletmelerin kar elde etme amaçlarının olup olmaması, yürütülen faaliyetin Kanunla verilmiş görevler arasında bulunması iktisadi işletmelerin Kurumlar Vergisine tabi tutulmalarına engel teşkil etmemektedir. Bu husus Kurumlar Vergisi Kanununun 2362 sayılı Kanunla değişik 4 üncü maddesinin 2 nci fıkrasında açıkça belirtilmiş bulunmaktadır. Ayrıca, derneklere bağlı iktisadi işletmelerin, tüzel kişiliklerinin olmaması, bağımsız muhasebelerinin ve kendilerine tahsis edilmiş sermayelerinin veya iş yerlerinin bulunmaması da mükellefiyetlerini etkilememektedir.

Kurumlar Vergisi Kanunu uygulamasında iktisadi işletmelerin vergilendirilmesi esas olmakla beraber kamu yararına yönelik faaliyetlerde bulunan bir kısım iktisadi işletmeler için vergileme yapılmak istenmediğinde özel muafiyet ve istisna hükümleri getirilmek suretiyle bazı faaliyetler vergi dışı bırakılmıştır.

Yukarıda açıklanan hukuki durum karşısında, içtihatların birleştirilmesi istemine konu olan kararlardaki uyumsuzluklar incelendiğinde:

Kamuya yararlı dernek statüsünde bulunan ve ücret karşılığında triptik ve diğer belgeleri düzenleyen ve bu faaliyeti nedeniyle üçüncü kişilerden öz kaynakları dışında gelir sağladığı anlaşılan Türkiye Turing ve Otomobil Kurumunun devamlı olan bu faaliyetinin iktisadi işletme sayılması ve bu nedenle elde ettiği gelirin Kurumlar Vergisine tabi tutulması gerekir. Nitekim, Kurum Tüzüğü'nün 4 üncü maddesinde, Kurumun, Tüzüğünde yazılı amaçları gerçekleştirmek üzere Medeni Kanun ve Türk Ticaret Kanunu hükümlerine göre yönetim kurulu kararı ile işletmeler kuracağı belirtildikten sonra Kurum hükmü şahsiyeti içerisinde yer alan işletmeler, Triptik İşletmesi, Turistik İşletmeler, Yayın İşletmesi ve Teknik İşletme olarak sayılmış, maddenin devamında da işletmelerin, Türk Ticaret Kanunu ve bununla ilgili mevzuat hükümlerine tabi olduğu ayrıca hüküm altına alınmak suretiyle Triptik İşletmesinin faaliyetinin ticari nitelikte olduğu açıkça kabul edilmiş bulunmaktadır.

Ücret karşılığında yabancı dil kursu düzenleyerek özel okullar gibi devamlı lisan eğitimi ve öğretimi ve bununla ilgili kitap satışı yapan bir derneğin bu faaliyeti de iktisadi işletme niteliğindedir. Türk Ticaret Kanununun 12 nci maddesinin 6 ncı bendinde, özel okullar ve benzeri

müesseseler ticarethane olarak sayılmış bulunduğundan, derneğin bu faaliyeti sonucu mutad gelirleri dışında elde ettiği ek gelirlerinin vergilendirilmesi gerekmektedir.

Bir spor kulübünün kafeterya, büfe, düğün salonu işleticiliği ve fotoğrafçılık faaliyetlerinin de gelir getirici, devamlı, dolayısıyla iktisadi nitelikte olduğunda kuşku bulunmadığından bu faaliyetleri nedeniyle elde ettiği gelirlerinin Kurumlar Vergisine tabi tutulması gerekir.

Derneklerin, tüzüklerinde öngörülen amaçlarına uygun olarak faaliyette bulunmuş olmaları ve triptik ve diğer belgeleri düzenleme faaliyetinin adigeçen kuruma Kanunla, milletlerarası anlaşmalarla verilmiş bulunması da sözkonusu faaliyetlerin ticari niteliğini ortadan kaldırmayacağı gibi Kurumlar Vergisi Kanununun 4 üncü maddesinin açık hükmü karşısında bu faaliyetlerin iktisadi işletme olarak nitelendirilmesine de engel teşkil etmesi mümkün değildir.

Sonuç : 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu hükümleri karşısında içtihatların, Türkiye Turing ve Otomobil Kurumunun, Türkiye'ye geçici olarak gelen taşıtların triptik belgelerini düzenlemek, Türkiye'den geçici olarak çıkarılan taşıtların gümrük çıkış karnelerini vermek suretiyle ücret karşılığı yaptığı hizmetlerin, yabancı dil kursları düzenleyen ve bununla ilgili kitap satışı yapan derneklerin bu faaliyetlerinin, bir spor kulübünün işlettiği kafeterya, büfe, düğün salonu ve fotoğrafçılık faaliyetlerinin iktisadi işletme sayılması ve bu nedenle elde ettikleri gelirlerinden dolayı Kurumlar Vergisi mükellefi olmaları gerektiği sonucuna varan Danıştay Dördüncü ve Üçüncü Dairesi kararları doğrultusunda birleştirilmesine 16/6/1994 gününde üye tam sayısının salt çoğunluğu ile karar verildi.

KARŞI OY

X — 2575 Sayılı Danıştay Kanununun 39 uncu maddesinde, İctihatları Birleştirme Kurulunun "dava dairelerinin veya idari ve vergi dava daireleri genel kurullarının kendi kararları veya ayrı ayrı verdikleri kararlar arasında aykırılık veya uyumsuzluk görüldüğü veya birleştirilmiş içtihatların değiştirilmesi gerekli görüldüğü takdirde" işi inceleyeceği ve gerekirse, içtihadın birleştirilmesi veya değiştirilmesi hakkında karar vereceği belirtilmiştir. Bu görevi nedeniyle İctihatları Birleştirme Kurulu, Danıştay'ın birbirine aykırı yada birbiryle uyumsuz kararlarına konu olan uyumsuzlukların maddi yönünden ve olaylardan sıyrılarak, bunların ortaya çıkardığı tartışmalı hukuk sorununu genel ve objektif bir çözüme bağlamak, adeta uyumsuzluk bulunan noktada bir prensip kararı almak durumundadır. Bu suretle Yüksek Mahkeme, subjektif durumlardan ve görüşlerden hareketle objektif ve genel çözümler sağlayan bu işlemleriyle, kuralların genelliği ve istikrarı yoluyla hukuk güvenliğini sağlamaya katkıda bulunma olanağına sahiptir. İctihatları Birleştirme usulü, belirli uyumsuzlukların çözümlenmesinde başvuru olan olağan veya olağanüstü bir kanun yolu olmayıp, hukuk birliğini sağlamaya yarayan bir yol olduğundan, içtihatları birleştirme işleminde olduğunca genelleme, soyutlama ve genişleme yöntemiyle sonuca ulaşılması gerekir. Nitekim 4. Dairenin İctihatları Birleştirme Kuruluna sevk kararında da bu yönde davranılmış, Türkiye Turing ve Otomobil Kurumunun, triptik belgesi ve gümrük çıkış karnesi düzenleyip vermek suretiyle yaptığı hizmetler karşılığı elde ettiği ücret nedeniyle salınan kurumlar vergisi hakkındaki uyumsuzluklarda verilen kararlar arasında içtihadın birleştirilmesini gerekli kılacak ölçüde aykırılıklar bulunduğuna işaret edildikten sonra, bu aykırılığın başka dernek ve vakıflara ilişkin kararlarda da bulunduğu sap-

tanmış ve derneklerin kanunda sayılanların dışındaki “gelir sağlayıcı faaliyetlerinin iktisadi işletme niteliğinde sayılıp sayılmayacağı” hususunda uygulamada birliğin sağlanması için, konunun içtihatları Birleştirme Kuruluna sevki uygun görülmüştür.

5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun birinci maddesinin D bendinde, “Dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmeler”in kazançlarının kurumlar vergisine tabi olduğu ifade edilmekte, 4 ve 5 inci maddelerinde de “Dernek ve vakıflara ait veya bağlı” ticari, sınai ve zirai işletmelerin, “dernek ve vakıfların iktisadi işletmeleri” olduğu belirtilmektedir. Sözü edilen maddelerin birlikte incelenmesiyle de görüleceği gibi, derneklerle vakıfların iktisadi işletmeleri, vergilendirme yönünden aynı hükümlere tabidirler. Derneklerin iktisadi işletmelerinin vergilendirilmesi ile ilgili her saptama ve varılacak sonuç vakıfların iktisadi işletmeleri için de geçerlidir. İchtihatların birleştirilmesi kararında, derneklerin iktisadi işletmelerinin gelirleri konusunda yer alacak her hüküm vakıf işletmeleri için de geçerli olacağına göre, incelemenin sadece dernek işletmeleri ile sınırlandırılması ve vakıf işletmelerinin kapsam dışında bırakılması bir anlam ifade etmeyecektir. Ayrıca böyle bir sınırlama, içtihatları birleştirme yoluyla varılmak istenen hukuk birliğini ve eşitliğini sağlama amacına da aykırı düşecektir.

Bu nedenle, içtihatların birleştirilmesi incelemesinin, Dördüncü Dairenin sevk kararı çerçevesinde yapılması gerektiği, kapsamının sınırlandırılmasında isabet bulunmadığı görüşüyle kararın bu bölümüne karşıyız.

KARŞI OY

XX — 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun Birinci Maddesinin D bendinde, “Dernek ve vakıfların iktisadi işletmeler”inin kazançlarının kurumlar vergisine tabi olduğu belirtilmekle beraber, “iktisadi işletme” kavramının kapsam ve sınırının tayini, dolayısıyla derneklerin hangi hallerde vergilendirilebileceği konusunda Danıştay kararları arasında aykırılık bulunduğundan, içtihatların birleştirilmesi yoluna gidilmiştir. Bu haliyle konunun çözümü, dernek faaliyetlerinden hangilerinin iktisadi nitelikli olduğunun tesbitine bağlı olduğundan, derneklerin gelirlerini dil kursundan, kitap satışından, kafeterya veya büfe işletmesinden elde etmiş olması, vergileme yönünden farklı sonuçlara varılmasını gerektirmez. Ayrıca derneğin kültür, spor gibi kamu yararı amacıyla çalışması da bu yönden sonuca etkili değildir. Bu nedenle, kararlara taraf olan dernekleri faaliyet alanlarına ve gelir sağladıkları kaynaklara göre bir ayırıma tabi tutup, üç ayrı konuda içtihadı birleştirme nedeni varmış gibi inceleme yapıp sonuca varılmasında isabet yoktur. Yine aynı ayırım sonucu, bir kısım dernekler ve gelir kaynakları yönünden birbirine aykırı karar bulunmadığı yada aykırı kararların müstakar hale geldiğinden söz edilerek içtihadın birleştirilmesine gerek bulunmadığı sonucuna varılması da yerinde olmamıştır.

Bu nedenle kararın sözü edilen bölümlerine karşıyım.

KARŞI OY

XXX — Kurumlar Vergisi Yasası’nın 1 inci maddesinin (D) bendi uyarınca, dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmeler kurumlar vergisine tabidir. Bunların neler olduğu, Yasanın 5 inci maddesinde, “İktisadi Kamu Müesseseleri” başlıklı 4 üncü maddeye göndermede bulunmak suretiyle “...ait ve tabi olup faaliyetleri devamlı bulunan ticari, sınai ve zirai işletmeler” diye belirlenmiştir.

İchtihatların birleştirilmesine konu olan kararlarda sözü edilen derneklerin gelir sağlayıcı faaliyetlerinin iktisadi işletme niteliğinde olup olmadığının belirlenmesi için, ticari, sınai ve zirai işletme kavramlarına açıklık getirildikten ve ayrıca iktisadi işletmenin özelliklerine de-

nildikten sonra; kafeterya, büfe, düğün salonu işletilmesi ve fotoğrafçılık faaliyetinin iktisadi işletme sayılmasına oybirliğiyle, yabancı dil kursları düzenlenmesi, kitap satışı faaliyetinin iktisadi işletme sayılmasına ise oyçokluğuyla karar verilmiştir.

Sadece, Türkiye Turing ve Otomobil Kurumunun, ülkeye geçici olarak gelen taşıtların triptik belgelerini düzenlemek ve ülkeden geçici olarak çıkan taşıtların gümrük çıkış karnelerini vermek suretiyle yürüttüğü faaliyetin iktisadi işletme sayılmasına katılmadığımızdan, karşı görüşlerimiz aşağıda madde madde açıklanmaktadır.

1 — Kurulumuzun kararında, ekonomik işletmenin tanımı yapılırken, ticari işletmeden daha geniş bir alanı kapsadığına değinilmiş ve derneklere bağlı işletmelerin vergi yükümlülüğü bu kapsamda ele alınmıştır. Oysa, Kurumlar Vergisi Yasasında iktisadi işletme, sadece ticari, sınai ve zirai işletmelerin ortak adı olarak kullanılmıştır. Bu bakımdan, Türkiye Turing ve Otomobil Kurumunun Triptik İşletmesinin vergi yükümlülüğü, geniş kapsamlı iktisadi işletme kavramına göre değil, faaliyetinin niteliği itibariyle ticari işletme olup olmadığına göre belirlenmelidir.

Konuya bu açıdan bakıldığında; ticari faaliyet, kurul kararında da açıklandığı gibi, gelir sağlama amacına yönelmeyi, ticari bir organizasyona bağlanmayı ve devamlılığı gerektirdiğinden, kamusal bir görevi yerine getiren Triptik İşletmesinin ticari işletme sayılması mümkün değildir. Faaliyetin belli bir ücret karşılığı yürütülmesi suretiyle tedavül ekonomisine girilmiş olması da, kurumlar vergisi yükümlülüğü için yeterli bir neden sayılamaz.

