



Avrupa Birliği tarafından
finanse edilmektedir.

TÜSEV
Türkiye Üçüncü Sektör Vakfı
Third Sector Foundation of Türkiye

01

Dernek ve Vakıfları İlgilendiren **Vergi** **Düzenlemeleri**



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

01

Dernek ve Vakıfları İlgilendiren **Vergi** **Düzenlemeleri**

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

Dernek ve Vakıfları İlgilendiren Vergi Düzenlemeleri

TÜSEV Yayınları, Temmuz 2024

No 97

ISBN 978-625-94015-1-5

Proje Ekibi (Alfabetik Sırayla)

Duygu Doğan

Güneş Engin

Rana Kotan

Yazarlar

Prof. Dr. Leyla Ateş

Doç. Dr. Özgün Akduran

Yapım

MYRA

Koordinasyon: Engin Doğan

Tasarım: Didem Otar

Uygulama: Gülderen Rençber Erbaş

Baskı

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

Sertifika no: 47448

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

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

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

TÜSEV

Bankalar Cad. No.2 Minerva Han

34420 Karaköy-İstanbul

T 0212 243 83 07 / F 0212 243 83 05

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

Hakkımızda

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

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

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

faaliyetlerini sürdürmektedir.

Kısaltmalar

GİB	Gelir İdaresi Başkanlığı
GVK	Gelir Vergisi Kanunu
IPA	Katılım Öncesi Yardım Aracı (Instrument for Pre-accession Assistance)
İŞKUR	Türkiye İş Kurumu
KDV	Katma Değer Vergisi
KDVK	Katma Değer Vergisi Kanunu
KVK	Kurumlar Vergisi Kanunu
OECD	Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü (Organisation of Economic Cooperation and Development)
STK	Sivil Toplum Kuruluşları
STGM	Sivil Toplum Geliştirme Merkezi Derneği
TÜSEV	Türkiye Üçüncü Sektör Vakfı

İçindekiler

Önsöz	6
Başlarken	8
Giriş	12
I. Dernek ve vakıfların vergi düzenlemeleri karşısındaki durumu	14
1. Gelir vergisi düzenlemelerinde dernek ve vakıflar	14
1.1. Dernek ve vakıfların elde ettikleri gelirin vergi kesintisi yoluyla vergilendirilmesi	16
1.2. Dernek ve vakıfların yapacakları ödemeler üzerinden gelir ve kurumlar vergisi kesme sorumluluğu	20
2. Diğer vergi düzenlemelerinde dernek ve vakıflar	23
Katma değer vergisi: vergi mükellefi olarak (satışlarda)	24
Katma değer vergisi: vergi yüklenicisi olarak (alışlarda)	25
Katma değer vergisi: vergi kesintisi sorumlusu olarak	29
Damga vergisi	30
Harçlar	31
Emlak vergisi	31
İlan ve reklam vergisi	32
Veraset ve intikal vergisi	32
Özel tüketim vergisi	32
Motorlu taşıtlar vergisi	32
Banka ve sigorta muameleleri vergisi	33
3. Sosyal güvenlik düzenlemelerinde dernek ve vakıflar	33
II. Dernek ve vakıflara bağış ve yardımda bulunan kişilerin vergi düzenlemeleri karşısındaki durumu	34
1. Gelirin %5'i ile sınırlı olan bağış ve yardımlar teşviki	35
2. Gelirden tamamının indirilmesine imkân sağlayan bağış ve yardımlar teşviki	38
III. Öneriler	40
Sonuç	46
Kaynakça	47

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

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

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

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

Saygılarımızla,

TÜSEV

Başlarken

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

6 Steinberg, Routledge Handbook, s. 193.

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

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

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

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

8 Steinberg, Routledge Handbook, s. 193.

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

10 Philea, s. 9.

üzere toplam 5 odak grup çalışması gerçekleştirildi.

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

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

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

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

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

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

Giriş

Dernek ve vakıfları ilgilendiren temel vergi düzenlemeleri iki boyutludur. İlk olarak, dernek ve vakıflar elde ettikleri gelirleri, yaptıkları harcamalar ve sahip oldukları servet unsurları itibariyle çeşitli vergi yüklerine muhatap olabilmektedir. Devlet tanıdığı bazı vergi kolaylıklarıyla dernek ve vakıfların bu yüklerinin bir kısmını tamamen ya da kısmen hafifletebilmektedir. İkinci olarak, devletin dernek ve vakıflara bağış ve yardımlarda bulunulmasını desteklemek amacıyla gelir vergisi ve kurumlar vergisi mükellefi kimselere tanıdığı vergi avantajları bulunmaktadır. Bu iki boyut, çalışmanın iki ana bölümünü oluşturmaktadır.

Ülkemizde bazı ülke örneklerinden farklı olarak sosyal güvenlik prim ödemeleri, bir vergi olarak nitelendirilmemiş olsa da dernek ve vakıfların işgücü maliyetlerine önemli bir mali yük getirmektedir. Bu sebeple, dernek ve vakıfların sosyal güvenlik düzenlemeleri karşısındaki durumu çalışmanın ilk bölümünde ayrı bir başlık olarak ele alınacaktır.

I. Dernek ve vakıfların vergi düzenlemeleri karşısındaki durumu

1. Gelir vergisi düzenlemelerinde dernek ve vakıflar

Ülkemizde dernek ve vakıfların bağış, yardım, üyelik aidatı ve kamusal fonlar yoluyla elde ettiği gelirler dünyanın pek çok ülkesinde olduğu gibi gelir vergilemesinin dışında bırakılmıştır. OECD tarafından yapılan çalışmada sivil toplum kuruluşlarının kazanç ve irat elde etmeye yönelik olmayan bu tür gelirlerinin Avustralya, Avusturya, Belçika, Bulgaristan, Kanada, Şili, Finlandiya, Almanya, Yunanistan, İrlanda, İsrail, İtalya, Letonya, Malta, Meksika, Hollanda, Yeni Zelanda, Norveç, Portekiz, Romanya, Singapur, Slovak Cumhuriyeti, Slovenya, Güney Afrika, İsveç, İsviçre, İngiltere ve Amerika Birleşik Devletleri'nde vergilendirilmediği ortaya konulmuştur.¹¹ Benzer şekilde Philea tarafından yapılan çalışmaya göre, tüm Avrupa Birliği üyesi ülkeler (Danimarka hariç), Arnavutluk, Bosna Hersek, Kosova, Lihtenştayn, Karadağ, Kuzey Makedonya, Norveç, Rusya, Sırbistan, İsviçre, Ukrayna ve Birleşik Krallık kamuya yararlı vakıfların bağış ve yardım gelirlerini vergilendirmemektedir.¹²

Azınlıkta kalan bir örnek olarak Danimarka, kamuya yararlı vakıfların ana mal varlığı oluşumu için yapılan bağışları vergilendirmezken, diğer bağış ve yardım gelirlerini vergiye tabi tutmaktadır.¹³ Ancak ardından vakfın amaçları doğrultusunda yaptığı harcamaları vergi matrahından indirerek vergi yükünü kısmen veya tamamen ortadan kaldırmasına imkan tanımaktadır.¹⁴ Buna göre, vakıf gelirini amaçları doğrultusunda harcamak yerine biriktirir ya da amacı dışında harcarsa, bu miktar üzerinden vergi ödemek zorundadır. Amaçları doğrultusunda yaptığı harcamaları ise tamamen gelir vergilemesinden arınmaktadır.

Ülkemizde dernek ve vakıflara yapılan bağış ve yardımların vergi dışında bırakılması dünya örnekleriyle paralel olmasına rağmen, sivil toplum kuruluşları idarece kendilerine yüklenen diğer vergileri bu uygulamanın bir diyeti olarak algılamaktadır.

"Biz vergiyi her şekilde ödüyoruz. KDV %18 olduğunda yüzde on sekiz, %20 dendiğinde yüzde yirmi ödüyoruz. Çünkü bakış açısı, bize gelen ... bağışlardan bir gelir vergisi de ödemediğimiz için aslında devlet şey olarak bakıyor. Gider olarak da hepsini ödeyin." (Vakıf, Büyük Ölçek, Statülü)

Sivil toplum kuruluşları aynı zamanda verginin bağışçılar üzerindeki caydırıcı etkisine işaret etmektedir. Devlet sivil toplum kuruluşlarına yapılan bağışları vergiye tabi tutmayarak bir yandan

11 OECD, s. 58. Çalışmaya konu ülkelerin hemen tamamında sivil toplum kuruluşlarının ayrıcalıklı bir vergi uygulamasına (vergi muafiyeti statüsüne) hak kazanmak için özel bir başvuru sürecinden geçtikleri belirtilmektedir, s. 42.

12 Philea, s. 99. Çalışmaya göre Avrupa'daki vakıfların büyük çoğunluğu kamuya yararlı olup, genellikle vergiden muaf statüsü taşımaktadır (s. 13).

13 Philea, s. 35.

14 Leo Foundation, "Responsible Tax Practices", tarihsiz, <https://leo-foundation.org/en/about-us/how-we-work/>.

destekler görünürken, bu bağışları amaca yönelik kullanılması esnasında vergilendirmek suretiyle topluma adeta aksi yönde bir mesaj vermektedir.

"Sonuçta baktığımızda biz bağışlarla topladığımız bir parayı, bağışçının bir bölüm bağışını devlete veriyoruz. Bu bağışçı gözünde de bilinçli bir bağışçaysa aslında çok da hoş karşılanan bir şey değil. Bence bağışçı davranışını da bilinçli bağışçılarda etkileyen bir şey... Çünkü bir tepki olarak da hani bir kısım madem devlete gidecek o zaman ben başka yollardan hayırseverliğimi yapayım diyen bir kesim de var bence. Bir yandan da tabi ki bu vergiler olmasa biz çok daha amaca yönelik harcama ve faaliyet yapabileceğiz. Şu anda o rakamı toplasak biz hiç toplamadık aslında bir bakmak lazım ne kadar olduğuna. Onu toplasak belki on proje yaparken yirmi proje yapabilir hale geleceğiz. Öyle önemli etkiler olacağını düşünüyorum rakamsal baktığımızda da. Faaliyetlerimizin sayısı ve niteliği de artacaktır diye düşünüyorum. Nicelik tarafında tabi ki biz iyi yapalım gerekirse az sayıda olsun diye gidiyoruz. Dolayısıyla sayısal olarak artacaktır. Bizim kapasitemizi artırmak anlamında artacaktır." (Vakıf, Büyük Ölçek, Statülü)

Buna rağmen, ülkemizde dernek ve vakıfların hem mevcut mal varlıklarından elde ettikleri pasif gelirleri (kâr payı, faiz, kira ve benzeri) hem de ticari faaliyetlerinden elde ettikleri aktif gelirleri vergilendirmeye tabidir. Bu çalışmada, pasif gelirlerin vergilendirilmesine odaklanılmış olup, dernek ve vakıfların aktif gelirlerinin vergilendirilmesi diğer bir çalışmamızda ayrıntılı olarak ele alınmaktadır.

Dünya örneklerine baktığımızda Türkiye'den farklı olarak pek çok ülkenin sivil toplum kuruluşlarının pasif gelirlerini, diğer bir ifadeyle varlık yönetimi neticesinde elde ettiği gelirlerini vergilendirmediğini görmekteyiz. Avusturya, Hırvatistan, Güney Kıbrıs, Çek Cumhuriyeti, Finlandiya, Fransa, Almanya, Macaristan, Letonya, Litvanya, Lüksemburg, Hollanda, Polonya, Slovenya, Slovakya (değer artış kazancı hariç), İspanya, İsveç (gayrimenkul kirası hariç), Arnavutluk (sabit getirili bono, gayrimenkul kirası ve bazı kâr payları hariç), Bosna-Hersek (gayrimenkul kirası hariç), Kosova, Lihtenştayn, Montenegro, Sırbistan, İsviçre, Ukrayna ve İngiltere kamuya yararlı vakıfların pasif gelirlerini vergilendirmemektedir.¹⁵ Dahası, Kolombiya, Endonezya ve İrlanda (vergi muafiyeti statülü) hayır kuruluşlarının hem pasif hem de aktif gelirlerini belirli bir süre içerisinde hayır amacı doğrultusunda harcadığı takdirde vergilendirmezken,¹⁶ Avusturalya, Yeni Zelanda ve Malta bu kuruluşların sadece pasif gelirlerini değil aktif gelirlerini tamamen vergi dışına çıkarmıştır.¹⁷ Buna karşılık, Belçika, Bulgaristan, Yunanistan, İtalya

15 Philea, s. 100-102.

16 OECD, s. 63. Danimarka örneğinden farklı olarak burada hayır amaçlı kuruluşun elde ettiği bağış ve yardımlar değil, bağış ve yardımlarla oluşan varlığını değerlendirilmesi neticesinde elde ettiği gelirlerin vergileme rejimi söz konusudur.

17 OECD, s. 58.

ve Romanya kamuya yararlı vakıfların pasif gelirlerini 15.000 Euro ve üzerindeyse vergilendirmektedir.¹⁸ Böylece belirlenen limitin altında kalan gelirler vergi dışında kalmaktadır.

Ülkemizde pasif gelirlerin vergileme rejimine yakından baktığımızda, dernek ve vakıfların ne Gelir Vergisi Kanunu'nda (GVK) ne de Kurumlar Vergisi Kanunu'nda (KVK) vergi mükellefleri arasında sayılmadığını görmekteyiz (GVK, 3; KVK 2).¹⁹ Ancak GVK, sorumlu sıfatıyla bazı kimselere dernek ve vakıflara yaptıkları bir kısım pasif gelir ödemeleri üzerinden vergi kesintisi (vergi tevkifatı ya da vergi stopajı olarak da adlandırılmaktadır) yapma zorunluluğu getirerek, dernek ve vakıflar için gelir vergisi yükü yaratmıştır. Vergi kesintisi kurumu, kesintiye tabi tutulan ödemenin yapıldığı kişinin kural olarak gelir ya da kurumlar vergisi yükümlüsü olmasını gerektirmektedir. Ancak kanun koyucu bu koşula istisnalar getirmiş olup, dernek ve vakıflara yapılan belli ödemelerin vergi kesintisine konu edilmesi bu istisnalar arasındadır.²⁰

Yanı sıra, dernek ve vakıfları bizatihi vergi kesme sorumluluğuna tabi kılmıştır. Bu durum dernek ve vakıflar bakımından yasal bir vergi yükü doğurmamakla birlikte, GVK'ndaki "(k)esilmesi gereken verginin ödemeyi yapan tarafından üstlenilmesi halinde bu vergi, bilfiil ödenen miktar ile ödemeyi yapanın yüklendiği verginin toplamı üzerinden hesaplanır" hükmü gereği fiili bir vergi yüküne dönüşebilmektedir (GVK, 96/2; aynı yönde KVK, 15/7, KVK, 30/11). Bu iki hal aşağıda ayrı ayrı ele alınacaktır.

1.1. Dernek ve vakıfların elde ettikleri gelirin vergi kesintisi yoluyla vergilendirilmesi

Türkiye'de dernek ve vakıf gelirlerinin vergilendirilmesi vergi kesintisi kurumu etrafında şekillendirilmiştir. Belirli kişiler, dernek ve vakıflara belirli gayrimenkul ve menkul sermaye iradı ödemelerini yaptıkları sırada vergi sorumlusu sıfatıyla bu ödemenin içerisinden vergi kesintisi yapmaya ve bu kesilen vergileri vergi dairesine beyan ederek ödemeye mecbur tutulmuştur (GVK, 94). Bu vergi kesintisi, dernekler ve vakıflar gelir vergisi yükümlüsü olmadıkları için gelir vergisine mahsuben yapılan bir kesinti değildir. Kesilen veya kesilmesi gereken vergiler yıllık verginin yerine geçerek nihai vergi yüküne dönüşür (GVK, 108/1-4). Bunun anlamı, dernek ve vakıflar operasyonel giderlerini (kira, ofis malzemeleri, elektrik, su ve internet bedeli, duyuru-ilan, personel ücret ve sigorta primleri gibi) karşılayamadığı hallerde dâhi gelir vergisi yüküne katlanmak zorundadır.

"İkinci konu, bankalarda biz şimdi ne yapıyoruz? Bağış topluyoruz ve genellikle bu bağışın enflasyon karşısında ezilmemesi vesaire yapmaması için de ilk beş ayda toplamaya çalışıyoruz. Sonra kendi bünyemizde bunları değerlendiriyoruz ve bankalarda mevduattır, döviz mevduatıdır, TL mevduatıdır yapıyoruz. Burada stopaj kesiliyor bizden. Bu stopajlar, eğer muaf olmasaydınız ve kurumlar vergisi ödeyen bir şirket olsaydınız indirim konusu yapılıyordu. Bankalardan, bankaların bizden kestiği şeyler. Yani toplam bir matrah çıkıyor biliyorsunuz kurumlar vergisinde. O matrahtan siz bu bankalarda kesilen stopaj kesintilerini mahsup ediyorsunuz ve dolayısıyla sadece bir dönem kaymasından zarar ediyorsunuz. Ama sonuç itibarıyla bir maliyet etkisi yok normal şirketlerde. Ama vakıflarda bu böyle değil." (Vakıf, Büyük Ölçek, Statülü)

¹⁸ Philea, s. 36.

¹⁹ Dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmeler ise ayrı birer kurumlar vergisi mükellefi olarak KVK'nda sayılmış olup, iktisadi işletmeler ve elde ettikleri aktif gelirlerin vergilendirilmesi diğer bir yayıнымızda ayrıntılı olarak ele alınmaktadır.

²⁰ Billur Yaltı, Kurum Kazançlarında Tevkifat Üzerine Bir Değerlendirme, Vergi Sorunları Dergisi, S. 79, 1995, s. 96-127.

1.1.1. Kesinti yapmak zorunda olanlar

Dernek ve vakıflara nakden veya hesaben yaptıkları belirli ödemelerden kesinti yapmak zorunda olanlar şunlardır: kamu idare ve müesseseleri, iktisadi kamu müesseseleri, sair kurumlar, ticaret şirketleri (kollektif şirket, adi komandit şirket, sermayesi paylara bölünmüş komandit şirket, anonim şirket, limited şirket), iş ortaklıkları, dernekler, vakıflar, dernek ve vakıfların iktisadi işletmeleri, kooperatifler, yatırım fonu yönetenler, gerçek gelirlerini beyan etmek zorunda olan ticaret ve serbest meslek erbabı, zirai kazançlarını bilanço veya zirai işletme hesabı esasına göre tespit eden çiftçiler (GVK 94/1).

1.1.2. Kesinti yapılacak ödemeler

Dernek ve vakıfların vergi kesintisi uygulanacak gelirleri ve vergi oranları aşağıdaki tabloda gösterilmiştir.

Tablo 1. Dernek ve vakıf gelirlerinin vergilendirilmesi²¹

Dernek ve vakıf gelirleri	Vergi kesintisi oranları ²²	
	Statülü dernek ve vakıflar	Statüsüz dernek ve vakıflar
Gayrimenkul kira ödemeleri (GVK, 94/5-b)		%20
Kâr payları (temettü) (GVK, 94/6-b-i)		%10
Her nevi tahvil ve hazine bonusu faizleri, Toplu Konut İdaresi, Kamu Ortaklığı İdaresi ve Özelleştirme İdaresince çıkarılan menkul kıymetler ve varlık kiralama şirketleri tarafından ihraç edilen kira sertifikalarından sağlanan gelirler (GVK, 94/7)	Yok	1/1/2006 tarihinden önce ihraç edilen menkul kıymetlerden elde edilen gelirlere uygulanmak üzere %0, 3, 7, 10
Mevduat faizleri (GVK, 94/8)	Yok	%15
Faizsiz olarak kredi verenlere ödenen kâr payları, kâr ve zarar ortaklığı belgesi karşılığı ödenen kâr payları ve özel finans kurumlarınca kâr ve zarara katılma hesabı karşılığında ödenen kâr payları (GVK, 94/9)	Yok	%15
Menkul kıymetlerin geri alım veya satım taahhüdü ile iktisap veya elden çıkarılması (repo ve ters repo işlemleri) karşılığında sağlanan menfaatler (GVK, 94/14)	Yok	%15

21 Aşağıda sayılan gelirler-gayrimenkul kira ödemeleri hariç- niteliği gereği 94'üncü maddede sayılan kesinti yapmak zorunda olanlarca ödenmektedir. Dernek ve vakıflar gayrimenkullerini, 94'üncü maddede sayılan kişi ve kuruluşlar dışında kimselere de kiraya verilebildiklerinden, gayrimenkul kira gelirlerinin her zaman vergi kesintisine tabi tutulması gerekmektedir. Dolayısıyla, dernek ve vakıflar bu kimselere kiraladıkları gayrimenkulleri üzerinden bir gelir vergisi yüküyle karşı karşıya kalmamaktadır.

22 Güncel oranlar için bk. Gelir İdaresi Başkanlığı (GİB), "193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 94. maddesinde yer alan tevkifat nispetleri hakkındaki 12/1/2009 tarihli ve 2009/14592 sayılı Kararnamenin eki Karar", <https://gib.gov.tr/node/86499>.

Kanun koyucu bu altı grup ödemedden ilk ikisinde (yani gayrimenkul kira ödemeleri ve kâr paylarında) dernek ve vakıflar arasında bir ayırım yapmazken, faizlere ilişkin son dört ödeme bakımından kamu yararına çalışan dernekleri ve Cumhurbaşkanınca vergi muafiyeti tanınan vakıfları vergi kesintisi uygulamasının dışına çıkarmıştır. Dernek ve vakıflar bakımından vergi kesintisi nihai vergiyi oluşturduğu için, statülü dernek ve vakıfların sayılan ödemeler bakımından gelir vergisi yükü tamamen ortadan kalkmaktadır. 16 Temmuz 2004 tarih ve 5228 sayılı Kanun'un GVK'nun 94'üncü maddesine getirdiği değişikliklerin bir neticesi olan bu uygulama,²³ dernek ve vakıflar içerisinde statülü olanlar için avantajlı bir rejim oluşturulduğu anlamına gelmektedir. Neticede, devletin sivil toplum kuruluşlarını vergisel olarak desteklemesi adına önemli bir kazanımdır. Ancak bu rejim yürürlüğe girdiği 1 Ocak 2005 tarihinden çok kısa bir süre sonra askıya alınmış, 5281 sayılı Kanun'la 1 Ocak 2006 tarihinden itibaren elde edilen belli pasif gelirlere uygulanmak üzere GVK'nda geçici bir vergileme rejimi yaratılmıştır (GVK, geçici 67).

1.1.3. Geçici vergi düzeni

Geçici gelir vergilemesi rejimi, statülü olan-olmayan dernek ve vakıflar arasında ayırım gözetmeden bir kısım menkul sermaye iratları ile değer artış kazançlarını vergilendirmektedir. Daha önce vergi dışına çıkarılmış statülü dernek ve vakıflarınki dâhil, tüm dernek ve vakıfların faiz gelirlerinin (gayrimenkul kira ödemeleri ve kâr payı ödemeleri bu rejim kapsamında yer almaz) aşağıdaki tabloda gösterilen oranlarda kesinti yoluyla vergilendirilmesi öngörülmüştür.

Tablo 2. GVK, Geçici 67'nci maddede öngörülen vergi kesintisi oranları²⁴

Dernek ve vakıf gelirleri	Vergi kesintisi oranları	
	Statülü dernek ve vakıflar	Statüsüz dernek ve vakıflar
Her nevi tahvil ve hazine bonosu faizleri, Toplu Konut İdaresi, Kamu Ortaklığı İdaresi ve Özelleştirme İdaresince çıkarılan menkul kıymetler ve varlık kiralama şirketleri tarafından ihraç edilen kira sertifikalarından sağlanan gelirleri (GVK, geçici 67/1&2)		%10
Mevduat faizleri (GVK, geçici 67/4)		%15
Faizsiz olarak kredi verenlere ödenen kâr payları, kâr ve zarar ortaklığı belgesi karşılığı ödenen kâr payları ve özel finans kurumlarınca kâr ve zarara katılma hesabı karşılığında ödenen kâr payları (GVK, geçici 67/4)		%15
Menkul kıymetlerin geri alım veya satım taahhüdü ile iktisap veya elden çıkarılması (repo ve ters repo işlemleri) karşılığında sağlanan menfaatler (GVK, geçici 67/4)		%15

²³ RG: 31.07.2004, 25539.

²⁴ Güncel oranlar için bk. GİB, "193 Sayılı Gelir Vergisi Kanununun Geçici 67 nci Maddesinde Yer Alan Tevkifat Oranları hakkındaki 22/7/2006 tarihli ve 2006/10731 Sayılı Karamamenin Eki Karar", <https://gib.gov.tr/node/86323>. 2020 yılında etkisini göstermeye başlayan ekonomik krizle nedeniyle, bu geçici rejim içerisinde geçici 2'nci, geçici 3'üncü, geçici 4'üncü ve geçici 5'inci maddelerde, en son 31 Temmuz 2024'e kadar uzatılan ikinci bir geçici rejim oluşturularak belli faiz gelirleri için daha düşük vergi kesintisi oranları belirlenmiştir. Bu oranlar yine dernek ve vakıflar arasında bir ayırım yapmadan uygulanmaktadır, bk. A.g.e.

Böylece devlet statülü dernek ve vakıflarda faiz gelirlerine ilişkin avantajlı rejimi askıya alarak, sivil toplum kuruluşlarını vergisel olarak desteklemek adına attığı adımı geri çekmiştir. Kanun gerekçesinde, bu yeni vergileme rejiminin statülü dernek ve vakıfların vergi avantajını neden ellerinden aldığına ilişkin bir izahat bulunmamaktadır.²⁵ Dahası, geçici gelir vergilemesi rejimiyle, dernek ve vakıfların GVK'nun 94'üncü maddede kesinti öngörülmemiş olan menkul kıymet alım satım kazançları statülü olan-olmayan ayrımı yapılmadan vergilendirilmeye başlamıştır (GVK, geçici 67/1). Buna göre, devlet sivil toplum kuruluşlarının vergisel yükünü daha da ağırlaştırmıştır.

"Bizim tarafta eğer bir para değerlendiriyorsanız bu bankalardaki yani faiz getirisi üzerinden kesilen stopaj vergileri tabii ki önemli bir yük oluyor. Onu da söylemek isterim. Bir dönem bunu yanlış hatırlamıyorduk sıfırlamışlardı. Öyle güzel bir dönem olmuştu. Ama sonra tekrar geri geldi. Dolayısıyla o zaman niye sıfırlandı? Şimdi niye geri geldi? Onun da tam bir açıklaması yapılmadı. Ama onun da eğer bir para değerlendiriyorsa vakıf önemli bir yük olduğunu düşünüyoruz biz." (Odak grup görüşmesi (2), Vakıf, Büyük Ölçek, Statülü)

Nitekim Mali/Vergisel Çerçeve Araştırması nicel safhası bulgularına göre menkul sermaye iratları üzerinden ödenen gelir vergisi 5 milyon ve üstü gelire sahip vakıfların %92,8'i için yük oluşturuyor. Bu oran 5 milyon TL ve altı gelire sahip vakıflarda ise %36,9'dur. Bu denli büyük bir farklılaşma derneklerin gelir düzeyine göre incelendiğinde görünmemektedir.

Bu geçici rejimin 31 Aralık 2015 tarihinde sona ereceği öngörülmüşken, önce 6655 sayılı Kanun'la 31 Aralık 2020'ye, ardından 7256 sayılı Kanun'la 31 Aralık 2025'e kadar uzatılmıştır. Buna göre, dernek ve vakıfların gelirlerinin vergilendirilmesi yaklaşık 20 yıldır süregelen geçici bir rejime göre yürütülmektedir.

1.1.4. Gelir vergisi planlaması imkânlarının ulaşılabilirliği

Dernek ve vakıflar, bir iktisadi işletme örgütlenmesi olmadan, yukarıda bahsi geçen menkul sermaye iratları (gayrimenkul kirası, kâr payı ve faiz) ile değer artış kazançlarını (menkul kıymet alım satım kazancı) yurt dışından elde ettikleri takdirde ülkemizde gelir vergilemesi dışında kalacaktır. Bunun sebebi, dernek ve vakıfların vergilendirilmesinin vergi kesintisi kurumu etrafında şekillendirilmesi ve vergi kesintisi yapmak zorunda olan kişilerin sadece Türkiye'de bulunan kimseler olmasıdır. Söz konusu gelirin Türkiye'de ayrıca beyanı gerekmediğinden vergileme mümkün olmayacaktır. Ancak Vakıflar Yönetmeliği'nin 16'ncı maddesine göre, "(v)akıflar, varlıklarını, ekonomik kural ve riskleri gözetmek suretiyle değerlendirirler, paralarını Türkiye'de kurulu bankalara yatırırlar." Dolayısıyla vakıfların yurtdışı mevduat faizi elde etmesi mümkün görünmemektedir. Diğer gelirler bakımından böyle bir sınırlama bulunmamakla birlikte, yapılan bir odak grup toplantısına vakıf temsilcileri bu tür bir vergi planlamasına gitmediklerini ifade etmiştir.

25 Bk. TBMM, Vergi Kanunlarının Yeni Türk Lirasına Uyumu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun Tasarısı ile Plan ve Bütçe Komisyonu Raporu (1/937), 2004, <https://www5.tbmm.gov.tr/tutanaklar/TUTANAK/TBMM/d22/c071/tbmm22071044ss0725.pdf>

"(Y)urt dışından gelen başlılarda bile Vakıflar Genel Müdürlüğüne bildirmek zorunluluğunuz var. Her bir kuruluşunu dekontuyla. Bununla ilgili yönetim kurulu (kararı) alınacak. Yani siz bence çok birkaç level atladınız. Biz daha oralarda... değiliz yani." (Odak grup görüşmesi (3), Vakıf, Büyük Ölçek, Statülü)

Dahası, ülkemizde hazine ve varlık kiralama şirketleri tarafından yurt dışına ihraç edilen menkul kıymetlerden elde edilen faiz gelirleri GVK'nun geçici 67'nci maddesindeki vergileme rejiminden hariç tutulmuştur. Dolayısıyla dernek ve vakıfların Eurobond türü gelirlerinin vergilendirilebilmesi için GVK'nun 94'üncü maddesine bağlanması gerekmektedir. Ancak GVK, 94'üncü maddesi 1 Ocak 2006 tarihinden sonra ihraç edilen bu tür menkul kıymetler bakımından bir vergi kesintisi öngörmediğinden, bu halde dernek ve vakıfların vergi yükü oluşmayacaktır.²⁶ Bununla birlikte, yapılan bir odak grup toplantısında bir vakıf temsilcisi Eurobond yatırımının risk içerdiği için pek tercih edilen bir enstrüman olmadığını ve dolayısıyla bu vergi avantajından pek yararlanılmadığını dile getirmiştir.

"Eurobond veya onun gibi unsurlar... çok net getiriden uzak unsurlar olduğu için... yönetim kurulunun (o riski üzerine) alıyor olması lazım... O da kolay bir şey değil. Çünkü... bu her zaman... çok uzun vadeli oluyor. Çok uzun dayanacak (imkanınız) olur, o zaman oradaki sabit getiriye... güven(e)bilirsiniz. Benim için yeterli diyebilirsiniz. Ama bir iki yıl, üç yıl sonra devran değişir, o ihtiyaç olur ve o sırada Eurobond'un değeri bambaşka bir yerde olabilir. O zaman da sıkıntı yaratabilir. Hani orada biraz o günü geldiğinde onun hesabını verebilmek çok zor olur... (P)ara kazanırken herkes iyidir de para kaybedildiği zaman e sen niye bunu böyle bir şeye yatırdın diye sorarlar." (Odak grup görüşmesi (3), Vakıf, Büyük Ölçek, Statülü)

1.2. Dernek ve vakıfların yapacakları ödemeler üzerinden gelir ve kurumlar vergisi kesme sorumluluğu

Dernek ve vakıflar belli ödemeleri yaparken, ödeme yaptıklarının gelir ya da kurumlar vergisine mahsuben kanunda belirtilen oranlarda kesinti yapmakla yükümlü kılınmışlardır (GVK, 94; KVK 15, 30). Bu yükümlülükleri sebebiyle vergi sorumlusu sıfatına haiz olur ve bu sıfatlarıyla kestikleri vergileri vergi dairesine beyan ederek öderler. Dernek ve vakıfların vergi kesintisi uygulamak zorunda oldukları, faaliyetleriyle ilgili belli başlı ödemeler ve vergi kesintisi oranları aşağıdaki tabloda gösterilmiştir.

26 Bk. GİB İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı, "Vakıf Tarafından Elde Edilen Eurobond Faiz Geliri ve Alım Satım Kazançlarının Beyan Edilip Edilmeyeceği", 4 Ağustos 2020, <https://gib.gov.tr/vakif-tarafından-elde-edilen-eurobond-faiz-geliri-ve-alım-satım-kazanclarinin-beyan-edilip>.

Tablo 3. Dernek ve vakıfların gelir ve kurumlar vergisi kesme sorumluluğu²⁷

Dernek ve vakıf yapacakları ödemeler	Vergi kesintisi oranları		
	Gerçek kişilere	Tam mükellef kurumlara	Dar mükellef kurumlara
Ücretler (GVK, 94/1-b)	%15-40 arasında artan oranlı tarife	-	-
Serbest meslek işleri dolayısıyla yapılan ödemeler: (GVK, 94/2; KVK, 30/1-b)	%17 (GVK, 18 kapsamındaki işler), %20 (diğer işler)	-	%20
Yıllara yaygın inşaat onarım işleri istihkakları (GVK, 94/3; KVK, 15/1-a; KVK, 30/1-a)	%5	%5	%5
Dar mükelleflere telif ve patent haklarının satışı nedeniyle yapılan ödemeler (GVK, 94/4; KVK, 30/2) ²⁸	%20	-	%20
Gayrimenkul sermaye iratları (GVK, 94/5; KVK, 30/1-c)	%20	-	%1 (Finansal Kiralama Kanunu kapsamındaki kira ödemelerinden), %20 (diğerleri)
Zirai kazançlar (GVK, 94/11)	%1, 2, 4	-	-
Muaf esnafa ödemeler: Mal alımı (GVK, 94/13-a, b, c)	%2, 5	-	-
Muaf esnafa ödemeler: Hizmet alımı (GVK, 94/13-a, d)	%2, 10	-	-
İnternet ortamında reklam hizmeti verenlere ve bu hizmetlere aracılık edenlere yapılan ödemeler (GVK, 94/18; KVK, 15/1-ğ; KVK, 30/1-d)	%15	%0	%15

Vergi kesintisi kural olarak ödeme yapılan kişilere bir vergi yükü oluşturur. Ancak dernek ve vakfın faaliyetlerini sürdürürken net ücret üzerinden anlaştığı her türlü harcamasını brüte tamamlaması (GVK, 96/2; KVK, 15/7, 30/11), diğer bir ifadeyle karşı tarafın vergi yükünü taşıması gerekmektedir.

²⁷ Güncel oranlar için bk. GİB, "193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 94. maddesinde yer alan tevkifat nispetleri hakkındaki 12/1/2009 tarihli ve 2009/14592 sayılı Kararnamenin eki Karar", <https://gib.gov.tr/node/86499>; GİB, "5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 15. maddesinde yer alan vergi kesintisi oranları hakkındaki 12/1/2009 tarihli ve 2009/14594 sayılı Kararnemenin eki Karar", <https://gib.gov.tr/node/86543>; GİB, "5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 30. maddesinde yer alan dar mükellefiyete tabi kurumların vergi kesintisine tabi kazanç ve iratlarından yapılacak vergi kesintisi oranları hakkındaki 12/1/2009 tarihli ve 2009/14593 sayılı Kararnamenin eki Karar", <https://gib.gov.tr/node/86702>.

²⁸ Dar mükellefler kurumlara telif ve patent haklarının satışı nedeniyle yapılan ödemelerin yanı sıra imtiyaz, ihtira, işletme, ticaret unvanı, marka ve benzeri gayrimaddi hakların satışı, devir ve temlik karşılığında yapılan ödemelerden.

Proje kapsamında yapılan derinlemesine görüşmelerden, kira ödemeleri (gayrimenkul sermaye iradı), serbest meslek kazancı ve internet reklam hizmeti ödemeleri üzerinden yapılan vergi kesintisinin sivil toplumun üzerinde kaldığı, ücret üzerindeki vergi kesintisinin ise işgücü maliyetini önemli ölçüde arttırdığı anlaşılmaktadır. Mali/Vergisel Çerçeve Araştırması nicel araştırma bulgularına göre, hizmet erbabına ödenen ücretler üzerinden yapılan vergi kesintisi sivil toplum kuruluşlarının yarısından fazlası tarafından vergi yükü oluşturuyor şeklinde değerlendirilmiştir. Bununla birlikte, farklı kırımlarda bu vergi kesintisi yükünün ayrımlaştığı tespit edilmiştir. Buna göre, gelir düzeyi 5 milyon TL ve üzeri olan vakıflar için hem hizmet erbabına ödenen ücretler üzerinden hem de serbest meslek hizmet ödemeleri üzerinden yapılan kesintiler sivil toplum kuruluşlarının %92,9'u tarafından yük olarak değerlendirilmektedir. Mal ve hakların kiralanması karşılığı yapılan ödemeler üzerinden gerçekleştirilen vergi kesintileriye derneklere kıyasla vakıflar üzerinde daha yüksek oranda yük oluşturmaktadır.

"Yani zaten derneğin kendi idari giderleri büyük. Kira ödemek sürdürülebilirlik açısından zor. Burada ... %20 yine stopaj işliyor... Geri kalanları zaten işveren yani çalışan maliyetlerine giriyor, en büyük pay orada." (Dernek, Küçük Ölçek, Statüsüz)

"Şöyle, bu tür vergisel yükümlülük ortadan kalksaydı tabi ki çok şey değişirdi. Şöyle, mesela kiralama kısmında stopaj ödemek ciddi bir yükümlülük; %20 kira stopajı ödüyoruz. Bu bizim için ciddi bir sıkıntı. Yani vergiler düşürüldüğü zaman biz yıl içerisinde proje bitimlerinde bir bütçe oluşturuyoruz önümüzdeki yıllar için. Maalesef oluşturduğumuz bu bütçe içerisinde insan kaynakları, şu an bizim mesela 21 ilimizde ofislerimiz var. Her ofisimiz kira, bu kiralar için %20 stopaj ödüyoruz." (Vakıf, Küçük Ölçek, Statüsüz)

"Bizim bütçe kaleminizdeki en büyük gider personel gideri. Personel için ödenen vergiler çok ciddi bir yük oluşturuyor. Şöyle söyleyebilirim bizim bütçemizin yaklaşık %70'ini de personel giderleri oluşturuyor. Bu personel giderlerinin de yaklaşık %40'ını da aslında vergiler oluşturuyor." (Dernek, Orta Ölçek, Statüsüz)

"(Ö)rneğin bir telif ödemesi yapıyoruz... Şimdi buna hem KDV2 uyguluyoruz hem stopaj uyguluyoruz. Yani çok ciddi bir yük... derneğimiz için. Hakikaten neredeyse gelirinin dörtte birini bu işe ayırıyor... Yani bu stopajlardan muaf tutulması mümkün olsa harika olur. Kastettiğim şey değil, örneğin işçi ücretlerinden kesilen vergiler de çok yüksek ama onu bu önerimin dışında tutuyorum." (Odak grup görüşmesi (4), Mali Müşavir)

"Bazen gerçek kişilerden hizmet alıyorsunuz, serbest meslek mensubu insanlardan hizmetler alıyorsunuz. Bunların bazıları size serbest meslek makbuzu kesiyor. Bunun üzerinde hem KDV hem stopaj var. Bazılarında siz gider pusulasıyla bedelini ödüyorsunuz. Bunda da yine sorumlu sıfatıyla KDV ya da stopaj yapıyorsunuz. Ben kurumlar vergisi mükellefi olmadığım gibi KDV mükellefi de değilim. Dolayısıyla gider pusulasında da bir stopaj etkisi var. Bu da bizim üzerimizde yük olarak kalıyor." (Vakıf, Büyük Ölçek, Statülü)

"Reklam çalışmalarını yapıyor. Aslında reklam değil de vakfı anlatan postlar çıktı. Bunlara ilişkin yapılan, yurt dışına yapılan her transferde, bu işte Instagram'ın yani Meta'ya ödemelerde biz ayrıca stopaj bildirimini yapıyoruz. Belki stopaj bildirimleri yapılmayabilir. Orada ekstra bir teşvik olabilir. Sonuçta burada biz yine kamu yararına çalışan ve oradaki çıktığımız postlarda daha fazla bağış toplamaya, yine daha fazla topluma yarar sağlamaya çalışıyoruz. Dolayısıyla oradaki belki vergi oranlarını diğer şirketlerden, tüzel kişiliklerden daha farklı bir uygulaması belki olabilir. Belki hiç olmasa daha güzel olur ama belki kısmi olarak bir tevkifat söz konusu olabilir." (Vakıf, Büyük Ölçek, Statülü)

Derinlemesine görüşmelerde ayrıca ücret stopajı artan oranlı tarifeye göre yapıldığı için gelir vergisi dilimlerinin enflasyon karşısında güncellenmemesinin, ücretlilerin hızlıca yüksek oranlarda vergi kesintisiyle muhatap kalmasına sebebiyet verdiği ve böylece dolaylı olarak dernek ve vakıfların işgücü maliyetlerinin arttığı vurgulanmıştır.

"Her şeyin %50'lerde, %60'larda arttığı bir ortamda vergi dilimlerinin, aralıklarının artışlarının çok düşük tutulması çalışanlara çok büyük yük getiriyor. O yük dolaylı olarak vakıflara, sivil toplum kuruluşlarına ve şirketlere de yansıyor. Çünkü çalışanın eline geçen net tutar, onu memnun etmek için ya işten çıkıyor, daha pahalıya yenisini alıyorsunuz, yerine yenisini istihdam ediyorsunuz ya da başka şeyler yapmaya çalışıyorsunuz, iyileştiriyorsunuz. Yani en büyük iki sorun olarak katma değer vergisi yükü ve bu vergi dilimlerinin, aralıklarının olması gerektiği gibi artmaması olarak söyleyebilirim." (Vakıf, Büyük Ölçek, Statülü)

2. Diğer vergi düzenlemelerinde dernek ve vakıflar

Dernek ve vakıflar, gelir vergileri dışında çok çeşitli servet ve harcama vergisi yükleri ile karşı karşıyadır. Buna rağmen, devlet bu yüklerle ilişkin çok sınırlı vergi kolaylıkları getirmiştir. Statülü olmayan dernek ve vakıflar ise bu kolaylıklardan neredeyse hiç yararlandırılmamıştır. Halbuki belirli derneklere gelir vergileri hariç, diğer vergi ve benzeri mali yükümlülükleri bakımından genel bir vergi kolaylığı sağlayan düzenleme hukuk sistemimizde uzun yıllardır varlığını sürdürmektedir.²⁹

"Arkadaşım da gönderdi inanmadım hakikaten... işte sayılıyor... Yeşilay, Kızılay, ... Darüşşafaka damga vergisinden muafiyet kazanmıştır diye bir belge gönderdiler bana mesela onlara bu hak zamanında verilmiş böyle yürümüşler tabii ki yürüsünler ama bu hak bize de verilsin. Biz kamu yararına hareket eden vakıfız hani bir de vakıf için yapılan bir sözleşme zaten kamu yararına yapılacak bir iş hani bu amacı yapılacak bir harcama bir de buradan dönüp bir damga vergisi ödenmesi ve hatta bu vergi. Ya bu vergi kaldırılsın ya da çok hani şey tutulsun çok sembolik bir şey olsun." (Odak grup görüşmesi (4), Vakıf, Büyük Ölçek, Statülü)

²⁹ 11 Temmuz 1972 tarihli ve 1606 sayılı Bazı Dernek ve Kurumları Bazı Vergilerden Bütün Harç ve Resimlerden Muaf Tutulmasında İlişkin Kanun, m. 1: "Türkiye Kızılay Derneği, Türk Hava Kurumu, Sosyal Hizmetler ve Çocuk Esirgeme Kurumu Genel Müdürlüğü, Türkiye Yardım Sevenler Derneği ve resmi darülaceze kurumları ile Darüşşafaka Cemiyeti ve Yeşilay Derneği kendilerine terettüp eden vergi, harç ve resim mükellefiyetinin kurumlara ait olduğu hallerde bütün vergilerden, harçlardan, resimlerden, hisse ve fonlardan muaftır.(Ek cümle: 16/6/2009-5904/29 md.) Bu muafiyetlerin, Türkiye Kızılay Derneğinin 11/4/2007 tarihli ve 5624 sayılı Kanuna göre yürüttüğü faaliyetleri hariç olmak üzere, bu kuruluşlara ait iktisadi işletmelere ve 31/12/1960 tarihli ve 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu ile 13/6/2006 tarihli ve 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu uyarınca yapılacak vergi kesintilerine şümulü yoktur."

Anket ve odak grup toplantılarında sivil toplum üzerindeki mali yükleri öne çıkarılan vergiler katma değer vergisi, damga vergisi, özel tüketim vergisi, harçlar, emlak vergisi, motorlu taşıtlar vergisi, banka ve sigorta muameleleri vergisi ile ilan ve reklam vergisi olmuştur. Veraset ve intikal vergisiyse getirilen vergi kolaylıklarından olsa gerek vergi yükleri arasında öncelenmemiştir.

Sayılan vergilerden katma değer vergisi, özel tüketim vergisi, banka ve sigorta muameleleri vergisi ile ilan ve reklam vergisi esasen dolaylı vergiler olup, dernek ve vakıflar yasadaki öngörülen malın ve hizmetin alıcısı olduğu takdirde bu vergilerin yükümlüsü değildir. Ancak kanun koyucunun açık niyetiyle dernek ve vakıflar yasal yükümlüsü olmadıkları bu vergilerin gerçek vergi yüklenicisi olmaktadır.³⁰ Dolayısıyla, bu vergiler kendileri için bir maliyet oluşturmaktadır. Ekonomik bakış açısıyla ise, dernek ve vakıfların alım gücünü yasadaki oran ölçüsünde azaltmaktadır.

"(H)er türlü hizmet alımı, mal alımı, dolayısıyla KDV ödenmesi gerekiyor. KDV de zaten bu sivil toplum kuruluşları üzerinde(n) bağışları... devlete vergi olarak vermek anlamına geliyor." (Hazine ve Maliye Bakanlığı Vergi Denetim Başkanlığı, Bürokrat Görüşü)

"Siz bana bağışınızı verirsiniz. Ben fiyatı neyse alırım. Ama KDV olmazsa daha çok alır, dağıtırım." (Vakıf, Büyük Ölçek, Statülü)

"Deprem söz konusu oldu biliyorsunuz. Herkes ihtiyaçları karşılamak için hızla çalışmaya başladı. Konteyner var. KDV'ye tabii. (D)evlet bir inisiyatif aldı. KDV'yi ... kesinlikle gittiği yerden emin olmak maksadıyla vergi dışı bırakma girişiminde bulundu ki nakit daha etkin kullanılabilsin. Verginin böyle bir etkisi var." (Hazine ve Maliye Bakanlığı Vergi Denetim Başkanlığı, Bürokrat Görüşü)

Katma değer vergisi: vergi mükellefi olarak (satışlarda)

Katma değer vergisi, Türkiye'de yapılan mal ve hizmet teslimleri ile ithal edilen mal ve hizmetler üzerinden alınan bir vergidir (KDVK, 1). Genel oranı %20 olmakla birlikte, %10 ya da %1 indirimli oranlarının uygulandığı iki teslim ve hizmet kategorisi mevcuttur.³¹ Dernek ve vakıfların mal ve hizmet teslimleri kural olarak katma değer vergisine tabi değildir. Bu uygulama, Avrupa Birliği'nin kâr amacı gütmeyen kuruluşları ticari olmayan faaliyetleri için katma değer vergisinden muaf tutan direktifiyle paraleldir.³² Dernek ve vakıfların iktisadi işletmelerinin yapmış olduğu teslim ve hizmetler ise katma değer vergisinin konusuna girmektedir (KDVK, 1/3-g). Dernek ve vakıf iktisadi işletmelerinin vergilendirilmesini diğer bir yayıнымızda ele alındığı için burada bu işletmelerin katma değer vergisi karşısındaki durumuna değinilmeyecektir.

30 Mualla Öncel, Ahmet Kumrulu, Nami Çağan, Vergi Hukuku, Ankara, 1985, s. 88.

31 GİB, "KDV Oranları Listesi" (tarih yok),

<https://www.gib.gov.tr/yarim-ve-kaynaklar/yararli-bilgiler/kdv-oranlari-listesi>

32 Council Directive 2006/112/EC of 28 November 2006 on the common system of value added tax, Article 132 (1)(l),

<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:02006L0112-20240101>

Ancak GVK'nun 70'inci maddesinde belirtilen mal ve hakların kiralanması işlemleri başlı başına katma değer vergisinin konusuna girmektedir (KDVK, 1/3-f). Bu işlemlerin, ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti kapsamında olup olmadığına bakılmamakta, şahsi kiralama işlemleri katma değer vergisi kapsamında kabul edilmektedir.³³ Dolayısıyla, dernek ve vakıfların GVK'nun 70'inci maddesinde sayılan mal ve hakları kiraya vermeleri halinde katma değer vergisi mükellefiyeti doğmaktadır. Her ne kadar KDVK'nun 17/4-d bendiyle iktisadi işletmeye dahil olmayan gayrimenkullerin (arazi, bina ve bunlarla birlikte kiralananan mütemmim cüzü ve teferruatı, voli mahalleri ve dalyanlar ile gayrimenkul olarak tapu sicilinde tescil edilen hakların) kiralanması katma değer vergisinin dışına çıkarılmış olsa da dernek ve vakıfların gayrimenkullerin dışında GVK'nun 70'inci maddesinde sayılan diğer mal ve hakları (arama, işletme, imtiyaz hakları ve ruhsatları, telif hakları, gemi ve gemi payları, motorlu nakil vasıtaları gibi) kiraya vermeleri halinde katma değer vergisi mükellefiyeti devam etmektedir.

Katma değer vergisi: vergi yüklenicisi olarak (alışlarda)

Katma değer vergisi, vergi mükelleflerinin mal ve hizmet teslimi yaparken hesapladıkları katma değer vergisinden, kendilerine mal ve hizmet teslimi yapılırken ya da ithal ettikleri mal ve hizmetler dolayısıyla ödedikleri katma değer vergisini düşebildikleri bir indirim mekanizması üzerine inşa edilmiştir. Ancak dernek ve vakıfların iktisadi işletmelerinin haricinde bir katma değer vergisi mükellefiyeti bulunmadığından indirim mekanizmasından yararlanması mümkün değildir. Dolayısıyla, nihai tüketici olarak muamele görmekte ve %20'ye kadar taşıdıkları (Temmuz 2023 öncesi %18'e kadar) katma değer vergisi üzerlerinde önemli bir yüke dönüşmektedir. Mali/Vergisel Çerçeve Araştırması nicel araştırma bulgularına göre, kuruluşların %61'i yurt içi hizmet ve mal alımlarına ilişkin üstlendikleri katma değer vergisinin mali açıdan kendilerine yük oluşturduğunu belirtmişlerdir. Yasal statüye göre analiz edildiğinde derneklerin %54,5'i ve vakıfların %78,8'i katma değer vergisini yük olarak belirtmiştir. Bununla birlikte, hem dernek hem vakıflarda gelir düzeyi arttıkça katma değer vergisi yükünün de arttığı görülmektedir. Geliri 500 bin TL ve üzeri olan derneklerin %63,1'i ve geliri 5 milyon TL ve üzerinde olan vakıfların tamamı katma değer vergisini önemli bir yük olarak işaret etmiştir.

Bu yük bakımından sunulan sınırlı vergi kolaylıkları olarak, katma değer vergisi mükellefleri tarafından statülü dernek ve vakıflara bedelsiz (bağış) mal ve hizmet teslimleri ile fakirlere yardım amacıyla gıda bankacılığı faaliyetinde bulunan dernek ve vakıflara bağışlanan gıda, temizlik, giyecek ve yakacak maddelerinin teslimi katma değer vergisinden istisnadır (KDVK, 17/2-b).

Derinlemesine görüşmelerde sivil toplum temsilcileri sıklıkla kendilerine yapılan teslim ve hizmetlerin katma değer vergisinden istisna edilmesi gerektiği düşüncesini dile getirmiştir. Aynı yönde, anket yapılan sivil toplum kuruluşlarının büyük bir çoğunluğu (%77,4) alımlarının katma değer vergisinden muaf tutulması gerektiğini ifade etmiştir.

33 Mehmet Maç, KDV Uygulaması, 6. Bası, 2023, Madde 17, s. 26, <https://www.denet.com.tr/tr/kdv6.php>

"KDV ve kurumlar vergisi muafiyeti var STK'ların. KDV'siz bir şekilde aldığı bağışlardan herhangi bir KDV hesaplamıyor ama özellikle bizim gibi kültür sanat alanında faaliyet gösteren, etkinlikleri olan kurumların indirilecek KDV'sini düşünmedikleri için, daha doğrusu o KDV'yi maliyet olarak ödedikleri için aslında herhangi bir KDV muafiyeti olmuyormuş gibi bir durum oluyor. Şu durumda genellikle %20 oranında tüm maliyetlere bir KDV ödüyoruz gibi bir sonuç çıkıyor ortaya. Bu gerçekten çok ciddi bir yük. Özellikle yani kamusal hizmet niteliğinde bir iş yaptığınızda hani kültür sanat turizmine destek olacak, ülke turizmine destek olacak nitelikte bir hizmet yaptığınızda böyle ciddi bir KDV yüküyle STK'nın muhatap olması aslında ciddi bir problem. Kendi verdiği ya da daha doğrusu topladığı bağışların KDV'den muaf olmasının yanında aslında almış olduğu ürün ve hizmetlerin de mal ya da hizmetlerin de bir şekilde KDV istisnasına tabi tutulması ile ilgili bir yasal düzenleme olması kurumları, STK'ları çok ciddi rahatlatacaktır. Oradaki ciddi maliyetten kurtulmuş olacaktır diye düşünüyorum" (Odak grup görüşmesi (3), Vakıf, Büyük Ölçek, Statülü)

"Ben KDV'den dolayı çok sıkıntılıyım. Yani KDV'nin vakıflara yansımaması gerektiğini düşünüyorum. Biliyorsunuz biz vakıflar ve dernekler KDV mükellefi değiliz. Ama zoraki bir KDV ödemekle karşı karşıyayız. Bütün masraflarımızda. Bunu devletten geri alamadığımız için bağışlarımızdan karşılıyor doğal olarak. O yüzden bu KDV yükünün dernek ve vakıflar üzerinden kaldırılması gerektiğini düşünüyorum." (Odak grup görüşmesi (2), Vakıf, Büyük Ölçek, Statülü)

"KDV mükellefi olmadığımız için aldığımız her şeyi KDV dahil olarak giderleştiriyoruz. Dolayısıyla bu bize ek bir maliyet, yük getirmiş oluyor. İndirim söz konusu (değil), yap(a) mıyoruz. Yani ne alırsak KDV dahil. KDV'yi kaldırırlarsa zaten birçok sivil toplum kuruluşu için sorun çözülür." (Vakıf, Büyük Ölçek, Statülü)

"KDV başlı başına bir yük. En gereksiz yük çünkü. Siz fatura kesmiyorsunuz. KDV işleyebileceğiniz bir alan yok. O başlı başına bir yük. Diğer şeylerde de dediğim gibi her şeyde KDV istisnası kullanamıyorsunuz. KDV istisnası kullanabildiğiniz sürece bahsetmiş olduğunuz hizmet alımlarında bir avantaj olabiliyor KDV istisna sertifikası. Ama alamıyorsanız onlar başlı başına yükümlülükler getiriyor. Ve biz dernek olarak atıyorum projeler kapsamında çok fazla görünürlükle alakalı hizmet alımı yapıyoruz. Faaliyetler, organizasyon yani konaklama, uçak bileti onlarla ilgili hizmet alımları alıyoruz. Ve her birinde de birer vergi dilimi kalemleri var. Bu da ister istemez size bütçesel açıdan hesapladığınızda büyük yükümlülükler getiriyor. Özellikle %18 gibi genelde aldığımız hizmetlerde %18 KDV diliminde olunca fazla da ekstradan yük olarak karşımıza çıkıyor." (Dernek, Orta Ölçek, Statüsüz)

Avrupa Birliği içerisinde de ortak mevzuat gereği sivil toplum kuruluşları teslimlerinde katma değer vergisinden muaf oldukları ve satın aldıkları mal ve hizmetlerden doğan katma değer vergisini geri alamadıkları için benzer talepler gündeme gelmiştir. İrlanda'da kuruluşlar katma değer vergisi alımlarında taşıdıkları ağır yükün hafifletilmesini uzun yıllar savunmuş ve bu savunuculuk

faaliyetleri 2019 yılında bir KDV telafi mekanizmasının yürürlüğe konulmasını sağlamıştır. Sivil toplum kuruluşlarının taleplerinin gözden geçirilmesi için İrlanda vergi idaresi, kamu ve sivil toplum temsilcilerinden müteşekkil *Hayır Kurumlarında KDV Çalışma Grubu*'nu 2015 yılında kurmuş; grubun çalışmalarının neticesi bir rapor olarak 2016 yılında yayınlanmıştır.³⁴ Raporda yer alan bir araştırmaya göre 2010 yılında İrlanda sivil toplum kuruluşlarının toplam harcaması 1,7 milyar Euro iken, ödenen toplam katma değer vergisi 77,4 milyon Euro (toplam harcamaların %4,5) olmuştur. Ödenen bu vergi miktarı kuruluşların yardım toplama neticesinde elde ettikleri toplam gelirin %59'una denktir.³⁵ Sivil toplum kuruluşları bunun bağış yapanları caydırdığını, kendilerini kamusal fonlara ve dolayısıyla vatandaşın vergisine bağımlı kıldığını ifade etmiştir.³⁶

Avrupa Birliği mevzuatı gereğince, alımlarda ödenen verginin katma değer vergisi sistemi içerisinde indirimi sadece satışlarla ilişkilendirilmesi halinde mümkündür.³⁷ Bu nedenle sivil toplum kuruluşları katma değer vergisi sistemi dışında bir telafi mekanizması oluşturularak vergi yükünün hafifletilmesini hedeflemiştir. Bu amaçla, 2007 yılında Danimarka tarafından yürürlüğe konulan telafi mekanizması sistemi incelenerek İrlanda hükümetine tavsiye edilmiştir.³⁸ Bahse konu telafi mekanizması, sivil toplum kuruluşunun özel fon kapasitesiyle orantılı olarak ödediği katma değer vergisinin iadesi üzerine kurulmuştur. Böylece kuruluşların kamusal olmayan, özel kesim kaynaklı gelirlerinin teşviki amaçlanmıştır.³⁹ İade başvurusu, kuruluşun denetimden geçirilmiş o yılki katma değer vergisi harcamalarının ayrıntılarını ve kamu-özel kesim kaynaklarının oranını idareye sunarak yapılmaktadır.⁴⁰ Danimarka'da bu sistem yürürlüğe konduğundan beri sivil toplumun beklemede kalan projelerini hayata geçirdiği, operasyonel kararların gözden geçirilerek katma değer vergisi yükü kalkan dış kaynak kullanımına daha fazla yer verildiği gözlenmiştir.⁴¹

Nihayetinde, İrlanda 2019 yılında telafi mekanizmasını sistemine dahil etmiştir.⁴² Telafi talepleri minimum 500 Euro, maksimum 1 milyon Euro tutarıyla ve kuruluş amaçlarına uygun teslim ve hizmetler olma şartıyla sınırlandırmıştır.⁴³ Ayrıca hükümet bütçesinden bu rejim kapsamında iade edilebilecek toplam vergi miktarı için yıllık 10 milyon Euro'luk bir miktar ayrılmaktadır. Talep toplamının bu tutarı aşması halinde talepler orantılı olarak karşılanmaktadır.⁴⁴ Kaynak sistem Danimarka'daysa yıllık limit konulmamış, 2010 yılında yaklaşık 15.5 milyon Euro iade gerçekleştirilmiştir.⁴⁵

34 Bk. Irish Department of Finance, "VAT on Charities Working Group Report", October 2015, <https://assets.gov.ie/181171/e1b2db8d-ccbb-4e8e-8869-234095b59e6c.pdf>

35 A.g.e. s. 2.

36 A.g.e. s. 4.

37 A.g.e. s. 7.

38 A.g.e. s. 12.

39 A.g.e.

40 A.g.e.

41 ISOBRO & Deloitte, "Danish Charities Get Compensation for VAT Expenses- Casestudy", 11 November 2010, <https://www.eccvat.org/wp-content/uploads/2021/03/Copenhagen-Economics-Danish-case-study.pdf>; Third Sector, "Tax special: A lesson from the Danes", 27 May 2009, <https://www.thirdsector.co.uk/tax-special-lesson-danes/finance/article/907997>.

42 OECD, s. 69.

43 A.g.e.

44 Irish Tax and Customs, "VAT Compensation Scheme for Charities", 1 December 2023, <https://www.revenue.ie/en/companies-and-charities/charities-and-sports-bodies/vat-compensation-scheme/vat-compensation-scheme-for-charities/how-do-you-calculate-the-claim-amount.aspx>

45 ISOBRO & Deloitte, s. 2.

Sivil toplum kuruluşlarının katma değer vergisi alımlarında taşıdıkları ağır yükün hafifletilmesi adına diğer bir uygulama İngiltere’de söz konusudur.⁴⁶ İngiltere bu amaçla sivil toplum kuruluşlarına avantajlı katma değer vergisi oranları sunmaktadır. Buna göre sivil toplum kuruluşları, yatılı konaklama (örneğin çocuk evi veya yaşlılar için bakımevi), ticari olmayan hayırseverlik faaliyetleri (örneğin, engelliler için ücretsiz kreş) ve küçük ölçekli kullanımları (ayda 1.000 kilowatt saate kadar elektrik veya 2.300 litre gaz yağı dağıtımı) için yakıt ve enerji alımlarında %20 yerine %5 katma değer vergisi ödemektedir. Yanı sıra, belli mal ve hizmet teslimleri için %0 katma değer vergisine tabidirler. Bağış toplamaya yönelik reklamlar ve öğeler, engellilere yönelik yardımlar, inşaat hizmetleri, ilaçlar ve kimyasallar, ‘konuşan’ kitap ve gazete yapımı için ekipman, cankurtaran filikalari ve yakıt dahil ilgili ekipmanlar, ilaç veya ilaç için malzemeler, canlandırma eğitim modelleri, tıbbi, veterinerlik ve bilimsel ekipmanları, ambulanslar, engelliler için ürünler, engellilere uygun olarak tasarlanmış veya uyarlanmış motorlu taşıtlar ve kurtarma ekipmanı söz konusu mal ve hizmetler arasındadır. Ayrıca sivil toplum kuruluşları ithal edilen belli mal ve hizmetler üzerinden katma değer vergisi ödememektedir. Bu ithal mal ve hizmetler şunlardır: ihtiyaç sahibi insanların temel ihtiyaçları, ihtiyaç sahibi kişilerin yararına kuruluşun işlemesine yardımcı olacak ekipman ve ofis malzemeleri ve hayır etkinliklerinde kullanılacak veya satılacak ürünler.

Ayrıca ülkemizde dernek ve vakıflar diğer vergi mükellefleri gibi bir proje kapsamında katma değer vergisi yüklerini hafifletebilmektedir. Dernek ve vakıflar, IPA II olarak bilinen Türkiye-Avrupa Birliği Katılım Öncesi Yardım Aracı Çerçeve Anlaşması’nın 28/2-b ve c maddesi uyarınca Avrupa Birliği projeleri kapsamında alacakları KDV istisna sertifikasıyla bu yükten kurtulabilmektedir.⁴⁷ Bu kolaylıkla, birlik kaynaklarının tamamıyla hedeflenen projeye özgülenmesine imkân tanınarak, dış yardım programının verimliliğinin artırılması ve böylece birlik üyeliği için gerekli ekonomik, politik ve sosyal reformların gerçekleştirilmesi amaçlanmıştır.⁴⁸ Ülkemizdeki gerçek kişi ve kurumların Türkiye’nin sosyal ve ekonomik gelişmesine hizmet etmek üzere dernek ve vakıflara aktardıkları yerli kaynaklar bakımından benzer bir genel destek bulunmamaktadır.

“Özellikle (AB) proje bazlı çalışmalarda, dediğim gibi sadece KDV istisnasının rahatlığı bile ne kadar yol açıyor, iyi geliyor onu biliyorum. En azından onu söyleyebilirim ki, bunun genel anlamda çok belli koşullara bağlanmadan sağlanıyor olması, kurumlar için, dernekler için büyük avantaj getirir.” (Dernek, Orta Ölçek, Statüsüz)

“Biz alıyoruz AB projesi. Ama dediğimiz gibi çok kısıtlı yani toplam faaliyetlerimiz içerisindeki yeri çok küçük bir tane projemiz için alıyoruz. Oradaki vergi muafiyetinin evet faydasını görüyoruz... Tabii ki KDV alınmadığı için daha fazla ... faaliyet yapabiliyoruz. Ama hiç yeterli değil tabii ki.” (Odak grup görüşmesi (2), (Vakıf, Büyük Ölçek, Statülü)

46 GOV.UK, “VAT for Charities” (tarih yok), <https://www.gov.uk/vat-charities/what-qualifies-for-relief>

47 6647 sayılı Kanunla onaylanması uygun bulunan Türkiye Cumhuriyeti Hükümeti Tarafından Temsil Edilen Türkiye Cumhuriyeti ve Avrupa Komisyonu Arasında Katılık Öncesi Yardım Aracı (IPA II) Çerçevesinde Birlik Tarafından Türkiye Cumhuriyeti’ne Yapılacak Mali yardımın Uygulanmasına İlişkin Düzenlemeler Hakkında Çerçeve Anlaşma’nın Onaylanmasına İlişkin Bakanlar Kurulu Kararı (RG: 21.06.2015; 29393), <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2015/06/20150621-1-1.pdf>

48 Bk. Birol Ubay & Ebru Tiyar, “Avrupa Birliği Katılım Öncesi Mali Yardım Aracı ve Vergi İstisnası Boyutu”, Maliye Dergisi, Temmuz-Aralık 2019, S. 177, s. 448-475.

Bununla birlikte, dernek ve vakıflar (diğer vergi mükellefleri gibi) imzalayacakları bir protokolle kamu kuruluşlarına sosyal hizmet tesisi bağışında buldukları takdirde, aldıkları katma değer vergisi istisna belgesiyle bu tesislerin inşasına ilişkin uygulama projesi kapsamındaki mal ve hizmet teslimlerinde katma değer vergisi yükü taşımamaktadır (KDVK, 13/1-k).

"Yani şöyle KDV konusunda bazı avantajlar var. Onu aslında evet biraz önce aslında atlamış oldum. Yaptırdığımız bu okul, hastane gibi yatırımlarda KDV istisnası olabiliyor. Onlardan yararlanıyoruz son birkaç yıldır. O güzel bir çalışma oldu." (Vakıf, Büyük Ölçek, Statülü)

Katma değer vergisi: vergi kesintisi sorumlusu olarak

Dernek ve vakıfların 2 no.lu katma değer vergisi beyannamesine (kısaca KDV2 olarak anılmaktadır) ilişkin vergi sorumluluğunun kapsamı konusunda uygulamada yaygın tereddütler yaşanmaktadır. KDV2, katma değer vergisi sorumlularının kendilerine yapılan mal teslimi ve hizmet ifasının bedeli üzerinden hesapladıkları vergiyi idareye beyan edip, ödemesine ilişkindir.

"Tek tek telif ödüyoruz biz yazarlara. Bunların çoğu şirket sahibi insanlar değil. Ama işte çok fazla gider pusulası da kesilmez. Dernekler masası ve de vergi dairesinden çok uygun bir durum değil. Biz çok araştırdık ne yapsak ne etsek diye. En sonunda KDV2'yi ödeyerek en azından hani biz bu insanlar yerine vergi ödedik demek için böyle bir yola başvurduk mesela. En son denetime geldiklerinde acayip şaşırdılar. Neden KDV2 ödüyorsunuz diye. Başımıza iş gelmesin diye yani KDV2 ödüyoruz. Mükellef olmayan insanlar için de. Biz şey gibi düşündük yani maksimum her şeyi verelim vergi için gereken. Gerekliğinde işte vergi dairesinde dernekler masası bize buradan vurmasın diye. Çok fazla dikkat ediyoruz." (Odak Grup Toplantısı (2), Dernek, Küçük Ölçek, Statüsüz)

Dernek ve vakıfların KDV2 sorumluluğu, aşağıdaki sınırlı sayıda işlemler için mevcut olup, bunun dışındaki teslim ve hizmetler için KDV2 vermeleri gerekmemektedir.⁴⁹

- İkametgahı, işyeri, kanuni merkezi ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayanlardan Türkiye'de aldıkları ya da bunların yurtdışında yaptığı ancak Türkiye'de faydalandıkları hizmetler (örneğin, dernek ya da vakfın yurtdışında yerleşik kişi veya kuruluştan bir bedel karşılığı Türkiye'deki faaliyetleri ile ilgili aldıkları danışmanlık hizmetleri ya da sosyal medya ve reklam hizmetleri bu kapsamdadır),
- GVK'nun 18'inci maddesi kapsamına giren teslim ve hizmetleri mutat ve sürekli olarak, ama münhasıran GVK'nun 94'üncü maddesinde sayılan vergi kesintisi sorumlularına yapan serbest meslek erbaplarından alacakları teslim ve hizmetler.⁵⁰

Buna rağmen nitel araştırma bulgularımız KDV2'nin sivil toplum kuruluşları için dikkate değer bir yüke dönüştüğüne işaret etmektedir. Bunda sivil toplum kuruluşlarının dijital medya çağında dijital

49 Ayrıntılı bilgi için bk. Maç, Madde 9.

50 Bu kesinti telif faaliyetinde bulunanların isteğine bağlıdır. Bu kimseler KDV mükellefiyeti tesis ettirip, kesintiye tabi tutulmak istediklerini vergi kesintisi sorumlusuna bildirebilir, Maç, Madde 9, s. 14.

dönüşümü sağlamak ve faaliyetlerinin desteklenmesi için görünürlük ihtiyacını karşılamak üzere hizmetlerine başvurdukları dijital kişi ve kuruluşların (Google, Facebook gibi) çoğunlukla yurtdışında yerleşik olmasının etkili olduğu düşünülmektedir.

"(B)enim derneklerde özellikle şikayet ettiğim bir alan var ki bu KDV2 meselesi... Bence eğer bir çalışma yaparsak, sivil toplum kuruluşlarında, sivil toplum kuruluşlarının bu KDV2 uygulamasının dışına çıkartılmasını önermeliyiz" (Odak grup görüşmesi (4), Mali Müşavir).

Damga vergisi

Dernek ve vakıflar düzenledikleri kağıtlar sebebiyle damga vergisine tabidir. Statülü dernekler her türlü işlemlerinde düzenlenen kağıtlar bakımından damga vergisinden muaf tutulmuşken,⁵¹ statülü vakıflar sadece kuruluş işlemlerinde düzenlenen kağıtlar bakımından damga vergisinden muaf tutulmuştur.⁵² Buna göre, söz konusu vakıfların kuruluş aşamasından sonra düzenlediği kağıtlardan damga vergisi alınmaktadır.⁵³ Nitekim, Mali/Vergisel Çerçeve Araştırması nicel safhasının damga vergisinin yük oluşturup oluşturmadığı ile ilgili sorusuna verilen yanıtlar gelir düzeyine göre analiz edildiğinde, geliri 5 milyon üstü olan vakıfların %92'si yük oluşturduğunu ifade etmiştir.

"(İ)nsani yardım alanında faaliyetleri gösteriyoruz. Bir yüklenici firmadan un aldık mesela. Bununla alakalı bir sözleşme yaptık aramızda. İşte on milyon tutarında un alacağım. İşte Gazze'ye göndereceğim, Somali'ye göndereceğim. Bundan doğan ticari bir sözleşme gibi geçtiği için bir damga vergisi var." (Vakıf, Büyük Ölçek, Statülü)

Bu eşitsizliğin kökeni yasama tarihinde sürülebilmektedir. Damga Vergisi Kanunu'nun ilk halinde sadece statülü dernekler ve her türlü işlemleri damga vergisinden muaf tutulmuştur.⁵⁴ Modern anlamda vakıfların hukukumuzda girdiği 903 sayılı Kanun'la 1967 yılında Damga Vergisi Kanunu'na eklenen bir hükümlerle statülü vakıflara da vergi avantajı sağlanmış ama bu avantaj sadece kuruluş işlemleriyle sınırlı kalmıştır.⁵⁵

Statülü olmayan dernek ve vakıflar ise sadece yerleşim yeri olarak kullanılmak üzere kiralanan ve iktisadi işletmelere dahil olmayan taşınmazlara ilişkin kira mukavelenameleri ile bu mukavelenameler üzerine konulacak kefalet şerhleri ve teminatlar bakımından bir muafiyetten faydalanabilmektedir.⁵⁶

51 DVK, 2 Sayılı Tablo/V-17: "Genel menfaatlere yararlı derneklerin her türlü işlemlerinde düzenlenen ve Damga Vergisi bu teşekküller tarafından ödenmesi gereken kağıtlar."

52 DVK, 2 Sayılı Tablo/V-19: "Cumhurbaşkanınca vergi muafiyeti tanınan vakıfların kuruluş işlemlerinde düzenlenen her türlü kağıtlarla, Türk Silahlı Kuvvetlerini (Jandarma Genel Komutanlığı dahil) güçlendirmek amacıyla kurulmuş vakıfların her türlü işlemlerinde düzenlenen kağıtlar."

53 İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 2 Haziran 2012 tarih ve B.071.GİB.4.34.17.01-KDV.17-1796 sayılı özelgesi, <https://nelsus.com.tr/vakfin-vergi-kanunlari-karsisindaki-durumu-hk/>

54 RG: 11.07.1964, 11751, https://www5.tbmm.gov.tr/tutanaklar/KANUNLAR_KARARLAR/kanuntbmmc047/kanuntbmmc047/kanuntbmmc04700488.pdf

55 RG: 24.07.1967, 12655, https://www5.tbmm.gov.tr/tutanaklar/KANUNLAR_KARARLAR/kanuntbmmc050/kanuntbmmc050/kanuntbmmc05000903.pdf

56 DVK, 2 Sayılı Tablo/IV-31: "Dernek ve vakıflarca yerleşim yeri, gerçek kişilerce mesken olarak kullanılmak üzere kiralanan ve iktisadi işletmelere dahil olmayan taşınmazlara ilişkin kira mukavelenameleri ile bu mukavelenameler üzerine konulacak kefalet şerhleri ve teminatlar."

"(S)özleşmeli olan birçok firmamız var ve her yıl yenileniyor ve biz her yıl buna, damga vergisine maruz kalıyoruz. Arada yapılan sözleşmelerde de. Ve artık şey yani bazı firmalar inisiyatif alıyor. İşte siz derneksiniz bizim de bir desteğimiz olsun diye. Tamamen üstleniyorlar damga vergilerini. Ama bazıları asla buna yanaşmıyor ve yüzde ellisini bize yüklüyorlar. En kötü yüzde elli yüzde elli paylaşılıyor." (Odak grup görüşmesi (1), Dernek, Orta Ölçek, Statüsüz)

Ayrıca damga vergisi muafiyeti sadece dernek ve vakıflara tanınmış, dernek ya da vakfa bağışta bulunmak üzere protokole taraf olan gerçek kişi ve kurumların damga vergisi yüklerinde bir hafifletmeye gidilmemiştir.

"Herhangi bir büyük miktarda bağışlarda sözleşme yapılıyor biliyorsunuz. Bu sözleşmede genelde bağışçıya yükleniyor bu damga vergisi ve diğer vergiler. Ama bağışçı açısından da caydını bunlar. Gerçekten büyük işlerde ... tutarlar çok yüksek olabiliyor damga vergisi açısından... Ama kamu yararına bir iş yapıyorsanız, niçin karşı taraf hayırna bir iş yapıyorsa, neden bunun damga vergisini bu kadar yüksek tutarlarda ödemek durumunda kalsın veya vakıflar niye ödemek durumunda kalsın." (Odak grup görüşmesi (2), Vakıf, Büyük Ölçek, Statülü)

Harçlar

Harç idarece yapılan bir hizmetten yararlananlardan, bu hizmet dolayısıyla alınan bir mali yükümlülüktür. Harçlar, yargı işlemleri, noter işlemleri, vergi yargısı işlemleri, tapu ve kadastr işlemleri, konsolosluk işlemleri, pasaport, ikamet tezkeresi, vize ve Dışişleri Bakanlığı tasdik işlemleri, gemi ve liman işlemleri, imtiyazname, ruhsatname ve diplomalar ve trafik işlemleri üzerinden maktu ya da nispi oranlarda alınmaktadır. Mali/Vergisel Çerçeve Araştırması nicel safhası bulgularına göre ankete katılan kuruluşlar için harçlar arasında en çok mali yük oluşturan %48,7 ile noter harcı olmuştur. En az mali yük oluşturan ise tapu harcı olmuş ve kuruluşların %82,9'u tapu harcının yük oluşturmadığını ifade etmiştir.

Bu yükün hafifletilmesi adına, statülü dernek ve vakıfların iktisap edecekleri gayrimenkullerin ve sair aynı hakların tescilleri ve şerhi gerektiren işlemleriyle bu dernek ve vakıflara ait tesislerin ve bu tesislerin sonradan iktisap edecekleri gayrimenkullerin ve sair aynı hakların tescilleri ve şerhi gerektiren işlemleri ve bunların terkin işlemleri harçtan muaf tutulmuştur (Harçlar Kanunu, 59/b). Statülü vakıfların kuruluş muameleleriyle bu vakıflara yapılacak bağışlamalar da harçtan muaftır (Harçlar Kanunu, 38/3).

Emlak vergisi

Emlak vergisi, Türkiye sınırları içerisinde bulunan bina, arazi ve arsaların vergi değeri üzerinden binde 1 ile binde 6 arasında değişen oranlarda alınmaktadır. Statülü dernekler kiraya verilmemeleri ve iktisadi işletmelerine ait olmamaları veya bunlara tahsis edilmiş bulunmamaları şartlarıyla bina ve arazi vergisinde (Emlak Vergisi Kanunu, 4/e; 14/c); statülü vakıflar ise kiraya verilmemek ve resmi senedinde yazılı amaçlara tahsis edilmek şartıyla bina vergisinden muaftır (Emlak Vergisi Kanunu, 4/m). Statülü vakıflar, statülü derneklerden farklı olarak arazi vergisi muafiyetinden; statülü olmayan dernek ve vakıflar ise hiçbir emlak vergisi muafiyetinden faydalanamamaktadır.

Kiraya vermeme kriteri dernek ve vakfın emlakını bir gelir kaynağı olarak kullanmaya başlaması halinde vergilendirilmeye başlanacağını göstermektedir. Bu uygulama diğer ülke örnekleri ile uyumludur.⁵⁷ Statülü vakıflar ile statülü derneklerin arazi vergisi muafiyeti bakımından farklılaştırılmasının ise bir gerekçesi bulunmamaktadır.

İlan ve reklam vergisi

İlan ve reklam vergisi belediye sınırları ve komşu alanları içinde yapılan her türlü ilan ve reklam hizmeti üzerinden maktu bir tarifeye göre alınmaktadır (Belediye Gelirleri Kanunu, 12, 15). Dernek ve vakıfların, özellikle kamuya yararlı faaliyetlerini duyurmak üzere yaptığı ilanların vergiye tabi tutulması dikkate değer bir yük oluşturmaktadır. Belediye Gelirleri Kanunu'nun düzenlediği diğer bir vergi olan eğlence vergisinde statülü derneklerce düzenlenen eğlencelere ilişkin bir vergi muafiyeti tanınmış olmasına rağmen (Belediye Gelirleri Kanunu, 19/3), ilan ve reklam vergisinde sivil toplum kuruluşları için hiçbir vergi kolaylığı tanınmamıştır.

Veraset ve intikal vergisi

Veraset ve intikal vergisi, Türkiye Cumhuriyeti tabiiyetinde bulunan şahıslara ait mallar ile Türkiye'de bulunan malların veraset yoluyla (vasiyet, miras) ya da ivazsız olarak (bağış, piyango gibi) bir şahıstan diğer şahsa geçişini vergilendirir. Veraset halinde %1 ile %10, ivazsız intikal halinde %10 ila %20 arasında artan oranlı bir vergi tarifesi uygulanır (Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu, 16). Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu'nda hem dernek hem de vakıflar bakımından çeşitli kolaylıklar tanınmıştır. Bununla birlikte daha sonra çıkarılan 5737 sayılı Vakıflar Kanunu'nun 77'nci maddesinde yer alan "Kuruluşunda veya kurulduktan sonra vakıflara bağışlanan taşınır ve taşınmaz mallar Veraset ve İntikal Vergisinden istisnadır" hükmü tüm vakıflara çok kapsamlı bir kolaylık getirdiği için, bu kanundaki vakıf muafiyeti hükmünün bir işlevi kalmamıştır.⁵⁸ Derneklerle ilgili hükümleri incelediğimizde, sadece statülü derneklerin veraset ve intikal vergisinden muaf olduğunu görüyoruz (Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu, 3/1-a). Diğer yandan, statülü dernek ve vakıfların statüleri gereğince ve kuruluş maksatlarına uygun olarak yapmış oldukları yardımlar veraset ve intikal vergisinden istisna edilmiştir (Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu, 4/f). Dolayısıyla, bu malları iktisap eden şahıslar veraset ve intikal vergisi ödemeyecektir.

Özel tüketim vergisi

Özel tüketim vergisi, kanuna ekli dört ayrı listede sayılan mallar üzerinden maktu ya da nispi olarak alınmaktadır (Özel Tüketim Vergisi Kanunu, 1).⁵⁹ Bu vergiye ilişkin sivil toplum kuruluşlarına tanınan herhangi bir vergi kolaylığı bulunmamaktadır.

Motorlu taşıtlar vergisi

Motorlu taşıtlar vergisi, Karayolları Trafik Kanunu'na göre trafik şube veya bürolarına kayıt ve tescil edilmiş bulunan motorlu kara taşıtları ve Ulaştırma Bakanlığı Sivil Havacılık Genel Müdürlüğüne kayıt ve tescil edilmiş olan uçak ve helikopterler üzerinden alınan spesifik matrahlı bir vergidir (Motorlu

57 OECD, s. 69.

58 Mehmet Maç & Tank Cemali, Veraset, Hibe ve Ölüm, 2.B., Tarih yok, Madde 3, s. 8-9, <https://www.denet.com.tr/tr/veraset.php>.

59 Listeler ve güncel vergileri için bk. GİB, Özel Tüketim Vergisi Tutarları ve Oranları, https://gib.gov.tr/fileadmin/mevzuat/otv_oranlari_tum/ozeltuketimoranlari-OpenPage.htm

Taşıtlar Vergisi Kanunu, 1). Bu vergiye ilişkin sivil toplum kuruluşlarına tanınan herhangi bir vergi kolaylığı bulunmamaktadır.

Banka ve sigorta muameleleri vergisi

Banka ve sigorta muameleleri vergisi, finansal işlemler üzerinden alınan bir vergidir. Dernek ve vakıflar yaptıkları kambiyo işlemlerinde %0.2, sigorta işlemlerinde %5 oranında banka ve sigorta muamelesi yükü taşımaktadır. Bu vergiye ilişkin sivil toplum kuruluşlarına tanınan herhangi bir vergi kolaylığı bulunmamaktadır.

3. Sosyal güvenlik düzenlemelerinde dernek ve vakıflar

Dernek ve vakıfların hizmet akdiyle yanında çalışanlar sebebiyle işveren sıfatı bulunmaktadır. İşverenler, bir ay içinde çalıştırdıkları sigortalıların prime esas kazançları üzerinden hesaplanacak sigortalı hissesi prim tutarlarını sigortalıların ücretlerinden kestikten sonra, kendi hissesine isabet eden prim tutarlarını da bu tutarlara ekleyerek en geç takip eden ay/ dönemin sonuna kadar ödemekle yükümlüdür (Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu, 88/1). Bu kapsamda ödenen toplam prim oranı, prime esas kazancın %37,5'ine denk gelmektedir.⁶⁰ Dernek ve vakıflar, diğer özel sektör işverenleri gibi, sosyal güvenlik primlerinin zamanında ödenmesini özendirmek üzere sağlanan genel 5 puanlık işveren prim indirimi desteğinden (Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu, 81/1-ı) ya da belli işçilere ilişkin sağlanan kısmi desteklerden faydalanabilmektedir.⁶¹ Gelir vergisi stopajıyla birleşen sigorta primleri işveren maliyetlerini önemli ölçüde arttırmaktadır. Mali/Vergisel Çerçeve Araştırması nicel araştırma bulgularına göre sivil toplum kuruluşlarının %52,9'u sosyal güvenlik primi işveren payı ödemelerinin kendileri için mali yük oluşturduğunu belirtmektedir. Vakıfların tamamında bu oranın %84,9'a, geliri 5 milyon üzerindeki vakıflarda ise %100'e ulaştığı görülmektedir.

"(S)ivil toplum üzerinde bir sigorta avantajı var. Sigorta da %5'lik bir avantaj sağlıyor. Tabi ki çalışanlar için bazı avantajlar var ama o avantajlar herkesi kapsamıyor. Belli başlı kişileri, çalışanları kapsıyor. Örnek veriyorum kadın çalışan 25 yaş altındaysa sosyal güvenlik kuru mundan geliyorsa ya da oradan yönlendirmeye iş buluyorsa, İŞKUR'dan yönlendirmeye iş buluyorsa belli başlı sigorta avantajları var ama bu herkesi kapsamıyor. Sadece o kişiyi kapsıyor ve belli bir yaşa kadar kapsıyor. Onun için de herhangi bir avantajı yok." (Dernek, Orta Ölçek, Statülü)

60 Sosyal Güvenlik Kurumu, "İşveren Prim Oranları", tarihsiz, <https://www.sgk.gov.tr/Content/Post/c7812ea8-5087-413f-aeb5-d3c1d153e11a/Isveren-Prim-Oranlari-2022-05-15-07-11-41>

61 Bu destekler ve koşulları hakkında bk. Sosyal Güvenlik Kurumu, "Güncel Prim Teşviki, Destek ve İndirimleri", tarihsiz, <https://www.sgk.gov.tr/Content/Post/c52f99f0-da6c-4029-9b9a-a0d6f96a6a42/Guncel-Prim-Tesviki-Destek-ve-Indirimleri-2024-02-05-02-35-11>

II. Dernek ve vakıflara bağış ve yardımda bulunan kişilerin vergi düzenlemeleri karşısındaki durumu

Ülkemizde dernek ve vakıflara bağış ya da yardımda bulunan kimseler söz konusu bağış ve yardımlarını belli koşullarla gerçek kişyseler gelir vergisi matrahından, kurum iseler kurumlar vergisi matrahlarından indirim konusu yapabilmektedir.⁶² Azalan matraha vergi oranı uygulanarak ödenecek vergiye ulaşılır. Ödenecek vergi miktarının azalması sonucunu doğuran bu vergi kolaylığıyla devlet sivil toplum kuruluşlarının desteklenmesini teşvik etmektedir.⁶³ Artan oranlı vergi tarifesi uygulayan ülkeler bakımından matrahtan indirim zengin kimseler için bağış maliyetinin daha düşük olması sonucunu doğurur.⁶⁴ Matrahtan indirim uygulamamız, genel olarak diğer ülke uygulamalarıyla paraleldir.⁶⁵ Ancak ülkelerin birbirinden farklılaştığı noktalar da mevcuttur.

Örneğin, az sayıda da olsa bağış ve yardımların matrahtan indirimini değil, ödenecek vergiden mahsubunu öngören ülkeler vardır. Bu yöntem, verginin hesaplanmasının ardından devreye girerek ödenecek vergiyi azaltır. Matrah indiriminden farklı olarak, vergi mahsubunun değeri, vergi yükümlülükleri mahsubun değerine eşit veya daha büyük olduğu müddetçe, tüm vergi mükellefleri için eşittir.⁶⁶ Güney Kıbrıs, Fransa, Macaristan ve İspanya bu ülkeler arasındadır.⁶⁷ Belçika, Estonya, İrlanda, Litvanya, Portekiz, Romanya, Slovakya, Arnavutluk ve Kuzey Makedonya ise hem vergi indirimi hem de vergi mahsubu yöntemini kullanmaktadır.⁶⁸

Diğer taraftan, Litvanya gerçek kişilerin vergi indirimi ya da mahsubuna imkân vermezken, bunlara ödedikleri verginin %2'lik kısmını vergi beyannamesiyle doğrudan kamuya yararlı vakfa aktarımı hakkını tanımaktadır.⁶⁹ Tahsis düzeni (yüzdelik hayır ya da vergi yüzdesi tahsisi) olarak bilinen, ödenecek verginin belli bir oranı ya da belli bir tutarını kâr amacı gütmeyen kuruluşlara aktarmayı sağlayan anılan yöntem Romanya, Slovenya, Portekiz, Macaristan, İtalya ve Slovak Cumhuriyeti'nde de uygulanmaktadır.⁷⁰ Ancak Slovak Cumhuriyeti bu yöntemi hem gelir vergisi hem kurumlar vergisi mükellefleri için tanıdığı, diğerleri sadece gelir vergisi mükelleflerine tanıdığıdır.⁷¹

62 Ülkemizde gerçek kişi ve kurumların gelirlerinin vergilendirilmesi iki ayrı mevzuata (i.e. GVK ile KVK) konu yapıldığı için, bu bölümde ilgili teşvike ilişkin her iki kanunun düzenleyici maddelerine ard arda atıfta bulunulmaktadır.

63 GİB, Vergi Mevzuatı Yönünden Bağış ve Yardımlar Rehberi, 2024,

https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/beyannamerehberi/2024/vm_bagisyardim.pdf

64 OECD, s. 78.

65 OECD, s. 75; Philea, s. 107-115.

66 OECD, s. 78.

67 Philea, s. 38.

68 A.g.e.

69 A.g.e. s. 37.

70 OECD, s. 89.

71 A.g.e. s. 102.

Ayrıca bağışçılara tanınan vergi avantajını (indirim ya da mahsup) ülkemizde olduğu gibi vergi matrahının yani safi gelirin bir kısmıyla sınırlayan ülkeler olduğu gibi gayrisafi gelirin bir kısmıyla, sabit bir değerle ya da bunların birkaçıyla birlikte sınırlandıran ya da bizzatı bağışın büyüklüğünü sınırlandıran ülkeler mevcuttur.⁷²

Ülkeler bağışın miktarının yanı sıra bağışın formuna ilişkin sınırlamalar da getirebilmektedir. Avusturya, Finlandiya, İsrail, Yeni Zelanda, Norveç ve İsveç’de vergi teşviklerini nakdi bağışlarla sınırlayan, aynı bağışları desteklemeyen düzenlemeler mevcuttur.⁷³

Ülkemizde bağışçıların yararlanabileceği teşvikler, gelirin bir kısmıyla sınırlı tutulup tutulmamasına göre aşağıda ayrı ayrı ele alınacaktır.

1. Gelirin %5’i ile sınırlı olan bağış ve yardımlar teşviki

Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunlarında bir faaliyet alanı sınırlaması olmadan statüleri dernek ve vakıflara yapılan bağış ve yardımlara vergi indirimi imkânı tanıyan genel bir teşvik hükmü mevcuttur (GVK, 89/4; KVK, 10/1-c). Buna göre, gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri makbuz karşılığında kamu yararına çalışan derneklere veya vergi muafiyeti tanınan vakıflara yaptıkları bağış ve yardımların toplamının o yıla ait kazançlarının %5’ine (gelir vergisi mükellefleri bakımından kalkınmada öncelikli yörelerle sınırlı olarak %10’una) kadar olan kısmını vergi matrahlarından indirebilmektedir. Ancak Mali/Vergisel Çerçeve Araştırması nicel safha bulgularına göre, ilgili kanun hükümleri paylaşarak yöneltilen soruyu sivil toplum kuruluşlarının büyük kısmı bu vergi teşvikinden haberdar olmadıkları şeklinde yanıtlamıştır. GVK 89/4’ten statüleri derneklerin %64’ünün, statüleri vakıfların ise %23’ünün haberdar olmadığı görülmüştür. KVK, 10/1-c’den ise statüleri derneklerin %56’sı, statüleri vakıfların da %38,5’i haberdar olmadıklarını belirtmiştir. Anılan hükümlerin statü sahibi olmanın dernek ve vakıflara sağladıkları en temel vergi teşvikini sağladığı göz önünde bulundurulduğunda, sivil toplum kuruluşlarının vergisel avantajların hukuki dayanakları ile ilgili bilgi eksikliği bulunduğu sonucuna varılmıştır.

Söz konusu teşvikin sivil toplumun mali açıdan sürdürülebilirliğine katkısı çeşitli sebeplerle sınırlı kalmaktadır. İlk olarak, %5 oranı düşüktür. OECD’nin çalışması, %5’i düşük tavan olarak nitelendirmektedir. Aşağıdaki tablodan görüleceği üzere hiçbir sınırlama getirmeyen Avustralya ve Singapur başta olmak üzere %10, %15, %20, %40 ve %60 oranlı ülkeleri saymaktadır.

72 OECD, s. 77

73 A.g.e. s. 78.

Tablo 4. Çeşitli ülkelerde bağış ve yardımlara ilişkin vergi indirimi düzenlemeleri

Ülke	İndirim tavanı
Arjantin	Yıllık gelirin %5'i
Avustralya	Zarar beyanına yol açmadığı sürece sınır yok
Avusturya	Toplam gelirin %10'u
Bulgaristan	Matrahın %65'i
Çek Cumhuriyeti	Matrahın gerçek kişiler için %15'i, kurumlar için %10'u
Estonya	En çok 1.200 Euro'ya kadar matrahın %50'si
Finlandiya	Gerçek kişilerde 500.000 Euroya kadar, kurumlarda 250.000 Euroya kadar
Almanya	Toplam gelirin %20'si ya da sadece kurumlarda ayrıca cironun ve ödenen ücretlerin % 4'ü
Hindistan	Gayrisafi gelirin %10'u
Endonezya	Matrahın %5'i
İtalya	Matrahın %10'u
Japonya	Toplam gelirin %40'ı
Letonya	Gerçek kişilerde en çok 600 Euro'ya kadar matrahın %50'si, kurumlar kazançlarını tekrar yatırdıklarında vergilendirilmedikleri için bağış indirimi teşvik fonksiyonu ifa etmez
Lüksemburg	1.000.000 Euro ya da safi gelirin %20'si
Meksika	Özel kuruluşlara bir önceki yıl gelirin %7'si, kamu kuruluşlarına bir önceki yıl gelirin %4'ü
Hollanda	Gerçek kişilerde gayrisafi gelirin %10'u, kurumlarda 100.000 Euroya kadar %50'si
Norveç	50.000 Norveç Kronuna kadar sınırsız
Singapur	Sınırsız
Slovenya	Matrahın %0.5
Güney Afrika	Matrahın %10'u
İsviçre	Matrahın %20'si
ABD	Faydalanıcısına göre gayrisafi gelirin %30 ya da %60'ı

Kaynak: OECD, s. 81, 98-100.

İkinci olarak, gerçek kişilerin bu teşvikten faydalanabilmesi için beyanname usulüne tabi olması gerekmektedir. Yukarıda belirtildiği üzere, bağış ve yardımların indirimi matrah tespit aşamasında, gelir vergisi beyannamesinde bildirilecek gelirler üzerinden yapılmaktadır. Bu durumda gelir sahiplerinin yıllık beyanname vermediği, vergi kesintisi yöntemiyle ödedikleri vergilerin nihai vergiye

dönüştüğü durumlarda bağış ve yardım teşvikinden faydalanması mümkün bulunmamaktadır. Özellikle ücret gelirleri toplam gelir vergisi içerisinde önemli bir paya sahip olsa da ücret geliri beyan eden vergi mükelleflerinin, toplam beyanname veren mükellef içerisindeki payının çok düşük kalması⁷⁴ bu eşitsizliğin yaygınlığına işaret etmektedir.

Türkiye'deki bireylerin çoğunun az ve düzensiz bağış yaptıklarına ilişkin bilimsel veriler,⁷⁵ ücretlilerin bu vergi avantajından yararlanmasının mümkün kılınmasının sivil toplum kuruluşlarına bağış toplamak ve bağışları düzenli hale getirmek için önemli bir destek ve dolayısıyla mali sürdürülebilirliklerine katkı sağlayacağını ortaya koymaktadır. Nitel araştırma bulguları da bunu destekler niteliktedir.

"Ama asıl ... fayda ... toplanacak bağışın arttırılmasının yolu, büyük ölçüde ... daha küçük ama daha geniş ve sürekli ... bordro bağışçılığı... bu kurumların gelirlerini çok önemli ölçüde arttırabilir. Çünkü onlar bir kez veriliyor ve minimum bir yıl boyunca devam ediyor. Bir vergi avantajı varsa ... yaptıklarının sonuçları da bir şekilde toplumda karşlanır çıkarsa ben eminim bu çığ gibi büyür." (Odak grup görüşmesi (3), Vakıf, Büyük Ölçek, Statülü)

"(B)ordro bağışçılığına ben de gerçekten çok önem veriyorum... kişiler bu şekilde bilinçlenirse hani bunu gelir vergilerinden düşürebilecekleri bir ortam ... olursa aslında bireysel bağışçılığın sayısının ve miktarının çok artacağını düşünüyorum. Özellikle ... Gelir Vergisi Kanunu'nda ... dördüncü dilimi geçiyorsan gelir vergisi beyanamesi düzenleme zorunluluğu var ve bu mükellefler gelir vergisi beyanamesi düzenlerken işte ailesinin eğitim harcamaları varsa onları da düşebiliyor. Yaptığı bir bağış varsa onu da düşebiliyor. Hani burada aslında bir adaletsizlik de oluyor bence. Çünkü aslında ikisi de bordrolu çalışan. Bir tanesinin gelir seviyesi yüksek, bir tanesinin düşük ama ikisi de aslında kutsal bir amaca atfen ya da işte kamuyu desteklemek için, kamusal hizmeti desteklemek için yapmış olduğu bir faaliyeti sunuyor... bordroda düşük gelirli seviye aslında çok daha fazla. Yani dördüncü dilimin üstündeki gelir vergisi bordrosu Türkiye'de belki de yüzde on, yüzde on beşler civarındaysa aslında onun altındaki seviye yüzde seksen, seksen beş. Bu konuda bir farkındalık oluşturulursa aslında bireysel bağışların sayısı artacak. Hani bir şekilde özel sağlık sigortasında mesela bunu yapıyorlar. Hani özel sağlık sigortası ödüyorsan o ayki kümülatif gelir belgesi matrahından düşmen için işte İK'ya bildiriyorsa İK onu düşüyor... O ay yaptığım bir bağış varsa onu da aslında düşebilirsin. Aslında çok... zor bir olay değil. Ama buranın desteklenmesi bireysel bağışların desteklenmesi açısından çok önemli diye düşünüyorum ben de." (Odak grup görüşmesi (3), Vakıf, Büyük Ölçek, Statülü)

Son olarak, ilgili yılda indirilemeyen bağış ve yardımların izleyen yıllara nakledilmesi mümkün değildir.

74 Murat Çimen & Ramazan Armağan, Gelir Vergisi Unsurlarının Vergi Adaleti Bağlamında Değerlendirilmesi: 1980 Sonrası Değişiklikler ve Gelişmeler, Vergi Raporu, S. 222, Mart 2018, s. 121.

75 Ali Çarkoğlu & S. Erdem Aytaç, Türkiye'de Bireysel Bağışçılık ve Hayırseverlik, TÜSEV Yayınları, Eylül 2016, s. 16-17; Ali Çarkoğlu & S. Erdem Aytaç, Individual Giving and Philanthropy in Turkey, TÜSEV Publishing, 2022, s. 31-32.

2. Gelirden tamamının indirilmesine imkân sağlayan bağış ve yardımlar teşviki

Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunları çeşitli faaliyet alanları belirleyerek, dernek ve vakıflara bu amaçla yapılan bağış ve yardımlar için daha avantajlı teşvikler sunmuştur. Gıda bankacılığı faaliyetinde bulunan dernek ve vakıflara⁷⁶ bağışlanan gıda, temizlik, giyecek ve yakacak maddelerinin maliyet bedelinin tamamı (GVK, 40/10; GVK, 89/6;⁷⁷ KVK, 6/2)⁷⁸ ile statülü dernek ve vakıflara kültür ve turizm amaçlı harcamalar kapsamındaki bağış ve yardımların tamamının indirimi mümkündür (GVK, 89/7; KVK, 10/1-d). Ayrıca Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunları ile diğer bazı kanunlarda tek tek sayılan dernek ve vakıflara yapılan bağış ve yardımların tamamının matrahtan indirimi imkânı getirilmiştir.⁷⁹

Aşağıda Tablo. 5'te sunulan Mali/Vergisel Çerçeve Araştırması nicel araştırma bulgularına göre, gıda bankacılığına ilişkin GVK 40/10 ve GVK 89/6'dan derneklerin %61,1'i, vakıfların ise %39,4'ü; yine gıda bankacılığına ilişkin KVK 6/2'den derneklerin %58,9'u, vakıfların ise %36,4'ü haberdar olmadıklarını bildirmişlerdir. Gelir düzeylerine göre dernek ve vakıflar analiz edildiğinde gelir düştükçe haberdar olma durumunun azaldığı görülmüştür. Hem GVK 40/10 ve GVK 89/6'dan hem de KVK 6/2'den geliri 500 bin TL ve altı olan derneklerin %84'ü, geliri 5 milyon TL ve altı olan vakıfların ise %47,4'ü haberdar değildir.

Tablo 5. Gıda bankacılığında bağışçılara sağlanan vergi indirimi teşvikinin sivil toplum kuruluşlarınca bilinirliği

Kuruluş Türü	GVK 40/10 ve GVK 89/6	KVK 6/2
Dernekler (Toplam)	%61,1	%58,9
Dernekler (Geliri 500 Bin TL ve altı olan)	%84	%84
Vakıflar (Toplam)	%39,4	%36,4
Vakıflar (Geliri 5 Milyon TL ve altı olan)	%47,4	%47,4

Ayrıca kültür ve turizm amaçlı harcamalar kapsamındaki bağış ve yardımların indirimine ilişkin GVK, 89/7'den statülü derneklerin %56'sının haberdar olmadığı görülmüştür. Statülü vakıflar ise %76,9 ile haberdar olmakla birlikte belli bir faaliyet alanına özgülenmiş bir teşvik olduğu için kuruluşlarını ilgilendirmediğini ifade etmişlerdir. Yine benzer nitelikteki KVK, 10/1-d'den statülü derneklerin %56'sı haberdar olmadıklarını, statülü vakıfların ise % 69,2'si haberdar olmakla birlikte kuruluşlarını ilgilendirmediğini ifade etmişlerdir.

76 Demeğin tüzüğünde, vakfın resmi senedinde ihtiyacı bulunanlara gıda yardımı yapabilmesine ilişkin hükümlerin bulunmalıdır (GİB Dernek, s. 12; GİB Vakıf, s. 7). Dernek ve vakfın bir kamu yararı statüsü bulunması ayrıca aranmamaktadır. Bunun sebebi, gıda bankacılığı faaliyetinin konu itibarıyla kamu yararı niteliği taşıdığı kabul edilmesidir.

77 Hem GVK, 40/10 hem de GVK, 89/6 gıda bankacılığına ilişkindir. Ancak ilk hüküm ticari kazanç elde edilen gelir vergisi mükelleflerine, 89/6 ise ticari kazanç dışında gelir elde edip beyanname veren gelir vergisi mükelleflerine indirim hakkını paralel şekilde düzenlemektedir.

78 Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 6'ncı maddesinin 2'nci fıkrası "(s)afi kurum kazancının tespitinde, Gelir Vergisi Kanununun ticari kazanç hakkındaki hükümleri uygulanır" demektedir, bu atıf gereğince GVK'nun 40'ncü maddesinin 10'uncu bendindeki gıda bankacılığına ilişkin bağışlar kurumlar vergisi mükellefleri tarafından da indirilebilmektedir.

79 Bu kanunlar ve ilgili kurum ve kuruluşların bir listesi için bk. Hayati Şahin & Tevfik Başak Esen, Vakıf ve Dernekleri İlgilendiren Vergi Uygulamaları ve Kamu Yararı Statüsü: Mevcut Durum ve Öneriler, TÜSEV Yayınları, İstanbul, 2018, s. 18.

Gelirin %5'i ile sınırlı olan bağış ve yardımlar teşvikinde olduğu gibi, kural olarak söz konusu bağış ve yardımların ilgili yılda indirilemeyen kısmı izleyen yıllara nakledilememektedir. Ancak gıda bankacılığı bağışları doğrudan gider yazılabilmekte ve böylece zarar halinde ileriki yıllarda mahsup hakkı doğurmakla diğer bağışlardan avantajlı hale gelmektedir.⁸⁰ Nitekim, bazı sivil toplum temsilcileri sağladığı avantajlar nedeniyle gıda bankacılığı teşvikinin kapsamının genişletilmesini arzu etmektedir.

"Gıda bankacılığı kapsamı da genişletilebilir mesela. Orada 3-5 kategoride vergi indirimi var. Bağışçılar fayda sağlıyor bundan. Yani daha da genişletilebilir mi?" (Odak grup görüşmesi (5), Dernek, Büyük Ölçek, Statülü)

Diğer taraftan, derinlemesine görüşmelerden gıda bankacılığındaki aynı yardımların tamamının düşülebilmesi hakkının, bazı dernek ve vakıflar tarafından %5 sınırını rahatlatılmak ve bağışçıları ikna etmek üzere kullanıldığı görülmektedir.

"Ekibimiz proje sunarken diyor ki buraya erzak lazım. Kıyafet lazım... diyor ki eğer siz aynı yardım verirsiniz tamamını vergi matrahından düşebilirsiniz(siniz)...bin tane kıyafet alıp bağışlayıp ihtiyaç satıp gönderdiği zaman kendi vergi muafiyetinden tamamını düşebiliyor. Ama bin tane kıyafetin parasını verse gelir vergisinin %5'ine kadar olanını düşebiliyor. Fazlasını düşemiyor." (Vakıf, Büyük Ölçek, Statülü)

80 Mehmet Maç, "Kurumlar Vergisi Matrahını Etkileyebilen Bağışlar", 01.12.2021, <https://www.denet.com.tr/vergi/dosyalar/makaleler/DUYURU150.K21.pdf>.

III. Öneriler

1. Sivil toplumun mali düzeni kalıcı bir rejim üzerine inşa edilmelidir.

Dernek ve vakıfların vergilendirilmesi çok uzun yıllardır ana kuralı tümüyle ya da belirli yönleriyle askıya alan ayrıksı düzenlemelere göre yürütülmektedir. 5281 sayılı Kanun'la 1 Ocak 2006 tarihinden itibaren elde edilen belli pasif gelirlere uygulanmak üzere GVK'nda yaratılan geçici vergileme rejimi, statülü olan-olmayan dernek ve vakıflar arasında ayırım gözetmeden bir kısım menkul sermaye iratları ile değer artış kazançlarını vergilendirmektedir (GVK, geçici 67). Yine 4 Haziran 2008 tarih ve 5766 sayılı Kanun'la KVK'na eklenen geçici madde gayrimenkul kira geliri, faiz geliri ve menkul kıymet alım satım kazançları sebebiyle dernek ve vakıfların iktisadi işletmelerine ilişkin geçici bir muafiyet öngörmüştür (KVK, geçici 2). Halbuki sivil toplumun sürdürülebilirliğine katkı sağlayacak olan; süreklilik hedeflemeyen ve dolayısıyla sürdürülebilir bir rejim yaratma amacıyla tasarlanmayan geçici hükümler değil, kendisini odağa alan kalıcı bir rejimin tesisidir. Bu sebeple, dernek ve vakıfların ihtiyaçlarını göz önünde bulunduran kalıcı bir mali rejim kurulmalıdır.

2. Sivil toplumun mali sürdürülebilirliğine katkı sağlamak üzere vergi destekleri artırılmalıdır.

Sivil toplum kuruluşlarıyla yapılan derinlemesine görüşmelerde, devletin vergisel desteği konusunda yaratılan algının gerçekte pek örtüşmediği ("var gibi görünüyor") dile getirilmiştir. Nicel anket çalışmasına göre ise her 10 kuruluştan 7'si mali sürdürülebilirliğin desteklenmesi için devletin sağladığı mevcut vergi avantajlarını yeterli bulmamaktadır. Nitel çalışma bulgularımız bu tespiti doğrulamaktadır.

"Sivil toplum örgütlerine, vakıf derneklere sağlanan vergi avantajları var gibi görünüyor ama hesabı biraz detaylı yaptığımızda artık gelen kadar gideni de var. Ve çok anlamlı, bir vergisel düzlemde bir teşvik yok gibi gördüm" (Vakıf, Küçük Ölçek, Statüsüz)

"Biz zaten kâr amacı güden bir kurum olmadığımız için karlılıkla ilgili bir çalışmamız olmadığı için bizim vergi vermiyor olmamız işin doğası zaten. Vergi muafiyetimizin olması... Ama onun dışında zaten yararlandığımız, indirim aldığımız çok fazla bir şey yok. Yani sivil topluma özel bir şey. Evet, okul yapımlarında KDV istisnası var, o da sivil topluma özel değil. Her türlü bağışçının zaten faydalandığı bir şey. Aynı zamanda peşinde sigortada indirim var, o da tüm mükelleflere sağlanan indirimler. Sivil topluma özel olarak yararlandığımız bu anlamda bir şey (yok)." (Vakıf, Büyük Ölçek, Statülü)

"Yok. Dediğim gibi sadece iki tane husus var. Bir kurumlar vergisi ödemiyorsunuz ki, onu da ödemeyelim zaten. Bir de dediğim gibi yüzde beş matrahından düşebiliyor. Hatta bence dezavantajı bile olabilir. İnsanlar vergi muafiyetini duydukları zaman, hiç vergi vermiyormuşuz zannediyorlar." (Vakıf, Büyük Ölçek, Statülü)

"Yani vergi muafiyeti tanınan vakıf dediği zaman veya kamu yararına dernek dediği zaman, vakıf muafımış gibi belge aldığınız zaman vakıf veya dernekler aynı şekilde vergisel hükümlere tabiler. Sadece bunlara bağış yapan mükellefler için bağış ve yardımlar (teşvik ediliyor). Dolayısıyla bu vakıf için bir dolaylı olarak teşvik tabii. Çünkü bağış veya yardım yaparken mükellef örneğin vergi muafiyeti tanınan vakfa bağış yapmayı tercih edebilir. Dolayısıyla dolaylı bir bağışları arttırıcı ve vakfın amacını gerçekleştirmesinde kolaylaştırıcı etkisi olur ama vakfın veya derneğin bizzat kendisine tanınan bir muafiyet yok yani. Onlar yine stopajdan hepsinden sorumlular." (Hazine ve Maliye Bakanlığı Vergi Denetim Kurulu Bürokrat Görüşü)

3. Sivil toplumun pasif gelirleri üzerindeki vergi yükü hafifletilmelidir.

Sivil toplum kuruluşlarının pasif gelirleri üzerinde önemli bir gelir vergisi yükü bulunmaktadır. Söz konusu yük, bu gelirlerin tamamı ya da bir kısmı vergi kesintisi kapsamında çıkanlarak, sivil toplum için vergi kesintisi oranları indirilerek ya da belli bir miktara kadar vergiden istisna edilerek hafifletilebilir. Nitekim derinlemesine görüşmelerde bir kamu temsilcisi sivil toplumun mali açıdan sürdürülebilirliğinin desteklenmesi için ne tür yeni vergi kolaylıkları sağlanabileceği sorulduğunda, stopaj yoluyla vergilendirilen pasif gelirleri işaret etmiştir. Gelir Vergisi Kanunu'nun 94/5 hükmünde gayrimenkul sermaye iratları üzerinden yapılacak vergi kesintisi oranları belirlenirken vakıflar (mazbut vakıflar hariç) ve derneklere ait gayrimenkullerin kiralanması karşılığında bunlara yapılan kira ödemelerine ayrı bir başlık açılmış olması, her ne kadar uygulamada ayrı bir oran belirlenmemiş olsa da sivil toplumu gözetilen düzenlemelerin yapılabileceğine işaret etmektedir.

"(S)topaj dediğimiz şey, gelir üzerinden alınan vergi yönüyle bir alan olduğu için bunlar biraz daha ... geliştirebilir diye düşünüyorum... kiralamar vesaireler. Yani gelir vergisi stopajı." (Hazine ve Maliye Bakanlığı Vergi Denetim Başkanlığı Bürokrat Görüşü)

"Stopajlarda belki şu olabilir, biz gelir vergisi mükellefi olmadığımız için bizim adımıza düzenlenen şeylerde stopaj kesintisi, zarureti olmasa belki bu bizi rahatlatabilir." (Mali Müşavir)

"Vakıf ve derneklerde verginin olmaması dediğim gibi farklı kaynaklar kısmında harcanması açısından çok ciddi bir avantaja dönüşebilir. Eğer bu hiç olmayacaksa farklı bir vergilendirme sistemiyle olabilir. Mesela kiralardan alınan %20 stopaj değil de bu vakıf ve dernekler için örnek veriyorum %5 olabilir veya %2 olabilir gibi." (Vakıf, Küçük Ölçek, Statüsüz)

4. Sivil toplum kuruluşlarının vergi kesintisi yapma yükümlülüğü hafifletilmelidir.

Dernek ve vakıfların diğer vergi mükellefleri gibi yararlanabildikleri Avrupa Birliği hibeleriyle finanse edilen projelerdeki belli ödemelerde vergi kesintisi yapma yükümlülüğünü kaldıran düzenleme bu yükün hafifletilebileceğini ortaya koymaktadır. Anılan hibelerle finanse edilen yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerine ilişkin ödemeler üzerinden ve yaptıkları serbest meslek işleri dolayısıyla bu işleri icra edenlere yapılan ödemelerden, fon hesabından yapılan harcama tutarları ile sınırlı olmak üzere gelir ve kurumlar vergisi stopajı yapılmaz (GVK, geçici 84).

Yükümlülüğü hafifletmek için diğer bir yöntem, amatör sporun ve altyapı spor eğitim tesislerinin desteklenmesi amacıyla 2018 tarih ve 7103 sayılı Kanun'la 3289 sayılı Spor Genel Müdürlüğü'nün Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun'a getirilen ek 12'nci maddede yer aldığı gibi stopaj iadesi olabilir. İlgili hükme göre, spor kulüpleri ve spor anonim şirketleri tarafından yapılan sporcu ücret ödemelerinden kesilerek devlete beyan edilen ve ödenen gelir vergisi tutarları, ödemeyi takip eden beş iş günü içinde ilgili vergi dairesi tarafından belli harcamalarda kullanılmak üzere ilgili spor kulübü veya spor anonim şirketlerinin Türkiye'de kurulu bankalarda açtıkları özel hesaplara iade edilmektedir.⁸¹

5. Sivil toplumun ücretlerde vergi kesintisi ve sosyal güvenlik primlerinden doğan işgücü maliyeti azaltılmalıdır.

İşgücü maliyetini azaltacak bir vergisel düzenleme, teknoloji geliştirme bölgelerinde araştırma-geliştirme personeli ücretlerine sağlanan gelir vergisi ve damga vergisi teşvikine benzer şekilde tamamen vergi yükünden arındırma şeklinde olabileceği gibi (Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu, geçici 2), sporcu (%5, 10, 20) ya da jokey, jokey yamakları ve antrenörlerinin (%20) aldıkları ücretlerin düşük ve sabit orandan vergilendirilmesi şeklinde de olabilir (sırasıyla, GVK, geçici 72 ve 68).

"Mesela siz teknokentlerde yazılım faaliyeti yapan insanlardan stopaj almıyorsunuz veya bir kısmını büyük kısmını almıyorsunuz. Kazançlarının bir kısmını vergiden muaf ediyorsunuz. Vakıf bu adı üzerinde." (Vakıf, Orta Ölçek, Statüsüz)

81 Kanunda belirlenen harcamalar şunlardır: sporcular, çalıştıncılar ve diğer spor elemanlarının, ücretleri, sportif faaliyetlerine ilişkin iade, ibate, seyahat, sağlık, eğitim-öğretim harcamaları, amatör ve altyapı faaliyetlerine ilişkin hazırlık kampları, müsabaka, malzeme ve ekipman, spor federasyonu vize, lisans, tescil ve katılım harcamaları, altyapı spor eğitim tesislerinin inşası ile bu tesislerde görevli personel ücretleri dahil bu tesislerin işletilmesi ve idamesi için yapılan harcamalar.

"Zaten ülkemizde vergi yükü en çok SGK'lı çalışanın üstünde şu anda. Yani maaşının %30-35'ini vergi veriyor. Ben STK çalışanlarının özellikle bu konuda da bir indirim sahibi olmasını çok isterim. Çünkü yapılan işin mahiyeti, insanın amacı, buradaki bir varoluş çabası yıpranma daha da yüksek. Hani SGK yükü de çok ağır gerçekten. Şimdi biz bütçemize koyduğumuz çalışanları tabii ki bir de vergili haliyle koyuyoruz. E tabii ki bütçemizin çok çok üstüne çıkıyoruz. Bu defa daha az eleman çalıştırmak zorunda kalıyoruz." (Odak grup görüşmesi (1), Dernek, orta ölçek, Statüsüz)

6. Sivil toplum kuruluşlarının katma değer vergisi yükü hafifletilmelidir.

Sivil toplumun yüklendiği katma değer vergisi yükünün hafifletilmesi için çeşitli mekanizmalar kullanılabilir. Danimarka ve İrlanda'da uygulamaya konulan iade mekanizması ya da İngiltere'de uygulanan indirimli katma değer vergisi bu mekanizmalar arasındadır. Ayrıca vergi sistemimizde mevcut, dernek ve vakıfların diğer vergi mükellefleri gibi yararlanabildikleri Avrupa Birliği hibeleri ve sosyal hizmet tesisi bağışında katma değer vergisi muafiyeti uygulamaları bir proje kapsamında bu yükün hafifletilebileceğini ortaya koymaktadır.

Diğer taraftan, yabancı devletlerin Türkiye'deki diplomatik temsilcilik ve konsoloslukları ile yabancı hayır ve yardım kurumlarının, genel ve katma bütçeli dairelere, il özel idarelerine, belediyelere, köylere, bunların teşkil ettikleri birliklere, üniversitelere, döner sermayeli kuruluşlara, kanunla ve Cumhurbaşkanlığı Kararnamesiyle kurulan kamu kurum ve kuruluşlarına, kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşlarına, siyasî partilere, sendikalara, kanunla kurulan veya tüzel kişiliği haiz emekli ve yardım sandıklarına, tarımsal amaçlı kooperatiflere ve statülü dernek ve vakıflara bağışlayacakları mal ve hizmetleri yurt içinden alımı katma değer vergisinden istisnadır. (KDVK, 17/2-c). Benzer biçimde, ev sahibi hükümet anlaşmaları veya ülkemizin taraf olduğu diğer anlaşmalar çerçevesinde Türkiye'de faaliyet gösteren uluslararası kuruluşlar ile bu kuruluşlara bağlı program, fon, temsilcilik ve özel ihtisas kuruluşlarının resmi kullanımları için satın alacağı mal ve hizmetlerin yanı sıra bunların sosyal ve ekonomik yardım amacıyla bedelsiz olarak yapacakları mal teslimi ve hizmet ifaları, bedelsiz teslim edeceği malları ve hizmetleri alımları katma değer vergisinden istisnadır (KDVK, geçici 26). Anılan yabancı ülke ve kuruluşlara tanınan vergi kolaylıklarına benzer şekilde dernek ve vakıfların mal ve hizmet alımlarının katma değer vergisinden istisna tutulması düşünülebilir.

7. Sivil toplum kuruluşlarının yurt dışından elektronik ortamda aldıkları hizmetlere ilişkin katma değer vergisi sorumluluğu kaldırılmalıdır.

KDVK'nun vergi sorumluluğuna ilişkin 9'uncu maddesine 28 Kasım 2017 tarih ve 7061 sayılı Kanun'la "Türkiye'de ikametgahı, işyeri kanuni merkezi ve iş merkezi bulunmayanlar tarafından katma değer vergisi mükellefi olmayan gerçek kişilere elektronik ortamda sunulan hizmetlere ilişkin katma değer vergisi, bu hizmeti sunanlar tarafından beyan edilip ödenir" hükmü eklenmiştir. Böylece gerçek kişiler elektronik ortamda aldıkları hizmetlere ilişkin katma değer vergisi sorumluluğundan kurtulmuştur. Bu hükmün kapsamı genişletilerek dernek ve vakıfların elektronik ortamda aldıkları hizmetlere ilişkin katma değer vergisi sorumluluğu kaldırılabilir.

8. Sivil toplum kuruluşlarının iktisadi işletmelerine dahil olmayan arama, işletme, imtiyaz hakları ve ruhsatları, telif hakları, gemi ve gemi payları, motorlu nakil vasıtaları gibi mal ve haklarını kiralama işlemleri katma değer vergisinden istisna tutulmalıdır.

Gayrimenkullerin şahsi kiralama işlemlerini katma değer vergisinin dışına çıkaran hükmün devamında, Milli Eğitim Bakanlığına bağlı okullarda kantin olarak belirlenen alanların okul aile birlikleri tarafından kiraya verilmesi işlemleri ile Sağlık Bakanlığına bağlı hastane, klinik, dispanser, sanatoryum gibi kurum ve kuruluşların yapacağı Gelir Vergisi Kanunu'nun 70 inci maddesinde belirtilen diğer mal ve hakların kiralanması işlemleri katma değer vergisinden istisna edilmiştir (KDVK'nun 17/4-d). Dernek ve vakıfların Gelir Vergisi Kanunu'nun 70 inci maddesinde belirtilen diğer mal ve hakları kiralanması işlemleri bu hükmün kapsamına alınabilir.

9. Sivil toplum kuruluşlarının damga vergisi yükü hafifletilmelidir.

Damga vergisi yükü bakımından statülü derneklere tüm kağıtları için tanınan geniş damga vergisi muafiyeti karşısında statülü vakıflar sadece kuruluş işlemlerinde düzenlenen kağıtlar bakımından, statüsüz dernek ve vakıflar ise sadece yerleşim yeri olarak kullanılmak üzere kiralanmış ve iktisadi işletmelere dahil olmayan taşınmazlara ilişkin kira mukavelenameleri ile bu mukavelenameler üzerine konulacak kefalet şerhleri ve teminatlar bakımından damga vergisi kolaylığından faydalandırılmıştır. Bu kolaylıklar genişletilebilir.

10. Sivil topluma bağışta bulunmak üzere protokole taraf olan gerçek kişi ve kurumların damga vergisi yüklerinde bir hafifletmeye gidilmelidir.

Genel ve özel bütçeli idarelere, il özel idarelerine, yatırım izleme ve koordinasyon başkanlıklarına, belediyelere ve köylere yapılacak bağışlara ilişkin olarak ilgili idare ile bağışlayanlar arasında düzenlenen kağıtlar damga vergisinden istisna tutulmuştur (bk. Damga Vergisi Kanunu, 2 Sayılı Tablo/IV-55). Benzer bir kolaylık, mal varlığını karşılıksız olarak bir sivil toplum kuruluşuna bağışlayan kişilere de tanınmalıdır.

11. Sivil toplum kuruluşlarına bağış ve yardımda bulunan gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin yararlandıkları vergi indirim oranı artırılmalıdır.

Gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin okul, sağlık tesisi, öğrenci yurdu, çocuk yuvası, yetiştirme yurdu, huzurevi, bakım ve rehabilitasyon merkezi, ibadethaneler, gençlik merkezleri ve gençlik ve izcilik kampları gibi tesisleri inşası ve faaliyetlerinin devamı için kamu kurum ve kuruluşlarına yaptığı bağış ve yardımların %100'ü indirilebilirken, aynı tesisler için dernek ve vakıflara yapılan bağışların sadece o yıla ait kazançlarının %5'ine kadar olan kısmı indirilebilmektedir. Bu oranın yükseltilmesi gerektiği konusunda sivil toplum kuruluşları arasında bir görüş birliği mevcuttur. Uluslararası uygulamalar da bu görüşü destekler niteliktedir. Ayrıca bu teşvikin tüm vakıf ve derneklere tanınması Türkiye'de bağışçılık kültürünün teşvik edilmesi ve sivil toplum kuruluşlarının finansal sürdürülebilirliğinin desteklenmesine önemli katkıda bulunacaktır. Bu takdirde, sivil toplum kuruluşlarının statülü olma, faaliyet alanı, amacı gibi farklı özellikleri göz önünde bulundurularak söz konusu bağışların kademeli olarak artan oranlarda matrahtan indirilmesi de bir yöntem olarak benimsenebilir. Diğer yandan, gıda bankacılığı faaliyetinde bulunan dernek ve vakıflara bağışlanan gıda, temizlik, giyecek ve yakacak maddelerinin maliyet bedelinin tamamı ile statülü dernek ve vakıflara kültür ve turizm amaçlı harcamalar kapsamındaki bağış ve yardımların tamamı

indirilebilmektedir. Ayrıca üniversite faaliyetlerini desteklemek üzere, gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerince üniversite kuran vakıflara yapılan bağışların tamamının matrahtan indirilebilmesine imkân tanınmıştır.⁸² Kazanç ve iradını kamusal hizmetleri karşılamak üzere kanuni oranlarda devlete aktaran gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin, bu kazanç ve iradını sivil topluma aktarması halinde en azından tabi olduğu vergi oranında teşvikten yararlanmasının sağlanması düşünülebilir.

12. İlgili yılda indirilemeyen bağış ve yardımların izleyen yıllara nakledilmesi mümkün kılınmalıdır.

Gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri, beş yıldan fazla nakledilmemek şartıyla geçmiş yılların beyannamelerinde yer alan zararları sonraki yılların beyannamelerinde indirim konusu yapabilmektedir. Benzer bir düzenleme, ilgili yılda indirilemeyen bağış ve yardımlar için de getirilebilir.

13. Beyanname vermeyen ücretlilerin sivil toplum kuruluşlarına yaptıkları bağış ve yardımları vergi matrahlarından indirimine olanak tanınmalıdır.

GVK'nun 63'üncü maddesi işveren tarafından ücretin gerçek safi değeri hesaplanırken belli indirimlerin yapılmasına imkân tanımaktadır. Emekli aidatı ve sosyal sigorta primleri, sosyal güvenlik destekleme primi, işsizlik sigortası primi, hayat/şahıs sigorta primleri, yasal kesintiler ve işçi ve memur sendikalarına ödenen aidatlarda olduğu gibi sivil toplum kuruluşlarına ödenen bağış ve yardımların ücret bordrosunda gösterilerek gelirden indirimi bu hükme eklenerek sağlanabilir. İndirim konusu bu harcamanın Türkiye'de yapılması, dernek ve vakıflardan alınacak belgelerle ya da dekontla tevsik edilmesi ve bu belgelerin işverene verilmesi şart kılınabilir. Ayrıca hayat ve şahıs sigortalarında "(i)ndirim konusu yapılacak primler toplamı, ödendiği ayda elde edilen ücretin %15'ini ve yıllık olarak asgari ücretin yıllık tutarını aşamaz" şeklinde bir sınırlama mevcuttur. İndirim konusu yapılacak bağış ve yardım toplamına ilişkin paralel bir sınırlama getirilebilir.

82 2547 sayılı Yüksek Öğretim Kanunu, 56/b, 2. paragraf: "Gelir veya kurumlar vergisi mükellefleri tarafından üniversitelere, yüksek teknoloji enstitüleri ile gelirlerinin en az dörtte üçünü münhasıran devlet üniversitelerinin faaliyetlerinin devam ettirilmesi ve desteklenmesini amaç edinmek üzere kurulan ve fiilen bu çerçevede faaliyette bulunan vakıflardan Cumhurbaşkanınca vergi muafiyeti tanınanlara makbuz karşılığında yapılan bağışlar, Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunları hükümlerine göre yıllık beyanname ile bildirilecek gelirden ve kurum kazancından indirilebilir. Bu hükmün uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkilidir"; Ek 7: "Vakıflarca kurulacak yükseköğretim kurumları, bu Kanunun 56 ncı maddesinde yer alan mali kolaylıklardan, muafiyetlerden ve istisnalardan aynen istifade ederler ve bunlar emlak vergisinden muaf tutulurlar."

Sonuç

Sivil toplum kuruluşlarının amaçlarını gerçekleştirmek üzere gerek doğrudan gerekse iktisadi işletmeleri eliyle yürüttükleri faaliyetler toplum ve ekonomi için dönüştürücü bir güce sahiptir. Bu güç Avrupa Birliği tarafından tanınmakta, sivil toplum kuruluşlarının işgücü piyasasına ve gayrisafi milli hasılaya yaptığı katkılara işaret edilerek ülkelerin yüz yüze kaldığı iklim değişikliği, dijitalleşme, artan eşitsizlikler ve demografik değişim gibi zorluklarla mücadelede oluşturulacak adil, sürdürülebilir ve kapsayıcı politikalara nasıl entegre edilebileceklerinin yolları aranmaktadır.⁸³ Buna karşın, Türkiye’de dernek ve vakıflar tamamen bütçesel kaygılarla gün geçtikçe daha ağır vergi yükleriyle karşı karşıya bırakılmakta; gerçek kişi ve kurumların dernek ve vakıflara yaptıkları bağış ve yardımların teşvik edilmesine ilişkin önemli kısıtlılıklar bulunmaktadır. Olması gereken, devletin üçüncü sektörün dönüştürücü gücünü en verimli şekilde kullanmak üzere vergi dâhil çok yönlü politikalar geliştirmesidir. Bu yayın, bu amaç doğrultusunda mevcut tabloyu resmetmeyi ve bütüncül bir politika geliştirilmesine kaynaklık etmeyi hedeflemiştir.

⁸³ European Commission, "Proposal for a Council Recommendation on Developing Social Economy Framework Conditions", COM(2023) 316 fina, Strasbourg, 13.6.2023.

Kaynakça

- Ali Çarkoğlu & S. Erdem Aytaç, Individual Giving and Philanthropy in Turkey, TÜSEV Publishing, 2022.
- Ali Çarkoğlu & S. Erdem Aytaç, Türkiye'de Bireysel Bağışçılık ve Hayırseverlik, TÜSEV Yayınları, Eylül 2016.
- Başbakanlık Devlet Planlama Teşkilatı, Vakıf Özel İhtisas Komisyonu Raporu, DPT Yayını, Ankara, 1983, <https://www.sbb.gov.tr/wp-content/uploads/2022/08/Vakif-Ozel-Ihtisas-Komisyonu-Raporu.pdf>
- Billur Yaltı, Kurum Kazançlarında Tevkifat Üzerine Bir Değerlendirme, Vergi Sorunları Dergisi, S. 79, 1995, s. 96-127.
- Birol Ubay & Ebru Tiyar, "Avrupa Birliği Katılım Öncesi Mali Yardım Aracı ve Vergi İstisnası Boyutu", Maliye Dergisi, Temmuz-Aralık 2019, S. 177, s. 448-475.
- Council Directive 2006/112/EC of 28 November 2006 on the common system of value added tax, Article 132 (1) (l), <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:02006L0112-20240101>
- Council on Foundations, Country Notes: Curated Resources for Making Grants Globally, 2024, <https://cof.org/country-notes>.
- Erdoğan Sağlam, "Torba yasa ile stopaj oranlarına ilişkin yetki maddelerinde yapılması düşünölen değişiklikler", 13 Aralık 2023, <https://t24.com.tr/yazarlar/erdogan-saglam/torba-yasa-ile-stopaj-oranlarina-iliskin-yetki-maddelerinde-yapilmasi-dusunulen-degisiklikler42677>
- European Commission, Comparative Legal Analysis of Associations Laws and Regimes in the EU, Publications Office of the European Union, Luxembourg, 2022.
- European Commission, "Proposal for a Council Recommendation on Developing Social Economy Framework Conditions", COM(2023) 316 final, Strasbourg, 13.6.2023.
- Fahri Bakırcı, Yasalarda ve Yasa Maddelerinde Geçicilik, Meclis Bülteni, 2004.
- GİB, "KDV Oranları Listesi", tarih yok, <https://www.gib.gov.tr/yarim-ve-kaynaklar/yararli-bilgiler/kdv-oranlari-listesi>
- GİB İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı, "Vakıf Tarafından Elde Edilen Eurobond Faiz Geliri ve Alım Satım Kazançlarının Beyan Edilip Edilmeyeceği", 4 Ağustos 2020, <https://gib.gov.tr/vakif-tarafindan-elde-edilen-eurobond-faiz-geliri-ve-alim-satim-kazanclarinin-beyan-edilip>
- GİB, Özel Tüketim Vergisi Tutarları ve Oranları, https://gib.gov.tr/fileadmin/mevzuat/otv_oranlari_tum/ozeltuketimoranlari-OpenPage.htm
- GİB, Vergi Mevzuatı Yönünden Bağış ve Yardımlar Rehberi, 2024, https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/beyannamerehberi/2024/vm_bagisyarim.pdf
- GOV.UK, "VAT for Charities", tarih yok, <https://www.gov.uk/vat-charities/what-qualifies-for-relief>

Hayati Şahin & Tevfik Başak Esen, Vakıf ve Dernekleri İlgilendiren Vergi Uygulamaları ve Kamu Yararı Statüsü: Mevcut Durum ve Öneriler, TÜSEV Yayınları, İstanbul, 2018.

Irish Department of Finance, "VAT on Charities Working Group Report", October 2015, <https://assets.gov.ie/181171/e1b2db8d-ccb-4e8e-8869-234095b59e6c.pdf>

Irish Tax and Customs, "VAT Compensation Scheme for Charities", 1 December 2023, <https://www.revenue.ie/en/companies-and-charities/charities-and-sports-bodies/vat-compensation-scheme/vat-compensation-scheme-for-charities/how-do-you-calculate-the-claim-amount.aspx>

ISOBRO & Deloitte, "Danish Charities Get Compensation for VAT Expenses- Casestudy", 11 November 2010, <https://www.eccvat.org/wp-content/uploads/2021/03/Copenhagen-Economics-Danish-case-study.pdf>.

İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 2 Haziran 2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.1701-KDV.17-1796 sayılı özelgesi, <https://nelsus.com.tr/vakfin-vergi-kanunlari-karsisindaki-durumu-hk/>

Leo Foundation, "Responsible Tax Practices", tarihsiz, <https://leo-foundation.org/en/about-us/how-we-work/>.

Mehmet Maç, KDV Uygulaması, 6. Bası, 2023, <https://www.denet.com.tr/tr/kdv6.php>

Mehmet Maç & Tarık Cemali, Veraset, Hibe ve Ölüm, 2.B., Tarih yok, <https://www.denet.com.tr/tr/veraset.php>.

Mualla Öncel, Ahmet Kumrulu, Nami Çağan, Vergi Hukuku, Ankara, 1985.

Murat Çimen & Ramazan Armağan, Gelir Vergisi Unsurlarının Vergi Adaleti Bağlamında Değerlendirilmesi: 1980 Sonrası Değişiklikler ve Gelişmeler, Vergi Raporu, S. 222, Mart 2018.

On İkinci Kalkınma Planı (2024-2028), https://onikinciplan.sbb.gov.tr/wp-content/uploads/2023/11/On-Ikinci-Kalkinma-Plani_2024-2028.pdf

OECD, Taxation and Philanthropy, OECD Publishing, Paris, 2020.

Philanthropy Europe Association, Comparative Highlights of Foundation Laws: The Operating Environment for Foundations in Europe, Brussels, 2022.

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

Richard Steinberg, The Routledge Handbook of Taxation and Philanthropy içinde (ed. Henry Peter & Giedre Lideikyte Huber), Routledge, New York, 2021.

Sosyal Güvenlik Kurumu, "Güncel Prim Teşviki, Destek ve İndirimleri", tarihsiz, <https://www.sgk.gov.tr/Content/Post/c52f99f0-da6c-4029-9b9a-a0d6f96a6a42/Guncel-Prim-Tesviki-Destek-ve-Indirimleri-2024-02-05-02-35-11>

Sosyal Güvenlik Kurumu, "İşveren Prim Oranları", tarihsiz, <https://www.sgk.gov.tr/Content/Post/c7812ea8-5087-413f-aeb5-d3c1d153e11a/Isveren-Prim-Oranlari-2022-05-15-07-11-41>

TBMM, Vergi Kanunlarının Yeni Türk Lirasına Uyumu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun Tasarısı ile Plan ve Bütçe Komisyonu Raporu (1/937), 2004, <https://www5.tbmm.gov.tr/tutanaklar/TUTANAK/TBMM/d22/c071/tbmm22071044ss0725.pdf>

Third Sector, "Tax special: A lesson from the Danes", 27 May 2009, <https://www.thirdsector.co.uk/tax-special-lesson-danes/finance/article/907997>.



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