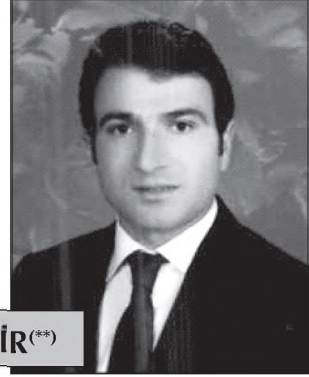




Murat KANDEMİR(*)

DERNEKLERLE İLGİLİ TEMEL DÜZENLEMELER ve DERNEKLER İLE DERNEKLERE AİT İKTİSADİ İŞLETMELERİN VERGİSEL AÇIDAN DEĞERLENDİRİLMESİ



Serkan DEMİR(**)

1 - GİRİŞ

Kurumlar Vergisi Kanununun 1 inci maddesinin birinci fıkrasının (ç) bendi hükmünde, dernek veya vakıflar kurumlar vergisinin konusu dışında olup bunlara ait iktisadi işletmelerin kurumlar vergisi mükellefiyeti olduğu belirtilmiştir.

Kurumlar Vergisi Kanununun 2'nci maddesine göre dernek veya vakıflara ait veya bağlı olup faaliyetleri devamlı bulunan ve sermaye şirketleri ile kooperatifler dışında kalan ticari, sınaî ve zirai işletmeler ile benzer nitelikteki yabancı işletmeler, dernek veya vakıflara ait iktisadi işletmeler olarak tanımlanmıştır. Bu durumda, dernek veya vakıflara ait veya bağlı olup faaliyetleri devamlı bulunan ticari, sınaî ve zirai işletmeler ile benzer nitelikteki yabancı işletmeler kurumlar vergisi mükellefidirler. Yazımızın konusunu derneklerle ilgili temel düzenlemeler ve dernekler ile derneklerin iktisadi işletmelerinin vergi kanunları karşısındaki durumları oluşturmaktadır.

2- DERNEKLERLE İLGİLİ GENEL BİLGİLER

5253 sayılı Dernekler Kanununa göre dernek; kazanç paylaşma 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 topluluklarıdır. Bu tanımdan da anlaşılacağı üzere dernekler kazanç amaçlı değil sosyal bir amacı gerçekleştirmek amacıyla kurulmuş sosyal topluluklardır.

2709 sayılı Türkiye Cumhuriyeti Anayasasının 33'üncü maddesinde "*Herkes, önceden izin almasızın dernek kurma ve bunlara üye olma ya da üyelikten çıkma hürriyetine sahiptir. Hiç kimse bir derneğe üye olmaya veya dernekte üye kalmaya zorlanamaz*" denilmektedir.

(*) Vergi Müfettişi

(**) Vergi Müfettiş Yardımcısı

5253 sayılı Dernekler Kanun'un 3 üncü maddesine göre "*Fiil ehliyetine sahip gerçek veya tüzel kişiler, önceden izin almaksızın dernek kurma hakkına sahiptir*" denilmektedir. Yine 5253 sayılı Kanun'un 4 üncü maddesine göre derneğin amaçlarını gerçekleştirmek için girişeceği faaliyetlerini, üyelikle ilgili bilgileri ve diğer bütün işlemlerini içeren bir tüzüğü olur. Dernekler, kuruluş bildirisini ve eklerini merkezlerinin bulunduğu mahallin en büyük mülki amirliğine vermek suretiyle tüzel kişilik kazanır.

2.1- Gelir ve Giderler

5253 Sayılı Dernekler Kanunu'nun 11 inci maddesine göre "*Dernekler gelirlerini alındı belgesi ile toplar ve giderlerini harcama belgesi ile yaparlar. Dernek gelirlerinin bankalar aracılığı ile toplanması halinde banka tarafından düzenlenen dekont veya hesap özeti gibi belgeler alındı belgesi yerine geçer. Alındı belgeleri ve harcama belgelerinin beş yıl süre ile muhafaza edilmesi gerekmektedir. Dernek gelirlerinin toplanmasında kullanılacak alındı belgeleri yönetim kurulu kararı ile bastırılır. Alındı belgelerinin şekli, bastırılması, onaylanması ve kullanılması ile dernek gelirlerinin toplanmasında kullanılacak yetki belgesine ilişkin hususlar yönetmelikte düzenlenir. Dernekler gelirlerini toplarken alındı belgesi düzenlemek zorundadır. Dernek gelirlerini toplayacak kişiler yönetim kurulu kararıyla belirlenir ve bunlar adına yetki belgesi düzenlenir*" denilmektedir. Yine 5253 sayılı Kanun'un 19 uncu maddesine göre dernekler, yılsonu itibarıyla faaliyetlerini, gelir ve gider işlemlerinin sonuçlarını düzenleyecekleri beyanname ile her yıl Nisan ayı sonuna kadar mülkî idare amirliğine vermekle yükümlüdürler. Beyannamenin düzenlenmesine ilişkin esas ve usuller yönetmelikle düzenlenir.

Gerekli görülen hallerde, derneklerin tüzüklerinde gösterilen amaçlar doğrultusunda faaliyet gösterip göstermedikleri, defterlerini ve kayıtlarını mevzuata uygun olarak tutup tutmadıkları İçişleri Bakanlığı veya mülkî idare amiri tarafından denetletilebilir. Bu denetimlerde kolluk kuvveti mensupları görevlendirilemez. İçişleri Bakanlığı ve mülkî idare amirlerinin yapacağı denetimler mesai saatleri içerisinde yapılır. Bu denetimler en az yirmi dört saat önce derneklere bildirilir. Denetim sırasında görevli memurlar tarafından istenecek her türlü bilgi, belge ve kayıtların, dernek yetkilileri tarafından gösterilmesi veya verilmesi, yönetim yerleri, müesseseler ve eklentilerine girme isteğinin yerine getirilmesi zorunludur. Denetim sırasında, suç teşkil eden fiillerin tespit edilmesi hâlinde, mülkî idare amiri durumu derhal Cumhuriyet Savcılığına ve derneğe bildirir.

2.2- Derneklerin Tutması Gereken Defterler

Dernekler Yönetmeliğinin 31 inci maddesi'ne göre, dernekler işletme hesabı esası ve bilanço esa-

¹ **Madde 31** -Dernekler işletme hesabı esasına göre defter tutarlar. Ancak, kamu yararına çalışma statüsü bulunan dernekler ile yıllık brüt gelirleri **beşyüzbin TL'yi aşan dernekler takip eden hesap döneminden başlayarak bilanço esasına göre defter tutarlar. (RG-01/06/2012-28310)**

(Ek fıkra:RG-30/10/2011-28100) Şubesi bulunan derneklerin bilânço esasına göre defter tutmaları halinde, birinci fıkra da belirtilen hadlere bakılmaksızın, bu derneklerin şubeleri de bilânço esasına göre defter tutarlar. Her halde dernekler ile şubelerinin aynı esasta defter tutmaları zorunludur.

İşletme hesabı esasına göre defter tutan dernekler, yukarıda belirtilen hadde bağlı kalmaksızın yönetim kurulu kararı ile bilanço esasına göre defter tutabilirler.

Bilanço esasına geçen dernekler, üst üste iki hesap döneminde yukarıda belirtilen haddin altına düşerlerse, takip eden yıldan itibaren işletme hesabı esasına dönebilirler.

Ticari işletmesi bulunan dernekler, ticari işletmeleri için, ayrıca Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre defter tutarlar.

sına göre defter tutarlar. İşletme hesabı esasına göre defter tutan dernekler, yönetim kurulu kararı ile bilanço esasına göre defter tutabilirler.

2.2.1- İşletme hesabı esasında tutulacak defterler uyulacak esaslar:

1. Karar Defteri: Yönetim kurulu kararları tarih ve numara sırasıyla bu deftere yazılır ve kararların altı toplantıya katılan üyelerce imzalanır.
2. Üye Kayıt Defteri: Derneğe üye olarak girenlerin kimlik bilgileri, derneğe giriş ve çıkış tarihleri bu deftere işlenir. Üyelerin ödedikleri giriş ve yıllık aidat miktarları bu deftere işlenebilir.
3. Evrak Kayıt Defteri: Gelen ve giden evraklar, tarih ve sıra numarası ile bu deftere kaydedilir. Gelen evrakın asılları ve giden evrakın kopyaları dosyalanır. Elektronik posta yoluyla gelen veya giden evraklar çıktısı alınmak suretiyle saklanır.
4. Demirbaş Defteri: Derneğe ait demirbaşların edinme tarihi ve şekli ile kullanıldıkları veya verildikleri yerler ve kullanım sürelerini dolduranların kayıttan düşürülmesi bu deftere işlenir.
5. İşletme Hesabı Defteri: Dernek adına alınan gelirler ve yapılan giderler açık ve düzenli olarak bu deftere işlenir.
6. Alındı Belgesi Kayıt Defteri: Alındı belgelerinin seri ve sıra numaraları, bu belgeleri alan ve iade edelerin adı, soyadı ve imzaları ile aldıkları ve iade ettikleri tarihler bu deftere işlenir.

2.2.2- Bilanço esasında tutulacak defterler ve uyulacak esaslar:

- 1 (a) bendinin 1, 2, 3 ve 6'ncı alt bentlerinde kayıtlı defterleri bilanço esasında defter tutan dernekler de tutarlar.
- 2) Yevmiye Defteri, Büyük Defter ve Envanter Defteri: Bu defterlerin tutulma usulü ile kayıt şekli Vergi Usul Kanunu ile bu Kanunun Maliye Bakanlığına verdiği yetkiye istinaden yayımlanan Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği esaslarına göre yapılır.
Bu maddede sayılan ve derneklerce tutulması zorunlu olan defterlerin dernekler biriminden veya noterden onaylı olması zorunludur.
Vergi Usul Kanunu'nun 172 nci maddesine göre, derneklere ait iktisadi işletmeler, V.U.K göre defter tutmak mecburiyetinde olup defter tutma bakımından tüccarların tabi oldukları hükümlere tabidirler. Aynı kanunun 177/5 inci maddesine göre, *"dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmeler bilanço esasına göre defter tutmak zorundadırlar"* denilmektedir. Ancak, bunlardan işlerinin gereği bilanço esasına göre defter tutmalarına imkan veya lüzum görülmeyenlerin işletme hesabına göre defter tutmalarına Maliye Bakanlığı'nca izin verilebilir.

3- DERNEKLERLE İLE İLGİLİ VERGİSEL DÜZENLEMELER

Kurumlar Vergisi Kanununun 1 inci maddesinin birinci fıkrasının (ç) bendi hükmüne göre, dernek veya vakıflar kurumlar vergisinin konusu dışında olup bunlara ait iktisadi işletmelerin kurumlar vergisi mükellefiyeti bulunmaktadır. Dernek ve vakıf tüzel kişilikleri bu maddede sayılmadığından kurumlar vergisi mükellefiyetleri bulunmamaktadır.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 94 üncü maddesinin birinci fıkrasında; *"Kamu idare ve müesseseleri, iktisadi kamu müesseseleri, sair kurumlar, ticaret şirketleri, iş ortaklıkları, dernekler, vakıflar, dernek ve*

vakıfları 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.” hükmü yer almaktadır.

Gelir Vergisi Kanunu’nun 94 üncü maddesinin birinci fıkrasında; vergi kesintisi yapacaklar arasında dernekler de sayılmıştır. Kurumlar Vergisi Kanununun 1 inci maddesinin birinci fıkrasının (ç) bendi hükmünde derneklere ait iktisadi işletmeler kurumlar vergisi mükellefi iken, kurumlar vergisinin konusu dışında tutulan derneklerin elde ettikleri gelirlerin vergilendirilmesi ve beyanı önem arz etmektedir.

Gelir Vergisi Kanununa 5281 Sayılı Kanunun 30 uncu maddesiyle eklenen ve 01.01.2006 tarihinden itibaren yürürlüğe giren Geçici 67 nci maddenin 4 no’lu fıkrasında, Gelir Vergisi Kanununun 75 inci maddesinin ikinci fıkrasının (7), (12) ve (14) numaralı bentlerinde yazılı menkul sermaye iratlarından ödemeyi yapanlarca %15 oranında tevkifat yapılacağı hükme bağlanmıştır. Yine Geçici 67’ nci maddenin 5 no’lu fıkrasında, gelir sahibinin gerçek veya tüzel kişi ya da dar veya tam mükellef olmasının, vergi mükellefiyeti bulunup bulunmamasının, vergiden muaf olup olmamasının ve elde edilen kazancın vergiden istisna olup olmamasının (1), (2), (3) ve (4) numaralı fıkra hükümleri uyarınca yapılacak tevkifatı etkilemeyeceği belirtilmiştir. Yukarıda belirtilen madde kapsamına menkul kıymetlerin elde tutulması ve itfası ile menkul kıymetlerin alım satımı mevduat faizleri, özel finans kurumlarından elde edilen gelirler ve repo kazançları girmektedir.

Ayrıca, Gelir Vergisi Sirküleri/45’te de aşağıdaki açıklamalara yer verilmiştir:

“Geçici 67’ nci maddenin (4) numaralı fıkrasında yer alan gelirlere ilişkin tevkifat uygulamasında, gelir sahibinin gerçek veya tüzel kişi ya da dar veya tam mükellef olması, vergi mükellefiyeti bulunup bulunmaması, vergiden muaf olup olmaması ve elde edilen kazancın vergiden istisna olup olmamasının bir önemi bulunmamaktadır. Dolayısıyla, gerek vergi kanunlarında gerekse kendi özel kanunlarında gelir ve kurumlar vergisinden muaf olduğu belirtilen kurum ve kuruluşlarca elde edilen gelirler üzerinden Geçici 67 nci maddenin (4) numaralı fıkrası gereğince tevkifat yapılacaktır. Bu çerçevede, söz konusu gelirlerin kamu kurum ve kuruluşlarınca elde edilmesi durumunda da tevkifat yapılacağı tabiidir. Yukarıda sözü edilen kurum ve kuruluşlarca elde edilen gelirlerin 01/01/2006 tarihinden önce Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü veya Kurumlar Vergisi Kanununun 24 üncü maddesi hükümlerine göre tevkifat kapsamı dışında bırakılmış olması, bu gelirler üzerinden Geçici 67 nci madde kapsamında yapılacak tevkifata ilişkin olarak hüküm ifade etmemektedir.”

“Diğer taraftan, menkul sermaye iratlarında elde etme hukuki ve ekonomik tasarruf esasına bağlı olduğundan, Gelir Vergisi Kanununun Geçici 67 nci maddesinin (4) numaralı fıkrasında yer alan gelirler üzerinden, 01/01/2006 tarihinden itibaren ödemeyi yapanlarca %15 oranında vergi tevkifatı yapılacaktır. Söz konusu gelire ilişkin hesapların açılış tarihinin 2005 yılı olması veya 2005 yılında vadesinin yenilenmiş bulunması durumu değiştirmeyecektir. “

Yukarıdaki açıklamalar çerçevesinde, Gelir Vergisi Kanununun Geçici 67 nci maddesinde yer alan, gelir sahibinin gerçek veya tüzel kişi ya da dar veya tam mükellef olmasının, vergi mükellefiyeti bulunup bulunmamasının, vergiden muaf olup olmamasının ve elde edilen kazancın vergiden istisna olup

olmamasının yapılacak tevkifatı etkilemeyeceğine ilişkin hüküm nedeniyle, tevkifat uygulamasında istihkak sahibine ilişkin hiçbir istisna ve muafiyetin dikkate alınması mümkün değildir. Dolayısıyla;

1. Dernek ve vakıflara,
2. Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflar ile kamu menfaatine yararlı derneklere,
3. Kanunla kurulan dernek ve vakıflara (3388 sayılı Kanunla kurulan Türk Silahlı Kuvvetlerini Güçlendirme Vakıf, 3294 sayılı Kanunla kurulan Sosyal Yardımlaşma ve Dayanışma Vakıfları vb.)
4. Özel kanunlarında gelir vergisine ilişkin istisna ve muafiyet hükmü bulunan dernek ve vakıflara (Türkiye Kızılay Derneği, Türk Hava Kurumu, Yeşilay Derneği, Darüşşafaka Cemiyeti vb.)

Dernek ve vakıf olmamakla birlikte vergi uygulamalarında dernek ve vakıf olarak kabul edilen kuruluşlara yapılan ödemelerden tevkifat yapılacaktır.

Gelir Vergisi Kanununun 94/5-b maddesine göre dernekler ve vakıflar ait gayrimenkullerin kiralanması karşılığında bunlara yapılan kira ödemelerinde % 20 oranında vergi tevkifatı yapılması gerekir.

Kurumlar Vergisi Kanununun I inci maddesinin birinci fıkrasının (ç) bendi hükmünde dernekler kurumlar vergisi mükellefi olmadığında kesinti yoluyla ödenen bu vergiler dernekler için nihai vergi niteliği taşıyacaktır.

4- DERNEKLERE AİT İKTİSADİ İŞLETMELER ile İLGİLİ VERGİSEL DÜZENLEMELER

4.1- Kurumlar Vergisi Açısından

Kurumlar Vergisi Kanununun 2'nci maddesine göre dernek veya vakıflara ait veya bağlı olup faaliyetleri devamlı bulunan ve sermaye şirketleri ile kooperatifler dışında kalan ticari, sınaî ve zirai işletmeler ile benzer nitelikteki yabancı işletmeler, dernek veya vakıflara ait iktisadi işletmeler olarak tanımlanmıştır. Bu durumda, dernek veya vakıflara ait veya bağlı olup faaliyetleri devamlı bulunan ticari, sınaî ve zirai işletmeler ile benzer nitelikteki yabancı işletmeler kurumlar vergisi mükellefidirler.

İktisadi işletmenin belirlenmesinde Kanunun 2'nci maddesinin beşinci fıkrasında belirlenen koşullar dikkate alınacak olup işletmelerin belirgin özellikleri bağlılık, devamlılık ve faaliyetin ticari, sınaî veya zirai bir mahiyet arz etmesidir. Diğer bir anlatımla iktisadi işletmenin unsurları, ticari faaliyetin temel özelliklerinden olan, bir organizasyona bağlı olarak piyasa ekonomisi içerisinde bedel karşılığı mal alım-satımı, imalatı ya da hizmet ifaları gibi faaliyetlerdir. Kanun, bu gibi halleri tek tek saymak yerine, dernek ya da vakıf tarafından piyasa ekonomisi içerisinde icra edilen tüm iktisadi faaliyetleri kapsama almıştır.

Dernek veya vakfa ait bir iktisadi işletmenin varlığından söz edilebilmesi için iktisadi işletmenin;

- Dernek veya vakfa ait veya bağlı olması (ait olma, sermaye bakımından; bağlı olma ise idari bakımdan bağlılığı ifade eder),

- Sermaye şirketi veya kooperatif şeklinde kurulmamış olması,

- Ticari, sınaî veya zirai alanda devamlı olarak faaliyette bulunması

gerekmektedir.

Devamlılık unsuru, bir hesap dönemi içinde aynı veya aynı faaliyet alanlarında ticari mahiyet arz eden işlemlerin birden fazla yapılmasını ifade etmektedir. Aynı hesap döneminde tek işlem nedeniyle ticari faaliyetin devamlılık unsurunun oluştuğunu kabul etmek mümkün olmamakla birlikte, faaliyetin

organizasyon gerektirmesi veya amacının ticari olması durumunda devamlılık unsurunun varlığı kabul edilir.

Ticari organizasyon; sermaye tahsisi, işyeri açılması, personel istihdamı, ticaret siciline kaydolmak gibi unsur ve şartlardan tümü veya bir kısmı yerine getirilmek suretiyle belirli şekilde kurulmuş olacaktır. Bu takdirde bu organizasyon içinde bir takvim yılında ya da iki veya üç yılda tek bir işlem yapılmış olsa dahi ticari faaliyetin varlığı kabul edilecektir.

Örneğin:

- Bir dernek tarafından (telif ve yayın hakkı elinde bulundurulmak suretiyle) bir kitabın yayınlanarak satışa sunulması halinde, bir defada yapılmış olsa dahi piyasaya sunularak birden fazla kişiye pazarlanması nedeniyle devamlılık unsuru gerçekleşmiş olacaktır. Pazarlama işleminin bir defada herhangi bir dağıtım şirketi aracılığı ile yapılmış olması da durumu değiştirmeyecektir.
- Bir dernek tarafından (daha önce herhangi bir şekilde basım ve dağıtımı yapılmamış) bir kitabın telif ve yayın hakkının satılması halinde iktisadi işletmeden söz edilemeyecektir.
- Bir derneğin bir defaya mahsus olmak üzere basımını yaparak satışa sunacağı kitaptan elde edilecek gelir, devamlı olarak yapılan bir faaliyet sonucu elde edilmiş sayılacağından, iktisadi işletme oluşacak ve söz konusu gelirler de kurumlar vergisine tabi tutulacaktır.
- Bir derneğin nakit varlıklarının bir kısmının, derneğin amaçlarını gerçekleştirebilmek için ihtiyaç duyduğu gelirleri sağlamak amacıyla menkul kıymet alımına tahsis edilmesi, daha sonra bu menkul kıymetlerin yıl içinde farklı tarihlerde birkaç kez elden çıkarılması veya itfa tarihinde neması ile birlikte tahsil edilmesi durumunda, devamlılık arz eden ticari, sınaî ve zirai bir faaliyetten söz edilemeyeceğinden derneğe bağlı bir iktisadi işletmenin varlığı söz konusu olmayacaktır. Ancak, söz konusu derneğin, üyelerinden aidat veya bağış adı altında topladığı ve/veya üyelerin değerlendirilmek üzere verdikleri paralarla müstakil bir eleman istihdamını gerektirecek boyutta menkul kıymet alım-satım faaliyetinde bulunması ve münhasıran bu faaliyet için eleman istihdam edilmesi ticari organizasyonun oluştuğu anlamına gelecektir.

Ekonomik faaliyetin ticari organizasyonu gerektirmesi ve yılda birden fazla tekrar ettirilmesi veya her yıl bir defa olmakla beraber müteakip yıllarda ya da birkaç yıl arayla yapılmasına karşılık periyodik olarak tekrar etmesi durumunda da bu faaliyetin devamlı olduğunun kabulü gerekmektedir.

Örneğin; aynı vergilendirme döneminde birden fazla veya birden fazla vergilendirme döneminde periyodik olarak, ticari bir organizasyon çerçevesinde çay, yemek, tiyatro, kermes, konser gibi faaliyetlerin düzenlenmesi ve bu faaliyetlerden dolayı gelir elde edilmesi nedeniyle oluşacak olan iktisadi işletme için kurumlar vergisi mükellefiyetinin tesis edilmesi gerekecektir. Yapılan işlemlerin ticari mahiyet arz etmemesi durumunda, devamlı bir ekonomik faaliyet söz konusu olmayacaktır.

Örneğin, bir derneğin üç yıl önce satın aldığı nakil vasıtalarından aynı yıl içinde bir veya bir kaçını elden çıkartması halinde, devamlı surette yapılan bir iktisadi faaliyetten bahsedilemeyecektir.

Faaliyetin dönemsel veya mevsimlik olması (havuz ve plaj işletmeciliği gibi), işin niteliği nedeniyle faaliyetin devamlılığına engel teşkil etmemektedir.

Bütün bu koşulları taşıyan iktisadi işletmelerin sermaye şirketi veya kooperatif şeklinde kurulmaları da şarttır. Aksi halde, dernek veya vakfa ait iktisadi işletme olarak değil, sermaye şirketi ya da kooperatif olarak müstakilen vergiye tabi tutulurlar.

Anılan şartları taşıyan dernek veya vakıfların iktisadi işletmeleri;

- Kazanç gayesi güdüp gütmeklerine,
- Faaliyetin, kanunla verilmiş görevler arasında bulunup bulunmamasına,
- Tüzel kişiliğe sahip olup olmamalarına,
- Bağımsız muhasebelerinin bulunup bulunmamasına,
- Kendilerine tahsis edilmiş sermaye veya iş yerlerinin olup olmadığına bakılmaksızın vergiye tabi tutulurlar.

Diğer taraftan,

- Satılan mal veya hizmete ait bedelin sadece maliyeti karşılayacak kadar olması,
- Kâr edilmemesi,
- Kârın kuruluş amaçlarına tahsis edilmesi

bunların iktisadi işletme olma vasfını değiştirmeyecektir.

Kazanç sağlama amacı olmasa dahi işletmenin konusunun ve faaliyetinin, her türlü mal ve hizmet satışı ya da bunlara benzer şekillerde olması ve devamlı surette yapılması durumlarında da dernek veya vakıflara ait iktisadi işletme olduğu kabul edilecektir.

İktisadi işletmenin tanımı içinde yer alan ve devamlı olarak yapılan ticari, sınai veya zirai faaliyetten söz edebilmek için bu işletmenin tedavül ekonomisine katılması, başka bir ifadeyle işletmede üretilen veya alınan 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 dernek veya vakıfların eğitim ve sağlık gibi bir takım hizmetleri bir bedel karşılığı olmaksızın yerine getirmeleri halinde, bu faaliyetler dernek veya vakfa bağlı iktisadi işletme olarak nitelendirilmeyecektir. Ancak, sözü edilen hizmetlerin yerine getirilmesi için yapılan masrafların hizmet verilenlerden tahsil edilmesi veya bu kişilerden veya ailelerinden bağış adı altında bir bedel alınması durumunda, bu faaliyetler, dernek veya vakfa ait iktisadi işletme olarak kabul edilecek ve kurumlar vergisine tabi olacaktır.

Dernek veya vakıflara ait veya bağlı olarak faaliyet gösteren ve tüzel kişiliği bulunan iktisadi işletmelerce elde edilen kazançlar üzerinden tarh edilecek kurumlar vergisinin muhatabı anılan iktisadi işletmelerdir. Ancak, bu işletmelerin ayrı bir tüzel kişiliklerinin olmaması halinde tarhiyatın muhatabı iktisadi işletmenin ait veya bağlı olduğu dernek veya vakıf olacaktır.

Bazı dernekler, Dernekler Kanunu dışında özel kanunlarla da kurulabilmektedir. Hangi şekilde kurulsun kurulsun yukarıda nitelikleri açıklanan derneklere ait veya bağlı iktisadi işletmeler, Kurumlar Vergisi Kanunu ile 1/1/2007 tarihinden önce yürürlüğe giren özel kanunlarda yer alan hükümler çerçevesinde kurumlar vergisinden muaf tutulmadığı sürece kurumlar vergisinin mükellefidir.

