



Dernek ve Vakıflara Ait İktisadi İşletmeler

Hazırlayan
Bülent ÇAĞLAYAN
Vergi Denetmeni

GİRİŞ

Dernekler, ekonomik amaç ya da kazanç paylaşmak amacı dışında, üyelerine veya kamuya ya da her ikisine birden sosyal, kültürel mesleki dayanışma, yardım ve bunlara benzer amaçlarla Dernekler Kanununa göre kurulan hükmi şahıslardır.

Vakıflar ise bir malın belli bir amaca tahsis edilmesi suretiyle kurulan hükmi şahıslardır.

Dernekler belirli bir amaç için oluşturulan insan topluluğunu; vakıflar ise mal topluluğunu ifade etmektedir.

Günümüzde dernek ve vakıflar kuruluş amaçlarına ulaşmak amacıyla çeşitli organizasyonlar kurarak ekonomik faaliyette bulunmakta ve ticari hayatın içinde yer almaktadırlar.

Bu çalışmamızda, dernek ve vakıfların ve bunlara ait iktisadi işletmelerin Kurumlar Vergisi ve Gelir Vergisi Kanunları karşısındaki durumu irdelenmeye çalışılacaktır.

DERNEK VE VAKIFLARIN VE BUNLARA AIT İKTİSADİ İŞ- LETMELERİN KURUMLAR VER- GİSİ KANUNU KARŞISINDAKİ DURUMU

Kurumlar Vergisi Kanununun (KVK) 1/D maddesinde, dernek ve

vakıflara ait iktisadi işletmelerin kazançlarının kurumlar vergisine tabi olduğu belirtilmektedir.

Yine KVK'nın Dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmeler başlıklı 5. maddesinde, "Dernek ve vakıflara ait veya bağlı olup 4. maddede yazılı şartları haiz bulunan işletmeler ile aynı mahiyetteki yabancı işletmeler, dernek ve vakıfların iktisadi işletmesidir." Hükmü ile dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmelerin tanımı yapılmıştır.

Kurumlar Vergisi Kanununun uygulamasında sendikaların dernek; cemaatlerin ise vakıf hükmünde olduğu belirlendiğinden dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmelere ilişkin yapılan tespitlerin sendika ve cemaatler ait iktisadi işletmeler için de geçerli olduğu unutulmamalıdır.

Görüldüğü üzere dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmeler tanımlanırken Kurumlar Vergisi Kanununun 4. maddesine atıfta bulunularak dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmelerin bu maddede yazılı şartları taşımaları gerektiği belirtilmektedir.

Kurumlar Vergisi Kanununun 1,4 ve 5. maddelerinin birlikte değerlendirilmesi sonucunda dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmelerin taşınması gereken şartlar şu şekilde ortaya çıkmaktadır:

- İktisadi işletmenin dernek ve vakfa ait veya bağlı olması,
- İşletmenin ticari, sınai ve zirai nitelikte ve faaliyetinin devamlı bulunması,
- İşletmenin sermaye şirketi veya kooperatif şeklinde kurulmamış olması gerekmektedir.
- Bu koşulları taşıyan bir işletmenin vergiye tabi tutulmasında işletmenin; kazanç gayesi gütmemesi, tahsis edilmiş sermayesinin, bağımsız bir muhasebesinin ve iş yerinin olmaması, görevin bir kanunla verilmiş olmasının da vergilendirme bakımından hiçbir önemi bulunmamaktadır.

Kurumlar Vergisi Kanununda açıkça belirtildiği üzere dernek ve vakıfların bizzat kendisi değil bunlara ait veya bağlı iktisadi işletmeler Kurumlar Vergisi Kanununun konusuna girmektedir. Uygulamada sıkça görüldüğü üzere dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmeler, hukuki olarak bir organizasyon şeklinde kurulmadan da çeşitli ekonomik faaliyetlerde bulunabilmektedirler. Bu durumda derneğe veya vakfa bağlı bir iktisadi işletme mevcut olmamakla birlikte

yukarıda belirtilen şartları taşımaları halinde, bu tür organizasyonların fiiliyatta bir iktisadi işletme olduğu kabul edilerek Kurumlar Vergisi Kanunu ve diğer vergi kanunları açısından mükellef olarak değerlendirilmesi gerekmektedir.

