



Hacettepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü

Maliye Anabilim Dalı

**VERGİ YÜKÜMLÜKLERİ VE AVANTAJLARI BOYUTUYLA  
DERNEKLER, VAKIFLAR VE BAĞIŞÇILARI**

Engin ÖZDEN

Doktora Tezi

Ankara, 2015

VERGİ YÜKÜMLÜKLERİ VE AVANTAJLARI BOYUTUYLA DERNEKLER, VAKIFLAR VE  
BAĞIŞÇILARI

Engin ÖZDEN

Hacettepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü  
Maliye Anabilim Dalı

Doktora Tezi


Ankara, 2015

## KABUL VE ONAY

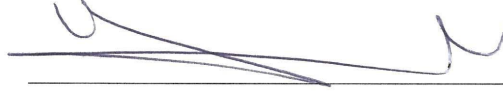
Engin ÖZDEN tarafından hazırlanan “Vergi Yükümlükleri ve Avantajları Boyutuyla Dernekler, Vakıflar ve Bağışçıları” başlıklı bu çalışma, 11 Haziran 2015 tarihinde yapılan savunma sınavı sonucunda başarılı bulunarak jürimiz tarafından Doktora Tezi olarak kabul edilmiştir.



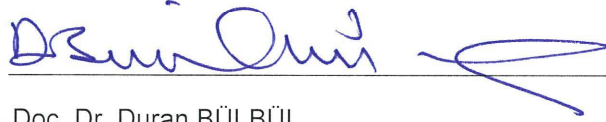
Prof. Dr. Nurettin BİLİCİ (Başkan)



Doç. Dr. Ayşe Nil TOSUN (Danışman)



Prof. Dr. Ahmet Burçin YERELİ



Doç. Dr. Duran BÜLBÜL



Yrd. Doç. Dr. İbrahim Erdem SEÇİLMİŞ

Yukarıdaki imzaların adı geçen öğretim üyelerine ait olduğunu onaylarım.

Prof. Dr. Yusuf ÇELİK

Enstitü Müdürü

## BİLDİRİM

Hazırladığım tezin/raporun tamamen kendi çalışmam olduğunu ve her alıntıya kaynak gösterdiğimi taahhüt eder, tezimin/raporumun kağıt ve elektronik kopyalarının Hacettepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü arşivlerinde aşağıda belirttiğim koşullarda saklanmasına izin verdiğimi onaylarım:

- Tezimin/Raporumun tamamı her yerden erişime açılabilir.
- Tezim/Raporum sadece Hacettepe Üniversitesi yerleşkelerinden erişime açılabilir.
- Tezimin/Raporumun 3 yıl süreyle erişime açılmasını istemiyorum. Bu sürenin sonunda uzatma için başvuruda bulunmadığım takdirde, tezimin/raporumun tamamı her yerden erişime açılabilir.

11/06/2015



---

Engin ÖZDEN

## TEŐEKKÖR

Tez alıőması sűrecinde yűreklendirici tavırlarıyla desteklerini gűsteren tez izleme komitesi űyeleri hocalarım Prof. Dr. Nurettin BİLİCİ ve Prof. Dr. Ahmet Burın YERELİ'ye, gűvenini açıkça ifade etmekten imtina etmeyen danıőman hocam Doç. Dr. Ayőe Nil TOSUN'a, Doktora programı boyunca yapıcı yaklaőımlarıyla yol gűsterici olan Hacettepe Ŭniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakűltesi Maliye Bűlűmű'nde gűrev yapan bűtűn hocalarıma, destek ve sabırlarını esirgemeyen sevgili eőim Nesrin ve biricik kızım Elif'e sonsuz teőekkűrler.

## ÖZET

ÖZDEN, Engin. *Vergi Yükümlükleri ve Avantajları Boyutuyla Dernekler, Vakıflar ve Bağışçuları*, Doktora Tezi, Ankara, 2015.

Ülkelerin siyasi yapıları üzerindeki etkileri yanında, özel ve kamu sektörüyle birlikte üçüncü sektör olarak piyasa aktörleri arasında yer alan sivil toplum kuruluşlarının öne çıkan temsilcileri olan dernek ve vakıflar, mali güçleri ölçüsünde toplumun refahı üzerinde de etkili olabilmektedirler. Bu nedenle, Türkiye’de kurulu dernekler, vakıflar ve bunlara bağışta bulunan vergi mükelleflerinin vergi kanunları karşısındaki durumlarının incelenmesi, yükümlülük ve avantajların vurgulanması, bu avantajların hazineye maliyetinin kabul edilebilir düzeyde olup olmadığının tespiti, dernek ve vakıfların bireysel ekonomik çıkar amacıyla kötüye kullanılıp kullanılmadığının sorgulanması ve ulaşılan sonuçların kamu politikası geliştirilmesi amacıyla kullanıma sunulması çalışmanın temel amacı olarak belirlenmiştir. Toplum refahının yükseltilmesindeki rollerinin gereği olarak, dernek ve vakıfların mali yönden desteklenmesine yönelik uygulanan kamu politikalarının kullandığı araçlar arasında öne çıkan vergi avantajlarının kullanımı için yerine getirilmesi gereken koşullar, aynı zamanda sivil toplumun kamu politikası oluşturanlarca yönlendirilebilmesi gibi sivil toplumun sivil olma vasfıyla uyumsuz önemli bir sonuca da işaret etmektedir.

Dernek ve vakıflara, yıllık beyanname vermek zorunda olan vergi mükellefleri tarafından yapılan bağışların matrahları aşındırma oranları, gelir ve kurumsal vergisi konsolide beyannamelerinde yer alan bilgiler kullanılarak, bağışların hazineye maliyetinin tespiti amacıyla hesaplanmaya çalışılmıştır. Çalışmanın belirgin sonucu, dernek ve vakıfların desteklenmesine ilişkin vergi teşvikleri nedeniyle hazinece üstlenilen maliyetin; beyannamelere yansıyan verilerin yetersizliği, bağış ve yardımın dernek ve vakıflara özgülenme güçlüğü, ticari işletmeler tarafından gıda bankacılığı kapsamında yapılan bağışlara ilişkin verilerin beyannamelerde yer almaması gibi nedenlerle ölçülemezliği olmuş ve söz konusu kısıtların, vergi beyannamelerinin spesifik veri üretecek şekilde yeniden tasarımıyla giderilebileceği değerlendirilmiştir.

Dünya genelinde, hayırsever kurum nitelikleriyle öne çıkan dernek ve vakıfların, ticari faaliyetlerin gizlenmesi suretiyle doğrudan ya da bağışçı görünümündeki mükelleflere aracılık etmek suretiyle dolaylı şekilde vergi kaçırma amacına hizmet eden kuruluşlar olarak kullanıldığına ilişkin eğilim, sağlanan vergi avantajlarının kamu yararı yerine haksız özel yarara dönüşmesi anlamına da gelmektedir. Çözüm; dernek ve vakıfların mali şeffaflığının sağlanarak, sistemi kötüye kullananların oyun dışı bırakılması ve böylece oluşacak güven ortamı nedeniyle iyi oyuncuların güçlendirilmesinde görülmüştür.

### **Anahtar Sözcükler**

Dernek, Vakıf, Kamu Yararı, Vergi Muafiyeti, Vergi Avantajları, Bağış, Mali Şeffaflık

## ABSTRACT

ÖZDEN, Engin. *Associations, Foundations and Their Donors in Terms of Tax Liabilities and Advantages*, Ph. D. Dissertation, Ankara, 2015

Besides their effect on political structures of the countries, associations and foundations acting as the prominent representatives of non-governmental organisations that are among the market actors as the third sector together with public and private sector may affect the welfare of a society in proportion to their financial powers. Therefore, the main aim of this study is to examine the status of associations, foundations established in Turkey and tax payers donating to these, within the context of the tax legislation; to highlight their obligations and advantages; to determine whether the cost of these advantages are reasonable in terms of the treasury; to question whether the foundations and associations are exploited for personal financial interests; and to put the achieved result into use for the development of public policy. Conditions to be fulfilled for the utilisation of tax advantages as a prominent means of public policy used to support foundations and associations financially as a necessity of the role to increase social welfare point to an important conclusion contradicting with the civilian aspect of civil societies like the orientation of civil society by the public policy makers.

Base erosion ratios of donations made to associations and foundations by tax payers obliged to submit annual statements are tried to be calculated by utilising the data in the income and corporate tax consolidated statements, with the aim of determining the cost of donations to the treasury. Accordingly, the prominent result is that the cost assumed by the treasury due to the tax incentives aiming to support the associations and foundations is incalculable because of the lack of data declared in the statements, difficulty of allocating donations and aids to associations and foundations, failure to include data regarding the donations by commercial enterprises made within the framework of food banking; and it has been considered that these restrictions can be eliminated by re-designing the tax statements in a way to present specific data.

The tendency to exploit associations and foundations known worldwide with their feature as charitable organisations, for tax evasion either directly by concealing the commercial activities or indirectly by the utilisation of them as intermediary organisations by the tax payers pretending to be donors means that the tax advantages do not serve for public interest, but the unjust personal interests. It is concluded that these can be solved by ensuring the financial transparency of associations and organisations, excluding those who exploit the system and accordingly enhancing the good actors in an environment of trust ensured.

### **Keywords**

Association, Foundation, Public Interest, Tax Exemption, Tax Advantages, Donation, Financial Transparency

## İÇİNDEKİLER

<b>KABUL VE ONAY</b> .....	i
<b>BİLDİRİM</b> .....	ii
<b>TEŞEKKÜR</b> .....	iii
<b>ÖZET</b> .....	iv
<b>ABSTRACT</b> .....	v
<b>İÇİNDEKİLER</b> .....	vi
<b>KISALTMALAR DİZİNİ</b> .....	x
<b>TABLolar DİZİNİ</b> .....	xi
<b>GİRİŞ</b> .....	1
<b>1. BÖLÜM: SİVİL TOPLUM KURULUŞU OLARAK DERNEK VE VAKIFLAR</b> .....	6
<b>1.1. SİVİL TOPLUM KAVRAMININ TARİHİ SERÜVENİ: DERNEK VE VAKIF TİPİ ÖRGÜTLENMENİN ORTAYA ÇIKIŞI VE GEÇİRDİĞİ EVRELER</b> .....	6
<b>1.2. TÜRKİYE’DE DERNEK VE VAKIF ÖRGÜTLENMELERİNİN GELİŞİMİ VE HUKUKİ ALTYAPISI</b> .....	11
<b>1.2.1. Dernek Tipi Örgütlenmenin Türkiye’de Gelişimi</b> .....	11
1.2.1.1. Türk Hukuk Sistemi İçerisinde Dernek Statüsü: Dernek Kurma Özgürlüğü, Dernek Tanımı, Kuruluşu ve Yönetimi .....	12
1.2.1.2. Derneklerin Feshi ve Feshedilen Derneğin Mal ve Hakları .....	17
<b>1.2.2. Vakıf Tipi Örgütlenmenin Türkiye’de Gelişimi</b> .....	18
1.2.2.1. Türk Hukuk Sistemi İçerisinde Vakıf Statüsü: Vakıf Tanımı, Türleri, Kuruluşu ve Yönetimi .....	19
1.2.2.2. Vakfın Sona Ermesi, Dağıtılması ile Sona Eren veya Dağıtılan Yeni Vakıfların Mal ve Hakları .....	23
<b>2. BÖLÜM: DERNEK VE VAKIFLARIN TÜRK VERGİ SİSTEMİ İÇİNDEKİ YERİ</b> ..	25
<b>2.1. TOPLUMSAL FAYDA AMAÇLAYANLARIN BİREYSEL FAYDA AMAÇLAYANLARIN HUKUKUNA TABİ OLMASI</b> .....	25
<b>2.1.1. Türk Vergi Sistemi’nde Vergi Mükellefiyeti ve Vergi Sorumluluğunun Dernek ve Vakıflarla İlişkilendirilmesi</b> .....	25
<b>2.1.2. Gelir Üzerinden Alınan Vergiler Yönüyle Dernek ve Vakıflar</b> .....	29
2.1.2.1. Dernek ve Vakıfların Gelir Vergisi ve Kurumlar Vergisi Mükellefiyetinin Görünürde Yokluğu .....	29
2.1.2.2. Cemaatlerin Kurumlar Vergisi Uygulamasında Vakıf Sayılması Meselesi. 31	
<b>2.1.3. Türk Vergi Sisteminin Dernek ve Vakıflara Yükllediği Önemli Görev: Vergi Sorumluluğu</b> .....	33



<b>2.1.4. Vakıflara Özel Vergi Sorumluluğu: Galle Fazlası</b> .....	36
<b>2.1.5. Mükellef Olmayanların Mükellefiyeti: Dernek ve Vakıf Gelirleri Üzerinden Vergi Tevkifatı</b> .....	37
2.1.5.1. Dernek ve Vakıfların Gayrimenkul Kira Gelirleri Üzerinden Vergi Tevkifatı .....	38
2.1.5.1.1. Kamu Yararına Çalışma veya Vergi Muafiyeti Tanınma Statülerinin Dernek ve Vakıfların Kira Gelirleri Üzerinden Yapılan Vergi Tevkifatına Karşı Etkisizliği .....	38
2.1.5.1.2. Dernek ve Vakıfların Gayrimenkullerinin İşyeri veya Mesken Olarak Kiraya Verilmesinin Vergi Yüküne Etkisi.....	40
2.1.5.2. Dernek ve Vakıfların Elde Ettiği Menkul Sermaye İratları Üzerinden Vergi Tevkifatı .....	41
<b>2.2. DERNEK VE VAKIFLARIN KURUMLAR VERGİSİYLE İLİŞKİSİ: İKTİSADİ İŞLETMELER</b> .....	46
<b>2.2.1. Türk Vergi Sistemi'nin Sorunlu Alanlarından Biri: Dernek ve Vakıflara Ait veya Bağlı İktisadi İşletme Oluşturan Faaliyetlerin Tanımlanması</b> .....	49
2.2.1.1. Dernek ve Vakıflara Ait veya Bağlı İktisadi İşletme Oluşumu: Belirlenen Kriterler ve Uygulama Güçlüğü .....	50
2.2.1.2. İktisadi İşletme Kriterlerinin Uygulanmasında Yaşanan İhtilaflar.....	53
2.2.1.2.1. Dernek ve Vakıflara Ait İktisadi İşletme Oluşumu Açısından Pasif Nitelikli Gelirlerin Durumu: Vergilendirmede Gri Alan .....	57
2.2.1.2.1.1. Dernek ve Vakıfların Gayrimenkul Kira Gelirleri ve İktisadi İşletme Oluşumu .....	57
2.2.1.2.1.2. Dernek ve Vakıfların Menkul Sermaye İratları ve İktisadi İşletme Oluşumu .....	60
2.2.1.2.2. Dernek ve Vakıfların Pasif Nitelikli Gelirlerinin İktisadi İşletme Oluşumuna Etkisinin Değerlendirilmesi.....	64
<b>2.2.2. Dernek ve Vakfın İktisadi İşletmesinden Kâr Payı Alması: Vergi Tevkifatı Sorunu</b> .....	68
<b>2.3. DERNEK VE VAKIFLARIN EKONOMİK FAALİYETLERİNİN VERGİLENDİRİLMESİNDE TEMEL GEREKÇE: REKABET EŞİTLİĞİ</b> .....	70
<b>2.4. YÜKSEKÖĞRETİMİN ÖZEL GÖRÜNÜMLÜ KAMUSAL KURUMLARI: VAKIF ÜNİVERSİTELERİ</b> .....	77
<b>2.4.1. Yükseköğretimin Vakıf Üniversiteleri Aracılığıyla Kısmen Özel Finansmanı</b> ..	77
<b>2.4.2. Vakıf Üniversitelerinin Hukuki Altyapısı</b> .....	81
<b>2.4.3. Vakıf Üniversitelerinin Türk Vergi Sistemindeki Yeri</b> .....	85
2.4.3.1. Vakıf Üniversitelerinin Kurumlar Vergisi Karşısındaki Durumu: Muafiyet ve Daha Ötesi .....	85
2.4.3.2. Vakıf Üniversitelerinin Katma Değer Vergisi Karşısındaki Durumu: Vergi Dezavantajı.....	87
2.4.3.3. Vakıf Üniversitelerine Çeşitli Kanunlarda Sağlanan Vergi Avantajları.....	95

<b>2.5. KATMA DEĞER VERGİSİ KANUNU KAPSAMINDA DERNEK VE VAKIFLAR</b> .....	96
<b>2.5.1. İktisadi İşletmeyle Bağlantılı Vergileme: Dernek ve Vakıfların Katma Değer Vergisi Kanunu Kapsamına Dâhil Olması</b> .....	96
<b>2.5.2. Dernek ve Vakıflara Özgü Katma Değer Vergisi Avantajları</b> .....	100
<b>2.6. DERNEK VE VAKIFLARA DOLAYLI YARAR SAĞLAYAN UYGULAMALAR: KAMU YARARINA ÇALIŞAN DERNEK VE BAKANLAR KURULUNCA VERGİ MUAFİYETİ TANINAN VAKIF STATÜLERİ</b> .....	103
<b>2.6.1. Vergi Avantajları Sağlayan Özel Statü Verilmesi Suretiyle Sivil Toplum Kuruluşlarının Desteklenmesi</b> .....	103
<b>2.6.2. Dernek ve Vakıflar Açısından Kritik Bir Kavram: Kamu Yararı</b> .....	106
<b>2.6.3. Kamu Yararına Çalışan Dernek ve Bakanlar Kurulunca Vergi Muafiyeti Tanınan Vakıf Statülerin Kazanılması</b> .....	115
2.6.3.1. Derneklere Tanınan Özel Statü: Kamu Yararına Çalışan Dernek Olma ....	116
2.6.3.1.1. Kamu Yararına Çalışan Dernek Statüsünün Kazanılması .....	116
2.6.3.1.2. Kamu Yararına Çalışan Dernek Statüsünün Kaybedilmesi .....	117
2.6.3.2. Vakıflara Tanınan Özel Statü: Bakanlar Kurulunca Vergi Muafiyeti Tanınan Vakıf Olma .....	118
2.6.3.2.1. Bakanlar Kurulunca Vergi Muafiyeti Tanınan Vakıf Statüsünün Kazanılması.....	118
2.6.3.2.2. Bakanlar Kurulunca Vergi Muafiyeti Tanınan Vakıf Statüsünün Kaybedilmesi .....	124
<b>2.6.4. Avrupa Birliği Üyesi Ülkelerde Dernek ve Vakıfların Vergi Muafiyeti Statüsü Alması İçin Gerekli Şartlar ve Statünün Kazanılması Usulü</b> .....	126
<b>2.6.5. Vergi Avantajı Sağlayan Özel Statülerin Elde Edilmesinin Sorunlu Alanları</b> .....	129
<b>3. BÖLÜM: TÜRK VERGİ SİSTEMİNDE DERNEK VE VAKIFLAR ARACILIĞIYLA BAĞIŞÇILARA SAĞLANAN VERGİ AVANTAJLARI</b> .....	134
<b>3.1. HAYIRSEVERLİĞİN TÜRK TOPLUMUNDA İZLEDİĞİ SEYİR</b> .....	134
3.1.1. Türkiye Coğrafyasında Hayırseverlik.....	134
3.1.2. Türkiye'nin Dünya Bağış Ligindeki Yeri: Ezber Bozan Sonuçlar .....	137
3.1.3. Hayırseverliğin Dönüşümü: Geleneksel Bağışçıktan Kurumsal Sosyal Sorumluluğa Geçiş .....	142
<b>3.2. GELİR ÜZERİNDEN ALINAN VERGİLER KAPSAMINDA DERNEK VE VAKIFLAR ARACILIĞIYLA BAĞIŞÇILARA SAĞLANAN VERGİ AVANTAJLARI VE VERGİ MATRAHINI AŞINDIRMA ETKİSİ</b> .....	144
<b>3.2.1. Bağış ve Yardımların Gelir Üzerinden Alınan Vergilere İlişkin Matrahları Aşındırma Düzeyinin Tespiti</b> .....	144
3.2.1.1. Gelir ve Kurumlar Vergisi Mükelleflerinin Şarta Bağlı Olmayan Bağışları ve Vergi Matrahına Etkisi.....	146

3.2.1.2. Dernek ve Vakıflara İbadethane ve Yaygın Din Eğitimi Verilen Tesislere İlişkin Yapılan Bağışlar ve Vergi Matrahına Etkisi .....	151
3.2.1.3. Fakirlere Yardım Amacıyla Gıda Bankacılığı Faaliyetinde Bulunan Dernek ve Vakıflara Yapılan Bağışlar ve Vergi Matrahına Etkisi .....	158
3.2.1.3. 1. Yeni Sosyal Politika Yaklaşımının Yaygın Aracı: Gıda Bankacılığı .....	158
3.2.1.3.2. Gıda Bankacılığı Kapsamındaki Bağışların Vergi Matrahına Etkisi .....	164
3.2.1.4. İndirimi Belli Bir Oranla Sınırlı Olmayan ve Kültür ve Sanat Faaliyetlerinin Desteklenmesine İlişkin Bağışlar ve Vergi Matrahına Etkisi .....	166
3.2.1.5. Kızılay ve Yeşilay'a Yapılan ve İndirimi Belli Bir Oranla Sınırlı Olmayan Bağış ve Yardımlar ve Vergi Matrahına Etkisi .....	170
3.2.1.6. Sponsorluk: Kâr Amaçlı Destek ve Vergi Matrahına Etkisi .....	173
3.2.1.6.1. Hamilik Müessesesinin Mesenlikten Sponsorluğa Evrilmesi Süreci .....	173
3.2.1.6.2. Türk Vergi Sistemi'nin Amatör ve Profesyonel Spora Desteği: Sponsorluk İndirimi .....	177
3.2.1.6.3. Sponsorluğa Sağlanan Vergi Avantajının Kritik Sorunu: Amatör ve Profesyonel Spor Dalı Ayrımı .....	184
3.2.1.6.4. Sponsorluk İndiriminin Vergi Matrahına Etkisi .....	188
3.2.1.7. Dernek ve Vakıfların Desteklenmesine İlişkin Vergi Teşviklerinin Etkinliğinin Veri Yetersizliği Nedeniyle Ölçülemezliği .....	190
3.2.1.8. Avrupa Birliği Üyesi Ülkelerde Gerçek Kişi ve Kurum Bağışçılara Sağlanan Vergi Avantajları .....	192
<b>3.3. DERNEK VE VAKIFLARLA İLİŞKİLİ VERGİ AVANTAJLARI SAĞLAYAN DİĞER VERGİ KANUNLARINDA YAPILAN DÜZENLEMELER .....</b>	<b>195</b>
<b>3.4. EVRENSEL VERGİLEME SORUNU: DERNEK VE VAKIFLARIN MALİ YÖNDEN KÖTÜYE KULLANIMI .....</b>	<b>201</b>
<b>3.4.1. Dernek ve Vakıfların Örtülü Ticari Faaliyet Gerçekleştirmek Amacıyla Kötüye Kullanımı .....</b>	<b>201</b>
<b>3.4.2. Dernek ve Vakıflar Aracılığıyla Gerçekleştirilen Vergi Kaçırma Yöntemlerine İlişkin OECD Raporu .....</b>	<b>204</b>
<b>3.4.3. Dernek ve Vakıfların Kötüye Kullanımının Önlenmesi: Mali Şeffaflık .....</b>	<b>210</b>
<b>SONUÇ .....</b>	<b>215</b>
<b>KAYNAKÇA .....</b>	<b>232</b>
<b>EK 1. Vakıf Üniversiteleri ve Vakıf Meslek Yüksekokulları Listesi .....</b>	<b>243</b>
<b>EK 2. Kamu Yararına Çalışan Dernekler Listesi .....</b>	<b>245</b>
<b>EK 3. Bakanlar Kurulunca Vergi Muafiyeti Tanınan Vakıflar Listesi .....</b>	<b>255</b>
<b>EK 4. Orjinallik Raporu .....</b>	<b>262</b>
<b>EK 5. Etik Kurul İzin Muafiyeti Formu .....</b>	<b>263</b>

**KISALTMALAR DİZİNİ**

AB	: Avrupa Birliği
ABD	: Amerika Birleşik Devletleri
CAF	: Charities Aid Foundation
EFC	: European Foundation Centre
GİB	: Gelir İdaresi Başkanlığı
GVK	: Gelir Vergisi Kanunu
IRS	: Internal Revenue Service
KDV	: Katma Değer Vergisi
KDVK	: Katma Değer Vergisi Kanunu
KVK	: Kurumlar Vergisi Kanunu
KGK	: Kar Gütmeyen Kuruluşlar
KSS	: Kurumsal Sosyal Sorumluluk
NGO	: Nongovernmental Organizations
OECD	: Organisation For Economic Co-Operation and Development
t.y.	: Tarih yok
TÜİK	: Türkiye İstatistik Kurumu
TEGV	: Türkiye Eğitim Gönüllüleri Vakfı
TÜSEV	: Türkiye Üçüncü Sektör Vakfı
STK	: Sivil Toplum Kuruluşu

## TABLOLAR DİZİNİ

Tablo 1: Derneklerin Amaçlarına Göre Dağılımı .....	14
Tablo 2: Cemaat Vakıflarının Cemaatlere Göre Dağılımı.....	20
Tablo 3: Vakıfların Amaçlarına Göre Dağılımı.....	21
Tablo 4: Avrupa Birliği Üyesi Ülkelerde Vakıflara Ekonomik Faaliyette Bulunma İzni Verilip Verilmediği ve Vergileme .....	73
Tablo 5: Yükseköğretim Kurumu Sayısı.....	79
Tablo 6: Yükseköğretim Kurumlarında Eğitim Alan Öğrenci Sayısı .....	80
Tablo 7: Vakıf Üniversitelerinin Öğrencilerden Aldığı Eğitim Ücreti Gelirleri ve Toplam Gelirleri .....	83
Tablo 8: Avrupa Birliği Üyesi Ülkelerde Vakıfların Vergi Muafiyeti Kazanması .....	126
Tablo 9: Ülkelere Göre Yetişkin Nüfusun Hayır Kurumlarına Nakdi Bağış Yüzdesi ve Yetişkin Nüfusa Göre Ülke Sıralaması .....	138
Tablo 10: Şartsız Bağışların Gelir ve Kurumlar Vergisi Matrahlarını Aşındırma Oranları .....	149
Tablo 11: İbadethane ve Yaygın Din Eğitimi Verilen Tesislere İlişkin Yapılan Bağışların Gelir ve Kurumlar Vergisi Matrahlarını Aşındırma Oranları.....	157
Tablo 12: Fakirlere Yardım Amacıyla Gıda Bankacılığı Faaliyetinde Bulunan Dernek ve Vakıflara Yapılan Bağışların Gelir Vergisi Matrahını Aşındırma Oranları .....	165
Tablo 13: Kültür ve Sanat Faaliyetlerine İlişkin Bağış ve Yardımların Gelir ve Kurumlar Vergisi Matrahlarını Aşındırma Oranları .....	169
Tablo 14: Kızılay ve Yeşilay Derneklerine Yapılan Bağış ve Yardımların Gelir ve Kurumlar Vergisi Matrahlarını Aşındırma Oranları .....	172
Tablo 15: Sponsorluk Alan Birimlere Göre 13/09/2001-05/01/2015 Dönemi Sponsorluk Harcamaları .....	179
Tablo 16: Türkiye Futbol Federasyonu Sponsorluk Gelirleri.....	180
Tablo 17: Sponsorluk Harcamaları ve Gelir ve Kurumlar Vergisi Matrahlarını Aşındırma Oranları .....	189
Tablo 18: Avrupa Birliği Üyesi Ülkelerde Gerçek Kişi ve Kurum Bağışlarına Sağlanan Vergi Avantajları .....	192

## GİRİŞ

Üçüncü sektör, gönüllü kuruluşlar, kâr amacı gütmeyen kuruluşlar gibi kavramlarla ifade edilen ya da en geniş çerçevede sivil toplum örgütleri olarak adlandırılan organizasyonların Türkiye’deki başat aktörleri dernek ve vakıflardır. Dernek ve vakıflar, sağlık, eğitim, sosyal yardım gibi arzın talebi karşılayamadığı alanlarda toplumun ihtiyaçlarına yönelik ifa ettikleri hizmetlerle, kamu otoritesi tarafından üretilen sosyal politikanın uygulayıcıları arasında yer almakta, sosyal politikaya yapılan katkı ülkenin refah düzeyi üzerinde yükseltici etki yaratabilmektedir. Refah düzeyindeki artış, aynı zamanda, sivil toplum örgütlerinin gelişmesi için uygun zemini sağlayan unsurlar arasında değerlendirilebilir. Bir başka ifadeyle, sivil toplum örgütleri ve toplumun refah düzeyi, birbirlerini besleyen ve büyüten bir etkileşimin tarafları olmaktadır. Sivil toplum örgütlerinin Türkiye’deki önde gelen aktörleri dernek ve vakıfların, söz konusu etkileşimdeki rollerini yerine getirebilme düzeyi, mali güçleriyle doğru orantılı olarak gerçekleşmektedir. Devlet tarafından yerine getirilen kamu hizmetlerine ilişkin yükün bir bölümünün dernek ve vakıflar tarafından üstlenilmesi, bunların mali güçlerine çeşitli mali araçlarla destek verilmesi şeklinde bir kamu politikası üretilmesini beraberinde getirmiştir. Dernek ve vakıflara ve bunlara maddi destek sağlayan vergi mükelleflerine tanınan vergi avantajlarının, devlet tarafından sivil toplum örgütlerini desteklemeye yönelik “mali” içerikli kamu politikasının en önemli enstrümanı olduğu ileri sürülebilir.

Devlet tarafından sağlanan vergi avantajlarının önemli bir fonksiyonu da, desteklere hak kazanmak için belirlenen kriterler yoluyla dernek ve vakıf faaliyetlerinin siyasi irade tarafından belirlenen kamu politikasına uygun olarak yönlendirilmesi imkânını sağlamasıdır. Dolayısıyla, vergi avantajları, aynı zamanda, dernek ve vakıfların yönünü belirleme gibi kritik bir işlevi yerine getirmektedir. Söz konusu işlev, sivil toplumun “sivillik” vasfıyla uyum içerisinde olduğunu söylemek mümkün olmasa da, mali desteklerin önemini vurgular niteliktedir.

Dernek ve vakıfların, hayırseverlik gibi erdemli faaliyetlerde bulunma örtüsü altında vergi avantajlarından yararlanmak amacıyla kötüye kullanılabildiği de sır değildir. Bu nedenle, sivil toplum örgütleri ile vergileme arasındaki bağın sorgulanması, dernek ve vakıflar yanında bunlara bağışta bulunanları da kapsamına alan çok boyutlu bir ilişki ağının çözümlenmesini zorunlu kılmaktadır.

Vergi yükümlükleri ve avantajları yönüyle dernekler, vakıflar ve bağışçıların inceleneceği bu çalışmanın amacı; Türkiye’de kurulu dernekler, vakıflar ve bunlara bağışta bulunan vergi mükelleflerinin vergi kanunları karşısındaki durumlarının incelenmesi, yükümlülük ve

avantajların vurgulanması, bu avantajların hazineye maliyetinin kabul edilebilir düzeyde olup olmadığının tespiti, dernek ve vakıfların ekonomik çıkar amacıyla kötüye kullanılıp kullanılmadığının sorgulanması, ulaşılan sonuçlar ve üretilen önerilerin kamu politikası geliştirilmesi amacıyla kullanıma sunulmasıdır.

Çalışmanın amacına yönelik cevabı aranacak ilk soru, kazanç paylaşma amacıyla kurulamayacak dernek ve vakıfların vergi kanunlarına ne şekilde entegre edildiğidir. Türk Vergi Sisteminin, bu örgütleri hangi işlemleri dolayısıyla mükellef ya da sorumlu sıfatıyla muhatap kabul ettiği, soru kapsamında ele alınacak konulardır.

Siyasi bir organ olan Bakanlar Kurulu tarafından dernek ve vakıflardan kamu yararına çalıştığı kabul edilen sınırlı sayıdaki bazılarının sağlanan özel statülerin bunlara bir vergi avantajı sağlayıp sağlamadığı çalışmanın cevabını arayacağı ikinci soru olacaktır. Kazanç paylaşma amacı olmadığı/olamayacağı varsayılan bu organizasyonların vergi ile ilişkilendirilmesindeki felsefi zorluk hesaba katıldığında, vergi avantajlarının, bağışçılara doğrudan, bağışçılar vasıtasıyla gelirlerinde ortaya çıkacak artış nedeniyle kamu yararına çalışma odaklı özel statülü dernek ve vakıflara dolaylı katkısı ihdas edilen vergi avantajlarının, yansıma yoluyla sivil toplum örgütlerinden bazılarının güçlendirilmesine yönelik kamu politikası aracı olarak kullanıldığına işaret etmektedir. İkinci sorunun olası cevabı, ifade edildiği gibi, özel statülü dernek ve vakıflar aracılığıyla sağlanan vergi avantajlarının, bağışçılara doğrudan, dernek ve vakıflara ise dolaylı yarar sağladığı şeklinde tespit edildiği takdirde, bahse konu vergi harcamalarının hazineye maliyetinin bilinmesi oluşturulacak kamu politikalarına veri sağlanması anlamına gelecektir. Bu nedenle, sorunun cevabı, vergilendirilebilecek gelir içerisinde, bahsi geçen vergi avantajlarını sağlayan indirimlerin payının tespiti suretiyle sayısal verilerle verilmeye çalışılacaktır.

Kazanç paylaşma amacı bulunmadığı varsayılan, yasal olarak da böyle olması gereken dernek ve vakıfların, kuruluş felsefelerinin aksine, “kazanç sağlamak” üzere “örtülü faaliyetlerde” bulunup bulunmadıkları ya da benzeri amaçların aracı olup olmadıkları, bir diğer ifadeyle bu organizasyonların “hayırsever” görüntü altında “örtülü amaçlar” gerçekleştirmek üzere kötüye kullanılıp kullanılmadıkları sorusu çalışmanın cevabını arayacağı sorular kapsamındadır, Soruya verilecek cevap, “dernekler ve vakıflar başta örtülü ticari faaliyetler olmak üzere çeşitli şekillerde kötüye kullanılmaktadırlar” şeklinde olduğu takdirde, kamu politikası oluşturmakla görevli olanların önemli bir problemin çözümünü bulmak zorunda oldukları ortaya çıkacaktır. Bu problem, dernek ve vakıflara nasıl ve ne ölçüde destek verileceği ve kötüye kullanıma karşı nasıl ve ne ölçüde önleyici düzenlemeler yapılacağına ilişkindir. Toplum refahına katkı sağlayan dernek ve vakıflar vergi avantajlarıyla desteklenirken, kötüye kullanımın engellenmesini

sağlayacak düzenlemeler yapılması suretiyle stratejik bir dengenin kurulması kamu politikası oluşturanların görevleri arasındadır.

İncelenen olguların önceline ilişkin bilgiler bugünü kavramanın zorunlu unsurları arasında görülerek, çalışmanın birinci bölümünde sivil toplum kavramının etimolojik kökenleri, tarihi süreçte geçirdiği evrim ele alınmıştır. Tarihsel sürece ilişkin inceleme, özellikle sivil toplum-devlet özdeşliğinden başlayıp, kavramsal uzlaşma sağlanamasa da, devlet iktidarının etkisinde olmayan gönüllü faaliyetler anlayışına varan, başlangıç noktasına zıt bir değişimi içermektedir. Dernek ve vakıf şeklindeki organizasyonların, güncel pozitif hukuk kaynaklarında bulunduğu karşılık da bu bölümde inceleme konusu yapılmıştır. Bu organizasyonlara ilişkin hukuki düzenlemelerin incelenmesi, vergileme yönüyle yapılacak değerlendirmelerin zeminini belirlemesi açısından önemli görülmüştür.

Kazanç paylaşma amacı dışında ideal amaçlarla kurulan örgütlerden olan/olması gereken dernek ve vakıfların, ilk bakışta tamamen kazanç paylaşma amacı güden örgütlenmelere ilişkin faaliyetleri kapsamı gerektiği düşünülen “vergi” kavramıyla ilişkilendirilmesi çalışmanın ikinci bölümünün inceleme konusudur. Dernek ve vakıflar, gerçek kişi olmadıkları için Gelir Vergisi Kanunu, Kanunda sayılan kurumlar arasında olmadıkları için Kurumlar Vergisi Kanunu kapsamına “mükellef” sıfatıyla görünürde girmeseler de, uygulamada bu organizasyonlar üzerinde kazanç vergilerine ilişkin vergi yükü oluşturan düzenlemeler bulunmakta ve ikinci bölümde ele alınmaktadır.

İkinci bölümün önemli bir başlığı da “kamu yararına çalışan dernek” ve “Bakanlar Kurulu’na vergi muafiyeti tanınan vakıf” statülerinin incelenmesidir. Yapılan inceleme, az sayıda dernek ve vakıf tarafından elde edilen bu statülerin, kazanılma şartları, karar mercii gibi hususlar ve tespit edilen sorunlu alanların değerlendirilmesini içermektedir. “Kamu yararı” gibi, tanımında değil, tanımlanma güçlüğü olduğu noktasında uzlaşma sağlanan bir kavramın dernek ve vakıfların özel statüleri kapsamında değerlendirilmesi de bölüm kapsamındadır.

İkinci bölümde incelenen diğer konu “kazanç paylaşma” amacı dışında örgütlenen dernek ve vakıfların, kanunda sayılan kurumlardan olması nedeniyle “kurumlar vergisi mükellefi” olan iktisadi işletmeleridir. İktisadi işletmeler, “oluşup oluşmadıkları” yönüyle vergi idaresi ile dernek/vakıflar arasında sıklıkla yargıya intikal eden ihtilaf doğurmaları nedeniyle her daim güncel bir vergileme sorunudur. Bu nedenle, iktisadi işletmelerin oluşup oluşmadığına ilişkin ihtilaflar, yargı kararları incelenmek suretiyle değerlendirilmiştir.

Dernek ve vakıfların kamu yararını sağlamaya yönelik amaçları doğrultusunda gösterdikleri faaliyetlerin bu örgütlerin maddi yönden desteklenmeleri gerekliliğini doğurması, bağış



kavramını, bağışların teşviki politikası da bağışçılara devlet tarafından sağlanan vergi avantajlarının incelenmesini gerektirir. Bağışların kazanç vergileri matrahlarından indirimine ilişkin sağlanan vergi teşvikleri mükelleflere doğrudan vergi avantajı sağlarken, teşvikler nedeniyle artacak bağış tutarlarının dernek ve vakıf gelirlerini artırması sonucunu doğurması beklentisine ilişkin izlenen kamu politikası nedeniyle, çalışmanın üçüncü bölümü, Türk Vergi Sistemi'nde dernek ve vakıflar aracılığıyla bağışçılara sağlanan vergi avantajlarının tespiti ve değerlendirilmesine ayrılmıştır. Bu kapsamda, dernek ve vakıflara yapılan bağış ve yardımlara ilişkin sağlanan vergi avantajları dolayısıyla hazineye oluşan maliyetin bilinmesinin, sivil topluma sağlanacak vergi teşviklerine ilişkin uygulanacak kamu politikasının belirlenmesine katkı sağlayacağı değerlendirilmiştir.

Devletler, yoksulluk gibi sorunlarla mücadele amacıyla yeni gelir kaynaklarının peşinde koşarken, dernek ve vakıflara sağlanan vergi avantajlarının ciddi bir vergi kaybı oluşturduğu yaklaşımının olduğu da sır değildir. Bu nedenle, bağış ve yardım indirimlerinin vergi matrahını aşındırma oranlarının tespiti, söz konusu teşviklerin vergi kaybı nedeniyle hazine tarafından üstlenilen kısmının belirlenmesini sağlayabilecektir. Bu amaçla, Gelir İdaresi Başkanlığınca yayımlanan konsolide Gelir Vergisi Beyannameleri ve Kurumlar Vergisi Beyannameleri verilerinden yararlanarak matrahlarda meydana gelen aşınma oranları tespit edilmiştir. Yapılan çalışmada, verilerin sağlanan amaca yeterince hizmet edecek nitelikte olmaması, daha ötesi bu nitelikteki verilerin kamu yönetiminin elinde bulunmaması gibi önemli kısıtlarla karşılaşılsa da, eldeki verilerle sonuca ulaşma çabasının, politika üreticilerin ihtiyacı olan verilerin yokluğunun belirlenmesi ve sağlanması gerekliliğine işaret etmesi de önemli bir kazanım olarak görülmüştür.

Dernek, vakıf ve bağışçılığın her zaman hayırseverlik veya diğer bir kamu yararı amacına hizmet etmediği, örtülü olarak ticari faaliyet gerçekleştirilmesi, “sözde bağışçılığın” vergileme dışında kalma amacıyla bu örgütler vasıtasıyla kullanımı gibi yöntemlerle bu müesseselerin kişilere ekonomik çıkar sağlama amacıyla kötüye kullanımına ilişkin örneklere dünya genelinde sıklıkla rastlanmaktadır. Bu nedenle, kötüye kullanıma ilişkin uluslararası alanda yaşanan örnekler yoluyla üretilen yöntemler, mücadele stratejisine ilişkin öne çıkan öneriler ve kamu yönetiminden şeffaflık beklentisiyle sıklıkla gündem yaratan sivil toplumun, kamu yönetimince belirlenecek kriterlere göre şeffaflaştırılması, kötüye kullanımın önlenmesine yönelik en önemli unsur olarak üçüncü bölümde incelenen konular kapsamına alınmıştır.

Dernek ve vakıfların, hayırseverlikten, toplum üzerinde etkisi olan erklerden biri haline gelmesine; sosyal politikaya katkıları nedeniyle sağlanan vergi avantajlarının devlet politikası olarak benimsenmesinin ardından vergi yüküne katlanmadan örtülü ticari faaliyetlerde

bulunmaya; sözde bağışçıların vergi kaçırma amaçlı işlemlerinin aracı örgütleri rolünün üstlenilmesine; özel statülerin verilmesi şartlarının muğlaklığından, karar makamının siyasi kimliğine; vergi avantajlarından yararlanmanın, vergi hukuku alanından, siyaset ve bazen de ilahiyat disiplinlerinin devreye girmesi ihtiyacına varan boyutlarının tespitine, kamu politikası üretene yönelik geliştirilen önerilere sonuç başlığı altında yer verilerek çalışma tamamlanmıştır.

## 1. BÖLÜM

### SİVİL TOPLUM KURULUŞU OLARAK DERNEK VE VAKIFLAR

#### 1.1. SİVİL TOPLUM KAVRAMININ TARİHİ SERÜVENİ: DERNEK VE VAKIF TİPİ ÖRGÜTLENMENİN ORTAYA ÇIKIŞI VE GEÇİRDİĞİ EVRELER

Türkiye kullanımında daha çok dernek ve vakıf adı altında örgütlenen kuruluşları kapsamına alan sivil toplum, farklı medeniyetlerde dönemlerin hâkim siyaset ve yönetim anlayışları paralelinde ya da hâkim anlayışa karşı şekillenen muhalif fikirler çerçevesinde anlaşılmalı ve tanımlanmıştır. Sivil toplum kavramının anlamı ve geçirdiği evrim, dernek ve vakıf tipi örgütlenmelerin üstlendiği fonksiyonların, etkinliğinin, güç aktörleriyle ilişkilerinin, kısaca toplum yaşamındaki konumunun belirlenmesine zemin oluşturacaktır.

Toplumsal yaşamda yer alan örgütlerin fonksiyonlarının anlaşılması, üstlendiği rollerin konumlandırılması, söz konusu örgütlerin öncülleri yanında kapsamına dâhil olduğu kavrama yüklenen anlamların izlerinin sürülmesini de gerektirmektedir. Bu nedenle, dernek ve vakıfların teşviklerle büyütülmesi ya da tedbirlerle sınırlarının belirlenmesine yönelik kamu politikası tercihlerinin belirlenmesi, şemsiyesi altında buldukları “sivil toplum” kavramının kavramsal yolculuğunun bilinmesini zorunlu kılmaktadır.

Sivil toplum kavramı ilk kez Aristoteles’in insanlar için en uygun yönetim biçimi olarak gördüğü politika koinonia, yasalarla belirlenmiş kurallar sistemi içinde özgür ve eşit yurttaşların siyasal toplumu yani polis anlayışıyla ortaya çıkmıştır (Onbaşı, 2005: s. 13). Kuçuradi’ye göre, ‘politika koinonia’ kavramının anlamı, politik toplum, polisteki, yani kentteki yurttaşların kararlara katılımıyla yönetilen bir düzendir (Kaleağası, 2003). Daha sonra Latince’ye “societas civilis” olarak aktarılan bu yaklaşımda sivil toplum devlet ve siyasal toplumla eş anlamlı olarak kullanılmıştır. Dolayısıyla, sivil toplum çerçevesindeki tartışmaların tarihini Eski Yunan’a kadar götürmek mümkündür (Onbaşı, 2005: s. 13). Bununla birlikte, kavram, içerisinde bulunduğu dönemin koşullarının da etkisiyle, zıt kutuplarda yer alan anlayışları temsil etmek gibi değişken anlamların yüklendiği renkli bir yolculuk gerçekleştirmiştir.

Batı Aydınlanma Çağı’na kadar kavram ve kuramlara yön veren, Hobbes, Locke ve Rousseau tarafından şekillendirilen Toplumsal Sözleşme Teorisi’nde devlet ve sivil toplum özdeştir. Hobbes’a göre, sivil topluma geçebilmek için doğa halinden ayrılmak zorunludur. Bu zorunluluk “doğa halinin koşullarından” kaynaklanmaktadır. Doğa ve insanlar arasındaki güvensizliğin temel nedeni insanları eşit şekilde yaratmasıdır. Eşit koşullar içerisinde rekabet

etmeye çalışan insanlar birbirlerini yok etmeye ya da tahakküm altına almaya çalışacaklarından savaş hali kaçınılmaz olacaktır. Bu durumdan kurtulmanın tek yolu, insanları kontrol altında tutmak için insanların tüm güçlerini tek bir insana ya da heyete devretmeleridir. Hobbes'un "Leviathan" olarak adlandırdığı bu güç sayesinde huzursuzluk ve öldürülme korkusu ortadan kalkacak ve medeni toplum oluşacaktır (Biber, 2002: s. 159). Toplumsal sözleşme teorisi çerçevesinde ileri sürülen sivil toplum-devlet özdeşliği, sivil toplum kavramının anlamlandırılmasında zamanla tam bir zıtlık ortaya çıkacağı aşikâr olduğuna göre, batı aydınlanma çağına kadar olan dönemi tanımsal kırılmaya uzak yıllar olarak değerlendirebiliriz. Üstelik devlet-sivil toplum özdeşliğindeki devletin, tüm güçlerini tek bir insana ya da heyete devretmeleri sonucunda oluşturulan "tiranlık" çerçevesinde ele alınması sonraki dönemlerde sivil topluma yüklenen anlamdan daha da uzaklaşması anlamına gelmektedir.

Aydınlanma Çağı'na kadar sivil toplum, belli bir hukuk düzenine tabi "bir tür siyasi örgüt" olarak anlaşılmıştır. Bu anlayışta, sivil olanla siyasal olan ayrımı henüz yapılmamış, sivil toplumun diğer toplum düzenlerinden farkı "hak ve haksızlığın ayrıldığı düzen" olmasından gelmiştir. 1750'li yıllardan itibaren, kavram neredeyse zıt bir anlam kazanmış, sivil toplum, artık devlet kavramıyla ilişkilendirilmekten çıkmış, giderek devlete eşdeğer nitelikte ayrı bir anlayışı temsil etmeye başlamıştır. Bu durum, o dönemde liberal bir dünya görüşünü savunan burjuvazinin sivil toplum kavramını; siyasi alandan bağımsız, toplumun özel yaşamına ve ekonomik pazara ayrılmış bir sosyal alan ile eş tutmasından kaynaklanmıştır (Avrupa Demokrasi ve İnsan Hakları Girişimi, t.y.). Sivil toplumun siyasi alandan bağımsız sosyal alan olarak kabulü, kavramın günümüzdeki karşılığını bulma yolculuğunun başladığına işaret etmektedir. Aydınlanma çağından itibaren sivil toplum kavramına ilişkin ileri sürülen görüşlerin günümüzdeki hâkim anlayışı şekillendirdiği kolaylıkla söylenebilirse de kavramsal yolculuk henüz tamamlanmış değildir. Sivil topluma yüklenen anlamlara ilişkin yolculuğun son noktası olamayacağı, dönemin koşullarına göre şekillenen farklı düşünsel temeller bulacağı da açıktır.

Tarihsel süreçte farklı olgu ve kavramlarla ilişkilendirilen veya farklı boyutları ön plana çıkarılan ve bu nedenle farklı algılanan sivil toplum kavramının, geçmiş ve günümüz kullanımları belirgin farklar içermektedir (Özdeş, 2007: s. 51). Kavramın, içeriğine yüklenen anlamların incelenerek geçmiş kullanımlarından ayrılan yanlarının tespiti, "sivil toplum" kavramından bugün ne anlamamız gerektiğine ilişkin ipuçları verecektir.

"Civil Society" ifadesinin Türk dilinin pratik kullanımındaki karşılığı olan "sivil toplum" kavramı yakın dönemde toplum ve devlet olguları bağlamında anlamlandırılmakta, çoğunlukla baskıcı, otoriter ve toplumsal ilerlemenin önünde engel olarak olumsuz değer atfedilen devlet olgusu ile çelişen ve zaman zaman da çatışan toplum olgusu ile ilişkilendirilmektedir (Demirel,

2009: s. 8). Ancak, kökeni antik Yunan'a kadar uzanan ve 1980'li yıllardan bu yana bütün dünyada üzerinde en çok konuşulan ve tartışılan konulardan biri haline gelen "sivil toplum" olgusu; niteliği, özellikleri, işlevleri gibi özellikleri açısından çözümlenmeye çalışılsa da, farklı çevreler tarafından değişik sorunlarla ilişkilendirilmesi ve bu bağlamda farklı içerikler yüklenmesi nedeniyle kavramsal bir uzlaşma sağlanabilmiş değildir (Ercan, 2002: s. 69). Kavramın tanımında sağlanamayan uzlaşmanın, sivil toplumu, kullanıcı tercihinine bağlı olarak pek çok amacın aracı olması gibi oldukça renkli bir yapıya büründürdüğü ileri sürülebilir.

Sivil toplumun giderek açık bir biçimde gözlemlenebilen "plastik bir ahlaki ve siyasi kimliğe ve değere sahip olması", diğer bir deyişle farklı, hatta birbirlerine zıt ve çatışma içinde olabilecek farklı söylemlere ve stratejilere eklenme özelliği, kavramın taşıdığı tanımlanmasına dönük muğlaklıktan da gelmektedir. Bu nedenle "devlet iktidarının baskısı ve denetimi altında olmayan gönüllü örgütlerin yer aldığı alan" olarak yapılacak tanımlama genel kalmakta ve sivil toplumun demokratikleşme sürecine ya da demokratik toplum yönetimine katkıda bulunması gibi siyasi ve ahlaki değerleri içermemekte ya da minimize etmektedir. Belli bir ahlaki ve siyasi değer atfedildiğinde ise sivil toplum kavramını, "bir toplumun kendisini ve eylemlerini bir bütün olarak, devlet iktidarının baskısı ve denetimi altında olmayan gönüllü örgütler yoluyla örgütlemesi" temelinde de tanımlamak mümkündür. Ahlaki ve siyasi değerleri içerdiğinde, sivil toplum, bir ülkede toplumsal yaşamın devlet denetiminden bağımsız olarak kendisini örgütleyebileceği, kendi etkinliklerini bu örgütler yoluyla koordine edebileceği ve yine bu örgütler yoluyla kendi taleplerini siyasi alana taşıyabileceğini simgeleyen bir kavram olmaktadır. Ancak sivil toplumu sadece devlet denetimi dışında gönüllü örgütlerin hareket alanı olarak tanımlamak, kavramı çok fazla teknikleştirmek ve kavramın taşıdığı ahlaki ve siyasi değeri minimize etmek sorununu ortaya çıkarırken, sadece demokratik toplum yönetimi temelinde tanımlamak da, kavrama, aşırı ahlaki ve siyasi değer yüklemek gibi başka bir soruna neden olacaktır. Bu aşırı yükleme sorunu, sivil toplumun "*toplumsal sorunlara etkili ve uzun dönemli çözüm bulma sürecine aktif olarak katılan ve bu temelde de siyasi aktörleri bu çözümleri yaşama geçirecek politikalar üretmeye yönlendirmek için çalışan farklı gönüllü örgütlerin devlet denetimi dışında kurduğu ortak alan*" şeklindeki üçüncü bir tanımlama ile giderilmeye çalışılmaktadır (Keyman, t.y., s. 2-3). Sivil toplum, güç odaklı bir hiyerarşi dikkate alınarak da ele alınmaktadır. Demirel'e (2009: s. 16) göre, sivil toplum;

*toplumsal anlamda bir medenilik, uygarlık; siyasi anlamda ilk olarak devlet otoritesinin tartışmasız temel dayanağı ve sonrasında ise sosyal olanın şekillendirilmesi noktasında devlet otoritesinden pay isteyen talepleri ve sivil toplum örgütleriyle; iktisadi açıdan özellikle ürettiği istihdam ve hizmet sektörleri ile özel ve kamu sektöründen sonra üçüncü sektör anlamında; toplumsal güç aktörleri açısından; yasama, yürütme, yargı ve medyadan sonra beşinci güç olarak*

anlamlandırılmakta ve tanımlanabilmektedir. Sivil toplumun tanımlanmasında yaşanan güçlük isimlendirilmesinde çok daha renkli hale gelmektedir.

Sivil toplum kuruluşlarını isimlendirme konusunda literatür oldukça zengindir. Amerika Birleşik Devletleri örneğinde; “Kâr gütmeyen kuruluşlar” (non-profit organizations), “kâr gütmeyen sektör” (non-profit sector), “gönüllü kuruluşlar” (voluntary organizations), “kâr için olmayan kuruluşlar” (not-for-profit organizations), “sivil toplum kuruluşları” (civil society organizations), “hükümet-dışı kuruluşlar” (non-governmental organizations – NGO), “üçüncü sektör” (third sector), “bağımsız sektör” (independent sector), “hayırsever yardım kuruluşları” (charitable organizations), “vergiden muaf kuruluşlar” (tax-exempt organizations), “sosyal hareketler” (social movements) isimleri sıkça kullanılmaktadır (Uslu, 1999: s. 24). Avrupa ve Amerika'dan sonra Türkiye'de de bir güç odağı haline gelmeye çalışan sivil toplum kuruluşları yasama, yürütme, yargı ve medyadan sonra "Beşinci Güç", kamu ve özel kesimden sonra "Üçüncü Sektör" olarak da adlandırılabilir. Türkçe literatürde vakıf, dernek, sendika, oda, kooperatif, kulüp gibi farklı isimler yanında, batı dillerinden alınan “NGO” ifadesi de yaygın olarak kullanılmaktadır. Ulusal tarihte ise daha çok cemaat, cemiyet, tarikat, lonca ve vakıf isimleri kullanıldığı bilinmektedir. Günümüzde ise; dernek, vakıf, platform, yurttaş girişimleri gibi bütünüyle gönüllülük esasına dayalı kuruluşlar meslek, ticaret ve sanayi odaları, kooperatif ve sendikalar ülkemizde başlıca sivil toplum kuruluşları kapsamında görev yapmaktadırlar (Ankara Ticaret Odası, 2004). Tosun (2004: s. 1); sivil toplum, ekonomi perspektifinden ele alındığında kârsız sektör, üçüncü sektör gibi tanımlamaların öne çıktığını belirterek sivil toplumun faaliyetlerine ilişkin olarak mal ve hizmet türleri açısından vakıflar özelinde değerlendirme yapmıştır. Değerlendirmede, ülkelerin ekonomik sistemlerinin devlet, özel sektör ve kârsız sektör olmak üzere başlıca üç sektörden oluştuğu ifade edilmiş, her üç sektörde bireylerin ihtiyaç duydukları mal ve hizmetleri ürettikleri belirtilerek, Türkiye’de de, pek çok ülkede olduğu gibi sağlık ve eğitim gibi yarı kamusal mal ve hizmetlerin sağlanmasında kârsız sektör kuruluşlarının önemli örgütlerinden olan vakıfların giderek artan bir şekilde yer almaya başladığına vurgu yapılmıştır.

Yüzyıllardır sosyal refahın sağlanmasına hizmet eden ve sosyal politika açısından etkin durumda olan sivil toplum örgütlerine ilişkin kavramsal tartışmalar, özellikle sosyal alanda faaliyet gösterenler için yaygın kullanımı yanında en yüksek tanımlama yeteneğine sahip olan, (Özdemir, 2004: s. 134) “Kar Gütmeyen Kuruluşlar (Nonprofit Organizations)” dışındakilerin bu müesseseleri temsilde yetersiz kaldığını ortaya çıkarmıştır. (Uslu, 1999: s. 25). Ortaya çıkışı, Salomon ve Anheier (1997: s. 60) tarafından “*yirminci yüzyılın en büyük sosyal keşfi*” olarak nitelenen Kar Gütmeyen Kuruluşlar (KGK), Antony ve Young tarafından “*Hedefi sahiplerine kâr temin etmek olamayan; genellikle hizmet sunmak olan kuruluşlar*” olarak tanımlanmakla

birlikte, KGK'nin tanımının, en iyi şekilde, bu kurumların çok yaygın ve güçlü olduğu ülkelerin başında gelen Amerika Birleşik Devletleri'ndeki (ABD) eyalet yasalarında yapıldığı görülmektedir. Ohio düzenlemelerine göre, *“kâr gütmeyen kuruluşlar, maddi bir gelir veya kâr elde etmek amacıyla kurulmamış olan, bundan dolayı da net gelirin tamamı veya bir kısmı üyelerine, mütevellilerine, çalışanlarına veya herhangi bir özel şahsa dağıtılmayan kuruluşlardır. Fakat kuruluşta sunulan hizmetlerin karşılığında yapılan makul ödemeler, maddi kazanç veya kârın dağıtılması olarak değerlendirilemez...”* şeklinde tanımlanırken, New York Eyaleti kanunlarında *“1)...Münhasıran maddi kar veya mali kazanç elde etmenin dışındaki amaç veya amaçlarla kurulmuş olan, 2)Mal varlığının, gelirin veya kârının hiçbir bölümü üyelerine, yöneticilerine veya çalışanlarına dağıtılamayan veya bir menfaat temin etmeyen kuruluşlardır”* şeklinde tanımlama yapılmıştır (Uslu, 1999: s. 27). En önemli özelliklerinden birisi vergi dışı olmaları olan KGK'ları eşsiz yapan unsurlar ise; toplumda imkânları kısıtlı olanlara, zor durumda olanlara yardımcı olarak yoksulluğun azaltılması, eğitim ve eğitimin geliştirilmesi, devlet fonksiyonlarının ve hükümetin yükünün azaltılması, sağlık hizmetlerinin geliştirilmesi ve toplum yararı için sosyal refahın geliştirilmesi olarak ifade edilebilecek amaçlarıdır (Marangoz, 2007: s. 277). Kârsız sektör kuruluşlarına özellikle sağlık, huzur evleri, bakım hizmetleri gibi güvene dayalı yarı-kamusal mal ve hizmetler alanında daha çok karşılaşıldığını belirten Tosun (2004: s. 173) devletlerin, kârsız sektörü, üzerlerine düşen sorumlulukları azaltmanın bir yöntemi olarak kullandıkları tespitinde bulunmuştur.

Nasıl tanımlanırsa tanımlansın, ne olarak adlandırılırsa adlandırılınsın ya da hangi faaliyette bulunurlarsa bulunsunlar, sivil toplum kuruluşlarının “kâr amacı gütmemeleri” olmazsa olmaz kriter olarak ortaya çıkmaktadır. Aksi düşünce, sivil toplum kavramının bir kenara bırakılıp “şirket” kavramına ilişkin değerlendirme yapılmasını gerektirir ki, bu yapının özelliği, sivil toplumun ideal amaçlarıyla bağdaşmayacağı kuşkusuz olan kazanç sağlamak üzere organize olmalarıdır. Öte yandan, sivil toplumun, kamu kurumu olarak örgütlenen benzer organizasyonlardan ayrılan özelliği ise gönüllülük esasına dayanmalarıdır. Bu anlamda, dernekler, gönüllü birliklerdir ve bu unsur dernekleri kamu tüzel kişilerinden ayırmaktadır (Sezer, 2008: s. 4). Vakıflar da, benzer şekilde, belirli bir gayeyi gerçekleştirmek üzere mal tahsisi esasına dayanan gönüllü örgütlerdir. Dolayısıyla, dernek ve vakıfların, kâr amacıyla kurulamayacakları ve gönüllülük esasına göre faaliyet göstermeleri gereği temel kabuldür.

## 1.2. TÜRKİYE’DE DERNEK VE VAKIF ÖRGÜTLENMELERİNİN GELİŞİMİ VE HUKUKİ ALTYAPISI

### 1.2.1. Dernek Tipi Örgütlenmenin Türkiye’de Gelişimi

Kişi toplulukları olan derneklerin ortaya çıkışı açık ya da gizli birlikteliklere dayansa da, zamanla bu yapılanmaları kontrol altında tutmak ve/veya desteklemek amacıyla pozitif hukuk metinlerinde düzenleme yapılmasının kaçınılmaz bir süreç olarak gerçekleştiği ileri sürülebilir. Toplumsal talep ve devletin sosyal politikalarla üstlendiği sorumluluğun bir kısmını dernek ve vakıflara devretme arzusu faaliyet alanlarının genişlemesi yanında mevzuatta da bu genişlemeye paralel düzenleme yapılması gereğini ortaya çıkarmıştır. Bugün gelinen nokta, Anayasa’dan vergi kanunlarına uzanan geniş bir yelpazede dernek ve vakıflara ilişkin ayrıntılı düzenlemeler yapıldığıdır.

Toplum yaşamının gelişimi için vazgeçilmez özgürlükler arasında yer alan ve “kişilerin bir araya gelerek örgütlenmeleri” olarak nitelendirilebilecek dernek kurma özgürlüğü, uzun yıllar boyunca yöneticiler tarafından bir tehdit olarak algılanmış, bu özgürlüğün pozitif hukuk belgelerinde güvence altına alınması ancak 19. yüzyılın ikinci yarısından itibaren gerçekleşmeye başlamıştır. Osmanlı İmparatorluğu’nda loncalar ve tarikatlar başlıca kişi toplulukları olarak faaliyette bulunurken, bazı gizli derneklerin de kurulduğu bilinmektedir. Siyasi ya da siyasi olmayan amaçlarla kişi topluluğu kurup, aidat alarak üye kaydetme uygulamasının Tanzimat’tan kısa bir süre önce başladığı söylenebilir (Sezer, 2008: s. 33-34). Tanzimat öncesinde ve sonrasındaki hukuksal metinlerde kullanılan "cemiyet" terimi genellikle olumsuz bir mana içermektedir. Ceza Kanunname-i Hümayun’da cemiyet, yasak olan bir iş için bir araya gelen insan topluluğu anlamında kullanılmış, Yunan bağımsızlık hareketleri ile başlayan ayrılıkçı siyasal örgütlerle beraber "erbab-ı fesad" ve "fesad cemiyetleri" deyimleri siyasal literatüre yerleşmiştir. Hukuksal düzenlemeler için II. Meşrutiyeti beklemek gerekse de, 1860’lı yıllarda sivil toplum kuruluşları fiili olarak görülmeye başlanmıştır. II. Meşrutiyetin ilanının ardından henüz cemiyetler kanunu çıkmamışken, onlarca derneğin veya partinin kurulduğu da bilinmektedir. 31 Mart Olayı ertesinde pek çok hak ve özgürlüklerle İmparatorluğun ilk defa tanıştığı süreçte, Fransız Dernekler Kanunundan esinlenerek hazırlanan 1909 tarihli Cemiyetler Kanunu’nun etkisiyle dernekleşme hızla artmıştır. Ardından örgütlenme hak ve özgürlüğünü doğrudan ilgilendiren İçtimaiyat-ı Umumiye Kanunu Cumhuriyet döneminde de uzun süre yürürlükte kalmıştır. Bu dönemde Donanma Cemiyeti, Hilal-i Ahmer Cemiyeti, Müdafai Milliye Cemiyeti ana tüzükleri devlet tarafından onaylanarak "kamuya yararlı dernek" statüsüne yükseltilmiştir (Çetinkaya, 2008). 03.08.1909 tarihinde çıkarılan



Cemiyetler Kanunu cemiyetlerin kurulmasında serbest kuruluş sistemi getirmiş, ancak dernekler yürütme organının kesin bir denetimi altında bırakılmıştır. 1876 Anayasası'nda yapılan 1909 yılı Anayasa değişikliği ile ilk kez dernek kurma özgürlüğü Anayasa ile güvence altına alınmıştır. Milli Mücadele döneminin Anayasası olan 1876 Anayasasını yürürlükten kaldırmayan bir temel hak kataloğu olan 1921 Anayasasında dernek örgütlenmesine yer verilmemiş, 1924 Anayasasının 70. maddesinde ise dernek kurma özgürlüğü güvence altına alınmış, sendika ve siyasi partiler dernek kurma özgürlüğü şemsiyesi altında değerlendirilmiştir (Sezer, 2008: 34). Sonraki Anayasa ise, dernek kurma özgürlüğünü daha ileri boyuta taşıyabilecek hükümler içerecek şekilde kurgulanmıştır.

Özgürlükçü demokratik düzen içerisinde dernek kurma hakkı ve bir araya gelme özgürlüğünü kişinin temel hakları ve özgürlükleri kapsamında düzenleyen 1961 Anayasası'yla dernekler alanında önemli gelişme yaşanmış, dernek kurma ve toplantı yapma özgürlüğü genişletilerek bahse konu hak ve özgürlüğün anayasal üst yapısı kurulmuştur. Köyden kente göçün de etkisiyle şehirleşmenin hızlandığı 1960 sonrasında kurulan hemşehrilik dernekleri, cami ve hayırlar yaptırma ve yaşatma derneklerinin eski köylü-yeni kentlinin uyum çabaları sonucunda doğduğu söylenebilir. 1982 Anayasası çerçevesinde sivil toplumun temel taşları olarak tanımlanabilecek temsili kuruluşların siyaset yapması yasaklanarak sendikalar, odalar, meslek odaları, üniversiteler ve her türlü gönüllü kuruluşlar siyaset yapması yasaklanan kuruluşlar arasına alınmıştır. Türkiye'de 1983 seçimleri ile sona eren askeri yönetimin ardından, sivil toplum örgütleri, bireyi devlet karşısında koruyacak mekanizmalar olarak değerlendirilmiş, 1990'lardan sonra giderek sivilleşen Türk hukuk sistemi, sivil toplumun örgütlenme ve kendi sorunlarını devlet katkısına ihtiyaç duymadan çözme yeteneği zamanla gelişebilecek bir olgu olmakla birlikte, hem bireysel özgürlüklerin gelişmesine hem de sivil toplumun gelişmesinin önündeki engellerin kaldırılmasına katkılar sağlamıştır (Uçar, 2010). Bu gelişim süreci, derneklere ilişkin pozitif hukuk kaynaklarında derneklerin örgütlenmesine, denetimine, mali kaynaklarına ve vergileme karşısındaki durumlarına ilişkin pek çok düzenlemeyi de beraberinde getirmiştir.

#### 1.2.1.1. Türk Hukuk Sistemi İçerisinde Dernek Statüsü: Dernek Kurma Özgürlüğü, Dernek Tanımı, Kuruluşu ve Yönetimi

Özel hukuk tüzel kişilerinden olan derneklerin örgütlenmesine ilişkin hususlar T.C Anayasası ile temellendirilmiş, Medeni Kanun ve Dernekler Kanunu'yla somut bir çerçevede düzenleme alanı bulmuştur. Dernek kurma özgürlüğü dayanağını Anayasadan almaktadır. T.C. Anayasasının "*Dernek Kurma Hürriyeti*" başlığını taşıyan 33. maddesi;

*Herkes, önceden izin almaksızın dernek kurma ve bunlara üye olma ya da üyelikten çıkma hürriyetine sahiptir.*

*Hiç kimse bir derneğe üye olmaya ve dernekte üye kalmaya zorlanamaz.*

*Dernek kurma hürriyeti ancak, millî güvenlik, kamu düzeni, suç işlenmesinin önlenmesi, genel sağlık ve genel ahlâk ile başkalarının hürriyetlerinin korunması sebepleriyle ve kanunla sınırlanabilir.*

*Dernek kurma hürriyetinin kullanılmasında uygulanacak şekil, şart ve usuller kanunda gösterilir.*

*Dernekler, kanunun öngördüğü hallerde hâkim kararıyla kapatulabilir veya faaliyetten alıkonulabilir. Ancak, millî güvenliğin, kamu düzeninin, suç işlenmesini veya suçun devamını önlemenin yahut yakalamanın gerektirdiği hallerde gecikmede sakınca varsa, kanunla bir merci, derneği faaliyetten men ile yetkilendirilebilir. Bu merciin kararı, yirmidört saat içinde görevli hâkimin onayına sunulur. Hâkim, kararını kırksekiz saat içinde açıklar; aksi halde, bu idari karar kendiliğinden yürürlükten kalkar.*

*Birinci fıkra hükmü, Silahlı Kuvvetler ve kolluk kuvvetleri mensuplarına ve görevlerinin gerektirdiği ölçüde Devlet memurlarına kanunla sınırlamalar getirilmesine engel değildir.*

*Bu madde hükümleri vakıflarla ilgili olarak da uygulanır.*

şeklinde düzenlenmiştir. Anayasa hükmü, derneklere ilişkin temel esasları belirlemekle kalmamış, madde hükümlerinin vakıflara da uygulanacağı belirtilerek sivil toplum kuruluşlarının öne çıkan iki kurumuna karşı aynı yaklaşımın gösterilmesi gereğinin anayasal zeminini oluşturmuştur.

Dernek kurma özgürlüğü Anayasa’da düzenlenirken, dernek kavramının içeriğinin, yani tanımsal karşılığının belirlenmesi için Türk Medeni Kanunu’na<sup>1</sup> başvurmak gerekmektedir. Türk Medeni Kanunu’nun 56. maddesinde dernek “*Dernekler, gerçek veya tüzel en az yedi kişinin kazanç paylaşma dışında belirli ve ortak bir amacı gerçekleştirmek üzere, bilgi ve çalışmalarını sürekli olarak birleştirmek suretiyle oluşturdukları, tüzel kişiliğe sahip kişi topluluklarıdır.*” şeklinde tanımlandıktan sonra, hukuka veya ahlaka aykırı amaçlarla dernek kurulamayacağına işaret edilmiştir. 5253 sayılı Dernekler Kanunu’nun<sup>2</sup> 2. maddesinde ise “*Dernekler kazanç paylaşma dışında, kanunlarla yasaklanmamış belirli ve ortak bir amacı gerçekleştirmek üzere, en az 7 gerçek veya tüzel kişinin bilgi veya çalışmalarını sürekli olarak birleştirmek suretiyle oluşturdukları tüzel kişiliğe sahip kişi topluluklarıdır.*” şeklinde medeni kanunla paralel bir düzenleme yapılmıştır.

Derneklerin, “*kazanç paylaşma dışında, kanunlarla yasaklanmamış*” amaçlarla kurulabileceği kanunun amir hükmü gereğidir. Kazanç paylaşma amacı vergi hukuku kapsamına girecek, kanunlarla yasaklanmış faaliyetler ise kriminolojinin sahasında değerlendirilecektir. Dolayısıyla, lafzi değerlendirme yapılarak, derneklerin amaçlarının iştigal edemeyecekleri konular ifade edilerek belirlendiği söylenebilir. Türkiye’de Kurulu ve faal olan derneklerin amaçlarına göre sayıları ve oransal dağılımına Tablo 1’de yer verilmiştir.

<sup>1</sup> 08/12/2001 tarih ve 24607 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

<sup>2</sup> 23/11/2004 tarih ve 25649 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

Tablo 1: Derneklerin Amaçlarına Göre Dağılımı

Dernek Amacı	Sayısı	Dağılım (%)
Mesleki ve Dayanışma	31980	34
Spor ve Spor ile İlgili	19334	20
Dini Hizmetlerin Gerçekleştirilmesi	17320	18
İnsani Yardım	6827	7
Eğitim Araştırma	5915	6
Kültür, Sanat ve Turizm	5239	6
Sağlık	2474	3
Çevre, Doğal Hayat, Hayvanları Koruma	2154	2
Bireysel ve Toplumsal Gelişim	2075	2
İmar, Şehircilik ve Kalkındırma	1731	2

Kaynak: Dernekler Daire Başkanlığı, Erişim: 11 Ocak 2015,  
<http://www.dernekler.gov.tr/media/templates/dernekler/pdf/viewer.html?file=/media/templates/dernekler/files/osmani-dikey.pdf>

Amaçlarına göre dernek sayıları ve yüzde dağılımları, derneklere sağlanan vergi avantajlarının değerlendirilmesinde, avantajın kavradığı sivil toplum boyutunun belirlenmesi açısından önemli göstergeler arasında değerlendirilebilir.

Derneklerin kuruluşuna ilişkin düzenlemeler için, yine Dernekler Kanunu hükümlerine başvurmak gerekmektedir. Bir derneğin kurulabilmesi, diğer bir ifade ile herhangi bir kişi topluluğunun hukuken dernek olarak nitelendirilebilmesi için üç unsurun bir arada gerçekleşmesi gerekmektedir. Bu unsurlardan ilki, 5253 sayılı Dernekler Kanunu'nun 2/a maddesi uyarınca, bir derneğin kurulabilmesi için en az yedi gerçek veya tüzel kişinin kurucu olarak bulunması gerekliliğidir. Dernekler Kanunu'nun 3. maddesi uyarınca fiil ehliyetine sahip gerçek veya tüzel kişiler, önceden izin almaksızın dernek kurma hakkına sahiptir. Ancak, Türk Silahlı Kuvvetleri ve kolluk kuvvetleri mensupları ile kamu kurum ve kuruluşlarının memur statüsündeki görevlileri hakkında özel kanunlarında getirilen kısıtlamalar saklıdır. Onbeş yaşını bitiren ayırt etme gücüne sahip küçükler; toplumsal, ruhsal, ahlaki, bedensel ve zihinsel yetenekleri ile spor, eğitim ve öğretim haklarını, sosyal ve kültürel varlıklarını, aile yapısını ve özel yaşantılarını korumak ve geliştirmek amacıyla yasal temsilcilerinin yazılı izni ile çocuk dernekleri kurabilir veya kurulmuş çocuk derneklerine üye olabilirler. Oniki yaşını bitiren küçükler yasal temsilcilerinin izni ile çocuk derneklerine üye olabilirler ancak yönetim ve denetim kurullarında görev alamazlar. Çocuk derneklerine onsekiz yaşından büyükler kurucu veya üye olamazlar. Türk Medeni Kanunu'nun 57. maddesi de herkesin, önceden izin almaksızın dernek kurma hakkına sahip olduğunu, ancak dernek kurucularının fiil ehliyetine sahip olması gerektiğini ifade etmektedir. Derneklerin kurulmalarında zorunlu unsurlardan ikincisi "amaç" unsurudur. Bir derneğin kurulabilmesi için, belli ve ortak bir amacın bulunması da gerekir; çünkü dernekler bir gayenin gerçekleşmesini sağlamak üzere kurulan tüzel kişilerdir.

Derneklerin amacı “kazanç paylaşmaktan başka” bir gaye olması yanında belirlenen gayenin hukuka ve ahlaka aykırı olmaması gerekliliği de vardır. Dernekler her ne kadar iktisadî bir gaye ile kurulamayıp sadece “manevî gayeler” için kurulabiliyorsa da, bu manevî gayelerini gerçekleştirmek üzere iktisadî bir konu ile uğraşabilirler. İrade açıklaması ve tüzel kişiliğe sahip olma, yani kurucuların bu belli ve ortak amacı gerçekleştirmek üzere bağımsız bir varlığa sahip yeni bir hak süjesine vücut verme iradelerini açıklamaları derneklerin kurulmalarında zorunlu unsurlardan üçüncüsüdür (Akıntürk, 1989: 159-166). Zorunlu unsurların bir araya gelmesi ve ilgili makama başvurulması halinde, hukuken tanınan bir dernek statüsü ortaya çıkmaktadır. Türk Medeni Kanunu’nun 59. maddesinde “*Dernekler, kuruluş bildirimini, dernek tüzüğünü ve gerekli belgeleri yerleşim yerinin bulunduğu yerin en büyük mülki amirine verdikleri anda tüzel kişilik kazanacakları*” ifade edilmiştir. Dernekler Yönetmeliği’nin<sup>3</sup> 6. maddesinin;

*Kuruluş bildirimi ve ekinde verilen belgelerin doğruluğu ile dernek tüzüğü, alındı belgesinin düzenlendiği tarihten itibaren altmış gün içinde mülki idare amiri tarafından bizzat veya dernekler birimlerine yetki verilmek suretiyle incelenir. İlçelerde kurulan derneklerin tüzükleri de ilgili valiliklerce incelenir. Yapılan inceleme sonucunda, tespit edilen Kanuna aykırılık veya noksanlığın giderilmesi kurucuların yazılı olarak istenir. Kuruluş bildirimi ve ekleri ile dernek tüzüğünde, Kanuna aykırılık veya noksanlık bulunmadığı takdirde ya da Kanuna aykırılık veya noksanlığın yapılan tebligat üzerine otuz gün içinde giderilmiş olması halinde, mülki idare Amirliği tarafından keyfiyet bir yazı ile dernek geçici yönetim kurulu başkanlığına derhal bildirilir. Kanuna aykırılık veya noksanlık otuz gün içinde giderilmediği takdirde mülki idare amiri, yetkili asliye hukuk mahkemesinde derneğin feshi hakkında davanın açılması için durumu Cumhuriyet savcılığına bildirir.*

düzenlemesi uyarınca, kuruluş bildirimi ve dernek tüzüğünün incelenmesi görevi mülki idare amirlerine verilmiştir. Ancak, Dernekler Kanunu’nun 27. maddesi, Türkiye Kızılay Derneği ve Türk Hava Kurumunun tüzüklerini onaylama yetkisini Bakanlar Kuruluna vermiştir. Öte yandan, Türk Medeni Kanunu’nun 100. maddesinin, “*Kamuya yararlı dernekler ve özel kanunlarla kurulan dernekler hakkındaki özel hükümler saklıdır.*” hükmü uyarınca dernekler kanunla da kurulabilmektedirler.

Türk Medeni Kanunu uyarınca dernekler, federasyon ve konfederasyon şeklinde üst kuruluşlar da kurabilmektedirler. Federasyonlar, kuruluş amaçları aynı olan en az beş derneğin amaçlarını gerçekleştirmek üzere üye sıfatıyla bir araya gelmeleri suretiyle kurulabilmektedir. Aynı amaca yönelik derneklerin bir araya gelerek üst örgüt oluşturmaları, derneklerin faaliyetlerini ülke çapında birleştirme, etkinleştirme ve tek başına yapamadıkları faaliyetleri ülke düzeyinde gerçekleştirmelerine yardımcı olmaktadır. Dernekler Kanunu, federasyonların temsilcilik dışında her ne ad altında olursa olsun, başka bir örgüt kuramayacaklarını düzenlemiş olmakla

<sup>3</sup> 31/03/2005 tarih ve 25772 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

birlikte, federasyonların konfederasyon kurabilmeleri bu hükmün istisnası olarak değerlendirilmelidir. Konfederasyonlar, kuruluş amaçları aynı olan en az üç federasyonun amaçlarını gerçekleştirmek üzere üye sıfatıyla bir araya gelmeleri suretiyle kurulmakta ve her konfederasyonun bir tüzüğü bulunmaktadır. Konfederasyonlar temsilcilik dışında her ne ad altında olursa olsun, başka bir örgüt kuramazlar.

Derneklerin nasıl yönetileceği de yönetmelikte düzenlenmiştir. Dernekler Yönetmeliği'nin 5. maddesi uyarınca dernekler, kuruluş bildirimini ve eklerini mülki idare amirliğine vermek suretiyle tüzel kişilik kazanırlar. Kazanılan tüzel kişilik derneklerin hak ehliyetine yani hak ve borca sahip olabilecekleri anlamına gelmektedir. Türk Medeni Kanunu'nun 49. maddesine göre tüzel kişiler, kanuna ve kuruluş belgelerine göre gerekli organlara sahip olmakla, fiil ehliyetini kazanırlar. Dolayısıyla özel hukuk tüzel kişisi olan dernekler adına hukuki işlemlere girişilebilmesi, fiil ehliyetinin kullanılması ancak bu zorunlu organların oluşturulmasıyla mümkün olmaktadır. Kanun'un 72. maddesi, her derneğin kanunî (zorunlu) organlarını genel kurul, yönetim kurulu ve denetleme kurulu olarak belirlemiştir. Bir dernekte kanuni (zorunlu) organlara ek olarak "haysiyet divânı", "danışma kurulu" gibi "iradi" (seçimlik) başka organlara da yer verilebilirse de iradi organlara genel kurul ve denetleme kurulunun görev, yetki ve sorumlulukları devredilemez. Öte yandan, Dernekler Kanunu'nun 27/A maddesinde, Türkiye Kızılay Derneğinin uluslararası anlaşmalar gereğince kabul edilen özel durumu nedeniyle, merkezinde genel kurul, yönetim kurulu ve denetim kurulu, şubelerinde genel kurul ve yönetim kurulu oluşturulması şartıyla tüzüğünde belirlenen şekilde teşkilatlanabilmesi ve yönetilebileceğine ilişkin özel düzenleme yapılmıştır.

En az yedi gerçek veya tüzel kişiden oluşan "kurucular" tarafından kurulan derneklere kuruluştan sonra gerçekleştirilmek istenilen gayeyi benimseyen kişilerin katılması mümkündür. Dernekler, amaçlarını gerçekleştirmek üzere, tüzüklerinde belirtilen çalışma konuları ve biçimleri doğrultusunda faaliyette bulunurlar, tüzüklerinde gösterilen amaçları gerçekleştirmek üzere uluslararası faaliyette ve işbirliğinde bulunabilirler, yurt dışında şube açabilirler ve yurt dışında kurulmuş dernek ve kuruluşlara üye olarak katılabilirler. Dernekler, gerekli görülen yerlerde genel kurul kararıyla şube açabilirler. Bu amaçla dernek yönetim kurulunca yetki verilen en az üç kişilik kurucular kurulunun, şube açılacak yerin en büyük mülki amirine şube kuruluş bildirimini ve gerekli belgeleri vermesi gerekmektedir. Her şubede genel kurul ve yönetim kurulu ile denetim kurulu veya denetçi bulunması zorunludur. Dernekler, gerekli gördükleri yerlerde, faaliyetlerini yürütmek amacıyla temsilcilik de açabilmekte ancak temsilcilikler, şube veya dernek genel kurullarında temsil edilememektedir. Şubelerin

temsilcilik açması mümkün olmayıp, temsilcilikler tüzel kişiliğe sahip değildirler ve bünyesinde organ oluşturamazlar.

#### 1.2.1.2. Derneklerin Feshi ve Feshedilen Derneğin Mal ve Hakları

Türk Medeni Kanunu'nun 87 ve izleyen maddeleri uyarınca derneklerin amacının gerçekleşmesi, gerçekleşmesinin olanaksız hale gelmesi veya sürenin sona ermesi, ilk genel kurul toplantısının kanunda öngörülen sürede yapılmamış ve zorunlu organların oluşturulmamış olması, borç ödemede acze düşmüş olması, tüzük gereğince yönetim kurulunun oluşturulmasının olanaksız hale gelmesi, olağan genel kurul toplantısının iki defa üst üste yapılamaması durumunda kendiliğinden; katılanların üçte iki çoğunluğuyla derneğin feshine ilişkin karar alınması halinde Genel Kurul Kararı uyarınca dernek feshedilir.

Derneğin amacının kanuna veya ahlaka aykırı hale gelmesi durumunda Cumhuriyet Savcısının veya bir ilgilinin istemi üzerine "mahkemece" derneğin feshine karar verilmesi durumunda mahkeme kararı yoluyla derneklerin tüzel kişiliği sona ermektedir. Dolayısıyla, Dernekler Kanunu'nun 30. maddesinde ifade edilen, derneklerin, tüzüklerinde gösterilen amaç ve bu amacı gerçekleştirmek üzere sürdürüleceği belirtilen çalışma konuları dışında faaliyette bulunamayacakları; Anayasa ve kanunlarla açıkça yasaklanan amaçları veya konusu suç teşkil eden fiilleri gerçekleştirmek amacıyla kurulamayacakları; askerliğe, millî savunma ve genel kolluk hizmetlerine hazırlayıcı öğretim ve eğitim faaliyetlerinde bulunamayacakları, bu amaçları gerçekleştirmek üzere kamp veya eğitim yerleri açamayacakları, üyeleri için özel kıyafet veya üniforma kullanamayacakları şeklindeki yasak faaliyetlerin derneklerce yürütülmesi halinde bu dernekler mahkeme kararı ile feshedileceklerdir. Derneğin feshine karar verecek mahkeme, dava sırasında gerekli gördüğü takdirde bir önlem olarak derneğin geçici olarak faaliyetten alıkonulması dâhil gerekli bütün önlemleri alabilecektir.

Kendiliğinden sona erme hallerinin varlığı halinde her ilgili, sulh hâkiminden, derneğin kendiliğinden sonra erdiğinin tespitini isteyebilir. Derneğin feshi için genel kurul kararı alınması halinde kararın idareye bildirmesi tüzel kişiliğin sona ermesi için yeterlidir.

Genel kurul kararı ile feshedilen veya kendiliğinden sona erdiği tespit edilen derneğin para, mal ve haklarının tasfiyesi, tüzüğünde gösterilen esaslara göre yapılır. Tasfiye işlemleri sırasında borçlu olduğu tespit edilen derneklerin alacaklılarına çağrıda bulunulur ve varsa malları paraya çevrilerek alacaklılara ödenir. Tüzükte tasfiyenin ne şekilde yapılacağına genel kurul kararına bırakıldığı hallerde, genel kurul tarafından bir karar alınmamış veya genel kurul toplanamamışsa yahut dernek mahkeme kararı ile feshedilmişse, derneğin bütün para, mal ve hakları, mahkeme

kararıyla derneğin amacına en yakın ve kapatıldığı tarihte en fazla üyeye sahip derneğe devredilmektedir.

### 1.2.2. Vakıf Tipi Örgütlenmenin Türkiye’de Gelişimi

Sivil toplumun Türk tarihindeki köklü kurumlarından olan vakıflar, toplumun dayanışma sorumluluğunun örgütlü bir şekilde yerine getirilmesinde önemli bir yere sahiptir. Hatemi’ye (1997: s. 112) göre, "vakıf" olgusu "Doğal (Tabiî) Hukuk" kurumudur ve insanlık yerleşik düzene geçmekle, ortak amaçları olan bir topluluk, Kur’an terimi ile "Ummah" (Ümmet) olunca; Tabiî Hukuk'ta ilk "kişi topluluğu" örneği "insan topluluğu" (ümmet) şeklinde belirmiş, bu insan topluluğunun yönetimi; bütün topluluk için ortak bir mabed (Kâbe) kurulunca da, "bir amaca özgülünen malvarlığı unsuru" kavramı ortaya çıkmıştır. İşte bugün iki tür Medenî Hukuk tüzel kişiliği olan "kişi topluluğu" (Corporation) ve "bir amaca özgülünen malvarlığı" (foundation) olgusu bu temelde gözlemlenmektedir.

Tarihsel süreç içerisinde topluma, zamana ve mekâna bağlı olarak değişiklik gösteren ve çeşitli toplumlarda farklı şekillerde uygulanan vakıf sistemi, İslâmiyet’in kabulünden sonra özellikle Selçuklular ve Osmanlılar döneminde Türk dünyasının sosyal, kültürel ve ekonomik hayatına damgasını vurmuştur. Orhan Gazi’nin İznik medresesine yeterli geliri temin edecek gayrimenkulu vakfetmesi ile yapılan mütevazı başlangıçla birlikte vakıf sistemi bir devlet politikası olarak teşvik edilmiş, Osmanlı İmparatorluğu’nun küçük veya büyük hemen her yerleşkesinde önemli bir yer işgal etmiş, şehir yerleşmelerinde daha fazla gelişmiş ve bu dönemde gerçekleştirilen faaliyetler açısından ön plana çıkmıştır. Başta padişahlar olmak üzere sadrazamlar, devlet adamları ve varlıklı kişiler, maddi güçlerine göre vakıf kurmuşlar ve vakıfları, büyük bir inançla ayakta tutma, geliştirme ve sürekli kılmaya önem vermişlerdir. Devletin doğrudan müdahaleleri ve belediye düzeni karşısında kent düzeni giderek güçleşen sorunlarını çözmede yeterli olamamış ve on sekizinci yüzyıldan itibaren vakıf kurumları çözülmeye başlamıştır. Kent toplumunun ve kurumlarının, toplumsal ve ekonomik değişimin en önemli tarihi olan 1839 yılından (Tanzimat Fermanı’nın ilanı) sonra külliye, Osmanlılar için yeni olan kamu binası anlayışına doğru kaymıştır. Sadece cami ve türbeler bu dönemde vakıf kurumunun mimari aktarıcısı olarak kalınca, II. Meşrutiyet devrinde vakıfların durumunu düzeltmek için çeşitli fikirler ileri sürülerek kanun tasarıları hazırlansa da, 1911’de Evkaf Nezareti’ne, sadece işlenmeyen topraklarla, harap bina arsalarını satarak elde edilen paralarla; cami, ilkokul, medrese ve hastahane yapma yetkisini veren kanunun çıkarılmasından başka bir şey yapılmamıştır. Türkiye Büyük Millet Meclisi hükümetleri devrinde, Şer’iye ve Evkaf Vekâleti ismini alan vakıf idaresi, 1920 tarihinde çıkarılan bir kanunla müdürlük haline getirilip,

geçici olarak Başvekâlet'e bağlanmış, vakıf meselesinin milletin gerçek menfaatlerine uygun bir şekilde halledilmesiyle ilgili ilk tedbir, Cumhuriyet'in ilanından sonra, 22 Şubat 1926 tarihli bir kanunla alınmıştır. Osmanlılarda 1826'da kurulan Evkaf Nezareti'nden önce vakıflar, vakfi kuran kişilerin (vâkıf) şartlarına göre idare ediliyordu. Ayrı nezaretlerce kontrol edilen fakat genişleyen vakıfları bir elde toplamak ve muhtelif idarelerde hüküm süren yolsuzluklara son vermek üzere vakıflar, Evkaf-ı Hümayun Nezareti'nin kurulmasıyla tek çatı altında toplanmış ve buradan idare edilmiş, eski vakıfların idaresini tanzim eden vakıflar kanunu ise, ancak 5 Haziran 1935'te çıkarılabildiği (Bayartan, 2008: s. 158-160). Zaman zaman sosyal yaşamın konjonktürel değişimlerinde geri planda kaldıkları dönemler olsa da vakıfların Türk tarihinin önde gelen hayır kurumu olduğu anlaşılmaktadır.

Vakıflar, Türkiye'nin sosyo-ekonomik yaşamında yüzyıllarca dini, ekonomik ve toplumsal amaçlı hizmetleri yerine getirmişler, ülkenin eğitimine, kültürüne, ekonomisine, sosyal ve siyasal yaşamlarına büyük katkılarda bulunmuşlardır. Vakıflardan bir kısmı, eğitim (Dar'üş-Şafaka) ve sağlık (Dar'üş-Şifalar) işlerine yönelerek, ulusal kültürün yükseltilmesi, halk sağlığının korunması, bireylerin yaşamlarının korunması için çalışırken bir kısmı da; yoksulların karınlarının doyurulması, ağır ve yıpratıcı işlerde çalışan işçilere ikramiye bağlanması, yaşlanıp çalışamayacak eşrafa devamlı aylık bağlanarak yardım edilmesi, kimsesiz çocukların, yetimlerin, dulların ve yoksulların korunması gibi sosyal güvenlik amacına dönük hizmetlerde bulunmuşlardır (Özdemir, 1997: s. 309-312). Günümüze kadar ulaşan kurumlardan olan vakıflardan, tarihi misyonlarına uygun beklentilerin devam etmesi, pozitif hukuk kaynaklarında ayrıntılı düzenlemeler yapılması sonucunu doğurmuştur.

#### 1.2.2.1. Türk Hukuk Sistemi İçerisinde Vakıf Statüsü: Vakıf Tanımı, Türleri, Kuruluşu ve Yönetimi

Türkiye Cumhuriyeti Anayasasının dernek kurma özgürlüğünü düzenleyen 33. maddesinin son fıkrası "*Bu madde hükümleri vakıflarla ilgili olarak da uygulanır.*" şeklinde düzenlenerek, vakıf kurma, "özgürlük" kapsamında değerlendirilmiş, Anayasa dernek ve vakıf ayrımı yapmama yolunu seçmiştir. Vakıf tanımı içinse medeni kanuna müracaat edilmesi gerekecektir.

4721 sayılı Türk Medeni Kanunu'nun 101. maddesinde, vakıf "*gerçek veya tüzel kişilerin yeterli mal ve hakları belirli ve sürekli bir amaca özgülemeleriyle oluşan tüzel kişiliğe sahip mal toplulukları*" olarak tanımlanmış ve Cumhuriyetin Anayasa ile belirlenen niteliklerine ve Anayasa'nın temel ilkelerine, hukuka, ahlâka, millî birliğe ve millî menfaatlere aykırı veya belli bir ırk ya da cemaat mensuplarını desteklemek amacıyla vakıf kurulamayacağı hüküm altına alınmıştır.



Vakıf türleri ise 5737 Sayılı Vakıflar Kanunu'nun<sup>4</sup> 3. maddesinde yapılan sınıflandırmaya uygun olarak aşağıdaki şekilde ele alınmıştır.

Kanun öncelikle “mazbut vakıf”ları tanımlamıştır. Mazbut Vakıf “*Vakıflar Genel Müdürlüğünce yönetilecek ve temsil edilecek vakıflar ile mülga 743 sayılı Türk Kanunu Medenisi'nin yürürlük tarihinden önce kurulmuş ve 2762 sayılı Vakıflar Kanunu gereğince Vakıflar Genel Müdürlüğünce yönetilen vakıflar*” olarak tanımlanmaktadır.

Bir diğer vakıf türü ise “mülhak vakıf”lardır. Mülhak Vakıf “*Mülga 743 Sayılı Türk Kanunu Medenisi'nin yürürlük tarihinden önce kurulmuş ve yönetimi vakfedenlerin soyundan gelenlere şart edilmiş vakıflar*” olarak ifade edilmektedir. Vakıflar Genel Müdürlüğü verilerine<sup>5</sup> göre 31 Aralık 2013 tarihi itibarıyla Türkiye’de 276 adet mülhak vakıf bulunmaktadır.

Cemaat Vakfı ise “*Vakfiyeleri olup olmadığına bakılmaksızın 2762 sayılı Vakıflar Kanunu gereğince tüzel kişilik kazanmış, mensupları Türkiye Cumhuriyeti vatandaşı olan Türkiye’deki gayrimüslim cemaatlere ait vakıflar*” şeklinde tanımlanmaktadır. Vakıflar Genel Müdürlüğü verilerine<sup>6</sup> göre 31 Aralık 2013 tarihi itibarıyla Türkiye’de 166 adet cemaat vakfı bulunmaktadır. Cemaat vakıfların, cemaatlere göre dağılımı ise aşağıdaki gibidir.

Tablo 2: Cemaat Vakıflarının Cemaatlere Göre Dağılımı

Bulgar	Ermeni	Gürcü	Keldani	Maroni	Musevi	Rum	Süryani
2	53	1	3	1	19	77	10

Kaynak: Vakıflar Genel Müdürlüğü, Erişim: 11 Ocak 2015,  
<http://www.vgm.gov.tr/db/dosyalar/webicerik241.pdf>

Esnaf Vakfı, “*2762 sayılı Vakıflar Kanunu'nun yürürlüğünden önce kurulmuş ve esnafın seçtiği yönetim kurulu tarafından yönetilen vakıflar*” olarak tanımlanmaktadır.

Yeni Vakıflar, “*Mülga 743 sayılı Türk Kanunu Medenisi ile 4721 sayılı Türk Medenî Kanunu hükümlerine göre kurulan vakıflar*” olarak ifade edilmektedir. Vakıflar Genel Müdürlüğü verilerine<sup>7</sup> göre 31 Aralık 2013 tarihi itibarıyla Türkiye’de 4.754 yeni vakıf bulunmaktadır.

Ayrıca, yurtdışında kurulan, Türkiye’de şube ve temsilciliği bulunan ve yeni vakıflar hakkında uygulanan 5737 Sayılı Vakıflar Kanunu’na tabi olan 28.03.2014 tarihi itibarıyla 18 yabancı vakıf faaliyet göstermektedir. Yabancı vakıflar, uluslararası alanda işbirliği yapılmasında yarar görülen hallerde, karşılıklı olmak koşulu ile Dışişleri Bakanlığı'nın görüşü alınmak suretiyle, İçişleri Bakanlığı'nın izniyle Türkiye’de doğrudan faaliyette bulunabilir, temsilcilik kurabilir,

<sup>4</sup> 27/02/2008 tarih ve 26800 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

<sup>5</sup> Erişim: 06 Aralık 2014, <http://www.vgm.gov.tr/db/dosyalar/webicerik263.pdf>

<sup>6</sup> Erişim: 06 Aralık 2014, <http://www.vgm.gov.tr/db/dosyalar/webicerik241.pdf>

<sup>7</sup> Erişim: 06 Aralık 2014, <http://www.vgm.gov.tr/db/dosyalar/webicerik194.pdf>

şube açabilir, üst kuruluşlar kurabilir, kurulmuş üst kuruluşlara katılabilir veya kurulmuş vakıflarla işbirliği yapabilirler<sup>8</sup>.

Türkiye’de kurulan ve faal olan vakıfların amaçlarına göre ayrımı aşağıdaki tabloda yer almaktadır.

Tablo 3: Vakıfların Amaçlarına Göre Dağılımı

Vakıf Amacı	Sayısı
Sosyal Yardım	2545
Eğitim	2194
Sağlık	1016
Kültür	980
Dini-Dini Eğitim	752
Yöresel Kalkınma	374
Sanat	372
Spor	352
Sosyal Hizmet	309
Ekonomik	253
Bilim-Teknoloji	217
Sosyo ve Tarihi Kültürel	197
Çevre	192
Personeline Yardım	159
Turizm	94
Demokrasi-Hukuk-İnsan Hakları	60
Özrümlüler	49
Tarım-Hayvancılık-Vet.ve Koop.	45
Çocuk Amaçlı	38
Aile Amaçlı	28
Atatürk, İlke Ve İnkılapları	27
Basın-Gazetecilik	24
Kadın Amaçlı	15
Denizcilik	12
İlgili Ve Bağlı Kuruma Destek	11
Mimarlık-Mühendislik	10
Trafik	9
Şehit-Gaziler	8
Kütüphanecilik	6
Avcılık	3
Madencilik	3
Tüketiciyi Koruma	3
Havacılık	1

Kaynak: Vakıflar Genel Müdürlüğü, Erişim: 11 Ocak 2015, <http://www.vgm.gov.tr/db/dosyalar/webicerik198.pdf>

<sup>8</sup> Erişim: 06 Aralık 2014, <http://www.vgm.gov.tr/icerikdetay.aspx?Id=272>

Amaçlara göre vakıf sayıları, vakıflara sağlanan vergi avantajları aracılığıyla kavranan sivil toplumun ve dolayısıyla temsili hedef kitlenin belirlenmesi açısından önemli göstergeler arasında değerlendirilebilir.

Vakıfların kuruluşuna ilişkin hükümler için, yine vakıflar kanunu hükümlerine başvurmak gerekmektedir. Vakıflar Kanunu'nun 5. maddesi uyarınca, yeni vakıflar; Türk Medenî Kanunu hükümlerine göre kurulur ve faaliyet gösterirler. Yeni vakıfların kuruluşunda amaçlarına göre özgülenecek asgarî mal varlığı her yıl Türkiye Büyük Millet Meclisince (TBMM) belirlenir. Yeni vakıflar, vakıf senetlerinde yazılı amaçlarını gerçekleştirmek üzere Genel Müdürlüğe beyanda bulunmak şartıyla şube ve temsilcilik açabilirler. Beyannamenin düzenlenmesine ilişkin usul ve esaslar yönetmelikle düzenlenir. Yabancılar, Türkiye'de, hukukî ve fiilî mütakabiliyet esasına göre yeni vakıf kurabilirler.

Vakıflar Yönetmeliği'nin<sup>9</sup> 4. maddesi gereğince, yeni vakıf kurma iradesi, noterde düzenleme şeklinde yapılacak bir resmî senetle veya ölüme bağlı tasarrufla açıklanır. Vakıf, yerleşim yeri mahkemesi nezdinde tutulan sicile tescil ile tüzel kişilik kazanır. Türk Medeni Kanunu'nun 106. maddesi gereğince, vakıf senedinin içeriğinde vakfın adının, amacının, amaca özgülünen mal ve hakların, vakfın örgütlenme ve yönetim şekli ile yerleşim yerinin gösterilmesi zorunludur. Yönetmeliğin 7. maddesi uyarınca; mahkeme, dosya üzerinde Vakıflar Genel Müdürlüğü'nün görüşünü almak, gerekirse vakfedeni dinlemek ve bilirkişi incelemesi yaptırmak suretiyle vakfın tesciline karar verir. Tüzel kişilik kazanan vakıf, yerleşim yeri mahkemesi nezdinde tutulan, vakfeden ile vakıf adının, yerleşim yerinin, organlarının, amaç ve bu amaca özgülünen mal ve haklarının gösterildiği sicil defterine tescil edilir. Yönetmeliğin 9. maddesinde ise vakfın, yerleşim yeri mahkemesinin yapacağı bildirim üzerine Genel Müdürlükte tutulan merkezi sicile kaydolunacağı ve Resmî Gazete'de ilan edileceği ifade edilerek merkezi sicile kayıt ve ilan hususları düzenlenmiştir.

3628 sayılı Mal Bildiriminde Bulunulması Rüşvet ve Yolsuzluklarla Mücadele Kanunu'na<sup>10</sup> göre, vakıfların idare organlarında görev alanlar Vakıflar Genel Müdürlüğüne mal bildiriminde bulunmak zorundadırlar. Yönetim ve Denetim Kurulu Üyelikleri ile Komisyon Üyeliklerine seçim ve atamalarda göreve başlama tarihini izleyen bir ay içinde, görevin sona ermesi halinde, ayrılma tarihini izleyen bir ay içinde mal bildirimini verilmesi de zorunludur.

Vakfın yönetimi ile ilgili hususlara da yönetmelikte yer verilmiştir. Vakıflar Yönetmeliği'nin 13. maddesine göre, yeni vakıfların yönetim organı vakıf senedine göre oluşturulur.

<sup>9</sup> 27/09/2008 tarih ve 27010 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

<sup>10</sup> 04/05/1990 tarih ve 20508 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

Yöneticilerin çoğunluğunun Türkiye’de yerleşik bulunması zorunludur. Bu vakıfların organlarında ölüm, istifa ya da herhangi bir nedenle eksilme olduğu takdirde vakıf senedindeki hükümlere göre eksiklik tamamlanır. Vakıf senedinde hüküm bulunmaması halinde; öncelikle senet değişikliği yapılmak suretiyle eksiklik giderilir. Ancak; vakıf senedi değişikliğine yetkili organında eksilmeler nedeniyle karar yeter sayısının sağlanamaması halinde vakıf senedi değişikliğine yetkili organın karar yeter sayısı gözetilmeden aldığı karar, vakıf senedi değişikliğine yetkili organın bulunmaması veya hiçbir üyesinin kalmaması halinde ise icraya yetkili organın kararı, icraya yetkili organdaki eksilmeler nedeniyle karar yeter sayısının sağlanamaması halinde ise karar yeter sayısı gözetilmeden alınan karar ile mahkemeye başvurulur. Mahkemece, Genel Müdürlüğün yazılı görüşü alınarak organlardaki eksiklik tamamlanır. Mahkeme kararını müteakip, organlardaki eksilmelerin tamamlanması hususunda gerekli senet değişikliği yapılır. Vakıflar Yönetmeliği’nin 14. maddesi gereğince haklı sebepler varsa, mahkeme, vakfın yönetim organı veya Genel Müdürlüğün istemi üzerine diğerinin yazılı görüşünü aldıktan sonra vakfın örgütünü, yönetimini ve işleyişini değiştirebilir. Yönetmeliğin 16. maddesinde düzenlenen “*Vakıflar, varlıklarını ekonomik kural ve riskleri gözetmek suretiyle değerlendirirler, paralarını Türkiye’de kurulu bankalara yatırır.*” ibaresi, dernekler için böyle bir belirleme yapılmadığı dikkate alındığında dikkat çekici bir düzenleme olarak değerlendirilmiştir.

#### 1.2.2.2. Vakfın Sona Ermesi, Dağıtılması ile Sona Eren veya Dağıtılan Yeni Vakıfların Mal ve Hakları

4721 sayılı Türk Medeni Kanunu’nun 116. maddesine göre, amacın gerçekleşmesinin olanaksız hale geldiği ve değiştirilmesine de olanak bulunmadığı takdirde, vakıf kendiliğinden sona erer ve mahkeme kararıyla sicilden silinir. Yasak amaç güttüğü veya yasak faaliyetlerde bulunduğu sonradan anlaşılan veya amacı sonradan yasaklanan vakfın amacının değiştirilmesine olanak bulunmazsa; vakıf, denetim makamının ya da Cumhuriyet Savcısının başvurusu üzerine duruşma yapılarak dağıtılır.

Vakıflar Yönetmeliği’nin 19. maddesinde;

*Amacının gerçekleşmesi imkânsız hale gelen ve değiştirilmesinde de olanak bulunmadığı takdirde, vakıf kendiliğinden sona erer. Vakfın yönetim organı veya Genel Müdürlük vakfın amacının gerçekleşmesinin imkânsız hale geldiği kanısına varırsa dilekçe ile mahkemeye başvurarak durumun mahkeme siciline tescilini ister. Mahkeme, gereğine göre Genel Müdürlüğün veya vakfın yönetim organının yazılı düşüncesini alarak vakfın dağılması ve tasfiye kurulu oluşumu istemini karara bağlar ve mahkeme dağılma kararını sicile tescil eder. Sona eren vakfın kişiliği, ehliyeti tasfiye amacıyla sınırlı olmak üzere tasfiye sırasında da devam eder.*

şeklinde yapılan düzenlemeyle vakfın kendiliğinden ve mahkeme kararıyla sona ermesine ilişkin hususlar açıklanmıştır.

Vakfi sona erdiren hallerden bir diğeri de vakfın dağıtılmasıdır. Yönetmelik'in 20. maddesinde *“Vakfın amacı, Türk Medeni Kanunu'nun 101 inci maddesinin son fıkrası hükmüne girdiği takdirde Genel Müdürlükçe vakfın dağıtılması için yetkili asliye hukuk mahkemesine başvurulur.”* şeklinde vakfın dağıtılmasına ilişkin düzenleme yapılmıştır. Türk Medeni Kanunu'nun 101. maddesinin son fıkrası ise *“Cumhuriyetin Anayasa ile belirlenen niteliklerine ve Anayasanın temel ilkelerine, hukuka, ahlâka, millî birliğe ve millî menfaatlere aykırı veya belli bir ırk ya da cemaat mensuplarını desteklemek amacıyla vakıf kurulamaz.”* ifadesini hüküm altına almıştır. Yönetmelik'in 21. maddesinde ise, Vakfın sona ermesinin merkezi sicile kaydedileceği ve Genel Müdürlük tarafından Resmî Gazete'de ilan olunacağı ifade edilmiştir.

Sona eren yeni vakıfların borçlarının tasfiyesinden arta kalan mal ve hakları, vakıf senedinde yazılı hükümlere göre, senetlerinde özel bir hüküm bulunmayanlarda ise Genel Müdürlüğün ve devredilecek vakfın görüşü alınarak mahkeme kararıyla benzer amaçlı bir vakfa; dağıtılan yeni vakıfların borçlarının tasfiyesinden arta kalan mal ve haklar ise Genel Müdürlüğe, Yönetmeliğin 22. maddesi uyarınca devredilir.

Dernek ve vakıfların; devletten doğrudan ya da dolaylı destek alırken vergi gelirlerine önemli katkı sağlamamaları, devletçe sübvansede edilme ve haksız rekabet unsurları nedeniyle özel sektörde zararlı kuruluşlar olarak görülebilmeleri, toplumdan sürekli olarak bağış talebinde bulunmanın yarattığı izlenim, bununla birlikte; bu kuruluşların kendilerini topluma önemli katkılar sağlayan değerli kuruluşlar olarak görmeleri (Tosun, 2004: s. 2) bu örgütlerin vergi hukuku karşısındaki durumlarını topluma katkı, hazineye maliyet, kötüye kullanım gibi açılardan sorgulama ve ulaşılan sonuçlara uygun kamu politikası geliştirilmesini önemli hale getirmektedir. Bir başka ifadeyle, devletin fonksiyonlarının sorgulanması, siyasal karar vericilerin kararlarında toplumun katılımını sağlamaya dönük çabaları, dünya genelinde olduğu gibi Türkiye'de de sivil toplum kuruluşlarının faaliyet alanlarını, nüfuzlarını ve buna paralel olarak hükmettikleri sermaye miktarını gün geçtikçe artırmaları (Özdaşlı, 2007: s. 1) dernek ve vakıfları ve bunlarla bağlantılı olarak bağışçıların vergi yükümlülük ve avantajları boyutuyla değerlendirme ihtiyacını ortaya çıkarmaktadır.

## 2. BÖLÜM

### DERNEK VE VAKIFLARIN TÜRK VERGİ SİSTEMİ İÇİNDEKİ YERİ

#### 2.1. TOPLUMSAL FAYDA AMAÇLAYANLARIN BİREYSEL FAYDA AMAÇLAYANLARIN HUKUKUNA TABİ OLMASI

##### 2.1.1. Türk Vergi Sistemi'nde Vergi Mükellefiyeti ve Vergi Sorumluluğunun Dernek ve Vakıflarla İlişkilendirilmesi

Dernek ve vakıfların amaçları arasında “kazanç paylaşımı” olamayacağını, ticari işletmelerin amaçlarının yalnızca “kazanç sağlama/paylaşma” olduğunun kuşkusuz olduğu, vergilendirmenin esas itibarıyla “kazanç sağlama” amacıyla organize olan gerçek ve tüzel kişileri kavramak üzere dizayn edildiği kabul edildiği takdirde, dernek-vakıfların, vergi hukuku ile ilişkilendirilmesinin analizi ilginç bir konu haline gelmektedir. Dernek ve vakıfların ekonomik kazanç sağlama/paylaşma amacından ayrık kuruluş felsefesinin, esasen bu amaçla hareket eden gerçek ve tüzel kişileri kavramak üzere tanzim edilen/edilmesi gereken vergi sistemiyle ilişkilendirilmesinde zorluk olduğu aşikârdır.

Bir vakıf yöneticisinin “*Vergi hayır işi yapan kimseye ceza gibi bir şey. “Niye bunu yapıyorsun?” demek. Bu yıl 2 milyardan fazla vergi ödedik. Bu parayı neden fakirler için kullanmayalım? Bu vergi fakirlere yardım ettiğimiz için bize verilen bir ceza.*” (Gökşen, 2006: s. 69) şeklindeki ifadesinin, tüm sivil toplumun düşüncesini temsil ettiği şeklinde genelleme yapma yanlısına düşmeden, en azından, sivil toplumun vergilenmesine ilişkin yaklaşımlar arasında, sivil toplum örgütleri tarafında destek bulacağı kuşkusuzdur.

Vergi hukukunun, vergi ile kişi arasındaki hukuki bağı oluşturan “vergi mükellefi” ve “vergi sorumlusu” terimlerinin dernek ve vakıflar özelinde Türk Vergi Sistemi'nde bulunduğu karşılığın pozitif hukuk kaynaklarındaki yerinin belirlenmesi, söz konusu örgütlerin vergi hukuku ile bağlarının kurulmasının ön koşuludur. Devletle gerçek kişi ve kurumlar arasında doğan vergi ilişkisi, taraflara bazı ek sorumluluklar yüklemekle birlikte, esas olarak bir borç-alacak ilişkisinden ibaret olup, bu ilişkide bir tarafta aktif vergi süjesi veya vergi alacaklısı olarak ifade edilebilecek devlet, diğer tarafta pasif vergi süjesi veya vergi borçlusu olarak ifade edilebilecek gerçek kişi ve kurumlar bulunur. Vergilendirme sonucu ortaya çıkan hukuki ilişkiye taraf olanların yetki ve sorumlulukları ise Anayasada ve vergi kanunlarında tespit edilmiş durumdadır. Devlet vergileme yetkisine dayanarak, ödeme gücüne sahip gerçek kişi ve

kurumları “vergi mükellefi” olarak tanımlayıp, bunları “asıl vergi borçlusunu” olarak nitelendirirken, bazı durumlarda vergi tahsilâtını kolaylaştırmak ve hızlandırmak, bazı durumlarda vergileme ile ilgili ödevlerin doğru bir şekilde yerine getirilmesini sağlamak, bazı durumlarda ise vergi alacağını güvence altına almak amacıyla, vergi mükellefi ile iktisadi veya hukuki ilişki içinde olan bazı üçüncü kişileri de mükellef ile birlikte veya onun yerine vergi borcunun ödenmesinden sorumlu tutmayı tercih etmiştir (Gerçek, 2005: s. 157). Türk Vergi Sistemi’nde gelir, harcama ve servet vergilerinde kimlerin vergi mükellefi ya da vergi sorumlusu olduğu ilgili vergi kanununda belirlenmekle birlikte, tanımlayıcı hükümlere 213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nda<sup>11</sup> yer verilmiştir. Vergi mükellefi, Vergi Usul Kanunu’nun (VUK) 8. maddesinde<sup>12</sup> “*Vergi kanunlarına göre kendisine vergi borcu terettüp eden gerçek veya tüzel kişi*” olarak tanımlanmış olup tanımda öne çıkan husus mükellef kavramının vergi borcu ile ilişkilendirilmek suretiyle mükellefiyetin maddi bir kriterle ifade edilmesidir. Ancak, Kanun incelendiğinde “mükellef” kavramının sadece vergi ödeme kriteri gözetilerek sınırlandırılmasının yanıltıcı olduğu ortaya çıkmaktadır. Bu nedenle VUK’nin ikinci kitabında düzenlenen bildirmeler, defter tutma, belge düzenine uyma, muhafaza ve ibraz gibi “mükellefin ödevleri”ni tanımlı tamamlayan unsurlar arasında değerlendirmek gerekir. Öncel ve diğerleri de (1995), vergi borçluluğunun sadece vergiyi ödeme şeklindeki maddi edimde bulunma gereği ile sınırlı olduğu halde, vergi usul kanununda tanımlı yapılan mükellefin görevinin ilk bakışta sanıldığı aksine, sadece vergiyi ödemekle sınırlı olmayıp; çeşitli şekli görevleri olduğuna işaret etmiştir. Bu nedenle, vergi mükellefini hem maddi hem de şekli ödevlerini yerine getirme zorunluluğunda olan kişi olarak nitelendirme gereği vardır. Mükellefiyet kanundan doğan hukuki bir ilişki olup, Vergi Usul Kanunu’nun 8/3. maddesinin “*Vergi kanunlarıyla kabul edilen haller müstesna olmak üzere, mükellefiyete veya vergi sorumluluğuna müteallik özel mukaveleler vergi dairelerini bağlamaz*” hükmü gereği istisnai haller dışında mükellefiyete ilişkin özel sözleşmeler vergi idaresi nezdinde bir sonuç doğurmayacaktır. Mükellefiyet kanundan doğan hukuki bir ilişki olup, vergiyi yansıma yoluyla başkalarına aktarma imkânına sahip olsa bile, vergi mükellefi “asıl vergi borçlusunu” konumunda olup, mükellefiyete ilişkin maddi ve şekli ödevleri yerine getirmek zorundadır (Gerçek, 2005: s. 159). Dolayısıyla, dernek

<sup>11</sup> 10/01/1961 tarih ve 10703 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

<sup>12</sup> Madde metni “*Mükellef, vergi kanunlarına göre kendisine vergi borcu terettübeden gerçek veya tüzel kişidir. Vergi sorumlusu, verginin ödenmesi bakımından, alacaklı vergi dairesine karşı muhatap olan kişidir. Vergi kanunlarıyla kabul edilen haller müstesna olmak üzere, mükellefiyete veya vergi sorumluluğuna müteallik özel mukaveleler vergi dairelerini bağlamaz.*

*Bu kanunun müteakip maddelerinde geçen "mükellef" tabiri vergi sorumlularına da şamildir.*

*(4108 sayılı Kanunun 1'inci maddesiyle değişen fıkra) Türkiye Cumhuriyeti tabiyetinde bulunan her gerçek kişi ile tüzel kişilere bir vergi numarası verilir. Bu hükmün uygulanmasına ilişkin usul ve esasları tespit etmeye ve vergi numarasının kamu kurum ve kuruluşları ile gerçek ve tüzel kişilerce yapılacak işlemlerle ilgili kayıtlarda ve düzenlenecek belgelerde kullanılması mecburiyetini getirmeye Maliye Bakanlığı yetkilidir.” şeklinde düzenlenmiştir.*

ve vakıflar da, diğer vergi mükelleflerinde olduğu gibi, kendilerinin elde ettiği gelirlerden yapılan vergi tevkifatı bir yana bırakılırsa, maddi vergi kanunlarında mükellef olarak tayin edilmeleri halinde verginin ödenmesi yanında mükellefin ödevlerini de yerine getirmek zorundadırlar.

Vergi mükellefi olmayan ancak vergilendirmeye ilişkin maddi ve şekli ödevlerin yerine getirilmesi bakımından vergi dairesine karşı muhatap olan, vergi borçlusu olmamasına rağmen çoğu zaman birlikte ya da onun yerine geçerek hareket eden ve bu nedenle mükellefiyetin özel bir türü olarak ifade edilebilecek (Oktar, 1997: s. 65) “vergi sorumlusu” müessesesi Vergi Usul Kanunu’nun 8 maddesinde “*Vergi sorumlusu, verginin ödenmesi bakımından, alacaklı vergi dairesine karşı muhatap olan kişidir*” şeklinde tanımlanmıştır. Vergi Usul Kanunu’nda vergi sorumlusunun tanımı sadece ödeme unsuru gözetilerek yapılmıştır. Gelir Vergisi Kanunu’nun 94. maddesi gereğince vergi sorumlusu olarak tayin edilen gerçek ve tüzel kişilerin ödedikleri ücretlerden veya yaptıkları ödemelerden vergi tevkifatı yapıp, alacaklı vergi dairesine ödemekten sorumlu tutulmaları durumunda örneği bu kapsamda değerlendirilebilir. Ancak, bazı vergi hukuku kaynakları dikkate alındığında vergi sorumluluğunun, sadece beyan ve ödeme ile sınırlanabilecek bir kavram olmadığı anlaşılmaktadır. Örneğin, vergi sorumlusu, VUK’nin 10. maddesine göre kanuni temsilcilerin sorumluluğu, 12. maddesine göre mirasçılardan sorumluluğu gibi hallerde asıl vergi borçlusu ile birlikte veya onun yerine geçerek vergiyi kendi malvarlığından ödemek durumundan olan kişiyi ifade etmektedir. Vergi sorumlusu, Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu’nun 13. maddesi, Damga Vergisi Kanunu’nun 27. maddesi ve Harçlar Kanunu’nun 128. maddesindeki gibi bazı düzenlemelerde ise noter, trafik, tapu, banka, belediye gibi kurumlara mükelleflerin vergi ödevlerinin tam ve doğru olduğunu kontrol etme ve herhangi bir eksiklik olması halinde işlem yapmama mecburiyeti getirilmesi, işlem yapanlara ise mükellefin ödemesi gereken vergi borcuyla ilişki kurularak bir sorumluluk yüklenmesi gibi vergileme ile ilgili ödevlerin doğru bir şekilde yerine getirilmesinden sorumlu tutulan kişiyi de ifade edebilmektedir (Gerçek, 2005: s. 160-162). Vergi sorumlularının vergi usul kanununun mükellef ve sorumluyu tanımlayan 8. maddesinde “mükellef” tabirinin vergi sorumlularına da şamil olduğuna ilişkin hükmü de vergi sorumluluğunun kapsamının genişliğine işaret eden bir düzenlemedir. Vergi tevkifatı yapmakla sorumlu olanların, yani vergi sorumlularının sorumluluklarını yerine getirmemeleri halinde; VUK’nin 11. maddesi<sup>13</sup> uyarınca

<sup>13</sup> Madde metni “*Yaptıkları veya yapacakları ödemelerden vergi kesmeye mecbur olanlar, verginin tam olarak kesilip ödenmesinden ve bununla ilgili diğer ödevleri yerine getirmekten sorumludurlar.*

*Bu sorumluluk, bunların ödedikleri vergilerden dolayı asıl mükelleflere rücu etmek hakkını kaldırmaz.*

*(3239 sayılı Kanunun 2’nci maddesiyle eklenen fıkra) Mal alım ve satımı ve hizmet ifası dolayısıyla vergi kesintisi yapmak ve vergi dairesine yatırmak zorunda olanların, bu yükümlülükleri yerine getirmemeleri halinde verginin ödenmesinden, (4369 sayılı Kanunun 81/A-28 nci maddesiyle değiştirilen ibare) alım satıma taraf olanlar, hizmetten yararlananlar ve aralarında doğrudan veya hisimlik nedeniyle ya da sermaye, organizasyon veya yönetimine*



vergi, zam ve cezalar vergi idaresi tarafından sorumludan aranmakta, sorumlu ödediği vergiyi daha sonra asıl mükellefe rücu edebilmektedir. Ancak, vergi aslı dışında ödenen vergi cezası, faiz ve zam asıl mükellefe rücu edilememekte, vergi sorumlusunun üzerinde kalmaktadır. Vergi sorumlusunu mükelleften ayıran temel unsur, vergiyi doğuran olayın mükellefin şahsında doğmasıdır. Vergi sorumlusu ise mükellefin yerine; vergi kesme, defter tutma, belge düzenleme, beyanname verme gibi yükümlükleri yerine getirmekle yükümlüdür (Bilici,2012: s.51). Vergi mükellefi ya da vergi sorumlusu kavramlarının, kazanç paylaşma amacıyla kurulamayacak dernek ve vakıflarla ilişkilendirilmesi sivil toplum-vergi bağının kurulmasını sağlayacaktır. Dernek ve vakıf gibi ekonomik çıkar sağlama amacıyla ilişkilendirilemeyecek belirli ve ortak bir amaç güttüğü varsayılan sivil toplum kuruluşlarını, vergi hukukunun gelir, kâr, kazanç gibi ekonomik menfaat içeren çerçevesine yerleştirilmesi ilk bakışta güç görünse de, bu kuruluşların amaçlarına ulaşmak için ihtiyaç duyduğu mali kaynakların temini için gelir sağlayıcı faaliyetlerde bulunabileceği analize katıldığında, bir yakınlaşmadan söz edilmesi mümkün hale gelmektedir.

Dernek ve vakıfların, devletin geri çekildiği kamusal mal ve hizmet üretimi alanlarında devlete alternatif ya da onu tamamlayıcı bir rol üstlenebileceği düşüncesi son yıllarda sosyal, ekonomik, politik, kültürel alanlarda olduğu gibi, mali literatürde de önemli yer bulmakta ve bu örgütler kamu ekonomisinin aktörleri olarak nitelendirilmektedirler (Şahin ve Uysal, 2007: s. 2). Üstlenilen söz konusu rol, dernek ve vakıfların amaçları doğrultusunda gerçekleştirdikleri faaliyetleri yerine getirmek için parasal kaynaklara ihtiyaç duymaları anlamına da gelmektedir.

Dernekler, kişi topluluğu olarak, tahsis edilmiş bir ekonomik değer olmadan kurulan organizasyonlar olmaları nedeniyle amaçları doğrultusunda kullanmak üzere gelir elde amaçlı bazı işlemler yapabilmektedirler. Vakıflar ise, her ne kadar faaliyetleri için tahsis edilmiş bir ekonomik değer tahsis edilmiş olsa da, kaynakların artırılması ve yönetilmesi için gelir getirici faaliyetlerde bulunabilmektedirler. Dernek ve vakıfların gelirleri arasında bağışlar, gayrimenkul kira gelirleri ve faiz gelirleri gibi kalemlerin ağırlıklı olması beklenebilir. Bu noktada, dernek ve

---

*katılmak veya menfaat sağlamak suretiyle dolaylı olarak ilişkide bulunduğu tespit olunanlar müteselsilen sorumludurlar.*

*(3239 sayılı Kanunun 2'nci maddesiyle eklenen fıkra) Ancak üçüncü fıkrada belirtilen müteselsilen sorumluluk mal üreten çiftçiler ile nihai tüketiciler için söz konusu değildir.*

*(3239 sayılı Kanunun 2'nci maddesiyle eklenen fıkra) Müteselsil sorumluluğun şartları, sınırları ve bu konuya ilişkin usul ve esaslar Maliye ve Gümrük Bakanlığınca belirlenir.*

*(3418 sayılı Kanunun 30'uncu maddesiyle eklenen fıkra) Maliye ve Gümrük Bakanlığı zirai ürünlerin (işlenmiş olanlar dahil) alım ve satımına aracılık eden kuruluşlar ile Ticaret Borsalarını bu mahsullerin satın alınması sırasında yapılacak vergi tevkifatından müteselsilen sorumlu tutmaya, sözkonusu ürünlerin satışı dolayısıyla yapılacak vergi tevkifatının hangi safhada yapılacağını her bir ürün için ayrı ayrı belirlemeye yetkilidir. Maliye ve Gümrük Bakanlığı tarafından belirlenen safhadan önceki safhalarda tevkif yoluyla alınan vergiler iade edilmez ve süresinde ilgili vergi dairesine yatırılır.” şeklinde düzenlenmiştir.*

vakıfların asli gelirleri arasında olan aidat ve bağış gelirlerinin bu kuruluşlar nezdinde vergilemeye konu edilemeyeceğini belirtmek gerekir. Derneklerin ve vakıfların, tüzüklerinde belirtilen amaçları doğrultusunda yürütecekleri faaliyetleri için üyelerinden tahsil ettikleri aidatlar ile üyeler ya da diğer üçüncü şahıslardan toplanıp toplanılmadığına, yani bağışçının statüsüne bakılmaksızın topladıkları bağışlar vergi mevzuunun dışındadır, hiçbir şekilde vergi konusu edilemezler (Şimşek 2010). Ancak, gelir elde amaçlı bazı faaliyetler nedeniyle, esasen kazanç paylaşmak amacıyla kurulamayacak olan bu organizasyonlar, bazı durumlarda mükellef bazı durumlarda ise sorumlu sıfatlarıyla vergi kanunları kapsamına girebilmektedirler. Türk Vergi Sistemi kapsamındaki gelir, harcama ve servet vergilerinde, dernek ve vakıfların mükellef ve sorumlu sıfatıyla yer alması bu şekilde gerekçelendirilebilmektedir.

## 2.1.2. Gelir Üzerinden Alınan Vergiler Yönüyle Dernek ve Vakıflar

### 2.1.2.1. Dernek ve Vakıfların Gelir Vergisi ve Kurumlar Vergisi Mükellefiyetinin Görünürde Yokluğu

Gelir, harcama ve servet üzerinden alınan vergiler içerisinde gelir üzerinden alınan vergiler, günümüz devletlerinin çoğunda uygulama alanı bulan ana vergiler arasındadır. Gelir üzerinden alınan vergiler; gerçek kişilerin vergilendirildiği Gelir Vergisi ile tüzel kişilerin vergilendirildiği Kurumlar Vergisi olarak ikili bir yapıda ele alınmaktadır. Türk Vergi Sisteminde gelir üzerinden alınan vergiler; artan oranlı Gelir Vergisi ve düz oranlı Kurumlar Vergisi olarak farklı tarife ve düzenlemelere tabidir. Gelir üzerinden alınan vergilerin kapsamının mükellefiyet açısından tayini, dernek ve vakıfların bu kapsama dâhil olup olmadıklarının tespiti, Türk vergi sistemi içerisinde sivil toplumun yerinin belirlenmesini sağlayacaktır.

Türkiye’de gelir üzerinden alınan vergiler kapsamına 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu<sup>14</sup> ve 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu<sup>15</sup> girmektedir. 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu’nun 1. maddesinin; “*Gerçek kişilerin gelirleri gelir vergisine tabidir*” şeklindeki ifadesiyle, Gelir Vergisi’nin mükellefi “gerçek kişiler”, konusu ise “gelir” olarak belirlenmiştir. Geliri, gerçek kişiye bağlı olarak vergilemeyi esas alan Gelir Vergisi Kanunu, tüzel kişi olan dernek ve vakıfları mükellef olarak kavramamaktadır. Dolayısıyla, dernek ve vakıflar ifade edilen madde kapsamında gelir vergisi mükellefi değildirler. Ancak, Kanunun bütünü değerlendirildiğinde, görünürde olmayan gelir vergisi mükellefiyetinin, dernek ve vakıfların bazı gelirlerinden yapılan tevkif suretiyle vergilemeler nedeniyle gerçekte varlığı ortaya çıkmaktadır. Bir başka

<sup>14</sup> 06/01/1961 tarih ve 10700 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

<sup>15</sup> 21/06/2006 tarih ve 26205 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

ifadeyle, dernek ve vakıflar, gerçek kişi olmamaları nedeniyle gelir vergisi mükellefi olarak belirlenmemekle birlikte, inceleneceği üzere, bunlara yapılan ödemeler üzerinden vergi kesintisi yapılmakta ve gerçekte gelir vergisi mükellefleri arasına dâhil edilmektedirler. Bu aşamada, dernek ve vakıfların, yıllık beyannameye tabi gelir vergisi mükellefi olmadıklarının tespiti yapılmış olmaktadır.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 1. maddesinin; sermaye şirketleri, kooperatifler, iktisadî kamu kuruluşları, dernek veya vakıflara ait iktisadî işletmeler ve iş ortakları olarak belirlenen kurumların gelir vergisinin konusuna giren gelir unsurlarından oluşan kurum kazancının, kurumlar vergisine tabi olacağını ifade eden hükmü uyarınca, dernek ve vakıf tüzel kişiliklerinin kurumlar vergisi mükellefiyeti söz konusu değildir. Çünkü, dernekler ve vakıflar, kural olarak bazı sosyal, kültürel, siyasi, ilmi, sportif amaçlarla kurulmakta olup, iktisadi amaç taşımazlar. Kurumlar vergisi mükellefiyeti, dernek ve vakıfların amaçlarını gerçekleştirme üzere ticari, sınai ve zirai işletmeler kurmaları halinde söz konusu olmaktadır. Örneğin, dernek statüsündeki Kızılay kurumlar vergisi mükellefi değilken; Kızılay'a bağlı Afyonkarahisar Maden Suyu İşletmesinin kazancı kurumlar vergisine tabi olmaktadır (Bilici, 2012: s. 214-215). Kanun'un 2/5. maddesinde, Kanunun uygulamasında sendikaların dernek, cemaatlerinse vakıf sayılacağı hüküm altına alınmıştır. 5281 sayılı Kanunu'nun 2. maddesinde, sendika; işçilerin veya işverenlerin çalışma ilişkilerinde, ortak ekonomik ve sosyal hak ve menfaatlerini korumak ve geliştirmek için meydana getirdikleri tüzel kişiliğe sahip kuruluşlar olarak tanımlanmıştır. KVK'nin 2. maddesi ve madde gerekçesine<sup>16</sup> göre sendikaların dernek, cemaatlerin vakıf sayılacağı belirlemesi, kurumlar vergisi kanunu kapsamında dernek ve vakıflara ilişkin yapılan düzenlemelerin; sendika ve cemaatler için, hatta vergi uygulamaları bakımından dernek olarak kabul edilen odalar, borsalar, meslek örgütleri ve bunların üst kuruluşları ile siyasi partilere ait veya bağlı iktisadi işletmeler için de geçerli olacağı anlamına gelmektedir. Dolayısıyla, zaman zaman ticari faaliyette bulunma yönünde eğilimleri gözlemlense de topluma kamu hizmeti niteliğinde genellikle maddi bir karşılık talep etmeden veya çok az denecek bedellerle hizmet sunan dernek ve vakıflar, vergi hukukunda kâr amacı gütmeyen gönüllü hizmet birimi olarak kabul edilmiş ve Kurumlar Vergisi Kanunu'nda mükellef olarak sayılmamışlardır. Yereli (2004: s. 184) "*Kurumlar vergisinin esasen kurumların ticari faaliyetleri sonucunda elde ettikleri net geliri vergi konusu yapması ve dernekler ile vakıfların kuruluş itibariyle ticari olmaktan öte sosyal gaye taşımaları nedeniyle, bu kurumların elde ettikleri kazançların vergi dışı bırakılmasını son derece akılcı*" bulmaktadır. Kurum kazancı nedeniyle sağlanan bu vergi avantajının, dernek ve vakıfların faiz ve kira gelirleri üzerinden yapılan vergi tevkifatları

<sup>16</sup> Erişim: 20 Ekim 2014, [http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user\\_upload/Gerekceler/5520\\_Sayili\\_Kanun.pdf](http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/Gerekceler/5520_Sayili_Kanun.pdf)

nedeniyle zedelenmesi, kanun koyucunun kurum kazancına ilişkin sergilediği cömertliği, sivil toplumun önemli bazı gelir kaynaklarından esirgediği sonucunu ortaya koymaktadır. Kurumlar vergisi kapsamında cemaatlerin “vakıf” sayılması ise üzerinde ayrıca değerlendirme yapılmasını gerektirir mahiyette bir düzenlemedir.

#### 2.1.2.2. Cemaatlerin Kurumlar Vergisi Uygulamasında Vakıf Sayılması Meselesi

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 2/5. maddesinin son cümlesinde “*Bu Kanunun uygulanmasında sendikalar dernek; cemaatler ise vakıf sayılır.*” ifadesinde yer alan “cemaat” teriminden ne anlaşılması gerektiği, cemaatlerin vakıf olarak kabul edilmesi ve bu kapsamda vergilemeye ilişkin değerlendirme yapmanın ön koşulu olarak görünmektedir. Cemaat'in, konuya ilişkin sözlük anlamı<sup>17</sup> “*Bir dinden veya bir soydan olanların topluluğu*” (Türk Dil Kurumu [TDKa]) olarak tanımlanmaktadır. Öden de (2007: s. 177), benzer şekilde “cemaat” terimini “*çeşitli din ve mezheplere mensup kişilerin oluşturduğu topluluk*” olarak ifade etmiştir. Göker (2009: s. 30) konuyu “*Kurumlar Vergisi Kanunu'nda adı geçen “Cemaat” teriminden, Lozan Anlaşması ile Türkiye Cumhuriyeti'nin azınlık olarak tanıdığı Rum, Ermeni ve Musevi vatandaşlar anlaşılmaktadır.*” şeklinde açıklamıştır. Koyuncu'ya (2003) göre, Türkiye'de meskûn yabancı dini müesseselerin kuruluşu cumhuriyet öncesi çeşitli ferman ve iradelere dayanmakta olup, yabancı kökenli bilim, hayır, din ve sağlık kurumlarının varlıkları aynı zamanda Lozan Anlaşmasıyla aynı gün imzalanan “İkamet Sözleşmesi”ne ek mektuplarla tanınmıştır. Sözleşmenin yedi yıllık geçerlilik süresi içinde yasal durumlarının düzenlenmesi taahhüdünde bulunulmasına rağmen söz konusu kurumlara yasal statü kazandırılmaması da, “İkamet Sözleşmesi”ne bağlı olarak yürürlükten kalkmış bulunan söz konusu mektuplar yasal bir düzenlemenin yapılamaması nedeniyle geçerliliklerini korumuşlardır.

Cemaat teriminin kurumlar vergisi kanununa ilk dâhil oluşu mülga 5422 sayılı kanunda yapılan değişiklikle olmuştur. Cemaatlerin kurumlar vergisi uygulamasında vakıf sayılması,

*“Diğer taraftan, mer'î nci maddenin (D) bendinde, dernek, tesis ve vakıflara ait iktisadi işletmeler vergi mevzuuna alındığı halde bunlara benzeyen cemaatler bu bentte zikredilmediği için bunların iktisadi işletmelerinin vergilendirilmesinde tereddütler hâsıl olmaktadır. Tatbikatta beliren bu tereddütleri bertaraf etmek gayesiyle maddeye parantez içindeki hüküm eklenmiştir. Yapılan tadilatla cemaatlere ait iktisadi işletmeler Kurumlar Vergisi mevzuuna dâhil bulunduğu ve cemaatlerde çalışan kimselere ödenen ücretlerden de Gelir Vergisi tevkifatı yapılacağı mevzuunda vuzuh sağlanmıştır.”*

<sup>17</sup>Güncel Türkçe Sözlükte, Cemaat “1. isim, din b. Bir imama uyup namaz kılan kişiler

2. İnsan kalabalığı, topluluk

“Sonra, dağılmayan, etrafını saran cemaate dönüyor.” - T. Buğra

3. Bir dinden veya bir soydan olanların topluluğu

“Önde Rum patriği, arkada bütün cemaatlerin patrikleri, hepsi sırma esvaplı ve altın taçlı, sopalarını taşta vurarak mezarın etrafını tavaf ettiler.” - F. R. Atay,” şeklinde tanımlanmış ve örnekendirilmiştir. Erişim: 17 Eylül 2014, [http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com\\_gts&arama=gts&guid=TDK.GTS.5474e1aac87e05.85374066](http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_gts&arama=gts&guid=TDK.GTS.5474e1aac87e05.85374066)

şeklinde gerekçelendirilmiştir<sup>18</sup>. 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'na (Mülga) ilişkin yayımlanan 12 Seri No'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'ne<sup>19</sup> göre, "Cemaatler" olarak adlandırılan kuruluşlardan maksat, azınlık cemaati, kilise, müteveli hey'eti, hahambaşılık, patrikhane, ekzarhane ve bunlara benzer sair teşekküllerdir. Benzer şekilde, 12 Seri No'lu Emlak Vergisi Kanunu Genel Tebliği'nde<sup>20</sup> yer alan “uluslararası andlaşmalara, özellikle Lozan Andlaşmasına göre azınlık sayılan cemaatlere” ifadesi de konuya ilişkin, uluslararası andlaşmalara ve özellikle Lozan Barış Andlaşmasına başvurulması gerektiğine işaret etmektedir.

Cemaatlerin vakıf sayılması, beraberinde çeşitli vergileme sorunlarını da getirmektedir. Göker (2009: s. 30-31) bir cemaat, yani Türkiye Cumhuriyeti vatandaşı olan Rum, Ermeni veya Musevi vatandaş topluluklarının, sadece cemaat olmaları nedeniyle kurumlar vergisi açısından vakıf hükümlerine tabi olmalarının eşitsizlik doğurduğunu ifade etmiş ve olası bir tarhiyatın muhatabının kim olacağını sorgulamıştır. Sorgulanan husus cemaatlere ait vakıflar değil, cemaatlerin vakıf sayılması olduğundan tüm cemaatin bir iktisadi işletme meydana getiren faaliyetle işgal etmesi önemli bir soruna sebep olacaktır. Cemaatin sadece bir kısmının bazı faaliyetleri ile vakıflara ait bir iktisadi işletmenin doğduğundan bahsedilebilecekse, tarhiyatın tüm cemaate mi yoksa faaliyetleri ile iktisadi işletme faaliyetini oluşturan kişilere mi yöneleceği ve tüm bunların sonunda gerçekten bir tarhiyatın yapılıp yapılamayacağı çözülmesi gereken sorunlardır.

Öte yandan, Lozan Barış Adlaşmasının azınlıkların korunmasıyla ilgili hükümleri nedeniyle, cemaatlerin vakıf sayılarak vergileme yapılamayacağına ilişkin yargıya intikal eden bir anlaşmazlık da önemli vergileme sonuçları doğuracak mahiyettedir. Lozan Barış Adlaşmasında, cemaatlere ilişkin vergileme yapılamayacağına ilişkin bir düzenleme olması halinde iç hukukumuz ile uluslararası anlaşmalar arasında kritik bir uyumsuzluk bulunduğu ileri sürülebilecektir. Bu nedenle, Lozan Barış Adlaşmasının cemaatlere özgü vergilemeye yönelik bir ayrıcalık sağlayıp sağlamadığı inceleme konusu yapılmıştır. Yapılan incelemede, konunun, Lozan Barış Andlaşması'nın<sup>21</sup> III. Kesimi'nin 39. maddesinin, “*Müslüman olmayan azınlıklara mensup Türk yurttaşları Müslümanlarla özdeş medeni ve siyasal haklardan yararlanacaklardır*” ve 40. maddesinin “*Müslüman olmayan azınlıklara ilintili olan Türk yurttaşları hukuk bakımından ve fiilen öteki Türk yurttaşlarına uygulanan işlemlerin ve sağlanan güvencelerin tıpkısından yararlanacaklar*” şeklinde düzenlenen hükümleri

<sup>18</sup> 5422 sayılı Kurumlar Vergisi (Mülga) Kanunu Gerekeçesi, Erişim: 09 Kasım 2014, [http://www.tbmm.gov.tr/tutanaklar/TUTANAK/MM\\_/d01/c012/b044/mm\\_\\_010120440110.pdf](http://www.tbmm.gov.tr/tutanaklar/TUTANAK/MM_/d01/c012/b044/mm__010120440110.pdf)

<sup>19</sup> 09/03/1963 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

<sup>20</sup> 05/08/1981 tarih ve 17419 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

<sup>21</sup> Lozan Barış Andlaşması, Erişim: 08 Kasım 2014, [http://sam.baskent.edu.tr/belge/Lozan\\_TR.pdf](http://sam.baskent.edu.tr/belge/Lozan_TR.pdf)

kapsamında değerlendirilmesi gerektiği anlaşılmıştır. Andlaşmanın söz konusu hükümlerinde, cemaatlere yönelik vergileme yapılamayacağına ilişkin hükümlere rastlanmadığı gibi, esasen azınlıklara “ayrıcalık” değil “eşitlik” sağlayan bir içeriğe sahip olduğu görülmüştür. Nitekim, Danıştay tarafından, Lozan Antlaşmasının azınlıkların korunmasıyla ilgili hükümlerinde, vakıfların, derneklerin veya kiliselerin kiraya verdikleri işyeri niteliğindeki yerlerden elde ettikleri kazançların gelir (stopaj) vergisinden muaf olduğuna ilişkin bir düzenleme bulunmadığı belirtilerek, uyuşmazlık konusu (...) Kilisesi’ne ait olan gayrimenkul için ödenen kira bedellerinden sözü edilen 94. madde hükümlerine göre tevkifat yapılmasının zorunlu olduğuna ilişkin karar verilmiştir<sup>22</sup>. Karar, Lozan Barış Andlaşmasının ilgili maddelerine atıf yapılmamakla birlikte, varılan sonuç itibarıyla, yapılan değerlendirmeye örtüşür mahiyettedir.

Cemaatlerin vakıf sayılarak vergilenmesinde yaşanan vergi tekniğine ilişkin sorunların çözümü içinse, hangi birimlerin cemaat kapsamında değerlendirildiğinin tespiti ve vergilemede bunların muhatap kabul edilmesi en pratik çözüm olarak görünmektedir. Bu nedenle azınlık cemaati, kilise, mütevelli hey’eti, hahambaşılık, patrikhane, ekzarhane ve bunlara benzer sair teşekküllerin cemaat kapsamında tanımlandığı yaklaşımdan yararlanılması gerekir. Kilise gibi cemaatlere özgü dini örgütlenmeler nezdinde oluşturulan iktisadi işletmelerin vergilendirilmesinde bu örgütlenmelerin muhatap kabul edilmesi, tüm cemaati kapsayan bir iktisadi işletme oluşması durumunda ise, yine cemaati temsil eden hahambaşılık, patrikhane gibi örgütlenmelerin vakıf sayılarak vergilemede bunların muhatap alınması gereği ortaya çıkmaktadır. Kısaca, ‘cemaat’ terimi kapsamına giren tüm unsurların “vakıf” kavramının kurumlar vergisi düzenlemelerinde yer aldığı her durumda kavram kapsamına girdiğinin kabulü, vergi sorumluluğu, iktisadi işletmelerin ait ve tabi olması gibi uygulamalarda bu birimlerin muhatap kabul edilmesi gerektiği değerlendirilmiştir.

### **2.1.3. Türk Vergi Sisteminin Dernek ve Vakıflara Yüklediği Önemli Görev: Vergi Sorumluluğu**

Tüzel kişilikleri nedeniyle gerçek kişilerin elde ettikleri gelir üzerinden alınan Gelir Vergisi Kanunu kapsamına ve kanunda sayılan kurumlardan olmamaları nedeniyle Kurumlar Vergisi Kanunu kapsamına “mükellef” sıfatıyla dâhil olmayan dernek ve vakıflar her iki kanuna da “sorumlu” sıfatıyla dâhil edilmiştir.

<sup>22</sup> Danıştay Dördüncü Daire, E. 1999/1113, K. 1999/3772 sayılı Karar, Erişim: 08 Kasım 2014, <http://www.vergi.tc/yargi-karar/1999-3772-1999-1113/e9a85551-741c-4c95-8d37-1e85d5a5db8c>

Vergi tevkifatı müessesesi günlük kullanımda yaygın şekilde “stopaj” kavramı ile ifade edilmektedir. İngilizcedeki “stoppage” veya “withholding” kelimelerinin karşılığı olarak kullanılmakta olan “stopaj” veya “vergi tevkifatı”, gelir veya kurumlar vergisine tabi bir kazançla ilişkin hâsılâtın ilgisine ödenmesi aşamasında, ödemeyi yapan tarafından, yasa ile belirlenmiş oranlar üzerinden istihkakın bir kısmının tutulup, hasılatı elde eden adına ve onun peşin vergisi olarak vergi dairesine yatırılması şeklinde uygulanan vergileme yöntemi ve vergi güvenlik tedbiridir. Gelir Vergisi Kanunu’nun 94. maddesinde sayılan kişi ve kuruluşlar, bu maddede yazılı ödemeleri (avans olarak ödenenler dâhil) nakden veya hesaben yaptıkları sırada, istihkak sahiplerinin gelir vergilerine mahsuben tevkifat yapmaya mecbur tutulmuşlardır. Stopajın matrahı, stopaja tabi istihkakın gayrisafî tutarı yani istihkakı elde eden tarafından karşılanması gereken masraflar ve stopaj tutarı düşülmeden önceki brüt hâsılattır. Stopaja tabi hâsılâtın içinden kesilerek vergi dairesine yatırılan vergi, hasılatı elde eden tarafından, bu hasılatla ilişkin kazanç nedeniyle ödenmiş peşin vergi niteliğindedir. Bununla birlikte, yıllık beyanname verilmesi gerekmeyen ücret, menkul sermaye iradı gibi bazı gelir türlerinde stopaj nihai vergi niteliğini de alabilmektedir. Stopaja tabi tutulmuş istihkak, yıllık gelir veya kurumlar vergisi matrahına girmişse, geçici vergi kanalı ile veya direkt olarak yıllık gelir veya kurumlar vergisine mahsup edilir. Yasal bir engel yoksa mahsup fazlası stopaj, kendisinden stopaj yapılabilecek şekilde iade edilir. Kanunda nakden ödemenin tanımı bulunmayıp, kasadan para verilerek, çek verilerek veya banka havalesi yapılarak gerçekleşen ödemeler olarak değerlendirilebilir. “Hesaben ödeme” ise Kanununun 96. maddesinde; “... vergi tevkifatına tabi kazanç ve iratları ödeyenleri istihkak sahiplerine karşı borçlu durumda gösteren her türlü kayıt ve işlemleri ifade eder.” şeklinde tanımlanmıştır. Yapılan stopajın ödemenin yapıldığı döneme ait olarak verilecek muhtasar beyanname ile beyanı ve ödeme zamanı içerisinde ödenmesi gerekir (Maç, 2006). Gelir Vergisi Kanunu ve Kurumlar Vergisi Kanunu’nda vergi sorumlusu olarak dernek ve vakıflarca vergi tevkifatı yapılması suretiyle vergileme yapılmasını içeren düzenlemeler yer almaktadır. Dernek ve vakıfların, vergi sorumlusu olarak tayini Gelir Vergisi Kanunu’nun 94. maddesinin<sup>23</sup> “...dernekler, vakıflar, dernek ve vakıfların iktisadi işletmeleri, ... aşağıdaki bentlerde sayılan ödemeleri (avans olarak ödenenler dahil) nakden veya hesaben yaptıkları sırada, istihkak sahiplerinin gelir vergilerine mahsuben tevkifat yapmaya mecburdurlar.” hükmü gereğidir.

<sup>23</sup> Madde metninin ilk fıkrası “Kamu idare ve müesseseleri, iktisadi kamu müesseseleri, sair kurumlar, ticaret şirketleri, iş ortaklıkları, dernekler, vakıflar, dernek ve vakıfların iktisadi işletmeleri, kooperatifler, yatırım fonu yönetenler, gerçek gelirlerini beyan etmeye mecbur olan ticaret ve serbest meslek erbabi, zirai kazançlarını bilanço veya zirai işletme hesabı esasına göre tespit eden çiftçiler aşağıdaki bentlerde sayılan ödemeleri (avans olarak ödenenler dahil) nakden veya hesaben yaptıkları sırada, istihkak sahiplerinin gelir vergilerine mahsuben tevkifat yapmaya mecburdurlar.” şeklinde düzenlenmiştir.

Öte yandan, kurumlar vergisine tabi olanların kurum kazançlarını ilgilendiren işlemleri üzerinden yapılacak kesintilerin Gelir Vergisi Kanunu içinde yer almasının anlamlı bir gerekçesi olamayacağı<sup>24</sup> gerekçesiyle 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nda da tam mükellefiyete tabi kurumlara yapılacak bazı ödemeler üzerinden istihkak sahiplerinin kurumlar vergisine mahsuben vergi kesintisi yapılması öngörülmüştür. Bununla birlikte, dernek ve vakıfların bazı gelirleri üzerinden yapılacak kesintilerin Gelir Vergisi Kanunu içinde yer almasının anlamlı bir gerekçesi olup olmadığına ilişkin bir değerlendirmeye gerekçe metninde rastlanmamıştır.

Dernek ve vakıfların, gerçek kişilerin vergilendirildiği bir yasal düzenlemeye entegrasyonunun en azından mükellef tanımının yasadaki karşılığını bulmasında bir zaafiyet yarattığı kuşkusuzdur. Dernek ve vakıflar kurumlar vergisine tabi kurumlar arasında da bulunmadığına göre, sivil toplum kuruluşlarının kazanç paylaşma amacı dışındaki ideal amaçlarla faaliyette bulunmaları yaklaşımının dikkate alındığı ayrı bir vergi düzenlemesine ihtiyaç olduğu sonucu kendiliğinden ortaya çıkmaktadır. Konuya vakıflar açısından yaklaşan Tosun (2004: s. 183), vakıflar kurumlar vergisi mükellefi değilken iktisadi işletmelerinin kurumlar vergisine tabi olmasının, vakıfların kendi bünyelerinde gerçekleştirilen işlemler nedeniyle vergi kaybı ortaya çıkarabileceğine işaret ederek, ABD'de uygulanan "İlgisiz İşler Vergisi" benzeri bir vergi uygulanması önerisinde bulunmuştur.

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 15. maddesinde de<sup>25</sup>, kurumlara avanslar da dâhil olmak üzere nakden veya hesaben yaptıkları kanunda belirtilen ödemeler üzerinden istihkak sahiplerinin kurumlar vergisine mahsuben vergi kesintisi yapacaklar arasında yer verilen dernek veya vakıflar ile dernek veya vakıfların iktisadi işletmeleri de vergi sorumlusu olarak belirlenmiştir. Bu maddede geçen hesaben ödeme deyimi, kesintiye tabi kazanç ve iratları ödeyenleri hak sahiplerine karşı borçlu durumda gösteren her türlü kayıt ve işlemleri ifade etmektedir. Kurumlar Vergisi Kanunu'nun bahse konu 15. maddesinde "*Kooperatiflere ait taşınmazların kiralanması karşılığında bunlara yapılan kira ödemeleri*" gibi dernek ve vakıflarca sorumlu sıfatıyla üzerinden stopaj yapılmasını gerektiren istisnai ödemeler ortaya çıkmakta ise de, dernek ve vakıfların vergi tevkifatı yapma yükümlülüğü daha çok Gelir Vergisi Kanunu'nun 94. maddesi kapsamında yapılacak kira ve ücret ödemeleri gibi ödemeler üzerinde

<sup>24</sup> Erişim: 16 Ağustos 2014, [http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user\\_upload/Gerekceler/5520\\_Sayili\\_Kanun.pdf](http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/Gerekceler/5520_Sayili_Kanun.pdf)

<sup>25</sup> Maddenin ilk fıkrası "(1) Kamu idare ve kuruluşları, iktisadî kamu kuruluşları, sair kurumlar, ticaret şirketleri, iş ortaklıkları, dernekler, vakıflar, dernek ve vakıfların iktisadî işletmeleri, kooperatifler, yatırım fonu yönetenler, gerçek gelirlerini beyan etmeye mecbur olan ticaret ve serbest meslek erbabı, ziraî kazançlarını bilanço veya ziraî işletme hesabı esasına göre tespit eden çiftçiler; kurumlara avanslar da dahil olmak üzere nakden veya hesaben yaptıkları aşağıdaki ödemeler üzerinden istihkak sahiplerinin kurumlar vergisine mahsuben % 15 oranında kesinti yapmak zorundadırlar." şeklinde düzenlenmiştir.



yoğunlaşmaktadır. Bununla birlikte, az bilinme özelliği nedeniyle kira gelirlerinden vakıf evlatlarına dağıtılan “galle fazlası”nın tevkifat kapsamında ele alınmasında yarar vardır.

#### 2.1.4. Vakıflara Özel Vergi Sorumluluğu: Galle Fazlası

Vakıf taşınmazlarının kira gelirlerinden vakıf evlatlarına dağıtılan ve “galle fazlası” kavramı ile ifade edilen gelirlerin gelir vergisi karşısındaki durumu vakıfların vergi kanunları karşısındaki durumunun değerlendirilmesinde dikkate alınması gereken hususlar arasındadır. Halk dilinde yaygın kullanımı olduğu söylenemeyecek “galle” sözcüğünün, ekonomik yönüyle sözlük anlamı “*Kumbara, kasa*” (TDKb), hukuki anlamı ise 5737 sayılı Vakıflar Kanunu’nun<sup>26</sup> 3. maddesinde “*Mazbut ve mülhak vakıflarda, vakfın hayrat ve akarlarının onarımı ile vakfiyelerindeki hayrat hizmetlerin ifasından sonra kalan miktarı*” şeklinde tanımlanan “galle fazlası” olarak ifade edilmektedir. Galle fazlasına ilişkin detaylı düzenlemeler Vakıflar Yönetmeliği’nde<sup>27</sup> yapılmıştır. Yönetmeliğin 54. maddesine göre, mahkeme kararı ile galle fazlası almaya hak kazanan vakıf evladı veya ilgilisi bulunan vakıflarda; % 15 ihtiyat akçesi, hayır şartı giderleri, yönetim ve temsil payı, tevliyet ücreti ile vakıf için yapılan diğer giderler, vakfın gerçekleşen gayri safi gelirinden düşüldükten sonra vakıf evlatlarına veya ilgililerine ödenecek galle fazlasının miktarı belirlenir. Galle fazlasının hesaplanmasında o yıla ait gelirin tamamı dikkate alınacak, vakfın onarıma ihtiyacı olan taşınmazı varsa, o yıl için gerçekleşen gayri safi gelirinden yönetim ve temsil payı veya tevliyet ücreti ile kanuni giderler ayrıldıktan sonra kalan miktar onarıma ayrılmak zorundadır.

Galle fazlasının Gelir Vergisi Kanunu’ndaki karşılığı 70. maddenin son fıkrasının “*Vakfın gelirinden hizmet karşılığı olmayarak alınan hisseler ... bu kanunun uygulanmasında gayrimenkul sermaye iradı addolunur.*” şeklindeki hükmüdür. “Mal ve hakların kiraya verilmesinden elde edilen iratların” gayrimenkul sermaye iradı tarifi olduğu dikkate alındığında, galle fazlasının tanımı karşıladığını söylemek güç olmakla birlikte, maddede yer alan “addolunur” ibaresi nedeniyle özel bir düzenleme yapıldığı anlaşılmaktadır. Söz konusu düzenleme uyarınca galle fazlasının, elde edenler nezdinde Gayrimenkul Sermaye İradı olarak vergilendirilmesi gerekmektedir. Galle fazlasının, vakıflar tarafından vakıf evlatlarına veya ilgililerine ödenen bir bedel olduğu ve ödenen tutar üzerinden stopaj yapıp yapılmayacağı vakıfların vergi sorumluluğu açısından irdelenmelidir.

<sup>26</sup> 27/2/2008 tarih ve 26800 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

<sup>27</sup> 27/9/2008 tarih ve 27010 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

GVK'nin 94/5. maddesinin (a) bendinde 70. maddede yazılı mal ve hakların kiralanması karşılığı yapılan ödemelerin tevkifata tabi olduğu belirtilmiştir. Dolayısıyla, ödenen galle fazlaları üzerinden vakıflar tarafından gelir vergisi tevkifatı yapılması gerekmektedir. Nitekim Danıştay, Kararında<sup>28</sup>;

*Gelir Vergisi Kanununun 94'üncü maddesinin 5'inci fıkrasının (a) bendi kapsamında tevkifata tabi tutulması gerektiği öne sürülmüş ise de, davacı vakfın yaptığı ödemenin anılan bentte belirtilen herhangi bir mal veya hakkın kiralanması karşılığı yapılan bir ödeme olarak nitelendirilmesinin olanaklı bulunmadığı, davacı vakfın vakfedenin yaşayan alt soylarına yaptığı ödemelerden tevkifat yapma yükümlülüğü bulunmadığı*

iddiasına itibar etmemiş ve tevkifat yapılması gerektiği yönünde hüküm vermiştir. Karar'da, galle fazlasının davalı idarece, "evladiyelik" olarak adlandırıldığı da yer almaktadır. Vergi idaresi de Özelge düzeyinde açıkladığı görüşüyle<sup>29</sup> yargı kararına paralel değerlendirme yapmıştır. Bu durumda, vakıfların, galle fazlaları ödemelerine ilişkin tevkifat yapması Türk Vergi Sisteminin vakıflara yüklediği sorumluluklar arasına dâhil edilmelidir.

Dernek ve vakıflar, yıllık beyanname vermesi gereken mükellefler arasında olmasa da, Gelir Vergisi Kanunu kapsamında tevkif suretiyle vergilenmesi nedeniyle, bir anlamda Gelir Vergisi Kanunu'nun gerçek kişi olmayan mükellefi olduğu söylenebilir. Dolayısıyla, dernek ve vakıf gelirleri üzerinden yapılacak vergi tevkifatlarının detaylı incelemesi dernek-vakıf/vergi ilişkisinin önemli bir boyutunun değerlendirilmesi anlamına gelecektir.

### **2.1.5. Mükellef Olmayanların Mükellefiyeti: Dernek ve Vakıf Gelirleri Üzerinden Vergi Tevkifatı**

Dernek ve vakıflara yüklenen vergi sorumluluğu yanında, Gelir Vergisi Kanunu ve Kurumlar Vergisi Kanunu'nda, bunlara yapılan ödemelerden vergi tevkifatı yapılması, bir başka ifadeyle vergi tevkifatı yönüyle dernek ve vakıfların mükellef olduğu düzenlemeler de bulunmaktadır. Dernek ve vakıflar tüzel kişilikleri itibarıyla, mükellef sıfatıyla gerçek kişileri kavrayan Gelir Vergisi Kanunu kapsamına bu sıfatla dâhil olmamalarına karşın, Kanun'un bazı maddeleri uyarınca yapılması gereken tevkifat nedeniyle gelir vergisi ödemek durumundadırlar. Dernek ve vakıflar tarafından elde edilen ve Gelir Vergisi Kanunu kapsamında vergi kesintisine tabi tutulması gereken gelirler, Kanun'un 94 ve Geçici 67. maddelerinde düzenlenmiştir. Gelir Vergisi Kanunu'nun 94. maddesi her ne kadar tevkifatın "*istihkak sahiplerinin gelir vergilerine mahsuben*" yapılacağına ilişkin hüküm içerse de, söz konusu hüküm dernek ve vakıflar yönünden anlamsızlaşmakta, gelir vergisi mükellefi olmayan dernek ve vakıfların kira gelirleri

<sup>28</sup> Danıştay Üçüncü Daire, E. 2008/1341, K. 2008/1341, Sayılı Karar, *Danıştay Dergisi*, 125, s. 147.

<sup>29</sup> 22/04/2010 tarih ve B.07.4.DEF.0.47.10.00-512-GVK-1 sayılı Özelge, Erişim: 08 Kasım 2014, <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1079&uid=UUwQ94tdlei8ARLN&type=ozelge>

üzerinden yapılacak vergi kesintisi nihai vergi olarak hazineye intikal etmektedir. Gelir Vergisi Kanunu'nun 94. maddesine göre dernek ve vakıfların üzerinden vergi kesintisi yapılacak gelirlerinin incelenmesi, sivil toplum kuruluşlarının taşıdığı vergi yükünü oluşturan düzenlemelerin belirlenmesine katkı sağlayacaktır.

#### 2.1.5.1. Dernek ve Vakıfların Gayrimenkul Kira Gelirleri Üzerinden Vergi Tevkifatı

Amaçları doğrultusunda çeşitli faaliyetlerde bulunan dernek ve vakıflar, bu faaliyetlerinin finansmanı amacıyla sahibi oldukları gayrimenkulleri kiralamak suretiyle sürekli bir gelire sahip olmayı sıklıkla tercih edebilmektedirler. Gelir Vergisi Kanunu, dernek ve vakıfların bu mahiyetteki gelirlerinin vergi tevkifatı yapılması usulüyle vergilenmesini öngörmüştür. Gelir Vergisi Kanununun 94/5-b maddesi<sup>30</sup> hükmü uyarınca, vakıflar (mazbut vakıflar hariç) ve derneklere ait gayrimenkullerin kiralanması karşılığında bunlara yapılan kira ödemeleri gelir vergisi tevkifatına tabidir. Tevkifat oranı halen %20 olarak tespit edilmiştir. Kira gelirleri üzerinden yapılması gereken vergi tevkifatından bazı dernek ve vakıfların muaf olup olmadıkları ve gayrimenkulün işyeri ya da konut olarak kiralanmasının sivil toplum kuruluşları üzerinde oluşan vergi yüküne etkisi konuya ilişkin değerlendirme yapılması gerektirir mahiyette görülmüştür.

##### 2.1.5.1.1. Kamu Yararına Çalışma veya Vergi Muafiyeti Tanınma Statülerinin Dernek ve Vakıfların Kira Gelirleri Üzerinden Yapılan Vergi Tevkifatına Karşı Etkisizliği

Gelir Vergisi Kanununun 94/5-b maddesi incelendiğinde, Medeni Kanun'un yürürlüğünden önce var olan ve Kanun'un yürürlüğüyle birlikte devletçe idare edilen, mazbutaya alınan, yani zapt edilen mazbut vakıflara ait gayrimenkullerin kiralanması karşılığında elde edilen gelirlerin vergi tevkifatına tabi olmadığı, mazbut vakıflar dışında kalan dernek ve vakıflar için muafiyete ilişkin bir belirleme yapılmadığı görülmektedir. Kamuya yararlı dernek ya da vakfın Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınmış vakıf statülerinin, tevkif suretiyle vergilemeye etkisi olup olmadığına yönelik bir belirlemeye ise madde metninde yer verilmemiştir. Vergi avantajı sağlayan söz konusu statülerin, sivil toplum kuruluşlarını vergi yükünden arındırma amacına hizmet edeceği kanısı oluşsa da, özel statülerin gayrimenkullerin kiralanması karşılığında elde edilen gelirler üzerinden yapılam vergi tevkifatına etkisi bulunmamaktadır. 1 Seri Numaralı Kurumlar Vergisi Kanunu Genel Tebliği'nin<sup>31</sup> 15.3.2.2 numaralı bölümünde “*Bu kesintinin*

<sup>30</sup> Madde metni “b) (5035 Sayılı Kanununun 48/4-d maddesiyle değişen ibare. Geçerlilik; 01.01.2004, Yürürlük; 02.01.2004) Vakıflar (mazbut vakıflar hariç)(6) ve derneklere ait gayrimenkullerin kiralanması karşılığında bunlara yapılan kira ödemelerinden,” şeklinde düzenlenmiştir.

<sup>31</sup> 03/04/2007 tarih ve 26482 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

yapılmasında, kendisine kira ödemesinde bulunulan derneğin, kamuya yararlı dernek ya da vakfın Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınmış vakıf olması önem arz etmemektedir. Başka bir deyişle, mazbut vakıflar hariç, hiçbir ayırım yapılmaksızın tüm dernek veya vakıflara ödenen kira bedellerinden bu kesintinin yapılması gerekmektedir.” şeklinde yapılan düzenlemede bu husus net şekilde ifade edilmiştir. Buna göre, “kamu yararına çalışma” ya da “vergi muafiyeti tanınma” statülerine bakılmaksızın tüm dernek ve vakıflara ait gayrimenkullerin kiralanması karşılığında bunlara yapılan kira ödemeleri gelir vergisi kesintisine tabi tutulacaktır (Gelir İdaresi Başkanlığı, 2012: s. 9). Vergi idaresi görüşünün yargı mercilerinde de karşılık bulduğu tespit edilmiştir. Danıştay Dördüncü Dairesi Kararı’nda<sup>32</sup>;

*Vakıflar belirli bir amaç için kurulurlar ve bu amaçları doğrultusunda faaliyette bulunurlar. Bu nitelikleri itibariyle de sosyal ve ekonomik sistemde önemli bir yere sahiptirler. Genel olarak vakıflara ait iktisadi işletmeler kurumlar vergisine tabi olmakla birlikte vakıflar kurumlar vergisinden muaftırlar. Gelir Vergisi Kanunu'nun 94 üncü maddesinde tevkifatın istihkak sahiplerinin gelir vergilerine mahsuben yapılacağı belirtilmiş, ancak maddede istihkak sahiplerinin gelir veya kurumlar vergilerine tabi olup olmamaları yönünden ayrıca bir ayırım yapılmamıştır. 5 numaralı bendin (b) alt bendinde vakıf ve dernekler gibi kural olarak kurumlar vergisine tabi olmayan kuruluşların gayrimenkullerinin kiralanması karşılığı yapılan ödemelerin gelir vergisi tevkifatına tabi tutulacağı açıkça düzenlenmiştir. Maddede istihkak sahiplerinin gelir vergisine mahsubunun yapılacağı ifade edilen tevkifatın vergiye tabi olmayanlar yönünden nihai vergilemeyi amaçladığı anlaşılmaktadır. Bu haliyle tebliğle getirilen düzenlemenin Kanuna aykırı olduğunu söylemek mümkün değildir.*

şeklinde değerlendirme yapmıştır. Benzer şekilde, Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu’da<sup>33</sup>;

*Vakıfların vakıf amacı dışında kiraya vererek gelirinden yararlandıkları taşınmazların kira gelirlerinin Gelir Vergisi Kanununun 70inci maddesi uyarınca vergi kapsamına alınan diğer kira gelirlerinden farklı nitelik taşımadıkları açıktır. Taşınmazlarını kiraya vererek gayrimenkul sermaye iradı elde eden vakıflara, Kurumlar Vergisi Kanunu veya özel kanunları gereği kendi faaliyetleri ile ilgili olarak Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınmasının gayrimenkul sermaye iradının vergilendirilmesine etkisinin bulunmadığı Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesinin 5/b bendinin açık hükmünden de anlaşılmaktadır.*

şeklinde hüküm kurmuştur. Danıştay Üçüncü Dairesi<sup>34</sup>;

*Davacı, ... Üniversitesi Tıp Fakültesi bünyesinde yer alan kantin, otopark ve benzeri yerleri ... Üniversitesi Tıp Fakültesi Eğitim-Sağlık Vakfından kiralamıştır. Bu kiralama ... Üniversitesi ile ... Üniversitesi Tıp Fakültesi Eğitim ve Sağlık Vakfı arasında aktedilen kira sözleşmesinin 8'inci maddesi ile vakfa tanınan haktan kaynaklanmakta olup bu hak nedeniyle vakfa yapılan kira ödemelerinden Gelir Vergisi Kanununun yukarıda değinilen kuralından dolayı, kiraladığı yerlerin maliki olması gereksiz vergi tevkifatı yapılması yasa gereğidir. Bu durumda Vakıf tarafından kiralanmış otopark, kantin ve benzeri yerlerin kendisine bağlı iktisadi işletme niteliğindeki davacıya kiralanmasından dolayı muhtasar beyannamede gösterilen kira ödemelerinin tevkifata tabi olmadığı gerekçesiyle tahakkukun kaldırılması yolunda verilen kararda hukuka uygunluk görülmemiştir.*

hükmüne varmış, Dördüncü Dairenin<sup>35</sup>

*Dava konusu olayda davacının kira ödemesinde bulunduğu ihtilafsız olup, dava dilekçesinde de davacı, ... Vakfının Bakanlar Kurulu Kararıyla vergi muafiyeti tanınan kurumlardan olduğu ve bu nedenle ödediği kira bedelinden tevkifat yapma zorunluluğu olmadığını ileri sürmekte ise de*

<sup>32</sup> Danıştay Dördüncü Daire, 09 Aralık 1998 tarih ve E.1998/861, K.1998/4902 Sayılı Karar, *Danıştay Dergisi*, 100, s.172.

<sup>33</sup> Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, 12 Kasım 1999 tarih ve E.1999/218-K.1999/466 Sayılı Karar, *Danıştay Dergisi*, 103, s.187.

<sup>34</sup> Danıştay Üçüncü Daire, 07 Aralık 2004 tarih ve E. 2003/986, K. 2004/3037 Sayılı Karar, *Danıştay Dergisi*, 109, s. 130.

<sup>35</sup> Danıştay Dördüncü Daire, 04 Kasım 1999 tarih ve E.1999/1172, K.1999/3775 Sayılı Karar, *Danıştay Dergisi*, 103, s. 323.

*davacının yürürlükte bulunan ve yukarıda sözü edilen hükümler uyarınca tevkifat yapma zorunluluğunun bulunduğu açıktır.*

şeklindeki kararı da oluşan içtihadı sürdürmüştür. Öte yandan, Gelir Vergisi Kanunu'nda yer verilmemekle birlikte, 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 vergi idaresi tarafından "tabii" olarak değerlendirilmiştir (Gelir İdaresi Başkanlığı, 2012: s. 9). Açıklanan görüşün ilgi çekici yönü, dernek ve vakıflar ile gelir ve kurumlar vergisi mükellefiyetinin eşleştirilmesidir. Gerçek kişileri vergilemeye yönelik dizayn edilen, mükellef sıfatı ancak gerçek kişilere özgülenebilecek Gelir Vergisi Kanunu'na dernek ve vakıfların tüzel kişiliklerinin iliştirilmesi bu sonucu doğurmaktadır. Çözüm ise, dernek ve vakıflara özgü, onların kuruluş felsefesi, kötüye kullanımlarına ilişkin riskler, olağan gelir kaynakları gibi unsurlar dikkate alınarak ayrı bir vergi düzenlemesi yapılmasında görülmektedir.

#### 2.1.5.1.2. Dernek ve Vakıfların Gayrimenkullerinin İşyeri veya Mesken Olarak Kiraya Verilmesinin Vergi Yüküne Etkisi

Dernek ve vakıflara ait gayrimenkullerin kiralanması sonucu elde edilen kira gelirlerinin hangi durumlarda tevkif suretiyle vergileneceğinin tespiti için, öncelikle GVK 94. maddenin ilk fıkrasında yer alan "*Kamu idare ve müesseseleri, iktisadî kamu müesseseleri, sair kurumlar, ticaret şirketleri, iş ortaklıkları, dernekler, vakıflar, dernek ve vakıfların iktisadî işletmeleri, kooperatifler, yatırım fonu yönetenler, gerçek gelirlerini beyan etmeye mecbur olan ticaret ve serbest meslek erbabı, zirai kazançlarını bilanço veya zirai işletme hesabı esasına göre tespit eden çiftçiler*" şeklindeki tevkifat yapacak vergi sorumlularının, ardından, maddenin "*Tüccar, serbest meslek erbabı ve çiftçilerin yukarıdaki hükümlere göre yapacakları tevkifat; ticari, mesleki ve zirai işleriyle ilgili ödemelerine münhasırdır.*" hükmünün incelenmesi gerekir.

Madde hükümlerinin değerlendirilmesinden çıkan sonuç, dernek ve vakıflar tarafından işyeri olarak kiraya verilen gayrimenkuller vergilemeye tabiyken, ikametgâh olarak kiraya verilen gayrimenkuller için tevkifatın söz konusu olmadığıdır. Örneğin, bir derneğe ait gayrimenkulu, işyeri olarak kullanmak üzere kiralayan tacir kira bedeli üzerinden vergi tevkifatı yapacak, aynı gayrimenkulun konut olarak kiralanması halinde vergi tevkifatı yapılmayacak, dernek üzerinde gelir vergisi yükü oluşmayacaktır.

İşyeri olarak kiraya verilen gayrimenkullerden elde edilen gelirin vergi dışı kalması ise, gayrimenkulun, basit usulde vergilendirilen ya da esnaf muafılığından faydalanan gelir vergisi mükelleflerine kiralanması halinde mümkündür. Tevkifat yapma sorumluluğu verilmeyen bu

mükelleflerden elde edilen kira gelirleri de gelir vergisi tevkifatına tabi olmayacak, vakıf ve dernekler için mesken kira gelirlerinin de olduğu gibi vergi yükü oluşmayacaktır.

Dernek ve vakıfların, kamu yararına yönelik amaçlarını gerçekleştirmek için ihtiyaç duydukları geliri sağlamaya yönelik önemli kaynaklar arasında yer alan gayrimenkullerin, basit usulde vergilendirilen ya da esnaf muafılığından faydalanan gelir vergisi mükellefleri dışındakilere işyeri olarak kiraya verilmesi halinde vergilenmesi, sayılanlara işyeri ya da herhangi bir kişiye mesken olarak kiraya verilmesi halinde vergilenmemesi aynı gelir unsurunun farklı vergileme sonucu doğurmasına yol açmaktadır. Dernek ve vakıfların, tevkifata tabi tutulmayan gayrimenkullerine ilişkin yıllık beyanname verecek mükellefler arasında olmaması nedeniyle ortaya çıkan bu sonuç, sivil toplum kuruluşlarının, vergi yükü nedeniyle, gayrimenkullerini kiraya verirken tevkif suretiyle vergilenmekten kaçınmak amacıyla, kiracının statüsünde seçici olmaları sonucunu doğuracak bir yaklaşımı beraberinde getirmektedir. Bu durum, dernek ve vakıfların gelirlerinin vergilenmesinin, bu örgütlerin nitelikleri gözetilerek, ayrı bir düzenlemede ele alınması gereğini ortaya çıkarmaktadır.

#### 2.1.5.2. Dernek ve Vakıfların Elde Ettiği Menkul Sermaye İratları Üzerinden Vergi Tevkifatı

Amaçlarına ulaşmak için gerçekleştirdikleri faaliyetlerin finansmanını sağlamak üzere gelir sağlamak zorunda olan, bununla birlikte kazanç paylaşma amacıyla kurulamayacak dernek ve vakıfların önemli gelir kaynakları arasında mevduat faiz gibi pasif nitelikli gelirler önemli bir yere sahiptir. Bakanlar Kurulu'nca vergi muafiyeti tanınan vakıf statüsüne sahip 135 vakfın 2000, 2001 ve 2002 yıllarına ait bilanço ve gelir tabloları üzerinde yapılan bir çalışmada, vakıfların toplam aktiflerinin %50'den fazlasının dönen varlık niteliğinde olduğu ve bunun içinde de en büyük aktif kaleminin banka mevduatlarından oluştuğu belirlenmiştir. Çalışmada, 2000 yılında her 100 liralık gelirin 54 lirasının, 2001 yılında her 100 liralık gelirin 67 lirasının, 2002 yılında her 100 liralık gelirin 53 lirasının faiz, repo, temettü, döviz gelirlerinden oluştuğu, bağış ve yardım gelirlerinin ise gelirin %20'si civarında olduğu tespit edilmiştir (Aydın, 2006: s. 43). Bu sonuç, mevduat faizi gibi menkul sermaye iratlarının vergilendirilmesi hususunun sivil toplum kuruluşlarının mali güçleri üzerinde ortaya çıkaracağı etkinin önemine işaret etmektedir. Dolayısıyla, dernek ve vakıfların elde ettikleri ve üzerinden vergi tevkifatı yapılacak önemli bir gelir kalemi de 5281 sayılı Kanunun<sup>36</sup> 30. maddesiyle 01.01.2006 tarihinden itibaren elde edilen gelirlere uygulanmak üzere Gelir Vergisi Kanunu'na eklenen Geçici 67. madde kapsamındaki gelirlere dir. Geçici 67. madde kapsamında "değer artış kazancı" niteliğinde olan

<sup>36</sup> 31/12/2004 tarih ve 25687 sayılı 3. Mükerrer Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

gelirler de bulunmakla birlikte, kavramsal sadelik açısından “menkul sermaye iradı” ifadesi madde kapsamındaki bütün gelirleri kapsayacak şekilde kullanılmıştır.

Gelir Vergisi Kanunu’nun Geçici 67/1, 2. maddesi uyarınca, 1.1.2006 tarihinden sonra ihraç edilen her nevi tahvil ve hazine bonolarının faizleri ile toplu konut idaresi ve özelleştirme idaresince çıkarılan menkul kıymetlerden sağlanan gelirler ve 1.1.2006 tarihinden sonra ihraç edilen her nevi tahvil (devlet-özel sektör) ve hazine bonolarının Türkiye’de faaliyette bulunan banka veya aracı kurumlar kanalıyla elden çıkarılmasından sağlanan kazançlar %10 vergi tevkifatına tabidir. Geçici 67/4. maddesine göre ise; bankalar arası mevduat ile aracı kurumların borsa para piyasasında değerlendirdikleri kendilerine ait paralarına yürütülen faizler hariç olmak üzere, 75. maddenin ikinci fıkrasının (7), (12) ve (14) numaralı bentlerinde yazılı menkul sermaye iratlarından ödemeyi yapanlarca vergi tevkifatı yapılır. Bu iratlar üzerinden 94. madde veya Kurumlar Vergisi Kanununun 24. maddesi kapsamında ayrıca tevkifat yapılmaz. Geçici 67/4. madde hükmü uyarınca, vergi tevkifatı yapılacak menkul sermaye iratları; Gelir Vergisi Kanunu’nun 75/7. maddesinde ifade edilen mevduat faizleri, 75/12. maddesinde ifade edilen faizsiz olarak kredi verenlere ödenen kâr payları, kâr ve zarar ortaklığı belgesi karşılığı ödenen kâr payları, özel finans kurumlarınca kâr ve zarara katılma hesabı karşılığında ödenen kâr payları ve 75/14. maddesinde ifade edilen menkul kıymetleri geri alım ve satım taahhüdü ile iktisap veya elden çıkarılması karşılığında sağlanan menfaatlerdir. Halen, GVK Geçici 67/4. madde kapsamında, vadelerine göre, döviz tevdiat hesaplarına yürütülen faizlerden %13, %15, %18; mevduat hesaplarına yürütülen faizlerden %10, %12, %15; menkul kıymetlerin geri alım ve satım taahhüdü ve iktisap veya elden çıkarılması karşılığında sağlanan menfaatler (Repo Gelirleri) üzerinden %15; katılım bankalarınca döviz katılma hesaplarına ödenen kâr paylarından %13, %15, %18; katılım bankaları tarafından katılma hesabı karşılığında ödenen kâr paylarından %10, %12, %15; Kâr ve Zarar Ortaklığı Belgesi karşılığı ödenen kâr payları üzerinden %15 vergi tevkifatı yapılmaktadır.

Gelir sahibinin gerçek veya tüzel kişi ya da dar veya tam mükellef olmasının, vergi mükellefiyeti bulunup bulunmamasının, vergiden muaf olup olmaması ve elde edilen kazancın vergiden istisna olup olmamasının yapılacak tevkifat üzerinde etkisi olmamaktadır. Bu nedenle, dernek ve vakıfların elde ettiği, madde kapsamındaki menkul sermaye iratları üzerinden de vergi tevkifatı yapılması gerekmektedir. Ancak, Geçici 67. madde kapsamında elde edilecek menkul sermaye iratlarından yapılacak vergi tevkifatına ilişkin, bazı dernek ve vakıflara muafiyet sağlayan düzenlemeler olup olmadığı, bir başka ifadeyle, vergi muafiyetine ilişkin özel statüleri bulunan dernekler, vakıflar ya da kanunla kurulan dernekler gibi özelliği bulunan sivil toplum kuruluşlarına yapılacak ödemelerde vergi tevkifatı yapılıp yapılmayacağı sorusu

üzerinde değerlendirme yapma ihtiyacı vardır. Soruya verilecek cevap, maddenin 5 numaralı fıkrasında<sup>37</sup> belirtilen mükellef olmamak, muaf olmak ya da kazancın vergiden istisna olmasının yapılacak tevkifatı etkilemeyeceği hükmü uyarınca “evet, tevkifat yapılmalıdır” şeklinde olacaktır. Öte yandan, halen Türkiye Büyük Millet Meclisi Plan ve Bütçe Komisyonunda bulunan Gelir Vergisi Kanunu Tasarısının<sup>38</sup> 63/3. maddesinde<sup>39</sup>, yapılacak bazı vergi kesintileri kesintileri açısından, kazanç sahibinin gerçek veya tüzel kişi ya da dar veya tam mükellef olmasının, vergi mükellefiyeti bulunup bulunmamasının, vergiden muaf olup olmamasının, ya da elde edilen kazancın vergiden istisna olup olmamasının öneminin bulunmadığına ilişkin düzenleme yapılması, siyasi iktidarın, iradesini geçici madde hükmünü sürekli hale getirme yönünde kullanma niyetini göstermektedir. Bahse konu niyetin, kanun koyucu tarafından benimsenmesi olasılığı dikkate alındığında, Geçici 67. madde kapsamında yapılacak değerlendirmenin geçici bir döneme ilişkin vergilendirme sorununun belirtilmesinden ibaret olmadığı, gelecek dönemlerin kavranması işlevini de yerine getireceği ortaya çıkmaktadır. Dolayısıyla, mevcut düzenlemeye göre, kamu yararına çalışma, Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınma, kanunla kurulma statüsü ve özel kanunlarında gelir vergisine ilişkin istisna ve muafiyet hükmü bulunma gibi kriterlere bakılmaksızın tüm dernek ve vakıflara yapılan ödemelerden vergi tevkifatı yapılması gerekmektedir. Bununla birlikte, Gelir Vergisi Kanunu’nun Geçici 67. maddesi uyarınca yapılacak vergi tevkifatının dernek ve vakıflar yönünden değerlendirilmesinde, Kanun’un 94. maddesinin birinci fıkrasının menkul sermaye iratlarından yapılacak tevkifatları hüküm altına alan 7, 8, 9 ve 14<sup>40</sup> numaralı bentlerinde yer alan parantez içi hükümlerle, kanunla kurulan dernek ve vakıflar, Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflar, kamu menfaatine yararlı derneklerin elde ettikleri menkul sermaye iratlarının tevkifata tabi tutulmamasını sağlamaya yönelik düzenlemeye de değinmek gerekir. Bazı dernek ve vakıflara verilen bu ayrıcalık, vergi muafiyeti sağlayan özel statülerin bir sonucu olarak ortaya çıkmaktadır. Diğer yandan, 1606 sayılı Bazı Dernek ve Kurumların Bazı Vergilerden

<sup>37</sup> Madde metni “*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 (1), (2), (3) ve (4) numaralı fıkra hükümleri uyarınca yapılacak tevkifatı etkilemez.*” şeklinde düzenlenmiştir.

<sup>38</sup> Türkiye Büyük Millet Meclisi, Erişim: 19 Ekim 2014, <http://www2.tbmm.gov.tr/d24/1/1-0789.pdf>

<sup>39</sup> Madde metninin ilgili kısmı, tasarıda “3) 61 inci maddenin ikinci fıkrasının (m), (n), (o) ve (ö) bentleri ve 62 nci madde uyarınca yapılacak kesinti açısından, kazanç sahibinin gerçek veya tüzel kişi ya da dar veya tam mükellef olmasının, vergi mükellefiyeti bulunup bulunmamasının, vergiden muaf olup olmamasının, ya da elde edilen kazancın vergiden istisna olup olmamasının önemi bulunmamaktadır. 62 nci madde uyarınca yapılacak kesintilerin uygulanması bakımından, banka veya aracı kurumlar kendilerinde bulunan veya kendilerine ulaştırılan bilgi ve belgeler kapsamında sorumlu tutulurlar. Bilgilerin eksik veya yanlış olması nedeniyle eksik beyan edilen kısım için bildirim yapan adına gerekli tarhiyat yapılır.” şeklinde düzenlenmiştir.

<sup>40</sup> Maddede yer alan ifade “(Kanunla kurulan dernek ve vakıflar, Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflar, kamu menfaatine yararlı dernekler ile dernek ve vakıf olmamakla birlikte; odalar, borsalar, meslek örgütleri ve bunların üst kuruluşları, siyasi partiler, emekli ve yardım sandıkları gibi vergi uygulamalarında dernek ve vakıf olarak kabul edilenler hariç, dernek ve vakıflar ile tam mükellef kurumlara ödenenler dahil)” şeklinde düzenlenmiştir.



Bütün Harç ve Resimlerden Muaf Tutulmasına İlişkin Kanun'la<sup>41</sup> iktisadi işletmelere şamil olmamak üzere Türkiye Kızılay Derneği, Türk Hava Kurumu, Sosyal Hizmetler ve Çocuk Esirgeme Kurumu Genel Müdürlüğü, Türkiye Yardım Sevenler Derneği ve resmi darülaceze kurumları ile Darüşşafaka Cemiyeti ve Yeşilay Derneği kendilerine terettüp eden vergi, harç ve resim mükellefiyetinin kurumlara ait olduğu hallerde bütün vergilerden, harçlardan, resimlerden, hisse ve fonlardan muaf tutulmuştur. Söz konusu muafiyetlerin, dernek ve vakıfların elde ettikleri menkul sermaye iratları üzerinden Geçici 67. madde uyarınca yapılacak stopaja etkisi olup olmayacağı ihtilaf konusu olabilecek mahiyettedir. Gelir Vergisi Kanunu'nun 94. maddesinde öngörülen muafiyetlerin Geçici 67. maddenin yayımı ile askıya alındığı sonucuna kolayca varılmakla birlikte, 1606 sayılı kanundaki muafiyetlerin hüküm ifade edip etmeyeceği daha detaylı bir analizi gerektirmektedir.

Danıştay'ın, Kızılay Kararı'nda<sup>42</sup> 1606 sayılı Kanun'un bazı derneklerin kendilerine terettüp eden vergi, harç ve resim mükellefiyetinin kurumlara ait olduğu hallerde bütün vergilerden, harçlardan, resimlerden, hisse ve fonlardan muaf oldukları hükmü ve 94/8. maddenin "*kanunla kurulan dernek ve vakıflar, Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflar, kamu menfaatine yararlı derneklerin*" elde ettiği mevduat faizlerinden vergi kesintisi yapılmayacağına ilişkin hükmü ile Geçici 67. maddenin 5. fıkrasının "*gelir sahibinin gerçek veya tüzel kişi ya da dar veya tam mükellef olmasının, vergi mükellefiyetinin bulunup bulunmamasının, vergiden muaf olup olmamasının ve elde edilen kazancın vergiden istisna olup olmamasının (1), (2), (3) ve (4) numaralı fıkra hükümleri uyarınca yapılacak tevkifatını etkilemeyeceği*" düzenlemesini birbirlerine etkileri açısından değerlendirilmiştir. Karar'da;

*Davacı Türkiye Kızılay Derneğinin banka mevduat faizi üzerinden 13/02/2006 tarihinde gelir vergisi tevkif edilmesi, tevkifatın yapıldığı tarihte yürürlükte bulunan ve kuralına yukarıda yer verilen geçici madde hükümlerinin gereği olup değinilen bu geçici madde hükümleri uyarınca tevkif edilen gelir vergisinin, yukarıda yapılan açıklamalar karşısında, 1606 sayılı Kanunun öngördüğü muafiyet hükümleri kapsamında bulunduğundan da söz edilemeyeceğinden, davayı tevkifatın yapıldığı tarih itibarıyla uygulanamayacak olan 193 sayılı Yasanın 94'üncü maddesinin 1'inci fıkrasının (8) işaretli bendi ile bu bent hükmüyle ilgili olarak çıkarılan 11/3/2004 tarih ve 2004/3 sayılı Kurumlar Vergisi Sirkülerinin dernek muafiyetine ilişkin düzenlemeleri uyarınca sonuçlandıran Bölge İdare Mahkemesi kararında hukuka uygunluk görülmemiştir.*

şeklinde hüküm kurulmuştur. Karar gerekçesinde öne çıkan husus, 1606 sayılı Bazı Dernek ve Kurumların Bazı Vergilerden, Bütün Harç ve Resimlerden Muaf Tutulmasına İlişkin Kanun'da yer alan "*kendilerine terettüp eden vergi, harç ve resim*" ifadesinin, yargı mercii tarafından, her türlü vergi, harç ve resim muafiyetini değil, vergi kanunlarına göre doğan ve mükellefleri tarafından beyan edilerek ödenmek durumunda olan vergi, harç ve resmi muafiyet kapsamına aldığı ve davacı derneğin banka mevduat faizleri üzerinden yapılan vergi tevkifatının, derneğe

<sup>41</sup> 20/07/1972 tarih ve 14251 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

<sup>42</sup> Danıştay Üçüncü Daire, E. 2008/5545, K. 2009/95 Sayılı Karar, Resmi Gazete, Tarih:15/05/2009, Sayı: 27229.

terettüp eden bir vergi olarak değerlendirilme olanağı bulunmadığı değerlendirmesidir. Yapılan değerlendirmenin, 1606 sayılı kanunla bazı derneklere tanınan vergi muafiyetinin yalnızca kendileri tarafından beyanda bulunmak suretiyle ödenmesi gereken vergi ve benzeri gelirlere ilişkin olduğu, vergi tevkifatı gerektiren her türlü dernek gelirlerinin kapsam dışında kaldığı gibi çarpıcı bir sonucu vardır.

Sivil toplum kuruluşları tarafından elde edilen pasif nitelikli gelirlerin vergilenmesine ilişkin, Avrupa Birliği üyesi ülkelerde de farklı uygulamalara rastlanmaktadır. Avrupa Birliği üyesi 21 ülkeden Belçika, Danimarka, İtalya ve Malta olmak üzere sadece dört ülkede, Türkiye’de olduğu gibi, vakıfların gayrimenkul, nakit, şirket ortaklıklarından elde edilen kâr payı gibi varlıklarından elde edilen pasif nitelikli gelirler vergilendirilirken geri kalan 17 ülkede bu tür gelirler bazı istisnai düzenlemeler hariç vergiye tabi değildir. Bulgaristan’da vakıflar tarafından elde edilen faiz gelirleri ve hisse senedi satışı vergiye tabi değilken, kâr payları %5, sermaye üzerinden elde edilen kazançlar %10 vergiye tabidir. Güney Kıbrıs Rum Yönetimi’nde (Kaynakta: Cyprus) mal varlığının değerlendirilmesinden elde edilen gelirler vergilendirilmezken elden çıkarılmasından elde edilen gelirler vergiye tabidir. Danimarka’da ise varlık gelirleri vergilendirilmekte ancak en az %10 oranında sahip olunan hisse senetlerinden elde edilen kâr payı vergiden istisnadır. Yunanistan sadece menkul kıymet gelirlerini vergilendirilirken, Litvanya €300,000’yu aşmayan kazancı vergi dışı bırakmaktadır. Polonya’da pasif nitelikli gelirler vakfın amacına kullanılıyorsa vergi dışı kalırken, Romanya bu eşiği €15,000 olarak belirlemiştir. Portekiz sadece hamiline düzenlenmiş menkul kıymetleri için vergilendirme yaparken, Slovakya varlıkların satışını vergilemektedir (European Foundation Centre<sup>43</sup> [EFC], 2011: s. 9-11). Avrupa Birliğince belirli bir yönlendirici düzenleme yapılmaması, üye ülkeler arasında bir konsensus bulunmaması, Türk Vergi Sistemi’nde dernek ve vakıfların pasif nitelikli gelirlerinin vergilendirilmesinin, ülke politikaları ekseninde uzun dönemli bir strateji oluşturmak suretiyle, bir sonraki bölümün konusu iktisadi işletme oluşumunun da dikkate alarak belirlenmesi, sivil toplum-vergi ilişkisi üzerindeki muğlaklığın kaldırılmasına katkı sağlayacaktır.

Dernek ve vakıflar tarafından elde edilen, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu’nun 94. Maddesi kapsamındaki gayrimenkul sermaye iradı ve Gelir Vergisi Kanununun Geçici 67. maddesi

<sup>43</sup>1989 yılında Brüksel’de kurulan bağımsız ve uluslararası bir kuruluş olan Avrupa Vakıflar Merkezi (EFC), uluslar arası üyelik esasına göre kamu yararına çalışan vakıflar ve bağışçılıkla ilgili çalışan yardımlaşma fonlarını Avrupa ve dünya genelinde bir araya getiren merkezdir. Merkez, Avrupa Birliği seviyesinde vakıflar ve bağışçılar için daha elverişli bir işlevsel ortam ve uygun yasal çerçeve oluşturulması, vakıfların mevcut durumunu ortaya koyma, vakıf profesyonellerin kapasitesini geliştirme ve vakıflar arasında ve vakıflar ile diğer aktörler arasında işbirliğini teşvik etmek üzere dört anahtar amacı vardır. Şeffaflık ve iyi uygulama örnekleri Avrupa Vakıflar Merkezi prensipleri ve pratiği tüm üye kuruluşlarca sürdürülmek üzere vurgulanmaktadır (EFC, 2011: s. 62).

kapsamındaki menkul sermaye iratlarının vergilendirilmesi açıklandığı şekilde vergi tevkifatı usulüyle olmakla birlikte, elde edilen gelirin iktisadi işletme oluşumu yönüyle de değerlendirmesi gerekmektedir. Öte yandan, dernek ve vakıflar tarafından off-shore hesaplardan elde edilen ve ulusal mevzuat uyarınca tevkifata tabi tutulamayacak menkul sermaye iratları nedeniyle iktisadi işletme oluşup oluşmayacağı da incelenmesi gereken konular arasındadır.

## **2.2. DERNEK VE VAKIFLARIN KURUMLAR VERGİSİYLE İLİŞKİSİ: İKTİSADİ İŞLETMELER**

Dernek ve vakıfların kazanç paylaşma amacıyla kurulamayıp toplum yaşamına katkı sağlayacak amaçlarla kurulması ve faaliyet göstermesi, bu nedenle gelir elde etmekten ziyade amaçları doğrultusundaki harcamaları üzerinden karakterize edilmeleri ve bu yönleriyle kamu hizmeti gördükleri yaklaşımı tüzel kişiliklerinin vergilenmemesi sonucunu doğurmaktadır. Seviğ'e (2008) göre, dernekler kazanç paylaşmak dışında belirli bir sosyal amaca yönelik kurulurken, vakıflar ise belirli bir mal tahsisi suretiyle resmi senetlerinde belirtilen amaçlarını gerçekleştirmek üzere kurulan "hayır kuruluşları"dır.

Tüzel kişilikler, kazanç paylaşmak veya başka bir iktisadi menfaat sağlamak üzere ya da kuruculara iktisadi bir menfaat sağlamaksızın, onların şahsi çabalarıyla veya tahsis ettikleri mallarla daha çok sosyal amaçlı hizmetler sunmak üzere kurulur. Hukuk düzeni, iktisadi amaçla kurulanlar için ticaret şirketlerini, ideal bir amacın söz konusu olduğu sosyal amaçla kurulanlar için dernek veya vakıf tüzel kişiliklerinden birinin seçilmesini öngörür (Doğan, Narbay; 2000: s. 437). Derneklerin, doğrudan doğruya parasal olmayan ideal gayesi gerek dernek üyelerine, gerek üçüncü kişilere maddî menfaatler sağlanmasına yabancıdır; maddî yerine, manevî menfaatler temin edilmesi anlamına gelmektedir. Bu nedenle gerek Türk Hukuku, gerek mukayeseli hukuk, derneğin kazanç paylaşma amacı güdemeyeceğini ortaya koymaktadır. Bunun anlamı derneklerin faaliyetlerinin parasal sonuçlar doğurmayacağı değildir, esas olan, derneğin amacının kazanç sağlamak olmamasıdır (Tüzüner, 2013: s. 2820). Aynı esaslar vakıflar için de geçerlidir. Dernek ve vakıfları ticari şirketlerden ayıran en önemli unsur amacıdır, ticaret şirketleri ideal amaçlarla kurulmadığı gibi dernek vakıflarda kazanç sağlama amacıyla kurulamaz (Doğan, Narbay; 2000: s. 442). James (1990: s. 21) ise, bu kuruluşların kazanç sağlayabileceğini, ancak elde ettikleri kazancı dağıtamayacağı, amaçlarını gerçekleştirilmesine ilişkin faaliyetlerine harcamaları gerektiği, kazanç paylaşma amacına yönelik kurulan şirketlerden temel ayrımın bu nokta olduğunu vurgulamaktadır. Dolayısıyla, dernek ve vakıflar, kazanç sağlama amacı güdememekle birlikte, sosyal nitelikli amaçlarını gerçekleştirilebilmesi için gelir sahibi olma gerekliliğiyle karşı karşıya kalmaktadırlar.

Toplumsal birçok alanda önemli roller üstlenmiş dernek ve vakıfların amaçlarına ulaşmalarında bağışlardan ve/veya gayrimenkul, nakit gibi mevcut mal varlıklarının iratlarından oluşan gelirler yetersiz kalmakta, bu nedenle dernek ve vakıflar, ek gelir sağlamak için, hatta kuruluş amaçlarının bir gereği olarak, bedel karşılığında sürekli şekilde mal ve hizmet teslimlerinde bulunmakta yani iktisadi işletme kurup işletmekte, hemen her derneğin tüzüğünde ve vakıf senesinde “amaçlarına ulaşmak için iktisadi işletme kurabilir, işletebilir” ifadesine rastlanmaktadır. Ne var ki söz konusu iktisadi işletmelerin, iş hacimleri nedeniyle iktisadi hayattaki öneminin giderek artması, hatta ticari ilişkilerde araç olarak kullanılmaya başlanması bunların vergi mükellefi yapılmaları gerekliliğini doğurmuştur (İnceöz, 2010). Dernek ve vakıfların faaliyet gösterdiği alanı karsız sektör olarak ele alan Tosun (2004: s. 173-174) sektörün büyük bir ekonomik güç, önemli bir istihdam kaynağı olduğu ve gelirlerinin büyük bir kısmının sanıldığı gibi hayırsever kişilerden değil kamu sektöründen ve ticaretten sağlandığını belirterek, sektörle ilgili iki önemli unsura vurgu yapmıştır. Doğan ve Narbay’a (2000: s. 442) göre olması gereken, iktisadi işletmenin vakfın amacına ulaşması için sadece bir araç olarak kullanılmalıdır. Dernekler açısından da, iktisadi işletmeler amaca ulaşmanın aracı konumunda olmalıdır. Dernek ve vakıfların iktisadi işletme oluşturmayan gelirlerinin, bunların amaçlarını gerçekleştirme konusunda yetersiz kalması, iktisadi işletmelerden elde edilecek kaynaklarla daha güçlü mali yapıya sahip olunması ve verdikleri hizmetlerin nicelik ve niteliğinin artması beklenmektedir.

Türk hukuk doktrininde, derneğin amacını gerçekleştirmek için ticari işletme işletmesi olumlu karşılanmakla birlikte, “iktisadî bir gaye takip eden” dernek konusunda medenî hukuk doktrininden ziyade, vergi hukuku doktrininden yararlanmak gerekir (Tüzüner, 2013: s. 2825). 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 1. maddesinde, kazançlarının kurumlar vergisine tâbi olduğu hüküm altına alınan dernek veya vakıflara ait iktisadî işletmeler Kanun’un 2. maddesinde “*Dernek veya vakıflara ait veya bağlı olup faaliyetleri devamlı bulunan ve bu maddenin birinci ve ikinci fıkraları dışında kalan ticarî, sınaî ve ziraî işletmeler ile benzer nitelikteki yabancı işletmeler, dernek veya vakıfların iktisadî işletmeleridir. Bu Kanunun uygulanmasında sendikalar dernek; cemaatler ise vakıf sayılır.*” şeklinde tanımlanmış ve kurumlar vergisi mükellefi olarak belirlenmiştir.

Dernekler Kanunu dışında, özel kanunlarla kurulan dernekler de bulunmaktadır. Hangi şekilde kurulursa kurulsun yukarıda nitelikleri açıklanan derneklere ait veya bağlı iktisadi işletmeler, Kurumlar Vergisi Kanunu ile 1/1/2007 tarihinden önce yürürlüğe giren özel kanunlarda yer alan hükümler çerçevesinde kurumlar vergisinden muaf tutulmadığı sürece kurumlar vergisinin mükellefidir. Derneklerin kamuya yararlı derneklerden sayılması veya vakıflara Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınmış olması da, bunlara bağlı iktisadi işletmelerin

vergilendirilmesine engel teşkil etmemektedir. Yabancı dernek veya vakıflara ait olup da sermaye şirketleri ve kooperatifler haricinde kalan iktisadi işletmelerin vergilendirilmesinde de aynı esaslar geçerli olacaktır.

Kanun gerekçesinde de<sup>44</sup> ifade edildiği üzere, kamuya yararlı sayılan dernekler ile Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıfların bu statülerinin, dernek ve vakıfların kurumlar vergisi mükellefiyeti olmaması nedeniyle mükellefiyet açısından bir getirisi bulunmamakta, bunlara ait veya bağlı iktisadi işletmelerinin vergilenmesi açısından bir özellik ortaya çıkarmamaktadır. Dolayısıyla, dernek veya vakıfların kurumlar vergisi mükellefiyeti söz konusu olamazken, bunlara ait veya bağlı iktisadi işletmeler oluşması durumunda, söz konusu iktisadi işletmeler kurumlar vergisi mükellefi olacaklardır. Örneğin, özel kanunlarla her türlü vergi ve harçtan muaf tutulan bir derneğin, maden suyu işletmesi, bir iktisadi işletme oluşturduğundan, bu faaliyet gelirlerinin derneğin amacına tahsis edilecek olması halinde dahi kurumlar vergisinin konusuna dâhil edilip vergilendirilmesi gerekmektedir. Mülga 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu<sup>45</sup> gerekçesinde ise dernek ve vakıfların iktisadi işletmelerinin vergiye tabi tutulmalarının “prensip icabı” olduğu ifade edilmiştir.

*Bu prensip, tüm iktisadi faaliyetlerin (kime ait olursa olsun) vergi konusu olacak şekilde hukuk sisteminde tanımlanmalarının, kavranmalarının, yer almalarının ve tespit edilmelerinin sağlanmasıdır. Çünkü ancak bu şekilde milli ekonomi, Devlet tarafından kavranabilir... Ülkedeki tüm iktisadi faaliyetleri (kamu veya özel kişilerce yapılmış olanlar, sosyal, kültürel, iktisadi vb. amaçlı olanlar) kavrayan Devlet, elindeki bu bilgiler ışığında etkin ve adil bir vergileme yapabilir, iktisat politikası tercihlerini (istihdam, yatırım, ihracat vb.) başarıyla uygulayabilir, sosyal ve kültürel görevlerini gereği gibi yerine getirebilir.<sup>46</sup>*

Yasa koyucu, dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmelerin vergilendirilmesine, iktisadi faaliyetlerin, sosyal, kültürel amaçlı olsa da kavranmasına etkin ve adil vergilemenin gereği olduğu kadar, iktisat politikasının başarısıyla uygulanmasından, devletin sosyal ve kültürel görevlerini gereği gibi yerine getirilmesine varan bir misyon yüklemiştir. Sosyal ve kültürel faaliyetlerin dernek ve vakıfların ağırlıklı iştiğal konusu olduğu dikkate alındığında, bunlar vasıtasıyla elde edilecek vergi gelirlerinin, devlet tarafından bu faaliyetlere ilişkin görevlerin yerine getirilmesinde kullanılacağı vurgusu da ilginç bir yaklaşım olarak değerlendirilmiştir. Diğer yandan, Mülga 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu gerekçesinde, dernek ve vakıfların doğrudan vergiye tabi tutulmasının “şimdilik” uygun görülmediği ve “dernek ve vakıfların vergiye tabi tutulmalarının ileriki tarihlere bırakıldığı” da ifade edilmiştir. Söz konusu ifadeler, dönemin yasa koyucusunun sivil toplumun vergilenmesine bakışını vurgulaması yanında, günümüz yaklaşımın anlaşılması bakımından da önemlidir.

<sup>44</sup> Erişim: 20 Ekim 2014, [http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user\\_upload/Gerekceler/5520\\_Sayili\\_Kanun.pdf](http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/Gerekceler/5520_Sayili_Kanun.pdf) internet

<sup>45</sup> 10/06/1949 tarih ve 7229 sayılı sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

<sup>46</sup> Erişim: 20 Ekim 2014, [http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user\\_upload/Gerekceler/5422\\_sayili\\_kanun\\_gerekcesi.pdf](http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/Gerekceler/5422_sayili_kanun_gerekcesi.pdf)

### 2.2.1. Türk Vergi Sistemi'nin Sorunlu Alanlarından Biri: Dernek ve Vakıflara Ait veya Bağlı İktisadi İşletme Oluşturan Faaliyetlerin Tanımlanması

Dernek ve vakıfların, sosyal ve kültürel misyonları içerisinde faaliyet göstermeleri beklenen ve desteklenen bir strateji olmakla birlikte, bu örgütlerin vergileme yapılmaksızın örtülü ticari faaliyette bulunma amaçlı kötüye kullanımlarına da rastlanmaktadır. Öte yandan, üye ödentisi ve bağış ve yardım gibi gelirlerin amaçlara yönelik faaliyetleri yeterince finanse edemediği hallerde de ticari, sınai ya da zirai işletmeler oluşturarak finansman sağlama yolu da sıklıkla tercih edilebilmektedir.

6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu<sup>47</sup> uyarınca, amacına ulaşmak için ticari bir işletme işleten dernekler ve vakıflar tacir sayılırken, kamu yararına çalışan dernekler ve gelirinin yarısından fazlasını kamu görevi niteliğindeki işlere harcayan vakıflar, bir ticari işletmeyi, ister doğrudan doğruya ister kamu hukuku hükümlerine göre yönetilen ve işletilen bir tüzel kişi eliyle işletsinler kendileri tacir sayılmazlar<sup>48</sup>. Ticaret siciline tescil edilecek olan derneğin kendisi değil ticari işletmesidir. Ticari işletmeye sahip olan dernek ve vakıfların ticaret unvanları ise adlarıdır<sup>49</sup> (Tüzüner, 2013: s. 2829). Kurumlar Vergisi Kanununun 1. maddesinin birinci fıkrasının (ç) bendi hükmüne göre, dernek veya vakıf tüzel kişilikleri kurumlar vergisinin konusu dışında olup bunlara ait iktisadi işletmelerin kurumlar vergisi mükellefiyeti bulunmaktadır. Dernek veya vakıflara ait iktisadi işletmeler ise Kanun'un 2. maddesinde; *dernek veya vakıflara ait veya bağlı olup faaliyetleri devamlı bulunan ve sermaye şirketleri ile kooperatifler dışında kalan ticari, sınai ve zirai işletmeler ile benzer nitelikteki yabancı işletmeler* olarak tanımlanmıştır. Dolayısıyla, dernek veya vakıflara ait veya bağlı olup faaliyetleri devamlı bulunan ticari, sınai ve zirai işletmeler ile benzer nitelikteki yabancı işletmeler kurumlar vergisi mükellefi olarak tespit edilmiş olmaktadır. Türk Vergi Sistemi, iktisadi işletmeleri diğer kurumlar vergisi mükellefleri ile paralel şekilde vergileme, özel statü oluşturmama şeklinde bir yaklaşım benimsemiştir. Bununla birlikte, iktisadi işletmelerin hangi hallerde oluşacağına ilişkin belirlenen kriterleri reel işlemlerle eşleştirme, net bir uygulama yapıldığını söyleme imkânı her zaman bulunamamaktadır. Bu nedenle, öncelikle, iktisadi

<sup>47</sup> 14/02/2011 tarih ve 27846 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

<sup>48</sup> Madde metni "*Madde 16- (1) Ticaret şirketleriyle, amacına varmak için ticari bir işletme işleten vakıflar, dernekler ve kendi kuruluş kanunları gereğince özel hukuk hükümlerine göre yönetilmek veya ticari şekilde işletilmek üzere Devlet, il özel idaresi, belediye ve köy ile diğer kamu tüzel kişileri tarafından kurulan kurum ve kuruluşlar da tacir sayılırlar.*

*(2) Devlet, il özel idaresi, belediye ve köy ile diğer kamu tüzel kişileri ile kamu yararına çalışan dernekler ve gelirinin yarısından fazlasını kamu görevi niteliğindeki işlere harcayan vakıflar, bir ticari işletmeyi, ister doğrudan doğruya ister kamu hukuku hükümlerine göre yönetilen ve işletilen bir tüzel kişi eliyle işletsinler, kendileri tacir sayılmazlar.*" şeklindedir.

<sup>49</sup> Madde metni "*Madde 44- (1)Ticari işletmeye sahip olan dernek, vakıf ve diğer tüzel kişilerin ticaret unvanları, adlarıdır.*" şeklindedir.

işletme oluşumuna ilişkin kriterler vergi idaresinin ve yargı mercilerinin kararları da dikkate alınmak suretiyle incelenecektir.

#### 2.2.1.1. Dernek ve Vakıflara Ait veya Bağlı İktisadi İşletme Oluşumu: Belirlenen Kriterler ve Uygulama Güçlüğü

Dernek ve vakıfların, vergilendirme yönüyle diğer mükelleflerden ayrı değerlendirilmediği, vergi avantajı sağlanmayan bazı faaliyetlerinin iktisadi işletme adı altında kurumlar vergisine tabi tutulması yaklaşımı benimsenmekle birlikte, iktisadi işletmeyi oluşturan kriterlerin uygulanması vergi idaresi ile sivil toplum kurumları arasında sıklıkla ihtilaf konusu olmaktadır.

Dernek ve vakıfların iktisadi işletmelerine ilişkin açıklamalar 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'na ilişkin yayımlanan tebliğlerle yapılmıştır. 1 Seri Numaralı Kurumlar Vergisi Genel Tebliği<sup>50</sup>, iktisadi işletmenin belirlenmesinde, Kanunun 2/5. maddesinde belirlenen belirgin özellikler; bağlılık, devamlılık ve faaliyetin ticari, sınai veya zirai bir mahiyet arz etmesi unsurlarına işaret etmiştir. Tebliğde, ticari faaliyetin de temel özelliklerinden olan, bir organizasyona bağlı olarak piyasa ekonomisi içerisinde bedel karşılığı mal alım-satımı, imalatı ya da hizmet ifaları gibi faaliyetler iktisadi işletmenin unsurları olarak belirtilerek Kanunun, bu gibi halleri tek tek saymadığı, dernek ya da vakıf tarafından piyasa ekonomisi içerisinde icra edilen tüm iktisadi faaliyetlerin kapsama alındığı ifade edilmiştir.

Dernek veya vakfa ait bir iktisadi işletmenin varlığından söz edilebilmesi için iktisadi işletmenin; dernek veya vakfa sermaye bakımından ait veya idari bakımdan bağlı olması sermaye şirketi veya kooperatif şeklinde kurulmamış olması, ticari, sınai veya zirai alanda devamlı olarak faaliyette bulunması gerekmektedir. Başaran'a (Aktaran: İnceöz, 2010) göre, iktisadi işletmenin derneğe/vakfa ait olması bu işletmenin varlığının bir sonucu/gereği olan faaliyetlerinin organize edilmesi ve gerekli bulunan sermayenin derneğin/vakfın kaynaklarından karşılanması suretiyle doğrudan doğruya dernek/vakıf tarafından işletilmesini ifade ederken, bağlı olmak, hukuken dernek veya vakfa ait olan işletmenin yönetimi ve faaliyetlerinin belirlenmesi ve yürütülmesinde, dernek/vakıf yetkisini ve bir bütün olarak dernek/vakıf yönetim ve denetimi altında işletilmesini ifade etmektedir.

İktisadi işletmeyi oluşturan kriterlerden “devamlılık”, uygulamada tespitinde güçlük yaşanan unsurlar arasındadır. 1 Seri Numaralı Kurumlar Vergisi Genel Tebliği, 2.4. Dernek veya vakıflara ait iktisadi işletmeler başlığı altında, “devamlılık unsuru”nu *“bir hesap dönemi içinde aynı veya ayrı faaliyet alanlarında ticari mahiyet arz eden işlemlerin birden fazla yapılmasını*

<sup>50</sup> 03/04/2007 tarih ve 26482 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

*ifade etmekte olup, 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.”* şeklinde açıklamıştır. Ticari organizasyon sermaye tahsisi, işyeri açılması, personel istihdamı, ticaret siciline kaydolmak gibi unsur ve şartlardan tümü veya bir kısmı yerine getirilmek suretiyle belirli şekilde kurulmuş olacaktır. Bu takdirde, bu organizasyon içinde bir takvim yılında veya iki veya üç yılda tek bir işlem yapılmış olsa dahi ticari faaliyetin varlığı kabul edilecektir. Tebliğ, devamlılık unsurunu;

*Bir dernek tarafından (telif ve yayın hakkı elinde bulundurulmak suretiyle) bir kitabın yayınlanarak satışa sunulması halinde, bir defada yapılmış olsa dahi piyasaya sunularak birden fazla kişiye pazarlanması nedeniyle devamlılık unsuru gerçekleşmiş olacaktır. Pazarlama işleminin bir defada herhangi bir dağıtım şirketi aracılığı ile yapılmış olması da durumu değiştirmeyecektir.*

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

*Bir derneğin 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.*

şeklinde örneklendirmiştir. Tebliğde yer verilen bir başka örnek nakit varlıkların kullanımına ilişkindir. Verilen örneğe göre, bir derneğin nakit varlıklarının bir kısmının, amaçlarını gerçekleştirebilmek için ihtiyaç duyduğu gelirleri sağlamak amacıyla menkul kıymet alımına tahsis edilmesi, daha sonra bu menkul kıymetlerin yıl içinde farklı tarihlerde birkaç kez elden çıkarılması veya itfa tarihinde neması ile birlikte tahsil edilmesi durumunda, devamlılık arz eden ticari, sınai ve zirai bir faaliyetten söz edilemeyeceğinden derneğe bağlı bir iktisadi işletmenin varlığı söz konusu olmayacaktır. Ancak, söz konusu derneğin, üyelerinden aidat veya bağış adı altında topladığı ve/veya üyelerin değerlendirilmek üzere verdikleri paralarla, müstakil bir eleman istihdamını gerektirecek boyutta menkul kıymet alım-satım faaliyetinde bulunması ve münhasıran bu faaliyet için eleman istihdam edilmesi ticari organizasyonun oluştuğu anlamına gelecektir. Yapılan açıklamalar dikkate alındığında, dernek veya vakfa ait bir iktisadi işletmenin varlığından bahsedilebilmesi için; işlem sayısının birden fazla olması ile birlikte, yapılan işlemin ticari mahiyet arz etmesi ve de ticari bir organizasyon çerçevesinde gerçekleştirilmesi gerekir. Bu nedenle, ticari mahiyetteki işlemlerin dönem içerisinde veya müteaddit dönemlerde ne kadar gerçekleştirildiği ile birlikte; sermaye tahsisi, iş yeri açılması, personel istihdamı, ticarete siciline kaydolunması gibi ticari organizasyonun varlığına delalet edecek unsurlara da bakılarak dernek veya vakıflarca yürütülen faaliyetlerin bir iktisadi işletme oluşturup oluşturmadığına karar verilebilecektir (Vural, 2009: s. 71). Ekonomik faaliyetin ticari organizasyonu gerektirmesi ve yılda birden fazla tekrar ettirilmesi veya her yıl bir defa olmakla beraber müteakip yıllarda ya da birkaç yıl arayla yapılmasına karşılık periyodik olarak tekrar etmesi durumunda da bu faaliyetin devamlı olduğunun kabulü gerekmektedir. Örneğin; aynı vergilendirme döneminde birden fazla veya birden fazla vergilendirme döneminde periyodik



olarak, ticari bir organizasyon çerçevesinde çay, yemek, tiyatro, kermes, konser gibi faaliyetlerin düzenlenmesi ve bu faaliyetlerden dolayı gelir elde edilmesi nedeniyle oluşacak olan iktisadi işletme için kurumlar vergisi mükellefiyetinin tesis edilmesi gerekecektir. Yapılan işlemlerin ticari mahiyet arz etmemesi durumunda, devamlı bir ekonomik faaliyet söz konusu olmayacaktır. Örneğin, bir derneğin üç yıl önce satın aldığı nakil vasıtalarından aynı yıl içinde bir veya bir kaçını elden çıkartması halinde, devamlı surette yapılan bir iktisadi faaliyetten bahsedilemeyecektir. Faaliyetin dönemsel veya havuz ve plaj işletmeciliği gibi mevsimlik olması ise, işin niteliği nedeniyle faaliyetin devamlılığına engel teşkil etmemektedir.

Bütün bu koşulları taşıyan iktisadi işletmelerin sermaye şirketi veya kooperatif şeklinde kurulmamları da şarttır. Aksi halde, dernek veya vakfa ait iktisadi işletme olarak değil, sermaye şirketi ya da kooperatif olarak müstakilen vergiye tabi tutulurlar. Dernek ve vakıf bünyesindeki iktisadi işletmeler, ticari kazanç elde etmek ve elde edilecek bu kazancı amaçlarına sarf etmek veya tahsis etmek amacıyla Türk Ticaret Kanunu çerçevesinde gerekli şartlar ve yükümlülükler yerine getirilerek bir sermaye şirketi kurmak veya kurulan bir sermaye şirketine ortak olarak kurulduklarında bir sermaye şirketi olarak KVK'nin 2. maddesinde müstakilen mükellef olarak sayılacaklar ve vergilendirilmesi, dernek veya vakıf ile arasındaki idari ve mali ilişki bakımından özellikli bir husus ortaya çıkarmayacaktır. İktisadi işletme, derneğe ait veya bağlı olarak bir ticari işletme şeklinde kurulduğunda ise, iktisadi işletmenin ayrı bir tüzel kişiliği de olmayabilir (İnceöz, 2010). Sermaye şirketi ya da kooperatif şeklinde kurulan işletmeler dernek veya vakfa ait olsa dahi kendi tüzel kişilikleri nezdinde kurumlar vergisi mükellefi olacaklar, bu statüleri bulunmayan iktisadi işletmeler tüzel kişilikleri, tüzel kişilikleri bulunmaması halinde dernek veya vakıf tüzel kişiliği vasıtasıyla mükellef olacaklardır.

İfade edilen şartları sağlayan dernek veya vakıfların iktisadi işletmeleri; kazanç gayesi güdüp gütmediklerine, faaliyetin, kanunla verilmiş görevler arasında bulunup bulunmamasına, tüzel kişiliğe sahip olup olmamalarına, bağımsız muhasebelerinin bulunup bulunmamasına, kendilerine tahsis edilmiş sermaye veya iş yerlerinin olup olmadığına bakılmaksızın vergiye tabi tutulacaklardır. 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. Kazanç sağlama amacı olmasa dahi, işletmenin konusunun ve faaliyetinin, her türlü mal ve hizmet satışı ya da bunlara benzer şekillerde olması ve devamlı surette yapılması durumlarında da dernek veya vakıflara ait iktisadi işletme olduğu kabul edilecektir.

### 2.2.1.2. İktisadi İşletme Kriterlerinin Uygulanmasında Yaşanan İhtilaflar

Dernek ve vakıflarca gerçekleştirilen bazı faaliyetler nedeniyle iktisadi işletme oluşup oluşmadığına ilişkin vergi idaresi ile dernek ve vakıflar arasında sıklıkla yaşanan ihtilaflar, uygulamaya yön veren yaklaşımların geliştirilmesine katkı sağlayıcı niteliktedir. Bu anlamda incelenecek ilk karar, kapsamlı bir değerlendirme yapan bir yaklaşım içermektedir. Danıştay İçtihadı Birleştirme Kararında<sup>51</sup>;

*İktisadi işletmelerin "faaliyetleri devamlı bulunan ve sermaye şirketleri ile kooperatifler dışında kalan ticari, sınai ve zirai işletmeler" biçiminde belirlendiği, bu işletmelerin kazanç gayesi gütmemeleri, faaliyetin kanunla tevdi edilmiş görevler arasında bulunması, tüzel kişiliklerinin olmaması, bağımsız muhasebeleri ve kendilerine tahsis edilmiş sermayelerinin veya işyerlerinin bulunmamasının mükellefiyetlerine etkisi olmadığı, bu işletmelerin faaliyetlerinin sürekli olması ve ticari, sınai ve zirai nitelik taşıması gerektiği ve iktisadi işletmenin belirlenmesinde söz konusu ekonomik işletmelerinin, ticari, sınai ve zirai işletme sayılıp sayılmayacağına saptanmasına bağlı bulunduğu ifade edilmiştir. ... kısa ve özet tanımıyla işletme, kar sağlamak için üretim faktörlerini (emek ve sermayeyi) bir organizasyon içinde bir araya getirerek mal veya hizmet üreten yahut pazarlayan ya da bu iki işi birlikte yapan ekonomik kuruluşu ifade eder, bu bağlamda her işletme bir yönü ile ekonomik nitelik taşır. Dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmelerin karakteristik vasıfları; işletmenin mevzuunun ve faaliyetinin "tedavül ekonomisine" iştiraki tazammun etmesi, (Satış veya ücret karşılığı iş yapılması gibi), faaliyetin devamlı olması şeklinde tespit edilerek, mükellefiyetin "ticari mahiyet", "kazanç gayesi" gibi esaslara değil, bunlardan çok daha geniş olan bir prensibe bağlandığı belirtilmiştir. Ticari ve sınai faaliyet, kâr sağlamak amacıyla yönelik olarak emek ve sermayenin ticari bir organizasyon içinde birleştirilmesi esasına dayandığı anlaşılmakta, devamlılık ve ticari metot ve usulleri (ticari muhasebeyi) gerektirecek ölçüde büyüklük (cesamet) de ticari faaliyetin diğer belirleyici özellikleridir. Derneklere bağlı ekonomik işletmelerin, kazanç gayesi gütmemeleri, faaliyetlerinin tüzükleriyle tevdi edilmiş görevler arasında bulunması, bağımsız muhasebeleri ve kendilerine tahsis edilmiş sermayelerinin ya da işyerlerinin bulunmamasının kurumlar vergisi yönünden etkisi yoktur. İşletmenin, ticari, sınai ve zirai nitelik taşıyan bir faaliyeti ile tedavül ekonomisine katılması kurumlar vergisi mükellefiyeti için yeterli ve tek koşuldur. İktisadi kamu müesseselerinin, dolayısıyla derneklerin iktisadi işletmelerinin vergi kapsamı dışında bırakılması halinde, kâr amaçlı işletmelere göre, vergi miktarı kadar, avantaj sağlanmış olur. Bu durumda rekabet eşitliği bozulur. Ayrıca ferdî teşebbüslerle, özel hukuk kişilerine ait işletmelerin gelişmeleri önlenir. Bu sakıncayı gidermek ve rekabet eşitliğini korumak amacıyla derneklere bağlı iktisadi işletmelerin vergilendirilmesi yoluna gidildiği Kurumlar Vergisi Kanunu tasarısının gerekçesinde açıklanmış bulunmaktadır. Kurumlar Vergisi Kanunu uygulamasında iktisadi işletmelerin vergilendirilmesi esas olmakla beraber kamu yararına yönelik faaliyetlerde bulunan bir kısım iktisadi işletmeler için vergileme yapılmak istenmediğinde özel muafiyet ve istisna hükümleri getirilmek suretiyle bazı faaliyetler vergi dışı bırakılmıştır. Ücret karşılığında yabancı dil kursu düzenleyerek özel okullar gibi devamlı lisan eğitimi ve öğretimi ve bununla ilgili kitap satışı yapan bir derneğin bu faaliyeti de iktisadi işletme niteliğindedir. Bir spor kulübünün kafeterya, büfe, düğün salonu işleticiliği ve fotoğrafçılık faaliyetlerinin de gelir getirci, devamlı, dolayısıyla iktisadi nitelikte olduğunda kuşku bulunmadığından bu faaliyetleri nedeniyle elde ettiği gelirlerinin Kurumlar Vergisine tabi tutulması gerekir. Derneklerin, tüzüklerinde öngörülen amaçlarına uygun olarak faaliyette bulunmuş olmaları ve triptik ve diğer belgeleri düzenleme faaliyetinin adigeçen kuruma Kanunla, milletlerarası anlaşmalarla verilmiş bulunması da söz konusu faaliyetlerin ticari niteliğini ortadan kaldırmayacağı gibi ... bu faaliyetlerin iktisadi işletme olarak nitelendirilmesine de engel teşkil etmesi mümkün değildir.*

değerlendirmesi yapılmıştır. Karar, "ticari, sınai ve zirai nitelik taşıyan bir faaliyeti ile tedavül ekonomisine katılması kurumlar vergisi mükellefiyeti için yeterli ve tek koşuldur" ifadesi yanında dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmelerin vergilendirilmesinde "rekabet" unsurunu da vurgulamaktadır.

<sup>51</sup> Danıştay Büyük Genel Kurulu, 16 Haziran 1994 tarih ve E. 1992/2, K. 1994/2 Sayılı İçtihadı Birleştirme Kararı, *Danıştay Dergisi*, 91.

Bir başka Danıştay Kararı'nda<sup>52</sup>;

*İktisadi kamu müesseseleri ile dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmelerin kâr elde etme amaçlarının olup olmaması ve yürütülen faaliyetin kanunla verilmiş görevler arasında bulunması, kurumlar vergisine tabi tutulmalarına engel teşkil etmediği gibi, bu işletmelerin tüzel kişiliklerinin olmaması, bağımsız muhasebelerinin ve kendilerine tahsis edilmiş sermayelerinin veya iş yerlerinin bulunmaması da mükellefiyetlerini etkilememektedir. Kurumlar Vergisi Kanunu uygulamasında, kamu yararına yönelik faaliyetlerde bulunan bir kısım iktisadi işletmeler için vergileme yapılmak istenmediğinde özel muafiyet ve istisna hükümleri getirilmek suretiyle bazı faaliyetler vergi dışı bırakılmıştır...Davacı vakfın işlettiği spor tesisleri ticari bir işletme niteliğinde olup... Vakfın spor tesisleri ... tanımlanan iktisadi işletmesi niteliğinde olup kazancının kurumlar vergisine tabi olması gerekmektedir. ...Bu durumda, davacı vakfın söz konusu gelirlerin tamamen sportif faaliyetlere yönelik olduğu gerekçesiyle tarhiyatın kaldırılmasına ilişkin mahkeme kararında isabet görülmemiştir.*

şeklinde değerlendirme yapılmıştır. Karar, sportif faaliyetler gibi topluma fayda sağlayacak nitelikteki faaliyetlerin de ticari işletme oluşturabileceğine işaret etmektedir. Bu durumda, bir başka Kararda<sup>53</sup> aynı gerekçelerle “davacı vakfın üyelerine mal temini ve düşük faizle borç para verme işinden elde ettiği kazancın ticari kazanç olduğu, vakıfların bu tür faaliyetlerinin iktisadi işletme sayılması” gerektiği hükmüne varılması olağandır. 5520 sayılı Kurumlar vergisi Kanunu öncesine ait olan Kararların, mevcut düzenlemelerde karşılığını bulduğu anlaşılmaktadır. 1 Seri Numaralı Kurumlar Vergisi Genel Tebliği<sup>54</sup> iktisadi işletmenin tanımı içinde yer alan ve devamlı olarak yapılan ticari, sınai veya zirai faaliyetten söz edebilmek için bu işletmenin tedavül ekonomisine katılması, başka bir ifadeyle işletmede üretilen veya alınan malların veya verilen hizmetin bir bedel karşılığı satılmış olması gereğine işaret etmektedir. Bu gerçekleşmediği takdirde, diğer unsurlar var olsa dahi bir iktisadi işletmenin varlığından söz edilemeyecek, örneğin, dernek veya vakıfların eğitim ve sağlık gibi bir takım hizmetleri bir bedel karşılığı olmaksızın yerine getirmeleri halinde, bu faaliyetler dernek veya vakfa bağlı iktisadi işletme olarak nitelendirilmeyecektir. Sözü edilen hizmetlerin yerine getirilmesi için yapılan masrafların hizmet verilenlerden tahsil edilmesi veya bu kişilerden veya ailelerinden bağış adı altında bir bedel alınması durumunda ise, bu faaliyetler, dernek veya vakfa ait iktisadi işletme olarak kabul edilecek ve kurumlar vergisine tabi olacaktır. İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nca verilen Özelgeye<sup>55</sup> göre de; iktisadi işletmenin tanımı kapsamındaki devamlı olarak yapılan ticari sınai veya zirai faaliyetlerden söz edilebilmesi bu işletmelerin “tedavül ekonomisine” katılması, başka bir ifadeyle işletmede üretilen malların veya verilen hizmetlerin

<sup>52</sup> Danıştay Dördüncü Dairesi, 13 Kasım 1998 tarih ve E. 1997/5022, K. 1998/4139 Sayılı Karar, *Danıştay Dergisi*, 99, s. 191.

<sup>53</sup> Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, 12 Mart 1999 tarih ve E. 1998/136, K. 1999/168 Sayılı Karar, *Danıştay Dergisi*, 101, s. 202.

<sup>54</sup> 03/04/2007 tarih ve 26482 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

<sup>55</sup> 11.03.2008 tarih ve 4232 sayılı Özelge, Erişim: 24 Ağustos 2014, [www.ivdb.gov.tr/Mukteza/2008/kurumlarvergisi2008](http://www.ivdb.gov.tr/Mukteza/2008/kurumlarvergisi2008)

bir bedel karşılığı satılmış olması gerekmekte, bu unsur sağlanmadığı takdirde diğer unsurların varlığı iktisadi işletmenin oluşumu için yeterli olmayacaktır. Danıştay kararında da<sup>56</sup>

*...davacı derneğin belediyelere tahsis edilen kıyı şeridi üzerinde, belediyelerle yaptığı protokol uyarınca, plajlarda su sporları istasyonları, büfe ve büfe önü tahsisleri yaptığı, park, duş kabini, oturma yerleri oluşturduğu, ayrıca plajlara yönelik temizlik güvenlik gibi bir takım hizmetler sunduğu, yapılan tüm bu faaliyetler karşılığında da teberru adı altında belli bir bedel aldığı, bu bedellerin bir kısmını belediyelere aktardığı ve bu faaliyetlerine ilişkin hesap ve işlemlerini bilanço esasına göre tuttuğu defterlerinde muhasebeleştirildiği anlaşılmaktadır. Bu durumda ticari nitelik taşıyan faaliyetleri ile tedavül ekonomisine katılan, dolayısıyla üçüncü kişilerden gelir sağladığı anlaşılan davacı derneğin devamlılık arzeden bu faaliyetlerinin iktisadi işletme sayılması, bu nedenle elde ettiği gelirin kurumlar vergisine tabi tutulması gerektiğinden aksi yolda verilen mahkeme kararında yasal isabet görülmemiştir.*

şeklinde tedavül ekonomisine atıf yapılan bir karar verilmiştir. Bir başka kararda<sup>57</sup> ise

*...davacı derneğin her hafta salı ve perşembe günleri müzayede yapılarak kanarya sahipleri arasında kuş satışlarına aracılık edildiği, ayrıca özel organizasyonlar ve yarışmalar yapılmak suretiyle kuş satışlarına ortam sağlandığı bu satışlar dolayısıyla satış bedeli üzerinden teberru adı altında %5 komisyon alındığı makbuz kesilerek dernek gelirleri arasına intikal ettirildiği anlaşılmaktadır. Bu durumda ticari nitelik taşıyan faaliyetleri ile tedavül ekonomisine katılan, yaptığı müzayedeler ile kuş satışlarına aracılık ederek gelir sağladığı anlaşılan davacı derneğin devamlılık arzeden bu faaliyetinden dolayı iktisadi işletme sayılması, bu nedenle elde ettiği gelirin kurumlar vergisine tabi tutulması gerektiğinden aksi yolda verilen mahkeme kararında hukuka uygunluk görülmemiştir.*

şeklinde karar verilerek içtihad sürdürülmüştür.

Öte yandan, Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu<sup>58</sup> “*Vakfın, vakıf senedinde öngörülen amacına uygun faaliyette bulunmasının, faaliyetin ticari ve iktisadi niteliğini ortadan kaldırmayacağı; dolayısıyla, vakfın bu faaliyet nedeniyle yaptığı hizmetlerin vergi dışı bırakılmasını gerektirmeyeceği*” yönünde karar vermiştir. Dördüncü Daire ise “*Derneğin tüzüğünde öngörülen amacına uygun faaliyette bulunmuş olması, faaliyetin ticari ve iktisadi niteliğini ortadan kaldırmayacağından, elde edilen gelirin vergi dışı bırakılmasını gerektirmez.*”<sup>59</sup> ve “*Vakıf senedinde, gelirleri arasında kitap basım ve satışından elde edilen hasıllata yer verilen ve vergisi uyumsuzluk konusu yapılan yılda kurumlar vergisinden başışık tutulma istemi kabul edilmiş bulunmayan vakfın, ticari işletme niteliğini taşıyan uyumsuzluk konusu etkinliğinin vergilendirilmesi zorunludur.*”<sup>60</sup> şeklinde kararlar vermiştir. Dördüncü Daire’nin bir başka kararında da<sup>61</sup> “*Davacı vakıf, mensupları arasında, sosyal yardımlaşma ve dayanışmayı sağlamak amacıyla kurulmuş olmakla birlikte üyelerine verdiği kredi karşılığında*

<sup>56</sup> Danıştay Üçüncü Dairesi, 04 Mayıs 1999 tarih ve E. 1998/1779, K. 1999/1696 Sayılı Karar, Erişim: 08 Ağustos 2014, <http://www.vergi.tc/yargi-karar/1999-1696-1998-1779/e357ae1d-d3d3-4c0c-bcea-80c63a0a8ea2>

<sup>57</sup> Danıştay Üçüncü Dairesi, 22 Haziran 2004 tarih ve E. 2002/1570, K. 2004/1804 Sayılı Karar, *Danıştay Dergisi*, 6, s. 94.

<sup>58</sup> Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu, 02 Mayıs 1997 tarih ve E. 1996/93, K. 1997/200 sayılı Karar, Erişim: 22 Ağustos 2014, <http://www.vergi.tc/yargi-karar/1997-200-1996-93/5bd3677a-2615-43d1-bf2b-ecfd97eb061>

<sup>59</sup> Danıştay Dördüncü Dairesi, 22 Kasım 1991 tarih ve E. 1990/3619, K. 1991/3723 Sayılı Karar, Erişim: 22 Ağustos 2014, <http://www.vergi.tc/yargi-karar/1991-3723-1990-3619/8f93bdb5-d8b3-4c4f-aed6-634359de86db>

<sup>60</sup> Danıştay Dördüncü Dairesi, 18 Nisan 1986 tarih ve E. 1986/4596, K. 1988/1562 Sayılı Karar, Erişim: 22 Ağustos 2014, <http://www.vergi.tc/yargi-karar/1988-1562-1986-4596/8012d9f4-6a29-4cf4-a6bd-44fbb628aa8e>

<sup>61</sup> Danıştay Dördüncü Dairesi, 27 Ocak 2014 tarih ve E. 2002/3461, K. 2004/122 Sayılı Karar, Erişim: 22 Ağustos 2014, <http://www.vergi.tc/yargi-karar/112--3461-/3471f59c-720b-436e-b4b8-38cadeb8a676>

*faiz hesaplanmıştır. Faiz geliri elde edilmesine yönelik bu faaliyetin ticari nitelikte olduğu tartışmasıdır.*” ifadesine yer vermiştir. Kararlarda öne çıkan husus, vakıfların amaçlarına uygun faaliyetlerinin de iktisadi işletme oluşturabileceği, faaliyetin amaçla ilintili olmasının iktisadi işletme oluşma kriterlerinin varlığı halinde iktisadi işletme teşkiline ve dolayısıyla vergilenmesine engel olamayacağıdır.

İnceöz’e (2010) göre, vakıf ve derneklerin iktisadi işletmelerinin tedavül ekonomisine katılıyor olmaları, aralarında ne tür farklılıklar olursa olsun, sermaye şirketleriyle ortak bir alanda faaliyet gösterdikleri anlamına gelmektedir. Dernek veya vakıflara ait iktisadî işletmelerin kazanç amacı gütmemelerinin, faaliyetlerinin kanunla verilmiş görevler arasında bulunmasının, tüzel kişiliklerinin olmamasının, bağımsız muhasebelerinin ve kendilerine ayrılmış sermayelerinin veya iş yerlerinin bulunmamasının, mal veya hizmet bedelinin sadece maliyeti karşılayacak kadar olmasının, kâr edilmemesinin veya kârın kuruluş amaçlarına tahsis edilmesinin vergilemeyi etkilememesiyle de kurumlar vergisi mükellefleri arasında rekabet eşitliğinin sağlanmasının amaçlandığı ortaya çıkmaktadır. Dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmelerin kurumlar vergisi kapsamına alınmasının esas nedeni, aynı konuda faaliyet gösteren özel teşebbüs kuruluşları karşısında, vergi avantajı nedeniyle rekabet eşitsizliği yaratmamaları olduğunu ifade eden Şeker (2000) tedavül ekonomisi içinde yer alan bu kuruluşların vergi kapsamı dışında tutulamayacağını, bu kuruluşlar lehine sağlanacak vergi avantajlarının ekonomik hayatı olumsuz etkilemesi yanında önemli vergi kaybının ortaya çıkacağını da vurgulamaktadır.

Uygulamada, dernek ve vakıflar tarafından yürütülen faaliyetlerin devamlı bir ticari, sınai ve zirai bir faaliyet olup olmadığını, dolayısıyla vakıflara ait veya bağlı bir iktisadi işletmenin bulunup bulunmadığını tayin etmek her zaman kolay olmamakta, zaman zaman vergi idaresinin ve yargının birbiriyle çelişen görüş ve kararıyla da karşılaşılabilir. Bu nedenle, iktisadi işletme oluşup oluşmadığı, her faaliyetin kendi özel koşullarında değerlendirilerek; tereddütlü durumlarda vergi idaresinden görüş alınmalıdır (Gerçek, 2003: s. 14). İktisadi işletme olduğu taktirde, tarhiyatın muhatabı, dernek veya vakıflara ait veya bağlı olarak faaliyet gösteren ve tüzel kişiliği bulunan iktisadi işletmelerce elde edilen kazançlar üzerinden tarh edilecek kurumlar vergisinin muhatabı anılan iktisadi işletmeler, bu işletmelerin ayrı bir tüzel kişiliklerinin olmaması halinde ise iktisadi işletmenin ait veya bağlı olduğu dernek veya vakıf olacaktır.

Dernek ve vakıfların iktisadi işletmelerinin tespitindeki zorluk, evrensel bir vergilendirme sorunu olarak da görülmektedir. Weisbrod ve Cordes’e (1998: 197) göre, ticaret dışı faaliyetleri vergilendirmede hükümetlerin tutumları, dernek ve vakıfların ticari faaliyet dışı işlemlerle ilgisi

olmayan ya da zayıf bir ilişki kurulabilecek, gerçekte muafiyet statüsü altında ticari kazanç elde edilmesini, bir başka ifadeyle muafiyet statüsünün kötüye kullanılmasını sınırlandırmak şeklinde oluşmaktadır. Fakat uygulamada vergi idarelerinin vergilendirilmesi gereken veya vergilendirilmesi gerekmeyen geliri, ticari/ticari olmayan faaliyetleri ayırt etmesi zordur ve bu yüzden çok sayıda dernek ve vakfın ticari girişimlerden sağladığı gelir vergilenmemektedir.

Dernek ve vakıfların yüksek meblağlara ulaşabilecek vergi, faiz ve cezalarıyla karşı karşıya kalmamalarının en emin yolu iktisadi işletme oluşturması muhtemel faaliyetleri nedeniyle vergi idaresinden özgelge talep etmesinden geçmektedir. Sivil toplum kuruluşlarınca gayrimenkul ve menkul varlıklardan elde edilen pasif nitelikteki gelirler ise, vergilenip vergilenmemesi açısından olduğu kadar, iktisadi işletme oluşumu açısından da her zaman evrensel nitelikte bir vergileme sorunudur.

#### 2.2.1.2.1. Dernek ve Vakıflara Ait İktisadi İşletme Oluşumu Açısından Pasif Nitelikli Gelirlerin Durumu: Vergilendirmede Gri Alan

Dernek ve vakıfların önemli gelir kaynakları arasında yer alan gayrimenkul kira geliri, faiz geliri gibi pasif nitelikli kalemlerin iktisadi işletme oluşumuna etkisi, adı geçen sivil toplum kuruluşları, vergi idaresi ve yargı arasında görüş farklılıklarına neden olmaktadır. Bu nedenle, nitelikleri itibariyle pasif nitelikteki gelirlerin iktisadi işletme oluşumuna etkisinin, Türk Vergi Sistemi'nin netlikten yoksun gri alanlarından biri olarak incelenmesi gereği ortaya çıkmaktadır.

##### 2.2.1.2.1.1. Dernek ve Vakıfların Gayrimenkul Kira Gelirleri ve İktisadi İşletme Oluşumu

Dernek ve vakıflara ait gayrimenkullerden elde edilen kira gelirlerinin Gelir Vergisi Kanunu'nun 94/5-b maddesi uyarınca vergi tevkifatı usulüyle vergilendirildiği hususu ilgili başlık atında değerlendirilmişti. Söz konusu gayrimenkullerin bir iktisadi işletme oluşturacak şekilde kiralanması halinde elde edilen kira gelirlerinin vergi kesintisine tabi tutulup tutulmayacağı hususunun da maddeye ilişkin değerlendirmelerde dikkate alınması gerekir. Madde metni incelendiğinde, gayrimenkul aidiyetinin vakıf ve dernekler olarak ifade edildiği, iktisadi işletmelere ilişkin belirleme yapılmadığı görülecektir. Dolayısıyla yapılan kiralamanın iktisadi işletme vasfı kazanması vergi kesintisinin yapılmaması sonucunu doğuracaktır. Elde edilen kira geliri gelir vergisi kanunun ticari kazanç hakkındaki hükümlerine göre tespit edilip dernek veya vakfa ait iktisadi işletmenin kazancı olarak hesap dönemine ait kurumlar vergisi

beyannamesi ile beyan edilecektir. 1 Seri No'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nde<sup>62</sup> Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 1. maddesine atıf yapılarak, kooperatifler hariç kurumlar vergisi mükelleflerine ait taşınmazların kiralanması karşılığında bunlara yapılan kira ödemelerinden vergi kesintisi yapılmayacağı, bu kurumların elde ettikleri kira gelirlerinin ilgili hesap dönemine ait kurumlar vergisi beyannamesi ile beyan edileceği, dernek veya vakıflara ait taşınmazların bir iktisadi işletme oluşturacak şekilde kiralanması halinde, oluşacak iktisadi işletmenin kurumlar vergisi mükellefleri arasında olması nedeniyle elde edilen kira gelirleri üzerinden vergi kesintisi yapılmayacağı ifade edilmiştir.

Öte yandan, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun Geçici 2. maddesinin birinci fıkrasının (a) bendine göre; 01.01.2008-31.12.2015 tarihleri arasında dernek ve vakıflarca elde edilen kesinti suretiyle vergilendirilmiş mal ve hakların kiralanması dolayısıyla iktisadi işletme oluşmuş sayılmayacaktır. Geçici maddenin geçerlilik süresinde bir değişiklik olmadığı takdirde dernek ve vakıfların gayrimenkul kira gelirlerinin hangi hallerde iktisadi işletme oluşturacağına ilişkin değerlendirmeler önemli bir vergileme konusu olarak ortada durmaktadır. Maddenin geçerli olduğu dönemde ise "kesinti suretiyle vergilendirilmemiş" kira gelirlerinin iktisadi işletme oluşturup oluşturmayacağı sorununun çözümü gerekir. Diğer yandan, halen Türkiye Büyük Millet Meclisi Plan ve Bütçe Komisyonunda görüşülmeyi bekleyen Gelir Vergisi Kanunu Tasarısının<sup>63</sup> 4/ç maddesinde<sup>64</sup> "(Vergi kesintisine tabi tutulan gayrimenkul sermaye iratları, mevduat faizleri, katılım hesapları kâr payları, repo gelirleri ve değer artış kazançları nedeniyle dernek ve vakıflara bağlı iktisadi işletme oluşmaz.)" şeklinde düzenleme yapılması, siyasi iktidarın, iradesini geçici madde hükmünü sürekli hale getirme yönünde kullanma niyetini göstermektedir. Bahse konu niyetin, kanun koyucu tarafından benimsenmesi benimsenmesi halinde, Geçici 2. madde kapsamında yapılacak değerlendirmenin geçici bir döneme ilişkin vergilendirme sorununun belirtilmesinde ibaret olmadığı, gelecek dönemlerin kavranması işlevini yerine getireceği ortaya çıkmaktadır.

<sup>62</sup> Tebliğin 15.3.2.3. Bölümündeki ifade "Kurumlar Vergisi Kanununun 1 inci maddesinde sayılan kurumlar vergisi mükelleflerine (kooperatifler hariç) ait taşınmazların kiralanması karşılığında bunlara yapılan kira ödemelerinden vergi kesintisi yapılmayacaktır. Bu kurumların elde ettikleri kira gelirleri ilgili hesap dönemine ait kurumlar vergisi beyannamesi ile beyan edilecektir.

Dernek veya vakıflara ait taşınmazların bir iktisadi işletme oluşturacak şekilde kiralanması halinde, oluşacak iktisadi işletme kurumlar vergisi mükellefi olduğundan elde edilen kira gelirleri üzerinden vergi kesintisi yapılmayacaktır." şeklindedir.

<sup>63</sup> Türkiye Büyük Millet Meclisi, Erişim: 19 Ekim 2014, <http://www2.tbmm.gov.tr/d24/1/1-0789.pdf>

<sup>64</sup> Madde metni, tasarıda "ç) Dernek veya vakıflara ait iktisadi işletmeler: Dernek veya vakıflara ait veya bağlı olup faaliyetleri devamlı bulunan ve sermaye şirketleri ile kooperatifler dışında kalan ticari, sınai ve zirai işletmeler ile benzer nitelikteki yabancı işletmeler, dernek ve vakıfların iktisadi işletmeleridir. Bu Kanunun uygulanmasında sendikalar dernek; cemaatler ise vakıf sayılır (Vergi kesintisine tabi tutulan gayrimenkul sermaye iratları, mevduat faizleri, katılım hesapları kâr payları, repo gelirleri ve değer artış kazançları nedeniyle dernek ve vakıflara bağlı iktisadi işletme oluşmaz.)" şeklinde düzenlenmiştir.

Dernek ve vakıflar tarafından mesken olarak kiraya verilen gayrimenkuller için vergi tevkifatı yapılamayacağı tabiidir. Bu durumda, elde edilen kira geliri nedeniyle iktisadi işletme oluşup oluşmayacağı önemli hale gelmektedir. Konya Vergi Dairesi Başkanlığı<sup>65</sup> “*derneğe ait iki adet gayrimenkulün mesken olarak kiraya verilmesinden dolayı iktisadi işletme oluşup oluşmayacağına*” ilişkin soruyu, iktisadi işletme oluşumuna ilişkin yapılan düzenlemelere yer verdikten sonra “*derneğinize ait gayrimenkullerin mesken olarak kiraya verilmesi işleminin, iktisadi işletme oluşturacak ticari bir organizasyonu gerektirecek düzeyde ve kapsamda olması durumunda, oluşacak iktisadi işletme kurumlar vergisi mükellefi olacağından*” şeklinde cevaplandırmış ve net bir görüş bildirmemiştir. Danıştay Kararında<sup>66</sup> ise

*Olayda, başarılı fakat maddi imkanlardan yoksun öğrencilere burs vermek amacıyla kurulan davacı vakfın yegane gelirini vakfa bağışlanan 25 adet büro, 4 adet daire, 1 adet mağaza ile 1 adet özel garajdan elde edilen kira gelirleri oluşturmaktadır. Bu durumda, sınai, zirai ve ticari mahiyette herhangi bir faaliyeti bulunmayan davacı vakfın elde ettiği kira gelirlerinin kurumlar vergisine tabi tutulması mümkün olmadığından, aksi yönde verilen mahkeme kararında yasal isabet görülmemiştir.*

şeklinde hüküm verilmiştir. Bir başka Danıştay Kararında<sup>67</sup> ise Danıştay Savcısının;

*Davacı vakfın bağış veya takas yoluyla elde ettiği veya kendi yaptırdığı 200 adet gayrimenkulunun bulunduğu, 135 civarında kiracısının olduğu, bunlar için kira sözleşmelerini yapmak, tahsilatları takip etmek, senetleri düzenlemek ve diğer sorunlarla ilgilenmek üzere personel çalıştırıldığı, kiralama faaliyetinin ciddi bir hacme ve öneme sahip olduğu ve ticari muhasebeyi gerektirdiği, bu faaliyetin devamlılık ve süreklilik arzettiği dosyanın incelenmesinden anlaşılmakta olup, kiraya verilecek yeni binalar inşa etmesi, eskileri yıkararak yenilerin yaptırması bu faaliyetin aynı zamanda kâr amacı taşıdığını da ortaya koymaktadır. Bütün bu tespitler karşısında vakfa ait iktisadi bir işletmenin mevcut olduğu ve gayrimenkullerin devamlı olarak kiraya verilmesinden elde edilen gelirin vergilendirilmesi gerektiği sonuç ve kanaatine varılmaktadır.*

şeklindeki görüşüne rağmen ilk derece mahkemesince aksi yönde verilen Karar onanmıştır. Karar’da, gayrimenkul sayısı gibi kriterlerle ilgilenmeksizin, bir başka ifadeyle faaliyetin ticari hacim ve ehemmiyetinin ticari muhasebeyi gerektirip gerektirmediği, faaliyetin ticari şekil ve mahiyette olup olmadığına ilişkin hususlar gözetilmeden hüküm kurulduğu anlaşılmaktadır.

İncelenen görüşler, vergi tevkifatı yapılmamış kira gelirleri nedeniyle iktisadi işletme oluşup oluşmayacağı sorusuna net cevap vermekten uzaktır. Kurumlar Vergisi Kanununun Geçici 2. maddesinin de tersine okunmayla “*01.01.2008-31.12.2015 tarihleri arasında dernek ve vakıflarca elde edilen kesinti suretiyle vergilendirilmemiş mal ve hakların kiralınması dolayısıyla iktisadi işletme oluşmuş sayılır*” şeklinde yorumlanması da sert bir yaklaşım olarak değerlendirilebilir. Yapılması gereken, dernek ve vakfa ait kiralamanın iktisadi işletme oluşumuna ilişkin bağlılık, devamlılık ve faaliyetin ticari, sınai veya zirai bir mahiyet arz etmesi kriterleri açısından değerlendirilmesidir. Dernek ve vakıflar açısından en güvenli yol ise, vergi idaresinden yazılı görüş istenmesidir. Öte yandan, gayrimenkullerini tevkifat kapsamında kiraya

<sup>65</sup> Konya Vergi Dairesi Başkanlığı, Erişim: 12 Ekim 2014, [http://www.konyavdb.gov.tr/index.php?module=pages&do=page\\_list&action=detail&id=729](http://www.konyavdb.gov.tr/index.php?module=pages&do=page_list&action=detail&id=729)

<sup>66</sup> Danıştay Üçüncü Dairesi, 10 Nisan 1996 tarih ve E. 1995/1324, K. 1996/1300 Sayılı Karar, *Danıştay Dergisi*, 92.

<sup>67</sup> Danıştay Dokuzuncu Dairesi, 14 Nisan 1999 tarih ve E. 1998/4854 E, K. 1999/1481 Sayılı Karar, *Danıştay Dergisi*, 102, s.582.



veren dernek ve vakıfların gelirleri vergilendirilirken, tevkifata tabi olmayan ve aynı zamanda iktisadi işletme oluşturmayan kira geliri elde eden diğer dernek ve vakıfların vergilendirilmemesi sivil toplum kuruluşları arasındaki vergi adaletinin zedelenmesi gibi önemli bir sonuç da doğurmaktadır.

#### 2.2.1.2.1.2. Dernek ve Vakıfların Menkul Sermaye İratları ve İktisadi İşletme Oluşumu

Dernek ve vakıfların nakit varlıklarının bir kısmının, amaçların gerçekleştirebilmesi için ihtiyaç duyduğu gelirleri sağlamak amacıyla menkul kıymet alımına tahsis edilmesi, daha sonra bu menkul kıymetlerin yıl içinde farklı tarihlerde birkaç kez elden çıkarılması veya itfa tarihinde neması ile birlikte tahsil edilmesi durumunda, devamlılık arz eden ticari, sınai ve zirai bir faaliyetten söz edilemeyeceğinden bir iktisadi işletmenin varlığı söz konusu olmayacak ve elde edilen menkul sermaye iradı üzerinden Gelir Vergisi Kanunu'nun Geçici 67. maddesi hükmüne göre tevkifat yolu ile nihai vergileme yapılmış olacaktır. Söz konusu dernek ya da vakfın 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 gelecek ve söz konusu faaliyet dolayısıyla oluşan iktisadi işletme nezdinde kurumlar vergisi mükellefiyeti tesis edilmesi gerekecektir (Gelir İdaresi Başkanlığı [GİB], 2012a,b). Bu durumda elde edilen gelir kurumlar vergisine konu olacak, yapılan kesintinin ise kurumlar vergisinden mahsup imkânı ortaya çıkacaktır. Ancak 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun Geçici 2. maddesi<sup>68</sup> uyarınca 1/1/2008-31/12/2015 tarihleri arasında dernek veya vakıflarca elde edilen Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesinin (5) numaralı bendi ve geçici 67. maddesi kapsamında kesinti suretiyle vergilendirilmiş kazanç ve iratlar dolayısıyla iktisadi işletme oluşmuş sayılmayacaktır. Dolayısıyla, kesinti suretiyle vergilendirilmiş kazanç ve iratlar için iktisadi işletme oluşup oluşmadığına ilişkin değerlendirme yapma gereği, şimdilik, ortaya çıkmamakla birlikte, vergi tevkifatı yapılmamış menkul sermaye iratlarının iktisadi işletme oluşumu boyutuyla değerlendirilmesi sivil toplumun kritik vergilendirme konuları arasındadır. Geçici 67. madde kapsamında “değer artış kazancı” niteliğinde olan gelirler de bulunmakla birlikte, kavramsal sadelik açısından “menkul sermaye iradı” ifadesi madde kapsamındaki bütün gelirleri kapsayacak şekilde kullanılmıştır.

<sup>68</sup> Madde metninin ilgili kısmı “(1) 1/1/2008-31/12/2015 tarihleri arasında;

a) Dernek veya vakıflarca elde edilen Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesinin (5) numaralı bendi ve geçici 67 nci maddesi kapsamında kesinti suretiyle vergilendirilmiş kazanç ve iratlar, ... dolayısıyla iktisadi işletme oluşmuş sayılmaz.” şeklinde düzenlenmiştir.

Günek ve Dursun'a (2012: s. 121) göre, menkul sermaye iradı niteliğinde elde edilen pasif nitelikli gelirler nedeniyle iktisadi işletme oluşmayacağı yönünde bazı görüşler bulunmakla birlikte, söz konusu madde hükmü, kanun koyucunun dernekler ve vakıfların pasif nitelikli gelirleri nedeniyle iktisadi işletme oluşabileceğini kabul ettiği, ancak bu gelirlerden bazılarının belli bir dönem için vergilendirme dışında bıraktığı anlamına gelmektedir. Yapılması gereken ise, gayrimenkul sermaye iratlarında olduğu gibi, dernek ve vakıflar tarafından elde edilen menkul sermaye iratları nedeniyle iktisadi işletme oluşup oluşmadığının bağlılık, devamlılık ve faaliyetin ticari, sınai veya zirai bir mahiyet arz etmesi kriterleri açısından her olayda ayrı ayrı değerlendirilmesidir.

Öte yandan, nakit varlıkları tevkifat kapsamında olan dernek ve vakıfların gelirleri vergilendirilirken, tevkifata tabi olmayan ve aynı zamanda iktisadi işletme oluşturmayan Off-Shore faiz geliri gibi gelir elde edenlerin vergilendirilmemesi sivil toplum kuruluşları arasında vergi adaletin zedelenmesi gibi önemli bir sonuç da doğurabilecektir. Off-Shore veya kıyı bankaları olarak ifade edilen bankalarda açılan hesaplar aracılığıyla elde edilen faiz gelirleri, bahse konu vergi adaletsizliğine yol açan popüler araçlar arasındadır.

Off-Shore bankacılığın mahiyeti, vergilendirme rejiminin alt yapısını kavramak açısından üzerinde durulmasını gerektirir niteliktedir. Danıştay Savcısı tarafından<sup>69</sup>;

*Kıyı bankacılığının ülke dışından sağlanan fonların ülke dışında veya koşullara göre ülke içinde kullanılması, uluslararası devletsiz paraların fon fazlası bulunan merkezlerden fon açığı bulunan merkezlere transfer edilmesi gibi finansal hizmetler yürüten, genellikle serbest bölgelerde kurulan merkezlerde faaliyet gösteren ve ülke içindeki bankacılık sisteminin tabi olduğu yasal düzenlemelerin kapsamı dışında tutularak, getirilen mali ve hukuksal avantajlar sayesinde cazip çalışma koşullarının sağlandığı bankacılık türü*

olarak tanımlanan “kıyı bankacılığı” (Off-Shore Banking), ülke dışında sağlanan fonların yine ülke dışında kullanılmasını amaçlayan ve sektörle ilgili her türlü yasa ve yönetmeliklerin dışında kalan serbest bankacılık olarak da tanımlanabilir (Turan ve Kaya, 2014: s. 42). Off-Shore bankacılığı, serbest bölgelerde faaliyet gösteren ve ulusal bankacılık sisteminin dışında muafiyetler tanınan bir uluslararası bankacılık türü olarak da tanımlamak ve bu tanımdan hareketle Off-Shore bankaların serbest bölgelerde faaliyette bulunma, kuruldukları ülkede geçerli olan para birimi dışındaki bir para birimi ile işlem yapma, kuruldukları ülkede yerleşik olmayan kişi ve kurumlarla işlem yapma, yurtiçi bankaların tabi olduğu sınırlama ve kontrollerin çoğundan muaf tutulma, çok sıkı bir biçimde sır saklama ilkesi uygulanma, mevduat toplama, kredi verme gibi klasik bankacılık hizmetlerini de verme gibi temel özelliklere sahip oldukları söylenebilir. Kıyı bankaları, sahip oldukları, faiz oranlarını serbestçe belirleyebilme, belli bir likidite ve dispoñibilite oranı uygulanmaması, munzam karşılık

<sup>69</sup> Danıştay Onüçüncü Daire, 14.12.2005 tarih ve E. 2005/1658, K.2005/5950 sayılı Karar, Erişim: 10 Kasım 2104, <http://www.istanbulbarosu.org.tr/yayinlar/BaroDergileri/ibd/20061/ibd200614dk.pdf>

yatırılmaması, yurt içi bankaların tabi olduğu kambiyo sınırlamalarına tabi tutulmaması ve vergi kolaylıkları nedeniyle açılan mevduat hesaplarına yüksek faiz getirisi sağlamak ve dolayısıyla tasarruf sahipleri bu hesaplara yüksek ilgi göstermektedirler (Çeker, 2004: s. 2). Dernek ve vakıfların da nakit varlıklarını yurtdışında kurulu veya Off-Shore bankacılık yapan bankalarda değerlendirmeleri stopaj yükümlülüğünden kaçınma imkânı nedeniyle önemli bir vergi avantajı sağlamaktadır. Bu nedenle dernek ve vakıfların topladığı nakit değerleri ya da kredi sağlanması gibi yollarla faiz geliri elde etme amaçlı edindiği nakitleri söz konusu kapsamda değerlendirmesi şeklinde bir yaklaşımın ağırlık kazanması beklenebilir. Bir başka ifadeyle, faiz geliri elde etme amacıyla olan dernek ve vakıflar yurtiçinde kurulu bankalardan vergi cenneti tabir edilen ülkelerde değerlendirmek, yani arbitraj yoluyla vergilendirilmemiş faiz geliri elde etmek amacıyla banka kredisi kullanabilmektedirler (Günek ve Dursun, 2012: s. 121). Ancak bu noktada dernek ve vakıflar açısından kritik bir unsurun değerlendirmesi gereği ortaya çıkmaktadır. Bu unsur, Off-Shore bankacılığında elde edilen ve vergilendirilmeyen faiz gelirleri nedeniyle dernek ve vakıflara ait iktisadi işletme oluşup oluşmayacağıdır.

Off-Shore bankalarında açılan hesaplardan elde edilen faiz gelirlerinin vergilendirilmesinin değerlendirilebilmesi için önce yurt dışından elde edilen faiz gelirlerinin vergilendirilme rejimi ele alınmalıdır. Türkiye’de yerleşik tam mükellef gerçek kişiler tarafından elde edilen mevduat faizleri Gelir Vergisi Kanununun 75/7. maddesi<sup>70</sup> uyarınca vergilendirilecek gelir unsurlarından menkul sermaye iradı kapsamındadır. Söz konusu maddenin 3. fıkrası uyarınca, sermaye sahibinin ticari faaliyet kapsamında elde ettiği faiz gelirleri için ticari kazanç kapsamında vergileme yapılması gerekirken, kurumlar için kurum kazancı kapsamında vergileme yapılması söz konusudur. Yurtdışında kurulu bankalardan ve Off-Shore hesaplardan elde edilen faiz gelirlerinin Türkiye’de stopaja tabi olmamasının gerçek kişiler açısından sonucu Kanun’un 86/d maddesi<sup>71</sup> uyarınca, bir takvim yılı içinde elde edilen ve tevkifata ve istisna uygulamasına konu olmayan menkul ve gayrimenkul sermaye iratları toplamının (285 Seri No’lu Gelir Vergisi Genel Tebliği ile 2014 yılı için 1.400 TL’yi) aşan kısmının beyan edilmesidir. Tüzel kişilik olan dernek ve vakıflar içinse iktisadi işletme boyutuyla değerlendirme yapılması gerekir.

1 sıra numaralı Kurumlar Vergisi Genel Tebliği’nde konuya ilişkin kriterleri belirlemeye yardımcı olacak açıklamalara yer verilmiştir. Tebliğe göre, bir derneğin nakit varlıklarının bir

<sup>70</sup> Madde hükmü “(4761 sayılı Kanunun 1 inci maddesiyle değişen bent Yürürlük; 01.07.2002)Mevduat faizleri (Bankalara, bankerlere, tasarruf sandıklarına, tevdiat kabul eden diğer müesseselere yatırılan vadeli, vadesiz paralara ödenen faizler, bunlar dışında kalan kişi ve kuruluşlardan devamlı olarak para toplama işi ile uğraşanların her ne şekil ve ad altında olursa olsun toplanan paralara sağladıkları gelirler ve menfaatler ile bankalar ve 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanununa göre kurulan aracı kurumlar arasındaki borsa para piyasasında değerlendirilen paralara ödenen faizler de mevduat faizi sayılır.) şeklinde düzenlenmiştir.

<sup>71</sup> Madde hükmü “Bir takvim yılı içinde elde edilen ve toplamı 600 milyon lirayı (285 Seri No’lu Gelir Vergisi Genel Tebliği ile 2014 yılı için 1.400 TL.) aşmayan, tevkifata ve istisna uygulamasına konu olmayan menkul ve gayrimenkul sermaye iratları” şeklinde düzenlenmiştir.

kısımının, derneğin amaçlarını gerçekleştirebilmek için ihtiyaç duyduğu gelirleri sağlamak amacıyla menkul kıymet alımına tahsis edilmesi, daha sonra bu menkul kıymetlerin yıl içinde farklı tarihlerde birkaç kez elden çıkarılması veya itfa tarihinde neması ile birlikte tahsil edilmesi durumunda, devamlılık arz eden ticari, sınai ve zirai bir faaliyetten söz edilemeyeceğinden derneğe bağlı bir iktisadi işletmenin varlığı söz konusu olmayacaktır. Ancak, söz konusu derneğin, üyelerinden aidat veya bağış adı altında topladığı ve/veya üyelerin değerlendirilmek üzere verdikleri paralarla müstakil bir eleman istihdamını gerektirecek boyutta menkul kıymet alım-satım faaliyetinde bulunması ve münhasıran bu faaliyet için eleman istihdam edilmesi ticari organizasyonun oluştuğu anlamına gelecektir.

Tebliğ metni menkul kıymet alım satımını düzenlemekle birlikte belirlenen kriterlerin faiz gelirleri açısından da yol gösterici olacağı anlaşılmaktadır. Dernek veya vakfın elde edeceği Off-Shore veya yurtdışı faiz gelirin arızı olarak bir defaya mahsus olması veya yılda birkaç kez elde edilmesi durumunda devamlılık unsuru taşımayacağından iktisadi işletmenin oluşmayacağı düşünülebilir. Ancak, dernek ve vakıflarca yüksek tutarlı olması beklenen ve Türkiye’de vergilendirilmemiş bu kazançların yurtdışında elde edilebilmesi veya Off-Shore hesaplarında değerlendirilerek tekrar dernek veya vakfa dönebilmesi için dernek ve vakıfların banka işlemlerini gerçekleştirmek amacıyla konuya münhasır çalışan istihdamı sağlamaları kuvvetli bir olasılıktır ve bu durum iktisadi işletmenin ticari organizasyon şartının gerçekleştiği anlamına gelecektir. Öte yandan, söz konusu faaliyetler sonucunda elde edilen faiz gelirlerinin Türkiye’de tevkifat yoluyla vergilendirilmeyecek olmasının yarattığı avantaj, dernek ve vakıfları, nakit varlıklarını sürekli olarak yurtdışında değerlendirmeye yönelttiği taktirde, bir başka ifadeyle nakit varlıkların yılda bir kaç kez veya yılda bir kez müteakip yıllarda yurt dışında değerlendirilmesi halinde ticari kazancın “devamlılık” unsuru ortaya çıkacaktır. Bu nedenle, dernekler ve vakıflar tarafından yurtdışında kurulu bankalardan veya Off-Shore hesaplardan elde edilen ve Türkiye’de tevkif suretiyle vergilendirilmemiş faiz gelirleri nedeniyle devamlılık arz eden ve kazanç elde etmek amacıyla bir ticari organizasyon olan iktisadi işletme oluşacağı açıktır (Günek ve Dursun, 2012: s. 121). Dernek ve vakıflar tarafından yurt dışından elde edilen faiz gelirleri nedeniyle iktisadi işletme oluşmayacağı yönünde yapılacak bir değerlendirme, kaynaklarını Türkiye ekonomisine katkı sağlayacak şekilde Türkiye’de yerleşik bankalarda değerlendiren ve dolayısıyla elde ettikleri faiz gelirleri vergilendirilen sivil toplum kuruluşlarına karşı ortaya çıkan vergi adaletsizliğinin ödüllendirilmesi sonucunu doğuracaktır.

#### 2.2.1.2.2. Dernek ve Vakıfların Pasif Nitelikli Gelirlerinin İktisadi İşletme Oluşumuna Etkisinin Değerlendirilmesi

Dernek ve vakıfların kurumlar vergisi kapsamına mükellef sıfatı ile dâhil oluşu iktisadi işletme oluşumu ile mümkün olmaktadır. İktisadi işletme oluşumuna ilişkin belirlenen kriterlerdeki muğlâklık önemli bir vergileme sorunu olarak, özellikle gayrimenkul ve nakit gibi özü itibariyle pasif kaynaklar yönünden sivil toplumun yıllık beyana tabi vergileme ile karşılaşması riskini artırmaktadır.

Gayrimenkullerin kiraya verilmesi, elden çıkarılması ya da vakıf ve dernekler bünyesinde oluşan nakit varlığın yatırım alanlarında değerlendirilmesi sonucu elde edilen gelirler, aktif bir ticari, sınai ve zirai faaliyet gerektirmemesi nedeniyle pasif nitelikte gelir olarak ifade edilebilir. Hazine Bonosu ya da Devlet Tahvili gibi menkul kıymetlerin alım satım kazancı ve repo kazançları da pasif nitelikli gelirler kapsamında değerlendirilebilir.

Türkiye’de kira gelirleri ve faiz gelirleri gibi dernek ve vakfa ait aktifin değerlendirilmesinden elde edilen gelirlerin vergilendirilmesi konusunda, yerleşmiş bir strateji uygulandığı söylenemez. Zorlu bir kazanılma süreci olan ve az sayıdaki dernek ve vakfın sahip olduğu kamu yararına çalışma ve Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınma statülerine sahip olmak dahi, mevcut durumda tevkifat suretiyle vergilenmeye mani olmamaktadır. Çünkü, Gelir Vergisi Kanunu’nun 94. maddesinin 7, 8, 9 ve 14 numaralı bentlerinde “*Kanunla kurulan dernek ve vakıflar, Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflar, kamu menfaatine yararlı dernekler ile dernek ve vakıf olmamakla birlikte; odalar, borsalar, meslek örgütleri ve bunların üst kuruluşları, siyasi partiler, emekli ve yardım sandıkları gibi vergi uygulamalarında dernek ve vakıf olarak kabul edilenler hariç*” hükmü gereği sivil toplum kuruluşlarının maddede belirlenen mevduat faizi ve benzeri nitelikteki menkul sermaye iratları üzerinden vergi tevkifatı yapılmamasına, yani vergileme dışı tutulmasına ilişkin düzenlemeler mevcut iken, geçici adı altında düzenlenen ancak uzun bir uygulama dönemini kapsayan Geçici 67. madde kapsamında vergileme yapılması gibi bir uygulama halen yürürlüktedir.

Dernek ve vakıfların tevkif suretiyle vergilenmesinde yaşanan sorunlar sadece maddeler arasındaki zıtlıklarla da sınırlı değildir. Sahip olduğu gayrimenkulü işyeri olarak GVK 94. maddenin ilk fıkrasında sayılan vergi sorumlularına kiraya veren dernek veya vakıf tevkif suretiyle vergilenirken, maddede vergi sorumlusu olarak tayin edilmedikleri için basit usule tabi olan ya da esnaf muafılığından faydalanan mükelleflere kiraya verilen işyerlerinden veya mesken olarak kiraya verilen gayrimenkullerden elde edilecek gelir tevkifata konu olmayacaktır. Dolayısıyla, dernek ve vakıfların, gayrimenkullerini kiraya vermeleri nedeniyle

elde ettikleri gelir nedeniyle vergi yüküne katlanıp katlanmayacaklarının kiracılarının statüsüne bağlı olması gibi ilginç bir vergileme sorunu ortaya çıkmaktadır. Bu durumda, elde edilen ancak tevkif suretiyle vergilenemeyen kira geliri vergi dışı bir gelir unsuru olarak mı kalacak, yoksa dernekler gelir vergisi beyannamesi veremeyeceğine göre iktisadi işletme oluşmuş sayılarak mı vergi tarhiyatı yapılacaktır. Sorunun, mükellefler arasındaki vergi adaletini sağlamak yanında, vergi idaresi ile sivil toplum kuruluşları arasında ihtilaf yaratmayacak şekilde çözülmesi ihtiyacı olduğu anlaşılmaktadır.

Öte yandan, Kurumlar Vergisi Kanunu'nun Geçici 2. maddesi<sup>72</sup> uyarınca, dernek veya vakıflar ile vergi uygulamalarında dernek veya vakıf olarak değerlendirilen kurum ve kuruluşların elde ettikleri gelirlerin münhasıran Gelir Vergisi Kanununun 94. maddesinin (5) numaralı bendi ve Geçici 67. maddesi kapsamında kesinti suretiyle vergilendirilmiş taşınmaz kira gelirlerinden, menkul kıymet alım satım gelirlerinden, menkul kıymetlerin elde tutulması ile iftasından elde edilen gelirlerden ibaret olması halinde, elde edilen bu gelirler dolayısıyla, 01/01/2008-31/12/2015 tarihleri arasında dernek veya vakfa bağlı iktisadi işletme oluşmayacağından, bu süre zarfında anılan gelirler nedeniyle kurumlar vergisi mükellefiyeti tesis edilmeyecektir. Söz konusu vergi kesintileri, dernek veya vakıflar açısından nihai vergileme niteliğinde olacaktır. 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 iftasından elde edilen gelirlerin, kesinti suretiyle vergilenmiş olup olmadığına bakılmaksızın, bahse konu iktisadi işletmeye ait kazanç dâhil edilerek kurumlar vergisine tabi tutulacağı tabiidir. Bununla birlikte, Geçici 2. maddeyi, *“dernek veya vakıflarca elde edilen ve Gelir Vergisi Kanununun 94. maddesinin (5) numaralı bendi ve geçici 67. maddesi kapsamında kesinti suretiyle vergilendirilmemiş kazanç ve iratlar dolayısıyla iktisadi işletme oluşmuş sayılacağı”* şeklinde yorumlamanın mümkün olup olmadığı da vergileme açısından önemlidir. Bu durumda, vergi sorumlusu olarak tayin edilmeyenlere kiralanmış işyerlerinden ya da meskenlerden elde edilen kira gelirleri ile Off-Shore bankacılığında elde edilen faiz gelirleri nedeniyle dernek ve vakıflara ait iktisadi işletme otomatik olarak oluşacaktır. Bu yaklaşımın ortaya çıkaracağı zaafiyet ise, bazı dernek ve vakıfların, Geçici 2. madde kapsamına girememeleri nedeniyle kurumlar vergisi mükelleflerinin

<sup>72</sup> Madde metni *“(1) 1/1/2008-31/12/2015 tarihleri arasında;*

*a) Dernek veya vakıflarca elde edilen Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesinin (5) numaralı bendi ve geçici 67 nci maddesi kapsamında kesinti suretiyle vergilendirilmiş kazanç ve iratlar,*

*...  
dolayısıyla iktisadi işletme oluşmuş sayılmaz.”* şeklinde düzenlenmiştir.

karşı karşıya olduğu tüm ödevleri yerine getirmek ve yine kurumlar vergisi mükelleflerinin üzerinde vergi yükü oluşturan düzenlemelere maruz kalmaları nedeniyle ortaya çıkacak vergi adaleti sorunu olacaktır. Aynı hususa ilişkin, “*iktisadi işletme oluşmadığı*” yönünde yapılacak değerlendirme ise, yine sivil toplum kuruluşları arasında olması gereken yatay eşitliğe aykırı bir durum yaratarak yine vergi adaleti sorunu yaratması yanında, elde edilecek vergi avantajlarının dernek ve vakıfların kiracı seçimini etkilemesi, nakit varlıkların Off-Shore bankacılığa, bütün riskler alınarak yönlendirilmesi gibi sonuçlar da ortaya çıkarabilecektir. Türkiye ekonomisinin lehine olmadığı açık olan bu yönelimin önüne geçme gereği, beraberinde, sivil toplumun nev’i şahsına münhasır unsurları dikkate alınarak vergi politikası üretilmesi gereğini ortaya çıkarmaktadır.

Dikkat çekici bir Danıştay Kararında<sup>73</sup>

*3239 sayılı kanun değişikliği tasarısı ile Kurumlar Vergisi Kanununun 5. maddesine, dernek ve vakıfların mal ve haklarını kiraya verme faaliyetlerinin de iktisadi işletme sayılarak kurumlar vergisi kapsamına alınmasını amaçlayan bir fıkra eklenmesinin öngörüldüğü, ancak söz konusu değişiklik tasarısının Bütçe Plan Komisyonunda kabul edilmiş olmasına karşın, Meclis Genel Kurulunda yapılan görüşmeler sonucunda kanun maddesi haline gelmediği anlaşılmış bulunmaktadır.*

şeklindeki açıklama ile bir vakfın iktisadi işletmesinin olmaması durumunda, münhasıran vakfa ait gayrimenkullerin kiraya verilmesi sonucu elde edilen kazancın, gayrimenkul sermaye iradı olarak nitelendirilerek kurumlar vergisine tabi tutulmaması gerektiği hükmüne varılmıştır. 3239 sayılı Dernek ve vakıfların mal ve haklarını kiraya verme faaliyetlerinin de iktisadi işletme sayılarak kurumlar vergisi kapsamına alınmasını amaçlayan kanun tasarısının Meclis Genel Kurulunda yapılan görüşmeler sonucunda kanun maddesi haline gelmemesinin “*kanun koyucunun amacının da bu yönde olduğunu göstermektedir*” şeklinde yorumlanarak yargı kararına gerekçe yapılması kararı dikkat çekici bir hale getirmektedir. Kanun koyucunun amacının yasalaşmayan metinler üzerinden yorumlanarak vergi hukukuna ilişkin değerlendirilme yapılması, kanun tasarılarında yer alan düzenlemelerin yorum kaynağı olarak dikkate alınabileceğine işaret etmesi açısından önemlidir.

Danıştayın, pasif nitelikli gelirler nedeniyle iktisadi işletme oluşup oluşmayacağına ilişkin incelenen, yeni ve yol gösterici bir diğer Kararında<sup>74</sup> özetle;

*Vakıf yasal defterlerine göre çıkarılmış olan ve Vakıf yetkililerince onaylanmış gelir ve gider tablolarına göre, vakfın gelirlerinin, faiz gelirleri (devlet tahvili ve hazine bonosu, Türk Parası ve yabancı para mevduat faizleri, eurobond) hisse senedi gelirleri (TCMB hisseleri, Akbank) iştirak gelirleri, menkul kıymet alım karı, döviz değer artışı, eurobond değer artışı, dövize endeksli tahvil değer artışı, hisse senedi değer artışı ve temettü, Vakfa ait gayrimenkullerden elde edilen kira gelirleri ve diğer gelirlerden oluştuğu, ...Türk Ticaret Kanunu'na göre ticari işletmeye bağlı olarak ticari sayılan faaliyetler, Gelir Vergisi Kanunu yönünden de kural olarak ticari ve sınıai faaliyet*

<sup>73</sup> Danıştay Üçüncü Dairesi, 10 Nisan 1996 tarih ve E. 1995/1324, K. 1996/1300 Sayılı Karar, Danıştay Dergisi, 92.

<sup>74</sup> Danıştay Üçüncü Dairesi, 29 Aralık 2010 tarih ve E. 2010/8349, K. 2010/6626 Sayılı Karar, Danıştay Dergisi, 126, s. 179.

olarak kabul edilmektedir. Gelir Vergisi Kanunu'nun 37 nci maddesinde her türlü ticari ve sınai faaliyetlerden doğan kazancın ticari kazanç olduğu belirtildikten sonra, bu kanunun uygulanmasında hangi kazançların ticari kazanç sayılacağı maddenin devamında sayılmıştır. Maddede menkul kıymet alım-satımı ile devamlı uğraşmak ticari faaliyet olarak nitelendirilmiştir. Gelir Vergisi Kanunu ile Türk Ticaret Kanununun yukarıda belirtilen hükümlerine göre ticari ve sınai faaliyetin sermaye emek karışımı bir kaynağa dayandığı anlaşılmaktadır. Ticari faaliyetin en önemli özelliği gelir sağlama amacına yönelik faaliyetin olması faaliyetin ticari bir organizasyona dayalı bulunması ve faaliyetin devamlılık arz etmesidir. Gelir elde etmek ve devamlılık unsurları iktisadi işletmenin de en önemli özelliğidir. İktisadi işletmeyi ticari işletmeden ayıran en önemli nitelik işletmenin ticari muhasebeyi gerektirecek genişlikte olmasıdır. Bu şart yoksa ticari işletme de meydana gelmemektedir. Kurumlar Vergisi Kanunu'nda düzenlenmiş bulunan iktisadi işletme kavramının kastaslarının ise Türk Ticaret Kanunu'nda düzenlenmiş bulunan ticari işletmenin kapsadığı alandan daha geniş bir alanı iktisadi işletme kapsamına aldığı anlaşılmaktadır. ...Davacı Vakfın Vakıf Senedi incelendiğinde; ... vakfın sosyal güvenlik, yardımlaşma ve dayanışmayı gerçekleştirmek amacıyla kurulduğu, gayelerinin; üyelerinden emekli olacıklara, erken yaşlananlara, görev kazasına veya meslek hastalığına uğrayanlara, malul olanlara, ölenlerin hak sahiplerine, bu Vakıf Senedi'nde ve ilgili yönetmeliklerde yazılı hükümler gereğince yardımlarda bulunmak, Vakfın imkanları ölçüsünde üyelerine her türlü sağlık hizmetleri sunmak, bu amaçla gerekli tesisleri kurmak için gayrimenkuller satın almak, satmak, inşaat yapmak, yaptırmak, kiralamak ve mevcutlardan istifade sağlamak, üyelerin zaruri ihtiyaçlarının ucuz temini, evlenme, doğum, çocuklarının öğrenim gibi giderlerini karşılamak amacıyla uygun faizle ödünç vermek veya gerekli diğer girişimlerde bulunmak, üyelerine ödünç para vermek, Banka veya mensupları tarafından kurulmuş veya kurulacak sosyal yardım ve güvenlik kuruluşları dahil her türlü kuruluşla sözleşmeler yaparak, bunların yükümlülüklerinin bir kısmını veya tamamını ivaz karşılığı devralıp yerine getirmek, gerektiğinde bu kuruluşlara üye olmak, tabii afetlerde zarar gören üyelerine yardımda bulunmak ve gerektiğinde düşük faizli kredi vermek, Vakfın mali olanakları oranında, üyelerin ve ailelerinin istirahatlarını temin etmek için uygun yerlerde dinlenme tesisleri, huzur evleri kurmak için gayrimenkul satın almak, satmak, inşaat yapmak, yaptırmak, kiralamak ve mevcutlardan istifade sağlamak, kreş veya gündüz bakımevi açmak, öğrenci yurtları kurmak, öğrenciler için çeşitli burslar temin etmek ve öğrenimleri için gerekli diğer sosyal yardımları sağlamak, Vakfın diğer imkanları ölçüsünde üyelerine diğer eğitsel, sosyal ve kültürel yardımları yapmak, Vakfa maddi bakımdan destek olmak için döner sermayeli işletmeler açmak, Vakfa gelir temin edilmesi ve Vakfın amaçlarının gerçekleştirilmesi maksadıyla, diğer faaliyetlerde bulunmak olduğu belirtilmiştir. ...re'sen tarhiyata dayanak gösterilen işlemlerin vakıf senedinde belirlenen sosyal amaçlar doğrultusunda ve vakıf varlığının erimesinin engellenmesi amacına yönelik olduğu anlaşılmış olup, iktisadi işletme sayılabilecek nitelikte ticari şekilde kazanç elde etmek gayesiyle hareket edildiği kabul edilemeyeceğinden, iktisadi işletme oluştuğundan söz edilerek yapılan tarhiyatta hukuka uyarlık bulunmamaktadır.

hususları ifade edilmiştir. Kararda; vakfın faiz gelirleri (devlet tahvili ve hazine bonusu, Türk parası ve yabancı para mevduat faizleri, eurobond), hisse senedi gelirleri (TCMB hisseleri, Akbank), iştirak gelirleri, menkul kıymet alım kârı, döviz değer artışı, eurobond değer artışı, dövize endeksli tahvil değer artışı, hisse senedi değer artışı ve temettü, vakfa ait gayrimenkullerden elde edilen kira gelirlerinin vakıf senedinde belirlenen sosyal amaçlar doğrultusunda ve vakıf varlığının erimesinin engellenmesi amacına yönelik, başka bir ifadeyle “pasif” nitelikli gelir kabul edilerek, iktisadi işletme sayılabilecek nitelikte ticari şekilde kazanç elde etmek gayesiyle hareket edilmediği sonucuna varılması, içtihat birliği sağlandığı takdirde, pasif nitelikli gelirler nedeniyle ortaya çıkan iktisadi işletme oluşup oluşmadığına ilişkin kritik bir vergileme sorununun çözülmesi sonucunu doğuracaktır.

Bununla birlikte, dernek ve vakıfların faaliyetleri ile ait veya bağlı iktisadi işletmelerinin faaliyetlerinin geçişkenliği nedeniyle, iktisadi işletme oluşumu konusunda kesin sınırlar çizilebilir her şeye rağmen güçtür ve üzerinde çok tartışılan ve halen pek çok boşluğu ve çelişkiyi barındıran bir alandır. Dernek ve vakıfların ve bunların iktisadi işletmelerinin faaliyet



alanlarının çok geniş ve yaygın olması, sorunu, Türk Vergi Sistemi açısından önemli hale getirmektedir (İnceöz, 2010). Sorunun çözümü, dernek ve vakıflara ilişkin ayrı bir vergisel düzenleme yapılmasında aranabilir. Pasif nitelikteki gelirlerin, iktisadi işletmelerin vergilendirilme gerekçelerinden olan rekabet boyutuyla da önemli sakıncalar doğurmayacağı hesaba katıldığında herhangi bir kriter dikkate alınmadan kapsam dışı bırakılması dernek ve vakıflara iktisadi işletme oluşmasına ilişkin kuruluş, örgütlenme ve yönetilme maliyetleri yönüyle önemli bir vergi avantajı sağlayacağı açıktır.

### 2.2.2. Dernek ve Vakfın İktisadi İşletmesinden Kâr Payı Alması: Vergi Tevkifatı Sorunu

Türk Vergi Sistemi'nde dernek ve vakıfların vergilendirilmesinde bunlara ait veya bağlı iktisadi işletmeler kurumlar vergisi mükellefi olmakta, dernek veya vakfa vergi muafiyeti tanınmasının ise vergilemeye bir etkisi olmamaktadır. Bu durumda, en azından teorik düzeyde gelir vergisi ve kurumlar vergisi mükellefi olmayan dernek ve vakıflar ile bunlara ait veya tabi kurumlar vergisi mükellefi iktisadi işletmeler arasındaki kâr dağıtım ilişkisinin vergi hukuku yönüyle incelenmesi gerekir. Bahse konu ilişkide, dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmelerin vergi sonrası kazancını vakıflara aktarmasının vergi tevkifatına tabi olup olmadığı farklı görüşlerin ileri sürüldüğü bir vergileme sorunudur. İleri sürülen farklı görüşlerin kaynağı, GVK'nin 94/6/b-i maddesinde tam mükellef kurumlar tarafından; tam mükellef gerçek kişilere, gelir ve kurumlar vergisi mükellefi olmayanlara ve gelir vergisinden muaf olanlara dağıtılan, 75. maddenin ikinci fıkrasının (1), (2) ve (3) numaralı bentlerinde yazılı kâr paylarından gelir vergisi tevkifatı yapılacağı ve 75. maddenin birinci fıkrasının (2) numaralı bendinde iştirak hisselerinden doğan kazançların menkul sermaye iradı olduğuna ilişkin hükümlerdir.

Vergi idaresi, tam mükellef kurumlar tarafından gelir ve kurumlar vergisi mükellefi olmayanlara dağıtılan kâr payları üzerinden Gelir Vergisi Kanunu'nun 94/6-b-i maddesi uyarınca tevkifat yapılması görüşündedir. Gelir İdaresi Başkanlığı (2012a, 2012b) yayımlanan dernek ve vakıfların vergilendirilmesine ilişkin Rehberlerde<sup>75</sup>

*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 vakfa ait iktisadi işletmenin bağlı bulunduğu vakfa bağış adı altında da olsa aktardığı tutarlar kar payı niteliğinde olacak 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.*

şeklinde gerekçelendirilmiştir. Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen Özelgede de<sup>75</sup> aynı yönde görüş verilmiştir.

<sup>75</sup> Erişim: 22 Ekim 2014, <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1079&uid=w5DAb36XX2sbMlx1&type=ozelge>

Şeker (2000), kanun koyucunun kurum bünyesi dışına çıkan kârın vergi tevkifatına tabi tutarak harcamaya dönüşmesini bir anlamda önlemek istediğini, dağıtılmayan kârların stopaja tabi tutulmamasının nedeninin kurumların mali yapılarının güçlendirilmesi olduğunu ifade ederek diğer kurumlar vergisi mükelleflerinde kurum dışına çıkan kâr üzerinden vergi alınırken iktisadi işletmelerden alınmamasının yarattığı farklılığın vergi teşviki olarak değerlendirilmesinin de mümkün olmadığı görüşünü ileri sürmüştür.

Vergi idaresinin, iktisadi işletmeler tarafından elde edilen kâr paylarının dernek ya da vakfa aktarılmasında aktarılan tutar üzerinden vergi tevkifatı yapılması gerektiği görüşüne aynı gerekçelerle Danıştay tarafından da onay verilen Karar<sup>76</sup> olmakla birlikte zıt yönde verilen Karara da rastlanmıştır. Danıştay, Kararında<sup>77</sup>;

*Davacı kurumun 2000 yılında elde ettiği net kazancını vakıf hesabına aktarması nedeniyle yaptığı tevkifata ilişkin ihtirazi kayıtla verdiği Nisan 2001 dönemi muhtasar beyannamesi üzerinden tahakkuk eden gelir (stopaj) vergisi, fon payını; ... Vakfına ait bir iktisadi işletme olduğu taraflarca çekişmesiz olan davacının 2000 yılında elde ettiği net karını vakıf hesabına aktardığı, vakfın kurumlar vergisi mükellefi olmamakla birlikte davacı kurumdaki farklı olarak defter tasdik ettirilip kullandığı, aynı vergi numarasında kayıtlı olması dolayısıyla yapılan ödemenin gelir (stopaj) vergisine tabi olduğu ileri sürülmekte ise de, işletmenin elde ettiği net karı hukuken bağlı ve ait olduğu bizatihi kendi vakıf hesabına aktarmış olması nedeniyle olayda 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 75 inci maddesi anlamında kâr dağıtımı olmadığından anılan Kanunun 94 üncü maddesinin 6 ncı bendinin b-i alt bendi hükmünün uygulanamayacağı gerekçesiyle kaldıran ... Vergi Mahkemesinin ... gün ve ... sayılı kararının; vakfa bağlı iktisadi işletme olan davacı kurumun bilançosunda kalmayan karın, kurumlar vergisi mükellefi olmayan vakıf hesaplarına aktarılmasının kar dağıtımı sayıldığı ileri sürülerek bozulması*

isteminin reddine ve kararın onanmasına oyçokluğuyla karar vermiştir. Karşı oy ise;

*Vakıflar, kurumlar vergisinden muaf olsalar da iktisadi işletme oluşturdukları takdirde, rekabet eşitliği gereği iktisadi işletmelerinin kazancı vergiye tabidir. Bir vakfın, sermayesinin tamamının ya da bir kısmının kendisi tarafından sağlanarak iktisadi işletme oluşturması arasında fark bulunmamaktadır. İktisadi işletmenin kurumlar vergisi öndikten sonra kalan karının işletme bünyesinde ve işletmenin faaliyetlerine özgü bırakılmayıp da kendisini kuranlara veya oluşturan vakfa aktarılması halinde iktisadi işletme tarafından vakfa yapılan aktarım iştiraktan doğan kazançtır. ... Vakfın kurulduğu veya oluşumuna katıldığı iktisadi işletmenin kurumlar vergisi düşüldükten sonra vakfa aktardığı tutar vakıf yönünden sermayesini sağlayan kuruma sağlanan iştirak kazancıdır. İşletme kendi kazancının vergisini, vakıf ise işletmenin kendisine sağladığı kazancın vergisini kaynağında tevkif yoluyla ödemek durumunda olduğunda mükerrer vergilendirme söz konusu değildir. Kaldı ki bu aktarım vakıf bünyesinde vakıf vergiye tabi olsa da kurumlar vergisinden müstesnadır.”*

şeklinde gerekçelendirilmiştir. Bir başka Kararda<sup>78</sup> ise, Azlık Oyu’nda;

*... Gelir Vergisi Kanunu'nun 75 inci maddesindeki irat sözcüğü gerçek kişilerin, tüzel kişilerden elde edecekleri iratları ifade etmektedir. Vakıfta, vakıf üyelerinin vakıftan menkul sermaye iradı elde etmesi söz konusu olamaz. Gelir Vergisi Kanunu'nun 75/4 üncü maddesi ancak gerçek kişi ortağı bulunan kurumlar için söz konusudur. Vakıfların, bu hüküm uyarınca gelir (stopaj) vergisine tabi olmaması gerekir.*

<sup>76</sup> Danıştay Dördüncü Dairesi, 09 Mart 2004 tarih ve E. 2003/948, K. 2004/432 Sayılı Karar, *Danıştay Dergisi*, 5, s. 132.

<sup>77</sup> Danıştay Üçüncü Dairesi, 22 Haziran 2004 tarih ve E. 2002/1570, K. 2004/1804 Sayılı Kararı, *Danıştay Dergisi*, 6, s. 94.

<sup>78</sup> Danıştay Dördüncü Dairesi, 17 Şubat 1998 tarih ve E. 1997/1446, K. 1998/560 Sayılı Karar, UYAP Mevzuat 2013.

şeklinde, iktisadi işletmelerce dernek ve vakıflara dağıtılan kâr paylarından tevkifat yapılmaması gereği dile getirilmiştir.

Sivil toplum kuruluşlarına dağıtılan kâr paylarının vergilendirilmesine ilişkin Avrupa Birliği üyesi ülkelerin uygulamalarında da farklı düzenlemelerle karşılaşılmaktadır. Çek Cumhuriyeti, Macaristan ve Slovenya’da sivil toplum kuruluşlarına şirketlerin çoğunluk hissesine sahip olma hakkı verilmemektedir. Çoğu ülke yasaları ise, çoğunluk hissesi sahibi olmaya izin vermekte ancak aktif şekilde yönetimde bulunma, oy hakkına sahip olma gibi kriterler vergilemeye neden olmaktadır. Avusturya, Güney Kıbrıs Rum Yönetimi (Kaynakta: Cyprus), Danimarka (hisse oranı en az %10 ise vergiden istisna), Estonya, Finlandiya, Fransa (yönetime aktif şekilde karışmamak şartıyla), Almanya (oy hakkı olmaması şartıyla), Yunanistan, Letonya, Litvanya (vakfın yıllık geliri yaklaşık €300,000’yu aşmamak şartıyla), Hollanda (yönetime aktif şekilde karışmamaları şartıyla), Polonya, Portekiz, İspanya, İsveç (bağlı şirket olması koşuluyla) ve Birleşik Krallık da vakıfların ortak oldukları şirketlerden elde ettikleri kâr payı vergiye tabi tutulmamaktadır. Vakıflar tarafından elde edilen kâr payları Belçika, Bulgaristan, İtalya, Lüksemburg, Malta, Romanya, Slovakya’da değişik kriterlere bağlı olarak %5-30 arasında değişen oranlarda vergiye tabi tutulmaktadır (EFC, 2011: s. 50). Avrupa Birliği üyesi ülkelerdeki uygulama farklılıklarının giderilme ihtiyacı olduğu anlaşılmaktadır.

Türk Vergi Sistemi’nde, iktisadi işletmelerce dernek ve vakıflara dağıtılan kar payının tevkif suretiyle vergilenmesine ilişkin vergi idaresi görüşünün “rehber” düzeyinde ifade edilmesi, rehberlerin pozitif hukuk kaynakları arasında sayılmayışının yanında, maddeye ilişkin esasları düzenleme konusunda idareye bir yetki verilmediği de dikkate alındığında hukuki dayanak eksikliği ortaya çıkmaktadır. Yargı kararlarında da zıt yönlü görüşler ortaya çıkması, mükelleflere, ihtirazi kayıtla vergi tevkifatını beyan edip ardından yargı yoluna başvurmaları dışında bir seçenek bırakmamaktadır.

### **2.3. DERNEK VE VAKIFLARIN EKONOMİK FAALİYETLERİNİN VERGİLENDİRİLMESİNDE TEMEL GEREKÇE: REKABET EŞİTLİĞİ**

Dernek ve vakıflar nadiren yalnızca bağışlar ile hayatta kalır, gerçekte, birkaç dernek bağışlardan tatmin edici gelir elde ederler. Bu nedenle, bu kuruluşlar gelir sağlama amacıyla piyasalarda çeşitli faaliyetlerde bulunurlar. Şirketler aynı faaliyeti vergiye tabi yaparken dernek ve vakıflar vergi avantajı sağlayarak haksız rekabet yaratmaktadırlar. Dernek ve vakıflar tarafından ticari faaliyetlerden gelir elde edilmesi sürecinin 1908 yılında Metropolitan Sanat Müzesi’nin satış ofisi açmasına, hatta daha öncesinde koleksiyondaki fotoğrafların kopyalarının satışıyla başladığı kabul edilebilir. Söz konusu faaliyetler, dernek ve vakıfların amaçlarıyla

ilişkilendirilemediğinden “ilgisiz işler geliri” olarak vergilendirilirken, bu ilişkinin kurulamadığı durumlarda vergilendirmede “gri” alan oluşmakta ve kazancın tespitinde güçlük yaşanmaktadır (Weisbord, 1998a: 107-109). Dolayısıyla, sağlanan vergi avantajları yanında, dernek ve vakıflar tarafından örtülü olarak gerçekleştirilen ticari faaliyetler sektördeki şirketlere karşı haksız rekabete yol açmaktadır. Bir başka ifadeyle, kâr amacı taşımayan bu kuruluşlar, azalan kamu ve özel destekler nedeniyle, bazen daha güçlü olma bazen de mevcudiyetlerini sürdürmek için ticari faaliyette bulunmakta, ancak vergi muafiyeti statüsüne sahip olmayan şirketler karşısında haksız rekabet yarattıkları iddiasıyla “eşitlik” açısından eleştirilmektedirler (Simon, 1990: s. 38). Alpaslan’a (2009) göre, iktisadi amme işletmelerinin vergilendirilmesinde olduğu gibi dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmelerin vergilendirilmesindeki temel sebep, rekabet eşitliğinin sağlanmasına yöneliktir. Piyasada, vergi mükellefi/vergi mükellefi olmayan olmak üzere farklı yükümlülüklerle tabi aktörler olması bu eşitsizliğin kamu otoritesi tarafından yaratılması anlamına gelmektedir.

Dernek ve vakıflara ait veya tabi iktisadi işletmelerin vergilendirilmesinin temel gerekçesi rekabet eşitliğinin sağlanması, bir başka ifadeyle haksız rekabetin önlenmesidir. Aynı sektörde faaliyet gösteren özel işletmeler vergi ve benzeri mükellefiyetlerle karşı karşıyayken, dernek ve vakıfların vergi ve benzeri maliyet yüklenmemeleri, rekabet eşitliğinin devlet eliyle bozulması anlamında anlaşılabilir bir yakınma yaratacaktır. Ancak şirketlerin, dernek ve vakıfların (kaynakta: kârsız sektör) haksız rekabetinden yakındığı durumlar analiz edildiğinde, ticari şirketlerin etkin üretim yapmadığı durumlarda başarısızlık sebebinin kârsız kuruluşların farklı vergilenmesi olmayabileceği; sivil toplumun ölçek ekonomisi gibi gibi avantajları olması durumunda vergilendirilme farklılıkları ortadan kaldırılsa bile sorunun devam edebileceği; başarı ya da başarısızlığın bir sektörle ölçülmesinin hatalı olabileceği, vergilendirme farklılıklarından ziyade rastlantısal faktörlerin başarıda etkili olabileceği; haksız rekabetin her zaman ve her piyasada olup olmadığı, örneğin aşırı kârlı piyasalara ilişkin iddiaların destek bulmayacağı; dernek ve vakıfların başarı sebebi vergileme farklılıkları ise bundan sorumlu vergilerin hangileri olduğunun belirlenmesinin gerekli olduğu, bu vergileme farklılıklarının ortadan kaldırılmasının geniş kapsamlı bir etki yaratabileceği ve şirketlere yarar sağlayamayabileceği ileri sürülmektedir (Steinberg, 1991: s. 352). Amerika Birleşik Devletleri Gelir İdaresi (Internal Revenue Service “IRS”) verilerinden faydalanarak yapılan araştırmada, sanat, eğitim, sağlık ve sosyal hizmet sektörlerinde faaliyet gösteren kâr amacı taşımayan kuruluşların vergiye tabi olmayan ticari faaliyetlerinden elde edilen gelirlerinin toplam gelirleri içerisindeki payının, diğer incelenen sektörlerle oranla çok yüksek olduğu; ticari faaliyetlerden elde edilen gelir büyüdükçe kâr amacı gütmeyen kuruluşların aynı yönde servetlerinin arttığı; ticari faaliyete bağlılığın kâr amaçsız kuruluşun kapasitesi küçüldükçe yükseldiği bulgularına

ulaşmıştır (Weisbord ve Cordes 1998: s. 205-206). Araştırma bulguları, toplumsal bilinirliği yüksek büyük ölçekli sivil toplum kuruluşlarının kamu finansmanı ve bağış gibi gelirlerinin yüksekliği nedeniyle ticari faaliyetlere olan ihtiyaçlarının azaldığına, küçük çaptakilerin ise tersi bir durumla ticari faaliyete bağlılıklarının arttığına işaret etmektedir.

Tosun'a (2004: s. 174) göre, kâr amacı gütmeyen dernek ve vakıf gibi organizasyonların bağış kaynaklarının yeterli olmaması ve kamu sektörü gibi vergi gelinine sahip olmamaları finans sıkıntısına neden olmaktadır. Finansman sorununun çözümü ise ticari faaliyete yönelmekte aranmaktadır. Ancak, bu kuruluşlara vergi avantajları sağlanması özel sektör firmalarının haksız rekabete uğramaları düşüncesini ortaya çıkarmaktadır. Daha da ötesi, bazı kuruluşlar bu avantajlardan yararlanmak amacıyla statülerinin arkasına saklanarak vergilendirilmemiş ticari kârı paylaşabilmektedirler. Weisbord (1998: s. 166-174) kâr amacı gütmeyen kuruluşların giderek özel sektör kurumlarına dönüşüp dönüşmediği ve vergi muafiyeti ve devlet desteklerini hak edip etmediklerini sorguladığı çalışmada; kamu politikası üretenlerin, kâr amacı gütmeyen kuruluşların sosyal amaçlarına ulaşmaları için ticari kaynaklar dışındaki bağış gibi gelir kaynaklarına ulaşma potansiyellerini artırmaları halinde bunların özel şirket gibi davranma yönelimlerinin azalacağını öne sürmektedir. Bağış gelirlerinin artırılmasına yönelik kamu politikası başarıya ulaştığı ölçüde, bu kuruluşların sosyal amaçlarına ulaşmasının toplum tarafından desteklenmesi karşısında vergi mükellefi şirketlerin bunlara sağlanan vergi avantajlarının rekabet eşitsizliği yarattığına ilişkin eleştirilerin oluşturduğu ikileminin çözümüne katkı sağlanacaktır. Bağışçılara sağlanan vergi avantajları dernek ve vakıfların ticari faaliyet dışındaki gelirlerinde artış sağlayabilecek, bir diğer ifadeyle vergi teşviği kullanılarak üretilen kamu politikası yoluyla finansman kapasitesi ve türü devlet tarafından belirlenebilecektir. Böylece sivil toplumun ekonomik faaliyetlerine yöneltilen en kritik eleştiri olarak nitelenebilecek "haksız rekabet" unsuru kısmen de olsa çözümlenecektir.

Dernek ve vakıfların vergi kanunları karşısındaki durumlarının, "etkinlik" ve "eşitlik" unsurlarını sağlayacak şekilde belirlenmesi politika yapıcılar için büyük önem arz etmektedir. Ancak teorik, analitik ve ampirik araştırmalara göre, "etkinlik" ve "eşitlik" unsurlarının uygulanması son derece güçtür ve soyut düzeyde kalmaktadırlar (Simon, 1990: s. 42). Bu nedenle, hem sivil toplumun etkin çalışmasını hem de rekabet unsurunun zedelenmediği bir piyasa oluşumunu sağlayacak bir kamu politikasını üretimi tasarlamak pek çok ülkenin önünde çözümü zor bir problem olarak durmaktadır.

Avrupa Birliği (AB) üyesi ülke uygulamalarının, vakıf-ticari faaliyet ilişkisine gösterdiği toleransın vergileme bağlantısı kurularak ortaya konulması, Türkiye için hem rekabet hem de vergilemeye yönelik alternatif uygulamaların belirlenmesine katkı sağlayabilir. Dernek ve

vakıfların mali ilişkilerinin kritik unsuru olan bunlar ya da bunlarla ilişkili ticari işletmeler tarafından gerçekleştirilen ticari faaliyetler, bir diğer ifadeyle “ekonomik faaliyet” unsuru AB üyesi ülkelerde, ortak yaklaşımdan uzak şekilde pozitif hukuk kaynaklarında karşılığını bulmuştur. Söz konusu kaynaklar dernek ve vakıfların ticari faaliyette bulunup bulunamayacakları yanında, vergilenmelerine ilişkin hükümler de içermektedir. Ekonomik faaliyetlere izin verilip verilmemesi yanında bu faaliyetlerin vergilenmesi konusundaki yaklaşımlar da ülkeler arasında farklılık göstermektedir. Belçika merkezli Avrupa Vakıflar Merkezi (European Foundation Centre) tarafından AB ülkeleri nezdinde yapılan araştırmada vakıfların ekonomik faaliyetlerle ilgisi tespit edilmiştir. Çalışmada, “foundations” ifadesi kullanılmakla birlikte, dernek ve vakıf ayrımının pek çok ülkede yapılmaması dikkate alınarak, ifade edilen hususların çoğu durumda dernekler açısından da geçerli olduğu göz önünde tutulmalıdır. Kamu yararı amaçlı statülerde üyelik ya da mal varlığı tahsisi gibi yaklaşımlar yerine kâr amaçlı olmama kriterinin üye ülkelerde benimsendiği anlaşılmaktadır. “Ekonomik faaliyet” kavramı ülke bazında tam olarak tanımlanamamakla birlikte, kavramdan anlaşılması gereken “mal ve hizmet alım ve satımıdır” (EFC, 2011: s. 6). AB ülkelerinde vakıfların ekonomik faaliyetlerine izin verilip verilmemesi ve bu faaliyetlerde elde edilen gelirin vergilendirilip vergilendirilmediğine ilişkin düzenlemelere, üye ülkeler itibarıyla ayrı ayrı aşağıdaki tabloda yer verilmiştir.

Tablo 4: Avrupa Birliği Üyesi Ülkelerde Vakıflara Ekonomik Faaliyette Bulunma İzni Verilip Verilmediği ve Vergileme

Ülke	Kamu Yararı ile İlişkili ya da İlişkisiz Ekonomik Faaliyete İzin Verilip Verilmediği	Ekonomik Faaliyette Elde Edilen Gelirin Vergilendirilip Vergilendirilmediği
Avusturya	Kamuya Yararlı Vakıflar: Evet. Vakıf amaçlarına aykırı olmamak şartıyla ekonomik faaliyette bulunabilirler. Özel Vakıflar: Esasen ticari faaliyette bulunamaz ancak vakfa bağlı restaurant, müze gibi ikincil ticari aktivitelerde bulunabilirler.	Evet.
Belçika	Evet. Vakıflara, kar amaçlı olmaması, elde edilen kazancın münhasıran yasal amaçlar için kullanılması şartıyla ticari faaliyette bulunabilirler.	Hayır. Ticari faaliyet ikincil düzeyde kaldığı sürece.
Bulgaristan	Evet. Eğer, ticari faaliyet vakfın amacı ile ilgili ise ve elde edilen kazancın tüzüklerinde belirtilen hedeflere ulaşmak amacıyla kullanılması durumunda vakıflara ekonomik faaliyet izni verilmektedir.	Evet.
Kıbrıs Rum Kesimi (Kaynakta: Cyprus)	Organizasyonun türüne bağlı olmakla birlikte genel olarak "evet". Faaliyet, vakfın amaçları ve tüzüğü ile uyumlu olması halinde vakıflara ekonomik faaliyet izni verilmektedir.	Hayır. Vakıf amaçları ile ilişkili olduğu sürece.
Çek Cumhuriyeti	Hayır. Vakıf unvanı altında ekonomik faaliyete izin verilmemektedir. Gayrimenkul kiralama, piyango tertiplenmesi, kültürel faaliyetler, sosyal faaliyetler, spor ve eğitim gibi sadece kanunda sayılan ekonomik faaliyetlere izin verilmektedir.	Hayır. Kazanç 300,000 CZK'dan (yaklaşık €11,000) az olduğu sürece muafiyet var.

Ülke	Kamu Yararı ile İlişkili ya da İlişkisiz Ekonomik Faaliyete İzin Verilip Verilmediği	Ekonomik Faaliyetten Elde Edilen Gelirin Vergilendirilip Vergilendirilmediği
Danimarka	Danimarka, ticari vakıf-ticari vakıf olmayan vakıf ayrımı yapmaktadır. Ticari olmayan vakıflar, küçük ölçekli ekonomik faaliyetleri yürütebilir. Önemli ticari faaliyette bulunan veya ticari işletmeleri kontrol eden vakıflar Ticari Vakıflar Kanunu'na tabidirler.	Evet.
Estonya	Evet. Vakıflara ekonomik faaliyette bulunma izni verilmektedir. Elde edilen gelir yalnızca vakıf tüzüğünde belirlenmiş amaçlar için kullanılabilir.	Hayır.
Finlandiya	Evet. Vakfın tüzüğünde ekonomik faaliyet yapabileceği belirtilmiş olması ve vakfın amacı ile ticari faaliyetin uyumlu olması şartları ile vakıflar ekonomik faaliyette bulunabilmektedirler. Ayrıca, ekonomik faaliyetin, vakfın ana faaliyetini oluşturmaması, bir başka ifadeyle yardımcı düzeyde olması gerekir.	Hayır. Vakfın amacı ile ekonomik faaliyetin ikincil düzeyde olması ve doğrudan amaçlarla uyumlu olması halinde vergileme yapılmaz. Vakfın amaçları ile bağdaşmayan ticari faaliyetlerden elde edilen kazanç vergiye tabidir.
Fransa	Evet. Ekonomik faaliyetin kamuya yararlı amacı desteklemesi şartı ile vakıflara ticari faaliyet izni verilmektedir.	Hayır. Vakfın amacı ile ekonomik faaliyetin doğrudan ilgili olması halinde vergileme yapılmaz. Vakfın amaçları ile uyumsuz ticari faaliyetlerden elde edilen kazanç vergiye tabidir.
Almanya	Evet.	Hayır. Vakfın amacıyla doğrudan ilişkili ekonomik faaliyetten elde edilen gelir için vergileme yapılmaz. İlişkisiz faaliyetlerden elde edilen gelir €35,000'yi aştığı zaman vergiye tabi olmaktadır.
Yunanistan	Evet. Vakfın amacı doğrultusunda kullanılması şartı ile ekonomik faaliyete izin verilmektedir.	Hayır.
Macaristan	Evet. Vakfın ekonomik faaliyetleri icra amacıyla kurulmuş olmaması ve ticari faaliyetlerinin vakfın kamu yararı amacı doğrultusunda yürütülmesi koşuluyla ilgili ya da ilgisiz ticari faaliyete izin verilmektedir.	Hayır. Vakfın türüne bağlı olarak, ekonomik faaliyetten elde edilen gelirin vakfın yıllık gelirinin %10 ya da %15 sınırını, toplam tutarın 10 veya 20 milyon HUF'u (yaklaşık €36,500 ya da €73,000) aşmaması koşuluyla vergileme yapılmaz.
İrlanda	Evet. Ekonomik faaliyetlere, kurumun hayırsever amaçlarına destek olması şartıyla izin verilmektedir.	Hayır. Vakıf amaçları ile doğrudan ilişkili olduğu sürece.
İtalya	Evet. Vakıflar, ikincil düzeyde kalmak ve vakfın amaçları ile çelişmemek koşuluyla ekonomik faaliyet üstlenebilirler. Organizasyon türlerine göre değişen özel kurallar vardır. ONLUS (Organizzazione Non Lucrativa di Utilita' Sociale, Kâr Amacı Gütmeyen Sosyal Yardım Organizasyonları) sadece belirli kurumsal faaliyetler veya doğrudan amaçlarla ilişkili baskın düzeyde olmayan ekonomik faaliyette bulunabilirler. Bankacılık orijinli vakıflar yalnızca vakfın amacıyla ilişkili ekonomik faaliyette bulunabilirler.	ONLUS (Organizzazione Non Lucrativa di Utilita' Sociale, Kâr Amacı Gütmeyen Sosyal Yardım Organizasyonları) için vergileme yapılmaz. İzin verilen diğer ticari faaliyetlerden elde edilen gelir için vergileme yapılmaktadır.
Letonya	Evet. Vakfın amacı doğrultusunda kullanılması şartı ile ilgili ve ilgisiz ekonomik faaliyete izin verilmektedir.	Hayır.

Ülke	Kamu Yararı ile İlişkili ya da İlişkisiz Ekonomik Faaliyete İzin Verilip Verilmediği	Ekonomik Faaliyetten Elde Edilen Gelirin Vergilendirilip Vergilendirilmediği
Litvanya	Evet. Ticari faaliyet vakıf sözleşmesiyle uyumlu ve vakıf amaçlarına ulaşmak için gerekli olduğu durumlarda, vakıflar ticari faaliyette bulunabilmektedirler.	Hayır. Yıllık kazanç 1 milyon Lithuanian litas'ı (yaklaşık €300,000) aşmadığı sürece vergileme yapılmaz.
Lüksemburg	Evet. Ekonomik faaliyete izin verilmektedir fakat bu faaliyet vergiye tabidir. Ticari faaliyet vakfın öncelikli amacı olmamalıdır.	Evet.
Malta	Hayır. Bazı istisnai durumlar dışında vakıflara ekonomik faaliyette bulunma izni verilmemektedir.	Evet. Vakıf özel bir muafiyetten yararlanmadığı sürece vergileme yapılmaktadır.
Hollanda	Evet. Ekonomik faaliyetlere vakfın amaçları içinde olması koşuluyla izin verilmekte ancak elde edilen gelir vergiye tabi tutulmaktadır.	Evet. Vakıflar, ticari faaliyet hacmine ulaşan faaliyetleri nedeniyle Hollanda Gelir Vergisi (Dutch Corporate Income Tax) (CIT) mükellefidir. Eğer faaliyet bilim, eğitim gibi hayırsever faaliyet niteliğinde ise CIT'e tabi olunmamaktadır.
Polonya	Evet. Hem vakıf faaliyetleri ile ilgili hem de ilgisiz ekonomik faaliyete izin verilmekte ama minimum 1000 PLN (yaklaşık €240) sermaye koyma koşulunun yerine getirilmesi gerekmektedir.	Evet.
Portekiz	Evet. Ekonomik faaliyet vakfın amaçlarının gerçekleşmesine katkı sağlayacaksa ticari faaliyete izin verilmektedir.	Hayır. Vakfın amacı ile ekonomik faaliyetin doğrudan ilgili olması halinde vergileme yapılmaz. Vakfın amaçları ile ilişkisiz ticari faaliyetlerden elde edilen kazanç vergiye tabidir.
Romanya	Evet. Vakfın amacıyla ilişkili ve yardımcı olacak düzeyde ekonomik faaliyete izin verilmektedir. 15.000 € yıllık kar limitine kadar ticari faaliyetler için izin verilmektedir.	Hayır. Ekonomik faaliyet ikincil düzeyde kalması, vakfın amacı ile doğrudan ilgili olması ve kârın €15,000'yi aşmaması koşuluyla vergileme yapılmaz.
Slovakya	Hayır. Bazı istisnalar var. Eğer vakfın mal varlığı daha verimli kullanılacak ve böylece kamu yararı ortaya çıkacak ve vakfın amacına katkı sağlayacaksa kiraya verme, kültürel, eğitsel, sosyal veya sportif organizasyonlara izin veriliyor.	Hayır. Kamu yararına uygun izinli ekonomik faaliyetler için muafiyet var. Faaliyet ticari girişim anlamına gelecek şekilde ise tamamı vergilenmektedir.
Slovenya	Evet. Vakfın gelirinin %30'unu aşmaması şartıyla ekonomik faaliyete izin verilmektedir.	Evet.
İspanya	Evet. Vakfın faaliyetleri ile ilişkili ve onu tamamlayıcı ekonomik faaliyete izin verilmektedir.	Hayır. Ekonomik faaliyetin ikincil düzeyde olması ve doğrudan amaçlarla ilgili olması halinde vergileme yapılmaz.
İsveç	Evet. Vakfın kuruluş amacına uygun ekonomik faaliyete izin verilmektedir.	Evet.
Birleşik Krallık (İngiltere ve Galler)	Evet. Eğer ekonomik faaliyet, vakfın hayırseverlik amacı kapsamında ise izin verilmektedir. Amaçla uyumsuz ekonomik faaliyetin oluşması için ayrı bir şirket kurulması gerekmektedir.	Hayır. Vakıf amaçları ile doğrudan ilişkili olduğu sürece.

Kaynak: European Foundation Centre (EFC), 2011: s. 18-19, 51-52'den yararlanarak hazırlanmıştır.



Tablo 4 incelendiğinde, AB üyesi ülkelerin önemli çoğunluğunda ekonomik faaliyete izin verildiği, ancak ekonomik faaliyetin vakfın amaçlarıyla ilgili olması (related economic activity) ya da vakfın amaçlarıyla ilgili faaliyete yardımcı olması gerekliliği gibi sınırlamalar bulunmaktadır. Türkiye uygulamasında ekonomik faaliyetin amaçlarla ilgili olması zorunluluğu aranmadığı, bu ilişkinin varlığı halinde de iktisadi işletme oluşması önünde bir engel olmadığı dikkate alındığında AB üyesi ülkelerle önemli bir ayrım ortaya çıkmaktadır.

Slovakya ve Çek Cumhuriyeti yalnızca kanunda liste halinde sayılan faaliyetlere izin verilmesi, Danimarka ise ticari vakıf-ticari olmayan vakıf ayrımı yapmalarıyla farklılık göstermektedirler. Ticari faaliyetlere izin verilmemesi yönündeki en sınırlayıcı düzenlemenin Malta yasalarında bulunduğu görülmüştür.

Vakıflarla ilişkili ekonomik faaliyetlerin vergilenmesine yönelik olarak, Avrupa Birliği üyesi ülkelerde üç kategoride değerlendirilebilecek uygulama örnekleri bulunduğu anlaşılmaktadır. Birinci kategorideki Polonya ve Slovenya'nın da içinde bulunduğu bazı üye ülkeler, ekonomik faaliyetlerden elde edilen geliri vakfın amacı ile ilgili ve vakfın amacı ile ilgisiz aktivite olup olmadığına bakmaksızın vergilendirmektedir. İkinci kategorideki Finlandiya ve Fransa'nın da içinde bulunduğu çoğu üye ülkede ise vakıfların amaçlarıyla ilgisiz ekonomik faaliyetler vergilendirilmekte ancak bazı durumlarda belli bir tavana kadar muafiyet tanınmaktadır. Üçüncü kategorideki Almanya, Macaristan ve İspanyanın da içinde bulunduğu bazı ülkeler ise daha ileri giderek vakfın faaliyet alanıyla ilgisiz ekonomik faaliyetleri de vergilememektedirler. Bununla birlikte, genel olarak, düşük hacimdeki ilgisiz ekonomik aktiviteler için vergileme yapmama yolunun benimsendiği söylenebilir (EFC, 2011: s. 9). Avrupa Birliğinin, üye ülkelerce uygulanması zorunlu düzenlemeler öngörmemesi, farklılıkların giderilmesi yönünde önemli bir çabanın gösterilmemesi sonucunu doğurmaktadır. Bu çabanın gösterilmesi ve ortak bir strateji üretilmesi halinde, Türkiye'nin de bu stratejiye uygun vergi politikası geliştirmesi, vergi uyumuna katkı sağlaması yanında, sivil toplumun bütünüleyici bir yaklaşımla yeniden değerlendirilmesi ve vergi hukukuna ilişkin pasif nitelikli gelirlerin vergilenmesi konusunda yaşanan güncel sorunlar örneğinde olduğu gibi aksayan yönlerin giderilmesine de katkı sağlayabilecektir.

## 2.4. YÜKSEKÖĞRETİMİN ÖZEL GÖRÜNÜMLÜ KAMUSAL KURUMLARI: VAKIF ÜNİVERSİTELERİ

### 2.4.1. Yükseköğretimin Vakıf Üniversiteleri Aracılığıyla Kısmen Özel Finansmanı

Yükseköğretim; sosyal bir yatırım olarak kabul edilen eğitim hizmeti içerisinde, önemli tutarda kaynak kullanımı gerektiren yüksek maliyetli bir hizmettir. Bu nedenle, eğitim kavramının tanımlanmasında kabul edilen genel görüş eğitimin başlı başına bir ekonomik mal olduğu ve bu malın üretimi, tüketimi ve finansmanı ile ilgili olarak farklı niteliklerinin bulunduğudır. Toplum yaşamında bazı ihtiyaçların kamu eliyle yerine getirilmesi gereği kamusal mal ve hizmet olarak adlandırılan malların üretimini zorunlu kılmış, yükseköğretim hizmetlerinin hem bireysel getirilerinin fazlalığından dolayı serbest piyasa sistemi içerisinde üretilebilme olanağının bulunması, hem de sosyal faydasının toplumun tüm bireylerine yayılması nedeniyle kamusal arzın söz konusu olması, bu hizmete yarı kamusal bir nitelik kazandırmıştır (Ergen, 2006: s. 134). Mevcut politikada, yükseköğretim sisteminin işleyişi büyük ölçüde kısıtlı bütçe büyüklükleri ile sağlanmakta, nüfusun çoğunluğunu oluşturan genç nüfusun artan ve çeşitlenen öğretim taleplerinin bu şekilde karşılanması uzun vadede sürdürülebilir bir görünüm sergilememektedir (Demir ve diğerleri, 2014: s. 222). Yükseköğretimde gözlenen ve önümüzdeki yıllarda da sürmesi beklenen talep artışı nedeniyle, yükseköğretimin sadece kamu kaynakları ile sürdürülebilirliğinin sorgulanmaya başlanması, öğretim giderlerinin karşılanmasında, öğretim alanında kamu yanında öncelikli olarak bu hizmetten yararlanan öğrencilerden katkı payı, araştırma alanında ise araştırma giderlerinin karşılanmasında sanayi desteği kaynaklarının kullanılma gereğini yükseköğretimin finansmanına ilişkin gündemin ön sıralarına taşımıştır. Yeni yaklaşım, yükseköğretim bütçelerinin %70-80 gibi oranlarla en büyük kalemini oluşturan öğretim giderlerinin, bu hizmetten bireysel olarak yararlananların ödeyecekleri öğrenci katkı payları ve bu hizmetin toplumsal getirisi nedeniyle, tüm toplumun ödemesi gereken devlet katkı payları tarafından birlikte karşılanmasıdır (Yüksek Öğretim Kurulu [YÖK], 2007a: s. 17). Türkiye yükseköğretim sisteminde, özel ve kamusal kaynakların birlikte kullanımı, bir başka ifadeyle “karma finansman yöntemi” mevcut uygulamayı tanımlar nitelikte görünmekle birlikte, başka alternatif finansman yöntemlerinin bulunduğu da bilinmektedir.

Türkiye’de, devlet üniversitelerinde kamusal finansman ağırlıklı karma finansman uygulanırken, vakıf üniversitelerinde öğrenci harçları ağırlıklı, belirli ölçüde kurucu vakfın veya üniversitenin katkısı ile karma finansman uygulanmakta, dünya genelinde yükseköğretimin finansmanında daha geniş bir yelpazeye karşılaşılmaktadır. Yükseköğretimin finansmanına

ilişkin Dünya'daki uygulamalara bakıldığında, tümüyle kamusal finansman veya öğrenci harçlarına dayanan örnekler olduğu gibi kiliseler gibi dini kuruluşların veya sanayi kuruluşlarının finanse ettiği örneklere de rastlanmaktadır (Söyler, 2009: s. 10). Daha ötesi, dünya genelinde, özel yükseköğretim kurumlarının sayısının hızla artması yanında, devlet üniversitelerinin daha az kamu kaynağı kullanmaya, kamu dışı kaynak bulmaya ve kendi öz kaynaklarını geliştirmeye teşvik edildiği bir dönem yaşanmaktadır. Yükseköğretime yönelen talep artışı karşısında arzın yetersizliğini karşılama amacı yanında, büyümeyi sürdürebilme gereği olarak özel finansman arayışı başlamış, devlet kurumlarında özelleşme eğilimleri oluşmuş, kâr amacı güden yahut gütmeyen özel yükseköğretim kurumlarına izin verilmeye başlanmış ve vakıf/özel yükseköğretim kurumlarının sistem içerisindeki rolleri artmaya başlamıştır. Öte yandan, yükseköğretimin bireysel getirilerinin toplumsal getirilerinden fazla olduğu yaklaşımının benimsenmesi, yükseköğretim maliyetinin kamusal kaynaklardan özel kaynaklara kaydırılması anlamına gelecektir. Sürekli artan öğrenci sayısı ve öğrenci başına yapılan harcamanın yüksekliği nedeniyle öğrenci katkı paylarının artırılması gereğine vurgu yapan yaklaşımlar, dezavantajlı kesimlerin durumunun da dikkate alındığı/alınması gerektiği bir tartışmanın zeminini oluşturmaktadır (Çetinsaya, 2014: s. 26-27). Türkiye yükseköğretiminde, Anayasal olarak devlet üniversitelerinde kamusal finansman, vakıf üniversitelerinde ise özel finansman sistemi benimsenmiş bulunmakla birlikte, bu kurumlara 2547 sayılı Yükseköğretim Kanunu'nun Ek 18. maddesi uyarınca, giderlerine katkıda bulunmak amacıyla ve bütçedeki ödenekle sınırlı olmak kaydıyla hazine yardımı yapılması, kamusal finansman ögesinin vakıf üniversiteleri için de dışlanmadığı bir model benimsenmiştir. Vakıf üniversitelerinin finansman yapısı hakkında yayınlanmış veriler bulunmadığından, öğrenim ücretleri ile devlet yardımlarının finansman yapıları içindeki payı hakkında herhangi bir görüş ileri sürülemez de, oldukça sınırlayıcı şartlarla verilen devlet yardımının üst sınırının, devlet üniversitelerine o yıl tahsis edilen toplam bütçe ödeneklerinin örgün öğrenci sayısına bölünmesi ile bulunan tutarın, yardım yapılacak vakıf yükseköğretim kurumunda okuyan örgün öğrenci sayısı ile çarpılmasıyla bulunan tutarın % 30'u olduğunun bilinmesi (YÖK, 2007a: s. 62) vakıf üniversitelerine verilen kamusal desteğin büyüklüğüne ilişkin fikir vermektedir. Toplum refahının artırılmasında yükseköğretim kurumlarının işlevsel konumları, kamu finansmanının vakıf üniversiteleri açısından da devre dışı bırakılmadığı bir model ortaya çıkarmıştır.

Bilim ve teknolojiye hâkim, bilim ve teknolojiyi ekonomik faydaya dönüştürme yeteneği kazanmış, kaliteli, seçkin insanlara sahip olmak refah toplumu oluşturmanın gereğidir. Bu gereğin yerine getirilmesinde insanın kişisel gelişimi ve mesleki yaşantısında ilköğretimin temel, ortaöğretimin hazırlayıcı, yükseköğretim hizmetleri belirleyici role sahiptir. Bu nedenle, refah toplumunun oluşturulmasında, ihtisas mektebi rolünü yükseköğretim kurumları

üstlenmişlerdir (Söyler, 2008: s. 53). Üstlenilen rol, üniversitelerin niteliksel yönleriyle yaşadığı değişim süreci yanında, niceliksel olarak da artış yaşanan bir süreci ortaya çıkarmıştır. Bu artış, 1980’li yıllardan başlayarak refah devleti krizinin ortaya çıkmasıyla birlikte yükseköğretim kurumlarının sayısının artırılmasında özel birikimlerden de yararlanma eğilimini güçlendirmiş, özel kesim tarafından yeni yükseköğretim sunum biçimleri gelişmeye başlamıştır. Süreci, yükseköğretimin özel hizmet olarak üretildiği bir model olarak değil, bir kamu malının özel olarak sunulduğu bir model olarak değerlendirmek gerekir. 1990’lı yılların başından itibaren, Uzak Doğu ülkeleri ile eski sosyalist ülkelerde gelişen ve Çin, Hindistan ve hatta Rusya’nın da katılmasıyla güçlenen süreç, sadece kamu kaynakları ile yükseköğretimini finanse edemeyen hemen hemen tüm gelişmekte olan ülkeleri de bu politikayı benimsemek zorunda bırakmış, günümüzde birçok ülkede devlet ve özel üniversitelerden oluşan ikili bir yükseköğrenim yapısı ortaya çıkmıştır (YÖK, 2007a: s. 20). Türkiye’de uygulama alanı bulan yükseköğretim sisteminde, devlet yanında, “kurucu” statüye sahip ikinci aktörlük görevi vakıf kurumuna verilmiştir. Buna göre, sivil toplum kuruluşu olan vakıfların önemli işlevlerinden birisi de, ülke eğitimine, kurdukları üniversiteler yoluyla katkıda bulunmalarıdır. Bu yaklaşım doğrultusunda kurulan ilk vakıf üniversitesi, 1984 yılında kurulan ve 1986-1987’de eğitime başlayan Bilkent Üniversitesi’dir. Bilkent Üniversitesi’ni , 1992 yılında kurulan Koç Üniversitesi, 1994’de kurulan Başkent Üniversitesi izlemiştir (YÖK, 2007b). Halen Türkiye’de faaliyet gösteren Vakıf Üniversiteleri ile Vakıf Meslek Yüksekokulları ekli listedeki gibidir (Ek 1). Devlet ve vakıf yükseköğretim kurumlarının aradan geçen 30 yıllık süreçte aldığı son durum ise aşağıdaki tablodaki gibidir.

Tablo 5: Yükseköğretim Kurumu Sayısı

Temel Alan	Devlet	Vakıf	Toplam
Üniversite	104	80	184
Fakülte	1.070	405	1.475
Enstitü	420	201	621
Yüksekokul	422	105	527
MYO	854	101	955
Bölüm	13.478	2.565	16.043
Merkez	1.844	398	2.242

Kaynak: YÖK, 2014: s. 10.

Kurum sayısı itibariyle vakıf yükseköğretim kurumlarında yaşanan artışın öğrenci sayıları itibariyle bulduğu karşılık ise Tablo 6’da yer almaktadır.

Tablo 6: Yükseköğretim Kurumlarında Eğitim Alan Öğrenci Sayısı

	Devlet	Vakıf	Toplam
ÖN LİSANS	1.503.475	67.071	1.570.546
Birinci Öğretim	486.236	50.840	537.076
İkinci Öğretim	237.783	14.654	252.437
Açıköğretim	761.790	0	761.790
Uzaktan Eğitim	17.666	1.577	19.243
LİSANS	3.322.866	231.169	3.554.035
Birinci Öğretim	1.121.444	230.564	1.352.008
İkinci Öğretim	401.497	0	401.497
Açıköğretim	1.783.021	0	1.783.021
Uzaktan Eğitim	16.904	605	17.509
YÜKSEK LİSANS	194.550	56.725	251.275
Tezli	156.102	35.178	191.280
Tezsiz	33.140	32.551	65.691
Uzaktan Eğitim	5.308	2.627	7.935
DOKTORA	58.305	5.639	63.944
TOPLAM			5.439.300

Kaynak: YÖK, 2014: s. 9.

Tablo 5 ve Tablo 6 verileri, yükseköğretimin temel aşaması olan lisans öğrencilerinin, birinci öğretimde %17,05 gibi bir oranda vakıf üniversitelerinde kayıtlı olduğu, dolayısıyla, vakıf üniversitelerindeki sayısal artışın öğrenci sayısından aldıkları paya yansımadağını göstermektedir. Çetinsaya (2014: s. 94) tarafından yapılan çalışmada ise, 2013 verilerine göre, açıköğretim öğrencileri hariç, ön lisansta okuyanların %5,7'sinin, lisansta okuyanların %12,1'inin, yüksek lisansta okuyanların %19'unun, doktora okuyanların %7'sinin ve tıpta uzmanlık programlarındaki öğrencilerin %6'sının vakıf yükseköğretim programlarında bulunduğu, açık öğretim hariç, tüm öğretim elemanlarının %13'ü vakıf üniversitelerinde çalışmakta iken, yüz yüze programlarda okuyan tüm öğrencilerin %11'inin vakıf üniversitelerinde öğrenim gördüğü tespit edilmiştir.

Türkiye yükseköğretiminde, vakıf üniversitelerine önemli bir rol öngörüldüğü “kamusal” görüntülü bir nitelik kazandıracak hukuksal zemin sağlanmasından anlaşılmaktadır. 1982 Anayasası'nın “Yükseköğretim Kurumları” başlıklı 130.maddesinin<sup>79</sup>, “Çağdaş eğitim-öğretim

<sup>79</sup> Madde metni “Çağdaş eğitim-öğretim esaslarına dayanan bir düzen içinde milletin ve ülkenin ihtiyaçlarına uygun insan gücü yetiştirmek amacı ile; ortaöğretime dayalı çeşitli düzeylerde eğitim-öğretim, bilimsel araştırma, yayın ve danışmanlık yapmak, ülkeye ve insanlığa hizmet etmek üzere çeşitli birimlerden oluşan kamu tüzelkişiliğine ve bilimsel özerkliğe sahip üniversiteler Devlet tarafından kanunla kurulur.

Kanunda gösterilen usul ve esaslara göre, kazanç amacına yönelik olmamak şartı ile vakıflar tarafından, Devletin gözetim ve denetimine tabi yükseköğretim kurumları kurulabilir.

Kanun, üniversitelerin ülke sathına dengeli bir biçimde yayılmasını gözetir.

Üniversiteler ile öğretim üyeleri ve yardımcıları serbestçe her türlü bilimsel araştırma ve yayında bulunabilirler. Ancak, bu yetki, Devletin varlığı ve bağımsızlığı ve milletin ve ülkenin bütünlüğü ve bölünmezliği aleyhinde faaliyette bulunma serbestliği vermez.

esaslarına dayanan bir düzen içinde milletin ve ülkenin ihtiyaçlarına uygun insan gücü yetiştirmek amacı ile; ortaöğretime dayalı çeşitli düzeylerde eğitim-öğretim, bilimsel araştırma, yayın ve danışmanlık yapmak, ülkeye ve insanlığa hizmet etmek üzere çeşitli birimlerden oluşan kamu tüzelkişiliğine ve bilimsel özerkliğe sahip üniversiteler” şeklindeki düzenlemesi de söz konusu rolü vurgular niteliktedir. Yükseköğretim kurumlarına verilen bu rol, devlet eliyle kurulan üniversitelerle sınırlanmamış, Anayasa ve diğer düzenlemelerde sivil toplum kuruluşlarından vakıfların bu alanda faaliyette bulunmalarının sağlanmasına yönelik düzenlemeler yapılmasına neden olmuştur.

#### 2.4.2. Vakıf Üniversitelerinin Hukuki Altyapısı

Vakıf üniversiteleri, anayasal güvenceye sahip, kamusal nitelik kazandırılmış yüksek öğretim kurumlarıdır. Vakıf üniversitelerinin anayasal dayanağı, 1982 Anayasası'nın 130. maddesinin

*Kanunda gösterilen usul ve esaslara göre kazanç amacına yönelik olmamak şartı ile vakıflar tarafından, Devletin gözetim ve denetimine tabi yüksek öğretim kurumları kurulabilir. ... Vakıflar tarafından kurulan yüksek öğretim kurumları, mali ve idari konuları dışındaki akademik çalışmaları, öğretim elemanlarının sağlanması ve güvenlik yönlerinden Devlet eliyle kurulan yüksek öğretim kurumları için Anayasa'da belirtilen hükümlere tabidir.*

hükmüdür. Anayasa hükmünün vakıf üniversitelerine ilişkin vurgu yaptığı ilk husus “kazanç amacına yönelik olmamak” şartı ile kurulma zorunluluğudur. Bu zorunluluğun bir türevi olarak da değerlendirilebilecek ikinci anayasal belirleme vakıf üniversitelerinin Devletin gözetim ve denetimine tabi olması, idari konuları dışındaki akademik çalışmaları, öğretim elemanlarının sağlanması ve güvenlik yönlerinden Devlet eliyle kurulan yükseköğretim kurumları için Anayasa'da belirtilen hükümlere tabi olmalarıdır.

---

*Üniversiteler ve bunlara bağlı birimler, Devletin gözetimi ve denetimi altında olup, güvenlik hizmetleri Devletçe sağlanır.*

*Kanunun belirlediği usul ve esaslara göre; rektörler Cumhurbaşkanınca, dekanlar ise Yükseköğretim Kurulunca seçilir ve atanır.*

*Üniversite yönetim ve denetim organları ile öğretim elemanları; Yükseköğretim Kurulunun veya üniversitelerin yetkili organlarının dışında kalan makamlarca her ne suretle olursa olsun görevlerinden uzaklaştırılmazlar.*

*Üniversitelerin hazırladığı bütçeler; Yükseköğretim Kurulunca tetkik ve onaylandıktan sonra Milli Eğitim Bakanlığına sunulur ve merkezi yönetim bütçesinin bağlı olduğu esaslara uygun olarak işleme tabi tutularak yürürlüğe konulur ve denetlenir.*

*Yükseköğretim kurumlarının kuruluş ve organları ile işleyişleri ve bunların seçimleri, görev, yetki ve sorumlulukları üniversiteler üzerinde Devletin gözetim ve denetim hakkını kullanma usulleri, öğretim elemanlarının görevleri, unvanları, atama, yükselme ve emeklilikleri, öğretim elemanı yetiştirme, üniversitelerin ve öğretim elemanlarının kamu kuruluşları ve diğer kurumlar ile ilişkileri, öğretim düzeyleri ve süreleri, yükseköğretime giriş, devam ve alınacak harçlar, Devletin yapacağı yardımlar ile ilgili ilkeler, disiplin ve ceza işleri, mali işler, özlük hakları, öğretim elemanlarının uyacakları koşullar, üniversitelerarası ihtiyaçlara göre öğretim elemanlarının görevlendirilmesi, öğrenimin ve öğretimin hürriyet ve teminat içinde ve çağdaş bilim ve teknoloji gereklerine göre yürütülmesi, Yükseköğretim kuruluna ve üniversitelere Devletin sağladığı mali kaynakların kullanılması kanunla düzenlenir.*

*Vakıflar tarafından kurulan yükseköğretim kurumları, mali ve idari konuları dışındaki akademik çalışmaları, öğretim elemanlarının sağlanması ve güvenlik yönlerinden, Devlet eliyle kurulan yükseköğretim kurumları için Anayasada belirtilen hükümlere tabidir.” şeklinde düzenlenmiştir.*

“Yükseköğretim” ve “üniversite” kavramlarının hukuki karşılıklarını bulmak için başvurulacak kaynak ise kanuni düzenlemelerdir. Yüksek Öğretim, 2547 sayılı Yükseköğretim Kanunu’nun 3/a maddesinde *“Yükseköğretim: Milli Eğitim sistemi içinde, ortaöğretime dayalı, en az dört yarı yılı kapsayan her kademedeki eğitim-öğretimin bütünüdür”* şeklinde tanımlanırken, üniversite, 3/d maddesinde, *“Üniversite: Bilimsel özerkliğe ve kamu tüzel kişiliğine sahip yüksek düzeyde eğitim-öğretim, bilimsel araştırma, yayın ve danışmanlık yapan; fakülte, enstitü, yüksekokul ve benzeri kuruluş ve birimlerden oluşan bir yükseköğretim kurumudur”* şeklinde tanımlanmıştır. Kanun’un Ek 2. maddesinin

*Vakıflar; kazanç amacına yönelik olmamak şartıyla ve mali ve idari hususlar dışında, akademik çalışmalar, öğretim elemanlarının sağlanması ve güvenlik yönlerinden bu Kanunda gösterilen esas ve usullere uymak kaydıyla, Yükseköğretim kurumları veya bunlara bağlı birimlerden birini veya birden fazlasını ya da bir üniversite veya yüksek teknoloji enstitüsüne bağlı olmaksızın, ekonominin ihtiyaç duyduğu alanlarda yüksek nitelikli işgücü yetiştirmek amacıyla, bu Kanun hükümleri çerçevesinde kalmak şartıyla meslek yüksekokulu kurabilir. Bu meslek yüksekokulu, kamu tüzel kişiliğini haiz olup, Yükseköğretim Kurulunun görüşü alınarak Bakanlar Kurulu kararı ile kurulur. Kurulacak meslek yüksekokullarına, meslek ve teknik eğitim bölgesinde gereksinim duyulması esastır.*

hükmü, Anayasa ile vakıflara tanınan yükseköğretim kurumları kurabilme hakkına ilişkin esasları içermektedir.

Vakıf yükseköğretim kurumlarının kuruluş, işleyiş, gözetim ve denetimine ilişkin esasları düzenleyen Vakıf Yükseköğretim Kurumları Yönetmeliği<sup>80</sup>, “vakıf” kurumunu, 4. maddede *“4721 sayılı Medeni Kanun hükümleri uyarınca kurulmuş, amaç ve faaliyetleri arasında yükseköğretim kurumları kurmaya ilişkin hüküm bulunan, 2547 sayılı Kanun ve bu Yönetmelik hükümleri uyarınca yükseköğretim kurumlarını ve bunlara bağlı birimleri kuran veya kurmak için başvuran tüzel kişiliğe sahip mal topluluklarıdır.”* şeklinde, Vakıf Yükseköğretim Kurumunu ise, *“Kazanç amacına yönelik olmamak şartı ile Vakıflar tarafından kurulmuş bulunan üniversite ile yüksek teknoloji enstitüsü ve bunların bünyesinde yer alan fakülteler, enstitüler, yüksekokullar, meslek yüksekokulu konservatuarlar, araştırma uygulama merkezleri ile bir üniversite veya yüksek teknoloji enstitüsüne bağlı olmayan meslek yüksekokuludur.”* şeklinde tanımlamıştır. Yönetmeliğin 5. maddesi *“vakıf üniversitesi”* başlığı altında *“Vakıf üniversitesi gelirlerini sadece kendi üniversitelerini ve mülkiyeti üniversitelere ait kurum ve kuruluşları geliştirmek amacıyla harcamak kaydıyla, vakıflar tarafından kanunla kurulmuş bulunan kamu tüzel kişiliğine sahip, yüksek düzeyde araştırma, eğitim-öğretim, bilimsel araştırma, yayın ve danışmanlık yapan, fakülte, enstitü, yüksekokul, meslek yüksekokul, destek, hazırlık okulu veya birimleri, benzeri kuruluş ve birimlerden oluşan bir yükseköğretim kurumudur.”* şeklinde düzenlenmiştir. *“Vakıflar kendilerine kazanç sağlamak amacı ile yükseköğretim kurumu kuramazlar. Kurulmuş yükseköğretim kurumlarından herhangi bir*

<sup>80</sup> 31/12/2005 tarih ve 26040 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

suretle gelir, kazanç ve hak elde edemezler. Vakıf yükseköğretim kurumunun her çeşit gelirleri kurulmuş bulunan yükseköğretim kurumunda kalır ve geçici ya da dolaylı olarak dahi hiç bir suretle vakıf mamelekine veya hesaplarına intikal edemez.” şeklindeki düzenleme ise Yönetmeliğin 27. maddesinde yapılmıştır.

Anayasa ve ikincil hukuki düzenlemelerin temelde vakıf üniversiteleri ile devlet eliyle kurulan üniversitelere karşı aynı yaklaşımı benimsediği anlaşılmaktadır. Bu yaklaşım, vakıf üniversitelerine, kamu tüzel kişisi olmaları noktasına varan kamusalılık sağlandığını ortaya koymaktadır. Kamu ve özel ayrımı içermeyen yaklaşım yükseköğretim kurumlarının finansman kaynaklarının belirlenmesinde de korunmuştur.

Gerek devlet gerekse vakıflar eliyle kurulan yükseköğretim kurumları kamu hizmeti niteliğinde olan eğitim hizmetlerini yerine getirirken mali kaynaklara ihtiyaç duymaktadırlar. Kanun koyucu, yükseköğretim kurumlarının gelir kaynaklarını belirlerken devlet üniversiteleri ile vakıf üniversiteleri arasında ayırım gözetmemiştir. Yükseköğretim Kanunu’nun 55. maddesi<sup>81</sup> ile devlet üniversiteleri ile vakıf üniversitelerinin gelir kaynakları her yıl bütçeye konulacak ödenekler, kurumlarca yapılacak yardımlar, alınacak harç ve ücretler, yayın ve satış gelirleri, taşınır ve taşınmaz malların gelirleri, döner sermaye işletmelerinden elde edilecek karlar, bağışlar, vasiyetler ve diğer gelirlerdir. Vakıf üniversitelerinin finans kaynakları incelendiğinde ise; kurucu vakfın katkıları, öğrenci katkı payları, devlet yardımları ile özel bağış ve yardımların önde gelen kaynaklar olduğu söylenebilir (Söyler, 2008: s. 61-63). Vakıf Üniversitelerinin, yaygın söylemde “özel üniversite” olarak kabulüne yol açtığı değerlendirilen eğitim ücretlerinin, 2005-2006 dönemi toplam gelirleri içerisindeki payına Tablo 7’de yer verilmiştir.

Tablo 7: Vakıf Üniversitelerinin Öğrencilerden Aldığı Eğitim Ücreti Gelirleri ve Toplam Gelirleri

Vakıf üniversitelerinde öğrenci gelirlerinin toplam gelire oranları (2005-2006) Üniversite Adı	Toplam Gelirler (TL)	Eğitim Öğretim Hizmet Hasılatları (TL)	Öğrenci Gelirlerinin Toplam Gelire oranı (%)
Bilkent Üniversitesi	176.368.891,00	83.107.424,00	47,12
Yeditepe Üniversitesi**	166.417.903,71	138.216.943,93	83,05
Sabancı Üniversitesi**	85.339.721,00	22.914.242,00	26,85
Başkent Üniversitesi	71.619.904,99	48.447.349,47	67,65

<sup>81</sup> Madde metni, “Gelir kaynakları” başlığı altında “Yükseköğretim üst kuruluşları, yükseköğretim kurumları ve bunlara bağlı birimlerin gelir kaynakları;

a. Her yıl bütçeye konulacak ödenekler,

b. Kurumlarca yapılacak yardımlar,

c. Alınacak harç ve ücretler,

d. Yayın ve satış gelirleri,

e. Taşınır ve taşınmaz malların gelirleri,

f. Döner sermaye işletmelerinden elde edilecek karlar,

g. Bağışlar, vasiyetler ve diğer gelirlerdir.” şeklinde düzenlenmiştir.



Vakıf üniversitelerinde öğrenci gelirlerinin toplam gelire oranları (2005-2006) Üniversite Adı	Toplam Gelirler (TL)	Eğitim Öğretim Hizmet Hasılatları (TL)	Öğrenci Gelirlerinin Toplam Gelire oranı (%)
Koç Üniversitesi	61.773.957,04	33.896.130,17	54,87
İstanbul Bilgi Üniv.**	61.179.272,08	56.177.687,35	91,82
Fatih Üniversitesi	54.793.814,00	24.000.414,00	43,80
İstanbul Kültür Üniv**.	37.508.508,00	31.821.745,00	84,84
İzmir Ekonomi Üniv.	29.372.704,42	26.791.531,18	91,21
İstanbul Ticaret Üniv.**	28.439.933,98	24.038.418,59	84,52
Kadir Has Üniversitesi	28.188.117,00	23.537.825,00	83,50
Beykent Üniversitesi**	27.804.076,00	24.218.903,00	87,11
Bahçeşehir Üniv.**	25.097.303,65	23.264.849,90	92,70
Maltepe Üniversitesi *	22.231.383,42	10.968.309,36	49,34
Atılım Üniversitesi	20.299.903,29	19.388.730,77	95,51
Çankaya Üniversitesi**	19.295.378,00	17.879.111,00	92,66
Işık Üniversitesi	18.019.619,00	15.801.709,00	87,69
Haliç Üniversitesi	14.770.174,84	13.373.832,73	90,55
Doğuş Üniversitesi**	13.932.168,00	12.840.940,00	92,17
TOBB Ekon. ve Tekn. Ü	12.865.522,24	2.705.092,46	21,03
Çağ Üniversitesi**	10.063.079,87	8.803.868,33	87,49
Ufuk Üniversitesi	7.791.728,20	3.151.036,41	40,44
Yaşar Üniversitesi	6.937.660,44	6.235.129,95	89,87
Okan Üniversitesi	5.759.815,00	5.282.841,00	91,72

\* Maltepe Üniversitesinin 01.01.2005-30.06.2005 tarihleri arasında gerçekleşen ve Yeminli Mali Müşavirce onaylanan toplam gelir ve gideri

\*\* 2005 yılı toplam gelirlerinden geçmiş yıldan devreden gelirler düşülmüştür. Kaynak: YÖK, 2007a: s. 66.

Tablo 7’de yer alan verilere göre, vakıf üniversiteleri, gelirlerinin dağılımları bakımından, güçlü bir kurucu vakıf bulunup gelirlerin büyük oranda kurucu vakıf tarafından karşılandığı bir grup ve üniversite gelirlerinin büyük oranda öğrenci harçlarından sağlandığı diğer grup olmak üzere başlıca iki grubu oluşturmakta, sayıca büyük bölüm ikinci gruba girmektedir (YÖK, 2007a: 66). Çetinsaya’ya (2014: s. 189) göre, kamu kaynakları, yeni kurulacak üniversiteler için değil mevcut devlet üniversitelerinin niteliklerinin geliştirilmesi için kullanılıp, yeni kurulacak üniversiteler için kamu-dışı kaynaklar teşvik edilip, vakıf üniversitesi modelinin yasal zemini sağlanlaştırılırken; özel üniversite ve yabancı üniversite modelleri de tartışmaya açılabilir.

Eğitim bir bütün olarak ele alındığında ise, eğitimin finansmanının bireysel yükünü öğrenciler ve aileleri çekmekte, özellikle az gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelerde aileler çocuklarının eğitimini ilköğretimden başlayarak üniversiteden mezun oluncaya kadar üstlenmektedir. İş dünyası ise çoğunlukla eğitim öğretim sonrası istihdam etme amacını ön planda tutup özellikle

başarılı öğrencilere burslar vererek eğitimin finansmanına katkı sağlamaktadır. Son yıllarda Türkiye’de de görülmeye başlayan, dünyada daha önce uygulanan üniversitelerin prestijlerini yükseltebilmek için başarılı öğrencilere kendilerini tercih etmeleri halinde çeşitli burslar sağlamaları yükseköğretimin finansman kaynakları arasındadır. Yükseköğretimin bir başka finansman kaynağı da hayırseverler olmakla birlikte, hayırseverlerin sürekli bir finans kaynağı olarak düşünülmemesi gerekir. Yükseköğretimin finansmanının en önemli aktörleri ise özellikle az gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelerde vergi mükellefleridir (Akça, 2012: s. 95-96). Yükseköğretim hizmetinin pozitif dışsallık üretmesi, üniversitelere, sağlanan doğrudan devlet yardımları yanında, kurumlar vergisi muafiyetinde olduğu gibi önemli vergi avantajları sağlanması gibi düzenlemeleri de beraberinde getirmiştir. Bununla birlikte, vakıf üniversitelerini vergi avantajı sağlayarak teşvik etme yaklaşımının, vergi idaresi nezdinde katma değer vergisi açısından karşılığını bulduğunu söyleme imkânı bulunmamaktadır.

### **2.4.3. Vakıf Üniversitelerinin Türk Vergi Sistemindeki Yeri**

Kanun koyucu, üniversitelere sağlanan vergi avantajlarını düzenlerken devlet eliyle kurulan üniversiteler ile vakıf üniversiteleri arasında bir farklılık öngörmemiştir. Bununla birlikte, katma değer vergisi uygulamasında, eğitim ücretlerinin katma değer vergisine tabi tutulmasından kaynaklanan, vakıf üniversitelere yönelik bir vergi dezavantajının ortaya çıkardığı ayrışma üzerinde durulması gerekir niteliktedir. Bu nedenle, vakıf üniversitelere sağlanan vergi avantajlarının en önemlilerinden olan “kurumlar vergisi muafiyeti” ele alınacak, ardından katma değer vergisine ilişkin dezavantajlı uygulama analiz edilecektir.

#### **2.4.3.1. Vakıf Üniversitelerinin Kurumlar Vergisi Karşısındaki Durumu: Muafiyet ve Daha Ötesi**

Vakıflar tarafından kurulan üniversitelerin kurumlar vergisi mükellefiyeti ile bağımlı sağlayan unsur “iktisadi işletme” olup olmadıklarıdır. Vakıflar tarafından kurulan üniversitelerin iktisadi işletme boyutuyla değerlendirilmeleri için, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 2/5. maddesi uyarınca; bağlılık, devamlılık ve faaliyetin ticari, sınai veya zirai bir mahiyet arz edip etmediklerinin tespitini gerektirir. Ticari faaliyetin de temel özelliklerinden olan, bir organizasyona bağlı olarak piyasa ekonomisi içerisinde bedel karşılığı mal alım-satımı, imalatı ya da hizmet ifaları gibi faaliyetler iktisadi işletmenin unsurları olarak ortaya çıkmaktadır. Öte yandan, şartları sağlayan dernek veya vakıfların iktisadi işletmelerinin kazanç gayesi güdüp gütmediklerinin; faaliyetin, kanunla verilmiş görevler arasında bulunup bulunmamasının; tüzel

kişiliğe sahip olup olmamalarının; bağımsız muhasebelerinin bulunup bulunmamasının, kendilerine tahsis edilmiş sermaye veya iş yerlerinin olup olmadığının vergilendirmeye etkisi bulunmamaktadır. Satılan mal veya hizmete ait bedelin sadece maliyeti karşılayacak kadar olmasının, kâr edilmemesi, kârın kuruluş amaçlarına tahsis edilmesi de işletme olma vasfını değiştirmeyecektir. İktisadi işletmenin tanımı içinde yer alan ve devamlı olarak yapılan ticari, sınai veya zirai faaliyetten söz edebilmek için bu işletmenin tedavül ekonomisine katılması, bir başka ifadeyle işletmede üretilen veya alınan malların veya verilen hizmetin bir bedel karşılığı satılmış olması da gerekmektedir. Bedelsiz olarak hizmet verilmesi hallerinde iktisadi işletme oluşmayacağı ise tabiidir. Bu durumda, vakıflar tarafından kurulan üniversitelerin eğitim hizmetini bir bedel karşılığı yerine getirmeleri, bu bedelin masraf karşılığı ya da bağış adı altında tahsil edilip edilmediğiyle ilgilenmeksizin vakfa bağlı iktisadi işletme olarak kurumlar vergisi mükellefiyeti ortaya çıkacaktır. Öte yandan, kurucu vakfın, üniversiteden kâr payı alamamasının iktisadi işletme oluşumuna bir etkisi bulunmamaktadır. Ancak, vakıflar tarafından kurulan üniversitelerin iktisadi işletme oluşturması bunların kurumlar vergisi kapsamında vergilendirilmeleri sonucunu doğurmamaktadır.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 4/1-a maddesinin “*Kamu idare ve kuruluşları tarafından tarım ve hayvancılığı, bilimi, fennî ve güzel sanatları öğretmek, yaymak, geliştirmek ve teşvik etmek amacıyla işletilen okullar, okul atölyeleri, konservatuvarlar, kütüphaneler, tiyatrolar, müzeler, sergiler, numune fidanlıkları, tohum ve hayvan geliştirme ve üretme istasyonları, yarış yerleri, kitap, gazete, dergi yayınevleri ve benzeri kuruluşlar.*” hükmü uyarınca kurumlar vergisinden muaftır. Madde metni incelendiğinde, “kamu idare ve kuruluşları tarafından işletilen okulların” kurumlar vergisinden muaf olduğu anlaşılacaktır. Madde metninde vakıf üniversitelerinin kurumlar vergisinden muafiyetine ilişkin bir hüküm bulunmamakla birlikte, “benzeri kuruluşlar” ibaresinin üniversiteleri kapsamına alması, 2547 sayılı Yükseköğretim Kanunu’nun 56/b maddesinin “*Üniversiteler ve yüksek teknoloji enstitüleri genel bütçeye dahil kamu kurum ve kuruluşlarına tanınan mali muafiyetler, istisnalar ve diğer mali kolaylıklardan aynen yararlanırlar.*” ve Ek 7. maddesinin “*Vakıflarca kurulacak yükseköğretim kurumları, bu Kanunun 56ncı maddesinde yer alan mali kolaylıklardan, muafiyetlerden ve istisnalardan aynen istifade ederler ve bunlar emlak vergisinden muaf tutulurlar.*” hükümlerinin analize katılması vakıf üniversitelerinin kurumlar vergisinden muaf olduğu sonucunu doğurmaktadır. İdarenin görüşü de<sup>82</sup> aynı yöndedir. Dolayısıyla, kurumlar vergisi muafiyeti, vakıf üniversitelerine sağlanan önemli bir vergi avantajıdır.

<sup>82</sup> 09.06.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01-KVK 4-678 sayılı Özelge, Erişim: 01 Şubat 2015, <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1028>

Sağlanan vergi avantajı sadece açıklanan muafiyetle sınırlı kalmamakta, Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 4/1-b maddesinin;

*Kamu idare ve kuruluşları tarafından genel insan ve hayvan sağlığını korumak ve tedavi amacıyla işletilen hastane, klinik, dispanser, sanatoryum, huzurevi, çocuk bakımevi, hayvan hastanesi ve dispanseri, hayvan bakımevi, veteriner bakteriyoloji, seroloji, distofajin kuruluşları ve benzeri kuruluşlar.(6009 sayılı Kanununun 43 üncü maddesiyle eklenen cümle Yürürlük; 01.08.2010)(Bunlardan sağlık hizmeti sunanların teşhis ve tedaviye yönelik olarak birbirlerine yapacakları (6225 sayılı Kanununun 7 inci maddesiyle değişen ibare Yürürlük; 26.04.2011)mal ve hizmet satışları ile Sağlık Bakanlığına bağlı hastane, klinik, dispanser, sanatoryum gibi kurum ve kuruluşların yapacağı Gelir Vergisi Kanununun 70 inci maddesinde belirtilen mal ve hakların kiralanması işlemleri bu muafiyeti ortadan kaldırmaz.)*

hükmü uyarınca bir başka muafiyet daha sağlanmıştır. 1 Seri No'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği ise;

*vakıf üniversitelerinin bünyelerinde yer alan ve ücret karşılığında sağlık hizmeti veren sağlık kurumları, iktisadi işletme niteliğinde olmakla birlikte, vakıflara ait üniversiteler Yükseköğretim Kanunu'nun 56. maddesi uyarınca genel bütçeye dâhil kamu kurum ve kuruluşlarına tanınan muafiyet, istisna ve diğer mali kolaylıklardan aynen yararlandığından, vakıf üniversiteleri bünyesinde faaliyet gösteren sağlık kurumları da kurumlar vergisinden muaf olacaktır.*

şeklindeki açıklamasıyla konuya ilişkin yapılacak değerlendirmenin çerçevesini çizmiştir. Dolayısıyla, verdikleri ücretli sağlık hizmetine rağmen, vakıf üniversiteleri bünyesindeki sağlık kurumlarına tanınan kurumlar vergisi muafiyetinin vakıf odaklı vergi avantajları arasında önemli bir yere sahip olduğu değerlendirilmiştir.

#### 2.4.3.2. Vakıf Üniversitelerinin Katma Değer Vergisi Karşısındaki Durumu: Vergi Dezavantajı

Vakıf üniversitelerine, kurumlar vergisine ilişkin gösterilen cömertliğin benzerinin katma değer vergisi açısından sergilendiğini söyleme imkânı bulunmamaktadır. Vakıf üniversitelerince alınan eğitim ücretlerinin katma değer vergisine tabi tutulması, kamu tüzel kişisi olarak kabul edilen bu kurumlara yönelen talep üzerinde yarattığı etki nedeniyle bir vergi dezavantajı mahiyetine bürünmektedir. Katma Değer Vergisi Kanunu ile üniversiteler arasındaki vergileme bağının kurulmasının ardından bahsi geçen vergi dezavantajı analiz edilecektir.

Katma Değer Vergisi Kanununun 1/1. maddesinde, Türkiye'de yapılan ticarî, sınaî, ziraî faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetler yanında, aynı maddenin 1/3-g bendinde, üniversitelere 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 hizmetleri, “diğer faaliyetlerden doğan teslim ve hizmetler” kapsamında verginin konusunu teşkil eden teslim ve hizmetler arasında sayılmıştır. Madde, “Ticari, sınaî, zirai faaliyet ile serbest meslek faaliyetinin devamlılığı, kapsamı ve niteliği Gelir Vergisi Kanunu hükümlerine göre; Gelir Vergisi Kanununda açıklık bulunmadığı hallerde, Türk Ticaret Kanunu ve diğer ilgili mevzuat hükümlerine göre tayin ve tespit edilir.” hükmünü de içermektedir. Gelir Vergisi Kanunu'nun 37. maddesi ise “Her türlü

*ticari ve sınıai faaliyetlerden doğan kazançlar ticari kazançtır*” şeklinde “ticari kazanç” tanımı yapmıştır. “Ticari işletme” ise 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu’nun<sup>83</sup> 11. maddesinde “*Ticari işletme, esnaf işletmesi için öngörülen sınırı aşan düzeyde gelir sağlamayı hedef tutan faaliyetlerin devamlı ve bağımsız şekilde yürütüldüğü işletmedir.*” şeklinde tanımlanmıştır. Bu durumda, vakıf üniversitelerinin eğitim öğretim hizmetleri ticari faaliyet olması halinde katma değer vergisine tabi olacaktır. Diğer yandan, Katma Değer Vergisi Kanunu’nun 19. maddesinin “*Diğer kanunlardaki vergi muaflik ve istisna hükümleri bu vergi bakımından geçersizdir. Katma değer vergisine ilişkin istisna ve muafiyetler ancak bu Kanuna hüküm eklenmek veya bu Kanunda değişiklik yapılmak suretiyle düzenlenir.*” hükmü analize katıldığında, vakıf üniversitelerinin katma değer vergisi kanunu kapsamındaki durumları değerlendirilirken, vakıflarca kurulacak yükseköğretim kurumlarının, devlet üniversitelerinin sahip olduğu mali kolaylıklardan, muafiyetlerden ve istisnalardan aynen istifade edeceklerine ilişkin 2547 sayılı Yükseköğretim Kanunu’nun Ek 7. maddesi hükmünün kullanılması söz konusu olamayacaktır.

Vergi idaresi, KDVK’nin 1/3-g maddesine işaret ederek, vakıf üniversitesince verilecek hizmetlerin katma değer vergisine tabi olduğuna ilişkin görüş<sup>84</sup> açıklamaktadır. Danıştay’ın yaklaşımı da vakıf üniversitelerinin eğitim öğretim hizmetleri karşılığında aldığı ücretlerin katma değer vergisine tabi olması gerektiği yönündedir. Danıştay Dava Daireleri Kurulu<sup>85</sup>

*...Devletin yetişemediği yerde vakıflar aracılığıyla yüksek eğitim, öğretim açığının kapatılmasına imkan sağlanmaya çalışıldığı, Vakıf Üniversitelerinin Devletin gözetim ve denetimi altında oldukları, herhangi bir nedenle vakfın ortadan kalkması halinde vakfa ait yüksek öğretim kurumunun devam edeceği, bu durumda kazanç gayesi gütmeyen kamu kurum ve kuruluşlarına tanınan her türlü mali muafiyet, istisna ve diğer kolaylıklarla desteklenen kamu kurum ve kuruluşu niteliğindeki Devlet Üniversitesinden bir farkı bulunmayan vakıf yüksek öğretim kurumlarının mütevelli heyetince belirlenerek öğrencilerden alınan ücretlerin tüm devlet üniversitelerinde alınan harçlar gibi kurumun giderlerinin karşılığını oluşturduğu, bu üniversitelerin vergilendirilmesi halinde öğrencilere bir yük getireceği, ... 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu’na göre de katma değer vergisine tabi olmak için teslim ve hizmetin ticari faaliyet çerçevesinde yapılması gerektiği, Anayasa ve yasal zorluklara rağmen vakıf üniversitelerinin bir şekilde iktisadi işletme oluşturarak ticari gaye ile hareket edip giderlerinin karşılığı dışında kazanç ve hasılat sağladığı davalı idarece varsayım ve olasılıktan öte ortaya konulmadığı, bu durumda davacı kurumun katma değer vergisi mükellefi olması mümkün bulunmadığı*

iddialarına karşı, “*özel okul ve hastanelerle benzeri yerlerin işletilmesinden*” elde edilen kazançların ticari kazanç olduğunun vurgulandığı, bu durumda, üniversitelerin ticari nitelikteki teslim ve hizmetlerinin, katma değer vergisinin konusunu teşkil eden işlemler kapsamında olduğunun anlaşıldığı” gerekçesiyle vakıf üniversitelerinin yaptığı eğitim öğretim hizmetinin katma değer vergisine tabi tutulması gerektiği yönünde karar vermiştir. Karar’da,

<sup>83</sup> 14/02/2011 tarih ve 27846 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

<sup>84</sup> İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı, 04.06.2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.17.01-KDV.17-1798 sayılı Özelge, Erişim: 01 Şubat 2015, <http://www.ozelgearsivi.com/2013/03/vakf-universitelerinin-vergi-kanunlar.html>

<sup>85</sup> Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, 29.9.2006 tarih, E. 2006/150, K. 2006/230 Sayılı Kararı, *Danıştay Dergisi*, 114, s. 98.

2547 sayılı Yükseköğretim Kanununun ek 7 inci maddesi delaletiyle, aynı Kanunun 56 ncı maddesinde yer alan mali kolaylık, muafiyet ve istisnalardan vakıf üniversitelerinin de aynen yararlanmaları gerektiği ileri sürülmekte ise de; yukarıda anılan 3065 sayılı Kanunun 1 inci maddesinde belirtilen, ticari, sınai, zirai ve mesleki nitelikteki teslim ve hizmetleri katma değer vergisine tabi bulunan kurumlar arasında Devlet üniversitelerinin de sayılmış bulunması karşısında, 2547 sayılı Kanunun anılan maddesinde sözü edilen mali kolaylık, muafiyet ve istisnaların katma değer vergisiyle ilgilerinin olmadığı açıktır.

şeklinde değerlendirme de yapılmıştır. Kurulun, Karar'ında,

*Katma Değer Vergisi Kanununun 17 nci maddesinin (a) bendinde, Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıfların ilim, fen ve güzel sanatları, tarımı yaymak, ıslah ve teşvik etmek amacıyla yaptıkları teslim ve hizmetlerin katma değer vergisinden istisna edildiği hükmüne bağlanmış, Anayasanın 42 nci maddesinin 8 inci fıkrasında ise eğitim-öğretim kurumlarında sadece eğitim, öğretim, araştırma ve inceleme ile ilgili faaliyetlerin yürütüleceği açıklanmış, 2547 sayılı Yüksek Öğretim Kanununun 3 üncü maddesinde de yüksek öğretim, üniversite ve birimlerinin tanımı yapılmış, 4 üncü maddesinde yüksek öğretimin amacı, 5 inci maddesinde ilkeleri sayılmış bulunmaktadır. Yukarıda anılan kanun hükmüne göre katma değer vergisi istisnası; ilim, fen ve güzel sanatları, tarımı yaymak, ıslah ve teşvik etmek amacıyla yapılan teslim ve hizmetlere ilişkin olup, okul ve üniversitelere ise ilmi yaymak, teşvik etmek ve ıslah etmek gibi bir fonksiyon ve görev verilmediği anlaşılmaktadır. Bu nedenle de kültürel bir faaliyet olan ilim ve fenni yayma ile eğitim-öğretim faaliyeti olan okul işletmeciliği, amaçları, araçları itibarıyla birbirinden farklı faaliyetler olduğundan, davacı üniversitenin eğitim ve öğretim faaliyetinin bu istisna hükümleri içinde değerlendirilmesine de olanak bulunmamaktadır.*

şeklindeki yaklaşımı da vakıf üniversiteleri tarafından verilen eğitim ve öğretim hizmetlerinin istisna düzenlemesi kapsamı dışında değerlendirilmesi açısından önemlidir.

Vakıf üniversiteleri tarafından verilen eğitim hizmetinin 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu kapsamındaki durumunun değerlendirilmesinde, Kanun'un "Sosyal ve Askerî Amaçlı İstisnalarla Diğer İstisnalar" başlığını taşıyan 17/1. maddesi<sup>86</sup> uyarınca üniversitelerin, ilim, fen

<sup>86</sup> Madde metninin ilgili kısmı "1. Kültür ve Eğitim Amacı Taşıyan İstisnalar:

*Genel ve katma bütçeli daireler, il özel idareleri, belediyeler, köyler, bunların teşkil ettikleri birlikler, üniversiteler, döner sermayeli kuruluşlar, kanunla kurulan kamu kurum ve kuruluşları, kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları, siyasi partiler ve sendikalar, kanunla kurulan veya tüzel kişiliği haiz emekli ve yardım sandıkları, kamu menfaatine yararlı dernekler, tarımsal amaçlı kooperatifler ve Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıfların:*

a) *İlim, fen ve güzel sanatları, tarımı yaymak, ıslah ve teşvik etmek amacıyla yaptıkları teslim ve hizmetleri, b) 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,*

2. *Sosyal Amaç Taşıyan İstisnalar:*

a) *Yukarıda sayılan kurum ve kuruluşların 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 (6462 sayılı Kanunun 1 inci maddesiyle değişen ibare. Yürürlük: 03.05.2013) engelli (7) bakım ve huzurevleri, parasız fukara aşevleri, düşkünevleri ve yetimhaneleri işletmek veya yönetmek suretiyle ifa ettikleri kuruluş amaçlarına uygun (6009 sayılı Kanunun 28 inci maddesiyle değişen ibare Yürürlük: 01.08.2010) teslim ve hizmetleri ile bunlardan sağlık hizmeti sunanların teşhis ve tedaviye yönelik olarak birbirlerine yapacakları teslim ve hizmetler,*

b) *(5615 sayılı Kanunun 13 üncü maddesiyle değişen ibare. Yürürlük: 01.05.2007) 8/2/2007 tarihli ve 5580 sayılı Kanun hükümlerine tâbi (5904 sayılı Kanunun 13 üncü maddesiyle değişen ibare. Yürürlük: 03.07.2009) özel okullarca bedelsiz verilen eğitim, öğretim hizmetlerinde ilgili dönemdeki kapasitelerinin % 10'unu, 24/3/1950 tarihli ve 5661 sayılı Yüksek Öğrenim Öğrenci Yurtları ve Aşevleri Hakkındaki Kanuna Ek Kanun ile 30/4/1992 tarihli ve 3797 sayılı Milli Eğitim Bakanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun hükümlerine göre kurulan öğrenci yurtları tarafından bedelsiz verilen yurt hizmetlerinde ilgili dönemdeki kapasitelerinin % 10'unu, üniversite ve yüksek okullarda ise % 50'sini (25)(5228 sayılı Kanunun 15 inci maddesiyle değişen bent. Yürürlük: 31.7.2004) geçmemek üzere verilen bedelsiz eğitim ve öğretim hizmetleri, kanunların gösterdiği gerek üzerine bedelsiz olarak yapılan mal teslimi ve hizmet ifaları, birinci fıkrada sayılan kurum ve kuruluşlara bedelsiz olarak yapılan her türlü mal teslimi ve hizmet ifaları ile fakirlere yardım amacıyla gıda bankacılığı faaliyetinde bulunan dernek ve vakıflara Maliye Bakanlığınca belirlenen usul ve esaslar çerçevesinde bağışlanan (5281 sayılı Kanunun 43/14-a maddesiyle değişen ibare; Geçerlilik; 01.01.2005, Yürürlük; 31.12.2004) gıda, temizlik, giyecek ve yakacak maddelerinin teslimi," şeklinde düzenlenmiştir.*

ve güzel sanatları, tarımı yaymak, ıslah ve teşvik etmek amacıyla yaptıkları teslim ve hizmetlerin kültür ve eğitim amacı taşıması dolayısıyla istisna edilmesine ilişkin 1-a bendi ile üniversite ve yüksekokullarda % 50'yi geçmemek üzere verilen bedelsiz eğitim ve öğretim hizmetleri, kanunların gösterdiği gerek üzerine bedelsiz olarak yapılan mal teslimi ve hizmet ifaları, üniversitelere bedelsiz olarak yapılan her türlü mal teslimi ve hizmet ifalarının sosyal amaç taşıması dolayısıyla istisna edilmesine ilişkin 2-b bendi hükümlerinin de dikkate alınması gerekir. Madde metni incelendiğinde, üniversite ve yüksekokullarda % 50'yi geçmemek üzere verilen bedelsiz eğitim ve öğretim hizmetlerinin katma değer vergisinden istisna edilmesi, kanun koyucunun üniversiteler tarafından verilen eğitim ve öğretim hizmetlerini katma değer vergisi konusu kapsamına aldığı düşünülmektedir. Kanun maddeleri arasında tutarlılık bulunduğu kabulü ile basit mantıkla bu sonuca ulaşmak olası olmakla birlikte, Katma Değer Vergisi Kanunu'nun, üniversitelerin eğitim hizmetiyle ilintili hükümleri, kanunun lafzı ve ruhuna uygun değerlendirildiğinde karmaşık bir vergileme sorunu ile karşı karşıya kalınmaktadır.

Vakıf üniversiteleri tarafından verilen eğitim hizmetinin, katma değer vergisinden, Kanun'un 17/1. maddesi kapsamında istisna edilip edilemeyeceğinin tespitini gerektiren vergileme sorununun çözümü, öncelikle, yüksek öğretim hizmetinin ilim, fen ve güzel sanatları, tarımı yaymak, ıslah ve teşvik etmek amacıyla yapılan hizmet olup olmadığı sorusunun cevaplandırılmasını gerektirir.

Türk Dil Kurumu Kişi Adları Sözlüğü "ilim" sözcüğünü "*1. Bilme, biliş, bir şeyin doğrusunu bilme. 2. Bilim*" olarak tanımlamıştır. "Fen" sözcüğü ise Güncel Türkçe Sözlük'de "*a. 1. Fizik, kimya, matematik ve biyolojiye verilen ortak ad: Fen fakültesi. 2. Fizik, kimya, matematik ve biyolojiden elde edilen verileri iş ve yapım alanında uygulama, teknik: Edison, bilimden çok fenne hizmet etmiştir. 3. Bilim, bilgi: □Hocalar dinde, hekimler fende ayıp yok, derlerdi. □-F. R. Atay. 4. mec. Hile, hilekârlık: □Erkeğin en budalası yine karısını aldatmak fennini bulur. □-H. R. Gürpınar.*" [TDKc] şeklinde açıklanmıştır.

Üniversitelerarası Kurul'un 23.02.1992 tarihli toplantısında alınan 65 sayılı Kararda, üniversitelerin ilim, fen ve güzel sanatları, tarımı, yaymak, ıslah ve teşvik etmek amacıyla yaptıkları teslim ve hizmetlere ilişkin Katma Değer Vergisi istisnasının kapsamını belirleyebilmek için ilim, fen ve güzel sanat kavramları tanımlanmıştır. Kurul kararına göre;

*İlim, hayat ve doğanın aynı gurup içinde bulunan madde ve olaylarını konu edinerek onları gözlem ve deneyim yollarıyla kanunlara bağlamak suretiyle meydana gelmiş olan ve uzun bir tahsil ile elde edilen bilgi koludur daha kısa anlatımla çeşitli olgularla ilgili iyi düzenlenmiş bilgilerin tümüdür. Fen, maddi sonuçlar elde etmek üzere bilimi uygulama alanına koyan, deneylere ve ispatlara dayanan bilgilerin tamamını ifade eder. Örneğin, botanik bir ilim ziraat ise fendir. Genel olarak*

*konuları soyut olan bilgiler ilim, somut olanlar ise fendir. Bu nedenle tarih edebiyat, ilahiyat ilimdir; fizik kimya, matematik, biyoloji, için de fen deyimi kullanılır. Güzel sanatlar, insan ruhunda estetik, heyecan ve hayranlık uyandıran ve doğrudan doğruya pratik bir fayda amacı gütmeyen sanatlar olup, çeşitli şekil ve konuda güzellikler meydana getirmeyi hedef tutar. Edebiyat, resim, müzik, tiyatro, mimarlık, heykeltıraşlık başlıca güzel sanat kollarıdır (Budak, 2010: s. 459).*

Vergi idaresi de, söz konusu karara dayanarak<sup>87</sup>

*...Üniversitelerarası Kurul'un vakıf üniversiteleri hakkındaki 23.02.1992 tarih ve 65 sayılı Kararında; eğitim, öğretim ve kültüre yönelik ilim, fen ve güzel sanatları teşvik edici, yayıcı nitelikte de olsa kamu kurum ve kuruluşları eliyle yapılmayan, onlar tarafından yapılsa bile ticari, mesleki faaliyet çerçevesine giren işlemlerin KDV Kanununun 17/1. maddesindeki istisna hükmü kapsamı dışında kaldığı bildirilmiştir. Buna göre, ... Vakfı tarafından kurulduğu belirtilen Üniversitenizece verilecek hizmetler, KDV'nun 17/1. maddesiyle düzenlenen istisna kapsamına girmeyeceğinden katma değer vergisine tabi olacaktır .*

şeklinde görüş vermiştir. Vergi idaresi görüşünün dayanağı Üniversitelerarası Kurul Kararı, vakıf üniversitelerinin gelirlerini sadece kendi üniversitelerini ve mülkiyeti üniversitelere ait kurum ve kuruluşları geliştirmek amacıyla harcayabileceği, yüksek düzeyde araştırma, eğitim-öğretim, bilimsel araştırma, yayın ve danışmanlık yapacakları, vakıfların kendilerine kazanç sağlamak amacı ile yükseköğretim kurumu kuramayacakları, kurulmuş yükseköğretim kurumlarından herhangi bir suretle gelir, kazanç ve hak elde edemeyecekleri, vakıf yükseköğretim kurumunun her çeşit gelirlerinin kurulmuş bulunan yükseköğretim kurumunda kalacağı ve geçici ya da dolaylı olarak dahi hiç bir suretle vakıf mamelekine veya hesaplarına intikal edemeyeceğine ilişkin düzenlemeler dikkate alınarak analiz edildiğinde, sistemin bütününe yönelik yeni bir değerlendirme yapılması ihtiyacı ortaya çıkarmaktadır.

İstisna hükmü üniversitelerin ilim, fen ve güzel sanatları yaymak ve teşvik etmek gibi amaçlara işaret etmekte, üniversitelerin doğası gereği böyle bir işlevi bulunmakta, güzel sanatlar ve mimarlık fakülte ve bölümleri güzel sanatların topluma mal edilmesinde ve gelişmelerinde önemli rol oynamakta, KDV Kanunu'nun 17. maddesindeki "Kültür ve Eğitim Amacı Taşıyan İstisnalar" başlığı bile eğitim hizmeti veren üniversitelerin bu istisnadan yararlanabileceği sonucunu doğurmaktadır. Bu nedenle, Danıştayın ve vergi idaresinin görüşünün aksine vakıf üniversitelerinin tahsil etmiş oldukları öğretim ücretlerinin Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 17. maddesinde düzenlenen istisnadan yararlanması gerekir. Ayrıca, vakıf üniversitelerinin kâr amacı güden özel eğitim kurumu gibi algılanmayıp, bunlar tarafından sunulan yükseköğretim hizmetleri KDV kapsamından çıkarılmalıdır (Şakar, 2011, s. 191-192). Söyler (2009: s. 21) ise konuya adalet açısından yaklaşmış ve Devlet üniversitelerinde KDV'ne tabi tutulmayan öğrenci harçlarının, vakıf üniversitelerinde vergiye tabi olmasının, vakıf üniversitelerinden çok, öğrencilere yük getirmesi, adalet ve eşitlik ilkeleri çiğnenerek öğrenciler arasında maddi

<sup>87</sup> 04.06.2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.17.01-KDV.17-1798 sayılı Özelge,  
Erişim: 01 Şubat 2015, <http://www.ozelgearsivi.com/2013/03/vakf-universitelerinin-vergi-kanunlar.html>



ayrıcalık yaratması gerekçeleriyle öğrenci katkı paylarından KDV alınmaması görüşünü ileri sürmüştür.

Danıştayın, üniversiteler tarafından verilen eğitim öğretim hizmetinin istisna kapsamında değerlendirilemeyeceği yönündeki;

*...Katma Değer Vergisi Kanununun 17 nci maddesinin (a) bendinde, Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıfların ilim, fen ve güzel sanatları, tarımı yaymak, ıslah ve teşvik etmek amacıyla yaptıkları teslim ve hizmetlerin katma değer vergisinden istisna edildiği hükme bağlanmış, Anayasanın 42 nci maddesinin 8 inci fıkrasında ise eğitim-öğretim kurumlarında sadece eğitim, öğretim, araştırma ve inceleme ile ilgili faaliyetlerin yürütüleceği açıklanmış, 2547 sayılı Yüksek Öğretim Kanununun 3 üncü maddesinde de yüksek öğretim, üniversite ve birimlerinin tanımı yapılmış, 4 üncü maddesinde yüksek öğretimin amacı, 5 inci maddesinde ilkeleri sayılmış bulunmaktadır. Yukarıda anılan kanun hükmüne göre katma değer vergisi istisnası; ilim, fen ve güzel sanatları, tarımı yaymak, ıslah ve teşvik etmek amacıyla yapılan teslim ve hizmetlere ilişkin olup, okul ve üniversitelere ise ilmi yaymak, teşvik etmek ve ıslah etmek gibi bir fonksiyon ve görev verilmediği anlaşılmaktadır. Bu nedenle de kültürel bir faaliyet olan ilim ve fenni yayma ile eğitim-öğretim faaliyeti olan okul işletmeciliği, amaçları, araçları itibarıyla birbirinden farklı faaliyetler olduğundan, davacı üniversitenin eğitim ve öğretim faaliyetinin bu istisna hükümleri içinde değerlendirilmesine de olanak bulunmamaktadır.<sup>88</sup>*

şeklindeki Kararında, üniversiteler tarafından yürütülen eğitim-öğretim faaliyetinin “okul işletmeciliği” olarak değerlendirilmesi, ilim ve fenni yaymanın “kültürel bir faaliyet” kapsamına alınması ilginçtir. Kararda, kazanç gayeli özel okul işletmeciliği ile Anayasa ile “kamusallık” şemsiyesine alınan ve kazanç paylaşımı amacıyla kurulamayan vakıf üniversitelerini aynı statüde kabul edilmektedir. Bu durumda, ilim ve fenni yaymak görevinin hangi kişi ya da kurumlar tarafından gerçekleştirildiği sorusunun cevabı merak uyandırmaktadır.

2547 sayılı Yükseköğretim Kanunu’nun 4/c maddesinin<sup>89</sup> “Yükseköğretim kurumları olarak yüksek düzeyde bilimsel çalışma ve araştırma yapmak, bilgi ve teknoloji üretmek, bilim verilerini yaymak, ulusal alanda gelişme ve kalkınmaya destek olmak, yurt içi ve yurt dışı

<sup>88</sup> Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, 29.9.2006 tarih, E. 2006/150, K. 2006/230 Sayılı Karar, *Danıştay Dergisi*, 114, s. 98.

<sup>89</sup> Madde metni “Madde 4 – Yükseköğretimin amacı:

a) Öğrencilerini;

(1) ATATÜRK İnkılapları ve ilkeleri doğrultusunda ATATÜRK milliyetçiliğine bağlı,

(2) Türk milletinin milli, ahlaki, insani, manevi ve kültürel değerlerini taşıyan, Türk olmanın şeref ve mutluluğunu duyan,

(3) Toplum yararını kişisel çıkarının üstünde tutan, aile, ülke ve millet sevgisi ile dolu,

(4) Türkiye Cumhuriyeti Devletine karşı görev ve sorumluluklarını bilen ve bunları davranış haline getiren,

(5) Hür ve bilimsel düşünce gücüne, geniş bir dünya görüşüne sahip, insan haklarına saygılı,

(6) Beden, zihin, ruh, ahlak ve duygu bakımından dengeli ve sağlıklı şekilde gelişmiş,

(7) İlgili ve yetenekleri yönünde yurt kalkınmasına ve ihtiyaçlarına cevap verecek, aynı zamanda kendi geçim ve mutluluğunu sağlayacak bir mesleğin bilgi, beceri, davranış ve genel kültürüne sahip, vatandaşlar olarak yetişirmek,

b) Türk Devletinin ülkesi ve milletiyle bölünmez bir bütün olarak, refah ve mutluluğunu artırmak amacıyla; ekonomik, sosyal ve kültürel kalkınmasına katkıda bulunacak ve hızlandıracak programlar uygulayarak, çağdaş uygarlığın yapıcı, yaratıcı ve seçkin bir ortağı haline gelmesini sağlamak,

c) Yükseköğretim kurumları olarak yüksek düzeyde bilimsel çalışma ve araştırma yapmak, bilgi ve teknoloji üretmek, bilim verilerini yaymak, ulusal alanda gelişme ve kalkınmaya destek olmak, yurt içi ve yurt dışı kurumlarla işbirliği yapmak suretiyle bilim dünyasının seçkin bir üyesi haline gelmek, evrensel ve çağdaş gelişmeye katkıda bulunmaktır.” şeklinde düzenlenmiştir.

*kurumlarla işbirliği yapmak suretiyle bilim dünyasının seçkin bir üyesi haline gelmek, evrensel ve çağdaş gelişmeye katkıda bulunmaktır.*” şeklindeki düzenlemesinin, vakıf üniversitelerince verilen eğitim hizmetlerinin katma değer vergisi istisnası kapsamına girmesi koşulu olan “bilim ve fenni yaymak ve teşvik etmek amacıyla” örtüşebileceği değerlendirilmiştir. Budak (2010: s. 460), benzer yaklaşımla, vakıf üniversitelerinin eğitim, ilim ve güzel sanatları yaymadığını varsaymanın olanaksız olduğunu vurgulayarak, güzel sanatlar ve mimarlık fakültelerine sahip vakıf üniversitelerinin güzel sanatların topluma mal edilmesinde ve gelişmesinde pozitif rol oynadıkları, tiyatro, konser salonu, kütüphane, sergi, okuma ve konferans salonları ile spor tesislerinin yoğunluklu olarak üniversitelerin bünyelerinde yer alması dolayısıyla eğitim-öğretim ve ilim yayma işlemlerini bünyelerinde bulunan birimler aracılığıyla yaptıkları görüşünü ileri sürmüştür.

Vergi idaresi görüşü, vakıf üniversiteleri tarafından verilen eğitim hizmetlerinin katma değer vergisine tabi olduğu şeklinde oluşmakla birlikte, üniversite bünyesinde “Uzaktan Eğitim Uygulama ve Araştırma Merkezi Müdürlüğü” adı ile ayrı bir tüzel kişiliğe sahip bir birimin kurulması, söz konusu birimle ilgili olarak Üniversite Döner Sermaye İşletmesi bünyesinde bir şube açılması, kuruluş amacına uygun olarak bu merkezde uzaktan eğitim yolu ile eğitim öğretim hizmeti verilmesi ve karşılığında öğrencilerden ücret alınması “Kamu idare ve kuruluşları tarafından tarım ve hayvancılığı, bilimi, fenni ve güzel sanatları öğretmek, yaymak, geliştirmek ve teşvik etmek amacıyla işletilen kuruluşlar” kapsamında kurumlar vergisi muafiyeti kapsamında değerlendirilebilmiştir. Verilen görüş, aynı zamanda, *“Uzaktan Eğitim Uygulama ve Araştırma Merkezi biriminin Üniversite Döner Sermaye İşletmesi bünyesinde Üniversitenizin kuruluş amacına uygun olarak uzaktan eğitim yolu ile vermiş olduğu eğitim öğretim hizmeti KDV Kanununun 17/1 nci maddesi gereğince KDV’den istisna olacaktır. Ancak, Üniversiteniz bünyesinde belirli bir organizasyon çerçevesinde (bir iktisadi işletme oluşturmak kaydıyla) ticari mahiyet arz edecek şekilde piyasa esaslarına göre bedel karşılığı verilen ve devamlılık gösteren kurs hizmetleri, bu Kanunun (1/3-g) maddesi çerçevesinde KDV’ye tabi tutulacaktır.”*<sup>90</sup> şeklindeki açıklama dolayısıyla katma değer vergisi istisnası yönüyle de önemlidir. Örgün eğitim öğretim hizmeti katma değer vergisine tabi iken, uzaktan eğitim yolu ile verilen eğitim öğretim hizmetinin istisna kapsamında değerlendirilmesi vergi idaresinin görüşünü dikkat çekici hale getirmektedir. Üniversiteler tarafından verilen ve “uzaktan” niteliği taşımayan eğitim öğretim hizmetlerinin kuruluş amacı dışında kabulünün olanaksızlığı ortaya çıkan durumun izahını zorlaştırmaktadır.

<sup>90</sup> 17/12/2012 tarih ve 13649056-2010-KDV-ÖZE-17-334 sayılı Özelge, Erişim: 05 Şubat 2015, <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1028&tip=7>

Vakıf üniversitelerince verilen eğitim ve öğretim hizmetlerinin katma değer vergisine tabi tutulması gerektiğini ileri süren görüşler de bulunmaktadır. Bu görüş, ticari faaliyet ile bu faaliyet sonucu elde edilen ticari kazanç arasında fark olduğu, eğitim ve öğretim faaliyetleri sonucu ticari kazanç oluşmasa bile verilen hizmetin ticari faaliyet kapsamında olmasına dayanmaktadır. Katma Değer Vergisi'nin, kazanca değil işleme yönelik bir vergi olduğu hususu da dikkate alındığında, vakıf üniversitelerince verilen eğitim ve öğretim hizmetleri ticari faaliyet kapsamında KDV'ye tabi olacaktır (Kaya, 2013: s. 103). Bununla birlikte, vakıf üniversitelerince verilen eğitim ve öğretim hizmetlerinin ticari faaliyet kapsamında KDV'ye tabi olmadığı ya da olmaması gerektiğine ilişkin görüşler ağırlıktadır.

Vakıf yükseköğretim kurumlarını kamu kurum ve kuruluşu niteliğinde kabul edip, ilgili vakıfların kuruluş aşamasında ticari kazanç amacı gütmemesi gereği dikkate alındığında öğrencilerden alınan öğrenim ücretlerini hizmet ifası sayarak KDV'ye tabi tutmak ilgili kanun maddelerine ters düşmektedir (Öz ve Buyrukoğlu 2011: s. 97). Budak (2010: s. 458), benzer şekilde, Gelir Vergisi Kanunu'nun 37. maddesinin "*Her türlü ticari ve sınai faaliyetlerden doğan kazançlar ticari kazançtır*" şeklindeki "ticari kazanç" tanımına işaret ederek, vakıf üniversitelerinin eğitim-öğretim hizmetlerinin, Anayasanın ilgili maddesi gereğince ticari faaliyet olamayacağı açık olduğunu vurgulamıştır. Vakıf üniversitelerine, eğitim ve öğretim hizmetleri karşılığı öğrenciler tarafından ödenen ücretler, devlet üniversitelerinde okuyan öğrenciler tarafından "harç" adı altında ödenmekte ve bu harç bedeli üzerinden ayrıca KDV tahsil edilmemektedir. Kamunun sunduğu eğitim ve öğretim hizmetlerinden yararlanmanın karşılığı ödenen "harç" ile bir kamu hizmeti yaptıkları kabul edilen vakıf üniversitelerine aynı hizmetin karşılığında ödenen ücretler arasında bir fark bulunmadığı, vakıf üniversiteleri ile devlet üniversiteleri kamu kuruluşu olarak kabul edildiği ve vakıf üniversitelerinin ticari amaçlarla kurulamayacağı dikkate alındığında Vakıf Yükseköğretim kurumlarının almış oldukları ücretler harç niteliğine bürünmekte, dolayısıyla vakıf üniversiteleri tarafından tahsil edilen öğretim ücretlerinden de ayrıca KDV tahsil edilmemesi gerekmektedir. Devlet ve vakıflarca kurulan ve işletilen üniversiteler kazanç amacı güdemeyeceklerinden, bunlar tarafından ifa edilen eğitim ve öğretim hizmetleri karşılığında bir bedel alınmış olsa dahi bu hizmeti ticari faaliyet olarak kabul etmek mümkün değildir. Bu durumda, vakıf üniversitelerinin faaliyetleri kazanç getirici faaliyetler olarak kabul edilemeyeceğinden, bu kurumların verdikleri eğitim öğretim hizmetleri karşılığında aldıkları ücretlerin katma değer vergisinin konusuna girmemesi gerekir (Şakar, 2011: s. 185-191). Söylar de (2008: s. 74) aynı yönde görüş açıklamıştır. Tümüyle üniversite bünyesinde eğitim öğretim hizmetlerine harcanan öğrenci katkı paylarının, bir işletme geliri gibi vergilendirilerek katma değer vergisine tabi tutulması vakıf üniversitelerinin en önemli problemidir. Buna karşın, Devlet üniversitelerinde öğrenci

harçlarından Katma Değer Vergisi alınmamakta, bu durum verginin nihai yüklenicisi olan öğrencileri zor durumda bırakmakla kalmamakta, vakıf üniversitelerine yönelik talebi de olumsuz etkilemektedir. Bursluluk uygulaması ile bedelsiz sunulan eğitim-öğretim hizmetinin, öğrenci sayısının %50'sini aştığında KDV'ye tabi tutulması da bu üniversitelere ek mali yük getirdiği gibi üniversitece üstlenilen vergi de indirim konusu yapılamamaktadır. Dolayısıyla, öğrenci katkı paylarından alınan KDV'nin devlet üniversitelerinde olduğu gibi kaldırılması veya Bakanlar Kurulu'nun yetkisini kullanarak vergi oranının % 8'den % 1'e düşürülmesi yerinde olacaktır. Bu görüşlere ilave olarak, 1 Seri numaralı Katma Değer Vergisi Genel Tebliği'nin 2.1. Bölümünde “3065 sayılı Kanununun (1/3-g) maddesinde sayılan; genel bütçeye dâhil idareler, özel bütçeli idareler, il özel idareleri, belediyeler ve köyler ile bunların teşkil ettikleri birlikler, üniversiteler, dernek ve vakıflar ile her türlü mesleki kuruluşların ticari, sınai, zirai ve mesleki faaliyet kapsamına girmeyen, kuruluş amaçlarına uygun teslim ve hizmetleri vergiye tabi değildir.” şeklinde açıklama yapılmıştır. Tebliğ metni, eğitim-öğretim faaliyetinin üniversitelerin kuruluş amaçlarına uygun hizmetleri olduğu, vakıf üniversitelerinin kamu tüzel kişilikleri gibi hususlar dikkate alındığında, vakıf üniversiteleri tarafından sunulan eğitim-öğretim hizmetlerini katma değer vergisi konusu dışına çıkarabilecek bir değerlendirme yapılabilmesine imkân sağlamaktadır.

#### 2.4.3.3. Vakıf Üniversitelerine Çeşitli Kanunlarda Sağlanan Vergi Avantajları

Vakıf üniversitelerine, çeşitli kanunlarla sağlanmış vergi avantajları da bulunmaktadır. 2547 sayılı Kanunun Ek 7. maddesi uyarınca vakıf üniversiteleri emlak vergisinden muaftır. Aynı maddenin, vakıflarca kurulacak yükseköğretim kurumları, Kanunun 56. maddesinde yer alan mali kolaylıklardan, muafiyetlerden ve istisnalardan aynen istifade edeceklerine ilişkin hükmü gereğince, vakıf üniversitelerinin; 197 sayılı Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu'nun<sup>91</sup> 4/a<sup>92</sup> maddesine göre Motorlu Taşıtlar Vergisinden istisna tutulması, 2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanunu'nun<sup>93</sup> Mükerrer 44. maddesi<sup>94</sup> uyarınca Çevre Temizlik Vergisi'nden muaf tutulması yine vakıf odaklı avantajlar arasındadır.

<sup>91</sup> 23/02/1963 tarih ve 11342 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

<sup>92</sup> Maddenin ilgili kısmı “a) (Değişik bent: 04.06.2008 - 5766 S.K./9. md.) Genel ve özel bütçeli idareler, sosyal güvenlik kurumları ile il özel idareleri, belediyeler, köy tüzel kişilikleri ile bunların üyesi oldukları mahalli idare birlikleri ve Türkiye Kızılay Derneği adına kayıt ve tescil edilen taşıtlar (bu idarelere bağlı olup, ayrı tüzel kişiliği olan işletmeler ile özel kanunlarında malları Devlet malı sayılmış olan kuruluşların taşıtları hariç),” şeklinde düzenlenmiştir.

<sup>93</sup> 29/5/1981 tarih ve 17354 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

<sup>94</sup> Maddenin ilgili kısmı “Genel ve katma bütçeli idareler, il özel idareleri, belediyeler, köyler, bunların kuracakları birlikler, darülaceze ve benzeri kuruluşlar ve üniversiteler tarafından münhasıran hizmetlerinde kullanılan binalar, Kızılay Genel Merkezi ile şubeleri ve kampları, Kredi ve Yurtlar Kurumuna ait öğrenci yurtları, korumalı işyerleri ile umuma açık ibadet yerleri, karşılıklı olmak şartıyla elçilik ve konsolosluk hizmetlerinde kullanılanlarla elçilerin

Vergi idaresi tarafından, damga vergisi mükellefinin kağıtları imza edenler olduğu ve resmi dairelerle kişiler arasındaki işlemler nedeniyle düzenlenen kağıtların damga vergisinin kişiler tarafından ödeneceği ve Yükseköğretim Kanunu'nun 56 ve Ek 7. maddeleri hükümlerine işaret edilerek, “*vakıf üniversitesi olarak kurulan ve 2547 sayılı Kanun uyarınca muafiyeti bulunan üniversiteniz ile resmi daireler arasında düzenlenen kağıtların damga vergisine tabi tutulmaması gerekmektedir. Diğer taraftan üniversiteniz ile özel kurumlar veya kişiler arasında düzenlenen sözleşmelere ait damga vergisinin ise damga vergisi yönünden muafiyeti bulunmayan kişiler tarafından ödenmesi gerekmekte olup, bu kağıtlara ait verginin ödenmemesi veya noksan ödenmesi halinde ise, anılan Kanununun 24 üncü maddesi kapsamında müteselsil sorumluluğunuzun bulunduğu tabiidir.*” şeklindeki açıklamayla vakıf üniversitelerine yönelik damga vergisi yönünden sağlanan vergi avantajı ifade edilmiştir. Aynı Özelge'de, 492 sayılı Harçlar Kanununun 59/a maddesi gereğince vakıf üniversitelerinin iktisap edeceği gayrimenkullerin ve sair aynı hakların tescili, şerhi gerektiren işlemleri ve bunların terkinlerinin harçtan müstesna tutulmasına, 2000/1 Sıra No.lu Motorlu Taşıtlar Vergisi İç Genelgesinde vakıflarca kurulan üniversiteler adına kayıt ve tescil edilmiş olan taşıtların motorlu taşıtlar vergisinden istisna tutulması gerektiğine yer verildiği hususları da ifade edilmiştir<sup>95</sup>. Bir başka Özelge'de<sup>96</sup> de aynı mahiyette açıklama yapılmış, ek olarak, “*gerek 492 sayılı Harçlar Kanunu'nda gerekse 2547 sayılı Yükseköğretim Kanunu'nda üniversitelerin noter harçlarından muaf tutulacağına dair herhangi bir hüküm yer almadığından, Üniversitenizin noterde yapılacak işlemlerinden noter harcı aranılması gerekmektedir.*” şeklindeki açıklamayla noter harçlarına ilişkin üniversitelere bir avantaj sağlanmadığı ifade edilmiştir.

## 2.5. KATMA DEĞER VERGİSİ KANUNU KAPSAMINDA DERNEK VE VAKIFLAR

### 2.5.1. İktisadi İşletmeyle Bağlantılı Vergileme: Dernek ve Vakıfların Katma Değer Vergisi Kanunu Kapsamına Dâhil Olması

Dernek ve vakıfların 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu<sup>97</sup> karşısındaki durumları dernekler ve vakıflar tarafından yapılan teslim ve hizmetler kapsamında incelendiğinde, mezkur Kanunun, Türkiye’de ticari, sınaî, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan

---

*ikametine mahsus olan binalar, milletlerarası kuruluşlar ve bunların temsilcilikleri tarafından kullanılan binalar ile bunların müştemilatı vergiye tâbi değildir.*” şeklinde düzenlenmiştir.

<sup>95</sup> 29/12/2011 tarih ve B.07.1 .GİB.4.06.17.02-140[59-2011/37]-1176 sayılı Özelge, Erişim: 01 Şubat 2015, <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1079&uid=e7Jnnw01aAJQasGX&type=ozelge>

<sup>96</sup> 20/12/2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.35.17.02-032-740 sayılı Özelge, Erişim: 01 Şubat 2015,

<http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1079&uid=14sJd0mKzLUQEcTH&type=ozelge>

<sup>97</sup> 2/11/1984 tarih ve 18563 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

teslim ve hizmetlerin katma değer vergisine tabi olduğunu ifade eden 1/1. maddesi ve 1/3-g<sup>98</sup> maddesinin “...dernek ve vakıflara... ait veya tabi olan veyahut bunlar tarafından kurulan veya işletilen müesseseler ile döner sermayeli kuruluşların veya bunlara ait veya tabi diğer müesseselerin ticari, sınaî, zirai ve mesleki nitelikteki teslim ve hizmetleri katma değer vergisine tabidir” hükümlerinin dikkate alınması gerekir. Madde içerikleri incelendiğinde, dernek ve vakıflara ait veya tabi olan veya bunlar tarafından kurulan veya işletilen müesseselerin ticari, sınaî, zirai ve mesleki faaliyet kapsamında yaptıkları teslim ve hizmetlerin katma değer vergisine tabi olacağı anlaşılmaktadır. Dolayısıyla, dernekler ve vakıfların faaliyetleri katma değer vergisi kapsamına girmemekte, bunlara ait veya tabi olan veyahut bunlar tarafından kurulan veya işletilen müesseselerin ticari, sınaî, zirai ve mesleki faaliyetlerine ilişkin teslim ve hizmetleri verginin kapsamına girmektedir. Danıştay Kararı’nda<sup>99</sup> yer verilen;

*Bu durumda eğitim ve öğretim hizmeti yapmak için özel okul işleten vakfın bu faaliyeti, iktisadi işletme niteliği taşıdığından elde edilen okul ücretlerininin. 3065 sayılı Kanununun 1'inci maddesinin 3 (g) fıkrası kapsamında değerlendirilmesi gerektiğinde kuşku bulunmamaktadır. ... Öte yandan vakfın, vakıf senedinde öngörülen amacına uygun faaliyette bulunması, faaliyetin ticari ve iktisadi niteliğini ortadan kaldırmayacağından vakfın bu faaliyet nedeniyle yaptığı hizmetlerin vergi dışı bırakılmasını gerektirmez.*

şeklindeki ifadeyle, özel okul işleten vakfın söz konusu faaliyeti KDV kapsamında değerlendirilmiştir. Diğer bir uyumsuzlukta<sup>100</sup>;

*Temyize konu mahkeme kararı, davacı Derneğin işletmesi olarak nitelendirilen ve sadece üyelere hizmet verilen yerin ticari amaçla, yani gelir elde etmek amacıyla işletildiğine dair bir tespit bulunmadığı gerekçesine dayanmakta ise de; Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulunun 16.6.1994 günlü, E: 1992/2; K: 1994/2 sayılı kararında, derneklere bağlı iktisadi işletmelerin kar elde etme amaçlarının olup olmamasının, yürütülen faaliyetin kanunla verilmiş görevler arasında bulunmasının, iktisadi işletmelerin vergiye tabi tutulmalarına engel teşkil etmeyeceği; ayrıca, derneklere bağlı iktisadi işletmelerin, tüzel kişiliklerinin olmamasının, bağımsız muhasebelerinin ve kendilerine tahsis edilmiş sermayelerinin veya işyerlerinin bulunmamasının da mükellefiyetlerini etkilemeyeceği belirtilmiş olduğundan; lokal olarak kullandığı yerde, üyelerine belli bir bedel karşılığında çay ve meşrubat satışı yaptığı sabit olan derneğin söz konusu faaliyetinin katma değer vergisine tabi olduğu sonucuna ulaşılmaktadır.*

şeklinde karar verilmiştir. Karar, “sadece üyelere yapılan satışın bedel karşılığı olması halinde” iktisadi işletmenin varlığına ve katma değer vergisi doğduğuna yapılan vurgu açısından dikkat çekicidir. Bir başka Kararda<sup>101</sup> ise;

*... davacı Derneğin 13.1.1996 tarihinde gece düzenlemesi, gelir elde etmek amacıyla yönelik olduğundan, yapılan iş niteliği itibarıyla ticaridir. Ancak, bir faaliyetin ticari sayılabilmesi için gereken ikinci koşul olan devamlılık unsuru olayda gerçekleşmediğinden, davacı Derneğin*

<sup>98</sup> Madde metni "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 ticari, sınaî, zirai ve mesleki nitelikteki teslim ve hizmetleri katma değer vergisine tabidir" şeklinde düzenlenmiştir.

<sup>99</sup>Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu, 02 Mayıs 1997 tarih ve E. 1996/93, K. 1997/200 Sayılı Karar, Erişim: 22 Ağustos 2014, <http://www.vergi.tc/yargi-karar/1997-200-1996-93/5bd3677a-2615-43d1-bf2b-ecfd97eb06>

<sup>100</sup> Danıştay Yedinci Dairesi, 15 Mart 2004 tarih ve E. 2001/1943 tarih ve K. 2004/674 Sayılı Karar, *Danıştay Dergisi*, 5, Yıl 2004/2, s. 213.

<sup>101</sup> Danıştay Yedinci Dairesi, 18 Haziran 2003 tarih ve E. 2000/7374, K. 2003/3622 Sayılı Karar, Erişim: 09 Eylül 2014, <http://www.vergi.tc/yargi-karar/3622-7374/20d526bd-47db-4583-9f7e-3091aea9684e>

*faaliyetinin, 3065 sayılı Yasanın ... 1.inci maddesinin 1.inci fıkrasında sözü edilen anlamda ticari faaliyet olarak kabulüne olanak bulunmadığından, mahkeme kararında bu yönüyle isabetsizlik görülmemiştir.*

şeklinde hüküm kurularak, ticari kazancın “devamlılık” unsurunun incelen olayda yokluğuna vurgu yapılmıştır.

Öte yandan, Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği’nde<sup>102</sup> ifade edildiği üzere, 3065 sayılı Kanunun (1/3-g) maddesinde sayılan; genel bütçeye dâhil idareler, özel bütçeli idareler, il özel idareleri, belediyeler ve köyler ile bunların teşkil ettikleri birlikler, üniversiteler, dernek ve vakıflar ile her türlü mesleki kuruluşların ticari, sınaî, zirai ve mesleki faaliyet kapsamına girmeyen, kuruluş amaçlarına uygun teslim ve hizmetleri vergiye tabi değildir. Her ne kadar madde metninde “faaliyet” kavramına ve devamlılık faktörüne yer verilmemişse de, KDV’den söz edilebilmesi için, devamlı surette faaliyet gösteren bir işletmenin mevcudiyeti gerekli olması nedeniyle bu durum bir eksiklik yaratmamaktadır.

Dernek ve vakıfların iktisadi işletmelerinin kurumlar vergisine tabi tutulmaları bakımından da geçerli olan, bu faaliyetlerin kanunların veya resmî makamların gösterdiği gerek üzerine yapılmasının, bunları yapanların hukukî statü ve kişiliklerinin, Türk tabiiyetinde bulunup bulunmamalarının, ikametgâh veya işyerlerinin yahut kanunî merkez veya iş merkezlerinin Türkiye’de olup olmamasının işlemlerin mahiyetini değiştirmeyeceği ve vergilendirmeye mani teşkil etmeyeceği yaklaşımına KDVK’nin 1. maddesinin sondan ikinci fıkrasında<sup>103</sup> yer verilerek KDV açısından da geçerli hale getirilmiştir. Dolayısıyla, bedel mukabilinde ve sürekli olarak ticari, zirai veya mesleki mahiyette mal veya hizmet teslimi yapılıyorsa başkaca bir veri aranmaksızın bu teslimler KDV’ye tabi tutulmalıdır. Sosyal, ekonomik ve sair vergisi dışı bırakılmak istenen alanların ise istisna hükmüne konu edilmesi, zorlama yorumlarla katma değer vergisi dışına çıkarılmaya çalışılmaması gerekir (Maç, t.y.).

Gelir Vergisi Kanunu’nun 70. maddesi kapsamına giren mal ve hakların kiralanması işlemleri Kanunun 1/3-f<sup>104</sup> maddesine göre KDV’ye tabidir. Ancak, dernek ve vakıfların, iktisadi işletmelerine dâhil olmayan gayrimenkullerinin kiraya verilmesi işlemleri Kanunun 17/4-d<sup>105</sup> maddesine göre vergiden istisnadır. Pasif nitelikli gelirler arasında sıklıkla karşılaşılan

<sup>102</sup> 26/04/2014 tarih ve 28983 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanmıştır.

<sup>103</sup> Madde metni “*Bu faaliyetlerin kanunların veya resmî makamların gösterdiği gerek üzerine yapılması, bunları yapanların hukukî statü ve kişilikleri, Türk tabiiyetinde bulunup bulunmamaları, ikametgâh veya işyerlerinin yahut kanunî merkez veya iş merkezlerinin Türkiye’de olup olmaması işlemlerin mahiyetini değiştirmez ve vergilendirmeye mani teşkil etmez.*” şeklinde düzenlenmiştir.

<sup>104</sup> Madde metni “*Gelir Vergisi Kanununun 70 inci maddesinde belirtilen mal ve hakların kiralanması işlemleri,*” şeklinde düzenlenmiştir.

<sup>105</sup> Madde metni “*İktisadi işletmelere dahil olmayan gayrimenkullerin (6225 sayılı Kanunun 6 ıncı maddesiyle değişen ibare Yürürlük; 26.04.2011)kiralanması işlemleri ile Sağlık Bakanlığına bağlı hastane, klinik, dispanser, sanatoryum gibi kurum ve kuruluşların yapacağı Gelir Vergisi Kanununun 70 inci maddesinde belirtilen mal ve hakların kiralanması işlemleri*” şeklinde düzenlenmiştir.

gayrimenkul kiralamalarından elde edilen gelirlerin doğrudan dernek ve vakfa ait olması halinde katma değer vergisine tabi olmaması, iktisadi işletme oluşma kriterlerinin aynı zamanda katma değer vergisi açısından da belirleyici olduğu anlamına gelmektedir.

Gayrimenkuller dışında kalan ve Gelir Vergisi Kanununun 70. maddesinde sayılan arama, işletme, imtiyaz hakları ve ruhsatları ve diğer mal ve hakların kiralanması işlemleri iktisadi işletmeye dâhil olup olmadığına bakılmaksızın KDV'ye tabi bulunmaktadır. Bu durumda vergileme Kanun'un 9/1.<sup>106</sup> maddesinde düzenlenen vergi sorumluluğu, dolayısıyla katma değer vergisine ilişkin vergi tevkifatı dikkate alınarak yapılmalıdır. Katma Değer Vergisi Uygulama Genel Tebliği<sup>107</sup> 2.1.2.3. Kiralama İşlemleri başlığı altında yapılan düzenlemeye göre; bu kiralama işlemleri ile ilgili KDV; kiraya verenin başka faaliyetleri nedeniyle KDV mükellefiyetinin bulunmaması (sadece sorumlu sıfatıyla KDV ödeyenler bu kapsama dâhildir), kiracının KDV mükellefi olması (sadece sorumlu sıfatıyla KDV ödeyenler bu kapsama dâhil değildir), şartlarının birlikte var olması halinde, kiracı tarafından sorumlu sıfatıyla beyan edilecektir. Ayrıca, kiracının; Gelir Vergisi Kanununa göre basit usulde vergilendirilenler (istisnadan vazgeçerek KDV mükellefi olmasalar dahi), Banka ve sigorta şirketleri gibi faaliyetleri KDV'den istisna olan işletmeler, sadece KDV'ye tabi işlemlerinin bulunduğu dönemlerde KDV mükellefiyeti tesis ettirerek beyanname vermeleri uygun görülenler, 5018 sayılı Kanuna ekli cetvellerde yer alan idare, kurum ve kuruluşlar olması hallerinde de, kiralama hizmetine ait KDV söz konusu kiracılar tarafından tevkifata tabi tutulacaktır. KDV'ye tabi olan kiralama işlerinde kiraya verenin başka faaliyetleri dolayısıyla KDV mükellefi olması halinde, tam tevkifat uygulaması söz konusu olmaz; kiraya veren, kiralama faaliyetlerine ait KDV'yi diğer faaliyetleri ile birlikte genel esaslara göre beyan eder. Faaliyetleri sadece 2 No.lu KDV Beyannamesi vermelerini gerektirenler, bu kapsamda mütalaa edilmez. Belirtilenler hariç kiracının KDV mükellefi olmaması halinde de (faaliyetleri sadece 2 No.lu KDV Beyannamesi vermelerini gerektirenler de bu kapsamda mütalaa edilecektir) kira bedeli üzerinden hesaplanan KDV, kiraya veren tarafından mükellef sıfatıyla beyan edilir.

Derneklerle ilgili katma değer vergisi konuları arasında spor kulüplerine ilişkin belirlemelerde önemli bir vergileme konusudur. Spor kulüplerinin dernek olarak örgütlenmeleri, bazı profesyonel faaliyetlerinin ise Anonim Şirket çatısı altında yapılabilmesi bunlara özgü değerlendirme yapma gereğini ortaya çıkarmaktadır. Konu, profesyonel futbol özelinde değerlendirilecek olmakla birlikte, profesyonelliğin futbola özgü olmadığı ayrı bir tartışma

<sup>106</sup> Madde metni “Mükellefin Türkiye içinde ikametgâhının, işyerinin, kanunî merkezi ve iş merkezinin bulunmaması hallerinde ve gerekli görülen diğer hallerde Maliye Bakanlığı, vergi alacağına emniyet altına alınması amacıyla, vergiye tabi işlemlere taraf olanları verginin ödenmesinden sorumlu tutabilir.” şeklinde düzenlenmiştir.

<sup>107</sup> 26/04/2014 tarih ve 28983 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.



konusu olarak ele alınacaktır. Dolayısıyla, futbola özgü ifade edilen hususların çerçevesinin futbolla sınırlı olmadığı gözden uzak tutulmamalıdır. Katma Değer Vergisi Genel Tebliğinin konuyu Profesyonel Futbol Faaliyetleri başlığı altında ele alması konunun futbol odaklı açıklanmasının nedenidir. Tebliğ, profesyonel futbol faaliyetlerinin, 5253 sayılı Dernekler Kanununa göre kurulan ve faaliyet gösteren dernek statüsündeki kuruluşlar ya da kamu idare ve müesseselerine ait idman ve spor müesseseleri eliyle gerçekleştirildiğini, 5894 sayılı Türkiye Futbol Federasyonu Kuruluş ve Görevleri Hakkında Kanun'un, Türkiye Futbol Federasyonu Statüsüne ilişkin 76/5. maddesine göre futbolla uğraşan bir kulübün, futbol şubesini ilgili kanun ve yönetmelikler doğrultusunda kurulmuş bir anonim şirkete devredebileceğini ifade ederek, profesyonel futbol faaliyetlerinin anonim şirket statüsündeki kuruluşlarca da yapılabileceğini düzenlemiştir. Bu anlamda, spor kulübü dernekleri, amatör ve profesyonel spor faaliyetleri yanında çeşitli alanlarda faaliyet gösteren müesseselere sahiptirler. Bir iktisadi işletme niteliğinde olan profesyonel futbol şubeleri ile sosyal tesis, lokal, otopark, spor okulları ve kursları, spor sahaları, sağlık merkezleri, plaj tesisleri ve benzeri iktisadi işletmelerin teslim ve hizmetleri KDV'nin konusuna girmektedir. 3065 sayılı Kanunun 1/3-g maddesine göre, profesyonel futbol şubelerinin maç hasılatları, spor toto-loto ve iddaa isim hakkı gelirleri, spor malzemesi ve hediyelik eşya satışı, yayın hakkı gelirleri, reklam gelirleri ve diğer gelirleri KDV kapsamına giren teslim ve hizmetlerdir. Faaliyetin zorunlu bir unsur olarak yapılan futbolcu transferleri ile kiralamaları karşılığı kulüplerce elde edilen bedeller, 3065 sayılı Kanunun 1/3-g maddesi kapsamında sayılamayacağından verginin konusuna girmemektedir. Ancak, anonim şirket statüsünde sportif faaliyetlerde bulunan kuruluşların bütün teslim ve hizmetlerinin 3065 sayılı Kanun'un 1/1. maddesi gereğince vergiye tabi olduğu ise açıktır.

Öte yandan, profesyonel sporcuların katıldığı futbol faaliyetlerine ilişkin olarak düzenlenen biletler, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu hükümlerine uygun olmalı ve bilet bedeli KDV dahil olarak belirlenmelidir. Profesyonel futbol şubelerinin teberrulu, sezonluk bilet ve giriş kartlarının toplam satış bedeli KDV dâhil olarak belirlenmeli ve bunların satışının yapıldığı vergilendirme döneminde beyan edilmelidir. Kanun'un 17/2-b maddesine göre profesyonel spor faaliyetleri ile ilgili olarak düzenlenen serbest giriş kartlarına KDV uygulanmaz, ancak bunun dışında kalan kartlara ise Kanun'un 27/1.maddesi gereğince emsal bedeli üzerinden KDV hesaplanır.

### **2.5.2. Dernek ve Vakıflara Özgü Katma Değer Vergisi Avantajları**

Dernek ve vakıfların teslim ve hizmetlerinin katma değer vergisi ile ilişkilendirilmesi temel olarak belirtilen şekilde olmakla birlikte kanun koyucu, kültür, eğitim ve sosyal yaşama ilişkin

gerekçelerle bazı istisna düzenlemeleri yapma ihtiyacı da hissetmiştir. Bu kapsamda, dernek ve vakıflara sağlanan katma değer vergisi avantajlarından birisi Katma Değer Vergi Kanunu'nun 17/1/a maddesi<sup>108</sup> uyarınca, kamu menfaatine yararlı dernekler ve Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıfların kültür ve eğitim amacı taşıyan bazı teslimlerinin kültür ve eğitimin özendirilmesi amacıyla katma değer vergisinden istisna edilmesidir.

Katma Değer Vergi Kanunu'nun 17. maddesinin 2/a bendinde<sup>109</sup> ise; kamu menfaatine yararlı derneklerin ve Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıfların 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 (6462 sayılı Kanununun 1 inci maddesiyle değişen ibare. Yürürlük; 03.05.2013) engelli 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 istisna tutularak bir diğer önemli vergi avantajı ihdas edilmiştir.

KDVK'nin 17/2-b maddesinin *“birinci fıkrada sayılan kurum ve kuruluşlara bedelsiz olarak yapılan her türlü mal teslimi ve hizmet ifaları”* hükmü uyarınca, kamu menfaatine yararlı derneklere ve Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflara yapılan bedelsiz teslimler ve hizmet ifaları da katma değer vergisinden istisna tutulmuş ve önemli bir vergi avantajı daha sağlanmıştır. Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği'ne göre, örneğin, kamu yararına çalışan derneklerden olduğu Bakanlar Kurulu Kararı ile onanan (G) Derneği tarafından yaptırılacak olan yükseköğrenim öğrenci yurdu inşaatı için, (H) Yapı Denetim Ltd. Şti. tarafından (G) Derneğine “bedelsiz” olarak verilen “yapı denetimi hizmeti”, KDV'den istisnadır.

<sup>108</sup> Madde metni *“a) İlim, fen ve güzel sanatları, tarımı yaymak, ıslah ve teşvik etmek amacıyla yaptıkları teslim ve hizmetleri,*

*b) 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,”* şeklinde düzenlenmiştir.

<sup>109</sup> Madde metni *“Yukarıda sayılan kurum ve kuruluşların 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 (6462 sayılı Kanununun 1 inci maddesiyle değişen ibare. Yürürlük; 03.05.2013) engelli (7) bakım ve huzurevleri, parasız fukara aşevleri, düşkünevleri ve yetimhaneleri işletmek veya yönetmek suretiyle ifa ettikleri kuruluş amaçlarına uygun (6009 sayılı Kanununun 28 inci maddesiyle değişen ibare Yürürlük; 01.08.2010)teslim ve hizmetleri ile bunlardan sağlık hizmeti sunanların teşhis ve tedaviye yönelik olarak birbirlerine yapacakları teslim ve hizmetler”* şeklinde düzenlenmiştir.

Katma Değer Vergi Kanunu'nun 17. maddesinin 4/d bendi uyarınca, iktisadi işletmelere dâhil olmayan gayrimenkullerin kiralanması işlemlerinin katma değer vergisinden istisna olduğuna ilişkin düzenleme dernek ve vakıfların teslim ve hizmetlerine ilişkin bir başka istisna hükmüdür. Kanun koyucu iktisadi işletmelere dâhil olmayan gayrimenkullerin kiralanması işlemlerini katma değer vergisinden istisna tutarken kamu menfaatine yararlı dernek veya Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıf statüsü aramayıp vergi avantajını tüm dernek ve vakıflara sağlama yolunu tercih etmiştir. Öte yandan, arama, işletme, imtiyaz hakları ve ruhsatları, motorlu tahmil-tahliye araçları, kara nakliye vasıtaları, uçaklar, gemiler, iş makineleri gibi aktiflerin kiraya verilmesi işleminde bunların iktisadi işletmeye dâhil olup olmamasına bakılmaksızın katma değer vergisi hesaplanması gerekmektedir. Dolayısıyla, Gelir Vergisi Kanunu'nun 70. maddesinde belirtilen gayrimenkul dışında kalan diğer her türlü mal ve hakkın kiralanması işlemleri iktisadi işletmeye dâhil olup olmadığına bakılmaksızın katma değer vergisine tabi tutulacaktır. Konu yargıya intikal etmiş ve Danıştay<sup>110</sup>;

*Mülkiyeti Hazineye ait ve Milli Eğitim Bakanlığına tahsisli okul ve kurumlardaki büfe, kantin, çay ocağı, yemekhane ve kafeteryaların vakıf tarafından işletileceği, vakfın elde ettiği gelirin (gayrisafi) %3'ünün üçer aylık dönemler itibarıyla takip eden ay içinde Hazineye arz bedeli olarak Milli Eğitim Vakfı Genel Müdürlüğüne ödeneceği, Hazine payı mahsup edildikten sonra kalan tutarlardan okul veya kuruma verilecek kısım ile Milli Eğitim Vakfı Genel Müdürlüğüne verilecek kısmın, Milli Eğitim Bakanlığınca belirleneceği, bu durumda davacı vakıf mülkiyeti hazineye ait okul kantinlerini işletme hakkı bulunmakla birlikte işletilmesi üzere kiraya verebilme hakkına da sahip olduğu, anılan işyerinin ya da diğerlerinden herhangi birisinde bizzat hizmet veya mal satışında bulunduğu tespitli olmadığına göre, davacı vakfın yürütmekte olduğu işlevin bu haliyle ticari kar maksadıyla yapılan bir işletmecilik olduğundan söz edilebilmek mümkün olmayıp kira gelirlerinin vakıf tüzel kişiliğinin kuruluş sözleşmesindeki faaliyetlerine hasredilmesini teminen işyerlerinin kiraya verilmesinin organizasyonu şeklinde değerlendirilmesi gerektiği, bu nedenle davacı vakfın işyerlerini sadece kiraya verme organizasyonu iktisadi işletme niteliği taşımadığından bu yolla elde edilen gelir nedeniyle kurumlar vergisi mükellefiyeti tesis edilmesinde yasal isabet bulunmadığı, ... katma değer vergisi mükellefiyeti yönünden ise; davacı vakfın gayrimenkullerini kiraya vermesi iktisadi işletme niteliği taşımadığına ve başka bir iktisadi işletmesi de olmadığına göre... aynı Kanununun 17/4-d maddesi hükmü ile iktisadi işletmelere dahil olmayan gayrimenkullerin kiralanmasının vergiden istisna edilmiş olması karşısında, iktisadi işletmesi bulunmadığından kurumlar vergisi mükellefi olmayan vakfın mülkiyeti hazineye ait olan ve iktisadi işletmesine dahil bulunmayan gayrimenkulün kiralanması işleminden dolayı katma değer vergisi mükellefiyetinden söz edilemeyeceği*

gereğesiyle katma değer vergisi ve kurumlar vergisi mükellefiyet tesis işlemlerinin iptaline karar vermiştir. Öte yandan, Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 18. maddesi<sup>111</sup> uyarınca,

<sup>110</sup> Danıştay Dördüncü Dairesi, 08 Aralık 2004 tarih ve K. 2003/1918, K. 2004/2487 Sayılı Karar, *Danıştay Kararları*, Sayı: 109, s. 160.

<sup>111</sup> Madde metni "1.(5228 sayılı Kanununun 16 ncı maddesiyle değişen fıkra. Yürürlük: 1.8.2004) Vergiden istisna edilmiş işlemleri yapanlar, ilgili vergi dairesine yazılı başvuruda bulunarak, belirtecekleri işlem türleri için vergiye tâbi tutulmalarını talep edebilirler. Bu talebin dilekçede belirtilen ve dilekçe tarihinden sonra ifa edilen işlemlerin tamamını kapsamı şarttır. Şu kadar ki, mükellefiyetin devam etmekte olan işlemlere şümulü yoktur.

2. (5228 sayılı Kanununun 16 ncı maddesiyle değişen fıkra. Yürürlük: 1.8.2004) Kamu menfaatine yararlı dernekler ve Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıfların kuruluş amaçlarına uygun olarak işletmek veya yönetmek suretiyle ifa ettikleri teslim ve hizmetlere ilişkin istisnalar hariç olmak üzere, 17 nci maddenin (1) ve (2) numaralı fıkralarıyla (3) numaralı fıkranın (a) ve (4) numaralı fıkranın (e) bentlerinde yazılı istisnalar hakkında yukarıdaki (1) numaralı fıkra hükmü uygulanmaz.

3. *İstisnadan vazgeçeceklerin talepleri üzerine, vergi dairesince, vergi mükellefiyetleri talep tarihinden itibaren tesis olunur. Bu şekilde mükellef olanlar üç yıl geçmedikçe mükellefiyetten çıkamazlar. Mükellefler üç yıllık sürenin bitiminden önce mükellefiyetten çıkma talebinde bulunmadıkları takdirde mükellefiyet yeniden üç yıl süre ile uzatılmış sayılır*" şeklinde düzenlenmiştir.

vergiden istisna edilmiş işlemleri yapan özel statülü dernek ve vakıflar, ilgili vergi dairesine yazılı başvuruda bulunarak, belirtecekleri istisna türleri için vergiye tâbi tutulmalarını talep edebilmektedirler.

## **2.6. DERNEK VE VAKIFLARA DOLAYLI YARAR SAĞLAYAN UYGULAMALAR: KAMU YARARINA ÇALIŞAN DERNEK VE BAKANLAR KURULUNCA VERGİ MUAFİYETİ TANINAN VAKIF STATÜLERİ**

### **2.6.1. Vergi Avantajları Sağlayan Özel Statü Verilmesi Suretiyle Sivil Toplum**

#### **Kuruluşlarının Desteklenmesi**

Dernek ve vakıfların kamu yararını amaçlayan faaliyetlerini yerine getirmek suretiyle topluma katkı sağlamaları, bir anlamda devletin kamu hizmeti yükünü azaltan faaliyetleri güçlü bir mali güce sahip olmalarını gerektirmektedir. Devletler, gerekli mali gücü sağlamalarını temin etmek amacıyla, bu kuruluşlara başta vergi avantajları olmak üzere çeşitli teşvikler sağlamaktadırlar. Tosun'a (2004: s 172) göre, dernek ve vakıfların önde gelen aktörleri olduğu kuşkusuz olan kârsız sektörün temel özelliği yöneticilerine kâr dağıtma haklarının olmaması, kârlarını misyonları doğrultusunda kullanmak zorunda olmalarıdır ve sektörün birçok vergi teşviği almasının nedeni de budur. Simon (1990: s. 37), A.B.D'deki bu tür kuruluşlara ilişkin regülasyonun bir ölçüde vergi cezaları ve muafiyet verilmesine ilişkin koşulların belirlenmesi gibi yöntemlerle vergi sistemi aracılığıyla sağlandığını vurgulamıştır. Türkiye'de de kamu yararına çalışmaya ilişkin özel statülerin kazanılması ve sürdürülmesi koşulları dernek ve vakıflara yönelik bir çeşit regülasyon olarak değerlendirilebilir.

Brooks (2000: s. 212), kamu fonlamasının, devlet dışındaki kaynakları harekete geçirici nitelikte olduğu, özellikle iyi bilinmeyen organizasyonlar için saygınlığın bir kanıtı olarak görüleceği, özenle ve sebat ederek çalışmanın garantisi olarak görülen kamu fonlamasının, genelde güven sorumluluğunun taahhüt edilmesinin karşılığı olarak verileceği ve bu durumun bağışçıların endişelerini gidereceği şeklinde ileri sürülen olumlu sonuçlara ilişkin görüşlerden söz etmektedir. Sosyal refah söz konusu olduğunda; devletin bir şekilde destekte bulunmasından dolayı özel bağışçılar bu kuruluşlara yardım etmekten vazgeçmeyip aksine bağışları daha da artırabilirler, böylece özel sektör kaynakları da gönüllü olarak kamusal mal ve hizmet üretimine ve sosyal refahın arttırılmasına kaydırılabilir. Yani devlet desteği doluşma etkisi (crowding in) yaratarak özel bağışlarda artış sağlayabilir.

Türkiye koşullarında dernek ve vakıflara tanınan özel statüler de ileri sürülen olumlu sonuçları sağlayabilecek devlet destekleri arasında değerlendirilebilir. Çarkoğlu (2006: s. 95-96)

tarafından, Türkiye’deki oy verme yaşındaki nüfus ve vakıf yöneticileri olmak üzere iki hedef kitleden veri elde edilecek verilerle çeşitli bireysel yaklaşımlardan yola çıkarak ülkede hayırseverlik bağlamında taşıdığı önemin algılanması, hem zekât ve fitre gibi dinsel, hem de dinsel olmayan bağışları inceleme olanağı vermesi için hayırseverlik kavramı tanımlı olabildiğince geniş tutulan ve Türkiye’de yaklaşık 2000 kişi nezdinde yapılan bir anket araştırması sonucunda, vergi muafiyeti sağlayan statülerin bağışçı eğilimlerini olumlu yönde etkilediği bulgusuna ulaşılmıştır. Görüşülen kişiler kurumun, belirtilen amaçlara uygun olarak; finansal bağlamda güvenli, iyi yönetilen, şeffaf ve ihtiyaç sahiplerine kolay ulaşmasının bağışların sürekliliğinin sağlanması için vazgeçilmez olduğunu bildirmektedirler. Kurum yönetiminin demokratik yolla seçilmesi, kurumun üzerinde çalıştığı konuya yakınlık ve vergi muafiyetinden oluşan sonraki üç faktörün, görüşülen kişilerin %70’den fazlası tarafından önemli olduğu belirtilmektedir. Örgütsel karakteristikleri ve örgütün amaçlarına yönelik ilgiyi birleştiren ilk boyutun, yedi değişken bağlamında toplam çeşitliliğin hemen hemen %46’sını açıkladığı görülmektedir. İkinci boyutta, görüşülen kişilerin %72,6’sı tarafından önemli görülen vergi muafiyeti etkeni baskındır. Öyle görülüyor ki, vergi muafiyeti statüsü tek başına önemli faktörken, belirtilen hedeflere yönelik ilgiyle birlikte örgütsel yapı ve etkinlikler bağışlar için olumlu bir ortam hazırlamaktadır.

Dernek ve vakıflara destek sağlamak amacıyla sağlanan vergi avantajlarının, bunların faaliyetlerinin sosyal kontrole tabi tutulması sonucunu doğurabileceği ileri sürülse de (James, 1990: 25-26), sivil toplumun “sivil” kalabilmesi noktasından hareketle, bu teşviklere yönelik olumsuz yaklaşımlar da bulunmaktadır.

Dernek ve vakıflara sağlanan kamu teşviklerinin olumsuz etkilerinin ilki, Devlet katkısının daha az gönüllü katkısı anlamına gelebileceği, özel bağışçıların “desteklemesek de olur” hissine kapılabileceği, bazı bağışçıların, örgüt üzerinde kontrol sağlayabildikleri kuruluşlarla ilişkisini devam ettirme eğiliminde oldukları, devlet müdahalesinin bu kontrolü engellemesi nedeniyle ilişkinin zayıflayabileceği görüşüdür. Hükümet desteği vergi temelli olduğundan beri, daha yüksek kamusal destekler, daha düşük bireysel gelire yol açmaya başlamış ve bu nedenle dernek ve vakıflara yönelik bireysel destekler azalmıştır. İfade edilen yaklaşıma göre, devlet desteği dışlama etkisi (crowding out) yaratarak özel bağışlarda azalışa neden olabilmektedir (Brooks, 2000: s. 212). Öte yandan, özel bağışlarda yaşanan azalma bu örgütleri devlet teşviklerini takip edecek şekilde organize olmaya, enerjilerinin çoğunu kamu tarafından istenen zorunlulukları sağlamak için sarfetmeye yöneltebileceği (Hodge ve Piccolo, 2005: s.175) görüşü de teşviklere ilişkin sivil toplumun “sivil” olma karakteriyle ilintili eleştiridir. İleri sürülen görüş, sağlanan

teşviklerin, sivil toplumun devletten bağımsız olma felsefesini zedelediği noktasında temellenmektedir.

Avrupa Birliği üyesi ülkelerdeki uygulamalar incelendiğinde, devletlerin sivil toplum kuruluşlarının belirli vergilerden istisna tutulması ya da tam vergi muafiyeti uygulanması gibi çeşitli teşvik politikalarının rekabet kurallarını zedelemeyen kamu yararına daha fazla katma değer yaratma amaçlı olduğu anlaşılmaktadır (TÜSEV, 2008: s. 2). Avrupa Birliğinde, sivil toplum kuruluşlarını finanse etme stratejisi gözden geçirilip, proje çağrısını takip eden bir teklif sürecine geçilmiştir. AB tarafından, tekliflerin kendi kalkınma öncelikleri ve stratejilerine uygun şekilde değerlendirilmesi suretiyle bu kuruluşların inisiyatif kullanma yeteneklerinin ellerinden alındığını aktaran Şahin ve Uysal (2007: s. 7) bu kuruluşların devlet tarafından finansmanı nedeniyle otonomilerini kaybederek, işlevlerini yitirmeleri endişesini vurgulamıştır. Dernek ve vakıfların en önemli işlevi toplum yararına olmak üzere devleti denetlemeleridir. Bir başka ifadeyle, bu kuruluşlar çoğunlukla hükümet dışı kuruluş vurgusu ile bilinmekte ise de, yoğun devlet desteği bunların bağımsızlıklarını zedelemekte, fon talep edecekleri hükümetleri ne şekilde denetleyebilecekleri oldukça şüpheli hale gelmekte, çoğu, devlet desteği alabilmek için ya devlet politikaları ile uyumlu projeler peşinde koşmakta ya da hükümet politikalarını destekler görünmekte, varlık nedenlerinden birisi devlet başarısızlıkları olmasına rağmen kaynak sağlama bahanesiyle hükümetlerin taşeronu durumuna düşebilmektedirler. Bir anlamda proje peşinde koşan rant kuruluşları haline dönüşen dernek ve vakıflar yanında, hükümetler de bu durumu kendi lehlerine değerlendirmek için gereken mekanizmaları kurmakta ve işletmektedirler.

Dernek ve vakıflardan bazılarının tanınan kamu yararı statüsü, özünde vergi yoğunluklu mali avantajlar sağlanarak ya da doğrudan devlet desteği verilerek kamu yararına bir faaliyeti teşvik etmek amacıyla oluşturulan bir müessesedir. Bu nedenle, dernekler ve vakıfların vergi mükellefiyetine ilişkin durumları incelenirken bunların faaliyetlerine destek sağlamak suretiyle devletin kamu hizmeti yükünü azaltmak amacıyla mali kazanımlar içeren çeşitli ayrıcalıklar sağlayan “Kamu Yararına Çalışan Dernek” ve “Bakanlar Kurulunca Vergi Muafiyeti Tanınan Vakıf” statüleri üzerinde durulmasını da gerektirmektedir.

Bakanlar Kurulunca; derneklere kamu yararına çalışma, vakıflara ise vergi muafiyeti tanınması ve böylece çeşitli avantajlar elde edilmesi, dernek ve vakıf faaliyetlerinin topluma sağladıkları faydalar dolayısıyla bazı durumlarda kamu hizmeti niteliğinde olması ve bu nedenle desteklenmeleri gerektiği anlayışı ile açıklanabilir. Bu yaklaşım, öncelikle her iki statünün elde edilmesinde ve korunmasında kritik unsur olan “kamu yararı” kavramının ve geçirdiği evrimin incelenmesini gerektirmektedir.

### 2.6.2. Dernek ve Vakıflar Açısından Kritik Bir Kavram: Kamu Yararı

Dernek ve vakıflara ve bunlara bağıştta bulunanlara vergi avantajı sağlayan kamu yararına çalışma ve Bakanlar Kurlunca vergi muafiyeti tanınma özel statülerinin kazanılması için, statü talebinde bulunan dernek ve vakıfların amaçlarının, en kapsayıcı tabirle, kamu yararına olması gerektiği açıktır. Bununla birlikte, “kamu yararı” kavramının, kullanım sıklığına paralel bir tanım kolaylığı taşıdığı söylenemez. Kavramın, toplumu etkileyecek hukuk normlarının belirlenmesindeki önemi yanında, konjonktürel olarak anlam kaymalarına uğratıldığı da bilinmektedir. Kamu yararı, herkesin inanç yapısına göre şekillenen subjektif bir kavram olup, iktidardaki siyasi otoritenin ideolojik yapısına göre şekillenecektir (Yereli, 2002: s. 14). Bu nedenle, kamu yararı kavramının incelenmesi statik bir konumlandırma arayışı değil, evrimsel bir czmlleme yapılmasını gerektirmektedir.

Kamu yararı, 1789 Fransız Devriminden sonra ortak iyilik (common good) kavramının yerini alan, İngiltere’de ise “public interest” olarak ifade edilen bir kavramdır. Türk Anayasa Mahkemesi ise kamu yararını, “*kişinin ve toplumun huzur ve refahını sağlamak*” (Akıllıoğlu, 1991: s. 11) şeklinde ele almaktadır. Türkiye Cumhuriyeti Anayasasının 35. maddesinde Mülkiyet hakkı, 43. maddesinde “Kıyılarından yararlanma”, 44. maddesinde “Toprak mülkiyeti”, 45. maddesinde “Tarım, hayvancılık ve üretim alanlarında çalışanların korunması”, 46. maddesinde “Kamulaştırma”, 47. maddesinde “Devletleştirme ve zelleştirme”, 169. maddesinde “Ormanların korunması ve geliştirilmesi” st başlıklı maddelerinde “kamu yararı” kavramına yer verilmesine rağmen tanım yapılmamıştır.

Türkiye Cumhuriyeti Anayasası’nın “Planlama” st başlıklı 166. maddesinin ikinci fıkrasında, “*Planda toplum yararları... hedef alınır.*” şeklindeki maddesinde “kamu yararı” kavramı ile ilişkilendirilebilecek “toplum yararı” kavramına yer verilmiş ancak yine bir tanımlama yapılmamıştır. Her iki kavramın anlamı üzerinde değerlendirme yapıldığında kamu yararı kavramı “kurulu düzenin korunmasındaki çıkar”, “kurulu düzen özel mülkiyete dayanıyorsa, kamu yararı özel mülkiyetin korunmasındaki çıkar” anlamlarına gelirken, “toplum yararı” “lkede yaşayan tüm insanların ortak çıkarlarını” ifade etmektedir. Böylece kamu yararı, bireyin çıkarı ile özdeşleşir. Bu nedenledir ki "kamu yararı" kavramı özel mülkiyet kadar eskidir. Düzenin ortak çıkarı koruyucu niteliği, alt yapıyı oluşturan mülkiyet anlayışına bağlı olup, alınacak bir tedbir kamu yararı gereği olduğu halde toplum yararına olmayabilir. Örneğin otopark yeri olarak bir yerin kamulaştırılması kamu yararı gereği sayılırken, burada toplum yararı gereği bir işlem yoktur. şöyle ki, park yeri, özel oto sahipleri için, özel mülkiyeti koruyucu bir olanakken; arsa üzerine yapılacak yapının sosyal konut tipinde olmasını emreden

bir yasa hükmünün toplum yararına olduğu (Doğanay, 1974: s. 5) değerlendirilebilir. Ancak, kamu yararı çoğunluğun, iktidarın olmadığı gibi devletin ve hazinenin yararı da değildir. Bu nedenle, kamu yararı ile toplumdaki hedeflenen gayenin açık şekilde ortaya konulması gerekir (Yereli, 2002: s. 42). Dernek ve vakıflara ilişkin pozitif hukuk belgelerinde de “kamu yararı” tanımı yer almaması, kavramla ilişkili ifadelerden çözümlene yapılması zorunluluğunu doğurmaktadır.

5253 sayılı Dernekler Kanunu'nun<sup>112</sup> 27. maddesinin; *“Bir derneğin kamu yararına çalışan derneklerden sayılabilmesi için, ... derneğin amacı ve bu amacı gerçekleştirmek üzere giriştiği faaliyetlerin topluma yararlı sonuçlar verecek nitelikte ve ölçüde olması şarttır.”* hükmü, dernekler açısından kamu yararını *“derneğin amacı ve bu amacı gerçekleştirmek üzere giriştiği faaliyetlerin topluma yararlı sonuçlar verecek nitelikte ve ölçüde olması gerekir”* şeklinde *“topluma yararlı”* olma ifadesi kapsamında ele alırken, Dernekler Yönetmeliği'nin<sup>113</sup> 49/c maddesi *“üyelerinin dışında yerel veya ulusal düzeyde toplumun ihtiyaç veya sorunlarına yönelik çözümler üretecek ve toplumsal gelişmeye katkı sağlayacak nitelikte”* faaliyetleri kavram kapsamında değerlendirmiştir.

4962 sayılı Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması ve Vakıflara Vergi Muafiyeti Tanınması Hakkında Kanun'un<sup>114</sup> 20. maddesinin *“Gelirlerinin en az üçte ikisini nevi itibarıyla genel, katma ve özel bütçeli idarelerin bütçeleri içinde yer alan bir hizmetin veya hizmetlerin yerine getirilmesini amaç edinmek üzere kurulan vakıflara, Maliye Bakanlığının önerisi üzerine Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınabilir.”* hükmü ve 1 seri no'lu Vakıflara Vergi Muafiyeti Tanınması Hakkında Genel Tebliğin<sup>115</sup> “1.1. Faaliyet konusu” başlığı altındaki *“Bakanlar Kurulu'nca vergi muafiyeti tanınacak vakfın; sağlık, sosyal yardım, eğitim, bilimsel araştırma ve geliştirme, kültür ve çevre koruma ile ağaçlandırma konularında faaliyette bulunmayı amaç edinmiş olması gerekir. Vakfın faaliyet konusu bu sayılanlardan birisi veya birden fazlası ile ilgili olabilir. Ancak, vergi muafiyeti talebinde bulunacak vakfın bu faaliyetlerinin kamuya açık ve Devletin kamu hizmeti yükünü azaltıcı etki yapacak düzeyde olması gerekir. Belli bir yöre veya belli bir kitleye hizmeti amaçlayan vakıflara vergi muafiyeti tanınması mümkün değildir.”* şeklindeki düzenlemeler ise vakıflar yönüyle kamu yararını açıklamaya yönelik ele alınabilir. Buna göre, vakıflara vergi muafiyeti verilmesinde, kamu yararından, toplumun tamamına ve ülkenin tümüne hizmet götürme hedefiyle, sağlık, sosyal yardım, eğitim, bilimsel araştırma ve geliştirme, kültür ve çevre koruma ile ağaçlandırma konularından birisi ve birkaçında faaliyette bulunmayı amaç edinme, faaliyetin kamuya açık ve

<sup>112</sup> 23/11/2004 tarih ve 25649 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

<sup>113</sup> 31/03/2005 tarih ve 25772 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

<sup>114</sup> 07/08/2003 tarih ve 25192 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

<sup>115</sup> 03/04/2007 tarih ve 26482 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.



devletin kamu hizmeti yükünü azaltıcı etki yapacak düzeyde olması ve faaliyetin belli bir yöre veya belli bir kitleye hizmeti amaçlamaması hususu anlaşılmaktadır.

Her iki statünün özünün “kamu yararı” olduğu kabul edildiği takdirde ifade edilen çıkarımlarda bulunmak mümkün görünmektedir. Her ne kadar, vakıflara vergi muafiyeti sağlanmasında “kamu yararı” kavramına yer verilmese de, Kamu Yararına Çalışan Dernekler ve Bakanlar Kurlunca Vergi Muafiyeti Tanınan Vakıflara vergi hukuku kapsamında yüklenen yükümlülükler ve sağlanan avantajların neredeyse tam bir yeknesaklıkta düzenlenmesi, vakıflara ilişkin düzenlemelerin de kamu yararı sağlama amaçlı olduğunu düşündürmektedir. Dolayısıyla “faaliyetin kamuya açık ve Devletin kamu hizmeti yükünü azaltıcı etki yapacak” ibaresi kamu yararı ile ilişkilendirilebilir niteliktedir.

Anayasa Mahkemesi kararlarını inceleyen Akıllıoğlu (1991: s. 11-13), kamu yararının; genel ve kapsayıcı olduğu<sup>116</sup>, toplum yararı ile uyumlu olduğu<sup>117</sup>, kamu hizmetinin kamu yararı olduğu<sup>118</sup>, sınırlama nedeni olduğu<sup>119</sup>, kamu yararının; toplum yararı olduğu, üstün olduğu,

<sup>116</sup> “Kamu yararı, kişinin ve toplumun huzur ve refahını sağlamak anlamına gelir. Anayasaya göre bu, Devletin başta gelen ödevidir (AYM, T.5.4.1977, E.1977/1, K.1977/20, AMKD 15, s.253-264, Karar haşhaş ekicilerinin ekonomik çıkarları ile genel sağlık çelişkisi üzerinde durmaktadır).

“Seçim güvenliği, kamu düzeni ve hatta kamu yararı kavramları içinde düşünülür.” (AYM, T.5.4.1977, E.1977/1, K.1977/20, AMKD 15, s.253-264, Kamu görevlilerinin belediye seçimlerinde görevli buldukları beldeden aday olabilmek için istifa etme zorunluluğu).

“Kamu yararı toplum yararadır. Ceza verme hakkının esasını adaletle sınırlanmış toplumsal yarar düşüncesi oluşturur. Kamu yararının takdiri ise yasama organının yetkisindedir. Ne var ki bu organ kamu yararı düşüncesiyle eylemlere dilediği miktarda ceza saptayamayacağı gibi, kişi haklarının özüne de dokunamaz.” (AYM, T.29.4.1980, E.1979/37, K.1980/26, RG. 23.8.1980, Hürriyeti bağlayıcı cezanın para cezasına çevrilmesi).

Kamu düzeni, kamu yararadır. “Vatandaşlar arasında kin ve düşmanlık yaratılmasının önlenmesi, milli huzurun bozulmaması, kamu yararadır. Bu, toplum hayatını zarardan korumayı ve güvenliği sağlamayı amaçlar.” (AYM, T.8.4.1963, E.1963/16, K.1963/63, AMKD 1, s.194-210, 27 Mayıs Devrimini zedeleyebilecek nitelikteki eylemlerin yasaklanması) Siyasi partilerin demokratik siyasi hayatın vazgeçilmez unsuru olması, onların çalışmalarını kamu yararı kılar. (AYM, T.18.19.2.1969, E.1968/26, K.1969/14, AMKD 7, s.244-268).

<sup>117</sup> “Sosyal düzen ve toplum yararı amacıyla anayasal ilkeye ayırık getirilmesi kamu yararındır.” (T.21.9.1966, E.1966/14, K.1966/36, AMKD 4, s.246-253, Kaçak orman mallarının taşınmasında kullanılan araçların zoraltımı).

“Ekonomik ve sosyal dengeyi sağlamak gibi haklı nedenlere dayanan çalışma hakkı sınırlamaları, mülkiyet hakkının toplum yararına kullanılmaması anlamına gelmez, zira sınırlama kamu yararındır.” (T.26-27.9.1967, E.1963/336, K.1967/29, AMKD 6, s.6-47, Lokavt hakkı tanınması).

<sup>118</sup> “Toprak dağıtımı kamu hizmetidir, kamu yararındır.” (T.2.6.1964, .1964/13, K.1964/13, AMKD 2, s.150-155)

“Anayasanın 130. maddesiyle Devletin hüküm ve tasarrufu altında olduğu açıklanan doğal zenginlikler ve kaynakların aranması ve işletilmesinin ilke olarak Devlet görevi sayılması, Anayasa koyucunun bu işleri kamu hizmeti niteliğinde gördüğünün açık kanıtıdır.” (T.21.6.1979, E.1979/1, K.1979/30, AMKD 17, s. 216-265)

“Kamu hizmetinin gerekleri, kamu yararı gereğidir.” (T.12.10.1976, E.1976/38, K.1976/46, AMKD 14, s.252-286, Kamulaştırma bedelinin saptanmasında vergi değerinin aşılması).

<sup>119</sup> “Kamu yararı nedeniyle özel hayatın gizliliğine dokunulabilir.” (T.26-27.9.1967, E.1963/336, K.1967/29, AMKD 6, s.6-47, Sendika yöneticilerinin mal bildirim yükümlülüğü).

“Yasa koyucu kamu yararının gerektirdiği önlemleri bulmak zorundadır.” (T.25.4.1974, E.1973/41, K.1974/13, AMKD 12, s.145-169, Saldırgan sarhoşluğun hekim bulunmayan yerde yardımcı sağlık personeli tarafından belirlenmesi).

“Kamu yararına dayanılarak ayırım yapılması eşitlik ilkesini zedelemes.” (T.26.12.1968, E.1968/9, K.1968/67, AMKD 6, s.355-362, T. Emlak Kredi ve Vakıflar Bankalarının yapılacak kovuşturma işlemlerine ayrıcalık tanınması).

“Önemli bir toplumsal işlevi yerine getirecek kimselerde yasal koşullar aranması kamu yararındır.” (T.20.12.1977, E.1977/121, K.1977/142, AMKD 5, s.637-649, Avukat ve dava vekili olmayanların çalışmaması).

değişken olduğu<sup>120</sup>, nesnel ve zorunlu bir neden-sonuç bağı gerektirdiği<sup>121</sup> çıkarımlarında bulunmuştur.

Danıştay kararlarını inceleyen Gül'e (2014; s. 539-550) göre ise, idari işlemin amacı mutlaka kamu yararadır, idare, bu konuda bağlıdır ve kanunlarda özel amaç belirtilse dahi bu da sonuçta genel amaç olan kamu yararının içinde yer alacaktır. Danıştay kararlarına göre, kamu ve bireysel menfaat çatışmasında açıkça kamu menfaatinin öncellenmesi gerektiği<sup>122</sup>, Danıştay'ın artık "kamu yararı" ve "üstün kamu yararı" arasında bir derecelendirme yaptığı<sup>123</sup>, kamu yararının uluslararası sözleşmelerle de korunan yüksek bir değer haline getirildiği<sup>124</sup>, yargı kararlarının, takdir yetkisinin varlığına değil, takdir yetkisinin sınırına ilişkin olarak

<sup>120</sup> "Yasayla temel hak ve özgürlüklerin kısıtlanmasının topluma sağlayacağı yararın, kişiler için getireceği yarara ağır basması durumunda kamu yararının varlığı kabul edilmelidir." (T.8.2.1979, E.1978/54, K.1979/9, AMKD 17, s.56-71).

"Kamu yararı genel düşüncedir. Yalnızca özel çıkarlar yada belli kişilerin yararı için yasa konulamaz...Kamu yararı zaman içinde değişebilir, ortadan kalkabilir." (T.22.6.1972, E.1972/14, K.1972/34, AMKD 10, s.478-494, Mersin Limanının TCDD tekelinden çıkarılması).

<sup>121</sup> "Kamu yararının gerektirdiği düzenlemeleri yapmak, çareleri düşünüp önlem almak, yasa koyucunun en doğal hakkı ve ödevidir. Yeter ki düzenlemeler yapılırken doğrudan doğruya amaçlanan hizmetin gerekleri göz önünde tutulmuş, istenen nitelik ve kısıtlamalarla hizmet arasında gerçeklere uygun nesnel ve zorunlu bir neden-sonuç bağı kurulmuş olabilsin"(AYM, E.1992/40, RG:24.4.1993, s.14).

<sup>122</sup> "Demokratik hukuk devletinin amacı kişilerin hak ve özgürlüklerden en geniş biçimde yararlanmalarını sağlamak olduğundan, yasal düzenlemelerde insanı öne çıkaran bir yaklaşımın esas alınması gereklidir... Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi de 23.9.1981 tarihli Sporong ve Lönnroth kararında, kamulaştırma izni ile inşaat yaşamının uzun bir süre için öngörülmüş olmasının, toplumsal yarar ile bireysel menfaat arasındaki dengeyi bozduğu sonucuna varmıştır. Kamu yararı adına fedakârlığa katlanmak durumunda kalan maliklerin bekletilmesi uygun görülmemiştir." (Danıştay 6. Dairesine ait 18.10.2011 tarihli ve E.2009/10109, K.2011/3784 Sayılı Karar).

<sup>123</sup> "Okul ya da maden işletmeciliği arasındaki kamu yararı çatışmasında üstün kamu yararının maden ocağı lehine olacağı tartışmasızdır." (Danıştay 6. Dairesine ait 15.5.2001 tarihli ve E.1999/3929, K. 2009/2617 Sayılı Kararı)

"İmar planlarının yargısal denetimi sırasında şehircilik ilkeleri, planlama esasları ve kamu yararı kriterlerinin yanı sıra özelliği itibari ile ilh... gibi olguların yanı sıra "üstün kamu yararı" ilkesinin de gözetilmesi zorunludur." (Danıştay 6. Dairesine ait, 23.12.1998 tarihli ve E.1997/6678, K.1998/6744 Sayılı Kararı) Danıştay 6. Dairesine ait E.1995/5161, K.1996/1464, K.T. 25.3.1996 sayılı kararı ile Danıştay 5. Dairesine ait 22.5.2009 tarihli ve E.2007/8867, K.2009/5992 sayılı kararlarda da bu eğilim görülmektedir.

<sup>124</sup> "Anayasanın "Milletlerarası anlaşmaları uygun bulma" başlıklı 90. maddesinin son fıkrasında: "Usulüne göre yürürlüğe konulmuş milletlerarası anlaşmalar kanun hükmündedir. Bunlar hakkında Anayasaya aykırılık iddiası ile Anayasa Mahkemesine başvurulamaz. (Ek cümle: 07.05.2004 günlü, 5170 sayılı Yasanın 7. maddesi) Usulüne göre yürürlüğe konulmuş temel hak ve özgürlüklere ilişkin milletlerarası anlaşmalarla kanunların aynı konuda farklı hükümler içermesi nedeniyle çıkabilecek uyuşmazlıklarda milletlerarası anlaşma hükümleri esas alınır." hükmü getirilmiştir. Bu hüküm ile usulüne göre yürürlüğe konulmuş uluslararası anlaşmaların iç hukuk sistemine yansıtılma yöntemi belirlenmiştir. Buna göre, bu anlaşmalardan temel hak ve özgürlüklere ilişkin olanlarla yasaların aynı konuda farklı hükümler içermesi durumunda uluslararası anlaşma kurallarının esas alınması anayasal bir gerekliliktir. Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesinin (Sözleşme, AİHS) 6/1. maddesinde: "Herkes davasının, medeni hak ve yükümlülükleriyle ilgili uyuşmazlıklar ya da cezai alanda kendisine yöneltilen suçlamaların esası konusunda karar verecek olan, yasayla kurulmuş, bağımsız ve tarafsız bir mahkeme tarafından, kamuya açık olarak ve makul bir süre içinde görülmesini isteme hakkına sahiptir." (Danıştay 6. Dairesine ait E.2012/4525, K: 2012/462 Sayılı Karar).

-Gerekçede "karşı oy" kısmında, "19.03.1954 tarihli Resmi Gazetede yayımlanan 6366 sayılı Kanun ile Türkiye tarafından da kabul edilen Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi Ek Protokolünün "Mülkiyetin Korunması" başlıklı 1 inci maddesinde; "Her gerçek ve tüzel kişinin mal mülk dokunulmazlığına saygı gösterilmesini isteme hakkı vardır. Bir kimse ancak kamu yararı sebebiyle ve yasada öngörülen koşullara ve uluslararası hukukun genel ilkelerine uygun olarak mal ve mülkünden yoksun bırakılabilir.", "AİHM, ... sonuç olarak, mülkiyetin korunması ve kamu yararı gereklilikleri arasında kurulması gereken adil dengeyi başvuranlar aleyhine bozduğuna kanaat getirmektedir." (Danıştay 4. Dairesine ait 21.5.2013 tarihli ve E.2011/15285, K.2013/3842 Sayılı Karar).

değerlendirilmesi gerektiği görüşünde olduğu<sup>125</sup> anlaşılmaktadır. Danıştay da dâhil olmak üzere idari yargı mercilerinin, idarenin yerine geçerek karar vermesinin mümkün olmadığı, idari eylem ve işlemlerin asıl amacının “Kamu Yararına Uygunluk” olduğu<sup>126</sup>, kamu düzeni” ve “kamu yararı” kavramlarının eşit etkiye sahip ve benzer içerikte kullanıldığı, bir idari işlemin kamu yararına uygun olup olmadığının denetlenmesinin yerindelik denetimi değil, hukuka uygunluk denetimi olduğunun incelenen Danıştay kararlarında açıkça görüldüğü de ifade edilmektedir. Danıştay, kamu yararı ile kişisel yararın yarışmasında esasen birey ve devlet yararını karşılaştırmakta, bireyin yararının korunmasının da devlet yararına olduğu gerçekliğine rağmen birisinin uğruna diğeri feda edilmekte, bireyin özel çıkarlarının topluluk çıkarı için ihlal edilmesi Danıştay tarafından kamu yararı kavramıyla gerekçelendirilmektedir. Öte yandan, “kamu yararı” ve “hizmet gerekleri” kavramlarının Danıştay kararlarında “kamu yararı ve hizmet gerekleri” olarak birlikte kullanılması, kamu yararı kavramının evrilmeye başladığının somut göstergesi olmaktadır. Bu nedenlerle, kamu yararı kavramının durağan ve içeriği somut bir kavram olmadığı, sürekli gelişmekte olan dinamik bir özellik taşıdığı çıkarımında bulunulabilir.

Öte yandan, iktisadi olarak tamamen bireye özgü olan “fayda” anlayışının, bazı iktisatçılar tarafından toplumsallaştırılması sonucunda, ortaya iktisadi olarak “toplumsal fayda”, siyasi olarak “kamu yararı” olarak adlandırılan bir “kara delik” çıkartılmıştır. Bireysel faydayı belirleyen, bireyin fizyolojik ve psikolojik yapısı, sosyo kültürel, sosyo ekonomik etkenler ve etik değerler iken, kamu yararı siyasi otortiteyi elinde bulunduran ya da bu grubu yönlendirenlerin yararlarıdır, bireylerin toplam faydasını yansıtmaması, bireylerin fayda bileşeni olması, fayda bileşenlerinin optimum noktası olması kaygılarını taşımaz, bu nedenle yapaydır. Dolayısıyla, kamu yararının “devletin yararı” olmadığı, “bireylerin yararı” olduğu dikkate alınarak, kanun uygulayanların ya da kanunlara göre hüküm verenlerin kavramı kendi istedikleri gibi yorumlamalarının önüne geçmek için anayasal metinlerde çerçevesinin mutlaka çizilmesi gerekir (Yereli, 2002: 48-50). Kamu yararı kavramının Avrupa Birliği nezdinde algılanma biçimi de, güncel yorumlanmasına açılım sağlayabilir. Avrupa Birliği Vakıf Statüsü Hakkında

<sup>125</sup> “*Toplumsal hayatının gereklilikleri idareye takdir yetkisini tanımasını kaçınılmaz hatta zorunlu kılmaktadır. Ortak ve medenî ihtiyaçların gündün günde artması ve devletin görevleriyle ilgili anlayışların değişmesi sonucu idarenin yerine getirmekle yükümlü olduğu kamu hizmetlerinin alanı sürekli genişlemekte ve pek çok bakımlardan teknik ve uzmanlığı gerektirir bir hal almakta olduğundan ve her türlü idari eylemi kodifiye etmek mümkün olmadığından dolayı taktiri hakkı kaçınılmaz olarak gelişmiş bir kavramdır.*” (Danıştay 5. Dairesine ait 14.3.2006 tarihli ve E.2003/3647, K.2006/1140 Sayılı Karar).

<sup>126</sup> “*Bireysel hakkın ihlaline dayanmayan kamu yararını doğrudan ilgilendiren konularda açılan iptal davaları, objektif ve somut nitelikte olup; bütünüyle kamu yararını amaçlamaktadırlar. Dolayısıyla iptal davalarında feragat isteminin de kamu yararı ölçütü kullanılarak karara bağlanması gerekir.*” (Danıştay 10. Dairesine ait 11.5.2011 tarihli ve E.2010/13350, K.2011/1738 Sayılı Karar).

Konsey Yönergesi Tasarısında (European Commission, 2012: s. 15) kamu yararı amacıyla yapılan faaliyetler listeleme yoluyla;

- (a) Sanat, kültür ya da tarihi alanların korunması
- (b) Çevre koruma
- (c) Vatandaşlık ya da insan hakları
- (d) Cinsiyet, ırk, etnik köken, din, engellilik, cinsel yönelim veya yasal olarak belirlenmiş forma göre herhangi bir ayrımcılığın ortadan kaldırılması
- (e) Yoksulluğun önlenmesi veya giderilmesini kapsayan sosyal refah
- (f) İnsani veya afet durumunda yardım
- (g) Kalkınma yardımı ve kalkınma için işbirliği
- (h) Mültecilere ve göçmenlere yardım
- (i) Çocuklar, gençler ve yaşlılar için koruma ve destek
- (j) Engelli insanlara yardım ya da koruma
- (k) Hayvanların korunması
- (l) Bilim, araştırma ve yenilik
- (m) Eğitim ve öğretim
- (n) Avrupa ve uluslararası uzlaşma
- (o) Sağlık, esenlik ve tıbbi bakım
- (p) Tüketicinin korunması
- (q) Savunmasız ve dezavantajlı kişilere yardım ya da koruma
- (r) Amatör sporlar
- (s) Kamu yararı amacı taşıyan kuruluşlar için altyapı desteği

kapsamına alacak şekilde belirlenmiştir.

Avrupa Komisyonunun yaptığı liste kamu yararının tanımlanmasına değil, Avrupa Vakıflarına kamu yararına çalışan vakıf statüsü verilmesine yönelik olsa da kavrama ait kapsamın belirlenmesine sağladığı katkı da yadsınamaz. Listede tüketici haklarının korunması, amatör sporlar ve kamu yararı amacı taşıyan kuruluşlar için altyapı desteği sağlanmasının kamu yararına faaliyet kapsamında değerlendirilmesi dikkat çekicidir.

Kamu yararı kavramı, Avrupa İnsan Hakları ve Temel Özgürlüklerin Korunmasına İlişkin Sözleşme kapsamında da ele alınabilir. Avrupa İnsan Hakları ve Temel Özgürlüklerin Korunmasına İlişkin Sözleşmeye eklenen ve 18 Mayıs 1954’de yürürlüğe giren Ek Protokolün 1. maddesinde, “*her gerçek ve tüzel kişinin maliki olduğu şeyleri barışçıl bir biçimde kullanma hakkına sahip olduğu, kamu yararı gerektirmedikçe ve uluslararası hukukun genel ilkeleri ile hukukun aradığı koşullara uymadıkça hiç kimsenin mülkiyetinden yoksun bırakılamayacağı*” belirtilmiştir. Her ne kadar, maddede mal dokunulmazlığından söz edilmekte ise de, söz konusu ifade “mülkiyet dokunulmazlığı” olarak geniş anlaşılmakta, mülk kavramı ise taşınır ve taşınmaz mallar, elle tutulabilir veya tutulamaz varlıklar, hisseler, patentler, tahkim kararları, emeklilik maaşı hakkı, ev sahibinin kira alma hakkı, bir mesleği icra etme hakkı gibi hakları kapsamına almaktadır. Mülkiyet hakkına müdahale için; müdahalenin kamu yararı amacına yönelik olması, müdahalenin yasayla öngörülen koşullara ve uluslararası hukukun genel ilkelerine uygun olması ve mülkiyete yönelik müdahalede, amaca ulaşmak için başvuru yöntem ile hedeflenen amaç arasında orantılılık ve adil denge olması olmak üzere üç koşul aranmaktadır. Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi çerçevesinde, kamu yararının, temel insan hak

ve özgürlükleriyle bağlantılı olduğu ve kamu yararı konusunda komisyon ve mahkemenin demokratik toplum düzenini ölçü olarak kullandığı düşüncesi dile getirilmektedir. Bu anlamda;

*Bir coğrafya üzerinde yetkileri kullanan ve düzeni sağlamakla görevli olan siyasal otoritenin, doğrudan doğruya düzeni sağlamakla yükümlü olduğunu dolayısıyla demokratik toplum düzeni ölçütünün, bir anlamda kamu yararını gerektiren kamu düzeninin de sağlanmasını beraberinde getireceğini, siyasal otorite "Ben bu önlemi kamu yararı ve kamu düzeni için alıyorum" diyebilir ama "Kamu yararı ve kamu düzeni için böyle bir önlem alıyorum" dediği noktada, bu demokrasi ölçüsünde demokratik toplum ölçütüyle eğer çakışıyorsa, o zaman asıl kamu yararı Devletin müdahalesi değil, aksine bireye tanınması gerekli olan yarardır (İlkiz, 2009)*

ifadesi birey odaklı kamu yararı yaklaşımını vurgulamaktadır.

Kamu yararı, dernek ve vakıflar açısından değerlendirildiğinde, kavramın hizmet boyutuyla ele alınması gereği ortaya çıkmaktadır. Şöyle ki; diğer koşullarla birlikte, faaliyetleri, üyelerinin dışında yerel veya ulusal düzeyde toplumun ihtiyaç ve sorunlarına yönelik çözümler üretecek ve toplumsal gelişmeye katkı sağlayacak nitelikte olan derneklerin kamu yararına çalıştıkları kabul edilmekte ve bu derneklere kamu yararına çalışan dernek statüsü tanınmaktadır. Öte yandan, kamu yararı kavramı derneklere ilişkin pozitif hukuk kaynaklarında da tanımlanmadığından, derneklerce gerçekleştirilen kamu yararına yönelik faaliyetlerden ne anlaşılması gerektiği üzerinde durulması gereken bir unsur olarak ortaya çıkmaktadır.

Kamu yararı kavramından hareketle dernek ve vakıf faaliyetlerinin sağlanan özel mali avantajlarla teşviği olağan süreç olmakla birlikte, birey ve ardından sivil toplum kavramından hareketle kamu yararı kavramına ulaşan yaklaşımlarda da bulunmaktadır. Bazı hizmetlerin kamu yararına olduğu önce bireyler tarafından fark edilmekte, devletçe başlangıçta tanınmayan bu hizmetler sivil toplum kuruluşları aracılığıyla yerine getirilmekte, söz konusu hizmetler bir süre sonra ortanca seçmen tarafından talep edilmekte ve devlet tarafından sağlanmaktadır. Devlet tarafından kamu yararına olarak görülmeyen herhangi bir faaliyetin, zaman içerisinde kamu yararına olduğu anlaşılabilir (Tosun, 2004: s. 179-180). Dolayısıyla, kamu yararı, zamana göre şekillenme özelliği dikkate alınarak, içeriğinin netleştirilmesinden öte, çerçevesinin çizildiği bir tanımlamaya ihtiyaç göstermektedir. Bu yaklaşımla, Yereli (2002: s. 1), "kamu yararı" kavramını; "*içinde bulunduğumuz coğrafyada, daha mükemmel bir beraberlik meydana getirmek, daha adil ve tarafsız bir yönetim anlayışı tahsis etmek, dış tehlikelere ve iç tehditlere karşı ortak bir savunma sistemi kurmak ve uluslararası toplumun*

*onurlu bir üyesi olarak özgürlük idealini tüm kuşaklara taşımak, Türkiye Cumhuriyeti'nin bağımsızlığı ortak ideallerinin bütünü” olarak tanımlamaktadır*<sup>127</sup>.

Kamu yararını tanımlayan tek bir yaklaşım olmaması nedeniyle, uluslararası alanda iyi uygulamalarla gelişen bir eğilim görülmektedir. Bu eğilim, kamu yararı faaliyetinin; “kanunda öngörülen bir veya birden fazla amacı destekleyen veya teşvik eden herhangi bir yasal faaliyet” olarak ele alınması yönündedir. Avrupa’da genel olarak kabul edilmiş kamu yararına faaliyetler; “amatör atletizm, güzel sanatlar, bedensel veya zihinsel özürülülerin korunması ve bunlara sağlanan yardımlar, mültecilere yardım, hayır faaliyetleri, insan hakları, tüketicinin korunması, kültür, demokrasi, ekoloji veya çevrenin korunması, eğitim, öğretim ve bilgilendirme, ırk, etnik, din veya yasa ile belirlenen diğer ayırıcı faaliyetlerin engellenmesi, amatör atletizm, yoksulluğun önlenmesi, ruhi veya fiziksel sağlık, tarihi eserlerin korunması, insani yardım veya afet yardımı, tıbbi bakım, çocukların, gençlerin ve çaresizlerin korunması, yaralı ve savunmasız hayvanların korunması, devlet yükünün hafifletilmesi, dini faaliyetler, bilimsel faaliyetler, sosyal dayanışma, sosyal ve ekonomik kalkınma ve kamu yararını destekleyen veya teşvik eden diğer her türlü faaliyet” olarak sıralanabilmekle birlikte, temel unsur, kamu yararına uygun olduğu belirlenen her faaliyetin bu kapsama dahil edilebileceğidir. Bu liste ülkenin ihtiyaçları, değerleri ve geleneklerine göre farklı faaliyetleri ihtiva edebilir. Örneğin, Hollanda’da, kamu yararının amacı mali içtihatlar ile belirlenmiş olup, buna; hayat felsefesine dayalı dini, kültürel, bilimsel faaliyetler ile hayır işleri ve kamu hizmetleri dâhilken, Alman Vergi Kanunu’nda; sağlık hizmetleri, genel refah, çevre koruma, eğitim, kültür, amatör sporlar, bilimsel faaliyetler, korunmaya muhtaç şahıslara yardım, kilise ve dini amaçlı faaliyetler, Macaristan Kamu Yararı Kanunu’nda; sağlığın korunması, bilimsel araştırma, eğitim ve kültür dâhil 22 amaç benimsenmiş, aynı şekilde, Polonya Kanunu’nda 24 kamu yararı faaliyeti tanımlanmıştır. Uluslararası uygulamalarda bazı faaliyetlerin kamu yararı kapsamı dışında tutulduğu da görülmektedir. Macaristan’da doğrudan siyasi faaliyetlerde bulunmak ve siyasi partilere mali yardım sağlamanın yasaklanması örneğinde olduğu gibi siyasi ve yaşamaya ilişkin lobi veya kampanya faaliyetleri gibi faaliyetlere kısıtlamalar getirilmiştir. Spor ve dini amaçlı faaliyetler de bazı ülkelerde kamu yararı kapsamı dışında tutulmaktadır. Birçok ülkede, kamu yararına hizmet olarak nitelendirilen “diğer faaliyetleri” içeren kapsayıcı kategori uygulaması, belirlenen amacın aşırı sınırlayıcı yorumlardan uzak tutulması için oldukça etkili bir yoldur ve böylece kamu yararı kavramına değişken sosyal şartlara paralel olarak esneklik kazandırılmıştır. Böylece, “kapsayıcı” kategoriden yoksun kamu yararı tanımlamalarının, kamu yararına hizmet

<sup>127</sup> Yereli (2002: s. 1) tarafından, “Ekonomik Özgürlükler ve Türkiye Cumhuriyeti İçin Bir Ekonomik Anayasa Önerisi” çalışmasında, *Kamu Yararı*, “*Bu Anayasa’nın “Başlangıç” Kısmı’nda tanımlanan ortak ideallerin bütünüdür*” şeklinde tanımlanmış, tarafımızca, “Başlangıç” Kısmı’nda yer alan ortak ideallerle ifade edilen tanım metni birleştirilmiştir.

amacıyla yapılacak faaliyetlerin kapsam dışında bırakması riski engellenmeye çalışılmıştır. Basit bir şekilde, kanuna eklenen, “kamu yararını desteklemek veya teşvik etmek üzere yürütülen herhangi bir diğer faaliyet” ibaresi faaliyetlerin sınırlandırılması handikabını ortadan kaldıracaktır. Örneğin, örf ve adet kurallarına dayanan gelenek hukuku sisteminin benimsendiği İngiltere’de, “hayır” maksadının tanımlanmasında genel eğilimler esas alınmış, zamanla İngiltere’de mahkemeler, “hayır amacını” yoksulluğun giderilmesi, eğitim düzeyinin yükseltilmesi, dinin geliştirilmesi ve topluma yararlı diğer amaçlar olmak üzere dört esas kategoride toplamış ve “hayır amacı” tanımlamasının mevcut sosyal şartları yansıtacak şekilde değişimi öngörülmüştür. İngiltere’de, bir kuruluşun hayır kurumu olarak nitelendirilebilmesi için amacının tamamıyla hayırseverlik olması ve kamu yararına faaliyet göstermek üzere kurulmuş olması gerekir. Hayırseverlik Komisyonu, kuruluşun; açıkça kamuya hizmet amacını güden bir kamu yararı kuruluşu kapasitesine sahip olması, yardım alacak olanların, kamu veya toplumun yeterli bir parçası olarak nitelendirilebilecek bir grup oluşturması ve bireysel çıkarın çok az olması ve kamu yararını aşmaması şeklinde başlıca üç kriter üzerinde durmaktadır. Ülke uygulamaları, Kâr Amacı Gütmeyen Kuruluşların hak sahiplerine odaklanarak değerlendirildiğini göstermektedir. (TÜSEV, 2008: s. 27-29). Bu nedenle, Türkiye uygulamasında, kamu yararına çalışma odaklı özel statülerin alınması kriterleri arasında, “hedef kitle” unsuru, uygulama gücünü yaratma potansiyeli nedeniyle öne çıkmaktadır. Türkiye’de faaliyet gösteren derneklerden kamu yararına çalışma statüsü elde etmek isteyenler açısından “faaliyetin yaygın olma” kriteri dikkate alınarak yapılacak değerlendirmede, öncelikle Dernekler Kanunu, Dernekler Yönetmeliği ve Maliye Bakanlığı düzenlemeleri arasındaki önemli bir farkın dikkate alınmasını gerektirmektedir. Şöyle ki; Dernekler Yönetmeliği’nin 49/c maddesinde kamu yararına çalışan dernek statüsü kazanmak isteyen derneğin taşıması gereken şartlar arasında; *"Amacı ve gerçekleştirdiği faaliyetlerin, üyelerinin dışında yerel veya ulusal düzeyde toplumun ihtiyaç ve sorunlarına yönelik çözümler üretecek ve toplumsal gelişmeye katkı sağlayacak nitelikte olması"* hususu düzenlenirken, derneklere Bakanlar Kurulu Kararı ile kamuya yararlı dernek statüsü verilmesi sürecinde, Maliye Bakanlığı görüşünün oluşturulmasında esas alınan kriterleri belirleyen 2 numaralı Sirküler’de *"Derneğin amaç edindiği hizmetlerin herkesin yararına açık olacağına, belli bir yöre veya kitleye hizmetle sınırlı olmadığına tüzükte yazılı bulunması"* şartı aranmaktadır. Benzer şekilde, vergi muafiyeti talebinde bulunacak vakfın bu faaliyetlerinin kamuya açık ve Devletin kamu hizmeti yükünü azaltıcı etki yapacak düzeyde olması gerekmekte, belli bir yöre veya belli bir kitleye hizmeti amaçlayan vakıflara vergi muafiyeti tanınması mümkün olmamaktadır. Bu durumda, dernek ve vakıfların Türkiye geneline yayılı faaliyette bulunmaları halinde kamu yararına hizmet gördüklerinin kamusal otorite tarafından kabul gördüğü anlaşılmaktadır. Çok az sayıda dernek

ve vakfın bu denli kapsamlı faaliyeti gerçekleştirecek mali güce sahip olabileceği hesaba katıldığında, benimsenen yaklaşımın uygulama güçlüğü ortaya çıkmaktadır.

Hollanda’da, hak sahipleri açısından bu tarz kısıtlamalar olmazken; İngiltere’de, yardım almaya uygun kişilerin halk veya toplumun yeterli bir kesimini oluşturacak nitelikte büyük bir grup olarak belirlenmesi; Polonya’da, kamu yararına faaliyetlerin hedefinin toplumun her kesimi veya bilhassa yaşam zorluğu veya mali sıkıntı içerisinde bulunan şahısların oluşturduğu ve toplumun diğer kesimi ile ilişkili gruplar olması karşısında, Türkiye gibi büyük bir ülkede, ülke genelinde faaliyetler yürütmek hem gerektiğinden fazla bir yükümlülük getirir, hem de uygulanması mümkün olmayan bir durumdur. Öte yandan, belirli bir şehirde veya bölgede deprem sonrası insani yardım sağlamak üzere kurulmuş olan kâr amacı gütmeyen bir kuruluşun veya kirlenmiş bir nehri temizleme faaliyetine katılmış olan bir çevre örgütünün kamu yararına kuruluş statüsünü elde edememesi örneklerinde olduğu gibi, sivil toplum kuruluşlarına ihtiyacın üst düzeyde olduğu toplumlarda böyle bir koşul aranmasının engelleyiciliği açıktır (TÜSEV, 2008: s. 29-30). Dolayısıyla, dernek ve vakıflara vergi avantajı sağlayan statülerin verilmesinde, faaliyetin ülke geneline yayılması şartının, belirli bir kitleyi hedefleme endişesi de dikkate alınmak suretiyle, esnek bir hale getirilmesi zorunlu görünmektedir.

Yapılan açıklamalar değerlendirildiğinde, akademik yazında, hukuki düzenlemelerde ve günlük dilde kullanım sıklığına rağmen üzerinde ittifak sağlanan bir tanıma sahip olmayan kamu yararının, dernek ve vakıflar açısından; yakın geçmişe kadar devlet tekelinde tutulan ya da benzer nitelikteki bazı toplumsal hizmetlerin yerine getirilmesi, bu hizmetlerin topluma yaygın bir şekilde sağlanması ve yeterli kaynak yaratabildiğini gösteren mali güce sahip olunması olarak belirlendiği anlaşılmaktadır. Kamu yararı kavramının uygulama zemini bulunduğu alanlardan birisi de, Kamu Yararına Çalışan Dernek ve Bakanlar Kurulunca Vergi Muafiyeti Tanınan Vakıf statüleridir. Söz konusu statülerinin kazanılması bir başvuruya bağlı rutin bir bürokratik işlemle gerçekleşmemekte, belirlenen şartların sağlanması yanında, belirli bir sürecin yaşanması ve siyasi bir kararın verilmesini de gerektirmektedir.

### **2.6.3. Kamu Yararına Çalışan Dernek ve Bakanlar Kurulunca Vergi Muafiyeti Tanınan Vakıf Statülerinin Kazanılması**

Kamu Yararına Çalışan Dernek veya Bakanlar Kurulunca Vergi Muafiyeti Tanınan Vakıf statülerine sahip olmak dernek ve vakıfların bazı şartları sağlamaları, bu şartların sağlanıp sağlanmadığına ilişkin incelemeleri ve siyasi bir organca karar verilmesini içeren bir sürecin tamamlanmasını gerektirmektedir. Türk vergi kanunlarında dernek ve vakıflar vasıtasıyla vergi



mükelleflerine sağlanan vergi avantajlarından yararlanma hakkının çoğunlukla “kamu yararına çalışan dernek” ya da “Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıf” olma statülerini gerektirmesi nedeniyle, söz konusu statülerinin kazanılması sürecinin incelenmesi dernek ve vakıfların Türk Vergi Sistemi içerisindeki konumunun yükümlülük ve vergi avantajları boyutuyla analizine katkı sağlayacaktır.

### 2.6.3.1. Derneklere Tanınan Özel Statü: Kamu Yararına Çalışan Dernek Olma

#### 2.6.3.1.1. Kamu Yararına Çalışan Dernek Statüsünün Kazanılması

Esas itibarıyla kamu yararına çalışan dernek statüsü kazanılması için gereken şartlar, bu statünün hangi durumlarda kaybedilebileceği ve izlenecek prosedürün temel olarak 5253 sayılı Dernekler Kanunu<sup>128</sup> ve ilgili ikincil mevzuatla belirlendiği ifade edilebilir. Söz konusu düzenlemelere göre, derneklerden belli şartları taşıyanlar, başvuruları üzerine, Maliye Bakanlığının ve varsa diğer ilgili bakanlıkların görüşü, İçişleri Bakanlığı Dernekler Denetçileri’nce düzenlenecek rapor da dikkate alınarak İçişleri Bakanlığının teklifi üzerine Bakanlar Kurulu kararıyla "kamu yararına çalışan dernek" statüsü kazanabilmektedir. Süreç incelendiğinde, çeşitli bakanlıkların ilgili olduğu idari değerlendirmeler yanında Bakanlar Kurulunun karar vermeye yetkili olduğu siyasi kararın sürecin iki ayağını oluşturduğu ortaya çıkmaktadır. Öte yandan, 2847 sayılı Türkiye Emekli Subaylar, Emekli Astsubaylar, Harp Malulü Gaziler, Şehit Dul ve Yetimleri ile Muharip Gaziler Dernekleri Hakkında Kanun'un<sup>129</sup> 7. maddesinin "*Bu Kanuna göre kurulan dernekler kamu yararına çalışan derneklerden sayılırlar*" hükmü uyarınca, istisnai bir düzenleme olarak, bazı derneklere söz konusu sürece tabi olmadan kamu yararına çalışan dernek olma hakkı yasama organınca tanınmıştır.

5253 sayılı Dernekler Kanunu'nun “Kamu Yararına Çalışan Dernekler” başlıklı 27. maddesi uyarınca, bir derneğin "kamu yararına çalışan dernek" statüsü kazanabilmesi için;

*Kamu yararına çalışan dernekler, ilgili bakanlıkların ve Maliye Bakanlığının görüşü üzerine, İçişleri Bakanlığının teklifi ve Bakanlar Kurulu kararıyla tespit edilir. Bir derneğin kamu yararına çalışan derneklerden sayılabilmesi için, en az bir yıldan beri faaliyette bulunması ve derneğin amacı ve bu amacı gerçekleştirmek üzere giriştiği faaliyetlerin topluma yararlı sonuçlar verecek nitelikte ve ölçüde olması şarttır. Kamu yararına çalışan dernek statüsünün kazanılması, kaybedilmesi ve gerekli belgeler ile diğer esas ve usuller yönetmelikte düzenlenir.*

şeklindeki hükme ve Dernekler Yönetmeliği'nde<sup>130</sup> yer alan düzenlemelere uygun faaliyet göstermesi ön koşuldur. Bahse konu yönetmeliğin "*Kamu yararına çalışan dernek sayılma*" başlıklı 48. maddesinde statünün kazanılmasında izlenecek prosedür "*Kamu yararına çalışan*

<sup>128</sup> 23/11/2004 tarih ve 25649 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

<sup>129</sup> 18/06/1983 tarih ve 18081 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

<sup>130</sup> 31/03/2005 tarih ve 25772 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

dernekler, Maliye Bakanlığının ve varsa ilgili bakanlıkların görüşü üzerine, Bakanlığın teklifi ve Bakanlar Kurulu kararıyla tespit edilir" şeklinde düzenlenirken, bir derneğin, kamu yararına çalışan dernek statüsü kazanabilmesi için taşıması gereken şartlar ise 49. maddede;

- a) En az bir yıldan beri faaliyette bulunması,
  - b) Son bir yıl içindeki, 2005 yılı için belirlenen tutar olan 50.000.-YTL'sını geçen alım ve satım işlemlerinin rekabet koşullarına uygun yapılması,
  - c) Amacı ve gerçekleştirdiği faaliyetlerin, üyelerinin dışında yerel veya ulusal düzeyde toplumun ihtiyaç ve sorunlarına yönelik çözümler üretecek ve toplumsal gelişmeye katkı sağlayacak nitelikte olması,
  - d) Yıl içinde elde ettiği gelirin en az yarısının bu amaçla harcanması,
  - e) Sahip olduğu mal varlığının ve yıllık gelirinin tüzüğünde belirtilen amacı gerçekleştirecek düzeyde olması gerekir.
- Bu durum, Bakanlık dernekler denetçileri tarafından düzenlenen rapor ile tespit ettirilebilir. Bu nitelikleri taşımadığı tespit edilen dernekler, kamu yararı kararı için, bu tespit yapıldığı tarihten itibaren üç yıl geçmeden önce yeniden başvuramaz.

şeklinde belirlenmiştir. Bu nitelikleri taşımadığı tespit edilen dernekler, kamu yararı kararı için, bu tespit yapıldığı tarihten itibaren üç yıl geçmeden önce yeniden başvuramayacaklardır.

Şartları sağlayan derneklerin kamu yararına çalışan dernek statüsü kazanması kendiliğinden başlayan bir süreç sonunda gerçekleşmemekte, dernekler tarafından usulüne uygun başvuru yapılması gerekmektedir. Kamu yararına çalışan derneklerden sayılmak isteyen dernekler, başvurularını, Yönetmeliğin 50. maddesi gereğince;

- a) Derneğin kamu yararı yönünden; faaliyeti, yaptığı hizmetler ve gelecekte yapılması düşünülen işler hakkındaki raporu,
- b) Derneğin taşınır ve taşınmaz mallarının listesi,
- c) Kamu yararına çalışan derneklerden sayılması için yönetim kurulunun aldığı karar örneği

eklemek suretiyle mülki idare amirliğine yapacaklardır. Kamu yararına çalışan derneklerden sayılma isteklerinin, valilik görüşü ile birlikte bir ay içinde Bakanlığa gönderileceği ve Valilik görüşünde derneğin amacının ve faaliyetlerinin topluma yararlı sonuçlar verecek nitelikte ve ölçüde olup olmadığı ve kamu yararına çalışan derneklerden sayılıp sayılamayacağına açıkça belirtileceği hususu ise anılan Yönetmeliğin 51. maddesi gereğidir.

#### 2.6.3.1.2. Kamu Yararına Çalışan Dernek Statüsünün Kaybedilmesi

Kamu yararına çalışan derneklerin 5253 sayılı Dernekler Kanunu'nun 27. maddesinin "*Kamu yararına çalışan dernekler en az iki yılda bir denetlenir. ... Kamu yararına çalıştıklarına karar verilen dernekler, denetimler sonunda bu niteliklerini kaybettikleri tespit edilirse, birinci fıkrada öngörülen usulle haklarında alınan kamu yararına çalışan derneklerden sayılma kararı kaldırılır*" hükmü gereğince iki yılda bir denetlenmesi ve yapılan bu denetimlerde derneğin kamu yararı statüsüne ilişkin niteliklerini devam ettirip ettirmediğinin de tespiti gerekmektedir. Bir başka ifadeyle kamu yararına çalışan dernek statüsü kazanan derneklerin, statüsünün kazanılması aşamasında sahip olduğu tüm nitelikleri, statüyü devam ettirmek istedikleri

müddetçe korumaları gerekmektedir. Söz konusu madde hükmü gereğince, kamu yararına çalıştıklarına karar verilen derneklerin, denetimler sonunda bu niteliklerini kaybettikleri tespit edilirse, statünün kazanılmasındaki usulle haklarında alınan kamu yararına çalışan derneklerden sayılma kararı kaldırılacaktır. Dernekler Yönetmeliği'nin 52. maddesinde de "*Kamu yararına çalışan derneklerin, denetimler sonunda bu niteliklerini kaybettiği anlaşılırsa; Maliye Bakanlığının ve varsa ilgili bakanlıkların görüşü alınarak, Bakanlığın teklifi ve Bakanlar Kurulu kararıyla haklarında alınan kamu yararına çalışan derneklerden sayılma kararı iptal edilir. Sonuç, Bakanlıkça ilgili valiliğe bildirilir ve valilik tarafından da ilgili derneğe bilgi verilir*" şeklinde yapılan düzenleme ile statünün geri alınmasında, kazanılmasındaki prosedüre uygun bir yol izlenmesi usulü benimsenmiştir.

#### 2.6.3.2. Vakıflara Tanınan Özel Statü: Bakanlar Kurulunca Vergi Muafiyeti Tanınan Vakıf Olma

##### 2.6.3.2.1. Bakanlar Kurulunca Vergi Muafiyeti Tanınan Vakıf Statüsünün Kazanılması

Belirlenen şartları taşımaları ve başvuruda bulunmaları kaydıyla bazı vakıflar "Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıf" statüsü kazanabilmekte ve kazanılan bu statü ile özel avantajlar elde edebilmektedirler. Vergi hukuku kapsamında, vakıflara ilişkin "kamu yararına çalışma statüsü" benzeri kavramsal belirleme yapılmasa da, vergi muafiyeti statüsü için aranan faaliyet alanlarının belirlenmesinde kamu hizmetlerinin yerine getirilmesi anlayışından hareket edildiği, bu yaklaşımın kamu yararı ile ilişkilendirilebileceği, vakıflar için kamu yararı amacı dışında farklı bir konumlandırma yapılmasının amaçlanmadığı anlaşılmaktadır. Medeni Kanun'un 117. maddesinin "*Kamuya yararlı veya özel kanunlarla kurulan vakıflar hakkındaki özel hükümler saklıdır.*" şeklindeki hükmünde, derneklere benzer şekilde, vakıflar için de "kamuya yararlı" ibaresini kullanılsa da vergi hukukunda aynı yaklaşımın benimsenmediği görülmektedir. Buna göre, vergi hukuku kapsamında dernekler için, Kamu Yararına Çalışan Dernek statüsü olan/olmayan dernek ayrımı yapılabilirken, vakıflar için, Bakanlar Kurulunca Vergi Muafiyeti Tanınan Vakıf statüsü olan/olmayan vakıf ayrımı yapılabilecektir.

3824 sayılı Kanunun<sup>131</sup> 9. maddesiyle 01.01.1992 tarihinden itibaren, vakıflara tanınan muafiyetinin vakıfların iktisadi işletmelerini kapsamayacağını hükme bağlanması sonrasında, muafiyetin fazla bir anlamı kalmadığı söylenebilir de, kurumlar ve katma değer vergisi dışındaki bazı vergi ve harçları önlemesi yanında, bunlara yapılan bağışların vergi matrahından indirimine ilişkin düzenlemeler muafiyetin günümüzde vakıflara vergisel açıdan sağladığı en

<sup>131</sup> 11/07/1992 tarih ve 21281 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

önemli avantajdır. Bağışlara sağlanan vergi avantajı, gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin, bu vakıflara daha fazla bağış yapmasına ve vakıfların gelirlerinin artmasına yol açmaktadır (Kaya, 2000: s. 29). Özkan da (2003: s. 174), benzer şekilde, statünün amacının; çeşitli vergiler açısından sağlanacak bağımsızlık sağlanması, bağış yapılmasını teşvik etmek suretiyle vakıfların finansman açısından güçlendirilmesi, devletin asli görevleri arasında bulunan ve yerine getirilemeyen bazı hizmetlerin bu vakıflar aracılığı ile görülmesini temin etmek olduğunu ileri sürmektedir.

4962 sayılı Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması ve Vakıflara Vergi Muafiyeti Tanınması Hakkında Kanun'un<sup>132</sup> 20. maddesinde;

*Gelirlerinin en az üçte ikisini nev'i itibarıyla genel, katma ve özel bütçeli idarelerin bütçeleri içinde yer alan bir hizmetin veya hizmetlerin yerine getirilmesini amaç edinmek üzere kurulan vakıflara, Maliye Bakanlığının önerisi üzerine Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınabilir. Bunların vergi muafiyetinden yararlanması ve muafiyetlerinin kaybedilmesine ilişkin şartlar, usul ve esaslar Maliye Bakanlığınca belirlenir. Olağan denetimler sırasında veya yaptırılacak özel denetimler sonucunda vergi muafiyeti tanınmasına ilişkin şartları kaybettikleri tespit edilen vakıfların vergi muafiyetleri, birinci fıkrada öngörülen yöntemle kaldırılabilir.*

hükmüne yer verilmiştir. Dolayısıyla, bir vakfa vergi muafiyeti statüsü, vakfın Maliye Bakanlığına yazılı başvurusunun ardından Maliye Bakanlığının önerisi üzerine Bakanlar Kurulunca tanınabilmektedir.

1 Seri Numaralı Vakıflara Vergi Muafiyeti Tanınması Hakkında Genel Tebliğ<sup>133</sup> ile Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıf statüsü kazanılması için gereken şartlar, bu statünün hangi durumlarda kaybedilebileceği ve izlenecek prosedür belirlenmiştir. 2 ve 3 seri numaralı Vakıflara Vergi Muafiyeti Tanınması Hakkında Genel Tebliğ (Seri No: 1)'de Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğlerle, 1 seri numaralı Tebliğ'de düzenlenen bazı hususlarda değişikliğe gidilmiştir. Söz konusu düzenlemeler uyarınca, belirlenmiş şartları taşıyan vakıflar, başvuruları üzerine, Bakanlar Kurulu kararıyla "Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıf" statüsü kazanabilmektedirler. Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınmasına ilişkin başvurusunu usulüne uygun şekilde yapan vakıfların, bazı niteliksel koşulları sağlaması yanında, mal varlığı ya da yıllık gelir tutarı gibi niceliksel bazı eşikleri de aşması gerekmektedir. Statünün kazanılması ve kaybedilmesine ilişkin düzenlemeler bahsi geçen tebliğden yararlanarak ele alınmıştır.

Vakıflara, Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınması için aşağıdaki şartların yerine getirilmesi gerekmektedir.

<sup>132</sup> 07/08/2003 tarih ve 25192 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

<sup>133</sup> 03/04/2007 tarih ve 26482 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

(1)Bakanlar Kurulunca vakıflara vergi muafiyeti tanınması şartlarının ilki vakfın faaliyet konusuna ilişkindir. Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınacak vakfın; sağlık, sosyal yardım, eğitim, bilimsel araştırma ve geliştirme, kültür ve çevre koruma ile ağaçlandırma konularında faaliyette bulunmayı amaç edinmiş olması gerekir. Vakfın faaliyet konusu bu sayılanlardan birisi veya birden fazlası ile ilgili olabilir ancak, vergi muafiyeti talebinde bulunacak vakfın bu faaliyetlerinin kamuya açık ve Devletin kamu hizmeti yükünü azaltıcı etki yapacak düzeyde olması gerekir. Belli bir yöre veya belli bir kitleye hizmeti amaçlayan vakıflara vergi muafiyeti tanınması mümkün değildir.

Öztüfekçi'ye (2007) göre, Türkiye'de vakıfların vergi muafiyeti kazanmaları için işaret edilen faaliyet alanları sınırlandırıcı şekilde belirlenirken derneklerin, kamu yararına faaliyet gösterdiklerine karar kılınması için yapılan değerlendirmede, yürütülecek faaliyetin topluma yararlı sonuçlar verecek nitelikte ve ölçüde olması kriteri yeterli görülmektedir. Sağlanan esneklik sayesinde dernekler, vakıflara tanınandan çok daha geniş hizmet alanında faaliyet gösterme imkânına sahip olarak hizmetlerini gerçekleştirirken, "kamu yararına çalışan dernek" statüsünü de kolayca kazanabilecek hale gelebilmektedirler. Söz konusu durum hem bir çelişkiyi, hem de vakıflar açısından bir engeli oluşturmaktadır. Vakıflardan beklenen hizmet katkısını doyurucu seviyede alabilmek için, vakıfların, devletin kamuya hizmet yükünü hafifletici faaliyet alanlarını (hizmet türü itibarıyla) zenginleştirmek vakıflar ve dernekler için farklı iki yaklaşımı örtüşür duruma getirecek, bu sayede "kamu yararı kavramı" içinde kalan hizmetlerde hissedilir bir artış olacaktır.

Öte yandan, belli bir yöre veya belli bir kitleye hizmeti amaçlayan vakıflara vergi muafiyeti tanınması imkânı getirilmemesi şeklindeki şart uygulama gücünün taşıdığıdır. Örneğin, bir vakfın, belli bir yöredeki çevre sorununun önlenmesi şeklindeki bir amacı muafiyete engel olabilecektir. Bu nedenle, maddeye ilişkin yorumun, önlenen olumsuzluğun tüm ülkeye sağlayacağı fayda açısından yapılması gerektiği değerlendirilmektedir.

(2)Vakıflara Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınması şartlarından ikincisi vakfın belli bir süre faaliyette bulunmuş olmasıdır. Vakıfların vergi muafiyetinden faydalanabilmeleri için, vergi muafiyeti talebinde bulunmadan önce kuruldukları tarihten itibaren en az bir yıl süre ile faaliyette bulunuyor olması ve bu süre içindeki faaliyetleri ile Devletin kamu hizmeti yükünü azaltıcı etki sağlamış olmaları gerekmektedir. Ancak, mal varlığı ve gelir tutarı başvurunun yapıldığı yıl için geçerli olan hadlerin iki katını aşan vakıfların vergi muafiyetine ilişkin başvurularında asgari bir yıl faaliyette bulunmuş olma şartının yerine asgari altı ay faaliyette bulunma şartı aranır. Bu şekilde yapılacak vergi muafiyeti başvurularının değerlendirilmesinde, asgari altı aylık dönem sürecinde elde edilen gelir tutarının içinde bulunulan yıl için belirlenmiş

olan gelir tutarının iki katını aşmış ve gelirin amaçlara harcanma şartının yerine getirilip getirilemediği ile vergi muafiyetinin verilebilmesi için gerekli olan diğer şartların varlığı araştırılır.

(3)Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınması için vakfın yerine getirmesi gereken üçüncü şart bilanço esasına göre defter tutulmasıdır. Muafiyet talebinde bulunan vakıfların, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre birinci sınıf tüccarlar tarafından tutulması gereken defterleri aynı Kanun'da belirtilen süreler içinde tasdik ettirerek kullanmaları ve muhasebe kayıtlarının Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğine uygun olması gerekir. Ayrıca, vakfa ait iktisadi işletme bulunması halinde bunlar için de ayrıca defter tasdik ettirilmeli ve vakfın muhasebe kayıtları ile iktisadi işletmenin muhasebe kayıtları birbiriyle karışmayacak şekilde ayrı ayrı izlenmelidir.

(4)Vakıfların belli tutarda mal varlığı ve yıllık gelire sahip olmaları vergi muafiyeti kazanabilmenin dördüncü koşuludur. Vergi muafiyeti talebinde bulunan vakıfların vergi muafiyeti talebinde buldukları tarihte en az 505.000.- TL gelir getirici mal varlığına ve en az 49.000.-TL<sup>134</sup> yıllık gelire sahip olmaları gerekir. Yıllık gelirin tespitinde; genel ve özel bütçeli idareler bütçelerinden yapılan yardımlar ile bağış niteliğindeki gelirler dikkate alınmaz. Bu tutarlar, her yıl Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre o yıl için belirlenen yeniden değerlendirme oranında artar ve izleyen yılda bu miktarlar esas alınır. Bu miktarların hesabında bin TL'ye kadar olan tutarlar dikkate alınmaz.

Özkan'a (2003: s.177) göre, vergi muafiyeti tanınan vakıflardan kamu hizmeti görmeleri ve bu hizmetlerin devletin kamu hizmeti yükünü azaltıcı etki yaratması beklenilmesi, kamu hizmetlerinin genellikle yüksek tutarlarda finansman gerektiren ve süreklilik arz eden hizmetler olması, hizmette süreklilik ve etkinliğin sağlanmasının gelirden de sürekliliği gerektirmesi nedenleriyle kamu kurumlarının bütçelerinden yapılan yardımlarla, kişi ya da kurumlarca yapılan bağışlar yıllık gelirin hesabında dikkate alınmamaktadır.

(5)Vergi muafiyeti kazanmak için vakıfların sağlamaları gereken beşinci ve son şart elde ettikleri gelirlerin harcanma şekline ilişkin kriterdir. Şöyle ki; vakıf resmi senedinde, 4962 sayılı Kanun'un 20. maddesi hükmüne uygun olarak yıl içinde elde edilen brüt gelirlerin en az üçte ikisinin sağlık, sosyal yardım, eğitim, bilimsel araştırma ve geliştirme, kültür ve çevre koruma ile ağaçlandırma faaliyetlerinden oluşan amaçlara harcanacağını yazılı olması ve son bir yılda veya son iki yılın ortalaması bazında bu koşulun fiilen yerine getirilmiş olması ve vergi

<sup>134</sup> Bu tutarlar 1 Seri Numaralı Vakıflara Vergi Muafiyeti Tanınması Hakkında Genel Tebliği uyarınca her yıl Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre o yıl için belirlenen yeniden değerlendirme oranında artar ve izleyen yılda bu miktarlar esas alınır. Bu miktarların hesabında, bin TL'ye kadar olan tutarlar dikkate alınmaz.

muafiyetinin devamı süresince de bu şarta uyulması gerekir. Vakfın amaçlarına ayrılması ve harcanması gereken miktarlar hiçbir şekilde başka bir amaçla kullanılamaz. Ancak, yönetim ve idame giderleri ile ihtiyata ve vakıf malvarlığını artırıcı yatırımlara ayrılan miktarların, tamamının veya bir kısmının vakfın amaçlarına yönelik hizmetlere harcanması mümkündür.

Gelirin belirli bir sürede harcanmasına ilişkin şart vakıfları zorlayıcı niteliktedir. Yılın son aylarında elde edilen yüksek tutarlı gelirlerin faaliyetlerde kullanımının güçlüğü açıktır. Vergi indirimi amacıyla, bağışçı mükelleflerin bağışlarını yılın son aylarına bırakması da olası bir durum olarak görülmektedir.

Vakıfların, bankadaki mevduatlarından faiz oranının yükselmesi sonucu daha fazla faiz alınması ya da iştiraklerden daha yüksek kâr elde edilmesi gibi etkilerle mali kaynaklarından tahmin edilenden fazla gelir elde edilmesi, üçte ikilik kısımdan yılsonunda harcanmayan gelir fazlası ortaya çıkarabilecektir. Özellikle, bağışların, toplam gelirleri içinde önemli yer tuttuğu vakıflarda, yıl içinde yapılan bağışların beklenenden fazla olması halinde de aynı sonuç doğabilecektir. Üstelik vakfın amaçları için yapılması gereken hizmetleri ve satın alınması gereken malların, tahmin edilenden daha az bir bedel ödeyerek satın alınması halinde, aynı şekilde gelir fazlası verilecektir. Tahmini bütçe hazırlanırken, gelirlerin daha az tahmin edilmiş olması da aynı sonucu doğurabilecektir. Dolayısıyla, salt istenen oran tutturulacak diye, vakfın gelirlerini plansız bir şekilde harcaması veya gereksinim duyduğu mal ve hizmetlerin yüksek fiyatlardan satın alarak, giderlerini yapay bir şekilde artırması, vakıf kaynaklarının israfına yol açabilecektir (Kaya, 2000: s. 33-34). Söz konusu sakıncaların giderilmesi için “fon oluşturulması” yöntemine olanak tanınmaktadır. Ancak, bu yöntemin kullanımı belirli esaslara bağlanmıştır. Fon’un amacı vakıflara, yıl içinde amaçlarına harcamaları gerektiği halde harcayamadıkları gelir fazlalarına ilişkin kolaylık sağlanmasıdır. Bakanlar Kurulu Kararı ile vergi muafiyeti tanınan vakıfların, yıllık gelirlerinin en az üçte ikisini elde edildiği yıl içinde amaçlarına harcamaları esas olmakla birlikte elde edildiği yıl içinde amaçlara harcanması gerektiği halde vakıf yönetiminin iradesi dışında harcanamayan gelirler, sonraki yılın tahmini bütçesine konulur ve bu miktardan yönetim ve idame giderleri ile ihtiyata ve vakıf malvarlığını artırıcı yatırımlara pay ayrılmadan, tamamı o yıl içinde vakfın amaçlarına harcanır. Bu durumun geçerli bir nedene dayanmaksızın üst üste iki yıl gibi süreklilik göstermesi vergi muafiyeti şartlarının ihlali anlamına gelmektedir. Ancak, sözü edilen gelir fazlaları, vakıf resmi senedinde yazılı sağlık, sosyal yardım, eğitim, bilimsel araştırma ve geliştirme, kültür ve çevre koruma ile ağaçlandırma faaliyetleriyle ilgili amaçların gerçekleştirilmesine yönelik yatırımlar için üç yıl süre ile bir fon hesabında tutulabilir. Bunun için ilgili vakıfça, yatırıma ilişkin yönetim kurulu kararıyla yatırım projesinin maliyeti, finansman kaynakları, gerçekleştirme süresi gibi ana

hatlarını içeren bir yazı ile Maliye Bakanlığına başvurularak izin alınması gerekir. Finansmanı için fon oluşturulmasına izin alınan yatırımın üç yıllık süre içinde tamamlanamaması halinde, gecikme gerekçeleri Bakanlıkça uygun görülürse sözü edilen süre iki yıl daha uzatılabilmektedir.

Mal varlığını artırıcı yatırım ile amaçlara yönelik yatırım ayrımı konusunda bir netlik olmayışı, fon oluşturulmasının sorunlu alanı olarak ifade edilebilir. Gerekliğinde, Gelir İdaresi Başkanlığı'ndan yazılı görüş alınması doğru yaklaşım olarak görünmektedir. Vakfın vergi muafiyetinin devamı açısından, ifade edilen yükümlülüğe uyum konusunda azami ölçüde mali hassasiyet gösterilmesi gerekliliği ise izaha ihtiyaç göstermemektedir.

Avrupa Birliği üyesi ülkelerde gelirin harcama şekline ilişkin uygulamalar, Türkiye uygulamasının değerlendirilmesine katkı sağlayabilir. İrlanda'da, bir vakıf sermayesini iki yıldan fazla biriktirmek isterse Gelir İdaresinden izin almak zorundadır. Çek Cumhuriyeti'nde, mahkeme, iki yıl boyunca amacını yerine getirmeyen/hibeleri dağıtmayan vakıfları kapatırken, Almanya'da, vakıfların gelirlerinin belirlenen miktarını, belirli bir zaman dilimi içerisinde harcamaları gereği vergi düzenlemelerinden kaynaklanmaktadır. İsveç de, benzer şekilde, vergi düzenlemeleri uyarınca, vakıflar gelirlerinin yaklaşık %80'ini beş yıl içerisinde kamu yararı amacı doğrultusunda kullanma zorunluluğundadır. İsveç düzenlemeleri, oranın yüksekliği yanında sürenin uzunluğu açısından da dikkat çekicidir. Portekiz'de, vakıflar toplam net gelirlerinin en az %50'sini, vergi muafiyeti statüsünün gereği olarak, gelirin elde edildiği yılı izleyen dört yıl içerisinde amaçlarına harcamak zorunda iken, İspanya ve Birleşik Krallık'da gelirin harcanmasına ilişkin düzenlemeler hem sivil topluma ilişkin hem vergilemeye ilişkin düzenlemelerde yer almaktadır. Birleşik Krallık'da, gelirin genellikle üç yıl olarak kabul edilen makul bir sürede harcanma zorunluluğu bulunurken, İspanya'da net gelirin en az %70'inin dört yıl içerisinde kamu yararı amacına harcanmış olması gerekir. Slovakya'da, genel bir düzenleme olmamakla birlikte, vergi düzenlemeleri gereği vergi avantajı sağlanan gelir belli bir dönemde harcanmak zorundadır (EFC, 2011: s. 8, 39). AB üyesi ülkelerin düzenlemeleri, sivil toplumun kazanç biriktirmesine olumlu bakılmadığının, gelirlerin bir an önce amaçlar doğrultusunda harcanması gerekliliğinin yaygın olduğunu göstermektedir. Bu kuruluşların harcama odaklı olması bu yaklaşımın temeli olarak değerlendirilebilir.

Şartları sağlayan vakıfların Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıf statüsü kazanması kendiliğinden başlayan bir süreç sonunda gerçekleşmemekte, vakıflar tarafından usulüne uygun başvuru yapılması gerektirmektedir. 4962 sayılı Kanununun 20. maddesinde verilen yetki uyarınca, 1 seri numaralı Tebliğ'de, Bakanlar Kurulunca tanınacak vergi muafiyetinden yararlanmak isteyen vakıfların başvurularını, taleplerini içeren bir yazı ve ekinde;



- 1-Vakıf resmi senedinin 5 örneği,  
 2-Gelir getirici malvarlığı ve yıllık gelire ilişkin bilgi ve belgeler,  
 3-Son beş yıl içinde resmi senette yazılı olup amaçlar arasında yer alan sağlık, sosyal yardım, eğitim, bilimsel araştırma ve geliştirme, kültür ve çevre koruma ile ağaçlandırma konuları ile ilgili olarak gösterilen faaliyetleri içeren faaliyet raporuyla

birlikte Maliye Bakanlığına yapmaları gerektiği hususu belirlenmiştir. Maliye Bakanlığınca, Vakıfların vergi muafiyetleri taleplerinin ilk değerlendirilmesi yapıldıktan sonra, vakfa vergi muafiyeti tanınıp tanınmayacağı konusunda Vakıflar Genel Müdürlüğünün ve vakıf resmi senedinde amaç edinilen konulara göre ilgili diğer kuruluşların görüşleri alınması gerekir. Vakıflar Genel Müdürlüğü ve ilgili kuruluşların bu konudaki görüşlerini vergi muafiyeti talebinde bulunan vakfın kurulduğu tarihten itibaren vergi muafiyeti talebinde bulunduğu tarihe kadarki faaliyetleri ile devletin kamu hizmeti yükünü ne ölçüde azalttığını kendi denetim elemanlarına ya da denetim birimi bulunmayan kuruluşların yetkili organlarına yapacakları incelemelere dayanarak bildirmeleri ve yazıları ekinde inceleme raporu ve tutanağın bir örneğini de Maliye Bakanlığına göndermeleri gerekmektedir. Herhangi bir incelemeye dayanmayan görüşler, ilgili vakfa vergi muafiyeti tanınmasında dikkate alınmaz. Kuruluşlar tarafından olumlu görüş verilirse veya vergi muafiyeti verilmesinde sakınca bulunmadığı bildirilirse, vakfın faaliyetleri ve hesapları Maliye Bakanlığı tarafından denetletirilir.

Vergi muafiyeti talebinde bulunan vakfın faaliyet süresine bağlı olarak beş yılı aşmamak ve bir yıldan az olmamak üzere denetime başlama tarihine takaddüm eden faaliyet ve çalışmalarına ilişkin vergi müfettişlerince yapılacak denetimde; vakfın faaliyetleri ile Devletin kamu hizmeti yükünü ne ölçüde azalttığı ve bu Genel Tebliğ ile belirlenen diğer şartları taşıyıp taşımadığı tespit edilir. Denetim elemanının ilgili vakfa vergi muafiyeti verilip verilmemesi konusundaki görüşünün raporda açık olarak belirtilmesi gerekir.

Denetim sonucu düzenlenen raporun da olumlu olması halinde bu rapor, vakıf resmi senedinin ve başvuru dilekçesinin birer örneği, Bakanlığın bu konudaki görüşünü içeren bir yazı ile Bakanlar Kurulundan vergi muafiyeti kararı alınmak üzere Başbakanlığa gönderilir.

Bakanlar Kurulunca Vergi Muafiyeti Tanınan Vakıf statüsünün kazanılmasında yaşanan sürecin bir benzeri, yükümlüklerini yerine getirmeyen vakıflar için statünün kaldırılmasında da söz konusu olmaktadır.

#### 2.6.3.2.2. Bakanlar Kurulunca Vergi Muafiyeti Tanınan Vakıf Statüsünün Kaybedilmesi

Bakanlar Kurulu Kararı ile vergi muafiyeti tanınan vakıfların, bu statünün gereği olarak bazı yükümlükleri yerine getirmesi gerekmektedir. Bu yükümlüklerden ilki vergi muafiyeti tanınan vakıfların yönetimlerince resmi senette değişiklik yapılmasının düşünülmesi halinde, değişiklik

gerçekleştirilmeden önce Maliye Bakanlığında izin alınması zorunluluğudur. İzin alınmaksızın yapılan değişikliğin genel tebliğ ve ilgili diğer mevzuat hükümlerine aykırı olması halinde Bakanlıkça tanınan süre içinde resmi senet vakıf yönetimince eski haline getirilmez ya da değişiklik Bakanlıkça öngörülen şekilde düzeltilmez ise vakfın vergi muafiyetinin kaldırılmasına ilişkin hükümler uygulamaya konulur.

Vergi muafiyeti tanınan vakıfların bir başka yükümlülüğü, dönem sonunda düzenlenecek bilanço ve gelir gider tablosu ile bir yıllık faaliyetlerinin sonuçlarını gösteren kesin bütçelerin birer örneğinin, yıllık faaliyet raporu ve yeminli mali müşavirce düzenlenmiş tasdik raporu ile birlikte yılın ilk üç ayı içinde Bakanlığa gönderilmesidir. Ancak, yıllık faaliyet raporu dışındaki belgelerin 3568 sayılı Kanun ve ilgili Genel Tebliğ esaslarına uygun olarak Yeminli Mali Müşavir'e onaylatılmış olması gerekir. Yeminli Mali Müşavir'e onaylatılmadan gönderilen belgeler hiç gönderilmemiş sayılmaktadır.

Söz konusu yükümlülükler uyulmaması vakfın vergi muafiyeti statüsünü kaybetmesiyle sonuçlanabilecektir. Bakanlar Kurulu Kararı ile vergi muafiyeti tanınan vakıfların, Bakanlıkta oluşan dosyalarının incelenmesi veya olağan denetimler ya da yaptırılacak özel denetimler sonucunda; yasal yükümlülükler uymadıklarının, resmi senetlerinde yazılı sağlık, sosyal yardım, eğitim, bilimsel araştırma ve geliştirme, kültür ve çevre koruma ile ağaçlandırmaya yönelik amaçları dışında faaliyette bulduklarının, son yıllardaki faaliyetleri dikkate alındığında resmi senette yazılı amaçlarını gerçekleştirmelerinin mümkün olmadığını, Genel Tebliğ ile belirlenen yükümlülükleri yerine getirmediklerinin tespiti halinde, konu hakkında ilgili vakıftan açıklama istenir. Vakıf yönetimince Bakanlıkça verilen süre içinde açıklama yapılmaz veya yapılan açıklamalar yeterli görülmezse veya açıklamalar yeterli görülmeyle beraber, vakıf, Bakanlıkça yapılan uyarıya rağmen benzeri ihlalleri tekrarlırsa, Maliye Bakanlığınca Vakıflar Genel Müdürlüğü'nün de görüşü alınarak Bakanlar Kurulundan vakfın vergi muafiyetinin kaldırılması istenir ve Bakanlar Kurulu kararı ile vakfın vergi muafiyeti sona erer. Vergi muafiyeti kaldırılan vakıflar, muafiyetin kaldırıldığı tarihten itibaren beş yıl geçmedikçe yeniden vergi muafiyeti talebinde bulunamazlar. Bu sürenin bitiminden sonra vergi muafiyeti talebinde bulunan vakıflara Genel Tebliğde yazılı şartları taşımaları koşulu ile yeniden vergi muafiyeti tanınabilir. Bu durumda vergi muafiyeti kazanılmasına ilişkin sürecin yeniden başlatılması gerekecektir. Kaya (2000: s. 36), vergi muafiyetinin kaybedildiği tarih olarak, muafiyetin kaybedilmesine yol açan olayın meydana geldiği tarihin mi, yoksa Bakanlar Kurulu'nca vergi muafiyetinin kaldırıldığı tarihin mi esas alınacağına açık olmadığını, vergi mantığı açısından muafiyetin kaybedilmesine neden olan olayın meydana geldiği tarihin, muafiyetin kaybedildiği tarih olarak dikkate alınmasının daha doğru olacağı görüşündedir.

Ancak, muafiyetin Bakanlar Kurulu kararı ile verilerek Resmi Gazete’de ilanı bağışçılar için belirleyici bir unsurken, kalkan statü için bunun aranmaması vergi hukuku açısından sorunlu bir alandır. Bağışını muafiyet gözeterek yapan mükelleflerin daha sonra indirim imkânından faydalanamamasının izahı zor görünmektedir.

#### 2.6.4. Avrupa Birliği Üyesi Ülkelerde Dernek ve Vakıfların Vergi Muafiyeti Statüsü Alması İçin Gerekli Şartlar ve Statünün Kazanılması Usulü

Avrupa Birliği üyesi ülkelerde sivil toplum ile ilgili düzenlemeler farklılık göstermekte, Macaristan, Bulgaristan ve Romanya’da olduğu gibi çoğunlukla sivil toplum kuruluşu başlığı altında dernek ve vakıf ayrımı yapılmamakta, Almanya ve Fransa gibi az sayıda ülkede ise sivil toplum örgütlerine ilişkin dernek, vakıf, kârsız şirket gibi ayrımlara rastlanmaktadır. İngiltere ise “hayır kurumları” adı altında özel bir örgütlenme biçimiyle farklı bir model uygulamaktadır. Bununla birlikte, kamu yararına çalışan kuruluşlar, organizasyon şekli nasıl olursa olsun, bazı benzer gereksinmelere tabi olup, önemli olan, kuruluşun üyelik temelli bir statüye sahip bir kuruluş olup olmaması değil, kamu yararına çalışıyor olmasıdır (Türkiye Üçüncü Sektör Vakfı [TÜSEV], 2008: s. 26). Öte yandan, Romanya dışındaki AB üyesi tüm ülkelerde kamuya yararlı vakıflara özel vergi avantajları sağlamakla birlikte, kamu yararı statüsünü belirleyen kriterlere ilişkin üye ülkeler arasında ortak bir yaklaşım bulunmamaktadır. Bir ülkede kamu yararı olarak nitelenen bir unsur diğer bir ülkede aynı şekilde kabul edilmeyebilmektedir. Ayrıca, vergi ayrıcalığı kazanma prosedürü de önemli ölçüde çeşitlilik göstermektedir. AB üyesi ülkelerdeki vakıfların vergi muafiyeti kazanması için gereken nitelikler ve statünün vergi idaresince tanınması gerekip gerekmediği, Türkiye uygulamasının karşılaştırmalı yorumlanmasına katkı sağlayacaktır.

Tablo 8: Avrupa Birliği Üyesi Ülkelerde Vakıfların Vergi Muafiyeti Kazanması

Ülke	Vergi Muafiyeti Kazanmak İçin Gerekli Nitelikler	Vergi Muafiyeti Statüsü Kazanmak İçin İdare Tarafından Tanınma Gerekip Gerekmediği
Avusturya	Yalnızca kamu yararı, yardımseverlik ve dini amaçlarla kurulan vakıflar vergi muafiyeti statüsü kazanırlar.	Vergi muafiyeti statüsünün idare tarafından tanınması gerekmektedir.
Belçika	Kurumlar vergisi muafiyeti yalnızca kâr amacı gütmeyen kuruluşlar için uygulanmaktadır. Muafiyet statüsü vergi idaresiyle önceden anlaşmaya tabi değildir. Bununla birlikte, vergi müfettişi herhangi bir zamanda organizasyonun kurumlar vergisi statüsünü değiştirebilir.	Otomatik.
Bulgaristan	Vakıflar kamu yararı göttüklerine ilişkin Kâr Amacı Gütmeyen Tüzel Kişiler Yasası kapsamında kayıt yaptırabilirler	Vergi muafiyeti statüsünün idare tarafından tanınması gerekmektedir.

Ülke	Vergi Muafiyeti Kazanmak İçin Gerekli Nitelikler	Vergi Muafiyeti Statüsü Kazanmak İçin İdare Tarafından Tanınma Gerekli Gerekmediği
Kıbrıs Rum Kesimi (Kaynakta: Cyprus)	Sadece sanatın, bilim ya da sporun geliştirilmesini amaçlayan ve faaliyeti bununla sınırlı olan, üyelerine kazanç sağlama yönünde çalışmayan tüzel kişiler gelir vergisinden muafırlar.	Otomatik.
Çek Cumhuriyeti	Çek Cumhuriyetinde kayıtlı bir vakıf veya bağış fonu için vergi muafiyeti yasal düzenleme temelinde otomatik olarak uygulanır.	Otomatik.
Danimarka	Vakıflar kamu yararı amacı taşıdıklarına ilişkin onay almak ve belli vergi avantajları (vakfa ve diğer kamu yararı güden fonlara yapılan bağışlar için vergi indirim hakkı) kazanmak için Danimarka ulusal vergi idaresine başvurabilirler. Kamu yararına çalışma onayı bağışların vergi indirimine yönelik olup, vakfın vergilendirilebilir geliri üzerinde etkisi yoktur.	Vergi muafiyeti statüsünün idare tarafından tanınması gerekmektedir.
Estonya	Hükümet kamu yararı amacına hizmet vakıflara vergi muafiyeti statüsü verebilir. Vakıflar gelirlerini kurucularına, yönetim kurulu üyelerine ya da bağışçılara dağıtamazlar; yönetim maliyetleri belirtilen amaçlara ulaşmak için gerekli olan tutarı aşamaz. Gelir vergisi avantajından yararlanan organizasyonlar listesine dâhil olabilmek için, vakıf bir dilekçe ile tüzük ve faaliyetleri hakkında vergi idaresine bilgi vermek ve başvuru yapmak zorundadır.	Vergi muafiyeti statüsünün idare tarafından tanınması gerekmektedir.
Finlandiya	Kâr amacı gütmeyen amaçlarla kurulan vakıflar vergiden otomatik olarak muafırlar. Muafiyet statüsü tanınması kâr amacı gütmeyen faaliyetlerin devam etmesini ve her yıl gelir vergisi beyannamesi verilmesi sonrasında vergi idaresi ile müzakereyi gerektirmektedir. Gelir Vergisi Yasasına göre, bir organizasyon yalnızca ve doğrudan kamu yararı/genel iyilik için ruhsal, zihinsel, ahlaki ya da sosyal faaliyette bulunuyorsa vergi muafiyeti için uygundur. Tanımın, toplumsal yaşamın hemen hemen tüm sektörlerini kapsadığı düşünülmektedir.	Otomatik.
Fransa	Vergi sistemi, faaliyetlerinin konumuna bakmaksızın, bir kamu hizmeti vakfı kurulduğunda otomatik olarak muafiyet uygular. Muafiyet için başvuru gerekli değildir. Aynı kurallar sermaye azaltılması yetkisi verilmedikçe bağış fonları için de geçerlidir.	Otomatik.
Almanya	Vakıflar, vergi kodlarında listelenmiş nitelikli hayırsever amaçlarla iştigal ediyorsa vergi muafiyeti statüsü alabilir.	Vergi muafiyeti statüsünün idare tarafından tanınması gerekmektedir.
Yunanistan	Kamu yararı amacı güdülmesi vergi muafiyeti almak için ana koşuldur. Hayırsever amaç genel, dini, hayır ya da topluma faydalı diğer faaliyet alanlarına ilişkin olabilir.	Vergi muafiyeti statüsünün idare tarafından tanınması gerekmektedir.
Macaristan	Toplam gelirin, belli bir eşik ya da oranının altında kalan kısmı gelir vergisinden istisnadır.	Vergi muafiyeti statüsünün idare tarafından tanınması gerekmektedir.
İrlanda	Dinin ve eğitimin desteklenmesi, yoksulluğun azaltılması gibi alanlarda toplum yararına çalışmalar değerlendirilerek "hayırseverlik" statüsü verilmektedir. Hem bağışçılar hem de vakıflar için vergi muafiyeti hayır kurumu numarasının yayımından itibaren yalnızca iki yıl uygulanır.	"Hayırseverlik" statüsü Gelir Komisyonu tarafından tanınmaktadır.
İtalya	Her vakıf vergi muafiyetine sahip değildir. ONLUS (Organizzazione Non Lucrativa di Utilita' Sociale, Kâr Amacı Gütmeyen Sosyal Yardım Organizasyonları), doğrudan amaçla ilgili faaliyetler yanında kurumsal faaliyetlerden elde edilen gelir dolayısıyla da vergiden muafırlar. ONLUS yalnızca yasa tarafından teşvik edilen sosyal alanlarda faaliyet gösterebilir, kâr dağıtamaz, bütün gelirini sosyal aktivitelerine yatırmak zorundadır ve yıllık rapor yayımlamak zorundadır.	Vergi muafiyeti statüsünün idare tarafından tanınması gerekmektedir.
Letonya	Vergi muafiyeti yalnızca kamu yararı statüsü bulunan ve sosyal servis kayıtlarında kayıtlı organizasyonlara uygulanmaktadır.	Vergi muafiyeti statüsünün idare tarafından tanınması gerekmektedir.

Ülke	Vergi Muafiyeti Kazanmak İçin Gerekli Nitelikler	Vergi Muafiyeti Statüsü Kazanmak İçin İdare Tarafından Tanınma Gerekip Gerekmediği
Litvanya	Bilim, kültür, eğitim, sanat, din, spor, sağlığın korunması, sosyal koruma ve yardım, çevre koruma ve toplum yararına faaliyet kabul edilen alanlarda faaliyet gösteren gerçek ve tüzel kişiler desteklenmektedir. Vergi muafiyeti yalnızca gelir belirlenmiş bir tavana ulaşana kadar verilmektedir. Bağış ve yardımlar istisnadır.	Otomatik.
Lüksemburg	Kamu yararını amaçlayan vakıflar devlet tarafından onaylanmaktadır. Bunlar, doğrudan vergi muafiyeti kazanmaktadır. Bununla birlikte, eğer sanayi ya da ticari faaliyet yürütüyorlarsa vergilendirilmektedirler.	Otomatik.
Malta	Maliyeden sorumlu bakan tarafından belirlenen hayırsever faaliyetler ile hayırseverlikle ilişkilendirilen faaliyetlerden elde edilen gelir dolayısıyla muafiyet söz konusudur.	Maliye'den sorumlu bakan tarafından koşulların belirlenmediği ya da koşulların uygulanmadığı durumlarda özel tanıma gereklidir.
Hollanda	Hayırsever olarak nitelenen vakıflara vergi idaresince vergi muafiyeti statüsü verilmektedir. Muafiyet için önemli kriterler kazanç gayesi olmaması, açık bir hayırsever karakter, makul kaynağa sahip olma, makul yönetim maliyeti, şeffaf muhasebe ve net politika planıdır.	Vergi muafiyeti statüsünün idare tarafından tanınması gerekmektedir
Polonya	Vergi yasası kamu yararına faaliyette bulunan organizasyonların faaliyetlerini ekonomik faaliyetler hariç olmak üzere vergi dışı tutmaktadır. Vakıflar, yıllık vergisi beyannamesi ile birlikte tüm bağışçılar listesini sunmalıdır.	Vergi muafiyeti statüsünün idare tarafından tanınması gerekmektedir.
Portekiz	Vakfın başvurusu üzerine Maliye Bakanlığınca muafiyet tanınmakta ve Resmi Gazete'de yayımlanmaktadır. Vakıf izleyen 4 yıl içinde net gelirinin %50'sini amaçlarını yerine getirmek için harcamak zorundadır. Aksi takdirde vergi muafiyeti kaldırılmaktadır.	Vergi muafiyeti statüsünün Maliye Bakanlığı tarafından tanınması gerekmektedir.
Romanya	Vergi muafiyeti statüsü yok.	-
Slovakya	Vergi muafiyeti genel değil belli vergilere ve faaliyetlere tanınmaktadır ve muafiyeti kazanmak için özel şartlar yoktur. Vergi yasasına göre vakıflar, kazanç gayesi gütmeyen kamuya yararlı faaliyet gösteren organizasyon olarak tanımlanır. Bunlar ödenen gelir vergisinin bir kısmını almak üzere kayıt altına alınırlar (gerçek ve tüzel kişilerin ödediği gelir vergisinin %2'si tahsis edilmektedir).	Vergi muafiyeti statüsünün idare tarafından tanınması gerekmektedir.
Slovenya	Kurumlar vergisi kanunu gereğince, etkili bir şekilde amaçları doğrultusunda çalışan vakıflar vergiden muafır. Bununla birlikte, kâr amaçlı faaliyetlerinden elde edilen gelirleri için vakıfların vergi sorumluluğu vardır.	Otomatik.
İspanya	İspanyada sicile kayıtlı vakıflar, bazı şartları sağladıkları ve başvurdukları takdirde ayrıcalıklı bir vergi statüsü kazanırlar. Gelirlerinin en azından %70'inin 4 yıl içerisinde amaçlara kullanılması; bir yıllık mali raporu ve yıllık hesap durumunu bildirme; muhasebe sorumluluklarını yerine getirme; amaçlarla ilgisiz faaliyetlerden elde edilen gelirin total gelirin %40'ını aşmaması sağlanması gereken şartlardır. Kurucular, yönetim kurulu üyeleri, üyeler ve bunların akrabaları ne ana yararlanıcı ne de vakfın hizmetlerinden avantaj sağlayan durumda olamazlar.	Vergi muafiyeti statüsünün idare tarafından tanınması gerekmektedir.
İsveç	Eğer, vakfın, kamu yararı amacı varsa ve gelirinin büyük kısmını bu amaç için kullanıyorsa vergi muafiyeti sahibi olabilir.	Vergi muafiyeti statüsünün idare tarafından tanınması gerekmektedir.
Birleşik Krallık (İngiltere ve Galler)	İngiltere ve Gallerde kurulan bir vakıf, Hayır İşleri Komisyonu tarafından hayır kurumu olarak kayıt altına alındıysa, bu kayıt vergi idaresi (Her Majesty's Revenue and Customs [HMRC]) tarafından da hayır kurumu kabul edilmeye öncülük eder. Hayır kurumları HMRC'ye vergi muafiyeti tanınması için başvurabilirler.	Vergi muafiyeti statüsünün idare tarafından tanınması gerekmektedir.

Kaynak: European Foundation Centre [EFC], 2011: s. 41-44.

Tablo 8 bilgileri incelendiğinde görüleceği üzere; Belçika, Çek Cumhuriyeti, Finlandiya, Fransa, Lüksemburg ve Slovenya'nın da dâhil olduğu bazı ülkelerde vergi ayrıcalığı otomatik olarak kazanılırken çoğu ülkede vergi muafiyeti kazanmak için vergi idaresi tarafından statünün kabulü gerekmektedir. Süreç, çoğunlukla vergi idaresine başvuru yapılmasıyla başlayıp Maliye Bakanlığı kararı ile tamamlanmaktadır (EFC, 2011: s. 8). Statüyü tanıyacak idare, ülkelerin farklı örgüt yapıları nedeniyle net olarak ifade edilememekte ise de, statünün kendiliğinden elde edilip edilemediğini göstermesi açısından önemli bir veridir. AB üyesi ülkelerin düzenlemeleri ile Türkiye düzenlemesi karşılaştırıldığında, “Kamu Yararına Çalışan Dernek” ya da “Bakanlar Kurulunca Vergi Muafiyeti Tanınan Vakıf” statülerinin Bakanlar Kurulunca verilmesi uygulamasının statülerin alınmasını güçleştiren bir unsur olduğu anlaşılmaktadır. Vergi idaresinin her iki statü için nihai karar mercii olmasının, süreci kolaylaştırması yanında siyasi mülahazalara ilişkin endişeleri azaltıcı etkide bulunması da beklenebilir.

#### 2.6.5. Vergi Avantajı Sağlayan Özel Statülerin Elde Edilmesinin Sorunlu Alanları

Derneklere, “Kamu Yararına Çalışan Dernek” statüsü tanınması, ilgili bakanlıkların ve Maliye Bakanlığının görüşü alındıktan sonra İçişleri Bakanlığının teklifi ve Bakanlar Kurulu kararı ile sonuçlanan bir süreçtir. Buna göre, statünün belirlenmesinde, Maliye Bakanlığının etkin rolü bulunmaktadır. Kamu yararına çalışan dernek statüsü kazanabilmesi için Maliye Bakanlığı görüşünün oluşturulmasında esas alınan kriterler 2<sup>135</sup> ve 15<sup>136</sup> numaralı Kurumlar Vergisi Sirkülerlerinde belirtilmiştir. Mülga 2908 sayılı Dernekler Kanunu'nun<sup>137</sup> 58 ve 59. maddeleri çerçevesinde derneklere Bakanlar Kurulu Kararı ile kamuya yararlı dernek statüsü verilmesi sürecinde Maliye Bakanlığı görüşünün oluşturulmasında esas alınacak kriterler 2 numaralı Sirkülerde;

*Dernek tüzüğünde; amaç olarak belirlenen faaliyetlerin kamu hizmeti niteliğinde olması; yıl içinde elde edilen gelirlerin en az üçte ikisinin dernek amaçlarına harcanacağı hususuna tüzükte yer verilmesi; derneğin amaç edindiği hizmetlerin herkesin yararına açık olacağı, belli bir yöre veya kütleye hizmetle sınırlı olmadığı tüzükte yazılı bulunması; belirtilen hususların en az son iki yılda fiilen gerçekleştirilmiş olması; derneğin sahip olduğu malvarlığının ve yıllık gelirinin tüzüğünde amaç edindiği hizmetleri gerçekleştirecek düzeyde olması*

şeklinde belirlenmiştir. Sirkülerde yer alan “belirtilen hususların en az son iki yılda fiilen gerçekleştirilmiş olması.” ifadesindeki "iki" ibaresi Gelir İdaresi Başkanlığının 08/10/2014 tarih

<sup>135</sup> Kamuya Yararlı Dernek Statüsünün Alınma Sürecinde Aranılan Şartlar, Kamuya Yararlı Derneklere Tanınan Vergisel Ayrıcalıklar, Maliye Bakanlığının Süreçteki İşlevi, Kurumlar Vergisi Sirküleri/2, Erişim: 03 Eylül 2014, <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1079&uid=BAGVSLCKR9NOJ7SE&type=sirkuler>

<sup>136</sup> Kamuya Yararlı Dernek Statüsünün Alınma Süreci, Kurumlar Vergisi Sirküleri/15, Erişim: 03 Eylül 2014, <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1079&uid=T5WHHK286GVGEWMH&type=sirkuler>

<sup>137</sup> 07/10/1983 tarih ve 18184 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

ve KVK-34/2014-4 Dernek ve Vakıflar-1 sayılı sirküleri<sup>138</sup> ile "bir" olarak değiştirilmiştir. 15 numaralı Sirküler'de ise, 2 numaralı Kurumlar Vergisi Sirkülerinin 5253 sayılı Dernekler Kanunu çerçevesinde yeniden değerlendirilmesi sonucunda, bir derneğin kamu yararına çalışan derneklerden sayılabilmesi için adı geçen kanunun 27. maddesi uyarınca, an az bir yıldan beri faaliyette bulunması; amacının ve bu amacı gerçekleştirmek için giriştiği faaliyetlerin topluma yararlı sonuçlar verecek nitelikte ve ölçüde olması şartlarının arandığı hususu ifade edilmiştir. Aynı sirkülerde, 5253 sayılı Dernekler Kanunu'nun 27. maddesi ile 2908 sayılı Dernekler Kanunu'nun 58 ve 59. maddelerinin paralel nitelikte hükümler ihtiva ettiğinden bahisle, 2 numaralı Kurumlar Vergisi Sirkülerinde yapılan diğer açıklamaların geçerliliğini sürdürdüğü belirlenmesi de yapılmıştır. Derneklerin kamu yararına çalışma statüsünü kazanmasına ilişkin yapılan düzenlemeler incelendiğinde Dernekler Yönetmeliği ile Maliye Bakanlığı düzenlemeleri arasında önemli farkların olduğu ortaya çıkmaktadır. Şöyle ki; Dernekler Yönetmeliği'nin 49/c maddesinde kamu yararına çalışan dernek statüsü kazanmak isteyen derneğin taşıması gereken şartlar arasında; *"Amacı ve gerçekleştirdiği faaliyetlerin, üyelerinin dışında yerel veya ulusal düzeyde toplumun ihtiyaç ve sorunlarına yönelik çözümler üretecek ve toplumsal gelişmeye katkı sağlayacak nitelikte olması"* hususu düzenlenirken, derneklere Bakanlar Kurulu Kararı ile kamuya yararlı dernek statüsü verilmesi sürecinde, Maliye Bakanlığı görüşünün oluşturulmasında esas alınan kriterleri belirleyen 2 numaralı Sirküler'de *"Derneğin amaç edindiği hizmetlerin herkesin yararına açık olacağı, belli bir yöre veya kitleye hizmetle sınırlı olmadığı tüzükte yazılı bulunması"* şartı aranmaktadır. Her iki düzenleme arasında ortaya çıkan önemli ayrımlardan diğeri, Dernekler Yönetmeliği'nin 49/d maddesinde *"Yıl içinde elde ettiği gelirin en az yarısının bu amaçla harcanması"* kriteri bulunmakta iken 2 numaralı Sirküler'de *"Yıl içinde elde edilen gelirlerin en az üçte ikisinin dernek amaçlarına harcanacağı hususuna tüzükte yer verilmesi"* gerekliliğinin bulunmasıdır. Dernekler Yönetmeliği'nin yine 49. maddesinde yer alan *"Son bir yıl içindeki, (2005 yılı için belirlenen tutar olan 50.000 TL'sini) geçen alım ve satım işlemlerinin rekabet koşullarına uygun yapılması"* şeklindeki şartın Maliye Bakanlığı düzenlemelerinde yer almaması da ikincil düzenlemeler arasındaki önemli farklılıklar arasındadır. Maliye Bakanlığı düzenlemelerinde yer alan bazı şartların "en az son iki yılda fiilen gerçekleştirilmiş olması" koşulunun Dernekler Yönetmeliği'nde yer almaması ikincil düzenlemeler arasındaki bir diğer önemli farktır (Özden, 2012: s. 90). KVK-34/2014-4 Dernek ve Vakıflar-1 sayılı sirküler ile "iki" ibaresinin "bir" olarak değiştirilmesi düzenlemeler arasındaki uyumsuzluğu gidermeye yönelik olumlu bir yaklaşımın başladığını göstermektedir. Bununla birlikte, az sayıda derneğin sahip olduğu kamu yararına çalışma statüsünün kazanılmasında iki kamu kurumunun aradığı şartlardaki farklılıklar bazı dernekleri statüyü talep etmekten caydırabilecek nitelikte önemli sonuç doğurabilecektir.

<sup>138</sup> KVK-34/2014-4 Dernek ve Vakıflar-1 Sayılı Sirküleri, Erişim 11 Kasım 2014, <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1079&uid=fqBtRgl0GSpbLbX0&type=sirkuler>

Bu nedenle, kamu yararına çalışan dernek statüsünün kazanılması ve kaybedilmesine yönelik düzenlemeler arasındaki uyumsuzluk sorununun tümüyle giderilmesi gerekmektedir.

Kamu yararına çalışan dernek ve Bakanlar Kurulunca vergi muafiyet tanınan vakıf statüsüne sahip olmak amacıyla yapılan düzenlemelerde Bakanlar Kurulunun karar makamı olarak belirlenmesi temel eleştiri unsuru olarak öne çıkmakla birlikte, aranan şartların belirleneceği pozitif hukuk kaynaklarına ilişkin eleştiriler de bulunmaktadır. Bu bağlamda, 4962 sayılı Kanun'un 20. maddesinin

*Gelirlerinin en az üçte ikisini nev'i itibarıyla genel, katma ve özel bütçeli idarelerin bütçeleri içinde yer alan bir hizmetin veya hizmetlerin yerine getirilmesini amaç edinmek üzere kurulan vakıflara, Maliye Bakanlığının önerisi üzerine Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınabilir. Bunların vergi muafiyetinden yararlanması ve muafiyetlerinin kaybedilmesine ilişkin şartlar, usul ve esaslar Maliye Bakanlığınca belirlenir. Olağan denetimler sırasında veya yaptırılacak özel denetimler sonucunda vergi muafiyeti tanınmasına ilişkin şartları kaybettikleri tespit edilen vakıfların vergi muafiyetleri, birinci fıkrada öngörülen yöntemle kaldırılabilir.*

şeklindeki hükmü üzerinde değerlendirilme yapılmalıdır. Yereli (2004, s. 111-112), vakıflara vergi muafiyeti tanınması hakkındaki yasal çerçeveye anayasal açıdan yaklaşarak, 1982 Anayasası'nın 73. maddesinde

*Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır. Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin muafık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisi Bakanlar Kuruluna verilebilir.*

şeklinde düzenlenen hükümlerden ilkinin “Vergilerin Kanuniliği” ve ikincisinin “Yetki Devrinin Esasları”na ilişkin olduğunu vurgulamış, muafiyete ilişkin 4962 sayılı kanunla Maliye Bakanlığınca yapılan yetki devrinin<sup>139</sup> “tartışmalı” olduğunu ifade etmiştir. Yetki devri, ancak kanunun tanımladığı genel koşullar çerçevesinde ve belirli bir hareket sahası dâhilinde ve sadece Bakanlar Kuruluna yapılabilir. 4962 Sayılı Kanun'un genel koşulu vakıf gelirlerinin en az üçte ikisine ilişkin ölçüdür ve ne 4962 Sayılı Kanun, ne de 5422 Sayılı Kanun Bakanlar Kuruluna böyle bir yetki vermemiş, hatta hiç bir yetki vermemiştir. 4962 Sayılı Kanun ile Bakanlar Kuruluna verilen görev, Maliye Bakanlığının önerisini onama ya da onamama şeklinde idari bir işlem tesisidir. 1982 Anayasası'na göre, bu tür koşulların belirlenmesinde Bakanlar Kuruluna bile yetki devri yapılması mümkün bulunmazken, 4962 sayılı Kanun yetkiyi Maliye Bakanlığınca vermekle kalmamış Bakanlar Kurulu ile Bakanlık arasında bir vesayet yetkisi tanımlanmıştır. Maliye Bakanlığı da, aslında kanun ile yapılması gereken düzenlemeleri, 4962 Sayılı Kanun'dan aldığı yetkiye dayandırarak bir genel tebliğ vasıtasıyla yapmıştır ve bu hukuki bir yanlıştır. Açıklanan hukuki yanlış, 1 Seri Numaralı Vakıflara Vergi Muafiyeti

<sup>139</sup>Yereli (2004; s. 111) tarafından eleştirilen 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun, vakıfların vergi muafiyetinden yararlanma ve muafiyetlerinin kaybedilmesine ilişkin şartların, usul ve esasların Maliye Bakanlığınca belirleneceği konusundaki 7/15. maddesindeki yetki devrine ilişkin düzenlemeye 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nda yer verilmemiş olup, 4962 sayılı Kanuna ilişkin eleştiri ise geçerliliğini korumaktadır.



Tanınması Hakkında Genel Tebliğ nedeniyle geçerliliğini halen sürdürmektedir. Üstün (2011) ise, 4962 sayılı Kanun'un, vakıflara vergi muafiyeti tanınmasına ilişkin genel nitelikte hükümler getirdiğini, vergi idaresine muafiyetin kaldırılmasına ilişkin şartların belirlenmesinde yetki verdiğini vurgulayarak, Bakanlar Kuruluna verilen takdir yetkisinin, şartları taşımasına rağmen bir vakfa muafiyet tanınmayabileceği veya şartlarını kaybetmesine rağmen bir vakfın muafiyetini kaldırılmayabileceği anlamına geleceğini, bu yetkinin vergilerin kanuniliği ilkesine açıkça aykırı olduğunu ileri sürmüştür. Bu yaklaşım, aynı zamanda, muafiyet, istisna ve indirim uygulamalarının eşitliğe ve malî güce göre olması gereken vergilemeye de aykırılık oluşturabilecektir.

Bakanlar Kuruluna tanınan yetki konusunda olumlu yaklaşımlar da bulunmaktadır. İşeri (1970), vergi muafiyeti ile ilgili hükümlerin, Bakanlar Kurulunun bir vakfa vergi muafiyeti tanınması konusunda vereceği kararların demokrasi ortamında kamuoyunca dikkatle takip edileceği gibi, yargı denetimine de tabi olacağı, bir başka ifadeyle demokrasinin çok yönlü denetimine tabi olacağından bu konuda endişeye gerek olmadığı şeklinde iyimser bir değerlendirme yapmıştır. Ancak, 1970'den bu yana süregelen uygulama, iyimser görüşler tarafında yer almayı olanaklı kılmamaktadır. Türkiye'de faal durumdaki 104257 dernekten sadece 401 tanesinin (Ek 2) kamu yararına çalışan dernek<sup>140</sup>, 4.754 yeni vakıftan sadece 256 tanesinin (Ek 3) Bakanlar Kurulu'na vergi muafiyeti tanınan vakıf statüsüne sahip olması<sup>141</sup> statünün oransal olarak çok az sivil toplum kuruluşu tarafından elde edilebildiğini göstermektedir.

Üstün (2011), vergi muafiyeti tanınması konusunda Bakanlara Kuruluna takdir yetkisi değil bağlı yetki verilmesi gerektiğini, böylece, muafiyet şartlarını taşıyan iki vakıftan birine muafiyet tanıyıp diğerine tanınamaması durumunda ortaya çıkacak eşitlik ilkesine aykırı durum önlenebileceğini ileri sürmektedir. Yapılması gereken, vakıflara muafiyet tanınmasına ilişkin şartlar kanunda açıkça düzenlenmesi ve vergi idaresine bu şartların bulunup bulunmadığının tespiti konusunda yetki tanınması, kanundaki şartları taşıyan aynı durumdaki bütün vakıfların muafiyetten yararlanabilmesidir. Maliye Bakanlığına sadece uygulamanın usulünü belirleme yetkisi tanınmalıdır. 4962 sayılı Kanunun 20/3. maddesinde, vakıfların muafiyetlerinin kaldırılması bakımından da takdir yetkisi tanınması, kanunilik ve eşitlik ilkelerine açıkça aykırı olduğu gibi muafiyet kurumunun özüne de aykırıdır, dolayısıyla bu fıkradaki kaldırılabilir ibaresi "kaldırılır" şeklinde değiştirilmelidir. Ayrıca genel tebliğde, bazı şartların varlığı halinde vakıftan açıklama isteneceği, yapılan açıklamanın Bakanlıkça yeterli görülmemesi durumunda Bakanlar Kurulundan muafiyetin kaldırılmasının isteneceği hükme bağlanmaktadır. Kanunda

<sup>140</sup> Dernekler Daire Başkanlığı, Erişim: 13 Nisan 2015, <http://www.dernekler.gov.tr/tr/Anasayfalinkler/kamu-yararına-calisan-dernekler.aspx>

<sup>141</sup> Gelir İdaresi Başkanlığı, Erişim: 14 Nisan 2015, <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=406>

yer almayan muafiyetin özünü etkileyecek şartların genel tebliğde yer alması açıkça Anayasaya aykırılık oluşturmaktadır ve Maliye Bakanlığının bu konuda teknik düzenlemeler yapması gerekmektedir.

Anket yöntemi ile 452 vakfın kurucu ve yöneticileri gibi, çoğunlukla karar mercilerinde bulunanlarla yapılan çalışmada, mevcut hukuki düzenlemelerden vakıfların çalışmalarına engel teşkil edenlerin belirlenmesi istendiğinde ilk sırayı %14 ile vergi muafiyeti statüsünün alınmasına ilişkin düzenlemeler almıştır. Vergiden muaf olma statüsünün verilmesinin tamamıyla siyasi ve gayrı-şeffaf bir süreç olduğu ve çok zor elde edildiği de anket bulguları arasındadır (Çarkoğlu, 2006: s. 154-160). Bikmen de (2003), benzer şekilde, devlet tarafından kurulmuş vakıfların çoğuna kamu yararlı statüsü verildiğine işaret ederek, kamuya yararlı statüsü almak için için başvuru işleminin oldukça sınırlı olduğu, sürecin saydam olduğunun söylenemeyeceği, birçok büyük holdingin kurdukları vakıflara bile vergi muafiyeti statüsü verilmediği eleştirisinde bulunmuştur. Aynı mahiyetteki bir diğer diğer görüş Avrupa Komisyonu tarafından dile getirilmiştir. Türkiye 2014 Yılı İlerleme Raporu'nda, Türkiye'nin vergi teşvikleri gibi tedbirlerle sivil toplum kuruluşlarının yurt içi özel finansmanını teşvik etmek yerine, çoğunlukla orantısız olan muhasebe gereklilikleri ile mali yönetimlerini zorlaştırmaya devam ettiği, Bakanlar Kurulunun, açık olmayan kriterler kullanmak suretiyle vergi muafiyetini ve kamu yararı statüsünü çok kısıtlı sayıdaki sivil toplum kuruluşuna verdiği, sivil toplum kuruluşlarına yönelik kamu finansmanın yeterince şeffaf ve kurallara dayalı olmadığı değerlendirilmiştir (European Commission, 2014: s. 13). Dernek ve vakıflara ve bunlara bağışta bulunanlara sağlanan vergi avantajlarının vergi muafiyeti sağlayan özel statülere bağlı olması ve söz konusu statülerin çok az sivil toplum kuruluşunca elde edilebilmesi; statülerin kazanılmasına ilişkin aranan şartlar ve sürecin, öncelikle sivil toplumun toplum refahına katkısı ele alınarak, yeni bir kamu politikası oluşturulmasına yönelik yeniden değerlendirilmesi ihtiyacını ortaya koymaktadır. Dernek ve vakıfların toplum refahına katkısının, vergi avantajları nedeniyle hazine tarafından yüklenilen maliyetin üstünde oluştuğuna ilişkin verilecek karar (faydanın ölçülmesindeki güçlük dikkate alındığında verilecek karar "siyasi" olacaktır), şartların ve sürecin kolaylaştırılmasını sağlayacak, beraberinde, vergi avantajlarının etkisinin sivil toplumun ve toplumun daha büyük kesimine yayılmasını getirecektir. Öte yandan, hukuk devletinde, bir statünün kazanılması ya da kaybedilmesi koşullarının belirlendiği hallerde, bu koşulların sağlanıp sağlanmadığının tespitinin ardından, kabul veya red kararının verilmesi aşamasında karar makamına takdir yetkisi verilmemesi gerektiği açıktır. Kamu yararına çalışan dernek ve Bakanlar Kurulu'nca vergi muafiyeti tanınan vakıf statülerinin kazanılması ve kaybedilmesi kararları da bu yaklaşıma bir istisna teşkil etmemektedir.

### 3. BÖLÜM

## TÜRK VERGİ SİSTEMİNDE DERNEK VE VAKIFLAR ARACILIĞIYLA BAĞIŞÇILARA SAĞLANAN VERGİ AVANTAJLARI

### 3.1. HAYIRSEVERLİĞİN TÜRK TOPLUMUNDA İZLEDİĞİ SEYİR

#### 3.1.1. Türkiye Coğrafyasında Hayırseverlik

Toplumu oluşturan ve belirli bir düzen içerisinde yaşayan insanlar, fizyolojik, psikolojik ve etik bakımdan olduğu kadar ekonomik bakımdan da farklılıklar göstermekte, dolayısıyla tüm ekonomik sorunların devlet tarafından çözümünü beklemenin devlete getireceği ağır yük bireylerin de bu konuda üzerlerine düşeni yapmaları düşüncesini ortaya çıkarmaktadır. Nitekim günümüzde olduğu gibi, her dönemde, ekonomik durumu iyi olanlarca ihtiyaç sahibi olanların yararlanabilmesi için çeşitli çözümler geliştirilmiş, bu amaçla birçok maddi kaynak, buna bağlı olarak gelişen manevi amaçlarla bir araya getirilmiş, bu şekilde kurulan kuruluşlar yoluyla yardıma ihtiyacı olanların ihtiyaçları giderilmeye çalışılmıştır (Özden, 2004: s. 339-340). Özü itibarıyla ticari organizasyondan farklı felsefeye sahip bu kuruluşların, fonksiyonlarını yerine getirebilmeleri maddi yönden desteklenmeleri gereğini ortaya çıkarmaktadır ki bu yaklaşım bizi “bağış” kavramına götürmektedir. Bağış kavramı, “hayır” ve bununla bağlantılı olarak “hayırsever” ve “hayırseverlik” kavramları ile yakın bir ilişki içindedir. “Hayır” kavramı “*İyilik, karşılık beklenmeden yapılan yardım*”, “hayırsever” kavramı “*Yoksullara, düşkünlere, yardıma muhtaç olanlara iyilik ve yardım etmesini seven, iyiliksever, yardımsever, hayırperver*”, “hayırseverlik” kavramı ise “*Hayırsever olma durumu, iyilikseverlik, yardımseverlik*” (TDKa, t.y.) olarak tanımlanmaktadır. Borçlar Kanunu’nun 234. maddesinin “*Bağışlama, hayatta olan kimseler arasında bir tasarruftur ki, onunla bir kimse; mukabilinde bir ivaz taahhüt etmeksizin malın tamamını veya bir kısmını diğer kimseye temlik eder.*” şeklindeki hükmü “bağış” kavramının hukuksal karşılığı olarak ortaya çıkmaktadır.

Hayırseverlik konusunda; kurumsal bağış, sosyal adalet için bağış yönleri vurgulanarak uluslararası alanda kabul gören kavramlardan biri de “filantropi”dir. Yunancada sevgi anlamına gelen “philien” ve insan anlamına gelen “anthropos” kelimelerinin birleşiminden oluşup “insan sevgisi” anlamına gelen ve hayırseverlik karşılığı olarak sıklıkla kullanılan filantropi (philanthropy) kavramı kâr amaçsız sektör olarak hayırsever kuruluşlarla ilişkilendirilirken (Raiborn vd., 2003: s. 47), sosyal bir beklentiye sahip olmaksızın işletme kaynaklarının yardım ve sosyal hizmet faaliyetlerine gönüllü olarak nasıl tahsis edileceğine ilişkin bir sorumluluk

olarak işletmenin kâr amacına ilişkin esas faaliyeti ilişkilendirilmemektedir (Ricks, 2005: s. 122). Hayırseverlik, Türkiye coğrafyasında yaygın bir uygulama geçmişi bulmuş, ancak, süreç, uygulamada öne çıkan aktörlerin değişimi yanında yeni yaklaşımları da ortaya çıkarmıştır.

Bazı sosyal kurumlarla yakından ilişkili bir gelişim süreci gösteren hayırseverlik anlayışı, gelenek ve göreneklerin din ile eklemlenmesinden ortaya çıkmış ve diğer Müslüman topluluklarında olduğu gibi birçok Türk-İslam devleti anlayışında da hayat bulmuştur. Bununla birlikte, karşılık beklemeden yardım etme davranışı sadece Türk-İslam devletlerinde değil, diğer Türk devletlerinde de görülen bir uygulamadır ve Osmanlı öncesi Türk kültüründe önemli bir yeri vardır. Osmanlı dönemi ve sonrası hayırseverlik kavramının içeriğinde dini, vicdani, duygusal öğeler olduğu kadar müşfik insan ilişkilerini, fakir insanlara yardım etmeyi, engelli kişileri desteklemeyi savunan bir zihniyet dünyası da söz konusu olmakta ve “ahi”ler (loncalar) ve “vakıf”lar vasıtasıyla 19. yüzyıla kadar olan dönemde İmparatorluğun ekonomik hayatına yansımaktadır. Ahlak, sanat ve yardımseverliğin bir bileşimi olarak ortaya çıkan ahi örgütleri topluluklara yardım etmeyi hedeflemekteydi. Kişilere doğum, ölüm, nişan gibi olaylarda veya deprem, sel, kaza ve hastalık gibi durumlarda yardım edilmek üzere kurulan “orta sandık” bu amaçla ilişkilendirilmektedir. Anadolu Selçuklu zamanında varlığı bilinen ve Osmanlı döneminde kapsamı genişleyen vakıflar da halkın sağlık ve eğitim sorunlarını karşılamak, fakirlere bedava yemek vermek, yolculara yatacak yer sağlamak gibi faaliyetler gerçekleştirmek amacıyla imarethaneler, hastaneler, mescitler, medreseler, hayratlar, muallimhaneler, hanlar ve kervansaraylar yapmışlardı. İmparatorluktan, sosyal devlet ilkesi ve kamusallaşma esasına uygun modellerle ulus devlete geçiş, beraberinde kulluktan yurttaşlığa geçişi getirmiştir. 1930'lara kadar, devlet destekli liberal karma ekonomi modeline uygun bir program yürütülürken, 1930 sonrasında devletçi ekonomi politikası temelli bir kalkınma programının uygulamaya konulması tek parti dönemi olarak da adlandırılan bu dönemde devlet-parti bütünleşmesiyle birlikte yurttaş-devlet birlikteliği görülmüş, bunun sonucunda sosyal sorumluluk alanı da bu değişikliklerden etkilenmiştir. Özellikle ahi örgütleri ve vakıflar işleyemez hale gelirken, yeni bir aktör olarak devlet sosyal yardım alanında etkin olmaya başlamıştır. Türkiye Cumhuriyeti'nde, 1924 yılında Ticaret ve Sanayi Odaları Kanunu ile ahi birliklerinin “Esnaf ve Sanatkâr Odaları”na dönüştürülmesi ve 1924'de “Vakıflar Genel Müdürlüğü”nün kurulmasıyla, daha önce bölgesel ahi örgütleri ya da vakıflar söz konusu iken, merkezi bir güç dolan devlet devreye girmiş ve sosyal sorumluluk anlamında bir önceki dönemi temsil eden aktörleri kendisine tabi kılmıştır. 1930'lu yıllardan itibaren, emekleme dönemindeki sektörleri ayaklandıracak ve ekonomiye hayat verecek neredeyse tek aktör olarak ortaya çıkmak zorunda kalan devlet, kendisini “sosyal devlet” olarak konumlandırmış ve bu döneme damgasını vurmuştur. Sosyal devlet kapsamında uygulanan devletçilik politikası, Türkiye'nin içsel

dinamiklerini tekrar şekillendirmek için karma ekonomi planını temel almış, uygulanan bu politika ile kapalı ekonomiden devir alınan yapı düzeltilmeye çalışılmıştır. Bunun sonucunda, sosyal sorumluluk ile ilgili örgütsel alan doğrudan devlet tarafından şekillendirilmiş, ileride bu alanda söz sahibi olacak olan aktörler de devletin girişimi ile yavaş yavaş oluşturulmuştur. Ağırlıklı olarak 1930 ila 1960 arasını kapsayan bu tek aktörlü durumun ardından, ekonomik anlamda daha liberal bir anlayışın benimsendiği izleyen dönemde, örgütsel alanda baskın olan devlet tek aktörlükten yavaş yavaş geri çekilirken, sosyal sorumluluk anlayışı ile ilgili yeni gelişmeler olmuş, bu ekonomi politikası hayata geçtikten sonra kapalı bir ekonomide desteklenmiş olan ekonomik aktörler, yerel girişimciliğe başlamış ve daha da önemlisi uluslararası şirketler ile lisans veya kontratlarla ortak girişimler yapmaya başlamışlardır (Alakavuklar ve diğerleri, 2009: s. 112-120). Dünya, izleyen dönemde, hayırseverliğin, işletmelerin esas amacı olan “kâr sağlama” amacına hizmet eder niteliğe bürünme sürecinin eşiğine gelecektir. Yeni yaklaşımda, işletmeler bağışları; toplumda yardıma ihtiyacı olanlara ya da işletmenin yöneticiler ve çalışanlar bazında faydalı olduğuna inandığı veya işletmeye yarar sağlayabileceğini düşündüğü sosyal olaylara yönelik de yapabilmekte, bazen, aynı bağışlar sadece vergi avantajından yararlanmak için gerçekleştirilmektedir. Hayırseverliğin, sosyal amaçlar yanında, işletme amaçlarına hizmet ederek şirketlere rekabet avantajı sağlaması beklentisi (Raiborn vd., 2003: 47-48) yeni dönem felsefesi olarak ortaya çıkmaktadır. Söz konusu yaklaşım, 1980’lerde özellikle ABD’deki örgütlerde sosyal sorumluluğu desteklemede bir yönetim ve pazarlama uygulaması olarak stratejik hayırseverlik olgusunu ortaya çıkarmıştır (McAlister ve Ferrell, 2002: 689). Stratejik hayırseverlik olarak da tanımlanan yaklaşımda, hayırseverlik işletmenin ekonomik çıkarları ile bütünleşik bir çaba olarak ele alınmakta, bağışlar, doğrudan işletme çıkarlarına ve kâr amaçsız kuruluşlara da hizmet edecek şekilde kullanılmaktadır (Marx, 1999: s. 185). Türkiye’de ise, 24 Ocak 1980 kararları ile dış rekabete karşı korunan ve iç talebe dayalı ekonomiyi uluslararası piyasaya açmak için ekonominin yeniden örgütlenmesi, bu kapsamda ithal ikamesinin terk edilerek ihracata dayalı ekonomi politikasının uygulanması ve sektörel rekabet gücüne göre sübvansiyonlar verilmesi ekonomik politikaları destekleyecek sosyal ve siyasal yapıların oluşturulmasını da içermiştir. Bu doğrultuda, devletçilik ürünü işletmelerin özelleştirilmesiyle devlet sosyal hizmet, sağlık ve eğitim, sosyal güvenlik gibi hizmet alanlarındaki görevlerini kaydırmaya başlamış, bu yeni anlayış özel sektöre de yeni bir dinamizm katmış, özel sektörün devletle doğrudan ilişkiler kurduğu, devletin sunduğu fırsatları kullandığı ve ticaretin sanayiye tercih edildiği bir ilişkiler ağı başlatmış, şirketlerin devlet ile olan ilişkileri onları ekonomik-politik bir yapının içine itmiş ve dolayısıyla sosyal sorumluluk anlayışını da etkilemiştir. Böylelikle sermayenin küreselleşmesi ve devletin kamusal alandan çekilmesi günümüzde kurumsallaşan sosyal

sorumluluk faaliyetlerinin altyapısını oluşturmaya başlamıştır. 1970’lerde, özellikle ABD’den işletmecilik alanında aktarılan yapıların “kurumsal sosyal sorumluluk” alanında da görülmesi, hayırseverlik anlayışının bu yeni kavram lehine değişme ve günümüzde anladığımız anlamda kurumsallaşmasını başlatmıştır. Bu bağlamda, holdinglerin, 1980’lerden sonra sanat, eğitim, kültür, gibi alanlarda sosyal sorumluluk faaliyetlerine başlamaları, bazı altyapıların hazır ve dinamiklerin var olması ile mümkün olmuştur. Vergi indirimi, devletten alınacak finansal destekler, devlet ile olan ilişkiler ve sosyal meşruiyetin sağlanması gibi örnekler bu tip dinamiklere işaret etmektedir (Alakavuklar ve diğerleri, 2009: s. 120-122). Stratejik hayırseverlik de, günümüzde, işletmelerin hayırseverliğin işletme faaliyetleri ile ilişkilendirilmesi suretiyle kâr sağlama amacıyla ele alındığı “kurumsal hayırseverlik” kavramına dönüşmüştür. Kurumsal hayırseverlik faaliyetinde, işletmelerin esas aldığı kriter yapılacak olan hayırseverliğin ilgili mevzuata göre vergi muafiyeti sağlıyor olmasıdır. İşletmenin misyonuna uygun değerinde bir faaliyet olması; tanımlanmış ve etkin amaçların olması; finansal güce ve yönetsel kabiliyete sahip olması; muhasebe ve raporlamanın şeffaf olması; hayırseverlik yapılacak olan faaliyetin din, bölge gibi ayırım gözetilmeksizin yaygın bir çekiciliğe sahip olması; uzun dönemli bir faaliyet olması; uluslararası bir etkiye sahip olması; elektronik ortamda bağış sisteminin olması ve bu konunun kamuda olumlu bir imaja sahip olması da bağışçı işletmelerin dikkate aldığı alt kriterlerdir (Raiborn vd., 2003: 51). Kurumsal hayırseverlik, işletmelerin sosyal sorumluluk kaygısından hareketle gerçekleştirdikleri bir uygulama olmaktan çok ticari kaygıyla yapılan ve işletme imajının gücünü arttıran bir uygulama olarak ortaya çıkmıştır (Balıkçioğlu ve Karacaoğlu, 2007: s. 138-139). Bununla birlikte, Türkiye coğrafyasında, sivil toplum kuruluşlarından devlet kurumuna kadar geniş yelpazede sahiplenilen “bağış” müessesesinin günümüzde dikkati çeken bir büyüklükte olduğunu söyleme imkânı bulunmamaktadır. Bir başka ifadeyle, Türkiye, dünya bağış liginde, devralınan mirasa paralel konumda değildir. Bu anlamda, dünya’da ve Türkiye’de bağış gerçekleştirmelerinin belirlenmesi Türk toplumunun hayırseverlik davranışlarının tespitine katkı sağlayacaktır.

### **3.1.2. Türkiye’nin Dünya Bağış Ligindeki Yeri: Ezber Bozan Sonuçlar**

Merkezi İngiltere’de bulunan Hayır İşleri Yardım Vakfı (Charities Aid Foundation [CAF]), anket yöntemiyle global düzeyde bağışçılık eğilimini ölçmeye çalışmakta ve Dünya Bağış Endeksi (World Giving Index) yayınlamaktadır. CAF’ın her yıl yayınlamakta olduğu bu raporlar, maalesef dünya basınının ilgi odağı oluyor ve kimi ülkeler için övünç, kimi ülkeler içinse utanç kaynağı haline gelebiliyor. Örneğin fakir Sri Lanka’nın Cumhurbaşkanı Mahinda Rajapaksa, ülkesinin 8. sırada çıkmasını, “toplumumuzun cömertliği ve gani gönüllülüğü tescil

*edilmiştir*”, diyerek gururla karşılarken, her yılki raporların üst sıralarında yer alan Yeni Zelanda’nın Toplum ve Gönüllü Sektör Bakanı Tariana Turia, “*Halkımın cömertliği ve gönüllü çalışmaya olan ilgisi dünyaya örnek olmalı. Halkımızı gönüllü çalışmaya teşvik etmenin sonuçlarını alıyoruz*” şeklinde duygularını ifade etmiş, Avustralya Parlamento Sekreteri Dr. Ursula Stephens da, “*her gün beş milyon gönüllünün ülkesine katkı verdiği bir ortamda, Avustralya’da yoksul kalmanın mümkün olmadığını, bunun bir toplumsal proje olduğunu ve başarılarının tesadüf olamayacağını*” vurgulamıştır. Tayvan Devlet Başkanı Ma Ying-Jeou ise raporun sonuçlarının haksız olduğunu, Tayvan’ın son yıllarda bir değişim geçirerek, “*sevgi ithal eden ülke olmaktan sevgi ihraç eden ülke*” haline geldiğini dünyanın bilmesi gerektiğini anlatmaya çalışırken, Dünya halklarının yakından takip ettiği bu raporların sonuçlarının ülkemizde hemen hemen hiç gündeme gelmemesi, bu raporlara herhangi bir resmi tepkinin ortaya konmaması, iki milyar dolardan fazla uluslararası insani yardımla dünyada 4. sırada yer alan ülkemize büyük bir haksızlık yapılmasına yol açmaktadır (Benli, 2014). Yapılan bir haksızlık olup olmadığı somut verilerle ortaya konulması gereken bir konudur. Buradaki temel problemin sivil toplum faaliyetlerine ilişkin veri üretmenin resmi kurumların gündemine girmemesi olduğu anlaşılmaktadır.

World Giving Index, anket yöntemiyle gerçekleştirilen bir araştırmadır. 2012 yılında gerçekleştirilen ve 2013 yılında sonuçları açıklanan ankette yöneltilen sorulardan birisi “*Geçen ay bir hayır kurumuna para bağışladınız mı?*” sorusudur. Araştırma, aralarında Türkiye’nin de bulunduğu 135 ülkede dünya nüfusunun %94’ünü temsil edecek şekilde gerçekleştirilmiştir. Nüfuslarına göre 500-2000 arasında ülke geneline yayılan kişiye sorular yöneltilmiş, görüşülen 155.000 kişi dünya genelinde örnekleme oluşturmuştur. Tablo 9, 15+ nüfus tarafından (yetişkin nüfus) anketin gerçekleştirildiği aydan önceki ayda hayır kurumlarına yapılan nakdi bağışın ölçülmesi ve ülkenin aynı yaş nüfusuna oranının bulunması sonucu oluşturulmuştur.

Tablo 9: Ükelere Göre Yetişkin Nüfusun Hayır Kurumlarına Nakdi Bağış Yüzdesi ve Yetişkin Nüfusa Göre Ülke Sıralaması

Ülke Sıralaması	Hayır Kurumlarına Yapılan Bağış Sıralamasında İlk 10 Ülke	Bağışta Bulunan Kişi Oranı (%)	Hayır Kurumlarına Yapılan Nakdi Bağışların Ülke Nüfus Dikkate Alınarak Sıralanmasında İlk 10 Ülke	Kişi Sayısı (Milyon)
1	Myanmar	85	Hindistan	244
2	Birleşik Krallık	76	Amerika Birleşik Devletleri	158
3	Malta	72	Çin	113
4	İrlanda Tayland	70	Endonezya	110
5			Pakistan	45
6	Hollanda	69	Birleşik Krallık	39
7	Kanada	68	Tayland	38
8	Avustralya Yeni Zelanda	67	Brezilya	34

Ülke Sıralaması	Hayır Kurumlarına Yapılan Bağış Sıralamasında İlk 10 Ülke	Bağışta Bulunan Kişi Oranı (%)	Hayır Kurumlarına Yapılan Nakdi Bağışların Ülke Nüfus Dikkate Alınarak Sıralanmasında İlk 10 Ülke	Kişi Sayısı (Milyon)
9			Almanya	34
10	Hong Kong	63	Myanmar	34
	İzlanda			
	Endonezya			

Kaynak: CAF, 2013: s. 18'den yararlanarak oluşturulmuştur.

Tablo 9 incelendiğinde, Myanmar'ın ikinci sıradaki Birleşik Krallıktan %9 puan önde hayır kurumlarına nakdi bağış yaptığı görülmektedir. İlginç bir şekilde, listede G20 ülkelerinden Birleşik Krallık, Kanada, Avustralya ve Brezilya olmak üzere sadece dört ülke yer almaktadır. Bu sonuç, bağışçılığın sadece zenginlikle orantılı olmadığını göstermesi açısından dikkat çekicidir. Tabloda yer almayan Türkiye, puan tablosunda 135 ülke içerisinde %13 oranıyla 102. sırayı Cezayir, Çad, Ürdün ve Karadağ'la paylaşmaktadır. Bu sonuç, Türkiye'de tarihsel zemine dayanan hayırseverlik olgusunun en azından hayır kurumlarına parasal yardım açısından sorgulanması gereken bir kırılma yaşadığına işaret etmektedir. Yapılan çalışmada “bir yabancıya yardım etme” ve “gönüllü zaman harcama” başlıkları altında da araştırma yapılmıştır. Türkiye, “bir yabancıya yardım etme” konusunda 116, “gönüllü zaman harcama” konusunda ise 130. sırada yer alarak 135 ülke arasında geride kalan bir görünüm ortaya koymuştur.

Hayır kurumlarına nakdi yardım yapanların yetişkin nüfus içindeki payını gösteren oranlar bu bağışların ulaştığı kitlenin hacmini, diğer bir ifadeyle etkilediği kitleyi belirlemek noktasında etkisiz kalmaktadır. Örneğin tablonun 3. sırasındaki Malta 360.000 civarındaki yetişkin nüfusa sahiptir ve %72 oranı bu nüfus içerisindeki bağışçıları temsil etmektedir. Bu durumda, hayır kurumlarına nakdi bağışların ülke nüfusları dikkate alınarak etkinliğinin ölçülmesi gereği ortaya çıkmaktadır. Birleşmiş Milletlerin yetişkin nüfus sayıları dikkate alınarak kişi sayılarına göre yapılan sıralamalar incelendiğinde; yetişkin nüfusu 1.100 Milyar olan Çin dikkate alındığında, 870 milyon yetişkin nüfusa sahip Hindistan'ın 100 Milyon'un üstünde bir farkla (CAF, 2013. s. 18) hayır kurumlarına en fazla nakdi yardım yapan insanlara sahip olduğu ortaya çıkmaktadır. Amerika Birleşik Devletleri ve Çin sıralamada 2. ve 3. sırada yer almaktadırlar. Tablo 9'un verdiği mesaj nüfus olarak yüksek ülkelerdeki bağış eğilimindeki artışın etkinliği de artıracağıdır. Bu ülkelerdeki hayır kurumlarından bazılarının uluslararası düzeydeki çalışmaları dikkate alındığında bu etkinin global düzeyde oluşabileceği de ileri sürülebilir.

Bağışçılığın, Türkiye'deki görünümüne ilişkin World Giving Index verilerine paralel sonuçlara başka araştırmalarda da ulaşılmıştır. Türkiye Eğitim Gönüllüleri Vakfı (TEGV) tarafından “Türk Gençlerinde Gönüllülük ve Sosyal Sermaye” konulu 18-35 yaş arası kentsel bölgelerde yaşayan gençler örnekleminde yapılan araştırma sonuçlarına göre, gençlerin sadece %7'sinin



herhangi bir kuruma bağış yaptığı; gönüllülük faaliyetinde bulunan gençlerde bile bu oranın %30'un üzerine çıkmamaktadır. Üstelik, bağışta bulunanların %59,4 oranındaki büyük çoğunluğunun yılda bir defa 50 TL'den daha az bağışta bulunması, 500 TL ve üstü bağışta bulunanların oranının sadece %10 civarında olması, bağış sıklığı sorgulandığında %60'lık bir kesimin yılda birden daha az bağış yaptığının ve hane halkı gelirin de yapılan bağış miktarını etkilediğinin tespit edilmesi; gönüllülük faaliyetinin zaman ya da para olarak çok da fazla bir kaynak gerektirmediğinin en önemli kanıtı olarak görülmüştür. Katılımcılar arasında bağışta bulunanların %40 gibi bir oranla en fazla eğitimle ilgili konularda faaliyet gösteren kurumlara bağış yaptıkları, ikinci sırada ise %20'lik bir oranla yoksullukla mücadele yer alırken, çocuklarla ilgili konulara bağışta bulunanların ise %13'de kaldığı belirlenmiştir. Araştırmada, hedef kitlesi olan genç kentlilerin bağış konularında birincil finans kaynağı olmadığını açıkça ortaya koyulurken, bağışçılığın bir alternatifi olmamakla beraber zekat/fitre vermenin görüşülen hedef kitlede çok daha yaygın olduğu da tespit edilmiştir. Görüşülenlerin yaklaşık %60'ı zekat ya da fitre verdiklerini söylemişlerdir. Bağış yapma davranışı bireylerin gelirleri, çalışma durumları ya da gönüllülük eğilimleriyle doğrudan ilişkiliyken; zekat ya da fitre verme konusunda gelir ya da çalışma durumunun pek etkisi bulunmadığı, öğrenciler arasında zekat/fitre verdiğini söyleyenlerin oranının %25, işsizler arasında %36; bütün gelir kademelerinde %60 civarında olduğu tespit edilmiştir (TEGV, 2008: s. 4-16). Zekât ya da fitre gibi din orijinli sosyal yardımlara katılımın, bağışçılıktan çok daha fazla yüksek seyretmesi, üstelik gelir düzeyinden bağımsız seyrettiği bulgusu araştırmanın ilginç sonuçları arasındadır.

Benli'ye (2014) göre, Türk vatandaşlarının, Müslüman olmaları hasebiyle, bir elinin verdiğini diğer eli görmesin anlayışıyla anketlerde bağışlarını gizliyor olabileceği, bu nedenle bağışta bulunan sayısının olduğundan az görüldüğü iddia edilebilir. Ancak, World Giving Index'te Endonezya, Libya, Katar, Kuveyt, Afganistan gibi müslüman ülkelerin her yıl ortalamasının üzerinde yer alması bu endişeyi ortadan kaldırır mahiyettedir. Türkiye İstatistik Kurumu (TÜİK) vatandaşlarımızın hayırseverlik, bağış eğilimleri ve alışkanlıklarını araştırmaya çalışmalarında yer vermemesi de ilginç bir husustur. Geleneksel vakıf kültürü gibi engin bir diğergâmlık kültürüne sahip olmakla övünen ülkemizi mahcup eden bu araştırmaları masaya yatırıp, şapkayı önümüze koyup düşünme zamanı gelmiştir. Tarihimizde çok zengin bir vakıf kültürüne sahip olmakla birlikte, son dönemde kapitalizmin olumsuzluklarından fazlasıyla etkilenerek doyumsuz ve bencil bir tüketim toplumu haline geldiğimizi, eğitim sistemimizin geleneksel kültürümüzü yeni nesillere aktaramadığını, hayır organizasyonlarımızın kurumsallaşamadığını, insanımızın kurumlara güven duygusunun çok sarsıldığını, gönüllü çalışma için kurumlar nezdinde gerekli düzenlemelerin yapılamadığını, kurulan vakıf sayısının çok yetersiz olduğunu kabul etmemiz gerekiyor. World Giving Index verilerini yorumlayan

Türkiye Üçüncü Sektör Vakfı (TÜSEV) Genel Sekreteri Tevfik Başak Ersen, bağışçılık konusunda Türkiye'nin hala istenen düzeyde olmadığına dikkat çekerek;

*Türkiye’de her ne kadar yardım etme eğilimi yaygın olsa da dünyadaki diğer ülkeler ile kıyaslandığında çok da parlak bir durumda olmadığımız ortaya çıkıyor. Bir önceki yıl yapılan endeksteki bölgesel sıralamada da Türkiye 17 ülke arasında en düşük sıralamaya ve skora sahipti. Daha üst sıralara gelebilmemiz için insanların bağış yapmaya özendirilmesi, sivil toplum kuruluşlarına bağış mekanizmasının çok daha şeffaf ve kolay hale getirilmesi gerekiyor (TÜSEV, 2014)*

şeklinde değerlendirme yapmıştır.

Öte yandan, zekât üzerinden değerlendirme yapılmak suretiyle farklı sonuçlara varanlar da bulunmaktadır. Vakıflarda, görüşme yöntemiyle yapılan bir çalışmada, özellikle dini alanda faaliyet gösteren vakıfların alternatif ve önemli bir mali kaynağı olarak zekatın görülmekte olduğu, bu vakıfların dini, politik, popülist ve refahçı bir aktivizmle iç içe geçmiş bir ideolojiyi yansıtmakta olduğu ifade edilmektedir. Zekât, çeşitli dini vakıfları ve çalışmalarını biçimlemekte ve cemaatleri birbirine bağlayan bir çeşit kültürel bağlayıcılık işlevi gören önemli bir sosyal güç olmakta, islam yardım geleneği, vatandaş katılımındaki sorgulanabilir pratikler ve hukuki çevre bir bütün olarak özel bir hayırseverlik kültürüne neden olmaktadır. Bu durum, Türkiye bağlamında filantropinin olmadığına işaret etmemekte, sadece farklı bir filantropi tipini göstermektedir ve kesinlikle hayırseverlikten fazla bir şeydir. Ortaya çıkan farklı ve özgün filantropi “topluluk/mahalli filantropisi” olarak adlandırılabilir ve büyük ölçüde geleneksel yapı ve modern biçimleri karıştırarak yeni bir model oluşturma çabası olarak ifade edilebilir (Gökşen, 2006: s. 59-80). Bağışçılığın Türkiye özelinde güç kaybettiği ya da dini inanç boyutlu güçlendiğine ilişkin farklı görüşler ileri sürülse de asıl değişim kurumsal bağışçılık uygulamalarında yaşanmaktadır. Bu nedenle, geleneksel bağışçılığın, giderek kurumsal anlamda sosyal sorumluluğa dönüşmesine yönelik geçirdiği evrime işaret edilmesi ve bu evrimin özünde ekonomik çıkar amacı içermesi bağışçılığın doğru noktada konumlandırılması için üzerinde durulması gereken temel unsurdur.

### 3.1.3. Hayırseverliğin Dönüşümü: Geleneksel Bağışçıktan Kurumsal Sosyal Sorumluluğa Geçiş

Bağış kavramının, bağışlayan ve bağış kabul eden arasında özü itibarıyla karşılıksız ve çoğunlukla gizliliğe dayalı felsefesinin değiştiği bir döneme tanıklık etmekteyiz. Özellikle kurumsal işletmelerin, sosyal sorumluluk kapsamında yürüttüğü yardım projeleri bir anlamda bağış kavramı içerisinde değerlendirilebilmekle birlikte, işletmenin hedeflerine hizmet edecek şekilde halkla ilişkiler yöntemi olarak yapılan yardımın duyurulma çabaları ve sonuçta ekonomik kazanca yönelik beklentiler nedeniyle karşılıksız bir edimden söz edilemeyeceği de açıktır.

Şirketlerin yaşamlarını sürdürmeleri kâr elde etmelerine bağlı olmakla birlikte, bu amaç gerçekleştirilirken çalışanların, hissedarların ve sosyal sorumluluk gereği toplum menfaatlerinin de gözetilmesi gerekmektedir (Çelik, 2007: s. 62). Bağış kavramı kapsamına yakın dursa da, kurumsal sosyal sorumluluğun işletmecilik alanına özgü nitelikleri öne çıkmaktadır. Geleneksel hayırseverlik ya da bağışçılık kurumlar açısından sosyal sorumluluk yaklaşımı olarak şekil değiştirmiştir. Kurumsal Sosyal Sorumluluk (KSS) ve bunun önemli bileşenlerinden biri olan topluma katkı programlarının Türkiye’de şirketlerin gündemine girmesi çok yeni bir olgu olmakla birlikte yeni yaklaşımlar benimsenmeye ve yeni yöntemler test etmeye başladıklarına şahit oluyoruz. Ancak, topluma katkı programlarının geriye dönük olarak stratejik açıdan değerlendirilmesi ve bundan elde edilecek sonuçlara göre gelecek planlaması yapılmasının yaygın bir uygulama olarak görüldüğü söylenemez. Çokuluslu şirketlerin ulusal temsilcilikleri dışında 3-5 yıllık topluma katkı stratejisi oluşturan az sayıda şirketten söz edilse de bazı şirketler yazılı bir stratejisi olmamasına ve sistemli bir program değerlendirmesi yapmamasına rağmen topluma katkı programını artık daha farklı şekillerde yürütme gereğini hissederek bir dönüşüm içerisine girmektedirler. Bu anlamda, farklı departmanların yöneticilerinden oluşan gönüllü KSS kurulları kurulması ve bu kurullara şirketin topluma katkı stratejisini tasarlama sorumluluğu verilmesi, ayrıca şirketlerin topluma katkı alanındaki çalışmalarının koordine edilmesi için, gönüllü insan gücüne dayanma yerine bu konuda uzmanlığı olan profesyonelleri ekiplere katılması veya dışarıdan danışmanlık desteği alınması uygulamaları görülmektedir. Yeni yaklaşımda, şirket bağışçılığı kavramı neredeyse hiç kullanılmamakta, şirketler artık sosyal alanda Sivil Toplum Kuruluşları (STK) ile yürüttükleri çalışmaları stratejik ortaklık, kurumsal sosyal sorumluluk, sosyal sorumluluk, sürdürülebilirlik, topluma katkı, sosyal yatırım ana başlıkları altındaki bakış açısı ile ele almaktadırlar. Şirketler, birbirinden çok farklı alanlarda gelişen fırsatlar ışığında ilerlerken artık desteklenen alanların daraltılması, şirket vizyonu ile uyumlu alanlara odaklanması gerektiğinin farkına varıp;

markalarıyla eşleşen alanlarda toplu ve daha güçlü bir etki yaratmaya çalışılmaktadır (Locanantino; 2012: s. 19). Bu yaklaşımın nedeni, başarılı KSS uygulamalarının, tüketiciler tarafından işletme ürünlerinin tercih edilmesi ve işletme imajının olumlu algılanması şeklinde ödüllendirilme, KSS konusundaki olumsuz algılamaya ise bazı tüketicilerin, işletme ürünlerini tercih etmeme ya da boykot şeklinde cezalandırma sonucu doğurabilmesidir (Torlak, 2007: s. 91). Bu durumda, geleneksel hayırseverlikten farklı olarak, işletmenin ekonomik kazancın artırılması hedefine hizmet etmeye yönelik halkla ilişkiler yöntemi olarak şekillenen ve kurumsal sosyal sorumluluk olarak ifade edilen yeni hayırseverlik yaklaşımının güncelliği dikkate alınarak kamu politikalarının bu değişime uygun üretilmesi gereği ortaya çıkmaktadır.

Kurumsal sosyal sorumluluk kavramını ciddiye alan şirketlerin, ticari faaliyetlerini yürütürken kanuna, ahlak standartlarına, insan haklarına tam anlamıyla uyumlu davranmaları ve faaliyetlerinin dünyanın her yerinde çevreye verebileceği zararı en aza indirmek durumunda olduklarını kabul etmeleri yanında, şirket faaliyetlerinin sadece şirketin içini değil, aynı zamanda piyasayı, tedarik piyasalarını, içinde yaşanılan yöreyi, sivil toplum örgütlerini ve kamu sektörünü de etkilediği ve tüm bu sosyal paydaşlar ile işbirliği içinde çalışma gereğinin bilincinde olmaları zorunluluğu vardır. Kurumsal sosyal sorumluluk konusunu ciddiye alan şirketler, marka değerleri ve dolayısıyla piyasa değerlerinin artması; daha nitelikli personeli cezbetme, motive etme ve tutma imkânı doğması; kurumsal öğrenme ve yaratıcılık potansiyellerinin artması; özellikle bu konularda hassas yatırımcılara ulaşma imkanı olduğundan, gerek hisse değerlerinin artması, gerekse borçlanma maliyetlerinin düşmesi; yeni pazarlara girmede ve müşteri sadakati sağlamada önemli avantajlar elde edilmesi, verimlilik ve kalite artışları yaşanması; risk yönetiminin daha etkin hale gelmesi; kamuoyunun ve kural koyucuların şirketin görüşlerine önem vermesi gibi önemli kazanımlar sağlamaktadırlar (Argüden, 2007: s. 37-40). Dolayısıyla, vergi mükellefleri tarafından yapılan bağışların sadece “verme” üzerine odaklanmadığı, çeşitli “maddi kazanımlar” sağladığı dikkate alınarak vergi politikası geliştirilmesi yaklaşımının benimsenmesi üzerinde düşünülme zamanının geldiği anlaşılmaktadır.

Türk Vergi Sistemi’nde, yapılan bağışın, devletin görev alanına giren ve/veya kamu hizmeti mahiyeti taşıyan alanlarda, devletin kamu hizmeti yükünü azaltacağı, bunun sonucu olarak da devletin kamu giderinin azalacağı, devlet hazinesine olan bu katkının bir kısmının bağışçı ile paylaşılması yaklaşımı bağışçı kişi ve kurumlara vergi desteği verilmesinin sebebidir. Bu yaklaşım, bağışlara vergi avantajı sağlanmasının, sağlık hizmetleri ve çevrenin korunmasına ilişkin 56, gençliğin korunmasına ilişkin 58, sporun geliştirilmesine ilişkin 59, sosyal güvenlik bakımından özel olarak korunması gerekenlere ilişkin 61, tarih, kültür ve tabiat varlıklarının

korunmasına ilişkin 63. maddelerinde olduğu gibi özellikle sosyal ve ekonomik haklara ilişkin olarak devletin üstlendiği görevler bakımından anayasal bir temele sahip olduğu anlamına gelmektedir (Yaltı, 2013: s. 430). 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu gerekçesinde ise *“Dayanışmayı, sivil toplum örgütlerini ... teşvik etmek amacıyla kurumlar vergisi mükelleflerinin yapmış oldukları bağışların belli bir kısmının kazançtan indirimine izin verilmektedir”*<sup>142</sup> şeklindeki açıklamayla, bağışların kazançtan indirimine ilişkin maksat ortaya konmuştur.

### **3.2. GELİR ÜZERİNDEN ALINAN VERGİLER KAPSAMINDA DERNEK VE VAKIFLAR ARACILIĞIYLA BAĞIŞÇILARA SAĞLANAN VERGİ AVANTAJLARI VE VERGİ MATRAHINI AŞINDIRMA ETKİSİ**

#### **3.2.1. Bağış ve Yardımların Gelir Üzerinden Alınan Vergilere İlişkin Matrahları**

##### **Aşındırma Düzeyinin Tespiti**

Türk Vergi Sistemi'nde, dernek ve vakıflardan, çoğunlukla kamu yararına çalışan veya Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınma statüsü taşıyanlara, bazı hallerde ismen belirtilenlere, bazı istisnai hallerde ise tamamına yapılan nakdi ve ayni bağışların vergi matrahından indirilebilmesine imkân sağlamak amacıyla, kazanç üzerinden alınan gelir vergisi ve kurumlar vergisi kapsamında çeşitli düzenlemeler yapılarak bağışçılara önemli vergi avantajları sağlanmıştır. Gelir Vergisi Kanunu'nun 89. maddesinde düzenlenen “Diğer indirimler” başlığı altındaki avantajlardan yararlanmanın ön koşulu, maddede yer alan “gelir vergisi beyannamesinde bildirilecek gelirlerden” ibaresi gereği, yıllık beyana tabi mükellef olmaktır. Dolayısıyla, gelirlerini yıllık beyanname ile beyan etmek için gerekli şartları taşımayan ücretliler ya da yıllık beyanname veremeyecek durumda olan diğer mükellefler tarafından yapılan bağışlar için vergi indirimi söz konusu olmamaktadır.

Bağış indirimlerinden yararlanabilmek için yıllık beyana tabi mükellef olma gereği, beyana tabi olmayan ve önemli bir kısmını da ücret geliri elde edenlerin oluşturduğu mükellef grubunun önemli bir vergi avantajını yitirmesi yanında, vergi teşviğinin yokluğu nedeniyle bağış kabul edenlerin gelirlerinde azalma ortaya çıkabileceği anlamına da gelmektedir. Öte yandan, Gelir Vergisi Kanunu'nun 63/3. maddesi<sup>143</sup> hükmü uyarınca, ücretliler tarafından ödenen çeşitli

<sup>142</sup> 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu Gerekçesi, Erişim: 10 Ekim 2014, [http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user\\_upload/Gerekceler/5520\\_Sayili\\_Kanun.pdf](http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/Gerekceler/5520_Sayili_Kanun.pdf)

<sup>143</sup> Gelir Vergisi Kanunu'nun 63. madde metni *“Sigortanın Türkiye'de kâin ve merkezi Türkiye'de bulunan bir emeklilik veya sigorta şirketi nezdinde akdedilmiş olması şartıyla; ücretlinin şahsına, eşine ve küçük çocuklarına ait hayat sigortası poliçeleri için hizmet erbabı tarafından ödenen primlerin %50'si ile ölüm, kaza, sağlık, hastalık, (6462 sayılı Kanununun 1 inci maddesiyle değişen ibare. Yürürlük; 03.05.2013) engellilik (5), işsizlik, analık, doğum ve*

sigorta primleri, ya da maddede yer alan sendika aidatı gibi ödemeler belirlenen usul ve esaslar çerçevesinde ücretin gerçek safi değerinin hesaplanmasında indirim olarak dikkate alınmakta, ücret gelirleri nedeniyle beyanname vermeyen mükellefler de madde de yer alan indirimlerden faydalanabilmektedirler. Benzer bir düzenlemenin kamu yararına çalışan derneklere ve vergi muafiyeti tanınan vakıflara yapılacak bağışlar için de yapılması halinde ücret geliri elde edenler de bağış ve yardımlara ilişkin vergi avantajından yararlanabileceklerdir. Bu noktada, verilecek kararı etkileyecek temel unsur, yasa koyucunun dernek ve vakıfları desteklemek konusunda katlanabileceği vergi kaybının düzeyi olacaktır. Beyana tabi olmayan ücretler üzerinden yapılacak gelir vergisi kesintisi tutarında ortaya çıkacak azalmanın, bağışlar yoluyla topluma sağlanacak sosyal faydanın altında kalması halinde kayıp katlanılabilir seviyede kalacaktır. Faydanın ölçülmesinde yaşanan güçlük konunun siyasi karar noktasında düğümleneceğini ortaya çıkarmaktadır. Gelir Vergisi Kanunu'nda yapılacak düzenleme ile gelirlerini yıllık beyanname ile beyan etmeyen ücretlilerce Kamu yararına çalışan derneklere ve vergi muafiyeti tanınan vakıflara yapılacak bağışların belirlenecek bir oranda vergi matrahından indirimi imkânının sağlanmasının, diğer bir ifadeyle siyasi tercihin indirim lehine kullanılmasının, ücret geliri elde edenleri bağış yapma yönünde teşvik edebileceği, dernek ve vakıfların mali yapısının güçlenebileceği, dolayısıyla dernekler ve vakıflar aracılığıyla sosyal dayanışmaya sağlanan katkının artırılması yoluyla topluma yararlı sonuçlar elde edilebileceği öngörülmektedir.

Dernek ve vakıflara yapılanların da içinde bulunduğu bazı bağış ve yardımların gelir vergisi ve kurumlar vergisi beyannamelerine yansıyan tutarları, bağış müessesesinin hazinece üstlenilen boyutunu yansıtacaktır. Türk vergi sisteminde dernek ve vakıflara yapılan bağış ve yardımlara ilişkin istatistik verilerinin değerlendirilmesi, incelenen yıllar itibarıyla bağış-sivil toplum-vergi ilişkisinin rakamsal verilerle ortaya konulmasını sağlayacaktır. Devlet açısından bakıldığında, bu tür kuruluşlar genişledikçe devletin gelirlerini kaybedeceği, suç ve yoksulluk gibi büyüyen sorunların üstesinden gelmek için devletler umutsuzca yeni gelir kaynakları ararken, sivil toplum kuruluşlarının genişlemesinin ciddi bir mali tehdit oluşturduğu (Weisbrod, 1997: 545) yönündeki eleştiriler dikkate alındığında, dernek ve vakıflara sağlanan teşvikler nedeniyle vergi matrahında oluşan aşınmanın bilinmesi önemli hale gelmektedir. Bu amaçla veri temini amacıyla, Gelir İdaresi Başkanlığı'nca yayımlanan konsolide 2006-2013 dönemleri gelir ve kurumsal vergisi beyanname bilgileri kullanılmıştır. İnceleme dönemlerinin seçiminde başlangıç dönemi olarak 5520 sayılı kurumlar vergisinin 2006 hesap döneminden itibaren uygulanması

---

*tahsil gibi şahıs sigorta poliçeleri için hizmet erbabı tarafından ödenen primler (İndirim konusu yapılacak primler toplamı, ödendiği ayda elde edilen ücretin %15'ini ve yıllık olarak asgari ücretin yıllık tutarını aşamaz. Bakanlar Kurulu bu benitte yer alan oranları yarısına kadar indirmeye, iki katına kadar artırmaya ve belirtilen haddi, asgari ücretin yıllık tutarının iki katını geçmemek üzere yeniden belirlemeye yetkilidir.)” şeklinde düzenlenmiştir.*

belirleyici olmuş, 2013 hesap dönemi verileri ise yayımlanan son verilerle olarak çalışmaya dâhil edilmiştir.

Verilerin kullanımında değerlendirmeyi etkileyecek bazı kısıtlarla karşılaşmıştır. Karşılaşılan kısıtların ilki, dernek ve vakıflara yapılan bağış ve yardımlara ilişkin vergi kanunlarında yapılan düzenlemelerin aynı zamanda diğer bazı kurum ve kuruluşları da içermesi, dolayısıyla istatistik verilerinin sadece dernek ve vakıflara özgülenememesidir. Vergi kanunlarında bağış yapılanlara ilişkin ayırt edici düzenlemeler yapılarak beyanname satırlarının bu düzenlemelere uygun tanzimi yoluyla bu sınırlamanın ortadan kaldırılabileceği değerlendirilmektedir.

Verilere ilişkin diğer bir kısıt, bağış ve yardım türünün belirlenmesinde yaşanan nitelik ayrımının tespitinin, vergi mevzuatı hükümlerinden kaynaklanan nedenlerle tespitinin mümkün olmamasıdır. Eğitim ve sağlık tesislerine ilişkin bağış ve yardımların aynı başlık altında ele alınıp eğitim ve sağlık gibi iki ayrı bağış konusuna ilişkin verilerin ayrı ayrı tespitinden yoksun kalınması kısıta ilişkin örnekler arasındadır. Değişen mevzuat nedeniyle bağış ve yardım türünün yıllar itibarıyla uğradığı değişim nedeniyle nitelik ayrımı yeterince yapılamamakta, böylece bahse konu kısıtın etkisi artabilmektedir. Şöyle ki; dini müesseselere ilişkin bağış ve yardımın “Eğitim ve Sağlık Tesislerine İlişkin Bağış ve Yardımlar” başlığı altına ilave edilmesiyle, yapılan bağış ve yardımın niteliğine ilişkin değerlendirme yapılması daha güç hale gelmektedir. Bu kısıt, yapılan kanun değişikliği ve döneminin düzenlenen tabloların sütun başlığına açıklama olarak eklenmesi suretiyle çözülmeye çalışılmıştır.

Dernek ve vakıflara yapılan bağışların vergi matrahını aşındırma oranının değerlendirilmesinde, tablolarda yer verilen bağış tutarlarından bazılarının yapılan bağış tutarının tamamını yansıtmadığı, sadece indirilebilen bağış tutarının beyannamelerde yer aldığı hususu da gözden kaçırılmamalıdır.

### 3.2.1.1. Gelir ve Kurumlar Vergisi Mükelleflerinin Şarta Bağlı Olmayan Bağışları ve Vergi Matrahına Etkisi

Dernek ve vakıflara kazanç üzerinden alınan vergiler kapsamında yapılan ve şarta bağlı olmayan bağış ve yardımlar belli oranlarda gelir vergisi ve kurumlar vergisi kapsamında matrahtan indirim konusu yapılabilmektedir. Bu kapsamda, Gelir Vergisi Kanunu'nun 89/4. maddesi<sup>144</sup> hükmü uyarınca, kamu yararına çalışan derneklere ve Bakanlar Kurulunca vergi

<sup>144</sup> Madde metni “Genel ve özel bütçeli kamu idareleri, il özel idareleri, belediyeler, köyler ile kamu yararına çalışan dernekler ve Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflara yıllık toplamı beyan edilecek gelirin % 5'ini (kalkınmada öncelikli yöreler için % 10'unu) aşmamak üzere, makbuz karşılığında yapılan bağış ve yardımlar.” şeklinde düzenlenmiş ve dernek ve vakıflar dışındaki bazı kurum ve kuruluşları da kapsamına almıştır.

muafiyeti tanınan vakıflara, yıllık toplamı beyan edilecek gelirin yüzde 5'ini (kalkınmada öncelikli yörelerde % 10'u) aşmamak üzere makbuz karşılığında yapılan bağış ve yardımlar, gelir vergisi matrahının tespitinde gelir vergisi beyannamesinde bildirilecek gelirlere indirilebilmektedir.

Dernek ve vakıflar aracılığıyla kurumlar vergisi mükelleflerine sağlanan vergi avantajları da Gelir Vergisi Kanunu kapsamındaki paralel hükümler içermektedir. Kanun koyucunun tutumu, sivil toplum kuruluşlarına yapılacak desteklere ilişkin özendirici vergisel düzenlemeler yapılmasında gerçek kişilerle kurumlar arasında genel esaslar yönünden farklılaştırmaya gitmemeye yönünde oluşmuştur. Bu kapsamda, GVK'nin 89/4. maddesine paralel şekilde düzenlenen Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 10. maddesinin 1/c bendine<sup>145</sup> göre Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflara ve kamu yararına çalışan derneklere yapılan bağış ve yardımların toplamının o yıla ait kurum kazancının %5'ine kadar olan kısmı kurumlar vergisi matrahının tespitinde; kurumlar vergisi beyannamesi üzerinde ayrıca gösterilmek şartıyla kurum kazancından indirim konusu yapılabilmektedir. İndirilebilecek bağış ve yardım tutarının tespitinde esas alınan kurum kazancı, 1 Seri No'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği<sup>146</sup> uyarınca, zarar mahsubu dâhil giderler ile iştirak kazançları istisnası düşüldükten sonra, indirim ve istisnalar düşülmeden önceki [Ticari bilanço kârı-(iştirak kazançları istisnası + geçmiş yıl zararları)] tutardır.

Gelir vergisi mükelleflerince GVK 89/4 ve kurumlar vergisi mükelleflerince KVK 10/1-c maddesi kapsamında yapılan bağış ve yardımların matrahtan indirim konusu yapılmasında dernekler için kamu yararına çalışma, vakıflar içinse bakanlar kurulunca vergi muafiyeti tanınma statülerinin bağış kabul eden kuruluşlarda aranması gerekmektedir. Ayrıca yıllık beyanname vermeyen gelir vergisi mükellefleri ile zarar beyan eden gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin bağış indiriminden yararlanması imkânı bulunmamaktadır. İndirilemeyen bağış ve yardım tutarının sonraki vergilendirme dönemine devredilmesi de söz konusu değildir. Öte yandan, gelir vergisi mükelleflerine tanınan kalkınmada öncelikli yörelerde % 10 indirimine izin veren düzenlemenin kurumlar vergisi mükelleflerini kapsamadığı da gözden kaçmamalıdır.

Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından yayımlanan verilerden yararlanarak GVK 89/4 ve KVK 10/1-c maddeleri kapsamında kamu yararına çalışan derneklere ve Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflara yapılan bağış ve yardımların yıllık gelir vergisi ve kurumlar vergisi

<sup>145</sup> Madde metni “Genel ve özel bütçeli kamu idarelerine, il özel idarelerine, belediyelere ve köylere, Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflara ve kamu yararına çalışan dernekler ile bilimsel araştırma ve geliştirme faaliyetinde bulunan kurum ve kuruluşlara makbuz karşılığında yapılan bağış ve yardımların toplamının o yıla ait kurum kazancının % 5'ine kadar olan kısmı.” şeklinde düzenlenmiş ve dernek ve vakıflar dışındaki bazı kurum ve kuruluşları da kapsamına almıştır.

<sup>146</sup> 03/04/2007 tarih ve 26482 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.



konsolide beyannamelerine yansıyan tutarları ve bu tutarlardan hareketle bağışların vergi matrahını aşındırma oranının tespiti, oluşan vergi kaybı nedeniyle bağışların hazinece üstlenilen kısmının tespitini sağlayabilecektir.

Gelir vergisi mükelleflerince 2012-2013 dönemlerine ilişkin GVK 89/4, kurumlar vergisi mükelleflerince 2006-2013 dönemlerine ilişkin KVK 10/1-c maddesi uyarınca yapılan bağış ve yardımların vergi matrahlarını aşındırma oranları Tablo 10'daki gibi hesaplanmıştır.

Gelir vergisi mükellefleri tarafından 89/4. madde kapsamında yapılan bağışlara ilişkin veriler 2012 takvim yılından itibaren açıklanmaktadır. Bu nedenle, bilanço esasında defter tutan mükellefler tarafından, GVK'nin 89/4. maddesi kapsamında yapılan bağışlara ilişkin verilerin tabloda yer verilenlerle sınırlı olması önemli bir kısıt olarak değerlendirilmiştir.

Bağış ve yardımların, gelir ve kurumlar vergisi matrahlarını aşındırma oranlarının belirlenmesi amacıyla yararlanılan ve Gelir İdaresi Başkanlığınca yayımlanan 2006-2013 dönemlerini kapsayan konsolide beyannamelerden elde edilen verilerin, dernek ve vakıflara ve bunlar dışındaki kurum ve kuruluşlara ilişkin ayırım yapılmadan madde kapsamındaki tüm bağışların tek kalem olarak beyannamelere yansması nedeniyle, dernek ve vakıflara özgülenememesi kısıtının da değerlendirme yaparken dikkate alınması gerekir.

Tablo 10: Şartsız Bağışların Gelir ve Kurumlar Vergisi Matrahlarını Aşındırma Oranları

Dönem	Gerçek Kişi Bağış ve Yardımları (GVK 89/4)					Kurumlar Bağış ve Yardımları (KVK 10/1-c)					Gerçek Kişi ve Kurum Bağışlarının Toplam Matrahı Aşındırma Oranı (GVK 89/4) ve (KVK10/1-c) (%)
	Toplam Mükellef Sayısı	Kâr	Bağış Yapan Mükellef Sayısı	İndirim Konusu Yapılan Bağış Tutarı	Vergiye Tabi Tutulacak Gelirde Aşınma Oranı (Bağış ve Yardımlar/İndirime Esas Tutar) (%)	Toplam Mükellef Sayısı	İndirime Esas Tutar	Bağış Yapan Mükellef Sayısı	İndirim Konusu Yapılan Bağış Tutarı	Vergiye Tabi Tutulacak Gelirde Aşınma Oranı (Bağış ve Yardımlar/İndirime Esas Tutar) (%)	
2006	-	-	-	-	-	-	69.995.231.179,51	-	216.921.939,03	0,30991	-
2007	-	-	-	-	-	-	93.413.277.809,98	-	283.832.692,84	0,30385	-
2008	-	-	-	-	-	317927	92.156.849.248,82	1301	285.750.996,04	0,31007	-
2009	-	-	-	-	-	311850	116.597.868.238,28	1539	276.171.291,84	0,23686	-
2010	-	-	-	-	-	325327	133.417.545.612,69	1993	325.600.913,11	0,24405	-
2011	-	-	-	-	-	336422	144.495.921.489,33	2387	432.652.291,65	0,29942	-
2012	1316139	28.591.759.830,07	1368	22.026.128,72	0,07704	333305	172.259.763.238,86	2533	440.093.882,66	0,25548	0,23008
2013	1340874	32.807.414.712,29	1454	28.900.836,85	0,08809	336862	164.052.505.159,30	2498	421.412.524,84	0,25688	0,22875

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı, Erişim: 29 Ekim 2014, <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=271> verilerinden yararlanılarak hazırlanmıştır.

Tablo 10 verileri, gelir vergisi mükellefleri tarafından kamu yararına çalışan dernekler ve Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıfların da içinde bulunduğu GVK 89/4. madde kapsamında yapılan bağışların vergilendirilecek geliri %0,07704-%0,08809 gibi ihmal edilebilir oranda aşındırıldığını göstermektedir. Kurumlar vergisi mükellefleri tarafından, kamu yararına çalışan dernekler ve Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıfların da içinde bulunduğu KVK 10/1-c maddesi kapsamında yapılan bağışların vergilendirilecek geliri %0,23686-%0,31007 aralığında aşındırıldığı sonucuna da Tablo 10 verilerinden ulaşılmaktadır. Gelir ve kurumlar vergilerinin 2012-2013 dönemlerine ilişkin toplam aşınma oranları da kurumlar vergisi matrahlarının aşınma oranlarına yakın düzeyde bulunmuştur. Ulaşılan sonuçlar, kurumlar vergisi mükellefleri tarafından madde kapsamında yapılan bağışların tutar ve dolayısıyla vergilendirilecek kazanç üzerindeki etkisinin gelir vergisi mükelleflerine oranla daha yüksek olduğunu göstermektedir. Gerçek kişi ve kurumlar tarafından yapılan bağışların toplamda matrahı aşındırma oranına bakıldığında ise, kurumlar vergisi mükelleflerinin madde kapsamındaki bağışlarının ortalamaı belirlediği, kayda değer bir değişimin ortaya çıkmadığı anlaşılmaktadır. Bu durumda, madde kapsamında formüle edilecek kamu politikasının bu farklılığı göz önüne alması gerekliliği ortaya çıkmaktadır. Diğer yandan, madde kapsamındaki bağışların vergi matrahı üzerindeki etkisinin, bağışlar yoluyla ekonomik ve sosyal yaşama bulunulan katkı, bir diğer ifadeyle bağışların arzulanan amaç kapsamında kullanılması halinde vergi matrahında ortaya çıkacak aşınmanın kabul edilebilir olup olmadığı fayda-maliyet analizi gibi teknik yaklaşımlardan daha çok siyasi tercihler yoluyla belirleneceği kabul edilmek durumundadır. Bununla birlikte, GVK 89/4 ve KVK 10/1-c maddesi kapsamında yapılan bağışların gelir ve kurumlar vergisi matrahlarından indirim suretiyle teşvikinin matrahlar üzerindeki aşındırma etkisinin, bağışlar yoluyla ekonomik ve sosyal yaşama katkıda bulunulması, bir diğer ifadeyle bağışların arzulanan amaç kapsamında kullanılması halinde, kabul edilebilir oranlarda olduğu değerlendirilmiştir. Ancak, yapılan bağışların dernek ve vakıflara özgülmemesi, madde kapsamındaki diğer kurum ve kuruluşlara yapılanları da kapsamı değerlendirme gücü ortaya çıkarmaktadır. Bu nedenle, dernek ve vakıflara yapılan bağışların beyanname üzerinde ayrıca görünmesine yönelik düzenleme yapılması, araştırmacılara ve kamu politikası üretenlere, sivil toplum kuruluşlarına sağlanan vergi avantajlarının tutarı yanında hazinenin üstlendiği maliyetin ölçülmesine ilişkin veri sağlayabilecek, sağlanan verilerin değerlendirilmesi ise alınacak kararlara rehberlik edebilecektir.

### 3.2.1.2. Dernek ve Vakıflara İbadethane ve Yaygın Din Eğitimi Verilen Tesislere İlişkin Yapılan Bağışlar ve Vergi Matrahına Etkisi

Dini hizmetlere ilişkin bağış ve yardımların gelir ve kurumlar vergisi matrahlarından indirimine ilişkin düzenlemeler Türk vergi sisteminde yer almakta ve sıklıkla kamuoyunda çeşitli yönleri açısından tartışma konusu yapılmaktadır. Vergi hukukunun konuya ilişkin düzenlemelerinin ardından bu tartışmalar ele alınacaktır.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 89/5. maddesinin<sup>147</sup> 6322 sayılı kanunun 9.maddesiyle değişen ve 15.06.2012 yürürlüğe giren şekli uyarınca, “*mülki idare amirlerinin izni ve denetimine tabi olarak yaptırılacak ibadethaneler ve Diyanet İşleri Başkanlığı denetiminde yaygın din eğitimi verilen tesislerin*” inşası dolayısıyla yapılan harcamalar veya bu tesislerin inşası için bu kuruluşlara yapılan her türlü bağış ve yardımlar ile mevcut tesislerin faaliyetlerini devam ettirebilmeleri için yapılan her türlü nakdî ve aynî bağış ve yardımların tamamı gelir vergisi matrahının tespitinde indirim konusu yapılabilecektir. Madde metninde dernek ve vakıflar ifade edilmemekle birlikte, Dernekler Daire Başkanlığı verilerine göre 104214<sup>148</sup> faal derneğin Tablo 1'de yer aldığı üzere 17320'sinin dini hizmetlerin yerine getirilmesine yönelik faaliyette bulunması, Vakıflar Genel Müdürlüğü verilerine göre 4867<sup>149</sup> yeni vakfın Tablo 3'de yer aldığı üzere 752'sinin dini-dini eğitim alanında faaliyet gösterdiği dikkate alındığında, ibadethane ve din eğitimi ile ilgili tesislerin inşası ve işletilmesi kapsamında yapılan bağışların dernek ve vakıflarla yakın ilişkili olduğu anlaşılmaktadır.

Dini inanç orijinli bağış ve yardımların kurumlar vergisi matrahından indirimine ilişkin gelir vergisine paralel mahiyetteki düzenleme KVK 10/1-ç maddesinde<sup>150</sup> yapılmıştır. 1 Seri No'lu

<sup>147</sup> Madde metni “*Genel ve özel bütçeli kamu idarelerine, il özel idarelerine, belediyelere ve köylere bağışlanan okul, sağlık tesisi ve yüz yatak (kalkınmada öncelikli yörelerde elli yatak) kapasitesinden az olmamak üzere öğrenci yurdu ile çocuk yuvası, yetiştirme yurdu, huzurevi, bakım ve (6322 sayılı kanunun 9.maddesiyle değişen ibare; Yürürlük 15.06.2012) rehabilitasyon merkezi ile mülki idare amirlerinin izni ve denetimine tabi olarak yaptırılacak ibadethaneler ve Diyanet İşleri Başkanlığı denetiminde yaygın din eğitimi verilen tesislerin ve Gençlik ve Spor Bakanlığına ait gençlik merkezleri ile gençlik ve izcilik kamplarının (6525 sayılı Kanunun 5 inci maddesiyle eklenen ibare. Yürürlük; 27.02.2014) inşası dolayısıyla yapılan harcamalar veya bu tesislerin inşası için bu kuruluşlara yapılan her türlü bağış ve yardımlar ile mevcut tesislerin faaliyetlerini devam ettirebilmeleri için yapılan her türlü nakdî ve aynî bağış ve yardımların tamamı.*” şeklinde düzenlenmiştir.

<sup>148</sup> Dernekler Daire Başkanlığı, Erişim: 02 Aralık 2014, <http://www.dernekler.gov.tr/tr/AnasayfaLinkler/faal-derneklerin-nevilere-gore.aspx>

<sup>149</sup> Vakıflar Genel Müdürlüğü, Erişim: 02 Aralık 2014, <http://www.vgm.gov.tr/db/dosyalar/webicerik194.pdf>

<sup>150</sup> Madde metni “(c) *bendinde sayılan kamu kurum ve kuruluşlarına bağışlanan okul, sağlık tesisi, 100 yatak (kalkınmada öncelikli yörelerde 50 yatak) kapasitesinden az olmamak kaydıyla öğrenci yurdu ile çocuk yuvası, yetiştirme yurdu, huzurevi ve bakım ve (6322 sayılı kanunun 36.maddesiyle değişen ibare; Yürürlük 15.06.2012) rehabilitasyon merkezi ile mülki idare amirlerinin izni ve denetimine tabi olarak yaptırılacak ibadethaneler ve Diyanet İşleri Başkanlığı denetiminde yaygın din eğitimi verilen tesislerin ve Gençlik ve Spor Bakanlığına ait gençlik merkezleri ile gençlik ve izcilik kamplarının (6525 sayılı Kanunun 5 inci maddesiyle eklenen ibare. Yürürlük; 27.02.2014) inşası dolayısıyla yapılan harcamalar veya bu tesislerin inşası için bu kuruluşlara yapılan her türlü bağış ve yardımlar ile mevcut tesislerin faaliyetlerini devam ettirebilmeleri için yapılan her türlü nakdî ve aynî bağış ve yardımların tamamı.*” şeklinde düzenlenmiştir.

Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'ne<sup>151</sup> göre, mülki idare amirlerinin izni ve denetimine tabi olarak yaptırılacak ibadethaneler ve Diyanet İşleri Başkanlığı denetiminde yaygın din eğitimi verilen tesislerin inşası ve/veya faaliyetine devam etmesi amacıyla kurulmuş bulunan vakıf veya derneklere yapılan bağışlar, anılan kurumlardan alınan makbuzlara veya bunlar tarafından bankalarda açılan hesaplara yatırıldığına ilişkin alınan banka dekontlarına istinaden kurum kazancından indirim konusu yapılabilecektir. Ancak, bunlar dışındaki diğer dernek veya vakıflara bu amaçla yapılan bağış ve yardımların ise; mülki idare amirlerinin izni ve denetimine tabi olarak yaptırılacak ibadethaneler ve Diyanet İşleri Başkanlığı denetiminde yaygın din eğitimi verilen tesislerin inşası ve/veya faaliyetine devam etmesi amacıyla gerekli harcamaları finanse etmek üzere bağış ve yardım toplama amacıyla bir organizasyon oluşturulması ve bu hususta mülki idare amirleri ile bir protokol yapılması, nakdi olarak yapılacak bağış ve yardımlar için sadece protokol kapsamındaki işte kullanılmak üzere bir hesap açılması ve yapılan bağış ve yardımların bu hesaba yatırılması, aynı olarak yapılan bağış ve yardımların protokol kapsamındaki işte kullanılmak üzere şartlı olarak makbuz karşılığında yapılması, banka dekontu ile makbuzda hangi amaçla yapıldığına ilişkin bir açıklamanın yer alması, yapılan bağış ve yardımların, sadece yapılacak o işle ilgili olarak mülki idare amirleri gözetim ve denetimi altında kullanılması şartlarıyla tamamının kurum kazancından indirim konusu yapılabilmesi mümkün olacaktır.

Dini nitelikteki bağışların gelir vergisi ve kurumlar vergisi matrahlarından indirilebilmesine ilişkin en önemli tartışma “ibadethane” kavramının tanımında ortaya çıkmaktadır. Bir başka ifadeyle, “ibadethane” kavramının tanımı ve kapsamı, vergi avantajının uygulama sahasını belirleyen ana unsurdur. “İbadethane” tanımına kanun düzeyindeki hukuki metinlerde yer verilmemekle birlikte, 2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanunu'nun 36/2. maddesinde “*Dini hizmetlerin ifasına mahsus ve umuma açık bulunan cami, mescit, kilise ve havra gibi ibadethanelerde,*” ifadesi kullanılarak sayma yoluyla ibadethaneler belirtilmiş, “*gibi*” edatı kullanılarak ibadethanelerin sayılanlarla sınırlı olmadığı vurgulanmıştır. Dolayısıyla cami, mescit, kilise ve havralara yapılan bağışların ibadethane kapsamındaki bağışlara ilişkin vergi indiriminden yararlanacağı anlaşılacakla birlikte, 1 Seri No'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nde yer alan “*Düzenlemedeki "ibadethane" ve "yaygın din eğitimi verilen tesis" ifadelerinden de Diyanet İşleri Başkanlığınca ibadethane sayılan yerler ile Diyanet İşleri Başkanlığı denetimine tabi olan ve din eğitimi verilen tesislerin anlaşılması gerekmektedir.*” şeklindeki ibare cami ve mescitleri kapsama alır niteliktedir. Bu noktada, camilerin, 633 sayılı Diyanet İşleri Başkanlığı Kuruluş ve Görevleri Hakkında Kanun'un<sup>152</sup> 35. maddesi<sup>153</sup> uyarınca

<sup>151</sup> 03/04/2007 tarih ve 26482 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

<sup>152</sup> 02/07/1965 tarih ve 12038 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

Diyanet İşleri Başkanlığınca yönetildiğini, ancak mülkiyetlerinin Hazineye, belediye, vakıf ya da derneğe ait olabileceğini belirtmek gerekir. İslam dini özelinde “ibadethane” kavramının kapsamının “cemevi” tartışmaları odağında tespiti, Türk Vergi Sistemini yakından ilgilendiren oldukça sıcak bir gündem maddesidir.

Cemevlerinin “ibadethane” olarak kabul edilmesi ve dolayısıyla bunlara yapılan bağışların vergi matrahından indirilmesi gerektiği yönünde görüşler bulunmaktadır. Erol’a (2012: s. 189-190) göre, hükümlerden hangi ibadethanelerin yararlanacağı açık olmadığına göre, “ibadethane” kavramından, cami, kilise, sinagog, havra ve diğer bütün kabul edilen dinlerin ibadethanelerini anlamak gerekir. Diyanet İşleri Başkanlığının, cemevlerini, ibadethane olarak değil, bir derneğin kültürel aktivitelerini yerine getirdiği bir mekan olarak kabul ettiği de dikkate alındığında, bunlara yapılan bağışların vergi matrahından indirilip indirilemeyeceği sorusu ortaya çıkmaktadır. T.C Anayasası’nın 2, 3, 4, 5 ve 10. maddelerinden hareketle, bu indirim hakkından Diyanet İşleri Başkanlığı’nın görüşü ne olursa olsun, hangi inanca mensup olurlarsa olsunlar inanç sahiplerinin ibadethane olarak gördükleri, bildikleri ve tanıdıkları tüm yerlerin yapımı, inşası ve faaliyetlerini sürdürmeleri için yapılacak her türlü ayni ve nakdi bağışın gelir vergisi ve kurumlar vergisi mükellefleri tarafından beyanname ile bildirilen matrahları üzerinden indirim konusu yapılması gerekir. Bu sonucu doğurmayacak dar yorumlar ise, Anayasanın söz konusu maddelerine aykırılık teşkil edecektir. Yaltı’ya (2013) göre ise, Diyanet İşleri Başkanlığı’nın “*Anayasanın “İnkılap Kanunlarının Korunması” başlıklı 174. maddesinin 3 numaralı bendinde zikredilen 677 sayılı “Tekke ve Zaviyelerle Türbelerin Seddine ve Türbedarlıklar ile Bir Takım Unvanların Men ve İlgasına Dair Kanun” değiştirilmeksizin, kaldırılan tekke ve zaviyelerin ihyası anlamına gelebilecek ayin-i cem icra etmek üzere Cemevi tesis edilmesi anılan kanuna uygun düşmemektedir. ... Dini, tarihi ve bilimsel kabule göre; İslamdan ayrı bir Alevilik-Bektaşilik Dini; cami ve mescitten gayri “Cemevi” adında bir İslam mabedi de bulunmamaktadır.*” şeklindeki kararına göre, ibadethane kavramının geçtiği tüm mevzuatın kapsam ve sonuçları Diyanet İşleri Başkanlığı’nın kararına bağlı kılınmıştır. “Cemevi” hukuk düzeni nezdinde bir ibadethane olarak kabul görmediği için, cemevi yapımına yapılan bağışlar vergi matrahından indirilemeyecek, cami yapımına yapılan bağışlar ise indirim konusu edilebilecektir. Dolayısıyla, cami bağışı yapan mükellef daha az vergi ödeyecek, cemevine bağış yapan mükellef ise bu vergi avantajından yararlanamayacaktır. Bu durumda, düzenlemenin Anayasa Mahkemesi önüne gelmesi kaçınılmazdır. Anayasa Mahkemesinde,

<sup>153</sup> “*Camilerin ibadete açılması ve yönetimi*” başlıklı madde metni “*Cami ve mescitler Diyanet İşleri Başkanlığının izni ile ibadete açılır ve Başkanlıkça yönetilir. Hakiki ve hükmi şahıslar tarafından yapıldığı halde izinli veya izinsiz olarak ibadete açılmış bulunan cami ve mescitlerin yönetimi üç ay içinde Diyanet İşleri Başkanlığına devredilir. Diyanet İşleri Başkanlığınca buralara imkanlar nispetinde kadro tahsis edilir. Kadro tahsis edilinceye kadar buralarda görev yapanların mesleki ehliyetleri ile ilgili esas ve usuller yönetmelikle düzenlenir.*” şeklindedir.

Kanun'un; Anayasanın 10. maddesinde "Kanun önünde eşitlik" başlığı altında düzenlenen, "dil, ırk, renk, cinsiyet, siyasi düşünce, felsefi inanç, din, mezhep ve benzeri sebepler" yönünden vergi muamelelerinde farklılaştırmaya gidilemeyeceği ve 73. maddesinde "Vergi ödevi" başlığı altında düzenlenen vergisel muamelelerde, mükellefler arası hukuki durum karşılaştırmasının ancak mali güç esas alınarak yapılabileceğine ilişkin düzenlemeler kapsamında Anayasaya uygunluğu ölçümlenecektir ve Kanun Anayasaya aykırıdır. Ayrıca, hak ihlalinin olup olmadığı, Anayasanın 10. mülkiyet hakkına ayrımcı vergileme nedeniyle müdahalede bulunulması nedeniyle "Mülkiyet hakkı" başlığında düzenlenen 35 ve "Vergi ödevi" başlıklı 73. maddelerine göre de ölçümlenecektir. Maddenin vergide eşitlik ilkesine aykırılığı açıktır, cami bağış-cemevi bağış farkı, vergi mükellefinin mülkiyet hakkının kullanımında din statüsüne göre ayrımcı muameledir; hak ihlalidir.

İfade edildiği üzere, ibadethane bağışlarına ilişkin yapılan tartışmalar "ibadethane" kavramının tanımına odaklansa da, vergi hukuku açısından, Diyanet İşleri Başkanlığının "*cami ve mescitten gayri 'Cemevi' adında bir İslam mabedi bulunmadığı*" görüşü doğrultusunda, cemevlerine yapılan bağışın vergi matrahından indirilmesi söz konusu olamayacaktır. Dolayısıyla, gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin madde hükümleri kapsamında yaptıkları ibadethanelere ilişkin bağışların, bu husus dikkate alınarak indirim konusu yapılması gerekir.

Yaygın din eğitime ilişkin bağış ve yardımlara tanınan vergi indirimi hakkı da dini hizmetlere ilişkin sağlanan ve kapsamının belirlenmesi sorunu yanında, eşitlik açısından da eleştirilebilecek nitelikteki vergi avantajları arasındadır. Bu anlamda, "*Diyanet İşleri Başkanlığı denetiminde yaygın din eğitimi verilen tesislerin ...inşası dolayısıyla yapılan harcamalar veya bu tesislerin inşası için bu kuruluşlara yapılan her türlü bağış ve yardımlar ile mevcut tesislerin faaliyetlerini devam ettirebilmeleri için yapılan her türlü nakdî ve aynı bağış ve yardımların tamamı*" kapsamındaki vergi indiriminin, islam dini dışındaki yaygın din eğitime ilişkin bağışları "*Diyanet İşleri Başkanlığı denetiminde*" ifadesi nedeniyle kapsamadığı hususuna işaret edilmelidir. Madde metninde geçen "*yaygın din eğitimi*" ibaresinin hangi eğitimlere ilişkin olduğu hususu da bahse konu vergi avantajına ilişkin netleştirilmesi gereken unsurlardandır. Diyanet İşleri Başkanlığı Kur'an Eğitim ve Öğretimine Yönelik Kurslar İle Öğrenci Yurt ve Pansiyonları Yönetmeliği'nin<sup>154</sup> 4/1 maddesinde, "*Yaygın Din Eğitimi Kursu*" tanımını "*Başkanlıkça, arzu eden vatandaşlara Kur'an-ı Kerim'i usulüne uygun olarak yüzünden okumayı öğretmek, ibadetler için gerekli sure, ayet ve duaları ezberletmek, hafızlık yaptırmak ve İslam dininin inanç, ibadet ve ahlak esasları hakkında bilgiler vermek için açılan kurslarda yapılan eğitimi*" şeklinde yapılmaktadır. Bu tanım, yaygın din eğitimi kapsamına "Kur'an

<sup>154</sup> 07/04/2012 tarih ve 28257 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

Kurslarının” girdiğini ortaya çıkarmaktadır. Bununla birlikte, yaygın din eğitimi geniş perspektifte; Diyanet İşleri Başkanlığı tarafından yürütülen, her yaştan insana vaaz, hutbe, kurs seminer, konferans ve basın-yayın yoluyla, temel dini bilgileri, din kültürünü ve ahlaki değerleri kazandırmayı hedefleyen faaliyetler (Gün, 2012: s. 239-240) ve örgün eğitim kurumlarında verilen din eğitimi ve öğretiminin dışında, halkı din konusunda aydınlatmak, toplum bireylerine ortak dinî ve millî değerleri aşlamak, dinin kardeşlik, özveri, hoşgörü gibi ilkelerini bireylere kazandırmak ve dinî pratiklerin usulüne uygun olarak yerine getirilmesine yardımcı olmak üzere değişik mekânlarda yapılan etkinlikler (Yılmaz, 2001: s. 5) olarak da ele alınmaktadır. Dolayısıyla, Kur’an Kursları dışında, ifade edilen çerçevede yapılan bağışlar da vergi indirimine konu edilebilecektir. Ancak, Cemaatler tarafından organize edilen ve Diyanet İşleri Başkanlığı denetiminde olmayan, yaygın din eğitimi faaliyetlerine ilişkin bağışlar için indirim söz konusu değildir. Erol (2012: s. 90), “*Diyanet İşleri Başkanlığı denetiminde yaygın din eğitimi verilen tesisler*” ibaresinin çok tartışma yaratacak bir hüküm olduğunu, söz konusu hükmün, başka dinler bakımından yürütülen yaygın dinleri öğretme faaliyetlerini de kapsamı gerektiğini, düzenlemenin bu haliyle Anayasa’nın 2, 3, 4, 5 ve 10. maddelerine aykırı görüldüğünü ifade ederek, aykırılığın ortadan kaldırılmasının yolunun, yeryüzündeki tüm inançlara yönelik yaygın eğitim tesislerinin madde kapsamına alınmasında olduğunu öne sürmüştür. Bununla birlikte, mevcut hükümler uyarınca, yaygın din eğitimi kapsamında yapılacak bağışların vergi matrahından indiriminde, Diyanet İşleri Başkanlığı denetimine tabi olma şartının yerine getirildiğinin bağışçı vergi mükellefleri tarafından dikkate alınması gerektiği tabiidir.

İbadethane ve yaygın din eğitimine ilişkin bağış ve yardımların vergi matrahını aşındırma oranının belirlenmesi, bir başka ifadeyle bağışların hazinece üstlenilen kısmını ortaya koymak amacıyla, Gelir İdaresi Başkanlığınca yayımlanan 2012-2013 dönemlerini kapsayan konsolide beyannamelere ilişkin veriler kullanılmak suretiyle hesaplama yapılmış ve ulaşılan sonuçlara Tablo 11’de yer verilmiştir. Dernek ve vakıflar ile ve diğer kurum ve kuruluşlar ayrımı yapılmadan, ibadethane ve yaygın din eğitimine ilişkin bağış ve yardımların tek kalem olarak beyannamelere yansması, bu nedenle dernek ve vakıflara ilişkin özgülleme yapılamaması hususu Tablo 11’de yer alan veriler değerlendirilirken gözden kaçırılmaması gereken bir kısıttır.

Verilerin değerlendirilmesinde, 2013 hesap dönemi kurumlar vergisine ilişkin olan hariç, GVK 89/5 ve KVK 10/1-ç kapsamındaki bağışların tamamını kapsadığı ve bu nedenle bağış tutarlarının ibadethanelere ve dini tesislere özgüleneemediği hususu da dikkate alınmalıdır. 2013 hesap dönemini istisnai hale getiren husus ise “İbadethanelere ve Dini Tesislere Yapılan Bağış ve Yardımlar” ile “Eğitim ve Sağlık Tesisleri ile Yurt İnşaatına İlişkin Bağış ve Yardımlar” satırlarının beyannamede ayrı ayrı yer almasıdır. Kurumlar Vergisi Beynamesinin bu şekilde



dizayn edilmesi, ibadethanelere ve dini tesislere yapılan bağış ve yardımların tutarını ortaya koyması açısından yararlı görölmüştür. Bununla birlikte, yapılan bağışın dernek ve vakıflara özgülmemesine ilişkin sorun çözülmüş değildir.

Tablo 11: İbadethane ve Yaygın Din Eğitimi Verilen Tesislere İlişkin Yapılan Bağışların Gelir ve Kurumlar Vergisi Matrahlarını Aşındırma Oranları

Gerçek Kişilerce Yapılan Eğitim ve Sağlık Tesisleri ile Dini Tesislere İlişkin Bağış ve Yardımlar (GVK 89/5)						Kurumlarca Yapılan Eğitim ve Sağlık Tesisleri ile Dini Tesislere İlişkin Bağış ve Yardımlar (KVK 10/1-ç)					Gerçek Kişi ve Kurum Bağışlarının Toplam Matrahı Aşındırma Oranı (GVK 89/5) ve (KVK 10/1-ç) (%)
Dönem	Toplam Mükellef Sayısı	Kâr	Bağış Yapan Mükellef Sayısı	İndirim Konusu Yapılan Bağış Tutarı	Vergiye Tabi Tutulacak Gelirde Aşınma Oranı (Bağış ve Yardımlar/İndirime Esas Tutar) (%)	Toplam Mükellef Sayısı	İndirime Esas Tutar	Bağış Yapan Mükellef Sayısı	İndirim Konusu Yapılan Bağış Tutarı	Vergiye Tabi Tutulacak Gelirde Aşınma Oranı (Bağış ve Yardımlar/İndirime Esas Tutar) (%)	
2012	1316139	28.591.759.830,07	908	54.311.768,88	0,18996	333305	172.259.763.238,86	637	2.335.197.626,08	1,35563	1,18969
2013	1340874	32.807.414.712,29	902	45.704.474,90	0,13931	336862	164.052.505.159,30	258	111.053.560,14	0,06769	0,07963

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı, Erişim: 30 Ekim 2014, <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=271> verilerinden yararlanılarak hazırlanmıştır.

Yapılan bağışların ibadethanelere ve dini tesislere, dernek ve vakıflara özgülmesine ilişkin kısıtlar göz önünde bulundurulduğunda Tablo 11 verilerinin yorumlanması güçleşmektedir. Bununla birlikte, 2013 hesap dönemi kurumlar vergisine ilişkin olan 111.053.560,14 TL tutarındaki bağış tutarının önemli oranda dernek ve vakıflara yöneldiği değerlendirilmiştir. Dolayısıyla, GVK 89/5 ve KVK 10/1-ç maddesi kapsamında ibadethanelere ve dini tesislere ilişkin yapılan bağışların gelir ve kurumlar vergisi matrahlarından indirimi suretiyle sağlanan vergi avantajının gelir ve kurumlar vergisi matrahları üzerindeki aşındırma etkisinin, bağışlar yoluyla toplum yaşamına sağlanacak katkının gerçekleşmesi halinde, bir diğer ifadeyle bağışların arzulanan amaç kapsamında kullanılması durumunda kabul edilebilir oranlarda olduğu değerlendirilmiştir. Bununla birlikte, ibadethanelere ve dini tesislere ilişkin bağışların, dernek ve vakıflara özgülme yapılacak açıklıkta gelir ve kurumlar vergisi beyannamelerine yansıtılmasına yönelik beyanname dizaynı, araştırmacılara ve kamu politikası üretenele, sistemin etkinliği ve sağlanan vergi avantajlarının sisteme olan katkısının ölçülmesine ilişkin veri sağlayabilecek önemli bir kaynak oluşturulması anlamına gelecektir.

### 3.2.1.3. Fakirlere Yardım Amacıyla Gıda Bankacılığı Faaliyetinde Bulunan Dernek ve Vakıflara Yapılan Bağışlar ve Vergi Matrahına Etkisi

#### 3.2.1.3. 1. Yeni Sosyal Politika Yaklaşımının Yaygın Aracı: Gıda Bankacılığı

Gıda bankacılığı faaliyeti, devletlerin yürüttüğü sosyal politikaların bir kısmının çeşitli teşvik politikaları uygulanması suretiyle desteklenen sivil toplum kuruluşlarına devri anlamını taşıyan bir uygulama olarak ele alınabilir. Söz konusu teşvikler içerisinde, gıda bankacılığı kapsamında faaliyette bulunanlara yapılan bağışlara vergi avantajı sağlanması şeklindeki destek, mükelleflerin katlandığı mali külfetin bir kısmının devlet tarafından finanse edilmesi anlamına gelmektedir. Söz konusu sosyal politika anlayışı çerçevesinde devlet, dernek ve vakıflar ve kâr amacıyla hareket eden işletmeler arasındaki ilişkinin incelenmesi gıda bankacılığı sisteminin çok boyutlu kavranmasına katkı sağlayacaktır.

Her koşulda kamu gücü çerçevesinde cereyan eden, diğer bir anlatımla, sosyal politikadan anlaşılan, sosyal meseleye kamu müdahalesi olan geleneksel sosyal politikaların aksine, yeni dönem sosyal politika uygulamaları artık sadece devletin üstlendiği bir husus ya da yük olmaktan uzaklaşmaktadır. Yeni dönem sosyal politika uygulamalarının kâr sağlayıcı yüzü ön plana çıkarılarak, girişimcilerle devletin ortak paydada bulunduğu bir noktaya ulaşmak hedeflenmektedir. Vergi muafiyetleri, tanınırlık (reklam), sosyal sorumluluk gibi birçok hususu tek bir yapıda birleştirebilmenin neredeyse tek yolu olan dernek ve vakıflar, hem geleneksel

sosyal politika aracı hem de kapitalist dünyanın yeniden keşfettiği kârlı kuruluşlar olarak bu sistemin uygulanmasında sosyal politikanın en gözde kurumlarından biri haline gelmiştir (Özdemir ve Dura, 2010: s. 51). Dolayısıyla, yeni dönem sosyal politikanın aktörleri; arzulan faaliyetini yerine getiren dernek ve vakıflar, faaliyetini yerine getirenlere destek veren şirketler ve şirketleri mali yönden teşvik eden devlet olarak ortaya çıkmaktadır. Sürmen ve Aygün'e göre (2009: s. 197) Türkiye'de yoksullukla mücadele için kurulan gıda bankacılığı toplum için nitelikli sosyal hizmet, sosyal fayda sağlamakta, toplumun refahını ve gelir dağılımındaki adaletsizliği ortadan kaldırmaya çalışmaktadır.

Gıda bankacılığını da kapsamına alan sosyal devletten anlaşılması gerekenin ne olduğu da önemlidir. Sosyal devlette asıl olan, vatandaşlara sadece yaşamda kalmalarını sağlayacak günlük yiyeceklerini vermek değil; vatandaşların kendi emekleriyle kendi geçimlerini rahatça sağlayabilecekleri ekonomik ortamın yaratılmasıdır. Toplumda çalışamayacak durumda olan veya geçici olarak işsiz veya rahatsız bulunan kişilere devletin kucak açması tabii olmakla birlikte bu felsefenin toplumun geneline ve her zaman için yansıtılırsa "sadaka devletine" doğru adım atılmış olacaktır (Doğan, 2002: s. 78). Gıda bankacılığı faaliyetinin "bedavacılık" yaratması ve üretime katılmadan temel ihtiyaçların karşılanmasının sürekli bir beklenti haline gelmesi en önemli sakıncası olarak değerlendirilebilir. Nitekim, Holben ve diğerleri (2004: 238-241) tarafından yapılan araştırmada, diğer faktörler yanında, gıda bankalarından yararlananların çalışma arzularının azalmasının da açlığın nedenleri arasında olduğu tespit edilmiştir. Bu durumda, diğer bağış ve yardımlarda olduğu gibi, gıda bankacılığı sisteminden faydalanan kişilerin çalışma arzusunda ortaya çıkabilecek azalma nedeniyle, sistemin topluma maliyetinin üretilen faydanın üstünde olması gibi bir sonuçla karşılaşılacaktır.

Türkiye'de bulunan dernek ve vakıfların büyük bir kısmının gerçek fonksiyonları olan sosyal ve ekonomik yardımlaşma ve dayanışma özelliğini yitirdiği, yılda bir kez yapılan yemek veya balodan başka bir etkinlikte bulunmadığı ve bunların sayılarının bazı insanların kişisel faydaları ve çekişmeleri yüzünden giderek arttığı göz önünde bulundurulduğunda, gıda bankacılığı sistemi dernek ve vakıfların gerçek fonksiyonlarını yerine getirme, ülkenin sosyal ve ekonomik kalkınmasında rol oynama yanında yoksullukla ve israfla mücadele konusunda etkin olarak çalışma fırsatı yaratacaktır (Gençyürek, 2004). Bir başka ifadeyle, gıda bankacılığı sistemi, dernek ve vakıflara, etkisiz örgütlerden topluma katkı sunan örgütlere dönüşme yönünde fırsat sunmaktadır.

Sosyal politikanın, kendi kendine kolektif yardım mekanizması içinde yer alan dernek ve vakıflar diğer sivil toplum kuruluşları gibi kuruluş amacına yönelik en etkin davranış biçimini ilke edinmiştir. Vakıflar, vakfedenin, mallarını hayır şartıyla belli bir gaye için vakfetmesindeki

irade beyanı ile artık özel mülkiyetteki mal ve hakların kamu gücüyle kontrol edilen yeni bir yapıya devredilmesi anlamına gelmesi özelliğiyle derneklerden ve diğer kuruluşlardan ayrılrsa da (Özdemir ve Dura, 2010: s. 53), bazı derneklerin yeterli maddi kaynağa ulaşabildikleri, bu durumda vakıflar tarafından üstlenilen hayır işleri gibi pek çok misyonu yüklenebildikleri de açıktır.

Gıda bankacılığı sistemi Türk hukukunun pozitif kaynaklarında karşılığı bulunan bir uygulamadır. Gıda bankası, (Mülga) 5179 sayılı Gıdaların Üretimi, Tüketimi ve Denetlenmesine Dair Kanun Hükmünde Kararnamenin Değiştirilerek Kabulü Hakkında Kanun'un<sup>155</sup> 3. maddesinde “*Bağışlanan veya üretim fazlası sağlığa uygun her türlü gıdayı tedarik eden, uygun şartlarda depolayan ve bu ürünleri doğrudan veya değişik yardım kuruluşları vasıtasıyla fakirlere ve doğal afetlerden etkilenenlere ulaştıran ve kâr amacı gütmeyen dernek ve vakıfların oluşturduğu organizasyonları*” şeklinde tanımlanmıştır. 5179 sayılı Kanun, gıda bankacılığını, dernek ve vakıfların yürütebileceği bir faaliyet alanı olarak düzenlemekle birlikte, 5393 sayılı Belediye Kanunu'nun<sup>156</sup> 14. maddesinde, belediyelerin de gıda bankacılığı yapabileceğine ilişkin düzenleme yapılmıştır. Türkiye için yeni bir kavram olan gıda bankacılığının kökeni ise Amerika Birleşik Devletleri'nde biraz daha eskidir.

Gıda Bankacılığı (Food Banking), 1967 yılında çok küçük bir organizasyon olarak üretici, satıcı veya hizmet sunanların elinde bulunan ancak son kullanım tarihinin yaklaşması, paketleme hatası, kalite bozukluğu, üretim, ihracat veya ihtiyaç fazlası gibi nedenlerle değerini kaybeden ve çöpe gitme ihtimali bulunan malların ihtiyaç sahibi olanlara ulaştırılması amacıyla ABD Phoenix Arizona'da başlamıştır (Gençyürek, 2004). Bir kurumun değil bir sistemin adı olan gıda bankacılığında, devlet ve diğer aracı kurumlarca gıda ürünleri ihtiyaç sahipleri ile buluşturulmaktadır. Gıda bankacılığı sistemi, devlet tarafından teşvik edilerek bir yandan açlık ve yoksulluk düzeyi azaltılmaya çalışılarak sosyal adaletin sağlanmasına katkı sağlanırken, işletmeler de hem ekonomik değerini yitirmek üzere olan mallarını değerlendirmekte hem de vergi avantajlarından yararlanmaktadırlar (Çankaya, 2006: s. 157). Bununla birlikte, gıda bankacılığının, başlangıçta, talep kabiliyetini yitiren ürünlerin bedelsiz tüketime sunulması amacının, zamanla değişime uğrayarak, en azından teorik düzeyde, sosyal yardım hedefine dönüştüğü değerlendirilmektedir.

Gıda bankacılığı sisteminde, çeşitli imkânsızlıklar sebebiyle yeterli ölçüde beslenemeyen insanların gıda ihtiyaçlarının yanında, temizlik, giyim ve yakacak gibi ihtiyaçları da giderilmiş

<sup>155</sup> 05/06/2004 tarih ve 25483 sayılı Resmi Gazete' de yayımlanmıştır.

<sup>156</sup> 13/07/2005 tarih ve 25874 sayılı Resmi Gazete' de yayımlanmıştır.

olması beklenmekle birlikte, bağışçıların gıda bankasına yapacağı gıda maddelerinde gıda güvenliğine son derece dikkat edilmesi, son kullanım tarihi geçmiş veya standart dışı üretilen gıdaların bu kapsamda değerlendirilmemesi; aksi şekilde hareket edilmek suretiyle bağışlara ilişkin özel avantajlardan haksız şekilde faydalanıp faydalanılmadığının tespiti amacıyla etkin bir denetim mekanizmasının işletilmesi gerekmektedir (Topçu ve Kaya 2010: s. 265). Öte yandan, gıda bankacılığı kapsamında yapılan yardımların nitelik olarak ihtiyaç sahiplerinin gereksinimleri ile uyuşmadığı ve daha çok gösteriş mahiyetindeki lüks ve sembolik yardımların ortaya çıkabildiği de görülmektedir (Tarasuk ve Eakin, 2003: 1512-1513). Dolayısıyla, gıda bankacılığı kapsamındaki yararlanıcıların ihtiyaçlarının doğru tespiti de sistemin başarısını belirleyen unsurlar arasındadır.

Toplumda barışın ve huzurun sağlanmasında, açlık başta olmak üzere yoksullukla mücadele politikalarının etkin olarak sürdürülmesi sosyal politikanın en önemli faaliyet alanlarından birini oluşturmakla birlikte bu tür politikaların maliyetleri, hedef kitlenin sayısal büyüklüğü ile orantılı olarak artmaktadır. Devletin sosyal ve ekonomik alanlarda Anayasa ile belirlenen görevleri ise, T.C. Anayasası'nın 65. maddesi gereğince, bu görevlerin amaçlarına uygun öncelikler gözetilerek mali kaynakların yeterliliği ölçüsünde yerine getirilecektir. Dolayısıyla, açlık ve yoksullukla mücadele gibi öncelikli ve çok hayati uygulamalarda dahi mali kaynakların yeterliği ilkesi işlemekte, mali kaynak yetersizliği devletin amaç ve faaliyetlerinde kâr amacı gütmeyen bir takım kuruluşlara özel bazı haklar sağlayarak kamu yararı kapsamındaki öncelikli faaliyetlerin teşvik edilmesiyle aşılmaya çalışılmakta, dernek ve vakıflar aracılığı ile yürütülen gıda bankacılığı uygulaması tam da böyle bir sosyal politika sürecini ifade etmektedir. (Özdemir ve Dura, 2010: s. 55-56). Dolayısıyla, yeni sosyal politika anlayışında Devlete biçilen rol; faaliyeti yerine getirenleri destekleyen kâr amaçlı işletmelere vergi avantajı sağlamak suretiyle katkı sağlamak olarak belirlenmiştir. Devlete, yeni sosyal politika anlayışında biçilen rolün gıda bankacılığı sistemindeki karşılığı, sisteme bağışta bulunan işletmelere vergi avantajı sağlanmasıdır.

Gıda bankacılığı faaliyetinde bulunan dernek ve vakıflara gıda, temizlik, giyecek ve yakacak maddeleri bağışlanmasına ilişkin düzenleme, sosyal gayelerle faaliyet gösteren dernek ve vakıflar aracılığıyla gerçek kişilere sağlanan ve Gelir Vergisi Kanunu kapsamındaki önemli vergi avantajları arasındadır. Şöyle ki; Gelir Vergisi Kanunu'nun 89/6.<sup>157</sup> maddesine göre, fakirlere yardım amacıyla gıda bankacılığı faaliyetinde bulunan dernek ve vakıflara Maliye

<sup>157</sup> Madde metni "*Fakirlere yardım amacıyla gıda bankacılığı faaliyetinde bulunan dernek ve vakıflara Maliye Bakanlığınca belirlenen usul ve esaslar çerçevesinde bağışlanan (5281 sayılı Kanunun 43/8-d maddesiyle değişen ibare. Geçerlilik; 01.01.2005, Yürürlük; 31.12.2004) gıda, temizlik, giyecek ve yakacak maddelerinin maliyet bedelinin tamamı.*" şeklinde düzenlenmiştir.

Bakanlığınca belirlenen usul ve esaslar çerçevesinde bağışlanan gıda, temizlik, giyecek ve yakacak maddelerinin maliyet bedelinin tamamı gelir vergisi matrahının tespitinde, gelir vergisi beyannamesinde bildirilecek gelirlere indirilebilmektedir.

Konuya ilişkin yayınlanan 251 Seri Numaralı Gelir Vergisi Genel Tebliği'nde<sup>158</sup> ifade edildiği üzere, söz konusu indirimden yararlanabilmek için temizlik, giyecek ve yakacak maddeleri bağışının bedelsiz olarak ihtiyaç sahiplerine dağıtılmak şartıyla dernek veya vakfa yapılmış olması gerekmektedir. İhtiyacı bulunanlara doğrudan veya başka organizasyonlar aracılığıyla yapılacak gıda yardımlarının söz konusu düzenlemeler kapsamında yapılmış bağış olarak değerlendirilmesi mümkün değildir. Ayrıca, bağışı kabul edecek dernek veya vakfın tüzüğünde veya senedinde ihtiyacı bulunanlara gıda yardımı yapabilmesine ilişkin hükümlerin bulunması gerekmektedir. Bununla beraber, dernek veya vakfın başka alanlarda da faaliyet gösteriyor olmasının, kamuya yararlı dernek veya vergiden muaf vakıf olup olmasının uygulama açısından bir önemi bulunmamaktadır.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 89/6. maddesinde yapılan düzenleme çerçevesinde, gıda bankacılığı kapsamında yapılacak bağışların yıllık beyannameye yer alacak gelir vergisi matrahının tespitinde indirim konusu yapılmasında, bağışı yapan tarafından bir belge düzenlenmesine gerek bulunmamakta, varsa bağış yapılan malın edinimine ilişkin belgelerin saklanması zorunluluğu bulunmaktadır. Bağışlanan temizlik, giyecek ve yakacak maddelerinin işletmeye dâhil olmaması halinde, söz konusu malın katma değer vergisi dâhil maliyet bedeli Gelir Vergisi Kanununun 89. maddesi çerçevesinde yıllık beyannameye bağış ve yardımlara ilişkin bölümüne yazılarak gelir vergisi matrahının tespitinde indirim olarak dikkate alınacaktır. Dernekler ve vakıfların kendi mevzuatlarının öngördüğü belgeleri düzenleyerek bağış yapanlara bir örneğini vermeleri ve ticari faaliyetle uğraşanlarca bu belgelerin muhafaza edilmesi gerekmektedir.

Gıda bankacılığı kapsamında yapılan teslimler 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu kapsamında kısmi istisnadır. Kanun'un 17/2-b maddesinin "...*fakirlere yardım amacıyla gıda bankacılığı faaliyetinde bulunan dernek ve vakıflara Maliye Bakanlığınca belirlenen usul ve esaslar çerçevesinde bağışlanan (5281 sayılı Kanunun 43/14-a maddesiyle değişen ibare; Geçerlilik; 01.01.2005, Yürürlük; 31.12.2004) gıda, temizlik, giyecek ve yakacak maddelerinin (26) teslimi*" hükmü uyarınca gıda bankacılığı kapsamında yapılan teslimlere sosyal amaçlı istisna olarak vergi avantajı tesis edilmiştir. Öte yandan aynı Kanunun indirilemeyecek katma değer vergisini düzenleyen 30. maddesinin "*a) Vergiye tabi olmayan veya vergiden istisna edilmiş bulunan malların teslimi ve hizmet ifası ile ilgili alış vesikalarında gösterilen veya bu*

<sup>158</sup>21/03/2004 tarih ve 25409 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

*mal ve hizmetlerin maliyetleri içinde yer alan katma değer vergisi,” hükmü uyarınca gıda bankacılığı kapsamında bağışlanan iktisadi kıymetlerin imal ya da iktisabında yüklenilen KDV indirimine konu edilemeyecektir. Yüklenilen KDV, Kanun’un 58. maddesinin “Mükellefin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanan Katma Değer Vergisi ile mükellefçe indirilebilecek Katma Değer Vergisi, Gelir ve Kurumlar Vergisi matrahlarının tespitinde gider olarak kabul edilmez.” hükmü uyarınca ticari kazanç elde eden gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerince gider olarak dönem kazancının tespitinde dikkate alınacaktır.*

Öte yandan, safi kazancın tespit edilmesi için indirilecek giderleri düzenleyen GVK’nin 40/10.<sup>159</sup> maddesinde gıda bankacılığı kapsamında yapılan bağışların gider olarak kayıtlara intikal ettirilmesine ilişkin düzenleme yapılmıştır. Yapılan düzenleme, işletmeye dâhil malların bağışlanmasına ilişkindir. 5035 sayılı Kanun gerekçesinde<sup>160</sup> yer alan “gıda bankacılığı faaliyeti yapan dernek ve vakıflara bağışlanan gıda maddelerinin maliyet bedellerinin ticari kazancın tespitinde dikkate alınmasını temine yönelik” açıklaması da bu hususa işaret etmektedir. Gelir Vergisi Kanunu’nun 40/10. maddesi kapsamında indirim konusu yapılacak bağışlarda, bağışa konu mal bedeli fatura düzenleme sınırının altında bulunsa dahi dernek ya da vakıf adına düzenlenecek ve mal bedeli olarak bağışa konu malın maliyet bedeli (yüklenilen katma değer vergisi hariç) ve “İhtiyaç sahiplerine yardım şartıyla bağışlandığından KDV hesaplanmamıştır.” ibaresinin yer aldığı fatura ile belgelendirilecek, ayrıca taşıma için sevk irsaliyesi tanzim edilecektir. Ticari işletmeye dâhil gıda, temizlik, giyim ve yakacak maddelerinin bağışlanması durumunda bu malların maliyet bedeli, Gelir Vergisi Kanununun 40. maddesi çerçevesinde, faturanın bir yandan gelir bir yandan da gider kaydedilmesi suretiyle gider olarak hesaplara intikal ettirilecektir. Dolayısıyla, ticari kazanç elde eden gelir vergisi mükellefleri gıda bankacılığı kapsamındaki bağışlarını gider olarak hesaplarına intikal ettirmek suretiyle bu bağışlarını gelir vergisi kapsamı dışına çıkarabilecekler, beyanname üzerinde bu bağışla ilgili bir indirim söz konusu olmayacaktır. GVK’nin 40/10. maddesinin “maliyet bedeli” ve 89/6. maddesinin “maliyet bedelinin” ibareleri gıda bankacılığı kapsamındaki bağışların sadece aynı olabileceği, nakdi bağışları kapsamadığı anlamına da gelmektedir.

Gıda bankacılığı kapsamındaki bağışlara indirim veya gider kaydı yapılmasına imkân verilmek suretiyle sağlanan vergi avantajı, hazine tarafından üstlenilen vergi kaybı kadar gıda bankacılığı sistemine ve dolayısıyla bunun aracısı olan dernek ve vakıflara katkı sağlanması suretiyle,

<sup>159</sup> Madde metni “(5035 sayılı Kanunun 12 nci maddesiyle eklenen bent. Geçerlilik; 01.01.2004, Yürürlük; 02.01.2004) Fakirlere yardım amacıyla gıda bankacılığı faaliyetinde bulunan dernek ve vakıflara Maliye Bakanlığınca belirlenen usul ve esaslar çerçevesinde bağışlanan (5281 sayılı Kanunun 43/8-a maddesiyle değişen ibare. Geçerlilik; 01.01.2005, Yürürlük; 31.12.2004) gıda, temizlik, giyecek ve yakacak maddelerinin maliyet bedeli.” şeklinde düzenlenmiştir.

<sup>160</sup> Erişim: 10 Ekim 2014, [http://www.gib.gov.tr/fileadmin/mevzuatek/gerekciler/6183/5035\\_sayili\\_kanun.pdf](http://www.gib.gov.tr/fileadmin/mevzuatek/gerekciler/6183/5035_sayili_kanun.pdf)



sistemin sosyal politika aracı olarak kullanıldığını göstermektedir. Üstelik, gıda bankacılığı faaliyetinde bulunan derneklerde kamu yararına çalışan dernek, vakıflarda Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıf statülerinin aranmaması, kamu politikasının, sisteme koşulsuz destek verme şeklinde bir tercihle oluşturulduğu anlamında da değerlendirilebilir.

Devlet, gıda bankacılığı uygulaması kapsamında vergi kanunlarında yaptığı düzenlemeler ile bir yandan elde edebileceği vergi gelirinde kısıtlamaya giderken, bir yandan da uyguladığı teşviklerle dernek ve vakıfların sosyal nitelikli amaçlarının artırılmasına yönelik girişimlerde bulunmak suretiyle kendisinin sosyal devlet anlayışı yönündeki faaliyetlerini azaltabilecektir. Bu nedenle, devletin dernek ve vakıflara sağlamış olduğu kaynakların bu kuruluşlar tarafından ne ölçüde kullanıldığı ile sosyal ve mali anlamdaki etkilerinin bilinmesi gerekmektedir. Sağlanan vergi avantajları nedeniyle firmaların kârlılığını artırması yanında hayırseverlik şemsiyesi altında tanınırlık problemlerini çözmeye de imkân tanıyan gıda bankacılığının kazandığı popülerlik son dönemde bu amaçla birçok dernek ve vakıf kurulmasına yol açmış ya da tüzük ve senetlerine gıda bankacılığı faaliyeti eklenmiştir. Hayırseverlikle reklam yapma yeni keşfedilen bir husus olmamakla birlikte gıda bankacılığı uygulaması bu reklamdan bir de vergi avantajı yoluyla kazanç sağlamayı mümkün kılmaktadır. Üstelik gıda bankacılığı kapsamında yapılan bağışlar etkin sosyal politika aracı olarak, devletle gönül rahatlığı ile paylaşılmaktadır (Özdemir, Dura, 2010: s. 62-63). Bu nedenle, aktörlerin tamamının kazanç sağladığı gıda bankacılığı sisteminin arzulan sonuçları yaratıp yaratmadığının belirlenmesi, ortaya çıkan vergi kaybı nedeniyle hazinece üstlenilen maliyetin tespitini de gerekli kılmaktadır.

### 3.2.1.3.2. Gıda Bankacılığı Kapsamındaki Bağışların Vergi Matrahına Etkisi

Fakirlere yardım amacıyla gıda bankacılığı faaliyetinde bulunan dernek ve vakıflara bağışlanan gıda, temizlik, giyecek ve yakacak maddelerinin maliyet bedelinin gelir vergisi matrahından indiriminin ortaya çıkardığı vergi matrahını aşındırma oranının belirlenmesi, bir başka ifadeyle bağışların, vergi kaybı nedeniyle hazinece üstlenilen kısmını ortaya koymak amacıyla, Gelir İdaresi Başkanlığınca yayımlanan 2012-2013 dönemlerini kapsayan konsolide beyannamelere ilişkin veriler kullanılmak suretiyle hesaplama yapılmış ve ulaşılan sonuçlara Tablo 12’de yer verilmiştir. Ancak, gelir vergisi mükellefleri tarafından ticari işletmeye dâhil gıda, temizlik, giyecek ve yakacak maddelerinin gıda bankacılığı kapsamında bağışlanması ile kurumlar vergisi mükelleflerinin aynı kapsamdaki bağışlarına ilişkin bilgilere beyannamelerde yer verilmediği, dolayısıyla beyanname bilgileri üzerinden yapılan analizin sistemin bütününe kavranması imkânını sağlamadığına ilişkin kısıtın Tablo 12’ye ilişkin değerlendirmede göz önüne alınması gerekmektedir.

Tablo 12: Fakirlere Yardım Amacıyla Gıda Bankacılığı Faaliyetinde Bulunan Dernek ve Vakıflara Yapılan Bağışların Gelir Vergisi Matrahını Aşındırma Oranları

Gıda Bankacılığı Kapsamındaki Bağış ve Yardımlar (GVK 89/6)					
Dönem	Toplam Mükellef Sayısı	Kâr	Bağış Yapan Mükellef Sayısı	İndirim Konusu Yapılan Tutar	Vergiye Tabi Tutulacak Gelirde Aşınma Oranı (Gıda Bankacılığı Kapsamındaki Bağış/ İndirime Esas Tutar) (%)
2006	1272710	14.782.448.672,97	29	649.283,30	0,00439
2007	1273244	17.340.536.729,12	23	321.355,14	0,00185
2008	1267359	17.980.982.854,75	33	54.319,73	0,00030
2009	1252158	19.470.923.136,05	24	172.629,61	0,00089
2010	1280303	22.039.319.612,57	45	3.227.863,37	0,01465
2011	1300989	26.778.308.297,54	73	513.988,65	0,00192
2012	1316139	28.591.759.830,07	53	422.327,49	0,00148
2013	1340874	32.807.414.712,29	59	567.018,82	0,00173

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı, Erişim: 1 Kasım 2014, <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=271> verilerinden yararlanılarak hazırlanmıştır.

Tablo 12 verilerinden, ticari işletmeler dışındaki gelir vergisi mükellefleri tarafından fakirlere yardım amacıyla gıda bankacılığı faaliyetinde bulunan dernek ve vakıflara bağışlanan ve GVK'nin 89/6. maddesi kapsamında indirim konusu yapılan gıda, temizlik, giyecek ve yakacak maddeleri nedeniyle, 2006-2013 döneminde, vergilendirilecek gelirin %0,00030-%0,01465 aralığında aşındığı ortaya çıkmaktadır. Ulaşılan sonuç, gıda bankacılığı kapsamındaki bağışların vergi indirimi yoluyla teşvikinin vergi matrahı üzerindeki aşındırma etkisinin, bağışlar yoluyla toplum refahına sağlanacak katkının gerçekleşmesi halinde, bir diğer ifadeyle bağışların arzulan amaç kapsamında kullanılması durumunda kabul edilebilir oranlarda olduğu değerlendirilmiştir. Ancak, ifade edildiği üzere ticari kazanç elde eden gelir vergisi mükellefleri ile kurumlar vergisi mükelleflerinin gıda bankacılığı kapsamındaki bağışlarının mevcut vergi beyannameleri çerçevesinde tespiti mümkün değildir. Dolayısıyla, gıda bankacılığına ilişkin bağışların tamamına ilişkin değerlendirme yapacak verilere ulaşma imkânı bulunamamıştır.

Ticari işletmeye dâhil gıda, temizlik, giyecek ve yakacak maddelerinin gıda bankacılığı kapsamında bağışlanması ve bunların maliyet bedelinin gider olarak işletme hesaplarına yansıtılması, beraberinde vazgeçilen vergi kadarlık kamu kaynağının güdülen sosyal amaçlara yönelip yönelmediğinin tespitini olanaksız hale getirmektedir. Beyannamelere indirim olarak yansımaya bağışın, mükellefin defter ve belgeleri üzerinde inceleme yapılmadığı takdirde kamu mali otoritesinin bilgisi dâhiline girmesinin mümkün olmaması nedeniyle, hedefine ulaşım ulaşmadığı, gerçekten gerçekleşip gerçekleşmediğinin tespiti söz konusu olamayacaktır. Bu nedenle, gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin tamamına, gıda bankacılığı kapsamında yapılan bağışların beyanname üzerinden indirimine yönelik düzenleme yapılması faydalı

olacaktır. Böylece, söz konusu müessesenin toplamda ulaştığı tutarın ve ortaya çıkan vergi kaybının tespiti yanında, mükelleflerin otokontrol içerisinde hareket etme eğilimlerine de katkı sağlanabilecektir. Dolayısıyla, sorunun çözümü, tüm vergi mükelleflerinin gıda bankacılığı kapsamında yaptığı bağışların beyanname üzerinden indiriminin sağlanmasına yönelik düzenleme yapılmasında görülmektedir. Öte yandan, gıda bankacılığı kapsamındaki tüm yardımların gelir ve kurumlar vergisi beyannamelerinde görülebilmesi, sistemin etkinliği ve sağlanan vergi avantajlarının sisteme katkısının ölçülmesi ihtiyacının karşılanmasında, araştırmacılara ve dolayısıyla kamu politikası üretene veri sağlama işlevini de yerine getirecektir.

### 3.2.1.4. İndirimi Belli Bir Oranla Sınırlı Olmayan ve Kültür ve Sanat Faaliyetlerinin Desteklenmesine İlişkin Bağışlar ve Vergi Matrahına Etkisi

İndirimi belli bir oranla sınırlı olmayan ve kültür ve sanat faaliyetlerinin desteklenmesine ilişkin bağış ve yardımlar Gelir Vergisi Kanunu ve Kurumlar Vergisi Kanunu kapsamında dernek ve vakıflar aracılığıyla gerçek kişilere ve kurumlara sağlanan vergi avantajlarından bir diğeridir. Gelir Vergisi Kanunu'nun 89/7<sup>161</sup> ve Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 10/1-d<sup>162</sup> maddelerindeki

<sup>161</sup> Madde metni “Genel ve özel bütçeli kamu idareleri, il özel idareleri, belediyeler, köyler, kamu yararına çalışan dernekler, Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflar ve bilimsel araştırma faaliyetinde bulunan kurum ve kuruluşlar tarafından yapılan ya da Kültür ve Turizm Bakanlığınca desteklenen veya desteklenmesi uygun görülen;

a) Kültür ve sanat faaliyetlerine ilişkin ticari olmayan ulusal veya uluslararası organizasyonların gerçekleştirilmesine,

b) Ülkemizin uygarlık birikiminin kültürü, sanatı, tarihi, edebiyatı, mimarisi ve somut olmayan kültürel mirası ile ilgili veya ülke tanıtımına yönelik kitap, katalog, broşür, film, kaset, CD ve DVD gibi manyetik, elektronik ve bilişim teknolojisi yoluyla üretilenler de dahil olmak üzere görsel, işitsel veya basılı materyallerin hazırlanması, bunlarla ilgili derleme ve araştırmaların yayınlanması, yurt içinde ve yurt dışında dağıtım ve tanıtımın sağlanmasına,

c) Yazma ve nadir eserlerin korunması ve elektronik ortama aktarılması ile bu eserlerin Kültür ve Turizm Bakanlığı koleksiyonuna kazandırılmasına,

d) 2863 sayılı Kültür ve Tabiat Varlıklarını Koruma Kanunu kapsamındaki taşınmaz kültür varlıklarının bakımı, onarımı, yaşatılması, rölöve, restorasyon, restitüsyon projeleri yapılması ve nakil işlerine,

e) Kurtarma kazıları, bilimsel kazı çalışmaları ve yüzey araştırmalarına,

f) Yurt dışındaki taşınmaz Türk kültür varlıklarının yerinde korunması veya ülkemize ait kültür varlıklarının Türkiye'ye getirilmesi çalışmaları,

g) Kültür envanterinin oluşturulması çalışmalarına,

h) 2863 sayılı Kanun kapsamındaki taşınır kültür varlıkları ile güzel sanatlar, çağdaş ve geleneksel el sanatları alanlarındaki ürün ve eserlerin Kültür ve Turizm Bakanlığı koleksiyonuna kazandırılması ve güvenliklerinin sağlanmasına,

i) Somut olmayan kültürel miras, güzel sanatlar, sinema, çağdaş ve geleneksel el sanatları alanlarındaki üretim ve etkinlikler ile bu alanlarda araştırma, eğitim veya uygulama merkezleri, atölye, stüdyo ve film platosu kurulması, bakım ve onarımı, her türlü araç ve teçhizatın tedariki ile film yapımına,

j) Kütüphane, müze, sanat galerisi ve kültür merkezi ile sinema, tiyatro, opera, bale ve konser gibi kültürel ve sanatsal etkinliklerin sergilendiği tesislerin yapımı, onarımı veya modernizasyon çalışmalarına,

İlişkin harcamalar ile bu amaçla yapılan her türlü bağış ve yardımların % 100'ü (Bakanlar Kurulu, bölgeler ve faaliyet türleri itibarıyla bu oranı yarısına kadar indirmeye veya kanuni oranına kadar çıkarmaya yetkilidir).” şeklinde düzenlenmiştir.

<sup>162</sup> Madde metni “Genel ve özel bütçeli kamu idareleri, il özel idareleri, belediyeler ve köyler, Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflar ve kamu yararına çalışan dernekler ile bilimsel araştırma ve geliştirme faaliyetinde bulunan kurum ve kuruluşlar tarafından yapılan veya Kültür ve Turizm Bakanlığınca desteklenen ya da desteklenmesi uygun görülen;

düzenlemeler uyarınca, kamu yararına çalışan derneklere ve Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflara kültür ve sanat faaliyetlerinin desteklenmesi amacıyla yapılan bağış ve yardımlar gelir ve kurumlar vergisi matrahlarının tespitinde beyanname üzerinde ayrıca gösterilmek şartıyla indirim konusu yapılabilmektedir.

Kültür faaliyetlerinin desteklenmesine yönelik vergi avantajı sadece kazanç vergileri kapsamında düzenlenmiş değildir. Vakıflar Kanunu'nun 77. maddesinde de “Yurt içi veya yurt dışında vakıf kültürünü araştırmak, geliştirmek ve desteklemek amacıyla gerçek ve tüzel kişiler; Genel Müdürlüğün görev alanı ile ilgili faaliyet ve yatırım programlarında yer alan her türlü ilmi organizasyon, stratejik araştırma, konferans, sempozyum ve benzeri kültürel faaliyetlerin yürütülmesi kapsamında sponsorluk yapabilirler. Bu faaliyetlerle ilgili sponsor kişi veya şirketler Genel Müdürlüğün belirleyeceği esaslar dahilinde reklam alabilirler. Vakıflar adına kayıtlı taşınır ve taşınmaz vakıf kültür varlıklarının; bakım, onarım ve restore edilmesi, yaşatılması, çevre düzenlemesi ve kamulaştırılması dâhil Genel Müdürlüğün kontrolünde gerçek ve tüzel kişilerin kendileri tarafından yapılacak harcamalar, bağış ve yardımlar ile sponsorluk harcamalarının tamamı Gelir ve Kurumlar Vergisi matrahından düşülür.” şeklinde benzer bir vergi avantajı düzenlemesi yapılmıştır.

2547 sayılı Yükseköğretim Kanunu'nun 56/b<sup>163</sup> maddesine göre yapılacak bağışlar da, yüksek öğretime destek sağlayan vakıfların finansmanına katkı sağlayabilecek nitelikte, “bilimsel

---

1)Kültür ve sanat faaliyetlerine ilişkin ticarî olmayan ulusal veya uluslararası organizasyonların gerçekleştirilmesine,

2)Ülkemizin uygarlık birikiminin kültürü, sanatı, tarihi, edebiyatı, mimarîsi ve somut olmayan kültürel mirası ile ilgili veya ülke tanıtımına yönelik kitap, katalog, broşür, film, kaset, CD ve DVD gibi manyetik, elektronik ve bilişim teknolojisi yoluyla üretilenler de dahil olmak üzere görsel, işitsel veya basılı materyallerin hazırlanması, bunlarla ilgili derleme ve araştırmaların yayınlanması, yurt içinde ve yurt dışında dağıtım ve tanıtımının sağlanmasına,

3) Yazma ve nadir eserlerin korunması ve elektronik ortama aktarılması ile bu eserlerin Kültür ve Turizm Bakanlığı koleksiyonuna kazandırılmasına,

4)21/7/1983 tarihli ve 2863 sayılı Kültür ve Tabiat Varlıklarını Koruma Kanunu kapsamındaki taşınmaz kültür varlıklarının bakımı, onarımı, yaşatılması, rölöve, restorasyon, restitüsyon projeleri yapılması ve nakil işlerine,

5)Kurtarma kazıları, bilimsel kazı çalışmaları ve yüzey araştırmalarına,

6)Yurt dışındaki taşınmaz Türk kültür varlıklarının yerinde korunması veya ülkemize ait kültür varlıklarının Türkiye'ye getirilmesi çalışmalarına,

7) Kültür envanterinin oluşturulması çalışmalarına,

8) Kültür ve Tabiat Varlıklarını Koruma Kanunu kapsamındaki taşınır kültür varlıkları ile güzel sanatlar, çağdaş ve geleneksel el sanatları alanlarındaki ürün ve eserlerin Kültür ve Turizm Bakanlığı koleksiyonuna kazandırılması ve güvenliklerinin sağlanmasına,

9) Somut olmayan kültürel miras, güzel sanatlar, sinema, çağdaş ve geleneksel el sanatları alanlarındaki üretim ve faaliyetler ile bu alanlarda araştırma, eğitim veya uygulama merkezleri, atölye, stüdyo ve film platosu kurulması, bakım ve onarımı, her türlü araç ve teçhizatının tedariki ile film yapımına,

10) Kütüphane, müze, sanat galerisi ve kültür merkezi ile sinema, tiyatro, opera, bale ve konser gibi kültür ve sanat faaliyetlerinin sergilendiği tesislerin yapımı, onarımı veya modernizasyon çalışmalarına,

ilişkin harcamalar ile makbuz karşılığı yapılan bağış ve yardımların % 100'ü. Bakanlar Kurulu, bölgeler ve faaliyet türleri itibarıyla bu oranı, yarısına kadar indirmeye veya kanunî seviyesine kadar getirmeye yetkilidir.” şeklinde düzenlenmiştir.

<sup>163</sup> Madde metninin ilgili kısmı “(Değişik: 30/3/2012 - 6287/15 md.) Gelir veya kurumlar vergisi mükellefleri tarafından üniversitelere, yüksek teknoloji enstitüleri ile gelirlerinin en az dörtte üçünü münhasıran devlet üniversitelerinin faaliyetlerinin devam ettirilmesi ve desteklenmesini amaç edinmek üzere kurulan ve fiilen bu

araştırma” boyutuyla gelir vergisi ve kurumlar vergisi kanunlarında düzenlenen bağış indirimlerine benzer mahiyette değerlendirilebilecek bir başka önemli vergi avantajıdır. Bahsi geçen maddeye göre, gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerince üniversitelere, yüksek teknoloji enstitüleri ile gelirlerinin en az dörtte üçünü münhasıran devlet üniversitelerinin faaliyetlerinin devam ettirilmesi ve desteklenmesini amaç edinmek üzere kurulan ve fiilen bu çerçevede faaliyette bulunan vakıflardan Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınanlara makbuz karşılığında yapılan bağışlar, Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunları hükümlerine göre yıllık beyanname ile bildirilecek gelirden ve kurum kazancından indirilebilmektedir.

Kültür ve sanat faaliyetlerine ilişkin bağış ve yardımların vergi matrahını aşındırma oranının belirlenmesi, bir başka ifadeyle bağışların hazinece üstlenilen kısmını ortaya koymak amacıyla, Gelir İdaresi Başkanlığınca yayımlanan 2012-2013 dönemlerini kapsayan konsolide beyannamelere ilişkin veriler kullanılmak suretiyle hesaplama yapılmış ve ulaşılan sonuçlara Tablo 13’de yer verilmiştir. Dernek ve vakıflar ile ve diğer kurum ve kuruluşlar ayrımı yapılmadan, kültür ve sanat faaliyetlerine ilişkin bağış ve yardımların tek kalem olarak beyannamelere yansımaları nedeniyle dernek ve vakıflara ilişkin özgüleme yapılamaması hususu Tablo 13’de yer alan veriler değerlendirilirken gözden kaçırılmaması gereken bir kısıttır.

---

*çerçevede faaliyette bulunan vakıflardan Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınanlara makbuz karşılığında yapılan bağışlar, Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunları hükümlerine göre yıllık beyanname ile bildirilecek gelirden ve kurum kazancından indirilebilir. Bu hükmün uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkilidir.” şeklinde düzenlenmiştir.*

Tablo 13: Kültür ve Sanat Faaliyetlerine İlişkin Bağış ve Yardımların Gelir ve Kurumlar Vergisi Matrahlarını Aşındırma Oranları

Dönem	Gerçek Kişilerin Kültür ve Sanat Faaliyetlerine İlişkin Bağış ve Yardımlar (GVK 89/7)					Kurumların Kültür ve Sanat Faaliyetlerine İlişkin Bağış ve Yardımları (KVK 10/1-d)					Gerçek Kişi ve Kurumların Kültür ve Sanat Faaliyetlerine İlişkin Bağışlarının Toplam Matrahı Aşındırma Oranı (GVK 89/7) ve (KVK 10/1-d) %
	Toplam Mükellef Sayısı	Kâr	Bağış Yapan Mükellef Sayısı	İndirim Konusu Yapılan Bağış Tutarı	Vergiye Tabi Tutulacak Gelirde Aşınma Oranı (Bağış ve Yardımlar/İndirime Esas Tutar) (%)	Toplam Mükellef Sayısı	İndirime Esas Tutar	Bağış Yapan Mükellef Sayısı	İndirim Konusu Yapılan Bağış Tutarı	Vergiye Tabi Tutulacak Gelirde Aşınma Oranı (Bağış ve Yardımlar/İndirime Esas Tutar) (%)	
2006	1272710	14.782.448.672,97	48	14.342.958,47	0,09703		69.995.231.179,51		8.740.962,54	0,01249	0,02723
2007	1273244	17.340.536.729,12	38	10.190.318,84	0,05877		93.413.277.809,98		21.378.842,48	0,02289	0,02850
2008	1267359	17.980.982.854,75	51	298.057,17	0,00166	317927	92.156.849.248,82	36	8.313.548,22	0,00902	0,00782
2009	1252158	19.470.923.136,05	69	610.034,97	0,00313	311850	116.597.868.238,28	43	16.029.286,21	0,01375	0,01223
2010	1280303	22.039.319.612,57	62	1.167.562,47	0,00530	325327	133.417.545.612,69	30	11.733.649,21	0,00879	0,00830
2011	1300989	26.778.308.297,54	93	4.785.854,20	0,01787	336422	144.495.921.489,33	44	47.306.135,94	0,03274	0,03041
2012	1316139	28.591.759.830,07	53	1.146.377,01	0,00401	333305	172.259.763.238,86	47	54.432.339,03	0,0316	0,02767
2013	1340874	32.807.414.712,29	53	2.547.845,46	0,00777	336862	164.052.505.159,30	47	62.790.257,46	0,03827	0,03319

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı, Erişim: 9 Kasım 2014, <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=271> verilerinden yararlanılarak hazırlanmıştır.

Tablo 13 verilerinden, gelir vergisi mükellefleri tarafından kültür, sanat ve turizm amaçlı GVK 89/6. maddesi kapsamında yapılan bağış ve yardımlar nedeniyle 2006-2013 döneminde vergilendirilecek gelirin %0,00166-%0,09703 aralığında, kurumlar vergisi mükellefleri tarafından aynı kapsamda KVK 10/1-d madde kapsamında yapılan bağış ve yardımlar nedeniyle vergilendirilecek gelirin %0,00879-%0,03827 aralığında aşındığı ortaya çıkmaktadır. Gerçek kişi ve kurumların matrahlarının toplam aşınma oranları da %0,00782-0,03319 aralığındadır. Ulaşılan sonuç, kültür, sanat ve turizm amaçlı bağışların teşvikinin vergi matrahı üzerindeki etkisinin bağışların arzulan amaç kapsamında kullanılması halinde kabul edilebilir düzeyde olduğu şeklinde değerlendirilmiştir. Dernek ve vakıflar ile ve diğer kurum ve kuruluşlar ayrımı yapılmadan, kültür ve sanat faaliyetlerine ilişkin bağış ve yardımların tek kalem olarak beyannamelere yansması, sağlanan vergi avantajının dernek ve vakıflara yansıyan kısmını ve bu nedenle hazinenin vergi kaybı nedeniyle katlandığı maliyetin hesaplanmasını mümkün kılmamaktadır. Kültür ve sanat faaliyetlerinin desteklenmesine ilişkin dernek ve vakıflara yapılan bağışların beyannameler üzerinde ayrıca gösterileceği beyanname tasarımının, vergi avantajlarının sisteme katkısının ölçülmesi ihtiyacının karşılanması açısından araştırmacılara ve kamu politikası üreticilere yararlı veriler üretebileceği açıktır.

### 3.2.1.5. Kızılay ve Yeşilay'a Yapılan ve İndirimi Belli Bir Oranla Sınırlı Olmayan Bağış ve Yardımlar ve Vergi Matrahına Etkisi

Dernek ve vakıflar aracılığıyla Gelir Vergisi Kanunu ve Kurumlar Vergisi Kanunu kapsamında sağlanan önemli vergi avantajları arasında Kızılay ve Yeşilay'a yapılan ve indirimi belli bir oranla sınırlı olmayan bağış ve yardımlar da bulunmaktadır. Şöyle ki; 5904 sayılı Kanun'un<sup>164</sup> 3. maddesi ile Gelir Vergisi Kanunu'na eklenen ve 03/07/2009 tarihinde yürürlüğe giren 89/11. madde<sup>165</sup> hükmü uyarınca, iktisadi işletmeleri hariç, Türkiye Kızılay Derneğine ve 6322 sayılı kanunun<sup>166</sup> 9.maddesiyle eklenen ve 15/06/2012 tarihinde yürürlüğe giren hüküm uyarınca, Yeşilay Cemiyetine makbuz karşılığı yapılan nakdi bağış ve yardımların tamamı gelir vergisi matrahının tespitinde gelir vergisi beyannamesinde bildirilecek gelirlerden indirilebilecektir. Kızılay ve Yeşilay derneklerine yapılan bağışların kurumlar vergisi matrahından indirimine ilişkin paralel düzenleme Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 10/1-f maddesinde<sup>167</sup> ihdas edilmiştir.

<sup>164</sup> 03/07/2009 tarih ve 27277 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanmıştır.

<sup>165</sup> Madde metni "(5904 sayılı Kanunun 3 üncü maddesiyle eklenen bent. Yürürlük; 03.07.2009) İktisadi işletmeleri hariç, Türkiye Kızılay Derneğine (6322 sayılı kanunun 9.maddesiyle eklenen ibare; Yürürlük 15.06.2012)ve Türkiye Yeşilay Cemiyetine makbuz karşılığı yapılan nakdi bağış ve yardımların tamamı." şeklinde düzenlenmiştir.

<sup>166</sup> 15/06/2012 tarih ve 28324 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanmıştır.

<sup>167</sup> Madde metni "(5904 sayılı Kanunun 5 inci maddesiyle eklenen fıkra. Yürürlük; 03.07.2009) İktisadi işletmeleri hariç, Türkiye Kızılay Derneğine (6322 sayılı kanunun 35.maddesiyle eklenen ibare; Yürürlük 15.06.2012)ve Türkiye Yeşilay Cemiyetine makbuz karşılığı yapılan nakdi bağış veya yardımların tamamı." şeklinde düzenlenmiştir.

Kızılay ve Yeşilay derneklerine, ifade edilen maddeler kapsamında yapılan bağışların vergi matrahından indirimi imkânı sadece nakit yardımlara tanınmış aynı yardımlar kapsam dışı bırakılmıştır. Anılan derneklerin iktisadi işletmelerine yapılan bağış veya yardımların kurum kazancının tespitinde indirim konusu yapılması ise mümkün değildir.

Kızılay ve Yeşilay derneklerine yapılan bağış ve yardımların vergi matrahını aşındırma oranının belirlenmesi, bir başka ifadeyle bağışların hazinece üstlenilen kısmını ortaya koymak amacıyla, Gelir İdaresi Başkanlığınca yayımlanan 2009-2013 dönemlerini kapsayan konsolide beyannamelere ilişkin veriler kullanılmak suretiyle hesaplama yapılmış ve ulaşılan sonuçlara Tablo 14’de yer verilmiştir. Söz konusu bağışlara ilişkin gelir vergisi kapsamındaki veriler 2012 takvim yılından itibaren açıklanmaktadır. Bu nedenle, bilanço esasında defter tutan mükelleflere ilişkin GVK’nin 89/11. maddesi kapsamında yapılan bağışlara ilişkin verilerin tabloda yer verilenlerle sınırlı olması yorumlama yapmanın önündeki önemli bir kısıttır.



Tablo 14: Kızılay ve Yeşilay Derneklerine Yapılan Bağış ve Yardımların Gelir ve Kurumlar Vergisi Matrahlarını Aşındırma Oranları

Gerçek Kişilerin Kızılay ve Yeşilay Derneklerine Yaptıkları Bağış ve Yardımlar (GVK 89/11)						Kurumların Kızılay ve Yeşilay Derneklerine Yaptıkları Kültür ve Sanat Faaliyetlerine İlişkin Bağış ve Yardımları (KVK 10/1-f)					Gerçek Kişi ve Kurumların Türkiye Kızılay Derneği ile Türkiye Yeşilay Cemiyetine Bağışlarının Toplam Matrahı Aşındırma Oranı (GVK 89/11) ve (KVK 10/1-f) (%)
Dönemi	Toplam Mükellef Sayısı	Kâr	Bağış Yapan Mükellef Sayısı	İndirim Konusu Yapılan Bağış Tutarı	Vergiye Tabi Tutulacak Gelirde Aşınma Oranı (Bağış ve Yardımlar/İndirime Esas Tutar) (%)	Toplam Mükellef Sayısı	İndirime Esas Tutar	Bağış Yapan Mükellef Sayısı	İndirim Konusu Yapılan Bağış Tutarı	Vergiye Tabi Tutulacak Gelirde Aşınma Oranı (Bağış ve Yardımlar/İndirime Esas Tutar) (%)	
2009	-	-	-	-	-	311850	116.597.868.238,28	11	2.680.816,95	0,00230	
2010	-	-	-	-	-	325327	133.417.545.612,69	52	7.396.039,80	0,00554	
2011	-	-	-	-	-	336422	144.495.921.489,33	152	6.550.981,98	0,00453	
2012	1316139	28.591.759.830,07	62	1.136.982,79	0,00397	333305	172.259.763.238,86	55	4.490.240,89	0,00261	0,00280
2013	1340874	32.807.414.712,29	77	248.792,03	0,00075	336862	164.052.505.159,30	53	4.731.573,43	0,00288	0,00253

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı, Erişim: 18 Kasım 2014, <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=271> verilerinden yararlanılarak hazırlanmıştır.

Tablo 14 verileri değerlendirildiğinde, gelir vergisi mükellefleri tarafından Kızılay ve Yeşilay derneklerine GVK 89/11. madde kapsamında yapılan bağışların vergilendirilecek geliri %0,003977 ve %0,000758 gibi ihmal edilebilir oranda aşındırdığı söylenebilir. Aynı değerlendirme KVK 10/1-f maddesi kapsamında yapılan bağışların vergilendirilecek geliri %0,00230-%0,00554 aralığında aşındırdığı Kurumlar Vergisi için de yapılabilir. Ulaşılan sonuç, adı geçen derneklere yapılan bağışların teşvikinin vergi matrahı üzerindeki etkisinin bağışlar yoluyla ekonomik ve sosyal yaşama katkıda bulunulması, bir diğer ifadeyle bağışların arzulan amaç kapsamında kullanılması halinde vergi matrahında ortaya çıkacak aşınmanın kabul edilebilir seviyede olduğuna işaret etmektedir.

### 3.2.1.6. Sponsorluk: Kâr Amaçlı Destek ve Vergi Matrahına Etkisi

#### 3.2.1.6.1. Hamilik Müessesesinin Mesenlikten Sponsorluğa Evrilmesi Süreci

Kâr amaçlı işletmeler, esas itibarıyla ticaret kapasitelerini artırmak, ikincil amaç olarak da sosyal sorumluluk anlayışıyla sponsorluk adı verilen destekleyici faaliyetlerde bulunabilmekte, sponsorluk kavramına giren söz konusu destekler vergi avantajları yoluyla teşvik edilebilmektedir. Bağış ve reklam harcamalarıyla karıştırılma gibi kavramsal netlik sorunları bulunan sponsorluk uygulamaları, giderek küçüklü büyüklü daha çok işletmenin ilgi duyduğu bir gelişim sürecindedir.

Türkiye’de, genelde sponsorluk uygulamaları, özelde ise spor sponsorluğu uygulamaları, işletmelerin pazarlama, halkla ilişkiler, iletişim ve reklam stratejilerine henüz arzu edilen düzeyde dâhil edilmemektedir. Yasal düzenlemelerin yetersiz olması, ekonomik istikrarsızlıklar, aracı kurum ve kuruluşların sayı ve nitelik olarak yeterli olmamasından ötürü, dünyada son yirmi beş yıldır artan bir şekilde işletmeler tarafından uygulanan spor sponsorluğunun, ülkemizde son on yıldır uygulama alanı bulmaya başladığı söylenebilir (Soyer ve Can, 2010: s. 1201). Türkiye’de, spor sponsorluğu yeni bir olgu olmasına rağmen birçok firma spora sponsor olmuştur. A Milli Futbol Takımımızın sponsor sayısı dörtten sekize yükselerek 2002 Dünya Kupası öncesinde Adidas, Pepsi, Sarar, Mercedes, Efes Pilsen, İş Bankası, Shell ve Turkcell’den oluşmuştur. Günümüzde yeterli ekonomik destek sağlanmadığı takdirde, herhangi bir spor organizasyonunun düzenlenmesi zorlaşmış, sponsorluk olmadan büyük organizasyonların gerçekleşmesi düşünülemez hale gelmiştir. Diğer yandan, ürünlerini, büyük kitlelere kısa zamanda tanıtmak isteyen kuruluşlar, büyük kitlelere hitap edebilmesi nedeniyle spor sponsorluğunu tercih etmeye başlamışlardır (Şahin, 2008: s. 76). Dolayısıyla, sponsorluk, desteklenen ve destekleyenin karşılıklı yarar sağladığı iş ilişkisi olarak nitelendirilebilir.

Sporun endüstriyelleşen ya da endüstriyelleştirilmeye çalışıldığı iddia edilen boyutu, liberal ekonomik dinamiklerin olmazsa olmazı halini alan reklam, tanıtım ve pazarlama sürecinin yoğunluğu ve ağırlığı, farklı ve çok taraflı ticari ilişkilerin yeni dönemde spora yansıyan yüzüdür. Bu nedenle, karşılıksız bağıştan yüksek bütçeli sosyal sorumluluk projelerinin varlığına uzanan pek çok parametre, sportif faaliyetler ve spor faaliyeti ile uğraşan kurumlar odağında hazırlanmış bir yasal düzenlemeye sahip sponsorluk harcaması indirimi, daha çok anlaşılmaya, tartışılmaya ve çerçevesi çizilmeye evrilmekle birlikte, her yeni sponsorluk ilişkisi, bu alanda hali hazırda var olan bilgi ve yorum ihtiyacını beslemekte, çoğaltmaktadır. Teşvik edici niteliğe haiz vergi politika ve düzenlemeleri, buz dağının görünen yüzü olsa da (Başaran, 2012. S.9), vergi avantajı odaklı kamu politikasının oluşturulması, sağlanacak avantajın usul ve esasları ile sınırlarının doğru tespiti sponsorluk uygulamasından optimum faydanın sağlamanın koşulları arasında değerlendirilebilir. Bu koşulun mevcut durumda ne derece yerine getirildiği, sorunlu alanların belirlenmesi ve öneriler geliştirmeye yönelik çözümlenme, öncelikle sponsorluk kavramının tarihi yolculuğu ve hukuki zemininin bilinmesini gerektirir.

Kazanç paylaşma amacıyla kurulan işletmelerin, kazanç paylaşma amacı taşımayan organizasyonlara verdikleri ve vergi avantajı sağlayan maddi destekler arasında “sponsorluk” uygulamalarına ilişkin örneklere sıklıkla şahit olunmaktadır. Örneğin, Spor Toto Süper Lig, Ziraat Türkiye Kupası gibi uygulamalar futbolseverin aşikâr olduğu sponsorluk örnekleridir. Spor kulüplerinin, federasyonlarının çeşitli şekilde desteklenmeleri, dikkat çekici sponsorluk uygulamaları olarak toplumun büyük bir kısmının ilgisini çekecek boyutlara ulaşmıştır. Bu denli yaşamın içinde yer bulan sponsorluk kavramına, sözlük anlamı ve işlevsel görüntüsü değerlendirilmek suretiyle somut bir yaklaşımda bulunulabilir.

Türk Dil Kurumu [TDKa] “sponsor” teriminin “*destekleyici*” anlamına geldiğini belirtirken, sponsorluğun ise “*Sponsorun yaptığı iş: Dede Korkut'u anma törenlerinin sponsorluğunu Türk Dil Kurumu üstlenmiş.*”<sup>168</sup> şeklinde açıklamış ve örneklemiştir. Bununla birlikte, sponsorluk kavramının “destekleyici” olmaktan öte bir içeriğe büründüğü, “desteklerken kazanma” yönünde bir değişim geçirdiği de sır değildir.

Sponsorluk, üzerinde uzlaşma sağlanmış, tanımsal netliğe ulaşılmış bir kavram değildir. Sponsorluk, Javalgi ve diğerleri (1994: s. 48) tarafından “*işletmelerin imajını geliştirmek, markaların bilinirliğini artırmak ya da doğrudan ürün ve hizmetlerinin satışını uyarmak gibi kurumsal hedefleri desteklemek amacıyla özel bir olaya ilişkin yükümlülük altına girme*” olarak tanımlanırken, Bennett (1999: s. 291) “*işletmenin normal ticari işleriyle direkt olarak ilgili*

<sup>168</sup> Türk Dil Kurumu, Büyük Sözlük, Erişim: 18 Aralık 2014, [http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com\\_bts&arama=kelime&guid=TDK.GTS.54949538c70cf3.32468725](http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_bts&arama=kelime&guid=TDK.GTS.54949538c70cf3.32468725)

*olmayan destekleyici faaliyetler vasıtasıyla, hedef kitlesine markasını ve ismini benimsetme çabası olarak tanımlanabilecek önemli bir pazarlama aracı olarak* şeklinde bir tanım yapmaktadır. Her iki tanımdaki belirleyici unsur, sponsorluğun, *“ticari hedeflerle ilgili bir destekleme faaliyeti”* boyutuna yapılan vurgudur. Bu durumda, sponsorluk, en geniş anlamıyla, *“Bir kişi veya kuruluşun kendi uzmanlık alanının dışındaki herhangi bir olay ya da etkinliğe kâr amacı güderek destek sağlaması”* olarak tanımlanabilir. Sponsor, sponsorluğunu yaptığı etkinlikten imaj ödünç almakta, böylece kendi imajını güçlendirmektedir (Baybars, 1997: s. 327). Sponsorluk, öne çıkan unsuruyla bir “imaj transferi” olmakla birlikte, bu amaçla sınırlı bir uygulama değildir. Analize “sosyal sorumluluk” kavramının katılması, sponsorluk uygulamasının boyutlarının çözümlenmesine katkı sağlayacaktır.

Sponsorluk yalnızca iletişim veya bir imaj transferinin denenmesi anlamına gelmemekte, ayrıca sosyal katılımın gösterilmesi ve toplumsal sorumluluk bilincinin kanıtlanmasını da içermektedir. Bununla birlikte, sosyal sorumluluğun, sponsorluk uygulamasının önde gelen müşevviki olduğunu söylenemez. Aksi değerlendirme kavramın içeriğini boşaltacak, bir başka kavram olan “bağış”ın sınırlarına girilmesi anlamına gelecektir. Dolayısıyla, sosyal sorumluluk unsuru içerse dahi, destekçinin faaliyetinin imajı yükseltici bir karşı faaliyet ile karşı karşıya kalması sponsorluğu bağışçılıktan ayırmaktadır (Beger ve diğerleri 1989: s. 334). Sponsorluk, sponsorun, özü itibarıyla, ayni, nakdi ya da hizmet şeklinde kişi, grup ya da organizasyona yaptığı destek karşılığında ticari çıkar beklentisi olan, taraflar arasında karşılıklı çıkar ilişkisinin esas olduğu (Okay, 1997: 289) bir uygulamadır. Popüler sporların desteklenmesinde destekleyenin ticari ilgisi, doğrudan doğruya bir imaj transferi beklendiği için öne çıkarken, kitlesel sporlarda ve özellikle de kültür sponsorluğunda, desteklenen aktivitenin gerçekleşmesini sağladığı için, desteklenen aktivitelerin merkezi unsuru önceliği almakta, doğrudan doğruya ticari bir hedef değil, toplumsal olarak olumlu görülen bir angajman ortaya çıkmaktadır (Beger, Gaertner, Mathes, 1989: s. 330). Ancak, kitlesel sporlarda ve kültür sponsorluğunda, ticari beklentinin, toplumsal olarak olumlu görülen bir destek karşılığında daha uzun vadeli olduğu gözden kaçırılmamalıdır. Sponsorun, ticari gayesi olmadığı takdirde, ismini organizasyonla eşleştirmesinin bir anlamı kalmayacaktır. Bağış yolunun tercih edilmeyip, sponsorluk yolunun tercih edilerek işletme isminin anılmasını sağlamanın temel gerekçesi de budur. Sponsorluk kavramının tarihi kökenleri, geçirdiği anlam değişimlerine işaret edilmesi tanımsal sorunların giderilmesine katkı sağlayabilir.

“Sponsorluk” kavramının doğru konumlandırılması, anlamı ve sınırlarının belirlenmesi “mesenlik” uygulamasının tarihteki izlerinin sürülmesini gerektirir. “Mesenlik” kavramı, M. Ö. 70-8 yılları arasında yaşamış, Roma İmparatoru Augustos’un yakın dostu ve danışmanı olan

imparatorluğun kültür işlerini yürütmekten sorumlu Gaius Clinius Maecenas'ın isminden gelmektedir. Sanatın toplumsal işlevlerinin farkında olan Maecenas, yetenekli isimleri maddi yönden desteklemiş, bilim ve sanatın koruyucusu olmuştur. Ortaçağ ise, Floransa'da bankerlik yapan Medici'lerin Leonardo da Vinci, Michalangelo, Novalis ve Boticelli gibi sanatçılara mesenlik yaptığı, sanatçıların eserlerinde kendilerine mesenlik yapanların isteklerine uymak zorunda oldukları dönem olmuştur. Günümüzde, mesenlik faaliyetlerinin kısmen de olsa vakıflar tarafından yerine getirildiği söylenebilir. Öte yandan, mesenliğin, yapılan destek kamuoyuna duyurulmuyor ise bağış kavramına, kamuoyuna duyurulması halinde ise sponsorluk kavramına yaklaştığı söylenebilir (Okay, 1997: s. 282-284). Mesenlik, "hamilik" olarak ifade edilebilecek himaye altına alma yaklaşımıyla Osmanlı İmparatorluğunda da uygulama alanı bulmuştur. Divan Edebiyatı'na ait bazı eserlerin Osmanlı Sarayının himayesinde meydana getirilmesi, Venedikli ressam Gentile Bellini'nin 1479-1480 yıllarında İstanbul'a gelmesi ve sarayda yaşayıp, Fatih'in resimlerini ve başka bazı resimler yapması, Sultan Abdülaziz'in bazı güreşçileri himayesi altına alması, İhlamur Kasrı müstemilatı ile Ortaköy Mecidiye Kapısı üstündeki daireleri bunlara tahsis etmesi ve özel yemeklerle beslenmeleri, başta padişahlar olmak üzere, hanedan üyeleri, yüksek dereceli devlet görevlilerince, seçkin kesimlerin mensupları tarafından mesenlik faaliyetlerinde kullanılmak üzere vakıflar kurulması uygulamanın Osmanlı'da öne çıkan örnekleri arasında gösterilebilir. Mali durumu hiç de iyi olmayan Türkiye'nin, dünya çapında tanınma ihtiyacı nedeniyle, üstü açık spor bir uçakla okyanusu geçmeyi tasarlayan John Polanda ve Russel Bortman adlı iki macerapereste Atatürk'ün girişimi ile Türkiye'nin sponsor olması sonucunda, 28 Temmuz 1931 günü New York'tan havalanıp aralıksız tam 49 saat 5 dakika uçarak rekor kırması, Türkiye' de modern anlamda 80'li yıllarda uygulanmaya başlayan, özellikle 90'ların ikinci yarısında çeşitli alanlarda uygulamaları giderek artış gösteren sponsorluğun (Çamcı, 2009: s. 8-10), günümüz yaklaşımını tam olarak karşılamamakla birlikte, yeni kurulan Türkiye Cumhuriyetindeki ilk örneği olarak değerlendirilebilir. Mesen'in, desteklenenin imaj transferi şeklindeki ticari beklentisinin mesenlik müessesesine eklemlenmesi, mesenlik kavramından sponsorluk kavramına doğru bir evrilmeye yol açmıştır.

Sponsorlukta öne çıkan unsur, destekte bulunanın, yani sponsorun, ticari kaygısının etkin olmasıdır. Bağış ve klasik hamilikte parayı verenin bağımsızlığı ve kendi faydasını içermeyen hedefler gözetilirken, sponsorlukta ticari gayeler içeren faaliyet ve buna hizmet eden karşı faaliyet söz konusu olmaktadır. İki taraf arasında, bir amaçla bağlantılı, sınırlandırılmış bir sürede, esas unsuru karşılık olan bir sözleşme ilişkisi olarak ifade edilebilecek sponsorlukta, ticari motifler fedakârlık motiflerinden daha ağır basmaktadır (Beger ve diğerleri, 1989: s. 329-330). Dolayısıyla, sponsorlukta öne çıkan bir kamu yararı amacından söz etmek mümkün

değildir. Amatör spor gibi desteklenen faaliyetlerin doğuracağı kamu yararını ise, sponsorun amacı değil, faaliyetin niteliği ortaya çıkaracaktır. Sponsorluk uygulamalarını destekleyici nitelikteki kamu politikası uygulamalarının gerekçesi de bu noktada ortaya çıkmaktadır. Sağlanan destekler arasında, sponsorluk harcamalarının gelir ve kurumlar vergisi matrahlarından indirimine izin veren vergi avantajının, sponsorluk müessesesinin teşvik edilmesine yönelik önemli bir araç olduğu anlaşılmaktadır.

### 3.2.1.6.2. Türk Vergi Sistemi'nin Amatör ve Profesyonel Spora Desteği: Sponsorluk İndirimi

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 4/j maddesi<sup>169</sup> uyarınca Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğü ile özerk spor federasyonlarına tescil edilmiş spor kulüplerinin idman ve spor faaliyetlerinde bulunan iktisadî işletmeleri ile sadece idman ve spor faaliyetlerinde bulunan anonim şirketleri kurumlar vergisinden muafır. Maliye Bakanlığı'nın 28 Mart 2005 tarih ve B.07.0.GEL 049/-45/14243<sup>170</sup> sayılı görüşüne göre, sadece idman ve spor faaliyetlerinde bulunan anonim şirketler, bu faaliyetlerle bağlantılı olarak elde edeceği stadyum maç hasılatı ve stadyum kira gelirleri, isim hakkı gelirleri, radyo, video, sinema, televizyon yayın gelirleri, forma ve saha içi reklam gelirleri, sponsorluk gelirleri ile sadece idman ve spor faaliyeti yapanlara ve izleyicilere hizmet vermek üzere spor tesislerinde bulunan büfelerin gelirleri dolayısıyla kurumlar vergisinden muaf olacaktır. Spor kulüplerinin dernek şeklinde kuruldukları dikkate alındığında söz konusu muafiyetin derneklere tanınan önemli bir vergi avantajı olduğu değerlendirilebilir. Bununla birlikte, Türk Vergi Sistemi'nin, spor faaliyetlerine destek odaklı vergi avantajları söz konusu kurumlar vergisi muafiyetleri ile sınırlı değildir.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 89/8.<sup>171</sup> maddesine göre, 3289 sayılı Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğünün Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun<sup>172</sup> ile 17.6.1992 tarihli ve 3813 sayılı Türkiye Futbol Federasyonu Kuruluş ve Görevleri Hakkında Kanun kapsamında yapılan sponsorluk harcamalarının; amatör spor dalları için tamamı, profesyonel spor dalları için % 50'si gelir vergisi matrahının tespitinde, gelir vergisi beyannamesinde bildirilecek gelirlere indirilebilmektedir. Sponsorluk harcamalarının, kurumlar vergisi mükellefleri tarafından vergi

<sup>169</sup> Madde metni "*Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğü ile özerk spor federasyonlarına tescil edilmiş spor kulüplerinin idman ve spor faaliyetlerinde bulunan iktisadî işletmeleri ile sadece idman ve spor faaliyetlerinde bulunan anonim şirketler.*" şeklindedir.

<sup>170</sup> Erişim: 19 Aralık 2014, [http://www.fenerbahce.org/pic\\_lib/fbsportif/2009-1c-ft-dipnotlari\\_5140862.pdf](http://www.fenerbahce.org/pic_lib/fbsportif/2009-1c-ft-dipnotlari_5140862.pdf)

<sup>171</sup> Madde metni "*3289 sayılı Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğünün Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun ile 17.6.1992 tarihli ve 3813 sayılı Türkiye Futbol Federasyonu Kuruluş ve Görevleri Hakkında Kanun kapsamında yapılan sponsorluk harcamalarının; amatör spor dalları için tamamı, profesyonel spor dalları için % 50'si.*" şeklinde düzenlenmiştir.

<sup>172</sup> Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğünün Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun" olan Kanun adı, 03/06/2011 kabul tarihli, 08/06/2011 tarih ve 27958 (Mükerrer) sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 638 sayılı KHK'nin 31. maddesi ile "*Spor Genel Müdürlüğünün Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun*" olarak değiştirilmiştir.

matrahından indirimine ilişkin GVK'nin 89/8. maddesine paralel düzenleme Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 10/1-b maddesi<sup>173</sup> ile yapılmıştır. Buna göre kurumlar vergisi mükellefleri, madde kapsamındaki sponsorluk harcamalarını kurumlar vergisi matrahının tespitinde; kurumlar vergisi beyannamesi üzerinde ayrıca gösterilmek şartıyla, kurum kazancından indirebileceklerdir.

Spor sponsorluğuna ilişkin temel düzenlemelere spor hukukuna ilişkin kaynaklarda yapılmıştır. Spor Genel Müdürlüğünün Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun'un "Ödül ve sponsorluk" başlıklı Ek 3. maddesi<sup>174</sup> uyarınca, ulusal veya uluslararası gençlik ve spor hizmet ve faaliyetlerini desteklemek amacıyla gerçek ve tüzel kişiler;

- (1) Genel Müdürlüğün yıllık faaliyet programında yer alan ulusal ve uluslararası gençlik ve spor organizasyonları,
- (2) Sporcuların transfer bedelleri hariç olmak üzere spor kulüpleri ile federasyonların yıllık programlarında bulunan sporun yaygınlaştırılması ve sporcuların desteklenmesine yönelik resmî sportif faaliyetleri,
- (3) Kamu kurum ve kuruluşları ve yerel yönetimler ile spor kulüplerine ait spor tesislerinden Genel Müdürlükçe uygun görülenlerin yapımı, bakımı ve onarımı,
- (4) Federasyonların ve spor kulüplerinin sportif hizmet ve faaliyetlerinin yürütülebilmesi için gerekli olan spor organizasyonları ile sportif araç, gereç ve malzemelerin temini,
- (5) Ferdî lisanslı sporcuların, Genel Müdürlük veya federasyonlarca ferdî olarak katılmalarına izin verilen ulusal veya uluslararası organizasyonları,

<sup>173</sup> Madde metni "21/5/1986 tarihli ve 3289 sayılı Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğünün Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun ile 17/6/1992 tarihli ve 3813 sayılı Türkiye Futbol Federasyonu Kuruluş ve Görevleri Hakkında Kanun kapsamında yapılan sponsorluk harcamalarının sözü edilen kanunlar uyarınca tespit edilen amatör spor dalları için tamamı, profesyonel spor dalları için % 50'si" şeklinde düzenlenmiştir.

<sup>174</sup> Madde metni "Ek Madde 3 - (Ek madde: 24/01/1989 - KHK - 356/12 md.; Aynen kabul: 14/03/1991-3703/16 md.; Değişik madde: 25/08/2000 - KHK/608 md.2; Değiştirilerek kabul: 21/04/2001 - 4644/2 md.)

Ulusal ve uluslararası yarışmalarda üstün başarı göstermiş sporcular ve kulüpler ile bu başarıya emeği geçen kişi, kurum ve kuruluşlara (futbol branşı dahil) aynı ve/veya nakdi ödül verilir. Bu ödüller Spor Genel Müdürlüğü bütçesinde bu amaçla kullanılmak üzere açılacak tertiplerden karşılanır. Bu gelirin yeterli olmaması durumunda eksik kalan miktar 24.3.1988 tarihli ve 3418 sayılı Kanunda öngörülen gelirlerden karşılanır.

Verilecek ödüllerin miktarı, kimlere verileceğine ilişkin usul ve esaslar, spordan sorumlu Bakanın teklifi ve Maliye Bakanlığının uygun görüşü üzerine, Bakanlar Kurulu kararı ile yürürlüğe konulacak yönetmelikle düzenlenir.

(Değişik fıkra: 04/03/2004 - 5105/1.mad) Ulusal veya uluslararası gençlik ve spor hizmet ve faaliyetlerini desteklemek amacıyla gerçek ve tüzel kişiler;

- a) Genel Müdürlüğün yıllık faaliyet programında yer alan ulusal ve uluslararası gençlik ve spor organizasyonları,
- b) Sporcuların transfer bedelleri hariç olmak üzere spor kulüpleri ile federasyonların yıllık programlarında bulunan sporun yaygınlaştırılması ve sporcuların desteklenmesine yönelik resmî sportif faaliyetleri,
- c) Kamu kurum ve kuruluşları ve yerel yönetimler ile spor kulüplerine ait spor tesislerinden Genel Müdürlükçe uygun görülenlerin yapımı, bakımı ve onarımı,
- d) Federasyonların ve spor kulüplerinin sportif hizmet ve faaliyetlerinin yürütülebilmesi için gerekli olan spor organizasyonları ile sportif araç, gereç ve malzemelerin temini,
- e) Ferdî lisanslı sporcuların, Genel Müdürlük veya federasyonlarca ferdî olarak katılmalarına izin verilen ulusal veya uluslararası organizasyonları,

f) Türkiye Milli Olimpiyat Komitesi ile Paralimpik Komitesinin sportif faaliyetlerine ilişkin hizmetleri, Kapsamında sponsorluk yapabilirler.

(Ek fıkra: 04/03/2004 - 5105/1.mad) Ferdî veya takım sporcuları ile gençlik ve spor kulüpleri, ulusal veya uluslararası sportif faaliyetlerde; Genel Müdürlüğün belirleyeceği esaslar dahilinde reklam alabilirler.

(Ek fıkra: 04/03/2004 - 5105/1.mad; Değişik fıkra: 28/04/2005 - 5340 S.K./1.mad) Sportif faaliyetlere, sporculara, spor kulüplerine, federasyonlara veya tesislere yapılacak harcamalar sponsor tarafından bizzat harcanır veya sponsorluk alanın banka hesabına yatırılır. Sponsorlara, ulusal ve uluslararası federasyonların reklam ve sponsorlukla ilgili hükümlerine aykırı olmamak şartı ile faaliyetin veya tesisin isim, reklam, tanıtım ve yayın hakları verilebilir.

(Ek fıkra: 04/03/2004 - 5105/1.mad) Sponsorluk ve reklamla ilgili esas ve usuller Genel Müdürlükçe çıkarılacak yönetmelikle belirlenir." şeklinde düzenlenmiştir.

(6)Türkiye Milli Olimpiyat Komitesi ile Paralimpik Komitesinin sportif faaliyetlerine ilişkin hizmetleri kapsamında sponsorluk yapabilirler. Sportif faaliyetlere, sporculara, spor kulüplerine, federasyonlara veya tesislere yapılacak harcamalar sponsor tarafından bizzat harcanır veya sponsorluk alanın banka hesabına yatırılır. Sponsorlara, ulusal ve uluslararası federasyonların reklam ve sponsorlukla ilgili hükümlerine aykırı olmamak şartı ile faaliyetin veya tesisin isim, reklam, tanıtım ve yayım hakları verilebilir. Ayrıca, sponsorluk ve reklamlarla ilgili esas ve usullerin Genel Müdürlükçe çıkarılacak yönetmelikle belirleneceği de maddede düzenlenmiştir.

Sponsorluk uygulamasına ilişkin usul ve esasların belirlendiği Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğü Sponsorluk Yönetmeliğine<sup>175</sup> göre; gerçek ve tüzel kişiler, federasyonlara, gençlik ve spor kulüplerine veya sporculara, spor tesisleri ve faaliyetlerine ilişkin olarak belirlenen usul ve esaslar dahilinde sponsor olabileceklerdir. Yönetmeliğin 4. maddesine göre, sponsorluk “*Bu Yönetmelik kapsamındaki alanlara gerçek veya tüzel kişilerce, dolaylı olarak ticari fayda sağlamak ya da sosyal sorumluluklarını yerine getirmek amacıyla iletişim olanakları karşılığında aynı ve/veya nakdi destekte bulunulmasını*” ifade etmektedir. Akademik yazında sponsorluğun “ticari faydası” öne çıkarken, yönetmelik metninde “sosyal sorumluluk” boyutu da eş değerde ifade edilmiştir.

Spor sponsorluğunun ulaştığı rakamsal hacim, müessesenin ulaştığı ekonomik büyüklüğün belirlenmesini sağlayacaktır. Bu amaçla, futbolun dahil olmadığı sponsorluk harcamalarının, sponsor alan birimlere göre 13/09/2011-05/01/2015 dönemi dağılımına Tablo 15’de yer verilmiştir.

Tablo 15: Sponsorluk Alan Birimlere Göre  
13/09/2011-05/01/2015 Dönemi Sponsorluk Harcamaları

Sponsorluk Alan	Tutar (TL)	Oran (%)
Kulüpler	272.305.025,00	52,14
Federasyonlar	170.728.843,35	32,69
Sporcular	42.080.428,13	8,05
Diğer Kurumlar	22.101.810,67	4,23
Gençlik ve Spor Bakanlığı	12.799.423,19	2,45
İl Müdürlükleri	2.236.031,83	0,42
Toplam	522.251.562,17	

Kaynak: Spor Genel Müdürlüğü, Erişim: 11 Ocak 2015,  
<http://www.sponsorluk.gov.tr/Home/Content/13#2>

Tablo 15 verileri, sponsorluk alan birimler içerisinde en büyük tutarın %52,14 ile kulüpler olduğunu göstermekle birlikte, federasyonların da %32,69 ile kayda değer bir gelir elde ettiğini

<sup>175</sup> 16/6/2004 tarih ve 25494 sayılı Resmi Gazete ’de yayımlanmıştır.



göstermektedir. Doğrudan sporculara yapılan sponsorluk ödemesi ise %8,05 ile üçüncü sırada yer almaktadır.

Türkiye Futbol Federasyonu hariç, sponsorluk gelirlerinin federasyonlar arasındaki dağılımında en büyük pay, Türkiye Basketbol Federasyonu tarafından 88.046.101,57 TL olarak elde edilmiştir. Bu tutar, federasyonlar tarafından elde edilen sponsorluk gelirinin %51,57 gibi önemli bir oranını temsil etmektedir. İkinci sıradaki Türkiye Voleybol Federasyonu 12.974.037,51 TL sponsorluk geliri ile %7,59 pay alırken, üçüncü sıradaki Türkiye Satranç Federasyonunun 5.938.627,30 TL sponsorluk geliri ile %3,47 paya sahip olmuştur. Kalan tutarın geriye kalan 45 federasyon tarafından paylaşıldığı (Spor Genel Müdürlüğü, 2015) dikkate alındığında, dağılımın orantısızlığı ortaya çıkmaktadır. Sponsorların, sponsorluk yapacakları branşı seçerken spor dalının popülerliğini önemsedikleri değerlendirilmekle birlikte satranç branşının aldığı sponsorluk desteği de dikkat çekici bulunmuştur.

Türkiye Futbol Federasyonunun son beş yıldaki sponsorluk gelirlerine ise Tablo 16'da yer verilmiştir.

Tablo 16: Türkiye Futbol Federasyonu Sponsorluk Gelirleri

Dönem	Tutar (TL)
1 Haziran 2009 -31 Mayıs 2010	41.916.075,00
1 Haziran 2010 -31 Mayıs 2011	45.025.153,00
1 Haziran 2011 -31 Mayıs 2012	46.437.168,00
1 Haziran 2012 -31 Mayıs 2013	40.959.444,00
1 Haziran 2013 -31 Mayıs 2014	60.674.355,00
Toplam	235.012.195,00

Kaynak: Türkiye Futbol Federasyonu,  
Bağımsız Denetimden Geçmiş Mali Tabloları,  
Erişim: 10 Ocak 2015,  
<http://www.tff.org/default.aspx?pageId=461>  
verilerinden yararlanarak hazırlanmıştır.

Tablo 16'dan elde edilen en önemli sonuç, Türkiye Futbol Federasyonu tarafından beş yılda elde edilen sponsorluk gelirinin, diğer 48 federasyon tarafından yaklaşık 14 yılda elde edilen sponsorluk gelirinden 64.283.351,65 TL fazla olduğudur. Sponsorların, popüler spor dalı olan futbola desteğinin diğer tüm branşlara yapılanla karşılaştırılmayacak derecede yüksek olması beklenen bir durum olarak değerlendirilmiştir.

Sporun, tüm sosyal kesimlere hitap edebilmesi ve hemen hemen bütün dünyada anlaşılan, aynı dil konuşulan bir alan olması nedeniyle, spor sponsorluğu, sponsorluk uygulamaları arasında en geniş uygulama alanı bulan sponsorluk türü olmaktadır. Sporun çok geniş kitlelere hitap edebilmesi, özellikle ürünlerini ve hizmetlerini kısa zamanda kitlelere tanıtmak isteyen firmalarca spor sponsorluğunun tercih edilmesine neden olmaktadır (Soyer ve Can, 2010: s. 1203). Ticari yaşamda giderek büyüyen hacmiyle önemli bir imaj transferi yöntemi olan spor sponsorluğu, belirli prosedür uygulanması yanında bazı koşulların sağlanmasını da gerektirmektedir. Sponsorluk, Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğü Sponsorluk Yönetmeliği'nin 8. maddesi<sup>176</sup> uyarınca, hizmeti alan ile sponsor arasında her iki tarafın hak ve yükümlülüklerini içeren yazılı bir sözleşmeye dayanmalıdır. Yönetmeliğin 12. maddesine<sup>177</sup> göre, sponsorluğa konu hizmet ve işle ilgili yüklenilen sponsorluk bedeli sponsor tarafından bizzat harcanabileceği gibi, sponsorluğu alanın hesabına da yatırılabilir; sponsorluğu alan tarafından gelir kaydedilen bu tutara ilişkin harcamalarda ise sponsorluğu alanın tabi olduğu mevzuat hükümleri uygulanacaktır. Sponsorluk alınmasında uyulacak hususları düzenleyen 13. maddeye<sup>178</sup> göre, ferdi veya takım sporcuları ile gençlik ve spor kulüpleri ulusal veya uluslararası gençlik ve spor

<sup>176</sup> Madde metni “Sponsorluk alan ile sponsorlar arasında tarafların hak ve yükümlülüklerini içeren yazılı sözleşme yapılması zorunludur. Sponsorlarla sözleşme yapmaya sponsorluk hizmetini alan kişi, kurum veya kuruluş yetkilidir. Sponsorluk sözleşmelerinin imzalanmasını müteakip bir sureti on gün içerisinde sponsorluğu alan tarafından Genel Müdürlüğe gönderilir.

Sponsorluk süresinin bitiminden sonraki on gün içerisinde, sponsorun yükümlülüklerinin yerine getirilip getirilmediğine ilişkin bilgiler, sponsorluğu alan tarafından Genel Müdürlüğe gönderilir (Ek-1) ve (Ek-2).  
Sözleşmelerde;

- a) Tarafların adı, soyadı veya kanuni unvanı,
- b) Tarafların ikametgah veya işyeri adresi,
- c) Tarafların bağlı bulunduğu vergi dairesi ve vergi kimlik numarası,
- d) Sponsorluğun konusu,
- e) Nakdi sponsorlukta sözleşme bedeli, aynı sponsorlukta yaklaşık sponsorluk bedeli,
- f) Faaliyetin veya tesisin yapım, bakım ve onarım işlerinin başlama, bitiş tarihleri ve yeri,
- g) Nakdi sponsorlukta sponsorluğu alanın banka hesap numarası,
- h) Sponsorluğun başlama ve bitiş tarihleri,
- i) Tarafların hakları ve mücbir sebepler dışındaki yükümlülükleri,
- j) İhtiyaç duyulabilecek diğer hususlar,
- k) Anlaşmazlıkların nerede ve ne şekilde çözümleneceği,
- l) Sözleşmenin kaç maddeden ibaret olduğu, tarih, imza eden kişilerin adı, soyadı ve unvanı,

<sup>177</sup> Madde metni “Sponsorluk, aynı veya nakdi olarak yapılabilir. Aynı sponsorlukta harcamalar sponsor tarafından bizzat yapılarak harcama belgeleri sponsor adına tanzim edilir. Sponsorluğun nakdi yapılması halinde ise, sponsorluk bedeli sponsorluk alanın banka hesabına yatırılır. Sponsorluğu alan kişi, kurum veya kuruluş tarafından gelir kaydedilen bu bedel, ferdi sporcular hariç, sponsorluğu alanın tabi olduğu mevzuat hükümlerine göre harcanır ve belgeleri muhafaza edilir.” şeklinde düzenlenmiştir.

<sup>178</sup> Madde metni, “Ferdî veya takım sporcuları ile gençlik ve spor kulüpleri ulusal veya uluslararası gençlik ve spor faaliyetlerinde sponsorluktan yararlanabilir ve reklam alabilirler.

Sponsorluk ve reklam alınmasında bu Yönetmelikte belirtilen hükümlerin yanında ulusal ve uluslararası federasyonların kuralları geçerlidir.

Reklamlar, ilgili spor dalının bağlı olduğu uluslararası federasyonlar ve Genel Müdürlük tarafından izin verilen şekil ve ölçülere uygun olmak zorundadır.

Sponsorluk iş ve işlemleri ile reklamlarda kamu düzenini bozucu, siyasi, etnik, dil, din, ırk, mezhep ve cinsiyet ayrımı yapan, genel ahlak ve adaba aykırı, zararlı ve kötü alışkanlıkları özendirici, kanunlarla yasaklanmış yazı, logo, amblem ve benzeri işaretler kullanılamaz.

Vergi veya sosyal güvenlik kuruluşlarına borcu nedeniyle takibata uğrayan gerçek veya tüzel kişiler sponsorluk yapamazlar.” şeklinde düzenlenmiştir.

faaliyetlerinde sponsorluktan yararlanabilir ve reklam alabilirlerken, sponsorluk iş ve işlemleri ile reklamlarda kamu düzenini bozucu, siyasi, etnik, dil, din, ırk, mezhep ve cinsiyet ayrımı yapan, genel ahlak ve adaba aykırı, zararlı ve kötü alışkanlıkları özendirici, kanunlarla yasaklanmış yazı, logo, amblem ve benzeri işaretler kullanılamaz. Öte yandan, vergi veya sosyal güvenlik kuruluşlarına borcu nedeniyle takibata uğrayan gerçek veya tüzel kişiler sponsorluk yapamazlar.

Spor faaliyeti tanımı için, Sporun Geliştirilmesinde Uygulanacak Temel İlkeler Yönetmeliği'ne<sup>179</sup> başvurmak gerekir. Yönetmeliğin 2. maddesinde, spor faaliyeti, “*yarışma öncesi, yarışmalar arası ve sonrası kamp, kurs, seminer gibi temel ve gelişim eğitimi hazırlık ve tamamlama çalışmaları ile yarışmayı içine alan tüm sportif faaliyetler*” şeklinde tanımlanmıştır. Spor faaliyetlerinden beklenen faydanın geniş bir yelpazeyi kapsaması devlet tarafından desteklenmesi sonucunu doğurmaktadır. Bir başka ifadeyle, spor, kitleler tarafından kolayca benimsenen bir faaliyet olması nedeniyle toplumun bedensel gelişimini sağlamak kadar, sosyal ve ruhsal bunalımlara kapılmasını önlemede, boş zamanların değerlendirilmesinde en kolay, ekonomik ve süratle sonuca ulaştıran bir araç olarak devlet tarafından benimsenmiştir. Türkiye’de, toplumsal faaliyetlerde bu aracı en uygun şekilde kullanmak, spor faaliyetlerinin teşkilatlanmasında ve düzenlenmesinde, sporu yaygınlaştırmak, toplumun ruh ve beden sağlığını geliştirmek ana hedefler olarak benimsenmiştir (Başaran, 2012: s. 9). Ancak, korunması, geliştirilmesi, toplumsallaştırılması ve tesisleştirilmesinin devlet görevi kabul edildiği alan, amatör spor veya diğer bir deyişle kitle spor faaliyetleridir. Profesyonel spor ise, amatör sporun gelişmesi ile doğru orantılı bir biçimde türevi ve uzantısı olarak ele alınabilmekle birlikte, belki de spordan öte “ticari alan” olarak nitelendirilmesi daha doğru bir yaklaşım olacaktır (Başaran ve Atay, 2003: s. 34-35). Sponsorluk müessesine ilişkin bazı tanımlamalar, sponsorluk indirimi yoluyla sağlanan vergi avantajı uygulamasında belirleyici rol oynamaktadır.

Vergi hukuku açısından, “sponsorluk harcamaları” reklam harcamaları ile arasındaki ayırım vurgulanarak tanımlanma yoluna gidilmiştir. 1 Seri Numaralı Kurumlar Vergisi Kanunu Genel Tebliği'nin<sup>180</sup> 10.3.1. bölümünde “*Sponsorluk harcamaları, ticari kazancın elde edilmesi ile doğrudan ilişkili olmayan veya ilişkisi ölçülemeyen, sosyal amacı öne çıkan harcamalar olup ticari kazancın elde edilmesi ile doğrudan ilişkili olan reklam harcamalarından farklılık arz etmektedir.*” şeklinde tanımlanmıştır. Bir harcamanın sponsorluk harcaması olarak kabulü sponsor olan kurumun “*adının anılması*” koşuluna da bağlanmıştır. Reklam harcamaları ise;

<sup>179</sup> 01/11/1983 tarih ve 18208 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

<sup>180</sup> 03/04/2007 tarih ve 26482 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

“Spor sahalarına, sporcuların veya diğer ilgililerin spor giysilerinin ya da spor araç ve gereçlerinin üzerine yazılı veya elektronik sinyaller yardımıyla sanal olarak kurumun tanıtımının yapılmasını sağlayacak amblem, marka, isim ve benzeri işaretler konulması gibi doğrudan ticari fayda sağlayan ve kurumun tanıtımını amaçlayan harcamalar” olarak tanımlanmıştır<sup>181</sup>. Buna göre;

- (1)Resmi spor organizasyonları için yapılan saha, salon veya tesis kira bedelleri,
- (2)Sporcuların iâşe, seyahat ve ikamet giderleri,
- (3)Spor malzemesi bedeli,
- (4)Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğünün uygun göreceği spor tesisleri için yapılan ayni ve nakdi harcamalar,
- (5)Sporcuların transfer edilmesini sağlayacak bonservis bedelleri,
- (6)Spor müsabakaları sonucuna göre sporculara veya spor adamlarına prim mahiyetinde ayni ve nakdi ödemeler

gibi harcamalar sponsorluk harcaması olarak değerlendirilecektir.

Reklam harcamaları, Gelir Vergisi Kanunu'nun 40. maddesinin “ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için yapılan genel giderler” hükmü kapsamında gelir ve kurumlar vergisi matrahının hesabında gider olarak dikkate alınabilmektedir. Reklam harcamaları, ticari kazançla ilgisi doğrudan kurulan harcamalar olmakla birlikte aynı ifadeyi sponsorluk harcamaları için kolayca kullanma olanağı bulunmamaktadır. Buna göre, ticari kazancın elde edilmesi ile doğrudan ilişkili olmayan veya ilişkisi ölçülemeyen, sosyal amacı öne çıkan sponsorluk harcamaları bu kapsamda değerlendirilemeyecek ve gider olarak kanuni defter kayıtlarına intikal etmesine rağmen kanunen kabul edilmeyen giderler kapsamında değerlendirilecektir. Bu durumda, gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerine sağlanan sponsorluk indirimi hakkı, sadece kazanç beyan eden mükelleflere yönelik düzenlenmiş, önemli bir vergi avantajı olarak ortaya çıkmaktadır.

Reklam ve sponsorluk arasındaki ayırım, yapılan harcamanın, vergi matrahından indirilip indirilemeyeceği yanında, dönem kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınmak suretiyle

<sup>181</sup>Tebliğ metnine göre; *sponsor olan kurumun adının anılması koşuluyla, resmi spor organizasyonları için yapılan saha, salon veya tesis kira bedelleri, sporcuların iâşe, seyahat ve ikamet giderleri, spor malzemesi bedeli, Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğünün uygun göreceği spor tesisleri için yapılan ayni ve nakdi harcamalar, sporcuların transfer edilmesini sağlayacak bonservis bedelleri, spor müsabakaları sonucuna göre sporculara veya spor adamlarına prim mahiyetinde ayni ve nakdi ödemeler gibi harcamalar sponsorluk harcaması olarak değerlendirilecektir. Spor sahalarına, sporcuların veya diğer ilgililerin spor giysilerinin ya da spor araç ve gereçlerinin üzerine yazılı veya elektronik sinyaller yardımıyla sanal olarak kurumun tanıtımının yapılmasını sağlayacak amblem, marka, isim ve benzeri işaretler konulması gibi doğrudan ticari fayda sağlayan ve kurumun tanıtımını amaçlayan harcamalar ise reklam harcaması olarak değerlendirilecektir. Ayrıca, sponsorluk faaliyetinin yanında reklam ve tanıtım amacını da içeren işlemler nedeniyle yapılan harcamaların, sözleşmede belirtilmek ve emsaline uygun olmak şartıyla, reklam ve sponsorluk harcamaları olarak ayrıştırılabilmesi mümkündür. Örneğin, bir kurumun, bir kulübe bonservis bedelini karşılayarak transfer ettiği bir sporçuyu aynı zamanda şirketin veya ürünlerinin tanıtımına yönelik reklamlarda kullanması halinde, reklam faaliyetine ilişkin harcamalar, bonservis bedelinden sözleşmede belirtilmek ve emsallerine uygun olmak şartıyla ayrıştırılabilecek ve reklam gideri olarak dikkate alınacaktır.*

kârlılıkla bağlantı kurulmadan kazanca etkide bulunulup bulunulamayacağı ya da sadece kazanç bulunması halinde indirim olarak dikkate alınıp alınmayacağı yönleriyle de önemlidir. Akın ve Atak'a göre (2015: s. 36-37) reklamda kâr elde etme amacının asıl amaç olması, tanıtımı yapılan ürünün benimsetilmeye çalışılması, tüketimin arttırılmasını özendirerek satış sağlama amacı, ürünün sadece tanıtım amaçlı olarak ve reklam süresince kullanılması, reklam yapan kişi ve kurumun işinin "reklam" olması, hedef kitlenin mevcut ve potansiyel müşteri kitlesi olarak belirlenmesi, reklamı yayınlamayı üstlenen tarafın reklamı yayınlamaktan başka bir borcu olmaması ve reklamın basına yansması için ayrıca ücret ödenmesi unsurları mevcutken; sponsorlukta kâr elde etme amacının asıl amaç olmaması, kamuoyu ile bir iletişim sağlayabilmek için ad ya da markaya yer verilmesi, tüketimin arttırılmasını özendirerek satış sağlama amacının mevcut olmaması, desteklenenin ihtiyaç duyduğu para, araç gereç, hizmet edimi gibi şeylerin desteklenenin kullanımına sunulması, desteklenenin asıl işinin sponsorun tanıtımını yapmak olmaması, hedef kitlenin imaj tanıtımı amacıyla müşterilerden daha geniş yaygın belirlenmesi, desteklenenin kendi faaliyetini icra edebilmek için gereken desteği almak uğruna tanıtım borcunu üstlenmesi ve faaliyetin basına yansmasının görev icabı olması nedeniyle ek bir ücret ödenmemesi her iki tanıtım faaliyeti arasındaki net farklılıklardır. Bununla birlikte, sponsorluk harcamalarının doğasında reklam unsurunun bulunması bazı harcamaların vergi matrahının tespitinde dikkate alınıp alınmayacağına tespitinde güçlük yaratması nedeniyle, işletmeler tarafından, sponsorluk niteliğindeki harcamalar sehven ya da kasten reklam harcaması olarak değerlendirilip kurum kazancının tespitinde indirim konusu yapılabilmektedir. Diğer yandan, Türk vergi sistemi açısından, spor sponsorluğu yoluyla sağlanan vergi avantajı, tercih edilen spor sponsorluğunun amatör ya da profesyonel spor dalına yapılmasına göre değişmektedir. Dolayısıyla, amatör ve profesyonel spor dallarının neler olduğu ve ayrıma ilişkin kriterlerin net olarak belirlenip belirlenmediği, spor sponsorluğuna tanınan vergi avantajının can alıcı sorusu ve sorunudur.

### 3.2.1.6.3. Sponsorluğa Sağlanan Vergi Avantajının Kritik Sorunu: Amatör ve Profesyonel Spor Dalı Ayrımı

Sponsorluk uygulamalarına ilişki vergi avantajının değerlendirilmesinde çözülmesi gereken kritik sorunlardan belki de en önemlisi amatör ve spor dalı ayrımının yapılmasında yaşanan güçlüklerdir. Amatör kelimesinin sözlük anlamı<sup>182</sup> *"Bir işi para kazanmak için değil, yalnız zevki için yapan, hevesli, meraklı (kimse), profesyonel karşıtı."*, *"Meslekten olmayan, kazanç göstermeksizin sırf hevesinden ötürü bu işi yapan. Acemi, tecrübesiz (hevesli)."* şeklinde

<sup>182</sup> Türk Dil Kurumu, Büyük Türkçe Sözlük, Erişim: 01 Ocak 2015, [http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com\\_bts&arama=kelime&guid=TDK.GTS.54a7f1fd786ee9.95934489](http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_bts&arama=kelime&guid=TDK.GTS.54a7f1fd786ee9.95934489)

açıklanmıştır. Profesyonel kelimesi ise “*Bir işi kazanç sağlamak amacıyla yapan (kimse), amatör karşısı: Profesyonel boksörden, antrenman bahanesiyle senin karşında dayak yemek işime gelmiyor, kızım! -N. Hikmet. 2. Ustalaşmış, uzmanlaşmış.*”(TDKa) şeklinde tanımlanmıştır. Sözlük anlamları incelendiğinde amatör ile profesyonel arasındaki ayrımın, faaliyetin “*para kazanmak*” için yapıp yapılmadığı kriterine bağlandığı anlaşılmaktadır.

Amatör ve profesyonel spor dallarının belirlenmesi için başvurulacak ilk kaynaklar, doğal olarak, spor hukukunda aranmalıdır. Ancak, Türk Spor Hukukunda, spor dalları itibariyle amatör ve profesyonel ayrımının yapılmamış, ayrımı sağlayacak kriterler belirlenmemiştir. Spor Genel Müdürlüğünün Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun’un 24. maddesi<sup>183</sup> uyarınca, profesyonel dallar, Spor Genel Müdürünün, Merkez Danışma Kurulunun da görüşünü almak suretiyle yapacağı teklif üzerine, Gençlik ve Spor Bakanı tarafından tespit edilmeli ve profesyonel spor dallarının teşkili, ilgili federasyonları ile bağlantıları, idaresi tüzükle düzenlenmelidir. Ancak, madde hükmü kapsamında profesyonel spor dallarına ilişkin bir belirleme yapılmamıştır.

Bir başka düzenlemeye, Profesyonel Futbolcuların Statüsü ve Transferleri Talimatı’nda<sup>184</sup> rastlanmaktadır. Talimatın 3. maddesine göre, profesyonel futbolcu, “*Bir kulüple yazılı sözleşme yapmış olan ve kendisine futbol faaliyetleri kapsamında yaptığı harcamalardan daha fazla miktarda ödeme yapılan futbolcudur.*” Amatör futbolcu ise “*Madde 3’te belirtilen tanımın dışında kalan tüm futbolcular amatör futbolcu olarak kabul edilirler. Bir maç ile ilgili gerçekleşen ulaşım, konaklama, malzeme, sigorta, beslenme ve antrenman giderlerinin karşılanması futbolcunun amatör statüsünü bozmaz*” şeklinde açıklanmıştır. Talimat, amatör ve spor dallarını tanımlamamakla birlikte “kazanç sağlama” odaklı bir amatör/profesyonel ayrımına işaret etmesi açısından önemlidir. Profesyonel futbolcu tanımlamasının pozitif hukuk kaynaklarında yer alması, Türkiye Futbol Federasyonu tarafından organize edilen bazı liglerin profesyonel olarak kabul edilmesini, daha da ötesi Türkiye’de futbolun “profesyonel”, diğer spor dallarının “amatör” olarak kabul edilmesi gibi yaygın bir inancı da beraberinde getirmektedir. Bu yaklaşımı besleyen bir görüş de Başbakanlık Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğü tarafından Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığına yazılan 05.12.2006 tarih ve 1351 sayılı cevabi yazıda yer alan;

<sup>183</sup> Madde metni “*Profesyonel dallar, Spor Genel Müdürünün, Merkez Danışma Kurulunun da görüşünü almak suretiyle yapacağı teklif üzerine, Gençlik ve Spor Bakanı tarafından tespit olunur.*

*Profesyonel spor dallarının teşkili, ilgili federasyonları ile bağlantıları, idaresi tüzükle düzenlenir.*

*Spor kulüpleri, profesyonel takımlarını, Türk Ticaret Kanununun hükümlerine göre kuracakları veya kurulmuş olan şirketlere devredebilirler veya profesyonel futbol takımlarını kiraya verebilirler.*” şeklinde düzenlenmiştir.

<sup>184</sup> Erişim: 01 Ocak 2015, <http://www.tff.org/Resources/TFF/Documents/TALIMATLAR/Profesyonel-Futbolcularin-Statüsü-ve-Transferleri-Talimatı.pdf>

*3289 sayılı Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğünün Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun hükümlerine göre futbol hariç diğer branşların sevk ve idaresi görevi Genel Müdürlüğümüze, her türlü futbol faaliyetlerini milli ve milletlerarası kurallara göre yürütmek, geliştirmek ve Türkiye'yi futbol konusunda yurtiçi ve yurtdışında temsil etmek görevi ise 3813 sayılı Türkiye Futbol Federasyonu Kuruluş Ve Görevleri Hakkında Kanununun 1 inci maddesi uyarınca Türkiye Futbol Federasyonuna verilmiştir. Genel Müdürlüğümüze bağlı bütün branşlar amatördür. Bu hükümler çerçevesinde; Genel Müdürlüğümüze sevk ve idare edilen tüm spor branşları amatör, Türkiye Futbol Federasyonu Başkanlığınca sevk ve idare edilen futbol faaliyetlerinden Türkiye Süper Ligi, İkinci Ligi ve Üçüncü Ligleri profesyonel, daha alt düzeyde yapılan diğer futbol faaliyetlerinin ise amatör olarak kabul edilmesi gerektiği mütalaa edilmektedir... (Özkan, t.y)*

şeklindeki görüştür. Amatör ve profesyonellik ayrımının “kazanç sağlama” kriterine dayandıran yaklaşımlar hatırlandığında verilen mütalaaaya katılma imkânı kalmamaktadır. Basketbol, voleybol gibi futbol dışındaki pek çok spor branşında sporculara yapılan ödemelerin yüksekliği, bu branşlarda yer alan sporculara bazen futbolculara ödenen tutarların da üstünde transfer bedeli ödendiği sır değildir. Bu durumda, “sporcusu profesyonel, branşı amatör” gibi kabul edilemez bir anlayış ortaya çıkacaktır. Öte yandan, bu branşlara ilişkin müsabakalara ücretli giriş, yayın hakkı satışı gibi gelir getirici uygulamalar da profesyonellik göstergeleri arasında değerlendirilebilir. Dolayısıyla, profesyonel olarak kabul edilen futbol branşı ile aynı nitelikte organize edilen diğer branşlar arasındaki bir ayrımın vergi hukuku açısından dikkate alınması söz konusu olamayacaktır. Spor hukuku kaynaklarında amatör ve profesyonel spor dallarının belirlenmeyişi, vergilendirmeye ilişkin ciddi sorun olmakla kalmamakta, aynı zamanda sponsorluk faaliyetlerine olumsuz yansımaları olacak bir belirsizlik yaratmaktadır. Bu nedenle, Türk Vergi Sistemi kapsamında amatör/profesyonel ayrımına ilişkin kriterlerin ortaya konulması, sponsorluk uygulaması sonucu sağlanan vergi avantajının %50 gibi bir oranda bu ayırmadan etkilendiği dikkate alındığında, sponsorluk alanının öncelikli vergileme problemi olarak ortaya çıkmaktadır.

Türk Vergi Hukuku'nda amatör ve profesyonel faaliyetlerin ayrımına ilişkin izlere Katma Değer Vergisi Kanunu ve kanuna ilişkin ikincil düzenlemelerde rastlanmaktadır. Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 1/3-c maddesine göre “*Profesyonel sanatçıların yer aldığı gösteriler ve konserler ile profesyonel sporcuların katıldığı sportif faaliyetler, maçlar, yarışlar ve yarışmalar tertiplenmesi, gösterilmesi*” katma değer vergisine tabidir. Profesyonellik kavramından anlaşılması gereken ise, Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği'nin<sup>185</sup> “1.3. Diğer Faaliyetlerden Doğan Teslim ve Hizmetler” başlığı altında “*Amatör ve profesyonel ayrımının, sanatçı veya sporcunun bu faaliyetleri karşılığında gelir elde edip etmemesine göre yapılması gerekir.*” şeklinde ifade edilmiştir. Tebliğin;

*Profesyonel terimi, bir kişinin mesleğini amatör gibi zevk için veya heves dolayısıyla değil de kazanç sağlamak ve geçimini temin etmek amacıyla yapmasını; konser kavramı ise, genel veya özel bir toplantıda herhangi bir müzik türünde ve herhangi bir çalgıyla veya sesle veya her ikisi ile birlikte yapılan müzik icrasını ifade eder.*

<sup>185</sup> 26/04/2014 tarih ve 28983 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

*Eğer sporcu ve sanatçı söz konusu faaliyetleri nedeniyle gelir elde ediyorsa profesyoneldir. Bu faaliyetini belli bir menfaat karşılığında yapmaktadır. Dolayısıyla amatör ve profesyonel ayrımı yapılırken sporcu ve sanatçıların katıldıkları gösteri, konser, maç, yarış ve benzeri organizasyonlar nedeniyle ferdi olarak veya bağlı bulunduğu kurum, kuruluş, organizasyon, kulüp veya benzeri teşebbüsler aracılığı ile belli bir gelir elde edip etmediğine bakılmalıdır.*

şeklindeki ifadeleri de amatör ve profesyonel ayrımına yönelik belirlenen kriteri açıklamaya yöneliktir. Bu durumda, spora ilişkin profesyonelliğin, genel inanın tersine, sadece profesyonel futbola özgü olmadığı ortaya çıkmakta, profesyonelliği “gelir elde etme” kriterine bağlı olarak belirlemeyi zorunlu kılmaktadır.

Tebliğ, profesyonelliği sadece futbol özelinde tanımlamazken, profesyonel futbola ilişkin özel düzenlemeleri ayrı bir başlıkta ele almakta ise de bu yaklaşımın, diğer spor dallarında profesyonelliğin olamayacağı anlamında yorumlanamayacağı değerlendirilmektedir. Dolayısıyla vergi hukuku açısından profesyonelliğin “gelir elde etme” kriteri odaklı değerlendirilmesi, profesyonel futbol dışındaki spor dallarının amatör ya da profesyonelliklerinin “gelir elde etme” kriteri ekseninde çözümlenmesi gerekir.

Amatör ve profesyonel spor dalları ayrımında, 3289 sayılı Spor Genel Müdürlüğünün Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun’un 24. maddesinin “*Spor kulüpleri, profesyonel takımlarını, Türk Ticaret Kanunu hükümlerine göre kuracakları veya kurulmuş olan şirketlere devredebilirler veya profesyonel futbol takımlarını kiraya verebilirler.*” hükmü de yol gösterici niteliktedir. Maddenin, spor kulüplerinin şirket şeklinde kurulabilmeleri için, profesyonel sayılan bir spor dalında faaliyet göstermeleri gerektiğine ilişkin hükmünden hareketle, spor dallarının faaliyetlerini nasıl bir organizasyon dâhilinde sürdürdüklerini irdelemek, spor dalının amatör veya profesyonelliğinin belirlenmesini de sağlayacaktır. Bu bağlamda basketbol, voleybol ve hentbol faaliyetlerini ulusal düzeyde yürüten, düzenleyen, ulusal ve uluslararası düzeyde temsil eden özerk federasyonların statü ve tüzüklerinde, söz konusu spor dallarında faaliyet gösteren spor kulübü derneklerinin faaliyetlerini şirketleşerek yürütmesine olanak sağlayan hukuki zemin oluşturulduğu hususu da analize katıldığında, yalnızca futbolun değil, aynı zamanda basketbol, voleybol ve hentbol gibi spor dallarının ve hatta bireysel bazı sportif faaliyetlerin de profesyonel spor dalı olarak kabulü gerekir (Berk, 2013: s. 90-91). Ticari organizasyon içinde yapılan faaliyetlerin tamamı gelir sağlayıcı nitelikte olacağından bu tür faaliyetlerin profesyonel kavramı içerisinde değerlendirilmesi (Başaran, 2013: s. 27) gerekeceği de tabiidir. Öte yandan, spor faaliyetlerini organize eden federasyonlara yönelik sponsorluk ödemelerinin, federasyonların “kazanç” gayeli olmadıkları noktasından hareketle, “amatör” kabul edilmeleri gerektiği değerlendirilmektedir.



#### 3.2.1.6.4. Sponsorluk İndiriminin Vergi Matrahına Etkisi

Tablo 1’de yer verilen bilgilere göre Türkiye’de sporla ilgili 19334 dernek; Tablo 3’de yer verilen bilgilere göre 352 Vakıf, 3 Avcılık ve 1 Havacılıkla ilgili vakıf bulunması “sponsorluk indiriminin” sivil toplum nezdinde geniş bir etki alanı olduğunu göstermektedir. Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından yayımlanan verilerden yararlanarak GVK 89/8 ve KVK 10/1-b maddeleri kapsamında spor kulübü niteliğindeki dernekleri de kapsamına alan sponsorluk harcamalarının yıllık gelir vergisi ve kurumlar vergisi 2006-2013 dönemleri konsolide beyannamelerine yansıyan tutarları tespit edilmiştir. Bu tutarlar, sponsorluk indiriminin vergi matrahı üzerindeki aşındırma oranını, bir başka ifadeyle sponsorluk harcamalarının hazinece üstlenilen kısmını ortaya koyacaktır. Tablo 17 verilerinin değerlendirilmesinde, beyanname üzerinde indirim konusu yapılan sponsorluk harcamalarının sadece spor kulübü niteliğindeki dernekleri kapsamadığı, diğer birimlere yönelik sponsorluk kapsamına giren diğer harcamaları da kapsadığı, bu nedenle derneklere özgüleneemediği hususu dikkate alınmalıdır.

Tablo 17: Sponsorluk Harcamaları ve Gelir ve Kurumlar Vergisi Matrahlarını Aşındırma Oranları

Dönemi	Gerçek Kişilerce Yapılan Sponsorluk Harcamaları (GVK 89/8)					Kurumlarca Yapılan Sponsorluk Harcamaları (KVK 10/1-b)					Gerçek Kişi ve Kurum Sponsorluk Harcamalarının Toplam Matrahı Aşındırma Oranı (GVK 89/8) ve (KVK 10/1-b) (%)
	Toplam Mükellef Sayısı	Kâr	Sponsorluk Harcaması Yapan Mükellef Sayısı	İndirim Konusu Yapılan Sponsorluk Harcaması Tutarı	Vergiye Tabi Tutulacak Gelirde Aşınma Oranı (Sponsorluk Harcaması Tutarı/İndirime Esas Tutar) (%)	Toplam Mükellef Sayısı	İndirime Esas Tutar	Sponsorluk Harcaması Yapan Mükellef Sayısı	İndirim Konusu Yapılan Sponsorluk Harcaması Tutarı	Vergiye Tabi Tutulacak Gelirde Aşınma Oranı (Sponsorluk Harcaması Tutarı/İndirime Esas Tutar) (%)	
2006	1272710	14.782.448.672,97	20	276.608,27	0,00187		69.995.231.179,51		8.884.835,80	0,01269	0,01081
2007	1273244	17.340.536.729,12	26	730.077,30	0,00421		93.413.277.809,98		23.831.972,00	0,02551	0,02218
2008	1267359	17.980.982.854,75	21	657.982,57	0,00366	317927	92.156.849.248,82	128	38.088.632,01	0,04133	0,03518
2009	1252158	19.470.923.136,05	16	7.285.697,43	0,03742	311850	116.597.868.238,28	153	42.696.497,18	0,03662	0,03673
2010	1280303	22.039.319.612,57	21	377.222,74	0,00171	325327	133.417.545.612,69	153	22.622.119,94	0,01696	0,01479
2011	1300989	26.778.308.297,54	29	671.296,20	0,00251	336422	144.495.921.489,33	181	26.648.727,42	0,01844	0,01595
2012	1316139	28.591.759.830,07	40	1.024.916,80	0,00358	333305	172.259.763.238,86	215	34.961.650,06	0,02030	0,01792
2013	1340874	32.807.414.712,29	34	584.282,67	0,00178	336862	164.052.505.159,30	208	45.212.217,03	0,02756	0,02326

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı, Erişim: 05 Ocak 2015, <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=271> verilerinden yararlanılarak hazırlanmıştır.

Tablo 17 verilerinden, gelir vergisi mükellefleri tarafından GVK 89/8. madde kapsamında yapılan sponsorluk harcamalarının 2006-2013 dönemlerinde vergilendirilecek geliri %0,00171-%0,03742 aralığında aşındırdığı ortaya çıkmaktadır. KVK 10/1-b maddesi kapsamında yapılan sponsorluk harcamaları nedeniyle vergilendirilecek gelir ise %0,01269-%0,04133 aralığında aşınmıştır. Gelir ve kurumlar vergisi matrahlarının toplam aşınma oranları da kurumlara ilişkin verilere yakın oranlardadır. Ulaşılan sonuç, sponsorluk indiriminin vergi matrahı üzerindeki aşındırma etkisinin, sponsorluk harcaması yoluyla toplumsal yaşama katkıda bulunulması, bir diğer ifadeyle sponsorluk harcamalarının arzulan amaç kapsamında kullanılması halinde kabul edilebilir düzeyde olduğu şeklinde değerlendirilmiştir. Dernek ve vakıflar ile ve diğer kurum ve kuruluşlar ayrımı yapılmadan, sponsorluk harcamalarının tek kalem olarak beyannamelere yansması, sağlanan vergi avantajının dernek ve vakıflara yansıyan kısmının tespitini ve bu nedenle hazinenin vergi kaybı nedeniyle katlandığı maliyetin hesaplanmasını mümkün kılmamaktadır. Amatör ve profesyonel ayrımını da ihtiva edecek şekilde, dernek ve vakıfların desteklendiği sponsorluk harcamaların beyannameler üzerinde ayrıca gösterildiği beyanname tasarımının, sporun geliştirilmesi ve böylece toplum yaşamına katkı sunulmasında vergi avantajlarının etkisinin ölçülmesine yönelik olarak araştırmacılara ve kamu politikası üretene veri sağlayabileceği değerlendirilmiştir.

### 3.2.1.7. Dernek ve Vakıfların Desteklenmesine İlişkin Vergi Teşviklerinin Etkinliğinin Veri Yetersizliği Nedeniyle Ölçülemezliği

“Sistemin hedeflenen alanlara arzulan oranda yatırımı aktarma gücüne sahip olması” olarak tanımlanabilecek “etkinliği” belirlemede kullanılan kriterlerden biri teşviklerin toplam maliyetinin toplam faydalarını aşmaması gerekliliği ve diğeri ise amaçları gerçekleştirecek etkili uygulamaların varlığıdır. Bununla birlikte, teşviklerin etkinliğini ölçmek güçtür. Bir teşvik politikasının başarısını belirleyen önemli özellik sunulan teşvikin etkin olup olmadığı konusundaki araştırmalar olmakla birlikte teşviklerin etkinliğini ölçmek güçtür. Diğer yandan, devletin teşvik ettiği sektörler dışındaki baskı gruplarının bu katkıdan pay alma girişimi, bu kesimler ile siyasal iktidar ve bürokrasi arasında lobicilik mücadelesi, bu mücadeleden siyasal iktidara yakın olan, güçlü olan ve yasal olmayan ekonomik ilişkiler geliştiren kesimler kazançlı çıkarken, gerçekte korunması ve gözetilmesi gereken sektörler veya kesimlerin göz ardı edilebilmesi teşviklerin etkinliğini sınırlayıcı çok önemli rol oynayabilmektedir. Ekonomik etkinlik, vazgeçilen gelir yani sunulan teşvikin ekonomik göstergeler üzerine oluşturduğu pozitif veya negatif gelişmelerin takip edilmesinden ibaret olan çalışmalar sonucunda ölçülebilmektedir (Acinöroğlu, 2009: s. 162-163). Dernek ve vakıfların desteklenmesine yönelik vergi avantajlarının, vazgeçilen verginin sağlayacağı faydayı aşan sosyal fayda üretip

üretmediğinin ölçülebilmesinin güçlüğü tartışmasız olmakla birlikte, olabilecek en sağlıklı ölçüm yöntemiyle mevcut tablonun etkinliğinin ortaya konulabilmesi ve buna uygun politika üretebilmenin yolunun sağlıklı veri elde edilmesinden geçtiği de açıktır. Bu nedenle, yapılan çalışmada, dernek ve vakıfların da içinde bulunduğu örgütlerin dini, kültürel, eğitim ve spora varan çeşitli alanlarda desteklenmesine ilişkin 2006-2013 dönemi gelir vergisi ve kurumlar vergisi beyannamelerine yansıyan bağış ve yardım tutarları, inceleme konusu yapılan tutarlar nedeniyle ortaya çıkan vergi kaybının öngörülmesi, bir başka ifadeyle sağlanan vergi avantajlarının hazineye maliyeti, bağışların vergi matrahları üzerindeki aşındırma etkilerinin oransal olarak tespiti suretiyle belirlenmeye çalışılmıştır. Konsolide vergi beyannamelerinde yer alan verilerin yetersizliği, verilerin dernek ve vakıflara özgülmemesi gibi bağış ve yardım türleri itibariyle incelenen başlıklar altında yer verilen başlıca kısıtlar nedeniyle, sağlanan vergi avantajları nedeniyle sivil topluma verilen desteğin tutarı ve bu tutarın hazineye maliyetine ilişkin net bir değerlendirme yapma imkânı elde edilememiştir. Nitekim, *“Kamu yararına çalışan dernek ve vakıf statüsüne sahip vakıf dernekler ile gıda bankacılığı yapma izni bulunan derneklere yapılan bağışların 2003-2012 döneminde gelir vergisinden düşülen miktarı”* hakkındaki Soru Önergesi’ne Maliye Bakanlığı’nca verilen 08/08/2012 tarih ve B.07.0.GEP.0.05.610-880 sayılı cevapta “ ... *Gelir İdaresi Başkanlığı verilerinden, yapılan bağış ve yardımın ayrı ayrı hangi kuruma yapıldığının görülememesi sebebiyle kamu yararına çalışan dernekler ve Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflara ne kadar bağış ve yardımın yapıldığı, dolayısıyla ne kadar vergi gelirinden vazgeçildiği belirlenememektedir.*”<sup>186</sup> şeklinde cevap verilmesi, yasama organına yansıyan önemde bir sorunla karşıya olunduğunu göstermektedir. Dernek ve vakıfların desteklenmesine ilişkin bağışların vergi matrahını aşındırma oranını tespitine yönelik çalışmada yapılmak istenen, vergi teşvikleri yoluyla desteklenen dernek ve vakıf faaliyetlerinin etkinliğinin vergi matrahının aşınması boyutuyla ortaya konulması olsa da, bağış ve yardımlara ilişkin beyannamelere yansıyan verilerin sağlıklı veriler üretmeye uygun bulunmadığı, ticari işletmelerce yapılan gıda bankacılığı kapsamındaki yardımların beyannamede yer dahi bulamadığı tespit edilebilmiş, esas itibariyle, bahse konu kısıtları giderecek vergi beyannamesi tasarımı sorunun çözümünün yegâne yolu olarak önerilmiştir. Dolayısıyla, Türkiye’de üretilen istatistik veriler arasına dernek ve vakıfların faaliyetleri, bu faaliyetlerle ilgili gelir ve giderlerin detaylı bilgileri, vergi beyannamelerine bağış ve yardımlara ilişkin detaylı bilgiler gibi pek çok verinin dâhil edilmesi dernek ve vakıflara yapılan bağış ve yardımların etkinliğini ölçmenin ön koşulu olarak tespit edilmiştir.

<sup>186</sup> Erişim: 01 Ekim 2014, <http://www2.tbmm.gov.tr/d24/7/7-7137sgc.pdf>

### 3.2.1.8. Avrupa Birliği Üyesi Ülkelerde Gerçek Kişi ve Kurum Bağışçılara Sağlanan Vergi Avantajları

Avrupa Birliği üyesi ülkelerde bağış ve yardımlara ilişkin vergi avantajlarının ortaya konulması, Türkiye uygulamasının, alternatif düzenlemelerle karşılaştırılmasına katkı sağlayacaktır. Bu kapsamda, gerçek kişi ve kurumların bağışlarına sağlanan vergi avantajlarına Tablo 18’de yer verilmiştir.

Tablo 18: Avrupa Birliği Üyesi Ülkelerde Gerçek Kişi ve Kurum Bağışlarına Sağlanan Vergi Avantajları

Ülke	Gerçek Kişilerin Bağışlarının Vergi İndirimi Karşısındaki Durumu	Tüzel Kişilerin Bağışlarının Vergi İndirimi Karşısındaki Durumu
Avusturya	Belirlenmiş bazı kurumlara yapılan bağışların vergiye tabi gelirin % 10’una kadar olan kısmı matrahtan indirilebilmektedir.	Kurum kazancının % 10’una kadar olan kısmı matrahtan indirilebilmektedir.
Belçika	En az €40 nakit bağışlar vergiye tabi gelirin % 10’una kadar ve €331,200 (2009 yılı için) aşmamak üzere matrahtan indirilebilmektedir.	Sanat eserleri (hediye) vergi istisnası kapsamına girmektedir. En az €40 nakit bağışlar vergiye tabi gelirin % 5’ine kadar ve €346,100’yu (2010 yılı için) aşmamak üzere matrahtan indirilebilmektedir.
Bulgaristan	Kamu yararına çalışan vakıf olarak kayıtlı vakıflara yapılan ve gelirin %5, %15 ve %50’sine kadarlık kısmı matrahtan indirilebilmektedir. Oran, bağış kabul edenin genel amaçlı, kültürel amaçlı, çocuk fonu gibi faaliyet alanına göre belirlenmektedir. İndirim toplam gelirin %65’ini aşamaz.	Vergi öncesi karın %10, %15 ve %50’sine kadar indirim yapılabilmektedir. Oran, bağış kabul edenin genel amaçlı, kültürel amaçlı, çocuk fonu gibi faaliyet alanına göre belirlenmektedir. İndirim toplam gelirin %65’ini aşamaz.
Kıbrıs Rum Kesimi (Kaynakta: Cyprus)	Yapılan bağışın tümü vergiden düşülebilmektedir.	Yapılan bağışın tümü vergiden düşülebilmektedir.
Çek Cumhuriyeti	Vergiye tabi gelirin %2’sinden az olmayan bağışlar vergiye tabi gelirin %10’una kadar matrahtan indirilebilir. 1,000 CZK (yaklaşık €35) tutarının altındaki bağışlar için indirim uygulanmaz.	Bağış menkul ya da gayrimenkul şeklinde olabilir. Vergilenebilir gelirin %5’ine kadar indirim yapılabilir.
Danimarka	500 DKK (yaklaşık €70) ila 14,500 DKK (yaklaşık €1,950) arasındaki bağışlar vergi matrahından indirilebilmektedir (tutarlar 2010 yılına ilişkindir).	Hayırsever kurum olarak nitelendirilen organizasyonlara yapılan 500 DKK (yaklaşık €70) ila 14,500 DKK (yaklaşık €1,950) arasındaki bağışlar vergi matrahından indirilebilmektedir (tutarlar 2010 yılına ilişkindir).
Estonya	Bağışlar vergi matrahının %5’ine kadar indirim konusu yapılabilir. Ancak indirim konusu yapılacak tutar €3,196’yı aşamaz.	Yapılan bağışların vergi matrahından indirimi, Sosyal Sigorta matrahına konu olan giderlerin %3’ü veya önceki senenin kârının %10’u ile sınırlanmıştır.
Finlandiya	Gerçek kişilerin bağışları vergi avantajına sahip değildir. Sadece kamu tarafından finanse edilen üniversitelere yapılan bağışlar için indirim söz konusudur.	Minimum €850 nakdi bağışlar vergi matrahından indirilebilmektedir. Maksimum miktar kamu tarafından finanse edilen üniversitelere ya da üniversitelerde oluşturulan fonlara yapılan bağışlar için €250,000, kamu yararı statüsü olan vakıflara yapılan bağışlar için €50,000’dir.
Fransa	Yapılan bağışın %66’sı (ihtiyaç sahiplerine ücretsiz yemek veren vakıflar ve diğer organizasyonlara yapılan bağışlarda %75) bağışçının vergiye tabi gelirin %20’sine kadar matrahtan indirilebilmektedir. Alternatif olarak bağışçılar €50,000’yi aşmamak şartıyla bağışın %75’ini servet vergisinden indirebilirler.	Kamu yararına çalışan vakıflara yapılan bağışın %60’ı vergi indirimine tabidir. İndirim yapılan tutar kurumun yıllık cirosunun %0,5’ini aşmamalıdır.

Ülke	Gerçek Kişilerin Bağışlarının Vergi İndirimi Karşısındaki Durumu	Tüzel Kişilerin Bağışlarının Vergi İndirimi Karşısındaki Durumu
Almanya	Vergiye tabi gelirin %20'sine kadar olan tutar vergi matrahından düşülür. Kalan tutar sonraki yıllara devredilebilir. Bir yılda maksimum €1 milyon tutarında bağış indirimi yapılabilir. Toplam tutara ilişkin indirim hakkı sonraki 10 yıla kadar devredebilir.	Yapılan bağışın, vergiye tabi gelirin %20'sine (ya da yıllık ciro ve ücretler toplamının %0,4'ine) kadarlık kısmı vergi matrahından düşülür.
Yunanistan	€100'ü aşan bağışın %20'si mükellefin brüt gelir toplamından indirilebilir. İndirilen bağışlar ve sponsorluk harcamaları toplamı mükellefin toplam gelirinin %10'unu aşamaz.	Nakdi bağışlar, vergiye tabi gelirin %10'una kadar vergi matrahından indirilir.
Macaristan	Bağışlara ilişkin vergi teşviği yoktur.	En az dört yıl için taahhüt edilmiş olmak ve kamu yararına çalışan vakıflara yapılmış olmak kaydıyla, uzun vadeli nakdi ya da aynı bir bağış söz konusu ise her yıl için o yıl yapılan bağışın %20'si vergi matrahından indirilir. Bir kere bile yapılmış olsa da belirlenmiş kamu yararına çalışan vakıflara yapılan bağışların %50'si vergi indirimine konu edilebilir.
İrlanda	Vakıflara yapılan ve €250'ü aşan bağışlar vergi matrahından indirilir. Toplam indirim brüt gelirin %50'sini geçemez. %50'yi aşan kısım sonraki yıllara devredebilir.	Vakıflara yapılan ve €250'ü aşan bağışlar sınırsız olarak vergi matrahından indirilebilir.
İtalya	ONLUS (Organizzazione Non Lucrativa di Utilita' Sociale, Kâr Amacı Gütmeyen Sosyal Yardım Organizasyonları) ve diğer tür hayır kurumlarına yapılan bağışların %19'u €1,032.91'ü aşmamak üzere vergiye tabi gelirden indirilebilir	Tüzel kişilerce vergiye tabi gelirin % 2'sine kadar yapılan bağışlar €1,032.91'ya kadar vergi matrahından indirilir. Üniversitelere ya da üniversite vakıflarına yapılan bağışlar limitsiz olarak indirilebilir.
Letonya	Bağışların gelir vergisi oranı kadar (2010 için %26) kısmı, vergilendirilebilir gelirin %20'sini aşmamak şartıyla matrahtan indirilebilir.	Ödenecek verginin %20'sini aşmayacak şekilde, yapılan bağışın %85'i vergiden düşülür.
Litvanya	Bireysel bağışlarda vergi teşviği yoktur, ancak gerçek kişiler gelir vergilerinin %2'sini seçtikleri bir kamu yararına çalışan kuruluşa tahsis edebilirler.	Tüzel kişiler aynı ve nakdi bağışlarını ve verdikleri hizmet karşılıklarını vergi matrahından düşebilmektedirler.
Lüksemburg	Vergiye tabi gelirin %20'sine kadar ve maksimum €1,000,000 aşılmamak şartıyla, bağışlar vergi matrahından indirilir. 120 Euro'nun altındaki bağışlar vergi matrahından indirilemez.	Vergiye tabi gelirin %20'sine kadar ve maksimum €1,000,000 aşılmamak şartıyla, bağışlar vergi matrahından indirilir. 120 Euro'nun altındaki bağışlar vergi matrahından indirilemez. Çoğunlukla nakit olması gerekse de, bazı durumlarda diğer bağışlar da vergi indiriminde kullanılabilir.
Malta	Bireysel bağışlar için vergi avantajı söz konusu değildir.	Gayrimenkul hariç, €2,320'dan az olmayan kültürel mirasa ilişkin organizasyonlara yapılan nakdi ve aynı bağışlar indirimine konu edilebilir. Ayrıca, €11,600'dan az olmayan ve kültürel mirasın restorasyonuna yönelik çalışmalarda bulunan belirli organizasyonlara yapılan nakdi bağışlar da indirilebilmektedir. Sanat fonu tarafından onaylanmış kâr amacı gütmeyen kültürel organizasyonlara yapılan bağışlar €50,000'ya kadar matrahtan indirilebilmektedir. Spor düzenleyen kurumlara yapılan bağışlarda indirim limiti €60,000.
Hollanda	Gelirin % 1'ini veya €60'yu (2010) aşmayan bağışlar indirilememektedir. Bunları aşan ve vergiye tabi gelirin % 10'una kadar yapılan bağışlar vergi matrahından indirilebilmektedir.	€227 ve üzeri olmak koşuluyla, vergiye tabi yıllık gelirin % 10'una kadar yapılan bağışlar vergi matrahından indirilebilir.

Ülke	Gerçek Kişilerin Bağışlarının Vergi İndirimi Karşısındaki Durumu	Tüzel Kişilerin Bağışlarının Vergi İndirimi Karşısındaki Durumu
Polonya	Bağışlar vergi matrahının %6'sını aşmamak şartıyla indirim konusu yapılabilir.	Bağışlar vergi matrahının %10'unu aşmamak şartıyla indirim konusu yapılabilir.
Portekiz	Nakit bağışların %25'i vergi matrahından indirilir. İndirilecek tutar gelir vergisinin %15'ini aşamaz.	Devlet destekli vakıflara ve sosyal ve kültürel amaçları olan vakıflara yapılan bağışların tamamı vergi indirimine konu edilebilir. Bağışlar, bağışın parasal değeri %120-%150 arasında değişen oranlarda hesaplanan tutarda maliyet bedeli ile bağışçıların vergi matrahının hesabında indirim olarak dikkate alınır.
Romanya	Bağışlar, gelirin en fazla %2'sine kadar vergi indirimi yapılabilir.	Bağışlar, cironun en fazla %3'üne kadar vergi matrahından indirimine konudur, ancak vergilendirilebilir kârın %20'sini aşamaz.
Slovakya	Gerçek kişilerin bağışları vergi avantajına sahip değildir.	Kurumların bağışları vergi avantajına sahip değildir.
Slovenya	Bağışlar, vergilenebilir gelirin %0,3'ünü aşmamak şartıyla vergi matrahından indirim konusu yapılabilir.	Vakıflara yapılan nakit bağışlar, mükellef kurumun vergilenmiş gelirin %0,3'ü oranında, vergi matrahını aşmamak şartıyla vergi indirimine tabidir. Ayrıca, araştırma fonlarına yapılan bağışlarda indirim konusu yapılabilir.
İspanya	Nakdi veya aynı bağışların %25'i vergiye tabi gelirin %10'unu aşmamak şartıyla indirim konusu yapılabilir.	Kurumlar, bağışların %35'ini, matrahın %10'unu ya da şirket cirosunun %0,1'ini aşmamak üzere vergi matrahından indirebilirler.
İsveç	Gerçek kişilerin bağışları vergi avantajına sahip değildir.	Şirketin işi ile ilgili olarak yapılan bazı bağışların şirket gideri olarak indirilebilmesi dışında genel bir vergi indirimi söz konusu değildir.
Birleşik Krallık (İngiltere ve Galler)	Nakit bağışlar Gift Aid ve ücret bordrosu aracılığıyla vergi indirimine konu edilebilir. Bağışçı, vergilendirilebilir gelir ya da sermaye kazancından bağış tutarının temel vergi oranı kadar kısmının indirimini talep eder (halen %20). Gift Aid daha sonra hayır kurumuna hak edilen gelir vergisini vergi idaresinden talep etme izni verir.	Nakit, menkul kıymet bağışları vergilenebilir kârdan indirilebilir.

Kaynak: European Foundation Centre (EFC), 2011: s. 55-58'den yararlanarak hazırlanmıştır.

Tablo 18 incelendiğinde, Avrupa Birliği üyesi ülkelerin çoğunda bireysel ve kurumsal bağışçıların, bağışların matrahtan indirimine ilişkin vergi avantajından yararlanabildikleri görülecektir. Slovakya'da hem bireysel bağışlar için hem de kurumlar tarafından yapılan bağışlar için herhangi bir vergi avantajı sunulmazken, Finlandiya ve İsveç sadece kurumlar tarafından yapılan bağışlar için vergi avantajı sağlamaktadır.

Öte yandan, bazı ülkelerde, gerçek kişiler ve kurumlar tarafından yapılan bağışlara ilişkin indirim, belirlenmiş bazı limitler dâhilinde vergi avantajı sağlarken, İtalya, Litvanya, Polonya, Portekiz, Slovakya ve İspanyanın içinde bulunduğu bazı üye ülkelerde ise gerçek kişi bağışçıları ödenecek gelir vergilerinin belli bir yüzdesini seçtikleri bir kamu yararına çalışan vakfa tahsis edebilmektedirler (EFC, 2011: s. 9-10). Dolayısıyla, Avrupa Birliği üyesi ülkelerde, bağışların vergi indirimine konu edilmesine ilişkin ortak bir yaklaşım benimsenmediği anlaşılmaktadır. Bu nedenle, dernek ve vakıfların bağış yoluyla desteklenmesinin ilişkin bağışların vergi

matrahından indirimine ilişkin alternatif uygulamalar Türkiye için de değerlendirilebilir. Öte yandan, Avrupa Birliği Vakıf Statüsü Hakkında Konsey Yönergesi Tasarısı hazırlanması Avrupa Birliği nezdinde konuya ilişkin yaklaşım geliştirilmesine ilişkin bir işaret olarak değerlendirilerek gelişmelerin yakından takip edilmesi, Türk Vergi Sistemi'nin olası düzenlemelere hazırlıksız yakalanmaması yönüyle önemli görülmüştür.

### 3.3. DERNEK VE VAKIFLARLA İLİŞKİLİ VERGİ AVANTAJLARI SAĞLAYAN DİĞER VERGİ KANUNLARINDA YAPILAN DÜZENLEMELER

Dernek ve vakıfların mali yönden desteklenmesine ilişkin olarak Katma Değer Vergisi Kanunu kapsamında önemli vergi avantajları sağlanmaktadır. Kanunda yer alan, dernek ve vakıflar aracılığıyla bağışçılara sağlanan avantajların incelenmesi, vergi kanunlarının dernek ve vakıfları desteklemeye yönelik düzenlemelerinin gider vergilerinde de karşılık bulunduğunu gösterecektir.

Katma Değer Vergisi Kanunu kapsamında, bazı dernek ve vakıflara yapılan bedelsiz teslimlerin vergi dışı bırakılması sivil toplum kuruluşlarına sağlanan önemli bir vergi avantajıdır. Dernek ve vakıflara yapılan teslim ve hizmetler katma değer vergisine tabi olmakla birlikte, kamuya yararlı derneklere ve Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflara Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 17/2-b,c<sup>187</sup> maddesi kapsamındaki teslim ve hizmetler istisna kapsamına

<sup>187</sup> Madde metninin ilgili kısmı "1. Kültür ve Eğitim Amacı Taşıyan İstisnalar:

*Genel ve katma bütçeli daireler, il özel idareleri, belediyeler, köyler, bunların teşkil ettikleri birlikler, üniversiteler, döner sermayeli kuruluşlar, kanunla kurulan kamu kurum ve kuruluşları, kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları, siyasi partiler ve sendikalar, kanunla kurulan veya tüzelkişiliği haiz emekli ve yardım sandıkları, kamu menfaatine yararlı dernekler, tarımsal amaçlı kooperatifler ve Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıfların:*

a) İlim, fen ve güzel sanatları, tarımı yaymak, ıslah ve teşvik etmek amacıyla yaptıkları teslim ve hizmetleri,  
b) 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,

2. Sosyal Amaç Taşıyan İstisnalar:

a) Yukarıda sayılan kurum ve kuruluşların 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 (6462 sayılı Kanunun 1 inci maddesiyle değişen ibare. Yürürlük; 03.05.2013) engelli (7) bakım ve huzurevleri, parasız fukara aşevleri, düşkünevleri ve yetimhaneleri işletmek veya yönetmek suretiyle ifa ettikleri kuruluş amaçlarına uygun (6009 sayılı Kanunun 28 inci maddesiyle değişen ibare Yürürlük; 01.08.2010) teslim ve hizmetleri ile bunlardan sağlık hizmeti sunanların teşhis ve tedaviye yönelik olarak birbirlerine yapacakları teslim ve hizmetler,

b) (5615 sayılı Kanunun 13 üncü maddesiyle değişen ibare. Yürürlük: 01.05.2007) 8/2/2007 tarihli ve 5580 sayılı Kanun hükümlerine tâbi (5904 sayılı Kanunun 13 üncü maddesiyle değişen ibare. Yürürlük; 03.07.2009) özel okullarca bedelsiz verilen eğitim, öğretim hizmetlerinde ilgili dönemdeki kapasitelerinin % 10'unu, 24/3/1950 tarihli ve 5661 sayılı Yüksek Öğrenim Öğrenci Yurtları ve Aşevleri Hakkındaki Kanuna Ek Kanun ile 30/4/1992 tarihli ve 3797 sayılı Milli Eğitim Bakanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun hükümlerine göre kurulan öğrenci yurtları tarafından bedelsiz verilen yurt hizmetlerinde ilgili dönemdeki kapasitelerinin % 10'unu, üniversite ve yüksekokullarda ise % 50'sini (5228 sayılı Kanunun 15 inci maddesiyle değişen bent. Yürürlük: 31.7.2004) geçmemek üzere verilen bedelsiz eğitim ve öğretim hizmetleri, kanunların gösterdiği gerek üzerine bedelsiz olarak yapılan mal teslimi ve hizmet ifaları, birinci fıkrada sayılan kurum ve kuruluşlara bedelsiz olarak yapılan her türlü mal teslimi ve hizmet ifaları ile fakirlere yardım amacıyla gıda bankacılığı faaliyetinde bulunan dernek ve vakıflara Maliye Bakanlığınca belirlenen usul ve esaslar çerçevesinde bağışlanan (5281 sayılı Kanunun 43/14-a maddesiyle değişen ibare; Geçerlilik; 01.01.2005, Yürürlük; 31.12.2004) gıda, temizlik, giyecek ve yakacak maddelerinin (26) teslimi,



alınmıştır. Bu kapsamda, kamuya menfaatine yararlı derneklere ve vergi muafiyeti tanınan vakıflara, Kanun'un 17/2-b maddesine göre; bedelsiz olarak yapılan her türlü mal teslimi ve hizmet ifaları ile fakirlere yardım amacıyla gıda bankacılığı faaliyetinde bulunan dernek ve vakıflara Maliye Bakanlığınca belirlenen usul ve esaslar çerçevesinde bağışlanan gıda, temizlik, giyecek ve yakacak maddelerinin teslimi katma değer vergisinden istisnadır. Burada incelenen istisna hükmünün işletmeye dâhil malların teslimine ilişkin olduğu açıktır. Fakirlere yardım amacıyla gıda bankacılığı faaliyetinde bulunan dernek ve vakıflara bağışlanan gıda, temizlik, giyecek ve yakacak maddelerinin teslimine ilişkin katma değer vergisi istisnası uygulamasında kamu menfaatine yararlı dernek veya vergiden muaf vakıf statüsünün aranmadığı hususuna da dikkat edilmelidir. Kısmi istisna mahiyetindeki bu teslimin bünyesine giren katma değer vergisi tutarının indirim konusu yapılması ise mümkün bulunmamaktadır. Bu nedenle, bağışın yapıldığı dönemde, bağışlanan gıda, temizlik, giyecek ve yakacak maddelerinin iktisabı dolayısıyla yüklenilen katma değer vergisi tutarının hesaplanması ve aynı döneme ait katma değer vergisi beyannamesinde ilave edilecek katma değer vergisi satırına dâhil edilmesi, aynı tutarın defter kayıtlarında "indirim KDV" hesaplarından çıkarılarak gider hesaplarına aktarılması gerekmektedir.

Fakirlere yardım amacıyla gıda bankacılığı faaliyetinde bulunan dernek ve vakıflara bağışlanan ve işletmeye dâhil olmayan gıda, temizlik, giyecek ve yakacak maddelerinin katma değer vergisi dâhil maliyet bedelinin yıllık beyannamenin bağış ve yardımlara ilişkin bölümüne yazılarak gelir vergisi matrahının tespitinde indirim olarak dikkate alınması gerekmektedir.

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 17/2-c maddesinde ise, yabancı devletlerin Türkiye'deki diplomatik temsilcilik ve konsoloslukları ile yabancı hayır ve yardım kurumlarına, kamu menfaatine yararlı dernekler veya Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflara bedelsiz olarak yapacakları teslim ve hizmetlere ilişkin olarak yapılan teslim ve hizmetler katma değer vergisinden istisna tutularak dolaylı olarak sivil toplum kuruluşlarının desteklenmesi sonucunu doğuracak bir başka vergi avantajı düzenlemesi yapılmıştır. Söz konusu düzenlemenin özü, vergi muafiyeti sağlayan özel statülere sahip dernek ve vakıflara yapılan bedelsiz teslimlere ilişkin teslimlerin de katma değer vergisinden istisna edilmesidir.

Dernek ve vakıflarla gerçekleştirdikleri bağış ve bedelsiz teslim gibi işlemlerden gerçek kişi ve kurumların vergi avantajı elde etmeleri de istisnai düzenlemeler bir yana bırakıldığında kamu

---

*c) (4605 sayılı Kanununun 6. Maddesiyle eklenen bent; Yürürlük 30.11.2000) Yabancı devletlerin Türkiye'deki diplomatik temsilcilik ve konsoloslukları ile yabancı hayır ve yardım kurumlarına, bu maddenin 1 numaralı fıkrasında sayılan kurum ve kuruluşlara bedelsiz olarak yapacakları teslim ve hizmetlere ilişkin olarak yapılan teslim ve hizmetler.*

*Maliye Bakanlığı, istisna kapsamına girecek mal ve hizmetler ile bunların asgari tutarlarını ve bu bendin uygulamasına ilişkin usul ve esasları tespit etmeye yetkilidir." şeklinde düzenlenmiştir.*

yararına çalışma ya da Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınma statülerini gerekli kılmaktadır. Dolayısıyla, kamu yararına çalışan dernek ya da Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıf statüleri, sivil toplum kuruluşlarına destekte bulunan gerçek kişi kişi ve kurumlara Katma Değer Vergisi Kanunu kapsamında vergi avantajı sağlanması açısından da belirleyici unsur olmaktadır.

Dernek ve vakıflara, “çoğunlukla” özel statüler gözetilmek suretiyle sağlanan vergi avantajları arasında, damga vergisi kapsamına ilişkin olanlar da bulunmaktadır. 488 Sayılı Damga Vergisi Kanunu'nun<sup>188</sup> 1. maddesi uyarınca Kanuna ekli (1) sayılı tabloda yazılı kâğıtlar Damga Vergisine tabidir. Kanunun 9. maddesine göre ise, Kanuna ekli (2) sayılı tabloda yazılı kâğıtlar damga vergisinden istisna olup, bunlardan biri tüm dernek ve vakıflara, diğerleri ise genel menfaatlere yararlı dernek ve Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıfların vakıflara ilişkindir. “Genel menfaatlere yararlı dernek” ifadesinin “kamu yararına çalışan dernek” statüsü karşılığı olduğu değerlendirilmiştir. Kanuna ekli (2) sayılı tablonun IV/11. maddesi ile; “..... kamu menfaatlerine yararlı derneklere .... verilen ianelere ilişkin makbuzlar”, IV/31. maddesi ile “Dernek ve vakıflarca yerleşim yeri, gerçek kişilerce mesken olarak kullanılmak üzere kiralanın ve iktisadî işletmelere dahil olmayan taşınmazlara ilişkin kira mukavelemleri” ve V/17. maddesi hükmü uyarınca “Genel menfaatlere yararlı derneklerin her türlü işlemlerinde düzenlenen ve Damga Vergisi bu teşekküller tarafından ödenmesi gereken kâğıtlar” damga vergisinden istisnadır. Ayrıca, (2) sayılı tablonun V/19. maddesi uyarınca “Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıfların kuruluş işlemlerinde düzenlenen her türlü kâğıtlarla, Türk Silahlı Kuvvetlerini (Jandarma Genel Komutanlığı dâhil) güçlendirmek amacıyla kurulmuş vakıfların her türlü işlemlerinde düzenlenen kâğıtlar” damga vergisinden istisna edilmiştir. Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıfların kuruluş işlemlerinde düzenlenen kâğıtlara ilişkin istisnanın, statünün sonradan kazanılması nedeniyle uygulanma imkânı bulunmamaktadır.

Harç istisnası da özel statülü dernek ve vakıflara sağlanan vergi avantajları arasındadır. 492 sayılı Harçlar Kanunu'nun<sup>189</sup> 59/b maddesine göre kamu menfaatlerine yararlı dernekler ile Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıfların iktisap edecekleri gayrimenkullerin ve sair aynı hakların tescilleri ve şerhi gerektiren işlemleriyle bu dernek ve vakıflara ait tesislerin ve bu tesislerin sonradan iktisap edecekleri gayrimenkullerin ve sair aynı hakların tescilleri ve şerhi gerektiren işlemleri ve bunların terkinleri harçtan istisnadır.

<sup>188</sup>11/07/1964 tarih ve 11751 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

<sup>189</sup>17/07/1964 tarih ve 11756 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

Emlak Vergisi Kanunu da dernek ve vakıflara vergi avantajları sağlayan hükümler içermektedir. 1319 sayılı Emlak Vergisi Kanunu'nun<sup>190</sup> 1. maddesi uyarınca, Türkiye sınırları içinde bulunan binalar Bina Vergisine tabi olup, Kanunun 3. maddesinde uyarınca Bina Vergisini, binanın maliki, varsa intifa hakkı sahibi, her ikisi de yoksa binaya malik gibi tasarruf edenler ödemektedir. Buna karşın, kanun koyucu, bazı dernek ve vakıflara ilişkin yaptığı düzenlemelerle emlak vergisi yönünden vergi avantajları ihdas etmiştir. Emlak Vergisi Kanunu'nun 4. maddesinde yazılı binalar kiraya verilmemek şartıyla bina vergisinden daimi olarak muafır. "*Özel bütçeli idarelere (mazbut vakıflar dâhil), İl Özel İdarelerine, belediyelere, köy tüzel kişiliğine, kanunla kurulan üniversitelere ve Devlete ait binalar ve Türk Silahlı Kuvvetlerini (Jandarma Genel Komutanlığı dahil) güçlendirmek amacıyla kurulmuş vakıflara ait binalar*" içinse kiraya verilmeme şartı aranmaz. Dolayısıyla, kiraya verilmemek şartıyla; dernek ve vakıfların maliki, intifa hakkı sahibi ya da malik gibi tasarruf ettiği madde kapsamında yer alan binalar bina vergisinden daimi olarak muaf tutulacaklardır. Bu kapsamda, kamu menfaatlerine yararlı derneklere ait binalar (Kurumlar Vergisine tabi işletmelere ait olmamaları veya bunlara tahsis edilmiş bulunmamaları şartıyla); kazanç gayesi olmamak şartıyla işletilen hastane, dispanser, sağlık, rehabilitasyon, teşhis ve tedavi merkezleri, sanatoryum, prevantoryum, öğrenci yurtları, düşkünler evi, yetimhaneler, revirler, kreşler, kütüphaneler ve korunmaya muhtaç çocukları koruma birliklerine ait yurtlar ve işyerleri ile benzerleri; Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflara ait her türlü binalar (Vakıf senedindeki cihete tahsis edilmek şartıyla); Türk Silahlı Kuvvetlerini (Jandarma Genel Komutanlığı dahil) güçlendirmek amacıyla kurulmuş vakıflara ait binalar; Belediye ve mücavir alan sınırları dışında bulunan binalar (Gelir Vergisinden muaf esnaf ile basit usulde Gelir Vergisine tabi mükellefler tarafından bizzat işyeri olarak kullanılan binalar hariç olmak üzere, ticarî, sınaî ve turistik faaliyetlerde kullanılan binalar ile muayyen zamanlarda dinlenme amacıyla kullanılan binalar için bu muafiyet uygulanmaz.) için bina vergisi ödenmez. Belirtilen nitelikteki binalara ilişkin düzenleme genel bir hüküm olup dernek ve vakıflar da başkaca bir koşul aranmaksızın maddede belirtilen şartlar dâhilinde vergi avantajından yararlanabileceklerdir.

Dernek ve vakıfların 1319 sayılı Emlak Vergisi Kanunu'nda yararlanabileceği diğer vergi avantajı Arazi Vergisine ilişkindir. Türkiye sınırları içinde bulunan arazi ve arsalar, Kanun'un 12. maddesi uyarınca Arazi Vergisine tabidir. Kanunun 13. maddesi "*Arazi Vergisini, arazinin maliki, varsa intifa hakkı sahibi, her ikisi de yoksa araziye malik gibi tasarruf edenler öder*" demek suretiyle Arazi Vergisinin mükellefini belirlemiştir. Dolayısıyla, dernek ve vakıflar Arazi

<sup>190</sup>11/08/1970 tarih ve 13576 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

Vergisi'nin mükellefi olabileceklerdir. Ancak, Kanununun 14. maddesinde yazılı araziler kiraya verilmemek şartıyla Arazi Vergisinden daimi olarak muaftır. "Türk Silahlı Kuvvetlerini (Jandarma Genel Komutanlığı dâhil) güçlendirmek amacıyla kurulmuş vakıflara ait arazi ve arsalar" için kiraya verilmeme şartı aranmamaktadır. Dolayısıyla, kiraya verilmemek şartıyla dernek ve vakıfların maliki, intifa hakkı sahibi ya da malik gibi tasarruf ettiği, kamu menfaatlerine yararlı derneklere ait arazi (Kurumlar Vergisine tabi işletmelere ait olmamaları veya bunlara tahsis edilmiş bulunmamaları şartıyla); Türk Silahlı Kuvvetlerini (Jandarma Genel Komutanlığı dahil) güçlendirmek amacıyla kurulmuş vakıflara ait arazi ve arsalar; Belediye ve mücavir alan sınırları dışında bulunan arazi (Gelir Vergisinden muaf esnaf ile basit usulde Gelir Vergisine tabi mükellefler tarafından bizzat işyeri olarak kullanılan arsa ve arazi hariç olmak üzere, ticarî, sınaî ve turistik faaliyetlerde kullanılan arazi ile arsalar ve arsa sayılacak parsellenmemiş arazi için bu muafiyet uygulanmaz.) madde kapsamında Arazi Vergisinden daimi olarak muaftır.

Kamu yararına çalışan derneklere sağlanan vergi avantajları arasında, 2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanunu'nun<sup>191</sup> 17. maddesi uyarınca, Kanun'un 21. maddesinde belirtilen ve belediye sınırları ile mücavir alanlar içinde yer alan eğlence işletmelerinin faaliyetlerinden alınan "Eğlence Vergisi"ne ilişkin muafiyete de yer verilmesi gerekir. Kanun'un 18. maddesiyle, mükellefi, eğlence yerlerini işleten gerçek ve tüzel kişiler olarak belirlenen eğlence vergisi, istisna ve muafıkları düzenleyen 19/3. madde uyarınca "*eğitim ve öğretim kuruluşları ve okul dernekleri ile kamu yararına çalışan derneklere tertiplenen eğlencelerden*" alınmamaktadır. Dolayısıyla, madde kapsamında yer verilen derneklerin tertiplendiği, film gösterimi, konser gibi faaliyetler nedeniyle eğlence vergisi ödenmesi söz konusu olmayacaktır.

Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu da, dernek ve vakıflara vergi avantajları sağlamaya yönelik düzenlemeler içeren kanunlar arasındadır. 7338 sayılı Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu'nun<sup>192</sup> 1. maddesi uyarınca, Türkiye Cumhuriyeti tabiiyetinde bulunan şahıslara ait mallar ile Türkiye'de bulunan malların veraset yoluyla veya herhangi bir suretle olursa olsun ivazsız (karşılıksız) bir tarzda bir şahıstan diğer bir şahsa intikali veraset ve intikal vergisine tabi tutulmaktadır. Dolayısıyla, dernek ve vakıflar, madde kapsamındaki intikaller nedeniyle Veraset ve İntikal Vergisi mükellefi olabilmektedirler. Bununla birlikte, Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu'nun 3/a maddesine göre 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 olmayanlar Veraset ve İntikal

<sup>191</sup>29/5/1981 tarih ve 17354 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

<sup>192</sup>15/06/1959 tarih ve 10231 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

Vergisi'nden muaf tutulmuşlardır. Ayrıca, Kanun'un 3/b maddesinde yer alan "*Yukarıki fıkrada sayılanlar dışında kalan hükmi şahıslara ait olup umumun istifadesi için ilim, araştırma kültür, sanat, sıhhat, eğitim, din, hayır, imar, spor gibi maksatlarla kurulan teşekküller*" şeklindeki düzenleme uyarınca maddede belirtilen amaçlarla kurulan dernek ve vakıflar da bu niteliklerini kaybetmedikleri sürece veraset ve intikal vergisinden muaf olacaklardır. Kanununun 4/k maddesiyle, Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflara, kuruluşu için veya kurulduktan sonra tahsis olunan mallar için ayrı bir istisna hükmü getirilmiştir. 5737 sayılı Vakıflar Kanunu'nun 77. maddesinin "*Kuruluşunda veya kurulduktan sonra vakıflara bağışlanan taşınır ve taşınmaz mallar veraset ve İntikal Vergisinden istisnadır*" şeklindeki hükmü ise tüm vakıflara bağışlanan taşınır ve taşınmaz malları Veraset ve İntikal Vergisi istisnası kapsamına almaktadır.

Vakıflarla ilgili bir diğer vergi avantajı da kurulan Sosyal Yardımlaşma ve Dayanışma Vakıfları'na ilişkin olarak düzenlenmiştir. 3294 sayılı Sosyal Yardımlaşma ve Dayanışmayı Teşvik Kanunu'nun<sup>193</sup> 7. maddesi<sup>194</sup> hükmü uyarınca kurulan Sosyal Yardımlaşma ve Dayanışma Vakıfları, Kanun'un 9. maddesi<sup>195</sup> uyarınca; Kurumlar Vergisinden (iktisadi işletmeler hariç), yapılacak bağış ve yardımlar sebebiyle Veraset ve İntikal Vergisinden, sahip oldukları taşınır ve taşınmaz mallar ve yapacakları tüm muameleler dolayısıyla her türlü vergi, resim, harç ve fonlardan muafır. Diğer yandan, bu vakıflara yapılacak bağış ve yardımlar her türlü vergi, resim ve harçtan muaf olup, Gelir ve Kurumlar Vergisi matrahlarından indirilebilmektedir.

<sup>193</sup> 14/06/1986 tarih ve 19134 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

<sup>194</sup> Maddenin ilgili kısmı "*Bu Kanunun amacına uygun faaliyet ve çalışmalar yapmak ve ihtiyaç sahibi vatandaşlara nakdi ve ayni yardımda bulunmak üzere her il ve ilçede sosyal yardımlaşma ve dayanışma vakıfları kurulur.*" şeklinde düzenlenmiştir.

<sup>195</sup> Madde metni "*Bu Kanunla kurulan Sosyal Yardımlaşma ve Dayanışmayı Teşvik Fonu ile Sosyal Yardımlaşma ve Dayanışma Vakıfları;*

a) *Kurumlar Vergisinden, (iktisadi işletmeler hariç),*

b) *Yapılacak bağış ve yardımlar sebebiyle Veraset ve İntikal Vergisinden,*

c) *(Değişik: 1/12/2004 – 5263/20 md.) Sahip oldukları taşınır ve taşınmaz mallar ve yapacakları tüm muameleler dolayısıyla her türlü vergi, resim, harç ve fonlardan,*

d) *(Ek: 1/12/2004 – 5263/20 md.) Vakıflar, Vakıflar Genel Müdürlüğünce vakıflardan tahsil edilen teftiş ve denetleme masraflarına katılma paylarından,*

e) *(Ek: 6/2/2014-6518/33 md.) Her türlü döner sermaye ücretlerinden, Muafır.*

*Fona ve Vakfa yapılacak bağış ve yardımlar her türlü vergi, resim ve harçtan muafır. Bu bağış ve yardımlar Kurumlar ve Gelir Vergisi matrahından indirilebilir.*" şeklinde düzenlenmiştir.

### 3.4. EVRENSEL VERGİLEME SORUNU: DERNEK VE VAKIFLARIN MALİ YÖNDEN KÖTÜYE KULLANIMI

#### 3.4.1. Dernek ve Vakıfların Örtülü Ticari Faaliyet Gerçekleştirmek Amacıyla Kötüye Kullanımı

Dernek ve vakıflar, ticari faaliyetlerin vergileme dışı gerçekleştirilmesi, zaman zaman bağışçı görünümündeki mükelleflere haksız vergi avantajı sağlanması, bazen de kara para aklama ve terörizmin finansmanı amacıyla kötüye kullanılabilirler. “Hayırsever görümlü” işbirliğinden meydana gelen bu mahiyetteki suç organizasyonlarının tespiti, gelişen teknolojinin birçok işlemi vergi idaresi ya da ilgili diğer idarelerle sadece sanal ortam aracılığıyla ilişki kurulması suretiyle gerçekleşmesi gibi teknoloji kullanımından kaynaklanan uygulamalar nedeniyle oldukça güçtür. Bununla birlikte, dernek ve vakıfların mali amaçlarla kötüye kullanımına ilişkin yaygın yöntemlerin bilinmesi mücadeledeki başarı oranının artırılmasına katkı sağlayacaktır.

Dernek ve vakıfların amaçlarını gerçekleştirmek üzere gerçekleştirdikleri faaliyetleri arasında kâr amaçlı olanlar da bulunmaktadır. Sivil toplum örgütlerini kâr amaçlı faaliyetlere iten nedenlerden birisi amaçlarını gerçekleştirmek üzere üstlendikleri faaliyetlerin maliyetini karşılayamamalarıdır. Bu amaçla, müzelerdeki hediyelik eşyaların satışından elde edilen gelirin, müzenin faaliyetini sürdürmesi amacıyla kullanılmasında olduğu gibi çapraz sübvansiyon modelinin kullanıldığı örneklerle sıklıkla rastlanmaktadır. Çapraz sübvansiyon modelinin zarar ettiren faaliyetlerin finansmanında kullanımı, istisnai bir yaklaşım olmayıp, ticari alanda sürekli şekilde var olma anlamına gelse de (James, 1986), işgal edilen ticari faaliyetin kazanç paylaşma amacı taşımaması gereği sivil toplum kuruluşlarının karakteristik özellikleri arasındadır. Buna karşın, söz konusu karakteristik özelliğin göstermelik kaldığı ve dernek ve vakıf çatısı altında kazanç paylaşımı amacıyla örtülü ticari faaliyette bulunduğu yönündeki eğilimlere sıkça rastlanıldığı sivil topluma karşı yüksek sesle yöneltilen eleştiriler arasındadır. Gönüllü kuruluşlar olarak bilinen dernek ve vakıfların, kamu hizmeti niteliğindeki hizmetlerinin bedelsiz ya da sembolik bedellerle sunulması bunların kazanç paylaşma amacı taşımadığı anlamına gelmektedir. Bu nedenle, genelleme yapmanın yanlışlığına düşme pahasına olsa da, dernek ve vakıfların vergi mükellefi olmadıkları söylenebilir. Ancak, bu kuruluşlarda, giderek bu özelliklerini bir kenara bırakarak örtülü olarak kazanç sağlama amacı eğilimi görünmektedir. Şahin ve Uysal’ın da (2007: s. 11) dediği gibi, “*sivil toplum kuruluşları sırf iyilikle donatılmış kurumlar değildir*”.

Bazılarınca “ticari dönüşüm” olarak tanımlanacak kadar ileri gidilerek ifade edildiği üzere, kârsız sektör kuruluşları giderek artan şekilde gelirlerini artırıcı ticari girişimlere dönüşmektedirler (Cheng, 2003: s. 2). Ancak, kâr amaçlı şirketler gibi, ticari aktivitelerde bulunma davranışı sergileyen dernek ve vakıf gibi kuruluşlar nihayetinde kâr amaçlı kuruluş statüsüne, bir diğer ifadeyle ticari şirketlere dönüşmek zorunda kalacaklardır. Bu dönüşüm Amerika Birleşik Devletleri’nde özellikle sağlık sektöründe yaygın ve dikkat çekicidir. Dernek ve vakıfların amaçları ile kâr amaçlı şirketler arasındaki temel farklar dikkate alındığında söz konusu dönüşümün toplum yararına olup olmadığı, kamu yararı amacı için toplanan bağışların durumunun ne olacağı gibi tartışmalar sürmektedir (Godderies ve Weisbord, 1998: s. 215). Bu noktada, sivil toplum kuruluşlarında gözlemlenen “ekonomik amaç” eğiliminin kapsamının ortaya konulması gerekir. Ekonomik amaç, “ekonomik ve ticarî aktivitelerin icra edilmesi” şeklinde tanımlanmaktadır. Ekonomik amaç, dar anlamıyla pay sahiplerinin mameleki menfaatlerini tatmin eder; maddî ihtiyaçlarına cevap verir ve bu şekilde kazanç paylaşmaya yaklaşır. Ancak geniş anlamda ekonomik amaç kavramı, vergilerin indirilmesi, kredilerin iyileştirilmesi, yabancı ülkelerle ticarî ilişkilerin artırılması gibi pay sahiplerinin mameleki avantajlarını garanti altına alıp korumayı da kapsar (Tüzüner, 2013: s. 2825-2826). Bu anlamda, dernek ve vakıfların “ekonomik amaç” kapsamında geçirdiği dönüşüm, dernek ve vakıf tipi örgütlemelerle şirket tipi örgütlenmelerin “kazanç paylaşma” amacıyla buluşmalarıyla sonuçlanacaktır. Kârsız sektörün, giderek kâr amaçlı ticari faaliyet alanına kaydığı, vergilemeden kaçınmak amacıyla sivil toplum kuruluşu vasfının şeklen korunmasına çalışıldığı yönünde dikkat çeken eğilim söz konusu dönüşümün hızlı gerçekleştiğini göstermektedir.

Dernek ve vakıfların bazı faaliyetlerinin ticari olup olmadığının belirlenmesinde yaşanan güçlük, bunları, asıl amaçlarından saptırarak, ticari faaliyete yönlendirebilmektedir. Sağlanan vergi avantajlarının, bu kuruluşları birer ticarethaneye dönüştürmemesi gerektiği ise açıktır. Bununla birlikte, Türkiye’de, birçok sivil toplum kuruluşu ticari faaliyette bulunmakta ve bu durum özel sektörle haksız bir rekabete neden olmaktadır. Bu nedenle, bu kuruluşlara sağlanan vergi avantajları belirlenirken, ticari faaliyet ve kâr amaçsız kamusal faaliyetlerin net bir şekilde ayrılması gereği vardır (Şahin ve Uysal, 2007: s. 10). Bu ayrımın gerçekleştirilmesi, internet ortamının ticari faaliyetleri şekillendirdiği yeni ticari düzen içerisinde güç olmakla birlikte, amaca yönelik çaba gösterilmesi gereği açıktır.

Ticari faaliyette bulunan kâr amacı gütmeyen kuruluşlar, fiyat ayrımcılığı dâhil olmak üzere, kılık değiştirmiş şirketler olarak kolayca düşünülebilir. Ancak, iki tip organizasyon da gelir elde etme amaçlı olsa da, kâr amacı gütmeyen kuruluşlar; geliri amaçları doğrultusunda kullanmaları yanında öğrencilere hayvanat bahçesi ziyaretinden ücret talep edilmemesi ya da yoksul

hastaların hastaneden ücretsiz yararlanması örneklerinde olduğu gibi hedef kitleye yönelik ticari olmayan tercihlerde bulunabilmektedirler (Weisbord, 1998b: s. 165-166). Ancak, kâr dağıtımını yapılamayacağına ilişkin yasal kısıtlamaların zayıf uygulanması bazı girişimcilerin bu kuruluşlara kamu tarafından sağlanan sübvansiyonları özel kazanca dönüştürmeleri şeklinde bir sonuca da neden olabilmektedir (Kapur ve Weisbord, 2000: s. 278). Kazanç paylaşımının gerçekleşmesi, sivil toplum kuruluşlarını; ekonomik yaşamın kuralları dışında örgütlenmelerine, mali avantajlar sağlanmasına, yardım adı altında maddi kaynak edinmelerine karşın, bu niteliklerden yoksunlukları yanında, vergi yükü taşımak durumunda kalan şirketler karşısında haksız rekabet yaratan piyasa aktörü haline getirecektir.

Dernek ve vakıfların mali amaçlarla kötüye kullanımını örtülü ticari faaliyette bulunulmasıyla da sınırlı değildir. Charbonneau'a (2009: s. 27-28) göre, dernek ve vakıf gibi çeşitli yapılanmalarla ortaya çıkan hayır kurumlarının büyük çoğunluğu dürüst ve meşru iken, zaman zaman kötü niyetlerle de kurulabilmektedir. Bununla birlikte, iyi niyetle kurulan sivil toplum kuruluşları da vergi suçları, kara para aklama ve diğer mali suçların işlenmesi amacıyla kullanılabilir. Bazen terör örgütleri ve vergi suçu işlemeyi amaçlayanlar sadece kurulan örgütleri kullanmakla kalmamakta, kendileri de bu tür organizasyonlar kurabilmektedirler.

A.B.D Gelir İdaresine (IRS) göre, kamu yararına hizmet sağladıkları için vergi muafiyeti tanınan hayır kurumları ve diğer kâr amacı gütmeyen kuruluşlar vergi kaçırma ve istismar yuvası haline gelmiştir. Bazı durumlarda kötüye kullanma, hayır kurumunun bağışçının kişisel yararı için kurulması örneğinde olduğu gibi bizzat kâr amacı gütmeyen kuruluş tarafından gerçekleştirilirken; diğer durumlarda kâr amacı gütmeyen kuruluş vergi avantajı sağlamak üzere oluşturulan organizasyonlara destek verir şekilde hareket ederek organizasyonun bir parçası olmaktadır. Devletlerin, bu eğilimlerle mücadelesinin temel amacı yalnızca daha fazla vergi geliri elde etmek değil, ayrıca dernek ve vakıflar gibi organizasyonlara sağlanan vergi avantajlarının bunların amaçlarına ulaşmasına hizmet etmesidir. Ancak, giderek artan şekilde, bağışçılığın başkalarına değil, bağışçıların faydalarına hizmet etmek için kullanıldığı görülmektedir. Bazı organizasyonlarda, bağışlanan para, sözde bağışçıya borç verilme görüntüsü altında geri dönmekte, belli bir komisyon içeren bu uygulama ile vergi indirimi sağlanmaktadır. Bir başka yöntemde ise, bağışın değerinin şişirilmesi ile hayırsever kuruluş çok az bağış elde ederken, bağışlayıcının yüksek tutarda vergi indiriminden haksız yere faydalanması söz konusu olmaktadır. Tespit edilen bazı vakalarda; kuruluşlara yüksek vergi cezaları uygulanırken, bazı vakalarda ise; vergi muafiyeti statüsünün tamamen kaldırılması sonucunu doğuran ağır müeyyideler uygulanabilmektedir (Crenshaw, 2005). Bu müeyyidelerin



uygulanabilmesi, dernek ve vakıflar tarafından ya da bunlar aracı edilerek yapılan vergi yolsuzluklarında uygulanan yöntemlerin bilinmesi ve tespitini gerektirmektedir.

### **3.4.2. Dernek ve Vakıflar Aracılığıyla Gerçekleştirilen Vergi Kaçırma Yöntemlerine İlişkin OECD Raporu**

Dernek ve vakıf tipi sivil toplum kuruluşlarının vergileme dışı kalacak şekilde ekonomik faaliyetlerin gizlenmesi amacıyla ya da vergi mükellefleri tarafından çeşitli vergi kaçırma yöntemlerinin aracı olarak kullanılmasına ilişkin kısa adı OECD olan Organisation For Economic Co-Operation and Development tarafından kapsamlı bir araştırma yapılmıştır. Söz konusu araştırma sonuçlarının ortaya konulması, çeşitli ülkelerde gerçekleşmiş vakalardan üretilen dernek ve vakıflar aracılığıyla gerçekleştirilen vergi kaçırma yöntemlerinin belirlenmesini sağlayacaktır.

OECD (2009) tarafından “bağışçılığın vergi kaçırma ve kara para aklama amacıyla kullanımına” ilişkin yapılan araştırma, hayırseverlik amacıyla oluşturulan vergi teşviklerinin bağışçılar tarafından çeşitli yöntemlerle vergi kaçakçılığı ve/veya kara para aklama amacıyla kullanıldığına ilişkin çeşitli ülkelerin tecrübelerini yansıtmaktadır. Etkisi değişken olmasına rağmen, hayır kurumları suiistimal edilerek yapılan vergi kaçakçılığı ve kara para aklama suçu işlenmesi birçok ülkede ciddi bir risktir ve bu risk giderek artmaktadır. Bağışçılığın belirtilen kapsamda kötüye kullanımına ilişkin Arjantin, Avusturya, Belçika, Kanada, Şili, Çek Cumhuriyeti, Danimarka, Fransa, Almanya, İrlanda, İtalya, Hollanda, Norveç, Portekiz, İspanya, İsveç, Türkiye, Birleşik Krallık ve Amerika Birleşik Devletleri’nde yapılan araştırmada ilginç sonuçlara ulaşılmıştır. Araştırma sonuçlarına göre, vergi idarelerince, vergi suçu işleme ve kara para aklama amacıyla bağışçılığın istismarına yönelik geliştirilen ve yaygın olarak kullanılan yöntemler ve bu yöntemlere ilişkin bazı senaryolar ortaya çıkmaktadır. Aşağıda yer verilen yöntemlerin incelenmesi, dernek ve vakıfların kötüye kullanımının “nasıl” gerçekleştiği sorusunun ülke tecrübeleri ışığında cevabı olabilecektir.

(1)Hayır Kurumu görüntüsünde, ülkelere göre değişen düzenlemelere uygun organizasyonlar kurulması sivil toplum kuruluşları aracılığıyla vergi kaçırma amacıyla kullanılan bir yöntemdir. Bazı durumlarda ise sivil toplum örgütü kurulmamakta, sahte bağış makbuzlarında olduğu gibi bazı belgelerde ismine yer verilmesi suretiyle gerçekte var olduğu izlenimi uyandırılmaktadır. Kanada ve A.B.D’de uygulama alanı bulduğu bildirilen yöntemde, düzmece bir hayırsever organizasyon oluşturulmakta, bireyler ve şirketlerden e-posta, telefon ya da kapı kapı dolaşmak suretiyle bağış istenmesi şeklinde bir senaryo uygulanmaktadır. Bağışçı, daha sonra, bağışının

vergi matrahından indirimini sağlamak amacıyla vergi makamlarına başvurduğunda hayırsever kuruluşun gerçekte olmadığını öğrenmektedir. Bu senaryoda, haksız kazanç dernek ve vakıf görünümündeki organizasyonlarca elde edilirken, vergi mükellefi “dolandırılan” rolünü üstlenmektedir.

(2)Kanada, Çek Cumhuriyeti, İspanya ve A.B.D’de uyumla alanı bulduğu bildirilen yöntemde, vergi muafiyeti statüsüne sahip dernek ve vakıf gibi bir hayırsever kuruluşun, kurucular veya yöneticilerinin kişisel faydası amacıyla kasıtlı olarak vergi yolsuzluğuna karışması söz konusudur. Bu yöntemde, hayırsever amaçlı dernek ve vakıflar kurulmakta, bağış toplanıp makbuz düzenlenmekte ve toplanan bağışlar zimmete geçirilmekte, zamanı geldiğinde iz kaybettirilmektedir.

(3)Dernek ve vakıf mahiyetinde örgütlenmiş hayırsever kuruluşun ve bağışçıların kişisel yararı amacıyla bir vergi kaçakçılığı organizasyonunun koordineli yapılması da uygulanan yöntemler arasındadır. Kanada ve A.B.D’de uygulama alanı bulduğu bildirilen bu yöntemle ilişkin senaryoda, tüm süreç hayırsever görünümdeki dernek ve vakıf gibi kuruluşlar tarafından oluşturulmakta ve yönetilmektedir. Kuruluş, müşterilerine bağış makbuzlarını bir komisyon karşılığında satmakta, bağışçı görünen mükellefler ise bağışlara ilişkin vergi avantajlarından sahte makbuzları dayanak göstermek ve komisyon bedeli kadar maliyete katlanmak suretiyle faydalanmaktadır.

(4)Dernek ve vakıf tipi bir hayırsever kuruluşun ve bağışçıların kişisel yararı amacıyla bir vergi kaçakçılığı organizasyonunu, bir aracı kullanılmak suretiyle de oluşturulabilmektedir. Kanada ve A.B.D’de uygulama alanı bulduğu ifade edilen bu yöntemde, dernek veya vakıf tipi bir örgütlenme olarak hayırseverlik kaydı bulunan kuruluş, bağış makbuzlarını vergi beyannamesi düzenleyicilerine komisyon karşılığında satmaktadır. Kanada vergi idaresi, daha önce beyanname düzenleyenlere sahte makbuz verildiği tespitlerine rağmen sorunun devam ettiğini tespit etmiştir. Makbuzlar üzerinde tahrifat ya da sahte makbuz oluşturma, baskı teknolojisindeki gelişmeler nedeniyle daha yaygın hale gelmiştir. Bu yöntemde, çoğu şüpheli faaliyetler vergi beyannamesi hazırlayanlar ve elektronik hizmetlerin kullanımına ilişkin araçlar vasıtasıyla gerçekleştirilmektedir. Bağış makbuzu düzenleyebilecek hayır kurumlarıyla (hayır kurumu kayıtlı olabileceği gibi olmayabilir de) ilişkili vergi beyannamesi düzenleyicileri, kurmaca olarak bağışlanmış nakit ya da kullanılmış elbise, eğitim malzemesi gibi malzemeler karşılığı olarak görünen, ancak gerçekte komisyon karşılığı alınan sahte bağış makbuzlarını vergi indiriminde kullanmaktadır.

(5)Vergi kaçırma amacıyla hazırlanan sahte bağış makbuzlarının dernek ve vakıf gibi kuruluşların bilgisi dışında adları kullanılmak suretiyle istismar edilmesi yöntemi de vergi kaçırma amaçlı kullanılabilir. Kanada ve A.B.D’de uygulama alanı bulunduğu bildirilen bu yöntemle ilişkin senaryoda, vergi mükellefleri ya da mükelleflerin beyannamelerini düzenleyenler yasal statüye sahip dernek ve vakıf gibi hayır kurumlarının makbuzlarını sahte olarak düzenleyerek kullanılmaktadırlar. Vergi matrahını hesaplayan meslek mensupları, sahte bağış makbuzlarını kullanmak suretiyle matrahı azaltmakta, haksız yere vergi avantajı elde edilmektedir. İsimleri kullanılarak bağış almış görünen ancak durumdan haberi olmayan dernek ve vakıflar ile devlet hazinesi bu senaryonun kaybedenleri, haksız yere daha az vergi ödeyen ya da vergi iadesi alan mükellefler ise kazananı olmaktadır.

Bir diğer senaryoda ise, vergi planlayıcıları, vergi mükellefinin bilgilerini çalmakta, düzmece bağış yapmakta, düzmece vergi beyannamesi düzenlemekte ve gerçek mükellef üzerinden vergi iadesi almaktadırlar. Bu durumda üç kurban vardır: Devlet, vergi mükellefi, hayırsever kurumun itibarı.

(6)Vergi kaçırma planının bir parçası olarak vergi indirimine olanak sağlayan düzmece bağış yapılması yöntemi de sivil toplumunun kötüye kullanımının bir diğer şeklidir. Kanada’da uygulama alanı bulunduğu bildirilen yöntemde; dernek veya vakıf gibi bir hayır kurumu nakdi ya da ambalajsız aynı bağışları toplamakta, toplanan bu bağışların cüz’i bir kısmı gıda bankalarına, evsizlerin yurtlarına dağıtmaktadır. Gerçekte, bağışlardan elde edilen fonlar dağıtılmamakta ve şahsi menfaatlere hizmet etmektedir. Ayrıca, bu bağışlara ilişkin makbuzlar, yapılan bağışın çok üzerinde bir miktar için düzenlenmekte ve vergi avantajından bağışçıların yararlanması sağlanmaktadır.

(7)Dernek ve vakıflarca kullanılan vergi kaçırma yöntemlerinden bir diğeri de ücret gelirlerinin vergilendirilmesine ilişkindir. Gönüllü olarak çalışıyor görünen ancak gizli olarak maaş alan çalışanların ücret gelirlerinin vergilendirilmemesi amaçlanmaktadır. Arjantin ve İtalya’da tespit edildiği bildirilen bu yöntemde maaşlı personel gönüllü çalışan gibi gösterilerek, Ulusal Sosyal Güvenlik Sistemi’ne ödenmesi gereken prim kadar haksız kazanç sağlanmaktadır.

(8)KDV'den muafiyet statüsü olan dernek ve vakıf gibi kuruluşların, vergilendirilmesi gereken ticari faaliyeti örtülü olarak gerçekleştirmek suretiyle vergi kaçırdıkları tespit edilmiştir. Arjantin ve İtalya’dan bildirilen yöntemde, ticari aktivite dışı tüzel kişilikler ve sivil toplum kuruluşları ticari işlerle iştigal etmelerine rağmen vergi avantajından yararlanmaktadırlar.

(9)Gerçekte mal ya da hizmet satımı yapıldığı halde bağış yapılmış gibi makbuz düzenlenmesi suretiyle dernek ve vakfın ticari faaliyetinin gizlenmesi yönteminin Belçika ve Kanada’da tespit

edildiği bildirilmiştir. Bu yöntemde, sivil toplum kuruluşu ticari faaliyetini gizlerken, bağışçı da vergi indirimi imkânından faydalanmakta, kaybeden ise vergi gelirinden mahrum kalan hazine olmaktadır.

(10) Hayırsever kuruluş için çalışan bireylerin bağış yapmış gibi gösterilip bağış makbuzu verilmesi yöntemiyle dernek ve vakıflar kötüye kullanılabilir. Belçika da tespit edildiği bildirilen yöntemde, kimliğini gizlemek isteyen veya € 30'dan az (belli bir eşğin altında kalan bağışlar için bağışçılara makbuz düzenlenmemektedir) tutarlı bağışlar için çalışanlara bağış makbuzu düzenlenmekte ve vergi avantajlarından haksız yere yararlanmaları sağlanmaktadır.

(11) Sabıkalı kişilerin para toplamak için meşru kuruluşların adlarını kullanmaları yöntemi de hayır kurumlarının mağduru olduğu bir diğer yöntemdir. Norveç'te uygulama alanı bulunduğu bildirilen yöntemde, sabıkalı kişiler yasal hayır kurumlarının ismini kullanarak halktan nakit ya da banka sistemi aracılığıyla para toplamaktadırlar. Bu şekilde, haksız kazanç elde edilmesi yanında, bağışçılar hem paralarından olmakta hem de vergi idaresine sahte makbuz ibraz ederek güç durumda kalabilmektedirler.

(12) Dernek ve vakıfların kötüye kullanılma yöntemleri arasında, terör örgütlerini desteklemek amacıyla para toplanması ve/veya terör örgütlerine fon aktarmak amacıyla bu organizasyonların kullanılmasına da rastlanmaktadır. Kanada, İtalya ve A.B.D'de bu tip kullanımlar bildirilmektedir. Örneğin, A.B.D'de yerleşik ya da burada faaliyet gösteren hayırsever kurumların terörist organizasyonlarca kötüye kullanıldığına ilişkin soruşturma ve yargılamalar yapılmaktadır. Soruşturmalar, yalnızca, potansiyel terörizmin finansmanı planlarının hayır kurumlarıyla ilgilendirilmesindeki karmaşıklığı değil, aynı zamanda terör örgütlerinin faaliyetlerini finanse etmek amacıyla suç örgütleri ile yakın ilişkiler inşa ettiklerini de ortaya çıkarmıştır. Düzmece hayırsever kuruluşlar kurma, terör örgütlerinin bireysel yardımlardan yararlanmasının temel yöntemleri arasındadır.

(13) Dernek ve vakıf gibi hayır kurumları tarafından yardım fonlarının kötüye kullanımına da rastlanmaktadır. Birleşik Krallık'da uygulama alanı bulunduğu bildirilen yöntemde; şüpheli borçlar, yatırımlar, yurt dışı para transferleri ya da bağışın bağışçıya geri dönmesi gibi yöntemlerle dernek ve vakıflar tarafından elde edilen fonlar bizzat bu kuruluşlar tarafından kötüye kullanılabilir.

(14) Bağışlanan varlıkların değerlerinde yapılan manipülasyonlar yoluyla da dernek ve vakıf tipi organizasyonların kötüye kullanımına rastlanmaktadır. Birleşik Krallık'da uygulama alanı bulunduğu bildirilen senaryoya göre, bağışçıya hak ettiğinden fazla vergi avantajı sağlamak amacıyla bağış konusu varlığın değeri manipüle edilmekte, hayırsever kurum bundan bir yarar

sağlayamamaktadır. Dernek ve vakıflar aracı edilerek gerçekleştirilen senaryoda, kazanç az bağışa haksız yere sağlanan vergi avantajı olurken, kayıp, hazinenin vergi kaybı yanında hayır kurumlarının itibarı olmaktadır.

Dernek ve vakıfların kötüye kullanımı suretiyle çoğunlukla vergi suçu, bazı durumlarda ise kara para aklanması ve terörizmin finansmanı suçları sayılan ya da üretilen yeni yöntemlerle işlenmekle birlikte, suç fiillerinin tespitinde güçlük yaşanmaktadır. Suç fiilinin tespitinde, suçun işlendiğine ilişkin işaretlerin vergi idarelerince değerlendirilmesi denetim sürecinin başlaması açısından kritiktir. Bu işaretler “kırmızı bayrak göstergeleri” olarak ifade edilebilir. Çeşitli ülkelerde vergi idareleri tarafından tespit edilen ve hayırseverliğin vergi kaçakçılığı ya da kara para aklama amacıyla kötüye kullanımına işaret eden kırmızı bayrak göstergeleri üç kategoride incelenebilir.

Kategori 1, daha çok gözleme dayanan göstergeler üzerinde durmaktadır. Bu kategoriye göre; vergi mükelleflerinin birdenbire bağış partnerini değiştirerek makul gelirin çok altında gelir beyan etmesi, bağış geçmişi olmayan mükelleflerin birden bire çeşitli aralıklarla bağış yapmaya başlaması, gelire oranla çok yüksek tutarda bağış yapılması, açık bir bağlantı olmaksızın yapılan çok sayıda bağış, belli bir geçmişe sahip olmayan mükellefler tarafından verilen vergi beyannamelerinde bağış indirimi nedeniyle vergi iadesi talebinin olması durumlarının dernek ve vakıfların ve dolayısıyla bağışçılığın kötüye kullanımına işaret edebileceği değerlendirilmektedir.

Kategori 2, gözlemlerin yanında, vergi mükelleflerinin şüpheli durumlarına ilişkin tepkilerini de dikkate alan bir yaklaşımla belirlenmiştir. Kategoriye göre; birçok bağışçının aynı toplum/kültür geçmişleri ve ilişkileri, aynı işkolunun farklı kollarında çalışan ya da büyük bir şirket için için çalışan şirketlerin bağışlarındaki benzerlikler, nakit bağışların fazlalığı, vergi mükelleflerinin soruları cevapsız bırakması, vergi mükelleflerinin makbuzların orijinalini değil kopyasını ibraz etmesi, ibraz edilen makbuzların numarasız olması, vergi mükelleflerine bağışın ödeme şekli sorulduğunda çoğunlukla “nakit” cevabı verilmesi durumları dernek ve vakıfların ve dolayısıyla bağışçılığın kötüye kullanımına işaret eden kırmızı bayrak göstergeleridir.

Kategori 3 ise çeşitli ülkelerdeki bazı parasal limitler üzerinden geliştirilmiştir. Kategoriye göre; bağışçı vergi mükellefinin bağış tutarının €318 tutarının altında olması, bağış tutarının sonraki vergilendirme yılı için €1912 tutarına eşit ya da üstünde olması, bağış yoluyla sağlanan vergi avantajının €637 tutarına eşit ya da yüksek olması durumları, mükelleflerin denetim riskinden kaçmak için belirlenen parasal hadler içerisinde kalma çabası olarak ele alınabilmekte,

dolayısıyla dernek ve vakıfların ve bağışçılığın kötüye kullanımına yönelik değerlendirme yapılabilmektedir.

İncelenen yöntemler, hayırseverliğin kötüye kullanımının giderek daha karmaşık, daha sofistike şekle dönüştüğüne işaret etmektedir. Vergi beyannamelerinin elektronik ortamda verilmesi, vergi iadesi hakkının otomatik kazanılması gibi uygulamalar, vergi idarelerini dernek ve vakıflar gibi kâr amacı gütmeyen kuruluşlar aracılığıyla yapılan vergi kaçakçılığının tespiti konusunda önemli güçlüklerle karşı karşıya bırakmaktadır. Bu nedenle, vergi idareleri, dernek ve vakıfların vergi avantajlarından yararlanmak amacıyla kötüye kullanımına ilişkin riskleri gidermek üzere etkin stratejiler geliştirmek ve uygulamak durumundadırlar.

Vergi idarelerince uygulanması önerilen iyi uygulama örnekleri, tüm şüpheli faaliyetleri belirlemek ve analiz etmek için merkezi kayıt tutulması; tehdit, kırılganlık ve uyum düzeyini ortaya koyacak güvenilir bilgi üretilmesi; çapraz kontrolleri yapacak ekipler oluşturulması; ilgili veri kaynaklarının belirlenmesi ve geliştirilmesi; ülkeler arasında sürekli bilgi alışverişi yapılması ve iyi uygulamaların paylaşılması; şüpheli dosyalarda bağışçılığın kötüye kullanımına ilişkin göstergelere ilişkin veri girişi yapılması ve vergi idareleri, kolluk kuvvetleri ve ilgili olabilecek diğer paydaşlar arasında bilgi alışverişini kolaylaştırmak için bir mekanizma oluşturulması olarak ele alınmaktadır.

OECD (2009) raporunda, Türkiye’den bildirilen yöntem ya da uygulama örneği bulunmamaktadır. Bununla birlikte, dernek ve vakıfların, kurs hizmeti gibi faaliyetlerinden ticari mahiyette gelir elde edilmesine rağmen bağış makbuzu düzenlenmesi suretiyle gerçek amacın gizlenmesi; kâr amaçlı sosyal tesis, otopark, spor okulları, spor sahaları, sağlık merkezleri gibi faaliyetlerin iktisadi işletme kurulmadan gerçekleştirilmesi, iktisadi işletme tesis edilse dahi birçok faaliyetin iktisadi işletmeyle ilişkilendirilmeksizin bağış maskesi altında yapılması, çalışanlarına yapılan ek ödemeler üzerinden vergi kesintisi yapılmaması, yayımlarında yayınlanan reklamların karşılığının bağış adı altında tahsili gibi pek çok kötüye kullanım örneğinin Türkiye’de olmadığını söyleme imkânı bulunmamaktadır. Bu nedenle, başka ülkelerde gerçekleşen kötüye kullanım örneklerinin yakından takibi yanında iyi uygulamaların Türk vergi sistemine ülke koşulları değerlendirilerek entegrasyonunun sağlanması önemli görünmektedir. Temel çözüm ise; kamu yararına faaliyette buldukları iddiası taşıyan sivil toplum kuruluşlarının, güvenilirlik testinden, bir başka ifadeyle denetimden geçmiş mali bilgilerinin “kamuya” açıklanmasından geçmektedir.

### 3.4.3. Dernek ve Vakıfların Kötüye Kullanımının Önlenmesi: Mali Şeffaflık

Kamu yararına çalışan dernek ve Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflara, kamu yararı amacına uygun faaliyet gerçekleştirmeleri nedeniyle sağlanan vergi avantajları hazinenin bu vergilerden feragatı nedeniyle doğrudan halkın fedakârlığı anlamına gelmektedir. Fedakârlığı üstlenen kamunun, bu kuruluşların faaliyetlerinin öngörülen kamu yararına olup olmadığının sorgulama hakkı da, verilen özel statülerinin felsefesi gereği tabii olarak ortaya çıkmaktadır. Üstelik, sivil toplum kuruluşlarının kamu kurumlarına şeffaflık çağrıları yapmaları sıklıkla gündem oluştururken, sivil toplumun kendisinden beklenen şeffaflığı göstermemesinin izahının yapılamayacağı da açıktır. Dolayısıyla, kamu yararı amacıyla faaliyette buldukları kabul edilen dernek ve vakıfların kamuya hesap vermeleri gereği, denetimden geçmiş mali bilgilerinin kamuoyuyla paylaşılmasını zorunlu kılmaktadır.

Kurumsal şeffaflık, muhasebe şeffaflığı, yönetim şeffaflığı, bilgi ve belge şeffaflığı gibi kavramları içerisinde barındıran geniş kapsamlı bir çerçevesi olan (Pasquier ve Villeneuve, 2007: s.148-149) şeffaflık kavramı ile vurgulanmak istenen, bir kurumun iç süreçlerini ve işlerini olduğu gibi ortaya dökmek, kurumla ilgili bilgileri ilgili ve/veya ilgisiz bütün gruplara açmak değildir (Neyland, 2007: s.499). Şeffaflığı kurum içi faaliyetlerin, süreçlerin ve sonuçların kurumda yer alıp almadığına bakmaksızın paydaşlara açılması olarak (Florini, 1998) anlamak kavramın organizasyonlara yönelik kullanımında bulunduğu karşılık olarak kabul edilebilir. Şeffaflık kavramı, şirketlere özgü olarak *“ticari sır niteliğindeki ve henüz kamuya açıklanmamış bilgiler hariç olmak üzere, şirket ile ilgili finansal ve finansal olmayan bilgilerin, zamanında, doğru, eksiksiz, anlaşılabilir, yorumlanabilir, düşük maliyetle kolay erişilebilir bir şekilde kamuya duyurulması yaklaşımıdır.”* şeklinde de tanımlanmaktadır (Sermaye Piyasası Kurulu, 2005: s.3). Kazanç paylaşma amacıyla kurulamayacak olan dernek ve vakıfların, faaliyetlerini gerçekleştirmek için maddi kaynağa ihtiyaç duydukları ve edindikleri kaynakları yatırım araçlarında değerlendirdikleri, kazanç sağlama amacıyla iktisadi işletme oluşturabildikleri dikkate alındığında şirketler için yapılan tanımlamanın dernek ve vakıflar için de kullanılabilir olduğu ortaya çıkmaktadır.

Pasquier ve Villeneuve (2007: s. 148), mali işlemlere ilişkin şeffaflığı, sivil toplum kuruluşlarında yolsuzluk, hibe, finansal skandallar gibi düzensizlikler ile mücadelede ve daha etkin kurumsal yönetimi teşvik etmede bir zorunluluk olarak kabul etmektedir. Sivil toplum kuruluşlarına bağlı ticari işletme sayısının artması ve dolayısıyla ticari işletmelerle rekabet, devlet tarafından yürütülen bazı faaliyetlerin bunlar tarafından yürütülmeye başlanması gibi nedenler hesap verebilme gereğini ortaya çıkarmıştır. Finansal tablolara duyulan güvenin

azalması bu örgütlerin faaliyetleri, kaynak kullanımı ve açıklamalarına ilişkin kamuoyunda muhasebe şeffaflığına duyulan ihtiyacı oldukça önemli hale getirmiştir (Güner ve Memiş, 2008: s.10-12). Keating ve Frumkin de (2003: s: 4) iyi yönetim, amaçlara bağlılık, hayırseverliğin etkinliğini vurgulama amacıyla şeffaflığın ele alınabileceğini, dernek ve vakıflarda yaşanan finansal skandalların artışı nedeniyle toplumun mali şeffaflık konusuna özel bir dikkat gösterdiğini vurgulamaktadır.

Dernek ve vakıfların mali şeffaflığına ilişkin toplumsal talep, bu kuruluşların toplumsal ve ekonomik etkileri ile birlikte kötüye kullanımlarına ilişkin ortaya çıkan tavırlar nedeniyle giderek artmaktadır. Bu nedenle, kâr sağlamayı amaçlamayan bu organizasyonların sadece faaliyetlerini değil, aynı zamanda organizasyonlarına ve ekonomik durumlarına ilişkin bilgileri de toplumla paylaşmaları gerekir. Ancak, bu kuruluşların şeffaflığına ilişkin taleplerin genellikle mali bilgilere yönelik olmasına daha çok rastlanmaktadır (Rodríguez ve diğerleri, 2012: s. 661-662). Mali bilgi odaklı şeffaflık beklentilerinin ana gerekçesi, bu kuruluşların hesap vermesinin sağlanmasıdır. Dolayısıyla, şeffaflık ile hesap verme arasında doğrudan bağlantı kurulup kurulamayacağına, bir diğer ifadeyle, hesap vermenin şeffaflıkla sağlanıp sağlanmayacağına da sorgulanması gerekir.

Mali şeffaflığın hesap verebilmeyi nasıl sağlayacağını sorgulayan Zyl (2005: s. 347-353), pek çok çalışmada mali şeffaflık ile hesap verebilirlik, bir başka ifadeyle şeffaflığın hesap verme düzeyinde artış sağladığı yönünde görüşler ileri sürüldüğünü, sivil toplum kuruluşlarının şeffaflığın artırılması yönünde yaptıkları çalışmalarla devlet ve vatandaş arasında bilgi akışının sağlanmasında köprü rolü oynadıklarının ortaya çıktığını ifade etmektedir.

Sivil toplum kuruluşlarının mali şeffaflığı, bağışçıların eğilimlerini belirleyen önemli bir unsur olarak da ortaya çıkmaktadır. Dernek ve vakıfların güvenilir mali bilgilerinin şeffaf şekilde açıklanması aynı zamanda bunların kredibilitelerini de artıracaktır. Şeffaflık, daha fazla ve daha güvenilir bilgiye ulaşan küçük miktarlarda bağış yapma potansiyeline sahip olanları da bağış yapmaya teşvik edebilecek ve bu kuruluşların gelirlerinde artış olabilecektir. Büyük bağışçıların bilgiye ulaşmasının daha kolay olduğu dikkate alındığında, şeffaflığın daha çok küçük bağışçıları teşvik etme potansiyeli olduğu değerlendirilebilir (Keating ve Frumkin, 2003: s: 6). Nitekim, Türkiye’de, 2000 kişiden oluşan örnekleme yapılan anket çalışması sonuçlarına göre, vakıfların finansal bağlamda güvenli ve şeffaf bir biçimde yönetilmesinin bağışların sürekliliğinin sağlanması için vazgeçilmez olduğu bildirilmektedir. Ankette, herhangi bir kuruluşa bağış yaparken, kurumun hesaplarının herkesin anlayabileceği şeffaflıkta tutulmasının önemli olup olmadığının tespitine ilişkin yöneltilen soru %84,8 oranında “önemli” olarak cevaplanmıştır (Çarkoğlu, 2006: s. 95-96). Dolayısıyla, şeffaflığın, dernek ve vakıfların hesap



verme güdüsüyle hareket etme yönündeki etkisi yanında, artan güven duygusunun kaynak artışı sağlaması suretiyle bu kuruluşlara maddi bir geri dönüş sağlamasına da hizmet edeceği anlaşılmaktadır. Bununla birlikte, dernek ve vakıfların şeffaflaşma konusunda atak bir tavır sergilediklerini söyleme olanağı bulunmamaktadır.

Rodriguez ve diğerleri (2012: s. 662) düşük maliyet ve ulaşma kolaylığı nedeniyle dernek ve vakıfların şeffaflık kapsamında sunacağı organizasyona ve mali verilerine ilişkin bilgiler için internetin stratejik bir araç olduğu görüşündedir. Bu kapsamda, Alp (2013) tarafından internet siteleri üzerinde yapılan çalışmada; 31 derneğin 13'ünde "Mali Şeffaflık Yoktur", 18'inde "Kısmen Mali Şeffaflık Vardır" sonucuna ulaşılırken, ele alınan derneklerin hiçbiri puan olarak "Mali Şeffaflık Vardır" konumuna ulaşamamıştır. 25 vakfin 5'inde "Mali Şeffaflık Yoktur", 18'inde "Kısmen Mali Şeffaflık Vardır" sonucuna ulaşılmış, 2'sinde ise "Mali Şeffaflık Vardır" sonucuna ulaşılmıştır<sup>196</sup>. Sonuçlar, Türkiye'deki sivil toplum kuruluşlarının henüz mali açıdan tam olarak şeffaflaşmamış olduğu şeklinde yorumlanmıştır.

Sivil toplum kuruluşlarının mali şeffaflığına ilişkin 2005 yılı CIVICUS<sup>197</sup> Uluslararası Sivil Toplum Endeksi Projesi Türkiye Ülke Raporu'na göre, Sivil Toplum Kuruluşlarının çok küçük bir bölümünün (%30'dan az) mali hesaplarının kamuya açık olması durumunda 0 puan, küçük bir bölümünün (%30-%50 arası) mali hesaplarının kamuya açık olması durumunda 1 puan, bir bölümünün (%51-%65 arası) mali hesaplarının kamuya açık olması durumunda 2 puan ve büyük bir bölümünün (%65'ten fazla) mali hesaplarının kamuya açık olması durumunda 3 puan olarak değerlendirilen puanlama sonucuna göre Türkiye'de sivil toplum kuruluşlarının mali şeffaflık puanının (1) olduğu tespit edilmiştir. Tespit edilen sonuç, Türkiye'de faaliyet gösteren sivil toplum kuruluşlarının sadece çok küçük bir bölümünün mali hesaplarını kamuoyuna açıkladığını göstermektedir. Türkiye Cumhuriyeti kanunları dernek ve vakıfların, vergi kolaylıkları getiren kamu yararı statüsüne sahip olsalar bile mali hesaplarını kamuoyuna açmalarını zorunlu kılmamakta, mali tablolar dernekler için Dernekler Dairesi Başkanlığı ve vakıflar için Vakıflar Genel Müdürlüğü'ne verilmekte, bu raporların kamuya hangi yöntemleri kapsadığı pek de net olmayan "uygun araçlarla" açılması istenmektedir. Bu belirsizlikten dolayı pek çok dernek ve vakıf web siteleri ya da gazeteler yerine ofislerindeki panoları kullanmakta,

<sup>196</sup>Araştırmada, Muhasebe Uygulamaları Hakkında Bilgi başlığı altında 4 kriter, Finansal Tablolara İlişkin Göstergeler başlığı altında 12 kriter ve Performans Değerlendirmeye İlişkin Göstergeler başlığı altında 4 kriter belirlenmiştir. Kriterler "Hiç Yok", 2 puan "Kısmen Var", 3 puan ise "Tamamen Var" şeklinde puanlanmış ve 20-29 puan arası elde eden Sivil Toplum Kuruluşları için "Mali Şeffaflık Yoktur", 30-49 arası puan elde edenler için "Kısmen Mali Şeffaflık Vardır", 50-60 puan arası elde edenler için ise "Mali Şeffaflık Vardır" şeklinde değerlendirilmiştir.

<sup>197</sup>Vatandaş katılımını ve sivil toplumu dünya çapında güçlendirmeye adanmış uluslararası bir sivil toplum birliği olarak tanımlanabilecek CIVICUS, 1993 yılı ortalarında kurulmuştur. Başlangıçta ABD/Washington DC merkezli kuruluşun bugünkü merkezi Güney Afrika/Johannesburg'dır. Civicus'un dünya genelinde 'stratejik önceliklerini belirleyen ve yöneten 150 kurumsal ve bireysel üye yanında birey ve örgütlerden oluşan 1120 üyesi bulunmaktadır. Erişim: 28 Aralık 2014, <http://civicus.org>

dolayısıyla mali tablolar kamuoyunun erişiminden uzak kalmaktadır (Bikmen ve Meydanoğlu, 2006: s. 82). Öte yandan, dernek ve vakıf gibi sivil toplum örgütleri, 4982 sayılı Bilgi Edinme Hakkı Kanunu<sup>198</sup> kapsamı dışında bırakılmıştır. Demokratik ve şeffaf yönetimin gereği olan eşitlik, tarafsızlık ve açıklık ilkelerine uygun olarak kişilerin bilgi edinme hakkını kullanmalarına ilişkin esas ve usulleri düzenlemeyi amaçlayan<sup>199</sup> Kanunun, sivil toplum kuruluşlarını kapsam dışı bırakması önemli eksiklik olarak değerlendirilmektedir. Kamu yararı odaklı çalıştığı kabul edilen bu kuruluşların, ihtiyaç duyduğu kaynakları doğrudan devlet desteği, teşvik düzenlemeleri ve kişilerden bağış talebi ile gerçekleştirdiği dikkate alındığında, en azından, kamu yararına çalışan dernek ve Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıf statüsü taşıyan sivil toplum kuruluşlarının söz konusu Kanun kapsamına alınması için yeterli gerekçe ortaya çıkmış olacaktır.

2010 yılı CIVICUS Uluslararası Sivil Toplum Endeksi Projesi Türkiye Ülke Raporu'nda da değişen fazla bir şey olmadığı anlamına gelen veriler elde edilmiştir. Rapora göre, STK'ların %70,6'sı mali bilgilerinin kamuya açık olduğunu belirtmişlerse de, bu bilgilere nasıl ulaşılabileceği konusunda farklı cevaplar vermişlerdir. Örneğin, %30 mali bilgilerine raporlarından, bir diğer %30 çalışanlarına sorarak, %34 ise web sitesinden ulaşılabileceğini belirtmişlerdir. Raporda, bölgesel danışma toplantıları katılımcıları ve Danışma Kurulu üyelerinin "*sivil toplumda mali şeffaflık uygulamalarının anket verilerinin yansıttığından daha kötü durumda olduğu*" kanısında oldukları da ifade edilmiştir (İçduygu ve diğerleri, 2011: s. 56). Söz konusu araştırmalarda; dernek ve vakıfların devletin şeffaf olmasını talep etmelerine karşın kendilerinin şeffaflığı konusunda yeterli çabayı harcamadıkları, bu kuruluşlarda mali şeffaflığın yok denecek kadar az olduğu, hesapların kamuya açılmasının dernek ve vakıfların bağış gelirlerini negatif etkileyebileceğine inanıldığı, şeffaflık eksikliğinin toplumda genel bir güvensizliğe yol açtığı şeklinde sonuçlara ulaşıldığı söylenebilir.

Şeffaflığı, finansal şeffaflık üzerinden inceleyen Ünsal (2010: s. 83), çıkar gruplarına kullandırılması gerekirken, kullandırılmayan finansal bilgilerin teoriksel olarak yapısal nedenlerinin ortaya çıkarılmasını amaçlayan çalışmasında; şeffaf olmayan kurumsal sistem, kurumsal ve mesleki özerklikleri bulunmayan bunun uygulayıcılarının sivil, resmi, askeri, özel ve özerk kurumların şeffafsızlaşmasına, buna bağlı olarak sermaye piyasasının ve kamusal sistemin şeffafsızlaşmasına yol açtığını öne sürmüştür. Sorun, finansal sistemlerin

<sup>198</sup> 24/10/2003 tarih ve 25269 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanmıştır.

<sup>199</sup> Kanunun 1. maddesi "*Bu Kanunun amacı; demokratik ve şeffaf yönetimin gereği olan eşitlik, tarafsızlık ve açıklık ilkelerine uygun olarak kişilerin bilgi edinme hakkını kullanmalarına ilişkin esas ve usulleri düzenlemektir.*" şeklinde düzenlenmiştir.

şeffaflığındadır, finansal sistemi şeffaf olmayan ülkelerin finansal şeffafsızlık derecesi de artmaktadır.

Avrupa Birliği üyesi ülkelerin büyük çoğunluğunda ise, sivil toplum kuruluşları yıllık raporları ve mali bilgilerini halk tarafından ulaşılabilir şekilde yayımlanmak zorundadır. Sadece Avusturya, Güney Kıbrıs Rum Yönetimi, Almanya, İtalya, Litvanya ve Slovenya'da yıllık rapor ve mali bilgilerin yayımlanma zorunluluğu bulunmamaktadır. Macaristan'da vergi muafiyeti tanınan organizasyonlar için böyle bir zorunluluk öngörülmuş, zorunluluk bulunan diğer ülkelerde ise ticari vakıf/ticari olmayan vakıf ya da vakfın iş hacmi gibi kriterler gözetilmek suretiyle bilgilerin yayımlanmana zorunluluğu getirilmiştir (EFC; 2011: s. 7, 28). Avrupa Birliği üyesi ülkelerin büyük çoğunluğundaki sivil toplum kuruluşlarının mali tabloların yayımına ilişkin zorunluluklar, Türkiye'nin de dıştan gelen dinamiklerle karşılaşmadan, içsel güdülerle böyle bir yöne eğilim göstermesi gereğine işaret etmektedir. Dernek ve vakıfların topluma, bağışçılara ve gönüllü çalışanlarına; devlet tarafından belirlenmiş organ ve yöntemlerle denetlenmiş güvenilir mali bilgi sunma yükümlülüğünün pozitif hukuk kaynaklarıyla zorunlu tutulması, şeffaflığın, lütuf sayılma anlayışından kurtarılıp, hukuk devleti olmanın gereklerinin yerine getirildiği, kuralları ve müeyyideleri belli bir statüye kavuşturulması anlamına gelecektir. Mali şeffaflığın sağlanması, iyi uygulamaları topluma sunanların güçleneceği; dernek ve vakıfları vergi avantajlarından haksız yere yararlanmak, bağışçılığın suiistimali, şahsi çıkar sağlamak gibi amaçlarla kötüye kullanmayı amaçlayanların oyun dışına çıkmak zorunda kalacağı daha sağlıklı bir sivil toplum yapısı oluşmasına katkı sunacaktır.

## SONUÇ

Devletler tarafından üretilen sosyal politikanın kamu otoritesi dışındaki uygulayıcıları olan ve ülke refahının yükseltilmesinde üstlenmeleri beklenen rolleri nedeniyle mali teşviklerle desteklenen dernek ve vakıflar, “sivil toplum kuruluşu” şemsiyesi altında yer alan örgütler arasındadır. Sivil toplum kavramının tarihi serüveni Eski Yunan’dan başlayıp, devletle özdeş bir siyasal toplum anlayışından devlete eşdeğer muhalif bir sosyal alan anlayışına; otoriteye destek konumundan otoriteyi şekillendirme konumuna; iktisadi faaliyetlerin dışında kalma felsefesinden iktisadi açıdan özel ve kamu sektörü yanında piyasada faaliyet gösteren üçüncü sektör büyüklüğüne ulaşmaya; gönüllü örgütler yoluyla taleplerini siyasi alana taşıyan etkinlik düzeyinden yasama, yürütme, yargı ve medyadan sonra beşinci güç olarak toplumsal güç aktörleri arasında sayılma etkinlik düzeyine varan zıt kutuplarda kırılmalar içermektedir.

Sivil toplum Türk tarihinde cemaat, cemiyet, tarikat, lonca, vakıf gibi isimlerle, günümüzde ise meslek örgütlenmeleri bir yana bırakıldığında dernek ve vakıf kurumları tarafından temsil edilmekle birlikte, "cemiyet" teriminin “yasaklanmış faaliyetleri gerçekleştirmek üzere bir araya gelen topluluk” anlamında kullanıldığı yaklaşımdan, dernek kurma hakkının “kişinin temel hakları ve özgürlükleri” arasında anayasal karşılık bulma mertebesine ulaştığı yaklaşıma varan bir sürecin yaşanması da gerekmiştir. “Vakıf” kurumu ise Selçuklular döneminden bu yana Türk dünyasının sosyal, kültürel ve ekonomik hayatının önde gelen organizasyonu olarak iz bırakmış, özellikle hayır işlerinin özendirilmesi amacıyla bir devlet politikası olarak teşvik edilmiştir. Bununla birlikte, günümüzde de başta vergi avantajları olmak üzere çeşitli araçlarla sürdürülen bazı dernek ve vakıfları desteklemeye yönelik kamu politikası yaklaşımının, bu örgütlerden bazılarının örtülü ekonomik çıkar sağlama amaçlı faaliyetlerin aracı olabilmesi yanında, bu örgütlere bağış ve sponsorluk gibi isimler altında destekte bulunan işletmelerin bu ilişkilerini ekonomik çıkarlarına hizmet eder niteliği büründürmesine ilişkin global düzeyde ortaya çıkan değişimler gözetilerek oluşturulması gereğinin ortaya çıktığı değerlendirilmektedir.

Sivil toplumun asli kurumları olan dernek ve vakıfların siyasal otoriteyle birlikte olma konumundan otoriteye yön verme konumuna geçme süreci siyaset biliminin ilgi çekici bir konusu olmakla birlikte; adı geçen kurumlara sağlanan vergi avantajlarının hazineye maliyeti, kayıt dışı ticari faaliyetlerin bu örgütler vasıtasıyla maskelenmesi, bunlar vasıtasıyla yürütülen “hayırseverlik” faaliyetlerinin “kurumsal sosyal sorumluluk” gibi yeni kavramlarla ticari imaj temininin vergi avantajlarıyla desteklenen aracı olması konuyu maliye biliminin sahasına da taşımaktadır. Dolayısıyla, dernek ve vakıflarca üstlenilen rollerin yönünü ve etkinlik düzeyini belirleyen unsurları arasında, uygulanan mali içerikli kamu politikası araçlarından “vergileme”

ve bağlantılı olarak “vergi teşvikleri” öne çıkmaktadır. Bu nedenle, uygulanan kamu politikasının çözümlenmesi, öncelikle dernek ve vakıf örgütlenmelerinin vergi sistemine mevcut durumda nasıl entegre edildiklerinin, vergi avantajlarının rakamsal boyutunun, vazgeçilen vergi kaybı nedeniyle hazinece üstlenilen maliyetin oransal görünümünün tespitini ve kâr amacı güden/gütmeyen kuruluşlar arasındaki mali ilişkilerde yaşanan değişimlerin kavranmasını zorunlu kılmıştır.

Kâr amacıyla kurulamayan ve gönüllülük esasına göre faaliyet gösteren, bir başka ifadeyle ekonomik çıkar sağlama amacıyla ilişkilendirilmeyecek bir amaç güttüğü temel kabul olan dernek ve vakıfların, vergi hukukunun kâr sağlama ve paylaşma gibi ekonomik çıkar içeren çerçevesine yerleştirilmesi ilk bakışta güç görünse de, bu örgütlerin amaçlarına ulaşmak için ihtiyaç duyduğu mali kaynaklara ulaşmak amacıyla gelir sağlayıcı faaliyetlerde bulunabildikleri analize katıldığında vergileme bağının kurulması mümkün hale gelmektedir. Sivil toplum kuruluşlarından dernek ve vakıflar dini hizmetler, çevre, kültür, spor, hayır işleri gibi pek çok alanda faaliyet göstermek üzere kurulabilirken, dünyada olduğu gibi Türkiye’de de, kâr amacı gütmek üzere kurulamayacakları tartışmasızdır. Kâr amacı güden kuruluşlar olan ticari işletmelerin kuruluş felsefesi ile dernek ve vakıflar arasında bir bağ bulunmamakta; tabii oldukları hukuki düzenlemeler, yükümlülükleri, faaliyetleri ya da faaliyetleri sonucu ortaya çıkan artı değerın paylaşımı farklı anlayış ve kurallara tabi bulunmaktadır. Ticari işletmeler kazanç paylaşma amacı ile faaliyette bulunurken, dernek ve vakıflardan, gönüllülük esasına göre, sosyal refaha, devletin bu konudaki yükünü azaltacak şekilde katkı sunmaları gibi kamu yararını amaçlayan faaliyetlerde bulunmaları beklenmektedir. Bir başka ifadeyle, söz konusu beklenti, dernek ve vakıfların varlık sebeplerinin ekonomik kazanç paylaşma amacıyla örtüşemeyeceği anlamına gelmektedir. Dernek ve vakıfların, üyelerine ve üçüncü kişilere maddî menfaat sağlanmasına değil manevi menfaatler sağlama amacı taşıması, ancak manevi amaçlarının gerçekleştirilmesi için gelir sahibi olması gerekliliği, şirketlerle sivil toplum kuruluşlarının amaç unsuru yönüyle ayrıldığı noktadır. Bu durum, dernek ve vakıfların, varlık sebepleri kazanç sağlama olan gerçek kişi ve kurumları kavramak üzere tasarlanan vergi sisteminin kapsamı dışında kalacaklarını düşündürmektedir. Bununla birlikte, mevcut durum, dernek ve vakıfların, Türk Vergi Sistemi ile ilişkisinin, çoğu durumda, doğrudan “mükellef” sıfatı ile ilişkilendirilmese de, dolaylı yollarla sisteme entegre edilerek kurulduğunu göstermektedir. Sivil toplum kuruluşlarının vergilendirilmesine, söz konusu örgütlerin hayırseverlik misyonlarına vurgu yapılarak, bu kuruluşların vergi yoluyla “cezalandırıldığı” noktasına varan sert eleştiriler yöneltilmesi, dernek ve vakıfların Türk Vergi Sistemi kapsamındaki durumunun detaylı analizini gerektirmiştir.

Türk Vergi Sistemi, dernek ve vakıflar yönüyle incelendiğinde, tüzel kişilikleri itibariyle Gelir Vergisi ve Kurumlar Vergisi kanunlarının mükellef tanımlamasını karşılamayan dernek ve vakıfların, bazı gelirlerinin kesinti suretiyle vergilenmesi suretiyle “görünürde olmayan mükellefiyetin gerçekte varlığı” ya da “mükellef olmayanların mükellefiyeti” olarak ifade edilebilecek yaklaşımlarla kazanç vergileri kapsamına alındığı tespit edilmiştir. Bir başka ifadeyle, dernek ve vakıflar gerçek kişi olmadıkları için Gelir Vergisi Kanunu, Kanunda sayılan kurumlar arasında olmadıkları için Kurumlar Vergisi Kanunu kapsamına alınan mükellefler arasında bulunmasalar da, her iki kanunda bu örgütler üzerinde kazanç vergilerine ilişkin vergi yükü oluşturan hükümler bulunmaktadır.

Dernek ve vakıflar üzerinde oluşan vergi yüküne ilişkin tartışmalara geçmeden önce, Kurumlar Vergisi Kanunu kapsamında cemaatlerin vakıf sayıldığı ve bu durumun bazı vergileme sorunlarına yol açtığı belirtilmesi gerekir. “Cemaat” teriminden, Lozan Anlaşması ile tanınan azınlıklara ilişkin dini örgütlenmelerin anlaşılması gerekmektedir. Cemaatlere ilişkin ortaya çıkan temel vergileme problemi ise tarhiyatın muhatabının belirlenmesinde yaşanan güçluktur. Kilise gibi cemaatlere özgü dini örgütlenmelerin gelirleri üzerinden yapılacak vergi kesintilerinde ve bunlar nezdinde oluşturulan iktisadi işletmelerin vergilendirilmesinde bu örgütlenmelerin muhatap kabul edilmesi, tüm cemaati kapsayan bir iktisadi işletme oluşması durumunda ise bunları temsil eden patrikhane gibi üst örgütlenmelerin vakıf sayılarak vergilemede muhatap alınması gerektiği değerlendirilmiştir. Öte yandan, incelenen bir yargı kararında, Lozan Barış Andlaşması’nın azınlıkların korunmasıyla ilgili hükümleri nedeniyle cemaatlerin vakıf sayılması suretiyle vergileme yapılamayacağına ilişkin itiraz dikkat çekici bulunmuştur. Lozan Barış Andlaşması incelendiğinde, cemaatlere yönelik vergileme yapılamayacağına ilişkin hükümlere rastlanmadığı gibi, esasen azınlıklara “ayrıcalık” değil “eşitlik” sağlayan bir içerik tespit edilmiştir.

Pasif nitelikli kira ve faiz gibi gelirler, sivil toplum nezdinde yapılan vergilemede öne çıkan unsurlardır. Dernek ve vakıflara yönelik vergilemede, gayrimenkul ve menkul sermaye iratları üzerinden yapılan vergi tevkifatının bu örgütler üzerinde önemli bir vergi yükü ortaya çıkardığı kuşkusuzdur. Dernek ve vakıfların kazanç paylaşma amacıyla kurulamaması nedeniyle, gayrimenkullerin işyeri olarak kiralanması ya da nakit fazlasının banka mevduatı, devlet tahvili, hazine bonusu gibi çeşitli yatırım araçlarında değerlendirilmesi sonucu elde edilen pasif nitelikteki gelirleri vergilemenin, söz konusu kalemlerin bu örgütlerin gelirleri içerisindeki ağırlığı da dikkate alındığında, ortaya çıkan gelir azaltıcı etkisinin önemi belirginleşecektir. Dernek ve vakıfların, topladıkları kaynakları kullanarak toplum refahına katkıda bulunmak suretiyle sosyal devletin üzerindeki yükün bir bölümünü üstlendikleri yaklaşımı siyasi irade

tarafından benimseniyor ise, gayrimenkul ve menkul sermaye iradı niteliğindeki gelirlerinin % 20'ye varan oranlarda vergilendirilmesi amaca hizmet etmeyecektir. Öte yandan, kira ve faiz gelirleri gibi pasif nitelikteki gelirlerin, iktisadi işletmelerin temel vergilendirilme gerekçesi olan “rekabet” unsuru açısından önemli sakınca doğurmayacağı hesaba katıldığında, Belçika, Danimarka, İtalya ve Malta haricindeki Avrupa Birliği üyesi ülkelerin tamamında olduğu gibi herhangi bir kriter dikkate alınmadan vergileme dışı bırakılması seçeneği de, dernek ve vakıflara ya da bunlardan özel statülü olanlara sağlanacak yeni bir vergi avantajı olarak değerlendirilebilir. Bununla birlikte, pasif nitelikli gelirlerin vergi dışı bırakılması, dernek ve vakıflara vergi teşvikleri suretiyle sağlanan katkının topluma aktarılmasını garanti altına alacak ve özünde bu kuruluşların mali şeffaflığını temin edecek bir denetim mekanizmasıyla birlikte düşünülmelidir.

Dernek ve vakıfların sahip oldukları gayrimenkullerinden elde ettikleri kira gelirlerinde, kiracının statüsünün elde edilen gelirin vergilendirilip vergilendirilmeyeceğinde belirleyici unsur olması yatay vergi adaletini zedelemektedir. Şöyle ki; gayrimenkul, vergi tevkifatı yapmak zorunda olan mükelleflere işyeri olarak kiraya verilmesi halinde vergilenirken, basit usulde vergilendirilen ya da esnaf muaflığından faydalanan gelir vergisi mükelleflerine işyeri olarak ya da herhangi bir kişiye mesken olarak kiraya verilmesi durumunda vergileme yapılamamaktadır. Dolayısıyla, dernek ve vakıfların, gayrimenkullerini kiraya vermeleri nedeniyle elde ettikleri gelir nedeniyle vergi yüküne katlanıp katlanmayacaklarının kiracıların statüsüne bağlı olması gibi ilginç bir vergileme sorunu ortaya çıkmaktadır. Elde edilen, ancak tevkif suretiyle vergilenemeyen kira gelirinin vergi dışı gelir unsuru olarak mı kalacağı, dernekler ve vakıflar gelir vergisi beyanamesi veremeyeceğine göre iktisadi işletme oluşmuş sayılarak mı vergi tarhiyatı yapılacağı sorununun sivil toplum kuruluşları arasındaki vergi adaletini sağlayacak ve ihtilaf yaratmayacak şekilde çözülmesine ihtiyaç olduğu anlaşılmaktadır. Dernek ve vakıfların, tevkifata tabi tutulmayan gayrimenkullerine ilişkin yıllık beyanname verecek mükellefler arasında olmaması nedeniyle ortaya çıkan bu sonuç, gerçek kişi olmayan bu örgütlerin, gerçek kişileri vergilemek üzere tasarlanmış Gelir Vergisi Kanunu'na eklenmesinin sakıncaları arasında değerlendirilmiştir.

Sivil toplum-vergi ilişkisinin, bu örgütlerin her halükârda kamu yararıyla ilişkilendirilebilecek amaçlarını gerçekleştirmek üzere ifa ettikleri hizmetlerinin finansmanında kullanılmak üzere kazanç getirici faaliyetlerde bulunabilmelerine karşın, elde ettikleri kazancı dağıtamayacakları unsuru üzerinden kurulması gereği vardır. Dernek ve vakıfların bu unsur üzerinden kavranması, kazanç paylaşma amaçlı organizasyonları kapsamına alması beklenen vergi kanunlarına iliştilmiş; vergilenen, vergileyen, vergilenene destekte bulunan, vergilenenden destek alan

paydaşların optimum faydayı sağlamaları yönünde atılacak ilk adım olarak görünmektedir. Dernek ve vakıfların, mükellef tanımlarını karşılamadıkları kanunlara eklenmesinden kaynaklanan sorunların giderilmesi kendilerine özgü kuruluş felsefeleri, kötüye kullanımlarına ilişkin riskler, olağan gelir kaynaklarının özelliği gibi unsurların da dikkate alındığı ayrı bir vergi düzenlemesi yapılması yönteminde aranmalıdır.

Dernek ve vakıflara ilişkin evrensel vergi hukuku sorunları arasında, bu örgütlerin bazı faaliyetleri nedeniyle “iktisadi işletme” oluşturup oluşturmadıklarının tespiti de bulunmaktadır. Sivil toplum örgütlerinin kazanç sağlayabileceği, ancak elde ettikleri kazancın paylaşılmayıp amaçların gerçekleştirilmesine ilişkin faaliyetlere harcanması gerektiği, kazanç paylaşma amacına yönelik kurulan şirketlerle ayırımın bu noktada olduğu belirtilmelidir. Dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmelerin kurumlar vergisi kapsamına alınması, esas itibarıyla aynı piyasada faaliyet gösteren işletmelere karşı vergi avantajı nedeniyle haksız rekabet yaratılmasının önlenmesi olsa da, hazinenin, vergi gelirinden vazgeçme arzusunun olmamasının da vergileme gerekçeleri arasında olduğu değerlendirilmiştir. Dolayısıyla, kazanç paylaşma amacı dışında örgütlenen dernek ve vakıfların kurumlar vergisi mükellefi olan iktisadi işletmeleri, sivil toplum-vergi ilişkisinin, kazanç paylaşma amacıyla kurulan ticari işletmelerle eş değerde kurulduğu vergi hukuku konusudur. İktisadi işletmeleri oluşturan faaliyetlerin tespitinin, vergi idaresi ile dernek/vakıflar arasında sıklıkla yargıya intikal eden ihtilaflar nedeniyle her daim güncel bir vergileme sorunu olma niteliğini sürdürdüğü tespit edilmiştir.

Dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmelere ilişkin, iktisadi işletmeyi oluşturan şartların hangi fiili durumlarda gerçekleştiğinin tespitinde Türkiye ölçeğinin ötesinde evrensel boyutta ortaya çıkan temel vergileme sorunu, ticari/ticari olmayan faaliyetlerin ayırt edilmesinde yaşanan zorluk nedeniyle çok sayıda dernek ve vakfın ticari girişimlerden sağladığı gelirin vergilenememesi sonucunu doğurmaktadır. Bu noktada öncelikle, incelenen yargı kararlarının, dernek ve vakıfların iktisadi işletme oluşturabilecek nitelikteki faaliyetlerinin bu kuruluşların amaçlarıyla ilintili olmasının iktisadi işletme oluşumuna etkide bulunmayacağına ilişkin ifadeler içerdiği belirtilmelidir. İncelenen Danıştay kararlarında, kira geliri ve faiz geliri gibi pasif nitelikli gelirlerin vergi idaresi ile sivil toplum kuruluşları arasında iktisadi işletme oluşup oluşmadığı yönüyle sıklıkla ihtilaf konusu olduğu, yargının yaklaşımının söz konusu gelirlerin hacmine bakılmaksızın iktisadi işletme oluşmadığı şeklinde ortaya çıktığı tespit edilmiştir. Kira ve faiz gibi pasif nitelikli gelirlerin dernek ve vakıfların kaynakları arasındaki önemi dikkate alındığında, bu tür gelirler nedeniyle iktisadi işletme oluşup oluşmayacağı çözülmesi gereken bir vergileme sorunu olarak önemini korumaktadır.



Kurumlar Vergisi Kanunu'nun Geçici 2. maddesi uyarınca, kesinti suretiyle vergilendirilmiş kira gelirleri 31.12.2015 tarihine kadar iktisadi işletme oluşturmayacak olmakla birlikte, kesinti suretiyle vergilendirilmemiş kira gelirleri nedeniyle iktisadi işletmenin oluşumuna ilişkin net bir yaklaşıma, vergi idaresi görüşleri ve yargı kararlarından ulaşma imkânı bulunamamıştır. Kesinti suretiyle vergilendirilmiş menkul sermaye iratları açısından, aynı sorun, aynı tarihe kadar, aynı şekilde çözülmüş olmakla birlikte, kesinti suretiyle vergilendirilmemiş menkul sermaye iratları açısından muğlaklık sürmektedir. Öte yandan, Türkiye Büyük Millet Meclisi Plan ve Bütçe Komisyonu'nda bulunan Gelir Vergisi Kanunu Tasarısı, geçici olarak yürürlükte olan hükümleri sürekli hale getirecek hükümler içermektedir. Yasa koyucunun aynı yönde oluşacak kararı, bahse konu sorunların sürekli hale geleceğini göstermektedir. Bu durumda, pasif nitelikli gelirlerin vergi dışı bırakılmasına ya da vergileme yapılmakla birlikte, yurt içi ve yurt dışından elde edilen vergi kesintisine tabi olmayan gelirler nedeniyle iktisadi işletme oluşacağına ilişkin net bir düzenleme yapılması gerekmektedir. Off-Shore hesaplarda değerlendirilen ve dolayısıyla vergi kesintisine tabi olmayan faiz gelirleri nedeniyle iktisadi işletme oluşup oluşmadığı hususu, varlıklarını Türkiye'de değerlendirdiği için vergilendirilen dernek ve vakıflar açısından bir vergi adaleti sorunu olarak da kritik önemdedir. Sorunun çözümünün, dernek ve vakıflara özgü ayrı bir vergi düzenlemesi yapılmasında aranmasının doğru yaklaşım olduğu değerlendirilmektedir.

Sivil toplum örgütleri arasında bulunan vakıfların, yükseköğretim hizmetlerinin yerine getirilmesinde devletin yanında üstlendiği rol ve bu rolün vergi teşviklerine konu edilmesi, beraberinde çözülmesi gereken önemli vergileme sorunları da getirmiştir. Topluma yayılan faydası nedeniyle kamusal arzın ağırlıklı olduğu yükseköğretim hizmetlerinin, sadece kamu kaynaklarıyla sürdürülmesinin genç nüfusun eğitim talebini karşılamakta yetersiz kalması karşısında, hizmetten faydalanan öğrencilerin, hizmetin maliyetine devlet katkısı yanında yüksek oranda katılımının sağlanması, yükseköğretimin finansmanında Türkiye özelinde öne çıkan model olmaktadır. Bahis konusu modelin uygulamadaki karşılığı, devlet tarafından kurulan üniversiteler yanında vakıflar tarafından kurulan ve öğrencilerden alınan eğitim ücretlerinin gelirleri içerisindeki oranı yüksek olan vakıf üniversitelerinin Türkiye yükseköğretiminde giderek artan rolleridir. Kazanç amacına yönelik olmamak şartıyla kurulmaları şart olan vakıf yükseköğretim kurumlarına “kamu tüzel kişiliği” niteliği kazandırılmak suretiyle desteklenen model, aynı zamanda, aralarında vergi avantajlarının da bulunduğu teşviklerle de beslenme stratejisi üzerine inşa edilmiştir. Toplumsal refahın sağlanmasında üniversitelerin üstlendiği “ihtisas mektebi” rolünün ortaya çıkardığı işlevsellik, kamusal finansmanın, vakıf üniversiteleri açısından dışlanan bir kaynak olmadığı stratejiyi temellendirmiştir. Öte yandan, Türkiye'de yükseköğretimin, özel üniversite ve yabancı üniversite modellerinin tartışıldığı yeni bir model uygulamasının eşiğinde olduğu da aşikârdır.

Yeni modelde, üniversitelere doğrudan devlet yardımlarında azalma beklenmekle birlikte vergi teşviklerinin artarak süreceği değerlendirilmektedir.

Sivil toplum kuruluşlarıyla ilgili vergi avantajı/vergi dezavantajı sağlayan düzenlemeler kapsamında vakıf üniversitelerinin özel bir konumda olduğu tespit edilmiştir. “Özel görünümlü kamusal kurumlar” olarak nitelendirilebilecek vakıf üniversiteleri, pozitif hukuk kaynaklarında devlet üniversiteleriyle eş değerlendirmelere tabi tutulan bir anlayışla ele alınmıştır. Buna karşın, gelinen noktada, vergi avantajları yönünden bu eş tutma anlayışı dışında uygulamalara da rastlanmaktadır.

Vakıf üniversitelerine ve bunların bünyesinde faaliyet gösteren sağlık kurumlarına tanınan kurumlar vergisi muafiyeti önemli bir vergi avantajı olmakla birlikte, Katma Değer Vergisi Kanunu’nun bazı maddelerinin vakıf üniversiteleri aleyhine yorumlanması nedeniyle ortaya çıkan bir vergi dezavantajı uygulaması da söz konusudur. Sorun, vakıf üniversiteleri tarafından öğrencilerden alınan eğitim ücretlerinin, Katma Değer Vergisi Kanunu’nun 17. maddesinde düzenlenen “Kültür ve Eğitim Amacı Taşıyan İstisnalar” kapsamında olup olmadığıdır. Sorunun çözümü, vergi hukuku sınırları dışında bir analiz ihtiyacını ortaya çıkarmakta, vakıf üniversitelerinin *“ilim, fen ve güzel sanatları, tarımı yaymak, islah ve teşvik etmek amacıyla”* faaliyet gösterip göstermediklerinin tespitini gerektirmektedir. Gerek vergi idaresi görüşü gerekse yargı kararları, *“üniversitelere ilmi yaymak, teşvik etmek ve islah etmek gibi bir fonksiyon ve görev verilmediği”* yaklaşımı üzerine oluşturulmaktadır. Yaklaşımın dayanağının, Üniversitelerarası Kurulun, 23.02.1992 tarih ve 65 sayılı *“eğitim, öğretim ve kültüre yönelik ilim, fen ve güzel sanatları teşvik edici, yayıcı nitelikte de olsa kamu kurum ve kuruluşları eliyle yapılmayan, onlar tarafından yapılırsa bile ticari, mesleki faaliyet çerçevesine giren işlemlerin KDV Kanununun 17/1. maddesindeki istisna hükmü kapsamı dışında kaldığı”* şeklindeki Kararı olması konuyu ilginç bir hale getirmektedir. Kararın oluşturulmasında; vakıf üniversitelerinin, kazanç paylaşamayacakları; eğitim-öğretim, bilimsel araştırma, yayın ve danışmanlık gibi ana iştiğal konularının, tabii olarak, ilim ve fenni yaymak ve teşvik etmek anlamında değerlendirilebileceği, ticari amaçla işletilen “özel okul” anlayışının vakıf üniversitelerine uyarlanamayacağı ve kamu tüzel kişiliklerinin dikkate alınmadığı anlaşılmaktadır. İlim ve fenni yaymak işlevi üniversiteler tarafından yerine getirilmiyor ise, hangi kurumlarca yerine getirildiği sorusunun cevabı da netleşmek zorundadır. Vakıf üniversiteleri tarafından verilen eğitim-öğretim hizmetlerinin, istisna kapsamında değerlendirilip değerlendirilemeyeceği sorunu söz konusu unsurların netleşmesi ile sağlıklı bir sonuca ulaşabilecektir. Dolayısıyla, mevcut hukuki düzenlemelerin, vakıf üniversiteleri tarafından

sunulan eğitim-öğretim hizmetlerini katma değer vergisi konusu dışına çıkarabilecek nitelikte olduğu değerlendirilmiştir.

Dernek ve vakıflardan bazılarında, devletin kamu hizmeti yükünü azaltan faaliyetleri nedeniyle, mali güçlerinde artış sağlayacak nitelikte vergi avantajları sağlanmaktadır. Kamu yararına çalışma odaklı olarak verilen Kamu Yararına Çalışan Dernek ve Bakanlar Kurulunca Vergi Muafiyeti Tanınan Vakıf özel statülerinin, bu kuruluşların saygınlığının garantisi olarak kabul edilip oluşan güven duygusunun özel bağışçıları harekete geçirici niteliği olduğu ileri sürülebilir. Kuralları kamu otoritesi tarafından belirlenen devlet desteğinin dernek ve vakıfların bağımsızlıklarını zedelemesi, kamuyu denetleme fonksiyonlarını ortadan kaldırması, iktidar gücüne “uyum” sağlamaları gereğinin doğması dolayısıyla “sivil” niteliklerini yitirerek iktidarın taşeronu durumuna düşebilecekleri gibi görüşler özel statülerin alınması şartlarına yönelik eleştirilerdir. Özel statülerin sağlanması şartları, süreci ve sonuçlarına yönetilen olumlu ve olumsuz görüşler, sistemin, sivil toplumun regülasyonu amacıyla kullanılan bir araç olduğu anlamını doğuracak niteliktedir. Dolayısıyla, siyasi otoritenin, özel statülerin şartlarını, sonuçlarını belirlemek suretiyle sivil toplumu yönlendirme gibi bir kudrete sahip olduğu anlaşılmaktadır.

Siyasi otoritenin sivil toplumu yönlendirme kudretinin kullanımı, akademik yazında, hukuki düzenlemelerde ve günlük dilde tanımsal uzlaşma sağlanamayan ve dolayısıyla muğlak bir kavram olan “kamu yararı” aracılığıyla sağlanmaktadır. Kavramın tanımında sağlanamayan uzlaşmanın, siyasi iktidarın tercihiyle bağlı olarak şekillenecek pek çok amacın aracı haline getirilebilecek oldukça renkli bir sivil toplum yapısı oluşturma potansiyeli ortaya çıkardığı ileri sürülebilir. Özel statülerin verilmesi sürecine ilişkin düzenlemeler incelendiğinde, mevcut durumda; yakın geçmişe kadar devlet tekelinde tutulan ya da benzer nitelikteki bazı toplumsal hizmetlerin yerine getirilmesi, bu hizmetlerin topluma yaygın bir şekilde sağlanması ve yeterli kaynak yaratabildiğini gösteren mali güce sahip olunmasının dernek ve vakıflar açısından kamu yararına faaliyet gösterme şartlarının sağlanması anlamına geldiği, kamu yararının çerçevesinin bu kapsamda çizildiği anlaşılmaktadır. Bu noktada, belli bir yöre veya belli bir kitleye hizmeti amaçlayan dernek ve vakıflara vergi muafiyeti tanınmayacağı şeklindeki uygulama güçlüğü taşıyan koşula ilişkin yorumun, belirli bir kitleyi hedefleme endişesini giderecek şekilde, faaliyetin tüm ülkeye sağlayacağı dolaylı fayda üzerinden yapılması gerektiğinin değerlendirildiği ifade edilmelidir.

İktidardaki siyasi otoritenin ideolojik yapısına göre şekilleneceği aşikâr olan “kamu yararı” kavramının, statik bir konumlandırma yoluyla anlamlandırılması mümkün görünmemektedir. Dolayısıyla, başlangıçta devlet yararının gözetildiği yaklaşımdan hareket edilse de, bireysel

yararın gözetilmesi gereğine varan evrimsel bir çözümleme, kamu yararı kavramını tanımsal boyutuyla ortaya koyacak nitelikte bir yaklaşım olacaktır. Tanımsal belirlemenin yer alacağı hukuki zeminin, kapsayıcılığı ve alt metinlerin uyumlaştırılması gereği dikkate alınarak, Anayasa metni olması uygulama birliği ve gücü açısından zorunlu görünmektedir.

Kamu Yararına Çalışan Dernek ve Bakanlar Kurulunca Vergi Muafiyet Tanınan Vakıf statüsünü verme yetkisinin Bakanlar Kuruluna, inisiyatif sağlayan şekilde bırakılması sürece ilişkin öne çıkan eleştiri konusudur. Vergilerin kanuniliği, muafiyet, istisna ve indirim uygulamalarının eşitliğe ve malî güce göre olması gereğinin siyasi bir organa takdir yetkisi verilmek suretiyle zedelenmesi, bazı sivil toplum kuruluşlarına hukuki düzenlemeler dışındaki mülahazalarla vergi avantajı sağlanması ya da hak ettikleri statünün verilmemesi gibi hukuk devleti ilkesiyle bağdaşmayacak sonuçlar doğurabilecektir. Hukuk devletinde, bir statünün kazanılması ya da kaybedilmesi koşullarının belirlendiği hallerde, bu koşulların sağlanıp sağlanmadığının tespitinin ardından kabul veya red kararının verilmesi aşamasında karar makamına takdir yetkisi verilmemesi gerektiği açık olup, kamu yararına çalışan dernek ve Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıf statülerinin kazanılması ve kaybedilmesi kararları da bu yaklaşıma bir istisna teşkil etmemektedir. Bu nedenle, Kamu Yararına Çalışan Dernek ve Bakanlar Kurulunca Vergi Muafiyet Tanınan Vakıf statülerinin verilmesinde, takdir yetkisi içermeksizin, şartları sağlayanların statüyü kazanacakları bir bağlı yetkilendirmeye yönelik düzenleme yapılması hukuk devleti ilkesinin gereği olarak değerlendirilmiştir.

Hukuk devleti ilkesini zedeleyen unsurlar arasında, dernek ve vakıflara muafiyet tanınmasına ilişkin statüleri belirleyen şartlara ilişkin Maliye Bakanlığınca yapılan düzenlemelerin “Vergilerin Kanuniliği” ilkesine aykırılığı da ifade edilmelidir. Bu nedenle, derneklere kamu yararına çalışma statüsü verilmesinde yasa hükmü dışında şart aranmaması, vakıf muafiyetine ilişkin şartların da yasal düzenleme ile belirlenmesi, Anayasaya uygun yöntem olacak, hukuki yanlışın giderilmesini sağlayacaktır.

Türkiye’de faal durumdaki 104257 dernekten sadece 401 tanesinin kamu yararına çalışan dernek ve 4.754 yeni vakıftan sadece 256 tanesinin Bakanlar Kurulu’nca vergi muafiyeti tanınan vakıf statüsüne sahip olması vergi muafiyeti sağlayan özel statülerin çok az sivil toplum kuruluşu tarafından elde edilebildiğini göstermektedir. Vakıfların çalışmalarına engel teşkil eden hukuki düzenlemeler arasında ilk sırayı vergi muafiyeti statüsünün alınmasına ilişkin düzenlemelerin aldığına ve vergiden muaf olma statüsünün verilmesinin tamamıyla siyasi ve gayrı-şeffaf bir süreç olduğu ve çok zor elde edildiğine ilişkin bulgular bulunmaktadır. Avrupa Komisyonu tarafından, Türkiye 2014 Yılı İlerleme Raporu’nda da, Türkiye’nin vergi teşvikleri gibi tedbirlerle sivil toplum kuruluşlarının yurt içi özel finansmanını teşvik etmek yerine,

çoğunlukla orantısız olan muhasebe gereklilikleri ile mali yönetimlerini zorlaştırmaya devam ettiği, Bakanlar Kurulunun, açık olmayan kriterler kullanmak suretiyle vergi muafiyetini ve kamu yararı statüsünü çok kısıtlı sayıdaki sivil toplum kuruluşuna verdiği, sivil toplum kuruluşlarına yönelik kamu finansmanın yeterince şeffaf ve kurallara dayalı olmadığı eleştirisi yapılmıştır. Dernek ve vakıflara ve bunlara bağışta bulunanlara sağlanan vergi avantajlarının vergi muafiyeti sağlayan özel statülere bağlı olması ve söz konusu statülerin çok az sivil toplum kuruluşunca elde edilebilmesi; statülerin kazanılmasına ilişkin aranan şartlar ve sürecin, öncelikle sivil toplumun toplum refahına katkısı ele alınarak, yeni bir kamu politikası çerçevesinde yeniden değerlendirilmesi ihtiyacını ortaya koyar nitelikte görülmüştür.

Anadolu Selçuklu zamanından beri Türk tarihinde varlığı bilinen ve dezavantajlı kesimlerin ihtiyaçlarını karşılama işlevini üstlenen vakıflar yanında, Osmanlı İmparatorluğu döneminde, mesleki standartlara uyumu hedefleyen ahi örgütlerinin kurdukları ve ihtiyaç sahiplerine yardım amacıyla ilişkilendirilen “orta sandık” kurumları, organize hayırseverliğin Türkiye Cumhuriyeti’nin devraldığı miras kapsamında olduğuna işaret etmektedir. 1930’lardan itibaren devletin ekonomide tek aktör olarak ortaya çıkması, Türkiye Cumhuriyeti tarafından Osmanlı’dan devralınan kurumları devlete tabi kılması, sosyal devlet konumlandırması hayır kurumlarının fonksiyonunun kamu kurumlarına transferine neden olmuştur. Sosyal sorumluluk anlayışındaki sonraki kırılma ise, 1980 sonrasında, sermayenin küreselleşmesi ve devletin geri çekilmesiyle gerçekleşmiş, özel sektörün yeni bir aktör olarak ortaya çıkması şirketlerin devlet ile olan ilişkilerini ekonomi ve politikanın iç içe geçtiği yapının içine itmiş, sosyal sorumluluk kavramı da bundan etkilenmiş, hayırseverlik anlayışı “kurumsal sosyal sorumluluk” kavramı çerçevesinde kurumsallaşmaya başlamıştır. Kurumsallaşmadan anlaşılması gereken; devlet tarafından vergi indirim gibi çeşitli mali enstrümanlarla desteklenen kurumsal bağışçılığın, kurum imajına sağlanan katkı yoluyla bağışçının ekonomik kazançlarına hizmet eden bir model kapsamında uygulanmasıdır. Günümüzde, hayırseverlik, kurumsallaşan sosyal sorumluluk faaliyetleri olarak ele alınmakta, vergi indirim gibi çeşitli teşviklerle devlet tarafından desteklenen ve aynı zamanda bağışçıya ekonomik çıkar sağlayan bir mali araç olarak algılanmaktadır.

Bağışçı kurumlar tarafından, bağışçının ekonomik çıkarına endeksli olarak kurumsallaştırılan sosyal sorumluluk faaliyetlerine devletin mali araçlarla destekte bulunmasından dolayı sivil toplum kuruluşlarının bağış gelirlerinin artacağı, böylece özel sektör kaynaklarının gönüllü olarak kamusal mal ve hizmet üretimine ve sosyal refahın arttırılmasına kaydırılabileceği yeni hayırseverlik yaklaşımının işlevselliğine yönelik destekleyici yaklaşımdır. Bununla birlikte, dernek ve vakıflara sağlanan kamu teşviklerinin, desteklerine ihtiyacın azaldığı algısından

dolayı özel bağışçıların katkısının azalması ve bazı kurumların bağışta bulunmayı planladıkları kuruluş üzerinde devlet tarafından yapılan düzenlemelerden ötürü kontrol kuramamaları sonucunda destekten vazgeçme eğilimlerinin ortaya çıkması nedenleriyle, hayırseverliğin büründüğü yeni şeklin sivil toplum kuruluşlarının mali gücünü zayıflattığı da ileri sürülmektedir. Bu yaklaşıma göre, hükümet desteği vergi temelli olduğundan beri dernek ve vakıflara yönelik bireysel destekler azalmıştır. Görüşlerden hangisinin uygulama alanı bulacağı, diğer bir ifadeyle, kurumsal sosyal sorumluluk yaklaşımın sivil toplum kuruluşlarının mali yapılarına etkisinin ülkelerin bağış eğilimlerine bağlı olduğu anlaşılmaktadır. Bireylerin, sadece gönüllük esası kapsamında sivil toplum kuruluşlarına bağış yapma eğilimlerinin düşük olduğu bir coğrafyada, bireysel bağışlarda ortaya çıkacak kayıp vergi avantajlarının ticari işletmelerin bağış eğilimleri üzerinde yaratacağı olumlu etki vasıtasıyla telafi edilebilecektir. Türkiye'ye özgü yapılacak değerlendirmede, beklenenin aksine, tarihsel zemine dayanan hayırseverlik olgusunun en azından hayır kurumlarına parasal yardım açısından sorgulanması gereken bir kırılma yaşadığına işaret etmektedir. Dünya Bağış Endeksi (World Giving Index) 2013 yılı sonuçlarına göre, hayır kurumlarına bireysel parasal yardım açısından, Türkiye'nin, 135 ülke içerisinde, %13 oranıyla 102. sırayı Cezayir, Çad, Ürdün ve Karadağ'la paylaşmakta olduğu dikkate alındığında, geleneksel yardımseverlik mirasının artık karşılığı bulunmadığı gibi ilginç bir sonuca ulaşılmaktadır. Bir başka araştırmada ortaya çıkan, 18-35 yaş arası kentsel bölgelerde yaşayan gençlerin sadece %7'sinin herhangi bir kuruma bağış yaptığının belirlenmesi de aynı sonucu doğuracak nitelikteki bir başka bulgudur. Dolayısıyla, bağışçılığın, kurumsal sosyal sorumluluk yaklaşımı içerisinde, bağışçıya sağladığı maddi kazanımlar çerçevesinde ele alınması, kamu politikasının bu yaklaşıma uygun olarak üretilmesi gereğinin ortaya çıktığı yeni bir dönemin başladığı anlaşılmaktadır. Yeni dönem, işletmelerin sosyal sorumluluk kapsamında yürüttüğü projelerin, bağış kavramı içerisinde yaptıkları ödemelerin halkla ilişkiler yöntemi olarak duyurulduğu, kurum imajına ve dolayısıyla ekonomik kazanca yönelik beklentiler nedeniyle karşılıksız bir edimden söz edilemeyeceği, bağış tanımıyla ilişkilendirilmesinde güçlük bulunan unsurları barındırmaktadır. Bu durumda, vergi hukuku temelli kamu politikasının çözmesi gereken temel problem; vergi mükellefleri tarafından bağış adı altında yapılan ödemelerin vergi matrahından indirimine ilişkin düzenlemelerin yeni hayırseverlik anlayışına adapte edilmesidir. Bu nedenle, dernek ve vakıfların desteklenmesine yönelik bağışçılığın, gelir ve kurumlar vergileri matrahları üzerindeki aşındırma etkisinin belirlenmesi, uygulanacak kamu politikalarının oluşturulmasına veri üretilmesi yönüyle katkıda bulunulması açısından önemli görülmüştür. Dernek ve vakıflara yapılan bağışların gelir ve kurumlar vergileri matrahlarını aşındırma oranlarının tespiti, söz konusu teşviklerin vergi kaybı nedeniyle hazine tarafından üstlenilen kısmının belirlenmesini sağlayabilecektir.

Türk Vergi Sistemi, ağırlıklı olarak kamu yararına çalışan veya Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınma statüsü taşıyanlara, Kızılay ve Yeşilay'a, sınırlı durumlarda ise dernek ve vakıfların tamamına yapılan nakdi ve ayni bağışların, yıllık beyanname vermesi gereken mükelleflerin vergi matrahından indirilebilmesine imkân sağlayan düzenlemeler içermektedir. Bu durum, beyana tabi olmayan ve önemli bir kısmını da ücret geliri elde edenlerin oluşturduğu mükellef grubunun önemli bir vergi avantajını yitirmesi yanında, bağış kabul eden dernek ve vakıfların mali yapılarına olumsuz etkide bulunmaktadır. Siyasi iradenin, bağışlar yoluyla topluma sağlanacak faydanın ücretler üzerinden yapılacak gelir vergisi kesintisinde ortaya çıkacak vergi kaybının üstünde olacağına ilişkin öngörüyle, yıllık beyana tabi olmayan ücretlilerin kamu yararına çalışan derneklere ve vergi muafiyeti tanınan vakıflara yapılacak bağışlarına belirlenecek bir oranda vergi matrahından indirim imkânının sağlanmasına ilişkin "siyasi" bir karar alması halinde, sosyal dayanışmaya yapılan gönüllü katkının artması suretiyle toplum refahını iyileştirici sonuçlar elde edilebileceği değerlendirilmiştir. Faydanın ölçülmesinde yaşanan güçlük, konunun siyasi karar noktasında düğümleneceğini ortaya çıkarmaktadır. Verilecek siyasi kararı etkileyecek temel unsur ise, dernek ve vakıfları desteklemek konusunda katlanılabilecek vergi kaybının düzeyi olacaktır.

Dernek ve vakıf odaklı bağış ve yardımların vergi matrahını aşındırma etkisi, hazinenin katlandığı maliyetin belirlenmesi açısından önemlidir. Dernek ve vakıflara yapılan bağışlardan beklenen sosyal faydanın katlanılan maliyetten büyük olması gereği, vergi politikasının söz konusu koşulu sağlayacak şekilde oluşturulmasını zaruri kılmaktadır. Bununla birlikte, sosyal faydanın tahmininin güçlüğü dikkate alındığında, bağış ve yardımlar nedeniyle ortaya çıkacak hazine kaybı, verilecek siyasi karar için eldeki tek veri olarak kalmaktadır. Bu amaçla, Gelir İdaresi Başkanlığınca yayımlanan yıllar itibarıyla konsolide 2006-2013 dönemleri gelir ve kurumsal vergisi beyanname bilgileri kullanılarak, gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerince dernek ve vakıflara yapılan bağışların matrahı aşındırma oranları tespit edilmiştir. Ulaşılan sonuç, bağış ve yardımlar nedeniyle gelir ve kurumlar vergisi matrahlarında meydana gelen aşınmanın, referans alınacak bir ölçüye sahip olunmamasıyla birlikte, önemli bir vergi kaybına neden olmadığıdır. Yapılan çalışmanın diğer belirgin sonucu; kullanılan verilerin yetersizliği, bağış ve yardımın dernek ve vakıflara özgülüne güçlüğü, gıda bankacılığı kapsamında yapılan bağışlara ilişkin verilerin beyannamelere yansımaması gibi nedenlerle, dernek ve vakıfların desteklenmesine ilişkin vergi teşviklerinin etkinliğinin veri yetersizliği nedeniyle ölçülemezliğinin tespit edilmesidir. Kamu politikası üretme noktasında bulunanların, dernek ve vakıfların vergi avantajı aracıyla desteklenmesinin hazineye maliyetini tespit edecek nitelikte veriye sahip olmadıklarının, bir başka ifadeyle bu nitelikteki verilerin kamu yönetiminin elinde bulunmadığının tespiti ve sağlıklı veri sağlanması gerekliliğinin ortaya çıkması çalışmada

ortaya çıkan en önemli kazanım olarak değerlendirilmiştir. Yapılması gereken, dernek ve vakıflara verilen vergi teşvikleri nedeniyle hazinece katlanılan maliyetin ölçülmesi amacıyla; bağış ve yardımlarla ilgili detaylı istatistik verileri üretmeye uygun beyanname tasarımıdır. Bu şekilde, dernek ve vakıf faaliyetlerine ilişkin vergi avantajlarının hazineye maliyeti ortaya konulabilecek, bağışlar nedeniyle sağlanan faydanın ölçümünde yaşanan kısıt etkinliğin ölçülmesini mümkün kılmasa da, sivil toplumun vergi indirimi yoluyla desteklenmesi politikasının değerlendirilmesi amacına hizmet edecek bir veri kaynağı oluşturulmuş olacaktır. Dernek ve vakıfların teşviklerle büyütülmesi, tedbirlerle sınırlarının belirlenmesine yönelik kamu politikası tercihlerinin belirlenmesinde oluşturulacak veri kaynağı işlevsel bir rol üstlenecektir. Dernek ve vakıfların toplum refahına katkısının, vergi avantajları nedeniyle hazine tarafından yüklenen maliyetin üstünde oluştuğuna ilişkin verilecek “siyasi karar” vergi muafiyeti sağlayan özel statülere ilişkin şartların ve sürecin kolaylaştırılması gereğini ortaya çıkaracak, şartlar ve sürecin kolaylaşması, beraberinde, vergi avantajlarının refah üzerindeki olumlu etkisinin sivil toplum kuruluşları aracılığıyla toplumun daha büyük kesimine yayılmasını getirebilecektir.

Dernek ve vakıfları kapsamına alan ve beraberinde kritik bir sorunu vergileme sorunu barındıran vergi avantajları arasında bulunan “ibadethane” bağışları, ilahiyat ve siyaset biliminin alanına da giren özel bir konuma sahiptir. Türkiye’de kurulu 17320 derneğin ve 752 yeni vakfın dini-dini eğitim alanında faaliyet gösterdiği dikkate alındığında, ibadethane ve din eğitimi ile ilgili tesislerin inşası ve işletilmesi kapsamında yapılan bağışların, gerek gelir vergisi gerekse kurumlar vergisi düzenlemelerinde “dernek ve vakıf” ibaresi kullanılmamakla birlikte, dernek ve vakıflara ve bunlara bağışta bulunanlara ilişkin önemli bir vergi avantajı olduğu anlaşılmaktadır. Söz konusu vergi avantajı beraberinde “ibadethane” kavramının tanımı ve kapsamının belirlenmesi gibi vergi hukuku dışında kalacak mülahazalarla çözülmesi gereken önemli bir sorunu gündeme taşımaktadır. İbadethane kavramının tanımının kanun düzeyindeki pozitif hukuk metinlerinde yapılmadığı dikkate alındığında, kavram kapsamına “cemevlerinin” girip girmediği konuya ilişkin hararetli bir tartışma alanı olarak ortaya çıkmaktadır. Vergi idaresinin yaklaşımı, Diyanet İşleri Başkanlığının “...*Dini, tarihi ve bilimsel kabule göre; İslamdan ayrı bir Alevilik-Bektaşilik Dini; cami ve mescitten gayri “Cemevi” adında bir İslam mabedi de bulunmamaktadır*” görüşüne dayanarak cemevlerini ibadethane kapsamı dışında değerlendirmek, bunlara yapılan bağışların vergi matrahından indirimine izin vermemek şeklindedir. Diyanet İşleri Başkanlığının görüşü ne olursa olsun, hangi inanca mensup olurlarsa olsunlar inanç sahiplerinin ibadethane olarak gördükleri, bildikleri ve tanıdıkları tüm yerlerin yapımı, inşası ve faaliyetlerini sürdürmeleri için yapılacak her türlü ayni ve nakdi bağışın gelir vergisi ve kurumlar vergisi mükellefleri tarafından beyanname ile bildirilen matrahları



üzerinden indirim konusu yapılması gerektiğine; vergi kanunlarında yer alan söz konusu düzenlemelerin cemevlerine yapılan bağışların matrahtan indirimine izin vermemesinin vergide eşitlik ilkesine aykırılığının açık olduğuna, vergi mükelleflerinin mülkiyet hakkının kullanımında din statüsüne göre ayrımcı muamele yapıldığına, hak ihlali olduğuna ilişkin görüşler de bulunmaktadır. Bununla birlikte, mevcut durumda, mükelleflerin vergi tarhiyatı ve cezai müeyyidelerle karşılaşmaması açısından, cemevi bağışlarını vergi matrahından indirim olarak dikkate almamaları gerektiği değerlendirilmiştir.

Dernek merkezli vergi avantajları arasında, sosyal politika uygulamalarının devlet elinden sivil toplum kuruluşlarına devri anlamına gelmesi nedeniyle devlet tarafından teşvik edilen “gıda bankacılığı” sistemi de bulunmaktadır. Bağışçılara; tanınma, sosyal sorumluluğa sahip olma imajı yanında vergi indirimi gibi önemli bir kazanım sağlayan sistemin merkezinde sosyal politikanın yeni dönemdeki ana aktörlerinden dernekler yer almaktadır. İfade edilen kazanımları sağlayan şirketler ve şirketlere vergi teşviği sağlayan devlet ise gıda bankacılığı sistemi sacayağının diğer ayaklarını oluşturan aktörlerdir. Vergi avantajları ile desteklenen gıda bankacılığı sisteminin, yeterli mali güce sahip olan/olmayan bireylerin çalışma arzusunda olumsuz bir yönelime yol açma potansiyeli nedeniyle “bedavacılık” yaratma riski önemli bir dezavantaj olmakla birlikte, siyasi kazanımlar da dikkate alındığında destek gerekçeleri artmaktadır. Öte yandan, gıda bankacılığı faaliyetinde bulunan derneklere, bedelsiz olarak ihtiyaç sahiplerine dağıtılmak şartıyla bağışlanan gıda, temizlik, giyecek ve yakacak maddelerinin maliyet bedelinin tamamı ticari kazanç elde eden gelir vergisi ve kurumlar vergisi mükellefleri tarafından gider olarak dönem kazancının tespitinde dikkate alınmakta ve vergi beyannamesi üzerinde ayrıca gösterilmemektedir. Bu nedenle, bağışlar nedeniyle hazinenin uğradığı vergi kaybını ölçecek verinin mevcut düzenlemelerle üretilme imkânı bulunmamaktadır. Devlet, gıda bankacılığı uygulaması kapsamında vergi kanunlarında yaptığı düzenlemeler ile vergi gelirinin azalmasına ilişkin maliyete katlanırken, dernek ve vakıfların sosyal nitelikli amaçlarının artırılması suretiyle kendisinin sosyal devlet anlayışı yönündeki faaliyetlerini azaltmayı hedeflemektedir. Hedefin ne ölçüde gerçekleştiği ise, devlet tarafından dernek ve vakıflara sağlanan kaynakların bu kuruluşlar tarafından ne ölçüde kullanıldığı ile sosyal ve mali anlamdaki etkilerinin bilinmesini gerektirmektedir. Bu nedenle, gıda bankacılığı sisteminin aktörleri olan dernek, ticari işletme ve devlet unsurlarının rollerine uygun kazanım sağladığı değerlendirilen gıda bankacılığı sistemine ilişkin verilere, sistemin arzulanan sonuçları üretip üretmediğinin, vergi açısından yaklaşıldığında ise ortaya çıkan vergi kaybı nedeniyle hazinece üstlenilen maliyetin boyutunun tespiti açısından ihtiyaç olduğu açıktır. İhtiyaç duyulan verinin temini için, gıda bankacılığı kapsamında yapılan bağışların ticari kazanç elde eden gelir vergisi ve kurumlar vergisi mükellefleri tarafından beyanname üzerinden indirimini sağlayacak

düzenleme yapılması gerektiği değerlendirilmiştir. Gıda bankacılığı sistemine başta bulunan mükellefler üzerinde oluşacak otokontrol nedeniyle denetim boyutuna da katkı sağlayacak düzenleme, aynı zamanda, araştırmacılara sistemin etkinliğinin ölçülmesine ilişkin veri sağlayacak, kamu politikası bu verilerle daha sağlıklı oluşturulabilecektir.

Sivil toplum kuruluşlarının desteklenmesine yönelik vergi avantajları arasında “spor” odaklı olanlar da bulunmaktadır. Spor kulüplerinin dernek statüsü ile kuruldukları, Türkiye’de kurulu 19334 derneğin spor ve spor ile ilgili alanlarda faaliyet gösterdiği göz önüne alındığında, Türk Vergi Sistemi’nin, “endüstri” haline geldiği konusunda yaygın bir inanış olan, “spor” faaliyetlerinin desteklenmesine ilişkin sponsorluk harcamalarının, amatör spor dalları için tamamı, profesyonel spor dalları için % 50’si oranında, gelir vergisi ve kurumlar vergisi matrahlarının tespitinde, beyannamede bildirilecek gelirlere indirimine imkân tanınmasının, dernekleri kapsamına alan ve giderek daha çok ilgi gören vergi avantajları arasında olduğu ortaya çıkmaktadır. Gerek pozitif hukuk kaynaklarında gerekse literatürde, sponsorluk, sponsorların ticari fayda sağlamak ya da sosyal sorumluluklarını yerine getirmek amacıyla başvurdukları bir uygulama olarak ifade edilen bir kavram olmakla birlikte, ticari faydanın önde gelen amaç olduğu değerlendirilmiştir. Sosyal sorumluluk, özünde yer alan karşılık beklememe, ifşa edilmeme gibi unsurlar nedeniyle, başış kavramının kapsamına yakınlaşırken, sponsorluk, kurum imajına ve dolayısıyla ekonomik kazanca yönelik beklentiler nedeniyle karşılıksız bir edimden söz edilememesi nedeniyle reklam kavramına yakınlaşmakta, ticari fayda beklentisi öne çıkmaktadır. Sosyal sorumluluk ve ticari fayda kriterlerinin sponsorluk uygulamasındaki ağırlığının, başta vergi avantajları olmak üzere, devlet tarafından sponsorlara sağlanacak teşviklere ilişkin kamu politikasının oluşturulmasında belirleyici unsur olması gerekmektedir. Bununla birlikte, vergi idaresi, sponsorluğu, *“ticari kazancın elde edilmesi ile doğrudan ilişkili olmayan veya ilişkisi ölçülemeyen, sosyal amacı öne çıkan harcamalar”* olarak ele almış, bu yönüyle de *“ticari kazancın elde edilmesi ile doğrudan ilişkili olan reklam harcamalarından”* ayrı görmüştür. Tanımdaki *“ilişkisi ölçülemeyen”* ibaresi sponsorluğun *“ticari fayda”* boyutunun zımni ifadesi olarak düşünülebilir.

