

# ÖZELGELER İŞİĞİNDA ve KURUMLAR VERGİSİ BOYUTU ile DERNEK veya VAKIFLARA AİT İKTİSADİ İŞLETMELER

ISSUE OF COMMERCIAL ENTERPRISES BELONGING TO ASSOCIATIONS  
AND FOUNDATIONS REGARDING CORPORATE TAX AND RULINGS



**Neslihan İÇTEN İNCE\***

## ÖZ

Dernekler, kazanç paylaşma amacı dışında, kanunlarla yasaklanmamış belirli ve ortak sosyal bir amacı gerçekleştirmek üzere şahıs topluluğu şeklinde, vakıflar ise gerçek veya tüzel kişilerce bir malın belli bir amaca tahsis edilmek üzere mal topluluğu şeklinde kurulmaktadır.

KVK'nın 1. maddesinde kazançları bu kanuna göre kurumlar vergisine tabi tutulacak mükellef gruplarına yer verilmiştir. Söz konusu maddenin birinci fıkrasının (ç) bendine göre, dernek veya vakıflar tüzel kişiliği itibarıyla kurumlar vergisinin konusu dışında olup, dernek veya vakıfların 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 oluşacak iktisadi işletmeler nezdinde kurumlar vergisi mükellefiyeti tesis edilmesi gerekecektir.

**Anahtar Kelimeler:** İktisadi İşletme, Dernek, Vakıf, Vergilendirme.

## ABSTRACT

Associations are formed in the form of a personal community to realize a specific and common social purpose that is not prohibited by law except for the purpose of sharing profits, and foundations are formed in the form of a commodity community to allocate a certain purpose to a real or legal entity.

The 1<sup>st</sup> article of Corporate Tax Law states the taxpayers whose earnings will be subject to corporation tax. According to the (ç) clause in the first sub-article of the cited article, corporate tax liability will be established for the commercial enterprises which are not subject to the corporation tax because of the legal entity of associations and foundations, but for the activities related to the sales, production of goods or services in return for price in continuous commercial, industrial or agricultural characteristics

**Keywords:** Economic business, association, foundation, taxation

\* Vergi Müfettişi

M.G.T.: 03.03.2017 / M.K.T.: 25.04.2017

## 1- GİRİŞ

5253 sayılı Dernekler Kanununa<sup>1</sup> 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 topluluklarını ifade etmektedir.”* Kanun’da yer alan tanımdan da görüleceği üzere, bir teşekkülün dernek olabilmesi için kazanç paylaşma amacı dışında kurulmuş olması gerektirir. Dernekler, kuruluş bildirisini ve eklerini merkezlerinin bulunduğu mahallin en büyük mülki Amirliğine vermeleriyle tüzel kişilik kazanırlar. Derneklerin tüzel kişilikleri seçilmiş organlar tarafından yönetilir ve temsil edilirler.

Dernekler, Dernekler Kanunu’na göre kurulmaktadır. Bazı dernekler ise özel kanunla kurulabilmektedir. Ne şekilde kurulursa kurulsun derneklere ait veya bağlı aşağıda nitelikleri açıklanan iktisadi işletmeler, Kurumlar Vergisi Kanununda kurumlar vergisinden muaf tutulmadığı sürece kurumlar vergisinin mükellefidir.

4721 sayılı Türk Medeni Kanununun<sup>2</sup> 101. maddesine göre vakıf; *“gerçek veya tüzel kişilerin yeterli mal ve hakları belirli ve sürekli bir amaca özgülemeleriyle (tahsis etmeleriyle) oluşan tüzel kişiliğe sahip mal topluluklarıdır.”* Söz konusu tanıma göre, vakfedenin bir nevi hibe edilen bir takım mal ve hakları belirli bir veya birden çok amaca tahsis etmesi gerekmektedir.

Vakıflardaki temel özellik bir malın kamu hizmetine tahsis edilmesidir. Mal varlığının bütünü veya gerçekleşmemiş ya da gerçekleşeceği anlaşılan her türlü geliri veya ekonomik değeri olan haklar vakfedilebilir. Aynı Kanun’un 102. maddesine göre vakıf kurma iradesi, resmi senetle veya ölüme bağlı tasarrufla açıklanır ve vakıf yerleşim yeri mahkemesi nezdinde tutulan sicile tescil ile tüzel kişilik kazanır.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun<sup>3</sup> “Verginin Konusu” başlıklı 1. maddesine göre dernek veya vakıflar tüzel kişiliği itibariyle kurumlar vergisi mükellefleri arasında sayılmazken, aynı maddenin (ç) bendi ile dernek veya vakıflara ait iktisadi işletmeler kurumlar vergisi mükellefiyeti kapsamına alınmışlardır. Bu doğrultuda dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmelerin gelir vergisinin konusuna giren gelir unsurları<sup>4</sup> kurum kazancı sayılıp kurumlar vergisine tabi tutulacaktır.

Derneklere veya vakıflara ait veya bağlı olup faaliyetleri devamlı bulunan sermaye şirketleri ile kooperatifler dışında kalan ticari, sınai ve zirai işletmeler ile benzer nitelikteki yabancı işletmeler, dernek veya vakıfların iktisadî işletmeleridir. Kurumlar Vergisi Kanunu’nun uygulanmasında sendikalar dernek; cemaatler ise vakıf sayılmaktadır. Aynı şekilde vergi uygulamaları bakımından dernek olarak kabul edilen odalar, borsalar, meslek örgütleri ve bunların üst kuruluşları ile siyasi partiler, kurumlar vergisi mükellefiyeti kapsamında olmayıp söz konusu kuruluşların iktisadi işletmelerinin bulunması durumunda her hal ve takdirde kurumlar vergisine tabi olacaklardır.

Bu çalışmada, kurumlar vergisi boyutu ile dernek veya vakıflara ait iktisadi işletmeler kavram olarak ve temel özellikleri açısından açıklanacak ve konu ile ilgili özelgeler sunulacaktır.

<sup>1</sup> 23.11.2004 tarih ve 25649 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

<sup>2</sup> 08.12.2001 tarih ve 24607 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

<sup>3</sup> 21.06.2006 tarih ve 26205 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

<sup>4</sup> GVK’nın 2. maddesinde gelir vergisine konu olan kazanç ve iratlar; ticarî kazançlar, zirai kazançlar, ücretler, serbest meslek kazançları, gayrimenkul sermaye iratları, menkul sermaye iratları ve diğer kazanç ve iratlar şeklinde sayılmıştır.

## **2- KURUMLAR VERGİSİ KANUNU AÇISINDAN MÜKELLEFİYET, İKTİSADİ İŞLETMELERİN ÖZELLİKLERİ ve DİĞER HUSUSLAR**

### **2.1- Dernek veya Vakıflara Ait İktisadi İşletmelerin Kurumlar Vergisi Açısından Mükellefiyeti**

Dernekler Kanunu'nda yer alan dernek tanımından da görüleceği üzere, bir teşekkülün dernek olabilmesi için kazanç paylaşma amacı dışında kurulmuş olması gerekmektedir. Ancak, dernekler kazanç sağlama ve iktisadi amaçlarla kurulmasa da iktisadi işletmeleri aracılığıyla çeşitli faaliyetlerde bulunabilmektedirler. Diğer taraftan, 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.

Vakıflar mal tahsisi suretiyle resmi senetlerinde belirtilen amaçlarını toplum yararına gerçekleştirmek üzere kurulan hayır kuruluşlarıdır. Bu doğrultuda vakıflar hiçbir bedel almadan topluma ücretsiz hizmet verebilirler. Diğer bir ifade ile tedavül ekonomisine katılmazlar. Bu gibi durumlarda vakfa ait bir iktisadi işletme olduğundan söz edilemez. Ancak bu hizmetlerden başış ya da başka bir ad altında çok az da olsa bir bedel alınması durumunda bu faaliyetlerin, iktisadi işletme olarak kabul edilmesi gerekmektedir.<sup>5</sup> Bu noktada ise dernek veya vakıflara ait iktisadi işletmelerin mükellefiyeti ve vergilendirilmesi önem arz etmektedir.

KVK'nın "Mükellefler" başlıklı 2. maddesinin beşinci fıkrasında, 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 vakıfların iktisadi işletmeleri olarak tanımlanmış ve kurumlar vergisi mükellefleri arasında sayılmıştır. Bu durumda, dernek veya vakıflara ait veya bağlı olup faaliyetleri devamlı bulunan, sınai ve zirai işletmeler ile benzeri nitelikteki yabancı işletmeler kurumlar vergisi mükellefidirler.

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.

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

### **2.2- Dernek veya Vakıflara Ait İktisadi İşletmelerin (Varlığı İçin Gerekli Koşullar) Temel Özellikleri**

Ticari işletme, esnaf faaliyeti için öngörülen sınırı aşan düzeyde gelir sağlamayı hedef tutan, devamlı ve bağımsız şekilde icra edilen faaliyetlerin yürütüldüğü işletmelerdir. İktisadi işletmenin belirlenmesinde KVK'nın 2/5. maddesinde belirlenen koşullar dikkate alınacak olup işletmelerin belirgin özellikleri bağlılık, devamlılık ve faaliyetin ticari, sınai veya zirai bir mahiyet arz etmesidir. Diğer bir anlatımla iktisadi 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

<sup>5</sup> Cemali Özkan, Tüm Yönleriyle, Dernek ve Vakıflar, Vergilendirilmesi, Muhasebesi, Hukuku ve Mevzuatı, Ankara, Yaklaşım Yayınları, 2000, s.93-94.

