

# “ Gelir Vergisi Tevkifatı Açısından Belirsiz Bir Kavram “Sair Kurum”: Apartman ve Site Yönetimleri Özelinde Bir Değerlendirme

*Doç. Dr. Özgür BİYAN\**

## ÖZET

Türk Vergi Sisteminde yaygın bir şekilde kullanılan tevkifat yöntemi, gelir vergisinde de yoğun şekilde uygulanmaktadır. Gelir Vergisi Kanunu düzenlemelerinde tevkifat yapacaklar arasında “sair kurum”lar vergi sorumlusu olarak belirlenmiş ve apartman ve site yönetimleri idare tarafından bu kapsamda değerlendirilmiştir. Oysa yargı kararlarının aksi yönde olduğu görülmektedir. Bu çalışmada apartman ve site yönetimleri özelinde sair kurum kavramının lâfzî açıdan ne anlama geldiği idare ve yargı kararları ile literatürdeki görüşler çerçevesinde ortaya konulmaktadır. Çalışmanın sonucunda sair kurum kavramının belirsizliği ve kanuni değişiklik yapılması gerektiği tespit edilmiştir.

**Anahtar Kelimeler:** Tevkifat, apartman, site yönetimi, sair kurum, gelir vergisi, kat mülkiyeti

**JEL Sınıflandırması:** H24, K34, K25

## AN AMBIGUOUS CONCEPT IN TERMS OF WITHHOLDING OF INCOME TAX “OTHER INSTITUTION: AN EVALUATION IN CONTEXT OF APARTMENT AND SITE MANAGEMENT

### ABSTRACT

The withholding method, which is widely used in the Turkish Tax System, is also applied extensively in income tax regulations. Among those who will withhold in the regulations of Income Tax Law, “other institution” has been determined and this concept has been evaluated by tax administration within this scope. However, judicial decisions are in the opposite direction. In this study, the meaning of the concept of other institutions in terms of apartment and site administrations is revealed within the framework of the opinions in the literature. As a result of the study, it was determined that the uncertainty of the concept of another institution and the legal amendment needed to be made.

**Keywords:** Withholding, apartment, other institution, income tax, condominium

**JEL Classification:** H24, K34, K25

\* Hakemli makaledir. Makale Geliş Tarihi: 05.04.2020, Makale Kabul Ediliş Tarihi: 25.04.2020.

\*\* Bandırma Onyedü Eylül Üniversitesi, iİBF, Maliye Bölümü, ORCID Numarası: 0000-0002-0804-9963

## 1. GİRİŞ

Tevkifat yoluyla vergilendirme vergi sisteminde yaygın bir şekilde kullanılan bir yöntemdir. Güçlü ya da zayıf yanları bir yana neredeyse tüm vergilerde uygulanmaktadır. Gelir ve harcamalar üzerinden alınan vergilerin yanında, servet üzerinden alınan vergiler de dahi bu yöntem kullanılmaktadır. Bugün itibarıyla özellikle vergi alacağına hızlı bir şekilde tahsil edilmesinin sağlanması ve sorumluluğun paylaştırılmasında etkin kullanılabilmesi nedeniyle vazgeçilemeyen bir yöntem haline almıştır.

Tevkifat yönteminin en etkin ve yaygın kullanıldığı vergilerin başında gelir vergisi gelmektedir. Beyan üzerine tarh yöntemine dayanmasına rağmen gelir vergisi tahsilâtının çok önemli bir kısmı tevkifat yöntemi ile sağlanmaktadır. Gelir vergisi tevkifatı yapmakla yükümlü olan vergi sorumluları ise Gelir Vergisi Kanunu'nun<sup>1</sup> (GVK) 94. maddesinde düzenlenmiştir. ilgili maddenin ilk fıkrasında "Kamu idare ve müesseseleri, iktisadî kamu müesseseleri, sair kurumlar, ticaret şirketleri, iş ortaklıkları, dernekler, vakıflar, dernek ve vakıfların iktisadî 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(in)" gelir vergisi tevkifatı yapmakla yükümlü tutuldukları hüküm altına alınmıştır. Söz konusu fıkrada sayılan vergi tevkifatı yapmakla yükümlülere yönelik her ifadenin ne anlama geldiği ve hangi mükellefleri kapsadığı açık bir şekilde anlaşılabilir. Birlikte "sair kurum" kavramından ne anlaşılması gerektiği açık olmadığından uygulamada tereddüt yaratmaktadır. Sair kurum kavramının lafız açısından bağımsız mı değerlendirileceği yoksa sistematik olarak ilgili fıkradaki sıralama açısından mı yorumlanacağı belirsizdir. Bu belirsizlik iki açıdan problem yaratmaktadır. Birincisi bu şekilde bir ifade kanun yapma tekniği açısından doğru değildir. Dolayısıyla aslında parlamento hukuku açısından da ayrıca tartışılabilir. Bu çalışmanın konusunu oluşturan ikinci husus ise hukuk devleti ilkesi açısından söz konusu ifade-

