



Avrupa Birliği tarafından  
finanse edilmektedir.

**TÜSEV**  
Türkiye Üçüncü Sektör Vakfı  
Third Sector Foundation of Türkiye

# 03

## Kamu Yararı ve Vergi Muafiyeti Statüleri



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

# 03

## Kamu Yararı ve Vergi Muafiyeti **Statüleri**

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

## **Kamu Yararı ve Vergi Muafiyeti Statüleri**

TÜSEV Yayınları, Temmuz 2024

**No** 99

**ISBN** 978-625-94015-3-9

### **Proje Ekibi (Alfabetik Sırayla)**

Duygu Doğan

Güneş Engin

Rana Kotan

### **Yazarlar**

Doç. Dr. Özgün Akduran

Prof. Dr. Leyla Ateş

### **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

|              |  |
|--------------|--|
| <b>CAF</b>   | Hayır Kurumları Yardımlaşma Vakfı (Charities Aid Foundation)                                 |
| <b>DAFNE</b> | Avrupa Bağışçılar ve Vakıflar Ağı (Donors and Foundations Networks in Europe)                |
| <b>EFC</b>   | Avrupa Vakıf Merkezi (European Foundation Centre)  |
| <b>GVK</b>   | Gelir Vergisi Kanunu   |
| <b>IPA</b>   | Katılım Öncesi Yardım Aracı (Instrument for Pre-accession Assistance)                        |
| <b>KDV</b>   | Katma Değer Vergisi  |
| <b>KVK</b>   | Kurumlar Vergisi Kanunu  |
| <b>OECD</b>  | Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü (Organisation of Economic Cooperation and Development) |
| <b>STK</b>   | Sivil Toplum Kuruluşları   |
| <b>STİGM</b> | Sivil Toplumla İlişkiler Genel Müdürlüğü   |
| <b>STGM</b>  | Sivil Toplum Geliştirme Merkezi Derneği  |
| <b>TÜSEV</b> | Türkiye Üçüncü Sektör Vakfı  |

# İçindekiler

|  |           |
|--|-----------|
| <b>Önsöz</b>   | <b>6</b>  |
| <b>Başlarken</b>   | <b>8</b>  |
| <b>Giriş</b>   | <b>12</b> |
| <b>I. Kamu yararına çalışan dernek ve vergi muafiyeti tanınan vakıf statüleri ve başvuru şartları</b>  | <b>20</b> |
| 1. Kamu yararı şartı   | 24        |
| 2. Süre  | 29        |
| 3. Mali yükümlülükler  | 29        |
| 4. Değerli amaç  | 31        |
| 5. Gelirin harcanma şekli  | 35        |
| 6. Coğrafi alan  | 39        |
| 7. İstenen belgeler  | 39        |
| 8. Başvurulan birim ve karar mercii  | 40        |
| 9. Defter tutma  | 41        |
| <b>II. Dernekler ve vakıflar için statü edinme ve başvuru değerlendirme süreci</b>                     | <b>42</b> |
| <b>III. Dernek ve vakıflarda statünün getirdiği sorumluluklar, denetimler ve statünün kaybedilmesi</b> | <b>46</b> |
| <b>IV. Statülere sahip olmanın STK'lara sağladığı vergi avantajı dışındaki faydalar</b>                | <b>52</b> |
| <b>V. Statülerin sağladığı avantajlardan yararlanırken karşılaşılan sorunlar</b>                       | <b>54</b> |
| <b>VI. Statülere ilişkin çözüm önerileri</b>   | <b>58</b> |
| <b>Sonuç</b>   | <b>64</b> |
| <b>Kaynakça</b>  | <b>67</b> |

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.<sup>1</sup> 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](https://onikinciplan.sbb.gov.tr/wp-content/uploads/2023/11/On-Ikinci-Kalkinma-Planı_2024-2028.pdf)

getirilmesi beklenmektedir.<sup>2</sup> Geçici maddeler, ana kuralı tümüyle ya da belirli yönleriyle askıya alan ayrıksı düzenlemelerdir.<sup>3</sup> 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.<sup>4</sup>

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 sistemince desteklenmesi gerektiğini söylemeliyiz.<sup>5</sup> 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.<sup>6</sup> 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-oranlarina-iliskin-yetki-maddelerinde-yapilmasi-dusunulen-degisiklikler42677>

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 yükümlülüğten 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.”<sup>7</sup>

Ayrıca vergi idareleri, sivil toplumun ve gönüllülerinin vergi yüklerini hafifleterek bağışın kıymetli ve desteklenmeye değer olduğuna ilişkin bir kamusal beyanda bulunmuş olmaktadır.<sup>8</sup> 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.<sup>9</sup> Söz konusu çalışmalar, aynı zamanda, ülkeler arasındaki ortak paydaları tespit etmemize, nerede durduğumuzu anlamamıza ve mevcut düzende reform yapılması gerektiğinde yeni vergi kurallarının tasarımında referans almamıza hizmet edebilir.<sup>10</sup> Bu sebeple, dernek ve vakıfların mali düzenine ilişkin mevcut durumunu değerlendirdiğimiz ve reformu için önerilerimizi sıraladığımız her üç yayınımda bu çalışmalardan yararlanmıştık.

“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 değerlendirmeleri ve değişiklik önerilerini odağına aldı. Araştırmanın ikinci ana bölümünü 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 algıları 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 üzere toplam 5 odak grup çalışması gerçekleştirildi.

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 Örnekle 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.

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 hepi topu 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, statülü, büyük Ölçek)

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, statülü, büyük ölçek)

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.

Sivil toplum kuruluşlarına (STK) ilişkin yasal çerçeve genellikle örgütlerin herhangi bir meşru amaçla kurulmasına izin verir, bu amaçlar arasında hem özel yarar hem de kamusal yarar amaçları bulunabilir. Bununla birlikte devletlerin çoğu, tüm STK'lara ayırım gözetmeksizin fayda sağlamak yerine genellikle amaç ve faaliyetlerine göre bu kuruluşların bir alt kümesine fayda sağlamayı tercih etmektedirler.<sup>11</sup> STK'ları toplumsal yararı gözeterek, kâr amacı gütmeyen hizmet verme amacıyla kurulmuş özerk organizasyonlar olarak tanımlarsak; devletler, kendilerinin kamu hizmet yükünü azaltıcı etkisi olan bu kuruluşları teşvik etmek üzere belirli şartlar belirlemekte ve bu şartları sağlayan kimi STK'lara özel statüler tanımlamaktadır. Vergi muafiyeti ve istisnaları da bu statülere bağlı olarak tanınan haklar arasındadır.

OECD (Organisation for Economic Co-operation and Development, Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü) kamuya yararlı organizasyonları (PBO-Public Benefit Organisations), kamu yararını gözeterek mal ve hizmet sağlayan kuruluşlar olarak ifade etmektedir. OECD'ye üye ve katılım sürecindeki toplam 40 ülkeyi inceleyen rapora göre ülke uygulamaları birbirinden farklılaşsa da kamuya yararlı organizasyon statüsü edinmek üzere kuruluşların sağlaması beklenen şartların konu başlıkları üç ana temada toplanabilir. Bunlar; i) Kâr amacı gütmeme şartı (Not-for-profit requirements), ii) Değerli amaç şartı (Worthy purpose requirements), iii) Kamu yararı şartıdır (Public benefit requirements).<sup>12</sup> Her bir temanın altında o ülke mevzuatına göre karşılanması gereken şartlar yerine getirildikten sonra kamuya yararlı organizasyon statüsünü edinen STK'lar faaliyetlerine yönelik vergi avantajlarından (bağışçılara vergi teşviki, gelir vergisi muafiyeti, sermaye kazancı vergisi muafiyeti ve KDV vergisi muafiyeti veya indirimi gibi) yararlanmaya hak kazanırlar. Araştırmalar, vergi avantajlarının bağışçıları motive etmek için ana itici güç olmasa da, bağış yapma kararını ve verilen miktarı etkileyebileceğini göstermektedir. Charities Aid Foundation (CAF), dünya çapında 26 farklı ülkenin vergi teşvik sistemlerini karşılaştırarak kapsamlı bir küresel araştırma yürütmüştür. Araştırmanın ana bulgularından biri, vergi teşvikleri ve bağışçılar arasında pozitif bir ilişkinin olduğudur ve daha yüksek teşvikler genellikle daha yüksek bağışlara yol açmaktadır. Bu nedenle, CAF bağışlara yönelik vergi avantajlarıyla ilgili etkin bir düzenleyici çerçevenin önemini altını çizmektedir.<sup>13</sup>

11 Moore, David., Hadzi-Miceva, Katerina. and Nilda Bullain. 2008. Europe: Overview of Public Benefit Status: A Comparative Overview of Public Benefit Status in Europe, the International Journal of Not-for-Profit Law, Vol. 11, Issue 1, NOVEMBER 2008.

12 Taxation and Philanthropy, OECD Tax Policy Studies, No. 27, OECD Publishing, 2020, s.43.

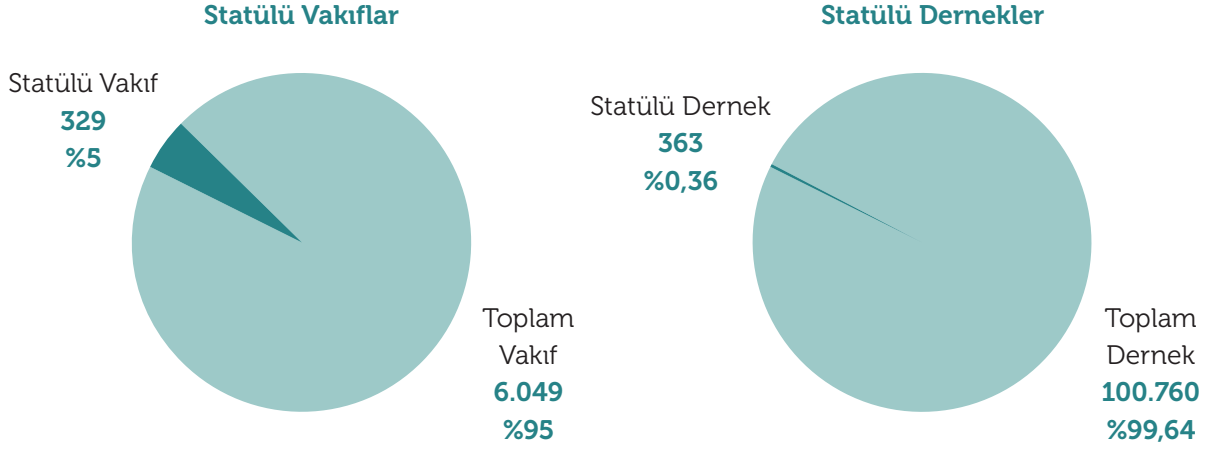
13 DONATION STATES An international comparison of the tax treatment of donations. Charities Aid Foundation (CAF). 2016, s. 5-6.

Avrupa Birliği ülkelerinde de kültürel, tarihsel, sosyo-ekonomik farklılıklar ve geleneklere bağlı olarak değişen düzenlemeler bulunsa da çoğu ülkede kâr amacı gütmeyen sivil toplum kuruluşlarına<sup>14</sup> vergi avantajları sağlayan statülerin varlığından söz etmek mümkündür. Avrupa Birliği Konseyi, 29.11.2023 tarihinde Avrupa Birliği Resmi Gazetesi'nde yayınlanan "Sosyal ekonomi çerçeve koşullarının geliştirilmesine ilişkin 27 Kasım 2023 tarihli KONSEY TAVSİYESİ" başlıklı tavsiye kararında üçüncü sektörü "sosyal ekonomi" olarak ifade ederek kapsamını genişletmiştir. Yönergede tanımlandığı şekliyle sosyal ekonomi, üyelerine veya topluma mal ve hizmet sağlayan, kooperatifler, dayanışma toplulukları (mutual societies), dernekler (hayır kurumları dahil), vakıflar veya sosyal girişimler gibi örgütsel formların yanı sıra diğer yasal formları da kapsayan bir dizi özel hukuk tüzel kişisi anlamına gelir. Yönergeye göre, "(i) kâr yerine insanların yanı sıra sosyal veya çevresel amaçları önceleme; (ii) kârların ve fazlalıkların tamamını veya büyük bir kısmını sosyal veya çevresel amaçlarını sürdürmek ve üyelerinin/kullanıcılarının ('kolektif çıkar') veya genel olarak toplumun ('genel çıkar') çıkarına faaliyetler yürütmek için kullanma; ve (iii) demokratik veya katılımcı yönetim yöntemlerini benimseme" temel ilke ve özelliklerine uygun olarak faaliyet gösteren örgütsel formların "sosyal ekonomiyi" oluşturdukları varsayılmaktadır.<sup>15</sup> Tavsiye kararının "Vergilendirme" başlıklı 19'ncü paragrafı, üye devletlerin sosyal ekonominin gelişmesini sağlayacak bir vergi sistemine sahip olup olmadıklarını gözden geçirmelerini ve henüz mevcut değilse kurumlar vergisi muafiyeti veya bağışçılara sağlanan vergi avantajları gibi vergi teşvikleri geliştirmelerini önermektedir.

Türkiye'de "kamu yararına çalışan dernek" veya "vergi muafiyeti tanınan vakıf" statüleri STK'lar için vergi avantajlarından yararlanmanın en önemli araçlarıdır. Bu statüleri edinmek için gereken şartlar, statülerin kazanılması ve kaybedilmesi gibi usul ve esaslar, dernekler ve vakıflar mevzuatının farklı bölümlerinde düzenlenmekte ve beraberinde bazı vergi kolaylıkları getirmektedir.

14 Farklı ülke örneklerini incelediğimiz yayınlarda geçen hayırsever kuruluşlar (philanthropic entities), kamu yararına organizasyonlar (public benefit organizations) gibi çeşitli ifadelerle tanımlanan kuruluş türleri, Türkiye bağlamında dernek ve vakıflara tekabül ettiği için bir çatı kavram olan sivil toplum kuruluşları ifadesi ile karşılanmıştır. Çalışmanın devamında da sivil toplum kuruluşları kavramı tercih edilmiştir.

15 The Council of The European Union, "Council Recommendation of 27 November 2023 on Developing Social Economy Framework Conditions" (C/2023/1344), Official Journal of the European Union. <https://eur-lex.europa.eu/eli/C/2023/1344/oj>



2024 yılı itibarıyla Türkiye’de vergi muafiyeti tanınan vakıf sayısı 329,<sup>16</sup> kamu yararına çalışan dernek statüsüne sahip derneklerin sayısı ise 363’tür.<sup>17</sup> Ayrıntıları “Dernek ve Vakıfları İlgilendiren Vergi Düzenlemeleri” başlıklı birinci yayınlımızda sunulan ve aşağıda Tablo-1’de listelenen bu avantajları genel hatlarıyla özetleyecek olursak; halihazırda çok az sayıda STK’ya tanınan bu statüler, bağış yapanların bağışlarını belirli limitlerle veya limitsiz vergi matrahlarından düşmelerine olanak vermektedir. Tüm STK’lara yönelik genel bir katma değer vergisi (KDV) muafiyeti olmamakla birlikte kamu yararı statüsü bulunan derneklere ve vergi muafiyeti tanınan vakıflara ilim, fen, güzel sanatları yayma, eğitim, kültür ve sosyal amaç taşıyan faaliyetlerine ilişkin bazı mal ve hizmet alımları için istisnalar sağlanmıştır. Buna ek olarak; kamu yararı statüsü taşıyan derneklere; Damga Vergisi Kanunu, Harçlar Kanunu, Emlak Vergisi Kanunu, Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu ve Belediye Gelirleri Kanunu ile düzenlenmiş olan istisna ve muafiyetler vardır. Vergi muafiyeti statüsü tanınan vakıflara sağlanan avantajlar ise; Damga Vergisi Kanunu, Harçlar Kanunu, Emlak Vergisi Kanunu, Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu, Vakıflar Kanunu kapsamında düzenlenmiştir.

16 Gelir İdaresi Başkanlığı, Vergi Muafiyeti Tanınan Vakıfların Listesi, <https://www.gib.gov.tr/yarim-ve-kaynaklar/yararli-bilgiler/vergi-muafiyeti-taninan-vakiflarin-listesi>

17 [https://www.siviltoplum.gov.tr/kurumlar/siviltoplum.gov.tr/istatistikler/Kamu-Yarari/kamu\\_yararli\\_dernekler.pdf](https://www.siviltoplum.gov.tr/kurumlar/siviltoplum.gov.tr/istatistikler/Kamu-Yarari/kamu_yararli_dernekler.pdf)

**Tablo 1. Statülü sivil toplum kuruluşlarına ve bağışçılara sağlanan vergi avantajları**

| Kanun Maddesi   | Kapsamı   | Vergi Avantajı   |
|---|---|--|
| <b>Gelir Vergisi Kanunu kapsamında bağışçılara yönelik olan ve statülü STK'lara fayda sağlayan vergi avantajları</b>    |   |  |
| GVK, 89(4)  | Kamu yararına çalışan dernekler ve vergi muafiyeti tanınan vakıflar | Beyan edilen gelirin % 5'ini aşmamak üzere, makbuz karşılığında yapılan bağış ve yardımların indirimi. Kalkınma önceliği taşıyan belli coğrafi bölgelerde bu oran %10'a kadar. |
| GVK, 89(7)  | Kamu yararına çalışan dernekler ve vergi muafiyeti tanınan vakıflar | Kültür ve turizm amaçlı harcamalar ile bağış ve yardımların indirimi.  |
| <b>Kurumlar Vergisi Kanunu kapsamında bağışçılara yönelik olan ve statülü STK'lara fayda sağlayan vergi avantajları</b> |   |  |
| KVK, 10 (1) c   | Kamu yararına çalışan dernekler ve vergi muafiyeti tanınan vakıflar | Beyan edilen kurum kazancınının %5'ini aşmamak üzere, makbuz karşılığında yapılan bağış ve yardımların indirimi.   |
| KVK, 10 (1) d   | Kamu yararına çalışan dernekler ve vergi muafiyeti tanınan vakıflar | Kültür ve turizm amaçlı yapılan harcamalar ile bağış ve yardımların indirimi.  |
| <b>Katma Değer Vergisi Kanunu kapsamında STK'lara fayda sağlayan vergi avantajları</b>                                  |   |  |
| KDV, 17 (1) (a)   | Kamu yararına çalışan dernekler ve vergi muafiyeti tanınan vakıflar | İlim, fen ve güzel sanatları, tarımı yaymak, ıslah ve teşvik etmek amacıyla yaptıkları teslim ve hizmetleri için KDV istisnası.  |
| KDV, 17(1) (b)  | Kamu yararına çalışan dernekler ve vergi muafiyeti tanınan vakıflar | Kültür ve eğitim faaliyetlerine ilişkin teslim ve hizmetlere KDV istisnası.  |
| KDV, 17(2) (a) (b) (c)  | Kamu yararına çalışan dernekler ve vergi muafiyeti tanınan vakıflar | Sosyal amaç taşıyan teslim ve hizmetlere sağlanan KDV istisnası.   |



| Kanun Maddesi   | Kapsamı                         | Vergi Avantajı   |
|---|---------------------------------|--|
| <b>(Statü Dernek ise) Derneklere sağlanan diğer vergi avantajları</b>                           |                                 |  |
| Damga Vergisi Kanunu, Madde 9 İstisna, Ekli (2) Sayılı Tablo, IV/11                             | Kamu yararına çalışan dernekler | Okullara, kamu menfaatlerine yararlı derneklere ve muhtaçlara verilen ianelere ait makbuzların damga vergisinden muafiyeti.  |
| Damga Vergisi Kanunu, Madde 9, İstisna, Ekli (2) Sayılı Tablo, Kurumlarla İlgili Kağıtlar, V/17 | Kamu yararına çalışan dernekler | Genel menfaatlere yararlı derneklerin her türlü işlemlerinde düzenlenen ve Damga Vergisi bu teşekküller tarafından ödenmesi gereken kağıtların damga vergisinden muafiyeti.  |
| Harçlar Kanunu, 59(b)   | Kamu yararına çalışan dernekler | Kamu menfaatlerine yararlı derneklerin 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 terkinlerine ilişkin harç muafiyeti. |
| Emlak Vergisi Kanunu, 4 (e)   | Kamu yararına çalışan dernekler | Kurumlar Vergisine tabi işletmelere ait olmamaları veya bunlara tahsis edilmiş bulunmamaları şartıyla bina vergisinden daimî muafiyet.   |
| Emlak Vergisi Kanunu, 14(c)   | Kamu yararına çalışan dernekler | Kurumlar Vergisine tabi işletmelere ait olmamaları veya bunlara tahsis edilmiş bulunmamaları şartıyla arazi vergisinden muafiyet.  |
| Belediye Gelirleri Kanunu, 19(3)  | Kamu yararına çalışan dernekler | Eğlence vergisinden muafiyet.  |
| Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu, 3 (a)  | Kamu yararına çalışan dernekler | Veraset ve intikal vergisi muafiyeti.  |
| Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu, 4 (f)  | Kamu yararına çalışan dernekler | Statüleri gereğince amaçları doğrultusunda usulüne uygun olarak yaptıkları yardımlara ilişkin veraset ve intikal vergisi istisnası.  |

| Kanun Maddesi   | Kapsamı                          | Vergi Avantajı  |
|---|----------------------------------|---|
| <b>(Statü Vakıf ise) Vakıflara sağlanan diğer vergi avantajları</b>                       |                                  |   |
| Damga Vergisi Kanunu, 9, İstisna, Ekli (2) Sayılı Tablo, Kurumlarla İlgili Kağıtlar, V/19 | Vergi muafiyeti tanınan vakıflar | Kuruluş işlemlerinde düzenlenen her türlü kağıtlara ilişkin damga vergisi muafiyeti.  |
| Harçlar Kanunu, 59(b)   | Vergi muafiyeti tanınan vakıflar | Gayrimenkullerin ve sair aynı hakların bağışlanması nedeniyle yapılacak tescil ve şerh işlemlerinde tapu ve kadastro harçlarından muafiyet. |
| Harçlar Kanunu, 38 (3)  | Vergi muafiyeti tanınan vakıflar | Kuruluş muameleleriyle bu vakıflara yapılacak bağışlamalara ilişkin harç muafiyeti.   |
| Emlak Vergisi Kanunu, 4 (m)   | Vergi muafiyeti tanınan vakıflar | Vakıf senedindeki amaca tahsis edilmek şartıyla bina vergisinden daimî muafiyet.  |
| Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu, 4 (k)  | Vergi muafiyeti tanınan vakıflar | Statüleri gereğince amaçları doğrultusunda usulüne uygun olarak yaptıkları yardımlara ilişkin veraset ve intikal vergisi istisnası.         |

Ek olarak, 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 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. Yine statüleri dernek ve vakıflara kültür ve turizm amaçlı harcamalar kapsamındaki bağış ve yardımların (GVK, 89/7; KVK, 10/1-d) tamamının indirimi mümkündür.

Diğer taraftan, mevzuatımızda bir zamanlar statülü vakıfların gelirlerini belli bir miktarda kamu hizmetine tahsisi şartıyla birlikte getirilen iktisadi işletmelerinin kurumlar vergisinden muaf kılınması avantajı artık mevcut değildir. Buna göre, vergi muafiyeti statüsü için hayır amacı doğrultusunda harcama yapmak koşuluyla avantajlı kurumlar vergilemesi rejimi arasındaki eşgüdüm kalkmıştır. Statü sahibi dernek ve vakıfların amaca uygun harcama şartının karşılığı, bunlara bağışta bulunacak kimselere tanınan vergi indirimi ve gelir ve kurumlar vergisi dışındaki bir kısım vergilerdeki kolaylıklarla sınırlı hale gelmiştir.<sup>18</sup>

Bunlar dışında, mevzuat, kuruluşların ana varlık oluşturmasına izin vermekte ve ana varlık bağışlarında STK'ları veraset ve intikal vergisi ile kurumlar vergisinden muaf tutmaktadır.<sup>19</sup>

Burada kısaca değinilen vergisel avantajlardan yararlanmak yukarıda da vurguladığımız gibi çok az sayıda statü sahibi STK için mümkün olmaktadır. Türkiye Üçüncü Sektör Vakfı (TÜSEV) tarafından 2023'te yayınlanan "Sivil Toplum için Elverişli Ortam İzleme Matrisi, 2020-2021 Türkiye Raporu"nun<sup>20</sup> temel bulgularından biri kamu yararı ve vergi muafiyeti statülerini kazanma konusunda aranan şartların, dernek ve vakıflar için sınırlayıcı oluşudur. TÜSEV'in söz konusu rapora temel oluşturan araştırma sonuçlarına göre; Cumhurbaşkanı Kararı ile sınırlı sayıda STK'ya kamu yararına dernek veya vergi muafiyeti tanınmış vakıf statüsü verilmesi STK'lar arasında eşitsizliğe neden olmaktadır. STK'ların önemli bir kısmı bu statülerin edinilmesi için gereken şartları karşılayamamakta, şartları sağlayabilen STK'ların büyük çoğunluğu da bu statülerin verilme prosedürünü objektif bulmayarak, sonuç alamayacağı düşüncesi ile hiç başvuru yapmamayı tercih etmektedir.<sup>21</sup>

Bunlarla birlikte Mali/Vergisel Çerçeve Araştırması nicel safhasının bulgularına göre statü sahibi sivil toplum kuruluşlarının büyük kısmının hem bağışçılara tanınan ve kuruluşlara fayda sağlayan, hem de doğrudan kuruluşlara tanınan vergi avantajlarından haberdarlık düzeyleri düşüktür. Buna göre statülü derneklerin %60'ının yukarıda Tablo-1'de paylaşılan vergi avantajlarından haberdar olmadıkları görülmüştür. Statülü vakıflarda ise mevzuata dair bilgi seviyesinin daha iyi olduğu gözlenmiştir. Statülü vakıflarda farklı türdeki vergisel avantajlardan haberdar olmadıklarını belirtenlerin oranı %30'lar düzeyindedir.

18 Dernek ve vakıflar ile iktisadi işletmelerinin tabi olduğu vergi düzenleri konusunda ayrıntılı bilgi ilk iki yayınlımızda yer almaktadır.

19 5737 Sayılı Vakıflar Kanunu, Madde 77.

20 Türkiye Üçüncü Sektör Vakfı'nın (TÜSEV) Sivil Toplum Geliştirme Merkezi Derneği (STGM) ile birlikte Ekim 2021'de yürütmeye başladığı ve Avrupa Birliği Türkiye Delegasyonu tarafından finanse edilen ve STK'ları ilgilendiren yasal ve mali mevzuat hakkında farkındalık yaratılmasını, sivil toplum için elverişli ortamın izlenmesi ve geliştirilmesi ile kamu-STK iş birliğinin güçlendirilmesini amaçlayan Örgütlenme Özgürlüğü'nün İzlenmesi Projesi kapsamındaki faaliyetlerden biri olarak yayınlanmıştır. Rapora şu linkten erişilebilir: <https://portal.tusev.org.tr/media/public/YasalCalismalar/MM20202021TurkiyeRaporu06122023.pdf>

21 Doğan, D. ve Engin, G. 2023. Sivil Toplum için Elverişli Ortam İzleme Matrisi, 2020-2021 Türkiye Raporu. TÜSEV Yayınları, Yayın No:94, s.33.

