



Avrupa Birliği tarafından
finanse edilmektedir.



TÜSEV
Türkiye Üçüncü Sektör Vakfı
Third Sector Foundation of Türkiye

02

Dernek ve Vakıfların İktisadi İşletmelerinin **Vergilendirilmesi**



Prof. Dr. Leyla Ateş & Doç. Dr. Özgün Akduran

02

Dernek ve Vakıfların İktisadi İşletmelerinin **Vergilendirilmesi**

Prof. Dr. Leyla Ateş & Doç. Dr. Özgün Akduran

Dernek ve Vakıfların İktisadi İşletmelerinin Vergilendirilmesi

TÜSEV Yayınları, Temmuz 2024

No 98

ISBN 978-625-94015-2-2

Proje Ekibi (Alfabetik Sırayla)

Duygu Doğan

Güneş Engin

Rana Kotan

Yazarlar

Prof. Dr. Leyla Ateş

Doç. Dr. Özgün Akduran

Yapım

MYRA

Koordinasyon: Engin Doğan

Tasarım: Didem Otar

Uygulama: Gülderen Rençber Erbaş

Baskı

Fotokitap Fotoğraf Ürünleri Paz. Ve Tic. Lt. Şti.

Sertifika no: 47448

© Tüm hakları saklıdır. Bu yayının herhangi bir bölümü
TÜSEV'in izni olmadan hiçbir elektronik veya mekanik
formatta ve araçla (kayıt, bilgi depolama vb.) çoğaltılamaz.

Yayında yer alan görüşler yazarlara aittir ve bir kurum
olarak TÜSEV'in görüşleriyle birebir örtüşmeyebilir.

Bu yayın Avrupa Birliği tarafından finanse edilmiştir. İçeriği
yalnızca TÜSEV'in sorumluluğundadır ve Avrupa Birliğinin
görüşlerini yansıtmak zorunda değildir.

TÜSEV

Bankalar Cad. No.2 Minerva Han

34420 Karaköy-İstanbul

T 0212 243 83 07 / F 0212 243 83 05

info@tusev.org.tr / www.tusev.org.tr

Hakkımızda

Türkiye Üçüncü Sektör Vakfı (TÜSEV), 1993 yılında sivil toplumun yasal, mali ve işlevsel altyapısını geliştirmek amacıyla kurulmuştur. TÜSEV, sivil toplumun daha elverişli bir ortamda faaliyet gösterebilmesi ve karşılaşılan ortak sorunlara çözümler sunabilmek için Mütevelliler Heyeti üyelerinden aldığı destekle çalışmalarını sürdürmektedir.

Türkiye’de daha güçlü, katılımcı ve itibarlı bir sivil toplumun varlığı için çalışan TÜSEV;

- Sivil toplum kuruluşları (STK’lar) için elverişli ve destekleyici yasal ve mali ortamın oluşturulması,
- Stratejik ve etkin bağışçılığın teşvik edilmesi,
- Kamu, özel sektör ve sivil toplum arasında diyalog ve iş birliğinin sağlanması,
- Türkiye’deki sivil toplumun uluslararası düzeyde tanıtılması ve iş birliklerinin kurulması,
- Sivil toplumun itibarının artırılması,
- Sivil toplumla ilgili araştırmalar yapılması amacıyla

faaliyetlerini sürdürmektedir.

Kısaltmalar

Ba/Bs Formu	Mal ve Hizmet Alımlarına İlişkin Bildirim Formu/Mal ve Hizmet Satışlarına İlişkin Bildirim Formu
KDV	Katma Değer Vergisi
KDVK	Katma Değer Vergisi Kanunu
KVK	Kurumlar Vergisi Kanunu
OECD	Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü (Organisation of Economic Cooperation and Development)
SGK	Sosyal Güvenlik Kurumu
STK	Sivil Toplum Kuruluşları
STGM	Sivil Toplum Geliştirme Merkezi Derneği
TÜSEV	Türkiye Üçüncü Sektör Vakfı

İçindekiler

Önsöz	6
Başlarken	8
Giriş	12
I. İktisadi işletmelerin kurumlar vergisi mükellefiyeti	16
1. İktisadi işletme oluşumu	16
2. İktisadi işletmelerin veya bir kısım gelirlerinin verginin dışına çıkarılması	17
II. İktisadi işletmelerin kârını dernek veya vakfa aktarımının gelir vergisi kesintisi karşısındaki durumu	24
III. Öneriler	28
Sonuç	30
Kaynakça	31

Türkiye Üçüncü Sektör Vakfı (TÜSEV) olarak, 1993 yılından itibaren sivil toplumun yasal, mali ve işlevsel altyapısını geliştirmek için çalışıyoruz. Türkiye’de daha güçlü, katılımcı ve itibarlı bir sivil toplumun varlığı için hayata geçirdiğimiz faaliyetlerle sivil toplum kuruluşlarının (STK) karşılaştığı sorunlara çözümler üretmeyi ve daha elverişli bir ortamda çalışmalarına katkı sağlamayı hedefliyoruz. Yasal Çalışmalar programı altında Sivil Toplum Geliştirme Merkezi Derneği (STGM) ile birlikte Ekim 2021’de yürütmeye başladığımız ve Avrupa Birliği Türkiye Delegasyonu tarafından finanse edilen Örgütlenme Özgürlüğünün İzlenmesi Projesi kapsamında gerçekleştirdiğimiz faaliyetlerle, STK’ları ilgilendiren yasal ve mali mevzuat hakkında farkındalık yaratılmasını, sivil toplum için elverişli ortamın izlenmesi ve geliştirilmesi ile kamu-STK iş birliğinin güçlendirilmesini amaçlıyoruz.

TÜSEV olarak yürüttüğümüz faaliyetler ve araştırmalar, sivil toplumun etkin şekilde çalışmaya devam edebilmesi ve sivil alanın gelişmesi için mali kaynaklara erişimin ve finansal sürdürülebilirliğin önemine işaret ediyor. STK’ların kaynak oluşturma kapasitelerinin güçlendirilmesine yönelik reformların başlıca adımlarını ise, mali kaynakların çeşitlendirilmesi, kaynaklara erişimin önündeki engellerin kaldırılması ve sivil toplumu ilgilendiren mali ve vergisel düzenlemelerin STK’lar ve bağışçılan teşvik edici bir yapıya kavuşturulması oluşturuyor.

Türkiye’de STK’ları ilgilendiren vergisel düzenlemeleri üç ana tema etrafında mercek altına alıp iyileştirme adımları önererek hem sivil toplum kuruluşlarına hem de kamu sektörüne rehberlik etmesini umut ettiğimiz üç yayınlık serimizi sunmaktan mutluluk duyuyoruz. **Dernek ve Vakıfları İlgilendiren Vergi Düzenlemeleri** isimli ilk yayınlığımız mevcut vergi rejiminin STK’ların finansal sürdürülebilirliğine etkisini inceleyerek, STK’ları destekleyecek düzenlemeler ile vergi avantajlarını tespit etmeyi amaçlıyor. **Dernek ve Vakıfların İktisadi İşletmelerinin Vergilendirilmesi**, STK’ların iktisadi işletmelerinin mali/vergisel düzenlemelerden kaynaklı sorunlarını ortaya koyarak, bu sorunların aşılabilmesi için öneriler geliştirmeye odaklanıyor. **Kamu Yararı ve Vergi Muafiyeti Statüleri** isimli serinin son yayını ise, kamu yararına çalışan dernek ve vergi muafiyeti tanınan vakıf statülerini ele alarak, bu statülere daha fazla STK’nın eşit şekilde erişmesi, kamu yararını amaçlayan faaliyetlerinde vergi yükümlülüklerini azaltılması ve bağışçılığın teşvik edilmesi için atılabilecek adımları ortaya koyuyor. Bu yayınlar, Türkiye’deki durumu farklı ülke örnekleriyle karşılaştırmalı bir şekilde ele alırken, 150’den fazla STK ve uzmanın katıldığı Türkiye’de Sivil Toplumu ilgilendiren Mali/Vergisel Çerçeve araştırmasının sonuçlarına da yer veriyor.

TÜSEV olarak sahip olduğumuz bilgi ve deneyimi, yarattığımız etkileşim ve iletişim alanları ve ürettiğimiz bilgi kaynakları aracılığı ile paydaşlarımızla paylaşmaya ve daha güçlü, katılımcı ve itibarlı bir sivil toplum için çalışmaya devam edeceğiz. Başta yayınları kaleme alan Prof. Dr. Leyla Ateş ve Doç. Dr. Özgün Akduran olmak üzere, bu serinin hazırlanmasında emeği geçen ve görüşleri ile katkı sağlayan tüm kişi, kurum ve kuruluşlara teşekkürlerimizi sunarız.

Saygılarımızla,

TÜSEV

Başlarken

Türkiye’de sivil toplum kuruluşlarının mali kapasitelerinin güçlendirilmesi bir kamu politikası hedefidir. Bu hedef, temel politika belgesi niteliğindeki kalkınma planlarında birçok defa dile getirilmiştir. En son yayınlanan On İkinci Kalkınma Planı (2024-2028) bu hedefi yineleyerek, sivil toplum kuruluşlarının mali sürdürülebilirliğine katkı sağlamak üzere mali alanda yapılacak düzenlemeleri bu yönde alınacak tedbirler arasında açıkça saymıştır.¹ Türkiye Üçüncü Sektör Vakfı (TÜSEV) ve Sivil Toplum Geliştirme Merkezi Derneği (STGM) iş birliğinde hayata geçirilen ve Avrupa Birliği Türkiye Delegasyonu tarafından finanse edilen Örgütlenme Özgürlüğünün İzlenmesi Projesi kapsamında yürütülen çalışmamız, nitel ve nicel araştırma yöntemleriyle edinilen araştırma bulgularının yanı sıra karşılaştırmalı hukuk metodundan da yararlanarak söz konusu mali reform düzenlemelerine ilişkin yasal tasarım önerileri oluşturmayı amaçlamaktadır.

Sivil toplum kuruluşlarının ya da vergi mevzuatının diliyle “dernek ve vakıfların” mali düzeni üç açıdan ele alınmalıdır. İlki, dernek ve vakıfları ilgilendiren vergi düzenlemeleridir. Dernek ve vakıflar elde ettikleri gelirleri, yaptıkları harcamalar ve sahip oldukları servet unsurları itibariyle çeşitli vergi yüklerine muhatap olabilmekte; yanı sıra tanınan vergi kolaylıklarıyla bu yüklerin bir kısmından tamamen ya da kısmen muaf kalabilmektedir. Ayrıca devletin dernek ve vakıflara bağış ve yardımlarda bulunulmasını desteklemek amacıyla gelir ve kurumlar vergisi mükellefi kimselere sunduğu vergi teşvikleri bulunmaktadır. İkincisi, dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmeler ayrı birer kurumlar vergisi süjesi olarak kabul edilmekte ve buna göre vergilendirilmektedir. Üçüncüsü, Türkiye’deki vergi mevzuatı çeşitli açılardan kamu yararına çalışan dernekler ile Cumhurbaşkanınca vergi muafiyeti tanınan vakıfları (*bundan sonra “statülü dernek ve vakıflar” olarak anılacaktır*) diğer dernek ve vakıflardan farklılaştırmış, bu statülerin sahiplerine daha avantajlı bir vergi rejimi sunmuştur. Bu statülerin elde edilmesi ise ayrı bir mevzuat düzenini oluşturmaktadır. Çalışmamız, bu üç konuyu ayrı ayrı yayınlarda ele almaktadır.

Çalışmanın zamanlaması özel bir önem taşımaktadır. Şöyle ki, gelir ve kurumlar vergisi kanunları dernek ve vakıfların vergilendirilmesinde esas alınan geçici maddeler içermektedir. Mevzuat değişiklikleriyle süresi yaklaşık 20 yıldır uzatılarak bugünlere gelen Gelir Vergisi Kanunu’nun geçici 67’nci maddesinin yürürlüğü 31 Aralık 2025 tarihinde sona erecektir. Yine dernek ve vakıfların iktisadi işletmelerine ilişkin Kurumlar Vergisi Kanunu’nun geçici 2’nci maddesi anılan tarihte sona erecektir. Bu sürelerin yeniden uzatılması ya da söz konusu geçici hükümlerin kalıcı hale getirilmesi

1 On İkinci Kalkınma Planı (2024-2028), para. 938, 938.6.
https://onikinciplan.sbb.gov.tr/wp-content/uploads/2023/11/On-Ikinci-Kalkinma-Planı_2024-2028.pdf

beklenmektedir.² Geçici maddeler, ana kuralı tümüyle ya da belirli yönleriyle askıya alan ayrıksı düzenlemelerdir.³ İsminden de anlaşılacağı üzere süreklilik hedeflemez ve dolayısıyla sürdürülebilir bir rejim yaratma amacıyla tasarlanmazlar. Halbuki On İkinci Kalkınma Planı'yla ortaya konulan, sivil toplum kuruluşlarının mali sürdürülebilirliğine katkı sağlama hedefine ulaşılması, sivil toplumu odağına alan rejim tesisini gerektirmektedir. Bu sebeple, dernek ve vakıfların ihtiyaçlarını göz önünde bulunduran kalıcı bir mali rejim yaratılmalıdır. Her üç yayın, böyle bir rejimin tasarımına katkı sunmayı hedeflemektedir.

Sivil toplum kuruluşlarının mali sürdürülebilirliklerine en çok katkıda bulunacak vergisel düzenlemelerin neler olduğuna ilişkin henüz iktisat literatüründe net bir cevap bulunmamaktadır. Bağış ve yardımlar teşvik edilmeli mi; dernek ve vakıflar gelir vergisi, katma değer vergisi, damga vergisi, harç, emlak vergisi, veraset intikal vergisi gibi gelir, servet ve harcama vergilerinden muaf tutulmalı mı ya da hangisi/ hangilerinden muaf tutulmalı; dernek ve vakıfların iktisadi işletmeleri kurumlar vergisine tabi olmalı mı ya da hangi ölçüde tabi olmalı soruları hakkında çok az şey bilinmektedir.⁴

Diğer taraftan, iktisat çerçevesinden çıkıp bu sorulara baktığımızda, devletin ya da piyasanın karşılamakta kısmen ya da tamamen başarısız kaldığı bir kamusal mal veya hizmetin üretilmesi için hiçbir yasal zorunluluğu olmamasına rağmen sivil topluma destek veren gönüllülerin ve faaliyetlerinin vergi sistemince desteklenmesi gerektiğini söylemeliyiz.⁵ Devletin vergisel teşvikler vererek vergi gelirlerinden vazgeçmesi, esasen vergilemeye devam ettiği diğer kesimlerden daha fazla vergi alması anlamına gelmektedir. Ancak sivil toplumun ürettiği kamusal mal ve hizmetler tüm toplumun faydasına olduğundan, bu bedeli, gönüllülerin bağışta bulunarak kişisel malvarlıklarından bulunduğu fedakarlığın karşılığı olarak görmek mümkündür.⁶ Sivil toplum ile toplumsal fayda ilişkisi erken dönem kalkınma planlarımızda şu şekilde ifade edilmiştir:

“Bugünün anlayışında devlet, vatandaşlarını mümkün olduğu kadar refaha ulaştırmak için yalnız yaşama ve idareye ilişkin tedbirler almakla yetinmeyip, iktisadi ve mali tedbirler alarak gayesini gerçekleştirecek ortamı hazırlamakla yükümlüdür.

2 Erdoğan Sağlam, “Torba yasa ile stopaj oranlarına ilişkin yetki maddelerinde yapılması düşünülen değişiklikler”, 13 Aralık 2023, <https://t24.com.tr/yazarlar/erdogan-saglam/torba-yasa-ile-stopaj-oranlarina-iliskin-yetki-maddelerinde-yapilmasi-dusunulen-degisiklikler.42677>

3 Fahri Bakırcı, Yasalarda ve Yasa Maddelerinde Geçicilik, Meclis Bülteni, 2004, s. 41.

4 Richard Steinberg, The Routledge Handbook of Taxation and Philanthropy içinde (ed. Henry Peter & Giedre Lideikyte Huber), Routledge, New York, 2021, ss. 178-198 (bundan sonra “Routledge Handbook” olarak anılacaktır).

5 Richard Steinberg, “Economic Theories of Nonprofit Organizations”, The Non-Profit Sector: A Research Handbook içinde (ed. Walter W. Powell & Richard Steinberg), 2. B., Yale University Press, London, 2006, ss. 117- 139.

6 Steinberg, Routledge Handbook, s. 193.

Bu yükümlülüğün doğan sonuç olarak her devletin bütçesinde, kamu görevini görmek için ayrı ayrı fasıllar açılır. Bu kamu görevinin finansmanı, genellikle vergiler tarafından karşılanır. Bugünün sosyal devlet anlayışına göre, devletin kamu hizmetleri büyük ölçüde artmış ve çeşitlenmiştir. Vakıf müessesesi, bu gibi ülkelerde, devletin az başarabildiği veya hiç giremediği kamu hizmetlerine fertlerin iradesi ile doğrudan doğruya yardımı amaç edinen bir müessese olarak ortaya çıkar. Vakıf şebekesi haline gelmiş olan ülkelerde çeşitli kamu hizmetleri vakıf gibi eski ve köklü bir müessese tarafından desteklenir. Devlet de o nisbette bütçeden tasarruf imkânı bulmuş olur.”⁷

Ayrıca vergi idareleri, sivil toplumun ve gönüllülerinin vergi yüklerini hafifleterek bağışın kıymetli ve desteklenmeye değer olduğuna ilişkin bir kamusal beyanda bulunmuş olmaktadır.⁸ Nitekim son yıllarda yayınlanan ve çeşitli ülkelerde sivil toplum kuruluşlarının tabi oldukları vergisel düzenlemeleri karşılaştıran kapsamlı çalışmalar, pek çok vergi idaresinin güçlü bir şekilde bu beyanda bulunduğunu göstermektedir.⁹ Söz konusu çalışmalar, aynı zamanda, ülkeler arasındaki ortak paydaları tespit etmemize, nerede durduğumuzu anlamamıza ve mevcut düzende reform yapılması gerektiğinde yeni vergi kurallarının tasarımında referans almamıza hizmet edebilir.¹⁰ Bu sebeple, dernek ve vakıfların mali düzenine ilişkin mevcut durumunu değerlendirdiğimiz ve reformu için önerilerimizi sıraladığımız her üç yayınlımızda bu çalışmalardan yararlanılmıştır.

“Türkiye’de Sivil Toplumunu ilgilendiren Mali/Vergisel Çerçeve” araştırması (bundan sonra, Mali/Vergisel Çerçeve Araştırması) kapsamında; nicel ve nitel araçların bir arada kullanıldığı bir metodolojiyle; literatür taraması, sivil toplum kuruluşlarıyla anket çalışması, ilgili paydaşlarla derinlemesine görüşmeler ve odak grup çalışmaları yapıldı. Yürütülen araştırma, sivil toplum kuruluşlarının finansal yapılarını etkileyen mali/vergisel çerçevenin ortaya konmasını ve mevcut durumun sivil toplumun genel gelişimine etkisini değerlendirmeyi hedefledi. Araştırma üç ana hat üzerinden ilerledi. Buna göre araştırmanın ilk kısmı; mevcut mali/vergisel düzenleme ve uygulamalara dair sivil toplum kuruluşlarının bilgi düzeyini, vergi yükümlülüklerini ve avantajlarına dair algılarını, mevzuat ve uygulamalara dair değerlendirmeleri ve değişiklik önerilerini odağına aldı. Araştırmanın ikinci ana bloğunu ise sivil toplum kuruluşlarının iktisadi işletmelerinin faaliyetleri ve sürdürülebilirlikleri açısından mali/vergisel düzenlemelerin incelenmesi oluşturdu. Araştırmanın üçüncü kısmı ise statü sahibi sivil toplum kuruluşlarının bu statülere başvuru, değerlendirme ve denetim süreçlerindeki deneyimlerine, statülerin sağladığı avantajlardan faydalanmada karşılaştıkları sorunlar ile genel olarak statülerle ilgili algıları ve değişiklik önerilerine yoğunlaştı. Araştırma çalışması, nicel ve nitel yöntemlerin bir arada kullanıldığı karma bir metodolojiyle yürütüldü. Bu kapsamda, 17 Ekim 2023-2 Şubat 2024 aralığında 124 sivil toplum kuruluşu ile anket çalışması, 30 sivil toplum kuruluşu ve 10 uzman ile derinlemesine görüşmeler, farklı kategorilerde ve ölçeklerde sivil toplum kuruluşlarının bir araya getirildiği 4 ve sivil toplum kuruluşlarıyla çalışan mali müşavirlerin bir araya getirildiği 1 olmak üzere toplam 5 odak grup çalışması gerçekleştirildi.

7 Başbakanlık Devlet Planlama Teşkilatı, Vakıf Özel İhtisas Komisyonu Raporu, DPT Yayını, Ankara, 1983, s. 14, <https://www.sbb.gov.tr/wp-content/uploads/2022/08/Vakif-Ozel-Ihtisas-Komisyonu-Raporu.pdf>

8 Steinberg, Routledge Handbook, s. 193.

9 Örnek olarak bk. Organisation of Economic Cooperation and Development (OECD), Taxation and Philanthropy, OECD Publishing, Paris, 2020; Philanthropy Europe Association (Philea), Comparative Highlights of Foundation Laws: The Operating Environment for Foundations in Europe, Brussels, 2022; European Commission, Comparative Legal Analysis of Associations Laws and Regimes in the EU, Publications Office of the European Union, Luxembourg, 2022; Council on Foundations, Country Notes: Curated Resources for Making Grants Globally, 2024, <https://cof.org/country-notes>.

10 Philea, s. 9.

Yasa yapıcılar mevzuata ilişkin önerilerimizi hayata geçirirken bütçesel gerekleri dikkate alacaktır. Bu bakımdan iki hususun altının çizilmesinde fayda bulunmaktadır. İlk olarak, ülkemizde dernek ve vakıfların mevcut vergi yüklerine ve muhtemel vergi kolaylıklarını nedeniyle bütçe üzerinde oluşacak yüke ilişkin hesaplamalar yapılmasına imkân tanıyacak kamuya açık istatistiki bilgiler bulunmamaktadır. Bu durum, sivil toplumun mali alanda güçlü bir savunuculuk faaliyeti yürütmesini de zorlaştırmaktadır. Nitel araştırmamızdaki bir sivil toplum kuruluşu temsilcisinin ifadeleri bu duruma işaret etmektedir:

"(S)onuçta devlet de bu vergilerle dönüyor... Üçüncü sektörün KDV yükü ne kadar ki... (devlet) ne kadarlık bir gelirden olacak ki, buna karşılık STK'lara ne kadar bir nefes kazandıracak bunları kıyaslamak lazım aslında. Şimdi KDV'yi kaldıralım dediğimiz noktada belki nasıl kalkar diyebilir. Ama bakın burada işte hepi topu 25 milyar liralık bir paradan bahsediyoruz ... dendiği takdirde ..., bu büyüklük bilindiği noktada değerlendirmek sadece bir yandan prensipte ama bir yandan bu bilançooya, devlete nasıl yansıyor. Hani devde kulaksa başka türlü. Ama işte bunun için de çok kapsamlı bir çalışma gerekir. Yani bütün STK'lardan vakıflardan belki 2 sene, 3 sene işte o sene ne kadar KDV ödediği... alınacak, bir istatistik oluşacak." (Vakıf, statülü, büyük ölçek)

Sivil toplum kuruluşlarının katma değer vergisinde nihai tüketici olduğu durumdan farklı olarak kendisinin beyanname verdiği ya da kendisine ödeme yapılırken vergi kesintisi nedeniyle beyanname verilen durumlarda veriler halihazırda vergi idaresine iletilmiş ve istatistiki amaçlarla kullanılabilir durumdadır.

