

**Soner AZAR (*)**

DERNEK ve VAKIFLARA AİT GAYRİMENKULLERİNİN KİRALANMASINDA VERGİ KESİNTİSİ

1 - GİRİŞ

04.11.2004 tarih ve 5253 sayılı Dernekler Kanunu'nda dernekler, kazanç paylaşımı dışında, kanunlarla yasaklanmamış belirli ve ortak bir amacı gerçekleştirmek üzere, en az yedi gerçek veya tüzel kişinin, bilgi ve çalışmalarını sürekli olarak birleştirmek suretiyle oluşturdukları tüzel kişiliğe sahip kişi toplulukları olarak tanımlanmıştır.

22.11.2001 tarih ve 4721 sayılı Türk Medeni Kanunu'nun 101'nci maddesine göre vakıflar gerçek veya tüzel kişilerin yeterli mal ve hakları belirli ve sürekli bir amaca özgülemeleri ile oluşan tüzel kişiliğe sahip mal topluluklarıdır.

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun birinci maddesinin (ç) bendi hükmüne göre; tüzel kişilikleri itibarıyla dernek ve vakıflar, Kurumlar Vergisi'nin konusu dışında olup, bunlara ait iktisadi işletmeler Kurumlar Vergisi mükellefi olarak kabul edilmiştir. Dolayısıyla vakıf veya derneğin hangi gelirlerini doğrudan elde ettiği, hangilerinin iktisadi işletme geliri olduğu önem taşımaktadır. Dernek ve vakıfların vergiye tabi olmayan bağış, aidat

vb. gelirleri yanında, gayrimenkul sermaye iradı, menkul sermaye iradı, iştiraklerinden temettü geliri, iktisadi işletme geliri gibi gelirleri de bulunmaktadır. Biz bu yazımızda dernek ve vakıflara ait gayrimenkullerin kiralınması durumunda yapılacak olan stopaj konusunu ele alacağız.

2- DERNEK ve VAKIF GAYRİMENKULLERİNİN KİRALANMASINDA STOPAJ

Dernek ve vakıfların, kuruluşlarında ya da daha sonra sahip oldukları gayrimenkullerin kiraya verilmesinden elde ettikleri kira gelirleri vergiye tabi değildir. Kiraya verilen gayrimenkullerin birden fazla olması durumunda da vergileme söz konusu değildir. Maliye Bakanlığı'nca verilen bir muktezada, vakfın amacını gerçekleştirmek için sahibi bulunduğu gayrimenkulleri kiraya vermesi, vakfa bağlı iktisadi işletme oluşturmadığından ve ticari nitelik de taşımadığından elde edilen gelir dolayısıyla vakfın kurumlar vergisine tabi tutulması mümkün değildir, denilmiştir. Görüleceği üzere dernek ve vakıfların gelirlerinin vergilemeye konu olmasında faaliyetlerin iktisadi işletme seviyesine ulaşip ulaşmadığı önem taşımaktadır

(*) Vergi Denetmen Yardımcısı

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 2. maddesinin 5'nci bendine göre dernek veya vakfa ait bir iktisadi işletmenin varlığından söz edilebilmesi için iktisadi işletmenin;

- Dernek ve vakfa ait (sermaye bakımından)veya bağlı olması (idari bakımdan),
- Sermaye şirketi veya kooperatif şeklinde kurulmamış olması,
- Ticari, sınai veya zirai faaliyet göstermesi(benzer nitelikteki yabancı işletmeler dahil)
- Bu faaliyetlerinin devamlılık arz etmesi,

Yine Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 2. maddesinin 6'ncı bendine göre dernek veya vakfa ait iktisadi işletmelerin;

- Kazanç amacı gütmemeleri,
- Faaliyetlerinin kanunla verilmiş görevler arasında bulunması,
- Tüzel kişiliklerinin olmaması,
- Bağımsız muhasebelerinin bulunmaması ve
- Kendilerine tahsis edilmiş sermaye veya işyerlerinin olup olmadığına, bakılmaksızın Kurumlar Vergisi mükellefiyetinin tesisi gerekmektedir.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 94. maddesinin birinci fıkrasında; *"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 mecbur... oldukları, (5/b) bendinde; vakıflara (mazbut vakıflar hariç) ve derneklere ait gayrimenkullerin kiralanması karşılığında, bunlara yapılan kira ödemelerinden %20 oranında gelir vergisi kesintisi yapılacağı hükme bağlanmıştır.*

Bu kesintinin yapılmasında, kendisine kira ödemesinde bulunulan derneğin, kamuya yararlı dernek, ya da vakfın Bakanlar Kurulu'nca vergi muafiyeti tanınmış vakıf olması önem arz etmektedir. Başka bir deyişle, mazbut vakıflar hariç, hiçbir ayırım yapılmaksızın tüm dernek veya vakıflara ödenen kira bedellerinden bu kesintinin yapılması gerekmektedir. Ayrıca sendikalar, ticaret odaları, sanayi odaları, ticaret borsaları, esnaf odaları ve bunların birlikleri ile diğer mesleki kuruluşlara ait oda ve birlikler, siyasi partiler, emekli ve yardım sandıklarına yapılan kira ödemelerinden de gelir vergisi kesintisi yapılması gerekmektedir. Öte yandan devlete, özel idarelere, belediyelere ve köylere ait gayrimenkullerin kiralanmasında anılan kamu kurumlarına yapılan kira ödemelerinden gelir vergisi kesintisi yapılmayacaktır.