Elinizdeki çalışma STK'lara sağlanan statülerde Türkiye'deki mevzuat ve uygulamaları uluslararası uygulamalarla karşılaştırmalı olarak ele almanın yanı sıra, Mali/Vergisel Çerçeve Araştırması bulgularına dayanarak, dernek ve vakıfların statü elde etme sürecinde yaşadıkları deneyimlere (başvuru, değerlendirme, statünün sağladığı avantajlardan faydalanma ve statü kaybı) eğilmekte ve STK'ların bu konulardaki görüş ve değerlendirmelerine de yer vermektedir. Bu doğrultuda çalışma altı bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümde kamu yararına çalışan dernek ve vergi muafiyeti tanınan vakıf statüleri ve bunlara başvuru şartları ele alınmakta, ikinci bölümde dernek ve vakıflar için statü başvurularının değerlendirilme süreci incelenmekte, üçüncü bölümde dernek ve vakıflar için statünün getirdiği sorumluluklar, denetimler ve statünün kaybedilme konuları işlenmekte, dördüncü bölümde statülere sahip olmanın STK'lara vergi avantajı dışında sağladığı faydalar değerlendirilmekte, beşinci bölümde STK'ların statülerin sağladığı avantajlardan faydalanırken deneyimlediği sorunlar sunulmakta, son olarak altıncı bölümde ise mevzuat, uluslararası uygulamalar ve araştırma sonuçlarının birlikte analizi sonucu erişilen statülere ilişkin politika önerileri sunulmaktadır.

## I. Kamu yararına çalışan dernek ve vergi muafiyeti tanınan vakıf statüleri ve başvuru şartları

Kâr amacı gütmeyen kuruluşlara vergi avantajı sağlayacak kamu yaran statüsü özünde bir mali düzenlemedir. Bu düzenleme, halihazırdaki vergi mevzuatına bazı hükümlerin dahil edilmesi yoluyla yapılabileceği gibi, tamamen ayrı bir kamu yaran mevzuatı çıkartılarak da yapılabilir. İlk yöntem örneği gösterebileceğimiz Almanya ve Hollanda'da görüldüğü gibi, pek çok ülkede, kamu yararına faaliyetlerin ve kâr amacı gütmeyen kuruluşlara sağlanan vergisel avantajların vergi mevzuatı çerçevesinde tanımlandığını görmekteyiz. Bosna Hersek, Bulgaristan ve Romanya örneklerinde gözlemlediğimiz ikinci yöntemdeyse, kâr amacı gütmeyen kuruluşlar ile ilgili mevzuat içeriğine kamu yaran statüsünü tanımlayan belirli hükümler eklenmiş ancak bu hükümlerin gerektirdiği yeni düzenlemelerin vergi mevzuatına işlenmesinde gecikmeler yaşandığı görülmüştür. Örneğin, Bulgaristan'da, Vergi Kanunu'nda gerekli değişikliklerin yapılması kamu yaran kavramını tanımlayan kâr amacı gütmeyen kuruluşlar ile ilgili kanunun çıkartılmasından ancak iki sene sonra mümkün olabilmiştir. Türkiye'nin de aralarında bulunduğu bu yaklaşımı benimseyen ülkelerin karşılaştıkları en büyük engel her kuruluş şekli için Dernekler Kanunu, Vakıflar Kanunu gibi ayrı bir mevzuat bulunmasıdır.<sup>22</sup>

Türkiye'de dernekler ve vakıflar için statülere başvuru şartları ayrı kanun ve ikincil mevzuatla düzenlenmiş ve farklılıklar göstermektedir. Kamu yararına çalışan dernek statüsü, 5253 Sayılı Dernekler Kanunu ile düzenlenmiştir. Kamu yararına çalışan dernek statüsünün kazanılması, kaybedilmesi ve gerekli belgeler ile diğer esas ve usuller ise İçişleri Bakanlığı tarafından hazırlanan Dernekler Yönetmeliği ile düzenlenmiştir. Vakıfların vergi muafiyeti statüsü edinmesi ile ilgili olarak ise; 4962 sayılı Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması ve Vakıflara Vergi Muafiyeti Tanınması Hakkında Kanun ve "Vakıflara Vergi Muafiyeti Tanınması Hakkında Genel Tebliğ, (Seri No:1)"<sup>23</sup> temel düzenleyici belgelerdir.

4962 sayılı Kanun'da belirtildiği üzere; vergi muafiyeti tanınan vakıfların vergi muafiyetinden yararlanması ve muafiyetlerinin kaybedilmesine ilişkin şartlar, usul ve esaslar ise Hazine ve Maliye Bakanlığınca belirlenir.<sup>24</sup> Buna göre vergi muafiyeti tanınması talebinde bulunacak vakıfların faaliyet konusu, faaliyet süresi, defter tutma, mal varlığı ve yıllık gelir, gelirin harcanma şekli ile ilgili şartları taşınması beklenmektedir. Bu şartlar Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından hazırlanan "Vakıflara Vergi Muafiyeti Tanınması Hakkında Genel Tebliğ" (Seri No 1) ile belirlenmiştir.

22 TÜSEV, Vakıf ve Derneklere İlişkin Vergi ve Kamu Yaran Raporu AB Ülkeleri ve Türkiye'deki Uygulamalar ve Öneriler, 2008, s.26.

23 3.4.2007 Tarih ve 26482 Sayılı Resmi Gazete'de yayınlanan "Vakıflara Vergi Muafiyeti Tanınması Hakkında Genel Tebliğ" (Seri No:1), Hazine ve Maliye Bakanlığı, Çevrimiçi: <https://www.mevzuat.gov.tr/File/GeneratePdf?mevzuatNo=11220&mevzuatTur=Tebliğ&mevzuatTertip=5>

24 4962 sayılı Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması ve Vakıflara Vergi Muafiyeti Tanınması Hakkında Kanun, Madde 20.

Yukarıda vurgulandığı gibi Türkiye’de 2024 itibarıyla vergi muafiyeti tanınan vakıf sayısı 329’tur ve Vakıflar Genel Müdürlüğü’nün paylaştığı güncel veriye göre toplam vakıf sayısı olan 6.049’a<sup>25</sup> oranladığımızda vakıfların sadece yüzde 5,43’ünün statü sahibi olduğu görülmektedir. Derneklerde ise oransal dağılım hayli düşüktür. 100.760<sup>26</sup> faal dernek içinde yüzde 0,3’e karşılık gelen yalnızca 363 dernek kamu yararına çalışan dernek statüsü edinmiştir. Statü sahibi kuruluşların sayılarının bu derece düşük olması, araştırmamızda bizi bu durumun nedenleri üzerine düşünmeye sevk etti. Her ne kadar mevzuat ayrı ayrı düzenlemiş olsa da dernek ve vakıfların statü başvurularında aranan şartları, başvuruda istenen belgeler ile başvuru yapılan birim ve karar mercilerinin birlikte ele alınmasını, yine uluslararası uygulamalarla karşılaştırmalı olarak tartışarak değerlendirmeyi önemli görüyoruz. TÜSEV, Mali/Vergisel Çerçeve Araştırması bulgularına göre; görüşülen STK’ların %65’i bu statülere bilerek başvurmadığını belirtmiştir. Burada belirtmek gerekir ki, araştırmaya katılan vakıf temsilcilerinden hiçbiri bu yanıtı vermezken, dernek temsilcilerinden %8,9’u derneklere tanınan böyle bir özel statü olduğunu ilk defa duyduklarını ifade etmişlerdir. Bu da statülerle ilgili farkındalık konusunda derneklerin desteklenmesi gerektiğini ortaya koymaktadır.

Başvurmayan STK’lara bunun nedeni sorulduğunda ise gelen yanıtlar genel olarak şartların çok detaylı ve zorlayıcı olduğu, başvuru evraklarının (örneğin mal varlığı beyanı gibi) yönetim kurulu üyelerinin mahremiyetine giren bilgiler içermesinin caydırıcı etkisi, kurulma amacının aranan kriterlere uymaması ve statü başvurusu değerlendirme sürecinin siyasetin etkisine açık oluşu gibi konular ifade edilmiştir. Mali/Vergisel Çerçeve Araştırması nitel safhasında görüşülen bir STK temsilcisi statü alma süreci sonrasında bunun korunması için de yerine getirilmesi gereken sorumluluklar ve denetimler ile ilgili iş yükleri nitelikli insan kaynağı gerektireceğinden, böyle bir personel yapısına sahip olmayanların statü edinmek için başvurmaya cesaret edemediğini de ifade etmiştir.

İzleyen kısımlarda ayrı alt başlıklar halinde ele alacağımız başvuru şartları toplu halde aşağıda Tablo-2’den de izlenebilir.

25 Vakıflar Genel Müdürlüğü, “Yeni Vakıflar” Erişim tarihi: 11 Nisan 2024. <https://www.vgm.gov.tr/vakif-sorgulama/vakif-sorgulam-a?Page=1&FoundationCategoryId=5>

26 Sivil Toplumla İlişkiler Genel Müdürlüğü, “Demek Sayıları”, Erişim tarihi: 11 Nisan 2024. <https://www.siviltoplum.gov.tr/demek-sayilari>

**Tablo 2. Dernek ve vakıfların statü başvurularında aranan şartlar**

| Başvuru şartları          | Dernek <sup>27</sup>  | Vakıf <sup>28</sup>  |
|---------------------------|---|--|
| <b>Kamu Yararı</b>        | Amacı toplumun ihtiyaç ve sorunlarına yönelik çözümler üretecek ve toplumsal gelişmeye katkı sağlayacak nitelikte ise   | Genel, katma ve özel bütçeli idarelerin bütçeleri içinde yer alan bir hizmetin veya hizmetlerin yerine getirilmesini amaç edinmek; faaliyetlerinin kamuya açık ve devletin kamu hizmeti yükünü azaltıcı etki yapacak düzeyde olması  |
| <b>Faaliyet Süresi</b>    | En az 1 yıl faaliyet  | En az bir yıl faaliyet   |
| <b>Mali Yükümlülükler</b> | Son bir yıl içindeki, 200.000 Türk Lirasını geçen alım ve satım işlemlerinin rekabet koşullarına uygun yapılması, Yıl içinde elde ettiği gelirin en az yarısının bu amaçla harcanması, sahip olunan mal varlığı ve yıllık gelir dernek tüzüğünde belirtilen amacı gerçekleştirecek düzeyde olması (Dernekler Yönetmeliği, 49) | (2024 yılı için) Faaliyet Süresi En Az 1 Yıl Olan Vakıflar için; en az 9.010.000,00 TL gelir getirici mal varlığına ve en az 811.000,00 TL yıllık gelire sahip olmaları Faaliyet Süresi 6 Ay Olan Vakıflar için; en az 18.020.000,00 TL gelir getirici mal varlığına ve en az 1.622.000,00 TL yıllık gelire sahip olmaları. Yıllık gelirin tespitinde; genel ve özel bütçeli idarelerin bütçelerinden yapılan yardımlar ile bağış niteliğindeki gelirler dikkate alınmaz |
| <b>Değerli Amaç</b>       | Amacı ve gerçekleştirdiği faaliyetlerin, üyelerinin dışında yerel veya ulusal düzeyde toplumun ihtiyaç ve sorunlarına yönelik çözümler üretecek ve toplumsal gelişmeye katkı sağlayacak nitelikte olması (Dernekler Yönetmeliği, 49)  | Faaliyet konusu olarak sağlık, sosyal yardım, eğitim, bilimsel araştırma ve geliştirme, kültür ve çevre koruma ile ağaçlandırma konularından birisi veya birden fazlası ile ilgili olarak faaliyette bulunmayı amaç edinmiş olması, Vergi muafiyeti talebinde bulunacak vakfın bu faaliyetlerinin kamuya açık ve devletin kamu hizmeti yükünü azaltıcı etki yapacak düzeyde olması   |

27 <https://www.siviltoplum.gov.tr/kamu-yararina-calisan-dernek-statusu>28 <https://www.gib.gov.tr/yarim-ve-kaynaklar/yararli-bilgiler/vergi-muafiyeti-icin-basvuruda-bulunacak-vakiflara-yonelik>

| Başvuru şartları                  | Dernek <sup>27</sup>  | Vakıf <sup>28</sup>  |
|-----------------------------------|---|--|
| <b>Gelirin Harcanma Şekli</b>     | Yıl içinde elde edilen gelirin en az yarısının bu amaçla harcanması (Dernekler Yönetmeliği, 49)   | Elde ettiği brüt gelirin en az üçte ikisinin vakfın amaçlarına harcanacağına vakıf resmi senedinde yazılı olması ve son bir yılda veya son iki yılın ortalaması bazında bu koşullara uyulması (Cumhurbaşkanı/Bakanlar Kurulu Kararıyla vergi muafiyeti tanınan ve münhasıran devlet üniversitelerinin faaliyetlerinin devam ettirilmesi ve desteklenmesi amacıyla kurulan vakıfların, yıllık brüt gelirlerinin en az dörtte üçünün, bu amaçlar doğrultusunda üniversitelerin fiziki, teknik ve sosyokültürel imkânlarının geliştirilmesine, üniversitede görevli eğitim görevlileri ile üniversite öğrencilerine yönelik harcanması) |
| <b>Coğrafi Alan</b>               | Kısıtlama yok   | Belli bir yöre veya belli bir kitleye hizmeti amaç edinmemesi  |
| <b>Başvuruda İstenen Belgeler</b> | "a) Derneğin kamu yararı yönünden; faaliyeti, yaptığı hizmetler ve gelecekte yapılması düşünülen işler hakkındaki raporu, b) Derneğin taşınır ve taşınmaz mallarının listesi, c) Kamu yararına çalışan derneklerden sayılması için yönetim kurulunun aldığı karar örneği" (Dernekler Yönetmeliği, 50) | Başvuru yazısı, Vakıf resmi senedi 5 örnek, gelir getirici malvarlığı ve yıllık gelire ilişkin bilgi ve belgeler, son 5 yıl içinde resmi senette yazılı olup amaçlar arasında yer alan sağlık, sosyal yardım, eğitim, bilimsel araştırma ve geliştirme, kültür ve çevre koruma ile ağaçlandırma konuları ile ilgili olarak gösterilen faaliyetleri içeren faaliyet raporu  |
| <b>Başvuru Yapılan Birim</b>      | Dernekler buldukları yerin mülki idare amirliğine   | Hazine ve Maliye Bakanlığı'na  |
| <b>Karar</b>                      | Hazine ve Maliye Bakanlığının ve varsa ilgili bakanlıkların görüşü üzerine, Bakanlığın teklifi ve Cumhurbaşkanı kararı (Dernekler Yönetmeliği, 48)  | Hazine ve Maliye Bakanlığının ön incelemesi, Vakıflar Genel Müdürlüğü ve ilgili diğer kuruluşların görüşleri ve Hazine ve Maliye Bakanlığının denetim raporunun olumlu olması halinde Cumhurbaşkanı'nın (Genel Tebliğ Seri No:1, Madde 2)  |



Bu alanda uluslararası uygulamalar da çeşitlilik göstermektedir. OECD üyesi ve katılım sürecinde olan ülkelerde vergi avantajı elde etmek için başvuru şartları aranıp aranmadığını sorguladığımızda; Kanada, Fransa, İrlanda, Yeni Zelanda, Kolombiya ve Almanya'da sivil toplum kuruluşlarının belirli bir süre faaliyette bulunmuş olma şartı aranmadığını ve faaliyetlerine başlamadan önce yani kuruluş aşamasında da vergi avantajı sağlayan statülerden faydalanmak için başvurabildiklerini görmekteyiz. Bunun yanında, sivil toplum kuruluşlarını kollayan düzenlemeler de görülmektedir. Örneğin Fransa'da vergi idaresi başvuruyu 6 ay içinde yanıtlamalıdır. 6 ay içinde vergi idaresinden herhangi bir bildirim olmaması halinde kuruluşun vergi avantajı aldığı varsayılır. Ayrıca eğer vergi idaresinin görüşü olumsuz ise bunu gerekçelendirmek zorundadır ve kamuya yararlı kuruluş iki ay içinde yeniden başvurabilir.<sup>29</sup> OECD üyesi ve katılım sürecindeki bazı ülkelerde ise sivil toplum kuruluşları için vergi avantajlarından<sup>30</sup> yararlanmak için bir başvuru süreci tanımlanmamıştır. Bu durum her ne kadar hem kuruluşlar hem değerlendiren makam için yönetsel, idari yükün hafiflemesi anlamına gelse de hesap verebilirlik sorunları açığa çıkabilir. Örneğin Norveç'te sivil toplum kuruluşlarının doğrudan vergi avantajlarından yararlanabilmesi için herhangi bir başvuru, onay süreci bulunmamaktadır. Ancak kamuya yararlı kuruluşların vergi teşvikli bağış alabilmeleri için vergi idaresine başvurmaları ve muhasebe ve denetim gerekliliklerini yerine getirmeleri gerekmektedir.<sup>31</sup>

Statü edinmede ağır şartlar aramayı bu statüleri edinmede kolaylık sağlayan ülkelerde statülerin kullanılma sürecinde denetim ve izlemelere ağırlık verildiğini görmekteyiz. Bir yönetim tercihi olarak göze çarpan bu yönde bir uygulama bir yandan statü edinmeyi kolaylaştırırken öte yandan suistimallerin önüne geçilmesini sağlayabilir görünmektedir. Statü edinildikten sonra karşılanması gereken şartlar açısından OECD ülkeleri irdelendiğinde kuruluşlardan istenilen şartlar ülkelere göre farklılık göstermekle birlikte dört başlık altında ele alınmaktadır. Bunlar; kayıt tutma şartları, yıllık raporlama şartı, anayasal gereklilikler ve faaliyet planı şartıdır. Bunlarda ilki olan kayıt tutma şartı etkili bir denetim için gerekli görülmektedir. Örneğin Kanada Vergi İdaresi, vergi avantajından yararlanan kuruluşların bu avantaja uygunluklarının devam edip etmediğini değerlendirmek ve kurallara uymalarını sağlamak için rastgele denetimler<sup>32</sup> düzenlemektedir. Bu denetimlerde Kanada Vergi İdaresi kuruluşların yıllık harcama şartını (ödeme kotası) karşılamalarını; güvenilir ve eksiksiz defter ve kayıtlar tutmalarını; eksiksiz ve doğru resmi bağış makbuzları düzenlemelerini beklemektedir.<sup>33</sup> Avustralya, Kolombiya, Estonya, Litvanya ve Singapur'da ise yıllık raporlama şartı aranmaktadır. Bazı ülkeler (örneğin İrlanda, Yeni Zelanda, Estonya, Meksika ve Hollanda), vergi avantajından yararlanmak için kuruluş ana sözleşme veya tüzüklerini idareye bildirmelerini şart koşmaktadır.<sup>34</sup>

## 1. Kamu yararı şartı

Türkiye'de kamu yararına çalışan dernek statüsü ile ilgili düzenleyici belgeler olan Dernekler Kanunu ve Dernekler Yönetmeliği kamu yararı kavramının net bir tanımını yapmamakla birlikte, Dernekler Yönetmeliği, "amacı toplumun ihtiyaç ve sorunlarına yönelik çözümler üretecek ve toplumsal

29 Taxation and Philanthropy, OECD Tax Policy Studies, No. 27, OECD Publishing, 2020, s.49.

30 Belirli şartları sağlayan kişilere veya kuruluşlara uygulanan vergi indirimleri, muafiyetler veya özel vergi kuralları için kullanılmaktadır.

31 Taxation and Philanthropy, OECD Tax Policy Studies, No. 27, OECD Publishing, 2020, s.50.

32 Her yıl sivil toplum kuruluşlarının yaklaşık %1'ine yönelik denetimler.

33 Taxation and Philanthropy, OECD Tax Policy Studies, No. 27, OECD Publishing, 2020, s.55.

34 A.g.e., s.56.

gelişmeye katkı sağlayacak nitelikte” olan; Dernekler Kanunu ise “derneğin amacı ve bu amacı gerçekleştirmek üzere giriştiği faaliyetlerin topluma yararlı sonuçlar verecek nitelikte ve ölçüde olması” şartlarını kamuya yararlı dernek statüsü için gerekli şartlar arasında saymıştır. Burada kamu yararına çalışan dernek statüsü edinmek için öne çıkan kavramlar; toplumun ihtiyaç ve sorunlarına yönelik çözümler üretecek ve topluma yararlı sonuçlar verecek amaçlara hizmet eden faaliyetleri yürütmesidir. Devlet Denetleme Kurulu’nun 2010 yılına ait kamuya yararlı dernek statüsünü irdeleyen raporunda kamu yararı müessesesinin hangi amaçları ve faaliyetleri kapsadığı konusunda mevzuatımızda yeterince açıklık bulunmadığı, kamu yararı statüsünün kazanılması sürecinde İçişleri ile Hazine ve Maliye Bakanlıklarının düzenlemelerinde farklılıklar bulunduğu işaret edilerek, kamu yararı kavramının daha net ve anlaşılır bir tanımının yapılması<sup>35</sup> ve bakanlıklar arasındaki düzenleme farklılıklarının giderilmesi önerilmiştir.<sup>36</sup> Örneğin, Hollanda, Almanya, Fransa, Macaristan, Polonya vb. ülkeler mevzuatlarında kamu yararına olan amaçları maddeler halinde sıralamış böylelikle statüleri daha objektif kriterlere bağlamışlardır.<sup>37</sup>

Türkiye mevzuatında vakıfların vergi muafiyeti edinmesine dair düzenlemede ise kamu yararı kavramına doğrudan bir atıf bulunmamakla birlikte vakfın faaliyetinin genel, katma ve özel bütçeli idarelerin bütçeleri içinde yer alan bir hizmetin veya hizmetlerin yerine getirilmesini amaç edinmesi;<sup>38</sup> ve faaliyetlerinin kamuya açık ve devletin kamu hizmeti yükünü azaltıcı etki yapacak düzeyde olması<sup>39</sup> şartlarına yer verilmiştir.

Bu konuda OECD’ye üye ülkelerdeki uygulamalar incelendiğinde; farklı ülke düzenleme ve uygulamalarının tanımladığı dernek ve vakıf kurumsallaşmaları bir üst kavram olan sivil toplum kuruluşları (philanthropic entities) altında birlikte değerlendirilmiş ve bir kuruluşun sivil toplum kuruluşu olması için kamu yararını gözeten değerli bir amaç sahibi olmasına vurgu yapılmıştır. Genel anlamda bu vurgu, değerli amaç saptaması yapılırken sunulan faydanın kapsama alanına ilişkindir. Buna göre, bir kamuya yararlı kuruluşun değerli amacı bir bütün olarak kamuya veya kamunun yeterli bir bölümüne fayda sağlamayı hedeflemelidir. Eğer faydalanıcı çevresi kamunun yeterli bir bölümünü oluşturmuyorsa, kuruluşun amacı yalnızca birkaç kişinin özel menfaati için olacaktır ve bu nedenle statülü, vergi avantajı almaya layık bir sivil toplum kuruluşu olarak nitelendirilmek için gereken şartları karşılamayacaktır.<sup>40</sup> Tablo-3 OECD’ye üye ve katılım sürecindeki farklı ülkelerde bir sivil toplum kuruluşunun kamuya yararlı sayılması için kuruluşun faaliyetlerinin faydasının etki edeceği nüfusa ilişkin sınırlandırma olup olmadığını, varsa niteliğini özetlemektedir. Buna göre ülkelerin büyük çoğunluğu eğer faydaları değerli amaçla ilişkilendiriliyorsa sivil toplum kuruluşlarının faaliyetlerini belirli bir kesime yönelik şekillendirmesine izin vermektedir.

35 Devlet Denetleme Kurulu, Kamuya Yararlı Dernek Statüsünün İrdelenmesi ile Kamuya Yararlı Derneklerle İlgili Yürütülen İş ve İşlemlerin Değerlendirilmesi, Araştırma ve İnceleme Raporu 2010, s. 340.

36 Devlet Denetleme Kurulu, Kamuya Yararlı Dernek Statüsünün İrdelenmesi ile Kamuya Yararlı Derneklerle İlgili Yürütülen İş ve İşlemlerin Değerlendirilmesi, Araştırma ve İnceleme Raporu 2010, s. 344.

37 Devlet Denetleme Kurulu, Kamuya Yararlı Dernek Statüsünün İrdelenmesi ile Kamuya Yararlı Derneklerle İlgili Yürütülen İş ve İşlemlerin Değerlendirilmesi, Araştırma ve İnceleme Raporu 2010, s. 340.