nin "belirlilik" ilkesine aykırı olduğudur. Kavramın ne demek istediği açık olmadığından mükellefler açısından "potansiyel bir tehlike" yaratmakta ve idare açısından ise "sığınacak liman" görevi görmektedir. Bu çalışmada söz konusu kavramın içeriğinin ne olması ya da olmaması gerektiğinin ortaya konması yönünde bir gayrete girilecek ve hem idarenin hem de yargının görüşleri çerçevesinde kavram analiz edilmeye çalışılacaktır.

## 2. İDARE VE YARGININ SAİR KURUM KAVRAMINA YAKLAŞIMI

### 2.1. idarenin "Sair Kurum" Kavramı Hakkındaki Yorumları

idari yorumların en önemli göstergelerinden biri olan özgelelerde çeşitli konularda sair kurum kavramının geçtiği görülmektedir. idarenin özgelelerinde tespit edebildiğimiz kadarı ile sair kurum kavramı içinde olduğu kabul edilen iki farklı yapılanma dikkat çekmektedir. Birincisi apartman ve site yönetimleri, ikincisi ise irtibat ofisleridir<sup>2</sup>. Bu çalışma özelinde incelenen apartman ve site yönetimlerinin sair kurum olarak kabul edilmesi ile ilgili özgelelerde hangi gerekçelerin ortaya konduğu önemlidir. Zira idarenin yorumuna nasıl ulaştığı ancak bu şekilde netleşecektir. Örneğin site yönetimlerinin "sair kurum" olduğunu ifade ederken bir özgelde aşağıdaki şekilde tanım yapılmış ve sonuca ulaşılmıştır<sup>3</sup>:

"Öte yandan kişilerin bazı amaçlarla birleşerek meydana getirdikleri ve kendilerinden ayrı bağımsız bir şahsiyeti olan teşekküller genel olarak "sair kurum" olarak tanımlanmaktadır. Dolayısıyla 634 sayılı Kat Mülkiyeti Kanunu hükümlerine göre kurulan "Site Yöneticiliği"nin vergi tevkifatı yapma zorunluluğu bulunan kişi ve kurumların belirtildiği 94'üncü madde içeriğinde yer alan "sair kurum" olarak değerlendirilmesi gerekmektedir.

Bu hüküm ve açıklamalar çerçevesinde; tevkifat uygulamasında "sair kurum" olarak değerlendirilen site yöneticiliklerine bağlı olarak çalıştırılan ... kişilere ... bir ödeme yapılması durumunda ... gelir vergisi tevkifatı yapılacağı tabiidir".

1 RG. 10700/06.01.1961.

2 irtibat ofislerinin sair kurum olduğuna dair açıklamaların yer aldığı özgeleler için bkz. Gelir idaresi Başkanlığı, İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı, B.07.1.GİB.4.34.16.01-120[24-2015/399]-58279 sayılı ve 13.05.2016 tarihli özgelgesi, <https://www.gib.gov.tr/irtibat-burosuna-yurt-disindan-doviz-olarak-gelen-odemelerin-tl-olarak-odenip-odenmeyecegi-ve>, (Erişim: 19.03.2020). Aynı yönde aynı mercie ait bkz. B.07.1.GİB.4.34.19.02-019.01-1158 sayılı ve 28.03.2012 tarihli özgelge, <http://www.istanbulymmo.org.tr/Data/Platform/510.pdf>, (Erişim: 19.03.2020) ve Gelir idaresi Başkanlığı, Eskişehir Vergi Dairesi Başkanlığı, B.07.1.GİB.4.26.-120.01.02.11[94-2015/28]-72978 sayılı ve 08.11.2016 tarihli özgelgesi, <https://gib.gov.tr/site-yonetimi-terafindan-yaptirililan-bahce-peyzaj-boya-badana-ve-tamirat-islerinin-vergilendirilmesi>, (19.04.2019). Ayrıca bkz. Levent Başak, Yabancı Kurumlarca Türkiye'de Açılan İrtibat Bürolarının Hukuki Statüsü ve Vergilendirme Rejimi, TÜROMB Yayınları, No:312, Sirküler Rapor Serisi, Seri No: 2007 - 7, s.75.

3 Gelir idaresi Başkanlığı, Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı, B.07.1.GİB.4.06.18.02-105-[MÜK.257- 8206]-376 sayılı ve 15.03.2012 tarihli özgelgesi, <https://www.gib.gov.tr/node/98083>, (Erişim: 20.03.2020).

