

## SENDİKALARIN VE İKTİSADİ İŞLETMELERİNİN VERGİ KANUNLARI KARŞISINDAKİ DURUMU

**Seda KOSKA**  
*Vergi Müfettişi*

### ÖZET

*Bilindiği üzere, Sendikalar, 6356 sayılı Sendikalar ve Toplu İş Sözleşmesi Kanunu'na göre, "İşçilerin veya işverenlerin çalışma ilişkilerinde, ortak ekonomik ve sosyal hak ve çıkarlarını korumak ve geliştirmek için en az yedi işçi veya işverenin bir araya gelerek bir işkolunda faaliyette bulunmak üzere oluşturdukları tüzel kişiliğe sahip kuruluşlar" olarak tanımlanmıştır. Mezkur Kanununun 26. maddesinde sendikaların yapabileceği faaliyetlere yer verilmiş ve sekizinci fıkrasında ise sendikaların ticaretle uğraşamayacağı hüküm altına alınmıştır. Bununla birlikte sendikaların iktisadi işletme oluşturacak şekilde ticari faaliyette bulunabilmesi pek tabii mümkündür. İktisadi işletme oluşturmasını, sendikaların vergi kanunları karşısında birtakım vergisel yükümlülükleri bulunmaktadır. Bu çalışmamızda, sendikaların ve iktisadi işletmelerinin vergi kanunları karşısındaki durumuna dikkat çekilecektir.*

**Anahtar Kelimeler:** Sendika, iktisadi işletme, vergi

## THE STATUS OF UNIONS AND ECONOMIC ENTERPRISES AGAINST TAX LAWS

### ABSTRACT

*As it is known, according to the Law on Trade Unions, Trade Unions and Collective Bargaining No. 6356, "In order to protect and develop the common economic and social rights and interests of workers or employers in labor relations, at least seven workers or employers come together to operate in a business line. defined as "organizations with legal personality". In Article 26 of the aforementioned Law, the activities that the unions can do are included and in the eighth paragraph it is stipulated that the unions cannot engage in trade. However, it is quite possible for trade unions to engage in commercial activities in a way that creates an economic enterprise. Regardless of whether they are economic enterprises or not, unions have some tax liabilities against*

*tax laws. In this study, attention will be drawn to the situation of unions and economic enterprises in the face of tax laws.*

**Keywords:** *Syndicate, economic enterprise, tax*

## **GİRİŞ**

6356 sayılı Sendikalar ve Toplu İş Sözleşmesi Kanunu'nun 2/1-ğ maddesinde “**Sendika:** İşçilerin veya işverenlerin çalışma ilişkilerinde, ortak ekonomik ve sosyal hak ve çıkarlarını korumak ve geliştirmek için en az yedi işçi veya işverenin bir araya gelerek bir işkolunda faaliyette bulunmak üzere oluşturdukları tüzel kişiliğe sahip kuruluşlar” şeklinde tanımlanmıştır.

Sendikalar, 6356 sayılı Kanun'da belirtilen usul ve esaslara uymak kaydıyla önceden izin almaksızın kurulabilir ve kuruldukları işkolunda faaliyette bulunabilmektedir. Sendikalar, tüzüklerinde belirtilen konularda serbestçe faaliyette bulunabilmekle birlikte, ticaret yasağına tabidirler.

Bu kapsamda sendikalar, işveren ve işçilerin hak/menfaatlerinin gözetilmesinde, iş sözleşmesinden ve çalışma ilişkisinden doğan haklar ile ilgili ihtilafların takibinde önemli bir role sahiptir.

## **1. SENDİKALARIN VERGİ MÜKELLEFİYETİ**

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 2. maddesinde kurumlar vergisi mükellefleri tek tek sayılmıştır. Bu bağlamda,

- 1) *Sermaye şirketleri.*
- 2) *Kooperatifler.*
- 3) *İktisadî kamu kuruluşları.*
- 4) *Dernek veya vakıflara ait iktisadî işletmeler.*
- 5) *İş Ortaklıkları.*

