

T.C.
İSTANBUL AREL ÜNİVERSİTESİ
LİSANSÜSTÜ EĞİTİM ENSTİTÜSÜ
MUHASEBE VE DENETİM



KAMUYA YARARLI DERNEKLER İLE VERGİ MUAFİYETİ
TANINAN VAKIFLARIN VERGİLENDİRİLMESİ

YÜKSEK LİSANS TEZİ

ABDULLAH YEKELER

İSTANBUL, 2025

T.C.
İSTANBUL AREL ÜNİVERSİTESİ
LİSANSÜSTÜ EĞİTİM ENSTİTÜSÜ
MUHASEBE VE DENETİM



KAMUYA YARARLI DERNEKLER İLE VERGİ MUAFİYETİ
TANINAN VAKIFLARIN VERGİLENDİRİLMESİ

YÜKSEK LİSANS TEZİ

ABDULLAH YEKELER

DANIŞMAN: PROF. DR. NURDAN ÇOLAKOĞLU

İSTANBUL, 2025

KABUL VE ONAY

ABDULLAH YEKELER tarafından hazırlanan “**KAMUYA YARARLI DERNEKLER İLE VERGİ MUAFİYETİ TANINAN VAKIFLARIN VERGİLENDİRİLMESİ**” adlı tez çalışmasının savunma tarihi 28.02.2025 tarihinde yapılmış olup aşağıda verilen jüri tarafından oy birliği ile İstanbul Arel Üniversitesi Lisansüstü Eğitim Enstitüsü Muhasebe ve Denetim programı Yüksek Lisans tezi olarak kabul edilmiştir.

Jüri Üyeleri

İmza

Danışman

Prof. Dr. Nurdan ÇOLAKOĞLU

İstanbul Arel Üniversitesi

.....

Üye

Doç. Dr. Esin Nesrin CAN

İstanbul Aydın Üniversitesi

.....

Üye

Dr. Öğretim Üyesi Yasemin ACAR

UĞURLU

İstanbul Arel Üniversitesi

.....

İstanbul Arel Üniversitesi Lisansüstü Eğitim Enstitüsü Yönetim Kurulu’nun
..... tarih ve sayılı kararıyla onaylanmıştır.

.....

Prof. Dr. Ali AKDEMİR

Lisansüstü Eğitim Enstitüsü Müdürü

YEMİN METNİ

Yüksek Lisans Tezi olarak sunduğum “**KAMUYA YARARLI DERNEKLER İLE VERGİ MUAFİYETİ TANINAN VAKIFLARIN VERGİLENDİRİLMESİ**” başlıklı bu çalışmanın, bilimsel ahlak ve geleneklere uygun şekilde tarafımdan yazıldığını, yararlandığım eserlerin tamamının kaynaklarda gösterildiğini ve çalışmanın içinde kullanıldıkları her yerde bunlara atıf yapıldığını belirtir ve bunu onurumla doğrularım.

28.02.2025

ABDULLAH YEKELER

ÖZET

KAMUYA YARARLI DERNEKLER İLE VERGİ MUAFİYETİ TANINAN VAKIFLARIN VERGİLENDİRİLMESİ

YÜKSEK LİSANS TEZİ

ABDULLAH YEKELER

İSTANBUL AREL ÜNİVERSİTESİ LİSANSÜSTÜ EĞİTİM ENSTİTÜSÜ

MUHASEBE VE DENETİM

(DANIŞMAN: PROF. DR. NURDAN ÇOLAKOĞLU)

İSTANBUL, 2025

Bu tez, Türkiye'de kamuya yararlı dernekler ve vergi muafiyeti tanınan vakıfların vergilendirilmesi konusunu ele almaktadır. Sivil toplum kuruluşu da olan bu kuruluşlar, toplumun kalkınması ve kamusal hizmet amaçları doğrultusunda faaliyet gösterirken vergi avantajlarından faydalanmaktadırlar. Ancak, vergisel muafiyetler ve vergilendirme uygulamaları, zaman zaman tartışmalı ve karmaşık olabilmektedir. Tez, kamuya yararlı dernekler ve vergi muafiyeti tanınan vakıfların hukuki yapılarını, vergi mevzuatı karşısındaki konumlarını ve vergilendirme süreçlerini analiz etmektedir. Ayrıca, bu kuruluşların “kamuya yararlı” ve “vergi muafiyeti” statüsünün nasıl belirlendiği, bunların koşulları ve sınırları, vergi avantajları ve vergi muafiyetinin sınırları gibi konuları detaylı bir şekilde ele alınmaktadır. Tez ayrıca, Türkiye'deki mevcut vergilendirme uygulamalarının etkinliğini değerlendirirken, bir takım vergi avantajı tanınan kuruluşların vergi sistemi üzerindeki etkilerini ve vergi sisteminin adil ve sürdürülebilirliğine olan katkılarını incelemektedir. Ayrıca, vergi muafiyeti politikalarının daha iyi bir şekilde yönetilmesi ve vergi kaçakçılığı gibi istenmeyen sonuçların önlenmesi için öneriler sunulmaktadır. Sonuç olarak, bu tez, kamu yararı statüsü almış olan dernekler ile vergi muafiyeti statüsü tanınmış olan vakıfların vergilendirilmesi konusundaki mevcut durumu analiz etmekte ve vergi politikalarının etkinliğini artırmaya yönelik öneriler geliştirmeyi amaçlamaktadır.

Anahtar Kelimeler: Derneklerin Vergilendirilmesi, Vakıfların Vergilendirilmesi, Vergi Muafiyeti, Kamu Yararı, Vergi Avantajları

ABSTRACT

TAXATION OF PUBLIC BENEFIT ASSOCIATIONS AND TAX-EXEMPT FOUNDATIONS

MASTER'S THESIS

ABDULLAH YEKELER

GRADUATE SCHOOL, ISTANBUL AREL UNIVERSITY

ACCOUNTING AND AUDITING

(SUPERVISOR: PROF. DR. NURDAN ÇOLAKOĞLU)

İSTANBUL, 2025

This thesis examines the taxation of public benefit associations and tax-exempt foundations recognized in Turkey. These organizations, which are also civil society organizations, benefit from tax advantages while operating towards societal development and public service objectives. However, tax exemptions and taxation practices can sometimes be controversial and complex. The thesis analyzes the legal structures, positions against tax legislation, and taxation processes of public benefit associations and tax-exempt foundations. Additionally, it delves into detailed discussions on how the statuses of "public benefit" and "tax exemption" are determined for these organizations, including their conditions, limitations, tax advantages, and the boundaries of tax exemption. Furthermore, the thesis evaluates the effectiveness of current taxation practices in Turkey while examining the impact of certain tax-privileged organizations on the tax system and their contributions to its fairness and sustainability. It also provides recommendations for better management of tax exemption policies and prevention of undesirable outcomes such as tax evasion. In conclusion, this thesis aims to analyze the current situation regarding the taxation of public benefit associations and tax-exempt foundations in Turkey and to develop recommendations to enhance the effectiveness of tax policies.

Key Words: Taxation of Associations, Taxation of Foundations, Tax Exemption, Public Benefit, Tax Advantages

İÇİNDEKİLER

Sayfa

ÖZET.....	i
ABSTRACT	ii
İÇİNDEKİLER	iii
ŞEKİL LİSTESİ.....	vi
TABLO LİSTESİ	vii
KISALTMA VE SEMBOL LİSTESİ.....	viii
ÖNSÖZ.....	ix
1 GİRİŞ	1
1.1 Dernek ve Vakıflara İlişkin Genel Bilgiler	2
1.2 Dernekler.....	5
1.3 Vakıflar	9
1.4 Yabancı Sivil Toplum Kuruluşlarının Şube ve Temsilcilikleri.....	13
2 DERNEK VE VAKIFLARA ÖZGÜ KAVRAMAR YASAL VE İDARİ DÜZENLEMELER.....	14
2.1 Derneklere Özgü Kavramlar Yasal ve İdari Düzenlemeler	14
2.1.1 Derneklere Özgü Kavramlar	14
2.1.2 Derneklerin Yönetimi.....	14
2.1.3 Derneklerin Denetimi.....	15
2.1.4 Derneklerin Muhasebesi ile Defter ve Belgelerine İlişkin Düzenlemeler	16
2.1.5 Cumhurbaşkanı Kararıyla Derneklere Yararlı Statüsünün Verilmesi ve Kaybedilmesi	18
2.2 Vakıflara Özgü Kavramlar Yasal ve İdari Düzenlemeler	21
2.2.1 Vakıflara Özgü Kavramlar	21
2.2.2 Vakıfların Yönetimi	22
2.2.3 Vakıfların Denetimi	23
2.2.4 Vakıfların Muhasebesi ile Defter ve Belgelerine İlişkin Düzenlemeler	24
2.2.5 Vakıflara Cumhurbaşkanınca Vergi Muafiyeti Tanınmasına İlişkin Şartlar ve Muafiyetin Kaldırılması	25
2.3 Vergi Kanunları Yönünden Avantaj Sağlayan Statülerin Kazanılmasının Sorunlu Alanları.....	27
2.4 Dernek ve Vakıflar Tarafından Yardım Toplanmasına İlişkin Usul ve Esaslar.....	28
3 DERNEK VE VAKIFLARA İLİŞKİN VERGİSEL DÜZENLEMELER..	31
3.1 Dernek ve Vakıfların Vergi Kanunları Karşısındaki Durumları.....	31
3.1.1 Dernek ve Vakıfların Vergi Mükellefiyeti.....	31
3.1.2 Dernek ve Vakıfların Gelir Vergisi Kanunu Karşısındaki Durumları ..	32
3.1.2.1 Dernek ve Vakıfların Yapacakları Ödemeler Üzerinden Gelir Vergisi Kesintisi.....	32
3.1.2.2 Dernek ve Vakıfların Elde Ettikleri Gayrimenkul Sermaye İratlarının Vergilendirilmesi.....	33
3.1.2.2.1 Dernek ve Vakıflardan Kiralanan Gayrimenkullere Yapılacak Tevkifat.....	33

3.1.2.2.2	Dernekler ve Vakıflara Ait Gayrimenkullerin Kiralanmasının KDV Karşısındaki Durumu.....	34
3.1.2.2.3	Gayrimenkul Dışındaki Diğer Mal ve Hakların Kiralanması İşlemlerinin KDV Karşısındaki Durumu	34
3.1.2.3	Dernek ve Vakıfların Tasarruflarını Bankada Değerlendirmesi Sonucunda Elde Ettiği Menkul Sermaye İratlarından Tevkifat Yapılması....	35
3.1.2.4	Dernek ve Vakıfların İktisadi İşletmelerince Elde Edilen Karların Dernek ve Vakfa Aktarılması.....	35
3.1.2.5	Dernek ve Vakıflara Yapılan Bağışların Vergisel Boyutu	36
3.1.2.6	Gıda Bankacılığı Faaliyetinde Bulunan Derneklere Yapılan Bağışların Gelir ve Kurumlar Vergisi Karşısındaki Durumu	41
3.1.2.6.1	Bağışın Yapılacağı Dernek ve Vakıflar	41
3.1.2.6.2	Bağışa Konu Olacak Mallar ve Bağışın Niteliği.....	42
3.1.2.6.3	Bağışı Yapanlarca Düzenlenecek Belge	42
3.1.2.6.4	Kayıt Düzeni ve Beyanname Gösterim	42
3.1.3	Kamuya Yararlı Dernekler ile Cumhurbaşkanı Tarafından Vergi Muafiyeti Tanınan Vakıflara Vergi Kanunlarında Sağlanan Avantajlar	43
3.1.3.1	Kurumlar Vergisi İstisnası	43
3.1.3.2	Katma Değer Vergisi İstisnası	43
3.1.3.3	Veraset ve İntikal Vergisi Muafiyeti	44
3.1.3.4	Emlak Vergisi Muafiyeti	44
3.1.3.5	Damga Vergisi Muafiyeti	45
3.1.3.6	Harç İstisnası.....	46
3.1.3.7	Gümrük Vergisi Muafiyeti	46
3.1.3.8	Belediye Gelirleri Kanunu ile Sağlanan Avantajlar	46
3.1.4	Vakıf Evladına Ödenen Galle Fazlasının Vergisel Boyutu.....	47
3.2	Dernek ve Vakıflara Ait İktisadi İşletmelerin Vergi Kanunları Karşısındaki Durumları	47
3.2.1	Mükellefiyet	47
3.2.2	Yükümlülükler	48
3.2.2.1	Tacir Sayılma ve Türk Ticaret Siciline Kayıt Yaptırma Zorunluluğu.....	48
3.2.2.2	Defter Tutma Yükümlülüğü.....	49
3.2.2.3	Beyanname Verme ve Verginin Ödenmesi	50
3.2.3	Vergiye Tabi Olma Şartları.....	50
3.2.3.1	Dernek ve Vakıflara Ait İktisadi İşletmelerin Kurumlar Vergisi Kanunu Karşısındaki Durumları	50
3.2.3.2	Dernek ve Vakıflara Ait İktisadi İşletmelerin Katma Değer Vergisi Kanunu Karşısındaki Durumları	53
3.2.4	Vakıf Üniversitelerinin Vergi Kanunları Karşısındaki Durumları.....	55
3.2.4.1	Vakıf Üniversitelerinin Kurumlar Vergisi Karşısındaki Durumları.....	55
3.2.4.2	Vakıf Üniversitelerinin Katma Değer Vergisi Karşısındaki Durumları.....	57
3.2.4.3	Vakıf Üniversitelerinin Damga Vergisi Karşısındaki Durumları .	59
3.2.4.4	Vakıf Üniversitelerinin Harçlar Kanunu Karşısındaki Durumları	59
3.2.4.5	Vakıf Üniversitelerinin Veraset ve İntikal Vergisi Karşısındaki Durumları.....	60
3.2.4.6	Vakıf Üniversitelerinin Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu Karşısındaki Durumları.....	61

3.2.4.7	Vakıf Üniversitelerinin Belediye Gelirleri Kanunu Karşısındaki Durumları.....	61
3.2.4.8	Üniversite Bünyesinde Faaliyet Gösteren Sağlık Uygulama ve Araştırma Merkezlerinin Kurumlar Vergisi ve Katma Değer Vergisi Karşısındaki Durumları.....	62
3.2.4.8.1	Kurumlar Vergisi Yönünden.....	62
3.2.4.8.2	Katma Değer Vergisi Yönünden.....	63
3.3	Yurtdışında Kar Amacı Gütmeyen Kuruluşlar (Amerika Örneği).....	64
4	DERNEK VE VAKIFLARIN VERGİLENDİRİLMESİNDE ÖZELLİKLİ DURUMLAR VE ORTAYA ÇIKABİLECEK SORUNLAR.....	71
4.1	Dernek ve Vakıf Faaliyetlerinin İktisadi İşletme Yönünden İrdelenmesi .	71
4.2	Dernek ve Vakıfların İktisadi İşletmelerince Elde Edilen Karların Vakıf ve Derneğe Aktarılmasının Gelir Vergisi Kanunu Karşısındaki Durumu	75
4.3	Dernek/Vakıf/İktisadi İşletme Tasarruflarının Bankada Değerlendirmesi Sonucunda Elde Ettiği Menkul Sermaye İratları	77
4.4	Dernek/Vakıf İle İktisadi İşletmesi Arasında Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı	78
4.5	İktisadi İşletmelerin Bağlı Olduğu Dernek/Vakfa Bağış Yapması	80
4.6	Dernek/Vakıf Tarafından Gerçekleştirilen Çeşitli Faaliyetlerin Vergi Kanunları Açısından Değerlendirilmesi.....	81
4.6.1	Kermes, Konser, Yemek, Çay vb Faaliyetlerden Elde Edilen Gelirler	81
4.6.2	Dernek/Vakıf Tarafından İşletilen Lokaller	82
4.6.3	Dernek/Vakıflar Tarafından Bedeli Mukabili veya Bedelsiz Eğitim Seminer vb. Hizmetler Sunulması	83
4.6.4	Dernek/Vakıf Tarafından Öğrenci Yurdu veya Huzurevi İşletilmesi Durumu.....	84
4.6.5	Dernek/Vakıflar Tarafından Ücretsiz Olarak Dağıtılan Gazete Dergi Broşür vb. Matbuat Üzerinden Reklam Alınması Yoluyla Elde Edilen Gelirler.....	85
4.6.6	Dernek/Vakıflar Tarafından Üyelerine Faiz Karşılığı Borç Para Kullandırılması.....	87
5	SONUÇ VE ÖNERİLER.....	88
6	KAYNAKLAR	92
7	EKLER.....	101
EK A	Sivil Toplum Kuruluşlarının Faaliyetlerinin Uluslararası Sınıflandırılması.....	101
EK B	Derneklerin Çalışma Noktalarına Göre Dağılımı	102
EK C	Dernek ve Vakıfları İlgilendiren Yasal Mevzuat ve Diğer Konular	103
8	ÖZGEÇMİŞ.....	118

ŞEKİL LİSTESİ

Sayfa

Şekil 1.1 Dernek Sayıları (Mayıs/2023 Tarihi İtibarıyla) 6



TABLO LİSTESİ

Sayfa

Tablo 1.1 Türkiye’de ki Mevcut Vakıflara İlişkin Sayısal Bilgiler	11
Tablo 1.2 2020 Yılında Vakıflar Tarafından Gerçekleştirilen Başlıca Faaliyetlerin Türleri.....	11
Tablo 1.3 Türkiye’de ki Vakıfların Gerçek/Tüzel Kişi Üyelik Bilgisi	12
Tablo 1.4 2023 Yılı Vakıfların Çalışanlarına İlişkin Rakamsal Bilgiler	12
Tablo 3.1 ABD’de Yer Alan 501(c) Kuruluş Türleri ve Tanımları	66



KISALTMA VE SEMBOL LİSTESİ

ABD	: Amerika Birleşik Devletleri
BSMV	: Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi
DDK	: Devlet Denetleme Kurulu
GSM	: Global System for Mobile Communications
GVK	: Gelir Vergisi Kanunu
IRS	: Internal Revenue Service
KAGK	: Kar Amacı Gütmeyen Kuruluş
KDV	: Katma Değer Vergisi
KDVK	: Katma Değer Vergisi Kanunu
KHK	: Kanun Hükmünde Kararname
KKDF	: Kaynak Kullanımını Destekleme Fonu
KKEG	: Kanunen Kabul Edilmeyen Gider
KVK	: Kurumlar Vergisi Kanunu
MASAK	: Mali Suçları Araştırma Kurulu
MSİ	: Menkul Sermaye İradı
ÖİV	: Özel İletişim Vergisi
SBB	: Strateji ve Bütçe Başkanlığı
STGM	: Sivil Toplum Geliştirme Merkezi
TFYÖKD	: Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı
TTK	: Türk Ticaret Kanunu
VGM	: Vakıflar Genel Müdürlüğü
VUK	: Vergi Usul Kanunu
AIHS	: Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi
DK	: Dernekler Kanunu
TMK	: Türk Medeni Kanunu
VK	: Vakıflar Kanunu
VVMTHGT	: Vakıflara Vergi Muafiyeti Tanınması Hakkında Genel Tebliğ
HMB	: Hazine ve Maliye Bakanlığı
KVGT	: Kurumlar Vergisi Genel Tebliği
GİVK	: Gider Vergileri Kanunu
EVK	: Emlak Vergisi Kanunu

ÖNSÖZ

Bu tezi yazmam konusunda beni sürekli teşvik eden ve desteklerini esirgemeyen kıymetli eşim Şafak YEKELER'e sabrı ve inancı için teşekkür ediyorum. Çocuklarım Mehmet Tuğrul YEKELER ve Eliz YEKELER'in varlıklarının, her anımda bana güç verdiğini ve bu çalışmanın tamamlanmasına katkı sağladığını belirtmek isterim. Aynı şekilde tüm eğitim ve iş hayatım boyunca desteklerini her daim hissettiğim annem Ülviye YEKELER ve babam Nurettin YEKELER'e ayrıca teşekkür ederim. Onlara minnettarım.

Bu tezin her aşamasında bilgi ve deneyimlerini paylaşarak yolumu aydınlatan, beni cesaretlendiren ve yoğun iş temposuna rağmen çalışmamı tamamlayabileceğime inanan çok değerli danışman hocam Prof. Dr. Nurdan ÇOLAKOĞLU ile çok değerli hocam Prof. Dr. Ayşe Yiğit ŞAKAR'a derin teşekkürlerimi sunarım.

Ayrıca bu süreçte yardımlarını ve tecrübesini esirgemeyen kardeşim Vergi Müfettişi Oytun YAĞLITEPE'ye teşekkürü bir borç bilmekteyim.

28.02.2025

ABDULLAH YEKELER

1 GİRİŞ

Kamu yararına çalışan sivil toplum kuruluşları, toplumun refahı ve gelişimi için önemli bir rol oynamaktadır. Bu kuruluşlar arasında, topluma fayda sağlama amacı güden dernekler ile Cumhurbaşkanlığı tarafından vergiden muaf tutulmuş vakıflar yer almakta olup, toplumsal, sanatsal, eğitsel ve ekolojik hedefler doğrultusunda çalışmalar gerçekleştirmektedirler. Mali teşvikler, bu kuruluşların topluma daha etkin ve verimli hizmet sunmalarına olanak tanırken, aynı zamanda vergilendirme sürecinde belirli karmaşıklıkları da beraberinde getirmektedir.

Bu tez çalışması, kamu yararı statüsü verilen derneklerle Cumhurbaşkanınca vergiden muaf tutulan vakıfların vergilendirilmesi konusunu ele almaktadır. Bu konu, Türkiye'de sivil toplumun vergilendirilmesi ve kamu yararına faaliyet gösteren kuruluşların vergi muafiyeti haklarının incelenmesi bakımından önem arz etmektedir. Mali teşvikler, bu kuruluşların finansal sürdürülebilirliğini ve etkinliklerini doğrudan etkilemektedir, dolayısıyla vergilendirme politikaları ve uygulamaları bu kuruluşların faaliyetlerini önemli ölçüde etkilemektedir.

Bu çalışmanın amacı, kamuya yararlı derneklerin ve Cumhurbaşkanınca vergi muafiyeti tanınan vakıfların vergilendirilmesi sürecini incelemek ve mevcut vergi politikalarının bu kuruluşların işleyişine etkisini değerlendirmektir.

Giriş bölümü, çalışmanın genel amacını, önemini ve yapısını tanıtmak amacıyla kaleme alınmıştır. İzleyen bölümlerde, konunun teorik ve pratik yönleri detaylı bir şekilde ele alınacak ve Türkiye'deki mevcut vergilendirme politikalarının kamu yararı statüsüne sahip olan derneklerle vergiden muaf tutulan vakıflar üzerindeki etkisi analiz edilecektir.

İşbu tez, bilimsel araştırma metotları ve yöntemleri kullanılarak hazırlanmıştır. Bu kapsamda kitaplar, makale çalışmaları, dergiler, sektörel raporlar, internet yayınları incelenerek akademik yazına uygun değerlendirmeler yapılmıştır.

Çalışmanın planı ise şu şekildedir:

Birinci bölümde dernek ve vakıflara ilişkin genel ve istatistiki verilere yer verilmiş olup tezin altyapısı bu bölümde oluşturulmuştur.

İkinci bölümde dernek ve vakıflara özgü kavramlara, yasal ve idari düzenlemelere yer verilmiştir. Dernek ve vakıfların yönetimi ve denetimi ile bunların muhasebesi ve defter ve belgelerine ilişkin düzenlemeler açıklanmaya çalışılmıştır. Bu bölümde ayrıca tezin ana konusunu oluşturan kamuya yararlı derneklerle vergi muafiyeti tanınan vakıfların bu statülere ulaşabilmesi için gerekli olan şartlara yer verilmiştir.

Üçüncü bölümde dernek ve vakıflara ilişkin vergisel düzenlemeler detaylıca açıklanmıştır. Böylelikle kamuya yararlı ve vergi muafiyeti tanınmasının avantajlarının daha net bir şekilde analiz edilebilmesi sağlanmıştır. Ayrıca dernek ve vakıflar tarafından idare edilerek gelir elde etme amacı ile kurulan iktisadi işletmelerin yürürlükte olan Türk vergi mevzuatı karşısındaki durumları analiz edilmiştir. Yine bu bölümde yurtdışında (Amerika’da) kar amacı gütmeyen kuruluşların işleyişine ilişkin araştırmalar ile vakıf üniversitelerinin ve üniversite bünyesinde çalışan sağlık uygulama ve araştırma merkezlerinin vergi kanunları karşısındaki durumlarına yer verilmiştir.

Dördüncü bölümde dernek ve vakıfların vergilendirilmesindeki özellikli durumlara, ortaya çıkabilecek sorunlara detaylıca yer verilerek idari ve adli mercilerin görüşleri incelenmiştir.

Çalışmanın sonuç bölümünde ise genel değerlendirme yapılarak önerilerimize yer verilmiştir.

1.1 Dernek ve Vakıflara İlişkin Genel Bilgiler

Dünya çapında kamu sektörü, özel sektör ve gönüllü bireylerden meydana gelen sivil toplum kuruluşları olmak üzere üç ana sektörün varlığı kabul görmektedir. Kamu sektörü, ilk olarak ait olduğu toplumun sosyal ve ekonomik düzenini hukuk kuralları etrafında korumayı amaçlamaktadır. Özel sektör, üretim faaliyetiyle ilgilenmektedir. Mal/hizmetlerin üretimi ve tüketicilere sunumu özel sektörün asıl amacıdır. Kamu sektörü ve özel sektör dışında insanlar, ticari amaçlar ve hedefler olmaksızın da çeşitli topluluklar (dernek, vakıf) oluşturup, bir araya gelebilmektedir.

Söz konu olan bu topluluklar üçüncü bir sektörü yani sivil toplum kuruluşlarını ifade etmektedir (SBB, 2018).

Sivil toplum, “belirli yasal çerçeveler içinde gönüllülük ilkesine dayanan, kendi kaynaklarıyla faaliyet gösteren, devletten bağımsız ve özel alan ile kamu yönetimi arasında köprü işlevi gören örgütlü bir sosyal yapı” şeklinde ifade edilmektedir (Buluş, 2009, 23). Sivil toplum esas itibarıyla; tolerans, hoşgörü, çoğulculuk, gönüllülük gibi değerler ile iyiliklerde sivil faaliyetlerin ortak adıdır. Bu kavram ilk kez Aristoteles tarafından ortaya atılmıştır (Onbaşı, 2005, 13). Bu isim; şiddete dayanmayan, kendini organize edebilen, kendi kimliğini ve değerlerini yansıtan, hem kendi içinde hem de devlet kurumlarıyla çeşitli seviyelerde devamlı etkileşim halinde bulunan, yasal güvencelerle desteklenen, devlet dışı kurumların karışık ve etkin bir yapısı şeklinde ifade edilmektedir.

Türkiye’de 1983 yılında gerçekleşen siyasi seçimler sonrasında askeri yönetim şekli sona ermiş ve sivil toplum kuruluşları şahısları devlete karşı koruyan önemli örgütler olarak görülmüştür (Uçar, 2010).

Sivil toplum kuruluşları da tolerans, hoşgörü, hayır ve iyilik gibi düşünceler etrafında çeşitli altyapılardan, çeşitli bakış açılarından, benzer ilgi alanları paylaşan insanların bir araya gelmesine ve sosyal katılım gerçekleştirmelerine olanak tanımaktadır. Bu kuruluşların nitelendirilmesi de ülkelere göre farklılık göstermektedir. Misal çalışmanın izleyen bölümlerinde de anıldığı üzere ABD’de farklı isimlerle anılmakla birlikte yaygın olarak “Kar Amacı Gütmeyen Kuruluşlar” olarak nitelendirilmektedirler (Uslu, 1999, 24).

Bireylerin bir araya gelerek oluşturdukları sosyal kurumların aşağıdaki 5 özelliği göstermesi durumunda, örgütün sivil toplum kuruluşu olarak anılacağı belirtilmektedir (SBB, 2018):

- 1) Resmi bir kurum olarak faaliyetlerini yürütmektedirler.
- 2) Özel bir kurum olarak karşımıza çıkmaktadırlar.

3) Kurucu ya da yönetici sıfatını haiz kişiler kar payı almazlar. Bu kurumların kuruluş amaçları ticari olmadığından elde edilen gelirler kuruluş amacı doğrultusunda harcanmaktadır.

4) Kendilerini yönetebilirler.

5) Zorunlu olmamakla beraber faaliyetin idamesinde gönüllülük esastır.

İnsanların çeşitli duygu, düşünce ve amaçlar etrafında örgütlenmesi, bir araya gelmesi “Örgütlenme Özgürlüğü” olarak ifade edilmektedir (STGM, 2020). Örgütlenme Özgürlüğü, gerek uluslararası belgelerde gerekse ulusal anayasalar da güvence altına alınmıştır.

Türkiye’nin de dâhil olduğu Avrupa Konseyi üyesi ülkelerin anlaşarak ortaya çıkarmış oldukları AİHS’nin 11’inci maddesi örgütlenme özgürlüğüne ilişkin hükümler içermektedir. Bu maddeye göre; herkes huzuru bozmayacak şekilde toplantılar yapabilir, dernek kurabilir ve hatta çıkarların korunması amacıyla başka şahıslar ile birlikte sendikalar kurabilir ya da kurulu sendikalara katılabilir. Tabii olarak bu hakların kullanılmasında, demokratik bir toplumda mecburi önlem anlamındaki ulusal güvenlik, toplumun güvenliği ve düzeninin kurulması, suç işlenmesinin önlenmesi, genel sağlık ya da ahlakın ya da başkalarının hakları ile özgürlüklerinin korunması maksadıyla kanunla sınırlanabilmektedir (Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi, Anonim, b.t.).

Türkiye Cumhuriyeti Anayasası’na göre ise; usulünce yürürlüğe konulan Milletlerarası Antlaşmaların kanun hükmünde olacağı, söz konusu hükümlere yönelik Anayasaya aykırılık gerekçesiyle Anayasa Mahkemesine başvurulamayacağı ve temel hak ve özgürlüklere ilişkin olarak, bu antlaşmalar ile kanunlar arasında benzer konuda farklı hükümlerin bulunması durumunda, milletlerarası antlaşma hükümlerinin esas alınacağını ifade eden düzenlemeler yer almaktadır.

Anayasanın “Temel Haklar ve Ödevler” başlıklı kısımda “Dernek Kurma Hürriyeti” başlıklı 33’üncü madde hükmüne göre; herkes öncesinde herhangi bir kurum ya da kuruluştan izin almaksızın dernek kurabilmektedir. Aynı şekilde kurulu olan derneklere üye olabilmekte ve üyeliklerini sonlandırabilmektedir. Hiç kimse üyelikte kalınması ya da üyelikten ayrılması için zorlanamamaktadır. Ancak sahip

olunan bu özgürlükler madde metninde sayılan sebepler ile kanunla sınırlanabilmektedir.

Türkiye Cumhuriyeti Anayasası'na göre; (Md.13) ise temel haklar ve özgürlüklerin hangi şartlarda ve usulde sınırlandırılacağına dair hükümlere yer verilmiştir.

Dünya da Sivil Toplum Kuruluşlarının faaliyet alanları açısından standardizasyon sağlanması amacıyla çeşitli belirlemeler yapılmıştır. Yapılan belirlemeler neticesinde Sivil Toplum Kuruluşlarının faaliyet gösterdiği 12 temel alan tespit edilmiş olup bu alanları gösterir tablo çalışmaya ek (EK A) yapılmıştır (SBB, 2018).

1.2 Dernekler

Türkiye'de sivil toplum kuruluşları denildiğinde, akla ilk olarak dernekler gelmektedir. Dernekler; üyelerinin ortak çıkarlarını sağlamak amacıyla ortak faaliyetler düzenlemek, bireylerin tek başlarına aşamadıkları sorunların üstesinden gelerek üyelerinin seslerini duyurabilmek, toplumsal birlik ve dayanışmayı arttırmak ve benzeri sebeplerle gerçek veya tüzel kişiler tarafından oluşturulan, anayasa güvencesi altına alınmış sivil organizasyonlardır.

Türkiye'de 19 ve 20'nci yüzyılda yaşanan gelişmeler ile birlikte dernekleşme faaliyetleri de gelişmiştir. Derneklere ilişkin olarak ilk yasal düzenlemelere 1909 tarihli Cemiyetler Kanununda yer verilmiştir. Bu kanun ile birlikte kurulan bazı cemiyetler; Türk Ocağı, İzçiler Ocağı, Çiftçiler Derneği, Hilal-i Ahmer, Donanma Cemiyeti şeklinde karşımıza çıkmıştır. O dönemde kurulan birçok cemiyetin varlığı günümüzde de devam etmektedir.

Cumhuriyet ilan edildikten sonra İsviçre Medeni Kanunundan esinlenilerek 1926 tarihinde Türk Medeni Kanunu hazırlanmıştır. Bu kanunda cemiyetlere dair kanun maddeleri bulunmaktadır. Sonrasında Cemiyetler Kanunu (1938) ve 1630 sayılı Dernekler Kanunu (1972) yürürlüğe konulmuştur. Hâlihazırda yürürlükte bulunan 5253 sayılı Dernekler Kanunu'ndan evvel 2004 yılına kadar 2908 sayılı Dernekler Kanunu yürürlükte kalmıştır.

5253 Sayılı DK'nun 2'nci maddesinde derneğin tanımı yapılmıştır. Buna göre dernek; kazanç paylaşımı amacı taşımayan, yasaların yasak koymadığı ortak bir amaca ulaşmak ve bu amacı gerçekleştirmek için en az yedi kişinin bilgileri ile çabalarının ortaya konularak oluşturdukları topluluklardır.

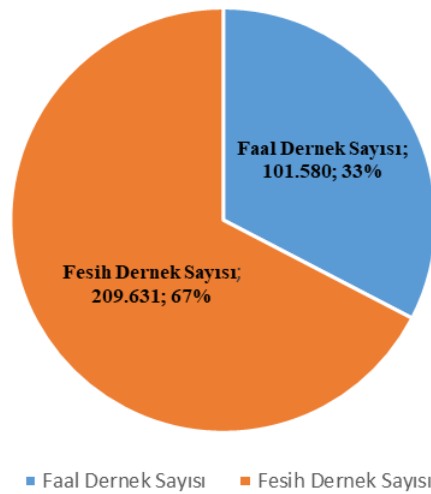
4721 sayılı TMK 56-100 maddelerinde ise yine derneklere ilişkin hükümler yer almaktadır. Bu kanunda da derneğin tanımı yapılmış olup ayrıca kanuna ve ahlaki değerlere aykırı amaçlar ile dernek kurulamayacağına hükmedilmiştir.

Dernekler, tüzüklerinde dernek olarak kurulma iradelerini beyan ettikleri ve bu tüzüğü bulundukları yerin mülki idari amirliğine verdikleri anda tüzel kişiliğe sahip olmaktadır. Bu noktadan itibaren, hukuki ehliyetleri devreye girdiği için hak ve borç sahibi olma yetkisine sahip olurlar (Kızılot, 1990: 100).

Gerek 5253 sayılı DK gerekse de 4721 sayılı TMK'unda yapılan tanımlardan anlaşılabilirdiği gibi, bir teşekkülün dernek olarak kabul edilmesinde en temel şart, bu yapının "kişi ve amaç birlikteliğine dayanması" ve "kazanç paylaşımı amacı gütmemesi" olarak belirlenmiştir.

Ülkemizde derneklerin kuruluşundan feshine kadar tüm süreç “Sivil Toplumla İlişkiler Genel Müdürlüğü” tarafından (Resmi Gazete, 2018) yürütülmektedir. Mayıs/2023 tarihi itibarıyla faal-fesih dernek sayıları aşağıda tablo halinde gösterilmiştir (Sivil Toplumla İlişkiler Genel Müdürlüğü, 2023).

Dernek Sayıları



Şekil 1.1 Dernek Sayıları (Mayıs/2023 Tarihi İtibarıyla)

Tezin önceki bölümlerinde de açıklandığı üzere, sivil toplum kuruluşlarının faaliyet gösterdiği 12 temel alan bulunmaktadır. Ülkemizde derneklerin çalışma noktalarına ilişkin dağılımı ise çalışmanın ekinde (EK B) yer almaktadır (Sivil Toplumla İlişkiler Genel Müdürlüğü, 2023):

Derneklerin ticari kazanç sağlamak veya elde edilecek kazançların paylaşımı hedefleriyle kurulamayacağı hususu mevzuatın dışında Yargıtay kararlarında da anılmaktadır (Ballar, 2006: 98). Yargıtay bir kararında; derneğin tüzüğünün bir maddesinde üyelerinin maddi çıkarlarının sağlanacağını belirtmesine bu derneğin amacının kazanç sağlamaya yönelik olduğunu açıklamıştır. Bunun üzerine bir derneğin amacının kazanç paylaşırma olmaması gerektiğinden hareketle bu derneğin feshine karar verilmesinin doğru olduğuna karar vermiştir.

Dernekler tüzüklerinde yazan amaçlarını gerçekleştirebilmek adına bir gelire gereksinim duymaktadır. Söz konusu geliri ise farklı kaynaklar aracılığıyla temin edilmektedir. Bu gelir kaynaklarına ilişkin olarak kamu transferleri, bireysel bağışlar, iktisadi bir işletme oluşturmadan dernek kıymetlerinin değerlendirilmesi neticesinde sağlanan gelirler ile derneğin iktisadi bir işletme kurarak piyasa koşullarında ticari, sınai, zirai ve mesleki anlamda mal/hizmet üretilip satışını gerçekleştirerek elde edilen gelirler örnek olarak verilebilir.

5253 sayılı Dernekler Kanunu'nun 26'ncı maddesinde, derneklerin tüzüklerinde göstermiş oldukları amaçlarını sağlamak için eğitim/öğretim çalışmaları adına öğrenci yurdu, pansiyon; yine üyeleri için lokal açılması ve bu lokallerde alkollü içecek kullanılmasıyla tesislerin işletilmesinin mülki idare amirinin iznine bağlı olduğu hükmü yer almaktadır.

Her ne kadar derneklerin kazanç paylaşma amacıyla kurulamayacağı belirtilse de amaçlarına ulaşmak için ihtiyaç duydukları maddi unsurları elde etmeye yönelik kazanç sağlayan çalışmalar yapmaları, işletme açmaları, iştirakçi veya müteşebbis olabilmeleri daima mümkündür. Kaldı ki bunların yanı sıra söz konusu dernekler kamuya yararlı statüsüne bürünerek Türk Vergi Kanunlarında yer alan vergisel teşviklerden de faydalanabilmektedirler.

Öğreti, mevzuat, siyaset ve günlük hayatta sıkça kullanılan ve siyaset biliminin ana kavramlarından olan kamu yararı kavramı, net bir şekilde tanımlanamamaktadır.

Cumhurbaşkanlığı DDK tarafından hazırlanan raporda (DDK, 2010) kamu yararı kavramı; “kamu yönetiminin faaliyet ve işlemlerinde yöneldiği ve toplumun bir kısmının veya tümünün faydasını sağlamaya yönelik, ana ve genel amaç” şeklinde ifade edilmiştir. Ayrıca raporda söz konusu kavramın üzerinde bu kavramın üzerinde uzlaşılan bir tanımının bulunmadığı; bunun nedeninin, kavramın çok boyutlu ve dinamik bir yapıya sahip olmasıyla beraber, yalnızca tek bir disiplinle açıklanamayacak kadar kapsamlı olup yönetim bilimini aşarak ekonomik, sosyal, siyasal ve felsefî boyutlar taşıması olduğu belirtilmiştir.

