

VERGİ KANUNLARININ YORUMLANMASINDA “KURUM” KAVRAMI ERTAN GÜVENDİ (*)

I - GİRİŞ

Vergi kanunlarının her zaman açık hükümler içermemesi nedeniyle kimi zaman bazı maddelerle ilgili yoruma ihtiyaç duyulabilmektedir. Vergi hukukunda yasanın yorumu, idare ve yargıda çoğu kez örtüşmediği için zaman zaman önemli zorluklar yaşanabilmektedir¹. Çeşitli vergi kanunlarımızda zikredilen **kurum** ifadesi de bu bağlamda ele alınabilecek bir ifadedir.

Bu çalışmamızda öncelikle hem Kurumlar Vergisi Kanunu'nda (KVK) hem de Katma Değer Vergisi Kanunu'nda (KDVK) yer alan bir istisna uygulamasında geçen “kurum” ifadesi nedeniyle yaşanan bir tereddüde değineceğiz. Daha sonra ise 5520 sayılı yeni Kurumlar Vergisi Kanunu'nda dil sadeleştirme amaçlı olarak yapılan bir değişikliğin etkilerini irdeleyeceğiz.

2. KURUM KELİMESİ: LÂFZÎ ANLAM

Bugüne kadar kurum ifadesinin anlamı, kapsamı ve sınırlarına ilişkin olarak herhangi bir vergi kanunumuzda açıklama yapılmamıştır. Sadece 5520 sayılı KVK'nın gerekçesinde “kurum” ifadesinin kapsamının ne olduğuna ilişkin bir ifade bulunmaktadır. Gerekçeye göre “kurum” ifadesi, sermaye şirketleri, kooperatifler, iktisadi kamu kuruluşları, dernek veya vakıflar ile bunlara ait iktisadi işletmeler ve iş ortaklıklarını kapsamaktadır².

Türk Dil Kurumu sözlüğünde ise kurum; evlilik, aile, **ortaklık**, **mülkiyet** gibi köklü bir yapıyı içeren, **genellikle devletle ilişkisi olan** yapı veya birlik, müessese³ olarak tanımlanmıştır. Bu tanım yeni kurumlar vergisi kanun gerekçesinde belirlenenden daha geniş kapsamlıdır. Zira bu tanıma göre, Kurumlar Vergisi Kanunu gerekçesinde kurum kapsamı içerisinde kabul edilmeyen Türk Ticaret Kanunu'ndaki şahıs şirketleri kurum olarak kabul edilmelidir.

(*) Vergi Denetmen Yard.

¹ Nihal Saban; Vergi Hukuku, s.55.

² 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu Gerekçesi, Madde 13.

³ <http://tdk.gov.tr/TR/SozBul.....&Kelime=kurum>

3. KURUMLARIN GAYRİ MENKUL VE İŞTİRAK HİSSESİ SATIŞLARINDA KURUMLAR VE KATMA DEĞER VERGİSİ İSTİSNASI

5520 sayılı yeni Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5. maddesinin 1. fıkrasının "e" bendine göre kurumların, en az iki tam yıl süreyle aktiflerinde yer alan taşınmazlar ve iştirak hisseleri ile aynı süreyle sahip oldukları kurucu senetleri, intifa senetleri ve rüçhan haklarının satışından doğan kazançların yüzde 75'lik kısmı kurumlar vergisine tabi değildir. 5422 sayılı eski Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 8/12. maddesinde de benzer ifadeler geçmekteydi, ancak eski kanun metninde yüzde 75'lik bir sınırlama söz konusu değildi ve ayrıca sermayeye eklenme şartı bulunmaktaydı.

KVK'da yer alan bu istisnanın paralelinde bir düzenleme 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunumuzun 17/4-r maddesinde bulunmaktadır. Buna göre; *"Kurumların aktifinde.....en az iki tam yıl süreyle bulunan iştirak hisseleri ile gayrimenkullerin satışı suretiyle gerçekleşen devir ve teslimleri..."* katma değer vergisinden istisna tutulmuştur. Kurumlar Vergisi Kanunu'nun istisnalar bölümünde kurumlar ibaresinin tek başına kullanılması bir sorun teşkil etmemektedir, çünkü bu bölüm kurumlar vergisi mükellefi olan kurumlara yönelik istisnaları düzenlediği için kullanılan **kurumlar** kelimesinden kastın **kurumlar vergisi mükellefi kurumlar** olduğunu anlayabilmekteyiz. Ancak Katma Değer Vergisi Kanunu açısından aynı şeyi söylemek mümkün değildir. Katma Değer Vergisi Kanunu'nda kullanılan "kurumlar" ifadesi açıklanmaya muhtaç bir kavram niteliğinde gözükmemektedir.

Şöyle ki; bu istisna hükmü Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 17. maddesine 5281 sayılı Kanun'la eklenmiştir, söz konusu Kanun yürürlü-

ğe girmeden önce KDVK'nın geçici 10. maddesine göre istisna uygulanmaktaydı. Oradaki hüküm ise şu şekildeydi; *"5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun geçici 28 inci ilekapsamındaki teslimler vergiden müstesnadır."* 5422 sayılı KVK'nın geçici 28. maddesine baktığımızda ise, *"1.1.1999-31.12.2004 tarihleri arasında uygulanmak üzere, tam mükellefiyete tabi kurumların iştirak hisselerinin veya gayrimenkullerinin satışından doğan kazancın.....kısmı, kurumlar vergisinden müstesnadır."* Buradaki tam mükellefiyete tabi kurumlar ifadesinden kastedilenin, bu ifadenin Kurumlar Vergisi Kanunu'nda geçmesi nedeniyle, **tam mükellef kurumlar vergisi mükellefleri** olduğunu anlıyoruz. Dolayısıyla, buradan KDVK geçici 10. maddesindeki istisnanın, tam mükellef kurumlar vergisi mükelleflerine yönelik bir düzenleme olduğu sonucunu çıkartabiliriz.

Ancak şuna dikkat çekmek istiyoruz, 5281 sayılı kanun öncesi düzenlemelerde olduğu gibi, mevcut olan yani 5281 sayılı kanun sonrası düzenlemeler arasında herhangi bir atıf bulunmamaktadır. Her iki kanun da ayrı metin olarak istisnayı düzenlemiş durumdadır⁴.

KDVK'da istisnanın düzenlendiği 17/4-r maddesinde cümle "kurumların" şeklinde başlamaktadır. Ama bu kanunda kurumdan kastın ne olduğu tanımlı değildir. Tam mükellef kurum ya da kurumlar vergisi mükellefleri de denilmemektedir.

Kurumlar vergisi mükelleflerinin kurum olduğu konusunda tartışma bulunmamaktadır, ancak bir müessesenin hem kurum olup, hem de kurumlar vergisi mükellefi olmaması mümkün değil midir? Veya sorumuzu şu şekilde soracak

⁴ Mustafa Tan; Kollektif Şirketin Gayrimenkul Satışında KDV Yok, Dünya Gazetesi, 28.09.2007.

olursak, eski ve yeni kurumlar vergisi kanunlarının 1. maddelerinde sayılan kurumlar ile dolaylı olarak bir kurum tanımı mı yapılmaktadır (kurum = kurumlar vergisi mükellefleri şeklinde) ya da sadece kurumlar vergisi mükelleflerinin kimler oldukları mı sayılmaktadır?

Konumuzla ilgili olarak burada esas cevaplanması gereken ise Türk Ticaret Kanunu'nda düzenlenen kollektif ve adi komandit şirketler tarafından böyle bir satış işlemi gerçekleştirildiğinde KDV hesaplanıp hesaplanmayacağı⁵ sorusudur. Eğer kurum kelimesini lâfzî manası ile okuyacak olursak bu sorunun cevabı "hesaplanmamalı" şeklinde olmalıdır.

Kanun koyucunun bu istisnayı KDVK'ya eklerken amacının KVK'da düzenlenmiş olan istisnanın paralelinde bir istisna getirmek olduğunu kabul etmekteyiz. Yani bu doğrultuda, yukarıdaki soruya tarihi yorum yöntemine göre cevap verecek olursak cevabımız "hesaplanmalıdır" şeklinde değişebilecektir.

Ancak burada, kanunlar düzenlenirken önemsiz olarak algılanan ufak değişikliklerin kimi zaman istem dışı sonuçlara yol açabileceğine ve aynı ifadenin iki farklı kanunda birbirinden farklı anlamlar kazanmasının mümkün olduğuna dikkat çekmek istiyoruz.

4. 5520 SAYILI KURUMLAR VERGİSİ KANUNU'NDA GERÇEK KİŞİ - KURUM AYRIMI

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 13. maddesinde Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımını müessesesi düzenlenmiştir. Bu maddeye karşılık olarak eski KVK'nın 17. maddesindeki Örtülü Kazanç Dağıtımını düzenlemesi gösterilebilir.

5422 sayılı eski kanunun 17/1. maddesinde ise doğrudan bir ilişkili kişi tanımı değil, dolaylı bir ilişkili kişi tanımı yapılarak "**şirket kendi ortakları, ortaklarının ilgili bulunduğu gerçek ve tüzel kişiler, idaresi, murakabesi veya sermayesi bakımlarından vasıtalı vasıtasız olarak bağlı bulunduğu veya nüfuzu altında bulundurduğu gerçek ve tüzel kişiler ile olan münasebetlerinde emsiline göre göze çaracak derecede yüksek veya düşük fiyat veya bedeller üzerinden yahut bedelsiz olarak alım, satım, imalat, inşaat muamelelerinde ve hizmet ilişkilerinde bulunursa**" kazancın tamamen veya kısmen örtülü olarak dağıtılmış sayılacağı belirtilmiştir.

5520 sayılı yeni KVK'nın 13. maddesinin 1. fıkrasında kurumların, ilişkili kişilerle emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit ettikleri bedel veya fiyat üzerinden mal veya hizmet alım ya da satımında bulunması durumunda, kurum kazancının tamamen veya kısmen transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılmış sayılacağı hüküm altına alınmıştır. Aynı maddenin ikinci fıkrasında ise eski kanundaki düzenlemenin aksine doğrudan bir ilişkili kişi tanımı yapılmıştır. Buna göre ilişkili kişi; "**kurumların kendi ortakları, kurumların veya ortaklarının ilgili bulunduğu gerçek kişi veya kurum ile idaresi, denetimi veya sermayesi bakımından doğrudan veya dolaylı olarak bağlı bulunduğu ya da nüfuzu altında bulundurduğu gerçek kişi veya kurumları**" ifade etmektedir.

Kanun metinlerini karşılaştırdığımızda yasa koyucunun eski kurumlar vergisi kanunundaki **şirket ve tüzel kişi** ifadeleri yerine yeni kurumlar vergisi kanununda "**kurum**" ifadesini kullandığını

⁵ Bilindiği üzere bu iki şirket türünün kurumlar vergisi mükellefiyeti bulunmamaktadır. Şirketlerin kazancını, ortaklar paylarına göre yıllık gelir vergisi beyannamesi ile beyan etmektedirler. Dolayısıyla bu şirketlerin gayrimenkul satışlarındaki kazançları gelir vergisine tabidir.

görüyoruz. Buradan yasa koyucunun, yeni kurumlar vergisi kanununda kurum ifadesiyle eski kurumlar vergisi kanununda şirket ve tüzel kişi kapsamında değerlendirilmiş olan kollektif ve adi komandit şirketi de kastettiği gibi bir sonuç çıkarabiliriz. Ancak yanılmış oluruz, çünkü söz konusu madde gerekçesi, *“Fıkıradaki geçen “gerçek kişi” ifadesi, Gelir Vergisi Kanununun uygulanmasında gerçek kişi olarak kabul edilip vergiye tabi tutulan şahıslar ile şahıs şirketleri ya da adi ortaklıkları; “kurum” ifadesi de, sermaye şirketleri, kooperatifler, iktisadi kamu kuruluşları, dernek veya vakıflar ile bunlara ait iktisadi işletmeler ve iş ortaklıklarını kapsamaktadır.”* şeklinde düzenlenmiştir.⁶