Profesyonel spor dallarına ilişkin sponsorluğun, profesyonel sporun endüstrileşmesi dikkate alındığında, “sosyal sorumluluk” kapsamında değerlendirilme olanağını bulmak güçtür. Türk Vergi Sistemi, profesyonel spor dallarına ilişkin sponsorluk harcamalarını vergi indirimi kapsamına alsada, amatör spor dallarına yönelik harcamaların tamamının indirimine izin vererek amatör spor dallarının desteklenmesini daha fazla teşviğe layık görmüştür. Ancak, amatör ve profesyonel spor dalı ayrımının spor hukukuna ilişkin mevzuatta yapılmaması, futbol liglerinden bir kısmının “profesyonel” spor dalı kabul edilip, gerekçelendirilmeden yoksun bir

şekilde diğer dalların “amatör” kabul edilmesi inancı, bu inancın kurumsal görüş olarak verilebilmesi, kabul edilebilir kriter geliştirme ve bu kriter üzerinden değerlendirme yapılmayı nedenleriyle “amatör-profesyonel spor dallarının tespiti” sponsorluğa ilişkin vergi avantajı uygulamasında çözülmesi gereken en önemli sorun olarak ortaya çıkmaktadır.

Vergi hukuku kaynakları, amatör ve profesyonel ayrımını, sporcu ve sanatçıların katıldıkları gösteri, konser, maç, yarış ve benzeri organizasyonlar nedeniyle ferdi olarak veya bağlı bulunduğu kurum, kuruluş, organizasyon, kulüp veya benzeri teşebbüsler aracılığı ile belli bir “gelir elde edip etmediği” kriteriyle yapmaktadır. Profesyonel terimi, bir kişinin mesleğini amatör gibi zevk için veya heves dolayısıyla değil de kazanç sağlamak ve geçimini temin etmek amacıyla yapmasını ifade etmektedir. Söz konusu yaklaşıma göre “kazanç sağlama” amaçlı sporcuların yer aldığı organizasyonların profesyonel spor dalı olarak kabulü gerekmektedir. Bu durumda, profesyonel futbol liglerinin yanı sıra, zaman zaman pek çok futbolcudan fazla gelir elde eden sporcuların yer aldığı bilinen, çok sayıda yabancı sporcuya yer verilen basketbol, voleybol, hentbol ve diğer branşlara ilişkin ulusal düzeyde organize edilen liglerin de profesyonel spor dalı olarak kabulü ve bunlara ilişkin sponsorluk harcamalarının yarısının vergi matrahından indirilmesi gerektiği değerlendirilmiştir.

Dernek ve vakıflar her zaman görünürdeki ulvi amaçları doğrultusunda faaliyette bulunmayabilmektedirler. Her ne kadar, devletlerin, sivil toplum kuruluşlarının ticari faaliyet kapsamına girmeyebilecek faaliyetlerini, muafiyet statüsünün kötüye kullanılmasını önlemek amacıyla vergilemeye yönelik yaklaşımda bulduklarından söz edilse de, ticari faaliyetlerin tespitinde yaşanan güçlük, uygulamada vergilenmesi gereken pek çok gelirin vergi dışı kalmasını kaçınılmaz kılmaktadır. Hayır kurumu nitelikleriyle öne çıkan dernek ve vakıflar, pek çok ülkede, sıklıkla, ticari faaliyetlerin gizlenmesi suretiyle doğrudan ya da başıaçı görünümündeki mükellefler tarafından kullanılmak suretiyle dolaylı şekilde vergi kaçırma ve diğer illegal faaliyetlerin finansmanı amacıyla hizmet eden kuruluşlar olabilmektedirler. Kazanç paylaşımı amacıyla eşleştirilemeyecek dernek ve vakıfların, gerçekte maddi kazanç amacıyla hareket eden ticari organizasyonlar mahiyetindeki faaliyetlerinin kamu yararı amacıyla hareket eden sivil toplum kuruluşu örtüsüyle maskelenmesine yönelik eğilim artarak sürmekte, söz konusu eğilim sağlanan vergi avantajlarının kötüye kullanımı anlamına gelen bir dönüşüme işaret etmektedir. Amerika Birleşik Devletleri başta olmak üzere pek çok ülkede yaşanan bu yönelimin, uluslararası araştırmalara bu yönde örnekler bildirilmemekle birlikte, Türkiye’de yaşanmadığını söylemek dayanaksız bir iyimserlikten öteye gidemeyecektir. Dernek ve vakıflar tarafından gerçekleştirilen örtülü ticari faaliyetin, sağlanan vergi avantajlarının özel kazanç dönüşmesi, haksız rekabete yol açması, kamu gelirlerinde azalış gibi pek çok sakıncalar

doğuracağı açıktır. Dernek ve vakıfların, “sözde bağışlar” yoluyla vergi kaçırmanın araçlarından biri olarak kullanılması da, bu kuruluşlar aracılığıyla gerçekleştirilen vergi kaybına yol açan yasa dışı uygulamalar arasındadır. Uygulanan kamu politikası, vergi avantajları sağlamak suretiyle kamu yararı sağlanmasını amaçlarken, uygulanan yöntem sözde bağışçı vergi mükelleflerinin özel yararını sağlayan bir vergi kaçırma amacına hizmet edebilmektedir. Bu nedenle, başta haksız yere vergi avantajı sağlanması olmak üzere çeşitli yönlerden kötüye kullanım örnekleri evrensel boyutta giderek artan dernek ve vakıfların kamu kurumları tarafından denetimi işlevsel olmakla birlikte, kamu yararına çalışma amacı nedeniyle sağlanan vergi avantajlarının maliyetinin gerçek yüklenicisi halk tarafından denetimi asıl olmalıdır.

Kamu yararına çalışma statülerine sahip olmaları nedeniyle çeşitli vergi avantajları sağlanan dernek ve vakıfların, kurum içi faaliyetlerine ve sonuçlarına ilişkin denetimden geçmiş bilgilerinin, kurumla doğrudan ilişkili olup olmadığına bakılmaksızın, sağlanan avantajlar nedeniyle vergi gelirinden feragat etmeleri, bir başka ifadeyle maliyeti yüklenen en büyük paya sahip paydaş olmaları nedeniyle halka açıklanması, bu örgütlere ilişkin en etkin denetim yöntemi olarak görülmüştür. Öte yandan, arz tarafı dernek ve vakıf, devlet ve bağışçılardan oluşan yeni hayırseverlik sistemi üzerinde otokontrol sağlaması beklenen şeffaflığın, sistemi kötüye kullananların oyun dışı kalmasına, rollerini işlevsel şekilde yerine getiren iyi oyuncuların güven ortamı nedeniyle daha güçlenmesine, dolayısıyla hedeflenen artı değerler ortaya çıkmasına katkı sağlayacağı da açıktır. Sözün özü, dernek ve vakıf odaklı mali yolsuzlukların önlenmesinin zorunlu unsuru; “mali şeffaflık” uygulamasıyla topluma hesap verme olarak tespit edilmiştir. Dernek ve vakıfların denetimden geçmiş mali bilgilerinin kamuoyu ile paylaşılmasına ilişkin Türkiye’deki durum incelendiğinde; her fırsatta kamudan şeffaflık talep eden sivil toplum kuruluşlarının, kendilerinin şeffaflığı konusunda zıt bir eğilime sahip olmaları yanında konuya ilişkin pozitif hukuk metinlerinin şeffaflığı sağlamaktan uzak olduğu ortaya çıkmaktadır. Avrupa Birliği üyesi ülkelerin çoğunluğunda ise, AB tarafından zorunluluk getiren bir mekanizma bulunmamakla birlikte, sivil toplum kuruluşlarının yıllık raporları ve mali bilgilerinin halk tarafından ulaşılabilir şekilde yayımlanma zorunluluğu bulunmaktadır. Öncelikle kamu yararına çalıştıkları kabul edilen dernek ve vakıflara, ardından tüm sivil toplum kuruluşlarına denetimden geçmiş mali tablolarını açıklama zorunluluğu getirilmesinin, sivil toplum örgütlerinin kötüye kullanımının önlenmesine yapacağı katkı yanında, amaca hizmet eden örgütler üzerinde güçlendirici etki yaratacağı aşikârdır.

## KAYNAKÇA

- Acinöroğlu, S. (2009). Genel Olarak Vergi Teşviklerinin Ekonomi Üzerine Etkinliği. *Uluslararası İktisadi ve İdari İncelemeler Dergisi*, 1(2), 147-169.
- Akça, H. (2012). Yükseköğretimin Finansmanı ve Türkiye İçin Yükseköğretim Finansman Modeli Önerisi. *Yönetim ve Ekonomi*, 19(1), 91-104.
- Akıllıoğlu, T. (1991). Kamu Yararı Kavramı Üzerine Düşünceler. *Amme İdaresi Dergisi*, 24(2), 3-15.
- Akın, F. ve Atak, K. (2015). Sponsorluk ve Reklam Harcamalarının Karşılaştırılması ve Vergisel Yönden Değerlendirilmesi. *Vergi Sorunları Dergisi*, 319, 29-39.
- Akıntürk, T. (1989). *Medeni Hukuk*. Ankara: Savaş Yayınları.
- Alp, V. (2013). *Sivil Toplum Kuruluşları'nda Mali Şeffaflık*. Yüksek Lisans tezi, Beykent Üniversitesi, İstanbul.
- Alpaslan, M. (2009). *Dernekler, İktisadi İşletmeleri ve Vergileme Sorunları*, Erişim: 22 Ekim 2014, <http://www.muhasibetr.com/yazarlarimiz/mustafaalpaslan/022/>
- Ankara Ticaret Odası. (2004). *AB Kapısında Sivil Toplum Dosyası*, Erişim: 05 Temmuz 2014, <http://www.atonet.org.tr/yeni/index.php?p=236>
- Argüden, Y. (2007). Kurumsal Sosyal Sorumluluk, İşletmeler ve Sosyal Sorumluluk. C. C. Aktan, (Ed.). *Kurumsal Sosyal Sorumluluk (s. 37-44)*. İstanbul: İgiad Yayınları. Erişim: 10 Ekim 2014, [http://www.igiad.com/assets/content/files/kurumsalsosy\\_file\\_8317\\_2012159567.pdf](http://www.igiad.com/assets/content/files/kurumsalsosy_file_8317_2012159567.pdf)
- Avrupa Demokrasi ve İnsan Hakları Girişimi, (t. y). *Sivil Toplum İş Başında*, Erişim: 26 Temmuz 2014, <http://www.stgm.org.tr/tr/icerik/detay/sivil-toplum-is-basinda-2>
- Aydın, D. (2006). Cumhuriyet Dönemi Vakıflar: Tarihi Bir Bakış ve Vergi Muafiyetine Sahip Vakıfların Mali Analizi. R. Zincir ve F. Bikmen (Ed.). *Türkiye'de Hayırseverlik: Vatandaşlar, Vakıflar ve Sosyal Adalet (s. 33-58)*. İstanbul: Tüsev Yayınları.
- Balıkçioğlu, B. ve Karacaoğlu, K. (2007). Sosyal Bir Ürün Olarak Topluma Pazarlanan Hayırseverlik: Stratejik Hayırseverlik. *Gazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 9(2), 121 - 141
- Başaran, M. (2012). Sponsorluk İlişkisi ve Vergisel Yansımalarında 5 N 1 K. *Vergi Sorunları Dergisi*, 287, 9-38.
- Başaran M. ve Atay T. (2003). *Spor ve Sporcunun Vergilendirilmesi ve Vergi Avantajları*. Ankara: Yaklaşım Yayıncılık.
- Bayartan, M. (2008). Osmanlı Şehirlerinde Vakıflar ve Vakıf Sisteminin Şehre Kattığı Değerler. *Osmanlı Bilimi Araştırmaları Dergisi*, 10(1), 157-175.

- Baybars, B. (1997). Günümüzde Sponsorluk Kavramı, *İstanbul Üniversitesi İletişim Fakültesi Dergisi*, 6, 327-331.
- Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması ve Vakıflara Vergi Muafiyeti Tanınması Hakkında Kanun. (2003). *T. C. Resmi Gazete*, 25192, 7 Ağustos 2003.
- Beger, R., Gaertner, H. D. and Mathes, R. (2001). Sponsorluk, (A, Okay, Çev.), *Marmara İletişim Dergisi*, Sayı: 11, 329-335. (1989).
- Belediye Gelirleri Kanunu. (1981). *T. C. Resmi Gazete*, 17354, 29 Mayıs 1981.
- Benli, G. D. (2014). Hayırsever değil miyiz/mişiz. *Sivil Düşünce Özgür İnternet Gazetesi*, Erişim: 28 Ekim 2014, <http://www.sivildusunce.com/hayirsever-degil-miyizmisiz.html>
- Bennett, R. (1999). Sports Sponsorship, Spectator Recall And False Consensus. *European Journal of Marketing*, 33(3/4), 291-313.
- Berk, A. T. (2013). Vergisel Açıdan Sponsorluk Uygulamasında Bulanık Bir Alan: Amatör-Profesyonel Spor Dalı Ayrımı. *Vergi Sorunları Dergisi*, 295, 86-92.
- Biber, A. (2002). Sivil Toplum Örgütlerinin İşlerlik Kazanması Açısından Halkla İlişkiler (Türkiye Örneği). *İletişim Dergisi*, 16, 155-176. Erişim: 28 Ekim 2014, <http://www.iletisimdergisi.gazi.edu.tr/arsiv/16.pdf>
- Bikmen, F. (2003). *Türkiye’de Kurumsal Filantropi*. Erişim: 14 Nisan 2015, <http://www.tusev.org.tr/tr/sosyal-yatirim/degisim-icin-bagis-projesi/yayin-turkiyede-kurumsal-filantropi>
- Bikmen, F. ve Meydanoğlu, Z. (Ed.). (2006), *Civil Society in Turkey: An Era of Transition, Civic Society Index Country Report for Turkey*. İstanbul: TUSEV Publications.
- Bilici, N. (2012). *Vergi Hukuku*. Ankara: Seçkin Yayınları.
- Brooks, A. C. (2000). Is There a Dark Side to Government Support for Nonprofits?. *Public Administration Review*, 60(3), 211-218.
- Budak, T. (2010). Katma Değer Vergisi Kanunu: Kültür ve Eğitim İstisnası: Vakıf Üniversiteleri. *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 59(3), 449-465.
- Charbonneau, J. (2009). Charities and tax abuse. *OECD Observer*. 273, 27-28.
- Charities Aid Foundation [CAF]. (2013). *World Giving Index A Global View Of Giving Trends*. Erişim: 22 Aralık 2014, [http://www.cafonline.org/PDF/WorldGivingIndex2013\\_1374AWEB.pdf](http://www.cafonline.org/PDF/WorldGivingIndex2013_1374AWEB.pdf)
- Cheng, K. (2003). *When Nonprofit Organizations Enter The For-Profit Market: Structural And Tax Considerations*. Erişim: 03 Kasım 2014, <http://www.ilr.cornell.edu/Lounsbury/coursefolder/se/papers/cheng.pdf>
- Crenshaw, A. B. (April 5, 2005). Tax Abuse Rampant in Nonprofits, IRS Says. *Washington Post*. Erişim: 01Aralık 2014, <http://www.washingtonpost.com/wp-dyn/articles/A26388-2005Apr4.html>

- Çağa, Ö. (1996). Sivil Toplum ve Liberalizm. *Türk Demokrasi Vakfı Diyalog Dergisi*, 1(1), 188-213.
- Çamcı, H. (2009). *Türk Vergi Sisteminde Sponsorluk Kurumuna Yönelik Düzenlemelerin Değerlendirilmesi*. Yüksek Lisans tezi, , Celal Bayar Üniversitesi, Manisa.
- Çankaya, F. (2006). Yoksulluğun Giderilmesinde Yeni Arayışlar: Gıda Bankacılığı ve Muhasebe İşlemleri. *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 11(1), 155-172.
- Çarkoğlu, A. (2006). Türkiye’de Bireysel Bağışlar ve Vakıf Uygulamalarında Eğilimler. R. Zincir ve F. Bikmen (Ed.). *Türkiye’de Hayırseverlik: Vatandaşlar, Vakıflar ve Sosyal Adalet* (s. 81-160.). İstanbul: Tüsev Yayınları.
- Çeker, M. (2004). Off-Shore Hesaplar ve Bankaların Sorumluluğu. *Çukurova Üniversitesi İktisadi Ve İdari Bilimler Fakültesi İşletme Bölümü İşletme Biliminde Güncel Konular Seminerleri*, Erişim: 10 Ekim 2014, [www.cu.edu.tr/insanlar/.../Off-Shore%20Hesaplar.doc](http://www.cu.edu.tr/insanlar/.../Off-Shore%20Hesaplar.doc)
- Çelik, A. (2007). Kurumsal Sosyal Sorumluluk, İşletmeler ve Sosyal Sorumluluk. C. C. Aktan, (Ed.). *Kurumsal Sosyal Sorumluluk* (s. 61-84). İstanbul: İgiad Yayınları. Erişim: 10 Ekim 2014, [ttp://www.igiad.com/assets/content/files/kurumsalsosy\\_file\\_8317\\_2012159567.pdf](http://www.igiad.com/assets/content/files/kurumsalsosy_file_8317_2012159567.pdf)
- Çetinkaya, K. (2008). *1980 Sonrası Sivil Toplum*. Dernekler Denetçiliği Yeterlik Tezi, Ankara: İçişleri Bakanlığı Dernekler Dairesi Başkanlığı. Erişim: 5 Temmuz 2014, [http://www.icisleri.gov.tr/ortak\\_icerik/www.icisleri/tez3.pdf](http://www.icisleri.gov.tr/ortak_icerik/www.icisleri/tez3.pdf)
- Çetinsaya, G. (2014). *Büyüme, Kalite, Uluslararasılaşma: Türkiye Yükseköğretimi İçin Bir Yol Haritası*, Anadolu Üniversitesi Basımevi, Eskişehir.
- Damga Vergisi Kanunu. (1964). *T. C. Resmi Gazete*, 11751, 11 Temmuz 1964.
- Demir, M., İnan, M. ve Sarıoğlu, F. (2015). Yükseköğretimin Finansmanı: Türkiyede Öğrenci Eğilimleri Üzerine Bir Değerlendirme. *Maliye Dergisi*, 167, 200-226.
- Demirel, N. (2009). *Kuramsal ve Tarihsel Aşamaları ile Sivil Toplum ve Türkiye*. Doktora tezi, İstanbul Üniversitesi, İstanbul.
- Dernekler Kanunu. (2004). *T. C. Resmi Gazete*, 25649, 23 Kasım 2004.
- Dernekler Yönetmeliği. *T. C. Resmi Gazete*, 25772, 31Mart 2005.
- Doğan, M. ve Narbay, Ş. (2000), İktisadi Amaçla Vakıf Kurulamaması Prensibi ve Vakfın İktisadi İşletme İşletmesi, *Atatürk Üniversitesi Erzincan Hukuk Fakültesi Dergisi*, IV(1-2), 47-461.
- Doğan, N. (2002). Kutadgu Bilig’in Devlet Felsefesi-II. *Erciyes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 13, 77-94.
- Doğanay, Ü. (1974). Toplum Yararı ve Kamu Yararı Kavramları. *Mimarlık Dergisi*, 7, 5-6.

- Emlak Vergisi Kanunu, (1970). *T. C. Resmi Gazete*, 13576, 11 Ağustos 1970.
- Ercan, H. (2002). Türkiye’de Sivil Toplum Tartışmaları Üzerine. *Cumhuriyet Üniversitesi, Sosyal Bilimler Dergisi*, 26(1), 69-79.
- Ergen, Z. (2006). Yükseköğretim Finansmanında Öğrenci Borçlanma Yöntemi. *Çukurova Üniversitesi. Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*. 15(1), 133-150
- Ergüdel, Y. (2007). Kurumsal Sosyal Sorumluluk.: C.C. Aktan (Ed.). *Kurumsal Sosyal Sorumluluk, İşletmeler ve Sosyal Sorumluluk* (s. 37-44). İstanbul: İgiad Yayınları.
- Erol, A. (2012). 6322 Sayılı Yasa ile Gelir Vergisi Kanunu’nun 89’uncu ve 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 10’uncu Maddesinde Yapılan Değişiklikler. *Mali Çözüm Dergisi*, 112, 187-192.
- European Commission. (2012). *Proposal for a Council Regulation on the Statute for a European Foundation* (Commission Staff Working Paper, COM(2012) 35 Final). Erişim: 01 Kasım 2014, [http://ec.europa.eu/internal\\_market/company/docs/eufoundation/proposal\\_en.pdf](http://ec.europa.eu/internal_market/company/docs/eufoundation/proposal_en.pdf)
- European Commission. (2014). *Turkey Progress Report*. Brussels: European Commission. Erişim: 01 Kasım 2014, [http://ec.europa.eu/enlargement/pdf/key\\_documents/2014/20141008-turkey-progress-report\\_en.pdf](http://ec.europa.eu/enlargement/pdf/key_documents/2014/20141008-turkey-progress-report_en.pdf)
- European Foundation Centre. (2011). *Comparative Highlights of Foundation Laws The Operating Environment for Foundations in Europes*. Erişim: 9 Kasım 2014, [http://www.efc.be/programmes\\_services/resources/Documents/ComparativeHighlightsOfFoundationsLaws\\_2011.pdf](http://www.efc.be/programmes_services/resources/Documents/ComparativeHighlightsOfFoundationsLaws_2011.pdf)
- Florini, A. (Summer, 1998). The End of Secrecy, *Foreign Policy*, 111, 50-63.
- Gelir İdaresi Başkanlığı. (2012a). *Derneklerin Vergilendirilmesi Rehberi*. Ankara: Gelir İdaresi Başkanlığı.
- Gelir İdaresi Başkanlığı. (2012b). *Vakıfların Vergilendirilmesi Rehberi*. Ankara: Gelir İdaresi Başkanlığı.
- Gelir Vergisi Kanunu. (1960). *T. C. Resmi Gazete*, 10700, 6 Ocak 1961.
- Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğü Sponsorluk Yönetmeliği. *T. C. Resmi Gazete*, 25494, 16 Haziran 2004.
- Gençyürek, L. (2004). *Gıda Bankacılığının Vergisel Yönü*. Erişim: 15 Ekim 2014 [http://www.alomaliye.com/levent\\_gencyurek\\_gida\\_bank.htm](http://www.alomaliye.com/levent_gencyurek_gida_bank.htm)
- Gerçek, A. (2005). Türk Vergi Hukukunda Vergi Sorumlusu, Sorumluluk Halleri ve Türlerinin İncelenmesi. *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 54(3), 157-193.
- Gerçek, İ. (2003). Vakıfların Vergilendirilmesi II. *Siyasal Vakfı Bülteni*, 14, 11-14.



- Godderies, J. H. and Weisbrod, B. A. (1998). Conversion from Nonprofit to For-Profit Legal Status: Why Does It Happen and Should Anyone Care?. *Journal of Policy Analysis and Management*, 17(2), 215-233.
- Göker, C. (2009). Azınlık Vakıflarının Vergilendirilmesine Bir Bakış. *Ankara Barosu Dergisi*, 2, 29-31.
- Gökşen, F. (2006). Türkiye'deki Vakıfların Niteliksel Değerlendirmesi, R. Zincir ve F. Bikmen (Ed.). *Türkiye'de Hayırseverlik: Vatandaşlar, Vakıflar ve Sosyal Adalet* (s. 59-80). İstanbul: Tüsev Yayınları.
- Gül, İ. (2014). Danıştay Kararlarında "Kamu Yararı" Kavramı. *Ankara Barosu Dergisi*, 2, 533-550.
- Gün, A. (2012). Yaygın Din Eğitimi Kapsamında Kadınların Eğitimi. *Ondokuz Mayıs Üniversitesi İlahiyat Fakültesi Dergisi*, 32, 237-272.
- Günaydın, E. (2010). *Türk Medeni Kanunu'na Göre Kurulan Vakıfların ve İktisadi İşletmelerinin Gelir Vergisi ve Kurumlar Vergisi Karşısındaki Durumları*. Yüksek Lisans tezi, Marmara Üniversitesi, İstanbul.
- Güneş, E. ve Dursun, İ. (2012). Dernek ve Vakıfların Off-Shore Faiz Gelirlerinin Vergilendirilmesi. *Vergi Sorunları Dergisi*, 291, 117-122.
- Güner, F. M. ve Memiş, Ü. M. (2008). Sivil Toplum Kuruluşlarında Muhasebe Şeffaflığı. *İktisat İşletme ve Finans Dergisi*, 23(271), 13-14.
- Harçlar Kanunu. (492). *T. C. Resmi Gazete*, 11756, 17 Temmuz 1964.
- Hatemi, H.(1997). Vakıf Kurumuna Hukuk Tarihi Açısından Genel Bir Bakış. *İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası*, 55(4) 4, 111-128.
- Hodge, M. M. and Piccolo R. F. (2005), Funding Source, Board Involvement Technique, and Financial Vulnerability in Nonprofit Organizations. *Nonprofit Management & Leadership*, 16(2), 171-190.
- Holben, D. H., McClincy, M. C., Holcomb, J. P., Dean, K. L. and Walker, C. E. (2004). Food Security Status Of Households in Appalachian Ohio with Children in Head Start. *Journal of the American Dietetic Association*, 104(2), 238-241.
- İçduygu, A., Meydanoğlu, Z. ve Sert D. Ş. (Ed.). (2011). *Civil Society in Turkey: at a Turning Point CIVICUS Civil Society Index (CSI) Project Analytical Country Report for Turkey II*. İstanbul: TUSEV Publications.
- İlkiz, F. (2009). *Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi ve Gazeteci Özgürlüğü*. Erişim: 22 Mayıs 2014, <http://www.byegm.gov.tr/SEMINERLER/diyarbakir-i/konusma10.htm>
- İnceöz, A. T. (2010). Dernek ve Vakıflara Ait İktisadi İşletme Kurulmasında Tartışmalar. *Vergi Sorunları Dergisi*, 259, 166-177.

- İşeri, A. (1970). Türk Vergi Hukuku Açısından Vakıflar. *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 27(3-4), 249-268.
- James. E. (1986). How Nonprofits Grow: A Model. *Journal of Policy Analysis and Management*, 2(3), 350-366.
- James, E. (1990). Economic Theories of The Nonprofit Sector: A Comporative Perspective. H. K. Anheir ve W. Seibel (Ed.). *The Third Sector Comparative Studies of Nonprofit Organizations* (s. 21-29). Berlin:Walter de Gruyter.
- Javalgi, R. G., Traylor, M. B., Gross, A. C. ve Lampman, E. (1994). Awareness of Sponsorship and Corporate Image: An Empirical Investigation. *Joumal of Advertising*, XXIII(4), 47-58.
- Kaleağası, B. (20 Aralık 2003). Devlet-Sivil Toplum İlişkisi. *Radikal*, Erişim: 14 Temmuz 2014, <http://www.radikal.com.tr/haber.php?haberno=99543>
- Kapur, K. ve Weisbrod, B. A. (2000). The Roles of Government and Nonprofit Suppliers in Mixed Industries. *Public Finance Review*, 28(4), 275-308.
- Katma Değer Vergisi Kanunu. (1984). *T. C. Resmi Gazete*, 18563, 2 Kasım 1984
- Kaya, Ş. M. (2000). Vakıflara Vergi Muafiyeti Tanınmasının Koşulları ve Muafiyetin Sürdürülmesinde Karşılaşılan Bazı Sorunlar. *Vergi Sorunları Dergisi*, 140, 28-37.
- Kaya, F. (2013). Vakıf Üniversitelerinin Kurumlar Vergisi ve Katma Değer Vergisi Açısından Değerlendirilmesi. *Vergi Sorunları Dergisi*, 295, 99-106.
- Keating, E. K. ve Frumkin, P. (2003). Reengineering Nonprofit Financial Accountability: Toward A More Reliable Foundation For Regulation. *Public Administration Review*, 63(1), 3-15.
- Keyman, F. (t.y.). *Avrupa'da ve Türkiye'de Sivil Toplum*. Erişim: 05 Temmuz 2014, <http://www.stgm.org.tr/tr/icerik/detay/avrupa-da-ve-turkiye-de-sivil-toplum>
- Koyuncu, C. (2003). Vakıf ve Yabancı Dini Müesseselerin Stopaj Yükümlülüğü Açısından İrdelenmesi. *Mali Çözüm Dergisi*, 63, 219-224.
- Kurumlar Vergisi Kanunu (Mülga). (1949). *T. C. Resmi Gazete*, 7229, 10 Haziran 1949.
- Kurumlar Vergisi Kanunu. (2006). *T. C. Resmi Gazete*, 26205, 21 Haziran 2006.
- Laconantonio, K. S. S. (2012). *Şirketlerin Topluma Yatırım Programları Yenilikçi Yöntemler, İyi Uygulamalar, Gelişim Alanları ile*, İstanbul: TÜSEV Yayınları.
- Maç, M. (2006). Stopaja Tabi Ödemelerin Ayın veya Hizmet Şeklinde Olması Durumunda Stopaj Yapılıp Yapılmayacağı. *Vergi Dünyası*, 294.
- Maç, M. (t.y.) KDV-6, [Elektronik Sürüm]. Erişim: 05 Ekim 2014, <http://www.bdo.com.tr/vergi/kdv.php>
- Mal Bildiriminde Bulunulması Rüşvet ve Yolsuzluklarla Mücadele Kanunu. (1990). *T. C. Resmi Gazete*, 20508, 4 Mayıs 1990.

- Marangoz, M. (2007). Kar Amacı Gütmeyen Kuruluşlarda Sosyal Pazarlama ve Çevre Gönüllü Kuruluşlara Yönelik Bir Araştırma. *Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 9(1), 275-297.
- Marx, J. D. (1999). Corporate philanthropy: What is the strategy?. *Nonprofit and Voluntary Sector Quarterly*, 28(2), 185-198.
- McAlister, D. T. and Ferrell, L. (2002). The role of strategic philanthropy in marketing strategy. *European Journal of Marketing*, 36(5/6), 689-705.
- Neyland, D. (2007). Achieving Transparency: The Visible, Invisible and Divisible in Academic Accountability Networks, *Organization*, 14(4), 499-516.
- OECD. (2009). Report On Abuse of Charities For Money-Laundering and Tax Evasion, Erişim: 1 Aralık 2014, <http://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/42232037.pdf>
- Okay, A. (1997). Mesenlik Bağışçılık ve Sponsorluk. *İstanbul Üniversitesi İletişim Fakültesi Dergisi*, 5, 281-293.
- Oktar, A. (1997). Vergi Usul Hukukunda Vergi Kesenlerin Sorumluluğu ve Mütessesil Sorumluluk Üzerine Düşünceler. *Sayıştay Dergisi*, 25 (Özel Sayı), 63-105.
- Onbaşı, F. (2005). *Sivil Toplum*. İstanbul: L&M Yayınları,
- Öden, K. (2007). Dernek ve Vakıfların İktisadi İşletmelerinin Vergi Kanunları Karşısındaki Durumu. *Mali Çözüm Dergisi*, 81, 177-182.
- Öncel, M., Kumrulu, A. ve Çağan, N. (1995). *Vergi Hukuku*. Ankara: Savaş Yayınları.
- Öz, E. ve Buyrukoğlu, S. (2011). Türk Eğitim Sisteminde Vegileme: Denizli İlinde Bir Uygulama. *Sosyoekonomi*, 14(14), 75-100.
- Özcan, E. (t.y.). *Sivil Toplum Kavramının Tarihsel Gelişimi ve Sivil Toplum-Devlet İlişkisi*. Erişim: 05 Temmuz 2014, [http://www.sosyalhizmetuzmani.org/stk\\_devlet.htm](http://www.sosyalhizmetuzmani.org/stk_devlet.htm)
- Özdaşlı, K. (2007). *Sivil Toplum Kuruluşlarında Toplam Kalite Yönetiminin Uygulanabilirliği: Bir Araştırma*. Doktora tezi, Süleyman Demirel Üniversitesi, Isparta.
- Özdemir, M. Ç. ve Dura, O. (2010). Sosyal Politika Aracı Olarak Dernek ve Vakıflarda Gıda Bankacılığı. *İnsan Hakları Yıllığı*, 28, 45-66.
- Özdemir, H. (1997). Vakıflar ve Sivil Toplum. *Yeni Türkiye, Sivil Toplum Özel Sayısı*, 18, 309-313.
- Özdemir, S. (2004). “Kâr Gütmeyen Kuruluşlar” (KGK) ve Sosyal Refahın Sağlanmasında Artan Rolü. *Sosyal Siyaset Konferansları Dergisi*, 48, 129-161.
- Özden, E. (2012). Kamu Yararına Çalışan Dernekler ve Bakanlar Kurulunca Vergi Muafiyeti Tanınan Vakıflar ve Vergi İlişkisi: Özel Statülerin Kazanılması, Kaybedilmesi ve Sağlanan Vergi Avantajları. *Vergi Sorunları Dergisi*, 291, 87-105.

- Özkan, C. (t.y.). *Sponsorluk*. Erişim: 01 Ocak 2015, <http://www.ozkancengiz.net/makaleler/mesleki-yazlar/237-sponsorluk.html>
- Özkan, C. (2003). Vakıflara Bakanlar Kurulunca Vergi Muafiyeti Tanınmasında Yeni Düzenleme-I. *Yaklaşım Dergisi*, 130, 173-179.
- Öztüfekçi, M. A. (7 Kasım 2007). Vakıflara Vergi Muafiyeti Tanınmasında İşaret Edilen Hizmet Konularının Artırılması, *Dünya*, Erişim: 1 Kasım 2014, [http://www.mevzuatbankasi.com/portal/konuk\\_yazarlar/mevzuat.asp?kategori=127&id=2367](http://www.mevzuatbankasi.com/portal/konuk_yazarlar/mevzuat.asp?kategori=127&id=2367)
- Pasquier, M. and Villeneuve J.P. (2007). Organizational Barriers to Transparency: A Typology and Analysis of Organizational Behavior Tending to Prevent or Restrict Access to Information. *International Review of Administrative Sciences*, 73(1), 147-162.
- Raiborn, C., Green, A., Todorova, L., Trapani, T. and Watson, W. E. (2003). Corporate philanthropy: When is giving effective?. *Journal of Corporate Accounting & Finance*, 15(1), 47-54.
- Ricks Jr, J. M. (2005). An assessment of strategic corporate philanthropy on perceptions of brand equity variables. *Journal of Consumer Marketing*, 22(3), 121-134.
- Rodriguez, M. M. G. and Perez, C. MC. and Lopez Godoy, M. (2012). Determining Factors in Online Transparency of NGOs: A Spanish Case Study. *Voluntas*, 23, 661-683.
- Salamon, L. M. and Anheir, H. K. (1997). The Civil Society Sector, *Society*, 34(2), 60-65.
- Sermaye Piyasası Kurulu. (2005). *Kurumsal Yönetim İlkeleri*, Ankara: SPK Yayını.
- Seviğ, V. (2008). *Dernek ve vakıfların İktisadi İşletmeleri*. Erişim: 11 Kasım 2014, <http://www.bumindogruso.com/m.aspx?id=252>
- Sezer, D. T. (2008). Dernek Kurma Özgürlüğünün İçeriği ve Gelişim Süreci Üzerine Karşılaştırmalı Bir İnceleme. *Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 10(1), 1-58.
- Simon, G. J. (1990). The Third Sector Comparative Studies of Nonprofit Organizations. H. K. Anheir ve W. Seibel (Ed.). *The Third Sector Comparative Studies of Nonprofit Organizations* (s. 32-43). Berlin: Walter de Gruyter.
- Soyer, F. ve Can Y. (2010). Sporda Sponsorluğun Hukuki Temelleri ve Türkiye'deki Mevcut Durum Üzerine Bir İnceleme. *Uluslararası İnsan Bilimleri Dergisi*, 7(1), 1201-1218.
- Söyler, İ. (2008). Eğitim Hizmetleri Bağlamında Vakıf Üniversitelerinin Finansal ve Vergisel Sorunları. *Maliye Dergisi*, 154, 52-76.
- Söyler, İ. (2009). Yükseköğretimin Finansmanı: Yeni Beklentiler ve Hedefler Işığında Normatif Bir Yaklaşım. *Sayıştay Dergisi*, 72, 3-26.
- Spor Genel Müdürlüğü. (2015). *Sponsorluk İstatistikler*. Erişim: 11 Ocak 2015, <http://www.sponsorluk.gov.tr/Home/Content/13#2>

- Steinberg, R. (1991). "Unfair" Competition By Nonprofits and Tax Policy, *National Tax Journal*, XLIV(3), 351-364.
- Sürmen, Y. ve Aygün, Y. (2009). Türkiye’de Gıda Bankacılığı ve Muhasebe İşlemleri. *Marmara Üniversitesi İ.İ.B.F Dergisi*, XXVI(1), 191-209.
- Şahin, G. ve Özbek, O. (2008). Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğü Federasyonlarında Görev Yapan Personelin Sponsorlukla İlgili Görüşleri. *SPORMETRE Beden Eğitimi ve Spor Bilimleri Dergisi*, VI (2), 75-80.
- Şahin, M. ve Uysal, Ö. (2007). Sivil Toplum Kuruluşlarının Devlet Tarafından Finansmanı Üzerine Bir Tartışma. *Maliye Dergisi*, 153, 1-13.
- Şakar, A. Y. (2011). Vakıf Üniversitelerine Uygulanan Ayrımcılık: Katma Değer Vergisi Mükellefiyeti. M. Koçak ve S. Teker (Ed.). *Prof. Dr. Sadık Kurbaş’a Armağan Kitap* (s. 179-193). İstanbul: Okan Üniversitesi Yayınevi.
- Şeker, S. (2000). Dernek Ve Vakıflara Ait İktisadi İşletmelerde Kar Dağıtımı ve Kurum Stopajı. *Yaklaşım Dergisi*, 90, 158-164.
- Şimşek, M. (2010). *Derneklerin, Dernek Lokallerinin ve Derneklere Ait İktisadi İşletmelerin Vergisel Yükümlülükleri*. Erişim: 05 Eylül 2014, [http:// www.alomaliye.com /2010/mintez\\_simsek\\_dernek\\_lokal.htm](http://www.alomaliye.com/2010/mintez_simsek_dernek_lokal.htm)
- Tarasuk, V. and Eakin, M. J. (2003). Charitable Food Assistance As Symbolic Gesture: An Ethnographic Study of Food Banks in Ontario, *Social Science & Medicine*, 56(7), s. 1505–1515.
- Topcu, N. ve Kaya, A. (2010). Gıda Bankacılığı Ve Muhasebesi. *Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 24(3), 257-266.
- Torlak, Ö. A. (2007). Kurumsal Sosyal Sorumluluk, İşletmeler ve Sosyal Sorumluluk. C. C. Aktan, (Ed.). *Kurumsal Sosyal Sorumluluk* (s. 85-97). İstanbul: İgiad Yayınları. Erişim: 10 Ekim 2014, [ttp://www.igiad.com/assets/content/files/kurumsalsosy\\_file\\_8317\\_2012159567.pdf](http://www.igiad.com/assets/content/files/kurumsalsosy_file_8317_2012159567.pdf)
- Tosun, A. N. (2004). *Kârsız Sektörün ve Vakıfların Sorunları, Çözüm Önerileri*. Doktora tezi, Hacettepe Üniversitesi, Ankara.
- Turan, Z. ve Kaya, N. (2014). Yabancı Sermayeli Bankaların Örgütlenme Şekilleri ve Ev Sahibi Ülkede Oluşturabilecekleri Avantajlar ile Dezavantajlar. *Niğde Üniversitesi İİBF Dergisi*, 7(2), 39-49.
- Türk Dil Kurumu [TDKa]. *Büyük Türkçe Sözlük*, Erişim: 17 Eylül 2014, [http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com\\_bts&arama=kelime&guid=TDK.GTS.5427fd557fa9e3.46525959](http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_bts&arama=kelime&guid=TDK.GTS.5427fd557fa9e3.46525959)
- Türk Dil Kurumu [TDKb]. *Türkiyede Halk Ağzından Derleme Sözlüğü*, Cilt: 6, Erişim: 8 Kasım 2014, [http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com\\_ttas&view=ttas&kategori=derlay&kelime=galle](http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_ttas&view=ttas&kategori=derlay&kelime=galle)

- Türk Dil Kurumu [TDKc]. *Güncel Türkçe Sözlük*, Erişim: 17 Ekim 2014, [http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com\\_gts&arama=gts&guid=TDK.GTS.5474e1aac87e05.85374066](http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_gts&arama=gts&guid=TDK.GTS.5474e1aac87e05.85374066)
- Türk Medeni Kanunu. (2001). *T. C. Resmi Gazete*, 24607, 8 Aralık 2001.
- Türkiye Eğitim Gönüllüleri Vakfı. (2008). *Türk Gençlerinde Gönüllülük ve Sosyal sermaye-Sonuç Raporu*. Erişim: 05 Eylül 2014, [http://www.tegv.org/i/Assets/pdf/Arastirmalar/2008\\_Genclik\\_Gonulluluk\\_ve\\_Sosyal\\_Sermaye\\_Raporu.pdf](http://www.tegv.org/i/Assets/pdf/Arastirmalar/2008_Genclik_Gonulluluk_ve_Sosyal_Sermaye_Raporu.pdf)
- Türkiye Futbol Federasyonu. (t.y.). *Türkiye Futbol Federasyonu Mali Tabloları*. Erişim: 10 Ocak 2015, <http://www.tff.org/default.aspx?pageId=461>
- Türkiye Üçüncü Sektör Vakfı. (2004). *Dernek Ve Vakıflara İlişkin Karşılaştırmalı Kamu Yararı Raporu*. Erişim: 09 Eylül 2014, [http://www.tusev.org.tr/usrfiles/files/Dernekler\\_Yasasina\\_iliskin\\_karsilastirmali\\_rapor\\_.pdf](http://www.tusev.org.tr/usrfiles/files/Dernekler_Yasasina_iliskin_karsilastirmali_rapor_.pdf)
- Türkiye Üçüncü Sektör Vakfı. (2008). *Vakıf ve Derneklere İlişkin Vergi ve Kamu Yararı Raporu, AB Ülkeleri ve Türkiye'deki Uygulamalar ve Öneriler*. Erişim: 05 Ekim 2014, [http://www.tusev.org.tr/usrfiles/files/TUSEV-Vergi\\_Kamu\\_Yarari\\_Karsilastirma\\_ve\\_Oneriler\\_Raporu\(1\).pdf](http://www.tusev.org.tr/usrfiles/files/TUSEV-Vergi_Kamu_Yarari_Karsilastirma_ve_Oneriler_Raporu(1).pdf)
- Türkiye Üçüncü Sektör Vakfı. (2014). *Türkiye Bağışçılıkta Dünyayı Geriden Takip Ediyor*. Erişim: 28 Ekim 2014, [http://www.tusev.org.tr/usrfiles/images/2014\\_23\\_Ocak\\_Bagiscilik.pdf](http://www.tusev.org.tr/usrfiles/images/2014_23_Ocak_Bagiscilik.pdf)
- Tüzüner, Ö. (2013). Derneğin Ticari İşletme İşletmesi ve Türk Medeni Kanunu'nda Bilinçli Boşluk Bırakılması. *Journal of Yaşar University*, 8(Özel), 2811-2844.
- Uçar, B. (2010). Türkiye İle AB Ülkeleri Dernekler Mevzuatının Tarihi Gelişimi. *Kent Kültürü ve Yönetimi [Elektronik Dergi]*. Erişim: 15 Temmuz 2014, <http://www.kentakademisi.com/turkiye-ile-ab-ulkeleri-dernekler-mevzuatinin-tarihi-gelisimi/15163/>
- Uçar, B. (2010). AB Müktesebatı ve Ülkeleri İle Türkiye Dernekler Mevzuatının Karşılaştırılması. *Mevzuat Dergisi*, Sayı: 149.
- Uslu, İ. (1999). *Bir Sosyal Siyaset Vasıtası Olarak Kâr Gütmeyen Kuruluşlar: ABD Örneği*. Doktora tezi, İstanbul Üniversitesi, İstanbul.
- Ünsal, A. (2010). Bulanık Finansal Şeffafsızlık. *Mali Çözüm Dergisi*, 99, 49-86.
- Üstün, Ü. S. (2011). Bakanlar Kurulunca Vakıflara Vergi Muafiyeti Tanınmasının Değerlendirilmesi, *Vergi Sorunları Dergisi*, 277.
- Weisbrod, B. A. (1997). The Future of the Nonprofit Sector: Its Entwining Private Enterprise and Government. *Journal of Policy Analysis and Management*, 16(4), 541-555.
- Weisbrod, B. A. (1998a). *The Nonprofit Economy*, London: Harward University Press

- Weisbrod, B. A. (1998b). Guest Editor's Introduction: The Nonprofit Mission and Its Financing. *Journal of Policy Analysis and Management*, 17(2), 165-174.
- Weisbord, B. A. and Cordes, J. J. (1998). Differential Taxation of Nonprofits and the Commercialization of Nonprofit Revenues. *Journal of Policy Analysis and Management*, 17(2), 195-214.
- Vakıflar Kanunu. (2008). *T. C. Resmi Gazete*, 26800, 27 Şubat 2008.
- Vakıflar Yönetmeliği. (2008). *T. C. Resmi Gazete*, 27010, 27 Eylül 2008.
- Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu (1959). *T. C. Resmi Gazete*, 10231, 15 Haziran 1959.
- Vergi Usul Kanunu. (1961). *T. C. Resmi Gazete*, 10703-10705, 10 Ocak 1961.
- Yaltı, B. (2013). İbadethane Bağışlarının Vergi Matrahından İndirimi: Vergide Eşitsizlik Örneği. *Hukuk Araştırmaları Dergisi*, 19(2) Özel Sayı, 429-452.
- Yereli, A. B. (2002). *Ekonomik Özgürlükler ve Türkiye Cumhuriyeti İçin Bir Ekonomik Anayasa Öneri*. Erişim: 08 Eylül 2014, <http://ahmetburcinyereli.com/ekonomik%20Anayasa%20Onerisi.pdf>
- Yereli, A. B. (2004). Vakıfların Vergi Muafiyeti ve Üç Hukuki Yanlış. *Vergi Sorunları Dergisi*, 184, 106-116.
- Yılmaz, H. (2001). *Toplumsal Barışa Katkısı Açısından Yaygın Din Eğitimi Kurumları*. Erişim: 07 Şubat 2015, <http://eskidergi.cumhuriyet.edu.tr/makale/324.pdf>
- Yükseköğretim Kanunu. (1981). *Resmi Gazete*, 17506, 6 Kasım 1981.
- Yüksek Öğretim Kurulu. (2007a). *Türkiyenin Yükseköğretim Stratejisi*, Erişim: 01 Şubat 2015, [http://www.yok.gov.tr/documents/10279/30217/yok\\_strateji\\_kitabi/27077070-cb13-4870-aba1-6742db37696b](http://www.yok.gov.tr/documents/10279/30217/yok_strateji_kitabi/27077070-cb13-4870-aba1-6742db37696b)
- Yüksek Öğretim Kurulu. (2007b). *Vakıf Üniversiteleri Raporu*. Erişim: 01 Şubat 2015, <http://arsiv.setav.org/ups/dosya/10379.pdf>
- Yüksek Öğretim Kurulu. (2014). *Yükseköğretimde Kalite İçin*. Erişim: 01 Şubat 2015, [http://www.yok.gov.tr/documents/10279/2922270/yuksekogretimde+kalite\\_30.6.14\\_son.pdf/2d6a6896-3ae9-4890-8eec-e15d1759e2e9](http://www.yok.gov.tr/documents/10279/2922270/yuksekogretimde+kalite_30.6.14_son.pdf/2d6a6896-3ae9-4890-8eec-e15d1759e2e9)
- Zyl, A. (2014). How Civil Society Organizations Close the Gap Between Transparency and Accountability. *Governance*, 27(2), 347-356.

### Ek 1: Vakıf Üniversiteleri ve Vakıf Meslek Yüksekokulları Listesi

Sıra No	Vakıf Üniversiteleri
1	ACIBADEM ÜNİVERSİTESİ
2	ALANYA HAMDULLAH EMİN PAŞA ÜNİVERSİTESİ
3	ANKA TEKNOLOJİ ÜNİVERSİTESİ
4	ATILIM ÜNİVERSİTESİ
5	AVRASYA ÜNİVERSİTESİ
6	BAHÇEŞEHİR ÜNİVERSİTESİ
7	BAŞKENT ÜNİVERSİTESİ
8	BEYKENT ÜNİVERSİTESİ
9	BEZM-İ ALEM VAKIF ÜNİVERSİTESİ
10	BİRÜNİ ÜNİVERSİTESİ
11	BURSA ORHANGAZİ ÜNİVERSİTESİ
12	CANİK BAŞARI ÜNİVERSİTESİ
13	ÇAĞ ÜNİVERSİTESİ
14	ÇANKAYA ÜNİVERSİTESİ
15	DOĞUŞ ÜNİVERSİTESİ
16	FATİH SULTAN MEHMET VAKIF ÜNİVERSİTESİ
17	FATİH ÜNİVERSİTESİ
18	GEDİK ÜNİVERSİTESİ
19	GEDİZ ÜNİVERSİTESİ
20	HALIÇ ÜNİVERSİTESİ
21	HASAN KALYONCU ÜNİVERSİTESİ
22	IŞIK ÜNİVERSİTESİ
23	İHSAN DOĞRAMACI BİLKENT ÜNİVERSİTESİ
24	İPEK ÜNİVERSİTESİ
25	İSTANBUL AREL ÜNİVERSİTESİ
26	İSTANBUL AYDIN ÜNİVERSİTESİ
27	İSTANBUL BİLGİ ÜNİVERSİTESİ
28	İSTANBUL BİLİM ÜNİVERSİTESİ
29	İSTANBUL ESENYURT ÜNİVERSİTESİ
30	İSTANBUL GELİŞİM ÜNİVERSİTESİ
31	İSTANBUL KEMERBURGAZ ÜNİVERSİTESİ
32	İSTANBUL KÜLTÜR ÜNİVERSİTESİ
33	İSTANBUL MEDİPOL ÜNİVERSİTESİ
34	İSTANBUL SABAHATTİN ZAİM ÜNİVERSİTESİ
35	İSTANBUL ŞEHİR ÜNİVERSİTESİ
36	İSTANBUL TİCARET ÜNİVERSİTESİ
37	İSTANBUL 29 MAYIS ÜNİVERSİTESİ
38	İZMİR EKONOMİ ÜNİVERSİTESİ
39	İZMİR ÜNİVERSİTESİ
40	KADIR HAS ÜNİVERSİTESİ
41	KANUNİ ÜNİVERSİTESİ
42	KOÇ ÜNİVERSİTESİ
43	KONYA GIDA VE TARIM ÜNİVERSİTESİ
44	KTO KARATAY ÜNİVERSİTESİ
45	MALTEPE ÜNİVERSİTESİ
46	MEF ÜNİVERSİTESİ
47	MELİKŞAH ÜNİVERSİTESİ
48	MEVLANA ÜNİVERSİTESİ
49	MURAT HÜDAVENDİGAR ÜNİVERSİTESİ
50	NİŞANTAŞI ÜNİVERSİTESİ



<b>Sıra No</b>	<b>Vakıf Üniversiteleri</b>
51	NUH NACİ YAZGAN ÜNİVERSİTESİ
52	OKAN ÜNİVERSİTESİ
53	ÖZYEGİN ÜNİVERSİTESİ
54	PİRİ REİS ÜNİVERSİTESİ
55	SABANCI ÜNİVERSİTESİ
56	SANKO ÜNİVERSİTESİ
57	SELAHADDİN EYYUBİ ÜNİVERSİTESİ
58	SÜLEYMAN ŞAH ÜNİVERSİTESİ
59	VAKIF ÜNİVERSİTELERİ
60	ŞİFA ÜNİVERSİTESİ
61	TED ÜNİVERSİTESİ
62	TOBB EKONOMİ VE TEKNOLOJİ ÜNİVERSİTESİ
63	TOROS ÜNİVERSİTESİ
64	TURGUT ÖZAL ÜNİVERSİTESİ
65	TÜRK HAVA KURUMU ÜNİVERSİTESİ
66	UFUK ÜNİVERSİTESİ
67	ULUSLARARASI ANTALYA ÜNİVERSİTESİ
68	ÜSKÜDAR ÜNİVERSİTESİ
69	YAŞAR ÜNİVERSİTESİ
70	YEDİTEPE ÜNİVERSİTESİ
71	YENİ YÜZYIL ÜNİVERSİTESİ
72	YÜKSEK İHTİSAS ÜNİVERSİTESİ
73	ZİRVE ÜNİVERSİTESİ
<b>Sıra No</b>	<b>Vakıf Meslek Yüksekokulları</b>
1	ATAŞEHİR ADIGÜZEL MESLEK YÜKSEKOKULU
2	AVRUPA MESLEK YÜKSEKOKULU
3	BEYKOZ LOJİSTİK MESLEK YÜKSEKOKULU
4	FARUK SARAÇ TASARIM MESLEK YÜKSEKOKULU
5	İSTANBUL KAVRAM MESLEK YÜKSEKOKULU
6	İSTANBUL ŞİŞLİ MESLEK YÜKSEKOKULU
7	KAPADOKYA MESLEK YÜKSEKOKULU
8	PLATO MESLEK YÜKSEKOKULU

Kaynak: Yüksek Öğretim Kurulu, Erişim: 15 Nisan 2015,  
<http://www.yok.gov.tr/web/guest/universitelerimiz>

## Ek 2: Kamu Yararına Çalışan Dernekler Listesi

Sıra No	Kurum Adı	Faaliyet İli
1	ADANA SAĞIR DERNEĞİ	ADANA
2	ADANA SOROPTİMİST KULÜBÜ İŞ VE MESLEK KADINLARI DERNEĞİ	ADANA
3	ADANA VEREM SAVAŞI DERNEĞİ	ADANA
4	AFYONKARAHİSAR ABDÜRRAHİM MİSRİ CAMİİ ONARMA VE YAŞATMA DERNEĞİ	AFYON
5	AIDS SAVAŞIM DERNEĞİ	İSTANBUL
6	AKDENİZ TALASEMİ DERNEĞİ	ANTALYA
7	AKSEKİ EĞİTİM HAYRATI YAPANLAR VE YAŞATANLAR DERNEĞİ	İSTANBUL
8	ALANYA TURİSTİK İŞLETMECİLER DERNEĞİ	ANTALYA
9	ALTI NOKTA KÖRLER DERNEĞİ	ANKARA
10	ALTINOLUK TARİHİ ANTANDROS ŞEHRİNİ KURTARMA KORUMA VE YAŞATMA DERNEĞİ	BALIKESİR
11	AMYOTROFİK LATERAL SKLEROZ MOTOR NÖRON HASTALIĞI DERNEĞİ (ALS-MNH DER)	İSTANBUL
12	ANA VE ÇOCUK SAĞLIĞI YARDIM VE EĞİTİM DERNEĞİ	BURSA
13	ANADOLU KULÜBÜ DERNEĞİ	ANKARA
14	ANADOLU SAKATLAR DERNEĞİ	KAYSERİ
15	ANITKABİR DERNEĞİ	ANKARA
16	ANKARA ATLIŞPOR KULÜBÜ DERNEĞİ	ANKARA
17	ANKARA BELEDİYE HASTANESİ YAPTIRMA VE YAŞATMA DERNEĞİ	ANKARA
18	ANKARA ÇOCUK CERRAHİSİ DERNEĞİ	ANKARA
19	ANKARA ÇOCUK DOSTLARI DERNEĞİ	ANKARA
20	ANKARA ÇOKSESLİ MÜZİK DERNEĞİ	ANKARA
21	ANKARA DİYABET DERNEĞİ	ANKARA
22	ANKARA FOTOĞRAF SANATÇILARI DERNEĞİ	ANKARA
23	ANKARA HUKUK FAKÜLTESİ MEZUNLARI DERNEĞİ	ANKARA
24	ANKARA İÇ HASTALIKLARI ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME DERNEĞİ	ANKARA
25	ANKARA İŞİTME ENGELLİLER DERNEĞİ	ANKARA
26	ANKARA KADIN VE ÇOCUK SAĞLIĞI DERNEĞİ	ANKARA
27	ANKARA KULÜBÜ DERNEĞİ	ANKARA
28	ANKARA LİONS KULÜBÜ DERNEĞİ	ANKARA
29	ANKARA MİKROBİYOLOJİ DERNEĞİ	ANKARA
30	ANKARA ONKOLOJİ YARDIM DERNEĞİ	ANKARA
31	ANKARA ÖĞRETİM DERNEĞİ	ANKARA
32	ANKARA PATOLOJİ DERNEĞİ	ANKARA
33	ANKARA REHABİLİTASYON DERNEĞİ	ANKARA
34	ANKARA SOROPTİMİST KULÜBÜ DERNEĞİ	ANKARA
35	ANKARA TELSİZ VE RADYO AMATÖRLERİ KULÜBÜ DERNEĞİ	ANKARA
36	ANKARA THALASSEMİA DERNEĞİ	ANKARA
37	ANKARA TIPLILAR DERNEĞİ	ANKARA
38	ANKARA VEREMLE SAVAŞ DERNEĞİ	ANKARA
39	ANTAKYA VEREM SAVAŞ DERNEĞİ	HATAY

Sıra No	Kurum Adı	Faaliyet İli
40	ANTALYA VEREM SAVAŞI DERNEĞİ	ANTALYA
41	ARAMA KURTARMA DERNEĞİ	İSTANBUL
42	ARTVİN VEREM SAVAŞ DERNEĞİ	ARTVİN
43	ATATÜRKÇÜ DÜŞÜNCE DERNEĞİ	ANKARA
44	AYDIN VEREM SAVAŞ DERNEĞİ	AYDIN
45	AYVALIK VEREM SAVAŞ DERNEĞİ	BALIKESİR
46	AZERBAYCAN KÜLTÜR DERNEĞİ	ANKARA
47	BAHÇELİEVLER BUCAĞI HAYIR İŞLERİ DERNEĞİ	ANKARA
48	BALIKESİR KANSERLE SAVAŞ DERNEĞİ	BALIKESİR
49	BALIKESİR VEREMLE SAVAŞ DERNEĞİ	BALIKESİR
50	BALIKLI RUM HASTANESİNDEKİ YOKSUL HASTA VE İHTİYARLARA YARDIM DERNEĞİ	İSTANBUL
51	BALKAN GÖÇMENLERİ KÜLTÜR V DAYANIŞMA DERNEĞİ	BURSA
52	BALTALİMANI ORTOPEDİ VE TRAVMATOLOJİ DERNEĞİ	İSTANBUL
53	BANDIRMA HAYIR İŞLERİ DERNEĞİ	BALIKESİR
54	BANDIRMA VEREM SAVAŞI DERNEĞİ	BALIKESİR
55	BATI TRAKYA TÜRKLERİ DAYANIŞMA DERNEĞİ	İSTANBUL
56	BAYBURT VEREM SAVAŞI DERNEĞİ	BAYBURT
57	BAYRAMPAŞA SAĞLIK HİZMETLERİ YARDIMLAŞMA DERNEĞİ	İSTANBUL
58	BEDENSEL ENGELLİLERLE DAYANIŞMA DERNEĞİ	İSTANBUL
59	BERGAMAYI SEVENLER TURİZM DERNEĞİ	İZMİR
60	BEŞİKTAŞ JİMNASTİK KULÜBÜ DERNEĞİ	İSTANBUL
61	BEŞİR SOSYAL YARDIMLAŞMA VE DAYANIŞMA DERNEĞİ	İSTANBUL
62	BİRLEŞMİŞ MİLLETLER ÇOCUKLARA YARDIM FONU (UNİCEF) TÜRKİYE MİLLİ KOMİTESİ DERNEĞİ	ANKARA
63	BİRLEŞMİŞ MİLLETLER TÜRK DERNEĞİ	ANKARA
64	BOĞAZİÇİ SOROPTİMİST KULÜBÜ (İŞ VE MESLEK KADINLARI) DERNEĞİ	İSTANBUL
65	BOLU VEREMLE SAVAŞ DERNEĞİ	BOLU
66	BOSNA SANCAK KÜLTÜR VE YARDIMLAŞMA DERNEĞİ	İSTANBUL
67	BOZÜYÜK VEREM SAVAŞ DERNEĞİ	BİLECİK
68	BULGARİSTAN TÜRKLERİ KÜLTÜR VE YARDIMLAŞMA DERNEĞİ	ANKARA
69	BURDUR ENGELLİLERİ KORUMA VE YAŞATMA DERNEĞİ	BURDUR
70	BURDUR VEREM SAVAŞ DERNEĞİ	BURDUR
71	BURSA ESKİ ESERLERİ SEVENLER KURUMU DERNEĞİ	BURSA
72	BURSA GAZETECİLER CEMİYETİ DERNEĞİ	BURSA
73	BURSA KANSERLE SAVAŞ DERNEĞİ	BURSA
74	BURSA SAĞIR DİLSİZLER HİMAYE VE YARDIM DERNEĞİ	BURSA
75	BURSA VEREM SAVAŞ DERNEĞİ	BURSA
76	BURSA ZİHİNSEL ENGELLİ ÇOCUKLARI KORUMA DERNEĞİ	BURSA
77	BURSASPOR KULÜBÜ DERNEĞİ	BURSA
78	CERRAHPAŞA HALK SAĞLIĞINI KORUMA DERNEĞİ	İSTANBUL
79	CERRAHPAŞA KADIN DOĞUM DERNEĞİ	İSTANBUL
80	CÜZZAM SAVAŞ VE ARAŞTIRMA DERNEĞİ	ANKARA

Sıra No	Kurum Adı	Faaliyet İli
81	CÜZZAMLA SAVAŞ DERNEĞİ	İSTANBUL
82	ÇAĞDAŞ GÖRMEYENLER DERNEĞİ	İZMİR
83	ÇAĞDAŞ YAŞAMI DESTEKLEME DERNEĞİ GENEL MERKEZİ	İSTANBUL
84	ÇEVRE KURULUŞLARI DAYANIŞMA DERNEĞİ	İSTANBUL
85	ÇOCUK AKIL SAĞLIĞI VE REHBERLİĞİ DERNEĞİ	İSTANBUL
86	ÇOCUK BÖBREĞİ SAĞLIĞI DERNEĞİ	İSTANBUL
87	ÇOCUK SAĞLIĞI DERNEĞİ	İSTANBUL
88	ÇOCUK SEVENLER DERNEĞİ	ANKARA
89	ÇUKUROVA GAZETECİLER CEMİYETİ	ADANA
90	DARÜLACEZEYE YARDIM DERNEĞİ	İSTANBUL
91	DARÜŞŞAFKA CEMİYETİ	İSTANBUL
92	DENİZ FENERİ YARDIMLAŞMA VE DAYANIŞMA DERNEĞİ	İSTANBUL
93	DENİZ TEMİZ DERNEĞİ	İSTANBUL
94	DENİZLİ VEREM SAVAŞ DERNEĞİ	DENİZLİ
95	DIŞIŞLERİ MENSUPLARI EŞLERİ DAYANIŞMA DERNEĞİ	ANKARA
96	DİL DERNEĞİ	ANKARA
97	DİYARBAKIR VEREM SAVAŞ DERNEĞİ	DİYARBAKIR
98	DOĞU TÜRKİSTAN GÖÇMENLER DERNEĞİ	İSTANBUL
99	DOĞUŞTAN KAN HASTALARI KORUMA TEDAVİ VE DAYANIŞMA DERNEĞİ	ANKARA
100	DOST ELİ KONYA GIDA BANKASI YARDIMLAŞMA VE DAYANIŞMA DERNEĞİ	KONYA
101	DÜNYA ENERJİ KONSEYİ TÜRK MİLLİ KOMİTESİ DERNEĞİ	ANKARA
102	DÜŞKÜNLER EVİ İHTİYARLARA MAHSUS CEMİYETİ HAYRİYE DERNEĞİ	İSTANBUL
103	DÜZCE VEREM SAVAŞ DERNEĞİ	DÜZCE
104	EDİRNE ZİHİN VE HAREKET ÖZÜRLÜ ÇOCUKLARI KORUMA DERNEĞİ	EDİRNE
105	EGE TURİZM DERNEĞİ	İZMİR
106	EGE ÜNİVERSİTESİ YARDIM DERNEĞİ	İZMİR
107	EĞİTİM SAĞLIK VE KÜLTÜR DERNEĞİ	ANKARA
108	EKONOMİK VE SOSYAL ARAŞTIRMALAR MERKEZİ DERNEĞİ	ANKARA
109	ELAZIĞ MUSİKİ KONSERVATUARI DERNEĞİ	ELAZIĞ
110	ELAZIĞ VEREM SAVAŞ DERNEĞİ	ELAZIĞ
111	ELMALI VEREM SAVAŞ DERNEĞİ	ANTALYA
112	EMEK SOROPTİMİST KULÜBÜ DERNEĞİ	ANKARA
113	EMİN ONGAN ÜSKÜDAR MUSİKİ DERNEĞİ	İSTANBUL
114	ERAM ÖZEL EĞİTİME MUHTAÇ ÇOCUKLARA YARDIM DERNEĞİ	İSTANBUL
115	ERZİNCAN İLİ KÜLTÜR VE EĞİTİM DERNEĞİ	ANKARA
116	ERZİNCAN VEREM SAVAŞI DERNEĞİ	ERZİNCAN
117	ESKİŞEHİR VEREM SAVAŞ DERNEĞİ	ESKİŞEHİR
118	EVDE SAĞLIK VE SOSYAL HİZMETLER DERNEĞİ	ANKARA
119	FAKİR VE MUHTAÇLARA YARDIM DERNEĞİ	DENİZLİ
120	FATİHİN ESKİ ESERLERİNİ İHYA VE KORUMA DERNEĞİ	İSTANBUL
121	FENERBAHÇE SPOR KULÜBÜ DERNEĞİ	İSTANBUL

Sıra No	Kurum Adı	Faaliyet İli
122	FENİLKETONÜRÜLİ ÇOCUKLARI TARAMA VE KORUMA DERNEĞİ	ANKARA
123	GALATASARAY SPOR KULÜBÜ DERNEĞİ	İSTANBUL
124	GAZETECİLER CEMİYETİ	ANKARA
125	GAZİANTEP VEREM SAVAŞ DERNEĞİ	GAZİANTEP
126	GEBZE VEREM SAVAŞI DERNEĞİ	KOCAELİ
127	GENÇLERBİRLİĞİ SPOR KULÜBÜ DERNEĞİ	ANKARA
128	GİRESUN VEREM SAVAŞ DERNEĞİ	GİRESUN
129	GÖÇMENLERE YARDIM DERNEĞİ GENEL MERKEZİ	İSTANBUL
130	GÖNEN VEREM SAVAŞ DERNEĞİ	BALIKESİR
131	GÖRME ÖZÜRLÜLER DERNEĞİ	İSTANBUL
132	GÖRMEYENLER KÜLTÜR VE BİRLEŞME DERNEĞİ	ANKARA
133	GÖRMEYENLERİ KORUMA DERNEĞİ	İZMİR
134	GÖRSEM GÖRME ENGELLİLER DAYANIŞMA DERNEĞİ	ESKİŞEHİR
135	GÜÇSÜZLER YURDU DERNEĞİ	ANKARA
136	HACETTEPE BİLİM DERNEĞİ	ANKARA
137	HACETTEPE ONKOLOJİ DERNEĞİ	ANKARA
138	HACİBEKTAŞ VELİ KÜLTÜR DERNEĞİ	NEVŞEHİR
139	HALK SAĞLIĞINI KORUMA DERNEĞİ	ANKARA
140	HATAY KORUNMAYA MUHTAÇ ÇOCUKLARI KORUMA DERNEĞİ	HATAY
141	HAVZA VEREM SAVAŞ DERNEĞİ	SAMSUN
142	HAYDARPAŞA NUMUNELİLER DERNEĞİ	İSTANBUL
143	HAYIRLI İŞLER YAPTIRMA VE DEVAM ETTİRME DERNEĞİ	ADANA
144	HAYVANLARI KORUMA DERNEĞİ	ANKARA
145	HUZUREVLERİ KURMA VE YAŞATMA DERNEĞİ	İSTANBUL
146	IRAK TÜRKLERİ KÜLTÜR VE YARDIMLAŞMA DERNEĞİ	İSTANBUL
147	ISPARTA İLİ KALKINDIRMA DERNEĞİ	ANKARA
148	ISPARTA VEREM SAVAŞ DERNEĞİ	ISPARTA
149	İHTİYAÇ SAHİPLERİNE VE ÖĞRENCİLERE YARDIM DERNEĞİ	KONYA
150	İLGİ OTİZM DERNEĞİ	ANKARA
151	İLİM YAYMA CEMİYETİ	İSTANBUL
152	İLK YARDIM HASTANELERİ YAŞATMA VE KORUMA DERNEĞİ	İSTANBUL
153	İTERPLAST TÜRKİYE DERNEĞİ	ADANA
154	İSKENDERUN HAYIRLAR YAPTIRMA VE KORUMA DERNEĞİ	HATAY
155	İSKENDERUN VEREM SAVAŞ DERNEĞİ	HATAY
156	İSTANBUL ESNAF HASTANESİ KORUMA VE YARDIM DERNEĞİ	İSTANBUL
157	İSTANBUL FETİH CEMİYETİ DERNEĞİ	İSTANBUL
158	İSTANBUL FİLARMONİ DERNEĞİ	İSTANBUL
159	İSTANBUL HASTA ÇOCUKLARI KORUMA DERNEĞİ	İSTANBUL
160	İSTANBUL MİLLETLERARASI LİONS KULÜBÜ DERNEĞİ	İSTANBUL
161	İSTANBUL ŞEHİR KÜTÜPHANESİ KURMA VE YAŞATMA DERNEĞİ	İSTANBUL
162	İSTANBUL TOPKAPI SARAYI SEVENLER DERNEĞİ	İSTANBUL
163	İSTANBUL VEREM SAVAŞI DERNEĞİ	İSTANBUL

Sıra No	Kurum Adı	Faaliyet İli
164	İSTANBUL YELKEN KULÜBÜ SPOR DERNEĞİ	İSTANBUL
165	İZMİR ATATÜRK ORMANI KURMA VE KORUMA DERNEĞİ	İZMİR
166	İZMİR BALKAN GÖÇMENLERİ KÜLTÜR VE DAYANIŞMA DERNEĞİ	İZMİR
167	İZMİR FİLMARMONİ DERNEĞİ	İZMİR
168	İZMİR GAZETECİLER CEMİYETİ DERNEĞİ	İZMİR
169	İZMİR HASTAHANELERİNE YARDIM VE BİLİMSEL ARAŞTIRMALARI TEŞVİK DERNEĞİ	İZMİR
170	İZMİR HASTANELERİNE YARDIM DERNEĞİ	İZMİR
171	İZMİR İL FAKİRLERİNE YARDIM DERNEĞİ	İZMİR
172	İZMİR MİLLİ KÜTÜPHANE DERNEĞİ	İZMİR
173	İZMİR MULTİPL SKLEROZ DERNEĞİ	İZMİR
174	İZMİR SAĞIRLARI KORUMA VE KALKINDIRMA DERNEĞİ	İZMİR
175	İZMİR VEREMLE SAVAŞ DERNEĞİ	İZMİR
176	KADIN HAKLARI KORUMA DERNEĞİ	İSTANBUL
177	KADININ SOSYAL HAYATINI ARAŞTIRMA VE İNCELEME DERNEĞİ	ANKARA
178	KAHRAMANMARAŞ OKUTMA VE YARDIM DERNEĞİ	İSTANBUL
179	KALP HASTALARINA YARDIM VE ARAŞTIRMA DERNEĞİ	ANKARA
180	KAMU YARARINA ÇALIŞAN ÇOCUK ZEKASINI KORUMA VE GELİŞTİRME DERNEĞİ	İSTANBUL
181	KAMU YARARINA ÇALIŞAN TÜRKİYE POLİS EMEKLİLERİ SOSYAL YARDIM DERNEĞİ	İSTANBUL
182	KAMU YARARINA ÇALIŞIR TCDD EMEKLİLERİ SOSYAL YARDIM DERNEĞİ	İSTANBUL
183	KAMU YARARINA ÇALIŞIR TÜRKİYE EMEKLİ ÖĞRETMENLER DERNEĞİ	İSTANBUL
184	KANLICA YARDIMLAŞMA DERNEĞİ	İSTANBUL
185	KANSERLİ ÇOCUKLARA YARDIM DERNEĞİ	ANKARA
186	KARATAŞ HASTANESİ İDARE DERNEĞİ	İZMİR
187	KARİKATÜRCÜLER DERNEĞİ	İSTANBUL
188	KARŞIYAKA KEMALPAŞA CAMİİNİ KORUMA VE YAŞATMA DERNEĞİ	İZMİR
189	KASIMPAŞA SPOR KULÜBÜ DERNEĞİ	İSTANBUL
190	KAŞ VEREM SAVAŞ DERNEĞİ	ANTALYA
191	KAYSERİ İLİ YARDIM DERNEĞİ	ANKARA
192	KAYSERİ VEREM SAVAŞ DERNEĞİ	KAYSERİ
193	KDZ.EREĞLİ SOROPTİMİST KULÜBÜ DERNEĞİ	ZONGULDAK
194	KEMALİST ATILIM BİRLİĞİ DERNEĞİ	ANKARA
195	KESTANEPAZARI FİDAN EĞİTİM KURUMLARI DERNEĞİ	İZMİR
196	KIBRIS TÜRK KÜLTÜR DERNEĞİ	ANKARA
197	KIRIM TÜRKLERİ KÜLTÜR VE YARDIMLAŞMA DERNEĞİ	ANKARA
198	KIRKLARELİ KANSER SAVAŞ DERNEĞİ	KIRKLARELİ
199	KIRKLARELİ VEREM SAVAŞ DERNEĞİ	KIRKLARELİ
200	KIRŞEHİR ÖĞRENİM GENÇLİĞİNE YARDIM DERNEĞİ	ANKARA
201	KIRŞEHİR VEREM SAVAŞ DERNEĞİ	KIRŞEHİR
202	KİMSE YOK MU DAYANIŞMA VE YARDIMLAŞMA DERNEĞİ	İSTANBUL
203	KOCAELİ BALKAN TÜRKLERİ KÜLTÜR VE DAYANIŞMA DERNEĞİ	KOCAELİ
204	KOCAELİ SPOR KULÜBÜ DERNEĞİ	KOCAELİ

Sıra No	Kurum Adı	Faaliyet İli
205	KOCAELİ VEREM SAVAŞ DERNEĞİ	KOCAELİ
206	KONYA HASTANELERİNE YARDIM DERNEĞİ	KONYA
207	KONYA KÜLTÜR VE TURİZM DERNEĞİ	KONYA
208	KONYA VE MÜLHAKATI ESKİ ESERLERİ SEVENLER DERNEĞİ	KONYA
209	KONYA VEREMLE SAVAŞ DERNEĞİ	KONYA
210	KONYA YÜKSEK ÖĞRENİM YAPTIRMA DERNEĞİ	İSTANBUL
211	KÖRLERİ EĞİTİM VE KALKINDIRMA DERNEĞİ	İSTANBUL
212	KÖY ÖĞRETMENLERİ İLE HABERLEŞME VE YARDIMLAŞMA DERNEĞİ	İSTANBUL
213	KULEDİBİ SAĞLIK EĞİTİM VE ÇEVRE KALKINDIRMA VE KORUMA DERNEĞİ	İSTANBUL
214	KÜTAHYA İLİNDEN YETİŞENLER DERNEĞİ	KÜTAHYA
215	KÜTAHYA VEREM SAVAŞ DERNEĞİ	KÜTAHYA
216	LEVENT SOROPTİMİST KULÜBÜ (İŞ VE MESLEK KADINLARI) DERNEĞİ	İSTANBUL
217	MAHALLİ İDARELER DERNEĞİ	ANKARA
218	MAKEDONYA GÖÇMENLERİ KÜLTÜR VE DAYANIŞMA DERNEĞİ	İZMİR
219	MALATYA VEREM SAVAŞ DERNEĞİ	MALATYA
220	MALTEPE CAMİİ İNŞAA VE YAŞATMA DERNEĞİ	İSTANBUL
221	MANİSA VEREM SAVAŞI DERNEĞİ	MANİSA
222	MARMARA SOROPTİMİST KULÜBÜ (İŞ VE MESLEK KADINLARI) DERNEĞİ	İSTANBUL
223	MEHMET SADIK ERATİK BEYAZ BASTON GÖRMEYENLER DERNEĞİ	ANTALYA
224	MERSİN VEREM SAVAŞ DERNEĞİ	MERSİN
225	MKE ANKARAGÜCÜ GENÇLİK VE SPOR KULÜBÜ DERNEĞİ	ANKARA
226	MODA SOROPTİMİST KULÜBÜ ( İŞ VE MESLEK KADINLARI ) DERNEĞİ	İSTANBUL
227	MUDANYA VEREM SAVAŞ DERNEĞİ	BURSA
228	MUĞLA VEREM SAVAŞI DERNEĞİ	MUĞLA
229	MUŞ VEREM SAVAŞ DERNEĞİ	MUŞ
230	MÜLKİYELİLER BİRLİĞİ DERNEĞİ	ANKARA
231	MÜSTAKİL SANAYİCİ VE İŞADAMLARI DERNEĞİ	İSTANBUL
232	NASREDDİN HOCA VE TURİZM DERNEĞİ	KONYA
233	NİĞDE VEREM SAVAŞ DERNEĞİ	NİĞDE
234	ODTÜ ÖĞRENCİ DESTEKLEME DERNEĞİ	ANKARA
235	OKUMUŞU ÇOĞALTMA OKUYANI KORUMA DERNEĞİ	MALATYA
236	ONDOKUZ MAYIS ZİHİN ENGELLİ ÇOCUKLAR EĞİTİM KORUMA VE ARAŞTIRMA DERNEĞİ	SAMSUN
237	ORDU VEREM SAVAŞ DERNEĞİ	ORDU
238	ÖDEMİŞ VEREM SAVAŞ DERNEĞİ	İZMİR
239	ÖĞRETİLEBİLİR ÇOCUKLARI KORUMA DERNEĞİ	ANKARA
240	ÖNDER İMAM HATİP LİSESİ MEZUNLARI VE MENSUPLARI DERNEĞİ	İSTANBUL
241	RESİM VE HEYKEL MÜZELERİ DERNEĞİ	İSTANBUL
242	RİZE VEREM SAVAŞ DERNEĞİ	RİZE
243	SAĞLIĞI GELİŞTİRME VE SİGARA İLE MÜCADELE DERNEĞİ	ELAZIĞ
244	SAĞLIĞI VE SAĞLIK YATIRIMLARINI KORUMA VE DESTEKLEME DERNEĞİ	AYDIN
245	SAĞLIK ÇALIŞANLARI VE HASTALARA YARDIM DERNEĞİ	ANKARA

Sıra No	Kurum Adı	Faaliyet İli
246	SAĞLIKLI BEBEKLER İÇİN ELELE DERNEĞİ	ANKARA
247	SAKARYA HAYIRSEVENLER DERNEĞİ	SAKARYA
248	SALİHLİ SAĞLIK HİZMETLERİNİ KALKINDIRMA VE FAKİR HASTALARA YARDIM DERNEĞİ	MANİSA
249	SAMSUN DOĞAYI KORUMA DERNEĞİ	SAMSUN
250	SAMSUN SPOR KULÜBÜ DERNEĞİ	SAMSUN
251	SAMSUN VEREM SAVAŞ DERNEĞİ	SAMSUN
252	SINDIRGI HASTANE YAPTIRMA VE YAŞATMA DERNEĞİ	BALIKESİR
253	SİLİFKE VEREM SAVAŞ DERNEĞİ	MERSİN
254	SİMAV HASTANE YAPTIRMA YAŞATMA VE SOSYAL HİZMETLER DERNEĞİ	KÜTAHYA
255	SİVAS KÜLTÜREL VE SOSYAL YARDIMLAŞMA DERNEĞİ	ANKARA
256	SİVAS VEREM SAVAŞ DERNEĞİ	SİVAS
257	SOSYOLOJİ DERNEĞİ	ANKARA
258	SPASTİK ÇOCUKLARI ZİHİNSEL ENGELLİLERİ EĞİTME VE KORUMA DERNEĞİ	TRABZON
259	SULTANAHEMET CAMİİ KORUMA VE İHYA DERNEĞİ	İSTANBUL
260	SÜREYYA AĞAOĞLU ÇOCUK DOSTLARI DERNEĞİ	İSTANBUL
261	ŞEBİNKARAHİSAR VEREMLE MÜCADELE DERNEĞİ	GİRESUN
262	ŞİŞLİ SAĞLIK SOSYAL YARDIM VE EĞİTİM DERNEĞİ	İSTANBUL
263	ŞİŞLİ SOROPTİMİST KULÜBÜ (İŞ VE MESLEK KADINLARI) DERNEĞİ	İSTANBUL
264	TARSUS ESHABI KEHF HAYIRLAR YAPTIRMA ESKİ KIYMETLİ ESERLERİ İMAR KORUMA VE YAŞATMA DERNEĞİ	MERSİN
265	TEKİRDAĞ VEREM SAVAŞ DERNEĞİ	TEKİRDAĞ
266	TOPKAPI FUKARAPERVER CEMİYETİ	İSTANBUL
267	TRABZON İŞİTME VE KONUŞMA ENGELLİLERİNİ KORUMA VE YARDIMLAŞMA DERNEĞİ	TRABZON
268	TRABZON KALKINMA DERNEĞİ	ANKARA
269	TRABZON VEREM SAVAŞ DERNEĞİ	TRABZON
270	TRABZONSPOR KULÜBÜ DERNEĞİ	TRABZON
271	TÜKETİCİ HAKLARI DERNEĞİ	ANKARA
272	TÜKETİCİYİ KORUMA DERNEĞİ GENEL MERKEZİ	İSTANBUL
273	TÜM SİVİL EMEKLİLER DERNEĞİ	ANKARA
274	TÜRK AMERİKAN İŞADAMLARI DERNEĞİ	İSTANBUL
275	TÜRK ANNELER DERNEĞİ	ANKARA
276	TÜRK BALIKADAMLAR SPOR KULÜBÜ DERNEĞİ	İSTANBUL
277	TÜRK BİLİM TARİHİ KURUMU DERNEĞİ	İSTANBUL
278	TÜRK BİYOKİMYA DERNEĞİ	ANKARA
279	TÜRK CAN KURTARMA DERNEĞİ	İSTANBUL
280	TÜRK COĞRAFYA KURUMU DERNEĞİ	İSTANBUL
281	TÜRK DİYABET CEMİYETİ DERNEĞİ	İSTANBUL
282	TÜRK EĞİTİM DERNEĞİ	ANKARA
283	TÜRK FARMAKOLOJİ DERNEĞİ	ANKARA
284	TÜRK FİZİK DERNEĞİ	İSTANBUL
285	TÜRK FİZYOLOJİK BİLİMLER DERNEĞİ	ANKARA



Sıra No	Kurum Adı	Faaliyet İli
286	TÜRK GASTROENTEROLOJİ DERNEĞİ	ANKARA
287	TÜRK HAVA KURUMU DERNEĞİ	ANKARA
288	TÜRK HEMŞİRELER DERNEĞİ	ANKARA
289	TÜRK HUKUK KURUMU DERNEĞİ	ANKARA
290	TÜRK İDARECİLER DERNEĞİ	ANKARA
291	TÜRK JİNEKOLOJİ VE OBSTETRİK DERNEĞİ	ANKARA
292	TÜRK KADINLAR BİRLİĞİ DERNEĞİ	ANKARA
293	TÜRK KADINLAR KONSEYİ DERNEĞİ	ANKARA
294	TÜRK KADINLARI KÜLTÜR DERNEĞİ	ANKARA
295	TÜRK KANSER ARAŞTIRMA VE SAVAŞ KURUMU DERNEĞİ	ANKARA
296	TÜRK KANSER DERNEĞİ	İSTANBUL
297	TÜRK KARDİYOLOJİ DERNEĞİ	İSTANBUL
298	TÜRK KOOPERATİFÇİLİK KURUMU DERNEĞİ	ANKARA
299	TÜRK KÜLTÜRÜNÜ ARAŞTIRMA ENSTİTÜSÜ DERNEĞİ	ANKARA
300	TÜRK KÜTÜPHANECİLER DERNEĞİ	ANKARA
301	TÜRK MATEMATİK DERNEĞİ	İSTANBUL
302	TÜRK MİKROBİYOLOJİ CEMİYETİ DERNEĞİ	İSTANBUL
303	TÜRK NÖROLOJİ DERNEĞİ	ANKARA
304	TÜRK OCAKLARI DERNEĞİ	ANKARA
305	TÜRK ORTOPEDİ VE TRAVMATOLOJİ BİRLİĞİ DERNEĞİ	ANKARA
306	TÜRK PARLAMENTERLER BİRLİĞİ DERNEĞİ	ANKARA
307	TÜRK PEDIATRİ KURUMU DERNEĞİ	İSTANBUL
308	TÜRK PLASTİK REKONSTRÜKTİF VE ESTETİK CERRAHİ DERNEĞİ	ANKARA
309	TÜRK PSİKOLOGLAR DERNEĞİ	ANKARA
310	TÜRK RADYOLOJİ DERNEĞİ	ANKARA
311	TÜRK SANAYİCİLERİ VE İŞADAMLARI DERNEĞİ	İSTANBUL
312	TÜRK SOSYAL BİLİMLER DERNEĞİ	ANKARA
313	TÜRK TIBBİ REHABİLİTASYON KURUMU DERNEĞİ	ANKARA
314	TÜRK TIP DERNEĞİ	İSTANBUL
315	TÜRK TÜBERKÜLOZ VE TORAKS DERNEĞİ	ANKARA
316	TÜRK ÜNİVERSİTELİ KADINLAR DERNEĞİ	İSTANBUL
317	TÜRK ZİRAAT YÜKSEK MÜHENDİSLERİ BİRLİĞİ DERNEĞİ	ANKARA
318	TÜRKİSTANLILAR KÜLTÜR VE SOSYAL YARDIM DERNEĞİ	İSTANBUL
319	TÜRKİYE AİLE SAĞLIĞI EĞİTİMİ VE PLANLAMASI DERNEĞİ	ANKARA
320	TÜRKİYE AMATÖR SPOR KULÜPLERİ KONFEDERASYONU	ANKARA
321	TÜRKİYE ANITLAR DERNEĞİ	ANKARA
322	TÜRKİYE BEYAZAY DERNEĞİ	İSTANBUL
323	TÜRKİYE BİLİŞİM DERNEĞİ	ANKARA
324	TÜRKİYE ÇEVRE KORUMA VE YEŞİLLENDİRME KURUMU DERNEĞİ	İSTANBUL
325	TÜRKİYE ÇOCUK VE GENÇ PSİKİYATRİSİ DERNEĞİ	ANKARA
326	TÜRKİYE DİL VE EDEBİYAT DERNEĞİ	İSTANBUL
327	TÜRKİYE EĞİTİM VE KÜLTÜR DERNEĞİ	İSTANBUL

Sıra No	Kurum Adı	Faaliyet İli
328	TÜRKİYE EKONOMİ KURUMU DERNEĞİ	ANKARA
329	TÜRKİYE EMEKLİ ASTSUBAYLAR DERNEĞİ	ANKARA
330	TÜRKİYE EMEKLİ SUBAYLAR DERNEĞİ	ANKARA
331	TÜRKİYE FELSEFE KURUMU DERNEĞİ	ANKARA
332	TÜRKİYE FİLARMONİ DERNEĞİ	ANKARA
333	TÜRKİYE FİZİKSEL TIP VE REHABİLİTASYON DERNEĞİ	İSTANBUL
334	TÜRKİYE FOTO MUHABİRLERİ DERNEĞİ	ANKARA
335	TÜRKİYE GAZETECİLER CEMİYETİ DERNEĞİ	İSTANBUL
336	TÜRKİYE GİYİM SANAYİCİLERİ DERNEĞİ	İSTANBUL
337	TÜRKİYE GÖRME ENGELLİLER DERNEĞİ	İSTANBUL
338	TÜRKİYE GÖZ BANKASI DERNEĞİ	ANKARA
339	TÜRKİYE GRUP PSİKOTERAPİLERİ DERNEĞİ	ANKARA
340	TÜRKİYE HALK SAĞLIĞI DERNEĞİ	İSTANBUL
341	TÜRKİYE HALK SAĞLIĞI KURUMU DERNEĞİ	ANKARA
342	TÜRKİYE HARP MALÜLÜ GAZİLER ŞEHİT DUL VE YETİMLERİ DERNEĞİ	ANKARA
343	TÜRKİYE HAYIRLAR YAPTIRMA VE İDAME ETTİRME DERNEĞİ	ANKARA
344	TÜRKİYE HAYVANLARI KORUMA DERNEĞİ	İSTANBUL
345	TÜRKİYE HEMOFİLİ DERNEĞİ	İSTANBUL
346	TÜRKİYE İL GENEL MECLİSİ ÜYELERİ DERNEĞİ	ANKARA
347	TÜRKİYE İLAHİYAT TEDRİSATINA YARDIM EDEN DERNEKLER FEDERASYONU	İSTANBUL
348	TÜRKİYE İŞ ADAMLARI VE SANAYİCİLER KONFEDERASYONU	İSTANBUL
349	TÜRKİYE İŞİTME ENGELLİLER DERNEĞİ	İSTANBUL
350	TÜRKİYE JOKEY KULÜBÜ DERNEĞİ	İSTANBUL
351	TÜRKİYE KADIN DERNEKLERİ FEDERASYONU	ANKARA
352	TÜRKİYE KAS HASTALIKLARI DERNEĞİ	İSTANBUL
353	TÜRKİYE KIZ İZCİLER DERNEĞİ	ANKARA
354	TÜRKİYE KIZILAY DERNEĞİ	ANKARA
355	TÜRKİYE KİMYA DERNEĞİ	İSTANBUL
356	TÜRKİYE KUVAYİ MİLLİYE MÜCAHİTLER DERNEĞİ	ADANA
357	TÜRKİYE MİLLİ OLİMPİYAT KOMİTESİ DERNEĞİ	İSTANBUL
358	TÜRKİYE MİLLİ PARALİMPİK KOMİTESİ DERNEĞİ	İSTANBUL
359	TÜRKİYE MİLLİ SAĞLIK VE DOĞA BİLİMLERİ DERNEĞİ	ANKARA
360	TÜRKİYE MODERN CERRAHİ EĞİTİM VE ARAŞTIRMA DERNEĞİ	ANKARA
361	TÜRKİYE MUHARİP GAZİLER DERNEĞİ	ANKARA
362	TÜRKİYE MULTIPL SKLEROZ DERNEĞİ	İSTANBUL
363	TÜRKİYE OKUL ÖNCESİ EĞİTİMİNİ GELİŞTİRME DERNEĞİ	ANKARA
364	TÜRKİYE OMURİLİK FELÇLİLERİ DERNEĞİ	İSTANBUL
365	TÜRKİYE ORMANCILAR DERNEĞİ	ANKARA
366	TÜRKİYE PARAZİTOLOJİ DERNEĞİ	İZMİR
367	TÜRKİYE RADYO AMATÖRLERİ CEMİYETİ DERNEĞİ	İSTANBUL
368	TÜRKİYE ROMATİZMA ARAŞTIRMA VE SAVAŞ DERNEĞİ	ANKARA

Sıra No	Kurum Adı	Faaliyet İli
369	TÜRKİYE SAĞIRLAR MİLLİ FEDERASYONU	İSTANBUL
370	TÜRKİYE SAĞIRLAR TESANÜT DERNEĞİ	İSTANBUL
371	TÜRKİYE SAKATLAR DERNEĞİ	İSTANBUL
372	TÜRKİYE SİNİR VE RUH SAĞLIĞI DERNEĞİ	ANKARA
373	TÜRKİYE SOLUNUM ARAŞTIRMALARI DERNEĞİ	İSTANBUL
374	TÜRKİYE SOROPTİMİST KULÜPLERİ (İŞ VE MESLEK KADINLARI DERNEKLERİ) FEDERASYONU	İSTANBUL
375	TÜRKİYE SOSYAL PSİKİYATRİ DERNEĞİ	ANKARA
376	TÜRKİYE SPOR YAZARLARI VE SPOR KULÜBÜ DERNEĞİ	İSTANBUL
377	TÜRKİYE TABİATINI KORUMA DERNEĞİ	ANKARA
378	TÜRKİYE TARİHİ EVLERİ KORUMA DERNEĞİ	İSTANBUL
379	TÜRKİYE TIP AKADEMİSİ DERNEĞİ	İSTANBUL
380	TÜRKİYE TRAFİK KAZALARINI ÖNLEME DERNEĞİ	İSTANBUL
381	TÜRKİYE TURING OTOMOBİL KURUMU DERNEĞİ	İSTANBUL
382	TÜRKİYE YARDIM SEVENLER DERNEĞİ	ANKARA
383	TÜRKİYE YAZARLAR BİRLİĞİ DERNEĞİ	ANKARA
384	TÜRKİYE YEŞİLAY CEMİYETİ	İSTANBUL
385	TÜRKİYE ZİRAATÇILAR DERNEĞİ	ANKARA
386	ULUSAL TRAVMA VE ACİL CERRAHİ DERNEĞİ	İSTANBUL
387	ULUSLARARASI İŞBİRLİĞİ VE YARDIMLAŞMA DERNEĞİ	İSTANBUL
388	ULUSLARARASI SOSYAL HİZMETLER FEDERASYONU	İSTANBUL
389	UŞAK VEREM SAVAŞ DERNEĞİ	UŞAK
390	UYGAR GÖRME ENGELLİLER DERNEĞİ	BURSA
391	VALİDE İNSANİ YARDIM DERNEĞİ	İSTANBUL
392	YALOVA VEREM SAVAŞ DERNEĞİ	YALOVA
393	YARDIMELİ ULUSLARARASI İNSANİ YARDIM DERNEĞİ	İSTANBUL
394	YEŞİL TÜRKİYE ORMANCILAR DERNEĞİ	ANKARA
395	YETİŞTİRME YURTLARINI VE EĞİTİMİ DESTEKLEME DERNEĞİ	İSTANBUL
396	YILDIZ KORUMA VE YAŞATMA DERNEĞİ	İSTANBUL
397	YOKSUL HASTA ÖĞRENCİ DOSTLARI DERNEĞİ	İSTANBUL
398	YOKSULLARA YARDIM DERNEĞİ	İSTANBUL
399	YOZGAT VEREM SAVAŞI DERNEĞİ	YOZGAT
400	ZEYNEP KAMİL ANNE VE ÇOCUK SAĞLIĞINI KORUMA DERNEĞİ	İSTANBUL
401	ZONGULDAK VEREMLE SAVAŞ DERNEĞİ	ZONGULDAK

Kaynak: Dernekler Dairesi Başkanlığı, Erişim: 13 Nisan 2015,

<http://www.dernekler.gov.tr/tr/Anasayfalinkler/kamu-yararına-calisan-dernekler.aspx>

### Ek 3: Bakanlar Kurulunca Vergi Muafiyeti Tanınan Vakıflar Listesi

Sıra No	Vakfın Unvanı	Merkezi
1	21. YÜZYIL EĞİTİM VE KÜLTÜR VAKFI (ESKİ ADI:YİRMİBİRİNCİ YÜZYIL EĞİTİM VE KÜLTÜR VAKFI)	İSTANBUL
2	500.YIL VAKFI	İSTANBUL
3	ABDULLAH GÜL ÜNİVERSİTESİNİ DESTEKLEME VAKFI	KAYSERİ
4	ADALET TEŞKİLATINI GÜÇLENDİRME VAKFI	ANKARA
5	AFYON EĞİTİM VAKFI	AFYON
6	AHMET MUHİP-MÜNİRE DIRANAS EĞİTİM VAKFI	ANKARA
7	AHMET VE NEZAHAT KELEŞOĞLU VAKFI	İSTANBUL
8	AİLE VE SOSYAL POLİTİKALAR BAKANLIĞI ÇOCUK HİZMETLERİ GENEL MÜDÜRLÜĞÜ ŞEYH ZAYED ÇOCUK KORUMA VAKFI (ESKİ ADI: SOSYAL HİZMETLER VE ÇOCUK ESİRGEME KURUMU GENEL MÜDÜRLÜĞÜ ŞEYH ZAYED ÇOCUK KORUMA VAKFI)	ANKARA
9	AKEV ASİL SOY KÜLTÜR VE EĞİTİM VAKFI	İSTANBUL
10	AKKANAT EĞİTİM VE SAĞLIK VAKFI	İSTANBUL
11	AKÖZ VAKFI	İSTANBUL
12	ALARKO EĞİTİM-KÜLTÜR VAKFI	İSTANBUL
13	ALBAYRAK VAKFI	İSTANBUL
14	ALİ EKİNCİ VAKFI	İSTANBUL
15	ALİ HAYDAR AKIN VAKFI	İSTANBUL
16	ALİ NİHAT GÖKYİĞİT EĞİTİM, SAĞLIK, KÜLTÜR, SANAT VE DOĞAL VARLIKLARI KORUMA VAKFI	İSTANBUL
17	ALTI NOKTA KÖRLER VAKFI	İSTANBUL
18	ANADOLU ÇAĞDAŞ EĞİTİM VAKFI (ANAÇEV)	ANKARA
19	ANADOLU EĞİTİM VE SOSYAL YARDIM VAKFI	İSTANBUL
20	ANKARA ATATÜRK LİSESİ EĞİTİM VAKFI	ANKARA
21	ANKARA HAMİYET VE İRFAN VAKFI (A.H.İ.)	ANKARA
22	ANKARA ÖĞRETİM DERNEĞİ TEVFİK FİKRET EĞİTİM VAKFI	ANKARA
23	ANKARA ÜNİVERSİTESİ GELİŞTİRME VAKFI	ANKARA
24	ANNE VE ÇOCUK EĞİTİMİ VAKFI	İSTANBUL
25	ANTALYA YETİM VE MUHTAÇ ÇOCUKLARA YARDIM VAKFI	ANTALYA
26	AYDIN DOĞAN VAKFI	İSTANBUL
27	AYHAN ŞAHENK VAKFI	İSTANBUL
28	AZİZ MAHMUD HÜDAYİ VAKFI	İSTANBUL
29	BAKIRKÖY AKIL HASTANESİ VAKFI	İSTANBUL
30	BALIKESİR VEREM VE KANSERLE SAVAŞ VAKFI	BALIKESİR
31	BAYRAMPAŞA YEŞİL CAMİİ İLME HİZMET VAKFI	İSTANBUL
32	BEREKET VAKFI	İSTANBUL
33	BEZMİALEM VALİDE SULTAN VAKIF GUREBA HASTANESİ KLİNİKLERİNE YARDIM VAKFI	İSTANBUL
34	BİLİM VE SANAT VAKFI	İSTANBUL
35	BİRLİK VAKFI	İSTANBUL
36	BİTLİS EĞİTİM VE TANITMA VAKFI	ANKARA

Sıra No	Vakfın Unvanı	Merkezi
37	BİZİM LÖSEMİLİ ÇOCUKLAR VAKFI	İSTANBUL
38	BOĞAZIÇI ÜNİVERSİTESİ VAKFI	İSTANBUL
39	BOĞAZIÇI VAKFI	İSTANBUL
40	BORNOVA ANADOLU LİSESİ EĞİTİM VAKFI	İZMİR
41	BORUSAN KOCABIYIK VAKFI (ESKİ ADI:ASIM KOCABIYIK KÜLTÜR VE EĞİTİM VAKFI)	İSTANBUL
42	BURSA COŞKUNÖZ EĞİTİM VAKFI (ESKİ ADI:COŞKUNÖZ EĞİTİM VAKFI)	BURSA
43	CELAL BAYAR VAKFI	BURSA
44	CEMİYETİ HAYRİYE VAKFI	KONYA
45	CERRAHPAŞA TIP FAKÜLTESİ VAKFI	İSTANBUL
46	CEVDET İNCİ EĞİTİM VAKFI	İZMİR
47	CUMHURİYETÇİ EĞİTİM VE KÜLTÜR MERKEZİ VAKFI	İSTANBUL
48	ÇAMLICA KÜLTÜR VE YARDIM VAKFI	İSTANBUL
49	ÇAYKARA VE DERNEK PAZARI EĞİTİM VAKFI	İSTANBUL
50	ÇEVRE EĞİTİM SAĞLIK VE SOSYAL YARDIM VAKFI (ESKİ ADI:SİSATEV-SOSYAL SİGORTALAR KURUMU SAĞLIK TESİSLERİNİ GÜÇLENDİRME VAKFI)	ANKARA
51	ÇİMENTAŞ EĞİTİM VE SAĞLIK VAKFI	İZMİR
52	ÇOCUK HASTALIKLARI ARAŞTIRMA VAKFI	ANKARA
53	ÇUKUROVA ÜNİVERSİTESİ TIP FAKÜLTESİ GÜÇLENDİRME VAKFI	ADANA
54	ÇUKUROVA YÜKSEKÖĞRETİMİ GÜÇLENDİRME VAKFI (ESKİ ADI:ÇUKUROVA ÜNİVERSİTESİ GÜÇLENDİRME VAKFI)	ADANA
55	DANIŞTAY HİZMETLERİNİ GÜÇLENDİRME VAKFI	ANKARA
56	DARÜLACEZE VAKFI	İSTANBUL
57	DENİZLİ YETİM ACİZ VE MUHTAÇLARI KORUMA VAKFI	DENİZLİ
58	DİNİ VE SOSYAL HİZMET VAKFI (ESKİ ADI:TOKYO CAMİİ VAKFI)	ANKARA
59	DOĞAL HAYATI KORUMA VAKFI	İSTANBUL
60	DR. NEJAT F. ECZACIBAŞI VAKFI	İSTANBUL
61	DR.(H.C.) İBRAHİM BODUR KALESERAMİK EĞİTİM SAĞLIK VE SOSYAL YARDIM VAKFI (ESKİ ADI: KALESERAMİK EĞİTİM VAKFI)	İSTANBUL
62	DÜNYA YEREL YÖNETİM VE DEMOKRASİ AKADEMİSİ (İSTANBUL AKADEMİSİ) VAKFI	İSTANBUL
63	EGE BÖLGESİ SANAYİ ODASI VAKFI	İZMİR
64	EGE ÇAĞDAŞ EĞİTİM VAKFI	İZMİR
65	EGE ORMAN VAKFI	İZMİR
66	EĞİTİMİ DESTEKLEME VAKFI (ESKİ ADI: ANADOLU ÜNİVERSİTESİ GÜÇLENDİRME VAKFI )	ESKİŞEHİR
67	ELAZIĞ İZZETPAŞA VAKFI	ELAZIĞ
68	ELAZIĞ KÜLTÜR VE TANITMA VAKFI	ANKARA
69	ELGİNKAN VAKFI	İSTANBUL
70	ENKA SPOR EĞİTİM VE SOSYAL YARDIM VAKFI	İSTANBUL
71	ENSAR VAKFI	İSTANBUL
72	ERDOĞAN MUSTAFA AKDAĞ EĞİTİM VE KÜLTÜR VAKFI	YOZGAT
73	ERZURUM KÜLTÜR VE EĞİTİM VAKFI	ERZURUM

Sıra No	Vakfın Unvanı	Merkezi
74	ERZURUM TİCARET VE SANAYİ ODASI YARDIM ARAŞTIRMA GELİŞTİRME VAKFI	ERZURUM
75	ESKİŞEHİR ÖĞRETİM VE EĞİTİM VAKFI	ESKİŞEHİR
76	ES-SEYYİD OSMAN HULUSİ EFENDİ VAKFI	MALATYA
77	EYMİR KÜLTÜR VAKFI	İSTANBUL
78	FEYZİ AKKAYA TEMEL EĞİTİM VAKFI	İSTANBUL
79	FEYZİYE MEKTEPLERİ VAKFI	İSTANBUL
80	FİZİKSEL ENGELLİLER VAKFI	İSTANBUL
81	FLORENCE NIGHTINGALE HEMŞİRE MEKTEPLERİ VE HASTAHANELERİ VAKFI	İSTANBUL
82	GALATASARAY EĞİTİM VAKFI	İSTANBUL
83	GAZETECİLER VE YAZARLAR VAKFI	İSTANBUL
84	GAZİANTEP KOLEJ VAKFI	GAZİANTEP
85	GEDİK EĞİTİM VE SOSYAL YARDIM VAKFI	İSTANBUL
86	GENÇ HAYAT VAKFI	İSTANBUL
87	GEYRE VAKFI	İSTANBUL
88	GÖZ NURUNU KORUMA VAKFI	İSTANBUL
89	GSD EĞİTİM VAKFI	İSTANBUL
90	GÜRSOY EĞİTİM VE KÜLTÜR VAKFI	İSTANBUL
91	HABERAL EĞİTİM VAKFI	ANKARA
92	HACI BEKTAŞ VELİ ANADOLU KÜLTÜR VAKFI	ANKARA
93	HACI ÖMER SABANCI VAKFI	İSTANBUL
94	HALİS TOPRAK VAKFI	İSTANBUL
95	HAYAT SAĞLIK VE SOSYAL HİZMETLER VAKFI	İSTANBUL
96	HAYRA HİZMET VAKFI	KONYA
97	HIZIROĞLU VAKFI	ANKARA
98	HİSAR EĞİTİM VAKFI	İSTANBUL
99	HÜSEYİN AKİF TERZİOĞLU ŞEVKAT YUVASI VAKFI	ÇANAKKALE
100	HÜSNÜ M. ÖZYEGİN VAKFI (ESKİ ADI: FİNANS VAKFI)	İSTANBUL
101	HZ. İBRAHİM HALİLULLAH KÜLTÜR VE EĞİTİM VAKFI	ŞANLIURFA
102	İSPARTA HAYIRLAR EĞİTİM SAĞLIK KÜLTÜR VE YARDIM VAKFI	İSPARTA
103	İBN'ÜL-EMİN MAHMUT KEMAL İNAL VAKFI	İSTANBUL
104	İBRAHİM ÇEÇEN VAKFI	ANKARA
105	İHSAN DOĞRAMACI BİLİM VE ARAŞTIRMA VAKFI (ESKİ ADI: HACETTEPE TIP MERKEZİ VAKFI)	ANKARA
106	İHSAN DOĞRAMACI EĞİTİM VAKFI (ESKİ ADI: HACETTEPE ÜNİVERSİTESİ VAKFI)	ANKARA
107	İHSAN DOĞRAMACI SAĞLIK VAKFI (ESKİ ADI: HACETTEPE ÇOCUK SAĞLIĞI ENSTİTÜSÜ VAKFI)	ANKARA
108	İHSAN DOĞRAMACI VAKFI	ANKARA
109	İKTİSADİ KALKINMA VAKFI	İSTANBUL
110	İLİM YAYMA VAKFI	İSTANBUL
111	İNÖNÜ ÜNİVERSİTESİ VAKFI	MALATYA
112	İNÖNÜ VAKFI	ANKARA
113	İNSAN HAK VE HÜRRİYETLERİ VE İNSANİ YARDIM VAKFI	İSTANBUL

Sıra No	Vakfın Unvanı	Merkezi
114	İNSAN KAYNAĞINI GELİŞTİRME VAKFI	İSTANBUL
115	İNSANİ DEĞERLER VE RUH SAĞLIĞI VAKFI	İSTANBUL
116	İPEK KÜLTÜR VE EĞİTİM VAKFI	GAZİANTEP
117	İSLAMİ İLİMLER ARAŞTIRMA VAKFI	İSTANBUL
118	İSMAİL DOKUZGAÇLI (KADIOĞLU) HURİYE UĞURLUDOĞAN TÜRK EMNİYET TEŞKİLATI ŞEHİTLERİ VE MALÜLLERİ DUL VE YETİMLERİNİN EĞİTİM VE YARDIM VAKFI	İSTANBUL
119	İSTANBUL ERKEK LİSELİLER EĞİTİM VAKFI	İSTANBUL
120	İSTANBUL KÜLTÜR VE SANAT VAKFI	İSTANBUL
121	İSTANBUL MARMARA EĞİTİM VAKFI	İSTANBUL
122	İSTANBUL MODERN SANAT VAKFI	İSTANBUL
123	İSTANBUL SANAYİ ODASI VAKFI	İSTANBUL
124	İSTANBUL TEKNİK ÜNİVERSİTESİ VAKFI	İSTANBUL
125	İSTANBUL TEKNİK ÜNİVERSİTESİNİ GELİŞTİRME VAKFI	İSTANBUL
126	İSTANBUL TIP FAKÜLTESİ VAKFI	İSTANBUL
127	İSTANBUL ÜNİVERSİTESİ ARAŞTIRMA VE YARDIM VAKFI	İSTANBUL
128	İSTEK İSTANBUL EĞİTİM VE KÜLTÜR VAKFI	İSTANBUL
129	İŞİTME ÖZÜRLÜ ÇOCUKLAR EĞİTİM VE ARAŞTIRMA VAKFI	ESKİŞEHİR
130	İZMİR KÜLTÜR SANAT VE EĞİTİM VAKFI	İZMİR
131	İZMİR TİCARET ODASI EĞİTİM VE SAĞLIK VAKFI	İZMİR
132	İZZET BAYSAL VAKFI	İSTANBUL
133	KABATAŞ ERKEK LİSESİ EĞİTİM VAKFI	İSTANBUL
134	KADIN EMEĞİNİ DEĞERLENDİRME VAKFI	İSTANBUL
135	KADİR HAS VAKFI (ESKİ ADI: TÜRK EĞİTİMİNE ÖZGÜ KADİR HAS VAKFI)	İSTANBUL
136	KAMU ARAŞTIRMALARI VAKFI	ANKARA
137	KARTAL VAKFI	ANKARA
138	KAYSERİ YÜKSEK ÖĞRENİM VE YARDIM VAKFI	KAYSERİ
139	KEMİK İLİĞİ TRANSPLANTASYON VE ONKOLOJİ MERKEZİ KURMA VE GELİŞTİRME VAKFI	İZMİR
140	KENAN EVREN EĞİTİM VE KÜLTÜR VAKFI	MUĞLA
141	KOCAELİ EĞİTİM VAKFI (ESKİ ADI: KOCAELİ EĞİTİM VE GENÇLİK VAKFI)	KOCAELİ
142	KONYA-EREĞLİ ZİHİNSEL VE FİZİKSEL YETERSİZ ÇOCUKLARI YETİŞTİRME VE KORUMA VAKFI	KONYA
143	LÖSEV LÖSEMİLİ ÇOCUKLAR SAĞLIK VE EĞİTİM VAKFI (ESKİ ADI: ANKARA LÖSEMİLİ ÇOCUKLAR SAĞLIK VE EĞİTİM VAKFI)	ANKARA
144	M. İHSAN ARSLAN VAKFI	ANKARA
145	MAHMUD ESAD COŞAN EĞİTİM KÜLTÜR DOSTLUK VE YARDIMLAŞMA VAKFI	İSTANBUL
146	MALATYA EĞİTİM VAKFI	İSTANBUL
147	MALATYA HACI BEKTAŞ VELİ KÜLTÜR MERKEZİ VAKFI	MALAYTA
148	MANEVİ VE İKTİSADİ KALKINMA VAKFI	KOCAELİ
149	MANİSA HUZUREVİ VAKFI	MANİSA
150	MANİSA YÜKSEK TAHSİL ÖĞRENCİ YURDU VAKFI	ANKARA

Sıra No	Vakfın Unvanı	Merkezi
151	MARMARA EĞİTİM VE KÜLTÜR VAKFI	İSTANBUL
152	MARMARA ÜNİVERSİTESİ TIP FAKÜLTESİ VAKFI	İSTANBUL
153	MEHMET RIFAT GÜZEL VE ŞERİFE GÜZEL VAKFI	İSTANBUL
154	MEHMET ZORLU EĞİTİM, SAĞLIK, KÜLTÜR VE YARDIMLAŞMA VAKFI	İSTANBUL
155	MERVE EĞİTİM VE KÜLTÜR VAKFI	İSTANBUL
156	MESLEKİ EĞİTİM VE KÜÇÜK SANAYİİ DESTEKLEME VAKFI	ANKARA
157	MESS EĞİTİM VAKFI	İSTANBUL
158	MİLLİ EĞİTİM BAKANLIĞI KADIKÖY SAĞLIK EĞİTİM MERKEZİ VAKFI (ESKİ ADI:MİLLİ EĞİTİM GENÇLİK VE SPOR BAKANLIĞI KADIKÖY SAĞLIK EĞİTİM MERKEZİ VAKFI)	İSTANBUL
159	MİLLİ EĞİTİM VAKFI (ESKİ ADI:MİLLİ EĞİTİM BAKANLIĞI VAKFI )	ANKARA
160	MİLLİ KÜLTÜR VE AHLAKA HİZMET VAKFI	İZMİR
161	MURADIYE KÜLTÜR VAKFI	ANKARA
162	NUH ÇİMENTO EĞİTİM VE SAĞLIK VAKFI (ESKİ ADI: NUH ÇİMENTO SANAYİİ VAKFI)	KOCAELİ
163	ONDOKUZ MAYIS ÜNİVERSİTESİ VAKFI	SAMSUN
164	ORHAN YAVUZ TEKNİK EĞİTİM VAKFI	İSTANBUL
165	ORTA DOĞU TEKNİK ÜNİVERSİTESİ GELİŞTİRME VAKFI	ANKARA
166	PROF. FAHRETTİN KERİM GÖKAY VAKFI	İSTANBUL
167	RAHMİ M. KOÇ MÜZECİLİK VE KÜLTÜR VAKFI ( ESKİ ADI:RAHMİ M. KOÇ SANAYİ MÜZECİLİĞİ VE KÜLTÜR VAKFI)	İSTANBUL
168	RECEP TAYYİP ERDOĞAN ÜNİVERSİTESİ GELİŞTİRME VAKFI	RİZE
169	RİZE HİZMET VAKFI	RİZE
170	RÜŞTÜ AKIN VAKFI	İSTANBUL
171	SAĞLIK VE EĞİTİM VAKFI	İSTANBUL
172	SAĞLIK VE SOSYAL YARDIM VAKFI	ANKARA
173	SAINT JOSEPH LİSESİ EĞİTİM VAKFI	İSTANBUL
174	SANCAKLAR EĞİTİM SAĞLIK KÜLTÜR VE SOSYAL YARDIMLAŞMA VAKFI	İSTANBUL
175	SANİ KONUKOĞLU VAKFI (ESKİ ADI:HACI SANİ KONUKOĞLU VAKFI)	GAZİANTEP
176	SELMA VE HACI OSMAN VASIB METİ ANA VE ÇOCUK SAĞLIĞI VE SAĞLIK YARDIM VAKFI	İSTANBUL
177	SEMA YAZAR GENÇLİK VAKFI	ANKARA
178	SEVDA CENAP AND MÜZİK VAKFI	ANKARA
179	SITKI KOÇMAN VAKFI (ESKİ ADI: SITKI KOÇMAN MUĞLA ÜNİVERSİTESİNİ GELİŞTİRME VAKFI)	MUĞLA
180	SİYASET EKONOMİ TOPLUM ARAŞTIRMALARI VAKFI	ANKARA
181	SOSYAL DAYANIŞMA VE MUTLU EMEKLİLİK VAKFI	İZMİR
182	SOSYAL HİZMETLER EĞİTİM VE YARDIM VAKFI	ANKARA
183	SUFFA VAKFI	İSTANBUL
184	SUNA VE İNAN KIRAÇ VAKFI	İSTANBUL
185	SÜLEYMANİYE KÜLTÜR SANAT EĞİTİM VE SAĞLIK VAKFI	ANKARA
186	ŞEFKAT VAKFI	İSTANBUL






Sıra No	Vakfın Unvanı	Merkezi
187	TARİH VAKFI (ESKİ ADI:TÜRKİYE EKONOMİK VE TOPLUMSAL TARİH VAKFI)	İSTANBUL
188	TEKFEN EĞİTİM SAĞLIK KÜLTÜR SANAT VE DOĞAL VARLIKLARI KORUMA VAKFI	İSTANBUL
189	TEMA TÜRKİYE EREZYONLA MÜCADELE AĞAÇLANDIRMA VE DOĞAL VARLIKLARI KORUMA VAKFI	İSTANBUL
190	TERAKKİ VAKFI	İSTANBUL
191	TOHUM TÜRKİYE OTİZM ERKEN TANI VE EĞİTİM VAKFI	İSTANBUL
192	TOPLUM GÖNÜLLÜLERİ VAKFI	İSTANBUL
193	TURİZM GELİŞTİRME VE EĞİTİM VAKFI	İSTANBUL
194	TÜRK ANADOLU VAKFI	KONYA
195	TÜRK BÖBREK VAKFI	İSTANBUL
196	TÜRK DİABET VE OBEZİTE VAKFI	İSTANBUL
197	TÜRK DÜNYASI ARAŞTIRMALARI VAKFI	İSTANBUL
198	TÜRK EĞİTİM DERNEĞİ ANKARA KOLEJİ VAKFI	ANKARA
199	TÜRK EĞİTİM DERNEĞİ İSTANBUL KOLEJİ VAKFI	İSTANBUL
200	TÜRK EĞİTİM SAĞLIK VE ÇEVRE VAKFI	KOCAELİ
201	TÜRK EĞİTİM VAKFI	İSTANBUL
202	TÜRK GÜREŞ VAKFI	ANKARA
203	TÜRK JAPON VAKFI	ANKARA
204	TÜRK KADININI GÜÇLENDİRME VE TANITMA VAKFI	İSTANBUL
205	TÜRK KALP VAKFI	İSTANBUL
206	TÜRK KARDİYOLOJİ VAKFI	İSTANBUL
207	TÜRK ONKOLOJİ VAKFI	İSTANBUL
208	TÜRK PETROL VAKFI	İSTANBUL
209	TÜRK POLİS TEŞKİLATINI GÜÇLENDİRME VAKFI	ANKARA
210	TÜRK SİLAHLI KUVVETLERİ ELELE VAKFI (ESKİ ADI:TÜRK SİLAHLI KUVVETLERİ REHABİLİTASYON VE BAKIM MERKEZİ VAKFI)	ANKARA
211	TÜRK SİLAHLI KUVVETLERİ MEHMETÇİK VAKFI	ANKARA
212	TÜRK TANITMA VAKFI	ANKARA
213	TÜRKİYE AİLE SAĞLIĞI VE PLANLAMASI VAKFI	İSTANBUL
214	TÜRKİYE AYAKKABI SEKTÖRÜ ARAŞTIRMA GELİŞTİRME VE EĞİTİM VAKFI	İSTANBUL
215	TÜRKİYE BİLİM MERKEZLERİ VAKFI (ESKİ ADI:BİLİM MERKEZİ VAKFI)	İSTANBUL
216	TÜRKİYE DEVLET HASTANELERİ VE HASTALARA YARDIM VAKFI	ANKARA
217	TÜRKİYE DİYABET VAKFI	İSTANBUL
218	TÜRKİYE DİYANET VAKFI	ANKARA
219	TÜRKİYE EĞİTİM GÖNÜLLÜLERİ VAKFI	İSTANBUL
220	TÜRKİYE EĞİTİM SAĞLIK VE ARAŞTIRMA VAKFI (ESKİ ADI: MEDİPOLİTAN EĞİTİM VE SAĞLIK VAKFI)	İSTANBUL
221	TÜRKİYE EKONOMİ VE SOSYAL ETÜDLER VAKFI	İSTANBUL
222	TÜRKİYE EKONOMİK VE KÜLTÜREL DAYANIŞMA VAKFI	ANKARA
223	TÜRKİYE ENGELLİLER SPOR YARDIM VE EĞİTİM VAKFI	İSTANBUL
224	TÜRKİYE ENGELLİLER VAKFI	İSTANBUL

Sıra No	Vakfın Unvanı	Merkezi
225	TÜRKİYE GAZİLER VE KÜLTÜR VE DAYANIŞMA VAKFI	ANKARA
226	TÜRKİYE GENÇLİK VE EĞİTİME HİZMET VAKFI	İSTANBUL
227	TÜRKİYE GÜÇSÜZLER VE KİMSESİZLERE YARDIM VAKFI	ANKARA
228	TÜRKİYE İŞVEREN SENDİKALARI KONFEDERASYONU MİKROCERRAHİ VE REKONSTRÜKSİYON VAKFI	İSTANBUL
229	TÜRKİYE KALKINMA VAKFI	ANKARA
230	TÜRKİYE KALP VE SAĞLIK VAKFI	İZMİR
231	TÜRKİYE KANSERLE SAVAŞ VAKFI	İSTANBUL
232	TÜRKİYE KORUNMAYA MUHTAÇ ÇOCUKLAR VAKFI	İSTANBUL
233	TÜRKİYE MİLLİ KÜLTÜR VAKFI	İSTANBUL
234	TÜRKİYE ORGAN NAKLİ VE YANIK TEDAVİ VAKFI	ANKARA
235	TÜRKİYE SAĞLIK VE TEDAVİ VAKFI	ANKARA
236	TÜRKİYE SPASTİK ÇOCUKLAR VAKFI	İSTANBUL
237	TÜRKİYE TANITIM ARAŞTIRMA DEMOKRASİ VE LAİK OLUŞUM VAKFI	ANKARA
238	TÜRKİYE TEKNOLOJİ GELİŞTİRME VAKFI	ANKARA
239	TÜRKİYE TEKSTİL HAZIR GİYİM DERİ SANAYİİ TEKNOLOJİ VE TASARIM ARAŞTIRMA GELİŞTİRME VAKFI	İZMİR
240	TÜRKİYE TRAFİK KAZALARI YARDIM VAKFI	ANKARA
241	TÜRKİYE ÜÇÜNCÜ SEKTÖR VAKFI	İSTANBUL
242	TÜRKİYE YÜKSEK TAHSİL GENÇLİĞİ ÖĞRENİM VE İHTİSAS VAKFI	İSTANBUL
243	TÜRKMENELİ İŞBİRLİĞİ VE KÜLTÜR VAKFI	ANKARA
244	UĞUR MUMCU ARAŞTIRMACI GAZETECİLİK VAKFI	ANKARA
245	ULUDAĞ KÜLTÜR VE EĞİTİM VAKFI	BURSA
246	ULUDAĞ ÜNİVERSİTESİ GÜÇLENDİRME VAKFI	BURSA
247	UMUT ONURLU ÖNDERLER YETİŞTİRME VAKFI	İSTANBUL
248	VEDAT ARDAHAN VAKFI	İSTANBUL
249	VEHBİ KOÇ VAKFI	İSTANBUL
250	YARDIM VE İYİLİK VAKFI	MERSİN
251	YAŞAR EĞİTİM VE KÜLTÜR VAKFI	İZMİR
252	YILDIZ TEKNİK ÜNİVERSİTESİ VAKFI (ESKİ ADI:YILDIZ ÜNİVERSİTESİ VAKFI)	İSTANBUL
253	YILDIZ YASEMİN SONEL KALP VAKFI	ANKARA
254	ZEYTİNOĞLU EĞİTİM BİLİM VE KÜLTÜR VAKFI	ESKİŞEHİR
255	ZİHİNSEL YETERSİZ ÇOCUKLARI YETİŞTİRME VE KORUMA VAKFI	ANKARA
256	ZÜBEYDE HANIM ŞEHİT ANALARINI KORUMA VAKFI	ANKARA

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı, Erişim: 14 Nisan 2015, <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=406>

## Ek 4: Orjinallik Raporu

 <p><b>HACETTEPE ÜNİVERSİTESİ</b> <b>SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ</b> <b>YÜKSEK LİSANS/DOKTORA TEZ ÇALIŞMASI ORJİNALLİK RAPORU</b></p>
<p><b>HACETTEPE ÜNİVERSİTESİ</b> <b>SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ</b> <b>MALİYE ANABİLİM DALI BAŞKANLIĞI'NA</b></p> <p style="text-align: right;">Tarih: 12/06/2015</p> <p>Tez Başlığı / Konusu: VERGİ YÜKÜMLÜKLERİ VE AVANTAJLARI BOYUTUYLA DERNEKLER, VAKIFLAR VE BAĞIŞÇILARI</p> <p>Yukarıda başlığı/konusu gösterilen tez çalışmamın a) Kapak sayfası, b) Giriş, c) Ana bölümler ve d) Sonuç kısımlarından oluşan toplam 233 sayfalık kısmına ilişkin, 12/06/2015 tarihinde tez danışmanım tarafından Turnitin adlı intihal tespit programından aşağıda belirtilen filtrelemeler uygulanarak alınmış olan orjinallik raporuna göre, tezimin benzerlik oranı % 24'tür.</p> <p>Uygulanan filtrelemeler:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1- Kabul/Onay ve Bildirim sayfaları hariç,</li> <li>2- Kaynakça hariç</li> <li>3- Alıntılar dâhil</li> <li>4- 5 kelimedenden daha az örtüşme içeren metin kısımları hariç</li> </ol> <p>Hacettepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Tez Çalışması Orjinallik Raporu Alınması ve Kullanılması Uygulama Esasları'nı inceledim ve bu Uygulama Esasları'nda belirtilen azami benzerlik oranlarına göre tez çalışmamın herhangi bir intihal içermediğini; aksinin tespit edileceği muhtemel durumda doğabilecek her türlü hukuki sorumluluğu kabul ettiğimi ve yukarıda vermiş olduğum bilgilerin doğru olduğunu beyan ederim.</p> <p>Gereğini saygılarımla arz ederim.</p> <p style="text-align: right;">12/06/2015. </p> <p><b>Adı Soyadı:</b> ÖZDEN <b>Öğrenci No:</b> Engin <b>Anabilim Dalı:</b> Maliye <b>Programı:</b> Maliye <b>Statüsü:</b> <input type="checkbox"/> Y.Lisans <input checked="" type="checkbox"/> Doktora <input type="checkbox"/> Bütünleşik Dr.</p>
<p><b><u>DANIŞMAN ONAYI</u></b></p> <p style="text-align: center;">UYGUNDUR.</p> <p style="text-align: right;"> Doç. Dr. A. Nil TOSUN</p>

## Ek 5: Etik Kurul İzin Muafiyeti Formu



HACETTEPE ÜNİVERSİTESİ  
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ  
TEZ ÇALIŞMASI ETİK KURUL İZİN MUAFİYETİ FORMU

HACETTEPE ÜNİVERSİTESİ  
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ  
MALİYE ANABİLİM DALI BAŞKANLIĞI'NA

Tarih: 12/06/2015

Tez Başlığı/Konusu: Vergi Yükümlükleri ve Avantajları Boyutuyla Dernekler, Vakıflar ve Bağışçılar

Yukarıda başlığı/konusu gösterilen tez çalışmam:

1. İnsan ve hayvan üzerinde deney niteliği taşımamaktadır,
2. Biyolojik materyal (kan, idrar vb. biyolojik sıvılar ve numuneler) kullanılmasını gerektirmemektedir.
3. Beden bütünlüğüne müdahale içermemektedir.
4. Gözlemsel ve betimsel araştırma (anket, ölçek/skala çalışmaları, dosya taramaları, veri kaynakları taraması, sistem-model geliştirme çalışmaları) niteliğinde değildir.

Hacettepe Üniversitesi Etik Kurullar ve Komisyonlarının Yönergelerini inceledim ve bunlara göre tez çalışmamın yürütülebilmesi için herhangi bir Etik Kuruldan izin alınmasına gerek olmadığını; aksi durumda doğabilecek her türlü hukuki sorumluluğu kabul ettiğimi ve yukarıda vermiş olduğum bilgilerin doğru olduğunu beyan ederim.

Gereğini saygılarımla arz ederim.

12/06/2015

Adı Soyadı: Engin ÖZDEN  
Öğrenci No: N11140343  
Anabilim Dalı: MALİYE  
Programı: Maliye-Doktora  
Statüsü:  Y.Lisans  Doktora  Bütünleşik Dr.

### DANIŞMAN GÖRÜŞÜ VE ONAYI

UYGUNDUR.

Doç. Dr. Ayşe Nil TOSUN

Detaylı Bilgi: <http://www.sosyalbilimler.hacettepe.edu.tr>

Telefon: 0-312-2976860

Faks: 0-3122992147

E-posta: [sosyalbilimler@hacettepe.edu.tr](mailto:sosyalbilimler@hacettepe.edu.tr)