38 Genel Tebliğ, Kapsam.

39 Genel Tebliğ, Madde 1.1. Faaliyet konusu.

40 Taxation and Philanthropy, OECD Tax Policy Studies, No. 27, OECD Publishing, 2020, s. 46.

Tablo 3. Kamuya yararlı kuruluşların faydalarının kapsam sınırlandırması

| Ülke   | Açıklama  |   |
|--|-----------|---|
| Faydası herkese açık                         | Avusturya | Faydalanıcılar genel kamu olmalı, spesifik özelliklere işaret eden örneğin cinsiyet ve toplumsal cinsiyet belirten ifadeler kullanılamaz.   |
|  | Fransa    | Faaliyetlerin faydası herkese açıktır, cinsiyet, meslek, din gibi kriterler konarak sınırlandırılmaz. Kamuya yararlı kuruluşların genel çıkarı gözettileri kabul edilir ve bağışçaları vergi indiriminden faydalanır. |
|  | Slovenya  | Faydalar vasıf, toplumsal cinsiyet, din, etnisite, köken gibi özelliklerle sınırlandırılmaz.  |
| Faydası belirli özelliklerle sınırlandırılan | Kolombiya | Kuruluşların yalnızca bir cinsiyete fayda sağlamasına izin verilir, ancak kimlerin yararlanabileceğini kısıtlamak için başka herhangi bir özellik kullanamazlar.  |
|  | İsrail    | Sivil toplum kuruluşları yalnızca bir cinsiyeti hedefleyebilir ve köken veya uyruk belirtebilir.  |
|  | Litvanya  | Litvanya'da, faaliyet Kadın Erkek Fırsat Eşitliği Kanunu ile uyumlu olduğu sürece, kuruluşların yararlanıcılarını cinsiyet veya beceriye dayalı olarak seçmesini yasaklayan herhangi bir kural bulunmamaktadır.       |
|  | Meksika   | Köken, din veya milliyete ilişkin herhangi bir kısıtlamaya izin verilmemektedir. Ancak, cinsiyete ve potansiyel olarak diğer özelliklere dayalı kısıtlamalar mümkündür. Örneğin bekar anneler gibi.                   |
|  | Norveç    |   |
|  | Romanya   | Kuruluşlar yalnızca bir cinsiyete fayda sağlayamaz, ancak beceri, din veya milliyet gibi diğer bireysel özellikleri kullanarak yararlanıcı çevrelerini belirleyebilirler.   |
|  | Singapur  | Faaliyetleri bir bütün olarak topluma da fayda sağlıyorsa, kurumların yalnızca bir cinsiyeti hedeflemesine izin verir.  |
|  | İsviçre   | Kuruluşların yalnızca bir cinsiyete fayda sağlamasına izin verilir, ancak kimlerin yararlanabileceğini kısıtlamak için başka herhangi bir özellik kullanamazlar.  |
|  | Letonya   | Faydalanıcı hedef gruplar çocuklar, gençler, yoksullar ve engelliler olabilir, ancak hayırseverlik faaliyeti yetenekleri, kökenleri, dinleri veya milliyetleri ne olursa olsun insanlara ulaşmalıdır.                 |

| Ülke      | Açıklama  |
|-----------|---|
| Avusturya | Örneğin, aile içi şiddet mağdurlarına destek sağlayan bir sivil toplum kuruluşunun yalnızca kadınlara hizmet sağlamasına izin verilebilir veya sağlığı geliştirme amacı taşıyan bir sivil toplum kuruluşu yalnızca ruh sağlığı sorunları olan erkeklere hizmet sağlayabilir.  |
| Belçika   | Belçika yasaları yaş, cinsel yönelim, medeni hal, doğum, mülkiyet, dini veya felsefi inanç, siyasi kanaat, dil, mevcut veya gelecekteki sağlık durumu, engellilik, fiziksel veya genetik özellikler veya sosyal köken temelinde ayrımcılığı yasaklamaktadır. Ancak, kamuya yararlı organizasyon akreditasyonunu belirli bir insan kategorisine (örneğin engelliler) fayda sağlamak amacıyla almışsa, faaliyetlerini halkın bu belirli kesimiyle sınırlandırabilir. Bu tür kamuya yararlı organizasyonlar, daha fazla toplumsal cinsiyet eşitliği sağlamak amacıyla özellikle kadın haklarını savunan dernekleri içerir. |
| Kanada    | Kanada'da bir sivil toplum kuruluşu faydalanıcılarını belli bir grup ile kısıtlamayı önerdiğinde bunun hayırseverlik amacıyla ilişkili olduğunu göstermek ve gerekçelendirmek zorundadır. Ayrıca kuruluş sadece üyelerine hizmet veremez veya sunduğu hizmetleri toplumu oluşturan bireyleri bu hizmetten haksız yere dışlayacak ve erişimlerine engel olacak şekilde ücretlendiremez.  |
| Estonya   | Hayırseverlik faaliyetleri sadece belirli özelliklere sahip bireylere yönelik olamaz ve toplumun yeterli bir kesimine fayda sağlaması gerekir. Sadece tek bir cinsiyetin hedeflenmesi, kuruluşun değerli amacı ile gerekçelendirilebiliyorsa, bu yeterli bir toplum kesimi olarak kabul edilebilir.   |
| Almanya   | 2017 yılında Almanya Federal Vergi Mahkemesi, bir kamu yararına kuruluşun kadınları uygun bir gerekçe olmadan üyelikten dışlayamayacağına karar verdi. Almanya'da üye tabanlı kuruluşlar tercihli vergi muamelesi alabilmektedirler. Hatta kayıtlı olmayan dernekler de vergi avantajlarından yararlandırılmaktadır.  |
| Hindistan | Hindistan'da bir sivil toplum kuruluşunun faaliyetleri belirli bir dini kesimi veya kastı hedefleyemez ancak kadınlara, çocuklara ve toplumun savunmasız kesimlerine yönelik olabilir.  |
| Japonya   | Japonya'da sivil toplum kuruluşunun değerli amacıyla ilişkisi gerekçelendirildiği müddetçe yararlanıcılar, cinsiyet, din veya yetenek gibi özelliklerine göre belirlenebilir.   |
| Hollanda  | Hollanda'da "kamu yararı"nın belirli bir tanımı yoktur. Mevzuatta ve içtihat hukukunda, bu terim tarafsız bir şekilde tanımlanmıştır, böylece kuruluşun kamuya fayda sağlayıp sağlamadığı konusunda farklı görüşler olabilir. Örneğin, kuruluşun değerli amacı kadın ve erkeklere eşit muameleyi teşvik etmekse ve bu nedenle sadece kadınlara odaklanıyorsa, yararlanıcı çemberi kuruluş tarafından sınırlandırılmaktadır.   |

Ancak değerli amaçla ilişkilendirilebilen fayda sınırlamasına izin veriliyor

| Ülke         | Açıklama   |
|--------------|--|
| Yeni Zelanda | Yeni Zelanda'da sivil toplum faaliyetlerinin halkın yeterli bir kesimine fayda sağlaması gerekmektedir. Bir faydaya erişim için ücret uygulanması, makul bir şekilde yapıldığı takdirde kabul edilebilir. Örneğin, sadece belirli bir grubun üyeleri tarafından erişilebilen bir fayda sağlayarak (örneğin, Māori öğrenciler için bir burs). Kamunun erişimine getirilen sınırlamalar makul ve uygun olmalıdır. Bir kuruluşun üyelerinin de faydalanabildiği durumlarda, üyeliğe getirilen her türlü sınırlama da kamuya sağlanan fayda bağlamında makul olmalıdır. Örneğin, tıbbi uygulamaları iyileştirmek için kurulan bir doktorlar derneği, üyeliğini nitelikli doktorlarla makul bir şekilde sınırlandırabilir, çünkü asıl fayda kamu sağlığının iyileştirilmesinden daha geniş bir halk kitlesine yöneliktir. |
| İtalya       | İtalya'da, çoğu yardım kuruluşu, yararlanıcılarına kısıtlama getirmeksizin herkese açıktır. Bununla birlikte, bazı kuruluşlar faaliyetlerinden kaynaklanan faydaları, kamuya yararlı kuruluşun değerli amacıyla ilgili özelliklere sahip bazı gruplarla sınırlandırabilir (örneğin, dezavantajlı kişilere iş bulmalarında yardımcı olan yardım kuruluşları).   |
| Portekiz     |  |
| Güney Afrika |  |
| İsveç        | İsveç'te üye temelli hayırsever kuruluşlar, halka açık olmaları şartıyla kamuya yararlı statüsüne uygundur. Bununla birlikte, belirli kısıtlamalar getirmelerine izin verilmektedir (örneğin, bir atış kulübü için yaş sınırı, bir orkestra için bir enstrüman çalma yeteneği vb.) Benzer şekilde, hedef grubun kuruluşun amacı ile ilişkilendirilerek gerçekleştirilmesi şartıyla hayırsever kuruluşun faaliyetleri sadece tek bir cinsiyeti hedefleyebilir.  |
| Amerika      |  |

Kaynak: Taxation and Philanthropy, OECD Tax Policy Studies, No. 27, OECD Publishing, 2020. S.46-49'da anlatımlar kullanılarak yazarlar tarafından uyarlanmıştır.

Bununla beraber, Şili, Yunanistan, Malta ve Slovakya'da kurumların hayırseverlik faaliyetlerini belirli özelliklere sahip bireylerle sınırlandırıp sınırlandıramayacaklarına ilişkin herhangi bir kural bulunmamaktadır.

Bunlar dışında, Tablo-3'ten izlenebileceği gibi kamuya yararlı kuruluşların faaliyetlerinden kimlerin yararlanacağını sınırlamasına, bu kuruluşlar hedef gruplarını değerli amaçları ile ilişkilendirilerek gerçekleştirilirse izin veren ülkeler de vardır.

Avrupa çapında ise yasal ve düzenleyici uygulamaların yanı sıra vakıf formlarında da büyük bir çeşitlilik gözlenmektedir. Avrupa'da farklı devlet-sivil toplum ilişkileri ile kamusal yarar için özel eylemlere farklı politika yaklaşımları bulunmakta ve dolayısıyla hayırseverliğin hukuki gelenekleri de farklılık göstermektedir.<sup>41</sup>

41 Comparative Highlights of Foundation Laws: The Operating Environment for Foundations in Europe. Donors and Foundations Networks in Europe (DAFNE) and European Foundation Centre (EFC) 2021, s.7.

## 2. Süre

Bir derneğin kamu yararına çalışan dernek statüsüne başvurabilmesi için, en az bir yıldan beri faaliyette bulunması gerekmektedir (Dernekler Kanunu, 27). Aynı şekilde vakıflar için de en az bir yıl süre ile faaliyette bulunuyor olması ve bu süre içindeki faaliyetleri ile devletin kamu hizmeti yükünü azaltıcı etki sağlamış olmaları gerekmektedir (Genel Tebliğ, Seri No:1). Mal varlığı ve gelir tutarı başvurunun yapıldığı yıl için Tablo-1'de paylaşılan geçerli hadlerin iki katını aşan vakıfların vergi muafiyetine ilişkin başvurularında ise asgari altı ay faaliyette bulunma şartı aranır.<sup>42</sup>

OECD üye ve katılım sürecindeki ülkelerdeki uygulamalar gözden geçirildiğindeyse, yukarıda belirttiğimiz gibi Kanada, Fransa, İrlanda, Yeni Zelanda, Kolombiya, Almanya<sup>43</sup> ve Bulgaristan'da<sup>44</sup> böyle bir süre aranmamaktadır ve kurulurken bu statüye başvurabilmektedirler. Bununla birlikte, Türkiye'de olduğu gibi başvuru öncesi belirli bir süre faaliyette bulunmuş olma şartı arayan ülkeler de vardır. Bu süre Belçika'da 1 yıl, Romanya'da 3 yıl,<sup>45</sup> Estonya'da ise 6 aydır.

Mali/Vergisel Çerçeve Araştırması bulgularına göre belli bir süre faaliyette bulunma şartının STK'lar tarafından çok da olumsuz değerlendirilmediği görülmüştür. Araştırmanın nitel kısmında gerçekleştirilen odak grup ve derinlemesine mülakatlara katılan STK temsilcilerinden başvuru öncesi belirli bir süre faaliyette olma koşulunu olumlu değerlendirenlerin görüşleriye şu şekilde olmuştur:

*"...gelir gider, genel sürdürülebilirlik... ekip yapısı, kaç yıldır faaliyette? bence bu önemli. Çünkü dedim ya bu bir vergi muafiyeti hakikaten bir avantaj sağlamakla birlikte temel hikayesi itibar noktası. Çünkü bunu gerçekten sağlayamayacak kurumlara verilirse ve orada negatif şeyler olursa doğal olarak biliyorsunuz hemen bir genelleştirmeye tabi tutuluyor. Bunun güvenilir bir yerde kalıyor olması lazım. Benim dediğim gibi aklıma gelen belli bir yıllık faaliyet mutlaka olmalı orada. Çünkü önce bir o dernek ya da vakıf oluyor mu? .... Bakalım yürütebiliyor mu kendi sürecini? Onun görülmesi kıymetli olur."* (Vakıf, Büyük Ölçek, Statülü)

## 3. Mali yükümlülükler

Dernek ve vakıflar için statü elde etmede aranan bir diğer şart ise belli bir maddi güce sahip olduklarını ispat etmeleridir. Türkiye'de kamu yararı statüsü edinmek isteyen derneklerden son bir yıl içindeki, (2024 yılı için) 200.000 Türk Lirasını geçen alım ve satım işlemlerini rekabet koşullarına uygun yapması, yıl içinde elde ettiği gelirin en az yarısını bu amaçla harcaması, sahip olduğu mal varlığı ve yıllık gelirin dernek tüzüğünde belirtilen amacı gerçekleştirecek düzeyde olması beklenirken; vakıfların sağlaması gereken mali yükümlülükler ise derneklerinkine kıyasla daha ağırdır. (2024 yılı için) faaliyet süresi en az bir yıl olan vakıflardan en az 9.010.000,00 TL gelir getirici mal varlığına ve en az 811.000,00 TL yıllık gelire sahip olması istenmektedir. Faaliyet Süresi 6 Ay Olan Vakıflar için ise en az 18.020.000,00 TL gelir getirici mal varlığı ve en az 1.622.000,00 TL yıllık gelire<sup>46</sup> sahip olmaları beklenmektedir. Yıllık gelirin tespitinde; genel ve özel bütçeli idarelerin bütçelerinden

42 Genel Tebliğ, Madde 1.2.

43 Taxation and Philanthropy, OECD Tax Policy Studies, No. 27, OECD Publishing, 2020, s.49.

44 Panov, Luben. 2019. Public Benefit Status. 13th Civil Society Forum. Civic Space, B&S Europe.

45 Taxation and Philanthropy, OECD Tax Policy Studies, No. 27, OECD Publishing, 2020, s.50.

46 Bu tutarlar, her yıl Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre o yıl için belirlenen yeniden değerlendirme oranında artar ve izleyen yılda bu miktarlar esas alınır.

yapılan yardımlar ile bağış niteliğindeki gelirler dikkate alınmaz. Bunların dikkate alınmama sebebi vergi muafiyeti tanınan vakıflardan, kamu hizmeti görme ve bu hizmet aracılığıyla devletin kamu hizmeti yükünü azaltıcı etki yaratmaları<sup>47</sup> beklentisidir.

Avrupa ülkelerinde bir sivil toplum kuruluşunun varlıkları ve mali yükümlülükleri ile ilgili düzenlemeler gözden geçirildiğinde kamuya yararlı kuruluşların varlıklarını fesih durumu da dahil olmak üzere üyeleri ve başka kişiler arasında dağıtmama ve sadece kamu yararı amaçlarını gerçekleştirmek üzere kullanma yönünde kurallar belirlendiği görülmüştür.<sup>48</sup> Danimarka Gelir Vergisi Kanunu'na göre (Madde 8A ve 19 Aralık 2018 tarihli ve 1656 sayılı Vergi Bakanlığı Emri), varlıklar münhasıran kuruluşun kamu yararı amaçlarını gerçekleştirmek için kullanılmalıdır; fonlar, coğrafi olarak veya başka herhangi bir şekilde 35.000'den az bir nüfus seviyesiyle sınırlı olmayan bir grup insanın yararına kullanılmalıdır; fesihden sonra kalan varlıklar Danimarka'da veya başka bir AB/AET Üye Devletinde bulunan başka bir hayır kurumuna devredilmelidir.<sup>49</sup> Estonya Gelir Vergisi Kanunu'nda (1999 yılı Gelir Vergisi Kanunu, Madde 11) "Kuruluş, kurucularına, üyelerine, yönetim veya kontrol organı üyelerine, kendisine bağışta bulunan kişilere veya bu kişilerin yönetim veya kontrol organı üyelerine veya bu kişilerle ilişkili kişilere (eşler, aynı gruba ait kuruluşlar vb.), ilişkili kişi kuruluş tarafından desteklenen hedef gruba dahil olmadıkça ve hedef gruptaki diğer kişilerle karşılaştırıldığında ek faydalar elde etmedikçe, varlıklarını veya gelirlerini dağıtamaz, maddi yardım veya parasal olarak değerlendirilebilir faydalar sağlayamaz. Fesih üzerine, kalan varlıklar listede yer alan başka bir kuruluşa veya AET'nin başka bir Üye Devletinde kurulmuş benzer bir kuruluşa devredilmelidir. Kuruluşun idari giderleri, faaliyetinin niteliğine ve tüzüğünde belirtilen hedeflere uygun olmalıdır. Kuruluşun çalışanlarına ve yönetim veya kontrol organı üyelerine ödenen ücret, iş sektöründeki benzer işler için normalde ödenen ücret miktarını aşamaz" şeklinde düzenlenmiştir.<sup>50</sup> Son olarak Hollanda'da Genel Vergi Kanunu (Madde 5b) ile düzenlendiği biçimiyle; kamu yararına çalışan kurumların herhangi bir kâr amacı olmamalıdır. Kamu yararı amaçlarının gerçekleştirilmesi için makul olarak ihtiyaç duyulandan daha fazla varlığa sahip olmamalıdır. Hollanda kamu yararı kurumlarının yönetim maliyetleri, giderlerle makul bir orantı içinde olmalıdır. Yöneticilere ücret ödenemez, ancak yalnızca aşın olmayan bir huzur hakkı alabilir ve yapılan masraflar için geri ödeme yapılabilir. Fesih sırasında kalan varlıklar, Hollanda'da başka bir kamuya yararlı kuruluşa veya münhasıran veya neredeyse münhasıran kamu yararını amaçlayan yabancı bir kuruma devredilmelidir.<sup>51</sup>

Yine Avrupa'da kamuya yararlı kuruluşlar için asgari gelir getirici mal varlığı tutarı belirleyen ülkelerin de olduğu görülmektedir. İtalya'da bir sivil toplum kuruluşunun ulusal düzeyde tanınması için 120.000 Avro değerinde mal varlığı gerekmektedir. Kamu yararına çalışan vakıf kurmak için ise ("Üçüncü Sektör Kodu" tarafından listelenenler arasında) asgari 30.000 Avro mal varlığı ile bir vakıf

47 Özkan, C. (2003). Vakıflara Bakanlar Kurulunca Vergi Muafiyeti Tanınmasında Yeni Düzenleme-I. Yaklaşım Dergisi, s.177.

48 FICI, Antonio. Public benefit status and CMD systems for associations and non-profit organizations in the EU, Study Requested by JURI Committee, Policy Department for Citizens' Rights and Constitutional Affairs Directorate-General for Internal Policies, December 2023, s.29.

49 FICI, Antonio. Public benefit status and CMD systems for associations and non-profit organizations in the EU, Study Requested by JURI Committee, Policy Department for Citizens' Rights and Constitutional Affairs Directorate-General for Internal Policies, December 2023, s.33.

50 FICI, Antonio. Public benefit status and CMD systems for associations and non-profit organizations in the EU, Study Requested by JURI Committee, Policy Department for Citizens' Rights and Constitutional Affairs Directorate-General for Internal Policies, December 2023, s.35.

51 FICI, Antonio. Public benefit status and CMD systems for associations and non-profit organizations in the EU, Study Requested by JURI Committee, Policy Department for Citizens' Rights and Constitutional Affairs Directorate-General for Internal Policies, December 2023, s.38.

kurmak mümkündür.<sup>52</sup> Malta'da her vakıf asgari bir ana varlığa sahip olmalıdır. Para veya mülkten oluşan asgari ana varlık miktarı 1,164.69 Avro olarak belirlenmiştir. Ancak kanun, kamu yararına çalışan vakıflar için bir istisna öngörmekte ve bu durumda asgari ana varlık miktarı 232,94 Avro'ya düşürülmektedir.<sup>53</sup> Portekiz ise kanunda asgari bir tutar belirtilmemiştir, ancak kamuya yararlı amacın gerçekleştirilmesi için 250.000 Avro'nun yeterli olduğu varsayılmaktadır.<sup>54</sup>

Mali/Vergisel Çerçeve Araştırması bulgularında, başvuru şartları arasında sayılan belli bir mal varlığı ve yıllık gelire sahip olma şartı hem dernek hem de vakıflar tarafından zorlayıcı bulunmuştur. Bu konuda araştırmanın nitel kısmında görüşülen STK'ların faaliyet amaçları ve konularına göre farklılaşan sorunları olduğu görülmüştür. Buna göre mal varlığı büyük ölçüde gayrimenkul varlığına dayalı olan statülü bir vakıf temsilcisi yaşadıkları zorluğu şu şekilde ifade etmiştir:

*"Bu muafiyeti alıyorsunuz, ondan sonraki yıllarda uymanız gereken sürekli 3 prosedür var. ... mesela... her sene bir varlık büyüklüğü yükleniyor. Ve o rakam o kadar yükseliyor ki. Ama ben gayrimenkullerimi değerlendirme yapamıyorum. Onlar bize bağış geldiği, satın alındığı tarihindeki değeri ile kalıyor. Dolayısıyla o rakamın o kadar artınlıp diğer tarafta bizim bilançolarımızda güncellenmemesini dezavantaj olarak görüyorum. Bu bence bizim gibi vakıflarda sıkıntı. Çünkü biz her türlü bunun sıkıntısını yaşıyoruz. Nasıl çözüm buluyorsunuz diye sürekli başka vakıflardan görüş almaya çalışıyoruz." (Vakıf, Büyük Ölçek, Statülü)*

#### 4. Değerli amaç

Statü edinme isteğindeki dernek ve vakıfların karşılması beklenen bir başka koşul da amaçları ile ilgilidir. Derneğin amacı ve bu amacı gerçekleştirmek üzere giriştiği faaliyetlerin topluma yararlı sonuçlar verecek nitelikte ve ölçüde olması şartı aranır (Dernekler Kanunu, Madde 27). Kamu yararına çalışan dernek statüsü edinmede amaçlarla ilgili bir konu kısıtlaması olmamakla birlikte vakıflar için durum farklıdır. Buna göre, vergi muafiyeti statüsü edinmek üzere başvuran vakıflar sağlık, sosyal yardım, eğitim, bilimsel araştırma ve geliştirme, kültür ve çevre koruma ile ağaçlandırma konularını amaç edinmelidirler (Genel Tebliğ, Seri No:1). Ayrıca bu faaliyetlerin kamuya açık ve devletin kamu hizmeti yükünü azaltıcı etki yapacak düzeyde olması beklenir.<sup>55</sup>

OECD ülkelerindeki uygulamaları gözden geçirdiğimizde "değerli amaç" ifadesinin, sivil toplum kuruluşlarının vergi indiriminden yararlanabilmeleri için faaliyet gösterebilecekleri ve kamu otoritesi tarafından sınırları belirlenmiş bir dizi amaca atfen kullanıldığını görmekteyiz. Buna göre, bir sivil toplum kuruluşunun ayrıcalıklı vergi avantajlarına erişebilmesi için devletin (örneğin yasama organı veya vergi idaresi) değerli olarak kabul ettiği bir amaca sahip olması gerekir. Bazı ülkelerde (örneğin Almanya ve Amerika Birleşik Devletleri), kamuya yararlı organizasyonların kaynaklarını kamuya yararlı organizasyon statüsü için yaptıkları başvuruda belirttikleri değerli amaçlara odaklanmaları gerekmektedir. Yani, idari bir süreçten geçmeden amaçlarını kabul edilen amaçlardan herhangi biriyle değiştiremezler.<sup>56</sup> Örneğin Almanya'da, bir kamuya yararlı organizasyon değerli amacını değiştirmek

52 DAFNE and EFC, Comparative Highlights of Foundation Laws, 2021. s.45.

53 [https://www.transnationalgiving.eu/wp-content/uploads/2022/09/Malta\\_2020LegalEnvironmentPhilanthropy.pdf](https://www.transnationalgiving.eu/wp-content/uploads/2022/09/Malta_2020LegalEnvironmentPhilanthropy.pdf)

54 DAFNE and EFC, Comparative Highlights of Foundation Laws, 2021. s.45.

55 Genel Tebliğ, Madde 1.1.

56 Taxation and Philanthropy, OECD Tax Policy Studies, No. 27, OECD Publishing, 2020, s.43.



ya da yeni bir amaç eklemek isterse, bunu mali makamlara bildirmek zorundadır. Türkiye’de ise vergi muafiyeti tanınan vakıfların yönetimlerinde senetlerinde değişiklik yapılması istenirse Hazine ve Maliye Bakanlığı’ndan izin alınması zorunludur (Genel Tebliğ, Seri No:1, 3.1). Derneklerde ise tüzük değişikliklerinde mülki idare amirliğine bildirmek gereklidir (Dernekler Yönetmeliği, Madde 17).

Aşağıdaki Tablo-4<sup>57</sup>, OECD üye ve katılım sürecindeki ülkelerin bu tür bir amaca sahip sivil toplum kuruluşlarına vergi indrimi sağlayarak desteklemeyi seçebilecekleri değerli amaç kategorilerinin bir listesini sunmaktadır. Tablo-4’ten de izleneceği üzere; ülkeler tarafından en sık değerli amaç olarak değerlendirilen kategoriler sosyal yardım (37), eğitim (35), bilimsel araştırma (34) ve sağlık hizmetleridir (34). Türkiye’de vakıflar için belirlenmiş konuların sağlık, sosyal yardım, eğitim, bilimsel araştırma ve geliştirme, kültür ve çevre ile ağıaçlandırma olduğunu hatırlarsak, uluslararası genel eğilime paralel bir çerçeve izlendiği söylenebilir. Bununla birlikte OECD ülkelerinin çoğunda kapsanan konular olan insan hakları, çocuk bakımı, afet ve sivil toplum konularının Türkiye’de değerli amaçlar arasında sayılmaması da bir eksiklik olarak yorumlanabilir.

