

BİR PEÇELEME YÖNTEMİ OLARAK VAKIF ÜNİVERSİTELERİNE YAPILAN BAĞIŞLARIN KURUMLAR VERGİSİ AÇISINDAN İNCELENMESİ*

EXAMINATION OF DONATIONS MADE TO FOUNDATION UNIVERSITIES IN TERMS OF CORPORATE TAX AS A METHOD OF TAX VEILING

Zübeyir BAKMAZ**
Memduh DURSUN***

Özet: Sosyal sorumluluk çerçevesinde kişilere bağış yapılması ahlaki açıdan yüce bir davranıştır. Türk vergi sistemi, bu tür ahlaki açıdan yüce davranışları teşvik etmek amacıyla, bazı bağış ve yardımların gelir ve kazançtan indirilmesine izin vermektedir. Ancak, bağışlama sözleşmesi bir vergi sığınağına dönüştürülmemelidir. Bu çalışmada, vakıf üniversitelerine yapılan bağışlar ile peçeleme arasındaki ilişkinin koşulları ve hukuki niteliği doktrin ve mevzuat çerçevesinde incelenmiş, tespit edilen eksikliklere ilişkin çözüm önerileri getirilmiştir.

Anahtar Kelimeler: Bağış, Peçeleme, Vergi Kaçırma, Ekonomik Yaklaşım, Ticaret Şirketi.

Abstract: Making donations to individuals within the framework of social responsibility is a morally noble behavior. The Turkish tax system allows some donations and charity to be deducted from the income and revenue in order to encourage such morally noble behavior. However, the donation contract should not be turned into a tax shelter. In this study, the conditions and legal characteristic of the relationship between performed donations to foundation universities and tax veiling were examined within the framework of doctrine and legislation, and decisional suggestions were made for the identified deficiencies.

Keywords: Donation, Tax Veiling, Tax Evasion, Economic Approach, Commercial Company.

* Çalışma, araştırma ve yayın etiğine uygun olarak hazırlanmıştır.

** Dr. Öğr. Üyesi, İnönü Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Maliye Bölümü, zubeyir.bakmaz@inonu.edu.tr, ORCID: 0000-0002-2159-4106

*** Vergi Başmüfettişi, Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı, memduh.ruzgar@gmail.com, ORCID: 0000-0001-8563-3728, Makalenin Gönderim Tarihi: 03.10.2022, Kabul Tarihi: 01.12.2022

Giriş

Sosyal amaçlarla kurulan vakıfların tüzel kişilikleri itibarıyla ekonomik ve ticari yönü bulunmamaktadır. Bu nedenle, vakıfların tüzel kişilikleri itibarıyla kazanç elde etme ve üyelerine dağıtma gibi bir amaçları yoktur. Ancak vakıflar varoluş amaçlarına varabilmek için gerekli olan finansmanı temin etmek üzere iktisadi ve ticari işletme işletebilmektedirler. Vakıflara ait veya bağlı olarak organize olan ve tedavül ekonomisi içerisinde faaliyet gösteren bu tür işletmelerin kazanç elde etmek gibi bir amacı olmasa dahi “vakıflara ait iktisadi işletme” oluşmakta ve bu işletmeler nezdinde “kurumlar vergisi mükellefiyeti” doğmaktadır. Ticaret hukuku da amacına varmak için ticari bir işletme işleten vakıfları (vakıf tüzel kişiliği itibarıyla) tacir olarak kabul etmektedir.

Vakıflar tarafından kurulan vakıf üniversiteleri eğitim faaliyetlerini yürütebilmek için gelire ihtiyaç duymaktadırlar. Bu nedenle, eğitim hizmetini bir ücret karşılığında piyasaya sunan söz konusu kurumlara ayrıca üçüncü kişiler de bağış yapabilmektedirler. Ancak, vakıf üniversitelerinin finansman kaynakları arasında bu kurumları kuran vakıflar tarafından yapılan transferler de yer almaktadır. Bu noktada, üçüncü kişiler tarafından vakıf üniversitesine yapılan bağışlar ile kurucu vakıf tarafından üniversiteye yapılan transferler arasındaki ince çizgi büyük önem arz etmektedir. Başka bir anlatımla, sorumluluk duygusu hissedilerek iyi niyetle vakıf üniversitesine yapılan bağışlar ile vergi kanunlarının etrafını dolanmak amacıyla (kötü niyetle) vakıf üniversitesine yapılan bağışlar arasındaki fark “peçeleme” kavramı ile ifade edilmektedir.

Çalışmada, öncelikle, vakıflar ile vakıflara ait iktisadi işletmeler arasındaki ilişki kurumlar vergisi hukuku açısından ele alınmıştır. Daha sonra, vergi hukukuna özgü bir müessese olan peçeleme kavramının hukuki mahiyeti üzerinde durulmuştur. Son olarak da, vakfın iştirak ettiği sermaye şirketleri tarafından vakfa ait üniversiteye yapılan bağışların hangi koşullar altında peçeleme işlemi olarak kabul edileceği hususu uygulamalı olarak incelenmiştir. Söz konusu inceleme ve araştırmalar sonucunda tespit edilen eksikliklere ve bunlara ilişkin çözüm önerilerine de ayrıca yer verilmiştir.

I. Vakıf ve Vakıf Üniversitelerinin Kurumlar Vergisi Karşısındaki Durumu

4721 sayılı Türk Medeni Kanunu'nun (TMK'nın) 101'inci maddesinde vakıflar *"gerçek veya tüzel kişilerin yeterli mal ve hakları belirli ve sürekli bir amaca özgüllemeleriyle oluşan tüzel kişiliğe sahip mal toplulukları"* şeklinde tanımlanmıştır. TMK'nın 106'ncı maddesinde *"vakıf senedinde vakfın adı, amacı, bu amaca özgüllenen mal ve haklar, vakfın örgütlenme ve yönetim şekli ile yerleşim yeri gösterilir"* düzenlemesine yer verilmiştir. 5737 sayılı Vakıflar Kanunu'nun 4'üncü maddesi uyarınca, vakıflar özel hukuk tüzel kişiliğine sahiptirler. Aynı kanunun 5'inci maddesinde ise, yeni vakıfların Türk Medeni Kanunu hükümlerine göre kurulacağı ve faaliyet göstereceği hüküm altına alınmıştır.

Karsız sektör olarak da isimlendirilen dernek ve vakıflar kural olarak bazı sosyal, kültürel, siyasi, ilmi, sportif amaçlarla kurulmaktadır.¹ Vakıflar ticari olmayan amaçlarla kurulurlar.² O halde, vakıflar kuruluş amaçları itibarıyla kazanç elde etmek ve paylaşmak gibi bir iktisadi gaye taşımazlar. Bunlar bir ideale ulaşmayı amaç edinirler. Bu nedenle, vakıflar salt bu amaçları dolayısıyla (tüzel kişilikleri itibarıyla) kurumlar vergisinin mükellefi olmazlar.³ Ancak vakıfların kendilerine bağlı olarak faaliyette bulunmak üzere tüzel kişiliği haiz olsun olmasın bir takım iktisadi işletmeler meydana getirmeleri mümkündür.⁴ Vakıflar bu şekilde bazı iktisadi faaliyetlerde bulduklarında ve bunu "iktisadi işletme" ölçğine taşıdıklarında durum vergi mükellefiyeti kapsamında değerlendirilir.⁵

Ticaret hukukuna göre, dernek tüzüğünde ve vakıf senedinde yazılı bulunan sosyal amaçlarının gerçekleşmesi için gelire ihtiyacı olan dernekler ve vakıflar ticari işletme işletebilirler. Bu takdirde, dernekler ve vakıflar da tacir niteliğini kazanırlar.⁶ Gerçekten, 6102 sayılı Türk

¹ Nurettin Bilici, Türk Vergi Sistemi, 44. Baskı, Savaş Yayınevi, Ankara, 2020, s. 106.

² Fatih Bilgili ve Ertan Demirkapı, Şirketler Hukuku, 9. Basım, Dora Basım Yayın Dağıtım, Bursa, 2013, s. 1.

³ Doğan Şenyüz, Açıklama ve Yorumlu 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2007, (KVK), s. 22.

⁴ Gelirler Genel Müdürlüğü, Kurumlar Vergisi Kanunu ve İzahları, Biricik Basımevi, Ankara, 1949, (KVK), s. 35.

⁵ Doğan Şenyüz, Mehmet Yüce ve Adnan Gerçek, Türk Vergi Sistemi, 19. Baskı, Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa, 2022, s. 164.

⁶ Ali Bozer ve Celal Göle, Ticari İşletme Hukuku, 3. Bası, Banka ve Ticaret Hukuku

Ticaret Kanunu'nun (TTK'nun) 16'ncı maddesinde "amacına varmak için ticari bir işletme işleten vakıfların da (tüzel kişilikleri itibarıyla) tacir sayılacağı" hükme bağlanmıştır. Anılan hüküm gereği, ticari işletme değil de bu ticari işletmenin sahibi konumundaki vakıf tüzel kişiliği tacir sıfatını haiz olmaktadır. Tüzel kişiliği itibarıyla gelir ve kurumlar vergisi mükellefiyeti bulunmayan vakıfların kaynak sağlamak amacıyla bir organizasyon dâhilinde ve bir bedel/ücret karşılığında (tedavül ekonomisi içerisinde) yürüttükleri mal alım-satımı, imalatı ya da hizmet ifaları gibi faaliyetleri başta kurumlar ve katma değer vergisi olmak üzere çeşitli vergilerin konusuna girmektedir. Kurumlar vergisi hukuku, vakıfların bu tür faaliyetleri sonucunda (her bir organizasyon bazında) "vakıflara ait iktisadi işletmeler" oluştuğunu kabul etmekte ve bu işletmeleri kurumlar vergisi mükellefi saymaktadır. Öte yandan, kurumlar vergisi açısından, iktisadi işletme sadece kazanç sağlamak (gelir/kâr elde etmek) amacıyla kurulmaz. Bazen kâr elde etme gayesi olmaksızın sadece amacın gerçekleştirilmesine katkı sağlamak üzere girişilen vakıf faaliyeti de bir parçası ile iktisadi niteliğe bürünebilir ve iktisadi işletmenin doğumuna yol açabilir.⁷ Örneğin, üstün zekâlı öğrencilerin kaliteli eğitim almalarına destek olmak amacıyla kurulan bir vakıf, bu amacına ulaşabilmek için sadece üstün zekâlı öğrencilerin cüz'i bir ücret (maliyet bedeli) karşılığında kabul edildiği (kâr amacı gütmeyen) bir eğitim kurumu işletmeye başladığında iktisadi işletmenin de doğumuna sebebiyet vermiş olacaktır. Bu husus, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun (KVK'nın) "Mükellefler" kenar başlıklı 2'nci maddesinin 6'ncı fıkrasında "vakıflara ait iktisadi işletmelerin kazanç amacı gütmemeleri, mal veya hizmet bedelinin sadece maliyeti karşılayacak kadar olması, kâr edilmemesi veya kârın kuruluş amaçlarına tahsis edilmesi bunların iktisadi niteliğini değiştirmez" şeklinde hükme bağlanmıştır. Kanun koyucu anılan hükme ilişkin madde gerekçesinde "bir organizasyona bağlı olarak piyasa ekonomisi içerisinde bedel karşılığı mal ve hizmet alım-satımında bulunulmasının iktisadi işletmenin ortaya çıkması için yeterli olduğunu"⁸ ifade etmiştir. Buna göre, vakıfların bir organizasyon dâhilinde tedavül ekonomisine

Araştırma Enstitüsü, Ankara, 2015, s. 53.

⁷ Özbalcı-Oluş Mali Hukuk Bürosu, Kurumlar Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları, Oluş Yayıncılık, Ankara, 2010, s. 79.

⁸ 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu Gerekçesi, https://gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/Gereceler/5520_Sayili_Kanun.pdf, (29.07.2022).

iştirak etmesi, tek başına, iktisadi işletme üzerinden kurumlar vergisi mükellefiyeti tesis edilmesi için yeterli olmaktadır.⁹

KVK'nın (kurumlar vergisi mükelleflerinin tahdidi olarak sayıldığı) "Verginin Konusu" kenar başlıklı 1'inci maddesinde dernek ve vakıflar sayılmamış olmakla beraber, (ç) bendinde "*dernek veya vakıflara ait iktisadî işletmelerin kurumlar vergisi mükellefi olduğu*" hüküm altına alınmıştır. Aynı kanunun 2'nci maddesinin 5'inci fıkrasında ise, dernek veya vakıflara ait iktisadî işletme kavramı "*dernek veya vakıflara ait veya bağlı olup faaliyetleri devamlı bulunan ve bu maddenin birinci ve ikinci fıkraları dışında kalan ticarî, sınaî ve zirai işletmeler ile benzer nitelikteki yabancı işletmeler*" şeklinde tanımlanmıştır. Sonuç itibarıyla, KVK vakıfların faaliyetlerini vergi dışında tutmasına karşılık bunlara bağlı iktisadi işletmeleri vergi mükellefi kapsamına almıştır.¹⁰ Buna göre, vakıflara ait veya bağlı olup¹¹ faaliyetleri devamlı bulunan ve sermaye şirketleri (anonim, limited ve paylı komandit şirket) ile kooperatifler dışında kalan ticari, sınai ve zirai işletmeler "vakıflara ait iktisadi işletmeler" olarak kurumlar vergisinin konusuna girmektedir. Bu tanım uyarınca, vakıflar tarafından belli bir bedel (ücret) karşılığında ve organizasyon içerisinde eğitim ve sağlık hizmeti verilmesi işlemi bir iktisadi işletme oluşturmaktadır. Dolayısıyla, vakıflar tarafından bu şekilde yürütülen hizmetlerin verginin konusuna girmesi gerektiği tartışmasızdır.¹²

1 seri no.lu KVK Genel Tebliği'nde ve KVK'nın 2'nci madde gerekçesinde "vakıflara ait veya bağlı olarak faaliyet gösteren ve tüzel kişi-

⁹ Dikkat edileceği üzere, vergi hukukundaki "iktisadi işletme" kavramı ile ticaret hukukundaki "iktisadi işletme" kavramı birbirinden farklı anlamlar taşımaktadır. Ticaret hukuku uyarınca iktisadi bir işletme ve bu bağlamda "ticari işletme" oluşabilmesi için "gelir elde etmek amacıyla emek ve sermayenin bağımsız bir organizasyon teşkil edecek şekilde birleşmesi ve faaliyete geçmesi" şarttır. Başka bir anlatımla, ticaret hukuku -kurumlar vergisi hukukundan farklı olarak- gelir (kazanç/kar) elde etme amacı gütmeyen işletmeleri "iktisadi ve bu bağlamda ticari işletme" olarak kabul etmemektedir. Konu ile ilgili olarak bkz. Hayri Domaniç ve Erol Ulusoy, Ticaret Hukukunun Genel Esasları, 5. Bası, Arıkan Basım Yayım Dağıtım, İstanbul, 2007, s. 139, 147.

¹⁰ Şenyüz, KVK, s. 24.

¹¹ 03.04.2007 tarihli ve 264821 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan 1 seri no.lu KVK Genel Tebliği'nde açıklandığı üzere, ait olma "sermaye" bakımından ve bağlı olma ise "idari" bakımdan vakıfların iktisadi işletmelere sahip/hâkim olmasını ifade etmektedir.

¹² Nihat Uzunoğlu, "Vakıf Üniversitelerinde KDV Uygulaması Konusunda İdare ve Yargı Uygulamalarına Farklı Bir Yaklaşım", *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı: 378, Şubat 2013, s. 13.

liği bulunan iktisadi işletmelerce elde edilen kazançlar üzerinden tarh edilecek kurumlar vergisinin muhatabının anılan iktisadi işletmeler olduğu" ifade edilmiştir. Ancak bu işletmelerin ayrı bir tüzel kişiliklerinin bulunmaması halinde tarhiyatın muhatabı iktisadi işletmenin ait veya bağlı olduğu vakıf olacaktır. Öte yandan, vakıfların kâr payı geliri elde etmek amacıyla iştirak ettikleri sermaye şirketleri özel hukuk tüzel kişiliğini haiz olup, bu şirketler bizzat kendi tüzel kişilikleri itibarıyla kurumlar vergisi mükellefidirler. Bu nedenle, anılan şirketlerin "vakıflara ait iktisadi işletme" özelliği bulunmamaktadır.

1982 Anayasası'nın 130'uncu maddesinin 2'nci fıkrasında "*kanunda gösterilen usul ve esaslara göre, kazanç amacına yönelik olmamak şartı ile vakıflar tarafından, Devletin gözetim ve denetimine tabi yükseköğretim kurumları kurulabilir*" hükmüne yer verilmiştir. Anayasa'daki bu düzenleme çerçevesinde 2547 sayılı Yükseköğretim Kanunu'na (YÖK Kanunu'na) ek maddeler ilave edilmek suretiyle vakıfların yükseköğretim kurumları (ve bu bağlamda vakıf üniversiteleri açmalarına imkân tanınmıştır).¹³ YÖK Kanunu'nun ek 2'nci maddesinde "*vakıfların, kazanç amacına yönelik olmamak şartıyla, yükseköğretim kurumları ve meslek yüksekokulları kurabileceği*" hükmüne bağlanmıştır. YÖK Kanunu'nun ek maddelerinde yapılan diğer düzenlemeler incelendiğinde, vakıf üniversitelerinin gerek sermaye gerekse idari bakımından tamamen kurucu vakfa ait ve bağlı olduğu anlaşılmaktadır. Öte yandan, YÖK Kanunu'nun ek 9'uncu maddesinin son fıkrasında yer alan "*öğrencilerden alınacak ücretler mütevellî heyet tarafından tespit edilir*" düzenlemesi açıkça göstermektedir ki, vakıf üniversiteleri piyasa ekonomisine bir bedel karşılığında ve bir organizasyon dâhilinde eğitim (okul işletmeciliği) hizmeti sunmaktadırlar.

Anayasa Mahkemesi'nin 30.05.1990 tarihli ve E.1990/2, K.1990/10 sayılı kararı ve bu karara dayalı uygulama,¹⁴ içtihat ve doktrin (ister devlete ister vakıflara ait olsun) üniversitelerin sadece kanunla ve kamu tüzel kişiliğine sahip bir şekilde kurulabileceği yönünde teşekkül etmiştir. Bu nedenle, uygulamada vakıf yükseköğretim kurumları ka-

¹³ Rana Gürbüz ve Yüksel Akkaya, "Türkiye'de "Vakıf" Üniversiteleri: Eğreti Bir Özellik", *Toplum ve Demokrasi Dergisi*, Sayı: 17-18, Ocak-Aralık 2014, s. 71.

¹⁴ 31.12.2005 tarihli ve 26040 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan Vakıf Yükseköğretim Kurumları Yönetmeliği'nin 5'inci maddesinde "*vakıf üniversitelerinin kamu tüzel kişiliğine sahip oldukları*" düzenlemesine yer verilmiştir.

nunla ve kamu tüzel kişiliğine sahip bir şekilde kurulmakta ve böylece bunlar da üniversite adını taşımaktadır.¹⁵ Vakıf üniversitelerinin kamu tüzel kişiliğine sahip olduğu ve kamu hizmeti yaptığı yönündeki kabul tarzı, eğitim ve sağlık hizmetini bir bedel (ücret) karşılığında satmak suretiyle tedavül ekonomisine organize bir şekilde (okul işletmeciliği ve hastane işletmeciliği şeklinde) katılan vakıf üniversitelerinin kamu kurumu olarak mı yoksa vakıflara ait iktisadi işletmeler olarak mı verginin konusuna dâhil edileceği sorusunu beraberinde getirmektedir. Vergi idaresi tarafından verilen özelgelerde “vakıf üniversitelerinin bağımsız kamu kurumları (devlet üniversitesi) olarak kabul edildiği ve üniversite bünyesinde icra edilen eğitim hizmeti, sağlık hizmeti vb. faaliyetlerin her biri için ayrı ayrı iktisadi kamu kuruluşları oluşturulmasının kabul edildiği¹⁶” görülmektedir. Hatalı olduğunu düşündüğümüz mezkûr özelgelerde sadece “iktisadi kamu kuruluşlarının tanım ve açıklamalarına” yer verilmek ve ayrıca “tüzel kişiliği itibarıyla kurumlar vergisi mükellefiyeti bulunmayan¹⁷ üniversiteniz...” şeklinde matbu bir ifade kullanılmak suretiyle vakıf üniversiteleri KVK’nın “kamu idare ve kuruluşları (devlet üniversiteleri)” hükümlerine göre nitelendirmeye tabi tutulmuştur. İdarenin bu görüşüne katılmanın mümkün olmadığını düşünmekteyiz. Öncelikle, vakıf üniversitelerinin birer özel hukuk tüzel kişisi¹⁸ olan vakıfların kurucu iradesi¹⁹ olmadan hukuk âleminde varlık kazanmalarının mümkün olmadığını belirtmek gere-

¹⁵ Kemal Gözler ve Gürsel Kaplan, İdare Hukuku Dersleri, 22. Baskı, Ekin Basın Yayın Dağıtım, Bursa, 2020, s. 219.

¹⁶ İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı’nın 04.06.2012 tarihli ve B.07.1.GİB.4.34.17.01-KDV.17-1798 sayılı, 02.09.2013 tarihli ve 11395140-105[Mük 257-2012/VUK-1- . . .]-1411sayılı, 09.06.2011 tarihli ve B.07.1.GİB.4.34.16.01-KVK 4-678 sayılı özelgeleteri, www.gib.gov.tr, (10.09.2022).

¹⁷ Tüzel kişiliği itibarıyla kurumlar vergisi mükellefiyeti bulunmayan kurumlar “kamu kurumları ve bu bağlamda devlet üniversiteleri”dir. Oysaki, vakıflara ait ve bağlı ticari işletmeler olarak kurulan vakıf üniversiteleri tüzel kişilikleri itibarıyla kurumlar vergisi mükellefi olarak doğmaktadırlar. Ancak, çeşitli muafiyet ve istisna hükümleri ile mükellefiyet ya da vergi dışında kalabilmektedirler.

¹⁸ Vakıflar Kanunu’nun 4’üncü maddesinde “vakıflar, özel hukuk tüzel kişiliğine sahiptir” hükmüne yer verilmiş olup, doktrinde de vakıfların mal topluluğu şeklindeki özel hukuk tüzel kişileri olduğu ifade edilmektedir. Konu ile ilgili olarak bkz. Gözler ve Kaplan, s. 90.