Yine ilgili raporda sivil toplum bağlamında kamu yararı, sivil toplum kuruluşlarının faaliyet alanlarını ve yöntemlerini belirlemek, söz konusu kuruluşların kurumsallaşmasını desteklemek hedefiyle, belli şartları sağlayanlara devlet tarafından tanınan prestij, ayrıcalık ve mali destek sağlayıcı uygulamalar olarak tanımlanmaktadır. Yasa koyucu tarafından ilgili sivil toplum kuruluşlarının bu imtiyaz ve mali desteklerden yararlanabilmesi için “kamu yararına çalışan dernek” statüsü getirilmiş ve bu sivil toplum kuruluşlarına çeşitli ayrıcalıklar verilmesi kararlaştırılmıştır.

Kamuya yararlı dernek ile ilgili hükümlere 5253 sayılı Yasa’nın 27’nci maddesinde yer verilmiştir. Anılan madde kapsamında faaliyet gösteren derneklere kamu yararı statüsünün Cumhurbaşkanlığı kararıyla verileceği belirtilmiştir. Bir derneğin kamu yararı statüsüne sahip olabilmesi için minimum bir seneden daha çok faaliyet göstermesi ve derneğin faaliyetlerinin toplumun yararına neticeler doğuracak şekilde olması gerektiği hüküm altına alınmıştır.

Maddenin devam eden fıkrasında, derneklerle ilgili olarak kamuya yararlı statüsünün kazanılmasına ve kaybedilmesine ilişkin olarak diğer esas ve usullerin yönetmelik ile belirleneceği açıklanmıştır.

Çalışmanın izleyen bölümlerinde konuya ilişkin hukuki durum ve şartlara ayrıntılı olarak yer verildiğinden burada ayrıca değinilmemiştir.

Ülkemizde sivil toplum alanında işbu çalışmanın hazırlandığı tarih itibarıyla 362 adet “kamuya yararlı dernek” faaliyette bulunmaktadır (Sivil Toplumla İlişkiler Genel Müdürlüğü, 2023).

Çalışmanın önceki kısmında ülkemizde 101.580 adet derneğin faaliyette bulunduğu ifade edilmiştir. Kamuya yararlı derneklerin toplam dernek sayısına oranı ise $(362/101.580)$ 0,0035 olarak ortaya çıkmaktadır. Sivil toplum kuruluşu olan dernekler açısından toplam derneklerin yalnızca binde 3’ü kamuya yararlı dernek olarak vergi muafiyet/istisnalarından yararlanabilmektedir.

1.3 Vakıflar

Türkiye’de sivil toplumun en önemli ikinci grubu vakıflardır. Vakıflar, belirli bir hizmetin yerine getirilmesi veya başkalarının belirli mallardan yararlandırılması amacı doğrultusunda kişiler tarafından kurulur. Bir tanımlamaya göre vakıf, gerçek veya tüzel kişilerin, bir mal varlığını başkalarının faydasına veya belli amaca hizmet etmek için yönetme ve kullanma hakkına sahip oldukları bir ilişki sistemidir (Britanika, 1990, Cilt 21: 499). Vakıfların kurulabilmesi için öncelikli olarak bir amaç olmalı ve bu amaç için tahsis edilmiş para ya da malların vakfa bağışlanması gerekmektedir.

Türkiye’nin geçmişten günümüze değin gelen güçlü bir vakıf geleneği bulunmaktadır. Osmanlı döneminde hukuki temeli esas alan ekonomik ve sosyal bir yapıya dönüşen kurumsallaşan vakıflar birçok alanda çalışma gerçekleştirmiştir (SBB, 2018). Bununla birlikte bazı vakıflar, ulusal kültürün geliştirilmesi, halk sağlığının korunması ve bireylerin yaşam kalitesinin artırılması amacıyla eğitim ve sağlık alanlarında faaliyet göstermiştir. Bunlara verilecek en güzel örnekler Darüşşafaka ile Darüşşifadır. Yine ülkemizde kurulu vakıflar, yoksulların gıda ihtiyaçlarının karşılanması, ağır işlerde çalışan işçilere ödüller verilmesi, yaşlanan ve çalışamayacak durumda olan kişilere düzenli aylık bağlanması, kimsesiz çocuklar, yetimler, dullar ve yoksullar gibi ihtiyaç sahiplerinin korunmasına yönelik sosyal yardımlar sağlamıştır (Özdemir, 1997, 309).

Günümüzde Türkiye’de bulunan vakıflar başta eğitim ve sağlık olmak üzere çok sayıda, çeşitli alanlarda hizmet sunmaktadır.

Anayasa'nın 33'üncü maddesine göre dernekler ile ilgili olarak belirlenen hükümler vakıflar için de geçerlidir. Dolayısıyla Dernekler için tanınan hak ve özgürlüklerin vakıflar için de geçerli olduğu hüküm altına alınmıştır.

Vakıflara ilişkin hukuki düzenlemeler hem geçmişte hem de günümüzde iki ayrı kanunda yer almaktadır. İlk düzenleme "743 Sayılı TMK" da yer almaktadır. "4721 Sayılı TMK" ile eski kanun yürürlükten kaldırılmış ve vakıflara ilişkin düzenlemelere yer verilmiştir.

Vakıflara ilişkin diğer düzenleme ise 2008 yılına kadar yürürlükte olan 2762 Sayılı VK'dur. 5737 Sayılı VK'nun yürürlüğe girmesiyle eski kanunun uygulama alanı kalmamıştır.

4721 sayılı TMK'na göre vakıf "gerçek veya tüzel kişilerin yeterli mal ve hakları belirli ve sürekli bir amaca tahsis etmeleriyle oluşan, tüzel kişiliğe sahip bir mal topluluğu" olarak tanımlanmıştır. Ayrıca anılan Kanun'un 102'nci maddesinde yer alan şartlara uyulması koşuluyla herkes vakıf kurabilmekte ve kurulacak olan vakfın amacını serbestçe belirleyebilmektedir (İşeri, 1986:17).

Vakıfların idaresi, faaliyet alanları, denetlenmesi, varlıkların tescili, korunması, bakım ve onarımı ile vakfa ait varlıkların ticari anlamda işletilmesi ve değerlendirilmesine ilişkin usul ve esaslar ise 5737 sayılı Vakıflar Kanunu ile düzenlenmektedir.

Ülkemizde yer alan vakıflar Eski ve Yeni Vakıflar olarak sınıflandırılabilir. Cumhuriyetten evvel kurulan vakıflar Eski; Cumhuriyet sonrası kurulanlar ise Yeni Vakıfları ifade etmektedir (Öğredik, 2005).

Vakıflar Kanununun 3'üncü maddesinde vakıf türleri sayılmıştır. Yeni vakıf, 743 Sayılı TMK ile 4721 Sayılı TMK göre kurulan ve sayıca çoğunlukta olan vakıf türüdür. Eski medeni kanunumuz olan Mülga 743 sayılı Kanundan evvel kurulan vakıflar ise Mülhak ve Mazbut vakıflardır. Mazbut Vakıfların yönetimi Vakıflar Genel Müdürlüğüne yerine getirilmektedir. Vakfedenlerin soyundan gelen kişiler tarafından yönetilen vakıflar ise Mülhak Vakıflardır (Bayartan, 2008, 158-160).

Vakıflar Genel Müdürlüğü verilerine göre 14.07.2023 tarihi itibarıyla Türkiye de ki mevcut vakıflara ilişkin sayısal bilgiler aşağıda gösterilmiştir (VGM, 2023).

Tablo 1.1 Türkiye’de ki Mevcut Vakıflara İlişkin Sayısal Bilgiler

Vakıf Türü	Adet
Mülhak	248
Cemaat	167
Esnaf	1
Yeni	5848
Toplam	6264

Türkiye de faaliyet gösteren vakıfların faaliyet türlerine göre dağılımına ilişkin olarak gerek Vakıflar Genel Müdürlüğü bilgi kaynaklarında gerekse de yapılan diğer araştırmalarda güncel bir veri bulunamamıştır. Bunun yerine 2020 yılında vakıflar tarafından gerçekleştirilen başlıca faaliyetlerin türleri aşağıda tablo da gösterilmiştir (VGM, 2020).

Tablo 1.2 2020 Yılında Vakıflar Tarafından Gerçekleştirilen Başlıca Faaliyetlerin Türleri

Faaliyet Türü	Faaliyet Sayısı (Adet)
Eğitim	4589
Sosyal Yardım	4541
Sosyal Hizmet	3449
Sosyo Kültürel, Tarih	2869
Sağlık	2559
Mesleki Eğitim	2063
Sanat	1900
Çevre	1798
Bilim Teknoloji	1722
Spor	1590
Kalkınma	1355
Personel Yardım	1347
Diğer Faaliyetler	3708

Türkiye de faaliyet gösteren vakıfların 2020 yılında gerçekleştirmiş oldukları tüm faaliyetlerin incelenmesi neticesinde, vakıfların faaliyet alanlarına göre dağılımına ilişkin bir fikir oluşmaktadır.

4721 sayılı TMK’nun 101/3 maddesinde yer alan ve vakıflara üye olunamayacağına dair hüküm Anayasanın 33’üncü maddesinin son fıkrasına dayanılarak 17.04.2008 tarih K:2008/92 sayılı Anayasa Mahkemesi kararıyla iptal edilmiştir (Resmi Gazete, 2008). Bu doğrultuda, vakıf senedinde üyelikle ilgili

maddeler bulunan vakıflara üyelik kabul edilebilmektedir. Vakıflarla ilgili diğer yasal düzenlemeler ise 4721 sayılı Yasa'nın üçüncü bölümünde ele alınmıştır. Türkiye'de ki vakıfların 14.07.2023 tarihi itibarıyla gerçek/tüzel kişi üyelik bilgisi aşağıda gösterilmiştir (VGM, 2023).

Tablo 1.3 Türkiye'de ki Vakıfların Gerçek/Tüzel Kişi Üyelik Bilgisi

Üye Sayısı/Tür	Gerçek Kişi	Tüzel Kişi
Üye Sayısı	989.043	431.139

5737 Sayılı VK'nun 26'ncı maddesi vakıfların işletme kurabilmelerine ilişkin olarak düzenlenmiştir. Bu madde ile vakıfların kuruluş amaçlarının gerçekleştirilebilmesi ve vakfa gelir temin edilebilmesi hedefiyle iktisadi işletme kurabileceği veya hali hazırdaki kurulu şirketlere ortak olabileceğine dair hükümlere yer verilmiştir. Bu kapsamda işlem tesis edilebilmesi için öncesinde Sivil Toplumla İlişkiler Genel Müdürlüğüne bilgi verilmesi şartı aranmaktadır. Her ne kadar vakıfların senetlerinde yazan amaçlarını gerçekleştirmek üzere belirli bir mal varlığı miktarı ile kurulmaları şart olsa da, faaliyetlerini devam ettirebilmeleri için düzenli gelire ihtiyaç duyabilmektedirler. Bundan dolayı vakıflar iktisadi işletme kurabilmekte faaliyetlerini gerçekleştirilebilmek için gönüllü ya da ücretli çalışanlar (vakıf organlarında görev alanlar hariç) istihdam edebilmektedir. 2023 yılı vakıfların çalışanlarına ilişkin rakamsal bilgiler aşağıda gösterilmiştir (VGM, 2023).

Tablo 1.4 2023 Yılı Vakıfların Çalışanlarına İlişkin Rakamsal Bilgiler

Çalışan Sayısı/Türü	Ücretli Çalışan	Gönüllü Çalışan
Çalışan Sayısı	21.625	376.726

4962 Sayılı Kanun'un 20'nci maddesi ile vakıflara vergiden muaf olma imkânı getirilmiştir.

Vakıfların vergiden muaf olabilmesi için gereken diğer detaylar Hazine ve Maliye Bakanlığınca çıkartılan tebliğler ile düzenlenmektedir. Bu kapsamda çıkartılan tebliğlerde vakıfların vergiden muaf olabilmeleri için önemli açıklamalara yer verilmiştir.

1 seri nolu VVMTHGT'de içerikleri açıklanan faaliyetin konusu, zamanı, defter tutulması, malvarlığı, yıllık elde edilen gelir, bu gelirin nasıl harcandığı, ilgili

kuruluşların görüşü, Hazine ve Maliye Bakanlığınca yapılacak denetim şartlarını sağlaması gerekmektedir.

İşbu çalışmanın hazırlandığı tarih itibarıyla Türkiye de ki vakıfların 323 adedi vergiden muaf olarak faaliyette bulunmaktadır (GİB, 2023).

Türkiye de 6.264 adet vakfın (yabancı vakıfların Türkiye temsilcilikleri hariç) faaliyette bulunduğu ifade edilmiştir. Vergiden muaf vakıfların toplam vakıf sayısına oranı ise (323/6264) % 5,15 olarak ortaya çıkmaktadır. Sivil toplum kuruluşu olan vakıfların yalnızca % 5,15'i vergiden muaf olarak faaliyette bulunmaktadır.

Vakıflara ilişkin detaylı açıklamalar çalışmanın izleyen kısımlarında yer aldığından ayrıca burada değinilmemiştir.

1.4 Yabancı Sivil Toplum Kuruluşlarının Şube ve Temsilcilikleri

Yabancı ülkelerde kurulan dernekler, Bakanlığın (Dışişleri) görüşü alınarak ve Bakanlığın (İçişleri) onayı ile 5253 sayılı DK ve bu kapsamda çıkartılan Yönetmelik çerçevesinde Türkiye'de doğrudan faaliyet göstermek veya işbirliği yapmak amacıyla temsilcilik ya da şube açabilmektedir.

Yabancı vakıflar, yurtdışında kurulan Türkiye'de temsilciliği bulunan vakıflardır. Derneklerden farklı olarak vakıflar, uluslararası düzeyde işbirliğinin faydalı görüldüğü durumlarda, karşılıklılık (mütekabiliyet) şartına bağlı olarak, Dışişleri Bakanlığı'nın görüşü alınmak kaydıyla, 4721 sayılı TMK ve 5737 sayılı VK uyarınca İçişleri Bakanlığı'nın izni ile Türkiye'de temsilcilik veya şube açabilmektedir.

Yabancı dernek/vakıflar Türkiye'de şube ve temsilcilik boyutunun dışında, KAGK (Kar Amacı Gütmeyen Kuruluş) olarak da faaliyette bulunmaktadır.

Türkiye'de faaliyette bulunan yabancı dernek/vakıfların şube, temsilcilik ve KAGK'lar faaliyete başlanılmasının ardından ulusal mevzuat hükümleri çerçevesinde faaliyet yürütmek zorundadır.

İşbu çalışmanın hazırlandığı tarih itibarıyla Türkiye de şube, temsilcilik ve KAGK olmak üzere toplam 130 adet yabancılara ait teşekkül faaliyette bulunmaktadır (Sivil Toplumla İlişkiler Genel Müdürlüğü, 2023).

2 DERNEK VE VAKIFLARA ÖZGÜ KAVRAMAR YASAL VE İDARİ DÜZENLEMELER

Türkiye’de kurulan sivil toplum örgütlerinin kuruluş ve faaliyetlerini düzenleyen başlıca yasal ve idari düzenlemeler ile bu örgütler ile ilişkili diğer yasal düzenlemelere ilişkin bilgiler ekte (EK C) yer almaktadır.

2.1 Derneklere Özgü Kavramlar Yasal ve İdari Düzenlemeler

2.1.1 Derneklere Özgü Kavramlar

Dernekler hakkında kullanılan terimlere 5253 sayılı Dernekler Kanunu ile Dernekler Yönetmeliğinde yer verilmiştir. Aşağıda bu terimlerden özellikle kullanılanların tanımlarına yer verilmiştir:

Dernek: Kazanç paylaşımı amacı gütmeyen, kanunlara aykırı olmayan belirli ve ortak bir hedefi sağlamak adına minimum 7 kişinin bilgi ve çabalarını devamlı şekilde bir araya getirerek oluşturduğu, tüzel kişiliğe sahip bir topluluklarını (Mevzuat, 2004),

Platform: Tüzel kişiliği bulunmayan, belirli bir amaç doğrultusunda dernekler, vakıflar, sendikalar ve diğer sivil toplum kuruluşlarının bir araya gelerek oluşturduğu geçici nitelikteki bir birlikteliktir. (Mevzuat, 2004),

Üst Kuruluş: Derneklerin bir araya gelerek oluşturduğu tüzel kişiliğe sahip federasyonları ve federasyonların birleşmesiyle meydana gelen konfederasyonları ifade eder (Mevzuat, 2004).

2.1.2 Derneklerin Yönetimi

Sivil örgütlenme alanında ülkemizin en önemli yapılarından olan dernekler; hukuki varlık olarak çalışma ve hizmetlerini genel kurullarında oluşturdukları yönetim kurulları aracılığıyla gerçekleştirmektedirler. Bu yönetim kurullarının görev ve sorumlulukları yasalar ve dernekler tarafından çıkarılacak tüzüklerle düzenlenmektedir.

5253 sayılı Yasa'nın 4'üncü maddesinde kurulmak istenilen tüm derneklerin bir tüzüğünün bulunması gerektiği belirtilmiştir. Söz konusu maddenin (f) bendinde ise derneğin kurulları olan yönetim ve denetim kurullarının görevleri ile yetkileri, bu kurullarda görev alacak kişilerin ne şekilde seçileceği, üye sayılarına (asil/yedek) ilişkin bilgilere dernek tüzüğünde yer verilmesinin mecburi olduğu hüküm altına alınmıştır.

Genel kurul toplantısında derneğin tüm üyelerini temsil etmek üzere yönetim kurulu seçilir. Yönetim kurulu, tüzükte belirlenen zamanla sınırlı şekilde derneği temsil etmeye ve ilzama yetkili olarak görev yapar. Yönetim kurulu ayrıca dernek tarafından kurulmuş ya da kurulacak olan iktisadi işletmelerin, lokallerin ve benzeri dernekten ayrı tüzel kişiliği bulunmayan örgütlerin de sorumlu yöneticisi olarak görev yapar.

Bu bilgilere ek olarak, dernek tüzüğünde belirtilen esaslar doğrultusunda, derneğin yapmış olduğu işlemlerin ve hesaplarının bir yılı aşmayan aralıklarla denetleyip rapor hazırlamak, bunları yönetim kuruluna ve genel kurul toplandığında sunmakla görevli olan denetim kurulu da derneğin iç denetim organı olarak görev yapmaktadır.

2.1.3 Derneklerin Denetimi

Dernekler, Dernekler Kanunu ve ikincil mevzuatta bulunan hüküm ve açıklamalara uygun şekilde denetlenir. Dernek denetimlerinin ne şekilde yapılacağı, İçişleri Bakanlığı tarafından çıkartılan Dernek Denetçileri Yönetmeliği ile Dernekler Denetçileri Görev ve Çalışma Yönergesi ve bunlara yönelik genelgelerle etraflıca düzenlenmektedir.

Denetimlerin amacı, denetime tabi tutulacak kuruluşların ana statülerinde belirttikleri hedeflere uygun faaliyette bulunup bulunmadıklarını ve faaliyetlerinin genel manada mevzuata uygunluğunu incelemektir. Ana hedef, denetlenen kuruluşların Dernekler Kanunu ve ilgili mevzuata uygunluğunu kontrol etmek olsa bile, denetçilerin sorumluluk alanına vergi ve sosyal güvenlik gibi çeşitli diğer mevzuatlar da girmektedir. Ayrıca denetçiler tarafından istenildiği takdirde gerekli görülen diğer belgeler üzerinden de denetim görevleri yürütülebilir. Belge

incelemelerine ilave olarak denetçilerin; kasa, depo ve ambarları inceleme, sayım yapma ve gerektiğinde kasa veya ilgili alanları mühürleme yetkileri de bulunmaktadır.

Yapılan denetimlerin sonucunda denetçiler tarafından bir rapor oluşturulur. Söz konusu rapor, içeriğindeki bilgi ve bulgulara göre Sivil Toplumla İlişkiler Genel Müdürlüğü'nün ilgili birimlerine sevk edilir. Ayrıca derneğin hizmet ve çalışmalarının sonlandırılmasına neden olacak bir durum belirlenmesi halinde de derhal valiliğe bildirilir. Ayrıca suç teşkil eden bir durumun bulunması durumunda da Cumhuriyet Başsavcılığına bildirimde bulunulur.

2.1.4 Derneklerin Muhasebesi ile Defter ve Belgelerine İlişkin Düzenlemeler

Derneklerin tutacağı defter ve kayıtlara ilişkin düzenlemelere Dernekler Yönetmeliğinin 31 ila 41'inci maddelerinde yer verilmiştir. Bu düzenlemelere ilişkin özet bilgiler aşağıdaki gibidir:

Dernekler, genellikle işletme hesabına göre defter tutmaktadır. Fakat kamu yararına çalışan statüsüne sahip dernekler ile yıllık brüt geliri her yıl yeniden değerlendirme oranı ile güncellenen tutarı (2024 yılı için yedi milyon iki yüz on altı bin dokuz yüz doksan beş Türk Lirası olarak belirlenmiştir) aşan dernekler, sonraki dönemden itibaren yasal defterlerini bilanço esasına göre tutmak zorundadırlar.

Dernek eğer bilanço esasına göre defter tutuyorsa bu derneğin şubesi ya da şubelerinin de aynı şekilde bilanço esasına göre defter tutması gerekmektedir.

İsteyen dernekler derneği temsile yetkili olan kurulun kararı ile bilanço esasına göre defter tutabilirler. Burada yönetmelikte yazılı olan had sınırlarının önemi bulunmamaktadır. Bilanço esasında defter tutan dernekler, ardarda iki dönemde belirlenen haddin altına kalırlarsa, müteakip yıl itibarıyla işletme hesabı esasına dönebilirler. İktisadi işletmesi bulunan derneklerin, bu işletmeler için de Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre defter tutmaları gerekmektedir.

Dernekler şu defterleri tutmaktadırlar:

a) İşletme hesabı esasında tutulacak defterler ve uyulacak esaslar aşağıdaki gibidir:

1) Karar Defteri: Yönetim Kurulu kararlarının yazılı olduğu ve söz konusu kararların toplantı üyeleri tarafından imzalanan defterlerdir.

2) Üye Kayıt Defteri: Adından da anlaşılacağı üzere dernek üyesi olmak isteyen kişilerin kimliklerine dair bilgilerin ve dernek üyeliğine girişlerin ve çıkışların işlendiği defterdir.

3) Evrak Kayıt Defteri: Gelen ve giden evrakların belirli bir düzende kayıt altına alındığı defterlerdir. Gelen evrakların asılları alınmakta olup giden evrakların ise birer kopyaları saklanmaktadır. E-Posta ile gelen ve giden evraklar ise bilgisayar çıktıları alınarak saklanmaktadır.

4) İşletme Hesabı Defteri: Derneğin gelir ve giderlerinin net ve düzgün şekilde işlendiği defterlerdir.

b) Bilanço esasında tutulacak defterler ve uyulacak esaslar ise şu şekildedir:

1) Karar, Üye Kayıt ve Evrak Kayıt Defterleri, bilanço esasına göre defter tutan dernekler tarafından da tutulmaktadır

2) Yevmiye Defteri ve Büyük Defter: 213 sayılı Kanun kapsamında tutulması gereken defterlerdir.

Derneklerde hesap dönemi takvim yılına göre düzenlenmiştir. Bu dönem, 01.01.... / 31.12.... dönemlerini kapsamaktadır. Ancak, yılı içerisinde kurulan derneklerde hesap dönemi kuruluş tarihi itibarıyla başlar ve aynı yılın 31 Aralık tarihinde sonlanır.

Talep edilmesi halinde, spor kulüplerine İçişleri Bakanlığı tarafından özel hesap dönemi kullanma izni verilebilir (Sivil Toplumla İlişkiler Genel Müdürlüğü, 2023).

Dernekler Yönetmeliğinde belirtilen söz konusu defterlerin kullanıma almadan evvel il müdürlüğüne ya da notere onaylatılması zorundadır.

Derneğe ait gelirlerin tahsil edilmesi sırasında alındı belgesi düzenlenmektedir. Yine banka aracılığı ile gelir elde edilmesi halinde ise bankaların düzenlemiş olduğu dekont ya da hesap özeti gibi belgeler tahsil alındısı yerine geçmektedir. Derneğe ait giderlerin ise harcama belgeleri ile belgelendirilmesi gerekmektedir. Bu belgeler; fatura, serbest meslek makbuzu ve perakende satış fişi gibi 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nda belirtilen belgelerdir. Ancak 193 sayılı GVK'nun 94'üncü maddesi kapsamında vergi kesintisi yapılması gereken ödemelere ilişkin gider pusulası düzenlenmesi gerekmektedir. Bunun haricinde bulunmayan ödemeler için ise Dernekler Yönetmeliğinin ekinde bulunan Gider Makbuzu ya da banka dekontu gibi belgeler harcama belgesi şeklinde kullanılmaktadır.

Dernekler tarafından gerçek/tüzel kişi ya da kurumlara bir bedel mukabili olmadan yapılacak mal/hizmet teslimleri için Yönetmeliğe ekli Ayni Yardım Teslim Belgesi düzenlenmesi gerekmektedir. Ters olarak bu kişi ya da kurumlarca derneğe bağışlanacak mallar ile bedelsiz bir şekilde sunulacak olan hizmetler için ise Yönetmeliğe ekli Ayni Bağış Alındı Belgesi düzenlenmesi gerekmektedir.

Dernekler tarafından düzenlenmesi gereken belgeler ile derneklerin harcamalarının tevsiki için almış olduğu tüm belgelerin özel kanunlarında yazılı süreler saklı kalmak kaydıyla 5 yıl süre ile muhafaza edilmesi gerekmektedir.

2.1.5 Cumhurbaşkanı Kararıyla Derneklere Yararlı Statüsünün Verilmesi ve Kaybedilmesi

Bir derneğin kamuya yararlı dernek sayılabilmesine ilişkin düzenlemeler DK'nun 27'nci maddesi ile bu kapsamda çıkartılan Yönetmeliğin 48 ila 52'nci maddelerinde bulunmaktadır. Bu düzenlemelere göre; kamuya yararlı olarak nitelendirilecek olan dernekler CB kararı ile ortaya çıkmaktadır. Herhangi bir derneğin kamu faydası için çalışan dernekler arasında kabul edilmesi için, minimum bir senelik çalışma süresinin olması ve derneğin amacı doğrultusunda oluşturduğu çalışmaların toplum faydasına olması gereklidir.

Derneklerin kamu yararı statülerinin kazanılmasına ve kaybedilmesine ilişkin olarak diğer esas ve usuller yönetmelik ile düzenlenmektedir.

Dernekler Yönetmeliğinin 48'inci maddesinde açıklandığı üzere; bu kapsamda çalışan dernekler, HMB'nın ve ilgili bakanlıkların görüşü alınarak, Bakanlığın teklifi ve Cumhurbaşkanı kararı ile belirlenir.

Yine kamu yararı için aranacak kriterler mezkûr Yönetmelik'in 49'uncu maddesinde düzenlenmiştir. Buna göre derneğin (Mevzuat, 2005):

- a) Minimum bir senedir faaliyette bulunuyor olması,
- b) Son bir senedeki alım satım işlemlerinin 200.000 TL'sını geçmeli ve bu işlemlerin rekabet kurallarına uygun bir şekilde yapılması gerekmektedir. (2024 yılı için bu tutar 1.049.925,00-TL olarak belirlenmiştir.)
- c) Amacı dahilinde oluşturduğu çalışmaların, dernek üyelerinin haricinde yerel, ulusal ve uluslararası seviyede toplumun gereksinim ve problemlerine ilişkin çözümler sunacak ve topluma fayda sağlayacak şekilde olması,
- d) Yıl içinde ulaşılan gelirin minimum %50'lik diliminin söz konusu amaçla harcanması,
- e) Sahip olunan mal varlığının tüzükte belirtilen amacı gerçekleştirebilecek seviyede olması gerekmektedir. Aynı şekilde yıllık gelirin de bu amacı gerçekleştirecek seviyede olması şarttır.

Bu durum, İçişleri Bakanlığı'na bağlı olarak çalışan dernekler denetçileri tarafından düzenlenen raporları aracılığıyla tespit edilebilmektedir. Belirlenen şartları sağlamadığı tespit edilen dernekler, bu tespitin ardından üç yıl geçmeden evvel kamu yararı kararı için tekrar başvuruda bulunamamaktadır.

Ayrıca belirtilmesi gerekir ki derneklerin bu statüye sahip olabilmeleri aşamasında, HMB'nın görüşü alınmaktadır. Bu görüşlerin alınmasında dikkat edilmesi gereken kriterler ise Bakanlık tarafından çıkartılan 2, 4, 15, 34 numaralı Kurumlar Vergisi Sirkülerlerinde açıklanmaktadır. Bakanlık tarafından derneklere kamu yararı statüsü verilebilmesi için dikkate alınan kriterler aşağıdaki gibidir (GİB, 2003):

- Derneğin tüzüğünde belirtilen faaliyetin kamu hizmeti niteliğinde olabilecek ölçüde olması gerekmektedir. Aynı şekilde topluma fayda sağlar sonuçlar nitelikte olması gerekmektedir.

- Yıl içinde ulaşılan gelirlerin minimum 2/3'nin dernek amaçlarına harcanacağı hususunun tüzükte yer alması,

- Derneğin amacı doğrultusunda sağladığı faaliyetlerin toplumun tüm kesimine faydası olacağının, sadece belirli bir kitleye faaliyetle kısıtlı kalmadığının tüzükte yazılı bulunması,

- Şu ana kadar belirtilmiş olan maddelerin ise minimum son bir yılda fiilen gerçekleştirilmiş olması (2 sayılı Kurumlar Vergisi Sirkülerinde bu şart “en az son iki yılda gerçekleştirilmiş olması” iken 34 nolu sirküler ile “bir yıl”a düşürülmüştür) ,

- Sahip olunan malvarlığı ile yıllık gelirinin dernek tüzüğünde amaçlanılan faaliyetleri oluşturacak seviyede olması,

şartlarını taşıması gerekir.

İlgili bakanlıklar ile HMB da görüşü alındıktan sonra, gerekli şartların sağlanması halinde Bakanlık teklifi ve Cumhurbaşkanı kararı ile derneğe “kamu yararı” statüsü verilmektedir.

Kamu yararı statüsüne sahip olunmasına dair karar İçişleri Bakanlığı tarafından ilgili bulunan valiliğe bildirilmektedir. Ardından durum ilgili valilik tarafından başvuru sahiplerine tebliğ edilmektedir.

Kamu yararına çalışan dernekler, yapılan denetimlerde bu statülerini kaybettiklerinin tespit edilmesi halinde, Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın görüşü alınarak, İçişleri Bakanlığı'nın önerisi ve Cumhurbaşkanı kararıyla bu statüleri iptal edilir. İptal kararı, İçişleri Bakanlığı tarafından ilgili valiliğe bildirilir ve valilik tarafından derneğe resmi şekilde tebliğ edilir.

2.2 Vakıflara Özgü Kavramlar Yasal ve İdari Düzenlemeler

2.2.1 Vakıflara Özgü Kavramlar

Vakıflar hakkında kullanılan terimlere 5737 sayılı VK ile bu kapsamda çıkartılan Yönetmelikte yer verilmiştir. Aşağıda bu terimlerden özellikle kullanılanların tanımlarına yer verilmiştir (Mevzuat, 2008):

Mazbut Vakıf: 5737 sayılı VK gereğince ve Genel Müdürlükçe idare edilen vakıflardır. Yine ayrıca mülga 743 sayılı Kanun'dan evvel oluşturulmuş ve yine Genel Müdürlükçe yönetilen vakıflardır.

Mülhak Vakıf: Mülga 743 sayılı Kanun'dan evvel kuruluşu tamamlanmış ve idaresinin vakfedenin soyundan gelen kişilere bırakılmış olan vakıflardır.

Vakıf Evladı: Vakıflar Kanunu ile Vakıflar Yönetmeliğinde tanımlaması yapılmamakla birlikte yasal ve idari düzenlemelerde adına sıkça rastlanılmaktadır. Vakıf sahibinin soyundan gelen ve vakfın gelirlerinden faydalanma hakkı olan kişilere vakıf evladı denmektedir. Dolayısıyla vakıf evladı, vakıf üstünde çeşitli haklara sahip olmaktadır.

Cemaat Vakfı: Vakfiyelerinin bulunup bulunmadığına bakılmaksızın, 2762 sayılı VK kapsamında tüzel kişiliği oluşmuş, üyelerini T.C. vatandaşı olan, Türkiye'de bulunan ve Müslüman olmayan topluluklara ait vakıfları,

Esnaf Vakfı: 2762 sayılı Vakıflar Kanunu'nun yürürlüğe girmesinden evvel oluşturulmuş, esnaf tarafından seçilen yönetim kurulu aracılığıyla yönetilen vakıfları,

Yeni Vakıf: Mülga 743 sayılı Türk Kanun-u Medenisi ile 4721 sayılı Türk Medenî Kanunu hükümleri dahilinde oluşturulan vakıfları,

Hayrat: Mazbut, mülhak, cemaat ve esnaf vakıfları ile yeni vakıfların, topluma ücretsiz şekilde sağladıkları hizmetleri,

Akar: Vakıf hedef ve çalışmalarının sürdürebilmesi adına gelir elde etmek üzere kullanılması gereken taşınır veya taşınmaz malları,

İcareteynli vakıf: Değerine yakın peşin ücret ve yıllık kira alınmak şartıyla süre sınırı olmadan kiralanan vakıf taşınmazlarını, (bu vakıflarda kiracı tarafından vakıf malının kullanım hakkına ilişkin olarak ödenen tutara icare-i muaccele; kira bedelinin bir yıllık ödenen bedeline ise icare-i müeccele denir) (Erkilet, 1991: 21)

Galle fazlası: Mazbut ve mülhak vakıflarda, vakfa ait hayrat (hayır işleri) ve akarların (gelir getiren taşınmazların) onarımı ile vakfiyede belirtilen hayrat hizmetlerinin yerine getirilmesinden sonra arta kalan miktarı

Vakıf senedi: Mülga 743 sayılı TMK ile 22/11/2001 tarihli ve 4721 sayılı TMK hükümlerince oluşturulan vakıfların, sahip oldukları malvarlıklarını ve vakfın şartlarının yer aldığı belgeyi,

Meclis: Vakıflar Meclisini

İfade etmektedir.

2.2.2 Vakıfların Yönetimi

Yeni vakıfların yönetim organları, vakıf senedinde belirtilen esaslara uygun olarak oluşturulur. Yönetici üyelerin çoğunluğunun Türkiye’de ikamet etmesi şarttır. Yönetim organlarında vefat, istifa veya başka sebepten kaynaklanan eksilmeler meydana geldiğinde, bu eksiklikler vakıf senedindeki hükümlere göre tamamlanır. Eğer vakıf senedinde bu durumlara ilişkin bir düzenleme bulunmuyorsa, öncelikle senet değişikliği yapılması yoluna gidilir (VGM, 2023).

Ancak, senet değişikliğine yetkili organın üyelerinde azalma olması nedeniyle karar yeter sayısına ulaşamadığı durumlarda, bu organın aldığı karar, yeter sayısı sağlanmadan da geçerli sayılır. Senet değişikliğine yetkili organın tamamen işlevsiz hale gelmesi ya da üyelerinin tükenmesi durumunda ise bu yetki, icra organının alacağı karara devredilir. Eğer icra organında da yeter sayıya ulaşamazsa, alınan karar yeter sayısı aranmaksızın geçerli olur ve mahkemeye başvurulur. Mahkeme, VGM’nün yazılı görüşüne başvurarak eksiklikleri tamamlar. Mahkeme kararı sonrasında ise organların eksiklerini gidermek üzere gerekli senet değişikliği yapılır (VGM, 2023).

Haklı nedenlerin varlığı halinde, mahkeme; vakfın idari organının veya VGM'nün talebi üzerine, diğer tarafın yazılı görüşünü alarak vakfın örgüt yapısını, yönetimini ve işleyişini değiştirebilmektedir.

Vakıflar Kanunu'nda belirtilen vakıf türlerine göre vakıfların yönetimi şu şekildedir (VGM, 2023):

Mazbut vakıflar, İdaresi ve temsili VGM tarafından yerine getirilmektedir.

Mülhak vakıflar, Vakıflar Meclisi tarafından atanan idareciler eliyle yönetilip temsil edilmektedir. Vakfın idarecileri tarafından kendilerine yardımcı tayin edilebilmektedir. Mülhak vakıfları yönetecek idarecilerde aranacak şartlar yönetmelikle düzenlenmektedir. Aynı şekilde yönetici yardımcılarının da taşınması gereken nitelikler yönetmelikle düzenlenmektedir. Vakfiyede belirtilen koşulları taşımadıkları için yönetici olarak atanamayan kişiler, bu koşulları sağladıklarında görev alabilirler. Aynı şekilde, küçükler ve kısıtlılar fiil ehliyetini kazanana kadar yönetim görevinde bulunamaz. Boş kalan yöneticilik pozisyonları yeni atamalar yapılana kadar, vakfın işleri Vakıflar Genel Müdürlüğü tarafından temsil yetkisiyle yürütülür.

Cemaat vakıflarının yöneticileri, üyelerinin kendi aralarında seçilmektedir.

Esnaf vakıfları, mülhak vakıflar için geçerli olan hükümler geçerlidir. Bu vakıflar, esnaflar tarafından seçilen yönetim kurulu tarafından yönetilmektedir.

2.2.3 Vakıfların Denetimi

Vakıf yöneticileri, yılsonunu takip eden altı ay içinde, iç denetim raporlarını ve sonuçlarını Vakıflar Yönetmeliği'nin ekinde belirtilen forma uygun olarak hazırlar ve rapor tarihinden itibaren iki ay içinde ilgili bölge müdürlüğüne sunarlar. Ayrıca, yeni vakıfların şube ve temsilciliklerini de denetler ve yıllık raporlarında bu birimlere ilişkin bilgiler bulundururlar.

Vakıfların yanı sıra şube ve temsilciliklerinin yasalara ve kuruluş amaçlarına uygunluğunun yanı sıra, iktisadî işletme ve iştiraklerin faaliyetlerinin mevzuata

uygunluğu, VGM tarafından denetlenir. Genel M¼d¼rl¼k, Rehberlik ve Teftiş Başkanlığı şu hususlarda denetimler gerçekleştirir (VGM, 2023):

- a) Vakfın, senedinde belirlenen amaçlara uygun olarak faaliyet g¼sterip g¼stermediđi,
- b) Mevzuata uygun bir şekilde y¼netilip y¼netilmediđi,
- c) Mal ve gelirlerin vakfiye, 1936 beyannamesi ve vakıf senedindeki koşullara uygun kullanılıp kullanılmadığı,
- d) Vakıf işletmeleri ve iştirakleriyle gerektiğinde diğer bağlı iştiraklerin iş ve işlemleri.

Vergiden muaf tutulan vakıfların Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından yayınlanan genel tebliğe uyması gerekmektedir. Bu kapsamda, vergi muafiyeti olan vakıflar, mali d¼nem sonunda hazırlanan bilanço ve gelir-gider tablosuyla bir yıllık faaliyetlerini belirten kesin b¼teleri, faaliyet raporu ve yeminli mali m¼řavir tarafından d¼zenlenmiř tasdik raporu eşliğinde senenin ilk ¼ ayında HMB’na iletmek zorundadır. Vakfın bir iktisadi işletmeye sahip olması durumunda, bu işletmeye ait bilanço ve gelir tabloları da g¼nderilmelidir. Ancak, belirtilen belgeler 3568 sayılı Kanun ile ilgili Genel Tebliğ h¼k¼mlerine uygun olarak yeminli mali m¼řavire onaylatılmalıdır. Onaylatılmadan g¼nderilen belgeler, hiç g¼nderilmemiř kabul edilir (Mevzuat, 2007).

2.2.4 Vakıfların Muhasebesi ile Defter ve Belgelerine İlişkin D¼zenlemeler

Vakıfların tutacağı defter ve kayıtlara ilişkin d¼zenlemelere Vakıflar Y¼netmeliđinin 50 ila 52’inci maddelerinde yer verilmiştir. S¼z konusu d¼zenlemelere g¼re (Mevzuat, 2008);

Yeni vakıflar ile m¼lhak, cemaat ve esnaf vakıfları, muhasebe kayıtlarını, Vakıflar Genel M¼d¼rl¼đ¼’n¼n resmi internet sitesinde yayımlanan Vakıflar Tek D¼zen Hesap Planı çerçevesinde tutmakla y¼k¼ml¼d¼r. Ayrıca, bilanço ve gelir

tablolarını bu planın ekinde bulunan örnek şablonlara uygun şekilde hazırlamaları gerekmektedir.

Bir yıl içerisindeki brüt geliri, VUK'un 177/1-(2) numaralı bendinde belirtilen ve her yıl HMB tarafından güncellenen tutarı aşan vakıflar ile vergi muafiyeti tanınmış, işletmesi veya iştiraki bulunan vakıfların bilanço esasına göre defter tutmaları zorunludur. Bu kapsamın dışında kalan vakıflar ise işletme hesabı esasına göre defter tutmayı tercih edebilir.

Vakıflar, muhasebe kayıtlarını ve belgelerini, VUK'da yer alan hükümlere uygun olarak tutmakla yükümlüdür. Mülhak vakıflar ise, Yönetmelik ekinde yer alan Ek-8 formatındaki yıllık hesap cetvellerini hazırlayarak, her yılın ilk altı ayı içinde bölge müdürlüğüne iletmelidir. Mülhak vakıf yöneticisi tarafından sunulan belgeler ve vakfiyede belirtilen hayır şartları doğrultusunda oluşturulan kesin hesaplar, bölge müdürlüğü tarafından kontrolü sonrası Genel Müdürlük onayına gönderilir.

2.2.5 Vakıflara Cumhurbaşkanınca Vergi Muafiyeti Tanınmasına İlişkin Şartlar ve Muafiyetin Kaldırılması

4962 sayılı Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Ve Vakıflara Vergi Muafiyeti Tanınması Hakkında Kanun'un 20'nci maddesi ile kendilerine vergi muafiyeti tanınması istenen vakıfların, elde etmiş olduğu gelirlerin asgari 2/3'ünü türüne göre genel, katma ve özel bütçeli idarelerin bütçeleri içinde bulunan hizmetlerin yapılmasını hedefleyerek kurulmuş olmaları gerektiği şeklinde hüküm altına alınmıştır.

Söz konusu vakıfların vergi muafiyeti statüsü kazanması ve kaybetmesine ilişkin şartlar ile bu şartlara ilişkin düzenlemeler Hazine ve Maliye Bakanlığınca belirlenmektedir.

4962 sayılı Kanunun 20. maddesi ve 2547 sayılı Kanunun 56. maddesi ile Maliye Bakanlığına verilen yetkiler doğrultusunda, vakıfların vergi muafiyetine hak kazanma şartları, muafiyetli vakıfların yükümlülükleri ve muafiyetin kaldırılmasına yönelik prosedürler 1 seri numaralı VVMTHGT'de detaylı şekilde açıklanmıştır. Muafiyet başvurusunda bulunacak vakıfların, başvuru tarihinde aşağıdaki şartları sağlaması gerekmektedir (Mevzuat, 2007):

- Sağlık, sosyal yardım, eğitim, bilimsel araştırma, kültür ve çevre koruma vb. alanlarda faaliyetini yürütmeyi amaç edinmeleri ve bu faaliyetlerin topluma açık ve devletin hizmet yükünü hafifletecek şekilde olması,

- Belirli bir bölgeye ya da bir topluluğa hizmet sağlamayı amaç edinmemeleri,

- Kuruluş itibarıyla en az bir yıl boyunca faaliyette bulunmaları (Ancak, gelir getirici mal varlığı ve yıllık gelir tutarları başvuru gerçekleştirilen sene için belirlenen limitlerin iki katını aşan vakıflar için bu süre altı aya indirilebilir, diğer şartların da sağlanması koşuluyla)

- (2024 yılı için) Faaliyet süresi bir yıl olan vakıfların 9.010.000 TL gelir getirici mal varlığına ve 811.000 TL yıllık gelire sahip olmaları, altı ay faaliyet gösteren vakıfların ise 18.020.000 TL gelir getirici mal varlığına ve 1.622.000 TL yıllık gelire sahip olmaları (genel ve özel bütçelerden alınan yardımlar ile bağış niteliğinde elde edilen gelirler bu hesaplamada dikkate alınmamaktadır),

- Yasal defterlerin bilanço esasına göre tutulması,

- Vergi muafiyeti statüsü elde edilmesi amacıyla yapılan başvuru tarihinde gelir getirici mal varlığı ve yıllık gelir tutarı asgari şartların üstünde bulunması,

- Vakfın resmi senedinde, brüt gelirlerinin en az 2/3'ünün vakfın amaçları doğrultusunda harcanacağını belirtilmesi zorunludur. Ayrıca, bu şartın son bir yıl veya son iki senenin ortalaması esas alınarak sağlanmış olması gerekmektedir. (Devlet üniversitelerinin faaliyetlerini sürdürmek ve desteklemek amacıyla kurulan vakıflarda ise bu oran, yıllık brüt gelirin dörtte üçü olarak belirlenmiştir. Bu tür vakıflarda harcamaların, eğitim kalitesinin artırılmasını destekleyecek fiziki ve teknik yatırımlara ve görev yapan eğitim görevlilerine yönelik olması gerekmektedir.)

- Hazine ve Maliye Bakanlığı ve diğer ilgili kurumlar tarafından gerçekleştirilecek inceleme neticesinde olumlu görüş verilmiş olması gerekmektedir.

Diğer taraftan Tebliğin 4'üncü bölümünde vergi muafiyetinin kaldırılmasına ilişkin düzenlemelere yer verilmiştir. Vergi muafiyeti tanınan vakıflar hakkında Bakanlık tarafından yapılan olağan denetimlerde;

- Kanuni yükümlülöklere uyulmadığının,
- Vakıf resmi senetlerinde yazılı amaçlarının dışında faaliyet gösterdiklerinin,
- Son senelerdeki çalışmaları da göz önünde bulundurularak vakıf resmi senesinde yazılı amaçların yerine getirilemeyecek durumda olmalarının,
- Genel Tebliğ'deki sorumlulukların yerine getirilmediğinin,

Tespit edilmesi durumunda, ilgili vakıftan belirlenen hususlara ilişkin açıklama yapmaları talep edilir. Vakıf yönetimi, kendilerine verilen zaman dâhilinde açıklama yapmazsa, yapılan açıklamalar yetersiz görülürse veya açıklamalar yeterli bulunsa dahi vakıf, uyarılara rağmen aynı ihlalleri tekrar ederse, Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından VGM'nün görüşü alınarak, muafiyetin kaldırılması için Cumhurbaşkanına başvuruda bulunulur.

Vergi muafiyeti kaldırılan vakıflar, muafiyetin kaldırıldığı tarih itibariyle beş sene boyu tekrar talepte bulunamazlar. Beş sene sonunda, Tebliğ'de belirtilen şartları sağlamaları durumunda, tekrar vergi muafiyeti talebinde bulunmaları mümkün bulunmaktadır.

2.3 Vergi Kanunları Yönünden Avantaj Sağlayan Statülerin Kazanılmasının Sorunlu Alanları

Derneklerin kamuya yararlı sayılması için Hazine ve Maliye Bakanlığının olumlu görüş bildirmesi ve sonrasında İçişleri Bakanlığının teklifi üzerine Cumhurbaşkanının buna karar vermesi gerekmektedir. Dolayısıyla bu statünün belirlenmesinde Hazine ve Maliye Bakanlığının rolünün ne kadar önemli olduğu aşikârdır. 2 ve 15 numaralı Kurumlar Vergisi Sirkülerlerinde yer alan düzenlemeler, derneklere “kamu yararı” statüsü verilmesinde Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından verilecek görüşlerde dikkate alınması gereken kriterleri açıklamaktadır. Çalışmanın

önceki bölümlerinde bu kriterlere ilişkin açıklamalarda bulunulduğundan bu bölümde ayrıca değinilmeyecektir.

Derneklere kamu yararı statüsü verilmesine dair düzenlemelere bakıldığında Yönetmelik'te yer alan şartlar ile Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından çıkartılan sirkülerlerde yer alan şartların birbiri ile paralel düzenlenmediği göze çarpmaktadır. Şöyle ki; Yönetmelik'te yer alan şartlardan bir tanesi (Madde 49/c); derneğin gerek amacı gerekse faaliyetinin, üyeleri haricinde bölgesel ya da ulusal düzeyde toplumun ihtiyaçlarına ve sorunlarına yönelik çözümler üretecek ve toplumun gelişmesine katkı sağlayacak nitelikte olması şeklinde düzenlenmiştir. Bu husus 2 numaralı Sirküler 'de; derneğin amaçları doğrultusunda yürütmüş olduğu faaliyetin herkesin yararına açık olacağı ve hizmetin belirli bir yöre ya da kitleyle sınırlı olmayacağı hususunun tüzükte yer alması gerektiği şeklinde düzenlenmiştir. Sirküler düzenlemesinde daha genel ifadelerle yer verildiği, Yönetmelik'te bu şartın daha ne bir şekilde düzenlendiği göze çarpmaktadır. Her iki düzenleme arasındaki ciddi farklardan bir diğeri ise, Dernekler Yönetmeliği'nin 49/d maddesi ile 2 numaralı Kurumlar Vergisi Sirküleri arasındaki gelir harcama şartlarıdır. Yönetmelikte, "Yıl içinde elde edilen gelirin en az yarısının dernek amaçları doğrultusunda harcanması" şartı bulunurken, 2 numaralı Sirkülerde ise bu oran üçte iki olarak düzenlenmiştir. Bir diğer farklılık ise Dernekler Yönetmeliği'nin 49'uncu maddesinde yer alan harcama tutarına ilişkin açıklamanın Hazine ve Maliye Bakanlığı düzenlemelerinde bulunmaması şeklinde ortaya çıkmaktadır. Yine bir diğer fark, Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından çıkartılan sirkülerdeki çeşitli şartların "en az son iki yılda fiilen gerçekleştirilmiş olması" şartı Dernekler Yönetmeliği'nde yer almamaktadır (Özden, 2012: s. 90).

2.4 Dernek ve Vakıflar Tarafından Yardım Toplanmasına İlişkin Usul ve Esaslar

Yardım toplamaya ilişkin şartlar 2860 sayılı Kanun ile bu kapsamda çıkartılan Yönetmelikte düzenlenmiştir. Ayrıca İçişleri Bakanlığı tarafından 2005/38, 2007/80 ve 2007/81 sayılı genelgelerle de yardım toplanmasına ilişkin bir takım açıklamalara yer verilmiştir.

Bu kapsamda, anılan Kanunun 3'üncü maddesine göre kamunun faydasına, amaç edinen şeyi sağlamak, yardıma muhtaç kişilere destek olmak ve kamu hizmeti

niteliğindeki bir veya birkaç hizmeti yerine getirmek veya bu hizmetin yerine getirilmesine destek olmak üzere dernek ve vakıflar yardım toplayabilmektedirler.

Kanunun 6'ncı maddesinde kişi ve kurumların yardım toplayabilmeleri için yetkili kılınmış makamlardan izin almaları gerektiği belirtilmiştir. Fakat kamu yararı statüsü kazanmış olan dernekler ile bazı kurumlar ve vakıflardan Cumhurbaşkanınca belirlenerek ilan edilenler önceden izin alınmaksızın yardım toplayabileceklerdir.

Yine anılan Kanun'un 7'nci maddesine göre ilçe içerisinde yardım toplanacaksa ilçe kaymakamından, aynı ilin birden çok ilçesinde yardım toplanacak ise il valiliğinden, birden çok ilde yardım toplama çalışması yürütülecekse, yardım toplama faaliyetini yürütecek olan kişilerin ikametgâhlarının bulunduğu il valiliğinden izin alınması zorunludur.

Bu kapsamda, mezkur Kanun'un 8'inci maddesi gereğince yardım toplamakla görevli olan kişiler izin vermeye yetkili makamlara taleplerini bir dilekçeyle bildirirler.

Bu dilekçede Yönetmeliğin 6'ncı maddesi gereği;

- Yardım toplama amacı ve toplanması hedeflenen miktara,
- Yardımın toplanmak istendiği il ya da ilçeye,
- Ne şekilde yardım toplanacağına, (Kanunun 5. maddesinde, yardım toplama yöntemlerine ilişkin düzenlemelere yer verilmiştir. Yardımların; makbuz karşılığında, belirli yerlere kutu yerleştirilerek, bankalarda yardım hesabı açılarak, yardım pulu çıkarılarak, eşya piyangosu düzenleyerek, kültürel etkinlikler ve sergiler aracılığıyla, spor gösterileri, geziler ve eğlenceler organize edilerek veya bilgilerin otomatik/elektronik sistemler aracılığıyla işlenmesi yoluyla toplanabileceği belirtilmiştir).
- Yardım toplama faaliyetine kaç kişinin katılacağı,
- Yardım toplamada kaç adet makbuz kullanılacağı belirtilir.

Tüzel kişiliği olan kuruluşların başvuruda bulunmaları halinde bu kuruluşların yönetici organlarında görevlilerin; gerçek kişilerin yardım toplama faaliyetine

katılması halinde ise sorumlu kurul üyelerinin ve yardım toplama çalışmalarında görevlendirileceklerin kimlik bilgileri ve adres bilgileri belirtilmelidir (Mevzuat, 1999). (Kanunun 11'inci maddesinde yer alan hükme göre; yardım toplama faaliyeti gerçek kişiler tarafından yürütülecekse bunların aralarında sorumlu kurul oluşturması ve bu kurulun en az üç kişiden oluşması gerekmektedir. Tüzel kişilerde ise sorumlu kurul tüzel kişilerin idari organlarıdır.)

Bununla birlikte;

- Kamu görevlileri çalıştırılmak istenirse ilgili valilik ya da kaymakamlıklardan alınmış izin belgesi,
- Toplanması hedeflenen yardım tutarını belirlemeye yarayacak rapor ve benzeri belgeler,
- 2005/38 sayılı Genelgenin 3/(c) bendi gereği, yardım faaliyetinde görevli kişilerin T.C. kimlik numaraları, ikametgâh ve adli sicil beyanları ile ikişer adet vesikalık fotoğrafları,
- Yardım toplama faaliyeti, eğitim kurumları faydasına ya da bu kurum içerisinde yürütülecekse Kanunun 8'inci maddesi gereği kurumdan sorumlu kişinin yazılı izninin de başvuru dilekçesine eklenmesi gerekmektedir.

Yardım toplamayla yükümlü kurullar, mezkûr Kanunun 17'nci maddesine göre yardım toplama faaliyetinin bitiminden itibaren on gün içinde toplanan yardımın kesin hesabını çıkarmak ve bir örneğini izin veren makama vermekle sorumludurlar.

3 DERNEK VE VAKIFLARA İLİŞKİN VERGİSEL DÜZENLEMELER

Çalışmanın bu bölümünde dernek ve vakıfların vergi kanunları karşısındaki durumları ile bunların iktisadi işletmelerinin vergi kanunları karşısındaki durumlarına ayrı ayrı yer verilmiştir. Özellik arz eden durumlar yargı kararları ile özeldeler ışığında açıklanmaya çalışılmıştır.

3.1 Dernek ve Vakıfların Vergi Kanunları Karşısındaki Durumları

3.1.1 Dernek ve Vakıfların Vergi Mükellefiyeti

Bir tüzel kişilik olan dernek ve vakıflar sadece dernek ve vakıf faaliyetleri itibarıyla 5520 sayılı Kanunu'nun 1'inci maddesine göre kanun kapsamı dışında tutulmuştur. Fakat aynı maddenin (ç) bendi ile bunlara ait iktisadi işletmeler kurumlar vergisi mükellefi olarak kanun kapsamına dâhil edilmiştir.

Dernek ve vakıfların bir nevi amme hizmeti sunması, amaçlarının gelir etmek olmaması, topluma yarar sağlanmasının ana gayeleri olması dolayısıyla tüzel kişilikleri vergi dışı bırakılmıştır (Seviğ, 2008).

Kurumlar vergisi esas olarak kurumların ticari faaliyetleri neticesinde elde etmiş oldukları geliri verginin konusuna sokmakta ve vergilendirmektedir bu kapsamda dernek ve vakıfların kuruluşları itibarıyla ticari olmaktan çok sosyal gaye taşımaları sebebiyle, bunların elde etmiş oldukları kazançların vergi dışı bırakılması akılcı bir davranıştır (Yereli, 2004). Kaldı ki yürütülen faaliyet parasal sonuçlar doğurabilmektedir sırf bu sebeple ticari faaliyetin varlığından söz edilememekle birlikte asıl olan bu kuruluşların amaçlarının kar elde etmek olmaması gerektiğidir (Tüzüner, 2013, 2820). Nasıl ki ticari amaçla kurulan şirketler sosyal amaçları yerine getirmek amacıyla kurulamamakta; dernek ve vakıflar da ticari amaçla kurulmamalıdır (Doğan, Narbay, 2000, 442).

Mezkûr Kanun'un 2'nci maddesinin beşinci fıkrasında, dernek veya vakıflara ait ya da onlara bağlı olup sürekli faaliyet gösteren ve sermaye şirketleri ile kooperatifler dışında kalan ticari, sınai ve zirai işletmelerin, bu kurumların ekonomik

işletmeleri sayılacağı belirtilmiştir. Aynı maddenin altıncı fıkrasında ise dernek ve vakıflara bağılı ekonomik işletmelerin, amaçlarının kazanç elde etmek olmamasının, faaliyetlerinin yasalar ile belirlenmiş görevler arasında yer almasının, tüzel kişiliklerinin bulunmamasının, ayrı muhasebe sistemlerinin veya kendilerine ait sermaye ve işyerlerinin olmamasının vergi mükellefiyetlerini etkilemeyeceğı hükmüne yer verilmiştir. Ayrıca, sağlanan mal veya hizmetlerin yalnızca maliyeti karşılayacak bedelle sunulması, kâr elde edilmemesi ya da kârın kuruluş amaçlarına ayrılması durumlarının, bu işletmelerin ekonomik işletme vasfını değıştirmeyeceğı ifade edilmiştir.

Dolayısıyla, dernek ve vakıflar salt tüzel kişilikleri ile kurumlar vergisine tabi tutulmamaktadır. Fakat bu tür işletmelerin sürekli olarak ticari, sınai veya zirai nitelikte, başka bir deyişle bir organizasyon çerçevesinde piyasa ekonomisi içinde bedel karşılığında mal alım-satımı, üretim veya hizmet sunumu gibi faaliyetlerde bulunmaları durumunda, bu faaliyetler dolayısıyla ortaya çıkan ekonomik işletmeler için kurumlar vergisi mükellefiyeti oluşturulması zorunlu olacaktır.

Ayrıca belirtilmesi gerekir ki; iktisadi işletmesi bulunmasa dahi, personel istihdam eden veya kira ödemesi yapan tüm dernek ve vakıflar, gerçekleştirdikleri vergi kesintileri nedeniyle mükellefiyet tescili yaptırmak zorundadır. Bu kapsamda, çalıştırdıkları personele ödedikleri maaş ve benzeri ücretlerden kestikleri tutarları ile kira ödemelerinden yapılan stopajları, bağılı bulundukları vergi dairesine yatırmakla yükümlüdürler.

3.1.2 Dernek ve Vakıfların Gelir Vergisi Kanunu Karşısındaki Durumları

Bu bölümde dernek ve vakıfların 193 sayılı Kanun karşısındaki durumları ele alınacaktır.

3.1.2.1 Dernek ve Vakıfların Yapacakları Ödemeler Üzerinden Gelir Vergisi Kesintisi

GVK'nın 94'üncü maddesine göre dernek ve vakıflar vergi kesintisi yapmakla mükellef olan kişiler arasında yer almaktadır. Bu kapsamda kanunda belirtildiğı

şekilde nakden ya da hesaben ödeme sırasında hak sahiplerinin ödemesi gereken gelir vergilerinden mahsup edilmek üzere vergi kesintisi yapmakla mükelleflerdir.

Burada “hesaben ödeme” kavramının ne olduğuna dair açıklama yapma gereği hâsıl olmuştur. Hesaben ödeme kavramı mezkûr Kanun’un 96’ncı maddesinde yapılmıştır. Bu maddeye göre vergi kesintisi kapsamında ödeme yapanları hak sahiplerine karşı borçlu gösteren her türlü kayıt ve işlemler hesaben ödeme olarak tanımlanmaktadır. Buna göre anılan Kanun’un 94’üncü maddesinde sayılan ödemelerin yasal defter ve belgelere gider olarak kaydedilmesi ya da tahakkuk etmesi durumlarından biri mevcut ise vergi tevkifatı yapılması gerekmektedir (Öner, 1997).

3.1.2.2 Dernek ve Vakıfların Elde Ettikleri Gayrimenkul Sermaye İratlarının Vergilendirilmesi

Dernek ve vakıflar tarafından kiralanan gayrimenkuller ile gayrimenkul dışındaki mal veya hakların kiralınması gibi işlemlerin Gelir Vergisi ve KDV Kanunu kapsamındaki açıklamalar aşağıdaki gibidir.

3.1.2.2.1 Dernek ve Vakıflardan Kiralanan Gayrimenkullere Yapılacak Tevkifat

Dernek ve vakıfların elde edeceği bir takım gelirler vardır ki bunların bu kurumlara ödenmesi sırasında vergi kesintisi yapılmaktadır. Tevkifat yapılabilmesi için hak sahibinin elde etmiş olduğu gelirin gelir veya kurumlar vergisinin konusuna girmesi gerekmektedir (Özbalcı, 1999: 76).

GVK’nun 94’üncü maddesinin 1’inci fıkrasında sayılan kurum ve kuruluşlar tarafından dernek ve vakıfların sahip oldukları taşınmazların kiralınması karşılığında yapılacak ödemeler üzerinden 94/5-b bendi gereğince tevkifat yapılması şarttır. Bununla birlikte dernek ve vakıflara ait taşınmazlar bir ticari organizasyon dâhilinde diğer bir deyişle iktisadi işletme oluşacak şekliyle kiralınması durumunda, oluşacak iktisadi işletme kurumlar vergisi kapsamında vergilendirileceğinden elde edilen kira gelirleri üzerinden tevkifat yapılmayacaktır.

3.1.2.2.2 Dernekler ve Vakıflara Ait Gayrimenkullerin Kiralanmasının KDV Karşısındaki Durumu

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 1/3-f maddesinde, Gelir Vergisi Kanunu'nun 70. maddesinde belirtilen mal ve hakların kiralanması işlemlerinin katma değer vergisine tabi olduğu belirtilmiştir. Aynı kanunun 1/3-g maddesinde, dernekler, vakıflar ve ilgili diğer kurumlar ile bunların kurduğu veya işlettiği müesseselerin, ticari, sanayi, tarım ve mesleki nitelikteki mal teslimleri ile hizmet sunumlarının KDV'yi doğurduğu hüküm altına alınmıştır.

Ayrıca, derneğe ve vakfa bağlı işletmelerin sahip oldukları gayrimenkullerin kiraya verilmesi işlemiyse KDV Kanunu'nun 1/3-g maddesine göre KDV'ye tabi olacağından, Kanun'un 17/4-d bendinde yer alan istisna hükmü dâhilinde değerlendirilmesi mümkün değildir.

Ayrıca belirtilmesi gereken başka bir husus ise GVK'nın 70'inci maddesinde ifade edilen ve dernek ve vakıflara ait olmakla birlikte kiralama işlemine tabi tutulduğu vakit istisna sayılacak gayrimenkuller mezkur maddenin 1, 2 ve 3'üncü fıkralarında sayılmıştır (Mevzuat, 1961).

3.1.2.2.3 Gayrimenkul Dışındaki Diğer Mal ve Hakların Kiralanması İşlemlerinin KDV Karşısındaki Durumu

Gelir Vergisi Kanunu'nun 70. maddesinde belirtilen gayrimenkul haricindeki diğer mal ve hakların dernekler ve vakıflar tarafından kiraya verilmesi durumunda, söz konusu işlemler, iktisadi işletme kapsamında olup olmadığına bakılmadan KDV'ye tabi tutulmaktadır. Bu tür kiralama işlemlerinde, KDV Kanunu'nun 17/4-d maddesi çerçevesinde tanınan istisna uygulanmamaktadır.

Eğer bu mal ve hakları kiralayan taraf gerçek usulde KDV mükellefi ise ve kiraya veren dernek ya da vakfın KDV mükellefiyeti bulunmuyorsa, işlem üzerinden hesaplanan KDV, KDV mükellefi olan bu kişiler tarafından beyan edilecek ve ödenecektir. Bu kapsamda, kiraya veren dernek veya vakfın herhangi bir KDV beyannamesi düzenlemesi gerekmemektedir.

Ancak, kiralayan tarafın da gerçek usulde KDV mükellefiyetinin bulunmaması durumunda, dernek veya vakıf adına gerçek usulde KDV mükellefiyeti oluşturulacaktır. Bu durumda, işlem üzerinden hesaplanan KDV, kiraya veren dernek veya vakıfça beyan edilerek ödenecektir.

3.1.2.3 Dernek ve Vakıfların Tasarruflarını Bankada Değerlendirmesi Sonucunda Elde Ettiği Menkul Sermaye İratlarından Tevkifat Yapılması

GVK'nın Geçici 67/4 üncü maddesi gereğince, mezkûr Kanun'un 75/2-(7), (12) ve (14) numaralı bentlerinde hüküm altına alınmış olan iratlardan ödemeyi yapan kurumlarca %15 tevkifat yapılması gerekmektedir. Tevkifat oranları Cumhurbaşkan Kararıyla değiştirilebilmektedir.

1 seri numaralı KVGT'nin 2.4 bölümünde, derneklerin nakit varlıklarına ilişkin faaliyetlerine yönelik açıklamalar yapılmıştır. Tebliğde, bir derneğin amaçlarını gerçekleştirmek için gereksinim duyduğu gelirleri sağlama hedefiyle nakit varlıklarının bir kısmını menkul kıymet alımına tahsis etmesi ve bu kıymetlerin yıl içinde birkaç kez elden çıkarılması veya itfa tarihinde nemasıyla birlikte tahsil edilmesi durumunda, ticari, sınai ya da zirai bir faaliyetin devamlılık arz etmediği ifade edilmiştir. Bu tür durumlarda, bir işletmenin varlığından bahsedilemeyeceği belirtilmiştir.

Fakat derneğin üyelerinden aidat ya da bağış adı altında topladığı paraları veya üyelerinin değerlendirilmek üzere verdiği fonları kullanarak, menkul kıymet alım-satımında yer alması, bu çalışmalar adına münhasıran bir eleman istihdam etmesi durumunda, ticari bir organizasyon olduğu kabul edilmektedir. Bu gibi durumlarda, dernek, söz konusu faaliyetleri nedeniyle ortaya çıkan işletme için mükellefiyet tesis etmekle yükümlü olacaktır.

3.1.2.4 Dernek ve Vakıfların İktisadi İşletmelerince Elde Edilen Karların Dernek ve Vakfa Aktarılması

Dernek ve vakıfların iktisadi işletmelerince sağlanan karlar bağlı bulundukları dernek ve vakfa aktarılabilir. Bu durumun özellikli olması sebebiyle söz konusu duruma ilişkin detaylı açıklamalara çalışmanın 4.2 bölümünde yer verilmiştir.

3.1.2.5 Dernek ve Vakıflara Yapılan Bağışların Vergisel Boyutu

Kamunun yararına çalışan dernekler ile Cumhurbaşkanlığı tarafından kendilerine muafiyet tanınan vakıflara, gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri tarafından yapılan bağış ve yardımlar, GVK'nun 89. maddesi ve KVK'nun 10. maddesinde belirtilen şartlar çerçevesinde, matrahın hesaplanmasında indirilebilecektir.

Bu bağış ve yardımların indirilebilmesi için şu şartlara haiz olması zorunludur (Mevzuat, 2007):

- Bağış ve yardımların kanunlarda belirtilen kurum ve kuruluşlara yapılmış olması,
- Makbuz karşılığı yapılması,
- Herhangi bir karşılık olmadan gerçekleştirilmesi gerekir.
- Bağış ve yardımlar beyannamede ayrıca gösterilmelidir.
- Bu bağış ve yardımlar yalnızca alakalı dönem kazancından indirilebilir.
- Kazanç yetersizliği nedeniyle indirilemeyen tutarlar sonraki yıllara devretmez.

GVK 89/1-4 ile KVK 10/1-c maddesine istinaden yapılan değerlendirme:

Kamu yararı statüsü almış dernekler ve Cumhurbaşkanınca vergi muafiyeti statüsü kazandırılan vakıflara yıllık toplamı beyan edilecek gelirin % 5'ini geçmemek şartıyla, makbuz karşılığında yapılan bağış ve yardımlar.

- Beyan Edilecek Gelirin %5'i:

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu açısından beyan edilen gelir GVK-85/2012-7 sayılı Gelir Vergisi Sirkülerinde yıllık gelir vergisi beyannamesinde yer alan indirim ve geçmiş yıl zararları düşülmeden önceki tutarın esas alınacağı belirtilmiştir.

5520 sayılı KVK'nu perspektifinden ise beyan edilen gelire ilişkin açıklamalara 1 seri numaralı KVG'T'de yer verilmiştir. Bu kapsamda beyan edilecek gelirin hesaplanmasında ticari bilanço karından geçmiş yıl zararları ve iştirak kazançları istisnası çıkarılması sonucu ortaya çıkan tutarın yüzde 5'i alınarak hesaplanmaktadır.

GVK'nun 89/1-5 ve KVK'nun 10/1-ç maddesi uyarınca, vergi matrahından indirilebilecek bağış ve yardımlara ilişkin kapsam şu şekildedir: Kamu kurum ve kuruluşlarına bağışlanan veya bu kurumlarca yaptırılan okullar ve sağlık tesisleri için yapılan harcamalar indirim tabidir. Kalkınmada öncelikli bölgelerde en az 50 yatak, diğer bölgelerde ise en az 100 yatak kapasitesine sahip öğrenci yurtlarının yapımı ya da mevcut yurtların faaliyetlerini sürdürebilmeleri amacıyla yapılan bağışlar da bu kapsamda yer almaktadır. Çocuk yuvaları, yetiştirme yurtları, huzurevleri, bakım ve rehabilitasyon merkezlerinin yapımı veya desteklenmesine yönelik yardımlar indirim konusu yapılabilir. Mülki idare amirlerinin izni ve denetiminde inşa edilen ibadethaneler ile Diyanet İşleri Başkanlığı'nın denetiminde yaygın din eğitimi veren tesislerin yapımı için yapılan bağışlar da vergiden düşülebilmektedir.

Bu bentte belirtilen yardım ve bağışlar c bendinde yer alan kamu kurum ve kuruluşlarına yapılırsa beyannamede indirim yapılabilir. Ancak bazen dernekler, kamu idareleri ile protokoller imzalamak veya belirtilen faaliyetleri mevzuatla ifade edilen kurumların denetiminde sürdürmek kaydıyla yukarıda sayılan tesisleri inşa ya da inşa edilen tesislerin faaliyetlerini devam ettirme işine girişebilirler. Böyle bir faaliyet kapsamında ilgili derneklere yapılan bağış ve yardımların tamamı 'ilgili yıl beyannamesi'nde indirim konusu yapılabilir. Ancak bu bağış ve yardımların indirilebilmesi için KVG'T'de ve çeşitli özelgelerde bildirilen ve aşağıda özetlenen şartları haiz olunması gerekmektedir (Mevzuat, 2007):

- Bağış ve yardımların makbuz karşılığı yapılmış olması,
- İlgili dernek ile kamu kurumları arasında bir protokol imzalanması,
- Yapılan bağış ve yardımların şartlı bağış olması,

- Bu bağış ve yardımların doğrudan derneklerin tasarrufuna bırakılmayıp ilgili protokol uyarınca bağış yapılacak kamu idaresinin denetimi dahilinde harcanması,
- Düzenlemedeki “okul” kelimesinden, eğitim-öğretim hizmetlerinin yer aldığı ana birimlerin anlaşılması gerekmektedir. (Akşam sanat okulları da bu kapsam dahilinde değerlendirilmektedir),
- Düzenlemedeki “sağlık tesisi” ifadesinden de Sağlık Bakanlığı’nca sağlık tesisi kapsamında değerlendirilen kurum ve kuruluşların anlaşılması,
- Girişilen inşa işi "ibadethane" ve "yaygın din eğitimi verilen tesis" ile ilgili ise, ibadethaneden; Diyanet İşleri Başkanlığınca ibadethane sayılan yerlerin, din eğitimi veren tesisten de Diyanet İşleri Başkanlığı denetimine tabi olan ve din eğitimi verilen tesislerin anlaşılması,
- İlgili ibadethanelerin halka açık olması,
- İlgili ibadethanelerin, mülki idare amirlerinin izni ve denetimine tabi olarak inşa edilmesi gerekmektedir. İbadethanelerin yapımı, faaliyetine devam etmesi ve bu amaçla yapılan bağış ve yardımların, yine mülki idare amirlerinin denetimi altında gerçekleştirilmesi,
- Yukarıda sayılı tesislere yapılacak harcamaların ise Diyanet teşkilatı tarafından denetlenmesi zorunludur.

Bursa VDB’nın 17.05.2011 tarihinde söz konusu duruma yönelik verdiği muktezada; doğrudan derneğe ya da vakfa yapılan bağış ve yardımların KVK’nun 10/1-(ç) bendi kapsamında değerlendirilemeyeceği fakat bazı dernek ya da vakıfların kamu idareleri ile aralarında protokoller imzalayarak inşa edilen sağlık tesisleri için makbuz karşılığında yardım toplayabildikleri, bu kapsamda yapılan bağış ve yardımların KVK’nun 10/1-(ç) bendi kapsamında değerlendirilebileceği belirtilmiştir (GİB, 2011).

Bu kapsamda faaliyet gösteren derneğe yada vakfa yapılacak bağış ve yardımların tamamı yukarıda belirtilen şartları taşımak ve mükellefler tarafından

beyannamede ayrıca gösterilmek kaydıyla KVK 10/1-ç ve GVK 89/1-5 kapsamında indirim konusu yapılabilecektir.

GVK 89/1-7 ile KVK 10/1-d maddesine istinaden yapılan değerlendirme: Kamunun yararına çalışan dernekler ve Cumhurbaşkanınca kendisine muafiyet tanınmış olan vakıflar tarafından yapılan ya da Kültür ve Turizm Bakanlığınca desteklenen/desteklenmesi uygun görülen GVK'nun 89/1-7 ve KVK 10/1-d maddesinde tek tek sayılan kültür ve sanat faaliyetlerine yönelik makbuz karşılığında yapılan bağışların tamamı kurumlar vergisi ile gelir vergisi matrahlarının tespitinde indirim olarak kabul edilebilmektedir.

GVK 89/1-11 ile KVK 10/1-f maddesine istinaden yapılan değerlendirme: İktisadi işletmeleri hariç, Kızılay ve Yeşilay Cemiyetlerine makbuz karşılığı yapılan nakdi bağış ve yardımların tamamı kurumlar ve gelir vergisi matrahın hesaplanmasında indirim konusu yapılabilecektir. Söz konusu Dernek ve Cemiyet'e yapılan aynı yardımların ise GVK/89-4'üncü maddesi hükümlerine göre gelir vergisi / kurumlar vergisi beyannamesinde bildirilen gelirin %5'i ile sınırlı olarak indirimi mümkün bulunmaktadır.

Mükellefler tarafından yapılacak bağış ve yardımlar ister aynı olsun ister nakdi olsun gelir ve kurumlar vergisi matrahından indirim konusu yapılabilmesi için makbuz karşılığında yapılması gerekmektedir.

Aynı olarak yapılacak bağış/yardım eğer bağış yapacak işletmenin aktifine kayıtlı ise bir diğer deyişle kayıtlı stokundan çekilerek bağışlanacaksa bunlar için işletmenin fatura düzenlemesi gerekmektedir. Düzenlenecek olan bu faturanın arka yüzüne bağış ve yardım amacıyla düzenlendiğine dair şerh konulması ve ilgililerce imzalanması gerekmektedir.

Aynı olarak yapılacak bağış/yardıma ilişkin değerler eğer dışarıdan alınarak bağışlanacaksa bu durumda bağış yapılan kurum ya da kuruluş tarafından alınan değerler için bunların teslim alındığına dair belge düzenlenmiş olması yeterli olacaktır. Düzenlenecek olan belgede bağış yapılacak kıymetin değeri, cinsi ve miktarı net bir şekilde belirtilmelidir. Aynı şekilde bağışı yapılacak değerler için düzenlenecek olan

faturanın arka yüzüne yukarıda belirtilen açıklamaların yazılıp ilgililerce imzalanmış olması gerekmektedir.

Nakdi olarak yapılacak olan bağışların vergi matrahlarından indirilebilmesi için bağışı alacak olan kurum/kuruluşlar tarafından düzenlenecek makbuz ile belgelendirilmesi gerekmektedir. Eğer bu bağış banka kanalıyla yapılacaksa banka dekontu tevsik edici belge olarak kullanılabilir.

Kamu kurum ve kuruluşlarıyla imzalanan protokoller çerçevesinde, kamu arazisi üzerine okul inşası gerçekleştirildiğinde, bu inşaa için yapılan harcamalar, harcamanın gerçekleştirildiği seneye ait kazancın belirlenmesinde indirim olarak dikkate alınabilecektir.

Bunun dışında mülki idare amirlerinin izni ve denetimine tabi şekilde Diyanet İşleri Başkanlığı gözetimindeki yaygın din eğitimi tesislerinin yapımı ve faaliyetlerinin sürdürülmesi amacıyla vakıf veya derneklere yapılan bağışlar, bu kuruluşlardan alınan makbuzlara veya bağışın yatırıldığına ilişkin banka dekontlarına dayanılarak kurum kazancından indirilebilecektir.

Fakat diğer dernek ve vakıflara yapılan bağışların bu kapsamda indirim konusu yapılabilmesi için şu şartların sağlanması gerekmektedir:

- Mülki idare amirlerinin izni ve denetimi altında yapılacak bir protokolün oluşturulması,
- Nakdi bağışların sadece protokol kapsamındaki işler için açılan özel bir hesaba yatırılması,
- Ayni bağışların protokol kapsamındaki işte kullanılmak şartıyla ve makbuz karşılığında gerçekleştirilmesi,
- Banka dekontları veya makbuzlarda bağışın amacına ilişkin açıklamanın belirtilmesi,
- Bağış ve yardımların yalnızca ilgili iş kapsamında mülki idare amirlerinin denetimi altında yapılması.

Bu koşullar sağlandığında, yapılan bağış ve yardımların bütünü kurum kazancından indirim konusu olabilecektir.

3.1.2.6 Gıda Bankacılığı Faaliyetinde Bulunan Derneklere Yapılan Bağışların Gelir ve Kurumlar Vergisi Karşısındaki Durumu

Gelir Vergisi Kanunu’nun 40/10 ve 89/6’ncı maddelerinde yer alan kanun hükümleri uyarınca Maliye Bakanlığı tarafından belirlenen şartlar dikkate alınarak yiyecek, giyecek, hijyen ve yakacak maddelerinin gıda bankacılığı kapsamında bağışlanması mümkün olup söz konusu maddelerin maliyet bedelleri gelir ya da kurumlar vergisi matrahlarının tespitinde indirim konusu yapılabilmektedir. Ayrıca bu malların teslimleri KDV Kanunu’nun 17’nci maddesi gereğince katma değer vergisinden istisnadır.

Gelir Vergisi Kanunu’nun 40’inci maddesinin 10’uncu fıkrası hükmü; ticari kazanç elde eden mükellefler açısından özel düzenlemedir. Bu madde hükmüne göre yapılacak indirim, işletmenin faaliyeti çerçevesinde indirebileceği bir gider olup mezkûr Kanun’un 89/6’ncı madde hükmü ise bütün gelir unsurları için geçerli olan genel düzenleme niteliğindedir ve sadece beyanname üzerinden indirilebilmektedir.

251 seri numaralı Gelir Vergisi Genel Tebliği ile gıda bankacılığı kapsamında yapılacak bağışlara ilişkin usul ve esaslar düzenlenmiştir. Söz konusu usul ve esaslara ilişkin bilgiler aşağıdaki gibidir (Mevzuat, 2004):

3.1.2.6.1 Bağışın Yapılacağı Dernek ve Vakıflar

Her şeyden önce bağış bir derneğe ya da vakfa yapılmalıdır. İhtiyaç sahiplerine doğrudan ya da bir organizasyon çerçevesinde yapılacak bağış ya da yardımlar GVK’nun ilgili maddeleri kapsamında yapılmış bağış olarak dikkate alınmayacaktır.

Bağış yapılacak derneğin tüzüğünde, vakfin ise senedinde gıda yardımı faaliyetinde bulunduklarına ve yiyecek, giyecek, hijyen ve yakacak yardımı yapabildiklerine yönelik açıklamaların olması şarttır. Dernek ya da vakfin münhasıran bu faaliyette bulunmaları zorunlu olmayıp başka faaliyetler ile de iştigal edebilirler. Yine bu dernek veya vakıfların “kamuya yararlı” ya da “vergiden muaf” statülerine sahip olup olmadıklarının önemi de bulunmamaktadır.

3.1.2.6.2 Bağış Konu Olacak Mallar ve Bağışın Niteliği

Yalnızca yiyecek, giyecek, hijyen ve yakacak maddeleri gıda bankacılığı kapsamında bağışlanabilecektir. Ayrıca bu bağışlar yapılırken “bedelsiz şekilde gereksinimi olanlara ulaştırılmak üzere gerçekleştirilmiştir” şeklinde şart konulması gerekmektedir.

3.1.2.6.3 Bağış Yapanlarca Düzenlenecek Belge

Yapılacak bağış GVK’nın 40/10’uncu maddesi kapsamında yapılıyor ise söz konusu bağış için mutlaka fatura düzenlenmesi gerekmektedir. Ayrıca sevkiyat için ise sevk irsaliyesi düzenlenmesi gerekmektedir. Yapılacak bağışın tutarı fatura düzenleme sınırı olarak belirlenen haddin altında kalsa bile bu sınır ile bağı kalınlmaksızın ilgili belgelerin düzenlenmesi gerekmektedir.

Bağışlanan mala ilişkin bilgilere faturada eksiksiz olarak yer verilmelidir. Düzenlenecek fatura bağış yapılan kişiye değil bu bağış yapacak olan ilgili derneğe ya da vakfa düzenlenmelidir. Fatura muhteviyatına bağış yapılacak kıymetin maliyet bedeli yazılmalıdır.

Bu kapsamda gerçekleştirilen bağışlar 3065 sayılı KDVK’nın 17/2-b maddesine göre katma değer vergisinden müstesnadır ve bağış yapanlarca düzenlenecek faturada neden KDV hesaplanmadığına dair açıklamanın yer alması zorunludur.

Bağış yapılacak kıymetin teslimi daha evvel de belirtildiği üzere KDV Kanunu’nun 17’nci maddesi gereğince KDV’den istisnadır. Bağış olarak teslim edilecek kıymete ilişkin olarak mükelleflerce yüklenilen KDV ise 3065 sayılı Kanun’un 30’uncu maddesinin a bendinin parantez içi hükmü gereğince indirim konusu yapılabilecektir. Dolayısıyla mükelleflerce herhangi bir düzeltme işlemi yapılmasına gerek yoktur.

3.1.2.6.4 Kayıt Düzeni ve Beyannamede Gösterim

Bağış yapılacak kıymetler işletmenin aktifinde yer alıyorsa bu kıymetlerin maliyet bedeli GVK’nun 40’ıncı maddesi gereğince gider olarak dikkate

alınabilecektir. Dolayısıyla düzenlenecek olan fatura kayıt altına alınırken hem gelir hem de gider olarak kaydedilecektir.

Bağışı yapılacak kıymetler işletme aktifinde yer almıyorsa diğer bir deyişle dışarıdan alınıp ilgili dernek ya da vakfa bağışlanacaksa bu kıymetlerin KDV dahil bedeli GVK'nın 89'uncu maddesi gereğince beyanname üzerinden indirim konusu yapılabilecektir.

3.1.3 Kamuya Yararlı Dernekler ile Cumhurbaşkanı Tarafından Vergi Muafiyeti Tanınan Vakıflara Vergi Kanunlarında Sağlanan Avantajlar

Kamuya yararlı dernek statüsü verilen dernekler ile Cumhurbaşkanı tarafından vergi muafiyeti tanınan vakıflara girişmiş oldukları birtakım faaliyetler kapsamında Türk Vergi Kanunlarında bazı avantajlar sağlanmıştır. Söz konusu avantajlar ise şu şekildedir:

3.1.3.1 Kurumlar Vergisi İstisnası

5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5/1-ı maddesi ile kamuya yararlı dernekler ile vergi muafiyeti tanınan vakıflara bağlı olarak rehabilitasyon merkezlerinin işletilmesi faaliyetinden elde edilen kazançların beş yıl boyunca istisna olacağı hüküm altına alınmıştır. Bu istisna hükmü bu merkezlerin faaliyete geçtiği hesap döneminden itibaren başlamaktadır.

3.1.3.2 Katma Değer Vergisi İstisnası

3065 Sayılı KDV Kanunu'nun 17'nci maddesinin 1'inci fıkrası ile kamuya yararlı derneklere ve vergi muafiyeti tanınan vakıflara bir takım istisnalar tanınmıştır. Şöyle ki; kamuya yararlı dernekler ve vergi muafiyeti tanınan vakıfların, ilimi, güzel sanatları ve tarımı genişletmek, ıslah ve teşvik hedefiyle gerçekleştirdikleri faaliyetlerin bu madde dâhilinde istisna olduğu hüküm altına alınmıştır. Aynı şekilde tiyatro, kütüphane, okuma ve konferans salonlarıyla spor tesislerinin işletilmesi amacıyla ifa edilen kültür ve eğitim çalışmalarına yönelik teslim ve hizmetler de KDV'den istisnadır.

Bu Kanunun 17'nci maddesinin 2'nci fıkrası gereğince bu dernek ve vakıfların hastane, nekahathane, klinik, dispanser, sanatoryum, kan bankası ve organ nakline mahsus bankalar, anıtlar, botanik ve zooloji bahçeleri, parklarla veteriner, seroloji ve distofajin laboratuvarları vb. kuruluşlar, öğrenci veya yetiştirme yurtları, yaşlı ve sakat bakım ve yaşlı evleri, fukara aşevleri ve yetimhaneleri gibi işletmeleri ya da bunların yönetilmesi suretiyle ifa ettikleri teslim ve hizmetleri KDV'den istisnadır. Bu fıkra kapsamında kamuya yararlı dernekler ile vergi muafiyeti tanınan vakıflara ücret mukabili olmaksızın yapılan her türlü teslim ve hizmetler de KDV'den istisnadır.

Vakıf üniversiteleri ile vakıf üniversitelerine bağlı sağlık uygulama merkezlerinin yukarıda yer alan kanun hükümlerine ilişkin değerlendirmelere çalışmanın izleyen bölümlerinde yer verilmiştir.

3.1.3.3 Veraset ve İntikal Vergisi Muafiyeti

7338 sayılı Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu'nun 3'üncü maddesi bu kanundan muaf olan kişi/kurumlara ilişkin hükümler içermektedir. Mezkûr maddenin (a) fıkrası gereğince; kamuya yararlı dernekler veraset ve intikal vergisinden muaf tutulmuşlardır. Bu maddenin (b) fıkrası gereğince ise vergi muafiyeti tanınan vakıflar veraset ve intikal vergisinde muaf tutulmuştur. Fakat Vakıflar Kanunu'nun 77'nci maddesine eklenen ve gerek kuruluşları sırasında gerekse kurulduktan sonra vergiden muaf statüsüne sahip olsun ya da olmasın tüm vakıflara bağış suretiyle teslimi gerçekleştirilen taşınır ve taşınmaz malların veraset ve intikal vergisinden istisna olduğu hükmü ile artık Veraset ve İntikal Vergisindeki muafiyet hükmünün bir anlamı kalmamıştır.

3.1.3.4 Emlak Vergisi Muafiyeti

1319 Sayılı EVK'nun 4'üncü maddesi binalara ilişkin daimi muaflıkları; 14'üncü maddesi ise arazilere ilişkin daimi muaflıkları düzenlemektedir. Bu kapsamda kamu yararı statüsüne sahip olan derneklerin sahip olduğu bina ve araziler emlak vergisinden muaftır. Fakat bina ve arazilerin emlak vergisinden muaf olabilmeleri için parantez içi hüküm ile şart koşulmuştur. Bu şartlar;

- Bina ya da arazi, kiraya verilmemiş olacak,

- Kurumlar Vergisi mükelleflerine ait olmayacak ya da bu mükelleflere tahsis edilmeyecek,

şeklinde düzenlenmiştir.

Aynı şekilde 1319 sayılı EVK'nun 4/(m) fıkrası gereğince, kiraya verilmemesi ve vakıf resmi senedinde yazılı amaçlar için kullanılması şartıyla vakfa ait binalar için emlak vergisi muafiyeti bulunmaktadır. Diğer taraftan, 1319 sayılı Kanunun 4'üncü maddesinin (a) fıkrasında mazbut vakıflara ait binalar, (s) fıkrasında Türk Silahlı Kuvvetlerini (Jandarma Genel Komutanlığı dahil) güçlendirilmesi maksadıyla kurulmuş vakıflara ait binalar, 14'üncü maddesinin (f) fıkrasında Türk Silahlı Kuvvetlerini güçlendirilmesi maksadıyla kurulmuş vakıflara ait arazi ve arsalar daimi olarak emlak vergisinden muaf tutulmuştur.

3.1.3.5 Damga Vergisi Muafiyeti

488 sayılı DVK'nun 9'uncu maddesi gereğince Kanuna ekli (2) sayılı tablonun "V. Kurumlarla ilgili kağıtlar" başlıklı bölümünün 17'nci fıkrası uyarınca, kamuya faydalı derneklerin her çeşit işlemlerinde düzenlemiş olduğu ve damga vergisinin kendilerince ödeneceği belirtilen kağıtların damga vergisinden istisna olduğu hükme bağlanmıştır.

19 numaralı fıkra ile de vergi muafiyeti tanınan vakıfların kuruluş işlemleri sırasında düzenlenecek her türlü kağıtların damga vergisinden istisna olduğu hükme bağlanmıştır.

Ayrıca mezkur Kanuna ekli (2) sayılı tablonun "IV-Ticari ve medeni işlemlerle ilgili kağıtlar" bölümünün 31. Fıkrası ile dernek ve vakıflar tarafından yerleşim yeri olarak kiralanacak gayrimenkullerin damga vergisinden istisna olduğu hükme bağlanmıştır. Dolayısıyla dernek ya da vakıf tarafından yerleşim yeri olarak kullanılacak bir taşınmaza ait düzenlenecek kira sözleşmesinde damga vergisi istisna olduğundan herhangi bir vergi alınması söz konusu olmayacaktır.

3.1.3.6 Harç İstisnası

492 sayılı Harçlar Kanunu'nun dördüncü kısmında Tapu ve Kadastro Harçları düzenlenmiş olup, 59'uncu maddesinde dernek ve vakıflara ilişkin istisna hükmüne yer verilmiştir. Bu doğrultuda, kamu yararına çalışan dernekler ile vergi muafiyeti tanınmış vakıfların satın alacakları taşınmazlar, tapu ve kadastro harcından muaf tutulmuştur. Buna benzer aynı hakların tescil edilmesi ve şerh konulmasını gerektirecek işlemler ile bu dernek ve vakıflara ait olan tesislerin ve bu tesislerin satın alacakları taşınmazların ve aynı hak tescillerinin ve yine bunların da şerh konulmasını gerektirecek işlemlerinin veya bunların terkin işlemleri harçtan istisna edilmiştir. Fakat bu istisna anılan kuruluşların taşınmaz ve benzeri aynı hak satışı ya da devri işlemlerini kapsamamaktadır.

3.1.3.7 Gümrük Vergisi Muafiyeti

Kamuya yararlı dernekler ile vergi muafiyeti tanınan vakıflar tarafından ticari amaca hizmet etmemek ve tamamen kuruluş amaçlarına uygun bir şekilde kullanılmak şartıyla ithal edilen eşyalar gümrük vergisinden muaf tutulmaktadır. Diğer taraftan, söz konusu istisna hükmü dernek ve vakıfların tüzel kişiliğine yönelik düzenlenmiştir. Dolayısıyla dernek ve vakıfların iktisadi işletmelerinin bu istisna hükmünden yararlanması mümkün değildir.

3.1.3.8 Belediye Gelirleri Kanunu ile Sağlanan Avantajlar

Kamu yararına çalışan derneklere vergi avantajı sağlayan bir diğer kanun da 2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanunu'dur.

Bu kanunun 17'nci maddesi uyarınca, 21'inci maddede belirtilen oranlar üzerinden, belediye ve mücavir alanlar içerisinde bulunan eğlence işletmelerinin faaliyetleri, Eğlence Vergisi kapsamında değerlendirilmektedir.

Belediye Gelirleri Kanunu'nun 19'uncu maddesinin 3'üncü fıkrası uyarınca kamu yararına çalışan dernekler tarafından düzenlenen eğlencelerden Eğlence Vergisi alınmamaktadır.

3.1.4 Vakıf Evladına Ödenen Galle Fazlasının Vergisel Boyutu

Çalışmanın önceki bölümlerinde de açıklandığı üzere vakıf sahibinin soyundan gelen ve vakfın gelirlerinden faydalanma hakkı olan kişilere vakıf evladı denmektedir.

Uygulamada galle fazlaları mülhak ve mazbut vakıflar tarafından o vakfın evlatlarına ödenebilmektedir. Yapılan bu ödeme vakıf evlatları tarafından 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 70'inci maddesinin son fıkrasındaki; "Vakfın gelirinden hizmet karşılığı olmayarak alınan hisseler (...) bu Kanunun uygulamasından gayrimenkul sermaye iradı addolunur" hükmü gereği gayrimenkul sermaye iradı olarak dikkate alınması gerekmektedir. Ayrıca gayrimenkul sermaye iradı niteliğindeki bu ödeme için ödemeyi gerçekleştiren vakıf tarafından mezkûr Kanun'un 94'üncü maddesinin 5/(a) bendi gereğince gelir vergisi tevkifatı yapılması gerekmektedir. Kaldı ki Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından verilen bir özelge de bu hususa ilişkin olarak; vakıfname gereğince vakıflar tarafından bir hizmetin karşılığı olmadığı halde vakfedenin evladına ya da evladının evlatlarına sahip oldukları paylar dikkate alınarak ödenecek olan bedellerin gayrimenkul sermaye iradı olduğu ve GVK'nun 94/5(a) maddesi gereğince gelir vergisi tevkifatı yapılması gerektiği şeklinde belirtilmiştir (GİB, 2020).

3.2 Dernek ve Vakıflara Ait İktisadi İşletmelerin Vergi Kanunları Karşısındaki Durumları

3.2.1 Mükellefiyet

Çalışmanın önceki bölümlerinde de açıklandığı üzere; bir tüzel kişilik olan dernek ve vakıflar sadece dernek ve vakıf faaliyetleri itibarıyla 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 1'inci maddesine göre kanun kapsamı dışında tutularak kurumlar vergisi mükellefleri arasında sayılmazken, aynı maddenin (ç) bendi ile derneklere ve vakıflara ait iktisadi işletmeler kurumlar vergisi mükellefi olarak kanun kapsamına dâhil edilmiştir.

Mezkûr Kanun'un 2'nci maddesinin beşinci fıkrasında, dernek veya vakıflara ait ya da bunlara bağlı olan ve devamlı faaliyet gösteren, sermaye şirketleri ve kooperatifler dışında kalan ticari, sınai veya zirai işletmelerin, dernek ve vakıfların iktisadi işletmesi sayılacağı belirtilmiştir. Aynı maddenin altıncı fıkrasında ise, bu

iktisadi işletmelerin kazanç amacı taşımalarının, faaliyetlerinin kanunla verilen görevler arasında yer almasının, tüzel kişiliklerinin bulunmamasının, bağımsız muhasebe düzenine sahip olmalarının ya da kendilerine ayrılmış sermaye ve işyerlerinin bulunmasının, mükellefiyet durumlarını etkilemeyeceği hükme bağlanmıştır. Ayrıca, mal ve hizmet bedellerinin yalnızca maliyeti karşılayacak düzeyde belirlenmesi, kâr elde edilmemesi ya da kârın kuruluş amaçlarına tahsis edilmesi, bu işletmelerin iktisadi işletme niteliğini değiştirmemektedir.

Bu doğrultuda, dernek ve vakıflar, gereği kurumlar vergisi mükellefi değildir. Ancak, bu kuruluşların piyasa ekonomisi içinde ticari, sınai veya zirai nitelikte, süreklilik gösteren bir organizasyon yapısı altında bedel karşılığında mal alım-satımı, üretim veya hizmet sunumu gibi faaliyetlerde bulunmaları halinde, bu faaliyetlerden doğan iktisadi işletmeler için kurumlar vergisi mükellefiyeti oluşturulması zorunludur.

Uygulamada bazı vakıf yöneticilerinin iktisadi bir işletme oluşturmadan vakıf tüzel kişiliği altında ticari faaliyetlerde bulundukları ve vakıf tüzel kişiliğini ticari bir kuruluş gibi nitelendirdikleri bilinmektedir (Saydam, 1998; 53).

Belirtilen hususlar ile ilgili detaylı açıklamalara çalışmanın izleyen bölümlerinde yer verilmiştir.

3.2.2 Yükümlülükler

Dernek ve vakıflara bağlı iktisadi işletmeler diğer ticari işletmeler gibi mükellefiyet tesis ettirme, defter tutma, beyanname verme, belge düzenine uyma ve 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nda belirtilen tüm vergisel yükümlülüklerini yerine getirmek zorundadır. Bu yükümlülüklerle ilişkin detaylı açıklamalar aşağıdaki gibidir:

3.2.2.1 Tacir Sayılma ve Türk Ticaret Siciline Kayıt Yaptırma Zorunluluğu

6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun 16/1'inci maddesine göre dernek ve vakıfların tacir oldukları açık bir şekilde hükme bağlanmıştır.

Ancak TTK 16/2 inci maddesi hükmüne göre ise kamuya yararlı derneklerin ya da Cumhurbaşkanınca vergi muafiyeti tanınan vakıfların bir iktisadi işletmeyi

işletmesi halinde, dernek ve vakıf tüzel kişilikleri tacir sayılmaz, sadece derneğe ve vakfa ait ticari işletmeler tacir sıfatını taşır (Kırıktaş, 2012). İktisadi işletmenin kamuya yararlı derneğe ya da Cumhurbaşkanınca vergi muafiyeti tanınan vakfa ait olması vergilendirme açısından bir engel teşkil etmez.

Dernek ve vakıfların amaçlarına ulaşabilmek maksadıyla işlettikleri iktisadi işletmeler için dernek ve vakıflar, bu işletmeleri ticaret siciline kaydettirmek zorundadır. Türk Ticaret Kanunu’nun 40’inci maddesine göre tescil ve ilan süresi 15 gün olarak belirlenmiştir.

3.2.2.2 Defter Tutma Yükümlülüğü

213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun 172’nci maddesi defter tutma yükümlülüğü olan mükellefler tek tek sayılmış olup bunlardan bir tanesi de “4.Dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmeler” dir.

Yine Vergi Usul Kanunu’nun 176’ncı maddesi ile tüccarlar defter tutma bakımından iki sınıfa ayrılmıştır. Birinci sınıfa dahil tüccarların bilanço esasına göre defter tutmak zorunda oldukları; ikinci sınıfa dahil tüccarların ise işletme hesabı esasına göre defter tutmak zorunda oldukları hüküm altına alınmıştır.

Bununla birlikte, aynı kanunun 177’nci maddesi, her türlü ticaret şirketlerinin ve kurumlar vergisinde sayılan mükelleflerin birinci sınıfa dahil oldukları belirtilmiştir.

Bu çerçevede, dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmeler KVK’nun 1’inci madde kapsamında Kurumlar Vergisi’ne tâbi olduğundan, vergi mükellefiyeti bulunan iktisadi işletmelerin, bilanço esasında tutulan ;

- Yevmiye defterini (VUK 183)
- Defterikebiri (VUK 184)
- Envanter defterini (VUK 185) ve ayrıca
- Faaliyetleri gereği tutulması gereken diğer defterleri

Tutmaları gerekmektedir. Tasdik işlemlerinin de yine aynı Kanun hükümlerine göre yerine getirilmesi şarttır.

Ayrıca, kurumlar vergisinden muaf tutulmakla birlikte öteki vergilerden birine tâbi olan dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmelerin de muaf olmadıkları vergiler için defter tutmaları gereklidir.

3.2.2.3 Beyanname Verme ve Verginin Ödenmesi

Derneklere ve vakıflara ait iktisadi işletmeler, varlıklarını idame ettirdikleri süre zarfında vergi kanunları ile kendilerine yüklenilen ödev ve sorumlulukları yerine getirmek zorundadırlar. Bu kapsamda kurum, KDV ve stopaj gelir vergisine ilişkin beyannamelerinin kanunlarda belirtilen süreler içerisinde ve bağlı bulunulan vergi dairesine verilmesi, verilen beyannameler üzerine tahakkuk edecek olan vergilerin ise yine kanunlarında belirtilen süreler içerisinde ödenmesi gerekmektedir.

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 14/2 maddesi uyarınca, derneklerin iktisadi işletmelerine tahakkuk ettirilen vergi ve benzeri tüm alacaklardan dernek ve vakıf tüzel kişilikleri doğrudan sorumludur. Bu çerçevede gerçekleştirilen çalışmalar sonucunda oluşacak gelir ve giderlerin beyan edilmesi yükümlülüğü de dernek ve vakıf tüzel kişiliklerine aittir (Maç, 1999; 20).

3.2.3 Vergiye Tabi Olma Şartları

3.2.3.1 Dernek ve Vakıflara Ait İktisadi İşletmelerin Kurumlar Vergisi Kanunu Karşısındaki Durumları

Çalışmanın önceki bölümlerinde de belirtildiği üzere; Dernek ve vakıfların kendileri için olmamakla birlikte bunlara bağlı iktisadi işletmeleri, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanun'u ile 1 seri numaralı Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nde belirtilen bir takım şartlarla kurumlar vergisine tabi tutulmuştur. Kanun ve Tebliğ'de geçen hüküm ve açıklamalara aşağıda yer verilmiştir.

- Öncelikle işletmenin bir derneğe ya da vakfa bağlı olarak faaliyette bulunması gerekmektedir,
- Tabii ki bu işletmenin niteliğinin ticari olması gerekmektedir,

- Faaliyetin sürekli olarak ifa edilmesi gerekmektedir,

Bir organizasyon çerçevesinde ekonominin döndüğü piyasada, ücret mukabili mal alımı ve satımı, bir malın imalatı ya da hizmetin ifa edilmesi gibi faaliyetler iktisadi işletmenin unsurlarındandır. Kanun ya da alt düzenlemelerde hangi faaliyetlerin ticari faaliyet olduğu tek tek sayılmamakta, bunun yerine organizasyona bağlı olarak piyasa ekonomisi içinde gerçekleştirilen tüm ekonomik faaliyetleri kapsamı içine almıştır.

1 seri numaralı Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nde hangi faaliyetin devamlı olduğuna dair açıklamalara yer verilmiştir.

Süreklilik unsuru, hesap dönemi içerisinde aynı veya farklı çalışma alanlarında ticari amaç taşıyan işlemlerin birden çok yapılması şeklinde açıklanmıştır. Bir hesap döneminde bir kereliğine yapılacak olan ticari bir faaliyette devamlılık unsurunun varlığından bahsedilemeyecekken, bu faaliyet eğer bir organizasyon gerektirecek şekilde gerçekleştirilecekse o vakit ticari amaçla yapılan bu işlemde devamlılık unsuru sağlanmış olacaktır.

Sermayenin tahsis edilmesi, işyerinin açılması, personel çalıştırılması, ticaret siciline kaydolunması, vb. hususların tümünün ya da bir kısmının yerine getirilmesi ile ticari organizasyonun varlığından söz edilebilmektedir. Dolayısıyla bu organizasyon çerçevesinde bir hesap döneminde ya da iki ya da üç hesap döneminde birer işlem yapılmış olsa bile burada ticari faaliyetin varlığından söz edilebilecektir.

İktisadi faaliyetin ticari bir organizasyon çerçevesinde yapılması ve yılda birden çok tekrarlanması ya da her sene birer kez gerçekleşmekle birlikte takip eden yıllarda veya birkaç yıl aralıkla düzenli bir şekilde tekrarlanarak sürdürülmesi durumunda da bu faaliyet “devamlı bir şekilde yapılan faaliyet” olarak kabul edilmektedir.

Ticari nitelik taşımayan faaliyetlerin yapılması durumunda devamlı bir şekilde yapılan faaliyetten söz edilemeyecektir.

Dönemsel ya da mevsimlik faaliyetler söz konusu olabilmektedir. Faaliyetin bu şekilde yürütülmesi işin mahiyeti sebebiyle olduğundan devamlılık unsuruna engel teşkil etmemektedir.

Bu şartları sağlayan iktisadi işletmelerin sermaye şirketi ya da kooperatif biçiminde de oluşturulmamaları gerekmektedir. Böyle bir durumda bunlar sermaye şirketi ya da kooperatif olarak kurumlar vergisi mükellefi olacaklarından dernek ya da vakfa ait iktisadi işletme olarak vergilendirilemeyeceklerdir.

Yukarıda belirtilen şartların sağlandığı dernek veya vakıfların iktisadi işletmeleri;

- Kazanç amaçlarının olup olmadığı,
- Faaliyetlerini kanunla verilen görevler sebebiyle ifa edip etmemeleri,
- Tüzel kişiliklerinin bulunup bulunmaması,
- Bağımsız muhasebelerinin bulunup bulunmamasına,
- İşyerlerinin ya da kendileri için ayrılmış sermayelerinin bulunup bulunmadığına,

bakılmaksızın vergiye tabi tutulurlar.

Öte yandan,

- Satılan kıymetlere ait değerin yalnızca maliyeti çıkarabilecek ölçüde olması,
- Kâr sağlanmaması,
- Kârın kuruluş amaçlarına ayrılması,

bunların iktisadi işletme olma vasfını değiştirmeyecektir.

Dernek veya vakıflarca gerçekleştirilen çalışmaların, mal veya hizmet satışı olması, bu satışların devamlılık arz edecek şekilde yapılması halinde kazanç elde etme amacı olmasa dahi bunlara ait iktisadi işletme oluşmuş sayılacaktır.

Yine dernek veya vakıflarca gerçekleştirilen çalışmaların sürekli olarak yapılan ticari, sınai ya da zirai bir faaliyet olduğunun kabulü için piyasa ekonomisi içinde yer alınması gerekmektedir. Başka bir deyişle dernek ya da vakıflar tarafından imal edilen ya da satın alınan kıymetlerin ücret mukabili satılmış olması gerekmektedir. Bu şekilde dernek veya vakfa bağlı iktisadi işletme oluşmuş sayılacaktır.

Bu açıklamalara göre dernek veya vakıfların eğitim, sağlık vb. çeşitli hizmetleri ücret mukabili olmadan gerçekleştirmeleri durumunda, söz konusu çalışmalar nedeniyle dernek veya vakfa bağlı iktisadi işletme oluşmuş sayılmayacaktır. Fakat anılan hizmetler için katlanılacak maliyetlerin hizmet verilenden karşılanması ya da bu kişilerden ya da bunların yakınlarından bağış adı altında bir bedel alınması halinde yürütülen bu faaliyet için iktisadi işletme oluştuğu kabul edilecek ve kurumlar vergisine tabi tutulacaktır.

Dernek veya vakıflara ait veya bağlı olarak faaliyeti bulunan ve tüzel kişiliği haiz iktisadi işletmelerce kazanç elde edilmesi halinde bu tutar üzerinden tarh edilecek kurumlar vergisinin muhatabı tüzel kişiliği bulunan iktisadi işletmeler olacaktır. Fakat ayrı bir tüzel kişiliği olmayan iktisadi işletmelerde tarhiyatın muhatabı bağlı bulunulan dernek veya vakıf olacaktır.

Derneklerin “kamu yararı” statüsüne sahip olup olmaması ya da vakıflara “vergi muafiyeti” tanınıp tanınmaması, bunlara bağlı iktisadi işletme oluşması halinde bu işletmelerin vergilendirilmesini engellemeyecektir.

Yabancı dernek veya vakıflara bağlı olarak faaliyetlerini yürüten işletmeler için de yukarıda yer alan hüküm ve açıklamalar geçerlidir.

3.2.3.2 Dernek ve Vakıflara Ait İktisadi İşletmelerin Katma Değer Vergisi Kanunu Karşısındaki Durumları

Dernek ve vakıflar bir ticari kuruluş olmadıkları için KDV mükellefi değildirler. Ancak bunların tüzüklerinde ya da vakıf senedinde belirtilen amaçları

gerçekleştirmek üzere sahip oldukları kaynakları kullanarak gelir getirici faaliyette bulunmaları halinde, eğer bu faaliyet iktisadi işletme oluşturacak cinsten ise derneklere ya da vakıflara ait iktisadi işletmeler KDV mükellefi olacaktırlar.

Hem yargı kararlarına göre hem de idarenin görüşlerine göre;

- Dernek veya vakfa bağlı iktisadi işletme bünyesinde mal ve hizmet arzı sadece üyelere yapılırsa da vergileme yapılacağı, iktisadi işletme tarafından gerçekleştirilecek faaliyetin ücret alınmaksızın üye aidatları veya bağışları ile karşılanması, kar elde etme gayesi gütmemesi ve maliyet bedeli üzerinden satılmasının da tedavül ekonomisine iştirak edildiğinden vergilemeyi engellemeyeceği;

- Vakfa tahsis edilen 3 daire, 1 dükkân ve 1 garajın kiraya verilmesi işlemi, ticari bir organizasyon kurulmasını gerektirecek ölçekte ve kapsamda olmadığından, bu kiralama faaliyeti iktisadi işletme olarak değerlendirilmez ve bu nedenle KDV'ye tabi tutulmadığı,

- GSM operatörleri ile vakıf arasında yapılan anlaşma gereği, bağış amacıyla cep telefonları üzerinden yapılan görüşmelerde görüşme bedeli üzerinden özel iletişim vergisi (ÖİV) ve katma değer vergisi (KDV) hesaplanması gerekmektedir. Ancak, abonelerden tahsil edilip vakfa aktarılabilecek bağış tutarları herhangi bir mal teslimi veya hizmet sunumuna karşılık alınmadığından, bu bağışlar GSM operatörlerince düzenlenecek faturalarda ayrı olarak belirtilmek şartıyla KDV ve ÖİV matrahına dâhil edilmeyeceğine,

- Vakıf tarafından makbuz karşılığı bağış olarak toplanan kurban derisi ve bağırsak satışlarının, bunların nakde dönüştürülmesi işlemi olup, ticari nitelikte bir teslim olmadığından KDV'ye tabi olmayacağı fakat söz konusu satışların müzayede yoluyla gerçekleştirilmesi durumunda Kanunun 1/3-d maddesi uyarınca vergiye tabi olacağı belirtilmiştir (Uzunoğlu, 2014: 300).

Ayrıca vakıfların tüzel kişiliğine ait gayrimenkullerin kiraya verilmesi, kaynakların değerlendirilmesi yoluyla MSİ elde edilmesi, üyelerinden alınan bağış ve aidatlar, bir teslim veya hizmet karşılığında olmamak şartıyla alınan bağış ve teberrular KDV'nin konusuna girmemekte veya istisna kapsamında değerlendirilmektedir (Uzunoğlu, 2014: 300).

Bu durumda, vakıfların bir organizasyon çerçevesinde gelir elde etme hedefine ilişkin ve sürekliliği olacak biçimde piyasa ekonomisi dâhilinde bedel karşılığı mal alım-satımı, imalatı veya hizmet ifaları gibi faaliyetlerde bulunulması halinde iktisadi işletme olduğu kabul edilecek ve iktisadi işletme bünyesindeki teslim ve hizmetler KDV'ye tabi olacaktır (Uzunoğlu, 2014: 300).

3.2.4 Vakıf Üniversitelerinin Vergi Kanunları Karşısındaki Durumları

Vakıf Üniversiteleri ile ilgili temel düzenleme Anayasanın 130'uncu maddesinde yer almaktadır. Maddeye göre vakıflar, amaçları kar elde etmek olmamak şartı ile Devletin denetim ve gözetiminde yükseköğretim kurumu kurabilmektedirler.

Yükseköğretime ilişkin temel düzenlemelerin bulunduğu 2547 sayılı Yükseköğretim Kanunu'nun Ek 2'nci maddesinde de yine vakıfların yükseköğretim kurumları kurabileceğine dair hükme yer verilmiştir.

Vakıf yükseköğretim kurumlarının kuruluşunu, işleyişini, gözetim ve denetim esasları Vakıf Yükseköğretim Kurum Yönetmeliği'nce düzenlenmiştir. Yönetmelik uyarınca, vakıf üniversitesi; gelirlerini yalnızca kendi üniversitelerini ve üniversitelere ait kurum ve kuruluşları geliştirme amacıyla kullanmak şartıyla, vakıflar tarafından kanunla kurulan, kamu tüzel kişiliğine sahip bir yükseköğretim kurumu olarak tanımlanmıştır. Bu kurum, yüksek düzeyde eğitim-öğretim, bilimsel araştırma, yayın, danışmanlık gibi faaliyetler yürütmekte olup fakülte, enstitü, yüksekokul, meslek yüksekokulu, hazırlık ve destek birimleri ile benzeri kuruluş ve birimlerden oluşmaktadır.

3.2.4.1 Vakıf Üniversitelerinin Kurumlar Vergisi Karşısındaki Durumları

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'na göre vakıfların iktisadi işletmeleri Kurumlar Vergisi mükellefleri arasında yer almaktadır. Vakfa ait iktisadi işletmenin tespit edilmesi veya iktisadi işletme olarak kabul edilmesi için gerekli şartlara 1 seri Nu'lu Kurumlar Vergisi Genel tebliğinde yer verilmiştir. Kısaca ifade etmek gerekirse, iktisadi işletmelerin kazanç amacı gütmemesi, faaliyetlerinin kanunla belirlenmiş görevler arasında yer alması, tüzel kişiliklerinin olmaması, bağımsız muhasebelerinin veya ayrılmış sermaye ve iş yerlerinin bulunmaması mükellefiyet durumlarını

etkilemez. Ayrıca, mal veya hizmet bedelinin yalnızca maliyeti karşılayacak düzeyde olması, kâr elde edilmemesi ya da elde edilen kârın kuruluş amaçlarına tahsis edilmesi, bu işletmelerin iktisadi niteliklerini değiştirmez. Bu hususlar hem Kurumlar Vergisi Kanunu'nda hem de ilgili tebliğlerde açıkça belirtilmiştir. Bu durumda vakıf üniversiteleri bu şartları dâhilinde iktisadi işletme olarak kabul edilebilir. İktisadi işletme olarak kabul edilen vakıf üniversiteleri Kurumlar Vergisi mükellefi olarak kabul edilmelidirler.

Fakat dikkate alınması gereken diğer husus muafiyetler hususudur. Kanun eğer bu kurumları muaf olarak addetmiş ise şartları taşısalar dahi iktisadi işletme olarak kabul edilen bu kurumlar mükellef olamayacaklardır. 2547 sayılı Yükseköğretim Kanunu'nun 56'ncı maddesinin (b) bendinde, üniversitelerin ve yüksek teknoloji enstitülerinin genel bütçeye dâhil kamu kurum ve kuruluşlarına tanınan mali kolaylıklardan aynı şekilde faydalanacağına hükmetmiştir. Mezkûr Kanun'un Ek 7'nci maddesinde ise vakıflar tarafından kurulacak olan yükseköğretim kurumlarının 56/(b) maddesindeki mali kolaylıklardan aynı şekilde faydalanacaklarına hükmetmiştir (Alantar, 2011).

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 4'üncü maddesi, kamu kurum ve kuruluşlarına tanınan kurumlar vergisi muafiyetlerini düzenlemektedir. 1 Seri No'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nde, kamu idare ve kuruluşları tarafından işletilen ve tarım, hayvancılık, bilim, fen ve güzel sanatları öğretmek, yaymak ve teşvik etmek hedefi taşıyan kuruluşların, Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 4'üncü maddesinin birinci fıkrasının (a) bendi dâhilinde kurumlar vergisinden muaf olduğu belirtilmiştir.

Bu muafiyetten faydalanabilmesi için:

- Kuruluşun, kamu idare ve kuruluşları tarafından işletilmesi,
- Hedefinin bilim, ilim, güzel sanatlar, tarım veya hayvancılığı öğretmek, yaymak ve teşvik etmek olması gerekmektedir.

Tebliğde, kamu idare ve kuruluşlarının merkezi yönetim kapsamındaki genel ve özel bütçeli daireler, il özel idareleri, belediyeler ve köyler olduğu ifade edilmiştir.

2547 sayılı Yasa'nın 56/(b) bendi, üniversiteler ve yüksek teknoloji enstitülerinin, genel bütçeye dâhil kamu kurum ve kuruluşlarına tanınan mali muafiyet, istisna ve diğer mali kolaylıklardan yararlanacağını hükme bağlamıştır. Ayrıca ek 7'nci madde, vakıfların kurduğu yükseköğretim kurumlarının da bu mali kolaylıklardan aynen yararlanabileceğini belirtmiştir.

Bu bağlamda, vakıf üniversiteleri bünyesinde ücret karşılığında sağlık hizmeti veren sağlık kurumları, her ne kadar iktisadi işletme niteliğinde olsa da, 2547 sayılı Yasa'nın 56'ncı maddesi gereğince kamu kurum ve kuruluşlarına tanınan muafiyet, istisna ve mali kolaylıklardan yararlanabilmektedir. Dolayısıyla, vakıf üniversiteleri bünyesindeki bu sağlık kurumları da kurumlar vergisinden muaf tutulmaktadır.

Bu durumda, tüzel kişilikleri itibarıyla kurumlar vergisi mükellefiyeti bulunmayan vakıf üniversiteleri, kuruluş amaçlarıyla sınırlı kalmak kaydıyla, Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 4. maddesinin birinci fıkrasının (a) bendi uyarınca kurumlar vergisinden muaftır.

3.2.4.2 Vakıf Üniversitelerinin Katma Değer Vergisi Karşısındaki Durumları

3065 sayılı Kanunu'nun 1/3-g maddesi, genel ve katma bütçeli idareler, il özel idareleri, belediyeler, köyler, bunların birlikleri, üniversiteler, dernek ve vakıflar, meslek kuruluşları ile bunlara ait veya tabi olan ya da bunlar tarafından kurulan/işletilen müesseselerin ticari, sınai, zirai ve mesleki nitelikteki teslim ve hizmetlerini KDV'ye tabi kılmaktadır.

Kanunun 17/1. maddesi, madde metninde belirtilen kurum ve kuruluşların şu nitelikteki teslim ve hizmetlerini KDV'den istisna tutmaktadır:

- İlim, fen, güzel sanatlar ve tarımı ilerletmek, ıslah etmek ve teşvik etmek hedefiyle yapılan teslim ve hizmetler,

- Tiyatro, konser salonları, kütüphaneler, sergiler, okuma ve konferans salonları ile spor tesislerini işletmek amacıyla yapılan kültür ve eğitim çalışmalarına yönelik teslim ve hizmetler.

Kanunun 19'uncu maddesi, diğer kanunlardaki vergi muafiyet ve istisna hükümlerinin KDV bakımından bir geçerliliğinin olmadığı ve KDV'ye ilişkin istisna ve muafiyetlerin yalnızca KDV Kanununda değişiklik yapılması veya hüküm eklenmesi suretiyle düzenlenebileceğini hükme bağlamaktadır.

Diğer yandan, Üniversitelerarası Kurul'un 23.02.1992 tarih ve 65 sayılı kararına göre, eğitim, öğretim ve kültüre yönelik olarak bilim, teknoloji ve güzel sanatları teşvik edici veya yayıcı nitelikteki işlemler, kamu kurum ve kuruluşları tarafından yapılmadığı sürece KDV istisnasına tabi değildir. Kamu kurumları tarafından yapılsa bile, ticari veya mesleki faaliyet çerçevesine giren işlemler de Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 17/1. maddesindeki istisna hükmü kapsamı dışında kalmaktadır.

Nitekim İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığının 04.06.2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.17.01-KDV.17-1798 sayılı özelgesinde, özelge talep eden vakıf üniversitesi üniversitenin vergi kanunları karşısındaki durumu hakkında bilgi istemiş olup mali idare tarafından üniversite bünyesinde gerçekleştirilen eğitim öğretim hizmetlerinin KDV Kanunu'nun 17/1 maddesinde düzenlenen istisnadan yararlanmasının mümkün olmadığını açıklamıştır (GİB, 2012). Gerek kanun metninde yer alan hükümler gerekse mali idare tarafından yapılan açıklamalardan anlaşılacağı üzere vakıf üniversiteleri Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 17/1. maddesiyle düzenlenen istisna kapsamına girmemektedir. Dolayısıyla bu üniversitelerin eğitim, öğretim vb. hizmetler karşılığında öğrencilerden aldıkları eğitim ücretlerinin katma değer vergisine tabi tutulması gerekmektedir.

Vergi Dava Daireleri Kurulunun E.2006/230 sayılı kararında, üniversitelere ilim yayma, teşvik ve ıslah etme gibi bir fonksiyon yüklenmediği, bu kapsamda bir görev verilmediğinden hareketle ilim ve fenni yaymanın kültürel bir faaliyet olması, eğitim ve öğretim faaliyeti olan okul işletmeciliğinin ise amaç ve araçları itibarıyla bu durumdan farklı faaliyetlere ilişkin olmasından dolayı davacı olan üniversitenin KDV Kanunu'nda düzenlenen bu istisna hükmünden faydalanmasının mümkün olmadığına karar verilmiştir.

Her ne kadar mali idarenin görüşü ile Danıştay'ın görüşünün vakıf üniversitelerinin eğitim hizmetlerinin KDV'ye tabi olduğu yönünde olsa da çeşitli

gerekçelerle bu hizmetler üzerinden KDV hesaplanmaması gerektiği yönünde görüş ve beklentiler mevcuttur. Şakar (2011, 191-192) vakıf üniversitelerinin asıl amaçlarının kar olmadığından bahisle vergilendirilmemesi gerektiğini söylemektedir. Söyler (2009, 21) ise nasıl ki Devlet üniversitesinde okuyan öğrencilerin öğrenci harçlarından KDV alınmıyorsa adil ve eşit olunması için vakıf üniversitelerinde okuyan öğrencilerin ödemiş olduğu katkı paylarından da KDV alınmaması gerektiğini söylemektedir.

3.2.4.3 Vakıf Üniversitelerinin Damga Vergisi Karşısındaki Durumları

488 sayılı Damga Vergisi Kanununun 1'inci maddesi gereğince Kanuna ekli (1) sayılı tabloda yazılı kâğıtlar damga vergisine tabidir. Damga vergisinin mükellefi mezkûr Kanun'un 3'üncü maddesine göre kâğıtları imzalayanlardır. Ancak resmi daireler ile kişilerin aralarında düzenlemiş oldukları kâğıtların damga vergisi kişiler tarafından ödenmektedir. Resmi dairelerin neler olduğu anılan Kanun'un 8'inci maddesinde sayılmıştır. Kanuna ekli (2) sayılı tablonun, "I- Resmi İşlerle İlgili Kâğıtlar" başlıklı bölümünün A/1 numaralı fıkrasına göre, resmi daireler arasındaki işlemleri kapsayan kâğıtların damga vergisinden istisna olduğu hükümlerine yer verilmiştir.

Buna göre, 2547 sayılı Yüksek Öğretim Kanunu'nun ilgili maddeleri uyarınca vakıflar tarafından kurulan üniversitelerin, genel bütçeye dâhil kamu kurum ve kuruluşlarına sağlanan mali kolaylıklardan faydalandırılmalarının gerektiği açıklandığından, düzenlenecek olan kâğıtlarda karşı tarafın kişi olması durumunda, damga vergisinin kişiler tarafından ödenmesi gerekmektedir.

3.2.4.4 Vakıf Üniversitelerinin Harçlar Kanunu Karşısındaki Durumları

492 sayılı Harçlar Kanunu'nun 123'üncü maddesi gereğince özel kanunları ile harçtan muaf tutulan kişilerden harç alınmayacağı, aynı şekilde harçlar kanunu kapsamına girip te istisna tutulan işlemlerden de harç alınmayacağı hüküm altına alınmıştır. Fakat gerek harçlar kanunu gerekse özel kanunlarında düzenlenen harçtan muafiyete ilişkin hükümlerin; mahkeme harçları, keşif harcı, icra ve iflas harçları ile haciz, teslim ve satış harçları için uygulanmayacağı hüküm altına alınmıştır.

2547 sayılı Yükseköğretim Kanunu'nun 56/b maddesi gereğince üniversiteler ile ileri teknoloji enstitüleri, genel bütçeli idarelere tanınan muafiyet, istisna ve diğer mali kolaylıklardan aynı şekilde yararlanmaktadırlar. Söz konusu Kanun'un Ek 7'nci maddesine göre ise vakıflar tarafından kurulacak olan yükseköğretim kurumlarının 56/b maddesi ile düzenlenen mali kolaylıklardan aynı şekilde istifa edeceklerine hükmetmiştir.

492 sayılı Harçlar Kanunu'nun 59/a maddesi uyarınca, vakıf üniversitelerinin edineceği taşınmazlar ve diğer aynı haklara ilişkin tescil, şerh ve terkin işlemleri harçtan muaf tutulmalıdır. Ancak bu üniversiteler, keşif, haciz, teslim ve satış işlemleri için öngörülen harçlardan muaf değildir.

Bununla birlikte, gerek 492 sayılı Harçlar Kanunu'nda gerekse 2547 sayılı Yükseköğretim Kanunu'nda, üniversitelerin noter harçlarından muaf olacağına dair bir hüküm yer almamaktadır. Dolayısıyla vakıf üniversitelerinin noterde gerçekleştirecekleri işlemlerden noter harcı alınması zorunludur.

3.2.4.5 Vakıf Üniversitelerinin Veraset ve İntikal Vergisi Karşısındaki Durumları

7338 sayılı Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu'nun 3'üncü maddesi gereğince amme idareleri ve amme idarelerine ait olup umumun istifadesi için ilim, araştırma, kültür, sanat, sağlık, öğretim, din, hayır, spor gibi amaçlarla oluşturulan teşekküller veraset ve intikal vergisinden muaf tutulmuştur.

2547 sayılı Yükseköğretim Kanunu'nun 56/b maddesi gereğince üniversiteler ile ileri teknoloji enstitüleri, genel bütçeli idarelere tanınan muafiyet, istisna ve diğer mali kolaylıklardan aynı şekilde yararlanmaktadırlar. Söz konusu Kanun'un Ek 7'nci maddesine göre ise vakıflar tarafından kurulacak olan yükseköğretim kurumlarının 56/b maddesi ile düzenlenen mali kolaylıklardan aynı şekilde istifa edeceklerine hükmedilmiştir. 2547 sayılı ve 7338 sayılı kanun hükümleri bir arada değerlendirildiğinde vakıf üniversiteleri, veraset ve intikal vergisinden muaf tutulmaktadır.

3.2.4.6 Vakıf Üniversitelerinin Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu Karşısındaki Durumları

197 sayılı Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu'nun 4/a maddesi gereğince, genel ve özel bütçeli idareler (üniversitelerin yer aldığı bütçe cetveli) adına kayıt ve tescil edilen taşıtların motorlu taşıtlar vergisinden istisna olduğu hüküm altına alınmıştır.

2547 sayılı Yükseköğretim Kanunu'nun 56/b maddesi gereğince üniversiteler ile ileri teknoloji enstitüleri, genel bütçeli idarelere tanınan muafiyet, istisna ve diğer mali kolaylıklardan aynı şekilde yararlanmaktadırlar. Söz konusu Kanun'un Ek 7'nci maddesine göre ise vakıflar tarafından kurulacak olan yükseköğretim kurumlarının 56/b maddesi ile düzenlenen mali kolaylıklardan aynı şekilde istifa edeceklerine hükmetmiştir.

2000/1 Sıra No.lu Motorlu Taşıtlar Vergisi İç Genelgesi'nde, vakıflar tarafından kurulan üniversitelere ait kayıtlı ve tescilli taşıtların motorlu taşıtlar vergisinden muaf tutulması gerektiği belirtilmiştir. Bu nedenle, vakıf üniversitelerinin adına kayıtlı ve tescilli araçlar motorlu taşıtlar vergisinden istisna edilmiştir.

3.2.4.7 Vakıf Üniversitelerinin Belediye Gelirleri Kanunu Karşısındaki Durumları

2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanunu'nun 14'üncü maddesinin 6'ncı bendi ile üniversitelerin ilan ve reklam vergisinden; mükerrer 44'üncü maddesinin ikinci fıkrası ile de çevre ve temizlik vergisinden müstesna olduğu hüküm altına alınmıştır.

2547 sayılı Yükseköğretim Kanunu'nun 56'ncı maddesinin 3708 sayılı Kanun'la değişen (b) fıkrası ve yukarıda yer alan kanun hükümleri gereğince vakıf üniversitelerinin hali hazırdaki binaları, kiralayacağı ve satın alacağı binaları çevre temizlik vergisinden; yapacağı ilanlara yönelik de ilan ve reklam vergisinden 2547 sayılı Kanunun ek 7'nci madde hükmü gereğince istisna tutulması gerekmektedir.

3.2.4.8 Üniversite Bünyesinde Faaliyet Gösteren Sağlık Uygulama ve Araştırma Merkezlerinin Kurumlar Vergisi ve Katma Değer Vergisi Karşısındaki Durumları

3.2.4.8.1 Kurumlar Vergisi Yönünden

Çalışmanın daha evvelki kısımlarında da kapsamlı olarak açıklandığı gibi, dernek ve vakıf tüzel kişiliklerinin kurumlar vergisi mükellefiyetleri bulunmamaktadır. Bunlara bağlı iktisadi işletmeler 5520 sayılı Yasa kapsamına alınmıştır.

Dernek veya vakıfların iktisadi işletmeleri;

- Kazanç amaçlarının olup olmadığı,
- Faaliyetlerini kanunla verilen görevler sebebiyle ifa edip etmemeleri,
- Tüzel kişiliklerinin bulunup bulunmaması,
- Bağımsız muhasebelerinin bulunup bulunmamasına,
- İşyerlerinin ya da kendileri için ayrılmış sermayelerinin bulunup bulunmadığına,

bakılmaksızın vergiye tabi tutulmaktadırlar (Mevzuat, 2007).

Bu kapsamda vakıf üniversitelerine bağlı olarak ücret mukabili sağlık hizmeti veren sağlık kurumlarının iktisadi işletme oluşturduğu aşikârdır.

Fakat 2547 sayılı Yükseköğretim Kanunu'nun 56/b maddesi gereğince üniversiteler ile ileri teknoloji enstitüleri, genel bütçeli idarelere tanınan muafiyet, istisna ve diğer mali kolaylıklardan aynı şekilde yararlanmaktadırlar. Söz konusu Kanun'un Ek 7'nci maddesine göre ise vakıflar tarafından oluşturulacak olan yükseköğretim kurumlarının 56/b maddesi ile düzenlenen mali kolaylıklardan aynı şekilde istifa edeceklerine hükmedilmiştir.

Diğer taraftan, Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 4. maddesi, kurumlar vergisinden muaf tutulan kurum ve kuruluşlara ilişkin hükümler içermektedir.

Maddenin (b) bendine göre, kamu idareleri ve kuruluşları tarafından genel insan ve hayvan sağlığını koruma ve tedavi amacıyla işletilen hastane, klinik, (...) kuruluşları gibi benzeri kurumlar kurumlar vergisinden muaf tutulmuştur.

1 seri no.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin (4.2.1) bölümünde bu hususa ilişkin detaylı açıklamalara yer verilmiştir. Tebliğde; 2547 sayılı Yükseköğretim Kanunu'nun 56/b maddesi gereğince üniversiteler ile gelişmiş teknoloji enstitülerinin, genel bütçeli idarelere tanınan muafiyet, istisna ve diğer mali kolaylıklardan aynı şekilde yararlanacağına, söz konusu Kanun'un Ek 7'nci maddesine göre ise vakıflar tarafından kurulacak olan yükseköğretim kurumlarının 56/b maddesi ile düzenlenen mali kolaylıklardan aynı şekilde istifa edeceklerine yer verildikten sonra faaliyetleri gereği iktisadi işletme oluşan vakfa ait sağlık kurumlarının 2547 sayılı Kanunda yer alan açıklamalar gereğince muaf olacakları belirtilmiştir.

Fakat bu kuruluşların amaçları dışında süreklilik arz eden ticari, sınai ve zirai çalışma göstermesi durumunda bunlar adına kurumlar vergisi mükellefiyeti tesis edilecektir (Mevzuat, 2007).

3.2.4.8.2 Katma Değer Vergisi Yönünden

3065 Sayılı KDV Kanunu'nun 1/3-g maddesi ile dernek ve vakıfların ticari nitelikteki teslim ve hizmetlerinin KDV'nin konusuna girdiği açık bir şekilde hüküm altına alınmıştır.

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 17/1-a bendine göre; (...), üniversiteler, (...)’ın, ilim, fen, güzel sanatlar ve tarımı yaymak, ıslah etmek veya teşvik etmek amacıyla gerçekleştirdikleri teslim ve hizmetler KDV’den muaf tutulmuştur.

Aynı Kanun’un 17/2-a bendinde ise, üniversitelerin işletmekte olduğu veya yönettiği hastane, (...)’ın sunduğu mal teslimleri ile hizmet ifaları KDV’den istisna edilmiştir.

2547 sayılı Yükseköğretim Kanunu'nun 56/b maddesi gereğince üniversiteler ile ileri teknoloji enstitülerinin, genel bütçeli idarelere tanınan muafiyet, istisna ve diğer mali kolaylıklardan aynı şekilde yararlanacağına, söz konusu Kanun'un Ek 7'nci maddesine göre ise vakıflar tarafından kurulacak olan yükseköğretim kurumlarının

56/b maddesi ile düzenlenen mali kolaylıklardan aynı şekilde istifa edecekleri hüküm altına alındığından vakıf üniversitelerine bağlı olarak çalışan Sağlık Uygulama ve Araştırma Merkezlerinin bilimsel hedefli çalışmalarıyla kuruluş amaçlarına uyumlu şekilde oluşturacakları hizmetleri de 3065 sayılı Yasa'nın 17/2-a maddesi gereğince katma değer vergisinden istisna edilmiştir.

3.3 Yurtdışında Kar Amacı Gütmeyen Kuruluşlar (Amerika Örneği)

Amerika Birleşik Devletleri'nde sivil toplum kuruluşlarının (STK) tarihi, sömürge dönemine kadar uzanmaktadır. Bu dönemde, dini gruplar ve karşılıklı yardımlaşma dernekleri en erken sivil toplum kuruluşları olarak ortaya çıkmıştır. Bu kuruluşlar, temel olarak eğitim, sağlık hizmetleri ve yoksullukla mücadele gibi temel hizmetler sağlamıştır. 19. yüzyılda, Andrew Carnegie ve John D. Rockefeller gibi önde gelen sanayiciler tarafından kurulan hayırsever vakıfların ortaya çıkışıyla birlikte STK sektörü önemli ölçüde genişlemiştir. Bu vakıflar, yapılandırılmış bağış sistemlerini teşvik etmiş ve kamu refahının artırılmasını amaçlamıştır (Bremner, 1988).

20. yüzyıl, sektörde önemli yasal ve yapısal gelişmelere sahne olmuştur. 1913 yılında federal gelir vergisinin yürürlüğe girmesi ve ardından 1917'de Gelir Yasası'nın kabul edilmesi, hayır amaçlı bağışlarda vergi indirimlerine olanak sağlamış ve özel bağışları teşvik etmiştir. 1954 tarihli İç Gelir Kanunu, vergi muafiyetine sahip kuruluşların yasal çerçevesini daha da sağlamlaştırarak hayırsever, dini, eğitimsel ve diğer kar amacı gütmeyen amaçlar arasında ayırım yapmıştır (IRS, 2023). 1960'lar ve 1970'ler boyunca, savunuculuk grupları, sanat kuruluşları ve topluluk geliştirme derneklerinin ortaya çıkmasıyla sektör daha da çeşitlenmiştir.

21. yüzyıla gelindiğinde, artan kamu bilinci, kurumsal sosyal sorumluluk girişimleri ve hükümet ortaklıkları, sivil toplum sektörünün büyümesini sürdürmüştür. Günümüzde STK'lar, sosyal sorunların çözülmesinde, topluluk katılımının teşvik edilmesinde ve ABD ekonomisine katkıda bulunmada önemli bir rol oynamaktadır. Şeffaflık, hesap verebilirlik ve vergi muafiyeti standartlarına uyum gerekliliklerini içeren düzenleyici ortam, sektörün sürdürülebilirliği açısından kritik öneme sahiptir (Salamon, 2012).

Amerika Birleşik Devletleri'nde kar amacı taşımayan kuruluşlar (501 (c) Kuruluşu) kültürel, sosyal, eğitimsel ya da dini amaçlar doğrultusunda faaliyette bulunan ve kâr elde etme güdüsü olmaksızın toplum yararına hizmet eden organizasyonlardır (Toubiana ve Yair, 2012). Bu kuruluşlar genellikle ayrıcalıklı bir yapıda olup bugün Amerika'da okullar, hastaneler, üniversiteler ve global anlamda milyonlarca üyesi bulunan uluslararası birçok kuruluş kar amacı gütmeyen kuruluş olarak faaliyetlerini sürdürmektedir (Drucker, 1991).

Sınıflandırmalar Amerikan Gelir İdaresi olan Internal Revenue Services (IRS)'in kayıtlarınca yapılmakta olup bu kuruluşlar Amerikan Gelir İdaresi tarafından ayarlanarak federal vergi kodları ile tanımlanmaktadır (Yusuf ve Sloan, 2013). Kar amacı gütmeyen kuruluşların Amerikan Gelir İdaresine kaydedilmesi ve vergisel anlamda muafiyetlerin gerçekleştirilmesi hususunda bu kuruluşların gayri safi satış gelirleri dikkate alınmaktadır. Gayri safi satış, kar amacı içermeyen kuruluşların yıllık muhasebe dönemi boyunca tüm kaynaklardan elde ettiği, herhangi bir maliyet veya gider düşülmeden elde ettiği toplam tutardır. Kar amacı gütmeyen kuruluşlar, şeffaf ve hesap verebilir olmalıdır. Bu kuruluşlar yıllık raporlar hazırlayarak IRS'e faaliyetleri hakkında bilgi vermek zorundadırlar (IRS, 2024).

Amerikan Gelir Dairesi, vergi muafiyeti tanıdığı kuruluşları Internal Revenue Code (IRC) şeklinde isimlendirilen, 30 kodla çalışma konularına göre sınıflandırmaktadır. Söz konusu kuruluşların çoğu kamuya hizmet eden kar amacı gütmeyen kuruluşlar olarak, hayırseverlik kuruluşlarından ve sosyal refah kuruluşlarından meydana gelmektedir (Özkan, 2014). İlaveten bu sınıflandırmada üyelerine hizmet eden tarım/bahçecilik örgütleri, işçi örgütleri ve ticaret birlikleri gibi kuruluşlar da yer almaktadır (IRS, 2024).

Detaylandırmak gerekirse, 501 (c) kuruluşu; ABD İç Gelir Yasası'na göre kar amacı gütmeyen bir kuruluştur. Bu tür kuruluşlar bazı federal gelir vergilerinden muaftır. 503'ten 505'e kadar olan bölümler bu tür muafiyetleri elde etmek için gereklilikleri belirler. Birçok eyalet, eyalet vergisinden muaf kuruluşların tanımları için 501(c) Bölümüne de başvurur. 501(c) kuruluşları bireylerden, şirketlerden ve sendikalardan sınırsız katkı alabilir (IRS, 2020). 501(c) kuruluş türlerinin (toplamda 29) ve bunlara karşılık gelen açıklamaların tam listesi aşağıdaki tabloda yer almaktadır (IRS, 2020).

Tablo 3.1 ABD’de Yer Alan 501(c) Kuruluş Türleri ve Tanımları

Kuruluş türü	Tanım
501(c)(1)	Kongre Yasası uyarınca örgütlenen şirketler, Federal Kredi Birlikleri ^[3] ve Ulusal Çiftlik Kredi Dernekleri
501(c)(2)	Muaf Kuruluşlar için Unvan Sahibi Şirketler
501(c)(3)	Dini , Eğitsel , Hayırsever , Bilimsel , Edebi , Kamu Güvenliğini Teşvik Etme, Ulusal veya Uluslararası Amatör Spor Yarışmalarını Teşvik Etme veya Çocuklara veya Hayvanlara Karşı Zalimliği Önleme Örgütleri
501(c)(4)	Sivil Birlikler, Sosyal Refah Örgütleri ve Yerel Çalışan Dernekleri
501(c)(5)	İşçi, Tarım ve Bahçecilik Örgütleri
501(c)(6)	İş Ligleri, Ticaret Odaları, Emlak Kurulları
501(c)(7)	Sosyal ve Eğlence Kulüpleri
501(c)(8)	Kardeşlik Yararlanıcısı Dernekleri ve Dernekleri
501(c)(9)	Gönüllü Çalışan Yararlanıcısı Dernekleri
501(c)(10)	Yurtiçi Kardeşlik Dernekleri ve Birlikleri
501(c)(11)	Öğretmen Emeklilik Fonu Dernekleri
501(c)(12)	Hayırsever Hayat Sigortası Dernekleri, Karşılıklı Kanal veya Sulama Şirketleri, Karşılıklı veya Kooperatif Telefon Şirketleri ve Benzeri Kuruluşlar
501(c)(13)	Mezarlık Şirketleri
501(c)(14)	Devlet Tarafından Onaylanmış Kredi Birlikleri , Yatırım Rezerv Fonları
501(c)(15)	Karşılıklı Sigorta Şirketleri veya Dernekleri
501(c)(16)	Kooperatif Örgütleri Mahsul İşlemlerini Finanse Ediyor
501(c)(17)	Ek İşsizlik Ödeneği Vakıfları
501(c)(18)	Çalışan Finansmanlı Emeklilik Vakfı (25 Haziran 1959'dan önce oluşturulmuş)
501(c)(19)	Silahlı Kuvvetlerde Geçmiş veya Şimdiki Üyelerin Görevi veya Organizasyonu
501(c)(20)	Grup Hukuk Hizmetleri Planı Kuruluşları
501(c)(21)	Siyah Akciğer Fayda Güvenleri
501(c)(22)	Para Çekme Sorumluluk Ödeme Fonu
501(c)(23)	Gaziler Örgütleri
501(c)(24)	Bölüm 4049 ERISA Vakıfları
501(c)(25)	Gerçek Mülkiyet Hakkı - Birden Fazla Ana Şirkete Sahip Holding Şirketleri veya Vakıflar
501(c)(26)	Yüksek Riskli Bireylere Sağlık Sigortası Sağlayan Devlet Destekli Kuruluş
501(c)(27)	Devlet Destekli İşçi Tazminatı Reasürans Kuruluşu
501(c)(28)	Ulusal Demiryolu Emeklilik Yatırım Güveni
501(c)(29)	Nitelikli Kar Amacı Gütmeyen Sağlık Sigortası Düzenleyicileri

ABD’de yapısı itibarıyla Türkiye’deki sivil toplum kuruluşlarına daha benzer bir şekilde kurulan kuruluşlar; hayırseverlik kuruluşları olarak adlandırabileceğimiz 501(c)(3) kuruluşları ile sosyal refah kuruluşları olarak adlandırılan 501(c)(4) kuruluşlarıdır. Dolayısıyla gerek ülkemizdeki yapılarla kıyas yapılabilmesi gerekse konunun dağılmaması adına aşağıda sadece bu kuruluş türlerine ilişkin bilgilere yer verilmiştir.

501(c)(3) vergi muafiyetleri, yalnızca dini, hayırsever, bilimsel, edebi veya eğitimsel amaçlar için organize edilmiş ve işletilen kuruluşlara veya kamu güvenliğini sağlamak, ulusal ve uluslararası amatör spor müsabakalarını teşvik etmek veya çocuklara ve hayvanlara yönelik kötü muameleyi önlemek amacıyla uygulanmaktadır. 501(c)(3) muafiyeti, yalnızca bu amaçlar için organize edilmiş ve işletilen herhangi bir tüzel kişiliği olmayan topluluk sandığı, fon, işbirliği yapan dernek veya vakıf için de geçerlidir (IRS, 2020). Ayrıca, genellikle "Dostları" kuruluşları olarak kısaltılmış biçimde anılan destekleyici kuruluşlar da vardır (Hopkins, 2011). Çoğu 501(c)(3) kuruluşuna hayır amaçlı bağışlarda bulunan bazı bağışçılar için federal gelir vergisi amaçları doğrultusunda bir indirim sağlanmaktadır (IRS, 2020).

IRS, vergi muafiyeti için "bir organizasyonun yalnızca muafiyet amaçları doğrultusunda organize edilmesi ve işletilmesi gerektiğini ve kazançlarının hiçbirinin herhangi bir özel hissedara veya bireye devredilemeyeceğini " açıklamaktadır (IRS, 2024). Özel devralma, organizasyonun varlıklarının bir kişiye haksız yere fayda sağlamaması gerektiği anlamına gelmektedir (Koch, 2024).

Bölüm 501(c)(3)'te tanımlanan kuruluşların, kamu görevi seçimlerine müdahale etmek için siyasi kampanya faaliyetleri yürütmeleri yasaktır (IRS,2010). Öte yandan, kamu hayır kurumları (ancak özel vakıflar değil) mevzuatı etkilemek için sınırlı miktarda lobi faaliyeti yürütebilmektedirler. Yasa, bir kamu hayır kurumunun faaliyetlerinin "Hiçbir önemli kısmı..." lobiciliğe gidemez demesine rağmen, hayır kurumları, mali harcamaları belirtilen bir miktarı aşmadığı sürece yasal olarak lobi faaliyetleri yürütmelerine izin veren bir 501(h) seçimine kaydolabilirler. 501(c)(3) kuruluşları, bu kurallardan herhangi biri ihlal edilirse vergi muafiyet statüsünü kaybetme riskiyle karşı karşıyadır.

501 (h) seçimi veya Conable seçimi, 501(c)(3) kar amacı gütmeyen bir kuruluşun, genel kapsamından bağımsız olarak, yalnızca bu lobi faaliyetine ayrılan mali harcamalarla sınırlı olmak üzere lobi faaliyetlerine katılmasına izin veren bir ABD vergi yasası prosedürüdür.

501(c)(3) kuruluşunun yöneticilerinin, üyelerinin ya da çalışanlarının kişisel sorumlulukları bulunmamaktadır (Rudder, Main, 2024).

Bir 501(c)(3) kuruluşunun hayırsever faaliyetlerinin bir kısmını veya tamamını Amerika Birleşik Devletleri dışında yürütülmesine izin verilebilir. Bağışçıların bir 501(c)(3) kuruluşuna yaptıkları katkılar, yalnızca katkının 501(c)(3) kuruluşunun kullanımı için olması ve 501(c)(3) kuruluşunun yalnızca yabancı bir hayırsever kuruluşun temsilcisi veya aracısı olarak hizmet vermemesi durumunda vergi indirimine tabidir.

501(c)(4), bir topluluk içinde sosyal refahı teşvik etmek için faaliyet gösteren vergiden muaf bir kuruluştur. Kuruluş, topluluk içindeki belirli nüfuslara veya gruplara değil, tüm topluluğa fayda sağlamalıdır. Örneğin, yalnızca bir dairenin üye kiracılarına fayda sağlayamaz. Ancak, bir topluluktaki tüm kiracıların yasal haklarını veya sosyal refahını teşvik etmek için faaliyet gösterebilir. Gönüllü bir itfaiye teşkilatı, 501(c)(4) uygun bir kuruluşa örnektir (Rudder, Main, 2024).

501(c)(3) kar amacı gütmeyen bir kuruluşun aksine, 501(c)(4) bazı siyasi faaliyetlerde bulunabilir. Ancak, belirli bir aday için veya adaya karşı siyasi kampanya müdahalesi birincil faaliyet olarak yasaktır. Yine de, bu tür kar amacı gütmeyen kuruluşlar sınırlı siyasi faaliyetlerde bulunabilir ancak bağışçılarına bu amaç için ayrılan bağış yüzdesini bildirmeleri gerekebilir.

501(c)(4) kuruluşuna yapılacak bağışçı katkıları genellikle vergi indirimine tabi değildir, ancak uygun olduğunda işletme gideri indirimleri olarak kullanılabilir. Bağışçıların katkıları, itfaiye ve kurtarma ekipleri ile bazı gazi örgütleri haricinde genellikle vergi indirimine tabi değildir (Rudder, Main, 2024).

Amerika Birleşik Devletleri'nde bir kuruluşun kar amacı gütmeyen kuruluş (KAGK) olarak tanınması için belirli bir başvuru sürecini tamamlaması gerekmektedir. Bu süreç, kuruluşun vergi muafiyeti elde edebilmesi ve bağışçılar için

vergi indirimleri sunabilmesi açısından önem taşır. Süreç, İç Gelir Servisi'ne (IRS) yapılan resmi başvurular ve eyalet düzeyindeki yasal gerekliliklerden oluşur.

Başvuru Aşamaları:

1. Kuruluşun Yasal Yapısının Oluşturulması:

İlk olarak, kuruluşun eyalet yasalarına uygun şekilde kurulması gerekir. Çoğu kar amacı gütmeyen kuruluş, 'nonprofit corporation' olarak kurulmaktadır. Bu aşamada, kuruluş tüzüğü hazırlanarak ilgili eyaletin kurumlar dairesine sunulur. Örneğin, bir eğitim derneği kurmayı planlayan bir grup, "Eğitim İçin Gelecek Derneği" adında bir kuruluş kurmak istiyorsa, tüzüğünde kar amacı gütmeyen bir misyon beyan etmeli ve herhangi bir kar dağıtımının yasak olduğunu belirtmelidir.

2. Vergi Muafiyeti Başvurusu (501(c)(3) Statüsü):

Kuruluş yasal statüsünü aldıktan sonra, federal vergi muafiyeti için IRS'ye başvurmalıdır. Bunun için genellikle Form 1023 (Application for Recognition of Exemption) veya daha küçük kuruluşlar için Form 1023-EZ kullanılır (IRS, 2023). Başvuruda kuruluşun misyonu, planlanan faaliyetleri, mali beyanları ve yöneticiler hakkında bilgiler sunulur. Örneğin, "Gelecek İçin Eğitim Derneği" Form 1023'ü doldurarak eğitim alanında kamu yararına faaliyet göstereceğini ve bağışların eğitim programlarına harcanacağını belgelendirmelidir.

3. IRS Tarafından İnceleme ve Onay Süreci:

Başvurunun ardından IRS, belgeleri inceler ve başvurunun uygunluğunu değerlendirir. Uygun görülen kuruluşlara, "Vergi Muafiyeti Onay Mektubu" gönderilir. Bu mektup, kuruluşun federal düzeyde vergi muafiyeti elde ettiğini ve bağışçılar için vergi indirimi sağladığını gösterir.

4. Eyalet ve Yerel Düzeyde Kayıtlar:

Federal muafiyete ek olarak, birçok eyalet, kuruluşların eyalet vergi muafiyeti için ayrı başvurular yapmasını ister. Ayrıca, halka açık bağış toplamak isteyen kuruluşlar, eyalet düzeyinde "charitable solicitation" lisansı almalıdır. Örneğin, New

York eyaletinde faaliyet gösterecek bir kuruluş, eyaletin başsavcılığına başvurarak bağış toplama izni almalıdır (New York State Attorney General, 2022).

5. Yıllık Raporlama ve Uyumluluk:

Muafiyet onayını aldıktan sonra, kuruluşlar yıllık olarak Form 990 serisi formları doldurmak zorundadır. Bu formlar, gelir-gider tabloları, bağış raporları ve yöneticilere yapılan ödemeleri içerir. Uyum sağlanmadığında, kuruluşun vergi muafiyeti iptal edilebilir (Salamon, 2012).

Örnek Olay: "Toplum Sağlığı ve Eğitim Derneği (TSED)" adında bir kuruluş, 2022 yılında Kaliforniya'da kurulmuştur. Kuruluş, eğitim ve sağlık hizmetleri sağlamak için Form 1023 ile IRS'ye başvurmuş, başvuruda detaylı bir iş planı ve yıllık bütçe sunmuştur. Başvurusu dört ay içinde onaylanmış ve TSED, federal ve eyalet düzeyinde vergi muafiyeti kazanmıştır. Bağışçılar, TSED'ye yaptıkları katkıları gelir vergilerinden düşebilmektedir.

4 DERNEK VE VAKIFLARIN VERGİLENDİRİLMESİNDE ÖZELLİKLİ DURUMLAR VE ORTAYA ÇIKABİLECEK SORUNLAR

Çalışmanın bu bölümünde dernek ve vakıfların vergilendirilmesindeki özellikli durumlar üzerinde durularak ortaya çıkabilecek sorunlara değinilecektir.

4.1 Dernek ve Vakıf Faaliyetlerinin İktisadi İşletme Yönünden İrdelenmesi

Dernek ve vakıflar amaçlarını gerçekleştirmek ve gelir temin etmek için bir takım faaliyetlerde bulunabilmektedirler. Bu yetkilerini 5253 sayılı Dernekler Kanunu'nun 26'ncı maddesi ile 5737 sayılı Vakıflar Kanunu'nun 26'ncı maddelerinde almaktadırlar.

5253 sayılı Yasa'nın 26'ncı maddesi gereğince, dernekler tüzüklerinde yer verdikleri amaçlarını oluşturmak üzere, eğitim faaliyetleri için yurt açabilmektedirler. Aynı şekilde üyeleri için ise lokal açabilmekte ve söz konusu tesislerin işletilmesini sağlayabilmektedirler.

5737 sayılı Yasa'nın 26'ncı maddesine göre ise, vakıflar, resmi senetlerinde yer verdikleri amaçlarını gerçekleştirmek ve vakfa gelir sağlama hedefiyle iktisadi işletme açabilmektedirler. Ya da hali hazırda faaliyeti bulunan işletmelere ortak olabilmektedirler. Bu şekilde elde edilecek gelirler vakfın amacına harcanmak suretiyle kullanılabilir. Bu şekilde elde edilecek gelirler vakfın amacına harcanmak suretiyle kullanılabilir.

Çalışmanın önceki bölümlerinde de belirtildiği üzere; 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun 16/1'inci maddesine göre dernek ve vakıfların tacir oldukları açık bir şekilde hükme bağlanmıştır.

Fakat TTK 16/2 inci maddesi hükmüne göre ise kamuya yararlı derneklerin ya da Cumhurbaşkanınca vergi muafiyeti tanınan vakıfların bir iktisadi işletmeyi işletmesi durumunda, dernek ve vakıf tüzel kişilikleri tacir sayılmaz, sadece derneğe ve vakfa ait ticari işletmeler tacir sıfatını taşımaktadır (Kırıktaş, 2012). İktisadi

işletmenin kamuya yararlı derneğe ya da Cumhurbaşkanınca vergi muafiyeti tanınan vakfa ait olması vergilendirme açısından bir engel teşkil etmez.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 1 ve 2'nci maddelerine göre, dernek ve vakıflar tüzel kişilikleri itibarıyla kurumlar vergisi mükellefi olmamaktadır. Dernek ve vakıfların devamlı nitelikte ki ticari, sınai ve zirai faaliyetleri neticesinde oluşan tüzel kişiliğe bağlı iktisadi işletmeleri kurumlar vergisi mükellefi olmaktadır.

1 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nin 2.4 bölümünde, dernekler ve vakıflara ait iktisadi işletmelerle ilgili açıklamalar yapılmıştır. Tebliğe göre, bir dernek veya vakfın piyasa ekonomisi içinde sürekli olarak bedel karşılığı mal alım-satımı, üretim veya hizmet sunumu gibi ticari faaliyetlerde bulunması, bu durumda ticari nitelikte bir faaliyetin varlığını ortaya koyar ve dolayısıyla iktisadi işletmenin oluştuğu kabul edilir (Mevzuat, 2007).

Kurumlar Vergisi Kanunu ve bu Kanun'un uygulamasına dair açıklamaların yer aldığı tebliğ düzenlemelerinde hangi faaliyetlerin ticari nitelikte olduğu ve iktisadi işletme oluşturduğuna dair bu faaliyetleri ayrı ayrı saymaktansa dernek ya da vakıf tarafından tedavül ekonomisi dahilinde gerçekleştirilen ticari nitelikteki bütün faaliyetler kapsama alınmıştır (Arpacı, 2015).

İktisadi işletmelerin kazanç amaçlarının olup olmaması, faaliyetlerini kanunla verilen görevler sebebiyle ifa edip etmemeleri, tüzel kişiliklerinin bulunup bulunmaması, işyerlerinin ya da kendileri için ayrılmış sermayelerinin bulunup bulunması mükellefiyetlerine etki etmemektedir (Mevzuat, 2007).

Dernek ve vakıflar tarafından gerçekleştirilen muhtelif faaliyetlerin iktisadi işletme oluşturup oluşturmadığına dair Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından birçok zelge verilmiştir. Konuya ilişkin sınırların daha da belirginleşmesi amacıyla verilen zelgelerin özetlerine aşağıda yer verilmiştir.

- Mülkiyeti derneğe ait dairelerin kiraya verilmesinin iktisadi işletme oluşturup oluşturmadığına dair verilen bir özelgede mali idare tarafından; derneğe ait gayrimenkullerin ticari bir organizasyon çerçevesinde kiralanmaması halinde kiralayanlar tarafından yapılan tevkifatın nihai vergilendirme olacağı fakat bu gayrimenkullerin kiralanması için işyeri açılması, kiralama faaliyetlerinin yürütülmesi

için personel istihdam edilmesi halinde burada ticari bir organizasyondan bahsedileceğinden derneğe ait iktisadi işletme oluştuğu kabul edilecektir şeklinde görüş bildirilmiştir (GİB, 2010).

- Bir yardım kampanyası için elektronik ortam üzerinden kermes düzenleneceği, bağış yapmak isteyenlerin aynı nitelikli bu bağışları kargo ile gönderecekleri, gönderilecek olan bağışların elektronik ortam üzerinden satılmak üzere elde edilecek gelirin ihtiyaç sahiplerine bağışlanacağı bu durumun iktisadi işletme oluşturup oluşturmadığına ilişkin mali idare tarafından verilen özelgede; gönderilecek yardımların elektronik ortam üzerinden ticari bir organizasyon çerçevesinde ücret mukabili satılması, bu işlemin belirli bir süre olmadan devamlı bir suretle yapılması halinde derneğe ait iktisadi işletme oluşacağı şeklinde görüş bildirilmiştir (GİB, 2016).

- Vergiden muaf olan bir vakfın ilim tahsili yapan öğrencilere yurt ve burs imkânı sunma faaliyeti ile iştigal ettiği, kendilerine bağış olarak verilen bir taşınmazın yeniden inşa edilerek hasılat paylaşımı olarak yüklenici firmaya satılacağı ve elde edilecek gelirler için iktisadi işletme oluşup oluşmadığına dair mali idare tarafından verilen bir özelgede; elde edilecek gelirlerin vakfın amacı için harcanması, ticari amacın bulunmaması, vakıf bünyesinde inşaat faaliyeti amacı ile organizasyon oluşturulmaması ve devamlı bir şekilde bu faaliyetin yürütülmemesi halinde iktisadi işletmeden bahsedilemeyeceği ve elde edilecek kazancın vergilendirilmeyeceği yönünde görüş bildirilmiştir (GİB, 2013).

Konuyla ilişkili Danıştay tarafından verilen birtakım kararlar bulunmaktadır. Bu kararları şu şekilde özetlemek mümkündür:

- Derneğin her Salı ve Perşembe günleri kanarya satışı için müzayede tertiplediği, bu satışlara dernek tarafından aracılık edildiği, özel yarışma ve organizasyonlar düzenlenerek kuş satışına ortam hazırlandığı, bu satışlardan %5 komisyon alındığı ve alınan komisyonun dernek gelirlerine aktarıldığı, bu durumun ticari amaç için yapılmış olması, tedavül ekonomisi içerisinde yer alınması, müzayede düzenlenmesi ve kuş satışına aracılık edilmesi, bu faaliyetin devamlı bir şekilde yapılması sebebiyle iktisadi işletme oluşmuş sayılacağına (...) (Danıştay 3. Daire, Esas No:2004/1866, Karar No:2004/1563, Anonim,b.t.).

- Dernek faaliyetinin eğitim ve öğretim hizmeti olduğu, dil kurslarıyla ilgili faaliyetin iktisadi işletme sayılacağı (...)(Danıştay 4. Daire, Esas No:1990/3619, Karar No:1991/3723, Anonim, b.t.)

- Ücret mukabili galoş satıldığı, otopark işletildiği, bu faaliyetleri sebebiyle üçüncü kişilerden gelir sağlandığı, süreklilik arz eden bu faaliyetlerin iktisadi işletme oluşturduğu (...)(Danıştay 9. Daire, Esas No:2004/2843, Karar No:2005/1284, Anonim, b.t.)

- Ücret mukabili otopark işletilmesinin iktisadi işletme oluşturduğu (...)(Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu, Esas No:1997/176, Karar No:1998/320, Anonim, b.t.)

- Muhtaç öğrencilere yardım edilmesi amacı ile kurulan Lisesi Derneğine kurban derilerinin bağışlandığı, bunların dernek tarafından satılarak paraya çevrildiği, bu hususun ticari faaliyet olarak kabul edilmemesi gerektiği (...)(Danıştay 9. Daire, Esas No:1995/2183, Karar No:1995/3550, Anonim, b.t.)

- Derneğe ait lokalde masrafların karşılanması için üyelere paralar tahsil edildiği, dernek üyesi dışındaki kişilere de hizmet verildiğine dair somut tespit yapılmadığı, bu durumda iktisadi işletme sayılamayacağı (...)(Danıştay 4. Daire, Esas No:2003/1298, Karar No:2003/ 2244, Anonim, b.t.)

- Vakfın faaliyetinin başarılı olup ta maddi imkanı olmayan öğrencilere burs vermek olduğu, ana gelir kaynağını daha evvel vakfa bağışlanan 25 büro, 4 daire, 1 mağaza, 1 özel garajdan elde edilen kira gelirleri olduğu, bu gelirler için ticari kazanç elde edildiğinden bahsedilemeyeceği (...)(Danıştay 3. Dairesinin 10.04.1996 Tarih ve K:1996/1300 Sayılı Kararı, Anonim, b.t.)

Yukarıda yer alan özelge ve mahkeme kararlarından da görüleceği üzere dernek ve vakıflar tarafından yürütülen çeşitli faaliyetlerin iktisadi işletme oluşturup oluşturmadığı hususu yorum farklılıkları nedeniyle öteden beri tartışıla gelmiştir. Mali idare 1 seri nolu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği ile bu konuda sınırları net bir şekilde çizmiş olsa da tanımlamaları yapılan bazı kavramlar ulaşılmak istenilen amaçlar doğrultusunda değerlendirilmemektedir. Derneğe ait arsanın kat karşılığı müteahhide verilip inşaat süreci tamamlandıktan sonra kendisine kalan dairelerin tamamının

satılması mali idare tarafından devamlılık unsuru dikkate alınarak iktisadi işletmenin oluştuğundan bahisle ticari kazanç kapsamında vergilendirilmektedir. Fakat burada bahsi geçen bu derneğin satmış olduğu daireler her ne kadar birden fazla olsa da bu daireler esasında bir taşınmazdan (arsa) doğmaktadır. Derneğin bu dairelerden başka elinde satacak başka bir dairesi de bulunmamaktadır. Dolayısıyla taşınmazların aynı kişiye farklı tarihlerde ya da farklı kişilere aynı tarihte ya da birbirini izleyen tarihlerde satışının yapılması devamlı olarak taşınmaz alım satımı ile uğraşıldığını göstermemekte olup bu taşınmaz satışlarından elde edilen gelirin ticari kazanç kapsamında vergilendirilmesini de gerektirmemektedir. Çünkü bu dernek, karşılığında birden fazla taşınmaz aldığı arsasını satmış olsaydı ticari kazanç kapsamında vergilendirilmeyecekti. Bu bağlamda kavramların salt anlamları dikkate alınarak vergilendirilme yapılmaması, asıl ulaşılmak istenilen amaç ile birlikte değerlendirme yapılması gerekmektedir. Bu sebeple her durum kendi içinde irdelenerek iktisadi işletme oluşup oluşmadığı yönünde gerektiğinde mali idareden görüş alınmasının faydalı olacağı değerlendirilmektedir (Gerçek, 2003, 14).

4.2 Dernek ve Vakıfların İktisadi İşletmelerince Elde Edilen Karların Vakıf ve Derneğe Aktarılmasının Gelir Vergisi Kanunu Karşısındaki Durumu

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 75'nci maddesinin ikinci fıkrasına göre iştirak hisselerinden elde edilen kazançlar menkul sermaye iradidir. Mezkûr Kanun'un 94/6-b-i bendine göre ise tam mükellef kurumlar tarafından tam mükellef gerçek kişilere bu kapsamda dağıtılacak kar payları üzerinden tevkifat yapılması gerekmektedir.

Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından hazırlanan ve derneklerin vergilendirilmesine ilişkin açıklamaların yer aldığı rehberde; dernek ya da vakıflara ait iktisadi işletmeler tarafından elde edilen kazançların, bağlı ya da ait bulundukları dernek ya da vakıflara aktarılmasının açık bir şekilde kar payı sayıldığı, bir kazançta iştirak kazancı denilebilmesi için başka bir kurumun hisse senetlerine sahip olma zorunluluğunun bulunmadığı, bağlı ya da ait kuruluşun tamamına sahip olunması halinde de iştirak kazancı elde edilmesinin söz konusu olacağı açıklamalarına yer verilmiştir.

Danıştay 4. Dairesi'nin 09.03.2004 tarih ve E:2003/948, K:2004/432 sayılı kararında, davacı iktisadi işletmenin vergi sonrası kazancını bağlı bulunduğu vakfa aktardığı belirtilmiştir. Bu durumun, Gelir Vergisi Kanunu'nun 75. maddesinin 1. fıkrasının (2) numaralı bendine göre "kar aktarımı" olarak değerlendirildiği ifade edilmiştir. Ayrıca, vergiye tabi olmayan bir vakfın, sermaye sağlayarak bir iktisadi işletme kurması halinde, bu işletmeden vakfa aktarılan kazancın "iştirak kazancı" sayılacağı ve Gelir Vergisi Kanunu'nun 94. maddesi gereğince tevkifat yapılması gerektiğine hükmedilmiştir.

Anılan husus ile ilgili olarak tevkifat yapılmaması yönünde görüşler de mevcuttur (Çalışkan, 2000). Şöyle ki: dernek veya vakıflara ait iktisadi işletmelerin sağlamış olduğu kazançların bağlı bulundukları dernek ya da vakfa aktarılmasının niteliği itibarıyla kar dağıtımı olmadığı dolayısıyla vergi kesintisine konu olmadığından 94/6-b maddesi uyarınca stopaj yapılmasına olanak bulunmadığı şeklinde mali idarenin eski tarihli bir özeldesini bulunmaktadır (Aktaran, 2011).

Bununla birlikte Danıştay 4. Dairesinin bir kararında; iştirak kazancının oluşabilmesi için bir kurumun başka bir kurumun sermayesine katılması ve bunun karşılığında bir paya sahip olması gerektiği, ancak bu şekilde kar payı oluştuğu, iştirak kazancı oluşabilmesi için iki ayrı tüzel kişinin olması gerektiği, bunlar arasında hisse senedi ya da iştirak hissesine dayalı bir ilişkinin olması gerektiği, iktisadi işletmelerin ayrı tüzel kişiliğinin bulunmadığı, bunların vakıf içerisinde yer alan oluşumlar olduğu, iktisadi işletmeler tarafından vakfa aktarılan tutarların kar payı sayıldığına dair Kanun'da açıkça belirleme yapılmadığı gerekçeleri ile iktisadi işletmeleri tarafından vakfa aktarılan tutarların kar payı sayılamayacağına dair açıklamalarına yer verilmiştir (Danıştay 4. Dairesi E:2016/14002 K:2019/2532 Sayılı Kararı, Anonim,b.t.).

Her ne kadar ayrı görüşler ve mahkeme kararları mevcut olsa da mali idare tarafından çıkartılan Derneklerin Vergilendirilmesi Rehberinde anılan kar aktarımından tevkifat yapılması gerektiği açıkça belirtilmiştir (GİB, 2012).

4.3 Dernek/Vakıf/İktisadi İşletme Tasarruflarının Bankada Değerlendirmesi Sonucunda Elde Ettiği Menkul Sermaye İratları

GVK'nın Geçici 67/4 üncü madde hükmüne göre aynı Kanun'un 75'inci maddesinin 2'nci fıkrasının 7, 12 ve 14 numaralı bentlerinde belirtilen menkul sermaye iratlarından ödemede bulunanlarca kesinti yapılması gerektiği hüküm altına alınmıştır.

Bir dernek veya vakıf nakit varlıklarının belli bir kısmını, amaçlarını gerçekleştirmek için gelir elde etmek amacıyla finansal piyasalarda kullanırsa ya da menkul kıymet alımına tahsis ederse ve yıl içinde bu işlemleri birkaç kez tekrar ederse veya neması ile birlikte tahsil ederse, iktisadi işletme oluşumundan bahsedilemez. Zira böyle bir işlemde daimi surette icra edilen ticari, sınai veya zirai bir durum bulunmamaktadır. Bu durumda, dernek ve vakıfların bu yolla iktisap ettikleri iratlar üzerinden GVK Geçici 67. madde hükmüne göre tevkifat yapılması bu gelirler için nihai bir vergileme olacaktır.

Bununla birlikte dernek yahut vakfın mensuplarından bağış, yardım, aidat, katkı payı veya başka isimlerle topladığı yahut üyelerinden borçlanarak elde ettiği paralarla bir eleman istihdamını gerektirecek boyutta finans piyasalarında işlem yapması, menkul kıymet alım satımı yapması vb. işlemler nedeniyle ticari organizasyonun oluştuğu kabul edilecek ve dernek/vakfın iktisadi işletmesi doğmuş olacaktır. Bu durumda söz konusu hizmetler sebebiyle meydana gelen iktisadi işletme için Kurumlar Vergisi mükellefiyeti oluşturmak gerekmektedir.

Diğer bir taraftan ise dernek ve vakıflar bu kapsamda elde ettikleri gelirlerinin vergiye tabi olmaması, yüksek faiz getirisi olması vb. kolaylıklar sağlaması hasebiyle bankaların Off-Shore hesaplarına yatırabilmektedirler.

Off-shore bankacılığı hakkında kısaca bilgilendirme yapacak olursak; mevduat sahibinin ikametgâhının bulunduğu ülkenin dışında kurulmuş bankadır. Bu gibi ülkelerde kurulmuş olan bankalar diğer bankalara nazaran daha avantajlı işlemler yürütebilmektedir. Genelde serbest bölgelerde kurulu merkezlerde faaliyet göstermektedirler. O ülkedeki bankacılık sisteminin uymak zorunda olduğu hukuki düzenlemelerin kapsamı dışında tutulmaktadır (MASAK, 2023).

Günümüzde Isle Of Man, Bermuda, İngiliz Virjin Adaları, Panama, Andorra başlıca off-shore merkezleri olarak bilinmektedir (Eğilmez, 2016).

Off shore merkezlerinde bankalara tanınan imkanları şöyle sıralamak mümkündür (MASAK, 2023):

- Bankalar faiz oranlarını serbestçe belirleyebilmektedir
- Bankalarca kullanılan ve maliyet yaratan bir takım oranlar (likidite, disponibilite gibi) kullanılmamaktadır.
- Vergisel anlamda birçok kolaylık sağlanmaktadır.
- Müşteriler tarafından hak edilen faiz gelirleri üzerinden vergi kesintisi yapılmamaktadır.
- Gelir veya kurumlar vergisi alınmamakta ya da çok düşük tutarda vergi alınması

Bütün bu açıklamalardan özetle, elde ettiği gelirleri yurt dışındaki Off-Shore bankalarda değerlendirerek pasif nitelikli gelir elde eden dernek ve vakıfların birçoğu bünyesinde iktisadi işletme oluşmaktadır (Güneş, 2012).

4.4 Dernek/Vakıf İle İktisadi İşletmesi Arasında Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı

Dernek/Vakıfların iktisadi işletmeleri, tedavül ekonomisinde ticari kaidelere uygun bir şekilde faaliyetini yürütmek zorundadır. İktisadi işletmeler varlıklarını devam ettirdikleri süre zarfında sağladıkları kazançları, bulundukları dernek ve vakıflara borç para verme şartıyla kullanabilirler. Söz konusu durumda işletmeler ticari yaşamın bir unsuru olarak, bağlı veya ait olduğu kuruluşa aktarılan paralar üzerinden tahsil edilmese bile faiz hesaplamak ve hesaplarında göstermek zorundadırlar. İktisadi işletme tarafından dernek ya da vakfa verilen finansman temini hizmeti cihetinde elde edilmesi gereken söz konusu faiz için iktisadi teşekkülün ayrıca KDV de hesaplaması gerekir. Çünkü bu işlem bir finansman hizmetidir ve KDVK'nin ilk maddesine göre her türlü ticari faaliyetler kapsamında yapılan hizmet icrası KDV yükümlülüğünü meydana getirmektedir. Yine KDVK'nin 24'üncü maddesine göre faiz, vade farkı,

fiyat farkı ve prim gibi menfaat, hizmet ve değerler, üzerinden KDV hesaplanacak olan vergi matrahına dâhil edilmektedir.

Aynı şekilde dernek ya da vakıflarda mülkiyetlerinde olan kıymetlerini iktisadi bir işletmeye ödünç para kullandırmak suretiyle bunlara faiz tahakkuk ettirebilir. Bu şekilde gerçekleştirilen işlemlerde dikkat edilmesi gereken iki durum aşağıda açıklanmıştır.

Dernek/Vakıflar, iktisadi işletmelerine elde ettiği gelirlerinden amaçlarının gerçekleştirilmesi için karşılıksız olarak para aktarabilirler. Bu durumda ilgili işlem parayı aktaran derneğin kamuya yararlı statüsüne haiz olup olmaması durumunda farklı sonuçlar doğurabilmektedir. Kamu menfaatini hadim bir dernek yahut vergiden muaf tutulmuş bir vakıf tarafından iktisadi işletmesine karşılıksız olarak para aktarması durumunda ilgili işlem açısından KV, KDV ve aktarılan para açısından eleştirilecek herhangi bir husus bulunmamaktadır.

Konuya ilişkin diğer bir husus ise, dernek ya da vakıfların iktisadi işletmelerine borç para kullandırarak faiz geliri elde etme durumudur. İlgili kurumlar tarafından toplanan bağış ve yardımların, sahip oldukları iktisadi işletmelere borç olarak kullandırıp, bu tutarları yüksek faiz oranlarıyla, iktisadi işletmenin kazançlarını, tevkifata tabi tutulmadan (GVK 94/6-bi kapsamında) kendilerine vergisiz olarak çekme yoluna gidebilirler. Ayrıca bu durum iktisadi işletmeler açısından da vergi matrahını aşındıran bir durum olduğundan dikkat edilmesi gereken diğer bir husustur.

Dernek iktisadi işletmeleri, ilgili derneklere bağlı veya ait olduklarından, aralarındaki bu ilişki KVK'nin 13. maddesi " İlişkili kişi: Kurumların, kendi ortakları ile kurumların veya ortaklarının bağlantılı olduğu, yönetim, denetim veya sermaye açısından doğrudan ya da dolaylı olarak bağlı bulunduğu veya etkisi altında bulundurduğu gerçek ve tüzel kişileri ifade eder." kapsamında değerlendirilecek ve borç para kullandırma işlemi bakımından TFYÖKD hükümleri geçerli olacaktır. Bu bakımdan söz konusu borç para kullandırma durumu VUK 3. madde kapsamında gerçek bir durumdan kaynaklanıyorsa (özün şekle önceliği ilkesinden yola çıkılarak) emsal faiz oranının üzerinde kalan tutarın, gerçek olmayan bir durumdan kaynaklanıyorsa emsal faiz tutarının tamamının, iktisadi işletme tarafından dönem sonunda KKEG olarak kurum kazancına ilave edilmesi gerekecektir. Aksi halde

iktisadi işletme ilgili tutarı Kurumlar Vergisi mükellefi olmayan derneğe hem GVK 94/6-bi kapsamında tevkifat yapmadan aktarmış olacak hem de kurumlar vergisi matrahının aşınmasına neden olacaktır.

Bununla birlikte derneklerin borç para verme işlemini mutat hale getirerek faiz geliri elde etme faaliyeti, onun sürekli olarak ticari faaliyetle ilgilenmesi manasına geleceğinden, dernek bünyesinde iktisadi işletme oluşacak ve derneğin faiz karşılığı borç vermeye başladığı tarihte mükellefiyet tesis ettirmesi gerekecektir. Ayrıca 6802 sayılı Gider Vergileri Kanunu'nda borç para kullandırma işini esas faaliyet konusu yapmayanların BSMV mükellefi olmayacağı hüküm altına alındığından, bu nedenle bu faaliyette bulunan derneklerin KDVK 17/4-e istisnasından yararlanamayarak KDVK 1. madde kapsamında bu finansman hizmetleri karşılığında genel hükümler çerçevesinde KDV hesaplamaları gerekecektir.

4.5 İktisadi İşletmelerin Bağlı Olduğu Dernek/Vakfa Bağış Yapması

Önceki bölümlerde açıklandığı üzere, mükellefler kanunda belirtilen ve ilgili şartları taşıyan dernek ve vakıflara bağış yapabilir ve yaptıkları bağışları belirtilen şartlar dâhilinde vergi matrahlarından indirim konusu yapabilirler.

Dernek ve vakıfların sahibi olduğu iktisadi işletmeler de ticari alanda faaliyet gösteren kurumlar vergisi mükellefleri olarak ilgili şartlar dahilinde bağlı veya ait oldukları dernek/vakfa bağışta bulunabilir veya sponsor olabilirler.

Vergi Mevzuatımız belirli bir hedefi sağlamak üzere toplanan dernek ve vakıflara gayelerine ulaşabilmeleri amacıyla çeşitli kolaylıklar tanımıştır. Bu bağlamda amaçlarına ulaşmak için iktisadi işletme işleten dernek ve vakıflar, bu işletmeler aracılığıyla elde etmiş oldukları gelirleri, bağlı oldukları dernek/vakfa aktarırken ya kar payı dağıtımı şeklinde stopaja tabi tutarak, ya da kanunların izin verdiği ölçüde ve ilgili şartları taşımak kaydıyla sponsorluk, bağış veya yardım adı altında aktarmalıdır. Aksi halde bu işlemler bağış ve yardım görünümü altında kar aktarımı olarak değerlendirilerek örtülü kazanç müessesesinin işletilmesine sebep olacaktır.

4.6 Dernek/Vakıf Tarafından Gerçekleştirilen Çeşitli Faaliyetlerin Vergi Kanunları Açısından Değerlendirilmesi

4.6.1 Kermes, Konser, Yemek, Çay vb Faaliyetlerden Elde Edilen Gelirler

Üye ve üye olmayanlar, dernek/vakıflara bazen doğrudan nakit olarak yardım yapmak yerine aynı nitelikli mal bağışında bulunabilirler. Dernek ve vakıflarda toplanan bu ürünleri kermes, dayanışma gecesi, yardım etkinlikleri vb. isimler altında yaptıkları organizasyonlarla para karşılığı satarak gelir elde etme yoluna gidebilirler. Benzer şekilde dernek/vakıflar konser, tiyatro, yemek, çay gibi etkinliklerle insanları bir araya getirerek etkinlikler düzenlemekte ve gelir sağlayıcı faaliyetlerde bulunabilmektedirler.

KVGT’de, dernek ve vakıfların amaçlarına kısmi dahi olsa maddi destek sunmak amacıyla organize ettikleri tanışma, dayanışma amaçlı yemek, çay, kermes, tiyatro, konser gibi etkinliklerin belli şartların varlığı halinde ticari nitelik arz edebileceği ve belirtilen cinsten faaliyetlerin iktisadi işletmeyi tecelli ettirebileceği belirtilmiştir.

Bu faaliyetlerin iktisadi işletme oluşturup oluşturmadığına dair belirlenen kıstaslar ise şu şekildedir: Ekonomik faaliyetin ticari bir organizasyon gerektirmesi ve yılda birden fazla yapılması ya da her yıl bir defa düzenlenmekle birlikte takip eden yıllarda veya birkaç yılda bir olacak biçimde tekrarlanması halinde faaliyetin müdavemet arz ettiği kabul edilmektedir.

Tebliğe göre, iktisadi işletmenin unsurları arasında, serbest piyasa ekonomi habitatı içinde bedeli mukabilinde mal alımı, satımı, üretimi yahut hizmet sunumu benzeri ticari işler yer almaktadır. Ticari organizasyon ise, “sermaye tahsisi, işyeri açılması, personel istihdamı ve ticaret siciline kaydolma gibi işlemlerden bir kısmının veya tamamının yerine getirilmesiyle oluşan, belirli bir şekle bağlı faaliyet” olarak tanımlanmıştır.

Düzenlenen kermeslerde dernek ya da vakfa bağışı yapılan ürünlerin satışına ilişkin olarak iki farklı durum meydana gelebilmektedir. Bir derneğin, üyeleri ya da üye olmayan diğer üçüncü kişilerce bağış adı altında derneğe teslim edilen her türlü

aynıyatı kermeslerde tek defada satması ticari bir faaliyet olarak nitelendirilmeyecektir. Bu işlem derneğe bağışlanan aynıyatın likidasyonudur.

Fakat bir derneğin mensupları yahut üye olmayan diğer şahıslardan almış olduğu ürünleri, katlanmış oldukları maliyet tutarının üzerine belirledikleri oranda kar eklemek sureti ile çeşitli kermes organizasyonlarında satması halinde bu faaliyet ticari bir faaliyet olup iktisadi işletme oluşmuş sayılmaktadır (Şimşek, 2010).

Aynı durum dernek ya da vakıf tarafından gerçekleştirilen yemek, davet vb. etkinlikler içinde geçerlidir. Ancak derneğin bir yemek firması ya da lokanta, restoran gibi yerler ile anlaşması ve devamlı olarak ya da tek seferde yemek organize etmesi ve bu organizasyon mukabilinde iştirakçilerden sabit ya da sarfedilen miktar ölçüsünde bir bedel talebinde bulunması halinde iktisadi bir faaliyetten söz edilecektir (Şimşek, 2010).

Ankara VDB'nin vermiş olduğu bir özalgede kermes faaliyetinin vergi kanunları karşısındaki durumu:

"Buna göre, derneğiniz tarafından söz konusu kermesin ticari bir organizasyon kapsamında düzenlenmesi, yıl içinde birden fazla kez tekrarlanması veya yılda bir kez yapılmakla birlikte sonraki yıllarda belirli aralıklarla periyodik olarak tekrar edilmesi durumunda, bu faaliyetin süreklilik arz ettiği kabul edilecektir. Bu durumda, derneğimize bağlı bir iktisadi işletme oluşmuş sayılacak ve bu iktisadi işletme için Kurumlar Vergisi ile Katma Değer Vergisi mükellefiyetinin oluşturulması gerekecektir" şeklinde ifade edilmiştir (GİB, 2012).

Dernek ve vakıflar tarafından gerçekleştirilen kermes, yemek, davet vb. etkinliklerin süreklilik kazanıp kazanmadığı, bağışı yapılan ürünlerin satışında nasıl bir yöntem izlendiği hususlarının yukarıda yapılan açıklamalar çerçevesinde kontrol edilmesi gerekmektedir.

4.6.2 Dernek/Vakıf Tarafından İşletilen Lokaller

Dernek ve vakıflar tarafından üyelerinin toplumsal gereksinimlerini gidermek için mülki idare amirinin onayı doğrultusunda lokal isminde sosyal tesis açılabilir. Lokalin gerek dernek/vakıf tarafından işletilmesinde gerekse de

kiraya verilecek üçüncü kişilerce işletilmesi durumlarına göre vergi kanunları yönünden değişik durumlar oluşabilmektedir.

Lokal işletmesi eğer üçüncü bir kişi tarafından işletiliyor ise ilgili dernek ya da vakfın sadece elde ettiği gayrimenkul kira gelirinden bahsedilebilir. Bu durumda kira geliri kiracı tarafından kaynağında tevkif edileceğinden sivil toplum kuruluşunun herhangi bir vergisel obligasyonu bulunmamaktadır.

Ancak lokal bizzat sivil toplum kuruluşu tarafından işletilirse, bu halde müteakip iki konuya dikkat edilmesi gerekmektedir:

Lokal Faaliyetlerinin Dernek/Vakıf Öz kaynaklarından Finansmanı Halinde;

Lokal tarafından gerçekleştirilen faaliyetler ile bu kapsamda yapılacak olan giderler dernek ya da vakıf bütçesinden karşılanmakta ise ve derneğe ya da vakfa üye olanlar lokal hizmetlerinden bir bedel talep edilmeksizin ücretsiz bir şekilde faydalaniyorsa ticari bir faaliyetten söz edilemeyecektir.

Lokal Faaliyetlerinin Ücret Karşılığı Sunumu Halinde;

Lokal tarafından gerçekleştirilen faaliyetlerin ücret mukabili ifa edilmesi ya da bu faaliyetlerin ücretsiz bir şekilde ifa edilmekle birlikte lokal hizmetlerine karşılık olarak üyelere aidat ya da bağış adı altında bir bedel alınması halinde ticari faaliyet söz konusu olacağından dernek ya da vakfa bağlı iktisadi işletme oluşmuş sayılacaktır.

4.6.3 Dernek/Vakıflar Tarafından Bedeli Mukabili veya Bedelsiz Eğitim Seminer vb. Hizmetler Sunulması

Dernek ve vakıflar üyelerine zanaat veya meslek sahibi yapabilmek için, eğitim veya el becerilerini geliştirme amaçlı ya da belli konularda daha iyi bilgi sahibi olabilmeleri için kurs veya seminerler düzenleyebilmektedirler. Yapılan bu faaliyetler bedelsiz olabileceği gibi belli bir ücret mukabilinde de olabilmektedir. Ayrıca dernek ve vakıflar bazen çeşitli kamu kuruluşlarıyla birlikte hareket ederek de bu hizmetleri üyelerine sunabilmektedirler.

Vergi kanunları açısından baktığımızda her bir olasılık farklı bir durumu karşımıza çıkarmaktadır:

Öncelikle bu kuruluşların kendi imkânlarını kullanarak üyelerine meslek veya zanaat amaçlı verdikleri kurslar, seminerler; ücretsiz olarak sundukları eğitim veya sağlık hizmetleri, bedel tahsili yapılmadığı için iktisadi işletme doğurmaz ve vergi mükellefiyeti gerektirmez. Ancak bu hizmetler karşılığında sadece maliyeti karşılayacak kadar bir bedel tahsilinin yapılması, şüphesiz bir iktisadi işletme kapsamında değerlendirilecektir.

Nitekim Batman Defterdarlığı'nın 01.07.2010 tarihinde vermiş olduğu bir özelgede; dernek tarafından verilen hizmetlerin herhangi bir ücret alınmadan sunulması halinde burada iktisadi işletme oluşmayacağı fakat söz konusu hizmetlerin sunulabilmesi için katlanılan masrafların hizmeti alanlardan bizzat yahut tardî bir şekilde kabzı halinde burada iktisadi işletme oluşacağı yönünden görüş bildirilmiştir (GİB, 2010).

Bazen dernekler Türkiye İş Kurumu başta olmak üzere çeşitli kamu kuruluşlarıyla anlaşarak üyelerine meslek edindirme amaçlı kurslar vermekte, verilen bu hizmetlerin bedelleri doğrudan ilgili kamu kuruluşlarından tahsil edilmekte, üyelerden herhangi bir bedel talep edilmemektedir. Bu durumda verilen bu hizmetler doğrudan üyelerden tahsil edilmese bile dernek tarafından bir bedel mukabili yapıldığından iktisadi işletme doğmuş olacak ve ilgili derneğin bu bağlamda kurumlar vergisi mükellefiyeti tesis ettirmesi gerekecektir.

Konuyla ilişkili olarak yukarıda açıklanan nedenlerle iktisadi işletme oluştuğuna dair Ankara Vergi Dairesi Başkanlığının özelgesi bulunmaktadır (GİB, 2011).

4.6.4 Dernek/Vakıf Tarafından Öğrenci Yurdu veya Huzurevi İşletilmesi Durumu

Dernek ve vakıflar bazen toplumsal ihtiyaçlardan kaynaklanan ve kamu hizmeti niteliğinde sayılan hizmetleri de ifa edebilirler. Bu hizmetler ücretsiz olabileceği gibi belli bir bedel mukabilinde de sunulabilir.

Bu durumda bu faaliyetlerin vergi mevzuatı karşısındaki durumları, verilen hizmetler karşılığında elde edilecek menfaate göre değişecektir.

Dernek/vakıf üyelerine veya üçüncü şahıslara belli bir bedel tahsili yapmadan ücretsiz olarak huzurevi veya yurt imkânlarından faydalanma imkânı veriyorsa, bu durumda tedavül ekonomisi içinde bir bedel tahsili yapılmadığı için iktisadi işletme doğmaz ve kurumlar vergisi mükellefiyetinin tescil edilmesi gerekmez.

Öte yandan dernek ve vakıflar için yukarıda sayılan hizmetleri gerek belli bir ücret mukabilinde gerekse de sadece maliyetleri ya da giderlerin belli bir kısmını hizmet verdiği üyelerinden veya üçüncü kişilerden tahsil etmeleri durumunda iktisadi işletme kurulmuş sayılacak ve kurumlar vergisi mükellefiyet kaydının oluşturulması gerekecektir.

Antalya VDB'nin 16.09.2010 tarihinde vermiş olduğu bir özeldede; derneğin amaç edindiği faaliyetlerini herhangi bir ücret almadan yerine getirmesi halinde iktisadi işletme oluşmayacağı fakat kar amacı olmasa dahi katlanılan masrafların hizmetten faydalananlardan alınması halinde ya da bağış adı altında bile olsa hizmetten faydalananlardan bir bedel alınması halinde iktisadi işletme oluşacağı yönünde görüş bildirilmiştir (GİB, 2010).

Örneğin, ABC Derneği kamu menfaatine yararlı statüsüne sahip bir dernektir. Dernek bulunduğu şehirde yer alan üniversitede öğrenim gören ve maddi durumu iyi olmayan öğrencilere kalacak yer temini sağlamak amacıyla bir yurt açmıştır. Yurt yönetimi, bu kapsamda giderlerin %50'sini öğrencilerden tahsil etmekte, geri kalan %50'sini ise burs adı altında dernek tüzel kişiliğinden almaktadır. Bu durumda her ne kadar girilen bu faaliyette kazanç amacı güdülmesede, tedavül ekonomisi içerisinde bir bedel tahsili yapıldığı için, dernek bünyesinde bir iktisadi işletme kurulmuş olacak ve dernek, işletme için kurumlar vergisi mükellefiyeti tesis ettirecektir.

Ayrıca derneğin kamu menfaatine yararlı bir dernek olması hasebiyle, vermiş olduğu hizmetler KDVK 17/2-a kapsamında KDV'den müstesna olacaktır.

4.6.5 Dernek/Vakıflar Tarafından Ücretsiz Olarak Dağıtılan Gazete Dergi Broşür vb. Matbuat Üzerinden Reklam Alınması Yoluyla Elde Edilen Gelirler

Dernek ve vakıflar faaliyet gösterdikleri sivil toplum alanında ülke halkına kültürel, ekonomik, toplumsal, dini, felsefi vb alanlarda katkı sağlamak,

bilinçlendirmek ve farkındalık oluşturabilmek amacıyla gazete, mecmua, broşür ve benzeri matbuat basarak ücretsiz olarak dağıtabilirler.

Faaliyet gösterdiği alan itibarıyla toplumun geniş kesimlerini kapsayan ve bu alanda yayınlar yapan derneklere, nüfusun büyük kısmına ulaşmak isteyen iktisadi işletmeler tarafından, tanıtım amacıyla reklam verilebilir; dernekler de girişmiş oldukları bu faaliyet nedeniyle basım ve dağıtım maliyetlerini karşılamak amacıyla bu faaliyet kapsamında ilgili şirketlerden belli bir bedel talep edebilirler.

Çalışmanın ilgili bölümlerinde belirtildiği üzere, vakıf ve dernekler, sürekli nitelik taşıyan ticari, sınai veya zirai faaliyetler, yani bir organizasyon bünyesinde serbest pazar ekonomi habitatı dâhilinde bedel karşılığı mal ticareti, üretim yahut hizmet ifası gibi işlemler gerçekleştirdiğinde, bu faaliyetlerden kaynaklı olarak tebarüz edecek iktisadi işletmelerin kurumlar vergisi yükümlülüğü doğacaktır.

Bu tür faaliyetlere girilmesi durumunda, ilgili derneklerin basılı materyalleri ücretsiz olarak dağıtmasına rağmen, bu yayınlara reklam ve ilan alınması durumunda dernek bünyesinde bir iktisadi işletme meydana gelecektir. Dolayısıyla, söz konusu işletme için kurumlar vergisi mükellefiyeti kaydının tesisi zorunlu hale gelecektir.

Bununla birlikte her ne kadar dernekler bu faaliyet kapsamında dağıtılan matbuattan bedel talep etmese de, dağıtılan matbuat üzerinden alınan reklamlardan gelir elde edilmesi dolayısıyla bu işlemin KDVK 1/3-g kapsamında ticari nitelikte bir teslim olmasından ve KDV Kanunu'nda bu faaliyet ile ilgili herhangi bir istisna hükmünün mevcut olmamasından dolayı, ilgili matbuat üzerinden KDV Kanunu 27. maddesi uyarınca emsallere uygun bir bedel tespiti yapıp, bu bedel üzerinden KDV hesaplanması şarttır.

Bununla beraber, çıkarılacak matbuata reklam ve ilan alınmak şartıyla ifa edilen reklam hizmetleri ise genel hükümler müntehasında KDV'ye tabi tutulacaktır.

Bu konu ile ilgili olarak 20.02.2013 tarihinde Ankara Vergi Dairesi Başkanlığının vermiş olduğu özelgede; “(. . .) bu gazetelere bedel karşılığında reklam ve ilan almanız sebebiyle,, Federasyonunuza bağlı bir iktisadi işletme oluşacağından (. . .)” şeklinde görüş bildirilmiştir (GİB, 2013).

4.6.6 Dernek/Vakıflar Tarafından Üyelerine Faiz Karşılığı Borç Para Kullandırılması

Dernek ve vakıflar sahip oldukları gelirleri üyelerine borç olarak kullandırmak suretiyle faiz geliri elde etme faaliyetine girişebilirler. Böylece hem kendilerine bir finansman kaynağı oluşturabilir hem de üyelerinin içinde bulundukları maddi sorunları aşmalarına yardımcı olabilirler.

Üyelere faiz karşılığı borç para verilmesi faaliyetinin mutat hale gelmesi durumunda, ticari mahiyet ve süreklilik unsurları ihtiva edildiğinden dolayı ilgili dernek veya vakfın bünyesinde iktisadi işletme doğmuş olacak ve faiz karşılığı borç verilmeye başlandığı tarihte mükellefiyetin tesis edilmesi gerekecektir. Bu faaliyette kazanç amacı güdülmemesi veya elde edilen kazancın kuruluş amacına özgülenmesi de durumu değiştirmeyecektir.

Üyelere verilen bu hizmetler, finansman hizmeti olarak değerlendirilmektedir. KDVK'nin 1/1 inci maddesi kapsamında Türkiye'de yapılan teslim ve hizmetler KDV'ye tabidir. Mezkûr Kanun'un 17/4-e maddesi ile de BSMV dâhilindeki işlemler KDV'den müstesnadır.

GİVK'nin 28. maddesinde; Bankerlerin yaptıkları banka işlem ve hizmetleri sebebiyle kendi lehlerine her ne ad ile olursa olsun nakten yahut hesaben aldıkları paraların BSMV'ye tabi olduğu, 90 Sayılı KHK'da İkrabatçıların Banker sayıldığı, 6802 sayılı Kanun'un 30. maddesinde BSMV'nin mükelleflerinin Banka, Banker ve Sigorta Şirketleri olduğu hüküm altına alınmıştır.

Bu bağlamda GİVK'de yer alan işlemleri esas iştiğal konusu yapmayan dernek ve vakıflar banker dâhilinde değerlendirilmediklerinden dolayı BSMV mükellefi olamazlar.

Bu itibarla, dernek ve vakıflarca yapılan ödünç para verme işlemleri BSMV'nin konusuna girmemektedir. Dolayısıyla KDVK'nin 17/4-e maddesinin uygulanma imkânı da bulunmamaktadır. Bu işlemlerin genel hükümler çerçevesinde vergilendirilmesi gerekmekte olup KDV'ye tabi tutulması gerekmektedir.

5 SONUÇ VE ÖNERİLER

Sivil toplum örgütleri, toplumun çeşitli kesimlerinin ortak amaçları doğrultusunda bir araya gelerek sosyal, kültürel, ekonomik veya politik alanlarda faaliyet gösteren kuruluşlardır. Bu örgütler, demokratik bir toplumun temel taşlarından biri olarak kabul edilir ve birçok önemli rol üstlenirler. Bireylerin toplumsal meselelere katılımını teşvik eder ve demokratik süreçlere aktif bir şekilde katılmalarını sağlar. Bu, toplumun daha demokratik, katılımcı ve hesap verebilir olmasını sağlar. Toplumun karşılaştığı çeşitli sorunlara çözüm getirme kapasitesine sahiptir. İlaveten bu örgütler; eğitim, sağlık, çevre koruma, insan hakları gibi alanlarda faaliyet göstererek toplumsal refahı artırmayı amaçlarlar, devlet ve piyasa arasında denge sağlar, devletin gücünü denetler, toplumsal hizmetlerin etkin bir şekilde sunulmasını sağlar ve toplumun çeşitli kesimlerinin çıkarlarını korur, bireyler arasında dayanışma ve işbirliğini teşvik eder, ortak amaçlar etrafında bir araya gelerek insanların birbirlerine destek olmalarını ve toplumun daha güçlü bir şekilde bir arada kalmasını sağlarlar. Bu noktalar, sivil toplum örgütlerinin toplum için neden önemli olduğunu açıkça ortaya koymaktadır. Bu örgütler, demokratik bir toplumun sağlam birer temelini oluştururlar ve toplumun refahı, adaleti ve sürdürülebilirliği için kritik bir rol oynarlar.

Devletler uygulamış oldukları politikalarla bu örgütlerin niteliklerini ve kalitelerini belirlemektedirler. Çalışmanın konusunu oluşturan dernek ve vakıf özelinde gidilecek olunursa misal, kamu yararı statüsü verilen dernekler ya da vergi muafiyeti tanınan vakıflar devletin yasal olarak sunmuş olduğu çeşitli imtiyaz ve avantajlardan faydalanmaktadırlar. Bu da bu örgütlerin daha saygın ve daha kurumsal bir kimliğe bürünmelerine olanak sağlamaktadır. Fakat dernek ve vakıflara tanınan bu ayrıcalıklar bazı olumsuz durumları da beraberinde getirebilmektedir. Kendilerine özel istisna ve ayrıcalıklar tanınan dernek ve vakıflar diğerlerinden daha imtiyazlı hale gelmektedirler ki bu husus sivil toplum yapısının olumsuz etkilenmesine, kamu yararı ya da vergi muafiyeti tanınması faaliyetlerinin belirli alanlarla kısıtlanmasına ve sonucunda ise mali kaynakların sadece imtiyaz tanınan bu dernek ve vakıflarda toplanmasına sebebiyet vermektedir. Bu nedenle kamu yararı statüsü verilen dernekler ile vergi muafiyeti tanınan vakıflara ilişkin “kamu yararı” ve “vergi muafiyeti tanınması” kavramlarının sınırları belirginleştirilerek bunlara sağlanan çeşitli muafiyet

ve istisna şeklindeki vergisel teşviklerin dernek ve vakıflar arasında eşitliği ve adaleti sağlayacak şekilde ve dernek ve vakıfların beklentileri ve gereksinimleri ön planda tutularak tekrar incelenmesi gerekir. Bu kapsamda dernek ve vakıfların talepleri ile kamusal ihtiyaçların bir arada değerlendirilmesi ve ilgili desteklerin ve araçların gözden geçirilmesi gerekmektedir.

Çalışmanın önceki bölümlerinde derneklere kamu yararına çalışan statüsünün verilmesi ile vakıflara vergi muafiyeti tanınmasına ilişkin şartlara yer verilmiştir. Söz konusu bölüm irdelendiğinde İçişleri Bakanlığı ve Hazine ve Maliye Bakanlığı düzenlemeleri arasında farklılıklar bulunduğu tespit edilmiştir. İki kamu kurumunun aradığı kriterlerdeki bu farklılıklar, dernek ve vakıfların kamuya yararlı ve vergi muafiyeti statüsünü talep etmesinde caydırıcı etkiye sahip olacağı değerlendirilmektedir. Dolayısıyla anılan statülerin kazanılması, sürdürülmesi ve kaybedilmesine ilişkin mevzuat farklılıklarının giderilmesinin yararlı olacağı düşünülmektedir. Buna ilave olarak söz konusu şartlar irdelendiğinde bunların genellikle maddi ölçütlere bağlandığı görülmektedir. Bu şartların sistemin düzgün işlemesini sağlayacak ve sahip olunan statülerin sorumluluklarıyla bağdaşmayan yasa hükümlerine aykırı faaliyetleri kapsayacak şekilde genişletilmesi gerekmektedir.

Kamuya yararlı dernekler ile vergi muafiyeti tanınan vakıflarda rastlanılacak olumsuz durumlar, kamuoyunun güvenini sarsabileceği gibi bu örgütlere karşı şüphe ve önyargıyla yaklaşılmasına sebebiyet verecektir. Dolayısıyla bu örgütlerin denetime tabi tutulmuş mali tablolarının, yönetim ve denetim kurulu üyeleri ile öteki çalışanlarına yapılan ücret gibi ödemelerinin, üçüncü kişileri ilgilendiren diğer hususların raporlana bilirliliğini ve açıklığını gerçekleştirebilmek hedefiyle kamuoyuna açıklanmasının yararlı olacağı değerlendirilmektedir.

Çalışmanın önceki bölümlerinde kamuya yararlı dernekler ile vergi muafiyeti tanınan vakıflara yapılacak bağış ve yardımların belirli bir oranının gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerince vergi matrahlarından indirebileceklerine ilişkin hüküm ve açıklamalara yer verilmiştir. Fakat ücret geliri elde edipte kaynakta kesinti suretiyle vergilendirilen ücretlilerin gelir vergisi beyannamesi veremedikleri için bu bağış ve yardımları vergi matrahlarından indirebilmelerine imkân bulunmamaktadır. Bu dernek ve vakıfların kaynakları içinde bahse konu ianenin önemli bir yeri olduğu düşünüldüğünde ücretliler tarafından kamuya yararlı dernekler ile vergi muafiyeti

tanınan vakıflara yapılacak bağış ve yardımları vergi matrahlarından indirebilmelerine imkân sağlayacak mevzuat değişikliklerinin yapılmasının faydalı olacağı değerlendirilmektedir. GVK'nin 63'üncü maddesinde yapılacak değişiklik bu sorunun çözüme kavuşması için yeterli olacaktır.

Yine kamu menfaatine faaliyet gösteren dernekler ile vergiden muaf kılınan vakıfların ana gelir kaynağını bağış ve yardımlar oluşturmaktadır. Ancak vergi indirimlerinin etkinlikleri konusunda belirsizlikler olabileceği düşünülmektedir. Dolayısıyla vergi indirimlerinin gerçekten kamu yararına hizmet eden faaliyetleri teşvik ettiğinden emin olmak için etkinlik değerlendirmesi yapılmasının yararlı olacağı değerlendirilmektedir.

Çalışmanın önceki bölümlerinde ABD'de kar amacı gütmeyen kuruluşların işleyişine ilişkin açıklamalarda bulunulmuştur. Türkiye ile kıyas edilecek olursa; ABD'de yasal düzenlemelerin daha esnek olduğu ve kuruluşların kolayca “kar amacı gütmeyen kuruluş” olarak faaliyette bulunabilecekleri bir yapıda oluşturulabildikleri görülmektedir. Bu da finansal ve bağış toplama açısından önemli faydalar sağlamaktadır. Türkiye’de ise “kamuya yararlı” ve “vergi muafiyeti” statüsü elde edilmesi daha çok yasal şartlara bağlanmaktadır ve daha çok bürokrasinin işlediği görülmektedir. Bunun sebebi; Türkiye’de vergi bilincinin tam olarak yerleşmemesi olarak değerlendirilmektedir. Mali anlamda ciddi teşvik verilen bu kuruluşların kötüye kullanılmaması adına en başından çeşitli kurallarla önlem alınması doğrucu bir yaklaşım olarak karşımıza çıkmaktadır. Dolayısıyla sosyal yardımlaşma ve kültürel dayanışmanın güçlü olduğu ve özellikle yerel yardım kampanyalarında etkili olan Türkiye’de, vatandaşların vergi bilincinin artırılması için yapılacak köklü yenilikler uzun vadede bu kuruluşların daha sağlıklı işlemesine katkı sağlayacaktır.

Sonuç olarak, bu çalışma, kamu nef’ine çalışan dernekler ve idari otoritelerce vergi muafiyeti tanınan vakıfların vergilendirilmesi konusunda bir derinlemesine değerlendirme sunmuştur. Çalışmanın amacı, bu kuruluşların vergi muafiyeti ile ilgili mevzuatın anlaşılması ve uygulanması konusunda bir anlayış geliştirmektir. Elde edilen bulgular, vergi mevzuatının karmaşıklığı ve belirsizliklerinin, bu kuruluşların mali yönetimini etkilediğini göstermektedir. Ayrıca, bu kuruluşların faaliyetlerinin izlenmesi ve denetlenmesinin önemli olduğu vurgulanmıştır. Bu denetimler, kuruluşların amaçlarına uygun olarak hareket ettiklerini ve mali teşvikleri kötüye

kullanımını önlemek için gereklidir. Önerilen politika değışiklikleri ve düzenlemeler, vergi muafiyeti ile ilgili mevzuatın netleştirilmesini ve uygulanmasını kolaylaştıracak şekilde tasarlanmalıdır. Bu değışikliklerin, kamuya yararlı dernekler ve vergi muafiyeti tanınan vakıfların hem sürdürülebilirliğini hem de etkinliğini artırması beklenmektedir.



6 KAYNAKLAR

Akıntürk, T. (1989). *Medeni Hukuk*. Ankara: Savaş Yayınları.

Aktaran, B. (2011). Dernekler ile Dernek iktisadi işletmelerinin Hukuki Durumu ve Vergisel Açidan Değerlendirilmesi. *Vergi Dünyası Dergisi*, 363, 165-172

Alantar, D. (2011). Vakıf Üniversitelerinin Kurumlar Vergisi ve KDV Açısından Durumu. *Yaklaşım Dergisi*, 225, 26-29

Alomaliye. (2010). Derneklerin, Dernek Lokallerinin ve Derneklere Ait İktisadi İşletmelerin Vergisel Yükümlülükleri. <https://www.alomaliye.com/2010/12/10/derneklerin-lokallerinin-iktisadi-isletmelerin-vergisel-yukumlulukleri/>. (Erişim Tarihi: 25.12.2023)

Alpaslan, M. (2009). Dernekler, İktisadi İşletmeleri ve Vergileme Sorunları, <http://www.muhasibetr.com/yazarlarimiz/mustafaalpaslan/022/>. (Erişim Tarihi: 06.01.2024)

Arpacı, Ö. (2015). Vergisel Açidan Kamuya Yararlı Dernekler ve Bakanlar Kurulunca Vergi Muafiyeti Tanınan Vakıflar. *Lebib Yalkın*, 142.

Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi (t.y.), https://www.echr.coe.int/documents/convention_tur.pdf (Erişim Tarihi 17.05.2023)

Ballar, S. (2006). *Türk Dernekler Hukuku*. 5.Baskı. Ankara: Der Yayınları

Bayartan, M. (2008). Osmanlı Şehirlerinde Vakıflar ve Vakıf Sisteminin Şehre Kattığı Değerler. *Osmanlı Bilimi Araştırmaları Dergisi*, 10, 157-175

Bilici, N. (2012). *Vergi Hukuku*. Ankara: Seçkin Yayınları

Buluş, A. (2009). Sivil Toplum Kuruluşlarına Tarihsel Bir Örnek: *Osmanlı Vakıfları*. *Selçuk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, 16, 22-36.

Bremner, R. H. (1988). *American Philanthropy*. University of Chicago Press.

Çalışkan, K. (2000). Dernek ve Vakıfların İktisadi İşletmelerinin Vergilendirilmesi. *Vergi Dünyası Dergisi*, 224, 52-60

DDK. (2010). Kamuya Yararlı Dernek Statüsünün İrdelenmesi ile Kamuya Yararlı Derneklerle İlgili Yürütülen İş ve İşlemlerin Değerlendirilmesi, https://www.huzurevleri.org.tr/docs/ddk_rapor_201001.pdf (Erişim Tarihi 17.08.2023)

Danıştay 3. Dairesinin 10.04.1996 Tarih ve K:1996/1300 Sayılı Kararı, Anonim, b.t.

Danıştay 3. Daire, Esas No:2004/1866, Karar No:2004/1563, Anonim,b.t.

Danıştay 4. Daire, Esas No:2003/1298, Karar No:2003/ 2244, Anonim, b.t.

Danıştay 4. Daire, Esas No:1990/3619, Karar No:1991/3723, Anonim, b.t.

Danıştay 9. Daire, Esas No:2004/2843, Karar No:2005/1284, Anonim, b.t.

Danıştay 9. Daire, Esas No:1995/2183, Karar No:1995/3550, Anonim, b.t.

Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu, Esas No:1997/176, Karar No:1998/320, Anonim, b.t.

Danıştay. (2004). *Danıştay Kararlar Dergisi*, Yıl:2 Sayı:5, 2004, s.132

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

Drucker, P. (1991). The Third Sector: America's Non-Market Counterculture, <http://www.thesocialcontract.com>

Eğilmez, M. (2016). Kıyı (Offshore) Bankacılığı, <https://www.mahfiegilmez.com/2016/04/ky-offshore-bankacilg.html#:~:text=K%C4%B1y%C4%B1%20bankas%C4%B1%2C%20mevduat%20sahibinin%20yerle%C5%9Fik,i%C5%9Flemlere%20de%20k%C4%B1y%C4%B1%20bankac%C4%B1%C4%B1%20de> niyor. (Erişim Tarihi: 16.04.2024)

Erkilet, Ş. (1991). *Vakıflar ve Derneklerin Vergilendirilmesi*, Ankara: Mars Matbaası.

Gerçek, İ. (2003). Vakıfların Vergilendirilmesi II. *Siyasal Vakfı Bülteni*, 14, 11-14

GİB. (2000). 2000/1 Sıra No.lu Motorlu Taşıtlar Vergisi İç Genelgesi, <https://www.gib.gov.tr/node/89198>, (Erişim Tarihi: 08.03.2024)

GİB. (2003). Kurumlar Vergisi Sirküleri-2, <https://www.gib.gov.tr/node/86886>, (Erişim Tarihi: 08.03.2024)

GİB. (2010). Antalya Vergi Dairesi Başkanlığının 16.09.2010 tarih ve B.07.1.GİB.4.07.16.01KVK. 2010.22-86 sayılı özelgesi, <https://www.gib.gov.tr/node/98236>, (Erişim Tarihi: 15.02.2024)

GİB. (2010). Batman Defterdarlığının 01.07.2010 tarih ve B.07.4.DEF.0.72.10.00-72-5520-1 sayılı özelgesi, <https://www.gib.gov.tr/node/94635>, (Erişim Tarihi: 16.02.2024)

GİB. (2010). İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığının 18.10.2010 Tarih B.07.1.GİB.4.34.16.01-KVK 2-433 Sayılı özelgesi. <https://www.gib.gov.tr/node/96021>. (Erişim Tarihi: 25.12.2023)

GİB. (2011). Ankara Vergi Dairesi Başkanlığının 28.09.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.06.17.02-DMG-1426-796 sayılı özelgesi, <https://www.gib.gov.tr/node/92361>. (Erişim Tarihi: 13.02.2024)

GİB. (2012). Ankara Vergi Dairesi Başkanlığının 18/01/2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.06.17.01-KDV-4:2011/14001-03-99 sayılı özelgesi, <https://www.gib.gov.tr/node/90114>, (Erişim Tarihi:13.02.2024)

GİB. (2012). Gelir İdaresi Başkanlığı Derneklerin Vergilendirilmesi Rehberi - https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/beyannamerehberi/DERN_VER_REHBER_2012.pdf, (Erişim Tarihi:13.02.2024)

GİB. (2012). Gelir İdaresi Başkanlığı İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Katma Değer Vergisi Grup Müdürlüğünün 04.06.2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.17.01-KDV.17-1798 sayılı özelgesi, <https://www.gib.gov.tr/node/95982>, (Erişim Tarihi:27.01.2024)

GİB. (2013). Ankara Vergi Dairesi Başkanlığının 20.02.2013 tarih ve 84974990-130[1-2011-80]-140 sayılı özelgesi, <https://www.gib.gov.tr/node/93427>, (Erişim Tarihi: 14.02.2024)

GİB. (2013). İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığının 02.09.2013 Tarih 39044742-KDV.17-1412 Sayılı özelgesi, <https://www.gib.gov.tr/node/93003>, (Erişim Tarihi: 25.12.2023)

GİB. (2016). İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığının 28.12.2016 Tarih 62030549-125[2-2015/390]-267678 Sayılı özelgesi, <https://www.gib.gov.tr/node/118920>, (Erişim Tarihi: 25.12.2023)

GİB. (2020). Gelir İdaresi Başkanlığı Vergi Dairesi Başkanlığının 12.08.2020 tarih 16700543-120[19-515-19]-E.44372 sayılı özelgesi. <https://www.gib.gov.tr/node/145032>. (Erişim Tarihi: 02.11.2023)

GİB. (2023). Vergi Muafiyeti Tanınan Vakıfların Listesi, <https://www.gib.gov.tr/yarim-ve-kaynaklar/yararli-bilgiler/vergi-muafiyeti-taninan-vakiflari-listesi> (Erişim Tarihi 02.11.2023)

Gül, İ. (2014). Danıştay Kararlarında “Kamu Yararı” Kavramı. *Ankara Barosu Dergisi*, 2, 533-550.

Günek E., Dursun, İ. (2012).Dernek ve Vakıfların Off-Shore Faiz Gelirlerinin Vergilendirilmesi. *Vergi Sorunları Dergisi*, 291, 117-122

Hopkins, B.R. (2011), *Vergi Muafiyetli Kuruluşlar Yasası*, 10.Baskı. John Wiley and Sons,

Internal Revenue Service (IRS). (2023). *Exempt Organizations and Tax Compliance Guide*. Washington, D.C.: U.S. Department of the Treasury.

IRS. (2010). The Restriction of Political Campaign Intervention by Section 501(c)(3) Tax-Exempt Organizations. <https://web.archive.org/web/20101202054714/https://www.irs.gov/charities/c>

haritable/article/0%2C%2Cid%3D163395%2C00.html. (Erişim Tarihi: 15.10.2024)

IRS. (2020). Tax-Exempt Status for Your Organization. <https://web.archive.org/web/20200511061203/https://www.irs.gov/pub/irs-pdf/p557.pdf>. (Erişim Tarihi: 15.10.2024)

IRS. (2024). Exemption requirements - 501(c)(3) organizations. <https://www.irs.gov/charities-non-profits/charitable-organizations/exemption-requirements-501c3-organizations>. (Erişim Tarihi: 15.10.2024)

IRS. (2024). Gross receipts defined, <https://www.irs.gov/charities-non-profits/gross-receipts-defined>. (Erişim Tarihi: 09.10.2024)

IRS. (2024). Lifecycle of an exempt organization. <https://www.irs.gov/charities-non-profits/life-cycle-of-an-exempt-organization>. (Erişim Tarihi: 15.10.2024)

İşeri, A. (1986). *Türk Medeni Kanunu'na Göre Vakıf*. Ankara: Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayın No:238

Kaya, F. (2013). Vakıf Üniversitelerinin Kurumlar Vergisi ve Katma Değer Vergisi Açısından Değerlendirilmesi. *Vergi Sorunları Dergisi*, 295, 99-106.

Kırıktaş, İ. (2012). İktisadi İşletmelerin Ait Oldukları Dernek, Vakıf ve Kamu Tüzel Kişiliklerine Kar Aktarımında Tevkifat Olmamalıdır. *Vergi Dünyası Dergisi*, 373, 20-27

Kızılot, Ş. (1990). *Kurumlar Vergisi Kanunu ve Uygulaması*, Ankara: Savaş Yayınevi.

Koch, M. (2014). Tax-Exempt Organizations: Excess Benefit Transactions vs. Private Inurement. <https://natlawreview.com/article/tax-exempt-organizations-excess-benefit-transactions-vs-private-inurement>. (Erişim Tarihi: 15.10.2024)

Maç, M. (1999). *Kurumlar Vergisi*, 3.Baskı. İstanbul: Denet Yayıncılık.

MASAK. (2023). Aklama Yöntemleri, <https://masak.hmb.gov.tr/aklama-yontemleri> (Erişim Tarihi: 07.12.2023)

Mevzuat. (1959). 7338 sayılı Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu, <https://www.mevzuat.gov.tr/mevzuatmetin/1.3.7338.pdf>, (Erişim Tarihi: 24.07.2023)

Mevzuat.(1961). 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu, <https://www.mevzuat.gov.tr/mevzuat?MevzuatNo=193&MevzuatTur=1&MevzuatTertip=4>, (Erişim Tarihi: 16.04.2023)

Mevzuat.(1961). 213 sayılı Vergi Usul Kanunu, <https://www.mevzuat.gov.tr/mevzuat?MevzuatNo=213&MevzuatTur=1&MevzuatTertip=4>, (Erişim Tarihi: 16.04.2023)

Mevzuat. (1963). 197 sayılı Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu, <https://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.197-20090506.pdf>, (Erişim Tarihi:16.04.2023)

Mevzuat. (1964). 488 sayılı Damga Vergisi Kanunu, <https://www.mevzuat.gov.tr/mevzuat?MevzuatNo=488&MevzuatTur=1&MevzuatTertip=5>, (Erişim Tarihi: 16.04.2023)

Mevzuat. (1964). 492 sayılı Harçlar Kanunu, <https://www.mevzuat.gov.tr/mevzuat?MevzuatNo=492&MevzuatTur=1&MevzuatTertip=5>, (Erişim Tarihi: 20.04.2023)

Mevzuat. (1970). 1319 Sayılı Emlak Vergisi Kanunu, <https://www.mevzuat.gov.tr/mevzuat?MevzuatNo=1319&MevzuatTur=1&MevzuatTertip=5>, (Erişim Tarihi: 21.04.2023)

Mevzuat. (1981). 2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanunu, <https://www.mevzuat.gov.tr/mevzuat?MevzuatNo=2464&MevzuatTur=1&MevzuatTertip=5>, (Erişim Tarihi: 25.04.2023)

Mevzuat. (1981). 2547 sayılı Yükseköğretim Kanunu, <https://www.mevzuat.gov.tr/mevzuat?MevzuatNo=2547&MevzuatTur=1&MevzuatTertip=5>, (Erişim Tarihi: 25.04.2023)

Mevzuat.(1982). Türkiye Cumhuriyeti Anayasası, <https://www.mevzuat.gov.tr/mevzuat?MevzuatNo=2709&MevzuatTur=1&MevzuatTertip=5>, (Erişim Tarihi:16.04.2023)

Mevzuat. (1983). 2860 sayılı Yardım Toplama Kanunu, <https://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.2860.pdf>, (Erişim Tarihi: 25.04.2023)

Mevzuat. (1984). 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu, <https://www.mevzuat.gov.tr/mevzuatmetin/1.5.3065.pdf>, (Erişim Tarihi: 16.04.2023)

Mevzuat. (1999). Yardım Toplama Esas ve Usulleri Hakkında Yönetmelik, <https://www.mevzuat.gov.tr/mevzuat?MevzuatNo=12088&MevzuatTur=7&MevzuatTertip=5>, (Erişim Tarihi: 16.04.2023)

Mevzuat. (2001). 4721 sayılı Türk Medeni Kanunu, <https://www.mevzuat.gov.tr/mevzuat?MevzuatNo=4721&MevzuatTur=1&MevzuatTertip=5>, (Erişim Tarihi: 16.04.2023)

Mevzuat. (2003). 4962 Sayılı Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Ve Vakıflara Vergi Muafiyeti Tanınması Hakkında Kanun, <https://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.4962.pdf>, (Erişim Tarihi: 18.05.2023)

Mevzuat. (2004). 5072 sayılı Dernek Ve Vakıfların Kamu Kurum Ve Kuruluşları İle İlişkilerine Dair Kanun,

<https://www.mevzuat.gov.tr/mevzuat?MevzuatNo=5072&MevzuatTur=1&MevzuatTertip=5>, (Erişim Tarihi: 23.06.2023)

Mevzuat. (2004). 5253 Sayılı Dernekler Kanunu, <https://www.mevzuat.gov.tr/mevzuat?MevzuatNo=5253&MevzuatTur=1&MevzuatTertip=5>, (Erişim Tarihi: 21.07.2023)

Mevzuat. (2004). 251 seri numaralı Gelir Vergisi Genel Tebliği, <https://www.mevzuat.gov.tr/File/GeneratePdf?mevzuatNo=6111&mevzuatTur=Tebliğ&mevzuatTertip=5>, (Erişim Tarihi: 19.08.2023)

Mevzuat. (2005). Dernekler Yönetmeliği, <https://www.mevzuat.gov.tr/mevzuat?MevzuatNo=8038&MevzuatTur=7&MevzuatTertip=5>, (Erişim Tarihi: 16.04.2023)

Mevzuat. (2005). Vakıf Yükseköğretim Kurumları Yönetmeliği, <https://www.mevzuat.gov.tr/mevzuat?MevzuatNo=9768&MevzuatTur=7&MevzuatTertip=5>, (Erişim Tarihi: 18.05.2023)

Mevzuat. (2006). 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu, <https://www.mevzuat.gov.tr/mevzuat?MevzuatNo=5520&MevzuatTur=1&MevzuatTertip=5>, (Erişim Tarihi: 23.07.2023)

Mevzuat. (2007). 1 seri numaralı Kurumlar Vergisi Genel Tebliği, <https://www.mevzuat.gov.tr/mevzuat?MevzuatNo=11219&MevzuatTur=9&MevzuatTertip=5>, (Erişim Tarihi: 18.05.2023)

Mevzuat. (2007).1 seri numaralı Vakıflara Vergi Muafiyet Tanınması Hakkında Genel Tebliğ, <https://www.mevzuat.gov.tr/File/GeneratePdf?mevzuatNo=11220&mevzuatTur=Tebliğ&mevzuatTertip=5>, (Erişim Tarihi: 14.05.2023)

Mevzuat. (2008). 5737 Sayılı Vakıflar Kanunu, <https://www.mevzuat.gov.tr/mevzuatmetin/1.5.5737.pdf>, (Erişim Tarihi: 23.07.2023)

Mevzuat. (2008). Vakıflar Yönetmeliği, <https://www.mevzuat.gov.tr/mevzuat?MevzuatNo=12466&MevzuatTur=7&MevzuatTertip=5>, (Erişim Tarihi: 16.04.2023)

Mevzuat. (2018). Bakanlıklara Bağlı, İlgili, İlişkili Kurum Ve Kuruluşlar İle Diğer Kurum Ve Kuruluşların Teşkilatı Hakkında Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi, (Kararname Numarası: 4) <https://www.mevzuat.gov.tr/mevzuat?MevzuatNo=4&MevzuatTur=19&MevzuatTertip=5> (Erişim Tarihi 02.11.2023)

Mevzuat. (2018). Cumhurbaşkanlığı Teşkilatı Hakkında Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi (Kararname Numarası:1) <https://www.mevzuat.gov.tr/mevzuat?MevzuatNo=1&MevzuatTur=19&MevzuatTertip=5> (Erişim Tarihi 02.11.2023)

New York State Attorney General. (2022). *Charitable Organizations: Registration and Compliance Guide*. Albany, NY: Charities Bureau.

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.

Öğredik, G. (2005). Vakıflar ve Vakıf İktisadi İşletmelerinin Vergi Mevzuatı Açısından İncelenmesi. *E-Yaklaşım Dergisi*, 22.

Öner, A. (1997). Gelir Vergisi Tevkifatında Hesaben Ödeme Kavramı, *Yaklaşım Dergisi*. 50, 86-90

Özbalcı, Y. (1999). *Kurumlar Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları*. Ankara: Oluş Yayıncılık.

Özdemir, H. (1997). Vakıflar ve Sivil Toplum. *Yeni Türkiye, Sivil Toplum Özel Sayısı*, 18, 309–313

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, S. (2014). Liberal Model Örneği Olarak Abd’de Kar Amacı Gütmeyen Kuruluşların Geçmişi ve Mevcut Durumu. <https://www.tuhis.org.tr/pdf/1345.pdf>. (Erişim Tarihi: 15.10.2024)

Resmi Gazete. (2018). <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2018/09/20180913.pdf> (Erişim Tarihi 17.05.2023)

Resmi Gazete. (2008). <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2008/06/20080628-16.htm> (Erişim Tarihi 02.11.2023)

Rudder, A. ve Main, K. (2024). 501(c)(3) Vs. 501(c)(4): Differences, Pros And Cons. <https://www.forbes.com/advisor/business/501c3-vs-501c4/>. (Erişim Tarihi: 17.10.2024)

Saydam, O. (1998). *Türk Medeni Kanunu’na Göre Vakıf Yeni Vakıflar, Kuruluşu, Hukuki Yapısı, Muhasebe Düzeni*. İstanbul: Sev Matbaacılık ve Yayıncılık A.Ş.

Salamon, L. M. (2012). *America’s Nonprofit Sector: A Primer* (3rd ed.). Foundation Center.

SBB. (2018). Kalkınma Sürecinde Sivil Toplum Kuruluşları. <https://www.sbb.gov.tr/wp-content/uploads/2020/04/KalkinmaSurecindeSivilToplumKuruluslariOzelIhtisasKomisyonuRaporu.pdf> (Erişim Tarihi:17.05.2023)

Seviğ, V. (2008). Dernek ve vakıfların İktisadi İşletmeleri, <http://www.bumindogrusez.com/m.aspx?id=252> (Erişim Tarihi: 06.01.2024)

Sivil Toplumla İlişkiler Genel Müdürlüğü. (2023). Derneklerin Faaliyet Alanlarına Göre Dağılımı, <https://www.siviltoplum.gov.tr/derneklerin-faaliyet-alanlarına-gore-dagilimi> (Erişim Tarihi 17.05.2023)

Sivil Toplumla İlişkiler Genel Müdürlüğü. (2023). Dernek Nasıl Kurulur, <https://www.siviltoplum.gov.tr/dernek-nasil-kurulur> (Erişim Tarihi 17.05.2023)

Sivil Toplumla İlişkiler Genel Müdürlüğü. (2023). Faal ve Fesih Dernek Sayıları, <https://www.siviltoplum.gov.tr/faal-ve-fesih-dernek-sayilari> (Erişim Tarihi 17.05.2023)

Sivil Toplumla İlişkiler Genel Müdürlüğü. (2023). Kamu Yararına Çalışan Dernekler, <https://www.siviltoplum.gov.tr/kamu-yararına-calisan-dernekler> (Erişim Tarihi 17.09.2023)

Sivil Toplumla İlişkiler Genel Müdürlüğü. (2023). Yabancı Sivil Toplum Kuruluşları Listesi, https://www.siviltoplum.gov.tr/kurumlar/siviltoplum.gov.tr/istatistikler/YabancıSTK/izin_verilen_listesi_tr.pdf (Erişim Tarihi 02.11.2023)

Söyler, İ. (2009). Yükseköğretimin Finansmanı: Yeni Beklentiler ve Hedefler Işığında Normatif Bir Yaklaşım. *Sayıştay Dergisi*, 72, 3-26.

STGM. (2020). Örgütlenme Özgürlüğü Nedir?. <https://www.stgm.org.tr/orgutlenme-ozgurlugu-nedir> (Erişim Tarihi 17.05.2023)

Şakar, A. Y. (2011). *Vakıf Üniversitelerine Uygulanan Ayrımcılık: Katma Değer Vergisi Mükellefiyeti*. M. Koçak ve S. Teker (Ed.). Prof. Dr. Sadık Kırbas'a Armağan Kitap. İstanbul: Okan Üniversitesi Yayınevi.

Toubiana, M. ve Yair, G. (2012). The salvation of meaning in Peter Drucker's oeuvre, https://www.researchgate.net/publication/233959595_The_salvation_of_meaning_in_Peter_Drucker's_oeuvre. (Erişim Tarihi: 09.10.2024)

Tüzüner, Ö. (2013). *Derneğin Ticari İşletme İşletmesi ve Türk Medeni Kanunu'nda Bilinçli Boşluk Bırakılması*. Journal of Yaşar University, 8, 2811-2844.

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

Uzunoglu, N. (2014). *Herkes İçin Katma Değer Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları*. 1.Baskı. İstanbul: Maliye Hesap Uzmanları Derneği

Verginet. (2003). 2 sayılı Kurumlar Vergisi Sirküleri, <https://www.verginet.net/FrameChild.aspx?ID=874>, (Erişim Tarihi: 13.08.2023)

VGM. (2020). Gerçekleştirilen Faaliyetlerin Sektörel Bazda Vakıflara Dağılımı.

https://cdn.vgm.gov.tr/genelicerik/genelicerik_945_290519/11sektorel-bazda-yil-icinde-gerceklestirilen-faali.pdf Erişim Tarihi 02.11.2023

VGM. (2020). Vakıf İstatistikleri.

https://cdn.vgm.gov.tr/genelicerik/genelicerik_945_290519/vakif-istatistikleri/yeni-vakiflar2023-sorasi/07vakiflarin-uye-ve-gorev-alan-kisi-sayilari.pdf (Erişim Tarihi 02.11.2023)

VGM. (2023). Vakıfların Türlerine Göre Dağılımı.

https://cdn.vgm.gov.tr/genelicerik/genelicerik_945_290519/vakif-istatistikleri/yeni-vakiflar2023-sorasi/01-vakiflarin-turlerine-gore-dagilimi--14072023.pdf (Erişim Tarihi 02.11.2023)

VGM. (2023). Vakıfların Yönetimi, <https://www.vgm.gov.tr/vakif-islemleri/vakif-nasil-kurulur-/vakiflarin-yonetimi>, (Erişim: 03.11.2023)

Yereli, A. (2004). Vakıfların Vergi Muafiyeti ve Üç Hukuki Yanlış. *Vergi Sorunları Dergisi*. 184, 106-116

Yusuf, J.E ve Sloan, M.F. (2013). Effectual Processes in Nonprofit Start-Ups and Social Entrepreneurship: An Illustrated Discussion of a Novel DecisionMaking

Approach, https://www.researchgate.net/publication/274519756_Effectual_Processes_in_Nonprofit_Start-Ups_and_Social_Entrepreneurship_An_Illustrated_Discussion_of_a_Novel_Decision-Making_Approach, Erişim Tarihi 09.10.2024

7 EKLER

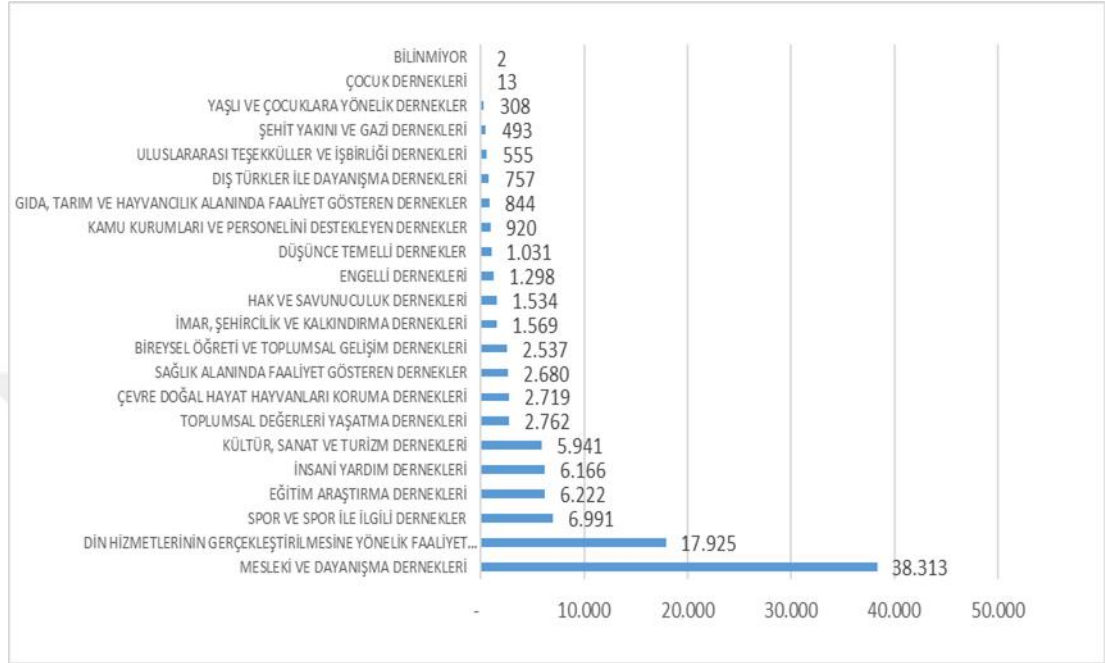
EK A Sivil Toplum Kuruluşlarının Faaliyetlerinin Uluslararası Sınıflandırılması

Tablo A.1. Sivil Toplum Kuruluşlarının Faaliyetlerinin Uluslararası Sınıflandırılması

Grup 1: Kültür ve rekreasyon
Grup 2: Eēitim ve araştırma
Grup 3: Saēlık
Grup 4: Sosyal hizmetler
Grup 5: Ekoloji
Grup 6: Kalkınma ve konut
Grup 7: Hukuk, savunuculuk ve politika
Grup 8: Hayır araçları ve g�n�ll�l�ē� artırma
Grup 9: Uluslararası alışmalar
Grup 10: Din
Grup 11: İş ve profesyonel meslekler, sendikalar
Grup 12: Diēer

EK B Derneklerin Çalışma Noktalarına Göre Dağılımı

17.05.2023 tarihi itibarıyla derneklerin çalışma noktalarına göre dağılımı aşağıdaki gibidir.



Şekil B.1. Derneklerin Çalışma Noktalarına Göre Dağılımı

EK C Dernek ve Vakıfları İlgilendiren Yasal Mevzuat ve Diğer Konular

Tablo C.1 Dernek ve Vakıfları İlgilendiren Yasal Mevzuat ve Diğer Konular

Kanun, Yönetmelik, Tebliğ ve Genelge	Resmi Gazete	
	Tarih	Sayı
4721 Türk Medeni Kanunu	8.12.2001	24607
4722 Türk Medeni Kanun Yürürlüğü ve Uygulama Şekli Hakkında Kanun	8.12.2001	24607
4748 İl İdaresi Kanunu (5442 sayılı), Devlet Memurları, Siyasî Partiler, Dernekler ile Toplantı ve Gösteri Yürüyüşleri Hakkında Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına İlişkin Kanun	9.04.2002	24721
Vakıf Hayrat Taşınmazların Tahsisi Hakkında Yönetmeliğin 7. Maddesinde Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik	13.06.2002	24784
4771 Türk Ceza Kanunu, Dernekler Kanunu, Ceza Muhakemeleri Kanunu ve Vakıflar Kanunu gibi Çeşitli Kanunlarda (Avrupa Uyum Yasaları Çerçevesinde) Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun	9.08.2002	24841
Cemaat Vakıflarının Taşınmaz Mal Edinmeleri ve Bunlar Üzerinde Tasarrufta Bulunmaları Hakkında Yönetmelik	4.10.2002	24896
İçişleri Bakanlığı İller İdaresi Genel Müdürlüğü Dernekler Daire Başkanlığı Merkez ve Taşra Teşkilâtı Kuruluş, Görev, Çalışma ve Denetim Usul ve Esaslarına Dair Yönetmelik	15.10.2002	24907
4778 Türk Ceza Kanunu, Ceza Muhakemeleri Usulü Kanunu, Vakıflar Kanunu ile Çeşitli Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun	11.01.2003	24990
4793 Hukuk Usulü Muhakemeleri, Ceza Muhakemeleri Usulü Kanunları ve Dernekler Kanunu ile Çeşitli Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair 4771 sayılı Kanunda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun	4.02.2003	25014
Derneklerin Tutacakları Defter, Muhasebe Hesap Kayıtlarıyla İlgili Usul ve Esaslara Dair Yönetmelik	5.04.2003	25070
4854 Bazı Kanunlardaki Cezaların İdari Para Cezasına Dönüştürülmesine Dair Kanun	6.05.2003	25100
4916 Çeşitli Kanunlarda ve Maliye Bakanlığının Teşkilât Ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik	19.07.2003	25173
4962 Vergi Usul Kanunu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması ve Vakıflara Vergi Muafiyeti Tanınması Hakkında Kanun	7.08.2003	25192

4963 Türk Ceza Kanunu, Ceza Muhakemeleri Usulü Kanunu ile Çeşitli Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına İlişkin Kanun	7.08.2003	25192
4964 Kamu İhale Kanunu (4734 sayılı) ile 4735 sayılı Kanun ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun	15.08.2003	25200
Kurumlar Vergisi Genel Tebliği (No: 83) (Vakıfların Vergi Muafiyetine İlişkin Esaslar)	2.09.2003	25217
İçişleri Bakanlığı İller İdaresi Genel Müdürlüğü Dernekler Daire Başkanlığı Merkez ve Taşra Teşkilatı Kuruluş, Görev, Çalışma ve Denetim Usul ve Esaslarına Dair Yönetmeliğin Bazı Maddelerinde Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik	4.09.2003	25219
4982 Bilgi Edinme Hakkı Yasası	24.10.2003	25269
İdari Para Cezaları İle İlgili İçişleri Bakanlığı Dernekler Dairesi Başkanlığı Genelgesi 2003-03 / 28.10.2003		
Avrupa Birliği İlerleme Raporu 5 Kasım 2003		
Yeniden Değerlemeye İlişkin Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği (Sıra no: 325)	4.12.2003	25306
5024 Vergi Usul Kanunu, Gelir Vergisi Kanunu ve Kurumlar Vergisi Kanununda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun (Enflasyon Muhasebesinin Uygulanması)	30.12.2003	25332
5035 Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun (Vakıf ve Derneklerin Fakirlere Yardım Amacıyla Gıda Bankacılığı Faaliyetinde Bulunması)	2.01.2004	25334 Mükerrer
Türkiye’de Kurulan Vakıfların Yurtdışı Etkinlikleri ile Yabancı Vakıf, Dernek ve Bunlar Dışındaki Kar Amacı Gütmeyen Kuruluşların Ülkemizdeki Etkinliklerine İlişkin İçişleri Bakanlığı Genelgesi / 2004-01 Tarih:09.01.2004		
5072 Dernek ve Vakıfların Kamu Kurum ve Kuruluşları ile İlişkilerine Dair Kanun	29.01.2004	25361
Ağız ve Diş Sağlığı Hizmeti Sunulan Özel Sağlık Kuruluşları Hakkında Yönetmeliğin 6’ncı Maddesinin Değiştirilmesine Dair Sağlık Bakanlığı Yönetmeliği	20.02.2004	25379
Yurtdışına Yapılan İnsani Yardımlar İle İlgili Başbakanlık Genelgesi / 2004/14	24.02.2004	25383
TMK’ya Göre Kurulan Vakıfların Kamu Kurum ve Kuruluşları ile İlişkilerine Dair Kanunun Uygulanması Hakkında Başbakanlık Vakıflar Genel Müdürlüğü Genelgesi 2004-5 / 25.02.2004		

5035 sayılı Kanunla İlgili Maliye Bakanlığı Gelir Vergisi Tebliği (Seri no: 251)	21.03.2004	25409
İçişleri Bakanlığı Dernekler Dairesi Başkanlığı Merkez ve Taşra Teşkilatı Kuruluş, Görev, Çalışma ve Denetim Usul ve Esaslarına Dair Yönetmelikte Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik	11.04.2004	25430
Bilgi Edinme Hakkı Kanununun Uygulanmasına İlişkin Esas ve Usuller Hakkında Yönetmelik	27.04.2004	25445
Vakıf Hayrat Taşınmazların Tahsisi Hakkında Yönetmeliğin 7'inci Maddesinde Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik	4.05.2004	25452
5146 Kooperatifler Kanununda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun	7.05.2004	25455
Dernekler Kanununda Öngörülen İdari Para Cezaları İle İlgili İçişleri Bakanlığı Dernekler Dairesi Başkanlığı Genelgesi: 2004- 89/14.05.2004		
Vakıf Şerhi'nin Tapu Sicilinden silinmesi ya da Tapu Siciline yazılmasına ilişkin istemleri içeren davalarda 3402 sayılı Kadastro Kanununun 12/3. maddesinde öngörülen on yıllık hak düşürücü sürenin uygulanması ile ilgili Yargıtay İçtihatları Birleştirme Büyük Genel Kurul Kararı (Esas No:2003/1, Karar No: 2004/1)	20.05.2004	25467
5170 Türkiye Cumhuriyeti Anayasasının Bazı Maddelerinin Değiştirilmesi Hakkında Kanun	22.05.2004	25469
5072 sayılı Kanunun Uygulanmasına İlişkin Başbakanlık Vakıflar Genel Müdürlüğü Ek-1 Genelgesi 2004-15 / 03.06.2004		
5187 Basın Kanunu	26.06.2004	25504
5193 Optisyonluk Hakkında Kanun	26.06.2004	25504
5225 Kültür Yatırımlarını ve Girişimlerini Teşvik Kanunu	21.07.2004	25529
5228 Bazı Kanunlarda ve 178 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun	31.07.2004	25539
Cemaat Vakıfları Yönetim Kurulu Seçimlerinin Seçim Esas ve Usullerine İlişkin Yönetmelik	16.09.2004	25585
5234 Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun (5072 sayılı Kanun İle İlgili)	21.09.2004	25590
İçişleri Bakanlığı Dernekler Denetçileri Yönetmeliği	22.09.2004	25591
5237 Türk Ceza Kanunu	12.10.2004	25611
5252 Türk Ceza Kanununun Yürürlük ve Uygulama Şekli Hakkında Kanun	13.11.2004	25642

Türk Medeni Kanununa Göre Kurulan ve Genel Kurulu Olan Vakıfların Genel Kurul Toplantılarına Katılacak Vakıflar Genel Müdürlüğü Temsilcilerine İlişkin Yönetmeliğin Yürürlükten Kaldırılmasına Dair Yönetmelik	19.11.2004	25645
Mera Kanunu ile İlgili Milli Emlak Genel Tebliği (Sıra No: 287)	20.11.2004	25646
2004 Yılı Yeniden Değerleme Oranı ile İlgili Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği (Sıra No: 341)	20.11.2004	25646
5253 Dernekler Kanunu	23.11.2004	25649
Eğitim ve öğretim işletmelerinde kazanç istisnası ile dernek ve vakıflarca işletilen rehabilitasyon merkezlerinin kazançlarına uygulanan istisnalarla ilgili Gelir Vergisi Genel Tebliği (Seri No: 254)	25.11.2004	25651
Hazineye ait taşınmaz malların değerlendirilmesi ve KDV Kanunu ile ilgili Maliye Bakanlığı Milli Emlak Genel Tebliği (Sıra No: 285)	26.11.2004	25652
5259 Polis Vazife ve Selahiyet Kanunu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun	1.12.2004	25657
Özel Öğrenci Yurtları Yönetmeliği	3.12.2004	25659
Anayasa Mahkemesinin E: 2004/107 (5253 sayılı Dernekler Kanunu ile İlgili), K:2004/12 (Yürürlüğü Durdurma) sayılı Kararı	7.12.2004	25663
5263 Sosyal Yardımlaşma ve Dayanışma Genel Müdürlüğü Teşkilât ve Görevleri Hakkında Kanun	9.12.2004	25665
5272 Belediye Kanunu	24.12.2004	25680
Anayasa Mahkemesinin E: 2004/108 (5253 sayılı Dernekler Kanunu ile İlgili), K:2004/15 (Yürürlüğü Durdurma) sayılı Kararı	31.12.2004	25687
5281 Vergi Kanunlarının Yeni Türk Lirasına Uyumuna İlgili Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun (Damga Vergisi Kanununda Değişiklik Yapan Kanun)	31.12.2004	25687 3.Mükerrer
Harçlar Kanunu Genel Tebliği (Seri No: 46) Yeniden Değerleme Oranına ilişkin düzenlemeler	5.01.2005	25691
Harçlar Kanunu Genel Tebliği (Seri No: 47) Pul Yapıştırılmak Suretiyle ödeme şeklinin kaldırılmasına ilişkin düzenlemeler	4.02.2005	25717
Yurt Dışına Çıkışlara Harç Alınmasına İlgili Usul ve Esaslar Hakkında Kararda Değişiklik Yapılmasına Dair Karar (2005/8443)	5.02.2005	25718
AR-GE İndirimi ile İlgili Kurumlar Vergisi Genel Tebliği (Seri No:86)	20.02.2005	25539

5303 Türkiye Cumhuriyeti ile Avrupa Birliği Arasındaki Mali İşbirliği Çerçevesinde Temin Edilecek Mali Yardımların Uygulanmasına İlişkin Çerçeve Anlaşmasının Onaylanmasının Uygun Bulunduğuna Dair Kanun	26.02.2005	25739
Milli Eğitim Bakanlığına bilgisayar ve donanımlarının bedelsiz teslimleri ile bunlara ilişkin yazılım teslimi ve hizmetleri, bu mal ve hizmetlerin başışı yapacak olanlara teslim ve ifasına ilişkin Katma	2.03.2005	25743
Değer Vergisi Genel Tebliği		
Evde Bakım Hizmetleri Sunumu Hakkında Yönetmelik	10.03.2005	25751
Vergi Usul Kanunu Uyarınca Vergi Mükellefleri Tarafından Kullanılan Belgelerin Basım ve Dağıtımı Hakkında Yönetmelikte Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik	11.03.2005	25752
Sosyal Hizmetler ve Çocuk Esirgeme Kurumu Genel Müdürlüğü Özel Rehabilitasyon ve Eğitim Merkezleri Yönetmeliği	13.03.2005	25754
5326 Kabahatler Kanunu	31.03.2005	25772
Dernekler Yönetmeliği	31.03.2005	25772
Gençlik ve Spor İl Müdürlükleri Spor Alanlarının Engelliler Yararına Düzenlenen Faaliyetlere Tahsis Edilmesine İlişkin Bakanlar Kurulu Kararı (2005/8619)	2.04.2005	25774
Vakıf Üniversiteleri Bilimsel ve Teknolojik Araştırma Projelerini Desteklemek Amacıyla Devlet Planlama Teşkilatı Bütçesinde Yer Alan Ödenekten Yapılacak Yardımların Kullandırılmasında Uyulacak Usul ve Esaslara ilişkin Devlet Bakanlığı Genelgesi 2005/1	7.04.2005	25779
Türkiye Cumhuriyeti ile Avrupa Birliği Arasındaki İşbirliği Çerçevesinde Temin Edilecek Mali Yardımların Uygulanmasına İlişkin “Çerçeve Anlaşma”nın Onaylanması Hakkında Karar 2005/8636	15.04.2005	25787
Damga Vergisi Kanununda yapılan değişikliklere ilişkin açıklamaları kapsayan Damga Vergisi Kanunu Genel Tebliği (Seri No: 44)	16.04.2005	25788
5335 Bazı Kanun ve KHK’lerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun (Döner Sermaye ile İlgili)	27.04.2005	25798
Derneklerin İzinle Kurabileceği Tesisler Hakkında Yönetmeliğin Yürürlükten Kaldırılmasına Dair Yönetmelik	5.05.2005	25806

5340 Çeşitli Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun (Sporda Sponsorluk İle İlgili)	5.05.2005	25806
Türkiye-Avrupa Birliği Çerçeve Anlaşmasına İlişkin Maliye Bakanlığı Genel Tebliği (Sıra No: 1)	20.05.2005	25820
Vakıflarla İlgili Bazı Genelgelerin Yürürlükten Kaldırılmasına İlişkin Başbakanlık Genelgesi 2005/13	20.05.2005	25820
Dernekler Tarafından Bastırılacak Alındı, Ayni Yardım Teslim ve Ayni Bağış Alındı Belgeleri ile Gider Makbuzları Hakkında İçişleri Bakanlığı Tebliği (No: 2005/1)	28.05.2005	25828
Millî Eğitim Bakanlığı Okul-Aile Birliği Yönetmeliği	31.05.2005	25831
TMK Hükümlerine Göre Kurulan Vakıflar Hakkında Tebliğde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (Delege Sistemi Olan Vakıflar)	18.06.2005	25849
5378 Özürlüler ve Bazı Kanun ve KHK'lerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun	7.07.2005	25868
Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğü Gençlik ve Spor Kulüpleri Yönetmeliği	8.07.2005	25869
5395 Çocuk Koruma Kanunu	15.07.2005	25876
5396 Sağlık Hizmetleri Temel Kanununa Bir Ek Madde Eklenmesi Hakkında Kanun	15.07.2005	25876
Bazı Kuruluşların İzin Almadan Yardım Toplayabilen Kuruluşlardan Sayılması Hakkında Bakanlar Kurulu Kararı 2005/9171	5.08.2005	25897
Gençlik Merkezleri Yönetmeliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik	20.09.2005	25942
Yükseköğretim Kurumları Öğrenci Konseyleri ve Yükseköğretim Kurumları Ulusal Öğrenci Konseyi Yönetmeliği	20.09.2005	25942
İl Özel İdaresi ve Belediye Hizmetlerine Gönüllü Katılım Yönetmeliği	9.10.2005	25961
Dernekler Tarafından Bastırılacak Alındı, Ayni Yardım Teslim ve Ayni Bağış Alındı Belgeleri ile Gider Makbuzları Hakkında Tebliğ'de Değişiklik Yapılmasına Dair İçişleri Bakanlığı Tebliği (No: 2005/2)	20.10.2005	25972
İşitme Engelliler Spor Federasyonu Başkanlığı Spor Dalları Yönetmeliği	30.10.2005	25981
Türk Medeni Kanunu Hükümlerine Göre Kurulan Vakıfların İş ve İşlemlerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Tebliğin Yürürlükten Kaldırılmasına Dair Vakıflar Genel Müdürlüğü Tebliği	12.11.2005	25991
5432 Bilgi Edinme Hakkı Kanununda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun	22.11.2005	26001

Alan Yönetimi ile Anıt Eser Kurulunun Kuruluş ve Görevleri ile Yönetim Alanlarının Belirlenmesine İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Kültür ve Turizm Bakanlığı Yönetmeliği	27.11.2005	26006
Türk Medeni Kanunu Hükümlerine Göre Kurulan Vakıfların İş ve İşlemlerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Tebliğin Yürürlükten Kaldırılmasına Dair Tebliğe İlişkin Vakıflar Genel Müdürlüğü Genelgesi: 2005-16 / 30.11.2005		
Vakıf Yükseköğretim Kurumları Yönetmeliği	31.12.2005	26040
Anayasa Mahkemesinin E: 2005/8 (5253 sayılı Dernekler Kanunu ile İlgili), K:2006/1 (Yürürlüğü Durdurma) sayılı Kararı	7.01.2006	26046
5449 Kalkınma Ajanslarının Kuruluşu, Koordinasyonu ve Görevleri Hakkında Kanun	8.02.2006	26074
Dernekler Tarafından Tutulan Üye Kayıt Defterinde Bulunması Gereken Bilgiler ile Bu Defterin Şekli Hakkında İçişleri Bakanlığı Tebliği (No: 2006/1)	17.02.2006	26083
Mevzuat Hazırlama Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik	17.02.2006	26083
Vakıf Yükseköğretim Kurumları Yönetmeliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik	24.02.2006	26090
Kırsal Kalkınma Yatırımlarının Desteklenmesi Hakkında Tarım ve Köyişleri Bakanlığı Tebliği (No: 2006/17)	6.04.2006	26131
5488 Tarım Kanunu	25.04.2006	26149
Vakıf Üniversiteleri Bilimsel ve Teknolojik Araştırma Projelerini Desteklemek Amacıyla Devlet Planlama Teşkilatı Bütçesinde Yer Alan Ödenekten Yapılacak Yardımların Usul ve Esasları Hakkında Genelge (No: 2006/1)	16.05.2006	26170
5519 Dernekler Kanununda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun	15.06.2006	26199
Para Yatırılacak Bankalarla İlgili Vakıflar Genel Müdürlüğü İstanbul Bölge Müdürlüğünün 26.06.2006 tarih ve 1828 sayılı Yazısı (Vakıf paralarının devlet bankalarına yatırılması)		
5523 Türkiye Yatırım, Destek ve Tanıtım Ajansı Kurulması Hakkında Kanun	4.07.2006	26218
Çocuk ve Kadınlar Yönelik Şiddet Hareketleriyle, Töre ve Namus Cinayetlerinin Önlenmesi İçin Alınacak Tedbirler başlıklı 2006/17 sayılı Başbakanlık Genelgesi	4.07.2006	26218

Dernek, Vakıf, Birlik, Kurum, Kuruluş, Sandık ve Benzeri Teşekküllere Genel Yönetim Kapsamındaki Kamu İdarelerinin Bütçelerinden Yardım Yapılması Hakkında Yönetmelik	17.07.2006	26231
Sağlık Tesislerinin, Kiralama Karşılığı Yapıtırılması ile Tesislerdeki	22.07.2006	26236
Tıbbî Hizmet Alanları Dışındaki Hizmet ve Alanların İşletilmesi Karşılığında Yenilenmesine Dair Yönetmelik		
Anayasa Mahkemesinin E: 2005/8 (5253 sayılı Dernekler Kanunun 27'inci maddesi ile ilgili), K:2006/2 sayılı İptal Kararı	25.07.2006	26239
Kalkınma Ajansları Yönetmeliği	25.07.2006	26239
AB Destekli Bölgesel Kalkınma Programlarının Uygulanması ve İzlenmesi Hakkında Tebliğ	25.07.2006	26239
Vergi Kimlik Numarası başlıklı Maliye Bakanlığı Genel Tebliği (Sıra No: 3)	29.08.2006	26274
Yargıtay 2'inci Hukuk Dairesinin Derneğin Feshine İlişkin Bozma Kararı (Esas No: 2006/2649, Karar No: 2006/9301)	13.09.2006	26288
5549 Suç Gelirlerinin Aklanmasının Önlenmesi Hakkında Kanun	18.10.2006	26323
Özel Müzeler ve Denetimleri Hakkında Yönetmelikte Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik	24.11.2006	26356
Kültür ve Turizm Bakanlığınca Yerel Yönetimlerin, Derneklerin, Vakıfların ve Özel Tiyatroların Projelerine Yapılacak Yardımlara İlişkin Yönetmelik	15.03.2007	26463
Vakıflara Vergi Muafiyeti Tanınması Hakkında Maliye Bakanlığı Genel Tebliği (Seri No:1)	3.04.2007	26482
Kurumlar Vergisi Genel Tebliği (Seri No: 1)	3.04.2007	26482
Vergi Usul Kanun Genel Tebliği (Seri No: 369)	3.04.2007	26482
Türk-Yabancı, Yabancı-Türk Ticaret, Sanayi ve Deniz Ticaret Oda Derneklerinin Kuruluş, İşleyiş ve Denetim Usul ve Esasları Hakkında Sanayi ve Ticaret Bakanlığı Yönetmeliği	6.04.2007	26485
Anayasa Mahkemesinin E: 2004/107, K: 2007/15 (Yürürlüğü Durdurma) sayılı Kararı (5253 sayılı Dernekler Kanunu ile İlgili)	18.04.2007	26497
Derneklerin Denetimine İlişkin Dernekler Dairesi Başkanlığı Genelgesi: 2007/42 – 01.05.2007		
Dernekler Tarafından Tutulan Karar, Evrak Kayıt, Demirbaş Ve İşletme Hesabı Defterlerinde Bulunması Gereken Bilgiler ile Bu	2.08.2007	26601

Defterlerin Şekli Hakkında Tebliğ (Tebliğ No: 2007/2)		
5706 İstanbul 2010 Avrupa Kültür Başkenti Hakkında Kanun	14.11.2007	26700
Yeniden Değerleme Oranına İlişkin 377 Seri No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği	17.11.2007	26703
5253 sayılı Dernekler Kanununun 10, 13, 21'inci Maddelerinin Yürütülmesinin Durdurulmasına İlişkin Anayasa Mahkemesi Kararı (Karar Sayısı: 2007/44)	22.11.2007	26708
5326 sayılı Kabahatler Kanunu'nun 3'üncü ve 17/7'nci Maddelerine Göre 2008 Yılında Uygulanacak Olan İdari Para Cezalarına İlişkin Tebliğ (No: 2007/3)	9.12.2007	26725
2007/13012 sayılı Suç Gelirlerinin Aklanmasının ve Terörün Finansmanının Önlenmesine Dair Tedbirler Hakkında Yönetmelik	9.01.2008	26751
4721 sayılı Türk Medeni Kanununun Vakıflara İlişkin 112. Maddesindeki İbarenin İptaline İlişkin Anayasa Mahkemesi Kararı (Karar Sayısı:2007/89)	26.01.2008	26768
5728 Temel Ceza Kanunlarına Uyum Amacıyla Çeşitli Kanunlarda ve Diğer Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun (Dernek Cezaları ile ilgili)	8.02.2008	26781
5737 Vakıflar Kanunu	27.02.2008	26800
Dernek Yönetmeliğinin, Dernek Lokalleri ile ilgili Uygulama Maddesinde Değişiklik Yapan Yönetmelik	22.03.2008	26824
Vakıf Yükseköğretim Kurumları Yönetmeliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik	2.04.2008	26835
5766 Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunda ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun (Vakıfların menkul kıymet alım satımlarında müstakil bir eleman istihdam etmelerine ilişkin)	6.06.2008	26898-Mükerrer
4721 sayılı Türk Medenin Kanununun Vakıflarda üyelik ile ilgili 101. Maddesinin 3. Fıkrasının iptaline ilişkin Anayasa Mahkemesi Kararı (Karar Sayısı: 2008/92)	28.06.2008	26920
Dernek, Vakıf, Sandık ve Diğer Kuruluşlardan Bireysel Emeklilik Sistemine ve Yıllık Gelir Sigortasına Aktarım Hakkında Yönetmelik	19.07.2008	26941

Cemaat Vakıfları Yönetim Kurulu Seçimlerinin Seçim Esas ve Usullerine İlişkin Yönetmeliğin Yürürlükten Kaldırılmasına Dair Yönetmelik	27.09.2008	27010
Vakıflar Yönetmeliği	27.09.2008	27010
Türk Medeni Kanunu Hükümlerine Göre Kurulan Vakıflar Hakkında Tebliğin Yürürlükten Kaldırılmasına Dair Tebliğ	27.09.2008	27010
Vakıf Hayrat Taşınmazların Kurum ve Kuruluşlara Tahsisinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Tebliğin Yürürlükten Kaldırılmasına Dair Tebliğ	27.09.2008	27010
Kalkınma Ajansları Proje ve Faaliyet Destekleme Yönetmeliği	8.11.2008	27048
Vakıf Yöneticilerinin Adli Sicil Kayıtlarının Vakıf Yetkili Organınca muhafaza edilmesi zorunluluğu 2009/2 sayılı Vakıflar Genel Müdürlüğü Genelgesi 06.01.2009		
5832 Dernekler Kanununda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun (Kızılay ile ilgili)	23.01.2009	27119
193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 94. maddesinde yer alan tevkifat nispetleri hakkında Bakanlar Kurulunun 12.01.2009 sayılı 2009/14592 sayılı kararı (Vakıf ve Derneklerin mevduat faizlerinden elde ettikleri kazançta %15 oranında vergi tevkifatı uygulanması)	3.02.2009	27130
Yeni vakıfların Kuruluş Malvarlığı'na ilişkin Vakıflar Meclisi Kararı (19/142 sayılı Vakıflar Meclisi Kararı)	24.03.2009	
Korunması Gerekli Taşınır Kültür ve Tabiat Vakıflarının Tasnifi, Tescili ve Müzelere Alınmaları Hakkındaki Yönetmelik	20.04.2009	27206
Kültür Yatırımlarının ve Girişimlerinin Belgelendirilmesine ve Niteliklerine İlişkin Yönetmelik	24.04.2009	27209
Ağaçlandırma Yönetmeliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik	30.04.2009	27215
5918 TCK ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun (Kabahatler Kanununun 43'üncü maddesi ele alınıyor)	9.07.2009	27283
2762 sayılı Vakıflar Kanununa Dayanan Vakıflar Tüzüğü'nün Yürürlükten kaldırılmasına ilişkin tüzüğün yürürlüğe konulmasına ilişkin Bakanlar Kurulu Kararı (BKK 2009/15228)	23.07.2009	27297
Kurumlar Vergisi Genel Tebliği (Seri No.4) (Kızılay Derneğine Vergi Muafiyeti Verilmesiyle İlgili)	13.08.2009	27318

Dernek ve dernek şubelerinin kuruluşlarında kurucuların vermek durumunda oldukları belgeler arasında yer alan nüfus cüzdanı fotokopisinin 5(b) 7(b) verileceğine ilişkin maddelerin iptali	30.12.2009	27448
Mal Bildiriminde Bulunulması Hakkında Yönetmelikte Değişiklik	5.02.2010	27484
Yapılmasına Dair Yönetmelik (T.C. Kimlik Numarasının Nüfus Cüzdanı Seri No. yerine kullanılması)		
Vakıflar Yönetmeliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik	14.08.2010	27672
Denetimlerle ilgili Başbakanlık Genelgesi (04.02.1998/01779) Bu genelge 14.12.2010/2010-27 sayılı İç Genelge ile iptal edilmiştir. Buna göre Dernekler ancak DK-19 hükmü gereğince denetlenecektir. İç Genelge 14.12.2010- 2010/27		
Anayasa Mahkemesinin Vakıflar Kanunu'nun bazı maddelerinin iptali ve yürütmesinin durdurulmasına ilişkin kararı	11.01.2011	27812
Yardım Toplama Esas ve Usulleri Hakkında Yönetmelikte Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik	5.07.2011	27985
Vakıflar Yönetmeliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik (Vakıflar Yönetmeliğinin 33. maddesi Cemaat Vakıflarının seçim usulleri ile vakıf uzmanlığı ve uzman yardımcılığına ilişkin 163. madde de yapılan değişiklik)	11.08.2011	28022
651 sayılı Kanun Hükmünde Kararname'nin 17. maddesi / Geçici 11. maddesi Gıda, Tarım ve Hayvancılık Bakanlığı'nın Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanunun Hükmünde Kararname ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun Hükmünde Kararname (Cemaat vakıflarının mal edinmesi)	27.08.2011	28038
5737 sayılı Vakıflar Kanunu'nun Geçici 11. maddesinin uygulanmasına yönelik yönetmelik (Cemaat Vakıflarının Mallarının İadesi)	1.10.2011	28071
Dernekler Yönetmeliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik	30.10.2011	28100
Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname KHK/660	2.11.2011	28103

2012 Yılı Yeniden Değerleme Oranı 26.12.2011 tarih ve 28154 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği (Sıra No: 411) ile 2012 yılı için Yeniden Değerleme Oranı 10,26 olarak belirlenmiştir. Oran 01.01.2012 tarihinden itibaren geçerli olacaktır.	26.12.2011	28154
Özel Müzelerin Denetimleri Hakkında Yönetmelikte Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik	19.01.2012	28178
Dernekler Yönetmeliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik (Çeşitli değişiklikler)	30.10.2011	28100
Vakıflar Yönetmeliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik (Vakıflar Meclisi Üyeliğine seçilme şartları)	30.11.2011	28128
Kültür ve Turizm Bakanlığınca Yerel Yönetimlerin, Derneklerin, Vakıfların ve Özel Tiyatroların Projelerine Yapılacak Yardımlara İlişkin Yönetmelikte Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik	9.02.2012	28149
2012/2939 Kamu İdaresi Sağlık Sunucuları Dışındaki Vakıf Üniversiteleri Dahil sözleşmeli Sağlık Hizmeti Sunucuları Tarafından Sağlık Hizmetleri Fiyatlandırma Komisyonunca Belirlenen Sağlık Hizmetleri Bedeline Ek olarak alınacak ilave	11.04.2012	28236
ücretin belirlenmesine ilişkin kararda değişiklik yapılmasına dair yönetmelikte değişiklik yapılmasına dair yönetmelik		
Vakıflara Vergi Muafiyeti Tanınması Hakkında Genel Tebliğ (Seri No:1)'de Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (Seri No:2)	18.08.2012	28385
Dernek, vakıf, sandık ve diğer kuruluşlarda Bireysel emeklilik sistemine ve yıllık gelir sigortasına aktarım hakkında yönetmelikte değişiklik yapılmasına dair yönetmelikte değişiklik yapılmasına dair yönetmelik	15.01.2013	28512
Kültür ve Turizm Bakanlığınca Yerel Yönetimlerin, Derneklerin ve Vakıfların Projelerine Yapılacak Yardımlara İlişkin Yönetmelikte Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik	19.01.2013	28529
Cemaat Vakıfları Seçimleri, Mazbut Vakıflarla ilgili çeşitli konular, Rehberleri ve Teftiş Başkanlığının görevleri hakkında yönetmelik	19.01.2013	28533
Dernekler Yönetmeliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik (çeşitli değişiklikler)	23.01.2013	28533

Vakıflara Vergi Muafiyeti Tanınması Hakkında Genel Tebliğ (Seri No: 1)'de Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (Seri No: 3)	23.03.2013	28537
2013/4513 Türk Medeni Kanunu hükümlerine göre kurulan vakıfların tescil ve ilahı hakkında tüzük	26.04.2013	28629
Yardım Toplama Esas ve usulleri Hakkında Yönetmelikte Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik (Kurban derisi toplama hakkında)	26.09.2013	28777
(Yönetmelik amaç, kapsam ve dayanak ile Genel Müdürlük idari düzenlemeleri hakkında)	10.11.2013	28817
Vakıflar Yönetmeliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik (Vakıflar Meclisi üyeliğine seçilme şartları ve oy verme işlemleri hakkında)	18.09.2014	29123
6563 Elektronik Ticaretin Düzenlenmesi Hakkında Kanun	5.11.2014	29166
Toplantı ve Gösteri Yürüyüşleri Kanununun Uygulanmasına Dair Yönetmelikte Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik	5.08.2015	29436
6655 Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun (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 sayılmamasının yürürlük süresinin uzatılması hakkında)	1.01.2016	29580
Yeni, Mülhak, Esnaf ve Cemaat Vakıflarla İlgili Yürütülen İş ve Kalemler konulu Vakıflar Genel Müdürlüğü Genelgesi 18.01.2016- 67723701-010.06-1283 sayılı		
Vakıflar Yönetmeliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik (Vakıf Beyanname ve Formları ve beyan usulleri hakkında)	28.02.2018	30346
Vakıflar Yönetmeliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik	25.05.2018	30431
698 sayılı Kanun Hükmünde Kararname Madde 57 (Vakıflara Vergi Muafiyeti Statüsü verilmesi yetkisinin Cumhurbaşkanına verilmesi hakkında)	4.07.2018	30468
703 sayılı Kanun Hükmünde Kararname Madde 19 (Derneklere Kamu Yararı Statüsü verilmesi yetkisinin Cumhurbaşkanına verilmesi hakkında)	9.07.2018	30473 3. Mükerrer
Bakanlıklara Bağlı, İlgili, İlişkili Kurum ve Kuruluşlar ile Diğer Kurum ve Kuruluşların Teşkilatı Hakkında Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi (Kararname Numarası:4) (Vakıflar Genel Müdürlüğünün Kültür ve Turizm	15.07.2018	30479

Bakanlığına bağlanması ile ilgili hükümler)		
7145 Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik	31.07.2018	30495
Yapılmasına Dair Kanun (Toplantı ve Gösteri Yürüyüşleri Kanunu ile ilgili hükümler)		
Bazı Cumhurbaşkanlığı Kararnamelerinde Değişiklik Yapılması Hakkında Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi No:17 (Sivil Toplumla İlişkiler Genel Müdürlüğünün kurulması hakkında)	13.09.2018	30534
Dernekler Yönetmeliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik	1.10.2018	30552
Kültür ve Turizm Bakanlığınca Yerel Yönetimlerin, Derneklerin Ve Vakıfların Projelerine Yapılacak Yardımlara İlişkin Yönetmelikte Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik	17.10.2018	30568
Elektronik Tebligat Yönetmeliği	6.12.2018	30617
Dernek ve Vakıf Çalışanlarının Sigortalılığı ile İlgili Sosyal Güvenlik Kurumu Genelgesi 2019/9 - 24.04.2019		
Yardım Toplama Esas ve Usulleri Hakkında Yönetmelikte Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik	8.11.2019	30942
7226 Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun (Dernek üyeliğine kabul edilenler ile üyeliği sona erenlerin bildirilmesi hakkında)	26.03.2020	31080 (1. Mükerrer)
Kültür ve Turizm Bakanlığınca Yerel Yönetimlerin, Derneklerin ve Vakıfların Projelerine Yapılacak Yardımlara İlişkin Yönetmelikte Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik	1.04.2020	31086
7244 Yeni Koronavirüs (Covid-19) Salgınının Ekonomik ve Sosyal Hayata Etkilerinin Azaltılması Hakkında Kanun ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun - (Dernek Genel Kurullarının Ertelenmesi Hakkında)	17.04.2020	31102
22.04.2020 tarih 2020/315 sayılı Kişisel Verileri Koruma Kurulu Kararı - Veri Sorumluları Sicil Bilgi Sistemine (VERBİS) Kayıt Yükümlülüğüne Dernek, Vakıf ve Sendikalar İçin İstisna Getiren Kararda Değişiklik	9.05.2020	31122

6331 Sayılı İş Sağlığı ve Güvenliği Kanunu Md. 6 ve Md. 7'nin 01.07.2020'den itibaren elliden az çalışanı olan ve az tehlikeli sınıfta yer alan işyerleri için de yürürlüğe girmesi - İş güvenliği uzmanı ve işyeri hekimi çalıştırmak veya hizmet almak zorunluluğu	30.06.2012	28339
Dernekler Yönetmeliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik	9.07.2020	31180
7252 Sayılı Dijital Mecralar Komisyonu Kurulması ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun - (Elliden Az Çalışanı Olan ve Az Tehlikeli Sınıfta Yer Alan İş Yerleri İçin İş yeri Hekimi ve İş Güvenliği Uzmanı Çalıştırma Zorunluluğunun Ertelenmesi Hakkında)	28.07.2020	31199
Ticari İletişim ve Ticari Elektronik İletiler Hakkında Yönetmelikte Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik	28.08.2020	31227
Vakıflar Yönetmeliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik	12.09.2020	31242
7256 Sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun (Derneklerin Beyanname ve Bildirimlerinin Verilmesi ile Genel Kurul Toplantılarının Ertelenmesine İlişkin Sürenin Uzatılması Hakkında)	17.11.2020	31307
7262 Sayılı Kitle İmha Silahlarının Yayılmasının Finansmanının Önlenmesine İlişkin Kanun (Dernekler Kanunu ve Yardım Toplama Kanunu'na İlişkin Değişiklik Yapan)	31.12.2020	31351 (5. Mükerrer)
09.06.2021 tarih 2021/571 sayılı Kişisel Verileri Koruma Kurulu Kararı – İktisadi İşletmesi Bulunan Dernek, Vakıf ve Sendikaların Veri Sorumluları Sicil Bilgi Sistemine (VERBİS) Kayıt Yükümlülüğüne İlişkin Kararda Değişiklik	24.06.2021	31521
Dernekler Yönetmeliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik	21.10.2021	31635

8 ÖZGEÇMİŞ

Adı Soyadı : Abdullah YEKELER

ORCID Numarası : 0000-0002-5122-0551

Öğrenim Durumu

2008 – 2012	Lisans: Kütahya Dumlupınar Üniversitesi– İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi-İktisat
2022 – 2025	Yüksek Lisans: İstanbul Arel Üniversitesi – Lisansüstü Eğitim Enstitüsü-Muhasebe ve Denetim Programı

Yayın Listesi:

Yekeler, A. (2017). İşbaşı Eğitim Programı Kapsamında Serbest Meslek Erbabı Yanında Çalıştırılan İşçiler ve Konunun Vergisel Boyutu. *Vergi Raporu Dergisi*, 208, 72-76

Yekeler, A. Erkan, S. (2019). Son Düzenlemeler Çerçevesinde Vergi İncelemesinde Tebliğ Hükümleri ve Elektronik Ortamda Tebliğin Önemi. *Vergi Raporu Dergisi*, 233, 152-161

Yekeler, A. Erey, E. (2019). Freelance Çalışanlar Yerine Fatura Düzenlemenin Vergi Mevzuatı Karşısındaki Durumu. *Vergi Raporu Dergisi*, 239, 127-136

Yekeler, A. Yağlıtepe, O. (2021). Kent Konseylerinin Vergi Karşısındaki Durumu. *Vergi Raporu Dergisi*, 261, 73-80

Yekeler, A. Yağlıtepe, O. (2023). 6306 sayılı Afet Riski Altındaki Alanların Dönüştürülmesi Hakkında Kanun'daki Vergisel Teşviklerin Durumu. *Vergi Sorunları Dergisi*, 414, 88-96

Yekeler, A. Yağlıtepe, O. (2023). Vergiye Uyumlu Mükelleflere Vergi İndirimi Müessesesindeki Son Değişiklikler. *Vergi Pusulası*, 4, 17-26

Yekeler, A. Çolakoğlu, N. (2024). Kamuya Yararlı Dernekler ve Vergi Muafiyeti Tanınan Vakıfların Vergi ile İlişkisi. *Vergi Sorunları Dergisi*, 435, 39-55