



Dernek ve Vakıflar



Ali İhsan SAZAK

Vergi Denetmeni

A-TANIM:

Dernekler esas itibariyle 2908 sayılı dernekler kanunu ile düzenlenmiştir. Medeni Kanunun 56-72. maddelerinde derneklere ilişkin hükümler mevcuttur. Türk Medeni Kanununda; Dernekler, en az yedi gerçek kişinin kazanç paylaşma dışında belirli ve ortak bir amacı gerçekleştirmek üzere, bilgi ve çalışmalarını sürekli olarak birleştirmek suretiyle oluşturdukları, tüzel kişiliğe sahip kişi topluluklarıdır. Şeklinde tanımlanmıştır..

Yine aynı kanunda Vakıflar, gerçek veya tüzel kişilerin yeterli mal ve hakları belirli ve sürekli bir amaçla özgülemeleriyle oluşan tüzel kişiliğe sahip mal topluluklarıdır. Şeklinde tanımlanmıştır. Vakıflara ilişkin yasal düzenlemeler Medeni Kanunun 903 sayılı kanunla değişik 101 -117. maddelerinde ve 2762 sayılı Vakıflar Kanununda yer almaktadır.

B- VERGİ KANUNLARI KARŞISINDAKİ KONUMLARI:

5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununda; Sermaye Şirketleri, Kooperatifler, İktisadi Kamu Müesseseleri, Dernek ve Vakıflara ait iktisadi işletmeler ile İş Ortaklıkları kurumlar vergisi mükellefi olarak kabul edilmişlerdir.

Kurumlar vergisi kanunu dernek ve vakıfları doğrudan vergi mükellefi olarak belirlememiştir. Dernek ve vakıfların kurumlar vergisinin dışında bırakılmasının ana nedeni faaliyet konularının Anayasada öngörülen kamu hizmeti alanına girmesi ve Kurumlar Vergisi Kanununda yer alan istisna hükümlerinden yararlanıyor olmalarıdır.

Ancak kendilerine ait olan mal varlığını ve üyelerinden toplanan aidatları değerlendirmek amacıyla bir sermaye şirketi kurmaksızın veya her hangi bir firmaya ortak olmadan direk iktisadi faaliyete yönlendiren dernek ve vakıflar kurumlar vergisi mükellefi olmaktadır.

Dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmelerin tanımı Kurumlar Vergisi Kanununun 5. maddesinde yapılmıştır. Buna göre ; Dernek ve vakıflara ait veya bağlı olup 4. maddede yazılı şartları haiz bulunan işletmeler ile aynı mahiyetteki yabancı işletmeler dernek ve vakıfların iktisadi işletmeleridir.

Kurumlar Vergisi Kanununun 4. maddesinde ise Devlete, özel idarelere, belediyelere ve diğer kamu idarelerine ve müesseselerine ait ve tabi olup faaliyetleri devamlı bulunan ve 1. maddenin (A) ve (B) işaretli bentleri haricinde kalan ticari zirai ve sınai işletmeler iktisadi kamu müesseseleridir.

Bunların kazanç gayesi gütmemeleri , faaliyetin kanunla tevdi edilmiş görevler arasında bulunması , tüzel kişiliklerinin olmaması , müstakil muhasebeleri ve kendilerine tahsis edilmiş sermayelerinin veya işyerlerinin bulunmaması mükellefiyetlerine tesir etmez. denilmektedir.

5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 4369 sayılı kanunla kaldırılan 7. maddesinin 7. bendinde 3,4,5 ve 6. bentlerde yazılı müesseselerden dernek ve vakıflara ait olup mezkur bentlerde belirtilen maksat ve gayelerle işletildikleri ilgili bakanların mütalaası alınmak suretiyle Maliye Bakanlığınca kabul edilenlerin kurumlar vergisinden muaf olacağı hükme bağlanmıştı. Ancak yeni düzenlemeyle bu imkan 01.01.1999 tarihinden itibaren ortadan kaldırılmış bulunmaktadır.

Yine KVK' nun 7. maddesinin 15. bendinde Kurulduktan sonra bakanlar kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflar ile bilimsel araştırma ve geliştirme faaliyetlerinde bulunan kurum ve kuruluşların vergiden muaf olduğu ancak , vakıflara tanınan muafiyetin bunların iktisadi işletmelerini kapsamadığı hükme bağlanmıştır.

C-İKTİSADİ FAALİYET

Yukarıda yapılan açıklamalardan anlaşılacağı üzere Dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmelerin vergiye tabi olmaları için aşağıdaki şartların varlığı gereklidir.

- a- İktisadi işletme dernek veya vakıfa ait veya bağlı olmalıdır.
- b- Faaliyeti devamlı bulunan ticari,sınai veya zirai bir işletme olmalıdır.
- c- Sermaye şirketi veya kooperatif biçiminde kurulmuş olmamalıdır.

Bir iktisadi işletmenin dernek veya vakfa ait olması bu işletmenin faaliyetinin direk dernek veya vakıf tarafından organize ediliyor ve yürütülüyor olmasını , bağlı olmak ise dernek veya vakfın işletmenin idaresinden söz sahibi olmasını ifade etmektedir.

İktisadi işletmenin tanımı içinde yer alan devamlı olarak yapılan ticari, sınai ve zirai faaliyetten söz edebilmek için bu işletmenin tedavül ekonomisine katılması, başka bir ifadeyle işletmede üretilen malların veya verilen hizmetlerin bir bedel karşılığı satılmış olması gerekir. Aksi halde diğer unsurlar var olsa dahi bir iktisadi işletmenin varlığından söz edilemez.Faaliyetin dernek veya vakfın kendi bünyesinde veya bağımsız bir işyeri olarak devam ettirilmesi ise vergilendirmeyi etkilemez.

Ayrıca iktisadi işletmenin sermaye şirketi veya kooperatif şeklinde kurulmuş olmaması gerekmektedir.Eğer bu şekilde kurulmuşsa zaten sermaye şirketi veya kooperatif olarak vergilendirilecektir.

Dernek veya vakıfların kuruluş gayeleri kar elde etmek veya kazanç sağlamak değildir.Tanımlarından da anlaşılacağı üzere belli bir gayeye ulaşmak amacıyla bir araya gelmiş topluluk veya belli bir gayeye adanmış mal varlıklarındırlar.Dolayısı ile vakıf veya derneklerin sosyal yarar sağlamak amacıyla ve belli bir bedel karşılığı olmaksızın sunmuş olduğu hizmetler iktisadi işletme olarak değerlendirilmeyecektir. Örneğin derneklerin eğitim ve sağlık hizmetleri vermek üzere gerekli tesisleri kurarak (okul, hastane, sağlık ocağı gibi) faaliyette bulunması ve bu hizmetlerini bir bedel karşılığı olmaksızın yerine getirmesi halinde, bu faaliyetler derneklere bağlı iktisadi işletme olarak nitelendirilmeyecektir.(09.05.1997 tarih ve B.07.0.GEL.0.49/4904-79/19379)

D- VAKIF VE DERNEKLERDE İKTİSADİ FAALİYETİN GÖSTERGELE- Rİ VE VERGİLENDİRME:

Vakıf veya derneklerce ticari ,sınai veya zirai bir faaliyet çerçevesinde üretilen malların veya sunulan hizmetlerin karşılığında mal talebinde bulunanlardan veya hizmetten yararlananlardan bir bedel talep edilmesi durumunda iktisadi bir işletmenin varlığı kabul edilecek ve dolayısı ile kurumlar vergisine tabi tutulacaktır.

Burada dikkat edilmesi gereken husus faaliyetin devamlılık arz eden bir nitelikte olması gerekmektedir.Başka bir ifade ile gelir sağlayıcı faaliyetin bir vergilendirme döneminde birden fazla tekrarlanmasıdır.

Maliye Bakanlığı dernek ve vakıflar tarafından organize edilen ve devamlılık niteliği taşıyan pek çok faaliyetin Kurumlar vergisi kapsamında olduğuna dair muktezalar vermiştir.

Lokal, lokanta ve kantin gibi benzeri yerlerin işletilmesi,

Devamlı surette konser düzenlenmesi,

Kitap,broşür ve kartpostal satışı,

Ucuz fiyatla tüketim maddesi satışı,

Kitap,gazete ,dergi ve benzeri yayınların ücret karşılığı satılması,

Yabancı dil kursları ve sair eğitici kurslar verilmesi(okul koruma derneklerinin sınavlara hazırlık kursları dahil)

Dağıtımı yapılan ücretsiz yayınlara ilan ve reklam almak suretiyle kazanç elde edilmesi

Ücret alınmak suretiyle egzoz gazı ölçüm faaliyetinde bulunulması,

Okul,kreş , yurt, huzurevi ve kamp gibi yerlerin işletilmesi,

Faiz karşılığı kredi verilmesi,

Film gösterilmesi ve benzeri gibi faaliyetler verilen muktezalarla kurumlar vergisi kapsamına dahil edilmişlerdir.

Danıştay' ın da bu yönde benzer kararları mevcuttur.

Dernek veya vakıfların kendilerine ait mal varlıklarını veya üyelerinden topladıkları üye aidatlarını değerlendirmek amacıyla ve yine yukarıda değinildiği üzere sermaye şirketi kurmaksızın veya her hangi bir şirkete ortak olmaksızın doğrudan iktisadi faaliyete yönelmeleri durumunda kurumlar vergisi mükellefiyeti doğmaktadır.

Bu durumda Dernek veya vakıflara ait İktisadi işletmelerin Ticari,sınai veya zirai faaliyette bulunmak suretiyle bir hesap dönemi içerisinde elde ettikleri gelirlere ilişkin kurumlar vergisi Kurumlar Vergisi Kanununun 27. maddesinin 2. bendi hükmüne göre bunların bağlı oldukları kamu tüzel kişileri veya dernek veya vakıf namına tarh olunacaktır.

Dernek veya vakıfların hesap dönemi içerisinde bağlı iktisadi işletmelerine ait kazançlarının tamamı Kurumlar Vergisi Kanununun 20. maddesi gereğince tek bir beyanname ile kurumun kanuni veya iş merkezinin bulunduğu vergi dairesine veya Maliye Bakanlığınca belirlenecek vergi dairesine verilecektir.

E- MENKUL VE GAYRİ MENKUL SERMAYE GELİRLERİNİN VERGİLENDİRİLMESİ :

Gelir Vergisi Kanunun 94. maddesinin 7. bendinde 75 inci maddenin ikinci fıkrasının 5 numaralı bendinde yazılı menkul sermaye iratlarından (Kanunla kurulan dernek ve vakıflar ile dernek ve vakıf olmamakla birlikte, odalar, borsalar, meslek örgütleri ve bunların üst kuruluşları, siyasi partiler, emekli ve yardım sandıkları gibi vergi uygulamalarında dernek ve vakıf olarak kabul edilenler hariç, dernek ve vakıflar ile tam mükellef kurumlara ödenenler dahil) vergi tevkifatı yapılacağı belirtilmiştir.Bunlar ilgili kanun maddesinde;

a) Devlet tahvili faizleri

b) Hazine bonusu faizleri

c) (22.7.1998 tarih ve 4369 sayılı Kanunun 48 inci maddesiyle değişen ve 29.7.1997 tarihinden geçerli olarak yürürlüğe giren fıkra) Toplu Konut İdaresi, Kamu Ortaklığı İdaresi ve Özelleştirme İdaresince çıkarılan menkul kıymetlere sağlanan gelirler

- d) Nama yazılı tahvil faizleri
- e) Hamiline yazılı tahvil faizleri
- f)Diğerleri olarak sıralanmıştır.

Aynı maddenin 8.bendinde mevduat faizlerinden (Kanunla kurulan dernek ve vakıflar ile dernek ve vakıf olmamakla birlikte, odalar, borsalar, meslek örgütleri ve bunların üst kuruluşları, siyasi partiler, emekli ve yardım sandıkları gibi vergi uygulamalarında dernek ve vakıf olarak kabul edilenler hariç, dernek ve vakıflar ile tam mükellef kurumlara ödenenler dahil)

a)Döviz tevdiat hesaplarına yürütülen faizler ve özel finans kurumlarınca döviz katılma hesaplarına ödenen kar payları,

b)Nama yazılı mevduat hesaplarına yürütülen faizler,

c)Hamiline yazılı mevduat hesaplarına yürütülen faizleri ile 9. bentte sayılan;

a) Faizsiz olarak kredi verenlere ödenen kar payları

b)Kar ve zarar ortaklığı belgesi karşılığı ödenen kar payları

c)Özel finans kurumlarınca kar ve zarara katılma hesabı karşılığında ödenen kar payları üzerinden vergi tevkifatı yapılacağı belirtilmiştir.

Gelir Vergisi Kanununun 94.maddesinde Kamu idare ve müesseseleri, iktisadi 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 tespit eden çiftçiler aşağıdaki bentlerde sayılan ödemeleri (avans olarak ödenenler dahil) nakden veya hesaben yaptıkları sırada, istihkak sahiplerinin gelir vergilerine mahsuben tevkifat yapmaya mecburdurlar.denilmekte ve aynı maddenin 5. bendinin b fıkrasında ; Vakıf ve derneklere ait gayrimenkullerin kiralanması karşılığında bunlara yapılan kira ödemelerinde tevkifat oranı % 20 olarak belirtilmektedir.

Dernek ve vakıfların gayrimenkul sermaye iradı niteliğindeki gelirlerinin bulunması durumunda bu gelirleri nedeniyle iktisadi işletme kurdukları ve bu nedenle vergiye tabi olmaları gerektiği şeklindeki görüşlerin olması yanında bu şekilde elde edilen gelirlerin iktisadi işletme kurulmuş olduğunu göstermediği ve bu nedenle de vergilendirilmemesi gerektiği yönünde görüşler de mevcuttur.

Nitekim Danıştay 4.Dairesinin 15.1.0.1986 tarih ve E:1982/11618 K 1986/3053 ve 24.03.1987 tarih ve E: 1985/2697 K:1987/1032 sayılı kararlarında vakfa ait gayrimenkullerin devamlı olarak kiraya verilmesinden kaynaklanan kira gelirinin kurumlar vergisine tabi olması gerektiği belirtilmiştir. Buna karşın Danıştay 3. dairesinin 10.04.1996 tarih ve E:1995/1324-K: 1996-1300 sayılı kararında vakfın iktisadi işletmesinin olmaması durumunda münhasıran vakfa ait gayrimenkullerin kiraya verilmesi sonucu elde edilen kazanç, gayri menkul sermaye iradı olarak kabul edilerek kurumlar vergisine tabi tutulmaması gerekir denilmiştir. Ayrıca; İstanbul Defterdarlığının 05.05.1998 tarih ve 17956 sayılı muktezasında özetle gayrimenkullerin kiraya verilmesi vakfa bağlı iktisadi işletme oluşturmadığından ve ticari nitelikte taşımadığından elde edilen gelir dolayısıyla vakfın kurumlar vergisine tabi tutulmasının mümkün olmadığı ve yine 20.12.1995 tarih ve 12971 sayılı muktezada cemaate ait 57 parça gayrimenkulden kira geliri elde edilmesinin iktisadi işletme sayılmayacağı yolunda açıklamalar yapılmıştır.

F-BAĞIŞ VE YARDIMLARIN VERGİLENDİRİLMESİ:

4369 sayılı kanunla vakıf ve derneklerin bağış ve yardım gelirlerine tevkiyat konulmuştur. Ancak 98/12225 sayılı Bakanlar Kurulu kararıyla Gelir Vergisi Kanununun 94. maddesinin 6. bendinin c fıkrasında , Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflar ve kamu menfaatlerine yararlı sayılan dernekler ile diğer vakıf ve dernekler için tevkiyat oranı % 0 olarak belirlenmiştir.

G- DAMGA VERGİSİ, HARÇLAR, VERASET VE İNTİKAL VERGİSİ AÇISINDAN DURUM:

Damga Vergisi Kanunu İstisnası:

488 sayılı Damga Vergisi Kanununun 1.maddesinde ;Bu Kanuna ekli (1)

sayılı tabloda yazılı kağıtlar Damga Vergisine tabidir.denilmekte ve 2. fıkrada

Bu Kanundaki kağıtlar terimi, yazılıp imzalanmak veya imza yerine geçen bir işaret konmak suretiyle düzenlenen ve herhangi bir hususu ispat veya belli etmek için ibraz edebilecek olan belgeleri ifade eder.hükmü yer almaktadır.Kanunun 3.maddesi damga vergisi mükellefinin kağıtları imza edenler olduğunu belirtmektedir.9.maddesinde ise bu kanuna ekli 2 nolu tabloda yazılı kağıtlar damga vergisinden müstesnadır denilmektedir. Buna göre;

Genel menfaatlere yararlı derneklerin her türlü işlemlerinde düzenlenen ve Damga Vergisi bu teşekküller tarafından ödenmesi gereken kağıtlar.

Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıfların kuruluş işlemlerinde düzenlenen her türlü kağıtlarla, Türk Silahlı Kuvvetlerini (Jandarma Genel Komutanlığı dahil) güçlendirmek amacıyla kurulmuş vakıfların her türlü işlemlerinde düzenlenen kağıtlar, vergiden istisna edilmişlerdir.

Harç İstisnası :

492 sayılı harçlar kanununda haraca konu işlemler 1. maddede aşağıdaki şekilde sıralanmıştır.

1. Yargı harçları,
2. Noter harçları,
- 3.(2588 Sayılı Kanunun 1"inci maddesiyle değişen şekli) Vergi Yargısı Harçları,
4. Tapu ve kadastro harçları,
5. Konsolosluk harçları,
6. Pasaport, ikamet tezkeresi, vize ve Dışişleri Bakanlığı tasdik harçları,
7. Gemi ve liman harçları.
- 8.İmtiyazname, ruhsatname ve diploma harçları,
9. Trafik harçları.

Harcın mükellefi, Harçlar kanununun 11. maddesinde ; Genel olarak yargı harçlarını davayı açan veya harca mevzu olan işlemin yapılmasını isteyen kişiler ödemekle mükelleftir.

Vasinin hesabının görülmesi dolayısıyla alınacak harçlar, vesayet altındaki şahsa izafeten vasiden alınır.

Herhangi bir istek olmaksızın resen yapılacak işlemlere ait harçlar, aksine hüküm yoksa, lehine işlem yapılan kişilerden alınır.şeklinde açıklanmıştır.

Yasanın 59. maddesi harçtan müstesna tutulan işlemleri düzenlemiş ve Kamu menfaatlerine yararlı dernekler ile Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıfların iktisap edecekleri gayrimenkullerin ve sair aynı hakların tescilleri ve şerhi gerektiren işlemleriyle bu dernek ve vakıflara ait tesislerin ve bu tesislerin sonradan iktisap edecekleri gayrimenkullerin ve sair aynı hakların tescilleri ve şerhi gerektiren işlemleri ve bunların terkinleri, istisna kapsamına dahil edilmiştir.

Veraset ve İntikal Vergisi İstisnası

7338 sayılı Veraset ve İntikal Vergisi Kanununun 4. maddesi hükmüne göre Bakanlar kurulunca vergi muafiyeti tanınan Vakıflara kuruluşu için veya kurulduktan sonra tahsis olunan mallar istisna kapsamındadır.

Vakıf ve derneklerin öğrencilerin iâşe ve tahsil masraflarını karşılamak amacıyla verdikleri paralar gelir vergisinden istisna olduğu gibi (GVK Madde 28) veraset ve intikal vergisi kapsamı dışında da tutulmuştur. (12.03.2001.Gel.0.60/6019-1884-13372)

H- SONUÇ

5422 sayılı Kurumlar Vergisi kanununda Dernek ve Vakıflar vergi mükellefi olarak belirtilmemiş ancak ilgili kanunun 1. maddesinde dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmeler kurumlar vergisine tabi tutulmuşlardır.

İktisadi işletmelerin tanımı aynı kanunu 4. maddesinde yapılmış ve 5. maddede, Dernek ve Vakıflara ait veya bağlı olup 4. maddede yazılı şartlara haiz işletmeler dernek ve vakıfların iktisadi işletmeleri olarak kabul edilmişlerdir.

Yukarıda yapılan açıklamalar doğrultusunda dernek veya vakıfların vergilendirme dönemi içersinde devamlı olarak (birden fazla) ticari sınai ve zirai bir faaliyette bulunması ve bu faaliyetini sermaye şirketi veya kooperatif şek-

linde örgütlenerek sürdürmemesi durumunda vergi mükellefi olması gerektiği anlaşılmaktadır.

Kaldı ki bu işletmelerin tüzel kişiliklerinin olmaması ve faaliyetlerini devam ettirebilmeleri için ayrı bir sermaye tahsis edilmediğini ileri sürmeleri kazançlarını vergiden istisna etmeye yetmemektedir. Vergi kanunlarında yer alan istisna hükümleri ise özellik arz etmektedir.