Altını çizeceğimiz ikinci husus, vergi idaresinin bütçe sınırlılıklarına rağmen sivil toplumu desteklemeyi bir gereklilik olarak benimsememesidir. Halbuki ülkemizde yatırımcılar etkinliğine ilişkin istatistik eksikliğine rağmen çok cömert vergi teşvikleriyle desteklenmeye devam etmektedir. Yine nitel araştırmamızdaki bir sivil toplum kuruluşu temsilcisinin ifadelerinden bu farklı muamelenin sorgulandığı görülmektedir:

"Çok büyük bir gelirimiz olmamakla beraber iktisadi işletmeleri, biliyorsunuz vakfın amaç ve faaliyetlerine yönelik kazanç elde etmesi için kuruluyor. Evet, ticari bir işletme, (kurumlar vergisi mükellefiyeti) var. Hiçbir vergiden muaf değil. Dolayısıyla aslında vakfın amaçlarına hizmet ederken orada artı olarak bu vergileri de ödüyor olmak da başka bir problem. Yani ben ithalatta ya da ihracatta zaman zaman gelen teşvikler, uygulamalar varken yine kamunun faydasına çalışırken bu tarafın hiç görülmemesini de çok anlamlandıramıyorum." (Vakıf, statülü, büyük ölçek)

Belirttiğimiz sınırlılıkları saklı tutarak, dernek ve vakıfların mali düzenine ilişkin mevcut durumu değerlendirdiğimiz ve yeni vergi kurallarının tasarımında referans alınması amacıyla önerilerimizi sıraladığımız "Dernek ve Vakıfların İlgilendiren Vergi Düzenlemeleri", "Dernek ve Vakıfların İktisadi İşletmelerinin Vergilendirilmesi" ve "Kamu Yararı ve Vergi Muafiyeti Statüleri" başlıklı üç yayılımımızın Türkiye'de sivil toplumun sürdürülebilirliğine katkıda bulunmasını dileriz.

Dernek ve vakıflar kuruluş amaçları doğrultusunda faaliyet gösterebilmek için kaynağa ihtiyaç duyarlar. Bu kaynağı kamusal gelirlerden (idarenin her düzeyinde sağlanan kamusal fonlar ve hizmet sözleşmeleri), bağış ve yardımlardan (özel kesimden gelen bağış ve yardımlar, ulusal dernek ve vakıfların hibeleri, yabancı dernek ve vakıflar ile yabancı devletlerin ve elçiliklerin fon ve hibeleri, Birleşmiş Milletler, Avrupa Birliği gibi uluslararası kuruluşların fon ve hibeleri ve sponsorluk gelirleri) ve/veya piyasa gelirlerinden (yatırım gelirleri, iktisadi işletme gelirleri ve üyelik gelirleri) sağlarlar.¹¹ Bu kategorilerin sivil toplum kuruluşlarının toplam gelirleri içerisindeki kompozisyonu, sivil toplum kuruluşunun türüne ya da bulunduğu ülkeye göre çok farklılaşabilmektedir.¹² Mali/Vergisel Çerçeve Araştırması nicel kısmında sivil toplum kuruluşlarının 2022 yılı gelir kaynaklarının net rakamsal değeri ile ilgili soruya verdikleri yanıtları anılan sınıflandırmaya tabi tuttuğumuzda aşağıda tabloda görüleceği üzere en yüksek gelir kaynağını %60,3 ile bağış ve yardımların oluşturduğu görülmüştür.

Tablo 1. Sivil toplum kuruluşlarının gelir kaynaklarının dağılımı

Gelir kaynakları	%
Kamu	3,3
Bağış ve yardımlar	60,3
Piyasa gelirleri	36,4
Toplam	100,0

Piyasa gelirlerinin ve içerdiği iktisadi işletme gelirlerinin bu kompozisyonda yerini alması iki bakımdan önem arz etmektedir. İlk olarak, 2008-2009 Küresel Finansal Krizi birçok ülkede mali kemer sıkma politikalarını gündeme getirmiştir. Bu politikalar çeşitli ülkelerde gözlenen sivil toplum kuruluşlarının kamusal kaynaklardan aldığı payın yükseliş trendini sekteye uğratmıştır.¹³ Türkiye gibi sivil toplum kuruluşlarının kamusal gelirlerden somut, sürekli ve yeterli mekanizmalarla faydalanmasının mümkün olmadığı¹⁴ ülkelerde ise bu kaynağı daha da yetersiz kılmıştır. Buna

11 Natasha Cortis, "Access to Philanthropic and Commercial Income Among Nonprofit Community Service Organisations", *Voluntas: International Journal of Voluntary and Nonprofit Organizations* 28 (2), 2017, s. 807.

12 OECD, s. 17.

13 Cortis, s. 800.

14 TÜSEV, Sivil Toplum İçin Elverişli Ortam İzleme Matrisi 2020-2021 Türkiye Raporu, TÜSEV Yayınları, Haziran 2023, s. 84 vd.

karşın, toplumun bu kuruluşlar aracılığıyla sosyal ihtiyaçlarını karşılama ve hizmet taleplerinde bir artış olmuştur. Cevaben; ülkeler sivil toplumun kamusal gelirlere ihtiyacını azaltma, bağış ve yardım geliri ile piyasa gelirlerini arttırma hedefini politikalarında öne çıkarmaya başlamıştır.¹⁵

İkinci olarak, yapılan çalışmalar sivil toplum kuruluşlarının elindeki gelir türlerini çeşitlendirmesinin finansal oynaklığı azaltma, riski dağıtma ve istikrarı koruma suretiyle mali yapısına ve sürdürülebilirliğine olumlu katkıda bulunduğunu ortaya koymuştur.¹⁶ Ancak bu katkı düzenli bir patern takip etmemektedir. Örneğin, Avustralya'da yapılan bir araştırmada iktisadi işletme gelirlerinin gelir kompozisyonuna katkısı büyük ölçekli sivil toplum kuruluşlarında daha anlamlı bulunurken, faaliyet alanı çocuk, aile ve gençler olan sivil toplum kuruluşlarında çok sınırlı bulunmuştur.¹⁷

"Bugün her STK'nın çok ciddi bir iktisadi işletmesi olması lazım. Sürdürülebilirliğini sağlamak için. Çünkü mevcut ekonomik koşullarda sadece bağışa endeksli ise bir kurum mutlaka bir yerde tıkanır. Yani mevcut ekonomik koşullarda bir afet olur. Sizin müdahale etmeniz gerekir. Mevcut istihdamınız da vardır. Bağış gelmeyebilir. İnsanların ekonomik açıdan sıkıntısı olabilir. Sadece bağışa bağlı kalmamanız lazım. Gerçekten kamu yararına sürekli olarak, sürdürülebilir olarak hizmet vermeniz için." (Vakıf, Statülü, Büyük Ölçek)

"İktisadi işletmenin her zaman temel motivasyonu sürdürülebilir gelir yaratmak aslında. Her ne kadar holding yapısı ve benzeri bir destek olsa da vakfın aslında kendi bağımsız hareketi için kaynaklarını çeşitlendirmesi ve sürdürülebilirliğini sağlaması önemli." (Vakıf, Statülü, Büyük Ölçek)

Sayılan iki hususa rağmen, ülkemizde iktisadi işletme gelir kaynağının kullanımının sınırlı kaldığı görülmektedir. Vakıflar Genel Müdürlüğü tarafından paylaşılan son verilerde 2022 yılında 5.386 yeni vakfa ait 1.431 kâr amaçlı kuruluş yani iktisadi işletme bulunduğu görülmektedir.¹⁸ Yaklaşık 4 yeni vakfa 1 işletme düşmesine rağmen, yeni vakıfların gelirlerinin sadece %2,3'ü iktisadi

15 Cortis, s. 821.

16 Chiako Hung, C., & Mark Hager, "The Impact of Revenue Diversification on Nonprofit Financial Health: A Meta-analysis", Nonprofit and Voluntary Sector Quarterly, 48(1), 2019, ss. 5-27.

17 Cortis, s. 815-816.

18 Vakıflar Sivil Toplum Genel Müdürlüğü, "Yeni Vakıflarla İlgili Seçilmiş Veriler (2015-31.12.2022)", https://cdn.vgm.gov.tr/genelicerik/genelicerik_945_290519/vakif-istatistikleri/yeni-vakiflar2023-sorasi/13-yeni-vakiflarla-ilgili-secilmis-veriler-2015-20.pdf

işletme gelirlerinden oluşmaktadır.¹⁹ Paralel olarak, Mali/Vergisel Çerçeve Araştırması kapsamında görüşülen sivil toplum kuruluşlarının %63,4'ünün iktisadi işletmesinin olmadığı tespit edilmiştir. Derneklerin %30'unun, vakıfların ise %54,5'inin en az bir iktisadi işletmesi vardır. Burada belirtmek gerekir ki Türkiye geneline kıyasla araştırma örneklemindeki görece yüksek iktisadi işletme sahipliği bu alandaki deneyimleri etrafıca tespit edebilmek adına amaçlı örneklem yapılmasından kaynaklanmıştır. Gelir düzeyi arttıkça her iki yasal statüde de iktisadi işletme sahipliğinin arttığı görülmüştür. Buna göre, yıllık geliri 500 bin TL ve üstünde derneklerin %36,9'unun iktisadi işletmesi varken, yıllık geliri 5 milyon ve üzeri olan vakıfların %78,6'sının en az bir iktisadi işletmesi bulunmaktadır.

Mali/Vergisel Çerçeve Araştırması nicel safhasına göre, kuruluşların iktisadi işletme kurmama tercihlerindeki ana nedenler incelendiğinde, %38,5'inin kurmaya ihtiyaç duymaması ve %34,6'sının bürokratik yükümlülükleri ağır bulması öne çıkıyor. Ayrıca, iktisadi işletme kurmayı engelleyen diğer önemli nedenler arasında kuruluşların kapasitesinin yetersiz olduğunu belirtenler (%19,2) ve mevcut iktisadi işletmenin zarar etmesi veya ilgili faaliyetin sonlanması gibi nedenlerle kapatılması (%7,7) bulunuyor. Kamu idaresi tarafından denetim sonucu kapatılma ise daha düşük bir oranla (%1,3) karşımıza çıkıyor.

Tablo 2. İktisadi işletmesi bulunmayan sivil toplum kuruluşlarında kurmama nedeni (çoklu seçenek)

Nedenler	Yüzde (%)
Bürokrasisi, yükümlülükleri çok ağır	34,6
Kurmaya gerek görmedik	38,5
Kuracak kapasitemiz yok	19,2
Vardı irademizle kapattık (zarar, ilgili faaliyetin sonlanması gibi nedenlerle)	7,7
Vardı kamu idaresi tarafından denetim sonucu kapatıldı	1,3

Nitel araştırma bulgularımız ise bu sınırlılığın arkasındaki sebepler olarak artan iş karmaşası ve riskini, artan idari maliyetler ile maddi ve şekli vergi yükünü işaret etmektedir.

"Biliyorsunuz iktisadi işletme kurmanın, herhangi bir ticari işletme kurmaktan farkı yok. Bununla ilgili kuruluş masrafları, süreçteki devam eden vergisel masraflar... (H) herhangi bir satış olmasa o süreç tıkanır. Ve ceza üstüne ceza alır ve kurum yöneticilerimizi riske sokar diye çok bilemedik..." (Dernek, Statülü, Orta Ölçek)

¹⁹ A.g.e.

“Sivil toplum motivasyonu ve dinamikleriyle bu finansal sürdürülebilirliği yaratmak, desteklemek için kurulan iktisadi işletme aslında birbirine çok farklı iki yapı. Var olan kaynaklarınızla ve tecrübenizle, sadece maddi kaynaklardan bahsetmiyorum. Tüm kaynaklarınızla iktisadi işletme sistemini oturtmak, oradaki düzeni sağlamak, onun takibi hakikaten bambaşka bir efor.” (Vakıf, Statülü, Büyük Ölçek)

“Ben yıllardır bunu söylüyorum zaten. Aynı bir şirket gibi hiçbir farkı yok. Her şeye tabi. 3 ayda bir geçici vergi beyannamesi. Bence çok ağır ve fazla bir beyan yükü. Çünkü Nisan’da biliyorsunuz hepsine, kurumlar vergisi zaten veriyorsunuz. Aylık KDV’si, muhtasan, SGK’si, BaBs’si. Bence çok aşın saçma. Vergi, vergi. Beyanname, beyanname. Onları yaptıktan, yetiştirmekten öbür döngü hemen geliyor zaten. Bir ay tekrar aynı döngüye başlıyorsunuz. Hem bence mali olarak çok fazla, ağır yük. Vergiler açısından da bence ağır. İşlemsel olarak da ağır. Beyanname yaptıktan bazen kendi işlerinizi mecbur öteliyorsunuz. Arkaya atmak zorunda kalabiliyorsunuz. Sürekli bir beyan verme, bir vergi çıkarma, bir şeyleri tutturma, kontrol, işte mali müşavir denetimleri her ay geliyor bize. Bunların yükü bence iktisadi işletmede oldukça ağır diye, ben yıllardır düşünüyorum açıkçası.” (Odak grup görüşmesi (1), Vakıf, Statülü, Büyük Ölçek)

“Şöyle, kâr olması için çok uğraşıyoruz. Zaten şimdi kârla kapatıyoruz. Kâr olmadığı zaman zaten sorun çıkıyor. Amacımız zaten bu iktisadi işletmenin vakıfa para kazandırması. O yüzden kârlı. Ama nasıl kârlı? Ne oluyor? Vakıf çalışanları aynı zamanda iktisadi işletmede de performans yapıyor. Yani onun için de çalışıyor. Yani iktisadi işletme eşittir anonim şirket gibi, aynı genel müdürlüğü falan yok. Aynı çalışanlar, aynı mali işler (çalışanı) iktisadi işletmenin muhasebesini de tutuyor. Pazarlamasını da yapıyor. Kaynak geliştirmesini de yapıyor falan. O yüzden biraz yorucu en büyük şeyi o.” (Vakıf, Statülü, Büyük Ölçek)

Dernek ve vakıfların iktisadi işletmeleriyle ilgili vergi yüküne ilişkin iki boyut öne çıkmaktadır. İlk olarak, dernek ve vakıflara ait veya bağlı iktisadi işletmeler mevzuatımızda kurumlar vergisi mükellefi olarak sayılmıştır. Bunlar diğer işletmelerle aynı hükümlere tabi olup, dernek ve vakıflara ait veya bağlı olmaları sebebiyle herhangi bir kurumlar vergisi avantajından faydalanmamaktadır. Bu yüke rağmen hukuk düzenimizde statülü dernek ve vakfın amacını gerçekleştirmek için kurduğu iktisadi işletmesinin zarar etmesi durumunda, bu zararı kapatmak üzere yapacağı aktarımlar amaca yönelik harcama olarak kabul edilmemektedir. Böylece kamu yararına çalışan dernek veya vergi muafiyeti tanınan vakıf statülerine sahip olanlar, statülerini koruyabilmek için vakıfların “yıllık gelirlerinin en az üçte ikisini elde edildiği yıl içinde harcamaları”, derneklerin “yıl içinde elde ettiği gelirin en az yansının bu amaçla harcanması” şartını karşılamaları riske girmektedir. İkinci olarak, kurumlar vergisi ödendikten sonra kalan kârını dernek ve vakfa aktaran iktisadi işletmelerden uygulamada ayrıca gelir vergisi stopajı yapması istenebilmektedir. Bu durum, dernek ve vakıfların vergi yüklerini daha da ağırlaştırmaktadır.

Bu iki boyut, çalışmanın iki ana bölümünü oluşturmaktadır.

I. İktisadi işletmelerin kurumlar vergisi mükellefiyeti

1. İktisadi işletme oluşumu

Kurumlar vergisi, kanunda sayılan kurumların kazançları üzerinden %25 oranında alınır (KVK, 1, 32). Kurum ifadesi alana yabancı bir kimseye tüzel kişiliği çağrıştırıyor olabilir. Ancak birer tüzel kişi olan dernek ve vakıflar kurumlar vergisi mükellefi sayılmamışken, onların kurdukları ve ayrı bir tüzel kişilik taşımayan iktisadi işletmeler kurumlar vergisi mükellefleri arasında yer almaktadır (KVK, 2/5). Kanun koyucu bu tür mükelleflerin özelliklerini dikkate alarak şöyle demiştir: "Dernek veya vakıflara ait iktisadi işletmelerin kazanç amacı gütmemeleri, faaliyetlerinin kanunla verilmiş görevler arasında bulunması, tüzel kişiliklerinin olmaması, bağımsız muhasebelerinin ve kendilerine ayrılmış sermayelerinin veya işyerlerinin bulunmaması mükellefiyetlerini etkilemez. Mal veya hizmet bedelinin sadece maliyeti karşılayacak kadar olması, kâr edilmemesi veya kârın kuruluş amaçlarına tahsis edilmesi bunların iktisadi niteliğini değiştirmez" (KVK, 2/6).

Dernek ve vakıf resmi olarak bir iktisadi işletme kurmamış olsa bile belli koşulları karşıladığında iktisadi işletmesinin var olduğu ve kurumlar vergisi mükellefiyetinin başladığı kabul edilir.²⁰ Bu koşullar şunlardır:

- 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 (bu halde dernek veya vakfa ait iktisadi işletme olarak değil, sermaye şirketi ya da kooperatif olarak ayrıca vergiye tabi tutulurlar),²¹
- Ticari, sınai veya zirai alanda devamlı olarak faaliyette bulunması (yani bu işletmenin tedavül/ piyasa ekonomisine katılması, başka bir ifadeyle işletmede üretilen veya alınan malların veya verilen hizmetin bir bedel karşılığı satılmış olması) (KVK, 2/5; 1 Seri No.lu KVK Genel Tebliği, 2.4).²²

Dernek ve vakıflar bu koşullara rağmen iktisadi işletmelerine kurumlar vergisi mükellefiyeti tesis etmediklerinde ya da vergi idaresi bu koşulları doğru uygulamayarak iktisadi işletme oluştuğu

20 Vakıflar Genel Müdürlüğüne göre vakıfların ticari sicile kayıtlı az sayıda iktisadi işletmesi bulunmaktadır. Buna karşın, vergi idaresinin iktisadi işletme oluştuğunu kabul edip kurumlar vergisi mükellefiyeti tesis ettiği pek çok dernek ve vakıf iktisadi işletmesi bulunmaktadır. Ancak ticaret siciline kayıt olmadıkları için tam sayılan Vakıflar Genel Müdürlüğü tarafından bilinmemektedir.

21 Bunların ortaklık payı sahibi dernek ve vakıflara kar dağıtımını yapması da II. Bölümdeki tartışmalardan ayrı olarak ele alınır ve vergi kesintisine tabidir. Örnek bir özelge için bk. Gelir İdaresi Başkanlığı Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı Gelir Kanunları Gelir Vergileri Grup Müdürlüğü, "Vakfa aktarılan kar payları üzerinden gelir vergisi kesintisi yapıp yapılmayacağı" (17.05.2022), <https://www.verginet.net/dtt/11/ozelge-2022-3.aspx?ozid=3497>

22 Bk. Ahmet Kırmızı, "Vakıfların Vergilendirilmesinde Vergi İdaresinin Yeni Yaklaşımları ve Geçerliliği", Mualla Öncel'e Armağan içinde, C. 1. Ankara Üniversitesi Yayınları, Ankara, 2009, s. 427-455.

gereğesiyle kurumlar vergisi mükellefiyeti tesisi yoluna gittiğinde, dernek ve vakıfların mali yükleri resen tarh edilen vergiler (yani idarece belirlenen matrah üzerinden hesaplanarak tespit edilen vergi alacağı) ve kesilen cezalar sebebiyle ağırlaşmaktadır. Vergi idaresi anılan koşulların tamamının varlığını aramalı, özellikle piyasa ekonomisine katılım amaçlı bir faaliyetin olup olmadığını saptamalıdır. Mesela, Maliye Bakanlığı 1 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Kanunu Genel Tebliği'nin 2.4'üncü bölümünde verdiği örnekte "müstakil bir eleman istihdamını gerektirecek boyutta menkul kıymet alım-satım faaliyetinde bulunması ve münhasıran bu faaliyet için eleman istihdam edilmesi(ni)" bir iktisadi işletmenin varlığı için yeterli görmektedir. Halbuki istihdam unsuru ve dolayısıyla işlem hacmi kriteri bir iktisadi işletme nitelendirmesi için yerinde değildir ve anılan örnek literatürde hukuka aykırı bulunarak eleştirilmektedir.²³ Aksi halde, dernek ve vakıflar gibi gerçek kişilerin de elde ettikleri hacimli menkul sermaye gelirlerinin ticari kazanç olarak nitelendirilmesi ve vergilendirilmesi gerekirdi.²⁴

2. İktisadi işletmelerin veya bir kısım gelirlerinin verginin dışına çıkarılması

Modern vergiciliğe adım attığımız 3 Haziran 1949 tarih ve 5422 sayılı eski Kurumlar Vergisi Kanunu'nun Gereğesine göre, cemiyet ve tesislere yani dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmeler, iktisadi kamu kuruluşlarının vergilendirilmesini gerektiren sebepler, özellikle hesap tutma ve hesap verme sebepleriyle kurumlar vergisi mükellefleri arasına dâhil edilmiştir.²⁵ Günümüzde dernek ve vakıfların iktisadi işletmeleri vergilendirilirken, iktisadi kamu kuruluşlarının vergilendirilmesi sebepleri arasında sayılan işletmelerin eşit muameleye tabi tutulması, vergi ayrıcalığı tanınmayarak rekabet ortamının ve iktisadi uyumun korunması düşüncesi öne çıkarılmaktadır. Niteliksel görüşmelerde bu husus uzmanlar tarafından şu şekilde açıklanmaktadır:

"STK ticari hayata müdahale edecek bir iş yaparsa ve bir iktisadi işletme açarsa, haksız rekabete neden olmaması için vergilendiriliyor. Örneğin lokal açabiliyor. (Dernek ve vakıflar) böyle işletmeler kurmak istediğinde onlara kurumlar vergisi mükellefi değilsin, işletme kur ve kurumlar vergisi mükellefi haline gel deniyor. Kafe, halı saha, kaplıca, restoran, öğrenci yurdu gibi işletmeler mükellef olmalı." (Gelir İdaresi Başkanlığı Bürokrat Görüşü)

23 Kırmızı, s. 436 vd. Vergi idaresinin bu yönde verdiği özelgelerine örnek olarak bk. Gelir İdaresi Başkanlığı İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı Gelir Kanunları Gelir Ve Kurumlar Vergileri Grup Müdürlüğü, "Vakıf Tarafından Elde Edilen Eurobond Faiz Geliri ve Alım Satım Kazançlarının Beyan Edilip Edilmeyeceği Hakkında" (04.08.2020), <https://gib.gov.tr/vakif-tarafından-elde-edilen-eurobond-faiz-geliri-ve-alım-satım-kazançlarının-beyan-edilip>

24 Bk. Mehmet Maç, Dernek ve Vakıfların Faiz, Repo ve Benzeri Finansman Giderleri, Vergi Sorunları, S. 145, 2000, s. 57.

25 TBMM, 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu Tasarısı ve Geçici Komisyon Raporu (1/173), s. 4, <https://www.tbmm.gov.tr/tutanaklar/TUTANAK/TBMM/d08/c018/tbmm08018078ss0146.pdf>

"(Dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmeler) kurumlar vergisi mükellefi olduğu, ... piyasada(ki) diğer aktörlerle rekabet şartları içerisinde faaliyette bulunduğu için onlarla ilgili teşvik biraz daha sınırlı olmak zorunda zaten. ...bir rekabet eşitsizliği(yle)... ekonomi(de) organizasyon şemasını değiştirirsiniz... Şimdi burada mesela oturup bir grup kontrolü altında bulunduramadığımızda ya da güzel bir düzenleme yapamadığımızda bu sefer şirket kompozisyonu onlar lehine döner. Dolayısıyla rekabeti de olumsuz etkiler." (Hazine ve Maliye Bakanlığı Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı Bürokrat Görüşü)

Buna karşın, ortaklaşılacak bir görüş olmamakla birlikte, sivil toplum kuruluşu temsilcileri arasında denetime tabi tutulduğu ölçüde iktisadi işletmelere bazı vergi avantajları sağlanmasının rekabet eşitsizliğine yol açmayacağını düşünenler mevcuttur.