Eski kurumlar vergisi kanunundaki düzenlemede de bulunan şirket kelimesinden kastın TTK'daki şahıs ve sermaye şirketleri olduğu bilinmektedir. Ancak şahıs şirketleri zaten kurumlar vergisi mükellefi olarak addedilmedikleri için eski düzenlemeye göre örtülü kazanç dağıtımına ilişkin yasal düzenlemeler sadece sermaye şirketleri için geçerli bulunmaktaydı.⁷ Yeni kurumlar vergisi kanununda **şirket** yerine kullanılan **kurum** kelimesini madde gerekçesindeki gibi kurumlar vergisi mükellefleri olarak okuyacak olursak, yeni kanunda şahıs şirketlerinin kapsam dışında kaldığı görülecektir. Lâkin bu değişiklik şahıs şirketleri zaten kurumlar vergisi mükellefi olmadıkları için bir sorun teşkil etmemektedir. Ayrıca bu

değişiklik doğrultusunda yeni düzenleme gereğince sermaye şirketleri hariç diğer kurumlar vergisi mükelleflerinin de örtülü kazanç dağıtımını yapabilecekleri hüküm altına alınmış olmaktadır.

Eski kanundaki gerçek ve tüzel kişiler ifadelerinin ne anlama geldiğini ise Medeni Kanun'a göre okumamız gerekmektedir. 4721 sayılı Medeni Kanun'un 47. maddesine göre tüzel kişiler başlı başına bir varlığı olmak üzere örgütlenmiş kişi toplulukları ve belli bir amaca özgülünmüş olan bağımsız mal topluluklarıdır. Bu tanım TTK'daki ticaret şirketleri (sermaye şirketleri + şahıs şirketleri) dâhil olmak üzere dernek ve vakıfları da kapsayan geniş bir tanım niteliğindedir. Medeni Kanuna göre gerçek kişiler ise sadece insanlar olabilmektedir.

Yeni kurumlar vergisi kanununda tüzel kişi ifadesi yerine kurum ifadesi kullanılmaktadır. Buradaki kurum ifadesini madde gerekçesindeki gibi kurumlar vergisi mükellefleri olarak okuyacak olursak, yeni düzenlemeyle iş ortaklıklarının kapsam dahiline alınması⁸, eski kanuna göre tüzel kişi olarak kabul edilerek işlem gören kollektif şirketler ve adi komandit şirketlerin kapsam dışında bırakılması gibi bir anlam çıkarılabilecektir. Buna göre ilişkili kollektif ve adi komandit şirketlerle transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımını yapmak mümkün gibi gözükmektedir. Ancak bu boşluğu gören komisyon üyeleri bunun önüne geçebilmek için olsa gerek bu

⁶ Söz konusu düzenleme Örtülü Sermaye müessesesi açısından da kabul edilmiştir.

⁷ Mesut Koyuncu; Örtülü Sermaye, Örtülü Kazanç Dağıtımı ve Uluslar arası Transfer Fiyatlandırması, s.155

⁸ 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'ndaki örtülü kazanç dağıtımına yönelik düzenlemeler mevzuatımıza Kurumlar Vergisi Kanununun yürürlük tarihinden itibaren girmişken, iş ortaklığı kavramı 3239 sayılı Kanunla 1986 yılından itibaren girmiştir. Kanun koyucu iş ortaklığı müessesesini Kurumlar Vergisi Kanununa yerleştirirken, örtülü kazanç dağıtımının düzenlendiği maddelerde bir değişikliğe gitmemiş, şirket ile gerçek ve tüzel kişiler lafzını değiştirmemiştir. Dolayısıyla eski düzenlemeye göre iş ortaklıklarının örtülü kazanç dağıtımını müessesesi kapsamında değerlendirilmesi mümkün bulunmamaktaydı.