Yukarıda belirtildiği üzere derneklerle vakıfların kurumlar vergisi mükellefiyeti yoktur. Bu nedenle yıllık kurumlar vergisi beyannamesi vermezler. Ancak elde ettikleri kira gelirleri üzerinden ödemeyi yapan kişi ve kurumlarca gelir veya kurumlar vergisi stopajı yapılır. Yıllık beyanname verilmediğinden kesinti yolu ile ödenen vergilerin dernek ve vakıflara iadesi mümkün olmamaktadır. Bu vergiler nihai vergi olarak dernek ve vakıflarca ödenmiş olmaktadır.

Dernek veya vakıflara ait taşınmazların bir iktisadi işletme oluşturacak şekilde kiralanması halinde ise, oluşacak iktisadi işletme kurumlar vergisi mükellefi olduğundan elde edilen kira gelirleri üzerinden vergi kesintisi yapılmayacaktır.

- Dernek ve vakıf gayrimenkullerinin basit usule tabi olanlara işyeri olarak kiralanması;

Dernek ve vakıflar tarafından basit usule tabi mükelleflere işyeri olarak kiralanmış gayrimenkullerin durumu özellik arz etmektedir. Basit usule tabi vergi mükellefleri sorumlu sıfatıyla muhtasar

beyanname vermemektedirler. Bu nedenle basit usule tabi mükelleflere kiralanan işyerlerinden gelir vergisi kesintisi yapılmayacaktır. Maliye Bakanlığınca verilen bir özeltede, "... basit usulde vergilendirilen mükellefler Gelir Vergisi Kanunu'nun 94. maddesinin birinci fıkrasında tevkifat yapmaya mecbur olanlar arasında sayılmadığından bunlar tarafından yapılacak kira ödemelerinden tevkifat yapılmayacağı" belirtilmiştir. (MB'nin 19.03.2002 tarih ve 12135 sayılı Özelgesi)

- Gayrimenkulün konut olarak kiralınması;

Dernek ve vakıflara (mazbut vakıflar hariç) ait gayrimenkullerin, GVK'nın 94. maddesinin 1. fıkrasında sayılan kişi, kurum ve kuruluşlarca işyeri veya büro olarak kullanılmak üzere kiralınması halinde, kira ödemesinden gelir vergisi kesintisi yapacaklardır.

Dernek ve vakıflara ait gayrimenkulün, bir kişi tarafından konut olarak kullanılmak üzere kiralınması halinde ise, kira ödemesinden gelir vergisi kesintisi yapılması söz konusu değildir. Ancak, dernek ve vakıflara ait bir apartman dairesinin (Y) Limited Şirketince, çalışanlarının lojman ihtiyacı için kiralınması durumunda, kira ödemesinden şirket tarafından gelir vergisi kesintisi yapılacaktır. Çünkü şirketin bütün muameleleri ticaridir. Sonuç olarak kiracı ve gayrimenkulün kullanım şekli önem arz etmektedir.

- Dernek ve vakıf binalarının işyeri olarak kullanılması;

Dernekler ve vakıflara ait iktisadi işletmelerin tüzel kişilikleri bulunmadığı için bu işletmelerin gayrimenkul mülkiyeti sahibi olmaları söz konusu değildir. Ancak, iktisadi işletmeler ihtiyaç duydukları taşıt ve demirbaş gibi amortismanına tabi diğer iktisadi kıymetleri satın alıp aktiflerine kaydedebilirler. Dernekler ve vakıflara ait iktisadi işletmelerin bağlı oldukları dernek veya vakıf tüzel

kişiliğine ait gayrimenkul veya diğer amortismanına tabi iktisadi kıymetleri kullanmaları halinde, emsal bedel üzerinden kira ödemeleri, kira ödemeleri üzerinden Gelir Vergisi Kanunu'nun 94/5. maddesine göre gelir vergisi kesintisi yapmaları gerekir.

3- SONUÇ

Dernek ve vakıfların faaliyetlerinin özelliği dolayısıyla, faaliyetlerini yürütmek için sağladıkları gelirlerin genellikle vergilenmemesi ya da düşük oranda vergiye muhatap olması kabul edilmiştir. Kurumlar Vergisi Kanunu'nun birinci maddesine göre tüzelkişilikleri itibarıyla dernek ve vakıflar Kurumlar Vergisi'nin konusu dışında olup, bunlara ait iktisadi işletmeler Kurumlar Vergisi mükellefi olarak kabul edilmiştir.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 94. maddesinin birinci fıkrasının (5) numaralı bendi uyarınca, vakıflara (mazbut vakıflar hariç) ve derneklere ait taşınmazların kiralınması karşılığında, bunlara yapılan kira ödemelerinden %20 oranında gelir vergisi kesintisi yapılmaktadır. Bu kesintinin yapılmasında, kendisine kira ödemesinde bulunan derneğin, kamuya yararlı dernek, ya da vakfın Bakanlar Kurulu'nca vergi muafiyeti tanınmış vakıf olması önem arz etmemektedir. Başka bir deyişle, mazbut vakıflar hariç, hiçbir ayırım yapılmaksızın tüm dernek veya vakıflara ödenen kira bedellerinden bu kesintinin yapılması gerekmektedir.

Ancak dernek veya vakıflara ait taşınmazların bir iktisadi işletme oluşturacak şekilde kiralınması halinde, oluşacak iktisadi işletme kurumlar vergisi mükellefi olduğundan elde edilen kira gelirleri üzerinden vergi kesintisi yapılmayacaktır.