¹⁹ YÖK Kanunu’nun ek 3’üncü maddesinin 1’inci fıkrasında “vakıf veya birden fazla vakfın yetkili yönetim organlarının yükseköğretim kurumu kurma ile ilgili karar veya kararları Vakıflar Genel Müdürlüğü’nün olumlu yazısı ile birlikte ve aşağıdaki belgelerle Yükseköğretim Kurulu Başkanlığına sunulur” hükmü yer almaktadır.

kir. Aynı şekilde, vakıf üniversiteleri (YÖK Kanunu uyarınca) gerek sermaye²⁰ gerekse idari²¹ bakımından tamamen kurucu vakfa aittirler ve bu vakfa bağlı olarak faaliyet göstermektedirler. Bu nedenle, vakıf üniversitelerinin vergi uygulamalarında “bağımsız kamu kurumları (devlet üniversitesi)” olarak kabul edilmesinin ve bu üniversiteler bünyesinde icra edilen faaliyetlerin de “iktisadi kamu kuruluşu” esaslarına göre vergilendirilmesinin doğru bir yaklaşım olmadığı kanaatindeyiz. Doktrinindeki görüşlere bakıldığında ise “vakıflar tarafından kurulan yükseköğretim kurumlarının (özel üniversitelerin) vakıfların ticari nitelikte birer iktisadi işletmeleri olduğu, dolayısıyla vergiye tabi oldukları ortaya çıkmaktadır”²² yönünde yorum yapıldığı görülmektedir. Yani, vakıflar tarafından kurulan üniversitelerin vakıfların iktisadi işletmesini oluşturduğu ifade edilmektedir.²³ Maliye Bakanlığı (Gelirler Genel Müdürlüğü) 5422 sayılı (mülga) KVK’ya ilişkin olarak yapmış olduğu ve 5520 sayılı (mer’i) KVK için de aynen geçerli olan iktisadi işletme izahında “dernek ve vakıflarca açılan özel okul ve hastanelerde ücretle öğrenci okutulması ve hastaya bakılması iktisadi işletme mevzuu içinde kalır” örneğini vermiştir.²⁴ Bu bilgiler ışığında, vakıf üniversitelerinin vakıfların iktisadi işletmeleri ve dolayısıyla kurumlar vergi mükellefi olduklarını söylemek yanlış olmayacaktır. Vergi hukukunun idari usul kodu olan 213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun (VUK’un) 3/B-1 maddesindeki “vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esastır” kuralı da göz önünde bulundurulduğunda, kurucu vakıflara ait ve bağlı olarak faaliyet gösteren ticari işletmeler niteliğindeki vakıf üniversitelerinin “bağımsız kamu kurumları” yerine “vakıflara ait iktisadi işletmeler” olarak nitelendirilmesinin daha doğru bir yaklaşım olduğu sonucuna varılmaktadır.

²⁰ YÖK Kanunu’nun ek 3’üncü maddesinde “kurucu vakıfların, yükseköğretim kurumunun bir yıllık her çeşit işletme ve diğer cari masraflarının en az %20’sini karşılayacak bir paranın, malın, ekonomik değeri olan bir hakkın veya gelirin mevcut olduğunu ve buna tahsis edildiğini gösterir belgeyi YÖK Başkanlığı’na sunmak zorunda olduğu” hüküm altına alınmıştır.

²¹ YÖK Kanunu’nun ek 5’inci maddesinde “vakıflarca kurulacak yükseköğretim kurumlarının, vakıf yönetim organı dışında en az yedi kişiden oluşan bir mütevelli heyeti bulunur. Mütevelli heyet üyeleri, vakıf yönetim organı tarafından dört yıl için seçilir, süresi biten üyeler yeniden seçilebilir” hükmüne yer verilmiştir.

²² Hakkı Koçak, “Vakıf Üniversitelerinin Vergi Kanunları Karşısındaki Durumu”, *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı: 354, Şubat 2011, s. 32.

²³ Uzunoglu, s. 13.

²⁴ Gelirler Genel Müdürlüğü, KVK, s. 34, 35.

VUK'un 3/B maddesinde ifadesini bulan "ekonomik yaklaşım ilkesi" uyarınca, nitelendirme yapılırken vergisel olguların dış görünüşü yani kullanılan biçimsel (hukuki) kalıplar değil, bu olguların gerçek ekonomik içeriği, ekonomik özü göz önünde bulundurulmak zorundadır.²⁵ Dolayısıyla, vakıf üniversitelerine ilişkin mevzuat, içtihat ve doktrinde bu kurumların kamu tüzel kişiliğine sahip olduklarının kabul edilmesi, maddi yaşamda "vakıflara ait iktisadi işletme" şeklinde teşekkül eden ekonomik öze göre vergileme yapılmasına engel teşkil etmeyecektir. Bu şekildeki bir sonuca YÖK Kanunu'nun ek 7'nci maddesindeki düzenlemeden de açıkça ulaşılmaktadır. Anılan maddede "vakıflarca kurulacak yükseköğretim kurumlarının, birer kamu kurumu olan²⁶ devlet üniversitelerine ilişkin olarak²⁷ 56'ncı maddede yer alan mali kolaylıklardan, muafiyet ve istisnalardan aynen istifade edecekleri" özel olarak hüküm altına alınmıştır. Özelelerde kabul edildiği gibi vakıf üniversiteleri birer devlet üniversitesi (bağımsız kamu kurumu) niteliğinde olsaydı, kanun koyucu ek 7'nci maddede özel bir düzenleme yapma ihtiyacı hissetmezdi. Çünkü, vakıf üniversiteleri vergi uygulamalarında devlet üniversitesi olarak kabul edildiğinde, 56'ncı madde hükmü doğrudan vakıf üniversitelerini de kapsar hale gelmekte ve ek 7'nci maddedeki yollama hükmü fuzuli bir düzenlemeye dönüşmektedir. Kanun koyucu abesle iştigal etmeyeceğine göre, vakıf üniversitelerinin vergi uygulamalarında bağımsız kamu kurumu (devlet üniversitesi) olarak kabul edilmesinin hatalı bir yaklaşım olduğu sonucuna varılmaktadır. Dolayısıyla, söz konusu özelgelerdeki hatalı görüşün idare tarafından düzeltilmesi önem arz etmektedir.

Kanun koyucu KVK'nın 2'nci madde gerekçesinde "*vakıflara ait 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 ve sermaye şirketi ya da kooperatif kazancı dışında*

²⁵ Selim Kaneti, Esra Ekmekçi, Gülşen Güneş ve Mahmut Kaşıkçı, Vergi Hukuku, Filiz Kitabevi, İstanbul, 2019, s. 69.

²⁶ Devlet tarafından kanunla kurulan ve ayrı bir kamu tüzel kişiliğini haiz bulunan devlet üniversiteleri birer kamu kurumudur. Konu ile ilgili olarak bkz. Gözler ve Kaplan, s. 217, 218.

²⁷ Koçak, s. 32.

kalan tüm iktisadi faaliyetleri kapsama almıştır” ifadelerini kullanmıştır. 1 seri no.lu KVK Genel Tebliği’nin “2.4” bölümünde de “iktisadi 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. Eğitim ve sağlık gibi bir takım 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” açıklamalarına yer verilmiştir. KVK’nun 2’nci maddesindeki iktisadi işletme hükmünün getiriliş amacı ve idarenin düzenleyici işlemi açıkça göstermektedir ki, her ne ad altında olursa olsun bir bedel (ücret) karşılığında eğitim ve sağlık hizmetleri sunmak (okul ve hastane işletmeciliğinde bulunmak) üzere vakıflar tarafından kurulan üniversiteler vakıflara ait iktisadi işletmelerdir ve kurumlar vergisi mükellefidirler. Vakıf üniversitesinin kazanç sağlama amacının bulunmaması “vakfa ait iktisadi işletmenin” ve “kurumlar vergisi mükellefiyetinin” doğmadığı anlamına gelmemektedir. KVK’nun 2’nci maddesinin 6’ncı fıkrasında “dernek veya vakıflara ait iktisadi işletmelerin kazanç amacı gütmemeleri, faaliyetlerinin kanunla verilmiş görevler arasında bulunması, ... mükellefiyetlerini etkilemez” hükmüne yer verilmek suretiyle bu konuda farklı yorumlar yapılmasının, tereddüt ve ihtilaflar yaşanmasının önüne kesin bir şekilde geçilmiştir. Kanununun bu hükmüyle, kâr gayesi olmaksızın dernek ve vakfın normal faaliyeti çerçevesi içinde bir iktisadi işletme işletildiğinde de²⁸ kurumlar vergisi mükellefiyeti sağlanmak istenilmiştir. Kanun koyucu söz konusu madde gerekçesinde “kazanç sağlama amacı olmasa dahi işletmenin konusunun ve faaliyetinin; her türlü mal ve hizmet satışı, kiralaması ya da bunlara benzer şekillerde olması ve devamlı olması durumlarında da vakıflara ait iktisadi işletme olduğu kabul edilecektir” ifadelerine yer vererek hükmün konuluşundaki maksadı açıklığa kavuşturmuştur. Dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmelerin vergilendirilmesinin temeldeki nedeni rekabet eşitliğinin korunmasıdır.²⁹ Vakıfça yapılan faaliyetin, niteliği itibarıyla, başka kuruluşlarca yapılmaması ve hatta faaliyetin kanun vb. mevzuat ile vakfın tekeline verilmiş olması da

²⁸ Özbalcı-Oluş Mali Hukuk Bürosu, s. 79.

²⁹ Özbalcı-Oluş Mali Hukuk Bürosu, s. 79.

mükellefiyeti etkilemez. Çünkü, bu hallerde dahi rekabet şartları somut olarak değilse bile genel planda etkilenmiş olur.³⁰ Öte yandan, ücretin sadece araç, gereç, ısınma, aydınlatma, personel vb. giderler karşılığı (masraf karşılığı) olarak³¹ alınması da sonucu değiştirmeyecektir. KVK'nın 2'nci maddesinin 6'ncı fıkrasında bu hususta özel bir belirleme yapılmıştır. Söz konusu özel hüküm ile *"mal veya hizmet bedelinin sadece maliyeti karşılayacak kadar olması, kâr edilmemesi veya kârın kuruluş amaçlarına tahsis edilmesi bunların iktisadî niteliğini değiştirmez"* kuralı ihdas olunmuştur. Buna göre, iktisadi işletme bünyesinde üretilen mal ve hizmetin maliyet bedeli ile piyasaya sunulması mükellefiyeti önlemez. İktisadi işletme maliyet bedeli ile hatta daha da düşük bedelle çalışsa bile yine de mükellefiyet tesis edilir. Çünkü, eğitim ve sağlık hizmeti verilmesi faaliyeti ile tedavül ekonomisine iştirak edilmiştir. Tedavül ekonomisine iştirak edilen hallerde ise, rekabet eşitliğinin korunması için vergileme gereklidir.³² Görüldüğü üzere, vakıf üniversitelerinin kazanç amacı gütmemeleri veya kanunla kurulmuş olmaları ya da tekel³³ niteliğinde sayılabilecek bir hizmet üretiyor olmaları onların iktisadi işletme vasfını değiştirmemektedir. Zaten, KVK'da tekel halindeki faaliyetler için vergileme yapılmak istenmediğinde özel muafiyet veya istisna hükümleri getirilmiştir. Yani, faaliyetin tekel halinde olması, özel muafiyet veya istisna hükmü olmadıkça, vergilememe için neden sayılmamıştır.³⁴

YÖK Kanunu'nun ek 6'ncı maddesindeki *"kurulacak yükseköğretim kurumu, vakıf tüzelkişiliği dışında ayrı bir tüzelkişiliğe sahip olur"* düzenlemesi uyarınca, vakıf üniversiteleri tüzel kişiliği haiz işletmelerdir. An-

³⁰ Özbalcı-Oluş Mali Hukuk Bürosu, s. 80.

³¹ Doktrinde *"gider karşılığı alınan bu ücretler nedeniyle vakıf üniversitelerinin iktisadi işletme niteliği kazanması olası değildir"* şeklinde katılmadığımız ve KVK'nın gerek lafzına gerekse ruhuna açık bir aykırılık teşkil ettiğini düşündüğümüz aksi yönde görüşlere rastlanılmaktadır. Aksi yöndeki bu görüşler için bkz. Tamer Budak, *"Katma Değer Vergisi Kanunu: Kültür ve Eğitim İstisnası: Vakıf Üniversiteleri"*, *AÜHFD*, Sayı: 59 (3), 2010, s. 454. Emrullah Damar, *"Vakıf Üniversiteleri Öğrencilerinden Alınan Ücretlerden KDV Tahsilinin Gerekip Gerekmeyeceği"*, *Mali Çözüm Dergisi*, Sayı: 50, Ocak-Şubat-Mart 2000, <https://www.ismmmo.org.tr/Yayinlar/Mali-Cozum-Dergisi/sayi-50/--2021>, (01.09.2022).