madde uygulaması açısından eski kanunun da hilafına olacak şekilde “gerçek kişi” ifadesinin şahıs şirketlerini de içerdiğini madde gerekçesine eklemiştir. Kısacası gerçek kişi yeni bir tanıma kavuşmuştur, üstelik bu tanımlama bir kanun gerekçesiyle yapılmıştır. Lakin aynı kanunun bir başka maddesinde de şahıs ortaklıkları gerçek kişi kavramı içerisinde düşünülmemiş olup, ayrıca belirtilmiştir.⁹

Vergi yasalarının bir kısım kavramlara, ilgili kanunlardakinden farklı anlamlar vermeleri elbetteki mümkündür, ancak bir hukuki kavramın tanımını değiştirecek nitelikte olan böyle bir düzenlemenin kanun gerekçesiyle ya da tebliğle değil, verginin yasallığı ilkesi gereğince doğrudan kanun maddesinde yapılması gerekmektedir. Ayrıca incelediğimiz durumda, bırakın vergi kanunlarıyla diğer hukuk dalları arasındakini, doğrudan vergi kanunlarının kendi içerisindeki terim birliğinin bozulduğu görülmektedir. VUK açısından tüzel kişi kabul edilen kolektif ve adi komandit şirketler KVK’nın bir maddesi açısından gerçek kişi kabul edilmekte, bir başka maddesi açısından ise kabul edilmemektedir. Örneğin, Tüzel Kişilerin Sorumluluğu Kenar Başlıklı Vergi Usul Kanunu’nun 333. maddesi uyarınca tüzel kişi kabul edilerek işlem gören kolektif şirketler, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 2/7. maddesi gereğince gerçek kişi kabul edilmezken, aynı kanunun “Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı” kenar başlıklı 13. maddesi açısından gerçek kişi olarak dikkate alınmaktadırlar.

5. TEVKİFAT YAPMAKLA SORUMLU TUTULMUŞ “SAİR KURUMLAR”

“Sair kurumlar”, 193 sayılı Gelir Vergi Kanununun 94. maddesi gereğince istihkak sahiplerinin gelir vergisi ödemelerine ve ayrıca 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 15. maddesi gereğince de istihkak sahiplerinin kurumlar vergisi ödemelerine mahsuben vergi kesintisi yapmakla sorumlu tutulmuşlardır. Ancak bu maddelerde geçen “sair kurumlar” ibaresiyle ne kastedildiğine ilişkin herhangi bir açıklama yapılmamıştır¹⁰.

Vergi idaresinin “sair kurumlar” ibaresinden kastının ne olduğunu ancak bu konuyla ilgili kimi muktezalardan anlayabilmekteyiz. Örneğin İstanbul Defterdarlığı’nın 28.07.1194 tarih ve B.07.4.DEF.0.34.11/GVK-95-3692-12175 sayılı muktezasında alışveriş merkezi yöneticiliğinin ticari bir hizmet koordinasyonu olarak kabulü ve sair kurum olarak değerlendirilmesi gerektiği görüşüne yer verilmiştir.

Konuyla ilgili olarak Gelirler Genel Müdürlüğü’nün vermiş olduğu bir başka muktezada da köy tüzel kişiliği “diğer kurum” kapsamında kabul edilerek koruma işi karşılığında bu hizmetleri ifa eden köylülere yapılan ödemelerden tevkifat yapmakla sorumlu tutulmuştur¹¹

Bu iki muktezadan, vergi idaresinin vergi tevkifatıyla ilgili düzenlemelerde geçen sair (diğer) kurumlar ibaresini “sair kurumlar vergisi mükellefleri” şeklinde sınırlı olarak değerlendirmede, aksine köy tüzel kişiliği ile tüzel kişiliği dahi olmayan alışveriş merkezi yönetimini de içerecek şekilde çok geniş kapsamlı olarak değerlendirdiği anlaşılmaktadır.

⁹ 5520 sayılı KVK 2/7: “Yukarıdaki fıkralarda yazılı kurumların kendi aralarında veya **şahıs ortaklıkları ya da gerçek kişilerle**, belirli bir işin birlikte yapılmasını.....talep edenler iş ortaklıklarıdır.”

