

KURUMLAR VERGİSİ MÜKELLEFİ OLARAK DERNEK VEYA VAKIFLARA AİT İKTİSADİ İŞLETMELER

5253 sayılı Dernekler Kanununa göre dernek; kazanç paylaşımı dışında, kanunlarla yasaklanmamış belirli ve ortak bir amacı gerçekleştirmek üzere en az 7 gerçek veya tüzel kişinin bilgi ve çalışmalarını sürekli olarak birleştirmek suretiyle oluşturdukları tüzel kişiliğe sahip kişi topluluklarıdır.

4721 Sayılı Türk medeni Kanununa göre vakıf, gerçek veya tüzel kişilerin yeterli mal ve hakları belirli ve sürekli bir amaca özgülemeleri ile oluşan tüzel kişiliğe sahip mal topluluklarıdır.

Kurumlar Vergisi Kanununun 1. Maddesinin (ç) bendi hükmüne göre, dernek veya vakıflar (tüzel kişiliği itibariyle) kurumlar vergisinin konusu dışındadır.

Dernek veya vakıfların iktisadi işletmelerinin mükellefiyeti

Dernekler ve vakıflar ekonomik ve sosyal hayatımızın ve demokratik yaşamın önemli ve vazgeçilmez unsurlarıdır. Toplumsal faydaları da göz önünde tutularak faaliyetlerinin gerçek bir ticari işletme genişliğine ulaşması, piyasada rekabeti etkileyecek duruma gelmesi durumunda vergileme söz konusu olmalıdır.

Dernek ve vakıflar kuruluş amaçlarını gerçekleştirmek için kurucularca tahsis edilen kaynaklar dışında yeni kaynak ihtiyacı duyabilirler. Ayrıca kuruluş amaçlarından bir kısmının gerçekleştirilmesi ekonomik ve sosyal alanda faaliyet göstermelerini gerektirir. Bu amaçlar çerçevesinde işletmeler kurulur. Dernek ve vakıfların kendileri mükellef olmasalar da bunlara ait iktisadi işletmelerin kurumlar vergisi mükellefiyeti bulunmaktadır.

Kurumlar Vergisi Kanununun 2. 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 bağlı olup faaliyetleri devamlı bulunan ticari, sınai ve işletmeler ile benzeri nitelikteki yabancı işletmeler kurumlar vergisi mükellefidirler.

İktisadi işletme oluşma koşulları

İktisadi işletmenin belirlenmesinde Kanunun 2. Maddesinin beşinci fıkrasında belirlenen koşullar dikkate alınacak olup işletmelerin belirli özellikleri; dernek veya vakfa bağlılık, devamlılık ve faaliyetin ticari, sınai ve 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, imalat yada hizmet ifaları gibi faaliyetlerdir. Kurumlar Vergisi Kanunu, bu gibi halleri tek tek saymak yerine dernek yada vakıf tarafından piyasa ekonomisi içerisinde icra edilen tüm iktisadi faaliyetleri kapsama almıştır. Dernek veya vakıflara ait bir iktisadi işletmenin varlığından söz edebilmek için iktisadi işletmenin;

- Dernek ve vakıflara veya bağlı olması (ait olma sermaye bakımından, bağlı olma ise idari bakımından bağlılığı ifade eder.)
- Sermaye şirketi veya kooperatif şeklinde kurulmamış olması,
- Ticari, sınai veya zirai alanda devamlı olarak faaliyette bulunması gerekmektedir.

Devamlılık unsuru

Devamlılık unsuru, bir hesap dönemi içinde aynı veya ayrı faaliyet alanlarında ticari mahiyet arzeden işlemlerin birden fazla yapılmasını ifade eder. Aynı hesap döneminde tek işlem nedeniyle ticari faaliyetin devamlılık unsuru oluşturduğunu kabul etmek mümkün olmamakla birlikte, faaliyetin organizasyon gerektirmesi veya amacının ticari olması durumunda devamlılık unsurunun varlığı kabul edilir. Gelir Vergisi Kanunu'nda yer alan ticari kazançlara ilişkin düzenlemeler burada da iktisadi işletmenin varlığının belirlenmesinde esastır.

Dernek ve vakıfların iktisadi işletmelerinin mevcudiyeti için ticari organizasyon, sermaye tahsisi, iş yeri açılması, personel istihdamı, ticaret siciline kaydolmak gibi unsur ve şartlardan tümü veya bir kısmı yerine getirilmek suretiyle belirli şekilde kurulmuş olacaktır. Devamlılık unsurunun da bulunması gerekir. Oluşturulan organizasyon içinde bir takvim yılında veya iki veya üç yılda tek bir işlem yapılmış olsa dahi ticari faaliyetin varlığı kabul edilecektir. Ekonomik faaliyetin ticari organizasyonu gerektirmesi ve yılda birden fazla tekrar edilmesi veya her yıl bir defa olmakla beraber müteakip yıllarda ya da birkaç yıl arayla yapılmasına karşılık periyodik olarak tekrar etmesi durumunda da faaliyetin devamlı olduğunun kabulü gerekir. Faaliyetin mevsimsel veya dönemsel olması faaliyetin devamlılığının kabulüne engel değildir.

Şahıs işletmeleri ve sermaye şirketlerinden farklılıkları

Dernek veya vakıflara ait işletmelerin kazanç gayesi gütmemeleri, faaliyetlerinin kanunla verilmiş görev niteliğinde olması mümkündür. Dernek veya vakıf tüzel kişiliğinden ayrı tüzel kişiliklerinin bulunmaması söz konusu olabilir. Ayrı bağımsız muhasebelerinin olmaması, kendilerine tahsis edilmiş sermaye ve iş yerleri de bulunmayabilir. Ancak bu durumda da bu işletmeler vergiye tabi olurlar.

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

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 satılması gerekir. Aksi halde diğer unsurlar var olsa dahi bir iktisadi işletmenin varlığından söz edilemez.

Hizmet karşılığı bedel veya bağış alınması

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.

Kurumlar vergisi tarhiyatının muhatabı

Dernek veya vakıflara ait veya bağlı olarak faaliyet gösteren ve tüzel kişiliği bulunan iktisadi işletmelerce elde edilen kazançlar üzerinden tarh edilecek kurumlar vergisinin (geçici vergi dönemleri

itibariyle geçici vergilerin) 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.

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.

Katma değer vergisi ve diğer vergi mükellefiyetleri

Dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmeler için kurumlar vergisi mükellefi diğer şirketler gibi katma değer vergisi mükellefiyeti ,gelir vergisi kesintileri ve damga vergisi mükellefiyeti v.d. de söz konusudur.