

# DERNEK ve İKTİSADİ İŞLETMELERİ ARASINDAKİ BAĞIŞ ve KAR AKTARIMI

DONATIONS AND DIVIDENDS OF PROFITS BETWEEN  
ASSOCIATIONS AND ITS ECONOMIC ENTERPRISES



Özgül AKKOÇ\*

## ÖZ

Bu çalışmada, neredeyse Türkiye'nin her yerinde faaliyet gösteren derneklerin ve derneklere ait iktisadi işletmelerinin hukuki mahiyeti ile faaliyetlerinin doğal bir sonucu olan gelirlerinin vergisel anlamda değerlendirilmeleri konuları ele alınmıştır. Mükellefiyet bakımından iktisadi işletmelerden farklı avantajlara sahip olan derneklerin, zaman zaman dernek adına kabul edilen bağışları iktisadi işletmelerine aktardıkları görülmektedir. Aynı şekilde iktisadi işletmelerinde elde ettikleri karları derneğe aktarmaları söz konusu olabilmektedir. Bu iki ayrı tüzel kişiliklerin vergisel yükümlülüklerinin farklı olduğu düşünüldüğünde bu aktarım mekanizmasının hesap ve işlemleri üzerindeki etkisi de değişmektedir. Kar aktarımıyla işletmede daha düşük karlar ve doğal olarak daha düşük bir vergi olarak ortaya çıkan bu etki kurumlar vergisi mükellefiyeti bulunmayan derneklerin kabul

## ABSTRACT

In this study, the legal situation of the associations in Turkey, the economic enterprises belonging to them and the evaluation of their income resulting from their activities is discussed. It is a fact that associations, having different advantages compared to economic enterprises in terms of liability, sometimes transfer the donations to their economic enterprises. Likewise, it is possible for the enterprises to transfer their profits to the associations. When taken into account the different tax liabilities of these two separate legal entities, the effect of this transfer mechanism on the accounts and transactions also changes. We see lower profits and less tax on profits through the transfer of profits by dividends of profits. Besides, income is gained in the economic enterprises by the transfer of donations of associations which are exempt from tax. In this article, we will attempt

\* Vergi Müfettiş Yardımcısı

ettikleri bağışlarının aktarılması da iktisadi işletmelerinde bir gelir unsuru olarak karşımıza çıkmaktadır. Çalışmanın sonraki bölümlerinde bu durum kanunlar, yönetmelikler ve özelemler çerçevesinde daha detaylı olarak açıklanmaya çalışılacaktır.

**Anahtar kelimeler:** Dernekler, Derneklere Ait İktisadi İşletmeler, Derneklere Ait Bağışlar, Derneğin İktisadi İşletmesine Ait Karlar.

to explain this case in more detail and in the framework of laws, regulations and rulings.

**Keywords:** Associations, economic enterprises belonging to associations, donations belonging to associations, profits of economic operation of the association.

## 1- GİRİŞ

Dernekler kazanç paylaşma amacı taşımaksızın gerçek veya tüzel kişilerin amaçlarını, çalışmalarını, fikirlerini bir araya getirerek faaliyet göstermektedir. Anayasamızın 33'üncü maddesinde de dernek kurma hürriyeti; herkese önceden izin almaksızın dernek kurma ve bunlara üye olma ya da üyelikten çıkma hakkı tanımaktadır. Birçok amaç için kurulabilen derneklerin Türkiye'deki sayıları yüz binleri bulmakla beraber sosyal, iktisadi ve toplumsal hayatın önemli bir parçasıdır. "Proaktif bir kurum olarak afetlerde ve olağan dönemde ihtiyaç sahipleri ve korunmasızlara yönelik yardım sağlamak, toplumda yardımlaşmayı geliştirmek, güvenli kan teminini gerçekleştirmek ve zarar görübilirliği azaltmak."<sup>1</sup> amacı taşıyan Türkiye Kızılay Derneği, "insan onurunu ve saygınlığını temel alan, toplumu ve gençliği ayırım gözetmeden zararlı alışkanlıklardan korumak için çalışan, milli ve ahlaki değerleri gözeterek ve bilimsel metotlar kullanarak tütün, alkol, uyuşturucu madde, teknoloji, kumar vb. bağımlılıklarla mücadele eden; önleyici ve rehabilite edici halk sağlığı ve savunuculuk çalışmaları yürüten"<sup>2</sup> bir sivil toplum kuruluşu olan Türkiye Yeşilay Cemiyeti gibi dernekler bunlardan yalnızca bir kağıdır. Bununla birlikte dernekler ticari bir amaç edinemedikleri için derneğe ait bir iktisadi işletme kurarak ekonomik hayatın da içine girmiştir. İktisadi işletmeler her ne kadar derneğe ait olarak kurulsalar da dernekten ayrı bir tüzel kişiliği ve vergisel yükümlülüğü haizdir. Örneğin 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 2'nci maddesinde derneğe ait iktisadi işletmeler kurumlar vergisi mükellefi sayılırken dernekler bu mükellefiyetten hariç tutulmuştur.

İktisadi işletmelerinden ayrı hesap ve işlemleri, tutmak zorunda oldukları yasal defterleri olan ancak gelir veya kurumlar vergisi mükellefiyeti olmayan dernekler 2860 sayılı Yardım Kanununa göre yardım toplayabilir, 4721 sayılı Türk Medeni Kanununun 99'uncu maddesine göre derneğin gelirlerinden sayılan bağışları kabul edebilirler. Peki dernekler bu bağış ve yardımlarını iktisadi işletmelerine aktarabilirler mi? Bu sorunun cevabı noktasında derneklerin gelirlerini iktisadi işletmelerine aktarmalarını engelleyecek yasal bir düzenleme bulunmamaktadır. Ancak bu durum derneğin geliri olarak vergilendirilmeyen bağış ve yardımların iktisadi işletmesine aktarıldığında da vergilendirilmeyeceği anlamına gelmez. Bu durumda vergilendirmenin nasıl olacağı ile dernek ve derneklere ait iktisadi işletmelerin önemli özellikleri makalemizin sonraki bölümlerinde detaylı olarak anlatılmaya çalışılacaktır.

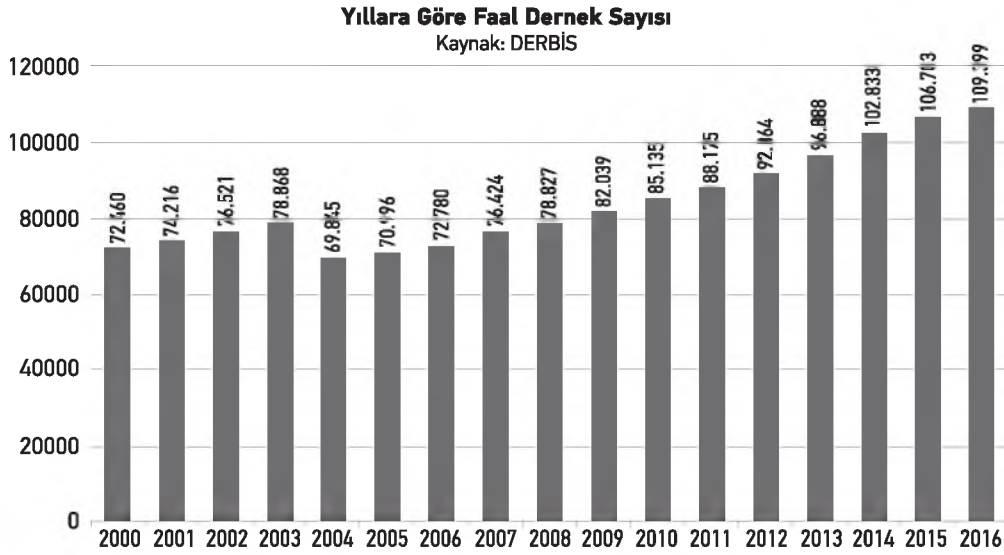
<sup>1</sup> "Misyonumuz", Türkiye Kızılay Derneği, <http://www.kizilay.org.tr/Kurumsal>, Erişim Tarihi: 11 Aralık 2016

<sup>2</sup> "Misyonumuz", Türkiye Yeşilay Cemiyeti", <http://www.yesilay.org.tr/tr/kurumsal/vizyon-misyon>, Erişim Tarihi: 11 Aralık 2016

## 2- DERNEKLER ve DERNEKLERE İLİŞKİN İSTATİSTİKLER

5253 sayılı Dernekler Kanununun 2'nci maddesinde dernekleri; “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 toplulukları” şeklinde tanımlamıştır. Tanımdan da anlaşılacağı üzere dernekler kişi topluluğu olup hem tüzel hem gerçek kişiler tarafından ve birçok amaç için kurulabilmesi dolayısıyla sayıları Türkiye’de oldukça fazladır. Dernekler Dairesi Başkanlığının yayımlamış olduğu istatistikler aşağıdaki tabloda görüldüğü gibi olup 2016 yılında faal dernek sayısı 109.399’u bulmuştur.

**Tablo 1:** Yıllara Göre Faal Dernek Sayısı<sup>3</sup>



Her ne kadar derneklerin gelir ve kurumlar vergisi mükellefiyeti bulunmasa da dernek faaliyetleri sonucu elde edilen gelir kimi zaman vergisel sonuçlar doğurabilmektedir. 2015 yılı itibariyle 10.000.000.000 TL üzerinde gelir elde eden derneklerin söz konusu gelir kaynakları her derneğin kendi tüzüğünde belirtilmekle birlikte örnek olarak;

- Yıllık üyelik ödentisi
- Üyelik giriş ödentisi
- Yardım toplama hakkındaki mevzuat hükümlerine uygun olarak toplanacak bağış ve yardımlar,
- Dernek çalışmalarından, gerçekleştirilecek kültür, sanat, spor etkinliklerinden (balo, yemek, çay, gezi, konser, sergi, seminer, fuar, yayın, piyango, film gösterileri, yarışmalar...) vb. gibi faaliyetlerden sağlanan gelirler.
- Şube ödentisi
- Derneğin mal varlığından elde edilen gelirler

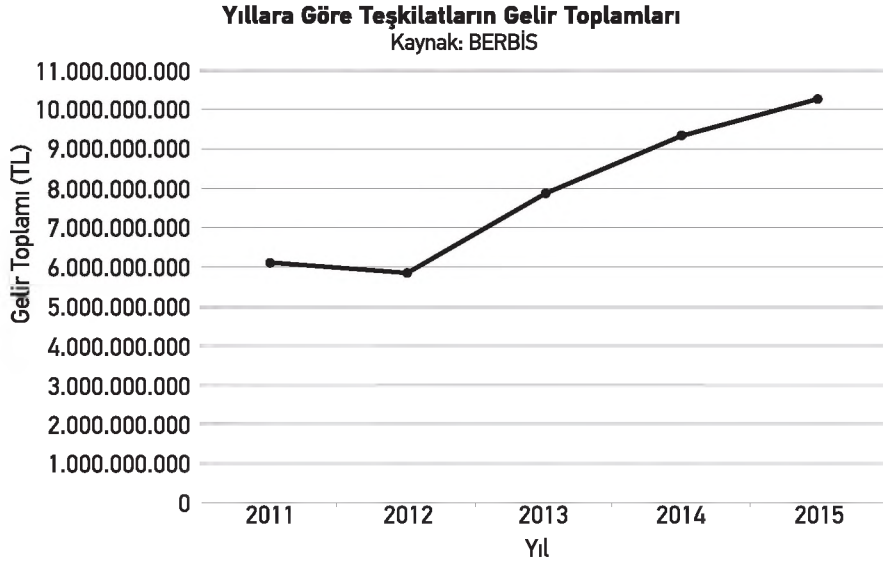
<sup>3</sup> Dernekler Dairesi Başkanlığı, “Yıllara Göre Faal Dernek Sayısı”, <https://www.dernekler.gov.tr/tr/AnasayfaLinkler/yillara-gore-faal-dernek.aspx>, Erişim Tarihi: 30 Aralık 2016

- *Derneğin, amacını gerçekleştirmek için ihtiyaç duyduğu geliri temin etmek amacıyla girdiği ticari faaliyetlerden elde edilen kazançlar,*
- *Diğer gelirler.*<sup>4</sup>Gösterilebilir.

Bununla birlikte 4721 sayılı Türk Medeni Kanununun 99'uncu maddesinin de dernek gelirlerinin, üye ödentisi, dernek faaliyetleri sonucunda veya dernek malvarlığından elde edilen gelirler ile bağış ve yardımlardan oluşacağı hükmüne yer verilmiştir.

Görüldüğü üzere dernekler amaçlarını gerçekleştirebilmek için birçok unsurdan gelir kaynağı yaratabilmektedirler. Dernekler kazanç sağlama amacı dışında kurulduklarından ticari nitelikli faaliyetlerini ise iktisadi işletmeleri aracılığıyla gerçekleştirmektedirler. Dolayısıyla söz konusu gelirlerin vergi mevzuatı karşısındaki durumu dönem kazanmaktadır. İlgili gelir toplamları Dernekler Dairesi Başkanlığı tarafından yandaki tabloda görüldüğü gibi yayımlanmış olup bu gelirler 2015 yılı itibarıyla 10.000.000.000 TL üzerindedir.

**Tablo 2:** Derneklere Ait Gelir Toplamları<sup>5</sup>



### 3- DERNEKLER ve DERNEKLERİN İKTİSADİ İŞLETMELERİ

#### 3.1- 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanununda Dernekler

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 2'nci maddesinde dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmeler kurumlar vergisi mükellefi olarak sayılırken dernekler bu kapsamda değerlendirilmemiştir. Derneklerin tüzel kişiliği haiz olmalarından dolayı gelir vergisi mükellefi olmaları da söz konusu değildir. Buna ilişkin detaylı açıklamalar 1 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nde yapılmış olup ilgili

<sup>4</sup> SSTD Tüzüğü, "Derneğin Gelir Kaynakları", Madde 34, <http://www.sstd.org.tr/?pnun=11&pt=DERNE%C4%9E%C4%B0N+GEL%C4%B0R+KAYNAKLARI>, Erişim Tarihi: 30 Aralık 2016

<sup>5</sup> Dernekler Dairesi Başkanlığı, "Derneklere Ait Gelir Toplamları", <https://www.dernekler.gov.tr/tr/AnasayfaLinkler/gelir-toplami.aspx>, Erişim Tarihi: 30 Aralık 2016

kanunda yalnızca derneğin iktisadi işletmelerine ilişkin açıklamalarda bulunulmuştur. Ancak mükellef olmasalar da 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 94'üncü maddesinin 1'inci fıkrasında; istihkak sahiplerinin gelir vergisine mahsuben tevkifat yapmaya mecbur olanlar arasında sayılmıştır. Bununla birlikte önceki bölümlerde açıklandığı üzere derneklerin gelir kaynakları arasında derneklerin mal varlığından elde edilen gelirler de bulunmaktadır. Örneğin derneğe ait gayrimenkuller kiraya verilerek derneğe kaynak oluşturmak mümkündür. Her ne kadar derneklerin kazanç sağlamama özelliğine aykırı olsa da bu noktada 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun geçici 2/a 6 maddesini göz önünde bulundurmamak yerinde olacaktır. İlgili madde de; *“Dernek veya vakıflarca elde edilen Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesinin (5) numaralı bendi ve geçici 67'nci maddesi kapsamında kesinti suretiyle vergilendirilmiş kazanç ve iratlar dolayısıyla iktisadi işletme oluşmuş sayılmaz.”* denilerek derneklerin 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 94/5-a<sup>7</sup> ve geçici 67.<sup>8</sup> maddeleri kapsamında iktisadi işletme olarak vergilendirilmesinin önüne geçilmiştir. Buna göre ilgili maddeler gereğince kesinti suretiyle vergilendirilmiş;

- *“Taşınmaz kira gelirlerinden,*
- *Menkul kıymet alım satım gelirlerinden,*
- *Menkul kıymetlerin elde tutulması ile iftasından elde edilen gelirlerden*

*ibaret olması halinde, elde edilen bu gelirler dolayısıyla, 1/1/2008 - 31/12/2015 tarihleri arasında dernek veya vakfa bağlı iktisadi işletme oluşmayacağından, bu süre zarfında anılan gelirler nedeniyle dernek veya vakıf adına kurumlar vergisi mükellefiyeti tesis edilmeyecektir. Söz konusu vergi kesintileri dernek veya vakıflar açısından nihai vergileme niteliğinde olacaktır.”*<sup>9</sup> açıklaması yapılmıştır.

### 3.2- İktisadi İşletme Oluşumu

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 2'nci maddesine göre dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmeler kurumlar vergisi mükellefi olarak sayılmıştır. Aynı madde de dernek ve vakıfların iktisadi işletmelerinin tanımı *“Dernek veya vakıflara ait veya bağlı olup faaliyetleri devamlı bulunan ve bu maddenin birinci<sup>10</sup> ve ikinci<sup>11</sup> fıkraları dışında kalan ticarî, sınaî ve ziraî işletmeler ile benzer nitelikteki yabancı işletmeler, dernek veya vakıfların iktisadî işletmeleridir. Bu Kanunun uygulanmasında sendikalar dernek; cemaatler ise vakıf sayılır.”* şeklinde yapılmıştır. Bununla birlikte ilgili maddenin son bendinde iktisadi işletmelerle ilgili özellikli hususlara değinerek dernek ve vakıfların sahip olduğu vergisel avantajlardan yararlanmalarının önüne geçilmiştir. Bu özellikli hususlara ilişkin açıklamalar adı geçen kanunun 2'nci maddesinin son bendinde yapılmış olup buna göre iktisadi işletmelerin; “ka-

<sup>6</sup> 1.1.2008-(6655 sayılı Kanunun 7'nci maddesiyle değişen ibare. Yürürlük; 01.01.2016) 31.12.2020 tarihleri arasında

<sup>7</sup> 70'inci maddede yazılı mal ve hakların kiralanması karşılığı yapılan ödemelerden yapılacak tevkifatın nasıl olacağı ve oranlarından bahseden bent

<sup>8</sup> Bazı menkul sermaye iradi ve diğer kazanç ve iratlarda tevkifatın nasıl olacağı ve oranlarından bahseden bent

<sup>9</sup> 3 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği

<sup>10</sup> 5520 sayılı KVK Md. 2/1; Sermaye şirketleri: 29/6/1956 tarihli ve 6762 sayılı Türk Ticaret Kanunu hükümlerine göre kurulmuş olan anonim, limited ve sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketler ile benzer nitelikteki yabancı kurumlar sermaye şirkettir. Bu Kanunun uygulanmasında, Sermaye Piyasası Kurulunun düzenleme ve denetimine tâbi fonlar ile bu fonlara benzer yabancı fonlar sermaye şirketi sayılır.

<sup>11</sup> 5520 sayılı KVK Md. 2/2; Kooperatifler: 24/4/1969 tarihli ve 1163 sayılı Kooperatifler Kanununa veya özel kanunlarına göre kurulan kooperatifler ile benzer nitelikteki yabancı kooperatifleri ifade eder.

zanç amacı gütmemeleri, faaliyetlerinin kanunla verilmiş görevler arasında bulunması, tüzel kişiliklerinin olmaması, bağımsız muhasebelerinin ve kendilerine ayrılmış sermayelerinin veya iş yerlerinin bulunmaması mükellefiyetlerini etkilemez. Mal veya hizmet bedelinin sadece maliyeti karşılayacak kadar olması, kâr edilmemesi veya kârın kuruluş amaçlarına tahsis edilmesi bunların iktisadî niteliğini değiştirmez.”

Madde hükümlerinden anlaşılacağı üzere iktisadi işletmenin belirlenmesinde dikkate alınması gereken açıklamalar yapılmış işletmelerin belirgin özelliklerine değinilmiştir. Dernek ve vakıflara ait iktisadi işletme tanımı yapılırken dernek veya vakfa ait veya bağlı olma, devamlılık ve ticari, sınai ve zirai mahiyette işletmeler olması bu işletmelerin altı çizilmesi gereken özellikleridir. Kanunda bu özelliklerden anlaşılması gerekenin ne olduğu yeterli açıklıkta olmayıp buna ilişkin detaylı açıklamalara 1 Seri Nolu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinde yer verilmiştir. Buna göre;

*“İktisadi işletmenin unsurları, ticari faaliyetin de 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, sınai veya zirai alanda devamlı olarak faaliyette bulunması gerekmektedir.*

*Devamlılık unsuru, bir hesap dönemi içinde aynı veya ayrı 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 veya iki veya üç yılda tek bir işlem yapılmış olsa dahi ticari faaliyetin varlığı kabul edilecektir.”<sup>12</sup>*

#### **4- DERNEK ve İKTİSADİ İŞLETMELERİ ARASINDAKİ BAĞIŞ ve KAR AKTARIMI**

##### **4.1- Derneklerin Bağış ve Yardım Toplayabilmesinin Yasal Dayanağı**

Çalışmamızın 2. bölümünde detaylı olarak açıklandığı üzere bağış ve yardımlar derneklerin gelir kaynakları arasında bulunmaktadır. Toplumumuzun karakteristik özelliği dikkate alındığında bağış ve yardımların sosyal ve ekonomik hayata etkisi önemli bir değer taşımaktadır. Derneklerin misyonuyla paralel olarak örtüşen bu etki kazanç sağlama amacına dönüştüğünde ise verginin konusuna gireceği açıktır. Bağış ve yardımların derneklerin iktisadi işletmelerine aktarılması halinde vergilemenin olup olmayacağı hususunu açıklamadan önce derneklerin bağış ve yardımları toplayabilmesinin yasal dayanağına değinmek gerekir. Buna ilişkin olarak belli kişi ve kuruluşların yardım toplayabilmesine ola-

<sup>12</sup> 1 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği



nak sağlayan, yardım toplamanın usul ve esaslarını düzenleyen 2860 sayılı Yardım Toplama Kanunu bulunmaktadır. İlgili Kanun'un 3'üncü maddesinde yardım toplayabilecek olanlar belirlenmiş ve buna göre; *"Kamu yararına uygun olarak, amaçlarını gerçekleştirmek, muhtaç kişilere yardım sağlamak ve kamu hizmetlerinden bir veya birkaçını gerçekleştirmek veya destek olmak üzere gerçek kişiler, dernekler, kurumlar, vakıflar, spor kulüpleri, gazete ve dergiler yardım toplayabilirler."* denilmiştir. Bununla birlikte İç İşleri Bakanlığı Hukuk Müşavirliğinin 2860 sayılı Yardım Toplama Kanununun ilgili maddesine atıfta bulunarak açıkladığı *"dernek gelirlerinin; üye ödentisi, dernek faaliyetleri sonucunda veya dernek mal varlığından elde edilen gelirler ile bağış ve yardımlardan oluştuğu"* görüşü bulunmaktadır. İlgili görüşte derneklerin internet siteleri üzerinden de üye aidatı ve bağış toplayabileceği gibi Yardım Toplama Kanunu kapsamında izin alarak yardım da toplayabileceği belirtilmiştir.<sup>13</sup>

#### **4.2- Dernek Adına Kabul Edilen Bağış ve Yardımların İktisadi İşletmelerine Aktarılması**

Dernekler, dernek tüzüklerinde belirttikleri kazanç paylaşma amacı dışında ve yasal amaçları doğrultusunda amaçlarını gerçekleştirebilmek üzere birtakım faaliyetlerde bulunabilir, yardım ve bağış yapabilir ve toplayabilirler. Söz konusu işlemleri yaparken kurumlar vergisi mükellefiyetinin oluşmaması için faaliyetlerin dernek tüzüğünde belirtilen amaca uygun olması esastır. Zira 5253 sayılı Dernekler Kanununun 30/a maddesinde de *"Dernekler tüzüklerinde gösterilen amaç ve bu amacı gerçekleştirmek üzere sürdürüleceği belirtilen çalışma konuları dışında faaliyette bulunamazlar."* hükmüne yer verilerek kamu yararını, kamu hizmetlerini ve muhtaç kişileri gözeten statünün dışında hareket etmesi engellenmiştir.

Amacına uygun bağış ve yardım toplayan dernekler söz konusu amacın sürdürülebilirliği için yurt, pansiyon, okul vb. iktisadi işletmeleri aracılığıyla piyasa ekonomisi içinde faaliyette bulunmaktadır. Dernekler kimi zaman amaçları doğrultusunda ve amaçlarını gerçekleştirebilmek için olduğu gerekçesiyle Kurumlar vergisi mükellefiyeti bulunan dernek iktisadi işletmelerine bağış ve yardımlarını aktarabilmektedir. Söz konusu durumun vergisel yükümlülüğünün nasıl olacağını anlatan İzmir Vergi Dairesinin aşağıdaki özelgesiyle açıklanması yerinde olacaktır:

Görüş talep eden mükellef: *"İlgide kayıtlı özelge talep formunda; derneğin amaçları doğrultusunda üyelerinden ve gönüllü bağışçılardan aynı ve nakdi bağış aldığı, öğrencilerin ihtiyaçlarını karşılamak maksadıyla yurt açıp işletilmek istediği, yurttaki kalan öğrencilerin ihtiyaçlarının karşılanması için derneğin adına alınan aynı ve nakdi bağış ve yardımların bir kısmının iktisadi işletmenize aktarılması durumunun kurumlar vergisi, katma değer vergisi ve Vergi Usul Kanunu yönünden değerlendirilmesinin talep edildiği anlaşılmıştır."*

Söz konusu talebe İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı ise çalışmamızın 2'nci bölümünde anlatılan dernekler ve dernek iktisadi işletmesinin oluşumuna ilişkin bilgiler verilerek;

*"Konu ile ilgili olarak derneğinizin tüzüğünün tetkikinde; "Amaç ve Hedefler Listesi" başlıklı 3'üncü maddesinin (e) bendinde; "İhtiyaç sahibi öğrencilere yurt içi ve yurt dışı her türlü eğitim ve öğrenim yardımı yapar. Ayrıca yurt, kütüphane, dersane, kurs, enstitü, ilmi araştırma ve geliştirme merkezleri, her kademedeki okullar açar ve bu tür müesseselere her türlü aynı ve nakdi yardımda bulunur."* hükmünün yer aldığı anlaşılmıştır.

<sup>13</sup> T.C. İç İşleri Bakanlığı Hukuk Müşavirliğinin 07.08.2007 Tarih ve B.05.0.HUK.0.00.00.02-647.03.01/10873 Sayılı Görüşü

*Bu hüküm ve açıklamalara göre, derneğimize yapılacak aynı ve nakdi bağış ve yardımlar nedeniyle kurumlar vergisi mükellefiyeti oluşmayacaktır.*

Öte yandan, derneğimize yapılan aynı ve nakdi bağış ve yardımların bir kısmının iktisadi işletme-nize aktarılması durumunda söz konusu bu tutarların, iktisadi işletmenizin kurum kazancına dahil edileceği tabiidir.<sup>14</sup>

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununa göre katma değer vergisi mükellefiyetinin oluşabil-mesi için ise Türkiye’de yapılan ticari, sınai, zirai ve serbest meslek faaliyeti kapsamında bir teslim ve hizmet olması gerektiğinden aynı özelgede 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 1/1<sup>15</sup> ve 20’nci<sup>16</sup> maddelerine atıfta bulunularak;

*“Buna göre, yurtta kalan öğrencilerin ihtiyaçlarının karşılanması için derneğiniz adına alınan aynı ve nakdi bağış ile yardımların bir kısmının derneğiniz bünyesinde oluşan iktisadi işletmeye bağış yo-luyla (kaynak) aktarılması, herhangi bir mal teslimi veya hizmet ifası karşılığını oluşturmadığından KDV’ye tabi tutulmayacaktır.”* açıklaması yapılmıştır. İlgili özelgeden de anlaşılacağı üzere dernek-ler kabul ettikleri bağış ve yardımlar nedeniyle, dernek amacının tüzüğünde belirtilmesi ve derneğin amacına uygun faaliyette bulunması şartıyla kurumlar vergisi mükellefiyeti oluşmayacaktır. Ancak bağış ve yardımların dernek iktisadi işletmesine aktarılması halinde söz konusu işletmelerin kurum-lar vergisi mükellefi olduğu göz önünde bulundurulduğunda, bağış aktarımı yoluyla elde ettiği geliri-nin iktisadi işletmenin karının bir unsuru olarak kurum kazançta eklenmesi gerekmektedir. Bununla birlikte iktisadi işletmeye bağış yoluyla aktarılan söz konusu gelir herhangi bir mal teslimi veya hiz-met ifasının karşılığını oluşturmadığından katma değer vergisi yükümlülüğü doğmamaktadır.

### **4.3- İktisadi İşletme Karlarının Derneğe Aktarılması**

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 94’üncü maddesinin 6/b-i bendinde;

“Tam mükellef kurumlar tarafından; tam mükellef gerçek kişilere, gelir ve kurumlar vergisi mü-kellefi olmayanlara ve bu vergilerden muaf olanlara dağıtılan, 75’inci maddenin ikinci fıkrasının (1),<sup>17</sup> (2)<sup>18</sup> ve (3)<sup>19</sup> numaralı bentlerinde yazılı kâr paylarından %15 oranında tevkifat yapılacağı, ayrıca pa-rantez içi hükümlerle kârın sermayeye eklenmesinin kâr dağıtımını sayılmayacağı belirtilmiştir. Dernekler ve derneklerin iktisadi işletmelerinin 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu 94’üncü maddede tevkifat yap-maya mecbur olanlar arasında sayıldığı göz önünde bulundurulduğunda iktisadi işletmelerin der-neklere yapmış olduğu kar aktarımından tevkifat yapılması gerektiği düşünülebilir. Ancak geçmişten günümüze söz konusu aktarımdan tevkifat yapıp yapılmayacağı tartışmalı olup özelgelerin hukuki mahiyeti dikkate alınarak en son tarihli özelgelerin dikkate alınması yerinde olacaktır.

<sup>14</sup> İzmir VDB 17/02/2016 Tarih ve B.07.1.GİB.4.35.16.01-125[6-2013/17]-85 Sayılı Özelgesi

<sup>15</sup> 3065 Sayılı KDVK Md. 1/1; Türkiye’de yapılan ticari, sınai, zirai ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetler kdv’ye tabidir.

<sup>16</sup> 3065 Sayılı KDVK Md. 20; 1. Teslim ve hizmet işlemlerinde matrah, bu işlemlerin karşılığını teşkil eden bedeldir.2. Bedel deyimi, mal teslim alan veya kendisine hizmet yapılan veyahut bunlar adına hareket edenlerden bu işlemler karşılığında her ne suretle olursa olsun alınan veya bunlarca borçlanılan para, mal ve diğer suretlerde sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaat, hizmet ve değerler toplamını ifade eder.

<sup>17</sup> 193 Sayılı GVK 75/1; Her nevi hisse senetlerinin kâr payları

<sup>18</sup> 193 Sayılı GVK 75/1; İştirak hisselerinden doğan kazançlar

<sup>19</sup> 193 Sayılı GVK 75/1; Kurumların idare Meclisi Başkan ve üyelerine verilen kar payları



“Kâr aktarımı yapılırken tevkifat yapılıp yapılmayacağı ile ilgili çeşitli görüşler mevcuttur. Kâr aktarımı ile ilgili vergi tevkifatı yapılacağını savunan görüşler bulunmakta. Bu görüşe göre, dernek ve vakıfların iktisadi işletmelerinden iktisadi işletmenin hukuki durumu ne olursa olsun (iktisadi işletme adı şirket mahiyetinde olsa dahi) dernek ve vakıflara aktarılan kâr payları üzerinden gelir vergisi tevkifatı yapılması gerekmektedir.”<sup>20</sup> Bu görüşün esas dayanağı 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 94’üncü maddesinin 6/b-i bendi olup derneğe aktarılan karın; ilgili maddede bahsi geçen 75/2 maddesindeki iştirak hisselerinden doğan kazanç olarak düşünülmesidir. Aksini iddia eden görüşe göre ise;

“Dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmelerin elde ettikleri kazançların iktisadi işletmeden dernek veya vakıf tüzel kişiliğine aktarılması işleminin nitelik itibarıyla bir kâr dağıtım işlemi olmadığı ve söz konusu kazançların dağıtılması halinde stopaja konu olacak kâr payları arasında sayılmamış olduğundan 94/6-b uyarınca kâr dağıtım stopajı yapılmasının olanaksız olduğu savunulmaktadır.”<sup>21</sup> Bu görüşü destekleyen eski tarihli mukteza bulunsa da son zamanlarda verilen özelgede, ve Gelir İdaresi Başkanlığının Derneklerin Vergilendirilmesi Rehberinde söz konusu kar aktarımından tevkifat yapılması gerektiği belirtilmiştir. Örneğin Maliye Bakanlığının eski tarihli bir muktezasında; “dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmelerin elde ettikleri kazançların vakıf ve derneklere aktarılması işlemi stopaja konu olacak kar payları arasında sayılmamış”<sup>22</sup> olduğu belirtilmiştir. Bununla birlikte yine eski tarihli bir Danıştay Kararında ise tam aksi yönde bir karar verilmiş olup söz konusu kar aktarımından tevkifat yapılması gerektiği belirtilmiştir. İlgili karara göre;

“Davacı iktisadi işletmenin vergi sonrası kazancını bağlı bulunduğu vakfa aktarması bir kar aktarımı olup bu aktarım, ..... Vakfı yönünden Kanunun 75. maddesinin 2. bendinde belirtilen iştirak kazancıdır. Bir kazancın iştirak kazancı sayılabilmesi için başka bir kurumun hisselerine sahip olunması zorunlu olmayıp, bağlı veya ait kuruluşun tamamına sahip olunması halinde de 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 eden kurum olması ya da gelir ve kurumlar vergisinden muaf olması da Kanunun 94. maddesinin 6/b-i bendine göre yapılacak tevkifatı etkilememektedir. Bu durumda davacı iktisadi işletmenin bağlı bulunduğu vakfa aktardığı kar payı alan yönünden iştirak kazancı olduğundan ve Kanuna göre tevkifata tabi tutulması gerektiğinden, aksi gerekçeyle tahakkukun kaldırılması yönünde verilen mahkeme kararında isabet bulunmamaktadır.”<sup>23</sup>

Gelir İdaresi Başkanlığının 2012 tarihli Dernekler Vergisi Rehberinde de yukardaki Danıştay kararına paralel açıklamalar yapılarak iktisadi işletme karlarının derneklere aktarılarak vergi dışı bırakılmasının önüne geçilmiştir:

“Bir kazancın iştirak kazancı sayılabilmesi için bir başka kurumun hisselerine sahip olunması zorunluluk teşkil etmez, bağlı veya ait kuruluşun tamamına sahip olunması halinde de bir iştirak kazancı elde edilmesi söz konusu olacaktır. Bu nedenle derneğe ait iktisadi işletmenin bağlı bulunduğu der-

<sup>20</sup> Aktaran Bekir Yıldırım, “Dernekler ile Dernek İktisadi İşletmelerinin Hukuki Durumu ve Vergisel Açılan Değerlendirilmesi”, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı 363, Kasım 2011, s.165

<sup>21</sup> Bekir Yıldırım, Agm, Kasım 2011

<sup>22</sup> M. Burçin Dikmen, “Dernek Ve Vakıfların İktisadi İşletmelerinden Dernek Ve Vakıflara Aktarılan Kar Payları Üzerinden Tevkifat Yapılmalı mıdır?”, Sayı 286, Haziran 2005 <http://www.vergidunyasi.com.tr/dergiler.php?id=3659>, 2 Ocak 2017

<sup>23</sup> M. Burçin Dikmen, Agm, Haziran 2005

neğe bağış adı altında da olsa aktardığı tutarlar kar payı niteliğinde olacaktır ve bu tutarlar üzerinden Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesinin birinci fıkrasının 6 numaralı bendinin (b-i) alt bendi uyarınca %15 gelir vergisi tevkifatı yapılması gerekecektir.”<sup>24</sup> şeklinde açıklanarak konu ilgili rehberde açıklığa kavuşturulmuştur. Bununla birlikte Ankara Vergi Dairesi Başkanlığının da 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 94’üncü maddesinin 6/b-i bendi uyarınca ilgili kar aktarımının iştirak kazancı olduğu bahsiyle tevkifat yapılması gerektiği yönünde görüşü bulunmaktadır.<sup>25</sup> Dolayısıyla ilgili görüş ve kararlar birlikte dikkate alındığında dernek iktisadi işletmelerinin karlarını derneklere bağış adı altında dahi olsa aktarmaları halinde tevkifat yapmak zorundadırlar.

## 5- SONUÇ

Sonuç olarak 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun “Mükellefiyet” başlıklı 2’nci maddesi gereğince dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmeler kurumlar vergisi mükellefi sayılmasına rağmen dernek ve vakıflar mükellef sayılmamıştır. Derneklerin tüzel kişi olduğu göz önünde bulundurulduğunda ise gelir vergisi mükellefi olmayacağı açıktır. Bununla birlikte dernekler her ne kadar gelir ve kurumlar vergisi mükellefi olmasa da verginin konusuna giren birtakım faaliyetlerden derneğe gelir sağlayabilmektedirler. Dernekler kazanç sağlama amacı dışında kurulsalar da bu tür faaliyetler genellikle kurumlar vergisi mükellefiyeti gerektiren işlemler olabilmektedir. Bu işlemleri çoğu zaman iktisadi işletmeleri aracılığıyla yaparken faaliyetlerin kesinti suretiyle vergilendirilmiş münhasıran taşınmaz kira gelirlerinden, menkul kıymet alım satım gelirlerinden, menkul kıymetlerin elde tutulması ile itfasından elde edilen gelirlerden oluşması halinde kesinti nihai vergileme olup iktisadi işletme oluşmuş sayılmayacaktır. Dolayısıyla bu işlemler sebebiyle kurumlar vergisi mükellefiyeti de tesis edilmeyecektir.

Dernek iktisadi işletmeleri ise 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununda doğrudan mükellef olarak sayıldığından verginin konusuna giren tüm işlemlerini kurum kazancına dâhil edecektir. İktisadi işletme oluşumuna ilişkin bilgiler çalışmamızın 3.2. bölümünde detaylı olarak açıklanmış olup önemli özellikleri, derneğe bağlı veya ait olması, devamlılık ve ticari, sınai ve zirai nitelikli faaliyetlerde bulunmasıdır.

İki ayrı tüzel kişilik olan bu kuruluşlar bağış ve yardımlar ile karlarını birbirine aktarmaları durumunda vergi avantajı olan dernekler stopaj yoluyla, dernek iktisadi işletmesi ise kurum kazancı dolayısıyla vergilendirilmektedir. Dernekler, dernek adına kabul edilen bağış ve yardımları iktisadi işletmesine aktarması halinde söz konusu gelir iktisadi işletmenin kurum kazancına dâhil edilecek olup herhangi bir mal teslimi ve hizmet ifası söz konusu olmadığından katma değer vergisi yükümlülüğü doğmayacaktır. İktisadi işletmeler ise elde ettikleri karların tamamını veya bir kısmını derneğe aktarması halinde ise 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 94’üncü maddesinin 6/b-i bendi gereğince ve aktarılan karın 75/2’nci maddesindeki iştirak kazancından olması sebebiyle söz konusu dağıtılabilir kar tevkifata tabi olup dernek iktisadi işletmeleri tevkifat yapmaya mecburdurlar. Her ne kadar konu geçmişten günümüze tartışmalı olsa da birbiriyle örtüşen son dönem özelgesi, Gelir İdaresi Başkanlığı Rehberi ve Danıştay kararıyla tartışma uygulama birliğini sağlamaya yönelik bir netlik kazanmıştır.

<sup>24</sup> GİB, Derneklerin Vergilendirilmesi Rehberi, Mayıs 2012, [http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/beyannamerehberi/DERN\\_VER\\_REHBER\\_2012.pdf](http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/beyannamerehberi/DERN_VER_REHBER_2012.pdf), Erişim Tarihi: 2 Ocak 2017

<sup>25</sup> Ankara VDB, 25/03/2010 Tarih ve B.07.1.GİB.4.06.16.01-2010-GVK-94-24-238 Sayılı Özelgesi

## KAYNAKÇA

- 07.08.2007 Tarih ve B.05.0.HUK.0.00.00.02-647.03.01/10873 Sayılı T.C. İç İşleri Bakanlığı Hukuk Müşavirliğinin Görüşü.
- 1 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği.
- 17/02/2016 Tarih ve B.07.1.GİB.4.35.16.01-125[6-2013/17]-85 Sayılı İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı Özelgesi.
- 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu.
- 25/03/2010 Tarih ve B.07.1.GİB.4.06.16.01-2010-GVK-94-24-238 Sayılı Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı Özelgesi.
- 2860 sayılı Yardım Kanunu.
- 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu.
- 4721 sayılı Türk Medeni Kanunu.
- 5253 sayılı Dernekler Kanunu.
- 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu.
- Aktaran, YILDIRIM, B. (2011). “Dernekler ile Dernek İktisadi İşletmelerinin Hukuki Durumu ve Vergisel Açından Değerlendirilmesi”, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı 363, Kasım 2011.
- Dernekler Dairesi Başkanlığı. “Derneklere Ait Gelir Toplamları”, <https://www.dernekler.gov.tr/tr/AnasayfaLinkler/gelir-toplami.aspx>, Erişim Tarihi: 30 Aralık 2016.
- Dernekler Dairesi Başkanlığı. “Yıllara Göre Faal Dernek Sayısı”, <https://www.dernekler.gov.tr/tr/AnasayfaLinkler/yillara-gore-faal-dernek.aspx>, Erişim Tarihi: 30 Aralık 2016.
- DİKMEN, M. B. (2005). “Dernek Ve Vakıfların İktisadi İşletmelerinden Dernek Ve Vakıflara Aktarılan Kar Payları Üzerinden Tevkifat Yapılmalı mıdır?”, Sayı 286, Haziran 2005.
- GİB, (2012). Derneklerin Vergilendirilmesi Rehberi, [http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/beyannamerehberi/DERN\\_VER\\_REHBER\\_2012.pdf](http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/beyannamerehberi/DERN_VER_REHBER_2012.pdf), Erişim Tarihi: 2 Ocak 2017.
- Misyonumuz, Türkiye Kızılay Derneği, <http://www.kizilay.org.tr/Kurumsal>, Erişim Tarihi: 11 Aralık 2016.
- SSTD Tüzüğü. “Derneğin Gelir Kaynakları”, <http://www.sstd.org.tr/?pnun=11&pt=DERNE%C4%9E%C4%B0N+GEL%C4%B0R+KAYNAKLARI>, Erişim Tarihi: 30 Aralık 2016.
- Türkiye Yeşilay Cemiyeti. “Misyonumuz”, <http://www.yesilay.org.tr/tr/kurumsal/vizyon-misyon>, Erişim Tarihi: 11 Aralık 2016.