¹⁰ Hüseyin Yalçın, Erkan Gürboğa; Stopaj; Kaynakta Vergilendirme, s.32

¹¹ 02.11.2000 tarih B.07.0.GEL.0.41/4106-396/50528 sayılı Gelirler Genel Müdürlüğü Muktezası

6.SONUÇ

Vergi kanunları hazırlanırken yapılan ufak ve önemsiz gibi görünen değişiklikler istenilmeyen sonuçlara yol açabilmektedir. Bu değişikliklerden birisi de 5281 sayılı Kanun'la 3065 sayılı KDVK'nın 17/4 maddesine eklenen "r" bendidir. Bendin başında ifade edilen "kurumlar" ibaresinden her ne kadar bu ibare tarihi yorum yöntemiyle yorumlandığında "kurumlar vergisi mükellefleri" manasını çıkarmak mümkün gibi gözükse de, bu ibareyle ilgili olarak vergi yargısı tarafından idare aleyhine kararlar verilmesi de muhtemel gözükmektedir. Burada yapılması gereken, bu tür olumsuz gelişmelere mahal vermeden, ya ilgili bentteki "kurumlar" ibaresinin kurumlar vergisi mükellefleri şeklinde değiştirilmesi ya da bu bendin ilgili kurumlar vergisi kanun maddesiyle bağlantısının kurulmasıdır.

Buna ilave olarak yeni kurumlar vergisi kanununun gerekçesiyle çok tartışmalara yol açabilecek bir "gerçek kişi – kurum" ayrımı yapıldığını söylemek mümkündür. Yasa koyucu 5520 sayılı kanunun hazırlanması sürecinde kanaatimizce hatalı olan (kurum = kurumlar vergisi mükellefi) ön kabulünden hareketle çeşitli düzenlemelerde bulunmuştur. Esasında bu düzenlemeler, içeriği bugüne kadar net olarak belirlenmemiş, muğlak bir ifade olan kurum ifadesini tanımlama çabası açısından olumlu bir gelişmedir. Ancak bu düzenlemelerin gerçek kişi ve kurum terimleri açısından vergi kanunlarının kendi içindeki terim birliğini bozacak nitelikte etkileri olmuştur.

Dikkat edilmediği takdirde vergi kanunlarında dil sadeleştirme amaçlı olarak yapılacak bu tür değişiklikler amaçlarına hizmet etmedikleri gibi, üzerinde mutabakat oluşmuş ve kapsamı yeterince geniş olan kavramların değiştirilmesi vergi kanunları açısından bir dil kargaşasına yol açabilecektir. Özellikle gelir vergisi ve vergi usul

kanunlarının yeniden yazıldığı bu süreçte vergi kanunlarının dilinde yapılacak değişikliklere azami çaba sarf edilmesi gerektiği, aksi takdirde vergi kanunları açısından çok ciddi terminoloji sorunlarının ortaya çıkabileceği konusunda ilgilileri uyarmak istiyoruz.

YARARLANILAN KAYNAKLAR:

1. Mustafa Tan; **Kollektif Şirketin Gayrimenkul Satışında KDV Yok**, Dünya Gazetesi, 28.09.2007
2. Mesut Koyuncu; **Örtülü Sermaye Örtülü Kazanç Dağıtımı ve Uluslararası Transfer Fiyatlandırması**, HUD yayınları, İstanbul – 2005
3. Hüseyin Yalçın, Erkan Gürboğa; **Stopaj: Kaynakta Vergilendirme**, Kılavuz Yayınları, İstanbul - 1997
4. Nihal Saban; **Vergi Hukuku**, Der Yayınları, İstanbul–2005
5. 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanun Gerekçesi
6. Gelirler Genel Müdürlüğü'nün 02.11.2000 tarih B.07.0.GEL.0.41/4106–396/50528 sayılı Muktezası
7. İstanbul Defterdarlığı'nın 28.07.1194 tarih ve B.07.4.DEF.0.34.11/GVK–95–3692–12175 sayılı muktezası
8. www.tdk.org.tr