"Bu tür iktisadi işletmeler kâr amacıyla kurulmuyor. Özel eğitim veren bir kurumun iktisadi işletmesinin zaten normal bir kurumla rekabet etme gibi bir durumu olmuyor." (Vakıf, Statülü, Büyük Ölçek)

"(İ)kisinin konuları farklı bir kere. Yani özel sektörün kaynağı, özel sektörün potansiyeliyle sivil toplumdaki aynı değil... daha fazla mal satmak gibi bir derdi yok ki daha fazla hizmet üretmekle ilgili bir şey var." (Dernek, Statüsüz, Küçük Ölçek)

"Böyle vergi avantajları olsa olumsuz etkileyeceği görüşüne katılmıyorum. Neden katılmıyorum? Çünkü sivil toplumun yaptığı işler çok belli. Yani özellikle bu alanda örnek veriyorum. Bir iktisadi işletme üzerinden sağlık hizmeti, tatil hizmeti veren kaç tane vakıf ya da dernek var? ... (aksine) dezavantajı değil de avantajı olacağını düşünüyorum. Şöyle ki bu sektörde özellikle ben kendi işim üzerinden söylüyorum, hediyelik eşya satıyorum. Hediyelik eşya satışı yapan firmalar bunu benden aldığı anda ve ... bunu alırsanız yardım etmiş, bir fayda sağlamış oluruz dediğinde o da kendi açısından bir farkındalık ve sosyal sorumluluk geliştirmiş olacak. Dolayısıyla sektöre faydası olacağını da düşünüyorum." (Vakıf, Statülü, Büyük Ölçek)

"(H)erhangi bir çalışma yaptığımızda bir hediye alımı bile olsa, küçük bir şey dahi olsa, diğer sivil toplum kuruluşlarının iktisadi işletmelerinden yararlanmaya çalışıyoruz... Burada amacınız ne? Hem bir başka sivil toplum kuruluşunu desteklemek, hem insanlarda farkındalığı arttırmak yapılan bu çalışmalara karşı... Bunda serbest piyasa ekonomisinde zorlayacak hiçbir şey yok. Zaten şu an yaptığımızda onların süreçlerine zaten çok büyük kapasiteleri olan, çok büyük şeyler yapılan bir şey değil. Orada bir sıkıntı yaratacak bir durum olduğunu da düşünüyorum." (Dernek, Statüsüz, Orta Ölçek)

"(B)unu denetim altında yaparlarsa bence rekabetle alakalı bir problem olmaz." (Mali Müşavir)

Dahası, nitel araştırmamızda bir sivil toplum kuruluşu temsilcisi dernek ve vakıfların iktisadi işletmelerinin piyasa ekonomisinde faaliyet göstermek üzere kurulan ticari işletmelere göre

dezavantajlı konumuna işaret etmiş, sağlanacak bir vergi avantajının kendileri aleyhine bu rekabet eşitsizliğini hafifletebileceğini vurgulamıştır.

"Aslında tam tersi. Biz dezavantajlıyız, çünkü piyasayı bilmiyoruz. Ben oyuncak satmaya çalışıyorum... Kendim üretiliyorum. Biliyorum ki 3-6 yaşta çocuk bununla ilgilenir diyorum. Ama ve lakin bunu satabilme kabiliyetim yok, kapasitem yok... En fazla benim tanıtımım kadar. Halbuki diğer şirketler benden daha avantajlı. Belki fiyat olarak benden daha yüksekler ama onlar piyasayı biliyorlar ve piyasanın içindeler. Strateji olarak da aslında daha benden avantajlı. Ben hep her zaman onlardan dezavantajlıyım. Hiçbir zaman onların önüne geçip de ... (a)vantajlı olamam. Daha yüksekten satarsam daha yüksekten satardım kimse almaz... Zararına zaten satmamam lazım. Zaten vakfın tüzüğünde yazar. Zararına yapılacak olan şeylerde yönetim kurulu üyesi bundan mesuldür der. İktisadi işletme için de geçerli. Yapacağım her türlü fiyatlama bile aslında benim hep dezavantajlı olmamı sağlar. Hiçbir zaman benim onların önüne geçebilecek bir şeyim yok." (Vakıf, Statülü, Büyük Ölçek)

Dünya örneklerine baktığımızda, pek çok ülkenin rekabet tarafsızlığı düşüncesiyle sivil toplum kuruluşlarının ticari faaliyetlerinden doğan kazanç ve iratlarını vergilendirdiğini görmekteyiz.²⁶ Ancak bunlar sıklıkla sivil toplum kuruluşunun amacıyla ilgili olan ve olmayan ticari faaliyetler (*related commercial, business or trading income/unrelated commercial, business or trading income*) ayrımına gitmekte ve ilgili olan ticari faaliyetlere ilişkin vergi kolaylıkları tanımaktadır.²⁷

Fransa, Macaristan, İrlanda, Lüksemburg ve Portekiz iktisadi işletmenin faaliyeti sivil toplum kuruluşlarının amacıyla ilişkili olduğunda vergi muafiyeti tanımakta, ilişkili olmayan ekonomik faaliyetleri vergilendirmektedir.²⁸ Aynı şekilde Amerika Birleşik Devletleri, vergiden muaf sivil toplum kuruluşlarının bu statüyle esaslı surette ilgili ticari faaliyetlerini verginin dışına çıkarmakta, ilişkili olmayan faaliyetlerinin net gelirini "ilişkili olmayan işletme geliri vergisi" (*unrelated business income tax* ya da *UBIT*) adlı kurumlar vergisiyle benzer oranlı bir vergiye tabi tutmaktadır.²⁹ Ayrıca kâr payı, faiz, lisans bedeli ve gayrimenkul kirası benzeri yatırım gelirlerini ilişkili olmayan işletme geliri vergisinin dışına çıkarmıştır.³⁰ Almanya'ya ilişkili ekonomik faaliyet gelirleri vergilendirmemenin yanı sıra ilişkili olmayan ekonomik faaliyetlerden elde edilen yıllık geliri 45.000 Avro'yu aşmadığı takdirde vergilendirmemektedir.³¹ Hatta, Avustralya ve Yeni Zelanda böyle bir rekabet tarafsızlığı sorununu hiç görmeyerek, kâr amacı gütmeyen kuruluşların ticari faaliyetlerinden doğan kazançlarını tamamen gelir vergilemesinin dışına çıkarmıştır.³²

Böylece pek çok ülke sivil toplum kuruluşlarının mali açıdan sürdürülebilirliği için özel gelirlerden bağış ve yardımlar ile mevcut varlıklarının yönetimi dışında, iktisadi faaliyet gelirlerinin önemini tanımış, ama piyasadaki rekabetin bozulmaması için belli sınırlamalar getirerek iki meşru çıkarı

26 OECD, s. 31.

27 A.g.e.

28 Philanthropy Europe Association, s. 36.

29 Internal Revenue Service, "Publication 598: Tax on Unrelated Business Income of Exempt Organizations", March 2021, <https://www.irs.gov/pub/irs-pdf/p598.pdf>.

30 A.g.e.

31 Philanthropy Europe Association, s. 30.

32 OECD, s. 58.

dengelemiştir.³³ Nitel araştırma bulgularımız, ülkemizdeki sivil toplum kuruluşlarının vergilendirme bakımından kuruluş amaçlarıyla ilgili olan ve olmayan ticari faaliyetler arasında bir ayrıma gidilmesi beklentisini ortaya koymaktadır:

"Tabii iktisadi işletme kurmak zorunda kalıyor çoğu kurum. Kurulmadığı zaman da... en ufak bir gelir elde etme etkinliği aslında iktisadi işletmeye dönüşüyor. Orada kritik konu şu bence. Kamu, her iktisadi işletmeyi sanki vakfın amaçlarına hizmet etmek üzere kurulmuş bir ticari işletme diye görüyor. Halbuki öylesi var öyle olmayanı var. Şimdi mesela (bir eğitim amaçlı kuruluşun yurt işletmesi) hem amaca yönelik bir hizmettir... ama aynı zamanda para da kazanıyormuş. Harika bir şey bir gelir elde ediyor. Keşke o gelirden vergiler verilmese... Keşke daha çocuk daha fazla çocuk okutulabilse, yurttan barınabilse veya yeni bir yurt yapılabilsen o paralarla. Çünkü netice itibarıyla bunlar aslında hepsi kamu hizmeti görüyor. Ama bakış açısı tamamen bu. Yani şöyle bir örnek var... silahlı kuvvetlere katkı sağlamak için diyelim (bir vakıf akaryakıt) işletmesinden bir gelir elde ediyor. Şimdi burada işletilen yapılan işin (vakfın) unsurlarıyla hiçbir alakası yok. Yani ticari bir işletme olduğu kesin, net, belirgin bir husus. Bizdekiler öyle değil. Biz yani rehabilitasyon hizmeti veriyoruz engellilere yönelik. Okul hizmeti veriyoruz engellilere yönelik. Danışmanlık hizmetleri veriyoruz ailelere, engellilere yönelik. Bunların hiçbir zaman hiçbir şekilde gelir elde etme yani kâr elde etme ihtimalleri yok. Yapılan gereği. Çünkü biz maliyetlerimizin tamamını yansıtamayız ailelere. Böyle bir dünya yok. O zaman vakfın amacına aykırılık teşkil ediyor. Dolayısıyla bizim iktisadi işletmelerin tamamı zarar eder. Şimdi ... bu ayrı net olarak ortaya konmadığı ve buna yönelik bir kalıcı çözüm üretilmediği müddetçe biz böyle hep burada bu konuları tartışıyor oluruz." (Odak grup görüşmesi (3), Vakıf, Statülü, Büyük Ölçek)

Mali/Vergisel Çerçeve Araştırması nicel kısmına gelen yanıtlarda iktisadi işletme sahibi sivil toplum kuruluşlarının %49,6'sının yaptıkları gelir getirici faaliyetlerin iktisadi faaliyet sayılmasıyla ilgili şartların, faaliyetin sıklığı ile değil, elde edilen gelirin tutarı ile ilişkilendirilmesi gerektiği yönündeki görüşü ise iktisadi işletmenin gelirinin bir kısmının verginin dışına çıkarılması düşüncesiyle bağdaşır niteliktedir.

Türkiye'de mevcut vergi sisteminde bu tür bir denge ihtiyacı gözetilmeden, dernek ve vakıfların iktisadi işletmeleri diğer ticari işletmelerle aynı kurumlar vergisi düzenlemelerine tabi tutulmaktadır. Halbuki 3 Haziran 1949 tarih ve 5422 sayılı eski Kurumlar Vergisi Kanunumuz dernek ve vakıf iktisadi işletmelerini kurumlar vergisi kapsamına alırken bile belli vergi kolaylıkları tanımıştır.³⁴ Kanun'un vergiden muaf kurumları düzenlediği 7'nci maddesinde tüm dernek ve vakıflarca belli amaçlarla işletildikleri ilgili bakanlıklarca kabul ve tasdik edilen iktisadi işletmeler kurumlar vergisinden muaf tutulmuştur. Bunlar arasında aşağıdaki iktisadi işletmeler yer almaktaydı:

- İlim ve fen ve güzel sanatları, tarım ve hayvancılığı öğretmek, yaymak, ıslah ve teşvik etmek maksadıyla işletilen okullar, okul atölyeleri, konservatuvarlar, genel kütüphaneler, tiyatrolar, müzeler, sergiler, numune fidanlıkları, tohum ve hayvan ıslah ve üretme istasyonları, yarış yerleri ve benzeri işletmeler,

³³ Philanthropy Europe Association, s. 30.

³⁴ RG: 10.06.1949; 7229.

- Genel insan ve hayvan sağlığını koruma ve tedavi maksadıyla işletilen hastane, nekahethane, klinik, dispanser, prevantoryum, sanatoryum, çocuk bakım evleri, hayvan hastaneleri ve dispanserleri, hayvan bakım evleri, veteriner bakteriyoloji ve seroloji, distofajin gibi işletmeler,
- Sosyal amaçlarla işletilen şefkat, rehin ve yardım sandıkları, fukara aşhaneleri, ceza ve ıslah evleri atölyeleri, darülaceze atölyeleri, içtimai sigorta kurumları, öğrenci yurtları ve pansiyonları gibi işletmeler,
- Hükümetin ve yetkili idare mercilerinin müsaadesiyle açılan mahallî, millî ve milletlerarası mahiyetteki sergiler, fuarlar, panayırar.

Sonrasında, 18 Şubat 1963 tarih ve 199 sayılı Kanun'un 5422 sayılı eski Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 7'nci maddesine eklediği hükümlerle münhasıran üyelerinin istifadesine tahsis edilen derneklere ait lokal, gazino ve lokanta işletmeleri, alkollü içkiler vermemeleri şartıyla vergiden muaf kabul edilmiştir.

Modern vakıf hukukunun temelini oluşturan 13 Temmuz 1967 tarih ve 903 sayılı Kanun³⁵ vakıf müessesesini yeniden düzenlerken, vergisel hükümler de getirmiştir. 5422 sayılı eski Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 7'nci maddesinde sayılan muaf kurumlar arasına "Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflar" eklenerek kamu menfaatlerine yararlı derneklerin yani statülü derneklerin iktisadi işletmelerine verilmemiş olan genel kurumlar vergisi muafiyeti, statülü vakıfların iktisadi işletmelerine verilmiştir. Vergi muafiyeti statüsünün temel ekseniyse vakfın gelirinin %80'inin kamu hizmetine tahsisi üzerine oturtulmuştur. Zamanın Maliye Bakanlığı yetkilisi bu bağı şöyle ifade etmiştir:

"Vakıflara vergi muafiyeti verilmesi, vergiye tabi olan vakıf işletmelerinin vergilendirilmemesi suretiyle, vergi gelirlerinin doğrudan doğruya vakıflara aktarılmasıdır. Vergi gelirlerinden vergi muafiyeti yoluyla vazgeçmenin karşılığı ise, vakfın sağladığı vergi miktarı kadar kamu hizmeti ifa etmesidir."³⁶

1967 yılından sonra vakıf sayısında büyük bir artış yaşanmış, ancak vakıf gelirlerinin %80'inin kamu hizmetine tahsis şartının gerçekleştirilip gerçekleştirilmediği idarece etkin bir şekilde incelenip, tespit edilemediği için vergi muafiyetinin kötüye kullanılarak hazinenin gelir kaybına uğradığı yönünde şüpheler belirlemiştir. Bunun üzerinde 1980'lerde politika yapıcılar iki seçenek üzerinde tartışmaya başlamıştır.³⁷ Birincisi, statülü vakıfların genel vergi muafiyetinin kaldırılmasıdır. İkincisi, vergi muafiyetinin eğitim, kütür ve sağlık amaçlı vakıflarla sınırlandırılmasıdır. Uzun süre devam eden tartışmaların neticesinde 1992 tarih ve 3824 sayılı Kanun'la 5422 sayılı eski Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 7'nci maddesinde yer alan "Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflar" hükmüne parantez içinde "Bu muafık, vakıfların iktisadi işletmelerini kapsamaz" hükmü eklenmiştir. Böylece statülü vakıfların iktisadi işletmelerinin yararlandığı genel bir vergi kolaylığı kalmamıştır. Buna karşın aynı kanunla, Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 8'inci maddesine eklenen 19'uncu bentle statülü vakıfların eğitim, sağlık, kütür ve bilimsel araştırma geliştirme amacıyla kurdukları iktisadi işletmelerinden elde ettikleri kazançlar vergi dışında bırakılmıştır. Buna göre, ikinci yol izlenmiştir. Kısa bir süre sonra 26 Aralık 1993 tarih ve 3946 sayılı Kanun'la bu muafiyet de yürürlükten kaldırılmıştır. Böylece, statülü vakıfların hayır amacı doğrultusunda harcama yapmak koşuluna bağlı olarak avantajlı kurumlar vergisi düzenlemesinden faydalanmasına olanak tanıyan rejim son bulmuştur.

35 RG: 24.07.1967, 12655.

36 Başbakanlık Devlet Planlama Teşkilatı, Vakıf Özel İhtisas Komisyonu Raporu, DPT Yayını, Ankara, 1983, s. 24, 84.

37 A.g.e. s. 104.

Daha önce belirttiğimiz üzere, mevcut düzende statülerini koruyabilmek için dernekler ve vakıflar her yıl gelirlerinin belli bir miktarını harcama şartına tâbi bulunmaktadır. Ne var ki bu koşulları sağlamanın dernek ve vakıflara sunduğu ayrıcalıklar, bu vakıflara başta bulunacak kimselere tanınan vergi indirimi ve gelir ve kurumlar vergisi dışındaki bir kısım vergi avantajlarıyla sınırlı hale gelmiştir.

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 7'nci maddesinde yer alan ve tüm dernek ve vakıflara ait bazı iktisadi işletmeleri kurumlar vergisinden muaf tutan düzenlemeye, 29 Temmuz 1998 tarih ve 4369 sayılı Kanunla yürürlükten kaldırılmıştır.

Statülü dernek ve statülü vakıfların iktisadi işletmelerine ilişkin 16 Temmuz 2004 tarih ve 5228 sayılı Kanun'la 5520 sayılı yeni Kurumlar Vergisi Kanunu'na eklenen ve bugün de yürürlükte bulunan tek ana hüküm, bunlara bağlı rehabilitasyon merkezlerinin işletilmesinden, ilgili Bakanlığın görüşü alınmak suretiyle Maliye Bakanlığının belirleyeceği usuller çerçevesinde beş hesap dönemi itibarıyla elde edilen kazançlara tanınan sınırlı süreli kurumlar vergisi istisnadır (KVK, 5/1-ı).

Diğer taraftan, 5520 sayılı yeni Kurumlar Vergisi Kanunu'na 4 Haziran 2008 tarih ve 5766 sayılı Kanun'la eklenen ve bir revizyonla yürürlük süresi 31 Aralık 2025'e kadar uzatılan³⁸ geçici 2'nci madde dernek ve vakıfların iktisadi işletmelerine ilişkin geçici bir muafiyet hükmü öngörmektedir. İlgili hüküm şöyle demektedir:

"1/1/2008-31/12/2025 tarihleri arasında... (d)ernek 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."

Gelir Vergisi Kanunu'nun 94'üncü maddesinin 5 numaralı bendi gayrimenkul kira gelirini, geçici 67'nci maddesiye faiz gelirlerini ve menkul kıymet alım satım kazançlarını konu edinmektedir. Dernek ve vakıfların bu gelirleri elde etmesi kural olarak iktisadi işletme olduğu sonucunu doğurmaz.³⁹ Bu gelirleri elde etmenin bir ticari faaliyet teşkil etmesi halinde dernek ve vakıflar bu muafiyet hükmünden faydalanacaktır. Dernek ve vakfın bir gayrimenkul kiralamasının ne zaman bir ticari faaliyete dönüşeceğine ilişkin Kanada vergi idaresinin bir yorum metni konunun anlaşılması bakımından yol gösterici niteliktedir.⁴⁰ Kanada vergi idaresi, bir sivil toplum kuruluşunun gayrimenkulü kiraya vermesinin ne zaman gayrimenkul sermaye iradı ne zaman ticari kazanç yani bir iktisadi işletme kazancı teşkil edeceğinin belirlenmesinde bu faaliyete katılım niteliği ve derecesinin dikkate alınması gerektiğini söylemektedir.⁴¹ Buna göre, dernek ve vakıf gayrimenkulün teslimi ile teamüle göre verilen ortak alanların temizliği, ısıtma/soğutma hizmetleri, asansör ve park alanı gibi temel hizmetler yanında, bireysel ofis temizliği ya da güvenlik gibi ek hizmetler sağlıyorsa orada bir ticari faaliyet söz konusu olacaktır.⁴² Bu ek hizmetler, dernek ve vakfın piyasa ekonomisine

38 11 Kasım 2020 tarih ve 7256 sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun (RG: 1711.2020; 31307).

39 Maç, s. 57; Kırmızı, s. 444. Kırmızı, Kurumlar Vergisi Kanunu'na eklenen geçici 2'nci maddeyi, 31 Aralık 2025 sonrasında koşullarına bakılmadan, bu tür kazançlar sebebiyle otomatikman bir iktisadi işletme olduğunun kabul edileceği izlenimi yarattığı için eleştirmektedir, ibid.

40 Bk. Canada Revenue Administration, "Classifying income earned by registered charities from their rental of real property to others", 23 March 2018, <https://www.canadiancharitylaw.ca/wp-content/uploads/2022/04/CRA-Guidance-Classifying-income-earned-by-registered-charities-from-their-rental-of-real-estate.pdf>

41 A.g.e. s. 1.

42 A.g.e. s. 2.

katıldığıının göstergesidir. Kiralanan gayrimenkullerin sayısı ya da büyüklüğü ya da sivil toplum kuruluşunun bu kiralamaya ilişkin temel hizmetlerin yönetimi ve denetimi için harcadığı zaman ticari işletme nitelendirilmesinde kullanılabilecek kriterler değildir.⁴³ Bu bakımından vergi idaremizin aşağıdaki tabloda yer alan özelgesindeki, bir derneğe ait gayrimenkullerin hacim ve ehemmiyetine bakarak kiralama faaliyetinin otomatikman bir ticari işletme olarak nitelendirilebileceğine ilişkin yorumuna katılmak mümkün değildir.

Tablo 3. Derneğin gayrimenkul kira gelirinin nasıl vergilendirileceği hakkında özelge⁴⁴

1 seri no.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin "Diğer Kurumlar Vergisi Mükelleflerine Ait Taşınmazların Kiralanması Karşılığında Yapılan Kira Ödemeleri" başlıklı (15.3.2.3.) bölümünde, Kurumlar Vergisi Kanununun 1 inci maddesinde sayılan kurumlar vergisi mükelleflerine (kooperatifler hariç) ait taşınmazların kiralanması karşılığında bunlara yapılan kira ödemelerinden vergi kesintisi yapılmayacağı, bu kurumların elde ettikleri kira gelirlerinin ilgili hesap dönemine ait kurumlar vergisi beyannamesiyle beyan edileceği; dernek ve vakıflara ait taşınmazların bir iktisadi işletme oluşturacak şekilde kiralanması halinde, oluşacak iktisadi işletme kurumlar vergisi mükellefi olduğundan elde edilen kira gelirleri üzerinden vergi kesintisi yapılmayacağı belirtilmiştir.

*Bu hükümlere göre, Derneğimize ait gayrimenkullerin ticari amaç güdülerek veya **hacim ve ehemmiyet bakımından ticari metot ve usulleri gerektiren bir organizasyon dahilinde kiraya verilmesi halinde, bu kiralama faaliyeti nedeniyle Derneğimize bağlı bir iktisadi işletme oluşacağından** iktisadi işletme bünyesinde kiraya verilen gayrimenkuller dolayısıyla yapılacak kira ödemelerinden gelir vergisi kesintisi yapılmayacak olup kira gelirlerinin iktisadi işletmenizin ilgili hesap dönemine ait kurumlar vergisi beyannamesi ile beyan edilmesi gerekecektir. Ancak, bu gayrimenkullerin işyeri açılması, personel istihdamı gibi ticari bir organizasyona bağlı olmaksızın Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesi uyarınca tevkifat yapmak zorunda olanlara kiraya verilmesi halinde Derneğimize bağlı bir iktisadi (işletme) oluşmayacağından söz konusu kira ödemelerinden yapılan tevkifat nihai vergilendirme olacaktır.*

Ancak, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun Geçici 2 nci maddesinde yer alan, 1/1/2008-31/12/2015 tarihleri arasında dernek ve 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 hükmü gereğince, Vakfınıza ait gayrimenkullerin kira gelirlerinin kesinti suretiyle vergilendirilmiş olması halinde kurumlar vergisi mükellefiyeti tesis edilmeyecektir.

Diğer taraftan, dernek veya vakıf bünyesinde yukarıda belirtilen gelirler dışında iktisadi işletme oluşması halinde, bu iktisadi işletmenin aktifinde kayıtlı bulunan taşınmazların kiralanması sonucu elde edilen taşınmaz kira gelirlerinin ya da bu iktisadi işletmenin aktifinde kayıtlı bulunan menkul kıymetlerin alım satımından, elde tutulmasından veya itfasından elde edilen gelirlerin (kesinti suretiyle vergilenmiş olup olmadığına bakılmaksızın), bahse konu iktisadi işletmeye ait kazançta dahil edilerek kurumlar vergisine tabi tutulacağı tabiidir."

43 A.g.e.; Maç, s. 57.

44 Gelir İdaresi Başkanlığı Muğla Vergi Dairesi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Usul Müdürlüğü, "Derneğin gayrimenkul kira gelirinin nasıl vergilendirileceği hk." (18.12.2010), <https://www.ozdogrular.com/v1/content/view/28179/257/>.

II. İktisadi işletmelerin kârını dernek veya vakfa aktarımının gelir vergisi kesintisi karşısındaki durumu

Dernek ve vakıfların iktisadi işletmelerinin kurumlar vergisi sonrası kârlarını dernek ve vakfa aktarması kâr dağıtımını niteliğinde olmadığından, Gelir Vergisi Kanunu'nun 94'üncü maddesi 6-b-i bendeki kâr dağıtımına bağlı %10 vergi kesintisine tabi tutulmamalıdır. Buna rağmen, ilgili hükmün uygulanıp uygulanmayacağı hâlâ tartışılmaktadır. Literatürde mevcut düzenlemelere göre bunun mümkün olmadığı dile getirilmiştir.⁴⁵ Vergi idaresi ise bu halde vergi kesintisi uygulanması gerektiği yönündeki yorumunu ısrarla sürdürmektedir.⁴⁶ Nitekim Mali/Vergisel Çerçeve Araştırması nicel araştırma bulgularına göre, dernek ve vakıfların %60'ı iktisadi işletmelerinin kendilerine aktardığı kâr üzerinden %10 gelir vergisi ödemek durumunda bırakılmalarının yarattığı hukuka aykırı vergilemeden şikayet etmektedir.

Danıştay'ın tüm daireleri uzun yıllar vergi idaresiyle aynı yorumu paylaşırken,⁴⁷ Danıştay 4. Dairesi bu içtihadından yakın zamanda dönerek dernek ve vakıf iktisadi işletmeleri lehine karar vermeye başlamıştır. Bir kararında, vakıfla işletmesi arasında bir iştirak ilişkisi bulunmadığı, dolayısıyla bir işletmenin ait olduğu vakfa kârını aktarmasının iştiraktan doğan kâr payı olarak nitelendirilip vergilendirilemeyeceği sonucuna ulaşmıştır. Gerekçeye göre:

"Gelir Vergisi Kanununun 75/2. maddesinde; iştirak hisselerinden doğan kazançların menkul sermaye iradi olarak sayılmasına rağmen iştirak hisselerinin tanımı yapılmamıştır. 49 No'lu KVK Genel Tebliğinde iştirak hissesi; anonim şirketlerin hisse senetleri, limited şirketlere ait iştirak payları, eshamlı komandit şirketlerin komanditer ortaklarına ait ortaklık payları ve iş ortaklıkları ile adi ortaklıklara ait ortaklık payları olarak tanımlanmıştır.

Görülebileceği üzere, vakıflara ait iktisadi işletmeler "iştirak hissesi" olarak sayılmamıştır. İştirak kavramı Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğinde ise; "İştirakler; işletmenin, doğrudan veya dolaylı olarak diğer şirketlerin yönetimine ve ortaklık politikalarının

45 Maç, s. 56.

46 Gelir İdaresi Başkanlığı, Derneklerin Vergilendirilmesi Rehberi, GİB Yayınları, Ankara, 2012, s. 17; Gelir İdaresi Başkanlığı, Vakıfların Vergilendirilmesi Rehberi, GİB Yayınları, Ankara, 2012, s. 11; Gelir İdaresi Başkanlığı Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Gelir Vergileri Grup Müdürlüğü, "Vakfın iktisadi işletmesi tarafından vakfa aktarılan gelirin kar dağıtımını sayılması hk." (25.03.2010); Gelir İdaresi Başkanlığı Samsun Vergi Dairesi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Grup Müdürlüğü, "Vakıf iktisadi işletme karlarının vakfa aktarımında Gelir vergisi tevkiyatı hk." (27.20.2010); Gelir İdaresi Başkanlığı İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Usul Grup Müdürlüğü, "Derneğin iktisadi işletmesinin karlarının derneğe aktarımında gelir vergisi tevkiyatı, dernek tüzel kişiliğine yapılan bağışlarda belge düzeni hk." (06.06.2013), <https://www.gib.gov.tr/node/99800>.

47 Örnek kararlar olarak bk. Danıştay 3. Dairesi, E.2016/3658, K.2017/7030, 12.10.2017; Danıştay 4. Dairesi, E. 2003/948, K. 2004/432, 09.03.2004; Danıştay 4. Dairesi, E. 2014/881, K. 2018/7565, 13.09.2018; Danıştay 4. Dairesi, E. 2015/5884, K. 2017/2931, 23.03.2017.

belirlenmesine katılmak üzere edindiği hisse senetleri veya ortaklık paylarının izlendiği hesaptır.” şeklinde tanımlanmıştır.

İştirâk kazancı, bir kurumun başka bir kurumun sermayesine katılma payı karşılığında elde edilen kâr payıdır. Dolayısıyla iştirâk kazancı elde edilebilmesi için iki ayrı tüzel kişiliğin bulunması gerekmekte olup bir kurumun başka bir kuruma ortaklık, ortaklık payı ve hisse senedi sahibi olmak suretiyle iştirâk etmesi icap etmektedir.

Şu halde, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 94. maddesine göre kâr dağıtımından bahsedilebilmesi için; iki ayrı tüzel kişiliği haiz kurumun bulunması, tüzel kişiler arasında “hisse senedi” veya “iştirâk hissesi” varlığına dayalı bir iştirâk eden/iştirâk edilen ilişkisinin mevcut olması gerekmektedir.

Olayda, davacı vakıf ile iktisadi işletmesinin ayrı tüzel kişilikleri bulunmamakla beraber iktisadi işletme, davacı vakıf tüzel kişiliği içerisinde yer alan bir oluşumdur. Bu bakımdan, aynı tüzel kişilik içerisinde iştirâk ilişkisi olamayacağından iktisadi işletme tarafından vakfa aktarılan tutar kâr payı sayılamayacağı gibi vakıf açısından da iştirâk kazancı olarak değerlendirilmeyecektir.

Bu durumda, davacı vakfa bağlı iktisadi işletme tarafından aktarılan tutar, Gelir Vergisi Kanununun 75. maddesinin 1. fıkrasının 2. bendinde belirtilen anlamda iştirâk hisselerinden doğan bir kazanç olmadığından Gelir Vergisi Kanununun 94. maddesinin 6/b-i bendine göre tevkifat yapılmasında hukuka uyarlık bulunmadığından Vergi Mahkemesi kararında hukuki isabet görülmemiştir.”⁴⁸

Yine aynı daire başka bir kararında, kanun koyucunun, bir işletmenin mevzuat gereğince sermayesine eklemeyeceği takdirde ait olduğu derneğe aktarmak zorunda olduğu kârını bir kâr payı gibi vergilendirmek isteseydi bunu açıkça ilgili hükümden sayarak yapabileceğini, ama böyle yapmayarak kâr aktarımını vergi dışında bırakmayı tercih ettiğini vurgulamıştır. Dernek iktisadi işletmesi lehine olan karara göre:

“Tüzel kişiliği bulunmayan dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmeler, kurumlar vergisi mükellefi olarak ayrı bir vergi sujesi kabul edilmekle birlikte, bağlı bulundukları vakıf veya dernek tarafından yönetilirler ve dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmelerden her biri için, bunların bağlı olduğu tüzel kişiler ile dernek ve vakıflar tarafından ayrı beyanname verilir. Sermayelerinin

48 Danıştay 4. Dairesi, E. 2016/14002, K. 2019/2532, 03.04.2019.

tamamı da ilgili dernek veya vakıf tarafından tahsis edilir. 83 seri nolu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nde ise, iktisadi işletmenin oluşan karından ödenmesi gereken vergiler indirildikten sonra kalan net karın vakıf bütçesine gelir olarak aktarılacağı belirtilmiştir.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 94/6-b-i bendinde, 75. maddeye atıfta bulunularak maddenin sadece ikinci fıkrasının 1,2 ve 3 numaralı bendinde yazılı kar paylarından stopaj yapılacağı ifade edilmiş, 75/2. maddesinde iştirak hisselerinden doğan kazançlar menkul sermaye iradi sayılmış, ancak vergi kanunlarında iştirak hissesinin tanımı yapılmamıştır. Yalnız, anılan 75. maddenin 2. bendinin parantez içi bölümünde, limited şirket ortaklarının, iş ortaklarının ve komanditerlerin kar payları ile kooperatiflerin dağıttıkları kazançların iştirak hisselerinden doğan kazanç olduğu, kooperatiflerin ortakları ile yaptıkları muamelelerden doğan karların ortaklara, kooperatifle yaptıkları muameleler nisbetinde tevziinin, kazanç dağıtımı sayılmayacağı belirtilmekle yetinilmiş, demek veya vakıflara ait iktisadi işletmelerden elde edilen karın demek veya vakıf hesabına aktarılmasının iştirak kazancı kabul edildiğine ilişkin açık bir düzenlemeye yer verilmemiştir.

Bu durumda, derneklere ait iktisadi işletmelerin elde ettikleri kazançları, bağlı buldukları derneklere aktarmaları yönünde genel bir düzenleyici işlemin varlığı da mevcutken, iktisadi işletmenin elde ettiği kar, hukuken bağlı ve ait olduğu dernek veya vakıf tüzel kişiliği hesabına aktarılması işlemi nitelik itibarıyla bir kar dağıtımı işlemi kabul edilemeyeceğinden ve söz konusu kazancın aktarımı, stopaja konu olacak kar payları arasında da sayılmadığından, davacı iktisadi işletme tarafından bağlı bulunduğu derneğe aktarılan kazancın dernek açısından iştirak kazancı kabul edilmesi suretiyle yapılan tevfiğin kaldırılması ve ödenen tutarın faizi ile birlikte iadesi istemli açılan davanın kabulü gerekirken reddi yolundaki Mahkeme kararında hukuka uyarlık bulunmamaktadır.⁴⁹

Buna karşın, Danıştay 3. Dairesi eski içtihadı sürdürmektedir.⁵⁰ Farklı yöndeki içtihatlar uygulamada hukuki güvenliğe zarar vermekte ve hukukun üstünlüğü ilkesini ihlal etmektedir.

