

DERNEK VE VAKIFLARIN KAZANÇLARI GELİR VERGİSİNE TABİ MİDİR?



M. Bahadır Balcılar
Vergi Denetmeni

Konu başlığına bakarak öyle şey olur mu demeyin. Nasıl olduğunu gelin birlikte görelim.

2908 sayılı kanuna göre kurulan dernekler ve 903 ve 3294 sayılı kanunlara göre kurulan vakıflar kamu yararına olan amaçladıkları hususları gerçekleştirmek için faaliyet gösterirler ve esas itibarıyla kar amacı gütmazler.

Amaçları doğrultusunda gösterdikleri faaliyetler sonucunda elde ettikleri kazançlarını gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri olmamaları nedeniyle Gelir ve Kurumlar vergisine tabi tutmak mümkün değildir.

193 sayılı GVK'nun 1. Maddesinde gerçek kişilerin bir takvim yılı içerisinde elde ettikleri safi kazanç ve iratların gelir vergisine tabi olduğu belirtilerek 2. Maddesinde de gelire giren kazanç ve iratlar sayılmıştır.

Dernek veya vakıfların kazançları GVK'nun 2. maddesinde belirtilen gelir unsurlarından oluşmuş olsada gerçek kişiliğe sahip olmamaları nedeniyle bu kazancın gelir vergisine tabi tutulamayacağı açıktır. Peki nasıl olurda dernek veya vakıfların kazancı gelir vergisine tabi olur? Bu sorunun cevabı GVK'nun 94. maddesinde bulunmaktadır.

GVK'nun 94. Maddesi 3946 sayılı kanunun 22. maddesiyle 01.01.1994 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

"Vergi Tevkifatı"

Madde 94- Kamu İdare ve Müesseseleri, İktisadi Kamu müesseseleri, sair kurumlar, ticaret şirketleri, iş ortaklıkları, dernekler, vakıflar, dernek ve vakıfların iktisadi işletmeleri, kooperatifler, yatırım fonu yönetenler, gerçek gelirlerini beyan etmeye mecbur olan ticaret ve serbest meslek erbabı, Zirai kazançlarını bilanço veya zirai işletme hesabı esasına göre tesbit eden çiftçilerin aşağıdaki bentlerde sayılan ödemeleri (Avans olarak ödenenler dahil) nakden veya hesaben yaptıkları sırada, istihkak sahiplerinin gelir vergilerine mahsuben tevkifat yapmaya mecburdurlar.

6-a) Dağıtılan veya dağıtılmasın Kurumlar Vergisi Kanununun 8 nci maddesinin 4 numaralı bendinin,

i- (a) Portföy işletme, (c) Risk sermayesi yat. ve (d) bentlerinde yazılı kazançlardan,

ii) (b) alt bendinde yazılı kazançlardan,

b) Dağıtılın veya dağıtılmasın 75 nci maddenin ikinci fıkrasının 4 numaralı bendinde yazılı menkul sermaye iratlarından (Yatırım fonları ve ortaklıkları hariç);

i) Halka açık Anonim şirketlerde

ii) Diğerlerinde,

.....

% 25 vergi tevkifatı yapılır.

.....

Bu maddenin 6 numaralı bendinin (a) ve (b) alt bentlerine göre üzerinden vergi tevkifatı yapılan kurum kazancından kâr payı alanlara, tevkif suretiyle alınan vergi red ve iade olunmaz.

Bakanlar Kurulu, bu madde de yer alan tevkifat nisbetini, her bir ödeme ve gelir için ayrı ayrı sifra kadar indirmeye veya bir katına kadar artırmak suretiyle yeniden tesbit etmeye yetkilidir. Bu yetki:

..... "

Bakanlar Kurulu bu yetkisini birkaç defa kullanarak farklı oranlar belirlemiş olup konumuz tevkifat nisbetleri olmadığından bu hususa değinilmesine gerek duyulmamıştır.

Şimdi diyeceksiniz ki GVK'nun 94.ncü maddesinin temel prensibi gelir vergisine tabi bir gelirin kaynağında kesilip daha sonra mahsup edilmesi ile ilgilidir. Bu nedenle kazançları gelir vergisine tabi olmayan dernek veya vakıflar adına vergi tevkifatı yapılamaz. Kuşkusuz bu hususa bende katılıyorum. Ancak durum sanıldığı gibi değildir.