Kurumlar vergisi mükellefidirler. Kanun maddesinden de görüleceği üzere, dernek ve vakıflar doğrudan kurumlar vergisi mükellefi olarak sayılmamış, bu kuruluşlara ait iktisadi işletmelerin kurumlar vergisi mükellefi olduğu hüküm altına alınmıştır. Öte yandan söz konusu Kanun'un uygulamasında “**Sendikalar**” “**Dernek**”, “**Cemaatler**” ise “**Vakıf**” sayılmaktadır. Bu hükümden hareketle sendikalar, vergi kanunları karşısında dernek statüsünde değerlendirilmektedir. Netice itibariyle dernek statüsünde değerlendirilen sendikaların

kurumlar vergisi yönünden mükellefiyeti bulunmamaktadır. Ancak iktisadi işletme oluşturacak şekilde, ticari, sınai ve zirai faaliyette bulunulması halinde Derneğe ait iktisadi işletme oluşacağından, söz konusu iktisadi işletmenin kurumlar vergisi mükellefiyetinin tesis edileceği tabiidir.

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'na göre Türkiye'de yapılan ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetler KDV'nin konusunu oluşturmaktadır. Bunun yanı sıra mezkur kanunun 1/3-g bendinde, "*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 tabii olan veyahut bunlar tarafından kurulan veya işletilen müesseseler ile döner sermayeli kuruluşların veya bunlara ait veya tabii diğer müesseselerin ticari, sınai, zirai ve mesleki nitelikteki teslim ve hizmetleri,*" KDV'nin kapsamına girmektedir. Burada ifade edilen ticari, sınai, 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 diğer ilgili mevzuat hükümlerine göre tayin ve tespit edilmektedir. Yine aynı Kanun'un 8. maddesinde KDV mükellefleri tek tek sayılmıştır. 6356 sayılı Kanun hükümleri dikkate alındığında, sendikaların doğrudan ticari faaliyette bulunması mümkün bulunmadığından, KDV mükellefiyetinden bahsetmek de mümkün olmayacaktır.

Ancak burada iki istisna karşımıza çıkacaktır. Bunlardan ilki, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 70. maddesinde belirtilen mal ve hakların kiralanması işlemleri KDV'nin konusuna girmekle birlikte, aynı Kanun'un 17/4-d bendi gereğince KDV'den istisna tutulmuştur. Buradaki istisna iktisadi işletmelere dahil olmayan gayrimenkulleri kapsamaktadır. Bunlar dışındaki mal ve hakların kiralanmasında ise KDV mükellefiyetinin doğabileceğine dikkat edilmelidir.<sup>1</sup>

İkinci konu ise, bilindiği üzere her türlü mal ve hizmet ithalatı KDV'nin konusuna girmekte ve 3065 sayılı Kanun'un 8. maddesine göre mal ve hizmet ithal edenler KDV mükellef olarak tanımlanmaktadır. Bu hususlarda sendikaların KDV mükellefi olabileceği unutulmamalıdır.

Buraya kadar yapılan açıklamaların sadece sendikaları ilgilendirdiği, sendikaların iktisadi işletmelerini ilgilendirmediğini hatırlatmakta fayda var.

Sendikalara ait iktisadi işletmeler ise 5520 sayılı Kanuna göre doğrudan kurumlar vergisi mükellefleri arasında sayılmıştır. Anonim ve Limited şirket-

<sup>1</sup> Burada kiralayana KDV mükellefi olması durumunda KDV Kanunu'nda yer alan tevkifat müessesesinin devreye gireceği tabiidir.

ler ile kooperatifler dışından kalan, sendikalara ait veya bağlı olarak devamlı faaliyet gösteren ticarî, sınai ve zirai işletmeler, iktisadi işletme olarak tanımlanmıştır. Bunun yanı sıra iktisadi işletmeler, ticari, zirai ve sınai faaliyetle iştigal edeceğinden KDV yönünden de mükellef olacaklardır. Sendikaların iktisadi işletmeleri ile ilgili detaylı açıklamalara çalışmamızın müteakip bölümlerinde yer verilmiştir.

### 1.1. Sendikalar Tevkifat Yapmakla Yükümlüdür

Çalışmamızın bir önceki bölümünde sendikaların, Kurumlar Vergisi ve istisnai durumlar dışında KDV yönünden mükellefiyetlerinin bulunmadığını ifade ettik. Öte yandan 193 sayılı GVK ve 5520 sayılı KVK başta olmak üzere bazı vergi kanunlarımızda yer alan “vergi tevkifatı” hükümleri bir vergi güvenlik müessesesi olarak karşımıza çıkmaktadır.

