



Avrupa Birliđi tarafından
finanse edilmektedir.

TÜSEV
Türkiye Üçüncü Sektör Vakfı
Third Sector Foundation of Türkiye

02

Dernek ve Vakıfların İktisadi İşletmelerinin **Vergilendirilmesi**

Politika Notu



Sivil toplum kuruluşları (STK) sosyal fayda amacıyla yürüttükleri faaliyetler için düzenli kaynağa ihtiyaç duymaktadır. Finansman türlerinin çeşitlendirilmesi, belli bir kaynak çeşidine bağlı kalmanın getirdiği riski dağıtma, dalgalanmalar karşısında istikrarı koruma suretiyle STK'ların mali yapısına ve sürdürülebilirliğine olumlu katkıda bulunmaktadır. Türkiye'de bağışlar, yardımlar ve hibeler dışında STK'lar düzenli ve bağımsız bir gelir kaynağı oluşturma amacıyla iktisadi işletme kurabilir. Yahut, resmi olarak bir iktisadi işletme kurulmamış olsa bile düzenli bazı faaliyetleri nedeniyle STK'ların iktisadi işletmesinin var olduğu ve kurumlar vergisi mükellefiyetinin başladığı kabul edilir.

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. Yaklaşık 4 yeni vakfa 1 işletme düşmesine rağmen, yeni vakıfların gelirlerinin sadece %2,3'ü iktisadi işletme gelirlerinden oluşmaktadır. Derneklerin iktisadi işletmeleri hakkında ise kamuya açık veri bulunmamaktadır. 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 çıkmaktadır. 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) bulunmaktadır. Kamu idaresi tarafından denetim sonucu kapatılma ise daha düşük bir oranla (%1,3) karşımıza çıkmaktadır. Nitel araştırma bulguları ise bu sınırlılığın arkasındaki sebepler olarak artan iş karmaşası ve riskini, artan idari maliyetler ile maddi ve şekli vergi yükünü işaret etmektedir.

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 dernek ve vakfın amacını gerçekleştirmek için kurduğu iktisadi işletmenin zarar etmesi durumunda, bu zararı kapatmak üzere yapacağı aktarımlar amaca yönelik harcama olarak kabul edilmemektedir. Bu uygulama, kamu yararına çalışan dernek veya vergi muafiyeti tanınan vakıf statülerine sahip olanlar için ayrıca zorluk yaratmaktadır: statülerini koruyabilmek için vakıfların "yıllık gelirlerinin en az üçte ikisini elde edildiği yıl içinde harcamaları", derneklerin "yıl içinde elde ettiği gelirin en az yarısının 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.

Yürüttüğümüz çalışmalar, iktisadi işletmelerin STK'lar için bağımsız ve düzenli gelir kaynağı yaratan bir mekanizma olarak kullanılabilmesi için bazı kolaylıklar tanınmasına ihtiyaç olduğunu ortaya koymuştur. Aşağıda sivil toplum kuruluşlarının iktisadi işletmeleri söz konusu olduğunda yaşadıkları güncel sorunlar ve bunlara yönelik çözüm önerilerine yer verilmiştir.

Sivil Toplum Kuruluşlarının İktisadi İşletme Gelirlerine İlişkin Kurumlar Vergisi Kolaylığı Tanınmalı

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.

Dünya örneklerine bakıldığında, pek çok ülkenin rekabet tarafsızlığı düşüncesiyle sivil toplum kuruluşlarının ticari faaliyetlerinden doğan kazanç ve iratlarını vergilendirdiğini görmekteyiz. 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.

Türkiye'deki mevcut uygulama STK'ların faaliyetleri için ihtiyaç duydukları kaynağı yaratmalarında, iktisadi işletmeleri işlevsel bir araç olmaktan çıkarmaktadır. Bu nedenle, 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.

İktisadi İşletmenin Kârını Dernek veya Vakfa Aktarımında Gelir Vergisi Kesintisi Yapılmayacağına İlişkin Yasaya Açık Bir Hüküm Eklenmeli

Dernek ve vakıfların iktisadi işletmelerinin kurumlar vergisi sonrası kârlarını dernek ve vakfa aktarması kâr dağıtımını niteliğinde sayılıp kâr üzerinden gelir vergisi kesintisi yapılmaktadır. Oysa, vakıf ve derneklerin amacını gerçekleştirmek için kurdukları iktisadi işletmeler ayrı bir tüzel kişilik olmayıp vakıf veya derneğe aittir ve dernek veya vakfa yapılan aktarmalar gerçek kişilere kâr dağıtımını anlamına gelmemektedir. Uygulama STK'lar açısından bir çifte vergilendirme sorununa dönüşmüştür ve çözüm beklemektedir.

İktisadi işletmelerin dernek ve vakıflara aktardığı kâr üzerinden yapılan vergi kesintisine karşı STK'lar tarafından açılan davalarda Danıştay'ın tüm dairesi uzun yıllar vergi idaresiyle aynı yorumu paylaşırken, 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 iştirakten doğan kâr payı olarak nitelendirilip vergilendirilemeyeceği sonucuna ulaşmıştır. İçtihadta oluşan 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 dağıtımını sayılmaz" şeklinde değiştirebilir. Her halükârda, Danıştay bu aykırılığı bir kararla gidererek, içtihat birliğini sağlamakla görevlidir.

İktisadi İşletme Zarar Ettiğinde Dernek ve Vakfın İktisadi İşletmeye Yaptığı Kaynak Aktarımı Amaca Yönelik Gider Sayılmalı

İktisadi işletmelerinin zarar etmeleri halinde, bu zararı kapatmak üzere yapacağı aktarımlar amaca yönelik harcama olarak kabul edilmemektedir. Oysa, vakıf ve derneklerin amacını gerçekleştirmek için kurdukları iktisadi işletmeler ayrı bir tüzel kişilik olmadığı aralarındaki ilişki üçüncü şahıslar arasındaki ilişkiler olarak değerlendirilmemelidir. 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 öneminin altını çizmektedir.

Ayrıca mevcut düzenleme, kamu yararına çalışan dernek veya vergi muafiyeti tanınan vakıf statülerine sahip olanların, statülerini koruyabilmek için vakıfların "yıllık gelirlerinin en az üçte ikisini elde edildiği yıl içinde harcamaları", derneklerin "yıl içinde elde ettiği gelirin en az yarısının bu amaçla harcanması" şartını karşılamalarını riske atmaktadır.

İlgili kanunlarda yapılacak düzenlemeler ile iktisadi işletme zarar ettiğinde dernek ve vakfın iktisadi işletmeye yaptığı kaynak aktarımı amaca yönelik gider sayılarak, iktisadi işletmeler STK'ların amaçlarına yönelik faaliyetleri için işlevsel bir finansman kaynağına dönüştürülebilir.



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