³² Özbalcı-Oluş Mali Hukuk Bürosu, s. 80.

³³ 1982 Anayasası'nın 130'uncu maddesi uyarınca, yükseköğretim kurumları sadece devlet ve vakıflar tarafından kurulabilmekte olup, bunların dışındaki kişi ve kurumların yükseköğretim kurumu açması mümkün değildir.

³⁴ Özbalcı-Oluş Mali Hukuk Bürosu, s. 80.

cak, bu durum vakıf üniversitelerinin “vakıflara ait iktisadi işletme” niteliğinde herhangi bir değişiklik meydana getirmemektedir. KVK'nun 2'nci madde gerekçesinde ve 1 seri no.lu KVK Genel Tebliği'nin “2.4.” bölümünde açıklandığı üzere, vakfa ait veya bağlı olarak faaliyet gösteren, sermaye şirketi ve kooperatif şirketi şeklinde örgütlenmemiş olan, ancak ayrı bir tüzel kişiliği bulunan işletmeler yine “vakıflara ait iktisadi işletmeler” olarak kurumlar vergisinin konusuna girmektedir. Bu tür durumlarda kurumlar vergisi tarhiyatının muhatabı iktisadi işletmenin kendi tüzel kişiliği olmaktadır. Sonuç itibarıyla, YÖK Kanunu'nda düzenlenen usul ve esaslar dairesinde faaliyette bulunan vakıf üniversiteleri kendi tüzel kişilikleri itibarıyla doğrudan “vakfa ait iktisadi işletme” sıfatını kazanmakta ve bu tüzel kişilikleri üzerinden de kurumlar vergisinin muhatabı olmaktadır.

KVK'nun “Muafiyetler” kenar başlıklı 4'üncü maddesinin 1'inci fıkrasının (a) bendinde yapılan düzenleme ile “*kamu kurum ve kuruluşları tarafından tarım ve hayvancılığı, bilimi, fennî ve güzel sanatları öğretmek, yaymak, geliştirmek ve teşvik etmek amacıyla işletilen okullar, okul atölyeleri, konserveatuarlar, kütüphaneler, tiyatrolar, müzeler, sergiler, numune fidanlıkları, tohum ve hayvan geliştirme ve üretme istasyonları, yarış yerleri, kitap, gazete, dergi yayınevleri ve benzeri kuruluşlar*” kurumlar vergisinden muaf tutulmuş bulunmaktadır. Aynı fıkranın (b) bendinde ise “*kamu idare ve kuruluşları tarafından genel insan ve hayvan sağlığını korumak ve tedavi amacıyla işletilen hastane, klinik, dispanser, sanatoryum, huzurevi, çocuk bakımevi, hayvan hastanesi ve dispanseri, hayvan bakımevi, veteriner bakteriyoloji, seroloji, distofajin kuruluşları ve benzeri kuruluşlar*” kurumlar vergisinden muaf tutulmuştur. YÖK Kanunu'nun ek 7'nci maddesinin 56'ncı maddeye ve bu maddenin de “genel bütçeye dâhil kamu kurum ve kuruluşlarına” yaptığı yollama uyarınca, vakıf üniversitelerinin kendi bünyelerinde bir bedel (ücret) karşılığında icra ettikleri eğitim ve sağlık hizmetleri için KVK'nun 4/1-a³⁵ ve 4/1-b³⁶ hükümleri kapsamında kurumlar vergisi muafiyetinden yararlanabilecekleri³⁷ kabul

³⁵ İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 04.06.2012 tarihli ve B.07.1.GİB.4.34.17.01-KDV.17-1798 sayılı, 02.09.2013 tarihli ve 11395140-105[Mük 257-2012/VUK-1- . . .]-1411sayılı, 09.06.2011 tarihli ve B.07.1.GİB.4.34.16.01-KVK 4-678 sayılı özelgeleleri, www.gib.gov.tr, (10.09.2022).

³⁶ 1 seri no.lu KVK Genel Tebliği.

³⁷ 2006 yılında yürürlüğe giren 5520 sayılı KVK'nun 35'inci maddesinin 1'inci fıkrasında “diğer kanunlardaki muafiyet, istisna ve indirimlere ilişkin hükümler, kurumlar vergisi bakımından geçersizdir” kuralı yer almaktadır. Ancak, mezkûr

edilmektedir. Ancak, vakıf üniversitelerinin söz konusu muafiyet hükümleri dışında kalan diğer ticari, sınai veya zirai faaliyetleri nedeniyle kurumlar vergisi *mükellefiyeti* tesis edileceği tabiidir.

II. Peçeleme Sözleşmelerine Ekonomik Yaklaşım

VUK'un 3/A maddesinde "hükümün konuluşundaki maksat" olarak ifadesini bulan amaçsal yorumun uzantısında "ekonomik yaklaşım" kavramıyla karşılaşılmaktadır.³⁸ Ekonomik yaklaşım, amaçsal yorumun vergi hukukuna özgü özel bir şekli olarak nitelendirilebilir.³⁹ Vergi hukukunda kanunun amacından hareket edilerek yorum yapılması, ekonomik yaklaşımın uygulanması sonucunu doğurmaktadır.⁴⁰ Ekonomik yaklaşım, vergi doğurucu olayların saptanmasında ve vergi normlarının yorumlanmasında hukuki biçimlerin ötesine geçilerek gerçek ekonomik nitelik ve içeriklerin esas alınması anlamını taşır.⁴¹ Türk vergi hukukunda "ekonomik yaklaşım ilkesi" VUK'un 3/B maddesinde yapılan düzenleme ile hükümünü bulmuştur. Anılan maddenin 1'inci fıkrasında "*vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esastır*" hükmüne yer verilmiştir. Söz konusu hükümün "nitelendirme" konusundaki genel ilkeyi düzenlediği ifade edilmektedir. Nitelendirme ise, maddesel olguların hukuksal anlamı, kapsamı ve içeriğini belirlemeye yöneliktir.⁴² Hükümde "gerçek mahiyet"ten bahsedilmesine karşın doktrinde "ekonomik yaklaşım" kavramının tercih edilmesinin sebebi, somut maddi olayı oluşturan vergiyi doğuran olayın iktisadi içeriği ile gerçek niteliğinin aynı anlama geldiği yönündeki kabuldür.⁴³ Anılan kural 30.12.1980 tarihli ve 2365 sayılı Kanun'un 1'inci maddesiyle VUK'a dercedilmiştir. Yapılan

kanunun geçici 1'inci maddesinin 9'uncu fıkrasında yer alan "bu Kanun'un yürürlüğünden önce kurumlar vergisine ilişkin olarak başka kanunlarda yer alan muafiyet, istisna ve indirimler bakımından 35'inci madde hükmü uygulanmaz" normu uyarınca, 1981 yılında yürürlüğe giren YÖK Kanunu'ndaki kurumlar vergisi muafiyetine ilişkin hükümler halen geçerliliğini korumaktadır.

³⁸ Fatih Saraçoğlu ve Elif Pürsünlerli Çakar, Vergi Hukuku, 7. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara, 2018, s. 36.

³⁹ S. Ateş Oktar, Vergi Hukuku, 13. Baskı, Türkmen Kitabevi, İstanbul, 2018, s. 63.

⁴⁰ Övül Çölgezen, "Vergi Hukukunda Yorum ve Ekonomik Yaklaşım İlkesi", *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı: 346, Haziran 2010, s. 71.

⁴¹ Mualla Öncel, Ahmet Kumrulu ve Nami Çağan, Vergi Hukuku, 21. Bası, Turhan Kitabevi, Ankara, 2012, s. 24.

⁴² Kaneti vd., s. 68, 69.

⁴³ Mustafa Akkaya, Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım, 1. Bası, Turhan Kitabevi, Ankara, 2002, s. 80.

bu düzenlemeyle “vergilendirmede maddi ve hukuki olguların gerçek mahiyeti ve oluş şeklinin esas alınacağı ilkesi” hükme bağlanmıştır. Bu hüküm, vergi uygulamalarında her şeyden önce olayın gösterildiği şekilde değil, gerçek yönüyle ele alınması ve buna göre işlem yapılması gereğini belirtmektedir.⁴⁴ Ekonomik yaklaşım ilkesi, somut maddi olayın ya da teknik ifadesiyle vergiyi doğuran olayın büründüğü forumun (hukuki biçimin) ötesine geçilerek iktisadi özüne inilmesini ve vergilendirmenin bu öze uygun olarak yapılmasını öngörür.⁴⁵

Vergi hukukunun konu aldığı işlemler (vergiyi doğuran olay) esas itibarıyla özel hukuk alanında gerçekleşmektedir. Başka bir anlatımla, vergi hukuku özel hukuk alanında gerçekleşen bir kısım iş ve işlemlere vergilendirme açısından bazı sonuçlar bağlamaktadır.⁴⁶ İşte, vergi ödevlileri kendi lehine ve idarenin aleyhine sonuçlar doğuracak şekilde (piyasada özel hukuk ilişkileriyle gerçekleşen) vergiyi doğuran olayın üzerini peçeli işlemler kullanarak örtmeye çalışırlar. Ödevlilerin vergi kaçırmak amacıyla özel hukuk biçimlerini olağan sayılmayacak şekilde kötü kullanmalarına “peçeleme”, bu eylemi esas alan işleme “peçeleme işlemi⁴⁷” ve bu amaca yönelik sözleşmelere de “peçeleme sözleşmesi⁴⁸” denir. Kısaca, peçeleme vergisel çıkar sağlanmak üzere özel hukuk düzenlemelerinin kötüye kullanılması yoluyla vergi kanunlarının etrafından/çevresinden dolanılmasıdır.⁴⁹ Bu nedenle, vergi ödevlilerinin peçeleme işlemine başvurması kanuna karşı hilenin özel bir türü olarak kabul edilmektedir.⁵⁰ Kanuna karşı hile ise, hiçbir hukuk sisteminde (hukukun genel ilkeleri, kamu düzeni, hakkaniyet vb. gerekçelerle) hoşgörüle karşılanmaz ve yaptırım uygulanır. Vergi hukukunda da peçeleme işlemini oluşturan fiili (gerçekleşen) olay yerine varsayımsal olayın ikame edilmesi, anayasal vergileme ilkelerinin zorunlu bir sonucudur. Bu durum, vergi hukukunun geliştirdiği kendini savunmaya yönelik bir mekanizma olarak da değerlendirilebilir.⁵¹

⁴⁴ 2365 sayılı Kanun Gerekçesi, https://www.tbmm.gov.tr/tutanaklar/Tutanak/MGK_/d01/c002/mgk_01002028ss0084.pdf, (01.09.2022).

⁴⁵ Akkaya, s. 78.

⁴⁶ Yusuf Ziya Taşkan, Vergi Hukuku, 3. Baskı, Adalet Yayınevi, Ankara, 2020, s. 89.

⁴⁷ Şenyüz vd., s. 72.

⁴⁸ Mustafa Ali Sarılı, Türk Vergi Hukuku, Hermes Ofset, Ankara, 2020, s. 41.

⁴⁹ Oktar, s. 64.

⁵⁰ Kaneti vd., s. 70.

⁵¹ Akkaya, s. 102.

Ekonomik yaklaşım esas olarak peçeleme işlem ve sözleşmelerinin ortaya çıkarılmasında kullanılmaktadır.⁵² Ekonomik yaklaşımla, olağan ve gerçek ilişkilere göre şekillenen ancak peçeli işlemlerle üzeri örtülen vergisel sonuçlar ortaya çıkartılır.⁵³ İdare ve yargı organları peçeleme sonucuna ekonomik yaklaşım ile varırlar.⁵⁴ Peçelemede (ekonomik) yorum yolu ile ekonomik gerçeklik saptanarak görünüşteki hukuki biçime itibar edilmez.⁵⁵

Özel hukuk biçimlerinin ustaca kullanımıyla vergi borcunun azaltılması eylemi “vergi peçelemesi” veya “vergide kaçamak” olarak da isimlendirilmektedir.⁵⁶ Doktrinde “peçeleme işlemi” kavramıyla eş anlamlı olarak “perdeleme işlemi” deyimini de kullanılmaktadır.⁵⁷ Peçeleme sözleşmesi vergi hukukuna has bir kavram olup, doğrudan vergiyi doğuran olayı dolanmayı veya azaltmayı amaçlar.⁵⁸ Peçeleme vergiyi dolanma amacıyla yapılan özel hukuk işlemidir. Mevzuatımızda peçeleme kavramına ve peçeleme sözleşmelerine ismen veya kavram olarak yer verilmemiş olup, kavram literatür tarafından üretilmiştir.⁵⁹ Çünkü, peçeleme sözleşmeleri ve vergisel sonuçlarıyla ilgili genel bir düzenleme VUK’da yer almamaktadır. Ancak, uygulama, içtihat ve doktrinde peçeleme ve peçelemeye bağlanan vergisel sonuçlar VUK’un 3/B-1 maddesi hükmüne dayandırılmaktadır.⁶⁰ Kanun koyucunun VUK’un 3/B maddesine ilişkin madde gerekçesinde “*vergiye tabi gelir ve işlemlerin, kanunların açık ve müsamahalı bulunduğu imkânlardan faydalanılmak suretiyle gizlendiğinin ve vergiye tabi değilmiş gibi gösterildiğinin ortaya çıkarılması amaçlanmıştır*”⁶¹ açıklamalarına yer vermesi söz konusu genel kabule sebebiyet vermiştir. Gerekçede kullanılan “...*kanunların açık ve müsamahalı bulunduğu imkânlardan faydalanılmak suretiyle...vergiye*

⁵² Oktar, s. 64.

⁵³ Şenyüz vd., s. 72.

⁵⁴ Öncel vd., s. 27.

⁵⁵ Öncel vd., s. 29.

⁵⁶ Salih Şanver, İşletme Vergiciliği ve Türk Vergi Sistemi, Başaran Matbaası, İstanbul, 1968, s. 123,124.

⁵⁷ Kaneti vd., s. 70.

⁵⁸ Doğan Şenyüz, Vergi Hukuku Açısından Özel Hukuk Sözleşmeleri, Yaklaşım Yayınları, Ankara, 2002, (Sözleşme), s. 87.

⁵⁹ Şenyüz vd., s. 72.

⁶⁰ Akkaya, s. 106.

⁶¹ https://www5.tbmm.gov.tr/tutanaklar/Tutanak/MGK_/d01/c002/mgk_01002028ss0084.pdf, (01.09.2022).

tabi değilmiş gibi gösterildiğinin...” ifadeleri ile özel hukukun “kanuna karşı hile” ve “objektif iyiniyet kurallarına aykırılık” kurumları üzerinden peçeleme sözleşmelerine yollama yapıldığı kabul edilmektedir.

Peçeleme içeren işlemlerin VUK’un 3/B maddesi kapsamında yapılacak ispat ve nitelendirme ile ortaya çıkartılması genel kuraldır. Ancak, vergi kanunları bazen belli sözleşmelerin peçeleme sözleşmeleri olarak kullanılabileceğini düşünerek belli koşullar altında yapılan sözleşmelerin geçersiz sayılacağını ya da kısmen geçerli olacaklarını hükme bağlamıştır.⁶² KVK’daki örtülü sermaye ve transfer fiyatlandırması düzenlemeleri bu duruma birer örnek teşkil etmektedir. Gerek örtülü sermayede gerekse transfer fiyatlandırmasında yapılmış olan sözleşmeler, kanunun öngördüğü ve adi kanuni karine özelliği taşıyan peçeleme sözleşmeleridir. Bu sözleşmelerin ekonomik gerçekliği yansıttığını ispat yükü vergi ödevlisine aittir.⁶³

Peçelemede, vergi kanununun amacına göre vergilendirme konusu olan iktisadi sonuca vergi kanununun doğrudan doğruya kapsamadığı bir hukuksal biçimle ulaşılmaya çalışılmaktadır. Vergilendirilmesi amaçlanan iktisadi sonuç başka bir hukuksal kılıklandırma altında vergi dışı bırakılmak, vergi kanunu bu yoldan dolanılmak istenilmektedir.⁶⁴ Peçelemede, özel hukuk sözleşmeleri olağan ve doğal sayılmayan bir biçim ve kalıp içinde, hayatın olağan akışına ters düşen şekilde kötüye kullanılmaktadır. Bu nedenle, bir özel hukuk işleminin peçeli işlem olarak nitelendirilebilmesi için vergiyi dolanma kastının varlığı şarttır.⁶⁵ Başka bir anlatımla, vergi ödevlisi olayların doğal akışıyla uyum içinde olmayan hukuksal kalıp ve biçimi vergi kanununu dolanmak kastıyla kullanmış olmalı, bilinçli olarak vergilendirme dışı bırakmayı öngördüğü “tertibe (düzenlemeye)” başvurmuş olmalıdır.⁶⁶ Peçelemenin tarafları vergi kanununun sözüne uygun davranıyor görünmekle birlikte onun özünü ihlal etmektedirler. Vergi kanununun amacı tamamen bertaraf edilmektedir.⁶⁷

⁶² Öncel vd., s. 27.

⁶³ Öncel vd., s. 28.

⁶⁴ Kaneti vd., s. 71.

⁶⁵ Şenyüz, Sözleşme, s. 30.

⁶⁶ Kaneti vd., s. 71.

⁶⁷ Öncel vd., s. 28.

Peçeleme işlemi (salt vergi kaçırmaya yönelen iradenin varlığını) ispat yükü kural olarak idareye aittir. Vergi yargısı organı da re'sen araştırma ilkesi çerçevesinde delilleri araştıracaktır.⁶⁸ Vergilendirmede gerçek durumun ortaya konulması idareye düşen bir yüküdür. İdare gerçek durumu maddi ve somut delillerle ortaya koymak zorundadır.⁶⁹ Vergi idaresi, taraflarca seçilen sözleşmeye (hukuki biçime) doğal ve olağan kullanımı dışında başvurulduğunu, taraflarca tercih edilen hukuki işlemin "iktisadi, ticari ve teknik icaplara uymadığını veya işin esasına göre normal ve mutad olmadığını" maddi ve somut delillerle ispatlamak zorundadır.

Peçelemenin varlığı saptandığında, taraflarca seçilen ölçüsüz işlem yerine ikame edilen varsayımsal ölçülü işlem (gerçekleşen işlem yerine varsayımsal işlemin ikame edilmesi kuralı) vergilemede esas tutulacaktır.⁷⁰ Başka bir anlatımla, peçeleme işlemiyle ulaşılmak istenen iktisadi sonuç vergi kanununun kapsamındaki doğal ve olağan olarak başvurulması gereken işlemle elde edilmiş olsaydı ne yolda vergilendirilecek idiyse, peçeleme işlemi de o şekilde vergilendirilir.⁷¹ Öte yandan, peçeleme sözleşmesinde kullanılan hukuki biçim görünüşteki şekliyle taraflarca istenilmiştir. Özel hukuk açısından geçerli olan hukuki biçim vergi kanununu dolanmak, onun hükümlerini bertaraf etmek için seçilmiştir.⁷² Ortaya konulan irade (işlem, sözleşme) ile ortaya konulmak istenen irade (işlem, sözleşme) aynıdır.⁷³ Bu nedenle, peçeleme işleminde görünürdeki işlemden başka bir işlem yoktur. Peçeleme kastıyla yapılan görünürdeki hukuki işlem, aynı zamanda taraflarca kabul edilen işlemdir.⁷⁴ Özel hukuk açısından tamamen gerçek ve geçerli olan peçeleme sözleşmeleri sadece vergi hukuku açısından geçersiz olmaktadır.⁷⁵ Bu itibarla, taraflar peçeli sözleşmenin yalnız şeklini değil, içeriğini dahi yerine getiriyor olabilirler. Ancak, vergi hukuku, vergiyi azaltmaya yönelmiş olan peçeli sözleşmeyi tanımamaktadır.⁷⁶

⁶⁸ Öncel vd., s. 27.

⁶⁹ Şenyüz, Sözleşme, s. 28.

⁷⁰ Akkaya, s. 101.

⁷¹ Kaneti vd., s. 72.

⁷² Öncel vd., s. 29.

⁷³ Şenyüz, Sözleşme, s. 87.

⁷⁴ Osman Pehlivan, Vergi Hukuku, Celepler Matbaacılık, Trabzon, 2020, s. 45.

⁷⁵ Sarılı, s. 42.

⁷⁶ Şanver, s. 124.

Aslında, bu durum vergi hukukunda cari olan “gerçeklik ilkesi” nin bir istisnasını oluşturmaktadır. Normun uygulanmasında somut maddi olayın fotoğrafının çekilebileceği, hiçbir surette değiştirilemeyeceği yönündeki kuralın geçerli olmadığı tek hal peçelemedir.⁷⁷ Dolayısıyla, peçeleme işlemleriyle her ne kadar vergi zıyaı kabahati işlenmiş olsa da vergi kaçakçılığı suçu işlenmesi mümkün değildir. Vergi hukuku açısından peçeleme içerdiği kabul edilen sözleşmeler -temelde gerçek bir iktisadi ya da hukuki ilişkiye dayandığı için- başta sahte belge düzenleme fiili olmak üzere VUK’un 359’uncu maddesinde sayılan vergi kaçakçılığı suçlarının kapsamına girmemektedir.

III. Bir Vergi Peçeleme Yöntemi: Vakfın İştirakleri Tarafından Vakıf Üniversitesine Bağış Yapılması

6098 sayılı Türk Borçlar Kanunu’nun (TBK’nın) 285’inci maddesine göre, bağışlayanın sağlararası sonuç doğurmak üzere malvarlığından bağışlanana karşılıksız olarak bir kazandırma yapmayı üstlendiği sözleşmeye “bağışlama sözleşmesi” adı verilmektedir. Bağışlama sözleşmesi karşılıksızlık (ivazsızlık) üzerine kurulmuştur. Bu nedenle, malvarlığı kapsamında mülkiyete konu olan şeylerin karşılıksız kazanımı bağışlama sözleşmesinin konusuna girer. Doğal olarak, satış sözleşmesinin konusunu oluşturan her şey bağışlamanın da konusunu oluşturabilir.⁷⁸ Öte yandan, miras yoluyla meydana gelen intikallerde de bir ivazsızlık söz konusu olmasına karşın, buradaki karşılıksız kazandırıcı işlemler⁷⁹ (bağışlama sözleşmesinden ayrı ve farklı olarak) miras hukukunda özel olarak düzenlenmiş (kendine özgü/tipik) işlemlerdir.

Kazandırıcı işlem, bağışlananın zenginleşmesine neden olmalıdır. Zenginleşme, hem malvarlığı çoğalmasında hem de giderlerden kaçınma, yani esasen meydana gelecek bir malvarlığı azalmasının önlenmesidir.⁸⁰

Bir özel hukuk biçimi olan bağışlama sözleşmesi kapsamında gerçekleştirilen mülkiyetin nakli işlemi bir takım vergisel sonuçlar doğurmaktadır. Bağış yapılan tarafın bir iktisadi işletme olması halinde,

⁷⁷ Akkaya, s. 102.