49 Danıştay 4. Dairesi, E. 2016/21490, K. 2021/1861, 25.03.2021. Aynı yöndeki kararlar için bk. Danıştay 4. Dairesi, E.2018/5142, K.2022/1412, 09.03.2022; Danıştay 4. Dairesi, E.2019/5597, K.2022/3983, 14.06.2022; Danıştay 4. Dairesi, E. 2022/4801, K. 2022/7839, 14.12.2022; Danıştay 4. Dairesi, E. 2020/2369; 2023/2957, 30.05.2023; Danıştay 4. Dairesi, E. 2021/253, 2023/2958, 30.05.2023; Danıştay 4. Dairesi, E. 2022/2895, K. 2022/3986, 14.06.2022; Danıştay 4. Dairesi, E. 2018/6444, K. 2022/5401, 16.10.2022; Danıştay 4. Dairesi, E. 2019/5206, K. 2022/3501, 01.06.2022; Danıştay 4. Dairesi, E. 2019/3893, K. 2022/1624, 16.03.2022.

50 Bk. Danıştay 3. Dairesi, E.2019/639, K.2022/1024, 09.03.2022; Danıştay 3. Dairesi, E.2022/2156, K.2023/899, 21.03.2023; Danıştay 3. Dairesi, E.2022/1846, K.2023/901, 21.03.2023.

III. Öneriler

1. Sivil toplum kuruluşlarının iktisadi işletme gelirlerine ilişkin kurumlar vergisi kolaylığı tanınmalıdır.

Dernek ve vakıfların amaçlarıyla ilgili faaliyet gösteren iktisadi işletmelerinin, piyasa ekonomisinde faaliyet göstermek üzere kurulan ticari işletmelerden farkı tanınarak, kurumlar vergisinden muaf tutulması ya da kazançlarının belli bir miktara kadar kurumlar vergisinden istisna edilmesi şeklinde bir vergi kolaylığı sağlanmalıdır.

“Bütün vergisel yükümlülükler iktisadi işletmelerinin üzerinde ama günün sonunda oradan bir kâr elde edersek vakfa fayda sağlayacak. Yani... bütün vergisel sonuçlar.. üzerinde de olsa... amacı bir. Amacı bir olduğu için yapısının da bir olması gerektiğini düşünüyorum. Aynı amaca hizmet ediyor... vergisel olarak ayırmak doğru mu onu çok bilemiyorum. Biz bunu yine beyan edebiliriz. Bu kadar yaptık diyebiliriz. Bu kadar satış yaptık. Bu kadar kâr elde ettik. Ama bunu devletin bizden nakit olarak tekrar alıyor olması doğru değil. Oradan almadığını vakfa ben aktarıyorum. Yani oradaki faaliyete aktarıyorum. Amacı belli. (Gelir) elde etmek. Bir sivil toplum kuruluşunun amacı kâr elde etmeden bu faaliyeti götürmekken iktisadi işletmenin kâr elde etmek olmuyor maalesef. Evet kanunda böyle yazıyor olabilir. Ama kâr elde etmek değil oranın amacı. Oranın amacı da vakfa hizmet etmek. Vakıf faaliyetlerine ya da dernek faaliyetlerine hizmet etmek. Amacı da bu olmayan bir kurumdan yine ilk başa dönüyoruz, bu kadar verginin alınması, bu kadar sorumlu tutulması da çok hakkaniyetli gelmiyor.” (Vakıf, Statülü, Büyük Ölçek)

2. İktisadi işletmenin kârını dernek veya vakfa aktarımında gelir vergisi kesintisi yapılmayacağına ilişkin yasaya açık bir hüküm eklenmelidir.

İktisadi işletmelerin dernek ve vakıflara aktardığı kâr üzerinden vergi kesintisi yapıp yapılmayacağı konusunda Danıştay 3. Dairesi ve Danıştay 4. Dairesi arasında içtihat farklılığı oluşmuştur. Bu farklılık, hukuki güvenlik ve hukukun üstünlüğü ilkelerine aykırılık oluşturmaktadır. Türkiye Büyük Millet Meclisi ilk elden bir norm oluşturarak Gelir Vergisi Kanunu'nun 94/6-b-i maddesi parantez içi hükmü “kârın sermayeye eklenmesi (ve dernek ve vakıf iktisadi işletmesinin kârını dernek ve vakfa aktarımı) kâr dağıtımı sayılmaz” şeklinde değiştirebilir. Her halükârda, Danıştay bu aykırılığı bir kararla gidererek, içtihat birliğini sağlamakla görevlidir. Buna ilişkin içtihatların birleştirilmesi kurumu hukukumuzda mevcuttur (2575 sayılı Danıştay Kanunu, 28, 39 ve 40).

3. İktisadi işletme zarar ettiğinde dernek ve vakfın iktisadi işletmeye yaptığı kaynak aktarımı amaca yönelik gider sayılmalıdır.

Mali/Vergisel Çerçeve Araştırması'nda sivil toplum kuruluşlarının %51,2'si iktisadi işletmelerinin zararlarını karşılamak için, statülü vakıf ve dernek tarafından bu işletmelere yapılan aktarımların amaca yönelik harcama sayılması gerektiğini ifade etmişlerdir. Araştırmada sivil toplum kuruluşlarının %53,3'ünün iktisadi işletmelerinin çoğunlukla zarar ettiği bulgusuna ulaşılması bu konunun önemini altını çizmektedir.

Sonuç

Birinci sektör kamu ile ikinci özel sektörden farkını ortaya koymak üzere üçüncü sektör olarak da adlandırılan dernek ve vakıfların, amacı ile ilişkili iktisadi işletmeleri de kamu ile özel sektör arasındaki bir alanda faaliyet göstermektedir. Bu yeri dikkate almadan oluşturulan bir vergi rejiminin dernek ve vakıfların sürdürülebilirliğine katkısının sınırlı kalacağı ortadadır. Ülkemizde vergi idaresinin dernek ve vakıf iktisadi işletmelerinin vergilendirilmesinde sadece piyasa ekonomisinde faaliyet göstermek üzere kurulan ticari işletmeler aleyhine haksız rekabet yaratmama düşüncesiyle hareket ediyor olması bu konumu tanımadığının açık göstergesidir.

Halbuki modern gelir vergilemesine geçiş yaptığımız 1949 tarih ve 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'na dair yasama tarihi dokümanlarına dönüp baktığımızda kanun koyucunun iktisadi kamu kuruluşlarını kurumlar vergisine tabi tutma sebepleri arasında hesap tutma ve hesap vermeyi önceliğini görmekteyiz. Dahası dernek ve vakıflara ait belirli iktisadi işletmeler 1998 yılına kadar hep kurumlar vergisi avantajlarından yararlanmıştır. Devlet bu tarihe kadar kademeli olarak dernek ve vakıflara tanıdığı vergi avantajlarını hem denetimde düştüğü zafiyetler hem de bütçe kaygısıyla azaltarak sona erdirmiştir. Buna karşın, Avrupa Birliği yakın zamanda yayınladığı bir politika dokümanında vergilendirme politikasının sivil toplum kuruluşlarının parçası bulunduğu sosyal ekonominin teşvik edilmesinde ve sosyal ekonomi kuruluşlarının özel sektör işletmeleriyle birlikte faaliyet göstermelerinin sağlanmasında önemli bir role sahip olabileceğinin altını çizmiştir.⁵¹

Dernek ve vakıfların mali sürdürülebilirliği için iktisadi işletme gelirleri önemli bir kaynak niteliğine sahiptir. 2008-2009 Küresel Finansal Krizi sonrasında sivil toplum kuruluşlarının kamusal kaynaklardan aldığı pay düşüştür. COVID-19 sonrası bütçeler daha da kısıtlanmıştır. Buna karşın, toplumun bu kuruluşlar aracılığıyla sosyal ihtiyaçlarını karşılama ve hizmet taleplerinde bir artış olmuştur. Ayrıca, sivil toplum kuruluşlarının elindeki gelir türlerini çeşitlendirmesi finansal oynaklığı azaltma, riski dağıtma ve istikrarı koruma suretiyle mali yapılarına ve sürdürülebilirliklerine olumlu katkıda bulunmaktadır. Tüm bunlar göz önünde bulundurularak ülkemizde dernek ve vakıfların çok sınırlı kalan iktisadi işletme gelir kaynağı kullanımını teşvik eden bir vergi tasarımına gidilmelidir. Ayrıca bu kaynağın dernek ve vakfa aktarımı üzerinden vergi kesintisi yapılarak daha da sınırlandırılmasına sebep olan idari uygulamalardan vazgeçilmelidir.

⁵¹ European Commission, "Proposal for a Council Recommendation on Developing Social Economy Framework Conditions", COM(2023) 316 final, Strasbourg, 13.6.2023, s. 21.

Kaynakça

Ahmet Kırman, "Vakıfların Vergilendirilmesinde Vergi İdaresinin Yeni Yaklaşımları ve Geçerliliği", Mualla Öncel'e Armağan içinde, C. 1. Ankara Üniversitesi Yayınları, Ankara, 2009, s. 427-455.

Başbakanlık Devlet Planlama Teşkilatı, Vakıf Özel İhtisas Komisyonu Raporu, DPT Yayını, Ankara, 1983.

Canada Revenue Administration, "Classifying income earned by registered charities from their rental of real property to others", 23 March 2018, <https://www.canadiancharitylaw.ca/wp-content/uploads/2022/04/CRA-Guidance-Classifying-income-earned-by-registered-charities-from-their-rental-of-real-estate.pdf>.

Chiako Hung, C., & Mark Hager, "The Impact of Revenue Diversification on Nonprofit Financial Health: A Meta-analysis", *Nonprofit and Voluntary Sector Quarterly*, 48(1), 2019, ss. 5-27.

European Commission, "Proposal for a Council Recommendation on Developing Social Economy Framework Conditions", COM(2023) 316 final, Strasbourg, 13.6.2023.

Gelir İdaresi Başkanlığı, Derneklerin Vergilendirilmesi Rehberi, GİB Yayınları, Ankara, 2012.

Gelir İdaresi Başkanlığı, Vakıfların Vergilendirilmesi Rehberi, GİB Yayınları, Ankara, 2012.

Internal Revenue Service, "Publication 598: Tax on Unrelated Business Income of Exempt Organizations", March 2021, <https://www.irs.gov/pub/irs-pdf/p598.pdf>.

Mehmet Maç, Demek ve Vakıfların Faiz, Repo ve Benzeri Finansman Giderleri, Vergi Sorunları, S. 145, 2000, s. 57.

Natasha Cortis, "Access to Philanthropic and Commercial Income Among Nonprofit Community Service Organisations", *Voluntas: International Journal of Voluntary and Nonprofit Organizations* 28 (2), 2017, ss. 798–821.

TBMM, 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu Tasarısı ve Geçici Komisyon Raporu (1/173), <https://www5.tbmm.gov.tr/tutanaklar/TUTANAK/TBMM/d08/c018/tbmm08018078ss0146.pdf>

TÜSEV, Sivil Toplum İçin Elverişli Ortam İzleme Matrisi 2020-2021 Türkiye Raporu, TÜSEV Yayınları, Haziran 2023.

Vakıflar Sivil Toplum Genel Müdürlüğü, "Yeni Vakıflarla İlgili Seçilmiş Veriler (2015-31.12.2022)", https://cdn.vgm.gov.tr/genelicerik/genelicerik_945_290519/vakif-istatistikleri/yeni-vakiflar2023-sorasi/13-yeni-vakiflarla-iligili-secilmis-veriler-2015-20.pdf



Bu yayın Avrupa Birliği tarafından finanse edilmiştir. İçeriği yalnızca TÜSEV'in sorumluluğundadır ve Avrupa Birliğinin görüşlerini yansıtmak zorunda değildir.