2 — Türkiye Turing ve Otomobil Kurumu Tüzüğü'nün 4 üncü maddesinde "Kurum tüzüğünde yazılı amaçları gerçekleştirmek üzere Medeni Kanun ve Türk Ticaret Kanununun ilgili hükümlerine göre, Yönetim Kurulu kararı ile işletmeler kurar." hükmü, genel nitelikte bir hüküm olup, bu işletmelerin, ticari faaliyetle ilgili başkaca koşullar aranmaksızın "ticari işletme" sayılmasına yeterli değildir. Nitekim; Tüzüğün bu hükmüne göre kurulan Turistik İşletmelerin, Yayın İşletmesinin ve Teknik İşletmenin Kurumun ticari işletmeleri arasında yer aldığı maddenin ilgili fıkralarında belirtilmiştir. Bu işletmelerin kazançları için Kurumlar Vergisi beyannamesi verilerek vergilerinin ödendiği hususu da çekişmesizdir. Triptik işletmesi ise faaliyet türü itibariyle ticari olmadığından, Tüzükte de ticari işletmeler arasında sayılmamıştır.

3 — Kurumlar Vergisi Yasasının 4 üncü maddesinin 2362 sayılı Yasayla değişik ikinci fıkrasında "Bunların kazanç gayesi gütmemeleri, faaliyetin kanunla tevdi edilmiş görevler arasında bulunması, tüzel kişiliklerinin olmaması, müstakil muhasebeleri ve kendilerine tahsis edilmiş sermayelerinin ve iş yerlerinin bulunmaması mükellefiyetlerine tesir etmez" denmektedir. Bu hükümle kurumlar vergisi yükümlülüğünün genişletilmesi amaçlanmıştır. Ancak,

maddede varlıkları veya yokluklarının yükümlülüğü etkilemeyeceği belirtilen unsurların, yükümlülüğü belirleyen unsurların gibi ele alınması yasanın amacını aşan bir yorum olmaktadır. Örneğin, özelliği itibarıyla ticari olan bir faaliyetin yürütülmesinin yasayla bir kuruluşa verilmesi o kuruluşun vergi yükümlülüğünü ortadan kaldırmaz. Ancak, yasayla verilen görev, ticari bir faaliyet çerçevesi içinde değilse, bu defa 2 nci fıkraya bakılarak kurumlar vergisi yükümlülüğü getirilemez.

4 — Kamu yararına yönelik faaliyetlerde, vergilendirilmesi istenmeyen iktisadi işletmelerin, muafiyet hükümleriyle vergi dışı bırakıldığından söz edilerek Kurumlar Vergisi Yasasının 7 nci maddesinde gösterilen vergiden muaf kurumlar arasında adı sayılmayanların vergi yükümlüsü olacağı sonucuna varılamaz. Kurumlar Vergisi Yasasının 4 üncü maddesi uyarınca iktisadi işletme sayılamayacak bir işletme için muafiyet veya istisna hükmü getirilmesine esasen gerek yoktur.

Sonuç : Türkiye Turing ve Otomobil Kurumunun Triptik İşletmesinin, gümrük çıkış karneleri vermek ve triptik belgeleri düzenlemekle sınırlı faaliyeti ticari işletme niteliğinde bulunmadığından, diğer derneklerin ticari işletmeleriyle birlikte Triptik İşletmesinin de kurumlar vergisiyle yükümlü tutulmasına ilişkin İçtihatları Birleştirme kararına katılmıyoruz.

KARŞI OY

XXXX — 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 1. maddesinde dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmelerin kurumlar vergisine tabi olduğu belirtilmiştir.

Bir faaliyet nedeniyle bir kurumun vergiye tabi olup olmadığını saptayabilmek için iktisadi işletmenin tanımlanması gerekir.

Aynı Kanunun 5. maddesinde dernek ve vakıflara ait veya bağlı olup 4. maddesindeki nitelikleri taşıyan..... işletmelerin iktisadi işletme olduğu belirtilmiştir.

Bu duruma göre bir derneğin veya vakfın kurumlar vergisine tabi tutulabilmesi için öncelikle bir iktisadi işletmeye sahip olması gerekmektedir.

Bir iktisadi işletmeye sahip olmadan, dernek, vakıf veya diğ kurslarının kendi amaçlarını gerçekleştirmek için yaptıkları etkinlikler, üyelerine yaptıkları hizmetler veya yaptıkları kitap satışlarından elde edilen gelir sebebiyle Kurumlar Vergisi alınmasına olanak bulunmadığından, bu faaliyetlerin iktisadi işletme sayılarak Kurumlar Vergisine tabi tutulması gerektiği yolundaki çoğunluk kararına katılmıyorum.