

KARADENİZ TEKNİK ÜNİVERSİTESİ * SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

MALİYE ANABİLİM DALI

MALİYE PROGRAMI

DERNEK, VAKIF VE İKTİSADİ KAMU KURULUŞLARININ

VERGİLENDİRİLMESİ

YÜKSEK LİSANS TEZİ

Emrah AĞIN

HAZİRAN – 2009

TRABZON

KARADENİZ TEKNİK ÜNİVERSİTESİ * SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

MALİYE ANABİLİM DALI

MALİYE PROGRAMI

DERNEK, VAKIF VE İKTİSADİ KAMU KURULUŞLARININ

VERGİLENDİRİLMESİ

Emrah AĞIN

Karadeniz Teknik Üniversitesi - Sosyal Bilimler Enstitüsü'nce

Bilim Uzmanı (Maliye)

Unvanı Verilmesi İçin Kabul Edilen Tez'dir.

Tezin Enstitüye Verildiği Tarih: 15.06.2009

Tezin Sözlü Savunma Tarihi : 02.07.2009

Tezin Danışmanı : Prof. Dr. Osman PEHLİVAN

Jüri Üyesi : Yrd. Doç. Dr. Mehmet Emin ALTUNDEMİR

Jüri Üyesi : Yrd. Doç. Dr. Ali Cengiz KÖSEOĞLU

Enstitü Müdürü : Doç. Dr. Haydar AKYAZI

HAZİRAN – 2009

TRABZON

0. SUNUŞ

00. Önsöz

Dünyada, kar amacı gütmeyen örgüt kavramı hem tartışılmakta hem de gelişmektedir. Bu kar amacı gütmeyen kuruluşlar ülkemizde “hükümet dışı kuruluşlar”, “üçüncü sektör”, “gönüllü kuruluşlar”, “sivil toplum kuruluşları” vb. adlarla anılmaktadır.

Kar amacı gütmeyen kuruluşların çatısını oluşturan dernek ve vakıflar; sağlık, hukuk, sosyal hizmetler, çevre, kültür, toplumsal gelişme gibi birçok konuyla ilgilidirler. Ülkemizde, 1967 yılında, bu üçüncü sektör kuruluşlarına vergi muafiyeti tanınabilme imkanı getirilmiş, bu uygulama maliye bilimi çerçevesinde pek çok tartışmalara konu olmuş ve söz konusu muafiyet kapsamı daraltılmıştır.

Ülkemiz, devletin ekonomik kalkınmaya doğrudan yatırımlar yapmak ve ticari, sınai özellikte işletmeler kurmak ve yönetmek yolu ile, öncülük etme konusunda, demokratik dünyadaki ilk örneği Birinci Beş Yıllık Sanayi Planıyla (1923-1937) vermiştir. İktisadi kamu kuruluşlarının vergi mevzuatımız karşısındaki durumu, kendilerine vergisel manada herhangi bir avantajın sağlanıp, sağlanmadığı ve vergilemede adalet ilkesinin uygulaması yönünde nasıl önlemler alınacağı, bu çalışmada araştırılarak değerlendirilmiştir.

Tez çalışmasının yürütülmesinde, bana yardımcı olan değerli Hocam Prof. Dr. Osman PEHLİVAN'a, tezin oluşturulması aşamasında değerli tavsiyeleri ile yol gösteren Prof. Dr. Kenan İNAN'a çalışmanın tüm aşamalarında benimle birlikte emek sarf eden sevgili eşim Fatma AĞIN'a ve her zaman olduğu gibi benden desteklerini esirgemeyen aileme teşekkürü bir borç bilirim.

