

**DERNEKLERİN
İKTİSADİ
İŞLETMELERİ
VE VERGİYE
TABİ
OLMA
ŞARTLARI**

Hasan ALTUNCU
Vergi Denetmeni

I - GİRİŞ

5 422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 1/D maddesinde Dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmelerin kazançları Kurumlar Vergisine tabi tutulmuştur. Dernek ve vakıflar tüzel kişilikleri itibariyle kurumlar vergisine tabi değildirler. Bu kuruluşlar ancak iktisadi işletmeleri nedeniyle vergiye tabi tutulmuşlardır.

II - İKTİSADİ İŞLETME DEYİMİ VE VERGİYE TABİ OLMA

A - KOŞULLARI:

K.V.Kanunu'nun 5. maddesinde iktisadi işletmelerin vergiye tabi tutulabilmesi için gerekli koşulları kanunun 4. maddesine atıfta bulunarak belirtilmiştir. K.V.K.'nin bu konudaki 5. maddesi hükmünde; "Dernek ve vakıflara ait veya bağlı olup, 4. madde de yazılı şartları haiz bulunan işletmeler ile aynı mahiyetteki yabancı işletmeler dernek ve vakıfların iktisadi işletmeleridir" denilmek suretiyle tanımlanmıştır. Kanunun 4. maddesinde belirlenen koşullar aynı zamanda dernek ve vakıflar için de geçerli olmaktadır.

Bu koşullar;

- Ait veya bağlı olma,
- Faaliyette devamlılık unsuru,
- Faaliyetin ticari, sınai ve ziraai olması,

— Sermaye şirketi veya kooperatif statüsünde bulunmama olarak belirtilebilir.

Kurumlar Vergisi Kanunu'nda derneklere değil de bunlara ait veya bağlı olan ve faaliyetleri devamlı bulunan iktisadi işletmeler vergi kapsamına alınmıştır. Bu koşulları biraz daha açıklayarak dernek ve vakıfların iktisadi işletmeye sahip olup olmadıklarını saptayabiliriz.

1 - AİT VEYA BAĞLILIK:

Bir iktisadi işletmenin derneğe ait olması, işletmenin iştiğal konusu olan faaliyetinin organize edilmesi ve gerekli bulunan sermayenin derneğin özkaynaklarından karşılanması suretiyle doğrudan doğruya dernek tarafından işletilmesini ifade eder. Bağlı olma ise derneğe ait olan işletmenin idare ve faaliyetinin tesbitinde derneğin yetkisini ve yönetim yapısı içinde işletilmesini ifade eder.

Derneklerin belli bir bölümünün gelir sağlayıcı faaliyetinin vergi mükellefiyetine tabi tutulabilmesi için bu faaliyeti yürüten bölümün iktisadi işletme niteliğinde bulunması gerekmektedir. Bilindiği gibi genel anlamda mal ve hizmet üreten her ekonomik birim Türk Ticaret Kanunu'na göre ticari işletme sayılmaktadır. Ancak Kurumlar Vergisi Kanunu'nda sözü edilen iktisadi işletme deyimi Türk Ticaret Kanunu'ndaki ticari işletmeyi de içine alan bir kavramdır.

2 - DEVAMLILIK:

Derneklerin sözkonusu faaliyetlerinin vergilendirilebilmesi için aranacak şartlardan birisi de gelir getirici faaliyetlerinin devamlı nitelikte olmasıdır. Devamlılıkta esas olan işin süresi değil niteliğidir. Aslında devamlılık unsuru özellikle ticari işletmenin bünyesinde vardır. Yani bir ticari işletmeden sözedebilmek için işletme bünyesindeki faaliyetin devamlılık karakteri taşıması gerekmektedir. Örneğin spor tesislerine sahip olan bir derneğin üye aidatlarından ayrı olarak üyelere veya üye misafirlerine sunduğu spor tesisleri hizmetlerinden tesis faydalanma payı adı altında aldığı ücret her yıl bir defaya mahsus alınmasına rağmen niteliği itibarıyla devamlılık arz etmektedir. Çünkü bir hizmet sunumu sözkonusudur.

3 - İKTİSADİ FAALİYET VE DİĞER KURUM STATÜLERİNDEN AYRILMA:

2908 sayılı Dernekler Kanunu'nun 1. maddesinde dernekler "kazanç paylaşma dışında kanunla yasaklanmamış belirli ve ortak bir amacı gerçekleştirmek üzere en az yedi gerçek kişinin bilgi ve çalışmalarını sürekli

olarak birleştirmeleri suretiyle oluşturdukları kuruluşlardır" şeklinde tanımlanmıştır. Görüleceği üzere derneklerde sermaye-emek organizasyonuna dayalı iktisadi faaliyet öngörülmemiş, ortak bir amaca üyelerin karşılıklı dayanışma ve yardımlaşma yoluyla ulaşması esas alınmıştır. Derneklerde iktisadi faaliyet yani piyasada mal ve hizmet üretme işi yoktur. İktisadi amacının olmayışı dernekleri, diğer kurumlar vergisi mükelleflerinin faaliyet sahası dışında bırakmıştır. Derneğe ait veya bağlı iktisadi işletme tarafından verilen hizmet yalnızca üyelere yapılırsa da bu iktisadi işletmeler kurumlar vergisine tabidirler. Önemli olan piyasa ekonomisinde rekabete yol açmasıdır. İktisadi işletmenin faaliyetinin yalnızca üyelere yönelik olması, üyeler dışındaki kişilere hizmet vermemesi veya temelde kâr elde etme amacının olmaması, vergilendirme açısından mükellefiyetlerini etkilemeyecektir. Yani dernekler Kurumlar Vergisi mükelleflerine sahip bir faaliyette bulunmadıkları sürece verginin konusu dışında bırakılmışlardır. Böylece kanun koyucu vergi yoluyla rekabet eşitliğinin bozulmamasını hedef almıştır. Örneğin bir derneğe ait olan lokal de bulunan lokantadaki yemek bedellerinin üyelere alınmayarak, üye aidatlarından karşılanması durumu ile yemek bedellerinin üyelere alınması arasında bir fark yoktur. Bu faaliyet rekabet eşitliğini bozduğu için iktisadi işletmenin varsayılması için yeterlidir ve Kurumlar Vergisi mükellefiyetinin tesis edilmesi gerekir.

B - VERGİYE TABİ OLMA:

Görüleceği üzere Derneklerin iktisadi işletmeye sahip olup olmadıklarının saptanmasında esas olarak Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 4. ve 5. maddeleri gözönüne alınacaktır. Buna göre derneklere ait veya tabi olup faaliyetleri devamlı bulunan ve sermaye şirketleri ve kooperatifler dışında kalan ticari, sınai ve zirai işletmelerin derneklere ait iktisadi işletmeler olduğu bunların kâr amacı gütmemeleri, faaliyetinin kanunla tevdi edilmiş görevler arasında bulunması, tüzel kişiliklerinin olmaması, bağımsız muhasebesinin ve kendilerine tahsis edilmiş sermayelerinin veya işyerlerinin bulunmaması mükellefiyetlerine etki etmeyecektir. Ancak bu maddelerde belirtilen koşulların varlığında te reddütler olursa Türk Ticaret Kanunu hükümlerinden yararlanılır. (Md. 11-13). Ticarethane, fabrika veya ticari şekilde işletilen diğer müesseselerin faaliyetleri arasında sayılamayan bir faaliyet sözkonusu olduğunda T.T.K.'nin 13. maddesinin son fıkrası olaya açıklık kazandırmaktadır. Buna göre, bir derneğe ait faaliyetin hacim ve önemi ticari muhasebeyi gerektiriyorsa ve ona ticari veya sınai bir müessese mahiyetini veriyorsa, bu faaliyetin bağlı olduğu müessese ticari işletme sa-

yılacak ve böylece derneğin iktisadi işletmesi olarak vergi kapsamına girecektir.

Bu konuda Maliye Bakanlığı'na yansıyan olaylar sonucunda

"Derneğe bağlı iktisadi işletme niteliğinde olan kamp işletmeciliği faaliyetinin kurumlar vergisine tabi tutulması gerekir"

"Şoförler ve otomobilciler derneğinin basılı kağıt ve plaka satışı faaliyetinin iktisadi işletme olarak nitelendirilmesi ve kurumlar vergisine tabi tutulması gerekir."

şeklinde idari görüş bildirilmiştir.

III - DERNEKLERİN SAHİP OLDUKLARI İKTİSADİ İŞLETMELER VE UYGULAMALARI

Derneklerin ortak özellikleri kanunlarla yasaklanmamış olmak koşulu ile üyelerinin menfaatlerini korumak, savunmak ve topluma yararlı olabilmek ve ortak bir amaca üyelerin karşılıklı dayanışma ve yardımlaşması yoluyla ulaşmasıdır. Derneklere üyelere kazanç dağıtılması ve iktisadi bir faaliyet sözkonusu değildir.

Derneklerin gelir kaynakları genel olarak aşağıdaki gibidir.

- Üye aidatları
- Dernekçe tertiplenen balo, piyango, eğlence, konser, spor müsabakası konferans ve yayın gibi faaliyetlerden elde edilen gelirler,
- Dernek gayrimenkullerinden sağlanan kiralar
- Derneğe yapılan bağış ve yardımlar
- Derneğin kurup işlettiği iktisadi işletmelerden (Dinlenme tesisleri, lokanta ve oyun salonu v.b.) sağlanan kazançlar.

Yukarıda belirtildiği üzere derneklerin gelir kaynakları arasında sayılan iktisadi işletmelerden sağladığı kazançlarda dernek amacının gerçekleşmesi yönünde kullanılabilir.

Örnek olarak, bir kısım derneklerin aşağıda sıralanan tesislerin tümüne, bir veya birkaçına sahip olabildiği pratikte görülmektedir.

1 - Futbol, voleybol, basketbol sahaları, tenis kortları, yüzme havuzu v.s. spor tesisleri,

2 - Dinlenme ve eğlenceye açık lokanta, kafeterya, bar, oyun salonu gibi tesisler,

3 - Kreş, otopark, kuaför, sauna,

4 - Çeşitli mal satışının yapıldığı işyerleri, sıralanabilir.

Derneklerin sahip oldukları bu tesislerden lokanta, kafeterya, bar, kreş, otopark, kuaför, sauna ve çeşitli mal satışının yapıldığı bölümlerin işletilmesi kiraya verilebilmekte veya dernek tarafından işletilmektedir.

Derneklerin kendileri tarafından işletilmeyip kiraya verilen bu gibi yerlerin kira gelirleri kira kontratı düzenlenerek kira bedelleri tahsil edilebildiği gibi, kullanım hakkı sözleşme yapılarak kiralayana (üye de olabilir) hizmet karşılığı verilmekte veya yapılan sözleşmelerde kira ibaresi yer almaksızın bir bedel tesbit edilerek kiracıdan bağış, yardım v.b. adlar altında dernek alındı belgesi veya bağış fişi düzenlenerek tahsil edilmekte muhasebe kayıtlarında da bu şekilde gösterilmektedir.

Bu gibi tesislere sahip olan derneklerden (vakıf veya spor kulübü) yararlanma hakkı esas olarak kuruluş amaçlarına göre üyelere ait olduğu halde, üye yakınları veya üye misafiri adı altında faydalanmak isteyen herkese açık bulunmaktadır. Faydalanma ücreti üye ve üye olmayan kişilere göre ayrı ayrı tesbit edilmekte bu ücretler bağış adı altında üye adlarına düzenlenen dernek alındı belgesi veya makbuz karşılığı tahsil edilmektedir.

IV - SONUÇ

Yukarıda sıralanan özelliklere sahip bir derneğin bu işlerden hiçbir şekilde kâr elde etme amacı olmasa, bu işlerden kazanç sağlamamış olsa bile yapılan işin niteliği nedeniyle iktisadi bir işletme doğmuş olmaktadır. Bu durum ister derneğin normal amacı sonucu olsun, isterse kâr elde etme amacı sonucu doğmuş olsun, eğer diğer koşullarda bulunuyorsa kurumlar vergisine tabi iktisadi bir işletmenin varlığını kabul etmek gerekir.

Yararlanılan Kaynaklar

- 1 - Şükrü Kızılot, Kurumlar Vergisi Kanunu ve Uygulaması.
- 2 - Beyanname Düzenleme Kılavuzu 1994. Hesap Uzmanları Kurulu
- 3 - Yılmaz Özbalcı, Kurumlar Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları