

**SİRKÜLER**  
**Sayı: 2012/111**

**İstanbul, 14.05.2012**  
**Ref: 4/111**

**Konu:**  
**DERNEKLERİN VERGİLENDİRİLMESİ REHBERİ**

Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından “Derneklerin Vergilendirilmesi Rehberi” yayınlanmıştır.

Rehberde;

- Derneklere kamuya yararlı dernek statüsü verilmesine ilişkin mevzuat ile kamuya yararlı derneklere yapılan bağışların vergiye tabi kazançtan indirilmesine dair mevzuat,
- Derneklerin vergi mevzuatı karşısındaki durumu; mükellefiyet durumu, elde ettikleri kazançların vergi mevzuatı karşısındaki durumu, yönetim kurulunun vergi borcundan sorumluluğu, gıda bankacılığı faaliyetinde bulunan derneklere yapılan bağışların gelir vergisi mevzuatındaki yeri,
- Dernek iktisadi işletmelerinin vergi mevzuatı karşısındaki durumu; mükellefiyet durumu, yükümlülükleri vergilendirilmesi, yabancı derneklerin iktisadi işletmelerinin vergi mevzuatı karşısındaki durumu, iktisadi işletmenin kazancının derneğe aktarılmasında vergi tevkifatı

hakkında açıklamalara yer verilmiştir.

Saygılarımızla,

**DENGGE DENETİM YEMİNLİ**  
**MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş.**

**EK:**  
Derneklerin Vergilendirilmesi Rehberi

(\*) Sirkülerimizde yer verilen açıklamalar sadece bilgilendirme amaıdır. Tereddüt edilen hususlarda kesin işlem tesis etmeden önce konusunda uzman bir danışmandan görüş ve destek alınması tavsiyemiz olup; sadece sirk lerimizdeki açıklamalar dayanak gösterilerek yapılacak işlemler sonucunda doğacak zararlardan müşavirliğimiz sorumlu olmayacaktır.

(\*\*) Sirkülerimiz hakkında görüş, eleştiri ve sorularınız için aşağıda bilgileri yer alan uzmanlarımıza yazabilirsiniz.

**Erkan YETKİNER**

**YMM**

Mazars/Denge Vergi Departmanı, Ortak

[eyetkiner@mazarsdenge.com.tr](mailto:eyetkiner@mazarsdenge.com.tr)

**Güray  GREDİK**

**SMMM**

Mazars/Denge Vergi Departmanı, Kıdemli Müdür

[gogredik@mazarsdenge.com.tr](mailto:gogredik@mazarsdenge.com.tr)



# **DERNEKLERİN VERGİLENDİRİLMESİ REHBERİ**

**2012**

Bu rehber sadece pdf formatında hazırlanmıştır.

**Ayrıntılı bilgi almak için**  
Vergi İletişim Merkezinin (VİMER) 444 0 189 telefon hattına  
**başvurabilirsiniz.**

**[www.gib.gov.tr](http://www.gib.gov.tr)**

*Bu rehber, yayım tarihinde yürürlükte olan mevzuat dikkate alınarak hazırlanmıştır.*

Güncel mevzuat bilgilerine ücretsiz olarak ulaşmak için Başkanlığımızın internet sayfası aracılığıyla e-posta bilgilendirme hizmetine abone olabilirsiniz.

**GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI**  
**Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığı**  
**Yayın No:146**  
**Mayıs 2012**

## İÇİNDEKİLER

<b>GİRİŞ .....</b>	<b>...4</b>
<b>1.BAKANLAR KURULU KARARIYLA DERNEKLERE KAMUYA YARARLI STATÜSÜ</b>	
<b>TANINMASI.....</b>	<b>4</b>
1.1. Kamuya Yararlı Sayılan Dernek Statüsünün Kazanılması.....	4
1.2. Kamuya Yararlı Derneklere Vergi Kanunlarında Sağlanan Avantajlar.....	5
1.3. Kamuya Yararlı Derneklere Yapılacak Bağış ve Yardımların İndirilmesi.....	7
1.4. Kamuya Yararlı Dernek Vasfının Kaybedilmesi.....	7
<b>2. DERNEKLERİN VERGİ KANUNLARI KARŞISINDAKİ DURUMU.....</b>	<b>8</b>
2.1. Derneklerin Vergi Mükellefiyeti .....	8
2.2. Derneklerin Yapacakları Ödemeler Üzerinden Gelir Vergisi Kesintisi .....	9
2.3. Derneklerin Elde Ettikleri Gayrimenkul Sermaye İratlarının Vergilendirilmesi .....	9
2.4. Derneğin Tasarruflarını Bankada Değerlendirmesi Sonucunda Elde Ettiği Menkul Sermaye İratlarından Tevkifat Yapılması.....	11
2.5. Dernek Yönetim Kurullarının Vergi Borçları Karşısındaki Sorumluluğu.....	12
2.6. Gıda Bankacılığı Faaliyetinde Bulunan Derneklere Yapılan Bağışların Gelir Vergisi Bakımından Durumu.....	12
<b>3. DERNEKLERE AİT İKTİSADİ İŞLETMELERİNİN VERGİLENDİRİLMESİ.....</b>	<b>13</b>
3.1. Mükellefiyet.....	13
3.2. Yükümlülükler.....	14
3.3. Derneklere Ait İktisadi İşletmelerin Özellikleri.....	15
3.4. İktisadi İşletmelerin Vergilendirilmesi Durumu.....	17
3.5. Yabancı Derneklere Ait İktisadi İşletmelerin Vergilendirilmesi.....	18
3.6. İktisadi İşletmelerinin Kârlarının Derneğe Aktarımı.....	18

## **GİRİŞ**

Bu rehber, Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından benimsenen mükellef odaklı hizmet anlayışının gereği olarak, dernek şeklinde faaliyet gösteren tüzel kişiliklerin vergilendirme sürecinde ödev ve yükümlülüklerine ilişkin genel bilgiler vermek üzere hazırlanmıştır.