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. Buna göre, dernek veya vakıflara ait bir iktisadi işletmenin varlığından söz edilebilmesi için iktisadi işletmelerin temel özellikleri aşağıda başlıklar halinde ele alınmıştır.

**a) Bağlılık:** İktisadi işletmenin dernek veya vakfa ait veya bağlı olması gerekmektedir. Ait olma, sermaye bakımından; bağlı olma ise idari bakımdan bağlılığı ifade eder. Bir iktisadi işletmenin dernek veya vakfa ait olduğunun söylenebilmesi için o işletmenin sermayesinin (malvarlığının) dernek veya vakıf tarafından tahsis edilmesi gerekmektedir.

**b) Devamlılık:** 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, iş yeri 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.

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 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 dernek tarafından (daha önce herhangi bir şekilde basım ve dağıtım yapılmamış) bir kitabın telif ve yayın hakkının satılması halinde iktisadi işletmeden söz edilemeyecektir.
- 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. 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.

**c) Ticari Organizasyon:** 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.

Konu ile ilgili olarak Ankara ve İstanbul Vergi Dairesi Başkanlıkları verdikleri özeldede aşağıdaki şekilde görüş bildirmişlerdir: -“... derneğe aynı olarak alınan bağışların (küçük çaplı çeyiz eşyaları, evde yapılan yiyecekler v.b.) zaman zaman düzenlenen kermesle satılmasının iktisadi işletme oluşturup oluşturmayacağı hk.”<sup>6</sup>

“... Dernek tarafından organize edilecek kermesin bir defaya mahsus olmak üzere gerçekleştirilmesi halinde, bu faaliyet nedeniyle derneğe bağlı bir iktisadi işletme oluşmayacaktır. Yapılan işlemlerin ticari mahiyet arz etmemesi durumunda, devamlı bir ekonomik faaliyet söz konusu olmayacaktır. Ancak, bu faaliyetin yılda birden fazla veya her yıl bir defa olmakla beraber müteakip yıllarda ya da birkaç yıl arayla periyodik olarak tekrar ettirilmesi veyahut ticari bir organizasyon çerçevesinde gerçekleştirilmesi halinde, söz konusu faaliyet dolayısıyla derneğe bağlı bir iktisadi işletme oluşacağından bu iktisadi işletme nezdinde kurumlar vergisi mükellefiyetinin tesis edileceği tabiidir.”

“Buna göre, söz konusu kermesin ticari organizasyon çerçevesinde yapılması, yılda birden fazla tekrar edilmesi veya her yıl bir defa olmakla beraber müteakip yıllarda ya da birkaç yıl arayla yapılmasına karşılık periyodik olarak tekrar edilmesi durumunda, bu faaliyetin devamlı olduğunun kabulü gerektiğinden oluşacak söz konusu derneğe bağlı iktisadi işletmenin VUK’un 177/5. maddesi gereğince I. sınıfa tabi tüccar olarak bilanço esasına göre defter tutması gerekmektedir.”

- “Vakfa ait gayrimenkulün inşaat firmasına verilip yeni gayrimenkul elde edilmesi ve hasılat paylaşımı olarak satışının yapılması durumunun vergisel boyutu hk.”<sup>7</sup>

“... Vakfınızın ilim tahsili yapan öğrencilere yurt ve burs imkanları sunmak, ilmin yayılması ve gelişmesi faaliyeti dolayısıyla eğitim faaliyetlerini yapmak üzere bağış olarak elde ettiği gayrimenkulün yeniden inşası halinde yüklenici firmaya satılması ve hasılat paylaşımı sözleşmesi ile oluşacak safhalarda elde edeceğiniz gelirlerin Tebliğde belirtilen esaslar dahilinde Vakfınızın amaçları doğrultusunda harcanması durumunda ticari amaç taşımaması, Vakfınız bünyesinde inşaat faaliyeti amacıyla bir organizasyon oluşturulmaması ve devamlılık unsuru olmaması nedeniyle Vakfınıza bağlı iktisadi bir işletmeden bahsedilmeyeceğinden elde edilecek kazanç vergilendirilmeyecektir.”

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 bahsedilmeyecektir. Faaliyetin dönemsel veya mevsimlik olması (havuz ve plaj işletmeciliği gibi), işin niteliği nedeniyle faaliyetin devamlılığına engel teşkil etmemektedir. Örneğin havuz ve plaj işletmeciliği işinde dönemsel olmasına rağmen devamlılık unsuru oluşmakta ve dernek ve vakfa bağlı iktisadi işletme olarak mükellefiyet tesis edilmesi gerekmektedir.

<sup>6</sup> Ankara Vergi Dairesi Başkanlığının 18.01.2012 tarih ve 2011/14001-03-99 sayılı özeldesi.

<sup>7</sup> İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığının 02.09.2013 tarih ve 1413 sayılı özeldesi.

**d) İşletme Özelliği:** Bütün bu koşulları taşıyan dernek veya vakıf iktisadi işletmelerinin sermaye şirketi veya kooperatif şeklinde kurulmamları da şarttır. Aksi halde, dernek veya vakfa ait iktisadi işletme olarak değil, sermaye şirketi ya da kooperatif olarak müstakilen vergiye tabi tutulurlar.

Söz konusu işletmeler ticari, sınai veya zirai bir işletme niteliğinde olmalıdır. 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 ve vergileme söz konusu olmayacaktır. 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.

### **2.3- Dernek veya Vakıflara Ait İktisadi İşletmelerin Vergilendirilmesine Engel Olmayan Hususlar**

KVK'nın 2/6. maddesinde; dernek veya vakıflara 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 hükme bağlanmıştır.

Buna göre, yukarıda yer verilen ve iktisadi işletme sayılmak için gerekli koşulları taşıyan dernek veya vakıfların iktisadi işletmeleri;

- Kazanç gayesi güdüp gütmediklerine,
- 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.

1 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin<sup>9</sup> "Dernek veya vakıflara ait iktisadi işletmeler" başlıklı 2.4. bölümünde iktisadi 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 gerektiği, aksi halde diğer unsurlar var olsa dahi bir iktisadi işletmenin varlığından söz edilemeyeceği

<sup>9</sup> 03.04.2007 tarih ve 26482 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.



ifade edilmiştir. 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 durumlarının da dernek veya vakıflara ait iktisadi işletme olduğu kabul edilecektir.

#### **2.4- Yabancı Dernek veya Vakıflara Ait İktisadi İşletmeler**

Yabancı dernek veya vakıflara ait olup da sermaye şirketleri ve kooperatifler haricinde kalan iktisadi işletmelerin vergilendirilmesinde de yukarıda yapılan açıklamalar geçerli olacaktır. Yabancı bir dernek veya vakfın Türkiye’de vergilendirmeye tabi tutulabilmesi için dernek veya vakfa ait iktisadi bir işletmenin varlığı şarttır. Ayrıca yabancı dernek veya vakfa ait iktisadi işletmenin Türkiye’de dar mükellefiyet esasında kurumlar vergisine tabi tutulabilmesi için, iktisadi işletmenin dernek veya vakfa ait veya bağlı olması gerekmektedir. Bunun neticesinde, iktisadi işletmelerin hiyerarşik olarak bağlı bulunduğu bir tüzel kişilik olarak dernek veya vakıf varlığının bulunması gereklidir.

Şahıs veya mal topluluklarının yabancı ülke mevzuatlarında dernek veya vakıf nitelikleri her zaman açık bir şekilde belli olmayabilir. Bu durumda dernek veya vakıf adı altında olmayıp, başka adlar altında Türkiye’de faaliyet gösteren yabancı kişi ve mal topluluklarına ait iktisadi işletmelerin hukuki yapıları itibarıyla dernek veya vakfa ait veya bağlı olup olmadığının tespitinin bunların kuruluşlarına dayanak teşkil eden hukuki metinlere göre yapılması gerekmektedir.

#### **2.5- Dernek veya Vakıflara Ait İktisadi İşletmelerin Yükümlülükleri**

Dernek veya vakıflara bağlı iktisadi işletmeler diğer işletmeler gibi mükellefiyet tesis ettirme, defter tutma, beyanname verme, belge düzenine uyma (fatura, gider pusulası, ödeme kaydedici cihaz fişi vb.) ile Vergi Usul Kanunu’nda belirtilen tüm vergisel yükümlülüklerini yerine getirmek zorundadır.

VUK’un 172. maddesi uyarınca dernek veya vakıflara ait iktisadi işletmelerin mezkur Kanunun esaslarına göre defter tutma zorunluluğu bulunmakta ve defter tutma bakımından tüccarların tabi oldukları hükümlere uymaları icap etmektedir. Aynı Kanun’un 176. maddesinde tüccarlar defter tutma bakımından iki sınıfa ayrılmış olup, I. sınıf tüccarların bilanço esasına göre, II. sınıf tüccarların ise işletme hesabı esasına göre defter tutmaları gerekmektedir. Bununla birlikte, Kanun’un 177. maddesinde, her türlü ticaret şirketleri ile kurumlar vergisine tâbi olan diğer tüzel kişilerin I. sınıfa dâhil oldukları hüküm altına alınmıştır.

Bu çerçevede, dernek veya vakıflara ait iktisadi işletmelerin kazançları kurumlar vergisine tabi olduğundan, kurumlar vergisi mükellefiyeti bulunan iktisadi işletmelerin, bilanço esasında tutulan ve Kanun’un 183. maddesinde tanımlanan yevmiye defterini, 184. maddesinde tanımlanan defterikebiri, 185. maddesinde tanımlanan envanter defterini ve ayrıca faaliyetleri gereği tutulması gereken diğer defterleri tutmaları ve tasdiğe tabi olanları aynı Kanun hükümlerine göre tasdik ettirmeleri gerekmektedir. Bununla birlikte, dernek veya vakıf iktisadi işletmelerinden, bunların işleri icabı bilanço esasına göre defter tutmalarına imkan veya lüzum görülmeyenlerin, işletme esasına göre defter tutmalarına Maliye Bakanlığınca müsaade edilebilir.

Ayrıca, muhasebe kayıtlarının, VUK’un kayıt nizamına ilişkin hükümleri ile Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğlerine uygun olması ve dernek veya vakıf merkezinin muhasebe kayıtları ile iktisadi işletmenin muhasebe kayıtlarının birbiriyle karışmasını önleyecek şekilde ayrı ayrı izlenmesi ve aynı Kanun’un belge düzeni ile ilgili hükümlerine riayet edilmesi gerekmektedir.

Diğer taraftan, dernek veya vakıflara ait iktisadi işletmeler, elde ettikleri kurum kazançları üzerinden vermeye yükümlü oldukları vergi beyannamelerini (kurumlar vergisi, KDV, gelir stopaj vb.) ilgili vergilerin kendi kanunlarında düzenlenen sürelerde, bağlı buldukları vergi dairesine vermek ve tahakkuk eden vergileri vadesinde ödemekle mükelleftirler.

## **2.6- Dernek veya Vakıflara Ait İktisadi İşletmelerin Bağımsız ve Farklı Faaliyette Bulunma Durumu**

1 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin “Beyannamenin verilmesi,” başlıklı 14.1. bölümünde belirtildiği üzere, her mükellef vergiye tabi kazancının tamamı için bir beyanname verecektir. Mükelleflerin şubeleri, ajanlıkları, alım-satım büro ve mağazaları, imalathaneleri veyahut kendilerine doğrudan doğruya bağlı sair işyerleri için bağımsız muhasebeleri ve ayrılmış sermayeleri olsa dahi ayrı beyanname verilmesi söz konusu olmayacaktır.

Ancak, tüzel kişiliği bulunmayan iktisadi kamu kuruluşları ile dernek veya vakıflara ait tüzel kişiliği bulunmayan iktisadi işletmelerin her biri için bunların bağlı oldukları kamu tüzel kişileri ile dernek veya vakıflar tarafından ayrı beyanname verilmesi gerekecektir. Bu nedenle, söz konusu kuruluşlara ait iktisadi işletmelerin her biri için ayrı kurumlar vergisi mükellefiyeti tesis ettirilecektir.

Diğer taraftan 6 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği<sup>9</sup> ile 1 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin “14.1. Beyannamenin verilmesi” başlıklı bölümün üç, dört, beş ve altıncı paragrafları aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

**(6 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin 12. maddesiyle değişen paragraflar)** İktisadi işletmelerin ortak yönetimi veya sermayesi olsa dahi faaliyetlerinin bağımsız ve farklı olması halinde ayrı ayrı mükellefiyet tesis ettirilmesi gerekmektedir. Aynı faaliyet alanında farklı işyerlerinde faaliyette bulunulması halinde ise tek mükellefiyet tesis ettirilmesi mümkündür. Ancak, farklı yönetim, sermaye ya da organizasyonu olan işletmelerin ayrı ayrı iktisadi işletme kabul edileceği tabiidir.

Örneğin; bir derneğe bağlı maden suyu işletmesi ile birlikte, özel poliklinik işletmesinin bulunması halinde bunların sermaye veya yönetiminin ayrı olup olmadığına bakılmaksızın, her biri için ayrı ayrı kurumlar vergisi mükellefiyeti tesis ettirilmesi gerekmektedir.

Diğer yandan, bir vakfa ait farklı illerde özel okul işletmelerinin bulunması halinde tüm okullar için tek bir iktisadi işletme üzerinden kurumlar vergisi mükellefiyeti tesis edilebilecektir.

Aynı faaliyet alanında farklı işyerlerinde faaliyette bulunulması nedeniyle her bir işyerinin ayrı bir iktisadi işletme kabul edilerek tesis edilen mükellefiyet kayıtları, talep edilmesi halinde 01/01/2012 tarihinden itibaren terkin edilecek ve tek mükellefiyet kaydı açılacaktır.

Konu ile ilgili olarak İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı verdiği özelgede aşağıdaki şekilde görüş bildirmiştir: “... Vakfınıza ait dört iktisadi işletmenin olduğu ve bu iktisadi işletmelerin İstanbul’da “... İktisadi İşletmesi” ünvanı ile İstanbul Ticaret Siciline, Tekirdağ’da “... İktisadi İşletmesi” ünvanı ile Tekirdağ Ticaret Siciline, “... İktisadi İşletmesi” ünvanı ile Malkara Ticaret Siciline ve “... Merkezi İktisadi İşletmesi” ünvanı ile de Çerkezköy Ticaret Siciline kayıtlı olduğu belirtilmiş olup, bu iktisadi işletmelerin şube oluşumuna gitmeksizin, kar ve zarar konsolidasyonu ile tek kurumlar vergisi beyannamesi ve tek kurum geçici beyannamesi verip veremeyeceği hk.<sup>10</sup>

<sup>9</sup> 05.05.2012 tarih ve 28282 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

<sup>10</sup> İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığının 11.06.2015 tarih ve 60325 sayılı özelgesi.



“... diyaliz merkezi olarak faaliyet gösteren üç iktisadi işletmeniz; “... İşletmesi”, “... İktisadi İşletmesi” ve “... İktisadi İşletmesi” için tek bir iktisadi işletme üzerinden kurumlar vergisi mükellefiyeti tesis ettirilmesi, kâr ve zarar konsolidasyonu ile bu iktisadi işletmenin kazancının, ilgili oldukları dönem itibarıyla tek bir kurumlar vergisi beyannamesiyle ve tek geçici vergi beyannamesiyle beyan edilmesi mümkündür. Ancak, farklı yönetim, sermaye ya da organizasyonu olan iktisadi işletmeler ayrı ayrı iktisadi işletme kabul edileceğinden “... Hastanesi ve ... İktisadi İşletmesi” için ayrı bir kurumlar vergisi mükellefiyeti tesis edileceği tabiidir.”

Buna göre, dernek veya vakıfların devamlılık arz eden ticari, sinai veya zirai nitelikte diğer bir ifadeyle farklı organizasyona bağlı olarak piyasa ekonomisi içerisinde bedel karşılığı mal alım-satımı, imalatı ya da hizmet ifası gibi faaliyetleri birden fazla bulunabilir. Örneğin, bir vakfa bağlı otelcilik ve lokal işletmeciliği ile taşımacılık işinin tek bir iktisadi işletme çatısı altında birlikte yapılması mümkün değildir. 6 seri numaralı Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin **“İktisadi işletmelerin ortak yönetimi veya sermayesi olsa dahi faaliyetlerinin bağımsız ve farklı olması halinde ayrı ayrı mükellefiyet tesis ettirilmesi gerekmektedir.”** hükmü doğrultusunda, tek bir iktisadi işletme çatısı altında yürütülen faaliyetlerin (otelcilik ve lokal işletmeciliği ile taşımacılık işinin) gelir ve giderlerinin birbirinden ayrılması, her bir faaliyet kolunun ayrı ayrı iktisadi işletme kabul edilerek, her biri için ayrı kurumlar vergisi mükellefiyeti tesis edilmesi ve ayrı beyannameler verilmesi gerekmektedir.

“... Dernekler Kanunu'nun 2. maddesi ile ... Derneği Tüzüğü'nün 50. maddesi uyarınca tüzel kişiliği bulunmayan şubelerinizin müstakil vergi mükellefi olup ayrı vergi numarası almalarının zorunlu olup olmadığı hk.”<sup>11</sup>

“Konuyla ilgili olarak yayımlanan 240 sıra no.lu VUK Genel Tebliğinin “2- Tek Vergi Numarası Uygulamasında Vergi Mükelleflerince Uyulması Zorunlu Hususlar” başlıklı bölümünde; “... Vergi dairelerinde kayıtlı her gerçek ve tüzel kişiye tek vergi numarası verilecek olup, mükelleflerin merkez ve şubeleri aynı vergi numarasını kullanacaklardır. Şubelerin başka vergi dairesi yetki alanı içerisinde olması durumu değiştirmeyecektir. Bankalar bu uygulamanın dışında tutulmuşlardır.” açıklaması yer almaktadır.”

“... söz konusu derneğin merkez ve şubelerinde aynı vergi kimlik numarasını kullanması gerekmekte olup, derneğin merkez ve şubelerinde iktisadi işletme oluşturacak ve vergi mükellefiyetini gerektirecek bir faaliyetinin bulunması halinde ise her bir iktisadi işletme için ayrı ayrı kurumlar vergisi mükellefiyeti tesis ettirilmesi ve kurumlar vergisi beyannamelerinin de ayrı ayrı verilmesi gerekmektedir.”

## **2.7- Dernek veya Vakıflara Ait İktisadi İşletmenin Oluşumuna İlişkin Örnek Özelgeler**

1- Dernek veya vakıflar tarafından yapılan işlemlerin ticari mahiyet arz etmemesi durumunda, devamlı bir ekonomik faaliyet söz konusu olmayacaktır. Diğer taraftan, gönüllülük esasında karşılıksız olarak yapılan aynı ya da nakdi yardımlar bağış olarak kabul edileceğinden, bir tahhüt veya hizmet karşılığı olarak yapılan ödemelerin (bağış adı altında olsa dahi) bağış olarak kabul edilmesi mümkün değildir.

- “... üye aidatları ve bağışlar dışında geliri bulunmayan ve iktisadi işletmesi olmayan derneğin ... amacıyla özel hukuk tüzel ya da gerçek kişileriyle sözleşme yaptığı, bu sözleşme kapsamında ... şirketlerin tahsil ettikleri bedeller üzerinden vergilerini ödemeleri şartıyla derneğe belirli periyotlar ile bağış adı altında makbuz veya banka dekontu mukabilinde bağışta bulunması, elde edilen bu gelirin vergilendirilmesi hk.”<sup>12</sup>

<sup>11</sup> Ankara Vergi Dairesi Başkanlığının 04.01.2012 tarih ve 8456-22 sayılı özelgesi.

<sup>12</sup> İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığının 06.06.2013 tarih ve 822 sayılı özelgesi.

“... sözleşme örneğinin tetkikinden, ... işlemleri ile ilgili olarak ... Derneğin ilgili hesabına bağış yapılabileceği, özelge talep formunda ise protokol çerçevesinde yapılacak sözleşme gereği, ... araçlardan fatura veya yazarkasa fişi mukabilinde ilgili ... sahibi şirket tarafından alınacak ücretin, KDV ve diğer tüm vergilerin ödenmesi kaydıyla derneğimize belirli periyotlar ile bağış adı altında veya derneğimize ait bağış makbuzu mukabilinde bağış olarak aktarılacağını belirttiğiniz anlaşılmıştır. ... açıklamalar çerçevesinde, ... naklini yapan şirketlerden sözleşme kapsamında belirli periyotlar ile bağış adı altında elde edilen gelirler dolayısıyla derneğimize bağlı bir iktisadi işletme oluşacak, söz konusu iktisadi işletme nezdinde kurumlar vergisi mükellefiyetinin tesis ettirilmesi, iktisadi işletmenin I sınıfa tabi tüccar olarak bilanço esasına göre defter tutması ve gerçekleştirdiği mal teslimi ve hizmet ifalarının VUK'un 229 ve müteakip maddelerinde yer alan belgelerle tevsik edilmesi gerekecektir.”

- “... Aralık 2012'de düzenlemeyi planladığınız “... Kongresine derneğin bilimsel katkıda bulunacağı, kongrenin iki yılda bir yapılacağı, kongre organizasyonunun anlaşacağınız bir firma tarafından yapılacağı, organizasyonla ilgili faturalarının bu firma tarafından düzenleneceği, yatırımların ve harcamaların da bu firma üzerinden yapılacağı, kongre gelirlerinin bir kısmının bu firma tarafından derneğimize bağış olarak ödeneceği belirtilerek, söz konusu tutarın bağış olarak kabul edilip edilemeyeceği ve vergilendirmenin nasıl yapılacağı hk.”<sup>13</sup>

“... sözleşmenin derneğiniz ile ... A.Ş. arasında düzenlendiği, adı geçen firmanın kongrenin organizasyonundan münhasıran sorumlu olduğu, kongre gelirlerinin tamamının organizatör firma hesabına yatacağı ve tüm giderlerin bu firma tarafından yapılacağı, sponsor firmalardan elde edilecek gelirlere ilişkin faturaların organizatör firma tarafından düzenleneceği, organizatör firma ile derneğin karşılıklı mutabakatı ile oluşturulan gelir ve gider bütçeleri sonucu oluşturulacak kâr/zararın taraflar arasında vergiler düşüldükten sonra %85'inin derneğimize, %15'inin de organizatör firmaya kalacağı, özelge talep formunda ise söz konusu tutarın derneğimize bağış olarak aktarılacağını belirtildiği anlaşılmıştır. ... derneğin tarafından gerçekleştirilecek kongre organizasyonu işinin ticari mahiyet arz etmesi nedeniyle derneğimize bağlı iktisadi işletme oluşacak ve kurumlar vergisi mükellefiyeti tesis ettirilecektir. Diğer yandan anılan şirket tarafından derneğimize bağış adı altında aktarılması öngörülen tutarlar için iktisadi işletmeniz tarafından fatura düzenlenmesi gerektiği ise tabiidir.”

- “... kamuya yararlı dernek statüsü bulunan, üyelerinin yapmış olduğu bağış ve aidatlarla faaliyetini sürdüren derneğinizin, kanun ve mevzuat değişikliklerinde İçişleri Bakanlığının izni ile azami yılda bir sefer otellerde veya valilik sosyal tesislerinde seminer düzenlediği, bu seminerlere vali, vali yardımcısı, il genel meclisi başkanı, özel idare genel sekreteri, bütçe başkanları, il genel meclisi üyelerinin katıldığı, eğitim ve seminerlerin finansmanının ilgili özel idarelerden derneğimize ödenen paralar ile karşılandığı belirtilerek, söz konusu faaliyetinizden dolayı kurumlar vergisi mükellefi olup olmayacağınız hk.”<sup>14</sup>

“... derneğinizin, kanun ve mevzuat değişiklikleri ile ilgili vali, vali yardımcısı, il genel meclisi başkanı, özel idare genel sekreteri, bütçe başkanları, il genel meclisi üyelerinin katılımıyla İçişleri Bakanlığının izniyle, düzenlediği eğitim ve bilgilendirme semineri faaliyetinin yerine getirilmesi için katılan masrafların bu eğitim ve seminere katılanlardan tahsil edilmemesi, doğrudan bağış adı altında da olsa bir bedel alınmaması şartıyla, düzenlediğiniz seminerler dolayısıyla derneğimize bağlı bir iktisadi işletme oluşmayacaktır.”

<sup>13</sup> Ankara Vergi Dairesi Başkanlığının 23.03.2012 tarih ve 416 sayılı özelgesi.

<sup>14</sup> Ankara Vergi Dairesi Başkanlığının 26.09.2016 tarih ve 236220 sayılı özelgesi.

**2-** Fuar organizatörlüğü hizmeti karşılığında, fuarlara katılacak üyelerden tahsil edilen bedeller nedeniyle derneğe bağlı bir iktisadi işletme oluşacağından, oluşan bu iktisadi işletme nezdinde kurumlar vergisi mükellefiyetinin tesis edilmesi gerekecektir.

- "... Derneğinizin fuar organizatörlüğü hizmeti karşılığında, fuarlara katılacak üyelerden tahsil ettiği bedeller nedeniyle Derneğinize bağlı bir iktisadi işletme oluşması durumunda VUK hükümlerine göre birinci sınıf tüccarlar tarafından tutulması gereken defterlerin Kanunda belirtilen süreler içinde tasdik ettirilerek kullanılması, ayrıca aynı Kanunun belge düzeni ile ilgili hükümlerine riayet edilmesi gerekmektedir. Ancak, Derneğinizin herhangi bir organizatörlük hizmetinde bulunmayıp, başka kurum ya da kuruluşlar tarafından düzenlenecek fuarlara katılmak isteyen üyelerinin bu fuarlara katılım bedellerinin, Derneğiniz tarafından alınarak tamamının bu kurum ya da kuruluşlara aktarılması durumunda Derneğiniz bünyesinde iktisadi işletme oluşmayacaktır."<sup>15</sup>

- "... Derneği olarak ... 2 projenizin olduğu; keçi projesi kapsamında, ... İli ... İlçesinde yaşayan köylülere keçi dağıtımının planlandığı, söz konusu proje için derneğinize yapılan yurt içi ve yurt dışı bağışların kullanılacağı ve bu projenin bir defaya mahsus olarak gerçekleştirileceği, ayrıca Fındık Hasat Şenliği kapsamında fındığın tanıtımının yapılacağı, bu proje kapsamında giderleri karşılamak üzere yurt içi ve yurt dışı katılımcılardan masrafların talep edileceği ve alınan bedellerin söz konusu projenin finansmanında kullanılacağı belirtilerek, bu faaliyetler neticesinde derneğinize bağlı iktisadi işletme oluşup oluşmayacağı hk."<sup>16</sup>

"... derneğiniz tarafından düzenlenecek proje ve şenlik kapsamında katılımcılardan maliyeti karşılayacak kadar dahi olsa herhangi bir bedel talep edilmemesi durumunda Derneğinize bağlı bir iktisadi işletme oluşmayacaktır."

### 3- SONUÇ

Günümüzde dernek veya vakıflar faaliyetlerini sürdürebilmek ve amaçlarına ulaşabilmek için iktisadi işletmeler de oluşturabilmektedirler. KVK'nın 1. maddesine göre dernek veya vakıflar kurumlar vergisi mükellefleri arasında sayılmazken, aynı maddenin (ç) bendi ile dernek veya vakıflara ait iktisadi işletmeler rekabet eşitliğini sağlamak adına kurumlar vergisi mükellefiyeti kapsamına alınmışlardır. Kişisel görüşümüze göre bu noktada önemli olan dernek veya vakıflara ait iktisadi işletmelerin oluşumu için gerekli koşulların varlığı irdelenerek sağlıklı vergilemenin yapılabilmesidir.

### KAYNAKÇA

- www.gib.gov.tr
- 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu.
- 1 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği.
- 6 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği.
- Derneklerin Vergilendirilmesi Rehberi, Yayın No: 146, Mayıs 2012, www.gib.gov.tr
- Vakıfların Vergilendirilmesi Rehberi, Yayın No: 152, Ekim 2012, www.gib.gov.tr
- ÖZKAN, C. (2000). Tüm Yönleriyle, Dernek ve Vakıflar, Vergilendirilmesi, Muhasebesi, Hukuku ve Mevzuatı, Ankara, Yaklaşım Yayınları, 2000.

<sup>15</sup> İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığının 17.04.2014 tarih ve 1003 sayılı özelgesi.

<sup>16</sup> Ordu Defterdarlığının 15.09.2015 tarih ve 25953680-003-29 sayılı özelgesi.