Ayrıca, derneklerin kamuya yararlı derneklerden sayılması veya vakıflara Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınmış olması, bunlara bağlı iktisadi işletmelerin vergilendirilmesine engel teşkil etmemektedir.

Yabancı dernek veya vakıflara ait olup da sermaye şirketleri ve kooperatifler haricinde kalan iktisadi işletmelerin vergilendirilmesinde de yukarıda yapılan açıklamalar geçerli olacaktır.

4.2- KDV Kanunu Açısından

KDV Kanunun 1 inci maddesinde Türkiye’de yapılan ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetler katma değer vergisinin konusuna girmektedir. Dernek ve Vakıflara ait iktisadi işletmelerin yaptıkları teslim ve hizmetler bu kanun kapsamında katma

değer vergisi kanunun konusuna girdiğinde KDV mükellefidirler. Aynı zamanda dernek veya vakıf, üye aidatı, hibe, teberru gibi adlarla topladığı bağışların mal teslimi veya bir hizmetin karşılığı olarak gerçekleşmemesi durumunda KDV yönünden mükellefiyet tesis edilmemesi gerekmektedir.

4.3- Muhtasar Beyanname Açısından

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 31 inci maddesi gereği ve yine aynı kanunun 15 inci maddesi gereğince, vergi kesintisi yapmak zorunda olanlar, bu vergileri ödeme ve tahakkukun yapıldığı yer itibarıyla bağlı oldukları vergi dairesine muhtasar beyanname ile bildirmek zorundalar.

Dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmeler, GVK'nın 98 inci maddesince yaptıkları ödemeler veya tahakkuk ettirdikleri karlar ve iratlar ile bunlardan tevkif ettikleri vergileri ertesi ayın 23 üncü akşamına kadar ödeme veya tahakkukun yapıldığı yerin bağlı olduğu vergi dairesine bildirmek zorundalar. Yine aynı kanunda zirai ürün bedelleri üzerinden tevkifat yapanlar hariç olmak üzere, çalıştırdıkları hizmet erbabı sayısı 10 ve daha az olanlar 94 üncü maddeye göre yapacakları tevkifatla ilgili muhtasar beyan-namelerini bağlı bulundukları vergi dairesine önceden bildirmek şartıyla her ay yerine Ocak, Nisan, Temmuz, Ekim aylarının 23 üncü akşamına kadar verebilirler.

5- DERNEK ve VAKIFLARA AİT İKTİSADİ İŞLETMERİN KAR PAYLARININ MAHİYETİ ve TEVKİFAT DURUMU

Kurumlar Vergisi Kanununun 1 inci maddesinin birinci fıkrasının (ç) bendi hükmüne göre, dernek veya vakıflar kurumlar vergisinin konusu dışında olup bunlara ait iktisadi işletmelerin kurumlar vergisi mükellefiyeti bulunmaktadır.

Kurumlar Vergisi Kanununun 2'nci maddesine göre dernek veya vakıflara ait veya bağlı olup faaliyetleri devamlı bulunan ve sermaye şirketleri ile kooperatifler dışında kalan ticari, sınai ve zirai işletmeler ile benzer nitelikteki yabancı işletmeler, dernek veya vakıflara ait iktisadi işletmeler olarak tanımlanmıştır. Bu durumda, dernek veya vakıflara ait veya bağlı olup faaliyetleri devamlı bulunan ticari, sınai ve zirai işletmeler ile benzer nitelikteki yabancı işletmeler kurumlar vergisi mükellefidirler.

Dernek veya vakfa ait bir iktisadi işletmenin varlığından söz edilebilmesi için iktisadi işletmenin;

Dernek veya vakfa ait veya bağlı olması (ait olma, sermaye bakımından; bağlı olma ise idari bakım-dan bağlılığı ifade eder),

Sermaye şirketi veya kooperatif şeklinde kurulmamış olması,

Ticari, sınai veya zirai alanda devamlı olarak faaliyette bulunması gerekmektedir.