Şimdi bu koşulları açıklamaya çalışalım:

- İktisadi işletmenin dernek ve vakfa ait veya bağlı olması gerekmektedir.

Bir iktisadi işletmenin dernek veya vakfa ait olması, bu işletmenin faaliyetinin dernek veya vakıf tarafından organize edilmesini ve doğrudan doğruya işletilmesini ifade eder.

Bağlı olma ise, işletmenin idaresinde dernek veya vakfın yetkili olması demektir. Yani, iktisadi işletmenin idaresinin dernek veya vakıf tarafından yapılması gerekmektedir. İktisadi işletme tamamıyla dernek veya vakfın olmalıdır. Bir dernek veya vakfın bir işletmeye iştirak etmiş olması o işletmeyi dernek veya vakfa ait veya bağlı işletme olarak tanımlamaya yetmez.

Örneğin bir derneğin sahip olduğu sermayesini değerlendirmek amacıyla bir sermaye şirketinin % 10'unu alması halinde iştirak edilen şirketin derneğe ait veya bağlı olduğunu ileri sürmek mümkün değildir.

Yine bir derneğin menkul sermaye iradını bir organizasyon çerçevesinde elde etmesi durumunda kurumlar vergisi mükellefi olması gerekmektedir. Ancak derneğin sermayesinin kar payı, faiz vs geliri elde etmek maksadıyla çeşitli şekillerde değerlendirilmesi halinde, ortada bir organizasyon /iktisadi işletme bulunmadığından, kurumlar vergisi mükellefi olması gerekmemektedir. Bu faaliyet bir organizasyon olarak değerlendirilemez.

- İşletmenin ticari, sınai ve zirai nitelikte ve faaliyetinin devamlı bulunması gerekmektedir.

Vergi kanunlarımızda ticari işletmenin tanımı yapılmamış ancak Gelir Vergisi Kanununun 37. maddesinde her türlü ticari ve sınai faaliyetlerden doğan kazançların ticari kazanç olduğu belirtilmiştir.

Ticaret Kanunumuza göre ise, ticarethane, fabrika ve ticari şekilde işletilen diğer müesseseler ticari işletme sayılır. Ne gibi işleri yapmak üzere açılmış bulunan müesseselerin ticarethane sayılacağı Türk Ticaret Kanununun 12. maddesinde bentler halinde sıralanmıştır. Yine 12. maddenin son fıkrasında fabrikacılık, "hammadde veya diğer malların makine veyahut sair teknik vasıtalarla işlenerek yeni ve değerli mahsuller vücuda getirilmesidir." şeklinde tanımlanmıştır.

Buna göre ticari ve sınai faaliyet, kar sağlamak amacına yönelik olarak emek ve sermayenin ticari bir organizasyon içinde birleştirilmesi olarak tanımlanabilir.

Bir dernek veya vakfa ait bir faaliyetin hacim ve önemi ticari muhasebeyi gerektiriyor ve ona ticari veya sınai bir müessese mahiyeti veriyorsa, bu faaliyetin bağlı olduğu müessese ticari işletme sayılacak ve böylece de dernek veya vakfın iktisadi işletmesi olarak vergi kapsamına girecektir. (Mehmet Maç, Güncel Kurumlar Vergisi syf.5.4)

Dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmeler tarafından yapılan faaliyetin ticari, sınai veya zirai bir faaliyet olarak belirlendikten sonra bu faaliyetin devamlı olup olmadığının da tespiti gerekmektedir.

Devamlılık unsuru hakkında vergi kanunlarımızda yapılmış net bir açıklama bulunmamaktadır. Ancak Ticaret Sicili Nizamnamesine göre ticari işletmelerin genel unsurları; kazanç sağlamanın amaç edinilmiş olması, devamlılık, faaliyetin esnaf faaliyeti sınırlarını aşmış olması ve işletmenin bağımsız olmasıdır.

Yani Ticaret Kanunu hükümlerine göre ticari işletmeler kazanç gayesi gütmek için sonsuz süre için kurulurlar ya da işletme faaliyetlerinin belli bir süre ile sınırlı olamayacağı belirtilmektedir. Kurumlar Vergisi Kanununa göre dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmelerin kurumlar vergisi açısından kazanç sağlamayı amaç edinmemiş olmalarının bir önemi bulunmamaktadır. Ancak devamlılık unsuru bu işletmelerin mükellefiyetlerinde aranılan bir şart olmaktadır.

Dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmelerin taşınması gereken şartlardan devamlılık ve faaliyetin ticari, sınai ve zirai nitelikte olması hususu birbiriyle iç içe ve birbirini tamamlayan hususlardır. Zira Türk Ticaret Kanunu ticari faaliyeti tanımlarken bu faaliyetin devamlı olması gerektiği vurgulanmıştır. Bu faaliyetlerin temelinde devamlılık bulunmaktadır.

Ticaret hukuku açısından devamlılık ticari faaliyetin önemli unsuru iken Vergi Kanunlarımız açısından devamlılık elde edilen kazancın vergilendirilmesi yönünden önem arz etmektedir. (Örneğin ticari kazanç, arizi kazanç)

Maliye Bakanlığı uygulamalarına göre ise "devamlılık" tan kasıt, ticari, sınai veya zirai faaliyetin bir vergilendirme döneminde "birden çok defa tek-

rarlanmış " olmasıdır. Ancak devamlılığı yapılan işin bir vergilendirme döneminde kaç kez yapıldığına bakılarak açıklamak yeterli olmayacaktır. Yapılan bu belirleme o işletmenin faaliyetleri açısından sadece fikir edinme açısından önemlidir. Devamlılık yönünden esas olan işin süresi değil niteliğidir. Devamlılık koşulu, yapılan veya yürütülen faaliyetin özelliğine bağlı olarak ortaya çıkan bir unsurdur. Örneğin bir derneğin yılda bir kez bir hafta süren bir kermes düzenlemesi her ne kadar 5 gün sürmüş olsa da yapılan faaliyetin yılda sadece bir kez düzenlenmiş olması nedeniyle kurumlar vergisi mükellefi olmasını gerektirmemektedir.

Dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmelerin yaptıkları faaliyetlerin mükellefiyeti gerektiren faaliyetler olup olmadığı hususunda 47 Seri no.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinde yapılan açıklama konuyu daha net biçimde ortaya koymaktadır.

" İktisadi işletmenin tanımı içinde yer alan devamlı olarak yapılan ticari, sınai veya zirai faaliyetten söz edebilmek için bu işletmenin tedavül ekonomisine katılması, başka bir ifadeyle işletmede üretilen malların veya verilen hizmetin bir bedel karşılığı satılmış olması gerekir. Aksi halde diğer unsurlar var olsa dahi bir iktisadi işletmenin varlığından söz edilemez."

Buna göre işletmenin yaptığı faaliyetlerin bir bedel karşılığı satılması gerekmektedir. Satış bedelinin düşük olması, maliyetine satış yapılmış olmasının da önemi bulunmamaktadır. Zira Kurumlar Vergisi Kanununun 4. maddesine göre dernek veya vakıflara ait işletmenin kazanç gayesi gütmemesinin mükellefiyetine tesir etmemektedir.

Dernek veya vakıflara ait iktisadi işletme tarafından yapılan mal yada hizmet satışı yalnızca üyelere yapılsa dahi iktisadi işletmenin mükellefiyete girmesi gerekmektedir. Önemli olan faaliyetin "tedavül ekonomisine" girmiş olmasıdır. Bu nedenle iktisadi işletmenin faaliyetinin yalnızca üyelere yönelik olması, üyeler dışındaki kişilere hizmet vermemesi veya kar elde etmek amacının olmaması vergilendirme açısından mükellefiyetini etkilemeyecektir.

Bu açıklamalar çerçevesinde dernek ve vakıflar veya bunlara ait iktisadi işletmeler tarafından günümüzde çoğunlukla yapılan aşağıdaki faaliyetlerin kurumlar vergisine tabi tutulması gerekmektedir.

- Lokal,düğün salonu, lokanta, kantin, büfe ve benzeri yerlerin işletilmesi,
- Devamlı surette konser düzenlenmesi,

- Kitap, gazete, dergi, broşür, kartpostal satılması,
- Otel, tatil köyü, pansiyon, misafirhane ve benzeri yerlerin işletilmesi,
- Kurs, dersane ve diğer eğitim kursları verilmesi,
- Okul, kreş, yurt, kütüphane, huzurevi, kamp gibi yerlerin işletilmesi,

Ancak, dernek veya vakfın, üye aidatları, bağış ve yardımlar ile piyango, balo, eğlence, spor yarışması, panel, konferans düzenlenmesi sonucu buralardan elde edilen gelirlerinin kurumlar vergisine tabii tutulmaması gerekmektedir.

Konu ile ilgili olarak Danıştay'ın çeşitli tarihlerde verdiği kararlardan bir kaçışa aşağıya aktarılmıştır. Söz konusu kararlar yukarıdaki açıklamalarımızla paralellik arz etmemekte olup tartışmaya açık kararlardır.

- Ticari amaçla değil kültürel amaçla sürdürüldüğü anlaşılan kitap satışının ve lisan kurslarının kurumlar vergisine tabi olmayacağı (Danıştay 4. Dairesinin 23,11,1990 tarih ve E:1988/2610 K:1990/3253 sayılı kararı)

- Spor faaliyetinin bir cüzü olan ve ticari amaç taşımayan büfe nedeniyle Kurumlar Vergisi mükellefiyeti tesis edilemeyeceği (Danıştay 3. Dairesinin 28,06,1988 tarih ve E:1987/2289 K:1988/1934 sayılı kararı)

- Üye aidatlarından oluşan kaynağın, çok düşük bir faizle yine üyelere borç verilmesinin Kurumlar Vergisine tabi tutulmayacağı (Danıştay 3. Dairesinin 22.04.1985 tarih ve E:1984/2250 K:1985/1224 sayılı kararı)

Dernek ve vakıfların irat niteliğinde (gayrimenkul sermaye iradı, menkul sermaye iradı ve diğer kazanç ve iratlar) pasif karakterli gelir elde etmeleri halinde kurumlar vergisi mükellefiyeti tesis ettirmeleri gerekmemektedir. Ancak, söz konusu faaliyetlerin ticari bir organizasyon çerçevesinde elde edilmesi halinde, kazanç ticari kazanç olarak değerlendirileceğinden dernek ve vakfa ait bir iktisadi işletmenin varlığı kabul edilerek kurumlar vergisi mükellefi olmaları gerekecektir. Ticari bir organizasyonun varlığının ise, çeşitli bilgi ve belgelerle ortaya koyması gerekmektedir.

Ancak, konu ile ilgili olarak İstanbul Defterdarlığının bir cemaate verdiği 20.12.1995 gün ve 12971 sayılı özelgede, bu cemaate ait 57 parça gayrimenkulden kira geliri elde edilmesinin iktisadi işletme sayılmayacağı belirtilmiştir.

Söz konusu cemaate ait 57 adet gayrimenkulün kiraya verilmesi ve bunların idaresinin ticari bir organizasyonu gerektirmesi nedeniyle cemaate ait bir iktisadi işletmenin oluşabileceği yönünden de konunun tartışılması gerekmektedir.

- İşletmenin sermaye şirketi veya kooperatif şeklinde kurulmamış olması gerekmektedir.

Dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmelerin taşınması gereken şartlardan sonuncusu işletmenin sermaye şirketi veya kooperatif şeklinde kurulmamış olmasıdır. Çünkü sermaye şirketleri ve kooperatifler Kurumlar Vergisi Kanununun 1,2 ve 3. maddeleri gereğince zaten kurumlar vergisi mükellefidir. Bu nedenle bu şekilde kurulmuş iktisadi işletmeler "dernek ve vakıflara ait işletmeler" vasfından çıkarak sermaye şirketi veya kooperatif olarak kurumlar vergisi mükellefi sayılacaklardır.

DERNEK VE VAKIFLARA AIT İKTİSADİ İŞLETMELERE UYGULANAN MUAFİYETLER VE İSTİSNALAR

Kurumlar vergisinde muafiyet ve istisnalar Kurumlar Vergisi Kanununun 7 ve 8. maddelerinde düzenlenmiştir:

Dernek ve vakıflara ait işletmelerin kurumlar vergisinden muaf tutulması hakkındaki hususlar KVK'nın 7/7. maddesinde düzenlenmişti. Ancak bu düzenleme 4369 sayılı Kanun'un 82/4-b maddesiyle 01.01.1999 tarihinden itibaren yürürlükten kaldırılmıştır.

Bu nedenle, daha önceki düzenleme çerçevesinde Maliye Bakanlığınca muafiyeti kabul edilen iktisadi işletmelerin muafiyeti bu tarihte son bulmuştur. 01.01.1999 tarihinden itibaren dernek ve vakıflara ait bütün iktisadi işletmeler kurumlar vergisi mükellefi olacaktır.

Buna göre bu tarihten itibaren dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmelerin kurumlar vergisinden muaf tutulmaları söz konusu değildir. Ancak Kurumlar Vergisi Kanununun 7/8 ve 7/15. maddelerinde yer alan ve bazı dernek veya vakıflara tanınan muafiyet hükümleri halen yürürlüktedir.

Bunlar:

- Beden Terbiyesi Teşkilatına dahil derneklere ait idman ve spor müesseseleri ile sadece idman ve spor faaliyetlerinde bulunan anonim şirketler; (KVK 7/8. md.) .

- Kurulduktan sonra Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflar; (Ancak aynı bendin parantez içi hükmüne göre bu muafık, vakıfların iktisadi işletmelerini kapsamadığı belirlenmiştir. Yani tanınan muafık sadece vakfın kendisi içindir.) (KVK 7/15. md.)

DERNEK VE VAKIFLARIN VE BUNLARA AIT İKTİSADI İŞ- LETMELERİN GELİR VERGİSİ KANUNU KARŞISINDAKİ DURUMU:

Yukarıdaki bölümlerde de belirtildiğı üzere dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmeler kurumlar vergisi mükellefidir.

Gelir Vergisi Kanununun 94. Maddesinin 5/b bendine göre, vakıf ve derneklerin gayrimenkullerini aynı maddenin birinci fıkrasında belirtilen kişı ya da kurumlara kiraya vermeleri halinde % 20 oranında gelir vergisi stopajı yapılması gerekmektedir.

Ancak bu hüküm sadece dernek ve vakfa ait gayrimenkulleri kapsamakta olup dernek ve vakıfların iktisadi işletmelerine ait gayrimenkulleri kiralanmasını kapsamamaktadır. Dernek ve vakıfların iktisadi işletmelerine ait gayrimenkullerin kiralanması halinde kiracının sıfatının hiçbir önemi olmadan stopaj yapılmayacak, sözkonusu iktisadi işletme elde ettiğı kira gelirini kurum kazancı olarak beyan edecektir.

Diğer taraftan Gelir Vergisi Kanununun 94/6-c maddesinde, kanunla kurulan vakıf ve dernekler hariç, vakıf ve derneklerin, iktisadi işletmelerinden elde edilenler dışında kalan ve tevkifata tabi tutulmamış olan her türlü gelirlerinden tevkifat yapılacağı belirlenmiştir.

Yine aynı maddenin parantez içi hükmü gereğince dernek ve vakıflara kuruluşları sırasında tahsis edilen sermaye, üyelerine emeklilik aylık ve ikramiyesi vermek üzere çalışan vakıfların aidat gelirleri hariç tutulmuş ancak vakıf ve derneklerin sıfır oranda tevkifata tabi tutulmuş gelirleri ile bağış ve yardımların tevkifatın kapsamına dahil olduğu belirtilmiştir.

Anılan madde gereğince tevkifat oranları,

- Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflar ve kamu menfaatine yararlı dernekler için % 0,

- Diğer vakıf ve dernekler için yine % 0 olarak belirlenmiştir.

Gelir Vergisi Kanununun 94/6-c maddesi ile kanunla kurulanlar dışındaki dernek veya vakıfların daha önce tevkifata tabi tutulmamış veya sıfır oranında

tevkifata tabi tutulmuş her türlü gelirleri ile alınan bağış ve yardımların dernek veya vakıf bünyesinde tevkifata tabi tutulması amaçlanmıştır. Söz konusu madde parantez içi hükümlere yer verilmek suretiyle karmaşık hale gelmiştir. Bu hükme göre vakıf ve derneklerin stopaja tabi tutulmamış gelirleri üzerinden kendilerince stopaj yapma zorunluluğu getirilmiş olup yaptıkları stopajlar muhtasar beyanname ile beyan edilip ödenecektir. Ancak sonuç olarak tevkifat oranları tüm dernek ve vakıflar için % 0 olarak belirlenmek suretiyle dernek ve vakıfların kendi bünyelerinde tevkifat yapmamaları sağlanmıştır.

Diğer taraftan Gelir Vergisi Kanununun 94. maddesinin ikinci fıkrasının 7,8,9 ve 14 numaralı bentlerinde, kanunla kurulan dernek ve vakıflar ile vergi uygulamalarında dernek veya vakıf olarak kabul edilen odalar, borsalar, meslek örgütleri, ve bunların üst kuruluşları, siyasi partiler ve emekli ve yardım sandıkları gibi kuruluşlar hariç, dernek ve vakıfların:

- Her nevi tahvil ve Hazine bonusu faizleri ile Toplu Konut İdaresi, Kamu Ortaklığı İdaresi ve Özelleştirme İdaresince çıkarılan menkul kıymetlerden sağlanan gelirlerden, (94/7)

- Mevduat faizlerinden, (94/8)

- Faizsiz olarak kredi verenlere ödenen kar payları ile kar ve zarar ortaklığı belgesi karşılığı ödenen kar payları ve özel finans kurumlarınca kar ve zarara katılma hesabı karşılığı ödenen kar paylarından, (94/9)

- Repo ve ters repo işlemlerinden elde edilen gelirlerden, (94/14)

Tevkifat yapılacağı belirtilmiştir.

Söz konusu maddeler uyarınca Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflar ile kamu yararına çalışan derneklerin söz konusu gelirleri üzerinden yapılacak, sadece kanunla kurulan dernek ve vakıfların bu gelirlerinden tevkifat yapılmayacaktır.

SONUÇ

Dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmeler Kurumlar Vergisi Kanunun 1. Maddesine göre kurumlar vergisi mükellefidir. Dernek ve Vakıflara ait işletmeler hakkında aynı Kanunun 4. ve 5. maddelerinde bu işletmelerin taşınması gereken şartlar belirlenmiştir. Dernek ve vakıflara ait işletmelerden söz edilebilmek için söz konusu şartların tamamını taşımaları gerekmektedir.

Modern vergi sistemlerinde dernek ve vakıfların tüzel kişilikleri itibariyle

vergi mükellefi olmaları gerekmektedir. Ancak ülkemizin dernek ve vakıf geleneği, ekonomik ve sosyal koşulları, büyük küçük binlerce vakıf ve derneklerin üstlenmiş oldukları fonksiyonlar dikkate alınarak bunların vergi mükellefi olmaları sağlanmıştır. Buna karşılık defter ve belge düzeninin sağlıklı olarak işlemesi mali disiplinin sağlanması açısından yararlı olacağı düşünülerek dernek ve vakıfların gelirleri üzerinden stopaj yapma zorunluluğu getirilmiştir.

Bu çalışmamızda dernek ve vakıflara ait işletmelerin kurumlar vergisi mükellefi olmaları için gerekli şartlar açıklanmaya çalışılmıştır. Bu konuda, özellikle kurumlar vergisini uygularken dernek veya vakıfların eğitim, kültür, bilim, sanat ve spora olan kısacası toplumsal ilerlemeye olan katkılarının gözönünde bulundurulması gerektiği kanaatini taşımaktayım.