193 sayılı GVK’nın 94. “**Vergi tevkifatı**” başlıklı maddesi; “*Kamu idare ve müesseseleri, iktisadi kamu müesseseleri, sair kurumlar, ticaret şirketleri, iş ortaklıkları, dernekler, vakıflar, dernek ve vakıfların iktisadi işletmeleri, kooperatifler, yatırım fonu yönetenler, gerçek gelirlerini beyan etmeye mecbur olan ticaret ve serbest meslek erbabı, zirai kazançlarını bilanço veya zirai işletme hesabı esasına göre tespit eden çiftçiler aşağıdaki bentlerde sayılan ödemeleri (avans olarak ödenenler dahil) **nakden veya hesaben yaptıkları sırada, istihkak sahiplerinin gelir vergilerine mahsuben tevkifat yapmaya mecburdurlar.***” şeklinde hüküm altına alınmıştır. Benzer düzenlemelere 5520 sayılı KVK’nın 15 ve 30. maddelerinde de yer verilmiştir.

Bu hüküm ve açıklamalara göre sendikalar, vergi kanunu uygulamalarında Dernek statüsünde değerlendirildiğinden, tevkifat kapsamında bulunan ödemeleri **nakden/mahsuben** yaptıkları esnada, istihkak sahiplerinin gelir/kurumlar vergilerine mahsuben **tevkifat yapmakla yükümlü olacaklardır**. Nitekim İdare tarafından verilmiş özgelelerde dernek statüsünde bulunan kuruluşların vergi tevkifatı yapmakla yükümlü olduğu ifade edilmiştir.<sup>2</sup>

### 1.2. Tevkifat Yapacağı Ödemeler

Yukarıda yer alan açıklamalara göre sendikalar vergi tevkifatı yapmakla yükümlüler arasında sayılmıştır. Bunun doğal sonucu olarak, Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunu’nda belirtilen ve tevkifat kapsamına alınan ödemeleri, **nakden/mahsuben yaptıkları** sırada istihkak sahiplerinin vergilerine mahsup edilmek üzere, tevkif etmek ve muhtasar beyanname ile vergi dairesine beyan etmek mecburiyetindedirler.

2 Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı’nın 20/02/2012 tarih ve B.07.1. GİB.4.06.16.01-120[94-11/21]-241 sayılı Özeliği.

Sendikaların üzerinden tevkifat yapmak zorunda olduğu ödemelerden başlıcalarına aşağıda yer verilmiştir.

- *Hizmet erbabına ödenen ücretler ile 61 inci maddede yazılı olup ücret sayılan ödemelerden (istisnadan faydalananlar hariç), 103 ve 104 üncü maddelere göre,*
- *Yaptıkları serbest meslek işleri dolayısıyla bu işleri icra edenlere yapılan ödemeler. (Noterlere (...)(3) serbest meslek faaliyetlerinden dolayı yapılan ödemeler hariç);*
- *42 nci madde kapsamına giren işler dolayısıyla bu işleri yapanlara (kurumlar dahil) ödenen istihkak bedelleri.*
- *Dar mükellefiyete tabi olanlara, telif ve patent haklarının satışı dolayısıyla yapılan ödemeler*
- *70 inci maddede yazılı mal ve hakların kiralanması karşılığı yapılan ödemeler.*

Üzerinden kanunda belli edilen nispetler dikkate alınarak GVK 96. madde kapsamında tevkifat tabi tutulacaktır. Tevkifat yapılacak ödemelerin sadece yukarıda sayılanlarla sınırlı olmadığını ifade etmek yerinde olacaktır. Burada belirtilen tevkifata tabi ödemelerin en **bilinen ve en yaygın ödemeler** olduğunu söylemek pek tabii mümkündür. Tevkifata tabi diğer ödemeler için GVK ve KVK ilgili maddelerine bakılması faydalı olacaktır.

Burada dikkat edilmesi gereken iki önemli nokta bulunmaktadır. Birincisi, tevkifat kapsamına alınan ödemeler ile ilgili olarak **nakden veya hesaben ödeme yapılmaması durumunda** vergi tevkifatı gündeme gelmeyecektir. Yani nakden/hesaben bir ödeme yok ise vergi tevkifatı da yoktur. Diğer bir önemli husus ise ücret dışından kalan ödemelerde vergi tevkifatı ödemelerin **gayrisafi tutarları** dikkate alınarak yapılacaktır.

Ücret mahiyetinde olan ve nakden/hesaben yapılan ödemelerde, GVK 63. madde de belirtilen indirimlerden sonra kalan net tutarlar üzerinden tevkifat yapılacaktır. Bu hükümden hareketle, GVK 63/1-4. bentte yer alan, çalışanlar tarafından ilgili kanunlara göre ödenen sendika aidatları<sup>3</sup> ödemenin tevsik edilmesi kaydıyla, tevkifat matrahından düşülecektir. Özellikle sendika üyeliği bulunan çalışanların, sağlanan bu avantajı kaçırmamaları ve konunun takipçisi olmaları önemlidir. Ülkemizde genellikle yapılan stopajlar ilave bir maliyet unsuru olarak görülmektedir. Ücretliler lehine sağlanan bu avantaj,

3 147 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği

esasinda işverenlerin (tevkifat yapmakla yükümlü olanların) ödemek zorunda kaldıkları stopaj tutarının da azalmasına neden olacaktır.

### 1.3- Sendika Gelirlerinin Durumu

6356 sayılı Sendikalar ve Toplu İş Sözleşmesi Kanunu'nun 28. maddesinde sendika gelirlerinin;

a) Üyelik ve dayanışma aidatları,

b) Tüzüklerine göre yapabilecekleri faaliyetlerden sağlanacak gelirler;

c) Bağışlar;

ç) Mal varlığı gelirleri, mal varlığı değerlerinin devir, temlik ve satışlarından doğan kazançlardan oluşabileceği hüküm altına alınmıştır.

Sendika faaliyetlerinin sağlıklı bir şekilde yürütülebilmesi için hiç şüphesiz üyelik aidatları önemli bir yere sahiptir. Peki bu sendikalar tarafından sağlanan gelirler üzerinden herhangi bir vergi ödenmesi gerekir mi?

Herhangi bir gelir unsurunun vergiye tabiye olabilmesi için öncelikle ilgili gelir unsurunun verginin konusuna girmesi gerekmektedir. Aksi halde vergi mevzuuna girmeyen kıymet üzerinden vergi alınması imkansızdır. Geliri kavrayan iki temel kanunumuz yürürlükte bulunmaktadır. Bunlardan ilki 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu diğeri ise 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'dur.

Sendikaların, Kurumlar Vergisi Kanunu kapsamında doğrudan mükellefiyetinin bulunmadığını, bunların iktisadi işletmelerinin kurumlar vergisi mükellefi olduğunu ifade ettik. Toplanan üyelik aidatları ise doğrudan sendikanın tüzel kişiliği aracılığıyla alınmakta, iktisadi işletmenin burada bir rolü bulunmamaktadır. Üyelik aidatlarının toplanması, iktisadi işletmenin uhdesinde yapılan bir faaliyet değildir. Yapılan açıklamalara göre, üyelik aidatları kurumlar vergisinin mevzuunu oluşturmayacaktır.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'na göre, gelirin tanımı, "**bir gerçek kişinin bir takvim yılında elde ettiği kazanç ve iratların safı tutarı**" şeklinde yapılmıştır. Burada gelir vergisinin konusunu doğrudan **gerçek kişi** oluşturmaktadır. Sendikalar ise ayrı bir tüzel kişiliği bulunan kuruluşlardır. Bu yönüyle sendikaların gelir vergisi mükellefi olması ve topladığı gelirler üzerinden **gelir vergisi ödemesi mümkün değildir**. Bilakis işçi veya işverenler tarafından sendikalara ödenen aidatlar, gelir vergisi matrahının/tevkifat matrahının tespitiinde gider olarak dikkate alınacaktır.

## 2. SENDİKALARIN İKTİSADİ İŞLETMELERİ

Yazımızın önceki bölümlerinde sendikaların vergi kanunları karşısında Dernek olarak nitelendirildiğini ve bunların iktisadi işletmelerinin ise kurumlar vergisi mükellefi olduğu ifade edilmiştir. 5520 sayılı Kanuna göre sendikalara ait veya bağlı olup faaliyetleri devamlı bulunan, Anonim ve Limited şirketler ile kooperatifler dışından kalan, ticarî, sınaî ve zirai işletmeler iktisadi işletme olarak tanımlanmıştır.

İktisadi işletmenin belirlenmesinde Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 2 nci maddesinin beşinci fıkrasında belirlenen koşullar dikkate alınacak olup işletmelerin belirgin özellikleri bağlılık, devamlılık ve faaliyetin ticari, sınaî veya zirai bir mahiyet arz etmesidir. Diğer bir anlatımla iktisadi işletmenin unsurları, ticari faaliyetin de temel özelliklerinden olan, bir organizasyona bağlı olarak piyasa ekonomisi içerisinde bedel karşılığı mal alım-satımı, imalatı ya da hizmet ifaları gibi faaliyetlerdir. Kanun, bu gibi halleri tek tek saymak yerine, dernek ya da vakıf tarafından piyasa ekonomisi içerisinde icra edilen tüm iktisadi faaliyetleri kapsama almıştır.

Devamlılık unsuru, bir hesap dönemi içinde aynı veya ayrı faaliyet alanlarında ticari mahiyet arz eden işlemlerin birden fazla yapılmasını ifade etmektedir. Aynı hesap döneminde tek işlem nedeniyle ticari faaliyetin devamlılık unsurunun oluştuğunu kabul etmek mümkün olmamakla birlikte, faaliyetin organizasyon gerektirmesi veya amacının ticari olması durumunda devamlılık unsurunun varlığı kabul edilir.

Ticari organizasyon, sermaye tahsisi, işyeri açılması, personel istihdamı, ticaret siciline kaydolmak gibi unsur ve şartlardan tümü veya bir kısmı yerine getirilmek suretiyle belirli şekilde kurulmuş olacaktır. Bu takdirde bu organizasyon içinde bir takvim yılında veya iki veya üç yılda tek bir işlem yapılmış olsa dahi ticari faaliyetin varlığı kabul edilecektir.

Örneğin;

- Bir dernek tarafından (telif ve yayın hakkı elinde bulundurulmak suretiyle) bir kitabın yayınlanarak satışa sunulması halinde, bir defada yapılmış olsa dahi piyasaya sunularak birden fazla kişiye pazarlanması nedeniyle devamlılık unsuru gerçekleşmiş olacaktır. Pazarlama işleminin bir defada herhangi bir dağıtım şirketi aracılığı ile yapılmış olması da durumu değiştirmeyecektir.

- Bir dernek tarafından (daha önce herhangi bir şekilde basım ve dağıtım yapılmamış) bir kitabın telif ve yayın hakkının satılması halinde iktisadi işletmeden söz edilemeyecektir.

- Bir derneğin bir defaya mahsus olmak üzere basımını yaparak satışa sunacağı kitaptan elde edilecek gelir, devamlı olarak yapılan bir faaliyet sonucu elde edilmiş sayılacağından, iktisadi işletme oluşacak ve söz konusu gelirler de kurumlar vergisine tabi tutulacaktır.

- Bir derneğin nakit varlıklarının bir kısmının, derneğin amaçlarını gerçekleştirebilmek için ihtiyaç duyduğu gelirleri sağlamak amacıyla menkul kıymet alımına tahsis edilmesi, daha sonra bu menkul kıymetlerin yıl içinde farklı tarihlerde birkaç kez elden çıkarılması veya itfa tarihinde neması ile birlikte tahsil edilmesi durumunda, devamlılık arz eden ticari, sınai ve zirai bir faaliyetten söz edilemeyeceğinden derneğe bağlı bir iktisadi işletmenin varlığı söz konusu olmayacaktır. Ancak, söz konusu derneğin, üyelerinden aidat veya bağış adı altında topladığı ve/veya üyelerin değerlendirilmek üzere verdikleri paralarla müstakil bir eleman istihdamını gerektirecek boyutta menkul kıymet alım-satım faaliyetinde bulunması ve münhasıran bu faaliyet için eleman istihdam edilmesi ticari organizasyonun oluştuğu anlamına gelecektir.