GVK 94/6-b-i maddesine göre Tam mükellef kurumlar tarafından; tam mükellef gerçek kişilere, gelir ve kurumlar vergisi mükellefi olmayanlara ve bu vergilerden muaf olanlara dağıtılan, 75'inci maddenin ikinci fıkrasının (1), (2) ve (3) numaralı bentlerinde yazılı kâr paylarından (kârın sermayeye eklenmesi kâr dağıtımı sayılmaz.) tevkifat yapılacağı hüküm altına alınmıştır. Ancak dernek veya vakıfların kurumlar vergisi mükellefi olmaması, dernek veya vakfa ait iktisadi işletmelerin elde ettiği kazançların iktisadi işletmeden dernek veya vakfın tüzel kişiliğine aktarılması noktasında stopaja tabi olup olmayacağı konusunda farklı görüşler mevcuttur. Tevkifat yapılmaması gerektiği görüşünü savunanlar dernek veya vakıf ile iktisadi işletmesi arasında iştirak ilişkisi bulunmadığı, dernek veya vakıf iktisadi işletmenin tamamına sahip olduğu ve iktisadi işletmeler dernek veya vakfın bir parçası olduğu, iktisadi işletmelerin elde ettiği kazançların iktisadi işletmeden dernek veya vakfın tüzel kişiliğine aktarılması noktasında stopaja tabi olmaması gerektiği savunulmaktadır.

Maliye Bakanlığı 08.08.2002 tarih B.07.0 GEL.0.51/5109-210 sayılı yazılarında konu ile ilgili yapılan mukteza başvurusunda stopaj yapılmayacağı yönünde cevap vermiştir.

İktisadi işletmelerin elde ettiği kazançların iktisadi işletmeden dernek veya vakfın tüzel kişiliğine aktarılması noktasında stopaja tabi olması gerektiğini savunanlar ise dernek ve vakfın iktisadi işletmelerinden, iktisadi işletmenin hukuki durumu ne olursa olsun (A.Ş., LTD, Adi Şirket) iktisadi işletmelerin elde ettiği kazançların iktisadi işletmeden dernek veya vakfın tüzel kişiliğine aktarılması noktasında stopaja tabi olması gerektiğini savunmaktadırlar.

Danıştay Dördüncü Dairesi'nin 09.03.2004 tarih ve 2004/432 sayılı kararında " Bir kazancın iştirak kazancı sayılabilmesi için bir başka kurumun hisselerine sahip olunması zorunlu olmayıp, bağlı veya ait kuruluşun tamamına sahip olunması halinde de bir iştirak kazancı elde edilmesi söz konusudur. Kendisi vergiye tabi olmayan bir vakfın sermayesini temin ederek vergiye tabi bir kuruluş oluşturması halinde kendisine aktarılan gelir iştirak kazancıdır. Menkul sermaye iradını elde edenin kurum olması ya da gelir veya kurumlar vergisinden muaf olması da Kanun'un 94. maddesinin 6/b-i bendine göre yapılacak tevkifatı etkilememektedir." şeklindedir.

6- SONUÇ

Bu çalışmamızda derneklerle ilgili genel bilgiler, dernekler ve derneklere ait iktisadi işletmelerin vergi kanunları karşısındaki durumlarına değinilmiştir. Gelir Vergisi Kanunu'nun 94'üncü maddesinin birinci fıkrasında; vergi kesintisi yapacaklar arasında dernekler de sayılmıştır. Gelir Vergisi Kanununun 94/5-b maddesine göre dernekler ve vakıflara ait gayrimenkullerin kiralanması karşılığında bunlara yapılan kira ödemelerinde vergi tevkifatı yapılması gerekir. Yine aynı kanunun 75' inci maddesinin ikinci fıkrasının (7), (12) ve (14) numaralı bentlerinde yazılı menkul sermaye iratlarından (mevduat faizleri, özel finans kurumlarından elde edilen gelirler ve repo kazançları) Geçici 67. Maddeye göre vergi tevkifatı yapılması gerekir. Dernek veya vakıflar kurumlar vergisinin konusu dışında olup, bunlara ait iktisadi işletmeler kurumlar vergisi mükellefi olduğundan kesinti yoluyla ödenen bu vergiler dernek ve vakıflar için nihai vergi niteliği taşıyacaktır.

İktisadi işletmelerin elde ettiği kazançların iktisadi işletmeden dernek veya vakfın tüzel kişiliğine aktarılması noktasında stopaja tabi olup olmaması noktasında yazımızın ilgili bölümünde de belirttiğimiz gibi idare ve yargı organlarının farklı görüş ve uygulamaları mevcuttur. İdarenin bu görüş farklılıklarını ortadan kaldıracak bir yasal düzenleme yapması gerekmektedir.

KAYNAKÇA

- 2709 Türkiye Cumhuriyeti Anayasası:
- 5253 Sayılı Dernekler Kanunu
- 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu
- 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu
- 3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu
- 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu
- Danıştay Kararları
- Dernekler Yönetmeliği
- Dikmen Burçin Vergi Dünyası (Haziran 2005) Sayı 286
- GVK-45/2006-2 Gelir Vergisi Sirküleri
- Maliye Bakanlığı 1 Seri No'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği