

## DERNEKLERDE VERGİLEME

Bilindiği gibi ,5253 sayılı Demekler 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 oluşturduklar, tüzel kişiliğe sahip kişi' topluluklarını ifade etmektedir.

Bu yazımızda derneklerin vergi kanunları karşısındaki genel durumları, istisna ve muafiyetler ele alınacak, normal ticari işletmelerden önemli farklılıkları olmayan derneklere ait iktisadi işletmelerin vergilendirilmesi üzerinde durulmayacaktır. Ayrıca Bakanlar Kurulu'na kamuya yararlı dernek statüsü verilmesi derneklerin vergileme yönünden ayrı bir öneme sahiptir. Konunun genişliği nedeniyle ayrı bir yazımızda değerlendirilecektir.

### **Derneklerin Vergi Mükellefiyeti Durumu**

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 1 inci maddesinde dernekler kurumlar vergisi mükellefleri arasında sayılmazken, aynı maddenin (ç) bendi ile derneklere ait iktisadi işletmeler kurumlar vergisi mükellefiyeti kapsamına alınmışlardır. Aynı Kanunun 2. nci maddesinin beşinci fıkrasında, derneklere ait veya bağlı olup faaliyetleri devamlı bulunan ve sermaye şirketleri ile kooperatifler dışında kalan ticari, sınai ve zirai işletmelerin derneklerin iktisadi işletmeleri olduğu, aynı maddenin altıncı fıkrasında da derneklere ait iktisadi işletmelerin kazanç amacı gütmemelerinin, faaliyetlerinin kanunla verilmiş görevler arasında bulunmasının, tüzel kişiliklerinin olmamasının, bağımsız muhasebelerinin ve kendilerine ayrılmış sermayelerinin veya işyerlerinin bulunmamasının mükellefiyetlerini etkilemeyeceği, mal ve hizmet bedelinin sadece maliyeti karşılayacak kadar olmasının, kâr edilmemesi veya kârın kuruluş amaçlarına tahsis edilmesinin bunların iktisadi işletme niteliğini değiştirmeyeceği açıkça belirtilmiştir

Buna göre, derneklerin tüzel kişiliği itibariyle kurumlar vergisi mükellefiyeti bulunmamaktadır. Ancak, derneklerin devamlılık arz eden ticari, sınai veya zirai nitelikte diğer bir ifadeyle bir organizasyona bağlı olarak piyasa ekonomisi içerisinde bedel karşılığı mal alım-satımı, imalatı ya da hizmet ifası gibi bir faaliyetinin bulunması halinde bu faaliyetler nedeniyle iktisadi işletme oluşacak ve bu işletme için kurumlar vergisi mükellefiyeti tesis edilmesi gerekecektir. Dernekler kurumlar vergisi mükellefi olmamakla beraber elde ettiği bir kısım gelirler kesinti yoluyla vergilenmekte, yaptıkları bazı ödemelerden sorumlu sıfatıyla vergi ödeme durumu ortaya çıkmaktadır.

### **Derneklerin Yapacakları Ödemeler Üzerinden Gelir Vergisi Kesintisi**

Dernekler, Gelir Vergisi Kanunu'nun 94 üncü maddesinde nakden veya hesaben ödeme yaptıkları sırada, istihkak sahiplerinin gelir vergilerine mahsuben tevkifat yapmaya mecbur tutulanlar arasında sayılmıştır. Bu madde hükmün uyarınca, derneklerin nakden veya hesaben yapılacakları ödemeler üzerinden vergi kesmeleri, yapmış oldukları kesintileri, muhtasar beyanname ile beyan ve tahakkukun yapıldığı yer vergi dairesine ödemeleri gerekmektedir.

## **Derneklerin Elde Ettikleri Gayrimenkul Sermaye İratlarının Vergilendirilmesi**

Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesinin (5/b) bendinde, vakıflar (mazbut vakıflar hariç) ve demeklere ait gayrimenkullerin kiralanması karşılığında bunlara yapılan kira ödemelerinden gelir vergisi tevkifatı yapılacağı hükme bağlanmıştır.

- Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesinde sayılan tevkifat yapmaya mecbur olanlar tarafından demeklere ödenen kira bedellerinden gelir vergisi kesintisi yapılacaktır. 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.
- Demeklere ait taşınmazların bir iktisadi işletme oluşturacak şekilde kiralanması halinde, oluşacak iktisadi işletme kurumlar vergisi mükellefi olduğundan elde edilen kira gelirleri üzerinden vergi kesintisi yapılmayacaktır. Ancak, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun Geçici 2. Maddenin birinci fıkrasının (a) bendine göre; 01.01.2008-31.12.2015 tarihleri arasında derneklerce elde edilen kesinti suretiyle vergilendirilmiş mal ve hakların kiralanması dolayısıyla iktisadi işletme oluşmuş sayılmaz.

Bu tevkifatın yapılması bakımından kendisine kira ödemesinden bulunulan demeğin kamuya yararlı dernek veya vakfın Bakanlar Kumulunca vergi muafiyeti tanınmış vakıf olması önemi yoktur.

Ancak, özel kanunlarında gelir veya kurumlar vergisine ilişkin istisna veya muafiyet hükümleri bulunan dernek ve vakıflara ait gayrimenkullerin kiralanması dolayısıyla bunlara yapılan kira ödemelerinden tevkifat yapılmayacaktır.

### **Derneklere Ait Gayrimenkullerin Kiralanmasının KDV Karşısındaki Durumu**

Demeklere ait aşağıdaki gayrimenkullerin kiralanması işlemleri KDV'den istisnadır:

- Arazi, bina (döşeli olarak kiraya verilenlerde döşeme için alınan kira bedelleri dahildir), maden suları, memba suları, madenler, taş ocakları, kum ve çakıl istihsal yerleri, tuğla ve kiremit harmanları, tuzlalar ve bunların mütemmim cüz'üleri ve teferruatı,
- Voli mahalleri ve dalyanlar,
- Gayrimenkullerin, ayrı olarak kiraya verilen mütemmim cüz'üleri ve teferruatı ile bilumum tesisatı demirbaş eşyası ve döşemeleri.

### **Gayrimenkul Dışındaki Diğer Mal ve Hakların Kiralanması İşlemlerinin Katma Değer Vergisi Karşısındaki Durumu**

GVK.nun 70. maddesinde sayılan gayrimenkul dışında kalan diğer mal ve hakların demekler tarafından kiraya verilmesi işlemleri, iktisadi işletmeye dahil olsun veya olmasın katma değer

vergisine tabi bulunmaktadır. Bunların kiraya verilmesi işlemlerinde, Katma Değer Vergisi Kanununun 17/4-d maddesinde yer alan istisnanın uygulanması söz konusu değildir.

Dolayısı ile bu mal ve hakların demekler tarafından kiraya verilmesi katma değer vergisine tabi olacaktır. Böylece, motorlu tahmil-tahliye araçları, kara nakliye vasıtaları, uçaklar, gemiler, iş makineleri, arama, işletme, imtiyaz hakları ve ruhsatları ile diğer haklar vb. nin kiraya verilmesi işlemi bunların iktisadi işletmeye dahil olup olmamasına bakılmaksızın katma değer vergisi hesaplanması gerekmektedir. Söz konusu mal ve hakların yurt dışından kiralanması da vergiye tabidir.

Bu mal ve hakları kiraya veren demeklerin gerçek usulde katma değer vergisi mükellefiyetlerinin bulunmaması ve kiralayanın gerçek usulde katma değer vergisi mükellefi olması halinde, bu işlem üzerinden hesaplanan katma değer vergisi kiralayan tarafından sorumlu sıfatıyla beyan edilerek ödenecektir. Bu kapsamdaki kiralamalarda kiraya veren ve katma değer vergisi mükellefiyeti bulunmayan dernek tarafından herhangi bir beyan yapılmayacaktır.

Bu mal ve hakları kiralayanların da gerçek usulde katma değer vergisi mükellefiyeti bulunmaması halinde, dernek adına gerçek usulde katma değer vergisi mükellefiyeti tesis edilecek ve bu işlem üzerinden hesaplanan katma değer vergisi dernek tarafından mükellef sıfatıyla 1 No.lu KDV Beyannamesi ile beyan edilecektir.

### **Derneğin Tasarruflarını Bankada Değerlendirmesi Sonucunda Elde Ettiği Menkul Sermaye İratlarından Tevkifat Yapılması**

Gelir Vergisi Kanununun Geçici 67 nci maddesine göre; bankalar arası mevduat ile aracı kurumların borsa para piyasasında değerlendirdikleri kendilerine ait paralarına yürütülen faizler hariç olmak üzere, 75 inci maddenin ikinci fıkrasının (7), (12) ve (14) numaralı bentlerinde yazılı menkul sermaye iratlarından ödemeyi yapanlarca %15 oranında vergi tevkifatı yapılır.

Dolayısıyla, dernekler tarafından elde edilen mevduat, Devlet tahvil faizi ve benzeri menkul sermaye iratlarından 01.01.2006 tarihinden itibaren ödemeyi yapanlarca %15 oranında vergi tevkifatı yapılacaktır.

### **İktisadi İşletme Oluşmuş Sayılma Durumu**

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, sınai ve zirai bir faaliyetten söz edilemeyeceğinden derneğe bağlı bir iktisadi işletmenin varlığı söz konusu olmayacaktır. Bu durumda, derneklerin elde ettiği menkul sermaye iradı üzerinden GVK Geçici 67 nci Madde hükmüne göre tevkifat yolu ile nihai bir vergileme söz konusu olacaktır.

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 olduğu anlamına gelecektir ve

söz konusu faaliyet dolayısıyla oluşan iktisadi işletme nezdinde kurumlar vergisi mükellefiyeti tesis edilmesi gerekecektir.

### **Dernek Yönetim Kurullarının Vergi Borçları Karşısındaki Sorumluluğu**

Derneklerin mükellef veya vergi sorumlusu olmaları halinde bunlara düşen ödevler kanuni temsilcileri tarafından yerine getirilir.

Kanuni temsilcilerin bu Ödevleri yerine getirmemeleri yüzünden mükelleflerin veya vergi sorumlularının varlığından tamamen veya kısmen alınamayan vergi ve buna bağlı alacaklar, kanunî ödevleri yerine getirmeyenlerin varlıklarından alınır. Bu hüküm Türkiye'de bulunmayan mükelleflerin Türkiye'deki temsilcileri hakkında da uygulanır.

Temsilciler veya teşekkülü idare edenler bu suretle ödedikleri vergiler için asıl mükelleflere rücu edebilirler.