Önce GVK 94 ün 6. bendinde belirtilen 75. Madde ve bu maddenin 4 numaralı bendi ile bu bende göre menkul sermaye iradı dağıtan kurumlar arasında dernek veya vakıflara ait iktisadi işletmelerin bulunup bulunmadığına değinmek istiyorum.

GVK'nun 75. maddesinde menkul sermaye iradı şu şekilde tanımlanmıştır.

"Menkul Sermaye İradı"

Tarifi:

Madde 75 - (2361 sayılı kanunun 52 nci maddesiyle değişen madde) sahibinin ticari zirai, zirai veya mesleki faaliyeti dışında nakdi sermaye veya para ile temsil edilen değerlerden müteşekkül sermaye dolayısıyla elde ettiği kar payı, faiz, kira ve benzeri iratlar menkul sermaye iradıdır.

Kaynağı ne olursa olsun aşağıda yazılı iratlar menkul sermaye iradıdır.

.....

4- (3946 sayılı kanunun 16 ncı maddesiyle değişen bent)

(01.01.1995 tarihinden geçerli olmak üzere) Kurumlar Vergisi Kanunu uyarınca yıllık veya özel beyanname veren kurumların, indirim ve istisnalar (4108 sayılı kanunun 22 nci maddesiyle değişen hüküm) (01.01.1995 tarihinden geçerli olmak üzere) (Kurumlar Vergisi Kanununun 8 nci maddesinin 1 ve 6 numaralı bentlerine göre kurumlar vergisinden müstesna tutulan kazançlar hariç) düşülmeden önceki kurum kazancından, hesaplanan kurumlar vergisi düşüldükten sonra kalan kısım;

..... "

Bilindiği üzere dernek veya vakıflar 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununa göre vergi mükellefi değildir. Ancak bunların iktisadi işletmeleri kurumlar vergisi mükellefidir. Dolayısıyla dernek veya vakıflara ait iktisadi işletmeler GVK. 75/4'e göre yıllık beyanname veren bir kurum olduğuna göre bunların kazançlarından kurumlar vergisi düşüldükten sonra kalan kısım menkul sermaye iradı olacaktır. O halde sözü edilen iktisadi işletmeler GVK 94/6'ya

göre tevkifat yapacaklar mıdır? Yoksa yapmayacaklar mıdır? İşte olay burada düğümlenmektedir.

Bana göre, daha önceden de belirtildiği üzere, GVK'nun 94. maddesine göre, gelir vergisine tabi bir gelirin kaynağında vergilendirilerek daha sonra da istihkak sahibinin gelir vergisine mahsup edileceğine göre, dernek veya vakıflara ait iktisadi işletmelerin faaliyetlerinden dolayı GVK 75/4'e göre oluşan menkul sermaye iradının sahibi gerçek kişi olmadığından gelir vergisi tevkifatı yapılamaz.

Ancak Bakanlığın görüşü bu yönde değildir. Şöyleki; 11.3.1995 tarih ve 22224 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanan 50 seri nolu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin V/A-3/b bölümünde şu açıklamaya yer verilmiştir.

"b) Diğer Kurumlar

Halka açık olmayan anonim şirketler, eshamlı komandit şirketler, limited şirketler, iktisadi kamu müesseseleri, kurumlar vergisine tabi olan kooperatifler, dernek veya vakıflara ait iktisadi işletmeler ile iş ortaklıkları diğer kurumlar arasında mütalaa edilecektir. Bunların Gelir Vergisi Kanunun 75 nci maddesinin ikinci fıkrasının 4 numaralı bendi kapsamında menkul sermaye iradı sayılan kazançları üzerinden Gelir Vergisi Kanununun 94 ncü maddesinin 6 numaralı bendinin (b) alt bendi ve 30.12.1993 tarih ve 5148 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı gereğince %20 oranında Gelir Vergisi tevkifatı yapacaklardır."

Hatırlanacağı üzere GVK'nun 94 ncü maddesinin 6 numaralı bendinin (b) alt bendinde vergi kesintisi yapmak zorunda olan kurumlar, i- halka açık anonim şirketler ve ii- diğerleri olarak sayılmıştı. Sözü edilen tebliğ hükmüne göre dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmeler diğer kurumlar içerisinde mütalaa edildiğine göre, esas itibarıyla demek veya vakfa ait olan ve GVK 75/4'e göre menkul sermaye iradı sayılan gelir üzerinden vergi tevkifatı yapılacaktır.

Her ne kadar gerçek kişi olmamaları nedeniyle Gelir Vergisi kapsamı dışında kalan dernek veya vakıfların kazançları yapılan bu düzenleme ile gelir vergisine tabi tutulmuş olacaktır.

Peki bu verginin dernek veya vakıflara iade edilmesi mümkün mü? Kurumlar vergisi Kanununun 44. maddesinde bu kanuna ve gelir vergisi kanununa göre kesilmiş olan vergilerin beyanname üzerinden hesaplanan kurumlar vergisinden mahsup edileceği, ayrıca mahsup sonucu artı kalan kısmın iade edileceği hüküm altına alınmış olsa da dernek veya vakıfların

beyanname verme durumları söz konusu olmadığından bu maddeye göre işlem yapılması mümkün görülmemektedir.

Kaldı ki GVK'nun 94. maddesinde; 6 numaralı bendin (a) ve (b) alt bentlerine göre üzerinden vergi tevkifatı yapılan kurum kazancından kar payı alanlara, tevkif suretiyle alınan verginin red ve iade edilemeyeceğide hüküm altına alınmıştır.

Bu hükmün iktisadi işletmeler kanalı ile kazanç elde eden dernek veya vakıfları kapsayıp kapsamıyacağıda ayrı bir tartışma konusudur. Çünkü; kanun metninde "kar payı alanlar" ibaresi kullanılmıştır. Dernek veya vakıflara intikal edecek olan kazanç GVK 75/4'ün tanımı gereği menkul sermaye iradı olmakla birlikte kar payı değildir. Bilindiği üzere menkul sermaye iratları aynı maddenin birinci fıkrasında, kar payı, faiz, kira ve benzeri iratlar olarak sayılmıştır. Buradan hareket edilecek olursa dernek veya vaktin elde ettiği veya edeceği menkul sermaye iradı kar payı değil, kanun metninde belirtilen benzeri iratlardan olduğuna göre iadesinde herhangi bir sakınca olmadığı görüşünü taşımaktayım. İade konusunda bildiğim kadarı ile Bakanlığın herhangi bir görüşünde bulunmamaktadır. Eğer idare iade yolunu tıkarsa, olayın yargıya intikal ettirilmek suretiyle tevkifatın yılıyla alınacağı kanısındayım.

Belli bir amacı gerçekleştirmek için kurulan ve amaçları doğrultusunda faaliyet gösteren dernek veya vakıflara ait iktisadi işletmelerin kazançlarının kurumlar vergisine tabi tutulmasında toplum içerisinde aksi bir görüş olduğuna sanmıyorum. Ancak vergilendirilmiş olan iktisadi işletme kazancının dernek veya vakfa intikali sırasında tekrar vergiye (Hemde gelir vergisine) tabi tutulması ayrıca iade yolunda tıkanmaya çalışılması vergi hukuku prensiplerine aykırıdır.

Öyle sanıyorum ki bu düzenleme ile kurumlar vergisi oranının %46 dan %25'e indirilmesi sonucunda, toplanacak vergilerin miktarında doğabilecek azalmalar Gelir vergisi tevkifatıyla giderilmeye çalışılmıştır.

Ancak bu şekilde yapılan düzenleme temel hukuk ilkelerine aykırı olacağından bu hususun ivedilikle çözüme kavuşturulması gerekmektedir. Aksi halde konunun sürekli yargıya intikal etmesi ile hem işgücü hemde zaman kaybına sebep olunacaktır.

Sonuç olarak gelir vergisine tabi olmayan bir gelirin kaynağında vergilendirmek amacıyla gelir vergisi tevkifatına tabi tutulması Gelir Vergisi Kanunu'nun mantığına aykırıdır. Eğer Dernek veya Vakıfların kazançları vergilendirilecekse bu düzenleme Kurumlar vergisinde yapılmalıdır.