Başka bir özalgede<sup>4</sup> ise GVK 94. madde açıklamalarına yer verildikten sonra "Bu hüküm ve açıklamalar çerçevesinde; yönetimini üstlendiği ve **tevkifat uygulamasında "sair kurum" olarak değerlendirilen** adı geçen site yöneticiliği tarafından serbest muhasebeciye yapılan serbest meslek ödemeleri üzerinden ... gelir vergisi tevkifatı yapılması gerekmektedir." şeklinde açıklama yapılmıştır<sup>5</sup>.

iş hanı yönetiminin serbest meslek kazançlarından tevkifat yapmasının gerekli olup olmadığı ile ilgili bir özalgede<sup>6</sup> GVK m.94'e yer verildikten sonra, "Bu hükümlere göre, iş hanı yöneticiliğine vermiş olduğunuz serbest meslek hizmeti nedeniyle tarafınıza yapılacak ödemeler üzerinden iş hanı yönetiminin stopaj kesintisi yapılması ve bu kesintilerin iş hanı yönetiminin muhtasar beyanname ile beyan edilmesi gerekmektedir" şeklinde görüş verildiği görülmektedir. Site yönetici ve denetçilerine ödenen huzur hakları üzerinden tevkifat yapıp yapılmayacağı ile ilgili bir özalgede<sup>7</sup>, "**kişilerin bazı amaçlarla birleşerek meydana getirdikleri ve kendilerinden ayrı bağımsız bir şahsiyeti olan teşekküller genel olarak "sair kurum" olarak tanımlanmaktadır.** Dolayısıyla, 634 sayılı Kat Mülkiyeti Kanunu hükümlerine göre kurulan Site Yöneticiliği'nin vergi tevkifatı yapma zorunluluğu bulunan kişi ve kurumların belirtildiği 94.madde içeriğinde yer alan "sair kurum" olarak değerlendirilmesi gerekmektedir" ifadesine yer verilmiştir<sup>8</sup>. Yukarıdaki özalgelerde sair kurum kavramı hakkında gerekçe olarak kabul edilebilecek en önemli ve tek ifade "kişilerin bazı amaçlarla birleşerek meydana getirdikleri ve kendilerinden ayrı bağımsız bir şahsiyeti olan teşekküller" ifadesidir. Bu ifadenin doğru ve yerinde bir açıklama olup olmadığı çalışmanın ilerleyen kısımlarında sair kurum kavramına ilişkin açıklama başlığında irdelenmektedir.

## 2.2. Yargının "Sair Kurum" Kavramına Bakışı

**idare ile mükellefler arasında yaşanan ihtilaflar sonucunda özellikle apartman ve site yönetimleri ile ilgili** yargıya yansıyan olaylarda "sair kurum" kavramının yargı tarafından farklı şekilde değerlendirildiği fark edilmiştir. Diğer bir ifadeyle Danıştay, apartman ve site yönetimlerinin sair kurum olarak değerlendirilemeyeceği kanaatinde.

Danıştay bir kararında<sup>9</sup> **iş hanı yönetiminin** çalıştırdığı işçilerin ücretlerinden tevkifat yapma yükümlülüğü ile ilgili olarak, 94. madde kapsamında, "Apartman veya iş hanı yönetimleri maddede tevkifat yapmakla yükümlü kişi veya kurumların arasında sayılmadığı gibi, bu yönetimleri "sair kurumlar" kapsamında da kabul etmek mümkün değildir. Bu durumda, han temizliği için işçilere ödediği ücretlerden vergi tevkifatı yapma yükümlülüğü bulunmayan iş hanı yönetiminin ihtirazi kaydı kabul edilmeyerek yapılan tahakkukta ve bu tahakkuka karşı açılan davanın reddine dair mahkeme kararında isabet bulunmamaktadır." şeklinde karar vermiştir.

Aynı konuda başka bir kararında<sup>10</sup> iş hanı yönetimleri için "...yasa hükmünde yer alan "sair kurumlar" kapsamına alınmak suretiyle davacı iş hanı adına tahakkuk gerçekleştirilmiştir. Ancak, iş hanı yönetiminin 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 94 üncü maddesi içeriğinden yer alan "sair kurumlar" kapsamında değerlendirilmesinin hukuksal dayanağı mevcut değildir. Dolayısıyla yönetim tarafından yapılmış olunan ücret ödemeleri dolayısıyla davacının gelir (stopaj) vergisi tevkifatı yapma zorunluluğu ve muhtasar beyanname verme yükümlülüğü olmadığından davacı adına yapılan tahakkukta hukuka uyarlık görülmemiştir." şeklinde karara ulaşarak söz konusu yönetimleri sair kurum olarak değerlendirmemiştir. Yakın tarihli bir kararında ise<sup>11</sup>, "...davacı site yönetiminin, Gelir Vergisi Kanunu'nun 94. maddesinde tevkifat yapmakla

4 Gelir idaresi Başkanlığı, Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı, B.07.1.GİB.4.06.17.02-DMG-1255-458 sayılı ve 24.06.2010 tarihli özalgesi, <https://www.gib.gov.tr/node/91783>, (Erişim: 26.03.2020).

5 Çok yakın tarihli bir özalgede de herhangi bir gerekçe yazmaksızın apartman ve site yönetimlerinin "sair kurum" kapsamında olduğu ve gelir vergisi tevkifatı yapmakla yükümlü olduğu ifade edilmiştir. Bkz. Gelir idaresi Başkanlığı, Antalya Vergi Dairesi Başkanlığı, B.07.1.GİB.4.07.16.01-120.03[GVK.ÖZ.2017.61]-283385 sayılı ve 23.12.2019 tarihli özalgesi, <https://www.gib.gov.tr/node/142731/pdf>, (Erişim: 26.03.2020).

6 İstanbul Defterdarlığı, .../06/2005 tarihli özalg, Özgür Biyan, Apartman Site ve İş Hanı Yönetimleri, Hukuki ve Mali Rehber, Adalet Yayınevi, 7.b., Şubat 2019, s.342.

7 İstanbul Defterdarlığı, 11414 sayılı ve 2005 tarihli özalg, Biyan, a.g.e., s.345. Benzer özalgeler için ayrıca bkz. Biyan, s.355-363.

8 Benzer şekildeki daha fazla özalg için bkz. Beyanname Düzenleme Kılavuzu 2019, Cilt:1, Gelir Vergisi Kanunu, Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayınları, s.604.

9 Danıştay 4. Dairesi, T: 20.01.2000, E:1999/1368, K:2000/133 sayılı kararı, Biyan, a.g.e., s.290-292.

10 Danıştay 4. Dairesi, T:09.11.1999, E:1999/628, K:1999/3904 sayılı kararı, Biyan, a.g.e., s.294-295.

11 Danıştay 9. Dairesi, T:09.03.2017, E:2016/5361, K:2017/2507 sayılı kararı, Danıştay Dergisi, Sayı:145, 2017, s.332-334.

yükümlü kişi ve kurumlar arasında sayılmaması..." nedeniyle tevkifat yapmakla yükümlü olmadıkları ifade edilmiştir. Dolayısıyla içtihatlarda apartman ve site yönetimlerinin tevkifat yapmakla yükümlü kişi veya kurumların arasında sayılmadığı için "sair kurumlar" kapsamında değerlendirilemeyeceği ve dolayısıyla aksi yorumun hukuki dayanakta bulunmayacağı kabul edilmiştir. Bir başka ifadeyle sair kurum kavramı o derece belirsiz bir kavramdır ki Danıştay sair kurum kavramının ne olduğu hususunu ortaya çıkarmadığından, ilgili yönetimlerin de bu kapsamda değerlendirilebilmesini mümkün görmemiştir<sup>12</sup>.

### 3. SAİR KURUM KAVRAMI

Sair kurum kavramının ne olduğunu ortaya çıkarabilmek için "sair" ve "kurum" kavramlarının da net olarak tespit edilmesi yerinde olacaktır. Sözlük anlamlarına bakıldığında "sair" kelimesi, "başka, öteki, diğer" anlamlarına gelmektedir. Kurum kelimesi ise konumuzla ilgili olarak hukuki anlamda, "evlilik, aile, ortaklık, mülkiyet gibi köklü bir yapıyı içeren, genellikle devletle ilişkisi olan yapı veya birlik, müessese" olarak tanımlanmıştır<sup>13</sup>.

Kurum kavramının daha detaylı analiz edildiği bilimsel bir çalışmada geliri vergiye tabi, kar amacıyla kurulmuş, tüzel kişiliğe sahip, bir yapı ve oluşum söz konusu olduğunda kurumdan bahsedilebileceği, özellikle vergi teorisi açısından firma organizasyon biçimini ifade eden bir kavram olduğu tespit edilmiştir<sup>14</sup>. Başka bir çalışmada ise kurum kavramının kurumlar vergisinin mükelleflerini ifade etmek üzere kullanıldığı, kurumların başlıca nitelikleri arasında hukuken ve iktisadi anlamda ortaklarından ayrı bir kişiliği ve kendi adına iş

yapabilme özelliğine sahip olduğu, aynı zamanda ayrı kişiliğin bir sonucu olarak ayrı ve bağımsız ekonomik bir ödeme gücüne sahip olduğu ifade edilmiştir<sup>15</sup>.

Bu bağlamda bakıldığında 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun<sup>16</sup> 2. maddesine göre, kurumlar vergisi mükellefleri sermaye şirketleri, kooperatifler, iktisadi kamu müesseseleri, dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmeler ile iş ortaklıklarıdır. Tüzel kişiliği olmayan apartman yönetimleri bunların hiçbirine girmediğinden hem kurumlar vergisi mükellefiyetinden bahsedilemeyecektir, hem de kurum olarak değerlendirilemeyecektir. Kat maliklerinin bizatihi kendilerinin kurumlar vergisi mükellefi olmaları da bu durumu değiştirmemektedir<sup>17</sup>. Diğer deyişle 634 Sayılı Kat Mülkiyeti Kanunu'na<sup>18</sup> (KMK) tabi bir iş hanının bağımsız bölümünde yer alan kurumlar vergisi mükellefi, kendisi bilanço esasına tabi olduğundan GVK 94 kapsamında kesinti yapacak, ne var ki bu iş hani yönetiminin kesinti yapmasını etkilemeyecektir. Çalışmanın sonucunda da vurgulanacağı üzere "sair kurum" olarak nitelendirme yapılabilmesi için kanuni esaslara göre kurulan, hukuken kişiliğe sahip, hak ve fiil ehliyeti bulunan oluşumlar akla gelmektedir.

### 4. APARTMAN VE SITE YÖNETİMLERİ SAİR KURUM MUDUR: SAİR KURUM KAVRAMI HAKKINDA GÖRÜŞLER

Vergi sorumlusu verginin ödenmesi bakımından vergi idaresine sorumlu olan kişidir. Vergi sorumluluğu çeşitli kanunlarda çeşitli kişi ve kurumlara verilmekte ve sorumlular ödemelerini (ücret, serbest meslek hizmet bedeli, kira vb.) yaparken vergi kesintisi (stopaj) yapmakla yükümlü tutul-

<sup>12</sup> Danıştay kararlarının aksine iş hani yönetimlerinin akıllarda ticaret mahalli olarak nitelendirilmesi ve sair kurum kavramı içinde düşünülmesi gerektiği hususunda tereddütler oluşabilir. Alışveriş merkezlerinin ayrıca değerlendirilmesi gerekmele beraber, özellikle iş hani diye tabi edilen yerlerdeki bağımsız bölümlerde yer alan kişiler ister ticari veya mesleki kazanç sahibi olsun, ister olmasın, hepsi birer kat maliki (ya da kiracı) konumundadır. Buldukları iş hani ortak ihtiyaçlarını karşılamak istediklerinde de Kat Mülkiyeti Kanunu'na tabidir. Kanaatimizce apartman ya da site yönetimlerinden burada bir farkları olmadığını ifade etmek gerekir. Diğer deyişle ortak ihtiyaçlar nedeniyle istihdam edilen apartman yönetimine bağlı ücretli bir kapıcı ile iş hani yönetimine bağlı ücretli bir kapıcı arasında nitelik itibarıyla fark yoktur. Ancak tabidir ki eğer bu kapıcı bağımsız bölümlerde yer alan ve ticari veya mesleki kazanç sahiplerine bağlı bir ücretli konumunda olursa konumu farklılaşacak ve vergilendirilmesi de ona göre olacaktır. Ayrıca yine belirtmek gerekir ki her iki yönetim de Kat Mülkiyeti Kanunu çerçevesinde tüzel kişiliği olmayan ve gelir vergisi açısından mükellefiyet kaydı olmayan yönetimlerdir. Bu konuda çok daha detaylı yorumlar için bkz. Özgür Biyan, "Eşitlik İlkesi Açısından Bir İstisnanın Anatomisine Yönelik Operasyon: Hizmetçilerin Ücretleri", Prof. Dr. Metin Taş'a Armağan, (Editörler: Adnan Gerçek – Fatih Saraçoğlu), Gazi Kitabevi, Ankara, 2015, ss.357-382; <http://www.ozgurbiyan.com/2015/03/esitlik-ilkesi-acisindan-bir-istisnain-anatomisine-yonelik-operasyon-hizmetcilerin-ucretleri/>, (Erişim: 24.04.2020).

<sup>13</sup> Söz konusu tanımlar için bkz. Türk Dil Kurumu Sözlükleri, <https://sozluk.gov.tr/>, (Erişim: 03.04.2020).

<sup>14</sup> Funda Töralp, Kurumların Üzerine Düşen Vergi Yükü, Marmara Üniversitesi, SBE, (Yayınlanmamış Doktora Tezi), İstanbul, 2007, s.3.

<sup>15</sup> Metin Sağlam, "Vergi Teorisi Açısından Kurum Kavramı ve Kurumun Unsurları", Vergi Dünyası, Sayı:271, Mart 2004. İlgili çalışmada "Sonuçta teorik olarak kurum olmanın kriteri sermaye şirketi olmak ya da sermaye şirketinin özelliklerini taşımaktır. Başka bir ifadeyle kurum yukarıda belirtilen dört unsuru/özelliği birlikte ve eşanlı olarak taşımaktadır." şeklinde yorum konumuz açısından dikkat çekicidir.

<sup>16</sup> RG, 26205/21.06.2006.

<sup>17</sup> Apartman veya site yönetimi adına iktisadi nitelikte bir işletme kurulur (örneğin sosyal bir tesis işletilmesi) ve faaliyette bulunulursa "adi ortaklık" olarak kabul edilmektedir ki bu durumda gelir vergisi mükellefiyeti gerekeceği ve tevkifat yapmakla yükümlü olunacağı açıktır. Bkz. <https://www.gib.gov.tr/node/91545>,

<sup>18</sup> RG, 02.07.1965/12038.

maktadırlar. Dolayısıyla kanunda belirtilen ödemeler sırasında yapılmayan kesintilerden dolayı vergi sorumluları adına cezalı işlemler yapılmaktadır.

GVK'nın 94. maddesi uyarınca kamu idare ve müesseseleri, iktisadî kamu müesseseleri, sair kurumlar, ticaret şirketleri, iş ortaklıkları, dernekler, vakıflar, dernek ve vakıfların iktisadî 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 ücret, kira vb. ödemeleri (avans olarak ödenenler dahil) nakden veya hesaben yaptıkları sırada, istihkak sahiplerinin gelir vergilerine mahsuben tevkifat (stopaj) yapmaya mecburdurlar. Mali idarenin çalışmanın önceki bölümlerinde yer verilen özeldeler uyarınca apartman ve site yönetimlerini sair kurum kapsamında değerlendirmesi, söz konusu yönetimleri bu sayılanlar ile bir tutmakta, vergi tevkif etme (kesinti yapma) ve tevkif ettikleri vergileri muhtasar beyanname ile beyan etme zorunluluğunu doğurmaktadır. Ancak yine yukarıda görüldüğü gibi yargının yaklaşımı farklıdır.

Literatürde yapılan değerlendirmelerdeki bir görüşe göre GVK m.94'de belirtilen ödemelerin nakden ve mahsuben yapılması sırasında, istihkak sahiplerinin gelir vergilerine mahsuben tevkifat yapma mecburiyeti olanlar arasında gerçek ve tüzel kişiliği olmayan apartman yönetimleri sayılmadığından böyle bir yükümlülüklerinin olmaması gerekir<sup>19</sup>. Başka bir benzer görüşe göre 94. maddede tevkifat yapmaya yetkili kamu kurum ve kuruluşları, gerçek ve tüzel kişiler tek tek sayılmış olmasına rağmen, apartman veya site yönetimleri lâfzen sayılmamıştır<sup>20</sup>.

Bir diğer görüşe göre ise maddede tevkifat yapacaklar arasında KMK'ya göre belirlenmiş olan kat maliki veya bunlar adına kat malikleri toplantısında yetki almış yönetici, site yöneticisi, site müdürü gibi şahıslar da sayılmamıştır. 94. maddede kapsamında, kat malikinin tevkifat yapmaya yetkisi olmadığına göre, vekilinin de zaten yetki-

sinin olmaması gerekir. Çünkü madde metninde tevkifat yapmaya yetkili olanlar sayılırken, önce kamu idare ve müesseselerinden başlanmış, sonra da kamuya bağlı kamu müesseseleri belirtilmiş, daha sonra vergi kanunlarındaki genel sıralamaya göre, belediyeler, il özel idareleri, bunların iktisadî teşekkülleri, bunlara bağlı genel müdürlükler ve bağlı şirketleri, idareler, siyasi partiler, odalar gibi kurumlar sayılmadan "sair kurumlar" denildikten sonra ticaret şirketlerine geçilmiş, daha sonra dernekler, vakıflar, kooperatifler vs. sayılmış, daha sonra da "gerçek kişilere" geçilerek madde tamamlanmıştır. Kısaca madde metninin kaleme alınış biçimine göre, maddede geçen sair kurum sözcüğünden anlaşılması gerekenin apartman ya da site yönetimi olduğunu söylemek zordur<sup>21</sup>. Nitekim yukarıda da emsal içtihatlarla yer verildiği üzere Danıştay da bu tür yönetimlerin tevkifat yapmakla sorumlu kurumlar arasında sayılmadığını, dolayısıyla tevkifat yapma sorumluluğunun olmadığını ifade etmiştir. Kanaatimizce bu görüşler sonuç kısmında da ifade edeceğimiz üzere yerindedir.

## 5. SONUÇ VE DEĞERLENDİRME

GVK'nın 94. maddesinde yer alan sair kurum kavramının lafzına bakıldığında, her şeyden evvel bir yapılanmaya veya organizasyona sair kurum denilebilmesi için "kurum" olması gerektiği açıktır. Çünkü "diğer kurum", "öteki kurum" anlamına gelen ifadenin esasını "kurum" kelimesi oluşturmaktadır. Oysa apartman ve site yönetimlerinin kurum olduğu ileri sürülemez. Bir oluşumun kurum olarak nitelendirilebilmesi için kanuni esaslara göre kurulmuş, hukuken bir kişiliğe sahip, hak ve fiil ehliyeti bulunması gerekir. idarenin ifade ettiği gibi apartman ve site yönetimlerinin "kişilerin bazı amaçlarla birleşerek meydana getirdikleri ve kendilerinden ayrı bağımsız bir şahsiyeti olan teşekküller" olarak kabul edilmesi mümkün görünmemektedir. Tüzel kişiliği olmayan söz konusu yönetimler<sup>22</sup>, kat maliklerinin ortak ihtiyaçlarının giderilmesi ve ortak alanlarının idaresi için KMK'nın emredici hükümleri gereği oluşturulur (KMK m.34/2). Dava ehliyeti, ayrı bir hukuki kişi-

19 Bayram Güzel, "Apartman ve Site Yönetimleri ile ilgili Vergisel Sorunlar", Yaklaşım, Sayı:100, Nisan 2001, s.140.

20 Bu durumda çalışanların elde ettiği gelirlerin nasıl vergilenmesi gerektiğine ilişkin görüşler için bkz. Erdal Canpolat, "Apartman Yöneticilerine Toplu Yapı Konularının Yönetim ve Denetim Kurulu Üyelerine Ödenen Ücretlerin Vergi Mevzuatımız Karşısındaki Durumu ve Çözüm Önerileri", Yaklaşım, Sayı:124, Nisan 2003, s.161; Ramazan Cenk, Ücretler, Tazminatlar ve Harcırahlar, Yaklaşım Yayınları, Ankara, 1999, s.115.


21 Mali Mevzuat Platformu, İstanbul YMM Odası, 15 Haziran 2005, s. 27.

22 Yargıtay tarafından verilen bir kararda, "Bilindiği üzere apartman yönetiminin ayrı bir tüzel kişiliği yoktur. Bu nedenle apartmanın ortak yerlerinden kaynaklanan zararlardan, kat malikleri sorumludur. Öyleyse tapu kaydına göre kat malikleri belirlenerek davanın onlar aleyhine açılması gerekir. Mahkemece bu yön üzerinde durulmadan eksik inceleme ve yazılı gerekçe ile apartman yönetimi aleyhine karar verilmiş olması bozmayı gerektirmiştir" şeklinde görüşte bulunulmuştur. Yargıtay 4.Hukuk Dairesi, E:2004/2954, K:2004/10516, Biyan, a.g.e., s.50, (dipnot 27).

liği bulunmamaktadır. Ancak anlaşıldığı kadarı ile idare bu yönetimleri yukarıdaki gerekçelerle “sair kurum” olarak nitelendirmiş ve tüm özeller o şekilde devam etmiştir.

Anayasa'nın 2. maddesinde yer alan hukuk devleti ilkesi uyarınca vergilendirmede önemli ve esaslı ilkelere biri belirlilik ilkesidir. Söz konusu ilkenin unsurlarından biri de kanunların kolay anlaşılabilir şekilde kaleme alınması<sup>23</sup>, içerikten yoksun kavramlar kullanılmaması, açık ve yalın<sup>24</sup>, mümkün olduğunca yorum konusunda farklı düşüncelere mahal verilmemesine yönelik bir dilin tercih edilmesi gerekliliğidir<sup>25</sup>. Bu hukuk devleti ilkesi açısından bir zorunluluktur. Sair kurum kavramı bu açıdan değiştirilmesi/kaldırılması gereken belirsiz bir kavram olarak karşımıza çıkmaktadır.

Vergide kanunilik ilkesi gereği apartman ve site yönetimlerinin tevkifat yapması isteniyorsa kanuni değişiklik yapılması gerekmektedir. Uzun zamandır özeller yoluyla yönlendirilen söz konusu yönetimler için düzenleme yapılması konusunda geç kalındığı ifade edilebilir. Çok uzun yıllardır bu belirsizlik ile uygulamaya yön verilmesi netice itibariyle yargı nezdinde idare aleyhine sonuçlar çıkmasına neden olmaktadır.

Aslında yasal bir düzenleme ile çok kolay aşılacak bu husus ihmal edildiği için, idare kendine yansıtılan sorunlara çözüm üretebilmek adına “sair kurum” kavramını özellerde “sığınacak liman” gibi yorumlayıp kanuni dayanağı zayıf bir şekilde uygulamaya yön vermiştir. O zaman burada çıkarılacak net sonuç olduğu ifade edilebilir. Sair kurum kavramı artık ilgili maddeden çıkarılmalı ve net ifadelerle tevkifat yapmakla yükümlü olanlar sayılmalıdır. Nitekim geçmişte sair kurum kavramının bu tip yaklaşımları çözemeyeceği görülmüş ve Gelir Vergisi Kanunu tasarı çalışmalarında düzenlenmesi öngörülmüştür<sup>26</sup>. 

## KAYNAKÇA

Başak, Levent, Yabancı Kurumlarca Türkiye’de Açılan İrtibat Bürolarının Hukuki Statüsü ve Vergilendirme Rejimi, TÜRMÖB Yayınları, No:312, Sirküler Rapor Serisi, Seri No: 2007 – 7.

Bayanname Düzenleme Kılavuzu 2019, Cilt:1,

Gelir Vergisi Kanunu, Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayınları.

Biyan, Özgür, Apartman Site ve İş Hanı Yönetimleri, Hukuki ve Mali Rehber, Adalet Yayınevi, 7.b., Şubat 2019.

Biyan, Özgür, Vergi Hukuku, 2.b., Dora Yayınları, Bursa, 2020.

Biyan, Özgür, “Eşitlik ilkesi Açısından Bir İstisnanın Anatomisine Yönelik Operasyon: Hizmetçilerin Ücretleri”, Prof. Dr. Metin Taş’a Armağan, (Editörler: Adnan Gerçek – Fatih Saraçoğlu), Gazi Kitabevi, Ankara, 2015, ss.357-382; <http://www.ozgurbiyan.com/2015/03/esitlik-ilkesi-acisindan-bir-istisnanin-anatomisine-yonelik-operasyon-hizmetcilerin-ucretleri/>, (Erişim: 24.04.2020).

Canpolat, Erdal, “Apartman Yöneticilerine Toplu Yapı Konutlarının Yönetim ve Denetim Kurulu Üyelerine Ödenen Ücretlerin Vergi Mevzuatımız Karşısındaki Durumu ve Çözüm Önerileri”, Yaklaşım, Sayı:124, Nisan 2003.

Cenk, Ramazan, Ücretler, Tazminatlar ve Harcrahlar, Yaklaşım Yayınları, Ankara, 1999.

Danıştay Dergisi, Sayı:145, 2017.

Güzel, Bayram, “Apartman ve Site Yönetimleri ile İlgili Vergisel Sorunlar”, Yaklaşım, Sayı:100, Nisan 2001.

Karakoç, Yusuf, Genel Vergi Hukuku, 7.b., Yetkin Yayınları, Ankara, 2014.

Mali Mevzuat Platformu, İstanbul YMM Odası, 15 Haziran 2005.

Önce, Mualla, Ahmet Kumrulu, Nami Çağan, Cenker Göker, Vergi Hukuku, 28.b., Turhan Kitabevi, Ankara, Ekim 2019.

Sağlam, Metin, “Vergi Teorisi Açısından Kurum Kavramı ve Kurumun Unsurları”, Vergi Dünyası, Sayı:271, Mart 2004.

Töralp, Funda, Kurumların Üzerine Düşen Vergi Yükü, Marmara Üniversitesi, SBE, (Yayınlanmamış Doktora Tezi), İstanbul, 2007.

<sup>23</sup> Yusuf Karakoç, Genel Vergi Hukuku, 7.b., Yetkin Yayınları, Ankara, 2014, s.1024.

<sup>24</sup> Mualla Öncel, Ahmet Kumrulu, Nami Çağan, Cenker Göker, Vergi Hukuku, 28.b., Turhan Kitabevi, Ankara, Ekim 2019, s.53.

<sup>25</sup> Özgür Biyan, Vergi Hukuku, 2.b., Dora Yayınları, Bursa, 2020, s.32.

<sup>26</sup> Hemen belirtmek gerekir ki bu sorun dikkat çekmiş olmalı ki Gelir Vergisi Kanunu Tasarısında apartman ve site yönetimleri vergi kesintisi yapmakla sorumlu olan kişi ve kurumlar arasında alınmıştır. Bkz. <https://www2.tbmm.gov.tr/d26/1/1-0516.pdf>, (Erişim: 04.04.2020).