5253 sayılı Dernekler Kanununa göre dernek; kazanç paylaşma dışında, kanunlarla yasaklanmamış belirli ve ortak bir amacı gerçekleştirmek üzere, en az yedi gerçek veya tüzel kişinin, bilgi ve çalışmalarını sürekli olarak birleştirmek suretiyle oluşturdukları tüzel kişiliğe sahip kişi topluluklarını ifade etmektedir.

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.

Bu rehberde, derneklerin Türk Vergi Sisteminde yer alan vergi kanunları karşısındaki genel durumları, istisna ve muafiyetler, derneklere ait iktisadi işletmelerin vergilendirilmesi ile Bakanlar Kurulu Kararı ile derneklere kamu yararlı statü tanınmasına yönelik açıklamalar yer almaktadır.

## **1. BAKANLAR KURULU KARARIYLA DERNEKLERE KAMUYA YARARLI STATÜSÜ TANINMASI**

Bir derneğin kamuya yararlı dernek sayılabilmesi için, ilgili bakanlıkların ve Maliye Bakanlığının görüşü üzerine İçişleri Bakanlığının teklifi ve Bakanlar Kurulunun bu yönde karar vermesi gerekmektedir.

Kamu yararına çalışan dernek statüsü bulunan derneklerin bir araya gelerek bir üst kuruluş (federasyon, konfederasyon) oluşturmaları halinde, teşekkül olunan bu yeni tüzel kişilik, doğrudan “kamu yararına çalışan dernek” statüsü kazanmaz. Dernek federasyonu ya da konfederasyonlarının kamu yararına dernek statüsü kazanabilmeleri için dernekler için gerekli öngörülen tüm koşulları aynen taşımaları ve aynen dernekler gibi gerekli başvuru ve izin işlemlerini ikmal etmeleri gerekmektedir.

### **1.1. Kamuya Yararlı Dernek Statüsünün Kazanılması**

5253 sayılı Dernekler Kanununun 27 nci maddesinde bir derneğin kamu yararına çalışan derneklerden sayılabilmesi için;

- 1- Derneğin en az bir yıldan beri faaliyette bulunması,
  - 2- Derneğin amacı ve bu amacı gerçekleştirmek için giriştiği faaliyetlerin topluma yararlı sonuçlar verecek nitelikte ve ölçüde olması,
- gerektiği hükme bağlanmıştır.

Anılan kanun çerçevesinde derneklere Bakanlar Kurulu Kararı ile kamuya yararlı dernek statüsü verilmesi sürecinde, Bakanlığımız görüşünün oluşturulmasında esas alınan kriterler 2, 4 ve 15 numaralı Kurumlar Vergisi Sirkülerinde belirtilmiştir. Buna göre bir derneğin kamu yararına çalışan derneklere sayılabilmesi için;

1- Dernek tüzüğünde amaç olarak belirlenen faaliyetlerin topluma yararlı sonuçlar verecek nitelikte (kamu hizmeti niteliğinde olması) ve ölçüde olması,

2- Yıl içinde elde edilen gelirlerin en az üçte ikisinin dernek amaçlarına harcanacağı hususuna tüzükte yer verilmesi,

3- Derneğin amaç edindiği hizmetlerin herkesin yararına açık olacağı, belli bir yöre veya kitleye hizmetle sınırlı olmadığı tüzükte yazılı bulunması,

4- Yukarıdaki maddelerde belirtilen hususların en az son iki yılda fiilen gerçekleştirilmiş olması,

5- Derneğin sahip olduğu malvarlığının ve yıllık gelirinin tüzüğünde amaç edindiği hizmetleri gerçekleştirecek düzeyde olması gerekmektedir.

**Kendilerine Bakanlar Kurulu Kararı ile kamuya yararlı dernek statüsü tanınmasını isteyen dernekler İçişleri Bakanlığına başvurmalıdırlar.**

**Kamuya yararlı çalışan derneklere ilişkin listeye [www.dernekler.gov.tr](http://www.dernekler.gov.tr) adresinden ulaşılması mümkündür.**

## **1.2. Kamuya Yararlı Derneklere Vergi Kanunlarında Sağlanan Avantajlar**

Bakanlar Kurulunca, kamuya yararlı dernek statüsü verilen derneklere Türk vergi sisteminde bazı avantajlar tanınmıştır.

### **1.2.1. Katma Değer Vergisi İstisnası**

3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 17 nci maddesinde “Kültür ve Eğitim Amacı Taşıyan İstisnalar” ve “Sosyal Amaç Taşıyan İstisnalar” da belirtilen mal teslimleri ve hizmet ifaları ile sınırlı olmak üzere kamuya yararlı derneklere katma değer vergisi istisnası hakkı tanınmıştır.

Buna göre;

#### **Kamu menfaatine yararlı derneklerin;**

- İlim, fen ve güzel sanatları, tarımı yaymak, ıslah ve teşvik etmek amacıyla yaptıkları teslim ve hizmetleri,

- Tiyatro, konser salonu, kütüphane, sergi, okuma ve konferans salonları ile spor tesisleri işletmek veya yönetmek suretiyle ifa ettikleri kültür ve eğitim faaliyetlerine ilişkin teslim ve hizmetleri,

katma değer vergisinden istisna edilmiştir.

#### **Kamu menfaatine yararlı derneklerin;**

- Hastane, nekahathane, klinik, dispanser, prevantoryum, sanatoryum, kan bankası ve organ nakline mahsus bankalar, anıtlar, botanik ve zooloji bahçeleri, parklar ile veteriner, bakteriyoloji, seroloji ve distofajin laboratuvarları gibi kuruluşlar, öğrenci veya yetiştirme yurtları, yaşlı ve sakat bakım ve huzurevleri, parasız fukara aşevleri, düşkünevleri ve yetimhaneleri işletmek veya yönetmek suretiyle ifa ettikleri kuruluş amaçlarına uygun teslim ve hizmetleri ile bunlardan sağlık hizmeti sunanların teşhis ve tedaviye yönelik olarak birbirlerine yapacakları teslim ve hizmetleri

katma değer vergisinden istisnadır.

#### **Kamu menfaatine yararlı derneklere;**

- Bedelsiz olarak yapılan her türlü mal teslimi ve hizmet ifaları katma değer vergisinden istisnadır.

### **1.2.2. Veraset ve İntikal Vergisi Muafiyeti**

7338 sayılı Veraset ve İntikal Vergisi Kanununun muafiyetleri düzenleyen 3 üncü maddesinin (a) fıkrasında, amme idareleri, emekli ve yardım sandıkları, sosyal sigorta kurumları, umumi menfaate hadim cemiyetler, siyasi partiler ve bunlara ait olan veya bunların aralarında kurdukları teşekküllerden Kurumlar Vergisine tabi olmayanların veraset ve intikal vergisinden muaf olduğu hükme bağlanmış, (b) fıkrasında ise (a) fıkrasında sayılanlar dışında kalan hükmi şahıslara ait olup, umumun istifadesi için ilim, araştırma, kültür, sanat, sıhhat, eğitim, sağlık, hayır, imar, spor gibi maksatlarla kurulan teşekküllerin veraset ve intikal vergisinden muaf olduğu hükmüne yer verilmiştir.

Veraset ve İntikal Vergisi Kanununun 3 üncü maddesinin (b) fıkrasında belirtilen amaçları gerçekleştirmek için kurulan derneklere bu nitelikleri devam ettiği sürece yapılacak bağış ve yardımlar veraset ve intikal vergisinden muaftır.

### **1.2.3. Emlak Vergisi Muafiyeti**

1319 Sayılı Emlak Vergisi Kanununun 4/e ve 14/c maddeleri gereğince Kurumlar Vergisine tabi işletmelere ait olmamaları veya bunlara tahsis edilmiş bulunmamaları şartıyla, kamuya yararlı derneklere ait bina ve araziler emlak vergisinden daimi olarak muaf tutulmuştur.



#### **1.2.4. Damga Vergisi Muafiyeti**

488 sayılı Damga Vergisi Kanununun 9 uncu maddesi ve damga vergisinden istisna edilen kağıtların belirtildiği Kanuna ekli (2) sayılı tablonun “*V. Kurumlarla ilgili kağıtlar*” başlıklı bölümünün 17 numaralı fıkrası uyarınca, genel menfaatlere yararlı dernekler, her türlü işlemlerinde düzenlenen ve damga vergisi kendileri tarafından ödenmesi gereken kağıtlar bakımından damga vergisinden muafır.

Diğer taraftan, Damga Vergisi Kanununa ekli (2) sayılı tablonun “*IV. Ticari ve medeni işlerle ilgili kağıtlar*” başlıklı bölümün 31 numaralı fıkrası uyarınca, dernekler tarafından iktisadi işletmelerine dahil olmayan gayrimenkullerin gerçek kişilerce mesken, dernekler ve vakıflarca yerleşim yeri olarak kiralanmasına ilişkin düzenlenen kira sözleşmeleri damga vergisinden istisnadır.”

#### **1.2.5. Harç İstisnası**

492 sayılı Harçlar Kanununun dördüncü kısmında Tapu ve Kadastro Harçları düzenlenmiş olup, “Harçtan Müstesna Tutulan İşlemler” başlıklı 59 uncu maddesinde ise derneklerle ilgili muafiyete yer verilmiştir. 492 sayılı Harçlar Kanununun 59 uncu maddesinin (b) bendi gereğince kamu menfaatlerine yararlı derneklerin iktisap edecekleri gayrimenkullerin ve sair aynı hakların tescilleri ve şerhi gerektiren işlemleriyle bu derneklere ait tesislerin ve bu tesislerin sonradan iktisap edecekleri gayrimenkullerin ve sair aynı hakların tescilleri ve şerhi gerektiren işlemleri ve bunların terkinleri harçtan istisna edilmiştir. Söz konusu istisna hükmü Kanunda öngörülen koşulları haiz derneklerin gayrimenkul iktisabı ve tescil işlemleri ile şerhi gerektiren diğer işlemlerine münhasır olup, anılan derneklerin gayrimenkul ve sair aynı hak satış ve devir işlemlerini kapsamamaktadır.

### **1.3. Kamuya Yararlı Derneklere Yapılacak Bağış ve Yardımların İndirilmesi**

Kamu yararına çalışan derneklere, gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri tarafından Gelir Vergisi Kanununun 89 uncu maddesi ve Kurumlar Vergisi Kanununun 10 uncu maddesinde belirtilen şartlar dahilinde yapılan bağış ve yardımlar gelir ve kurumlar vergisi matrahının tespitinde indirim konusu yapılabilecektir.

### **1.4. Kamuya Yararlı Dernek Vasfının Kaybedilmesi**

Kamu yararına çalışan dernek statüsü kazanan dernekler, bu statülerini devam ettirmek istedikleri sürece, başlangıçta sahip olmaları gereken tüm şartları korumaları gerekmektedir. Kamuya yararlı dernekler en az iki yılda bir denetlenmektedir. Yapılan bu denetimlerde derneğin kamu yararına çalışan dernek statüsüne ilişkin niteliklerini devam ettirip ettirmediğine de bakılmaktadır.

Yapılan denetim neticesinde derneğin kamu yararına çalışan dernek statüsünü kaybettiğine ilişkin sonuçlara ulaşıldığı takdirde İçişleri Bakanlığı; Maliye Bakanlığının ve varsa ilgili diğer bakanlıkların görüşünü alarak, derneğin kamu yararına çalışan dernek statüsünün kaldırılmasını Bakanlar Kuruluna teklif eder. İçişleri Bakanlığının teklifi ve Bakanlar Kurulu kararıyla kamu yararına çalışan

derneklerden sayılma kararı iptal edilen dernek, İçişleri Bakanlığınca ilgili valiliğe bildirilir ve karar valilik tarafından ilgili derneğe tebliğ edilir.

## **2. DERNEKLERİN VERGİ KANUNLARI KARŞISINDAKİ DURUMU**

### **2.1. Derneklerin Vergi Mükellefiyeti**

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

Buna göre, derneklerin tüzel kişiliği itibariyle kurumlar vergisi mükellefiyeti bulunmamaktadır. Ancak, derneklerin devamlılık arz eden ticari, sınai veya zirai nitelikte diğer bir ifadeyle bir organizasyona bağlı olarak piyasa ekonomisi içerisinde bedel karşılığı mal alım-satımı, imalatı ya da hizmet ifası gibi bir faaliyetinin bulunması halinde bu faaliyetler nedeniyle oluşacak iktisadi işletme nezdinde kurumlar vergisi mükellefiyeti tesis edilmesi gerekecektir.

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

Dernekler, Gelir Vergisi Kanunu'nun 94 üncü maddesinde nakden veya hesaben ödeme yaptıkları sırada, istihkak sahiplerinin gelir vergilerine mahsuben tevkifat yapmaya mecbur tutulanlar arasında sayılmıştır. Bu madde hükmüne istinaden, derneklerin nakden veya hesaben yapacakları ödemeler üzerinden yapmış oldukları tevkifatları, muhtasar beyanname ile ödeme veya tahakkukun yapıldığı yer vergi dairesine beyan edilip ödenmesi gerekmektedir.

**Örnek 1:** (X) Derneği tarafından gelir vergisi mükellefi Bay (A)'ya ait işyeri aylık brüt 1.000 TL'ye kiralanmıştır. Dernek tarafından kişiye brüt 1.000 TL ödeme yapılması durumunda %20 oranında kesinti yapılarak, kesinti tutarı olan 200 TL, dernek tarafından ödeme veya tahakkukun yapıldığı yer vergi dairesine ertesi ayın 23'ünde muhtasar beyanname ile beyan edilecektir.

**Örnek 2:** Dernekler tarafından esnaf muaflığından faydalanan bir mükelleften mal ve hizmet alımında bulunulması halinde, Dernek tarafından mal alımı için %5, hizmet alımı için %10 tevkifat yapılarak ödemenin yapıldığı ay muhtasar beyannamesi ile beyan edilmesi gerekmektedir.

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

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

- Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesinde sayılan tevkifat yapmaya mecbur olanlar tarafından derneklere ödenen kira bedellerinden gelir vergisi kesintisi yapılacaktır. Sendikalar, ticaret odaları, sanayi odaları, ticaret borsaları, esnaf odaları ve bunların birlikleri ile diğer mesleki kuruluşlara ait oda ve birlikler, siyasi partiler, emekli ve yardım sandıklarına yapılan kira ödemelerinden de gelir vergisi kesintisi yapılması gerekmektedir.
- Derneklere ait taşınmazların bir iktisadi işletme oluşturacak şekilde kiralanması halinde, oluşacak iktisadi işletme kurumlar vergisi mükellefi olduğundan elde edilen kira gelirleri üzerinden vergi kesintisi yapılmayacaktır. Diğer taraftan 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun Geçici 2. Maddenin birinci fıkrasının (a) bendine göre; 01.01.2008-31.12.2015 tarihleri arasında derneklere elde edilen kesinti suretiyle vergilendirilmiş mal ve hakların kiralanması dolayısıyla iktisadi işletme oluşmuş sayılmaz.

Bu tevkifatın yapılması bakımından kendisine kira ödemesinden bulunulan derneğin kamuya yararlı dernek veya vakfın Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınmış vakıf olması önem arz etmemektedir. Ancak, özel kanunlarında gelir veya kurumlar vergisine ilişkin istisna veya muafiyet hükümleri bulunan dernek ve vakıflara ait gayrimenkullerin kiralanması dolayısıyla bunlara yapılan kira ödemelerinden tevkifat yapılmayacağı tabiidir.

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

Derneklere ait aşağıdaki gayrimenkullerin kiralanması işlemleri KDV'den istisnadır:

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

### **2.3.2. Derneklere Ait Gayrimenkullerin Kiralanmasının Katma Değer Vergisi Karşısındaki Durumu**

Katma Değer Vergisi Kanununun;

-1/3-f maddesinde; Gelir Vergisi Kanununun 70 inci maddesinde belirtilen mal ve hakların kiralanması işlemlerinin katma değer vergisine tabi olduğu,

-1/3-g maddesinde; genel ve katma bütçeli idarelere, il özel idarelerine, belediyeler ve köyler ile bunların teşkil ettikleri birliklere, üniversitelere, dernek ve vakıflara, her türlü mesleki kuruluşlara ait veya tabi olan veyahut bunlar tarafından kurulan veya işletilen müesseseler ile döner sermayeli kuruluşların veya bunlara ait veya tabi diğer müesseselerin ticarî, sınaî, ziraî ve meslekî nitelikteki teslim ve hizmetlerinin, katma değer vergisine tabi olduğu,

-17/4-d maddesinde ise iktisadi işletmelere dahil olmayan gayrimenkullerin kiralanması işlemlerinin katma değer vergisinden istisna olduğu,

hüküm altına alınmıştır.

Derneklere ait gayrimenkullerin iktisadi işletmeye dahil olmamak kaydıyla kiraya verilmesi işlemi Katma Değer Vergisi Kanununun 1/3-f maddesine göre katma değer vergisinin konusuna girmekle birlikte, söz konusu kiralama işlemi Kanunun 17/4-d maddesine göre katma değer vergisinden istisna tutulmaktadır.

Öte yandan, derneğe bağlı iktisadi işletmeye ait gayrimenkullerin kiraya verilmesi işlemi ise Katma Değer Vergisi Kanununun 1/3-g maddesine göre katma değer vergisine tabi olacağından, Kanunun 17/4-d maddesindeki istisna hükmü kapsamında değerlendirilmesi mümkün bulunmamaktadır.

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

GVK.nun 70. maddesinde sayılan gayrimenkul dışında kalan diğer mal ve hakların dernekler tarafından kiraya verilmesi işlemleri, iktisadi işletmeye dahil olsun veya olmasın katma değer vergisine tabi bulunmaktadır. Bunların kiraya verilmesi işlemlerinde, Katma Değer Vergisi Kanununun 17/4-d maddesinde yer alan istisnanın uygulanması söz konusu değildir.

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

Bu mal ve hakları kiraya veren derneklerin gerçek usulde katma değer vergisi mükellefiyetlerinin bulunmaması ve kiralayanın gerçek usulde katma değer vergisi mükellefi olması

halinde, bu işlem üzerinden hesaplanan katma değer vergisi kiralayan tarafından sorumlu sıfatıyla beyan edilerek ödenecektir. Bu kapsamdaki kiralamalarda kiraya veren ve katma değer vergisi mükellefiyeti bulunmayan dernek tarafından herhangi bir beyan yapılmayacaktır.

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

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

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

Dolayısıyla, dernekler tarafından elde edilen aşağıdaki menkul sermaye iratlarından 01.01.2006 tarihinden itibaren ödemeyi yapanlarca %15 oranında vergi tevkifatı yapılacaktır.

**Gelir sahibinin gerçek veya tüzel kişi ya da dar veya tam mükellef olması, vergi mükellefiyeti bulunup bulunmaması, vergiden muaf olup olmaması ve elde edilen kazancın vergiden istisna olup olmaması, GVK Geçici 67/4 üncü fıkra hükümleri uyarınca yapılacak tevkifatı etkilemez.**

Gelir Vergisi Kanununun 75 inci maddesinin (7), (12) ve (14) üncü maddelerinde düzenlenen menkul sermaye iradı türleri aşağıda belirtilmiştir.

- Mevduat faizleri
- Faizsiz olarak kredi verenlere ödenen kâr payları ile kâr ve zarar ortaklığı belgesi karşılığı ödenen kâr payları ve özel finans kurumlarınca kâr ve zarara katılma hesabı karşılığında ödenen kâr payları.
- Her nevi tahvil ve Hazine bonusu faizleri ile Toplu Konut İdaresi, Kamu Ortaklığı İdaresi ve Özelleştirme İdaresince çıkarılan menkul kıymetler ve varlık kiralama şirketleri tarafından ihraç edilen kira sertifikalarından sağlanan gelirlerin geri alım ve satım taahhüdü ile iktisap veya elden çıkarılması karşılığında sağlanan menfaatler.\*

Bir derneğin nakit varlıklarının bir kısmının, derneğin amaçlarını gerçekleştirebilmek için ihtiyaç duyduğu gelirleri sağlamak amacıyla menkul kıymet alımına tahsis edilmesi, daha sonra bu

\* 2012 yılı için 1.290 TL

menkul kıymetlerin yıl içinde farklı tarihlerde birkaç kez elden çıkarılması veya itfa tarihinde neması ile birlikte tahsil edilmesi durumunda, devamlılık arz eden ticari, sınai ve zirai bir faaliyetten söz edilemeyeceğinden derneğe bağlı bir iktisadi işletmenin varlığı söz konusu olmayacaktır. Bu durumda, derneklerin elde ettiği menkul sermaye iradı üzerinden GVK Geçici 67 nci Madde hükmüne göre tevkifat yolu ile nihai bir vergileme söz konusu olacaktır.

Ancak, söz konusu derneğin, üyelerinden aidat veya bağış adı altında topladığı ve/veya üyelerin değerlendirilmek üzere verdikleri paralarla müstakil bir eleman istihdamını gerektirecek boyutta menkul kıymet alım-satım faaliyetinde bulunması ve münhasıran bu faaliyet için eleman istihdam edilmesi ticari organizasyonun oluştuğu anlamına gelecektir ve söz konusu faaliyet dolayısıyla oluşan iktisadi işletme nezdinde kurumlar vergisi mükellefiyeti tesis edilmesi gerekecektir.

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

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

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

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

### **2.6. Gıda Bankacılığı Faaliyetinde Bulunan Derneklere Yapılan Bağışların Gelir Vergisi Bakımından Durumu**

Fakirlere yardım amacıyla gıda bankacılığı faaliyetinde bulunan derneklere, Maliye Bakanlığınca belirlenen usul ve esaslar çerçevesinde bağışlanan gıda, temizlik, giyecek ve yakacak maddelerinin maliyet bedeli indirilecek giderler arasında sayılmıştır.

Bağışı kabul edecek derneğin tüzüğünde ihtiyacı bulunanlara gıda yardımı yapabilmesine ilişkin hükümlerin bulunması gerekmektedir. Bununla beraber, derneğin başka alanlarda da faaliyet gösteriyor olmasının, kamuya yararlı dernek olup olmamasının uygulama açısından herhangi bir önemi bulunmamaktadır.

#### **2.6.1. Bağışa Konu Olacak Mallar ve Bağışın Niteliği**

Gıda bankacılığı kapsamında yapılacak bağışların gıda, temizlik, giyecek ve yakacak maddesi niteliğinde olması gerekmektedir. Yapılacak bağışlar şartlı olarak (bedelsiz olarak ihtiyaç sahiplerine dağıtılmak üzere) yapılmalıdır.

### **2.6.2. Bağış Yapanlarca Düzenlenecek Belgenin Niteliği**

İndirim konusu yapılacak bağışlar, bağışa konu mal bedeli fatura düzenleme sınırının altında kalsa dahi mutlaka fatura ile belgelendirilecek ve ayrıca taşıma için sevk irsaliyesi düzenlenecektir.

Bağışlanan mala ilişkin bilgileri eksiksiz olarak içerecek fatura, bağış yapılan dernek adına düzenlenecektir. Mal bedeli olarak faturada, bağışa konu malın maliyet bedeli (yüklenilen katma değer vergisi hariç) yazılı olacaktır. Faturada "**İhtiyaç sahiplerine yardım şartıyla bağışlandığından KDV hesaplanmamıştır.**" ibaresinin yer alması zorunludur.

### **2.6.2. Derneklerce Düzenlenecek Belge**

Dernekler kendi mevzuatlarının öngördüğü belgeleri düzenleyecek ve bağış yapanlara bir örneğini vereceklerdir. Ticari faaliyetle uğraşanlarca düzenlenen faturalar, dernekler tarafından muhafaza edilecektir.

### **2.6.3. Kayıt Düzeni ve Beyannamelerde Gösterim**

Ticari işletmeye dahil malların (gıda maddelerinin) bağışlanması durumunda bu malların maliyet bedeli Gelir Vergisi Kanununun 40 ıncı maddesi çerçevesinde gider kaydedilir. Bu işlem, faturanın bir yandan gelir bir yandan da gider kaydedilmesi suretiyle gerçekleştirilir.

#### **2.6.3.1. Gıda Bankacılığı Faaliyetinde Bulunan Derneklere Yapılan Bağışların KDV Bakımından Durumu**

Gıda bankacılığı kapsamında yapılan bağışlar katma değer vergisinden müstesnadır. Katma değer vergisi mükellefleri, bir vergilendirme döneminde yaptıkları bağışların toplam tutarını ilgili dönem beyannamesinin 6 ve 7 nci satırlarına dahil etmek suretiyle beyanda bulunacaklardır.

Kısmi istisna mahiyetindeki bu teslimin (gıda maddesi bağışlarının) bünyesine giren katma değer vergisi tutarının indirim konusu yapılması mümkün bulunmamaktadır. Bu nedenle, bağışın yapıldığı dönemde, bağışlanan gıda maddelerinin iktisabı dolayısıyla yüklenilen katma değer vergisi tutarının hesaplanması ve aynı döneme ait katma değer vergisi beyannamesinin ilave edilecek KDV satırına dahil edilmesi, aynı tutarın defter kayıtlarında "indirim KDV" hesaplarından çıkarılarak, gider hesaplarına aktarılması gerekmektedir.

Bağışlanan gıda maddelerinin işletmeye dahil olmaması halinde ise, söz konusu malın maliyet bedeli (KDV dahil) yıllık beyannamenin bağış ve yardımlara ilişkin bölümüne yazılarak gelir vergisi matrahının tespitinde indirim olarak dikkate alınacaktır.

## **3. DERNEKLERE AİT İKTİSADİ İŞLETMELERİNİN VERGİLENDİRİLMESİ**

### **3.1. Mükellefiyet**

Kurumlar Vergisi Kanununun 1 inci maddesine göre, dernekler (tüzel kişiliği itibarıyla) kurumlar vergisinin konusu dışında olup sadece bunlara ait iktisadi işletmelerin kurumlar vergisi

mükellefiyeti bulunmaktadır. Derneklere ait iktisadi işletmeler ile iş ortaklıklarının kazançları kurumlar vergisine tabidir. Kurum kazancı, gelir vergisinin konusuna giren gelir unsurlarından oluşmaktadır.

Derneklere ait veya bağlı olup faaliyetleri devamlı bulunan sermaye şirketleri ile kooperatifler dışında kalan ticari, sınai ve zirai işletmeler ile benzer nitelikteki yabancı işletmeler, derneklerin iktisadi işletmeleridir. Kurumlar Vergisi Kanununun uygulanmasında sendikalar dernek; cemaatler ise vakıf sayılmaktadır.

### **3.2.Yükümlülükler**

Derneklere 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.

#### **3.2.1. Tacir Sayılma ve Türk Ticaret Siciline Kayıt Yaptırma Zorunluluğu**

6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun 16/1 maddesine göre; ticaret şirketleriyle, amacına varmak için ticari bir işletme işleten dernekler tacir sayılırlar. Ancak TTK 16/2 Maddesi hükmüne göre; kamu yararına çalışan dernekler bir ticari işletmeyi, ister doğrudan doğruya ister kamu hukuku hükümlerine göre yönetilen ve işletilen bir tüzel kişi eliyle işletsinler, kendileri tacir sayılmazlar.

**Kamuya yararlı derneklerin bir ticari işletme işletmesi halinde, dernek tüzel kişiliği tacir sayılmaz, sadece derneğe ait ticari işletme tacir sıfatını taşır.**

Amaçlarına ulaşmak için ticari işletme işleten dernekler, bu işletmeyi ticaret siciline kaydettirmek zorundadır. Türk Ticaret Kanununa göre tacirler, kanun hükümlerine uygun olarak bir ticaret unvanı seçmeye ve kullanmaya, işletmelerini ticaret siciline kaydettirmeye ve ticari defterler tutmaya mecburdurlar. Bu amaçla, derneğin adı ve ticari işletmesine ait bilgilerin sicile kaydedilmesi zorunludur.

#### **3.2.2. Defter Tutma Zorunluluğu**

Vergi Usul Kanununun 172 nci maddesi uyarınca derneklere ait iktisadi işletmelerin mezkur Kanunun esaslarına göre defter tutma zorunluluğu bulunmakta ve defter tutma bakımından tüccarların tabi oldukları hükümlere uymaları icap etmektedir. Vergi Usul Kanununun 176 ıncı maddesinde tüccarlar defter tutma bakımından iki sınıfa ayrılmış olup, I inci sınıf tüccarların bilanço esasına göre, II nci sınıf tüccarların ise işletme hesabı esasına göre defter tutmaları gerekmektedir. Bununla birlikte, aynı Kanunun 177 nci maddesinde, her türlü ticaret şirketleri ile kurumlar vergisine tâbi olan diğer tüzel kişilerin I inci sınıfa dâhil oldukları hüküm altına alınmıştır.

Bu çerçevede, derneklere ait iktisadi işletmelerin kazançları kurumlar vergisine tâbi olduğundan, kurumlar vergisi mükellefiyeti bulunan iktisadi işletmelerin, bilanço esasında tutulan



ve Vergi Usul Kanununun 183 üncü maddesinde tanımlanan yevmiye defterini, 184 üncü maddesinde tanımlanan defterikebiri, 185 inci maddesinde tanımlanan envanter defterini ve ayrıca faaliyetleri gereği tutulması gereken diğer defterleri tutmaları ve tasdike tabi olanları aynı Kanun hükümlerine göre tasdik ettirmeleri gerekmektedir. Bununla birlikte, müracaatları halinde, işlerinin icabı bilanço esasına göre defter tutmalarına imkân veya lüzum görülmeyenlerin, işletme hesabına göre defter tutmalarına Maliye Bakanlığınca müsaade edilmekte olup, bu durumda, söz konusu defterlerin yerine işletme hesabı defterinin kullanılacağı tabiidir.

Öte yandan, Kurumlar vergisinden muaf olmakla beraber diğer vergilerden birine tâbi olan derneklere ait iktisadi işletmelerin de muaf olmadıkları vergiler için defter tutmaları zorunludur.

Ayrıca, muhasebe kayıtlarının, Vergi Usul Kanununun kayıt nizamına ilişkin hükümleri ile Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğlerine uygun olması ve dernek merkezinin muhasebe kayıtları ile iktisadi işletmenin muhasebe kayıtlarının birbiriyle karışmasını önleyecek şekilde ayrı ayrı izlenmesi ve aynı Kanunun belge düzeni ile ilgili hükümlerine riayet edilmesi gerekmektedir.

### **3.2.3. İflasa Tabi Olma**

Türk Ticaret Kanununun 20/I maddesi uyarınca, tacirler, her türlü borçlarından dolayı iflasa tabidirler. İflasa tabi olma bakımından, tacirin borçlarının adi işlerden mi, yoksa ticari işlerden mi kaynakladığı önem taşımaz. Amacına ulaşmak için ticari işletme işleten dernekler de, tacir sayıldıklarından, iflasa tabidirler.

Özel amaçlı bir dernek açısından bu sonuç kesindir, söz konusu dernekler, borçlarından dolayı iflas yoluyla takip edilebilir ve iflasına karar verildiği takdirde, bu derneğe ilişkin kayıt re'sen silinir.

### **3.2.4. Beyanname Verme ve Verginin Ödenmesi**

Derneklere ait iktisadi işletmeler, elde ettikleri kurum kazançları üzerinden vermekle 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.

## **3.3. Derneklere Ait İktisadi İşletmelerin Özellikleri**

Ticari işletme, esnaf faaliyeti için öngörülen sınırı aşan düzeyde gelir sağlamayı hedef tutan, devamlı ve bağımsız şekilde icra edilen faaliyetlerin yürütüldüğü işletmelerdir.

İşletmelerin 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 gibi faaliyetlerdir.

Buna göre derneklere ait iktisadi işletmenin temel özellikleri;

- 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,
- Faaliyetin ticari, sınai veya zirai bir mahiyet arz etmesidir.

Derneklerin 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, derneğe ait iktisadi işletme olarak kabul edilecek ve kurumlar vergisine tabi olacaktır.

### **3.3.1. Devamlılık**

Bir hesap dönemi içinde aynı veya ayrı faaliyet alanlarında ticari mahiyet arz eden işlemlerin birden fazla yapılmasıdır. 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.

**Örnek 1:** X Derneği 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.

**Örnek 2:** Bir dernek tarafından (daha önce herhangi bir şekilde basım ve dağıtım yapılmamış) bir kitabın telif ve yayın hakkının satılması halinde iktisadi işletmeden söz edilemeyecektir.

### **3.3.2. Bağlılık**

Derneğe ait veya bağlı olması (ait olma, sermaye bakımından; bağlı olma ise idari bakımdan bağlılığı ifade eder)

### 3.3.3. Faaliyetin Ticari, Sınai ve Zirai Nitelik Arz Etmesi

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

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 derneklere ait iktisadi işletme oluştuğu kabul edilecektir.

Buna göre derneklerin eğitim ve sağlık gibi bir takım hizmetleri bir bedel karşılığı olmaksızın yerine getirmeleri halinde, bu faaliyetler derneklere bağlı iktisadi işletme olarak nitelendirilmeyecektir. 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, derneklere ait iktisadi işletme olarak kabul edilecek ve kurumlar vergisine tabi olacaktır.

**5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun Geçici 2. Maddenin 1.fıkrasının (a) bendine göre; 01.01.2008-31.12.2015 tarihleri arasında dernek gelirinin kesinti suretiyle vergilendirilmiş menkul sermaye iratlarından oluşması halinde iktisadi işletme oluşmuş sayılmaz.**

### 3.3.4. Ekonomik Faaliyetin Ticari Organizasyonu Gerektirmesi

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.

**Örnek 1:** 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.

Yapılan işlemlerin ticari mahiyet arz etmemesi durumunda, devamlı bir ekonomik faaliyet söz konusu olmayacaktır.

**Örnek 2:** Havuz ve plaj işletmeciliği işinde dönemsel olmasına rağmen devamlılık unsuru oluşmakta ve dernek ve vakfa bağlı iktisadi işletme olarak mükellefiyet tesis edilmesi gerekmektedir.

### 3.4. İktisadi İşletmelerin Vergilendirilmesi Durumu

Önceki bölümde belirtilen ve iktisadi işletme sayılmak için gerekli şartları taşıyan derneklerin 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.

Derneklere ait veya bağlı olarak faaliyet gösteren ve tüzel kişiliği bulunan iktisadi işletmelerce elde edilen kazançlar üzerinden tarh edilecek kurumlar vergisinin muhatabı anılan iktisadi işletmelerdir.

Derneklerin kamuya yararlı derneklerden sayılması bunlara bağlı iktisadi işletmelerin vergilendirilmesine engel teşkil etmemektedir.

Yabancı derneklere ait olup da sermaye şirketleri ve kooperatifler haricinde kalan iktisadi işletmelerin vergilendirilmesinde de yukarıda yapılan açıklamalar geçerli olacaktır.

### **3.5. Yabancı Derneklere Ait İktisadi İşletmelerin Vergilendirilmesi**

Yabancı bir derneğin Türkiye’de vergilendirmeye tabi tutulabilmesi için derneğe ait iktisadi bir işletmenin varlığı şarttır. Ayrıca yabancı derneğe ait iktisadi işletmenin Türkiye’de dar mükellefiyet esasında kurumlar vergisine tabi tutulabilmesi için, iktisadi işletmenin derneğe ait veya bağlı olması gerekmektedir. Bunun neticesinde, iktisadi işletmelerin hiyerarşik olarak bağlı bulunduğu bir tüzel kişilik olarak dernek varlığının bulunması gereklidir.

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

### **3.6. İktisadi İşletmelerinin Kârlarının Derneğe Aktarımı**

Gelir Vergisi Kanununun 75 inci maddesinin ikinci fıkrasının (2) numaralı bendinde, iştirak hisselerinden doğan kazançlar menkul sermaye iradı olarak sayılmıştır. Aynı Kanunun 94 üncü maddesinin 6/b-i bendinde, tam mükellef kurumlar tarafından; tam mükellef gerçek kişilere, gelir ve

kurumlar vergisi mükellefi olmayanlara ve bu vergiden muaf olanlara dağıtılan, 75 inci maddenin ikinci fıkrasının (1), (2) ve (3) numaralı bentlerinde yazılı kar paylarından tevkifat yapılacağı hüküm altına alınmıştır.

Bir kazancın iştirak kazancı sayılabilmesi için bir başka kurumun hisselerine sahip olunması zorunluluk teşkil etmez, bağlı veya ait kuruluşun tamamına sahip olunması halinde de bir iştirak kazancı elde edilmesi söz konusu olacaktır. Bu nedenle derneğe ait iktisadi işletmenin bağlı bulunduğu derneğe bağış adı altında da olsa aktardığı tutarlar kar payı niteliğinde olacaktır ve bu tutarlar üzerinden Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesinin birinci fıkrasının 6 numaralı bendinin (b-i) alt bendi uyarınca %15 gelir vergisi tevkifatı yapılması gerekecektir.