⁷⁸ Doğan Şenyüz, Borçlar Hukuku, 9. Baskı, Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa, 2018, (Borçlar), s. 321, 322.

⁷⁹ Herman Becker, İsviçre Borçlar Kanunu Şerhi, Çev. A. Suat Dura, Yargıtay Yayını No:24, Ankara, 1993, s. 211.

⁸⁰ Becker, s. 209.

genel kural olarak, bağış tutarının ticari kazanç olarak kabul edilmesi ve gelir ya da kurumlar vergisine tabi tutulması gerekmektedir. Bağışlama sözleşmesinin diğer tarafı olan bağışlayanın gelir veya kurumlar vergisi mükellefi olması ve yapılan aynı ya da nakdi bağışın 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun (GVK'nın) 89 ve KVK'nın 10'uncu maddelerinde sayılan koşulları karşılması halinde bu bağışlar "diğer indirim" olarak gelir ve kurumlar vergisi matrahından (ilgili maddelerde belirtilen sınırlar dâhilinde) düşülebilmektedir. Öte yandan, YÖK Kanunu'nun 56 ve ek 7'nci maddelerinde yapılan özel düzenlemeler uyarınca, devlet ve vakıf üniversitelerine makbuz karşılığında yapılan bağışların tamamı (herhangi bir oran sınırlaması olmaksızın) GVK ve KVK hükümlerine göre yıllık beyanname ile bildirilecek gelirden ve kurum kazancından (beyanname üzerinde ayrıca gösterilmek ve beyan edilen gelir ve kazanç miktarı aşılmamak kaydıyla) indirilebilmesi mümkündür.

YÖK Kanunu'nun ek 6'ncı maddesinde "*vakıf yükseköğretim kurumuna doğrudan doğruya bağış ve yardım*⁸¹ yapılabilir" hükmüne yer verilmiştir. Dolayısıyla, kişi ve kurumların bir özel hukuk kalıbı olan bağışlama sözleşmesi kurmak suretiyle vakıf üniversitelerine aynı ya da nakdi bağış yapmalarına herhangi bir engel bulunmamaktadır. Ancak, vakfın iştirak ettiği bir şirket tarafından vakıf üniversitesine bağış yapılması hali bu noktada önem ve özellik arz etmektedir.

Vakıflar, sosyal (kuruluş) amaçlarının gerçekleşmesi için ihtiyaç duydukları gerekli finansmanı sağlamak üzere (kâr payı geliri elde etmek için) sermaye şirketlerine iştirak edebilmekte, yani bu şirketlere ortak olabilmektedirler. Şirketler ekonomik amacı haiz kişi birleşmeleridir. Dernek ve vakıfların aksine, şirketler iktisadi amaç (kazanc sağlamak) için kurulurlar, yani kişilerin birleşmesinin esasını kâr elde etmek ve bunu kendi aralarında paylaşmak teşkil eder.⁸² Başka bir anlatımla, bir ticaret şirketine ortak olmak isteyeninin amacı kâr (payı) elde edebilmektir. Dolayısıyla, TTK'da düzenlenen şirketlerin amacı da, nihai tahlilde, kâr sağlamak ve bunu kâr payı olarak ortaklarına pay-

⁸¹ Malvarlığı kapsamında mülkiyete konu olan şeylerin karşılıksız devri karşı tarafın talebi olmadan gerçekleşiyorsa "bağış", karşı tarafın talebi üzerine gerçekleşiyorsa "yardım" olarak adlandırılmaktadır.

⁸² Hasan Pulaşlı, Şirketler Hukuku Genel Esaslar, 2. Baskı, Adalet Yayınevi, Ankara, 2013, s. 5.

laştırmaktır.⁸³ Kâr payı deyimi, pay sahipleri (ortaklar) ile kara katılan diğer kimselere dağıtılmasına karar verilen kârdan bunların her birine düşen payı ifade eden terimdir. Bu bakımdan, pay sahibinin gerçek veya (dernek ve vakıflar gibi) tüzel kişi olmasının bir önemi yoktur.⁸⁴ Ticaret şirketlerinin pay sahiplerine dağıtacakları kar, ticari bilançoya göre oluşan kârdır. Bir işletmenin gerçek kazancı ancak o işletmenin tasfiyesi sonunda belli olur. Ancak, işletmenin yıllık kazanç veya kaybını gerçeğe yakın olarak hesaplamak için belli usuller vardır.⁸⁵ Günümüzde yıllık ticari bilanço kârı (kazanç), genel olarak, ilgili hesap yılının özsermayeleri arasındaki fark olarak kabul edilmektedir. Bu şekilde saptanan yıllık kazançlar üzerinden de TTK'da belirlenen usul ve esaslar dâhilinde ortaklara kâr dağıtımını yapılması ilkesi benimsenmiş vaziyettedir. Nitekim, genel kural olarak, kâr payı ödemek şirket için borç ve talep etmek ise ortak (paydaş) için bir haktır.⁸⁶ Gerçekten, TTK'nın 519'uncu maddesinin 2'nci fıkrasının (c) bendinde anonim şirketlere yönelik olarak *"pay sahiplerine yüzde beş oranında kâr payı ödendikten sonra..."* ibaresine yer verilmiştir. TTK'nın 610'uncu maddesi uyarınca, anılan norm limited şirketler açısından da hüküm ifade etmektedir. TTK'nın anonim şirketlere yönelik hüküm getiren 507'nci maddesinde ise *"her pay sahibi, kanun ve esas sözleşme hükümlerine göre pay sahiplerine dağıtılması kararlaştırılmış net dönem kârına, payı oranında katılma hakkını haizdir"* kuralına yer verilmiştir. Anılan normlar "genel kural olarak anonim şirketlerde yıllık kâr dağıtımının zorunlu olduğu, bu şirketlerin kâr dağıtmama yönünde irade göstermelerinin mümkün olmadığı" muhtevalı yorumları⁸⁷ beraberinde getirmiştir. Çünkü, böyle bir kâr payı (temettü) politikasının pay sahibinin kâr payından yoksun bırakılması anlamına geleceği, bu durumun anonim şirketin temel yapısına aykırı olduğu, bu yönde alınacak bir genel kurul kara-

⁸³ Mehmet Bahtiyar, Ortaklıklar Hukuku, 12. Bası, Beta Basım Yayım Dağıtım, İstanbul, 2017, s. 21.

⁸⁴ Rüştü Erimez, Şirketlerde Kâr Dağıtım-Yedek Akçeler ve Vergileme, 3. Baskı, Temel Yayınları, İstanbul, 1985, s. 159.

⁸⁵ Gelirler Genel Müdürlüğü, Ortaklıklarda Kâr Dağıtım ve Çeşitli İş Kollarında Vergi İncelemesi", Güneş Matbaası, 1973, s. 8.

⁸⁶ Yaşar Karayalçın, Muhasebe Hukuku, Banka ve Ticaret Hukuku Araştırma Enstitüsü, Ankara, 1988, s. 127.

⁸⁷ Ünal Tekinalp, Yeni Anonim ve Limited Ortaklıklar Hukuku İle Tek Kişi Ortaklığının Esasları, 2. Bası, Vedat Kitapçılık, İstanbul, 2012, s. 203.

rının batıl olacağı ifade edilmektedir.⁸⁸ Benzer yorumun limited şirketler için de yapıldığı görülmektedir. Limited şirketlerde, bir yatırımın finanse edilmesi gibi haklı bir sebep olmaksızın ya da diğer ortakların bezdirilmesi amacıyla kâr dağıtılmaması veya yetersiz kâr dağıtılması ve özellikle bunun birkaç yıldan beri tekrarlanması halinde genel kurul kararına karşı iptal davası açılabilmesi gibi ortaklığın feshinin de talep edilebileceği yorumu yapılmaktadır.⁸⁹ Netice itibarıyla, ekonomik amaçlar doğrultusunda faaliyette bulunan şirketlerin elde ettikleri kârı ortaklarına temettü olarak dağıtmaları “olması gereken, normal ve mutad” bir durumdur. Hayatın olağan akışı bunu gerektirmektedir. Bir ticaret şirketine iştirak edilmesinin altında yatan sebep kâr payı elde etmek olduğuna göre, şirketler tarafından ortaklara düzenli olarak kâr dağıtımı (yıllık kârdan dağıtım) yapılması “iktisadi, ticari ve teknik icaplara uygun bir davranış biçimi” olmaktadır.

Dağıtılacak kârın tespiti ve dağıtımı başta TTK olmak üzere özel hukukun ilgi alanına giren bir konudur. Nitekim, vergi mevzuatında dağıtılacak kârın nasıl tespit edileceğine ve nasıl dağıtılacağına yönelik herhangi bir hüküm yer almamaktadır.⁹⁰ Ancak, özel hukuk hükümleri çerçevesinde elde edilen kâr payları, gelir ve kurumlar vergisi açısından, vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesine sebebiyet verebilmektedir. Bilhassa, kurumlar vergisi mükelleflerinin⁹¹ haricinde kalan diğer kişi ve kurumlar tarafından elde edilen kâr paylarının vergilendirilmesinde tevkifat (ödemeyi yapan tarafından kaynaktan kesinti yapılması) usulü caridir. GVK'nın 94/1-6-b-i maddesi ile KVK'nın 15/2 maddesinde sayılan kişi ve kurumlara kâr dağıtımında bulunan sermaye şirketlerinin, söz konusu kâr payı ödemelerinin brüt tutarları üzerinden gelir ve kurumlar vergisi tevkifatı yapmaları bir zorunluluk arz etmektedir. Bu itibarla, bir sermaye şirketi tarafından pay sahibi (ortak) sıfatını haiz bir vakfa kâr dağıtımında bulunulduğunda, GVK'nın 94/1-6-b-i maddesi uyarınca, ödemeyi yapan şirket tarafından % 10

⁸⁸ Tekinalp, s. 203.

⁸⁹ Tekinalp, s. 391.

⁹⁰ Harun Kaynak, “Zararların Dağıtılmamış Karlardan Mahsubu Kâr Dağıtımı Sayılır mı?”, *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı: 361, Eylül 2011, s. 14.

⁹¹ Tam mükellef kurumlarca elde edilen kâr payları ile dar mükellef kurumlarca Türkiye'deki işyerleri veya daimi temsilcileri aracılığıyla elde edilen kâr payları tevkifata tabi değildir.

oranında⁹² gelir vergisi tevkifatı (vergi sorumlusu sıfatıyla kesinti) yapılması ve bu kesinti tutarının muhtasar beyanname ile vergi dairesine aktarılması gerekmektedir. Çünkü, anılan maddede “tam mükellef kurumlar tarafından gelir ve kurumlar vergisi mükellefi olmayanlara dağıtılan 75’inci maddenin ikinci fıkrasının (1), (2) ve (3) numaralı bentlerinde⁹³ yazılı kâr paylarından vergi tevkifatı yapılacağı” hükme bağlanmıştır. Vakıfların da tüzel kişiliği itibarıyla herhangi bir gelir ve kurumlar vergisi mükellefiyeti bulunmamaktadır. Dolayısıyla, tam mükellef kurum konumundaki bir sermaye şirketi, iştirakçisi konumundaki bir vakfa dağıttığı kâr payı nedeniyle brüt tutar üzerinden % 10 oranında vergi tevkifatı (kaynaktan kesinti) yapmak ve muhtasar beyanname aracılığıyla vergi dairesine ödemek zorundadır.