Ekonomik faaliyetin ticari organizasyonu gerektirmesi ve yılda birden fazla tekrar ettirilmesi veya her yıl bir defa olmakla beraber müteakip yıllarda ya da birkaç yıl arayla yapılmasına karşılık periyodik olarak tekrar etmesi durumunda da bu faaliyetin devamlı olduğunun kabulü gerekmektedir. Örneğin; aynı vergilendirme döneminde birden fazla veya birden fazla vergilendirme döneminde periyodik olarak, ticari bir organizasyon çerçevesinde çay, yemek, tiyatro, kermes, konser gibi faaliyetlerin düzenlenmesi ve bu faaliyetlerden dolayı gelir elde edilmesi nedeniyle oluşacak olan iktisadi işletme için kurumlar vergisi mükellefiyetinin tesis edilmesi gerekecektir. Yapılan işlemlerin ticari mahiyet arz etmemesi durumunda, devamlı bir ekonomik faaliyet söz konusu olmayacaktır. Örneğin, bir derneğin üç yıl önce satın aldığı nakil vasıtalarından aynı yıl içinde bir veya bir kaçını elden çıkartması halinde, devamlı surette yapılan bir iktisadi faaliyetten bahsedilemeyecektir.

Faaliyetin dönemsel veya mevsimlik olması (havuz ve plaj işletmeciliği gibi), işin niteliği nedeniyle faaliyetin devamlılığına engel teşkil etmemektedir.

Bütün bu koşulları taşıyan iktisadi işletmelerin sermaye şirketi veya kooperatif şeklinde kurulmaması da şarttır. Aksi halde, dernek veya vakfa ait iktisadi işletme olarak değil, sermaye şirketi ya da kooperatif olarak müstakilen vergiye tabi tutulurlar. Anılan şartları taşıyan dernek veya vakıfların iktisadi işletmeleri;

- *Kazanç gayesi güdüp gütmediklerine,*
- *Faaliyetin, kanunla verilmiş görevler arasında bulunup bulunmamasına,*
- *Tüzel kişiliğe sahip olup olmamalarına,*



- *Bağımsız muhasebelerinin bulunup bulunmamasına,*  
- *Kendilerine tahsis edilmiş sermaye veya iş yerlerinin olup olmadığına*  
bakılmaksızın vergiye tabi tutulurlar.

Diğer taraftan,

- *Satılan mal veya hizmete ait bedelin sadece maliyeti karşılayacak kadar olması,*  
- *Kâr edilmemesi,*  
- *Kârın kuruluş amaçlarına tahsis edilmesi*

Bunların **iktisadi işletme olma vasfını değiştirmeyecektir**. Kazanç sağlama amacı olmasa dahi işletmenin konusunun ve faaliyetinin, her türlü mal ve hizmet satışı ya da bunlara benzer şekillerde olması ve devamlı surette yapılması durumlarında da dernek veya vakıflara ait iktisadi işletme olduğu kabul edilecektir.

İktisadi işletmenin tanımı içinde yer alan ve devamlı olarak yapılan ticari, sınai veya zirai faaliyetten söz edebilmek için bu işletmenin tedavül ekonomisine katılması, başka bir ifadeyle işletmede üretilen veya alınan malların veya verilen hizmetin **bir bedel karşılığı satılmış olması gerekir**. Aksi halde diğer unsurlar var olsa dahi bir iktisadi işletmenin varlığından söz edilemez. Buna göre dernek veya vakıfların eğitim ve sağlık gibi bir takım hizmetleri bir **bedel karşılığı olmaksızın yerine getirmeleri halinde**, bu faaliyetler dernek veya vakfa bağlı iktisadi işletme olarak nitelendirilmeyecektir. Ancak, sözü edilen hizmetlerin yerine getirilmesi için yapılan masrafların hizmet verilenlerden tahsil edilmesi veya bu kişilerden veya ailelerinden bağış adı altında bir bedel alınması durumunda, bu faaliyetler, dernek veya vakfa ait iktisadi işletme olarak kabul edilecek ve kurumlar vergisine tabi olacaktır.

Ayrıca, derneklerin kamuya yararlı derneklerden sayılması veya vakıflara Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınmış olması, bunlara bağlı iktisadi işletmelerin vergilendirilmesine engel teşkil etmemektedir.

Tüm bu açıklamalar çerçevesinde, sendikalara ait iktisadi işletmeler KVK'nın 6. maddesine göre **bir hesap dönemi içerisinde elde ettikleri safi kazançları üzerinden, indirim ve istisna tutarlarını da dikkate alarak**, kurumlar vergisi hesaplayacaktır. Kurum kazancı, gelir vergisinin konusuna giren gelir unsurlarından oluşmaktadır. Kurumlar vergisi beyannamelerini, hesap döneminin kapandığı ayı izleyen 4. ayın sonuna<sup>4</sup> kadar vereceklerdir.

Her mükellef vergiye tâbi kazancının tamamı için bir beyanname verecektir. Ancak, tüzel kişiliği bulunmayan iktisadî kamu kuruluşları ile dernek ve vakıflara ait iktisadî işletmelerden her biri için, bunların bağlı olduğu kamu tüzel kişileri ile dernek ve vakıflar tarafından ayrı beyanname verilir.

Dernek veya vakıflara ait veya bağlı olarak faaliyet gösteren ve tüzel kişiliği bulunan iktisadi işletmelerce elde edilen kazançlar üzerinden tarh edilecek kurumlar vergisinin muhatabı anılan iktisadi işletmelerdir. Ancak, bu işletmelerin ayrı bir tüzel kişiliklerinin olmaması halinde tarhiyatın muhatabı iktisadi işletmenin ait veya bağlı olduğu dernek veya vakıf olacaktır.

Öte yandan derneklere bağlı iktisadi işletmeler, mükellefiyet tesis ettirme, defter tutma, beyanname verme, belge düzenine uyma (fatura, gider pusulası, ödeme kaydedici cihaz fişi vb.) ile Vergi Usul Kanunu'nda belirtilen tüm vergisel yükümlülüklerini yerine getirmek zorundadır.

### 2.1. İktisadi İşletmelerin Elde Ettikleri Kar Payları

Sendikalara ait iktisadi işletmelerin hesap dönemi içerisinde gerçekleştirdikleri faaliyetleri kar veya zarar ile neticelenebilmektedir. Faaliyetleri sonucu oluşan karları, sermayeye ilave edebilecekleri gibi ait veya bağlı buldukları sendikalara da dağıtabilirler.

Kar dağıtımı yapılması halinde kar dağıtımına bağlı vergi kesintisi gündeme gelecektir. Herhangi bir vergi tarhiyatı ile muhatap olmamak için atlanmaması gereken önemli bir konudur.

Sendikalara bağlı iktisadi işletmelerin kanuni veya iş merkezlerinden herhangi birinin Türkiye'de bulunması halinde, bu işletmeler 5520 sayılı Kanuna göre tam mükellef kurum olarak değerlendirilecektir.

Kar dağıtımı üzerinden yapılması gereken vergi kesintileri ile ilgili GVK ve KVK da yer alan hükümler aşağıdaki gibidir.

**GVK 94- 6. i) Tam mükellef kurumlar tarafından; tam mükellef gerçek kişilere, gelir ve kurumlar vergisi mükellefi olmayanlara ve bu vergilerden muaf olanlara dağıtılan, 75 inci maddenin ikinci fıkrasının (1), (2) ve (3) numaralı bentlerinde yazılı kâr paylarından (kârın sermayeye eklenmesi kâr dağıtımı sayılmaz.),**

**ii) Tam mükellef kurumlar tarafından; dar mükellef gerçek kişilere, dar mükellef kurumlara (Türkiye'de bir işyeri veya daimi temsilci aracılığıyla kâr payı elde edenler hariç) ve gelir ve kurumlar vergisinden muaf olan dar mükelleflere dağıtılan, 75 inci maddenin ikinci fıkrasının (1), (2) ve (3) numaralı bentlerinde yazılı kâr paylarından (Kârın sermayeye eklenmesi kâr dağıtımı sayılmaz.)**

**KVK 15-2)** Vergiden muaf olan kurumlara dağıtılan (Kârın sermayeye eklenmesi kâr dağıtımı sayılmaz.) Gelir Vergisi Kanununun 75 inci maddesinin ikinci fıkrasının (1), (2) ve (3) numaralı bentlerindeki kâr payları üzerinden, bu maddenin üçüncü fıkrası uyarınca vergi kesintisine tâbi tutulan kazançlar hariç olmak üzere % 15 oranında vergi kesintisi yapılır.

**KVK 30- )** Tam mükellef kurumlar tarafından, Türkiye’de bir iş yeri veya daimî temsilci aracılığıyla kâr payı elde edenler hariç olmak üzere dar mükellef kurumlara veya kurumlar vergisinden muaf olan dar mükelleflere dağıtılan (Kârın sermayeye eklenmesi kâr dağıtımı sayılmaz.) ve Gelir Vergisi Kanununun 75 inci maddesinin ikinci fıkrasının (1), (2) ve (3) numaralı bentlerinde sayılan kâr payları üzerinden bu Kanunun 15 inci maddesinin üçüncü fıkrası uyarınca vergi kesintisine tâbi tutulan kazançlar hariç olmak üzere % 15 oranında kurumlar vergisi kesintisi yapılır.

Yukarıda yer verilen mevzuat hükümlerine göre, iktisadi işletmelerin elde ettikleri kar payları üzerinden kar payını elde edenin hukuki niteliğine göre vergi tevkifatı yapılması gerekmektedir.

Vergi kanunları kapsamında sendikaların gelir ve kurumlar vergisi yönünden vergi mükellefiyeti bulunmamaktadır. Dolayısıyla tam mükellef kurum olarak nitelendirilen ve kurumlar vergisi mükellefiyeti bulunan iktisadi işletmenin elde etmiş olduğu karların, bağlı bulunan sendikaya aktarımı sırasında GVK 94. madde gereğince tevkifat yapılması ve tevkif edilen vergilerin muhtasar beyanname ile vergi dairesine beyan edilmesi gerekmektedir.

## SONUÇ

Herhangi bir gerçek kişi veya tüzel kişiliğin, mükellef olsun veya olmasın, vergi kanunlarında yer alan yükümlülüklerini bilmesi ve işlemlerini buna göre tesis etmesi önemlidir. Aksi halde vergi tarhiyatı ve cezai yaptırımlarla muhatap olma riski ile karşı karşıya kalınacaktır. Bu minvalde çalışmamızda, sendikaların ve bunların iktisadi işletmelerinin, vergi kanunları karşısındaki durumunu siz okuyucularımıza aktarmaya gayret ettik.

İşçi-işveren arasındaki ekonomik-sosyal ve çalışma ilişkilerinin düzenlenmesinde sendikalar hiç şüphesiz önemli bir role sahiptir. Sendikalar, tabi oldukları kanun kapsamında ticari faaliyette bulunamasalar dahi iktisadi işletmeleri aracılığıyla ticari faaliyetlerini sürdürebilmektedir.

Sendikalar, vergi kanunları uygulamasında Dernek statüsünde değerlendirilmekte ve dolayısıyla kurumlar vergisi mükellefiyeti bulunmamaktadır. Ben-

zer şekilde, bazı istisnai haller dışında katma değer vergisi yönünden mükellefiyetleri de yoktur. Gelir ve Kurumlar vergisi tevkifatında ise durum farklıdır. İlgili Kanun'lar da sayılan ödemeler üzerinden tevkifat yapma yükümlülükleri bulunmaktadır.

Sendikalara ait veya bağlı olan iktisadi işletmeler 5520 sayılı Kanun'un 2. maddesine göre kurumlar vergisi mükellefleri arasında sayılmıştır. Hesap dönemi içerisinde elde ettikleri safi kazançları üzerinden, indirim ve istisna tutarlarını dikkate alarak, hesapladıkları kurumlar vergisini, hesap döneminin kapandığı ayı izleyen dördüncü ayın sonuna kadar kurumlar vergisi beyannamesi ile vergi dairesine bildirirler. Ayrıca elde ettikleri karları, bağlı oldukları sendikalara aktarmaları halinde, dağıtılan tutarlar üzerinden kar payı stopajı yapılacak ve muhtasar beyanname ile beyan edilecektir.

## **KAYNAKÇA**

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu

213 sayılı Vergi Usul Kanunu

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu

5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu

6356 sayılı Sendikalar ve Toplu İş Sözleşmesi Kanunu

1 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği

147 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği

115 sayılı VUK Sirküleri

GİB Derneklerin Vergilendirilmesi Rehberi (2012)

Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 20/02/2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.06.16.01-120[94-11/21]-241 sayılı Özelgesi

Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 16/11/2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.06.17.01-KDV-2:2010-14001-66-1004 sayılı Özelgesi