**Tablo 4. Ülkelere göre değerli amaç sayılan konular**

| Ülkeler         | Refah | Eğitim | Bilim | Sağlık | Kültür | Çevre | Afet | Sivil toplum | Toplum hizmeti | İnsan hakları | Kalkınma finansmanı | Çocuk bakımı | İnsani yardım (yurt dışı) | Din | Amatör spor | Hayvan koruma | Sivil koruma | Tüketici koruma | Diğer |
|-----------------|-------|--------|-------|--------|--------|-------|------|--------------|----------------|---------------|---------------------|--------------|---------------------------|-----|-------------|---------------|--------------|-----------------|-------|
| Arjantin        | +     |        | +     | +      |        |       |      |              | +              |               |                     | +            |                           | +   |             |               |              |                 | +     |
| Avustralya      | +     | +      | +     | +      | +      | +     | +    | +            | +              | +             | +                   |              | +                         | +   | +           | +             | +            |                 | +     |
| Avusturya       | +     | +      | +     | +      | +      | +     | +    | +            |                | +             | +                   | +            | +                         | +   | +           | +             | +            | +               |       |
| Belçika         | +     | +      | +     | +      | +      | +     | +    | +            | +              | +             | +                   | +            | +                         |     |             | +             | +            |                 |       |
| Bulgaristan     | +     | +      |       | +      | +      | +     | +    | +            | +              |               |                     | +            | +                         | +   |             |               |              |                 | +     |
| Kanada          | +     | +      | +     | +      | +      | +     | +    | +            | +              | +             | +                   | +            | +                         | +   | +           | +             | +            |                 |       |
| Şili            | +     | +      | +     |        | +      |       | +    |              | +              |               | +                   | +            |                           |     | +           |               | +            |                 |       |
| Kolombiya       | +     | +      | +     | +      | +      | +     | +    | +            | +              | +             | +                   | +            |                           | +   | +           |               | +            |                 |       |
| Çek Cumhuriyeti | +     | +      | +     | +      | +      | +     | +    | +            | +              | +             | +                   | +            | +                         | +   | +           | +             | +            | +               |       |
| Estonya         | +     | +      | +     | +      | +      | +     | +    | +            | +              | +             | +                   | +            | +                         | +   | +           | +             | +            | +               |       |
| Finlandiya      | +     | +      | +     | +      | +      | +     |      | +            | +              |               |                     | +            |                           |     | +           |               |              | +               | +     |
| Fransa          | +     | +      | +     | +      | +      | +     | +    | +            | +              | +             | +                   | +            | +                         | +   |             | +             | +            | +               |       |

57 Tablo’nun üst satırında sıralanan amaçlar şemsiye terimlerdir. Örneğin refah, evsizlikle mücadele için barınak sağlayan kuruluşları veya ihtiyaç sahiplerine yiyecek dağıtan gıda bankalarını kapsamaktadır. Kültür amacı, müzeleri veya belirli sinema salonlarını içerebileceği gibi, daha genel olarak miras kuruluşları veya hibe yoluyla sanatı destekleyen kuruluşlar için de geçerli olabilir.

| Ülkeler                     | Refah | Eğitim | Bilim | Sağlık | Kültür | Çevre | Afet | Sivil toplum | Toplum hizmeti | İnsan hakları | Kalkınma finansmanı | Çocuk bakımı | İnsani yardım (yurt dışı) | Din | Amatör spor | Hayvan koruma | Sivil koruma | Tüketici koruma | Diğer |
|-----------------------------|-------|--------|-------|--------|--------|-------|------|--------------|----------------|---------------|---------------------|--------------|---------------------------|-----|-------------|---------------|--------------|-----------------|-------|
| Almanya                     | +     | +      | +     | +      | +      | +     | +    | +            | +              | +             | +                   | +            | +                         | +   | +           | +             | +            | +               | +     |
| Yunanistan                  | +     | +      | +     | +      | +      | +     | +    | +            | +              | +             | +                   | +            | +                         | +   | +           | +             | +            | +               | +     |
| Hindistan                   | +     | +      | +     | +      | +      | +     | +    | +            | +              | +             | +                   | +            | +                         | +   | +           | +             | +            | +               | +     |
| Endonezya                   | +     | +      | +     |        |        |       | +    |              |                |               |                     |              |                           | +   | +           |               |              |                 | +     |
| İrlanda                     | +     | +      | +     | +      | +      | +     | +    | +            | +              | +             | +                   | +            | +                         | +   | +           | +             | +            | +               | +     |
| İsrail                      | +     | +      | +     | +      | +      | +     | +    | +            | +              | +             | +                   | +            | +                         | +   | +           | +             | +            | +               | +     |
| İtalya                      | +     | +      | +     | +      | +      | +     | +    | +            | +              | +             | +                   | +            | +                         |     | +           | +             |              | +               |       |
| Japonya                     | +     | +      | +     | +      | +      | +     | +    | +            | +              | +             | +                   | +            | +                         | +   | +           | +             | +            | +               | +     |
| Letonya                     | +     | +      | +     | +      | +      | +     | +    | +            |                | +             |                     | +            | +                         |     | +           | +             | +            |                 |       |
| Litvanya                    | +     | +      | +     | +      | +      | +     | +    | +            | +              | +             | +                   | +            | +                         | +   | +           | +             | +            | +               | +     |
| Lüksemburg                  | +     | +      | +     | +      | +      | +     | +    | +            | +              |               |                     | +            | +                         | +   | +           | +             | +            |                 |       |
| Malta                       | +     |        |       |        |        |       |      |              |                |               |                     |              |                           |     |             |               |              |                 |       |
| Meksika                     | +     | +      | +     | +      | +      | +     | +    | +            | +              | +             | +                   | +            |                           |     |             | +             | +            | +               | +     |
| Hollanda                    | +     | +      | +     | +      | +      | +     | +    | +            | +              | +             | +                   | +            | +                         | +   |             | +             | +            |                 |       |
| Yeni Zelanda                | +     | +      | +     | +      | +      | +     | +    | +            | +              | +             | +                   | +            | +                         | +   | +           | +             | +            | +               | +     |
| Norveç                      | +     | +      | +     | +      | +      | +     | +    | +            | +              | +             | +                   | +            | +                         | +   | +           | +             | +            | +               | +     |
| Portekiz                    | +     | +      | +     | +      | +      | +     | +    | +            | +              | +             | +                   | +            | +                         | +   | +           | +             | +            | +               | +     |
| Romanya                     | +     | +      | +     | +      | +      | +     | +    | +            | +              | +             | +                   | +            | +                         | +   | +           | +             | +            | +               | +     |
| Singapur                    |       |        |       |        |        |       |      |              |                |               |                     |              |                           |     |             |               |              |                 | +     |
| Slovakya                    | +     | +      | +     | +      | +      | +     | +    | +            | +              | +             | +                   | +            | +                         | +   | +           | +             | +            | +               | +     |
| Slovenya                    | +     | +      | +     | +      | +      | +     | +    | +            | +              | +             | +                   | +            | +                         | +   | +           | +             | +            | +               | +     |
| Güney Afrika                | +     | +      |       |        |        |       |      |              |                | +             |                     |              |                           | +   | +           |               |              |                 |       |
| İsveç                       | +     | +      | +     | +      | +      | +     | +    | +            |                | +             | +                   |              | +                         | +   | +           |               |              |                 |       |
| İsviçre                     | +     | +      | +     | +      | +      | +     | +    | +            | +              | +             |                     | +            |                           |     | +           |               |              | +               |       |
| Birleşik Krallık            | +     | +      | +     | +      | +      | +     | +    | +            | +              | +             | +                   | +            | +                         | +   | +           | +             | +            | +               | +     |
| Amerika Birleşik Devletleri | +     | +      | +     | +      | +      | +     | +    | +            | +              | +             | +                   | +            | +                         | +   | +           | +             | +            | +               | +     |
| Frekans                     | 37    | 35     | 34    | 34     | 33     | 33    | 33   | 32           | 31             | 31            | 30                  | 30           | 30                        | 29  | 29          | 28            | 28           | 22              |       |

Kaynak: OECD Taxation and Philanthropy OECD Tax Policy Studies, No. 27, OECD Publishing, 2020.

Bununla birlikte görece daha az sıklıkta değerli amaç olarak değerlendirilen temalar ise, amatör spor, hayvan hakları, tüketici hakları ve sivil koruma olmuştur. Buna ek olarak, Avrupa'da da pek çok ülke siyasi ve yasamaya ilişkin lobi veya kampanya faaliyetlerini kamu yararı kapsamı dışında tutmaktadır. Yine spor ve dini amaçlı faaliyetlerde de farklı uygulamalar dikkati çekmektedir.<sup>58</sup>

Tablo-4'te listelenen ülkelerin çoğunda, vergi indirimi sağlayan bağış almak için değerli amaç ve kamu yararı şartlarını yerine getiren kuruluşların çoğu aynı zamanda vergi avantajı alma şartlarını da karşılayan kuruluşlar olmaktadır. Ancak Avustralya, Bulgaristan, Kanada, Almanya, Yeni Zelanda, Norveç, İsveç, Güney Afrika ve Amerika Birleşik Devletleri'nde durum daha farklıdır.<sup>59</sup>

Bulgaristan'da, bağışları teşvik etmek için gerekli olan değerli amaç koşulları, kamuya yararlı bir kuruluşun doğrudan vergi desteği alıp alamayacağını belirleyen koşullardan daha esneklerdir. Bulgaristan'da, bağışçılar uygun bir amaca sahip kamuya yararlı kuruluşlara yaptıkları bağışlar için vergi indiriminden yararlanabilmektedir ancak kuruluşlara tanınan vergi avantajları açısından bakıldığında yalnızca Bulgar Kızılhaçı doğrudan vergi avantajı almaya uygun görülmüştür.<sup>60</sup>

Kanada'da da bağışçılara vergi indirimine yönelik değerli/uygun amaç koşulları ile bir kamuya yararlı kuruluşun doğrudan vergi avantajı alıp alamayacağını belirleyen koşullar aynı değildir. Kanada'da Tablo-4'te listelenen değerli amaç faaliyetlerinde bulunan kamuya yararlı kuruluşların yanı sıra, gazetecilik kuruluşları; hükümetin bir işlevini yerine getiren belediye veya kamu kuruluşları; öğrenci kitlesinde Kanadalıların bulunduğu Kanada dışındaki üniversiteler; Kanada dışındaki kayıtlı kamuya yararlı kuruluşlar ve Birleşmiş Milletler ve ajanslarına yapılan bağışlar için bağışçılar vergi indiriminden faydalanabilir. Ancak genel olarak, Kanada'daki bir kuruluşun vergi indirimli bağışlardan yararlanan kayıtlı bir sivil toplum kuruluşu olması, kâr amacı gütmeyen bir kuruluş olarak kabul edilmesinden daha zahmetlidir. Çünkü Kanada'da bu statüyü elde etmek isteyen bir kuruluşun Kanada Gelir İdaresi'ne (Canada Revenue Agency- CRA) başvurması ve CRA'yı faaliyetlerinin gerçekten kamuya yararlı olduğu ve kamuya ya da kamunun önemli bir kesimine gerçek bir fayda sağladığı konusunda ikna etmesi gerekir.<sup>61</sup> Ancak kayıtlı bir sivil toplum kuruluşu bağışçıları için vergi indirimi sağlayan bağış makbuzu düzenleyebilir ve ek olarak doğrudan gelir vergisinden muaf tutulabilir.<sup>62</sup> Buna karşılık Norveç, İsveç ve Güney Afrika'da bağışçılara sağlanan vergi indirimi koşulları, doğrudan vergi desteği alma koşullarından daha kısıtlayıcıdır. Örneğin Norveç'te, vergi muafiyetinden yararlanabilecek sivil toplum kuruluşlarının yalnızca belirli bir kısmı, bağış yapan tarafın vergi indirimi talep edebileceği bağışları almaya hak kazanmaktadır. Bu haktan yararlanabilmek için bağış alan kuruluşun amacının şu kategorilere girmesi gerekir: sağlık hizmetleri, kültür veya amatör sporla uğraşan çocuklara ve gençlere yönelik faaliyetler, din, insan hakları, kalkınma yardımı, afet yardımı ve çevresel ve kültürel koruma. Güney Afrika'daysa kamuya yararlı kuruluşlar yalnızca değerli amaçları sağlık, refah ve eğitim kategorilerine giriyorsa bağışçıları vergi teşvikinden yararlanabilir.<sup>63</sup>

58 TÜSEV, Vakıf ve Derneklere İlişkin Vergi ve Kamu Yararı Raporu AB Ülkeleri ve Türkiye'deki Uygulamalar ve Öneriler, 2008, s.28.

59 Taxation and Philanthropy, OECD Tax Policy Studies, No. 27, OECD Publishing, 2020, s.44.

60 Taxation and Philanthropy, OECD Tax Policy Studies, No. 27, OECD Publishing, 2020, s.44.

61 "How to Get a Tax Credit for Donating to a Registered Charity". <https://educaloi.qc.ca>

62 "What is the difference between a registered charity and a non-profit organization?" [www.canada.ca](http://www.canada.ca)

63 Taxation and Philanthropy, OECD Tax Policy Studies, No. 27, OECD Publishing, 2020, s.44.

Mali/Vergisel Çerçeve Araştırması bulgularına göre Türkiye’de vergi muafiyeti statüsü için konulan amaç kısıtlamasının bu statüye başvurma konusunda vakıfları caydırıcı etkide bulunduğu görülmüştür. Buna ek olarak, anketi yanıtlayan kuruluş temsilcilerinin %51,5’i devletin kamu hizmeti yükünü azaltma şartını “son derece muğlak” bulduklarını belirtmişlerdir.

## 5. Gelirin harcanma şekli

Türkiye’de kamu yararına çalışan dernek statüsü edinmek için başvuruda bulunan derneğin yıl içinde elde ettiği gelirin en az yarısını bu amaçla harcaması şarttır (Dernekler Yönetmeliği, 49). Vakıflar için ise, son bir yılda veya son iki yılın ortalamasında brüt gelirin<sup>64</sup> en az üçte ikisinin vakfın amaçları doğrultusunda<sup>65</sup> harcanacağına vakfın resmi senedinde yazılı olması beklenmektedir.<sup>66</sup> Devlet üniversitelerinin faaliyetlerinin devam ettirilmesi ve desteklenmesi amacıyla kurulan vakıflarda ise yıllık brüt gelirlerinin en az dörtte üçünün, bu amaçlar doğrultusunda üniversitelerin fiziki, teknik ve sosyokültürel imkânlarının geliştirilmesine, üniversitede görevli eğitim görevlileri ile üniversite öğrencilerine yönelik harcanması şartı konmuştur.<sup>67</sup>

Avrupa Birliği’nde kamu yararı statüsü genel olarak, sivil toplum örgütlerinin örgütlenme biçimlerine (dernek veya vakıf olmalarına) bağlı olmaksızın “üye ve kurucularına kâr dağıtmama” ve “varlıklarını yalnızca amaçları doğrultusunda kullanmaları” anlamına gelen “varlık kilidi”<sup>68</sup> (asset-lock) şartlarına uymalarına bağlı olarak tanınan bir yasal statüdür. Bu katı “varlık kilidi”, kuruluşun feshedilmesi ve kamu yararı statüsünün kaybedilmesi durumları da dahil olmak üzere kamuya yararlı kuruluşun yaşamının tüm aşamalarında mevcuttur.<sup>69</sup> Avrupa Birliği ülkelerinde görülen uygulamalarda gelirin harcanma şekline dair düzenlemeleriyle öne çıkan ülkeler Almanya ve Avusturya’dır. Aralarında Belçika, Çek Cumhuriyeti, Güney Kıbrıs, Danimarka, Estonya, Finlandiya, Hollanda ve İsveç’in de bulunduğu diğer ülke uygulamaları konuyu daha az ayrıntılı bir şekilde ele alsalar da bu iki modeli takip etmektedirler.<sup>70</sup> Buna göre Almanya Vergi Yasası, belirli koşullar altında fonların yedeklere ayrılmasına izin veren 62’nci bölümünde düzenlendiği biçimiyle, kuruluş ilke olarak fonlarını derhal tüzüğünde belirtilen vergiden muaf amaçlar için kullanacaktır. Fonların tüzükte belirtilen amaçlara hizmet eden varlıkların edinilmesi veya oluşturulması için kullanılması da yine kabul edilebilir bir kullanım teşkil edecektir. Burada “derhal kullanılma”nın açıklamasına göre, fonlar, tahakkuklarını takip eden en geç iki takvim yılı veya mali yıl içinde tüzükte belirtilen vergiden muaf amaçlar için

64 Harcama şartının yerine getirilmesinde dikkate alınacak yıllık brüt gelir, vakfa yapılan bağışlar ile vakfın iktisadi işletmesinden elde edilen gelirler de dahil vakfın tüm gelirlerini ifade etmektedir.

65 Bununla birlikte, 25.03.2023 tarih ve 32143 Sayılı Resmi Gazete’de yayınlanan “Vakıflara Vergi Muafiyeti Tanınması Hakkında Genel Tebliğ” (Seri No:5)’e göre, Cumhurbaşkanınca vergi muafiyeti tanınan vakıfların 2023 yılı içinde mücbir sebep hali ilan edilmiş olan yerlerde yaşanan deprem nedeniyle yaptığı harcamalar, başlıklı bölümü kapsamında amaca yönelik harcama olarak değerlendirilebilir.

66 Genel Tebliğ, Madde 1.5. Gelirin harcanma şekli.

67 Genel Tebliğ, Madde 1.5. Gelirin harcanma şekli.

68 Varlıkların münhasıran kamu yararı amaçları doğrultusunda kullanılması.

69 FICI, Antonio. Public benefit status and CMD systems for associations and non-profit organizations in the EU, Study Requested by JURI Committee, Policy Department for Citizens’ Rights and Constitutional Affairs Directorate-General for Internal Policies, December 2023, s.21.

70 FICI, Antonio. Public benefit status and CMD systems for associations and non-profit organizations in the EU, Study Requested by JURI Committee, Policy Department for Citizens’ Rights and Constitutional Affairs Directorate-General for Internal Policies, December 2023, s.22.

kullanıldıklarında derhal kullanılmış sayılırlar.<sup>71</sup> Avusturya Vergi Yasası Madde 39'un düzenlediği şekliyle, kamuya yararlı kuruluşlar varlıklarını bütünüyle ve doğrudan tüzüklerinde belirtilen amaçlara yönelik kullanabilirler. Kuruluşlar hiçbir şekilde doğrudan veya dolaylı olarak kârlarını ve varlıklarını üyelerine ve diğer kişilere dağıtamazlar.<sup>72</sup> Bu açıklamadan da anlaşılacağı üzere her iki ülkede de gelirin harcanma şeklinde belli bir yüzde ile kısıtlama yapılmamış olmakla birlikte Almanya elde edilen gelirler en az iki takvim yılı içinde amaçlar doğrultusunda harcanmalıdır diyerek zaman kısıtı getirmiştir. Diğer ülkelerdeki uygulamalar net bir sınır belirlememekle birlikte genel olarak kuruluş varlığının kamu yararına amaçlar doğrultusunda kullanımı şartını gözetmektedir. Belçika yönetim giderlerinin gelirin %20'sini aşmaması kuralını getirirken (Belçika Gelir Vergisi Kanunu, Madde 145/33),<sup>73</sup> İsveç'te ise kamu yararı faaliyeti için bir mülk veya başka bir tesis edinme niyetiyle yapılacak yatırım harcamalarına tolerans gösterilmektedir. İsveç 1999/1229 sayılı Gelir Vergisi Kanunu, Bölüm 7, Kısım 3 (ff)'de düzenlediği haliyle, gelir ve varlıklar makul ölçüde kamu yararı amaçları için kullanılmalıdır. Vergi Dairesi, kamu yararı faaliyeti için bir mülk veya başka bir tesis edinme niyetinde olan veya bir mülk üzerinde kapsamlı inşaat, onarım veya yapım işi gerçekleştirme niyetinde olan kamuya yararlı kuruluş için istisna tanıyabilir. İstisna, birbirini izleyen en fazla 5 yıl için verilebilir.<sup>74</sup>

Avrupa Vakıflar Merkezi (European Foundation Center)'nin 2011 yılında hazırladığı rapora göre 30 Avrupa ülkesinde vakıfların gelirin harcama şekline ilişkin zaman veya miktar kısıtlaması olup olmadığı incelenmiş ve 18 ülkede böyle bir kısıtlama olmadığı saptanmıştır.<sup>75</sup> Türkiye'nin de içinde bulunduğu 12 ülkede ise çeşitli kısıtlar mevcuttur. Buna göre; Çek Cumhuriyeti'nde, mahkeme, iki yıl boyunca amacını yerine getirmeyen/hibeleri dağıtmayan vakıfları kapatırken, Finlandiya vergi kanunu, bir vakfın yıllık gelirinin (sermaye kazançlarını dışarıda bırakarak) büyük bir kısmını makul bir süre içinde harcaması gerektiğini belirtmektedir. Almanya'da yine vergi kanunu gelirin belli bir miktarının harcanması gerekliliğini düzenlemiştir. İrlanda'da, bir vakıf sermayesini iki yıldan fazla biriktirmek isterse Gelir İdaresinden izin almak zorundadır. İtalya'da bankacılık kökenli vakıflar için, tüm yasal fonlar düşüldükten sonra yıllık kârın en az yarısının sonraki yıllarda hibe edilmesi gerekmektedir. Kâr amacı gütmeyen kuruluşlar, kârlarını kurumsal amaçlarını gerçekleştirmek için kullanmakla yükümlüdürler. Diğer vakıfların da işlevsiz hale gelmemek ve dağıtılmamak için makul bir süre içinde bazı hibeler vermeleri gerekmektedir. Portekiz'de toplam net gelirin en az %50'si, gelirin elde edildiği yılı takip eden dört faaliyet yılı sonuna kadar, vakfın vergi muafiyeti almasını sağlayan amaçlara tahsis edilmelidir. Slovakya'da, harcama zorunluluğu gelirin türüne göre değişmektedir. Vergi avantajı sağlanan gelir belli bir dönemde harcanmak zorundadır.

71 FICI, Antonio. Public benefit status and CMD systems for associations and non-profit organizations in the EU, Study Requested by JURI Committee, Policy Department for Citizens' Rights and Constitutional Affairs Directorate-General for Internal Policies, December 2023, s.24

72 FICI, Antonio. Public benefit status and CMD systems for associations and non-profit organizations in the EU, Study Requested by JURI Committee, Policy Department for Citizens' Rights and Constitutional Affairs Directorate-General for Internal Policies, December 2023, s.27.

73 FICI, Antonio. Public benefit status and CMD systems for associations and non-profit organizations in the EU, Study Requested by JURI Committee, Policy Department for Citizens' Rights and Constitutional Affairs Directorate-General for Internal Policies, December 2023, s.28.

74 FICI, Antonio. Public benefit status and CMD systems for associations and non-profit organizations in the EU, Study Requested by JURI Committee, Policy Department for Citizens' Rights and Constitutional Affairs Directorate-General for Internal Policies, December 2023, s.39.

75 Avusturya, Belçika, Bulgaristan, Kıbrıs, Danimarka, Estonya, Fransa, Yunanistan, Macaristan, Letonya, Litvanya, Lüksemburg, Malta, Hollanda, Polonya, Romanya, Slovenya, İsviçre.

İspanya ve Birleşik Krallık'ta gelirin harcanmasına ilişkin düzenlemeler hem medeni kanun hem de vergi kanununda düzenlenmiştir. Buna göre; Birleşik Krallık'ta gelirin genellikle üç yıl olarak kabul edilen makul bir sürede harcanma zorunluluğu vardır. İspanya'da ise net gelirin en az %70'inin dört yıl içerisinde kamu yararı amacına harcanmış olması gerekmektedir. İsveç'te, vergi düzenlemeleri uyarınca, vakıflar gelirlerinin yaklaşık %80'ini beş yıl içerisinde kamu yararı amacı doğrultusunda kullanma zorunluluğundadır. Son olarak Ukrayna Vergi Kanunu (Madde 157/11), vergiden muaf statüye sahip özel vakıfların, gelirlerinin %75'ini bir sonraki mali yılın 1 Nisan tarihine kadar harcamadıkları takdirde bu gelire ilişkin gelir vergisini standart oranda ödemeleri gerektiğini belirtmektedir.<sup>76</sup> Burada dikkat çekici olan Avrupa'da ülkelerin çoğunda statü sahibi vakıflar için gelirin harcanması ile ilgili bir miktar veya zaman kısıtlaması yokken, böyle kısıtın olduğu ülkelerde de zaman kısıtının 2 ila 5 yıl gibi uzun sürelerde belirlenerek görece esnek bir düzenleme yapılmış olmasıdır.

Bunlara ek olarak Kanada'da da sivil toplum kuruluşlarının gelirlerini harcama şekline dair kısıt veya kotalar olduğu görülmektedir. Buna göre Kanada'da kayıtlı sivil toplum kuruluşunun her yıl kendi hayır faaliyetleri için harcaması gereken asgari bir tutar belirlenmiştir.<sup>77</sup>

Türkiye'de ve çeşitli ülke örneklerinde gelirin harcanma şekli kısıtı ve belli bir miktar cari gelirin o yıl içinde harcanması şartının arkasında idarenin kamu bütçesi gelir-gider dengesini gözetme güdüsünün yattığı anlaşılmaktadır. Buna göre statü aldıkları takdirde vergi avantajı edinecek olan STK'ların faaliyet yürüttükleri alanda kamunun yükünü, en az sağladıkları vergi avantajı kadar azaltmaları beklenmektedir. Başka bir deyişle kamu idaresi STK'lara tanıyacağı statülerden dolayı ortaya çıkacak vergi geliri kaybı ile statüyü alan STK'ların toplumun ihtiyaç ve sorunlarına çözüm sağlayan faaliyetleri sayesinde bütçe giderlerinden sağlanacak tasarrufu birlikte dikkate alarak karar vermektedir. Burada STK'lar açısından yapılan değerlendirme ve hesaplamaların açık, anlaşılır, şeffaf, hesap verilebilir olması ihtiyacı ortaya çıkmaktadır. Meseleye yalnızca STK'ların kamunun yükünü azaltması açısından yaklaşıldığında ise belli hizmetleri sunan vakıfların vergi muafiyeti statüsünü edinebilmesi; insan hakları, sivil toplumun gelişimi gibi alanlarda çalışan STK'ların yürüttüğü faaliyetlerin ise, kamunun yükünü azaltma konusunda ürettiği faydanın benzer açıklıkta hesaplanamaması nedeniyle bu STK'ların statülere daha zor eriştiği gözlemlenmektedir. Oysa, farklı ülke örneklerinde görüldüğü gibi, insan hakları ve sivil alanın gelişimi gibi alanlarında çalışan STK'ların da faaliyetleri değerli amaç olarak değerlendirilmekte ve bu STK'lar da statü edinebilmektedir. Bu nedenle, başkaca şartları yerine getirmeleri durumunda bu alanlarda çalışan STK'ların da statüye kavuşmaları yönünde bir politika değişimi anlamlı olabilir.

Mali/Vergisel Çerçeve Araştırması nitel safhasında görüşülen statü sahibi STK'lar kendilerine sağlanan vergisel avantajları yeterli görmemekte ve bu avantajların artmasını talep etmekte ve bu artış sayesinde kamunun hizmet yükünü azaltıcı daha fazla hizmet sunabileceklerini belirtmektedirler.

76 Comparative Highlights of Foundation Laws- The Operating Environment for Foundations in Europe. European Foundation Centre- EFC, 2011, s. 39.

77 Bu tutarın hesaplanması ile ilgili ayrıntılı bilgi için bakınız, Government of Canada, "Annual Spending Requirement (disbursement quota)": <https://www.canada.ca/en/revenue-agency/services/charities-giving/charities-operating-a-registered-charity/annual-spending-requirement-disbursement-quota/disbursement-quota-calculation.html>

*"Yani kalkan vergi yükü kadar, aslında topluma daha fazla fayda sağlıyor. Hele bir de iktisadi işletmedeki vergi yükleri kalktığı zaman hani oradaki örneğin işte sadece stopajı bile kaldırsa oradaki %10'u kaldırmış oluyor mesela. ...2023-2024 için artık %25'i baz alıyoruz. %25 değil de diyebilir ki iktisadi işletmelerinde ben %10'u uyguluyorum. Hani oradaki o %15'lik fayda kadar bir defa etkisini biz de artırıyor olacağız. Bir yandan da neyi sağlar? Yani her kurumun tabii ki faaliyet alanıyla ilişkili. Örneğin işte bizde burs programı var. Ben oradan bir şey azalsa daha çok öğrenciye burs verebilirim. Ya da işte gezici kütüphanem var. Gezici kütüphanem benim ikilenebilir, daha çok yere gidebilir. Aslında yani faaliyet alanımız, belirttiğimiz faaliyet alanımızla ilgili o toplumsal dönüşüme çok daha büyük katkı sunabiliriz. Daha nitelikli, daha derinleşme şeyimiz olabilir, fırsatımız olabilir. Özel kurumların yani faaliyet alanlarına göre değişir. Ama biz yüksek ihtimalle böyle bir şey olsa doğrudan yapacağımız şey bursladığımız öğrenci sayısını artırmak olurdu." (Vakıf, Büyük Ölçek, Statülü)*

Bununla birlikte Mali/Vergisel Çerçeve Araştırması'nın nitel safhasında görüşülen statü sahibi STK'lar, gelirin harcanma şekline dair idare tarafından hangi harcama kalemlerinin amaca yönelik değerlendirilebileceği hakkında net bir tanım yapılmamış olmasının önemli bir sorun olduğunu belirtmişlerdir. Hatta bazı STK'lar gelirin üçte ikisinin amaca yönelik faaliyetlere harcanması şartı nedeniyle yıl içinde gelirlerini kurumsal giderler için harcamadıklarını ve yıllık planlamalarını yapmakta zorlandıklarını ifade etmişlerdir.

*"Aslında iki bölü üç kuralındaki en büyük sıkıntı, bana göre yani, bunun tanımı net değil. Hani dediniz ya kalem kalem ne dahil ne değil. Yani en büyük sıkıntıyı aslında biz burada yaşıyoruz. Yani yoksa bence iki bölü üç kuralı aslında çok kötü bir kural değil. Yani aslında sistemi suistimal etmek isteyenlerin önüne geçmek için bence gayet de makul. Ama iki bölü üçün içine neyi koyup neyi koymayacağımız net bir şekilde tanımlanmadığı için, mesela bizden örnek verebilirim; şimdi eğitim biriminin personel giderlerini ben iki bölü üçe dahil ediyorum. Ama aslında hiç kimse gelip çok detaylı bir şekilde incelemeye gitmediği için. Çünkü bana diyor ki dedim ya biz bir konuda eleştiri yediğimiz için de birkaç yazışmamız da oldu. İşte kamu yarana değilse yaptığın harcama kesinlikle üçte ikiye koyamazsın diyor. Şimdi baktığınız zaman benim eğitim biriminde çalışan arkadaşımın da benden çok bir farkı yok aslında. Ben buranın muhasebesini tutuyorum ve o da aslında bursiyer seçiyor. Daha farklı bir şey yapmıyor. Ama zamanında bir şekilde hesap planını öyle oluşturduğumuz için kimse de bunun altına neyi koymuşlar, neyi koymamışlar diye bakmıyor. Yani gelse belki onu da fark etse diyecek ki bunu niye iki bölü üçün içine koydun? Yani dolayısıyla aslında çok net bir şekilde tanımlanmış bu amaca yönelik daha doğrusu amaca yönelik olan zaten çok net olan şeyler var ama diğer bu operasyonel işlemlerin ne kadarnı amaca yöneliğe koyabiliriz koyamayız net olmadığı için biz o zaman işte sıkıntı yaşıyoruz. Çünkü dediğim gibi suistimale de açık bir konu. Vakıfların da bir şekilde kendine bence çekidüzen vermesini istemesi kamunun çok da yanlış değil. Ama çerçevesinin net çizilmesi lazım ve bu anlamda gerçekten yazılı hiçbir şey yok. Yani üçte ikiye şunları şunları şunları dahil edebilirsiniz ama bunları dahil edemezsiniz gibi net bir tanım maalesef yok." (Vakıf, Büyük Ölçek, Statülü)*

Ek olarak, gelirin harcanma şekli şartı ile ilgili ortaya çıkabilecek güçlüklerden biri de yılın son aylarında elde edilen yüksek tutarlı gelirlerin 3'te 2'sinin faaliyetlere yönelik harcamaya dönüşmesinin zorluğudur.<sup>78</sup>

## 6. Coğrafi alan

Derneklerin kamu yararına çalışan dernek statüsü almasına dair mevzuatta açık bir mekansal coğrafi kısıtlama olmamakla birlikte; kamu yararına çalışan dernek statü edinmek için gereken şartlardan "yerel, ulusal veya uluslararası düzeyde toplumun ihtiyaçlarına ve sorunlarına yönelik çözümler"<sup>79</sup> üretme şartı, statü edinme başvurusu yapıp yapmama konusundaki kararı verirken -az sayıda dernek bu çapta çalışabilecek mali güce sahip olabileceğinde- derneklerin bu şartı bir coğrafi kısıt olarak görerek başvurmama kararı vermelerine sebep olabilmektedir. Mali/Vergisel Çerçeve Araştırması'nda bu konuda görüş bildiren bir kuruluş temsilcisi yerel, ulusal ve bölgesel düzeyde toplum ihtiyaçlarına çözüm üretme şartını zorlayıcı bulduklarını dile getirmiştir.

*"Kuruluşun toplumun tüm bireylerine hitap etmesi gerektiği koşulu, kamu yararına dernek sayılma koşulları arasında en zorlayıcı olanıdır. Çünkü, bizim gibi çocuk temelli bir kuruluşun toplumun tüm kesimlerine hitap etmediği düşüncesi bizi olumsuz olarak etkilemektedir."*  
(Vakıf, Büyük Ölçek, Statülü)

Vakıflarda ise belli bir yöre veya belli bir kitleye hizmeti amaçlayan vakıflara vergi muafiyeti tanınmayacağı belirtilerek hem bir coğrafi kısıt hem de yararlanıcı kısıtlaması getirilmiştir.<sup>80</sup> Bu düzenleme sıklıkla bir afet durumunda o afetten zarar gören bölgenin iyhasını veya bölgede afetten etkilenen insanların ihtiyaçlarını karşılamayı amaçlayan faaliyetleri yürüten vakıfların vergi muafiyeti başvurusunda bulunmalarına engel olduğu gerekçesi ile eleştirilmektedir.

Bu alanda Avrupa'daki düzenlemeler gözden geçirildiğinde ülke genelinde kamu yararına faaliyette bulunma şartı öne süren bir Avrupa ülkesi olmadığı tespit edilmiştir. Avrupa ülkelerinde bu yöndeki şartlar coğrafi kısıttan ziyade kuruluşların faaliyetlerinin yararlanıcısı olacak hak sahiplerine odaklanılarak belirlenmektedir.<sup>81</sup>

## 7. İstenen belgeler

Kamu yararına çalışan dernek statüsü edinmek üzere başvuruda bulunacak olan dernekler, kamu yararı yönünden; faaliyeti, yaptığı hizmetler ve gelecekte yapılması düşünülen işler hakkındaki raporu, derneğin taşınır ve taşınmaz mallarının listesini, ve kamu yararına çalışan derneklerden sayılması için yönetim kurulunun aldığı karar örneği ile bu başvurularını yapmalıdırlar.<sup>82</sup> Vergi muafiyeti talebiyle başvuracak olan vakıflar başvuru yazısının ekinde; vakıf resmi senedinin 5 örneğini, gelir getirici malvarlığı ve yıllık gelire ilişkin bilgi ve belgeleri, ve son beş yıl içinde resmi senette yazılı olup amaçlar arasında yer alan sağlık, sosyal yardım, eğitim, bilimsel araştırma ve

78 Engin Özden. 2015. Vergi Yükümlülükleri ve Avantajları Boyutuyla Dernekler, Vakıflar ve Bağışçılar, s.122.

79 Dernekler Yönetmeliği, Madde 49.

80 Genel Tebliğ, Madde 1.1. Faaliyet konusu.

81 TÜSEV, Vakıf ve Derneklere İlişkin Vergi ve Kamu Yaran Raporu AB Ülkeleri ve Türkiye'deki Uygulamalar ve Öneriler, 2008, s.29.

82 Dernekler Yönetmeliği Madde 50.



geliştirme, kültür ve çevre koruma ile ağaçlandırma konuları ile ilgili olarak gösterilen faaliyetleri içeren faaliyet raporunu Hazine ve Maliye Bakanlığı'na gönderirler.<sup>83</sup>

Farklı ülkelerdeki uygulamalarda (Belçika, İrlanda, Kolombiya, Estonya ve Romanya) kuruluşların idare organına bir faaliyet planı sunmak zorunda olduğu ülke uygulamalarına rastlayabiliyoruz. Örneğin Romanya'daki sivil toplum kuruluşları, yıllık mali tabloların yanı sıra başvurudan önceki üç yıla ait gelir tabloları ve harcama bütçeleri ile birlikte bir faaliyet raporu sunmalıdır. Kuruluş ayrıca, yurt içinde veya yurt dışında kamu kurumları, dernekler veya vakıflarla iş birliği ve ortaklık sözleşmelerinin kanıtını göstermelidir. Son olarak, kuruluş, amacını yerine getirmede önemli sonuçlar elde ettiğini gösterebilmeli veya yetkili makamlardan tavsiye mektupları sunabilmelidir.

Bu konuda Mali/Vergisel Çerçeve Araştırması kapsamında görüşülen dernek temsilcilerinin %36,7'si başvuru sürecinin bürokratik ve karmaşık olduğunu belirtmişlerdir. Yine aynı konuda görüş bildiren vakıf temsilcilerinin ise %39,4'ü başvuru usullerini karmaşık ve bürokratik buldukları görülmüştür.

## 8. Başvurulan birim ve karar mercii

Kamu yararına çalışan dernek statüsü edinmek isteyen dernekler buldukları yerin mülki idare amirliğine, vergi muafiyetinden yararlanmak isteyen vakıflarsa, taleplerini içeren bir yazı ile Hazine ve Maliye Bakanlığı'na başvururlar.<sup>84</sup>

Derneklerin başvurularında Dernekler Yönetmeliği'nde sıralanan şartların sağlanıp sağlanmadığı, İçişleri Bakanlığı dernek denetçileri tarafından düzenlenen rapor ile tespit ettirilebilir. Bu nitelikleri taşımadığı tespit edilen dernekler ise, kamu yararı kararı için, bu tespitin yapıldığı tarihten itibaren üç yıl geçmeden önce yeniden başvuramaz.<sup>85</sup> Şartları sağladığı görülen bir derneğin kamu yararına çalışıyor olması, derneğin başvurusunu takiben, Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın ve varsa ilgili bakanlıkların görüşü üzerine, İçişleri Bakanlığı'nın teklifi ve Cumhurbaşkanı kararı ile tespit edilir.

Vakıfların başvurularında da yine benzer bir süreç işletilir. Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın bu konudaki görüşünü içeren yazının Cumhurbaşkanı'na gönderilmesiyle başvuru sahibi vakıf için vergi muafiyeti tanınma kararı Cumhurbaşkanı'nca verilir.<sup>86</sup>

Çeşitli ülkelerdeki uygulamalar incelendiğinde farklılıklar olmakla birlikte başvuruyu değerlendiren ve onay veren idari organlar açısından genel olarak üç uygulama karşımıza çıkmaktadır.<sup>87</sup> Bazı ülkelerde başvuru onay sürecinden vergi idaresi sorumludur.<sup>88</sup> Burada kritik olan vergi idaresinde değerlendirmeyi yapacak olan personelin gerekli uzmanlığa sahip olup olmadığıdır. Ülkelerde görülen bir diğer uygulama ise başvuru onay sürecinde sorumluluğun vergi idaresi ile yetkili başka bir makam, örneğin bakanlar kurulu (Portekiz), hükümet (Belçika) veya mahkemeler arasında paylaşılmasıdır.<sup>89</sup> Fransa'da en üst düzey İdare Mahkemesi olarak Danıştay, Macaristan, Polonya ve

83 Genel Tebliğ, Madde 2.

84 4962 sayılı Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması ve Vakıflara Vergi Muafiyeti Tanınması Hakkında Kanun, Madde 20.

85 Dernekler Yönetmeliği, Madde 49.

86 Genel Tebliğ, Madde 2. Vergi muafiyetinden yararlanmada usul.

87 Taxation and Philanthropy, OECD Tax Policy Studies, No. 27, OECD Publishing, 2020, s.49.

88 Arjantin, Avusturya, Kolombiya, Estonya, Finlandiya, Hindistan, İsrail, Meksika, Hollanda, Norveç, Slovak Cumhuriyeti, Güney Afrika, İsveç ve İsviçre.

89 Avustralya, Belçika, Kanada, Şili, Fransa, Almanya, Yunanistan, Endonezya, İrlanda, Japonya, Letonya, Malta, Portekiz, Slovenya, Amerika Birleşik Devletleri.

Yunanistan'daysa mahkemeler başvuru tasdik işleminden sorumlu tutulmuştur. Bu yaklaşımdaki olası aksaklık mahkemelerdeki yoğunluktan kaynaklı gecikmeler yaşanmasından kaynaklanabilir.<sup>90</sup> Uluslararası örneklerde görülen bir başka yaygın uygulama da başvuru onay sorumluluğunun vergi idaresinde değil tümüyle başka bir idari birimde<sup>91</sup> örneğin bakanlıkta bulunmasıdır. Böylesi bir durumda yetkinin tek bir bakanlığa verilmesi sınırlı uzmanlık alanıyla ele alınma sakıncası içermektedir. Ayrıca kararların keyfi ve siyasi temele dayalı alınma ihtimali<sup>92</sup> de göz önünde bulundurulmalıdır.

Bunlardan farklı olarak İngiltere ve Moldova'da uygulanagelen yaklaşım ise başvuruyu alma ve karar vermekle yetkilendirilen özel bir komisyon kurulmasıdır.<sup>93</sup> Komisyon İngiltere'de olduğu gibi parlamentonun onayından geçen bir kanun çerçevesinde yetkilendirilebileceği gibi, Moldova örneğinde görüldüğü gibi Dernekler Kanunu'nda da düzenlenebilir. Buna göre; komisyon üyeleri hem hükümet hem de sivil toplumdan temsilcileri içermektedir.<sup>94</sup> Bu yöntemde komisyonlar farklı uzmanlıkları olan üyelere oluşabilir ve daha kapsamlı değerlendirme imkânı sunabilir. Ayrıca komisyonun tek sorumluluğu başvuru kabulü ve karar verme olacağından süreç daha hızlı yürütülebilir.

## 9. Defter tutma

Dernekler işletme hesabı esasına göre defter tutarlar. Ancak, kamu yararına çalışma statüsü bulunan dernekler bilanço esasına göre defter tutarlar.<sup>95</sup> Vakıflar da bilanço esasına göre defter tutmakla yükümlüdürler. Vakfa ait iktisadi işletmeler varsa onlar için ayrıca defter tasdik edilmeli ve vakfın muhasebe kayıtları ile iktisadi işletmenin muhasebe kayıtları birbiriyle ayrı ayrı izlenmelidir.<sup>96</sup>

90 TÜSEV, Vakıf ve Derneklere İlişkin Vergi ve Kamu Yaran Raporu AB Ülkeleri ve Türkiye'deki Uygulamalar ve Öneriler, 2008, s.31.

91 Litvanya (Litvanya Cumhuriyeti Ekonomi ve İnovasyon Bakanlığı'na bağlı Kayıt Merkezi), Lüksemburg (Ticaret Sicili ve bağımsız denetçi), Romanya (Hükümet Genel Sekreterliği), Bulgaristan (Adalet Bakanlığı'na bağlı Merkezi Tescil İdaresi).

92 TÜSEV, Vakıf ve Derneklere İlişkin Vergi ve Kamu Yaran Raporu AB Ülkeleri ve Türkiye'deki Uygulamalar ve Öneriler, 2008, s.31.

93 İngiltere, Hayırseverlik Komisyonu (Charity Commission) siyasi açıdan bağımsız ve gönüllülerden oluşan beş komiserden oluşur. Moldova'da "Kamu Hayırseverlik Komisyonu" ise üçü devlet başkanı, üçü parlamento ve kalan üçü de hükümet tarafından atanan 9 üyeden oluşmaktadır.

94 TÜSEV, Vakıf ve Derneklere İlişkin Vergi ve Kamu Yaran Raporu AB Ülkeleri ve Türkiye'deki Uygulamalar ve Öneriler, 2008, s.31-32.

95 Dernekler Yönetmeliği, Madde 31, Defter tutma esasları.

96 Genel Tebliğ, 1.3. Defter tutma.

## II. Dernekler ve vakıflar için statü edinme ve başvuru değerlendirme süreci

Kamu yararına çalışan dernek statüsü edinmek için başvuran derneklerin değerlendirme sürecinde, derneğin bu dileğini bildirmesi üzerine, kamu yararına çalışan dernek sayılma isteği, valilik görüşü ile birlikte bir ay içinde İçişleri Bakanlığı'na gönderilir. Valilik görüşünde başvuru sahibi derneğin amacının ve faaliyetlerinin topluma yararlı sonuçlar verecek nitelikte ve ölçüde olup olmadığı ve kamu yararına çalışan derneklerden sayılıp sayılmayacağı açıkça belirtilir. Bu görüşün İçişleri Bakanlığı'na iletilmesinin ardından, ilgili bakanlıklar ve Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın da görüşü alındıktan sonra, İçişleri Bakanlığı'nın teklifi ve Cumhurbaşkanı kararı ile dernek, kamu yararına çalışan derneklerden sayılır. Bu işlemi takiben kamu yararına çalışan derneklerden sayılmaya ilişkin karar İçişleri Bakanlığı tarafından ilgili valiliğe bildirilir ve valilik tarafından da başvuru sahiplerine tebliğ edilir.<sup>97</sup>

Vakıflar için ise, vergi muafiyeti talebinde bulunan vakfın başvurusunun ilk değerlendirmesi Hazine ve Maliye Bakanlığınca yapılır. Bu ön incelemede uygunluk sağlandıktan sonra vakfa vergi muafiyeti tanınıp tanınmayacağı konusunda Vakıflar Genel Müdürlüğü'nün ve vakıf resmi senedinde amaç edinilen konulara göre ilgili diğer kuruluşların görüşleri alınır.

Vakıflar Genel Müdürlüğü ve ilgili kuruluşların bu konudaki görüşlerini vergi muafiyeti talebinde bulunan vakfın kurulduğu tarihten itibaren vergi muafiyeti talebinde bulunduğu tarihe kadarki faaliyetleri ile devletin kamu hizmeti yükünü ne ölçüde azalttığını kendi denetim elemanlarına (denetim birimi bulunmayan kuruluşların yetkili organlarınca) yaptırarak incelemelere dayanarak bildirmeleri ve yazılan ekinde inceleme raporu ve tutanağın bir örneğini de Hazine ve Maliye Bakanlığına göndermeleri gerekmektedir. Herhangi bir incelemeye dayanmayan görüşler, ilgili vakfa vergi muafiyeti tanınmasında göz önünde bulundurulmaz.<sup>98</sup>

İlgili birimler tarafından olumlu görüş verilirse veya vergi muafiyeti verilmesinde sakınca bulunmadığı bildirilirse, vakfın faaliyetleri ve hesapları Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından denetlenir.<sup>99</sup> Bu denetim Hazine ve Maliye Bakanlığı vergi müfettişlerince yapılır. Bu denetimler vakfın faaliyet süresine bağlı olarak beş yılı aşmamak ve bir yıldan az olmamak üzere denetime başlama tarihine tekaddüm eden faaliyet ve çalışmalarını kapsar. Bakanlık tarafından yaptırılan denetimde; vakfın faaliyetleri ile devletin kamu hizmeti yükünü ne ölçüde azalttığı ve Genel Tebliğ ile belirlenen diğer şartları taşıyıp taşımadığı tespit edilir. Denetim elemanının ilgili vakfa

97 Dernekler Yönetmeliği, Madde 51.

98 Genel Tebliğ, Madde 1.6.

99 Genel Tebliğ, Madde 2. Vergi muafiyetinden yararlanmada usul.

vergi muafiyeti verilip verilmemesi konusundaki görüşü raporda açık olarak belirtilir.<sup>100</sup> Denetim sonucu düzenlenen raporun da olumlu olması halinde bu rapor, vakıf resmi senedinin ve başvuru dilekçesinin birer örneği, Bakanlığın bu konudaki görüşünü içeren bir yazı ile Cumhurbaşkanınca vergi muafiyeti kararı alınmak üzere Cumhurbaşkanlığı'na gönderilir.<sup>101</sup>

Vergi avantajı elde etmeye yönelik statü başvurularında farklı ülke uygulamaları gözden geçirildiğinde OECD üye ve katılım sürecindeki ülkelerin hemen hepsinde bir başvuru ve değerlendirme prosedürü uygulandığı görülmektedir. Bununla birlikte; Kanada, Fransa, İrlanda, Yeni Zelanda, Kolombiya, Almanya'da sivil toplum kuruluşları henüz faaliyete başlamadan kurulma aşamasında da bu statüler için başvurma olanağına sahiptirler.<sup>102</sup> Henüz faaliyete başlamadan kuruluşlara böyle bir olanak sağlanması, kuruluşların gerekli şartları yerine getirmek için daha en başından çaba sarf etmelerini gerektireceğinden ileride vergi avantajı statüsünü elde etmelerinde kolaylık sağlayabilir. Ancak bu yöntem kuruluşların performanslarını değerlendirme olanağı sunmayacağından kuruluşların faaliyete başlamasını izleyen süreçte yapılacak denetim ve kontroller önem taşıyacaktır. Ülkelerin çoğunda<sup>103</sup> vergi idareleri ve/veya Maliye Bakanlıkları bünyesinde sivil toplum/hayırseverlik sektörüne yönelik özel departman veya birimlerin bulunduğu görülmektedir. Türkiye gibi Avusturya, Bulgaristan, Şili, Kolombiya, Çek Cumhuriyeti, Fransa, Endonezya, Litvanya, Letonya, Norveç, Portekiz, Romanya, Slovak Cumhuriyeti ve Slovenya'da ise Maliye Bakanlığı veya vergi idareleri içinde sivil toplum kuruluşlarının vergi avantajı elde etmek için gereken şartları taşıyıp taşımadıklarını değerlendirmek üzere özel bir birim yoktur.<sup>104</sup>

Bununla birlikte Macaristan ve Polonya'da kamu yararına çalışan kuruluşların tasdik edilmesinde kullanılacak yöntemler ayrı bir kamu yararı mevzuatında belirtilmiştir. Bu durum hem belli bir standardın tutturulması ile şeffaflığın artmasına hem de kuruluşların kamuya yararlı faaliyetlere odaklanmasına olanak sağlayabilecektir.<sup>105</sup>

100 Genel Tebliğ, Madde 1.7 Hazine ve Maliye Bakanlığınca yaptırılacak denetim.

101 Genel Tebliğ, Madde 2. Vergi muafiyetinden yararlanmada usul.

102 Taxation and Philanthropy, OECD Tax Policy Studies, No. 27, OECD Publishing, 2020, s.49-50.

103 Arjantin; Avustralya; Belçika; Kanada; Estonya; Almanya; Hindistan; İrlanda; İsrail; İtalya; Malta; Meksika; Hollanda; Yeni Zelanda; Singapur; Güney Afrika; İsveç; İsviçre; ve Birleşik Krallık ve Amerika Birleşik Devletleri.

104 Taxation and Philanthropy, OECD Tax Policy Studies, No. 27, OECD Publishing, 2020, s.50.

105 TÜSEV, Vakıf ve Derneklere İlişkin Vergi ve Kamu Yaran Raporu AB Ülkeleri ve Türkiye'deki Uygulamalar ve Öneriler, 2008, s.33.

Ek olarak Avrupa'da kamu yararı statüsü başvuruları olumsuz sonuçlanan kuruluşları koruyucu bazı düzenlemeler de mevcuttur. Bu kapsamda, tescil kararı için süre sınırı belirlenmesi, aleyhte bir karar verildiğinde bağımsız bir hakeme başvurma hakkı verilmesi gibi önlemler alınmaktadır. Örneğin Macaristan'da mahkemelerin kamu yararı statüsü edinmek için yapılan başvuruları sonuçlandırması için 30 gün verilmiştir. Eğer karar aleyhte ise başvuru sahibi kuruluşlara 15 gün içinde bir üst mahkemeye başvurma hakkı tanınmıştır. Yine Polonya mahkemeleri yapılan statü başvurularını en geç 3 ay içinde karara bağlamakla yükümlüdür. Başka bir örnek olan Bulgaristan'daki düzenlemeye göre, başvuruları alan Adalet Bakanlığı bunları "en kısa sürede" sonuçlandırmak zorundadır ve 14 gün içinde bakanlık tarafından tescil işlemi yapılmaması durumunda, tasdik işleminin reddedildiği kabul edilir. Böylesi bir sonuçla karşılaşan kuruluşlar için 14 gün içinde Yüksek İdare Mahkemesine başvurma hakkı tanınmıştır.<sup>106</sup>

Mali/Vergisel Çerçeve Araştırması bulgularına göre Türkiye'de statü başvurusunda bulunan kuruluşların en sık şikâyet ettikleri konuların başında başvuruların cevaplanma süresinde yaşanan gecikme gelmektedir. Başvuru ile ilgili birden fazla bakanlıktan görüş alınarak Hazine ve Maliye Bakanlığı'na ulaşmasının belli bir zaman aldığı, kimi durumlarda bekleme süresinin iki seneye ulaştığı görüşmelerde ifade edilmiştir.

*"... statü çok zor Türkiye'de. Çok zor alınan bir statü. Birçok şahit olduğum demek, sivil toplum örgütü bu statüyü almak için çeşitli girişimlerde bulunur ama baya uzun sürüyor süreçler. Dolayısıyla kolay bir şey değil bu statü. Süreçleri devam edenleri biliyorum ama alamadıklarına hiç rastlamadım. Çünkü alamadık diye bir şey yok. O orada kalıyor. Akamete uğruyor. Uzun gidiyor. Bilmiyorsunuz sonucunu. Müspet veya menfi bir cevap almıyorsunuz. Menfi bir cevap almıyorsunuz daha doğrusu."* (Uzman, Mali Müşavir)

Yine sürecin yoruculuğu ve karmaşıklığı da vurgulanan bir diğer boyut olmuştur.

*"... biz bir danışmandan destek aldık. O danışman sayesinde birazcık daha tabii bütün her şeyimizi biz hazırladık. Defterlerimizi, belgelerimizi. Karmaşık bir sistem. O sistem yorucu bir süreç. ... Eğitim için bakanlıklar ayrı ayrı geliyor. Çünkü bizi ilgilendiren dört bakanlık vardı. Eğitim bakanlığı, işte eğitim katkımız olduğu için. Sağlık bakanlığı. Vergi olduğu için tabii mutlaka maliye. Birkaç bakanlıkla böyle denetime girmiş olduk da biraz hantal bir süreç. Kolay kolay da herkese verilmiyor bildiğim kadıyla. Yani o denetimler biraz ağır ilerledi. Başkanın onayıyla açıklandı. Ama takip eden bir danışmanımız vardı. Biz çok yorulmadık o anlamda."* (Demek, Orta Ölçek, Statülü)

106 A.g.e., s.34.

Bunlara ek olarak dernekler başvuru değerlendirme sürecinin nasıl işlediği konusunda yeterince bilgilendirilmediklerini dolayısıyla sürecin şeffaf işlememesi ve uygulamalarda belli düzeyde bir standartlaşma görmediklerini belirtmektedirler. Bu da dernekler için endişe yaratmakta ve değerlendirme sürecinin adil ve objektif yürütüldüğü konusunda şüpheler oluşturmaktadır. Karar sürecinin objektif olmadığı görüşünü öne süren dernek temsilcilerinin sıraladıkları nedenler arasında öne çıkan, statü başvurusu olumsuz sonuçlananların bunun gerekçesi konusunda bilgilendirilmemeleridir. Yine derneklerin başvuru sürecine dair genel değerlendirmeleri sorulduğunda, başvurusu reddedilen kurumlara itiraz hakkı verilmemesi en fazla yakınılan konu olmuştur. Başvuruların alanın uzmanları yanında ilgili bakanlık ve sektör temsilcilerinden oluşan özerk bir kurul tarafından değerlendirilmesi gerektiği görüşü anketi yanıtlayanların çoğunluğu tarafından ortaya konmuştur. Kamu yararı kavramının muğlaklığı ve başvuru inceleme ve sonuçlandırılma sürecinin öngörülebilir, şeffaf bir takvime bağlı olmaması şikâyet edilen konuların başında gelmektedir.

Mali/Vergisel Çerçeve Araştırması kapsamında vakıflarla yapılan anket görüşmelerinde de statü başvuru değerlendirme sürecine ilişkin görüşlerine başvuru yapan vakıflar, genel olarak başvuru sürecini karmaşık ve bürokratik bulmaktadır. Ayrıca başvurular değerlendirilirken aranan "kamu hizmet yükünü azaltma" şartının muğlaklığına işaret etmiş ve nasıl bir yöntemle hesaplandığına dair şeffaflık eksikliği olduğunu belirtmişlerdir. Yine başvuru inceleme sürecinin öngörülebilir bir takvime bağlı olmaması vakıflar tarafından da altı çizilen bir problem olmuştur.

### III. Dernek ve vakıflarda statünün getirdiği sorumluluklar, denetimler ve statünün kaybedilmesi

Statü sahibi kuruluşlar statülerin sağladığı avantajları elde etmelerinin yanı sıra birtakım sorumluluklar da yüklenirler. Örneğin birçok ülkede kuruluşların kamu idaresine yıllık mali bilgilerini (yıllık mali beyannameler, kamu kaynaklarından temin edilen ve kamu yararına kullanıldığı beyan edilen varlıkların kullanımı ile ilgili hesaplar vb gibi) ve faaliyetlerine ilişkin bilgileri raporlamaları gerekmektedir. Bunun yanında kamu idaresi tarafından gerçekleştirilen denetimler de statü sahibi kuruluşların sorumluluk ve şeffaflık prensibi ile hareket etmelerini sağlar.<sup>107</sup> Türkiye’de ise statü sahibi derneklerin her yıl raporlamaları gereken bir belge zorunluluğu olmamasına karşın, vergi muafiyeti statüsüne sahip vakıfların yıl sonu bilançoları, gelir-gider tabloları, faaliyet raporu gibi belgeleri raporlamaları beklenir.

Kamu yararına çalışan derneklerin bu statüleri taşıdıkları süre boyunca raporlamaları gereken tek sorumluluk mal bildirimidir. İçişleri Bakanlığı’nın 2019 yılında yayınladığı (2019/7) Sayılı Genelge’de belirtildiği üzere, kamu yararına sayılan dernek yönetim ve denetim kurulu üyelerinin mal bildiriminde bulunmaları 3628 sayılı Mal Bildiriminde Bulunulması, Rüşvet ve Yolsuzluklarla Mücadele Kanunu’nun 2’nci maddesinin (f) fıkrası gereğidir. Bu kapsamda kamu yararına çalışan dernek yönetim ve denetim kurulu üyelerinin ve şube başkanlarının, mal varlığında önemli bir değişiklik olduğunda bir ay içinde, yönetim ve denetim kurulu üyelikleri seçimleri ile göreve başlama tarihini izleyen bir ay içinde, görevin sona ermesi halinde ayrılma tarihini izleyen bir ay içinde, ayrıca görevlerine devam edenlerin sonu (0) ve (5) ile biten yılların en geç şubat ayı sonuna kadar dernek merkezinin bulunduğu İl Valiliklerine (İl Sivil Toplumla İlişkiler Müdürlüğü) mal bildirimlerini göndermeleri gerekmektedir.<sup>108</sup>

Bunun dışında kamu yararına çalışan dernekler en az iki yılda bir denetlenir.<sup>109</sup> Bu denetimler İçişleri Bakanlığı veya Mülki İdare Amiri tarafından görevlendirilen kamu görevlileri tarafından yapılabilir.<sup>110</sup> Kamu yararına çalışan dernek statüsünün kaybedilmesi durumu da yapılan denetimler ile tespit edilir.<sup>111</sup> Denetimler sonunda kamu yararına çalışan derneklerin bu niteliklerini kaybettiği anlaşılırsa; Hazine ve Maliye Bakanlığının ve varsa ilgili bakanlıkların görüşü alınarak, İçişleri Bakanlığının teklifi

107 TÜSEV, Vakıf ve Demeklere İlişkin Vergi ve Kamu Yararı Raporu AB Ülkeleri ve Türkiye’deki Uygulamalar ve Öneriler, 2008, s.36.

108 <https://www.siviltoplum.gov.tr/20197-genelge-mal-bildirimi>

109 Dernekler Kanunu, Madde 27.

110 23/11/2004 Tarih ve 25649 Nolu Resmi Gazete’de yayınlanan 5253 Sayılı Dernekler Kanunu, Madde 19.

111 Dernekler Kanunu Madde 27’de belirtildiği üzere, yapılan denetimler sonucunda düzenlenen raporlar üzerine, hapis cezası verilmesini gerektiren suçların işlendiğinin tespit edilmesi halinde, kamu yararına çalışan derneklerin organlarında görev alan üyeler veya ilgili personel geçici bir tedbir olarak İçişleri Bakanınca görevden uzaklaştırılabilir.

ve Cumhurbaşkanı kararıyla haklarında alınan kamu yararına çalışan derneklerden sayılma kararı iptal edilir. Sonuç, Bakanlıkça ilgili valiliğe bildirilir ve valilik tarafından da ilgili derneğe tebliğ edilir.<sup>112</sup>

Vergi muafiyeti tanınan vakıfların uyması gereken yükümlülükler de yine Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından yayınlanan "Genel Tebliğ (Seri No:1)"de sıralanmıştır. Buna göre vergi muafiyeti tanınan vakıfların yönetimleri resmi senetlerinde değişiklik yapmayı düşündüklerinde bu değişikliği gerçekleştirmeden önce Hazine ve Maliye Bakanlığı'ndan izin almak zorundadır. Bu izin olmaksızın yapılan değişikliklerde ise vakfın vergi muafiyetinin kaldırılmasına ilişkin hükümlerin uygulamaya konulacağı belirtilmiştir.<sup>113</sup>

Buna ek olarak, vergi muafiyeti tanınan vakıfların düzenli olarak Hazine ve Maliye Bakanlığı'na göndermesi gereken mali tablo ve raporlar da belirlenmiştir. Buna göre; vergi muafiyeti tanınan vakıflarca, dönem sonunda düzenlenecek bilanço ve gelir gider tablosu ile bir yıllık faaliyetlerinin sonuçlarını gösteren kesin bütçelerin birer örneği, yıllık faaliyet raporu ve yeminli mali müşavirce düzenlenmiş tasdik raporu eklenerek yılın ilk üç ayı içinde Bakanlığa gönderilir. Eğer vakfın iktisadi işletmesi var ise bu hallerde bunlara ait bilanço ve gelir tablolarının da gönderilmesi zorunlu tutulmuştur.<sup>114</sup> Ayrıca, yıllık faaliyet raporu dışındaki tüm belgelerin 3568 sayılı Kanun ve ilgili Genel Tebliğ esaslarına uygun olarak yeminli mali müşavire onaylatılmış olması gerekmektedir ve onaylatılmadan gönderilen belgeler hiç gönderilmemiş sayılmaktadır.<sup>115</sup>

Yukarıda başvuruda istenen şartları ele aldığımız kısımda değinildiği gibi, "Genel Tebliğ (Seri No:1)"e göre vergi muafiyeti tanınan vakıflar, yıllık gelirlerinin en az üçte ikisini, devlet üniversitelerinin faaliyetlerinin devam ettirilmesi ve desteklenmesi amacıyla kurulan vakıflar ise yıllık brüt gelirlerinin en az dörtte üçünü elde edildiği yıl içinde amaçlarına harcamalıdır. Elde edildiği yıl içinde amaçlara harcanması gerektiği halde vakıf yönetiminin iradesi dışında harcanamayan gelirler, sonraki yılın tahmini bütçesine konulur ve tamamı o yıl içinde vakfın amaçlarına harcanır. Bu durumun geçerli bir nedene dayanmaksızın süreklilik göstermesi (üst üste iki yıl gibi) vergi muafiyeti şartlarının ihlali anlamına gelir.<sup>116</sup> Bununla birlikte gelir fazlaları, vakıf resmi senesinde yazılı faaliyetlerle ilgili amaçların gerçekleştirilmesine yönelik yatırımlar için kullanılmak üzere üç yıl süre

112 Dernekler Yönetmeliği, Madde 52.

113 Genel Tebliğ, Madde 3.1.

114 Bununla birlikte; 25.03.2023 tarih ve 32143 Sayılı Resmi Gazete'de yayınlanan "Vakıflara Vergi Muafiyeti Tanınması Hakkında Genel Tebliğ" (Seri No:5) uyarınca, 6.2.2023 tarihinde yaşanan Kahramanmaraş depreminden etkilenen vakıflar için bu süre mücbir sebep halinin sona erdiği ayın sonuna kadar uzatılmıştır.

115 Genel Tebliğ, Madde 3.2.

116 Genel Tebliğ, Madde 3.3. Fon oluşturulması.



ile bir fon hesabında tutulabilir. Bunun için Hazine ve Maliye Bakanlığına başvurularak izin alınması gerekir. Bu suretle finansmanı için fon oluşturulmasına izin alınan yatırımın üç yıllık süre içinde tamamlanamaması halinde, gecikme gerekçeleri Bakanlıkça uygun görülürse sözü edilen süre iki yıl daha uzatılabilir.<sup>117</sup> Bu noktada idare tarafından "mal varlığını arttırıcı yatırım" ile "amaçlara yönelik yatırım" ayrımının net olarak yapılmamış olması fon oluşturulmasında vakıfların karşılaşılabileceği güçlüklerden biridir. Böylesi durumlarda vakıflar Gelir İdaresi Başkanlığı'ndan yazılı görüş alma yoluna gidebilseler de idarenin tüm muğlaklığı ortadan kaldıracak bir düzenleme çalışması yapması daha etkili çözüm olacaktır.<sup>118</sup>

Yukarıda ifade edilen yükümlülükler uyulmaması durumunda vakıflar vergi muafiyeti statüsünü kaybedebilir. Hazine ve Maliye Bakanlığınca yapılan denetimlerde yasal yükümlülükler uymadıkları, resmi senetlerinde yazılı sağlık, sosyal yardım, eğitim, bilimsel araştırma ve geliştirme, kültür ve çevre koruma ile ağaçlandırmaya yönelik amaçları dışında faaliyette buldukları, son yıllardaki faaliyetleri dikkate alındığında resmi senette yazılı amaçlarını gerçekleştirmelerinin mümkün olmadığı, Genel Tebliğ ile belirlenen yükümlülükleri yerine getirmedikleri tespit edilen vakıflardan Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından konu hakkında açıklama istenir. Vakıf yönetiminin Bakanlıkça verilen süre içinde açıklama yapılmaz, yapılan açıklamalar yeterli görülmez veya açıklamalar yeterli görülmeyle beraber vakıf Bakanlıkça yapılan uyarıya rağmen benzer ihlalleri tekrarlırsa, Hazine ve Maliye Bakanlığınca Vakıflar Genel Müdürlüğü'nün de görüşü alınarak Cumhurbaşkanından vakfın vergi muafiyetinin kaldırılması istenir. Cumhurbaşkanınca vergi muafiyeti kaldırılan vakıflar, muafiyetin kaldırıldığı tarihten itibaren beş yıl geçmedikçe yeniden vergi muafiyeti talebinde bulunamazlar. Bu sürenin bitiminden sonra vergi muafiyeti talebinde bulunan vakıflara bu Genel Tebliğde yazılı şartları taşımaları koşulu ile yeniden vergi muafiyeti tanınabilir.<sup>119</sup> Burada vergi muafiyetinin kaybedildiği tarihin belirlenmesinde, muafiyetin kaybedilmesine yol açan olayın meydana geldiği tarihin mi, yoksa Cumhurbaşkanınca vergi muafiyetinin kaldırıldığı tarihin mi kullanılacağına açık olmaması üzerine tartışmalar yürütülmektedir. Buna göre; vergi mantığı açısından muafiyetin kaybedilmesine neden olan olayın meydana geldiği tarihin, muafiyetin kaybedildiği tarih olarak dikkate alınmasının daha doğru olacağı görüşü öne sürülmektedir.<sup>120</sup>

Mali/Vergisel Çerçeve Araştırması kapsamında görüşülen statü sahibi kuruluş temsilcilerinin çoğu uzun yıllar önce bu statüyü aldıklarını ve kaybetme gibi bir durum deneyimlememekle birlikte, statü kaybı riskine bağlı kaygı taşıdıkları ve bazı sorumlulukların yerine getirilmesinde zorlandıklarını ifade etmişlerdir.

*"Benden önce alınan bir statü. Sadece şeyi yani çok uzun zamandan beri söylerler. İlk alabilmek için ciddi bir denetim geçirilmiş bir sene boyunca. Ama tabii şöyle bir durum var. Statü alındı ve devam ediyor deyip kestirilen bir durum da yok. Her yılın sonunda bu statünün devam edebilmesi için de ciddi bir denetime giriyoruz."* (Vakıf, Orta Ölçek, Statülü)

117 Genel Tebliğ, Madde 3.3. Fon oluşturulması.

118 Engin Özden. 2015. Vergi Yükümlülükleri ve Avantajları Boyutuyla Demekler, Vakıflar ve Bağışçılar, s.123.

119 Genel Tebliğ, (Seri No:1), Madde 4. Vergi muafiyetinin kaldırılması.

120 Engin Özden. 2015. Vergi Yükümlülükleri ve Avantajları Boyutuyla Demekler, Vakıflar ve Bağışçılar, s.126.

Araştırma kapsamında görüşlerine başvurulanan vakıf temsilcileri özellikle yıllık gelirlerinin en az üçte ikisini amaçları yönünde harcama zorunluluğunu tutturma konusunda zorlandıklarının altını çizmişlerdir.

*"Kamu yararına vakıf olmanın sadece buraya bağış yapan kişi için avantajı var. Bizim için bir avantaj değil. Yani belli bir oranda harcama zorunluluğu, harcamadığın takdirde kaybetme riski var. Ne oluyor? Sürekli bir takip halindesiniz. Yani bu yılki benim gelirim ne olacak? Bütçelerimizde değişiklikler olabiliyor. Onun üçte ikisi ne yapar. Üçte ikiyi benim bu sene mutlaka harcamam lazım. İki yılın ortalaması bazında dediğinizde neredeyse aynı şey oluyor. Dolayısıyla böyle gelirinizin yüksek olduğu bir sene, aman bir yerlerde bir şeyler yapayım noktasında oluyorsunuz. Gelirinizin biraz düştüğü bir sene, acaba nereden tasarruf edebilirim noktasına geliyorsunuz. Yani böyle bir kıskaç içine alıyor bizi konu. ... Evet ama bugün ekonomik koşullarında artık sürdürülebilirlik ve süreklilik, yani bence sürdürülebilirlikten önce süreklilik daha acil bir durum şu anda ekonomiden dolayı. Evet bazen gereksiz harcamalara itiyor bu bizi. Çünkü diyoruz ki bu hürriyetimizi muhafaza etmek için aslında harcamayacağım. Çünkü şuna müsaade etmiyor, biz diyelim ki burs veriyoruz. Ve çocuklar için bugün burs vermek aslında beş yıl burs vermektir. Çünkü biz o çocuğa beş yılı taahhüt ediyoruz. Eğer o da karnesini güzel getirirse. Ama biz bugünden beş yıl önümüzde biz o taahhüdümüzü tutacak kadar para girdisi olacak mı bu vakıfta bilmiyoruz. Ve bu bilinmeyene rağmen o yıl içerisinde zorunlu bir şekilde para harcamak zorundayız bu kanundan ötürü. Çünkü kanun diyor ki ancak somut adı konmuş bir okul inşa edeceğiz ve bunun inşaatı üç yıl sürüyor. O zaman ancak o harcanması zorunlu parayı öteleyebilmeye müsaade ediyorum. Ancak bir okul yaparsan bir yurt yaparsan yani inşaat dediğin şey bir sene iki sene sürer." (Vakıf, Büyük Ölçek, Statülü)*

*"Son olarak bir de hani vergi muafiyetini korumanın bir şartı var ya. ... Burada da biz çok zorluk çekiyoruz. Niye zorluk çekiyoruz? Mesela benim personelim var. Ve ben bu personeli vakfın faaliyetlerini sürdürebilmek için kullanıyorum. Çalıştırıyorum. Baktığımda genel yönetim giderleri başlığı altında takip ettiğimiz bu giderleri amaca yönelik gider olarak değerlendiremiyoruz ve iki bölü üç oranı hesabının içerisine alamıyoruz. Yine şirketin yani vakfın kendi faaliyetlerini sürdürebilmek için yürüttüğü kiralaması var. Bina kiralyor. Merkez bina. Bu binanın elektriği, suyu, doğalgazı vesairesi var. Çalışanlarına araç veriyor. O araçların kirası var, yakıtları var. Ve bunları böyle topladığınızda bayağı yüksek bir rakama denk geliyor. Ve bunu siz iki bölü üç hesabında kullanamıyorsunuz. Bu iki bölü üç hesabında kullanılacak giderlerin hangileri olabileceğini ya da hangilerinin de dahil edilebileceği konusunda da bir çalışmaya ve düzenlemeye ihtiyacımız var." (Vakıf, Büyük Ölçek, Statülü)*

Buna ek olarak vakıfların faaliyetlerinde genişlemeye gitmek ve bu yönde gelir getirici faaliyet olanaklarını çoğaltmak üzere yatırım yapmak istemeleri durumunda yine üçte ikisini harcama kuralının sıkıntı yarattığı belirtilmiştir.

*“... gelir elde ediyorsunuz, bunun amaca yönelik olarak harcamanız bekleniyor ama ben mesela bunun karşılığını da elde ettiğiniz bir yıl içerisinde gelirin 3'te 2'sini harcamanız gerekiyor ama ben o sene gayrimenkule ya da başka bir şeye yatırım yapmak istediğimde yine diyor ki bana hayır 3'te 2'sini amaca yönelik harcayacaksın, kalan 3'te 1'iyle genel yönetim ve diğer yatırımlarını yapman gerekiyor, sınırlamasında zorlanıyoruz. Yine başka vakıflarda da belki benzer sorunlar olabilir. Bizim için bu şartla ilgili örneği şey olabilir, elde ettiğin gelirin belli bir kısmını yatırım yaptın, yatırımdan kalan gelirin 3'te 2'sini belki amaca yönelik ve genel yönetim diye bölünmesi olabilir. Bu da bizi ne yapar? Mal varlığı büyüklüğünü elde et, karşılamak için açıkta kalan belki ben orada bir gayrimenkul yatırım yapacağım ya da başka bir şeyler yapacağım, bunu nasıl yapacağım, o dengeyi nasıl kuracağız diye sürekli cebelleşiyoruz. Hem bağımsız denetçilere hem de yönetim kuruluna bunu izah etmekte zorlanıyoruz.” (Vakıf, Büyük Ölçek, Statülü)*

Farklı ülke uygulamalarında vergi avantajı statüsünün kaybedilmesinin nasıl gerçekleştiği irdelendiğinde, kamu yararı statüsünü verme yetkisinde olan birimin bunu alma yetkisi ile de donatıldığı görülmektedir. Buna göre kamu yararı statüsüne kavuşan kuruluşlar denetim ve bildirim gerekliliklerini yerine getirdikleri sürece bu statüleri devam ettirmektedir. Birçok Avrupa ülkesi yıllık beyan yöntemini kabul etmiş olmakla birlikte, bazı ülkeler bu statüyü belirli bir süre için geçerli saymaktadır. Örneğin Almanya ve Belçika'da bu süre 3 yıl olarak belirlenmiş ve süre sonunda kuruluşların yeniden bir yeterlilik değerlendirmesine tabi tutulması öngörülmüştür. Yine Finlandiya bu süreyi 5 yıl olarak belirlemiş ve yeniden değerlendirmenin olumsuz sonuçlanması durumunda da bağımsız mahkemelere başvurma hakkı tanınmıştır.<sup>121</sup> Buna ek olarak Almanya'da kâr amacı gütmeyen bir kuruluşun vergi avantajı ve kamu yararı statüsünün sonlandırılmasında siyaset yasağı şeklinde nitelendirilebilecek düzenlemeler yapılmıştır. Konu, Almanya Kâr Amacı Gütmeyen Kuruluşlar Kanunu, “Parti-politik amaçlı siyasi faaliyetler” başlığı altında düzenlenmiştir. Buna göre, vergiden muaf bir kâr amacı gütmeyen kuruluş, varlıklarını kampanya yoluyla doğrudan veya dolaylı olarak siyasi partilere fayda sağlamak için harcamaz ve bir siyasi parti gibi hareket edemez. Siyasi parti faaliyetlerinde bulunan vergiden muaf kâr amacı gütmeyen kuruluşlar vergi muafiyeti statülerini kaybeder.<sup>122</sup>

Ek olarak ülkelerdeki uygulamalar farklılık gösterse de temelde başvuruda istenilen şartların, statünün kaybında da rol oynadığı görülmektedir. OECD ülkelerinde sivil toplum kuruluşlarından başvuruda istenilen şartlar olan kayıt tutma, yıllık raporlama, anayasal gerekliliklere uyma ve faaliyet planı şartları vergi avantajı statüsünün kaybedilmesinde de etkilidir.<sup>123</sup> Düzenli kayıt tutma kuruluşların etkin bir biçimde denetlenebilmesi için şarttır. Yıllık raporlama ise, kamu idaresinin statü sahibi sivil toplum kuruluşunun değerli amaç doğrultusunda, kâr amacı gütmeyen ve kamuya yararlı şekilde çalışmaya devam edip etmediğini değerlendirmesi için önemlidir. Avustralya, Kolombiya, Estonya, Litvanya ve Singapur kamu idaresi tarafından sivil toplum kuruluşlarının faaliyetlerinin izlenmesi ve şartları hala sağlayıp sağlamadıklarının değerlendirilmesi için yıllık raporlama koşulunu

121 TÜSEV, Vakıf ve Derneklere İlişkin Vergi ve Kamu Yararı Raporu AB Ülkeleri ve Türkiye'deki Uygulamalar ve Öneriler, 2008, s.32-33.

122 Non-Profit Law (Germany). <https://cof.org/content/nonprofit-law-germany#exemptions>

123 Taxation and Philanthropy, OECD Tax Policy Studies, No. 27, OECD Publishing, 2020, s.54.

uygulayan ülkelerdir.<sup>124</sup> Anayasal gerekliliklere uyma ise, kuruluşun vergi kanunlarının çizdiği kurallara göre çalıştığının tespiti için anlamlıdır. Faaliyet planları ise kuruluşların gelecek planlarının değerlendirilmesi için yardımcıdır. Bunlara ek olarak İngiltere’de hesap verme sorumluluğunun kuruluşun büyüklüğüne göre (yıllık gelir düzeyi arttıkça daha ayrıntılı raporlar) düzenlendiği görülmektedir.<sup>125</sup>

Bu bağlamda, Türkiye için TÜSEV’in 2008 tarihli bir araştırma raporunda ortaya konan öneriler hala geçerliliğini korumaktadır. Buna göre; kâr amacı gütmeyen kuruluşlar için ayrı “Finansal Raporlama Standartları” geliştirilmesi yanında vakıf ve dernekler için de özel muhasebe standartlarının geliştirilmesi ve yürürlüğe konması önerisi yapılmıştır. Ek olarak, yıllık denetim ve raporlamalarda kullanılmak üzere vakıf ve dernekler için raporlamanın da standart hale getirilmesi ve önceden belirlenmiş formların kullanılması fikri sunulmuştur. Yine şeffaflık ve hesap verebilirlik için vergi muafiyetine haiz vakıf ve derneklerin denetlenmiş mali tablolarının düzenli şekilde kamuya açıklanması, kuruluşların web sayfalarında paylaşılması önerilmiştir.<sup>126</sup>

124 Taxation and Philanthropy, OECD Tax Policy Studies, No. 27, OECD Publishing, 2020. s.56.

125 TÜSEV, Vakıf ve Derneklere İlişkin Vergi ve Kamu Yaran Raporu AB Ülkeleri ve Türkiye’deki Uygulamalar ve Öneriler, 2008, s.37.

126 TÜSEV, Vakıf ve Derneklere İlişkin Vergi ve Kamu Yaran Raporu AB Ülkeleri ve Türkiye’deki Uygulamalar ve Öneriler, 2008, s.38.

## IV. Statülere sahip olmanın STK'lara sağladığı vergi avantajı dışındaki faydalar

Türkiye'de kamu yararına çalışan dernek ve vergi muafiyeti tanınan vakıf statülerinin bu kuruluşların bağışçalarına fayda sağlayan vergi avantajları olduğuna yukarıda değinmiştik. Mali/Vergisel Çerçeve Araştırması nitel bölümünde görüşülen statü sahibi dernek ve vakıfların bu statülerin onlara sağladığı diğer kolaylıklarla ilgili deneyimleri sorulduğunda hemen hepsinin hemfikir olduğu statülerin kuruluşlara prestij ve itibar getirdiği, güvenilirliklerini arttırdığı ve statü sonrası bu kuruluşlara yapılan bağış miktarında da artışlar yaşandığıdır.

*"Bir taraftan pratik ve maddi bir karşılığı olmakla birlikte temelde muafiyetin sağladığı şey itibar ve güvenilirlik oluyor. Bazen eli güçlendiriyor. [özel isim] dedi ya herkes de almaya mı? Çünkü güvenilirliği anlatırken bunun herkeste olmadığını söyleyerek de başlıyoruz cümlemize. Buna sahip olmak, bunun devam etmesini sağlamak yani en önemlisi de alınmış ama devamlılığını sağlamak diye hani bu bizi aslında güçlü kılan bir şey oluyor, yer oluyor. Bir şahıs ya da şirket bir yere bağış yapacak olsa; ya ben gelir vergisi mükellefiyim ya da şirketsem kurumlar vergisi mükellefiyim. Eğitim faaliyeti veren iki vakıf var. Birine bağış yaparsam, ikisine de güveniyorum itibarda diyelim. Birine bağış yaparsam, vergi olarak avantajım yok. Diğerine yaptığımda vergi avantajım var. Yani büyük bir kesimin ben şirketlerde de ya da şahıslarda da eminim ki muafiyeti olan vakfa yapacaktır yani. Dolayısıyla diğer tarafın açığı kapatmak için çabaladığı enerji ve sarfiyat gerçekten zor, zorlayıcı ve bizi de kolaylaştırıcı oluyor. Neden? Çünkü o bizim güçlü kasımız oluyor. Evet bize güven duyuluyor. Bir de üzerine muafiyetimiz de var. Diyoruz ki bize bu kadar yaptınız. İşte kurum kazancınızın yüzde beşine kadar bunu verginizden düşebiliyorsunuz. Belki burada şirketlere o yüzde beş sınırını artırmak bir avantaj olur." (Vakıf, Büyük Ölçek, Statülü)*

*"Tabii ki bu statüyü almak hem bir itibar hem de tabii ki bu statüyü de koruyabilmek için de ona göre çalışıp kaybetmemek de önemli, bunu koruyabilmek de önemli bir şey. Biz de bunun için ne yapılması gerekiyorsa her şekilde bahsettiğimiz gibi kuralı, düzeni, mali açıdan nasıl yapılması gerekiyorsa her şey burada çok şeffaftır, açıktır. Gayet elimizden geldiğince düzgün işletiyoruz, iyi bir şey tabii ki muhakkak ki bir faydası var. Hem bağış yapanlar için bu artı bir avantaj hem de tabii güvenilirlik açısından bir itibar oluşturuyor. Çünkü bu herkese verilen bir statü değil, alındığı zaman da bunu korumak ve kıymetini bilmek gerekiyor. Biz de bunun farkında ve bilincinde davranıyoruz." (Dernek, Büyük Ölçek, Statülü)*

*"Yani biliyorum bizim bağış projelerindeki arkadaşlar kurumlara gittiği zaman hani bu vergi muafiyeti konusunu söylediklerinde işin vergiden muaf olma olmama noktasında bile hani herkeste olmayan bir şey bizde var söylemi bile aslında bir prestij göstergesi oluyor yani her şeyden bağımsız." (Vakıf, Büyük Ölçek, Statülü)*

Yine statülerin kuruluşların kurumsallaşmalarına olumlu ivme kazandırdığı ve Türkiye genelinde tanınırlıklarını arttırıcı olumlu etkisi olduğu konusunda fikir beyan eden STK temsilcileri de olmuştur.

*"Siz vergi muafiyeti aldığınız zaman aslında belirli kriterleri sağlamanız gerekiyor. Bu kurumun gelişimini sağlıyor. Sadece bundan söz edebiliriz. Siz bu vergi muafiyetini alıyorsunuz. Bunun için Vakıflar Genel Müdürlüğü'ne bir rapor sunuyorsunuz. Bunun mukabilinde denetleniyorsunuz. Denetlendikçe başka şeylerin ihtiyacını duyuyorsunuz. İç denetim birimi ihtiyacı duyduk. Uyum risk birimi ihtiyacı duyduk. Bağımsız denetim her seferinde yapma ihtiyacı duyduk. Bu sizin açık, şeffaf ve denetlenebilir bir hale gelmenizi aslında tetikliyor. Bize böyle faydası oldu. Biz bu şekilde büyüdük. Kurumsallaşmamız da net faydası oldu. Onu tetikledi. ... Ulaşılan kitleyi etkilemiyor ama kurumsallaşmayı etkiliyor. O yüzden buraya geldik." (Vakıf, Büyük Ölçek, Statülü)*

*"Bizim amacımız aslında Türkiye'nin her yerine ulaşabilmek. Vakıflar için konuşuyorum. Birkaç şehirde değil bütün şehirlerde. Ben İstanbul'da çok iyi tanınabiliyorum ama diğer şehirlerde tanınmıyorsam bunun önünü açar. Yani biraz biz bu gözle bakıyoruz, iş yapalım ama bütün herkese eşit yapalım, davranabilelim. Herkes bizi tanınsın, nasıl tanıyabilecek? Bu statüyle." (Vakıf, Büyük Ölçek, Statülü)*

## V. Statülerin sağladığı avantajlardan yararlanırken karşılaşılan sorunlar

Statüli kuruluşlara bağış yapan bağışçılara sağlanan vergi indirimleri dışında genel olarak bu statülerin STK'lara yönelik vergi teşvikleri açısından çok sınırlı olduğu görülmektedir. STK'lar vergilerin üstlerinde oluşturduğu mali yük nedeniyle belli vergi avantajlarını talep etmektedirler. Mali/Vergisel Çerçeve Araştırması kapsamında anket uygulamasına katılan statüli STK'ların büyük bir çoğunluğu (%77,4), özel statüye sahip kuruluşların Katma Değer Vergisi'nden (KDV) muaf olması gerektiğini düşünmektedir. Aynı şekilde, Özel Tüketim Vergisi (ÖTV) ve Damga Vergisi'nden muafiyet, katılımcıların %66,9'u tarafından desteklenmiş, Emlak Vergisi, Harçlar ve Motorlu Taşıtlar Vergisi gibi diğer vergilerden muafiyet de sırasıyla %55,6, %62,9 ve %50,8 oranlarında önemli bir destek görmüştür. Bununla birlikte sivil toplum kuruluşlarına sağlanacak vergi avantajlarının kamu bütçesinde gelir kaybına neden olabileceği yönünde bir tartışma da gündeme gelmektedir. Bu bağlamda sivil topluma sağlanacak vergi avantajlarının kamu bütçesine etkisine dair kanıtlara dayanan etraflı değerlendirmelere ihtiyaç vardır. Hazine ve Maliye Bakanlığı ve Cumhurbaşkanlığı Strateji Bütçe Başkanlığının bu konuda hem mevcut avantajların ne ölçüde vergi geliri kaybına neden olduğu, hem vergi avantajlarının kapsamı genişletildiğinde ne ölçüde vergi geliri kaybı ortaya çıkacağı ile ilgili projeksiyonlara ilişkin veri sağlaması ve düzenli raporlamalar yapması ihtiyaç olarak önümüzde durmaktadır. Bu veriler merkezi yönetim bütçe kanunu kapsamında paylaşılan "vergi harcamaları listesi" ve Gelir İdaresi Başkanlığı'nın yayınladığı "vergi harcamaları raporu" benzeri bir raporlama ile düzenli olarak kamuoyu ile paylaşılabilir.

Araştırmanın hem nicel hem de nitel aşamalarında STK'lar statü sahibi olmanın sağladığı vergi avantajlarını olumlu değerlendirmekle birlikte çeşitli durumlarda ödemek zorunda kaldıkları stopaj yükünü de bir sorun olarak ifade etmişlerdir. Özellikle gelirlerinin büyük kısmı gayrimenkul kira gelirlerinden oluşan sivil toplum kuruluşları gayrimenkul sermaye iratlarına uygulanan vergi kesintilerinin (GVK, 94/5-b) mali yük oluşturduğu vurgusu yapmışlardır. Yine dernek ve vakıfların vergi kesintisi uygulanacak gelirleri arasında olan kâr payı (temettü) gelirlerine uygulanan stopaj kesintileri (GVK, 94/6-b-i) de mali yük oluşturan unsurlar arasında gösterilmiştir.

*"Hem maliyetlerimiz anlamında hem bir yatırım yapmak istediğimizde bizim vakıf özellikle ciddi bir gayrimenkul portföyüne sahip. Dolayısıyla da orada çok aktif işlerimiz olabiliyor. Şimdi diğer tarafta mesela bundan kurtulmak için diyoruz ki ya biz bunu acaba iktisadi işletmenin altında mı yapsak? Hani bu KDV konusunu indirebilmek için. Ama bu sefer işte o tarafta da temettüsünü öderken stopaj ödeme konusu oluyor. Dolayısıyla oradaki kurumlar vergisi artı stopaj diye baktığımızda bu sefer yine vakıfta yapmak daha avantajlı hale geliyor. Yani özetle o KDV konusu yani bir kanayan yara haline gelmiş oluyor. Yani aslında özünde bir avantaj var ama totalinde yani çoğu şirket bizden daha avantajlı duruma gelebiliyor. Şey tarafında da hani temettü konusunda belki ayrı bir detay olarak bununla alakalı daha önce sanırım Danıştay'da bir karar çıkmış. Bizim de devam eden bir davamız var. İktisadi işletmelerin ödediği temettüde stopaj olmalı mı? olmamalı mı? Hatta biz ilk aşamada davayı kazanmıştık. Sonra üst mahkeme iptal etti. Şu an hala süreç devam ediyor."* (Vakıf, Büyük Ölçek, Statülü)

*"Totalinde baktığınız zaman hani bu KDV konusundan nereden kaçayım diye bakarsanız bakın kaçamıyorsunuz bir şekilde. Bunun haricinde hani stopaj konusu tabii stopaja büyük ihtimal bir çözüm çıkacağını zannetmiyorum açıkçası ama evet yani üzerimizdeki en büyük yük stopaj. Günün sonunda her türlü muhtasarını da düzenliyoruz ya da kiracıların bir şekilde diğer tarafta mesela onu söyleyebilirim vakıftan kiralanana bir mülkte kiracılar stopaj ödüyor iş yerlerinde. Bu da mesela bizim için bir dezavantaj oluyor. Çünkü diğer tarafta diyor ki ben bir bunu şirketten kiralsam yani artı KDV ile kiralamak yerine benden kiralandığı zaman artı stopaj ona bir yine ek yük getirmiş oluyor."* (Vakıf, Büyük Ölçek, Statülü)

Ek olarak kamu idaresinden bürokratların ifadelerinde de statülü STK'lara sağlanan vergi avantajlarının yeterli olmadığına dair görüşler yer almıştır.

*"Yani vergi muafiyeti tanınan vakıf dediği zaman veya kamu yararına dernek dediği zaman, biz vakıf muafmış gibi belge aldığımız zaman vakıf veya demekler aynı şekilde vergisel hükümlere tabiler. Sadece bunlara bağış yapan mükellefler için bağış ve yardımlar. 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 bağışlan arttırıcı ve vakfın amacını gerçekleştirmesinden kolaylaştırıcı etkisi olur ama vakfın veya derneğin bizzat kendisine tanınan bir muafiyet yok yani. Onlar yine stopajdan hepsinden sorumlular yani."* (Vergi Denetim Kurulu, Bürokrat Görüşü)



Bununla birlikte Damga Vergisi Kanunu'nun statülü kuruluşlara fayda sağlayacak şekilde düzenlenmemiş olmasının olumsuz etkileri dile getirilmiştir. Buna göre; büyük miktartlı bağışlarda bağışçıların damga vergisi ödemesi gerektiğinde bunun caydırıcı bir etkisi olduğu ve damga vergisi muafiyetinin de statülü kuruluşlara tanınması ihtiyacı vurgulanmıştır. Damga vergisinden muaf olma talebi Mali/Vergisel Çerçeve Araştırması'nın Nicel aşamasına katılan STK'lardan statü sahibi vakıfların %76,9'u tarafından desteklenmiştir.

*"Damga vergisi ile alakalı yine herhangi bir muafiyetimiz yok. Bu da özellikle bağış protokollerinde falan bize çok sıkıntı çıkartıyor. Yani çok yüklü miktarlarda bağış yapmak istediği zaman karşı taraf bu damga vergisi ile alakalı bir süreç yaşıyoruz. Hatta onlar da ilk başta vergi muafiyeti tanımına çok hakim olmadıkları için her türlü vergiden muaf olduğumuzu düşünerek bununla alakalı işte ya damga vergisi ödememiz gerekmiyor gibi tartışmalara da giriyoruz ama günün sonunda damga vergisi de bir konumuz olmuş oluyor."*  
(Vakıf, Büyük Ölçek, Statülü)

Ek olarak emlak vergisi muafiyeti de gelirin harcanma şekli şartı ile ilişkili olarak talep edilen bir unsur olmuştur. Gelirin harcanacak kısmı hesaplanırken emlak vergisi ve bakım onarım gibi bu gelirin elde edilmesi için kaçınılmaz olan giderlerin dikkate alınmaması statü sahibi kuruluşlar tarafından önemli bir sorun olarak işaret edilmektedir.

*"...kiraya verdiğimiz mülkün ciddi bir emlak vergisi gideri oluyor... 3'te 2 konusunda alakalı aslında biz mesela burada ciddi bir sıkıntı yaşıyoruz çünkü gayrimenkullerimizin giderlerini netleyemiyoruz dolayısıyla da aslında oradan bir gelir elde ediyorum ama brüt gelirden 3'te 2'yi hesaplamak durumunda kaldığım için ... Dolayısıyla yani bu vergi konusu daha sonra bize aslında 3'te 2 hesabımızı saptıran özellikle bizim gibi gayrimenkul portföyü ciddi olan bir vakıf için çok ciddi sıkıntı yaratıyor... işte gayrimenkule yapılan işte her türlü bakım onarım artı az önce hani konunun açılmasına vesile olan emlak vergisi ve benzeri bütün giderleri de hani hep şey diye düşünmüş vakıf, bunlar zorunlu benim için bundan kaçamıyorum çünkü işte vasiyet yoluyla bana gelmiş bir şekilde benim bu mülkü değerlendirmem lazım ki bazılarında hani satılamaz şerhi de var dolayısıyla hiçbir şekilde müdahale etme şansınız yok. Bu maliyete mutlaka katlanmam lazım oradan da bir işte kira geliri elde ediyorum ya da diğer tarafta da işte Çelenk faaliyetinden bir bağış elde ediyorum dolayısıyla biz bunları her zaman netleyerek 3'te 2'ye konu ediyorduk. Fakat günün sonu 2020 yılındaydı galiba bize bir eleştiri geldi bununla alakalı bir yazı geldi. İşte ilk başta sordular biz bunların içeriğinde ne var tam anlayamadık niye bunları netliyorsunuz diye. Biz de detaylı bir şekilde açıkladıktan sonra günün sonunda özetle brütten 3'te 2'nin hesaplanması gerektiğini [söylediler.] Dolayısıyla bunları aslında kamu yarana bir maliyet olarak değerlendirmediler ki yine vergiyle ilişkilendirmek gerekirse emlak vergisi de olsun bakım onarım da olsun diğer personel maliyeti ki personel maliyetine kısmen katılıyorum orada çok itirazım yok ama gayrimenkul tarafında gerçekten elimiz kolumuz bağlı kalıyor. Çünkü benim bir şekilde onu değerlendirmem lazım yani şöyle bir sisteme dönmem lazım gayrimenkul gelir gelmez satmalıyım ki hani bundan bir şekilde kurtulayım eğer bu kural bu şekilde kalacaksa yoksa diğer tarafta benim bundan bir değer elde etmem için mutlaka buna belli masraflar yapmam gerekiyor ki emlak vergisi de zaten zorunlu bir maliyet*

*olarak karşımıza çıkıyor dolayısıyla şimdi düz mantıkta işte kiradan 100 lira elde ediyorsam benim aslında bunun 67 lirasını bursa aktarabiliyor olmam lazım ama zaten 100 liralık bir gayrimenkulün bana maliyeti kira getirmesinin karşısında en az 50-55 lira oluyor ki bunun içinde de yine nereden baksanız bir 15 puanı emlak vergisidir... 3'te 2'yi hani hep böyle son yıllarda... zaten bizim hep %90-90'dı eski faaliyet raporlarımıza bakarsanız ama işte 2020'den sonra 21'den itibaren daha doğrusu düzeltmeye başladık söyledikleri şekilde şu an hep böyle 68-69-70... Son zamanlarda işte birkaç okul falan yaptırдық hani artık öyle toparladık ama ... hep böyle sınırdı olduğumuz için tedirgin edici bir husus olarak karşımıza da çıkmaya başladı.” (Vakıf, Büyük Ölçek, Statülü)*

Statü sahipliğinin bağışlar üzerinde olumlu etkisi olduğuna ilişkin uluslararası araştırma sonuçlarına yukarıda değinmiştik. Bununla birlikte Mali/Vergisel Çerçeve Araştırması'nın nitel ve nicel safhalarında bu konuda farklı deneyimler dile getirilmiştir. Nicel araştırmaya katılan derneklerden geliri 500 bin TL üstü olanların %60'ı statü sahipliğinin aldıkları bağış miktarına olumlu etkisi olduğunu belirtmiştir. Geliri 5 milyon ve üzerinde olan vakıfların ise sadece %41'i bu yönde olumlu etkiyi hissettiklerini belirtmişlerdir. Bu konuda nitel araştırmanın odak grup ve derinlemesine görüşme kısımlarında derlenen yanıtlara göre büyük ölçekli vakıflar kurumsal bağışçılara sağlanan yüzde 5'lik vergi indirimi avantajını olumlu değerlendirseler de bunun yetersiz olduğunu ve yükseltilmesi gerektiğini ifade etmişlerdir.

*“Sadece bize bağış yapan firmalar yaptığı bağış tutarını düşürüyor. Ama onun da tutan düşük, %5'le sınırlandırmış. Belki onu da çoğaltabilirse bizim gibi demeklere yapılan bağışlar artacaktır. Çünkü çok fazla dernek, vakıf var. Tutarının %5'i kadar diyor. Evet. Öyle olunca sınırlı oluyor bağışlar. Evet, belki o firmalar da daha çok kuruma yardımcı olabilirler.” (Dernek, Büyük Ölçek, Statülü)*

*“Bu oran çok düşük. Dolayısıyla şirketlerin bağış yapabilmesini daha çok cazip hale getirmek için, bu yüzde beşlik oranın daha da yükselmesi gündeme getirilebilir. Sadece ve sadece direkt olarak eğitim kurumlarına yapılan bağışları yüzde yüz kabul ediyor şeyler ya da kendilerinin çıkardığı kanunla tanımlanmış yerlere yapılanları yüzde yüz olarak yapıyor. Nedir? Afet bölgesidir, işte yurt dışındaki yardım fonksiyonlandır vesaire gibi. Yani o tanımı biraz daha genişletip o yüzde beşlik oranı da biraz daha yukarıya çıkartmak şirketleri cezbedecek ve onların da kaynak ayırmasına etki edebilir diye düşünüyorum.” (Vakıf, Büyük Ölçek, Statülü)*

## VI. Statülere ilişkin çözüm önerileri

Mali/Vergisel Çerçeve Araştırması kapsamında nicel ve nitel safhalarda statülerin sağladığı avantajlardan yararlanma, statülere başvuru, değerlendirme ve denetim aşamaları ile ilgili görüşlerine başvurduğumuz dernek ve vakıf temsilcileri, mali işler sorumluları, mali müşavir, bürokrat ve avukatlardan oluşan uzmanlar değerlendirmelerinin yanı sıra çözüm önerilerini de paylaştılar. Bu alt bölümde raporun ele aldığı konu başlıkları ile paralel bir şekilde bu çözüm önerileri yer yer katılımcıların kendi ifadelerine de başvurularak sunulmuştur.

- 1. Kamu yararına çalışan sivil toplum kuruluşları için kapsayıcı bir tanım yapılarak; vakıf ve dernekler için aranan kriterlerdeki ayrımlar gözden geçirilerek asgariye indirilmelidir. Bu statüler belli şartları sağlayan kuruluşların tamamına verilmelidir.**
- 2. Kamu yararı tanımı net bir şekilde yapılmalı ve kamuya yararlı “değerli amaç” sayılan faaliyet konuları genişletilmelidir. Kamu yararı tanımı yapılırken faaliyet konuları dar ve sınırlı değil, gelecekte oluşabilecek ihtiyaçlar da düşünülerek mümkün olduğu kadar geniş ve esnek tutularak belirlenmelidir.**
- 3. Statü başvuruları değerlendirme süreci şeffaf bir takvime bağlanmalıdır, uzun bekleme süreleri son bulmalıdır.**
- 4. Statü başvurusu olumsuz sonuçlanan kuruluşlara gerekçeli karar açıklanmalı ve itiraz hakkı verilmelidir.**
- 5. Statü başvuru şartları ve statüleri kaybetme nedenleri arasında sayılan kuruluşların yıllık gelirlerinin (derneklerde yarısı, vakıflarda 3'te 2'si) belli bir kısmını amaca yönelik harcamaları şartı yeniden düzenlenmelidir. Mevcut düzenlemede yönetsel giderlere personel giderlerinin de dahil edilerek bu harcamaların STK'ların yıllık gelirlerinin 3'te 1'ini aşmaması kısıtlamasına tabii tutulması, hizmet sunumu yapmayan STK'larda personel giderlerinin kısıtlanmaya çalışılmasına neden olmaktadır. Bu durum da personelin birden fazla sorumluluğu üstlenmesine yol açmakta ve hem çalışan personelin iyi olma halini olumsuz etkilemekte hem de STK'ların sürdürülebilirliğini azaltmaktadır. Bu nedenle personel giderlerinin amaca yönelik harcamalara dahil edilmesi STK'ların sürdürülebilirliğine olumlu etkide bulunabilir.**
- 6. Kuruluşların kendilerini kontrol edebilmeleri için, Gelir İdaresi tarafından hiçbir tereddüt yaratmayacak şekilde açık, anlaşılır, net tanımlarla hangi gider kalemlerinin amaca yönelik, hangilerinin olmadığı konusunda rehberler, kontrol listeleri hazırlanmalıdır.**

7. Kuruluşların statü alabilmelerinde odaklanılan kriter coğrafi olarak faaliyet yürüttükleri alanın kapsamı değil, faaliyetlerinin yararlanıcıları yani hedef kitleleri olmalıdır. Başka bir deyişle kadınlar, yaşlılar gibi toplumun belli bir kesimini hedef alarak doğrudan bu gruplara hizmet veren bir sivil toplum kuruluşunun statü başvurusu da değerlendirmeye alınmalıdır. Bu hizmetin toplumun tamamına fayda sağlayacağı fikrini gözetilen bir kriter tanımı gerekmektedir.
8. Kamu hizmet yükünü azaltma şartının muğlaklığını ortadan kaldıracak şekilde, statü başvurularında incelemeye alınan kuruluşların kamu hizmet yükünü ne ölçüde azalttığı, tarafsız ve şeffaf bir yöntemle değerlendirilmeli ve kamuoyuyla paylaşılmalıdır.
9. Tüm sivil toplum kuruluşlarının statü başvuruları tek sorumluluğu başvuru kabulü ve karar verme olan tek bir idari yapı (komisyon, kurul) tarafından kabul edilmeli ve bu yapıda sürecin farklı paydaşları da (sivil toplum, bakanlıklar, mahkemeler, barolar, mali müşavirler, meslek örgütleri vb. temsilcileri) yer almalıdır.
10. Bağımsız bir kurum veya bir kurul oluşturulmaması halinde ise Bilim Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı'nın AR-GE Merkezi ve Tasarım Merkezi Statülerini verirken uyguladığı başvuru değerlendirme yöntemi örnek alınabilir. Bakanlığın uygulamasında başvurular bir rapor formatında alınmakta, başvuruyu yapan konunun uzmanı olan farklı üniversitelerden iki öğretim görevlisine ayrı ayrı yerinde inceletilmekte, başvurusu belirlenen kriterlere uyan başvuru sahipleri daha sonra bakanlıkta bir endüstri temsilcisi ve iki farklı üniversiteden iki öğretim görevlisi ile bir Bakanlık yetkilisinden oluşan bir panele davet edilip sunum yaptırılarak başvuruları değerlendirilmekte ve statü bu dört kişiden oluşan kurulca bu sunum sonrasında aynı gün verilmektedir. Ek olarak, başvurusu reddedilenlerin itiraz hakları bulunmakta, itirazlar da belirli bir yöntemle incelenip cevaplandırılmaktadır.<sup>127</sup> Bu yöntem izlenecek olursa, ilgili bakanlıkların bağımsız bir danışma kurulundan görüş alması ve bu görüşü dikkate alınarak karar vermesi olumlu olacaktır.
11. Statü başvuru, değerlendirme ve izleme-denetim süreçleri dijitalleşmelidir. Böylelikle şikayet edilen karmaşık ve bürokratik yapı sona erecek, kuruluşlar ve kamu idaresi tarafından daha kolay izlenebilir bir mekanizma kurulmuş olacaktır.

127 TÜSEV, Vakıf ve Dernekleri İlgilendiren Vergi Uygulamaları ve Kamu Yararı Statüsü: Mevcut Durum ve Öneriler, 2018, s.31.

*"Geldiğimiz yüzyılda işin doğrusu teknoloji artık çok ilerlemiş durumda. Her türlü beyanlar, her türlü bilgi, her türlü evrak, kayıt, banka hareketi kayıt altında. Dolayısıyla bir mekanizma var. Bunu sorumlusu STİGM midir? Bu anlamda. Yoksa burası mı olmalı bilemiyorum ama sürekli gözetim ile takip edilebilir. Bunun önüne geçebilirsiniz. Dolayısıyla düzgün çalışanı ayırt ediyorsunuz. Düzgün çalışmayanı engelliyorsunuz. Evet. Ve şunu da söyleyeyim. Bence en güzel tarafı da şu olacaktır. Bu kamuoyu tarafında benim param nereye gidiyor derdi, endişesi ortadan kalktı. Verdiğiniz paranın, hakkaniyete uygun şekilde o amaca münasip kullanıldığını görürseniz daha çok katkı sağlamak istersiniz, daha çok yardımda bulunmak istersiniz."* (Hazine ve Maliye Bakanlığı Vergi Denetim Başkanlığı, Bürokrat Görüşü)

- 12. Statülü dernek ve vakıflara bağış yapan, gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin yaptıkları bağış ve yardımların %5'ine (kalkınmada öncelikli yörelerle sınırlı olarak % 10'una) kadar olan kısmını vergi matrahlarından indirmelerine olanak sağlayan vergi avantajında indirim oranı arttırılmalıdır. 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.**

*"Bir diğer husus bu şimdi kamu yarana vergi muafiyetine sahip bir vakıfsanız veya kamu yarana sahip dernekseniz, yüzde beşine kadar ticari bir kurum size bağış yaptığı zaman matrahının yüzde beşine kadar düşebiliyor. Mesela depremde şey yayınlandı, bir ara bir karar yayınlandı. İşte AFAD ve Kızılay'a, hatta var mıydı içinde, tamam hatırlamadım. AFAD ve Kızılay'a yapılan bütün yardımların tamamı verginizden düşebilirsiniz. Yüzde yüzünü düşebilirsiniz dendi. Tamam, biz nasıl o zaman devam edeceğiz? Yani dediğim gibi statülerin net belirlenmesi lazım. Biz zaten AFAD ve Kızılay'la ortak çalışıyoruz. En az onlar kadar çaba sarf ediyoruz. Bu yüzde beş muafiyetinin de ya yeniden düzenlenmesi lazım, o bilmiyorum, listenizde var mı? Yüzde beş düşük bir rakam gerçekten kamu yarana çalışıyorsanız yine belirli kriterlerle bu yüzde beşinin de yükseltilmesi lazım. Bu yüzde yirmi olabilir. Veya belirli çalışmalara göre rakam işte AFAD derse farklı bir oran verilebilir ama yüzde beşin yükseltilmesi lazım"* (Vakıf, Büyük Ölçek, Statülü)

- 13. Gelir Vergisi Kanunu 89(6) Kapsamında gıda bankacılığı yapan kuruluşlara yapılan bağışlar için sağlanan bağışın tamamının vergi matrahından indirilmesi uygulamasının kapsamı eğitim, kırtasiye, barınma için gerekli malzemelerin temini gibi alanlara genişletilmelidir.**

*"Gıda bankacılığı kapsamı da genişletilebilir mesela. Orada 3-5 kategoride vergi indirimi var. Bağışçılar fayda sağlıyor bundan. ... Gıda, yakacak, giyim. Bunun kategorisi genişletilebilir. Yani firmanın ana faaliyet konusu gıda değildir. Bilgisayardır örnek veriyorum. Kullanmadığı veya stok fazlası veya bağış yapmak istediği bilgisayar varsa bunu aslında tamamen bağışlayıp vergiden indirirse en azından hem bağışlar hem de vergi muafiyetine tutmuş olur."* (Demek, Orta Ölçek, Statülü)

**14. Hazine ve Maliye Bakanlığı ve Cumhurbaşkanlığı Strateji Bütçe Başkanlığı hem STK'lara tanınan mevcut vergi avantajlarının ne ölçüde vergi geliri kaybına neden olduğunu, hem de vergi avantajlarının kapsamı genişletildiğinde ne ölçüde vergi geliri kaybı ortaya çıkacağını veriler ve projeksiyonlar içeren düzenli raporlar hazırlayarak kamuoyu ile paylaşmalıdır.**

Son olarak Mali/Vergisel Çerçeve Araştırması'nın nitel safhasında erişilen sivil toplum kuruluşu temsilcileri ve uzmanların, statülerin tüm STK'lara mı yoksa belli kriterleri karşılayanlara mı verilmesi ve bu kriterlerin neler olması gerektiği konusundaki görüş ve deneyimleri sorulmuş ve alınan yanıtların iki ana hat oluşturduğu görülmüştür. Bunlardan ilki, tüm STK'lara vergi muafiyeti sağlanması gerektiği önermesidir.

*"Bence vergiden kesinlikle muaf olmalı sivil toplum örgütleri. Çünkü gerçekten de kamu yararına bir iş yapıyorsun ve sonuçta üçüncü sektör dediğimiz sektör aslında bir şekilde denge denetleme mekanizmasını ülkede uygulamaya çalışıyor. Ama bu ciddi ağır vergi yükümlülükleriyle bu çalışmalar istenildiği düzeyde yürütülemiyor ve kısa süreli olabiliyor. Benim için tamamen kalkmalı vergi yükümlülüğü. Sivil toplumda öyle olması gerekir. Bir sopa gibi bir zorunluluk zaten kısıtlı bütçelerle devam eden bu kurumların üstünden bu yükün kalkması lazım."* (Dernek, Küçük ölçek, Statüsüz)

*"Vergi yükümlülükleriyle alakalı da ki çok önemli o da. Yani bu tüm sistemin daha anlaşılabilir hale getirilmesi. Özellikle bazı alanlarda. Belki de birçoğu için bu geçerli. Hani ayırtmak ne kadar doğru sivil toplum çalışmalarını. Hani belki bazı alanlar dedim ama kamu yararı statüsündeki kolaylaştırıcı çalışmalar. Vergi yükümlülüklerinin özellikle SGK ve stopaj vergi yükümlülüklerinin. KDV olması başlı başına bir hata. Onun zaten olmaması lazım. Yani onu yok saymamız lazım. Ve diğerlerinde de neredeyse sıfıra yakın. Hani devletin burada sivil toplum kuruluşlarını güçlendirici aslında şeyi yapması lazım."* (Dernek, Orta ölçek, Statüsüz)

*"Sivil toplum kamu yararına ya da devlet yararına ya da toplum yararına çalıştığı için bu tür vergilerden aslında muaf olması lazım. Bir ticari amaç taşımamaktadır. Ya yapılan işler bir ticari amaç taşımadığı için damga vergisinden muaf olmalıdır. Yani damga vergisi de bir yük olarak karışımıza çıkıyor."* (Dernek, Orta Ölçek, Statüsüz)

*"Yani kamunun yükünü alan küçük büyük her kuruma bu istisnaların bir şekliyle sağlanıyor olması lazım."* (Vakıf, Büyük Ölçek, Statülü)

*"Bütün sivil toplum kuruluşlarına bu hak verilmeli. Çünkü sivil toplum kuruluşları aslında kamu yararına çalışan kurumlardır. ... Şimdi dernekler için özellikle konuşacak olursak da derneklerde yöre dernekleri dışındakiler, köy dernekleri dışındakiler genel olarak zaten topluma faydalı derneklerdir. Yani diyelim ki bir eğitim derneğidir. Sonuçta kimse cebini düşünerek dernek işine girmiyor. Hep kamuoyunu düşünerek, toplumu düşünerek bu gayretleri gösteriyorlar. Ve çoğunlukla da hiçbir menfaat elde etmiyorlar. Çok nadiren belki huzur hakkı ve benzeri ücret alanlar vardır ama bizim tanık olduğumuz süreçte genel olarak insanlar fedakarlık yapıyorlar. Yani bence sivil toplum kuruluşları, başta da dernekler olmak üzere, fedakarlık kuruluşlarıdır. Ve bunlara ciddi muafiyetler tanınmalıdır."* (Odak Grup 4- Mali müşavir görüşü)

Statülerin tüm STK'lara mı yoksa belli kriterleri karşılayanlara mı verilmesi ve bu kriterlerin neler olması gerektiği konusundaki soruya verilen yanıtların ikinci ana hattını ise özellikle kamu idaresinden görüş bildiren bürokratların dile getirdiği haksız rekabet açığa çıkması endişesi ve statüye bağlı elde edilen avantajların vergi kaçırma gayesi ile kullanılarak suiistimal edilmesi riski oluşturmuştur. Ek olarak eğer iyi bir denetim, izleme mekanizması oluşturulabilirse, oluşacak mali güven ortamında daha fazla sayıda STK'nın bu statüleri almasının mümkün olabileceği yönünde görüş bildirmişlerdir.

*"Bunun [statünün] suiistimal maksatlı, vergi kaçırma maksatlı kullanılmaması, beklenti bu. Denetim olursa, sürekli gözetim yönünde çalışma olursa, altyapı oluşursa zaten takip edilebilecek bir durumdasınız. Dolayısıyla belki de kendiliğinden kamu yaranı dernek statüsü oluşabilir bir alana doğru geçmiş oluruz. Ama tabii dernekleri o teknolojik şeye de taşımak lazım. Defter tutma anlamında, veri takip anlamında. Böylece hem kendi üyelerine yönelik hesap verme, şeffaflık sağlıyorsunuz hem de devlete karşı. Herkes bu alanda şeffaflığı görebilirse eğer kendiliğinden oluşabilecek bir yapı olabilir bu statü." (Hazine ve Maliye Bakanlığı Vergi Denetim Başkanlığı'ndan Uzman Bürokrat Görüşü)*

Vergi muafiyeti ve özel statülerin tüm STK'lara verilmemesi ancak bu statülere başvurabilecek STK sayısının artması amacıyla başvuru kriterlerinin çeşitlendirilmesi gerektiği görüşü de dile getirilmiştir. Mevcut durumda statülere başvuru kriterlerinin ayrıntılandırılmamış olmasının bürokrasiye neden olduğu tespiti yapılmıştır.

### **15.Çözüm olarak; kriterlerin çoğaltılması ve bunların karşılanma düzeyine göre derecelendirilmiş bir vergi muafiyeti statüsü tanımlanması, dernek ve vakıflar için farklılıkların asgariye indirildiği bir statü başvuru, değerlendirme süreci belirlenmesi ve bir çatı kuruluş tarafından akredite edilme önerileri yapılmıştır.**

*"İşte belirli kriterler bahsettiğimiz olay, işte şu kadar personeli varsa, bu kadar hacmi varsa, şu kadar alanda, ülkede çalışıyorsa gibi gibi kriterler, en temiz kriterler bunlar. Çünkü öteki türlü yani şu kurum girdi, bu niye girmedi, şu niye olmadı her zaman en neti belirli kriterler oluşturmaktır. Bunları da hakkaniyetle oluşturmaktır. Gerçekten kamu yarana çalışacak, kurumun çalışacağını belirleyen kriterler neyse bunları direkt belirleyip buna göre statülendirme yapılması lazım. O zaman bu bürokrasi de kalkar ortadan. Çünkü ya şimdi sen bir kur bakalım vakfını bir üç sene göreyim ben seni. Gerçekten işte bu kriterleri sağlıyor musun, sağlamıyor musun. Bunları ölçmek de çok zor şu anki durumda. Kriterler çünkü çok az, sadece bir üçte iki kriteri var. Bürokrasi çok oluyor böylece. Çünkü net bir şey anlayamıyorsunuz, karar verici olarak. Bu statüler aslında hem vakıflarda hem derneklerde daha böyle yerine oturur, belli kriterlerle kısıtlanırsa, bu muafiyetler de ona göre belirlenirse, örneğin 10 tane muafiyet saydık biz sizinle, konuştuk. İşte en üst statüdekine 10 muafiyet, alttakine işte sadece şu muafiyetler falan falan gibi şeyler olursa, bu süreler de kısılır. Bir derecelendirme. Bir derecelendirme. Olması lazım." (Vakıf, Büyük Ölçek, Statülü)*

"Şu andaki başvuru süreçleri nasıl bilmiyorum. Onu açık ve net söyleyeyim. Birkaç sene önce bir araştırmada bulunup baktık. Hem yardım toplama hem de kamu yararı statüsü. Bunlarla ilgili biraz araştırma yapmıştım. Şu an nasıldır tam emin değilim. Ama yine geliyoruz kalifiye elemana biraz bağlanıyor. Çünkü siz kamu yararı statüsü aldığınızda bunu atıyorum. Üç aylık, altı aylık raporlama, yaptığınız çalışmaların raporlama. Orada hem mali süreçlerini raporluyorsunuz hem de idari süreçlerini yaptığınız faaliyetlerinizin çalışmalarını raporlamamız lazım. Birçok yükümlülükleri var. Bunun planlaması, organizasyonu, sonraki idari süreçleri, finansal süreçleri başlı başına bir iş. Ama en başından baktığınızda dediğim gibi zaten alanlar uzmanlık, direkt kamu yararı. Mutlaka ki biraz daha yani daha fazla basitleştirilmeli. Belki de kademeleri olmalı. Atıyorum kamu yararı statüsünün altında da birinci derecede, ikinci derecede, üçüncü derecede gibi belki derecelendirme de yapabilir. Ve ona göre de vergisel oranlarında veya şeylerde de değişiklikler olabilir. Naçizane bu da benim fikrim. Çünkü ne kadar siz fazla şeyi veriyorsanız, emek veriyorsanız o kadar bunun şeyini alabilme şansınız olmalı. Belki orada öyle bir denge kurulmalı. Yani ona bakılmalı. Bu şekilde değiştirilebilir. Öbür türlü hiç cesaret edemiyorsunuz zaten girmeye yani o alana." (Dernek, Orta Ölçek, Statüsüz)

"...tabii ki kriterler olmalı. Çünkü sonuçta bu muafiyetler ve statülerde olabilecek bazı sorunları, hani suistimal etme olasılıkları nedeniyle muhtemelen geliyor. Sonuç itibarıyla bütün vakıfların çok kaliteli bir şekilde tamamen amaca yönelik işler yaptığını söyleyemeyiz maalesef. Dolayısıyla bir ayrım olmalı bence de. Ama bu ayrımı sadece devletin koyduğu daha böyle işte büyüklük, yok işte ciro vesaire gibi şeylerle, onlar da belki var olmalı ama ben daha sektörün içinde de bu konuda söz sahibi olunması gerektiğini düşünüyorum. Sadece kamu ve devlet tarafından değil aslında sivil toplum kendisi içinde bir sistem geliştirebilir." (Odak grup görüşmesi (2), Vakıf, Büyük Ölçek, Statülü)

"Dernekler için kamu yararı statüsü, vakıflar içinse vergi muafiyeti, kamusal destek açısından önemli karmaşalar yaratmaktadır. Bu bir tespittir. Dernekler açısından kamu yararı tanımı çok geniş. Vakıflarınki ise sınırlıdır. Dernek ve vakıflar için ortak bir kamu yararı tanımı yapılmalıdır." (Vakıf, Küçük Ölçek, Statüsüz)



Türkiye’de “kamu yararına çalışan dernek” veya “vergi muafiyeti tanınan vakıf” statüleri STK’lar için vergi avantajlarından yararlanmanın en önemli araçları olmuştur. Bu statüleri edinmek için dernek ve vakıfların sağlaması gereken şartlar, başvuru ve değerlendirme süreçleri mevzuat ile tanımlanmıştır. Bu çalışmada statülerle ilgili Türkiye ve uluslararası örneklerdeki mevzuat karşılaştırmalı bir şekilde ele alınmış, TÜSEV Mali/Vergisel Çerçeve Araştırması kapsamında uygulanan nitel ve nicel araştırma safhalarından elde edilen bulgularla birlikte tartışılmıştır.

Bu doğrultuda açığa çıkan çözüm önerilerini, statü süreçlerinde ihtiyaç duyulan kavramsal berraklık ihtiyacı; başvuru şart ve süreçlerine dair talepler; statülerin sağladığı vergisel avantajlarla ilgili talepler ve tüm statü süreçlerini yeniden dizayn etmeyi gerektirecek bir reform çağrısı şeklinde dört başlıkta özetleyebiliriz.

### **Kavramsal berraklık ihtiyacı:**

Kamu yararı tanımı net bir şekilde yapılmalı ve kamuya yararlı “değerli amaç” sayılan faaliyet konuları dar ve sınırlı değil, gelecekte oluşabilecek ihtiyaçlar da düşünülerek mümkün olduğu kadar geniş ve esnek tutularak belirlenmelidir. Burada konular belirlenirken Anayasa’da yer alan hak ve özgürlükler ile sosyal hukuk devleti olmanın getirdiği sorumluluklar ve Türkiye’nin taraf olduğu insan hakları sözleşmeleri dikkate alınabilir. Ayrıca daha kapsayıcı faaliyet alanları tayin edilirken, idarenin takdir yetkisinin alanı da net bir şekilde tanımlanmalıdır.

Faaliyet konularının zamanın gereklerine ve yeni ortaya çıkan ihtiyaçlara cevap verebilecek şekilde yorumlanabilmesi için yapılacak yeni düzenlemede sayılacak faaliyet alanı listesinin devamına “kamu yararını desteklemek veya teşvik etmek üzere yürütülen herhangi bir diğer faaliyet” veya benzeri bir ifade eklenmesi yerinde olacaktır. Buradaki “kamu yararı” ifadesi kamu yararı statüsüne ilişkin şartların yerine getirilmesini değil toplumun yararına olan faaliyetlerin gerçekleştirilmesine işaret etmektedir.

Kuruluşların statü alabilmelerinde odaklanılan kriter hitap ettikleri nüfus büyüklüğü, bölge veya ülke düzeyinde coğrafi olarak faaliyet yürüttükleri alanın kapsamı değil, faaliyetlerinin yararlanıcıları yani hedef kitleleri olmalıdır. Kamu hizmet yükünü azaltma şartının muğlaklığını ortadan kaldıracak şekilde, statü başvurularında incelemeye alınan kuruluşların kamu hizmet yükünü ne ölçüde azalttığı, tarafsız ve şeffaf bir yöntemle değerlendirilmeli ve kamuoyuyla paylaşılmalıdır.

## Statü başvuru şart ve süreçleri:

Kamu yararı statüsü Cumhurbaşkanlığı gibi ulaşılması güç ve siyasi bir makam tarafından değil, her kuruluşun rahatlıkla ulaşabileceği, bağımsız bir kuruluş tarafından verilmelidir. Tüm sivil toplum kuruluşlarının statü başvuruları tek sorumluluğu başvuru kabulü ve karar verme olan tek bir bağımsız idari yapı (komisyon, kurul) tarafından kabul edilmeli ve bu yapı oluşturulurken sürecin farklı paydaşları da (sivil toplum, bakanlıklar, mahkemeler, barolar, mali müşavirler, meslek örgütleri vb temsilcileri) yer almalıdır.

Statü başvuruları değerlendirme süreci şeffaf bir takvime bağlanmalıdır, uzun bekleme süreleri son bulmalıdır. Statü başvurusu olumsuz sonuçlanan kuruluşlara gerekçeli karar açıklanmalı ve itiraz hakkı verilmelidir. Statü başvuru şartları ve statüleri kaybetme nedenleri arasında sayılan kuruluşların yıllık gelirlerinin (derneklerde yansı, vakıflarda 3'te 2'si) belli bir kısmını amaca yönelik harcamaları şartının yeniden düzenlenmelidir. Burada amaca yönelik harcama sayılan gider kalemleri arasına personel ve yönetsel giderlerin de dahil edilmesi önerilmiştir. Ayrıca kuruluşların kendilerini kontrol edebilmeleri için, Gelir İdaresi tarafından hiçbir tereddüt yaratmayacak şekilde açık, anlaşılır, net tanımlarla hangi gider kalemlerinin amaca yönelik, hangilerinin olmadığı konusunda rehberler, kontrol listeleri hazırlanmalıdır.

## Statünün sağladığı vergisel avantajlarla ilgili istek ve öneriler:

Statülü dernek ve vakıflar, vergi yükümlüsü sıfatıyla üstlendikleri sosyal güvenlik primi işveren payı ödemeleri ve vergi sorumlusu sıfatıyla üstlendikleri sosyal güvenlik primi işçi payı ödemelerinden muaf tutulmalıdır. Statülü dernek ve vakıflara bağış yapan, gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin yaptıkları bağış ve yardımların %5'ine (kalkınmada öncelikli yörelerle sınırlı olarak % 10'una) kadar olan kısmını vergi matrahlarından indirmelerine olanak sağlayan vergi avantajında vergi indirim oranı yükseltilmelidir. 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 sayede, kamu yararına yürütülen faaliyetleri ve bağışçılık kültürünü teşvik etmek için STK'ların statülü olma, faaliyet alanı, amacı gibi farklı özellikleri göz önünde bulundurularak, bu STK'lara yapılacak olan bağışların kademeli olarak artan oranlarda matrahtan indirilmesi de bir yöntem olarak benimsenebilir. Gelir Vergisi Kanunu 89(6) Kapsamında gıda bankacılığı yapan kuruluşlara yapılan bağışlar için sağlanan bağışın tamamının vergi matrahından indirilmesi uygulamasının kapsamı eğitim, kırtasiye, barınma için gerekli malzemelerin temini gibi alanlara genişletilmelidir.

## Reform çağrısı:

Statü başvurularında aranan kriterler yeniden tasarlanmalı ve kriterler çoğaltılmalıdır. Ek olarak daha fazla STK'nın desteklenmesi amacıyla kriterlerin karşılanma düzeyine göre derecelendirilmiş bir vergi muafiyeti statüsü oluşturulabilir. Dernek ve vakıflar için farkların asgariye indirildiği bir statü başvuru, değerlendirme süreci belirlenebilir. Statü başvuru, değerlendirme ve izleme-denetim süreçleri dijitalleşmelidir. Böylelikle şikayet edilen karmaşık ve bürokratik yapı sona erecek, kuruluşlar ve kamu idaresi tarafından daha kolay izlenebilir bir mekanizma kurulmuş olacaktır. Bu sayede hem sivil alan düzenlenmiş olacak hem de sivil topluma güvenin artacağı bir zemin yaratılabilecektir.

# Kaynakça

- Charities Aid Foundation (CAF). 2016. DONATION STATES An international comparison of the tax treatment of donations. May 2016. <https://www.cafonline.org/docs/default-source/about-us-publications/fwg4-donation-states>
- Devlet Denetleme Kurulu. 2010. Kamuya Yararlı Dernek Statüsünün İrdelenmesi ile Kamuya Yararlı Derneklerle İlgili Yürütülen İş ve İşlemlerin Değerlendirilmesi, Araştırma ve İnceleme Raporu. Ankara. [https://www.huzurevleri.org.tr/docs/ddk\\_rapor\\_201001.pdf](https://www.huzurevleri.org.tr/docs/ddk_rapor_201001.pdf)
- Doğan, D. ve Engin, G. 2023. Sivil Toplum için Elverişli Ortam İzleme Matrisi, 2020-2021 Türkiye Raporu. TÜSEV Yayınları, No:94. <https://portal.tusev.org.tr/media/public/YasalCalismalar/MM20202021TürkiyeRaporu06122023.pdf>
- European Center for Not-for-Profit Law (ECNL). 2021. Tax Benefits Stimulating Philanthropy
- European Foundation Centre. 2011. Comparative Highlights of Foundation Laws The Operating Environment for Foundations in Europe. [http://www.efc.be/programmes\\_services/resources/Documents/ComparativeHighlightsOfFoundationsLaws\\_2011.pdf](http://www.efc.be/programmes_services/resources/Documents/ComparativeHighlightsOfFoundationsLaws_2011.pdf)
- European Foundation Centre. 2011. Comparative Highlights of Foundation Laws: The Operating Environment for foundations in Europe. <https://philea.issuelab.org/resource/comparative-highlights-of-foundation-laws-the-operating-environment-for-foundations-in-europe-2011.html>
- European Foundation Centre. 2015. Comparative Highlights of Foundation Laws: The Operating Environment for Foundations in Europe. [http://efc.issuelab.org/resource/comparative\\_highlights\\_of\\_foundation\\_laws\\_the\\_operatin\\_environment\\_for\\_foundations\\_in\\_europe\\_2015](http://efc.issuelab.org/resource/comparative_highlights_of_foundation_laws_the_operatin_environment_for_foundations_in_europe_2015)
- Donors and Foundations Networks in Europe (DAFNE) and European Foundation Centre. 2021. Comparative Highlights of Foundation Laws: The Operating Environment for Foundations in Europe. <https://philea.issuelab.org/resource/comparative-highlights-of-foundation-laws-the-operating-environment-for-foundations-in-europe-2021.html>
- European Union. 2023. Council Recommendation of 27 November 2023 on developing social economy framework conditions. Official Journal of the European Union, 29.11.2023, C/2023/1344. [https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=OJ:C\\_202301344#:~:text=The%20measures%20focus%20on%20creating,its%20potential%20are%20more%20visible](https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=OJ:C_202301344#:~:text=The%20measures%20focus%20on%20creating,its%20potential%20are%20more%20visible).
- FICI, Antonio. 2023. Public benefit status and CMD Systems for Associations and Non-profit Organizations in the EU, Study Requested by JURI Committee, Policy Department for Citizens' Rights and Constitutional Affairs Directorate-General for Internal Policies.
- Government of Canada. 2024. "Annual Spending Requirement (disbursement quota)". <https://www.canada.ca/en/revenue-agency/services/charities-giving/charities/operating-a-registered-charity/annual-spending-requirement-disbursement-quota/disbursement-quota-calculation.html>
- Government of Canada. 2024. "What is the difference between a registered charity and a non-profit organization?" <https://www.canada.ca/en/revenue-agency/services/charities-giving/giving-charity-information-donors/about-registered-charities/what-difference-between-a-registered-charity-a-non-profit-organization.html>
- OECD. 2020. Taxation and Philanthropy, OECD Tax Policy Studies, No. 27, OECD Publishing, Paris <https://doi.org/10.1787/df434a77-en>.
- Özden, E. 2015. Vergi Yükümlükleri ve Avantajları Boyutuyla Dernekler, Vakıflar ve Bağışçıları, Doktora Tezi. Tez no: 388306. Hacettepe Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Maliye Anabilim Dalı, Ankara. <https://tez.yok.gov.tr/UlusalTezMerkezi/tezSorguSonucYeni.jsp>

Özkan, C. 2003. Vakıflara Bakanlar Kurulunca Vergi Muafiyeti Tanınmasında Yeni Düzenleme-I. Yaklaşım Dergisi, 130, 173-179.

Panov, Luben. 2019. Public Benefit Status. 13th Civil Society Forum. Civic Space, B&S Europe. <https://civicspace.eu/wp-content/uploads/2021/11/13th-CSF-Report.pdf>

Philanthropy Europe Association (PHILEA). 2023. Public-Benefit Foundations in Europe: Comparative analysis and aggregate figures across 26 countries. <https://philea.issuelab.org/resource/public-benefit-foundations-in-europe-comparative-analysis-and-aggregate-figures-across-26-countries.html>

Philanthropy Europe Association (PHILEA). 2022. The Philanthropy Environment in Europe. <https://philea.issuelab.org/resource/the-philanthropy-environment-in-europe-december-2022.html>

Türkiye Üçüncü Sektör Vakfı (TÜSEV). 2004. Dernek ve Vakıflara İlişkin Karşılaştırmalı Kamu Yararı Raporu. TÜSEV. [http://tusev.org.tr/urfiles/files/kamu\\_yarari\\_raporu.pdf](http://tusev.org.tr/urfiles/files/kamu_yarari_raporu.pdf)

Türkiye Üçüncü Sektör Vakfı (TÜSEV). 2008. Vakıf ve Derneklere İlişkin Vergi ve Kamu Yararı Raporu AB Ülkeleri ve Türkiye'deki Uygulamalar ve Öneriler. [https://www.tusev.org.tr/urfiles/files/TUSEV-Vergi\\_Kamu\\_Yarari\\_Karsilastirma\\_ve\\_Oneriler\\_Raporu\(1\).pdf](https://www.tusev.org.tr/urfiles/files/TUSEV-Vergi_Kamu_Yarari_Karsilastirma_ve_Oneriler_Raporu(1).pdf)

Türkiye Üçüncü Sektör Vakfı (TÜSEV). 2018. Vakıf ve Dernekleri İlgilendiren Vergi Uygulamaları ve Kamu Yararı Statüsü: Mevcut Durum ve Öneriler. [https://www.tusev.org.tr/urfiles/images/VergiRaporu.20.12.18.web\(1\).pdf](https://www.tusev.org.tr/urfiles/images/VergiRaporu.20.12.18.web(1).pdf)

Moore, David., Hadzi-Miceva, Katerina. and Nilda Bullain. 2008. Europe: Overview of Public Benefit Status: A Comparative Overview of Public Benefit Status in Europe, the International Journal of Not-for-Profit Law, Vol. 11, Issue 1, NOVEMBER 2008. <https://www.icnl.org/resources/research/ijnl/a-comparative-overview-of-public-benefit-status-in-europe-2>

McGill, Lawrence T. 2016. Number of Registered Public Benefit Foundations in Europe Exceeds 147,000. Philanthropy Europe Association (PHILEA). <https://philea.eu/wp-content/uploads/2019/08/pbf-report-2016-9-30-16.pdf>

Éducaloi. 2024. How to Get a Tax Credit for Donating to a Registered Charity. <https://educaloi.qc.ca/en/capsules/the-tax-benefit-of-giving-to-a-registered-charity/#:~:text=To%20obtain%20registered%20charity%20status,a%20significant%20section%20of%20it>.

## Mevzuat (Kanun, Yönetmelik, Yönerge, Düzenleme)

Dernekler Kanunu

Dernekler Yönetmeliği

3.4.2007 Tarih ve 26482 Sayılı Resmi Gazete'de yayınlanan "Vakıflara Vergi Muafiyeti Tanınması Hakkında Genel Tebliğ" (Seri No:1), Hazine ve Maliye Bakanlığı. <https://www.mevzuat.gov.tr/File/GeneratePdf?mevzuatNo=11220&mevzuatTur=Tebliğ&mevzuatTertip=5>

"Kamu yararına çalışan dernek statüsü", Sivil Toplumla İlişkiler Genel Müdürlüğü. <https://www.siviltoplum.gov.tr/kamu-yararina-calisan-dernek-statusu>,

"Vergi muafiyeti için başvuruda bulunacak vakıflara yönelik açıklamalar", Gelir İdaresi Başkanlığı. <https://www.gib.gov.tr/yardim-ve-kaynaklar/yararli-bilgiler/vergi-muafiyeti-icin-basvuruda-bulunacak-vakiflara-yonelik>

The Council of The European Union. 2023. "Council Recommendation of 27 November 2023 on Developing Social Economy Framework Conditions" (C/2023/1344) Official Journal of the European Union. <https://eur-lex.europa.eu/eli/C/2023/1344/oj>



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