Uygulamada, sıklıkla, vakıfların iştirak ettiği sermaye şirketlerinin elinde dağıtılabilecek bir fon, yani hesap yılının sonu itibarıyla sermaye şirketine ortaklara dağıtılabilecek nitelikte kâr ve likidite mevcut olmasına rağmen ortaklara ve bu arada vakfa yıllar boyunca herhangi bir şekilde kâr payı dağıtılmadığı görülmektedir. Yıllar boyunca ortaklarına kâr payı dağıtmayan bu şirketler bir yandan da ortak konumundaki vakıf tarafından kurulan ve gerek sermaye gerekse idari yönden bu vakfa ait olan üniversiteye (vakıf üniversitesine) düzenli olarak yüksek miktarlarda bağış yapmaktadırlar. Başka bir anlatımla, vakfın ortağı olduğu sermaye şirketi yıllar boyunca kâr payı dağıtma borcunu ifa etmemekte, ancak borçlu olduğu vakfın sahibi bulunduğu üniversiteye, yani vakfa ait iktisadi işletmeye düzenli olarak aynı ya da nakdi bağış yapmaktadır. Bu davranış biçiminin öncelikle iktisadi, ticari ve teknik icaplara, yani hayatın olağan akışına büyük bir aykırılık teşkil ettiğini ifade etmek gerekir. İşin esasına göre anormal ve gayrimutad bir hal teşkil eden bu hareket tarzı taraflara iki farklı vergisel avantaj sağlamaktadır. Birinci avantaj, vakıf üniversitesine yapılan bağış tutarının tamamının YÖK Kanunu’nun 56 ve ek 7’nci maddeleri

⁹² 21.12.2022 tarihli ve 4936 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı ile 12.01.2009 tarihli ve 2009/14592, 2009/14594 sayılı Bakanlar Kurulu Kararlarında değişiklikler yapılarak %15 olan stopaj oranı %10’a düşürülmüştür.

⁹³ GVK’nın 75’inci maddesinin 2’nci fıkrasının 1 numaralı bendinde “her türlü hisse senetlerinden elde edilen kâr payları”, 2 numaralı bendinde “iştirak hisselerinden (hisse senedine bağlı olmayan ortaklık paylarından) elde edilen kâr payları” ve 3 numaralı bendinde de “kurumların idare meclisi başkan ve üyelerine verilen kâr payları” yazılıdır.

gereğince sermaye şirketinin kurum kazancından diğer indirim olarak düşülmesi ve böylece daha az kurumlar vergisi ödenmesidir. İkinci avantaj ise, kâr payı gelirinе bağı olarak doğacak ve vakfın üzerinde nihai yük olarak kalacak olan % 10 oranındaki vergi kesintisinin (stopaj gelir vergisinin) bertaraf edilmesidir. Şayet, iştirak edilen sermaye şirketi hayatın olağan akışına uygun hareket etmiş olsaydı, her yıl ortaklarına ve bu bağlamda vakfa kâr payı dağıtacak, vakfa isabet eden brüt kâr payı üzerinden de tevkifat yaparak vergi dairesine ödeyecekti. Şirket tarafından vakfa yapılan ödeme kâr payı olduğunda, söz konusu ödeme tutarının şirketin kurumlar vergisi matrahundan gider ya da maliyet olarak indirilmesi imkânsız hale gelmektedir. Görüldüğü üzere, sermaye şirketinin ortağı konumundaki vakfın kurmuş olduğu üniversiteye para aktarılması işlemi (ulaşılacak istenen iktisadi sonuç) iki farklı yolla gerçekleşebilmektedir. Bu yollardan birisi vergisiz iken, diğeri ise vergilidir. Vergisiz yol iktisadi, ticari, teknik icaplara aykırılık teşkil etmekte ve işin esasına göre anormal ve gayrimutad bir uygulama yapıldığı anlamına gelmektedir. Çünkü, taraflarca seçilen yol olan vergisiz yol ile ulaşılacak istenen iktisadi sonuç (vakıf üniversitesine para aktarılması) arasında makul bir bağlantının mevcudiyeti söz konusu değildir.⁹⁴ Başka bir anlatımla, normal ve mutad olan ve ekonomik gerçeklere uygun olan durum⁹⁵, şirketin elde ettiği kârı ortaklarına (vakfa) dağıtması, vakfın da bu kâr payı gelirini kuruluşunda belirlenen sosyal amaçların gerçekleştirilmesinde kullanması, yani sahibi bulunduğu üniversitenin eğitim faaliyetlerinde harcanmak üzere bu işletmeye transfer etmesidir. Böyle bir tertip karşısında bahse konu bağışlama işleminin “peçeleme işlemi” olarak kabul edilmesi bir zorunluluk arz etmektedir. Burada, bir özel hukuk kalıbı olan bağışlama sözleşmesinin (uygun, makul, münasip ve ölçülü olmayan bir şekilde kullanılmak suretiyle) kötüye kullanılması⁹⁶ söz konusudur. Buradaki bağışlama sözleşmesi ölçülü değildir. Çünkü, bağışlama sözleşmesi ile perdelenen iktisadi amaç tipik addedilen bir formdadır⁹⁷, yani kâr payı dağıtım formundadır. Zaten, vergisel avantaj sağlama amacı dışında tutulduğunda geride anlamlı bir iktisadi bütünlük kalmamaktadır.⁹⁸

⁹⁴ Akkaya, s. 100.

⁹⁵ Oktar, s. 64.

⁹⁶ Akkaya, s. 99.

⁹⁷ Akkaya, s. 99.

⁹⁸ Akkaya, s. 100.

Herhangi bir sosyal amacı bulunmayan, tam tersine her zaman ekonomik veya ticari amaçlarla kurulan ve ortaklarına kâr payı dağıtmakla borçlu ya da sorumlu olan sermaye şirketlerinin elde ettikleri kazançları ortaklarına (vakfa) kâr payı olarak dağıtmak yerine yıllar boyunca ve düzenli bir şekilde vakfa ait iktisadi (ticari) işletmeye bağışlamaları, kendi içerisinde, anlamlı hiçbir bir iktisadi bütünlük taşımamaktadır. Borçlu olunan kişiye borcun ödenmesi yerine bağışta bulunulmasının iktisadi, ticari ve mantıklı hiçbir izahı bulunmamaktadır. İşin esasına göre doğal olarak kendisine başvurulmayacak⁹⁹ olan bağışlama sözleşmesine vergi normlarını dolanmak amacıyla başvurulmuştur. Başvurulan bağışlama sözleşmesi olağan ve doğal sayılmayan bir biçim ve kalıp içinde hayatın olağan akışına ters düşen bir şekilde kötüye kullanılmıştır.¹⁰⁰ Dolayısıyla, seçilen form (bağışlama sözleşmesi) ölçüsüzdür ve kötüye kullanma koşulu¹⁰¹ gerçekleşmiştir. Kısaca, söz konusu bağışlama sözleşmesi GVK ve KVK normlarını dolanmak, bu normlardaki vergilendirme kurallarını bertaraf etmek (vergiyi doğuran olayı gizlemek) için kasten seçilmiştir. Burada, salt vergi kaçırmak amacıyla özel hukukun bağışlama sözleşmesi kalıbı kullanılmıştır.

Peçeleme sözleşmesi ile üzeri örtülen vergiyi doğuran olayın tabii olduğu normlara göre vergileme yapılması (peçenin kaldırılması) teorisi çerçevesinde gerçek ekonomik mahiyet üzerinden vergi alınması gerekmektedir.¹⁰² Bu bağlamda, sermaye şirketi tarafından vakfa ait iktisadi işletmeye bağış adı altında yapılan transferlerin vakfa ödenen net kâr payı olarak kabul edilmesi ve şirket adına (vergi sorumlusu sıfatıyla) vergi ziyai cezalı stopaj gelir vergisi tarhiyatı yapılması gerekmektedir. Öte yandan, şirket tarafından bağış adı altında kurumlar vergisi matrahından indirim konusu yapılan tutarların da reddedilerek vergi ziyai cezalı kurumlar vergisi tarhiyatı yapılacağı tabiidir.

Buraya kadar ifade edilen hususları şu şekilde örneklendirmek mümkündür. (X) vakfı, (Y) anonim şirketinin % 100 oranında hissedarıdır. Şirket (imkânı olmasına karşın) öteden beri herhangi bir kâr dağıtımında bulunmamaktadır. Ancak, şirket her yıl düzenli olarak yıllık kârının tamamını (X) vakfına ait iktisadi işletme konumundaki (X)

⁹⁹ Öncel vd., s. 28.

¹⁰⁰ Şenyüz, Sözleşme, s. 30.

¹⁰¹ Akkaya, s. 100.

¹⁰² Şenyüz vd., s. 72.

üniversitesine (hesap döneminin son günü itibarıyla) nakit olarak bağışlamaktadır. (X) vakfının % 100 oranında ortağı olduğu söz konusu şirket 2021 hesap döneminde 2.000.000 TL tutarında ticari bilanço kârı elde etmiş ve bu kazancının tamamını (X) vakfının sahibi bulunduğu (X) üniversitesine 31.12.2021 tarihinde nakit olarak bağışlamıştır. Bu veriler ışığında, hukuk önüne çıkartılan ilişki ile gerçek iktisadi ilişki ve bunların vergisel sonuçları aşağıdaki gibi olmaktadır.

Tablo-1: Bağışlama İşlemi ile Kâr Dağıtım İşlemi Arasındaki Vergisel Farklar

1) (Y) ANONİM ŞİRKETİ (2021 Hesap Dönemi Verileri)	Peçeli İşlemin (Bağışlananın) Vergisel Sonuçları	Gerçek Mahiyetin (Kâr Dağıtımının) Vergisel Sonuçları
Bağış Öncesi Ticari Bilanço Kârı	2.000.000 TL	2.000.000 TL
Bağış Ödemesi: (X) Vakfına Ait Üniversiteye Aktarılan Tutar (-)	2.000.000	0,00
Nihai Ticari Bilanço Kârı	0,00	2.000.000
Kurumlar Vergisi Matrahı (Mali Bilanço Kârı)	0,00 ¹⁰³	2.000.000
Hesaplanan Kurumlar Vergisi (% 25) (-)	0,00	500.000
Dağıtılabilir Dönem Net Kârı (Yedek Akçe vb. Unsurlar İhmal Edilmiştir)	0,00	1.500.000
Kâr Payı Dağıtımına Bağlı Stopaj (GVK Md. 94/1-6-b-i) (% 10) (Stopaj Gelir Vergisi) (-)	0,00	150.000
Ödenecek Net Kâr Payı	0,00	1.350.000
2) (X) VAKFININ GELİRİ		
Vakfın Elde Ettiği Net Kâr Payı Geliri	0,00	1.350.000
3) DEVLETİN VERGİ GELİRİ		
Kurumlar Vergisi Tahsilatı	0,00	500.000
Stopaj Gelir Vergisi Tahsilatı	0,00	150.000
TOPLAM	0,00	650.000 TL

¹⁰³ YÖK Kanunu'nun 56 ve ek 7'nci maddeleri uyarınca, vakıf üniversitelerine yapılan bağışların tamamı kurumlar vergisi matrahının (mali bilanço kârının) tespitinde beyanname üzerinden indirim konusu yapılabilmektedir.

Tablodan da açıkça görüldüğü üzere, taraflar özel hukukun bağışlama sözleşmesi kalıbını bir perdeleme aracı olarak (kötüye) kullanmak suretiyle GVK ve KVK'nın etrafından dolanmışlar ve böylece toplam 650.000 TL tutarındaki vergi gelirini ziyaa uğratmışlardır. Dolayısıyla, idare öncelikle VUK'un 3/B maddesinde hüküm altına alınan "delil serbestliği" ve "ekonomik yaklaşım" ilkeleri çerçevesinde peçeleme işleminin varlığını somut ve maddi olarak ortaya koymak zorundadır. Vergi idaresi, tarafların salt vergi kaçırmaya yönelen iradelerinin varlığını (peçeleme yapmak suretiyle vergi kaçırma kastını) bu şekilde açık ve belli ettikten sonra şirket adına vergi ziyai cezalı stopaj gelir vergisi ve kurumlar vergisi tarhiyatları yapacaktır. İdarenin, tarh edilecek vergi asılları üzerinden ayrıca gecikme faizi de tahakkuk ettireceği tabiidir.

Sonuç

Vakıflar kuruluş amaçlarını gerçekleştirebilmek adına yükseköğretim kurumları kurabilmektedirler. Vakıf üniversitesi ya da özel üniversite olarak adlandırılan ve piyasaya bir bedel (ücret) karşılığında eğitim ve sağlık hizmetleri sunan bu teşekküllerin ayrı bir tüzel kişiliği bulunmaktadır. Gerek idari yönden gerekse sermaye yönünden tamamen kurucu vakfa ait ve bağlı olan bu tüzel kişiliklerin kurumlar vergisi açısından "vakıflara ait iktisadi işletme" olarak kabul edilmesi ve buna göre vergilendirilmesi gerekmektedir. Ancak, vergi idaresinden çıkan özgelgelde hatalı bir şekilde "vakıf üniversitelerinin kamu kurumu olarak kabul edildiği ve iktisadi kamu kuruluşu esaslarına göre nitelendirme yapıldığı" görülmektedir. Oysaki, vakıf üniversitelerinin kamu tüzel kişiliğine sahip olduklarının kabul edilmesinin kurumlar vergisi açısından bir önemi yoktur. Kurumlar vergisi açısından önemli olan şey, vakıf üniversitelerinin vakıflar tarafından kurulan birer iktisadi üniteler olduğu ve bu işletmelerin kurucu vakıflara ait ve bağlı olarak piyasaya ücret karşılığında eğitim ve sağlık hizmeti sunduğudur. Vergi hukukunun idari usul kodu olan VUK'un 3/B maddesi uyarınca, maddi yaşamda gerçekleşen olguların hukuki biçiminden ziyade iktisadi özleri, yani gerçek mahiyetleri esas alınmak zorundadır. Vakıf üniversitelerine ilişkin gerçek iktisadi içerik esas alındığında

ise, bu teşekküllerin “vakıflara ait iktisadi işletme” olarak kurumlar vergisinin konusuna girdiği görülmektedir. Bu nedenle, anılan özelgelerdeki hatalı görüşün düzeltilmesi önem arz etmektedir.

YÖK Kanunu vakıf üniversitelerinin bağış ve yardım almalarına izin vermiştir. Burada, vakıf üniversitesine bağış yapan tarafın ortaklık yapısı ve bağışlamadaki amacı vergi hukuku açısından önem ve özellik taşımaktadır. Vakıf üniversitesine bağış yapan bir sermaye şirketi ve bu şirketin ortağı da üniversiteyi kuran vakıf ise bahse konu bağış işleminin ekonomik yoruma tabi tutulması bir zorunluluk arz etmektedir. Vakfın iştirak ettiği sermaye şirketi (ortaklara dağıtılabilir nitelikte kâr ve likiditeye sahip olmasına karşın) yıllar boyunca kâr dağıtmıyor, ancak vakfın kurduğu üniversiteye (vakfa ait iktisadi işletmeye) her yıl düzenli olarak bağışta bulunuyorsa buradaki “bağışlama sözleşmesi” vergi hukuku açısından artık “peçeleme sözleşmesi”ne dönüşmektedir. Peçeli işlemlerin vergilendirilmesinde hükmünü bulan “gerçekleşen işlem yerine varsayımsal işlemin ikame edilmesi kuralı” uyarınca, salt vergi kaçırmaya yönelen iradenin (kasıtlı hareketin) hukuk önüne çıkarttığı ilişkiye (bağışlama işlemine) göre değil de üzeri örtülen (perdelenen/peçelenen) iktisadi içeriğe (kâr payı dağıtımını esaslarına) göre gerekli tarhiyatların yapılacağı, cezaların kesileceği ve gecikme faizi aranacağı tabiidir.

Öte yandan, vakfın iştirak ettiği sermaye şirketleri tarafından vakfa ait üniversiteye hiçbir şekilde bağış yapılamayacağı gibi bir sonuca varılmamalıdır. Bu, elbette mümkündür. Vergi hukuku sadece bağışlama sözleşmesi peçeleme yapmak amacıyla (vergi kaçırmak amacıyla) kullanıldığında olaya müdahil olmaktadır. Vakfın iştirak ettiği sermaye şirketleri tarafından vakfa ait üniversiteye yapılan bağışların ölçülü olması, yani kötüye kullanma koşulunun gerçekleşmemesi durumunda vergisel açıdan da herhangi bir eleştiri getirmek mümkün olmayacaktır. Bu nedenle, peçeleme olayını değerlendirirken çok dikkatli olmak gerekir. Peçeleme kararına varılmadan önce olayın tüm ayrıntıları dikkatle araştırılmalıdır. Dolayısıyla, bir sözleşme salt vergi kaçırma amacına yöneldiğinde peçeleme sözleşmesidir.¹⁰⁴

¹⁰⁴ Öncel vd., s. 26, 27.

Kaynakça

Kitaplar

- Akkaya Mustafa, Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım, 1. Bası, Turhan Kitabevi, Ankara, 2002.
- Bahtiyar Mehmet, Ortaklıklar Hukuku, 12. Bası, Beta Basım Yayım Dağıtım, İstanbul, 2017.
- Becker Herman, İsviçre Borçlar Kanunu Şerhi, Çev. A. Suat Dura, Yargıtay Yayını No:24, Ankara, 1993.
- Bilgili Fatih ve Demirkapı Ertan, Şirketler Hukuku, 9. Basım, Dora Basım Yayın Dağıtım, Bursa, 2013.
- Bilici Nurettin, Türk Vergi Sistemi, 44. Baskı, Savaş Yayınevi, Ankara, 2020.
- Bozer Ali ve Göle Celal, Ticari İşletme Hukuku, 3. Bası, Banka ve Ticaret Hukuku Araştırma Enstitüsü, Ankara, 2015.
- Domaniç Hayri ve Ulusoy Erol, Ticaret Hukukunun Genel Esasları, 5. Bası, Arıkan Basım Yayım Dağıtım, İstanbul, 2007.
- Erimez Rüşti, Şirketlerde Kâr Dağıtım-Yedek Akçeler ve Vergileme, 3. Baskı, Temel Yayınları, İstanbul, 1985.
- Gelirler Genel Müdürlüğü, Kurumlar Vergisi Kanunu ve İzahları, Biricik Basımevi, Ankara, 1949.
- Gelirler Genel Müdürlüğü, Ortaklıklarda Kâr Dağıtım ve Çeşitli İş Kollarında Vergi İncelemesi", Güneş Matbaası, 1973.
- Gözler Kemal ve Kaplan Gürsel, İdare Hukuku Dersleri, 22. Baskı, Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa, 2020.
- Kaneti Selim, Ekmekçi Esra, Güneş Gülsen ve Kaşıkçı Mahmut, Vergi Hukuku, Filiz Kitabevi, İstanbul, 2019.
- Karayalçın Yaşar, Muhasebe Hukuku, Banka ve Ticaret Hukuku Araştırma Enstitüsü, Ankara, 1988.
- Oktar S. Ateş, Vergi Hukuku, 13. Baskı, Türkmen Kitabevi, İstanbul, 2018.
- Özbalcı-Oluş Mali Hukuk Bürosu, Kurumlar Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları, Oluş Yayıncılık, Ankara, 2010.
- Öncel Mualla, Kumrulu Ahmet ve Çağan Nami, Vergi Hukuku, 21. Bası, Turhan Kitabevi, Ankara, 2012.
- Pehlivan Osman, Vergi Hukuku, Celepler Matbaacılık, Trabzon, 2020.
- Pulaşlı Hasan, Şirketler Hukuku Genel Esaslar, 2. Baskı, Adalet Yayınevi, Ankara, 2013.
- Saraçoğlu Fatih ve Pürsünlerli Çakar Elif, Vergi Hukuku, 7. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara, 2018.
- Sarılı Mustafa Ali, Türk Vergi Hukuku, Hermes Ofset, Ankara, 2020.
- Şanver Salih, İşletme Vergiciliği ve Türk Vergi Sistemi, Başaran Matbaası, İstanbul, 1968.

- Şenyüz Doğan, Borçlar Hukuku, 9. Baskı, Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa, 2018.
- Şenyüz Doğan, Vergi Hukuku Açısından Özel Hukuk Sözleşmeleri, Yaklaşım Yayınları, Ankara, 2002.
- Şenyüz Doğan, Açıklama ve Yorumlu 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2007.
- Şenyüz Doğan, Yüce Mehmet ve Gerçek Adnan, Türk Vergi Sistemi, 19. Baskı, Ekin Basın Yayın Dağıtım, Bursa, 2022.
- Taşkan Yusuf Ziya, Vergi Hukuku, 3. Baskı, Adalet Yayınevi, Ankara, 2020.
- Tekinalp Ünal, Yeni Anonim ve Limited Ortaklıklar Hukuku İle Tek Kişi Ortaklığının Esasları, 2. Bası, Vedat Kitapçılık, İstanbul, 2012.

Makaleler

- Budak Tamer, "Katma Değer Vergisi Kanunu: Kültür ve Eğitim İstisnası: Vakıf Üniversiteleri", *AUHFD*, Sayı: 59 (3), 2010, ss. 449-465.
- Çölgezen Övül, "Vergi Hukukunda Yorum ve Ekonomik Yaklaşım İlkesi", *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı: 346, Haziran 2010, ss. 69-74.
- Damar Emrullah, "Vakıf Üniversiteleri Öğrencilerinden Alınan Ücretlerden KDV Tahsilinin Gerekip Gerekmeyeceği", *Mali Çözüm Dergisi*, Sayı: 50, Ocak-Şubat-Mart 2000, [https://www.ismmmo.org.tr/Yayinlar/Mali-Cozum-Dergisi/sayi-50/--2021,\(01.09.2022\)](https://www.ismmmo.org.tr/Yayinlar/Mali-Cozum-Dergisi/sayi-50/--2021,(01.09.2022)).
- Gürbüz Rana ve Akkaya Yüksel, "Türkiye'de "Vakıf" Üniversiteleri: Eğreti Bir Özellik", *Toplum ve Demokrasi Dergisi*, Sayı: 17-18, Ocak-Aralık 2014, ss. 67-80.
- Kaynak Harun, "Zararların Dağıtılmamış Karlardan Mahsubu Kâr Dağıtımını Sayılır Mı?", *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı: 361, Eylül 2011, ss. 14-19.
- Koçak Hakkı, "Vakıf Üniversitelerinin Vergi Kanunları Karşısındaki Durumu", *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı: 354, Şubat 2011, ss. 31-37.
- Uzunoğlu Nihat, "Vakıf Üniversitelerinde KDV Uygulaması Konusunda İdare ve Yargı Uygulamalarına Farklı Bir Yaklaşım", *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı: 378, Şubat 2013, ss. 10-25.

Gerekçeler

- 2365 sayılı Kanun Gerekçesi.
- 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu Gerekçesi.

Düzenleyici İşlemler

- Vakıf Yükseköğretim Kurumları Yönetmeliği.
- 1 seri no.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği.
- 21.12.2022 tarihli ve 4936 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı.

Mahkeme Kararları

- Anayasa Mahkemesi'nin 30.05.1990 tarihli ve E.1990/2, K.1990/10 sayılı Kararı.

Özelgeler

İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 04.06.2012 tarihli ve B.07.1.GİB.4.34.17.01-KDV.17-1798 sayılı özelgesi.

İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 02.09.2013 tarihli ve 11395140-105[Mük 257-2012/VUK-1- . . .]-1411sayılı özelgesi.

İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 09.06.2011 tarihli ve B.07.1.GİB.4.34.16.01-KVK 4-678 sayılı özelgesi.