Trabzon, Haziran 2009

Emrah AĞIN

01. İçindekiler

	Sayfa Nr.
0. SUNUŞ	III
00. Önsöz	III
01. İçindekiler	IV
02. Özet	VII
03. Summary	VIII
04. Kısaltmalar Listesi	IX
GİRİŞ	1-2

BİRİNCİ BÖLÜM

1. DERNEK, VAKIF VE İKTİSADİ KAMU KURULUŞLARI HAKKINDA

GENEL BİLGİLER	3-28
10. Dernekler	3
100. Dernek Kavramı	3
101. Derneklerin Kuruluşu	5
102. Derneklerin Denetimi	6
11. Vakıflar	8
110. Vakıf Kavramı	8
111. Vakfın Kuruluşu	9
112. Vakfın Denetimi	12
113. Vakıf Çeşitleri	13
1130. Mazbut Vakıflar	14
1131. Mülhak Vakıflar	14
1132. Cemaat ve Esnaf Vakıfları	15

1133. Yeni Vakıflar	15
12. Dernek ve Vakfın Karşılaştırılması	16
13. İktisadi Kamu Kuruluşları	18
130. İktisadi Kamu Kuruluşlarının Tanımı	18
131. İktisadi Kamu Kuruluşlarının Amaç ve Nitelikleri.....	20
132. İktisadi Kamu Kuruluşlarının Denetimi	26

İKİNCİ BÖLÜM

2. DERNEK, VAKIF VE İKTİSADİ KAMU KURULUŞLARININ TÜRK VERGİ MEVZUATI KARŞISINDAKİ DURUMU	29-77
20. Dernek ve Vakıfların Vergi Kanunları Karşısındaki Konumları.....	29
200. Dernek ve Vakıfların Vergi Usul Kanunu Karşısındaki Durumu	29
201. Dernek ve Vakıfların Kurumlar Vergisi ve Gelir Vergisi Karşısındaki Durumu	32
202. Dernek ve Vakıfların Katma Değer Vergisi Karşısındaki Durumu	40
203. Dernek ve Vakıfların Emlak Vergisi Karşısındaki Durumu	44
204. Dernek ve Vakıfların Veraset Ve İntikal Vergisi Karşısındaki Durumu	46
205. Dernek ve Vakıfların Motorlu Taşıtlar Vergisi Karşısındaki Durumu	47
206. Dernek ve Vakıfların Harçlar Kanunu Karşısındaki Durumu	48
207. Dernek ve Vakıfların Damga Vergisi Karşısındaki Durumu	49
208. Dernek ve Vakıfların Diğer Vergi Kanunları Karşısındaki Durumu	50
209. Ülkemizde Dernek ve Vakıflara Sağlanan Ayrıcalıklar	50
2090. Kamu Yararına Çalışan Dernekler	53
2091. Özel Kanunlarla Her Türlü Vergiden Muaf Tutulan Dernekler	56
2092. Vergi Muafiyeti Tanınan Vakıflar	57
21. İktisadi Kamu Kuruluşlarının Vergi Kanunları Karşısındaki Konumları	63
210. İktisadi Kamu Kuruluşlarının Vergi Usul Kanunu Karşısındaki Durumu	63
211. İktisadi Kamu Kuruluşlarının Kurumlar Vergisi Karşısındaki Durumu.....	64
2110. İktisadi Kamu Kuruluşlarının Vergilendirilmesinin Gerekçesi.....	69
212. İktisadi Kamu Kuruluşlarının Katma Değer Vergisi Karşısındaki Durumu.....	71
213. İktisadi Kamu Kuruluşlarının Emlak Vergisi Karşısındaki Durumu.....	73

214. İktisadi Kamu Kuruluşlarının Veraset Ve İntikal Vergisi Karşısındaki Durumu	74
215. İktisadi Kamu Kuruluşlarının Motorlu Taşıtlar Vergisi Karşısındaki Durumu	75
216. İktisadi Kamu Kuruluşlarının Diğer Vergi Kanunları Karşısındaki Durumu	76
3. SONUÇ VE ÖNERİLER	78-86
YARARLANILAN KAYNAKLAR	87-95
EKLER	97-116
ÖZGEÇMİŞ	117

02. Özet

Bu tezin amacı, Türkiye'deki dernek, vakıf ve kamuya ait iktisadi kuruluşların vergi kanunları karşısındaki durumunu incelemektir. İncelemeye dernek, vakıf ve kamu iktisadi kuruluşları hakkında genel bilgilerin verilmesi ve dernek, vakıf karşılaştırılması ile başlanılmıştır. Aynı zamanda bu kuruluşların denetimleri ile ilgili kapsamlı bilgiler verilmiştir.

Bu tez çalışmasında dernek ve vakıfların ve bunların işletmelerinin vergilendirilmesi, dernek ve vakıflara vergi muafiyeti tanınması usul ve şartları üzerinde, ayrıntılı olarak durulmuştur. Gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin dernek ve vakıflara yaptıkları bağış ve yardımların kazançtan indirimi konusu ve iktisadi kamu kuruluşlarının vergilendirilme nedenleri bu çalışmada yer almıştır.

Çalışmamızda üçüncü sektör kuruluşlarına ve iktisadi kamu kuruluşlarına, çeşitli vergi kanunlarında ve diğer kanunlarda tanınan muafiyet ve istisnalar tek tek incelenmiştir. Üçüncü sektör kuruluşlarına sağlanan vergisel avantajların hangi olumsuz sonuçlara neden olabileceği ve neden gerekli olduğu bu çalışmada ayrıntılı olarak izah edilmiştir. Toplumsal yaşamın bir nevi sigortası olan üçüncü sektör kuruluşlarının vergisel yönden teşvik edilmesi ve yaşatılması zorunluluğu üzerinde durduğumuz, incelememizde bunu gerçekleştirirken toplumsal adaletin bozulmamasına dikkat edilmesi hususuna da değinilmiştir.

İncelememizin sonunda; dernek ve vakıflara sağlanan vergi bağışıklığının önemi, vergi teşvik politikası ile dernek ve vakıfların yönlendirilmesi ve vergi bağışıklığı tanınan dernek ve vakıfların izlenmesi ve denetlenmesi gereği üzerinde durulmuştur. Ayrıca kamu iktisadi girişimlerden özellikle atıl olanların özelleştirme kapsamında belli teşviklerle, ekonomiye kazandırılma zorunluluğu hususuna değinilmiştir.

03. Summary

The purpose of this thesis is to examine the situation of associations, foundations and socio-economic institutions in Turkey according to the tax laws. The thesis starts with the basic information about the associations, foundations and socio-economic institutions then continues with the comparison of associations and foundations. In addition to that more detailed information is given about the supervisions of these institutions.

This thesis focuses on the fiscalization of these institutions, the procedure and main principles required for the tax exemption of associations and foundations. The issue of discount the financial donations and helps of tax-payers who are responsible for paying income and corporation tax from total income and the reasons of the fiscalization of socio-economic institutions are also examined.

This study also examines the exemptions and exceptions in tax laws given to the service industry and socio-economic institutions in detail as well. The possibility of disadvantages of the opportunities in terms of tax exemptions given to the service industry and the reasons for their requirement are also explained. Taxable promotion of service industry-the main requirement of social life- and avoid from corruption of social justice while achieving the success are emphasized.

At the end of the study, the importance of deduction in taxes taken from associations and foundations, the policy of promotion, orientation and supervision of these institutions are explained. Besides, the obligation of attempts to gain economical success in active enterprises is explained.

04. Kısaltmalar Listesi

BİT	: Belediye İktisadi Kuruluşları
BGK	: Belediye Gelirleri Kanunu
DK	: Dernekler Kanunu
DVK	: Damga Vergisi Kanunu
EVK	: Emlak Vergisi Kanunu
GK	: Gümrük Kanunu
GVK	: Gelir Vergisi Kanunu
HCA	: Hospital Corporation of America
HK	: Harçlar Kanunu
İDT	: İktisadi Devlet Teşekkülü
KDVK	: Katma Değer Vergisi Kanunu
KHK	: Kanun Hükmünde Kararname
KİK	: Kamu İktisadi Kuruluşu
KİT	: Kamu İktisadi Teşebbüsü
KVK	: Kurumlar Vergisi Kanunu
MB	: Maliye Bakanlığı
Md.	: Madde numarası
MTVK	: Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu
TBMM	: Türkiye Büyük Millet Meclisi
T.C.	: Türkiye Cumhuriyeti
TCMB	: Türkiye Cumhuriyeti Merkez Bankası
TK	: Taşıtlar Kanunu
TMK	: Türk Medeni Kanunu
vb.	: Ve benzeri, ve benzerleri
VİVK	: Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu
VK	: Vakıflar Kanunu
VUK	: Vergi Usul Kanunu
YTK	: Yardım Toplama Kanunu

GİRİŞ

İnsanın yaradılışında var olan yardımlaşma duygu ve düşüncesi, insanlığın tarihi ile yaşıttır. Her toplum yardımlaşma hususunda kendi yaşadığı zamanın sosyal yapısına göre bazı faaliyetlerde bulunmuştur. Yardımlaşmanın teşkilatlandırılmış en ideal şeklini ise, vakıflar oluşturmaktadır.

Toplumumuzda vakıflaşma olgusunun gelişmesinde İslam Dini doğrudan rehber olmuştur. Çünkü, dinimizin özünde var olan yardımlaşma ve paylaşma olgusu, topluma faydalı olmayı amaçlayan vakıfların kurulmasına etken olmuştur. Özellikle Osmanlı İmparatorluğu döneminde esas gelişimini gösteren vakıflar, yaptıkları hizmetlerle vazgeçilmez olduklarını ispatlamışlardır.

Toplumlar ve insanlar arasındaki yardımlaşma isteğinin dış dünyaya yansıma şekillerinden bir diğeri de derneklerdir. Dernek ve vakıflar yoluyla insanlar kendi mutluluk ve huzurlarını başkalarıyla paylaşmakta ve bu suretle toplumsal yapıdaki eşitsizlikler, bir noktada dengelenmektedir.

Dernek ve vakıflar, Cumhuriyet Döneminde yapılan düzenlemelerle bugünkü hukuki statülerini kazanmışlardır. Bu süreçte, 1967 tarihli 903 sayılı Kanun büyük önem taşımaktadır. Çünkü, bu yasa dernek ve vakıflara Bakanlar Kurulu tarafından vergi bağıışıklığı tanınmasının yolunu açmıştır.

Dernek ve vakıflara vergi muafiyeti tanınmasının esas nedeni, bu kuruluşların devletin kamu görevi yükünü azaltmayı amaç edinmiş olmalarından kaynaklanmaktadır. Bu üçüncü sektör kuruluşlarının gelirlerinin artması, dernek ve vakıf hizmetlerinin daha gelişmesi sonucunu doğurmaktadır. Bu kuruluşların verdiği hizmetler devletin kamu harcamaları üzerinde azaltıcı etkiler yaparak, halka yansıtacak vergi yükünün artmasını önleyecektir.

Uzun bir kurtuluş mücadelesinin sonunda vücut bulan Türkiye Cumhuriyeti'nin kısa dönemde kalkındırılması için hem gönüllü kuruluşlar, hem de devletimiz kurmuş olduğu iktisadi girişimler önce iktisadi büyümeyi ve paralelinde kalkınmayı amaçlamıştır. Özel kesimin yeterli kaynağa sahip olmayışı devletin zorunlu olarak ekonomide, büyümesine neden olmuştur.

Özel sektörün zamanla güç kazanması, kamu kesimi özel kesim dengesini, özel kesimin lehine bozmuştur. Büyüyen özel sektör karşısında, kamu sektörü hantal kalmış gelişime ayak uyduramamıştır. Ancak kamunun imkanlarını etkin kullanan, girişime ayak uyduran iktisadi kamu kuruluşları gecen süreç içerisinde özel sektörle rekabet edecek güce sahip olmuştur. Bütün bu gelişmelerin sonucunda, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunuyla iktisadi kamu kuruluşları adı altında toplanmış ve vergilemede eşitlik sağlamak amacıyla dernek ve vakıfların iktisadi işletmeleri gibi kurumlar vergisi mükellefleri arasında sayılmıştır.

Çalışmamızın amacı; dernek, vakıf ve kamu iktisadi işletmelerinin vergi kanunları karşısındaki durumlarını incelemektir. Dernek, vakıf ve kamuya ait iktisadi işletmelerle ilgili bulunan taraflar için yararlı olacağına inandığımız, çalışma üç bölümden oluşmaktadır.

Birinci bölümde; Türk Medeni Kanunu hükümlerine göre kurulmuş dernek ve vakıflar ile kamu iktisadi kuruluşları hakkında genel bilgilere yer verilmiş, dernek ve vakıf karşılaştırılması yapılmıştır.

İkinci bölümde; dernek, vakıf ve iktisadi kamu kuruluşlarının, Türk Vergi Mevzuatı karşısındaki durumu ülkemizde dernek ve vakıflara sağlanan ayrıcalıklar ve iktisadi kamu kuruluşlarının vergilendirilmesi, nedenleri ele alınmıştır.

Son bölümde ise; dernek ve vakıflara tanınan muafiyet ve istisnalar nedenleriyle birlikte değerlendirilmiştir. Ayrıca, kamu iktisadi kuruluşlarının vergilendirme nedenleri ve zorunluluğu üzerinde durulmuştur.

BİRİNCİ BÖLÜM

1. DERNEK, VAKIF VE İKTİSADİ KAMU KURULUŞLARI HAKKINDA GENEL BİLGİLER

10. Dernekler

100. Dernek Kavramı

Dernekler; vatandaşların, kamu görevlerine düşünce ve emekleriyle katıldıkları, üçüncü sektör içinde yer alan, kar amacı gütmeyen örgütlerdir.

Dernekler, üyelerine veya kamuya ya da her ikisine birden hizmet ve yarar sağlamak için sosyal, kültürel, mesleki dayanışma, yardım ve bunlara benzer amaçlarla kanunla kurulmuş ve tüzel kişilik kazanmış kuruluşlardır (SARISU, 1998, s. 168).

Dernekler genel olarak ideal gayeler için kurulurlar. Geniş anlamda iktisadi olmayan her çeşit gaye (bilimsel, sosyal, kültürel, siyasal) ideal gayedir. Derneklerde gaye ve gayeyi gerçekleştirecek araçların bulunması gerekir. Örneğin turistik bir köyün güzelleştirmesini gaye edinen bir derneğin, düzenleyeceği yabancı dil kursları, seminerler, şenlikler, sergi ve konferanslar gayenin gerçekleşmesine yardımcı araçlardır (ERKİLET, 1991, s. 13).

Derneklerin sanayi toplumu ile birlikte ortaya çıktığı söylenebilir. Sanayileşme, bir anlamda kapitalist ekonomiye geçiş demektir. Ekonomik gelişme, iş bölümü ve uzmanlaşmayı da beraberinde getirir. Buna karşın yatay ve dikey hareketlilik artar, yetenek ön plana geçer. Sonuç olarak tek düze toplum yapısı yerine, çoğunluğun kentlerde oturduğu, kültür düzeyi yüksek çıkarları birbirleriyle çatışan, buna rağmen bir arada yaşamak zorunda olan karmaşık ilişkiler içinde bir toplum yapısı ortaya çıkar. Bu durumda çıkarları ve düşünceleri birbirinden çok farklı ve birbiriyle çatışan grupların/sınıfların

kendi görüşlerini açıklayabilecekleri yeni örgütlenmelere gitmeleri kaçınılmazdır. İşte bu örgütlenme yapısı dernektir (TOKSÖZ, 1984, s. 366–378).

Derneklerle ilgili yasal düzenlemelere hem Türk Medeni Kanunu'nda hem de Dernekler Kanunu'nda yer verilmiştir. Derneklerle ilgili Türk Medeni Kanunu'nda yer alan bazı düzenlemeler Dernekler Kanunu'nda olmadığı gibi, Dernekler Kanunu'nda yer alıp Türk Medeni Kanunu'nda yer almayan düzenlemeler de bulunmaktadır. Bir kısım düzenlemeler ise her iki kanunda da yer almaktadır. Bu nedenler derneklere ilişkin yasal değerlendirmeler yapılırken her iki kanunun birlikte ele alınarak uygulanması gerekmektedir (SAZİL ve diğerleri, 2006, s. 1).

Vergi mevzuatında ise derneklerle ilgili spesifik bir tanım yapılmamış fakat bu kuruluşların iktisadi işletmeleri ile ilgili yasal düzenlemeler Kurumlar Vergisi Kanunu, Gelir Vergisi Kanunu, Katma Değer Vergisi Kanunu ve Vergi Usul Kanunu'nda yer almıştır.

Türk Medeni Kanunu'nun 56'ncı maddesi ile Dernekler Kanunu'nun 2'nci maddesi derneği tanımlamaktadır. 5253 Sayılı Dernekler Kanununa göre dernek; kazanç paylaşma dışında, kanunlarla yasaklanmamış belirli ve ortak bir amacı gerçekleştirmek üzere, en az yedi gerçek veya tüzel kişinin, bilgi ve çalışmalarını sürekli olarak birleştirmek suretiyle oluşturdukları tüzel kişiliğe sahip kişi topluluklarıdır.

4721 Sayılı Türk Medeni Kanunu'na göre dernek ise; gerçek veya tüzel en az yedi kişinin kazanç paylaşma dışında belirli ve ortak bir amacı gerçekleştirmek üzere, bilgi ve çalışmalarını sürekli olarak birleştirmek suretiyle oluşturdukları, tüzel kişiliğe sahip kişi toplulukları, diye tanımlanmaktadır (Değişik: 30.07.2003 tarihli 4963 sayılı Çeşitli Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına İlişkin Kanununun 31'inci maddesi).

Ülkemizde yukarıdaki kanuni tanımlamalara uygun, faal olarak çalışan 80.000 civarında dernek bulunmaktadır. Ülke genelindeki dağılımda en fazla derneğin bulunduğu il, %21'lik pay ile İstanbul; en az derneğin olduğu iller ise Ardahan, Şırnak, Tunceli, Kilis ve Hakkâri'dir (<http://www.dernekler.gov.tr/Dernekler/Web/Gozlem.aspx?sayfaNo=1>, 01.12.2008).

101. Derneklerin Kuruluşu

Kural olarak herkes dernek kurma hakkına, yani bir dernekte kurucu üye olma hakkına sahiptir. Bu anayasal bir haktır. Nitekim Türkiye Cumhuriyeti Anayasası'nın 33/1 maddesi de: "Herkes önceden izin almaksızın dernek kurma hakkına sahiptir" demek suretiyle bu hususu belirtmiştir.

Dernekler Kanunu'nun üçüncü maddesine göre; fiil ehliyetine sahip gerçek veya tüzel kişiler önceden izin almaksızın dernek kurma hakkına sahiptir. Ancak; Türk Silahlı Kuvvetleri ve kolluk kuvvetleri mensupları ile kamu kurum ve kuruluşlarında memur statüsündeki görevleri hakkında özel kanunlarında getirilen kısıtlamalar saklıdır.

Aynı maddenin devamında; on beş yaşını bitiren ayırt etme gücüne sahip küçükler de yasal temsilcilerin yazılı izni ile çocuk dernekleri kurabilme ve üye olabilme hakkı tanınmıştır. On iki yaşını bitiren küçükler yasal temsilcilerinin izni ile çocuk derneklerine üye olabilirler ancak; yönetim, denetim kurullarında görev alamazlar. Çocuk derneklerine on sekiz yaşından büyükler kurucu veya üye olamazlar.

Dernekler Kanunu'nun dördüncü maddesine, her derneğin bir tüzüğünün bulunması gerektiği ve bu tüzük de derneğin adı, merkezi, amacı, derneğe üye alma ve üyelikten çıkarılma şart ve şekilleri, genel kurulun görevleri, şubesinin bulunup bulunmayacağı, borçlanma usulleri, tüzüğün ne şekilde değiştirileceği, iç denetim şekilleri, feshi halinde tavsiye şekli gibi hususların belirtilmesi zorunludur ve kuruluş şartıdır. Ayrıca aynı kanunun otuzuncu maddesi uyarınca, Anayasa'da kanunlarla yasaklanan amaçları veya konusu suç teşkil eden fiilleri gerçekleştirmek amacıyla dernek kurulamaz.

Derneklerin kuruluşunda ilk adım kanunda öncelikle bir dernek tüzüğünün hazırlanması olarak belirtilmiştir. Bu tüzük derneğin kuruluş amacından bu amacı gerçekleştirmek üzere bulunacağı faaliyetlere ve bu faaliyetleri yürütürken uyacağı esaslara kadar dernekle ilgili tüm hususları içeren bir rehber niteliğindedir. Tüzükte belirtilmiş faaliyet sınırlarının dışına çıkılmayacağı göz önünde bulundurulduğunda aslında tüzük dernek için rehberden çok uyulması zorunlu bir iç kanun niteliğindedir (TURAN, 2006, s. 30).

Dernek tüzüğüne hazırlanmasından sonra kuruluş bildirisi ve eklerinin, derneğin yerleşim yerinin bulunduğu en büyük mülki amirliğine verilmesi suretiyle, tüzel kişilik kazanılır (4721 sayılı TMK, Md. 59). Mülki idare amiri, dernek merkezinin bulunduğu yerin, vali veya kaymakamını ifade eder.

Tüzükleri idarece incelenerek mevzuata aykırılık veya noksanlığı bulunmayan dernekler, tebliğ tarihinden itibaren 6 ay içerisinde ilk genel kurul toplantılarını yaparak zorunlu organlarını oluşturacaklardır. 5253 Sayılı Dernekler Kanunu tüzüklerin gazetede ilan edilme zorunluluğunu da ortadan kaldırmıştır.

102. Derneklerin Denetimi

Derneklerin kamu yararına çalışmaları ve kar amacı gütmemeleri sebebiyle kendilerine sağlanan bazı avantajlar; amacın kötüye kullanım riskini yükseltmekte bu da kurumun hem iç hem de dış denetimini kar amacı güden işletmelerden daha da önemli hale getirmektedir.

5253 Sayılı Dernekler Kanunu, sivil toplum anlayışına uygun olarak sivil toplum örgütlerinden olan derneklerin öncelikle kendi kendilerini denetlemeleri, denetim sonuçlarını yetkili organlarının ve kamuoyunun bilgisine sunmalarını öngörmüştür. Böyle bir denetim, üyelerinin ve kamuoyunun güvenini arttıracak, dernekleri daha şeffaf ve hesap verebilir hale getirecektir. Özellikle kamuoyuna mal olmuş büyük derneklerin kendilerini bağımsız denetim kuruluşlarına denetletmeleri, bu denetim sonuçlarını kamuoyuna açıklamaları, bu sektöre halkın ve devletin güvenini arttıracaktır. Sektöre güven duyulması ise sektörün temsilcilerinden olan derneklere, faaliyetlerini destekleyecek daha fazla maddi ve manevi kaynak sağlanması anlamına gelecektir. Bu durum Avrupa Birliği sürecinde, gittikçe güçlenen sivil toplumu, olması gereken noktaya taşıyacaktır (SAZİL ve diğerleri, 2006, s. 40).

Derneklerin genel kurul, yönetim kurulu ve denetim kurulu olmak üzere üç zorunlu organı bulunmaktadır. Denetim kuruluda bu zorunlu organlardan bir tanesidir. Genel kurul, yönetim kurulu ya da bağımsız denetim kuruluşlarınca denetim yaptırılması denetim kurulunun yükümlülüğünü ortadan kaldırmaktadır (5253 sayılı DK, Md. 9) .

5253 Sayılı Dernekler Kanunu ile yürürlükten kaldırılan 2908 sayılı Dernekler Kanunundaki, rutin ve verimsiz denetim mekanizması ortadan kaldırılmıştır. Bunun yerine, Avrupa Birliği ülkelerindeki uygulamalara paralel olarak derneklere her yıl idareye beyanname verme yükümlülüğü getirilmiştir.

Dernekler, yılsonu itibarıyla faaliyetlerini, gelir ve gider işlemlerinin sonuçlarını düzenleyecekleri beyanname ile her yıl Nisan ayı sonuna kadar mülki idare amirliğine vermekle yükümlüdürler. Beyannamenin düzenlenmesine ilişkin esas ve usuller yönetmelikte düzenlenir (5253 sayılı DK, Md. 19).

5253 Sayılı Dernekler Kanunu ile kolluk kuvvetlerinin (polis, jandarma, sahil güvenlik), dernekler üzerindeki denetleme yetkisi istisnalar hariç tümüyle kaldırılmıştır. Bu noktada önemli bir hususta derneklerin eklentileridir. Dernekler eklenti, müessese ve tesisleri ile bir bütünlük arz eder. Sadece lokallerin durumu farklılık göstermektedir. Lokallerin denetimi dernek birimleri ve kolluk kuvvetlerince birlikte önceden bildirimde bulunmaksızın yapılır.

Denetim kurulu, derneğin amacına yönelik, çalışma konularını denetlerken dernek tüzüğünü esas alır. Defter, hesap ve kayıtlarının denetiminde ise mevzuat öncelikli olarak göz önünde bulundurulur.

Denetim her yıl olmak üzere tüzükte belirtilen esas ve usullere göre yapılacaktır. Denetim kurulu, yönetim kurulu veya genel kuruldan derneğin büyüklüğüne göre teknik ve uzmanlığı gerektiren konularda bağımsız ve uzman denetim kurullarınca denetim yapılmasını da isteyebilir. Ancak, önceden de ifade edildiği gibi bu durum denetim kurulunun yükümlülüklerini ortadan kaldırmayacaktır.

11. Vakıflar

110. Vakıf Kavramı

Arapça bir kelime olan vakıf, sözlükte yer aldığı şekliyle; durma, durdurma, hareketten alı koyma, hapsetme, dinlendirme manalarına gelir. Çoğulu Evkaf'tır. Terim olarak da; bir malı veya mülkü satılmamak kaydıyla ve bazı özel şartlar çerçevesinde bir hayır işine tahsis etmek anlamındadır (ATEŞ ve diğerleri, 1985, s. 5).

Vakfın kurum olarak ne olduğu konusunda değişik birçok tanımla karşılaşmak mümkündür. İslam Hukukuna göre vakıf çıkarları halka ait olacak şekilde, bir malı sürekli olarak, Allah'ın mülkü olarak kalmak üzere, başkasının mülkiyetine geçirilmesinin ve mülk edilip satılmasının yasaklanmasıdır (HATEMİ, 1969, s. 39).

Toplumları meydana getiren fertler arasında sosyal yardım ve dayanışmanın en eski hukuki şekillerinden biri olan vakıf, milletlerin sahip olduğu manevi güç ve değerlerin toplum içi dayanışmada kullanılmasını sağlayan kurumlardan biridir (ATILGAN, 1998, s.4).

Toplumumuzun törel, dinsel ve sosyal anlayışı insanları hayır işletmeye, iyilik yapmaya, birbirlerine yardım etmeye özendirilmekte, kişinin yalnız kendisini düşünmesini, salt bir kaygı ile yaşamasını ve varlık edinmesini kınamaktadır.

Vakıflar, bu törel ve insancıl görevin yerine getirilmesinde yardımcı ve yararlı olabilecek kurumların en uygunu, en sağlamıdır. İnsanın insana duyduğu gereksinmeyi hayır yoluyla dile getirip somutlaştıran vakıflardan daha yararlı bir kurum düşünülemez.

Kuşkusuz vakıf, yalnız İslam dinine ilişkin bir kurum olmadığı gibi Türklere özgü bir kurum da değildir. Vakıf, birçok ulusun tarihinde oluşturulmuş ve değişik yöntemlerle halkın gereksinmelerine göre hizmetler vermiş insancıl bir kurumdur (BALLAR, 1991, s.3).

1926 yılında çıkarılan Türk Medeni Kanunu'nda tesis adıyla düzenlenen vakıf, malın muayyen bir maksada tahsisi olarak, 1967 yılında çıkarılan 903 sayılı Kanunla Medeni Kanun'un tesis ile ilgili hükümleri değiştirilmiş ve bu kanunun 1'inci maddesine göre " vakıf; başlı başına mevcudiyeti haiz olmak üzere, bir malın belli bir gayeye tahsisidir." Şeklinde tanımlanmıştır (ÖZDEMİR, 1996, s. 130).

2001 yılında kabul edilen 4721 sayılı Türk Medeni Kanunu'nun 101'inci maddesinde ise: "Vakıf, gerçek veya tüzel kişilerin yeterli mal ve hakları belirli ve sürekli bir amaca özgülemeleriyle oluşan tüzel kişiliğe sahip mal topluluklarıdır " şeklinde tanımlanmıştır.

2008 yılında kabul edilen 5737 sayılı Vakıflar Kanunu'nda vakıflar tanımlanması yapılmayıp, aynı kanunun 1'inci maddesinde, bu kanunun; vakıfların yönetimi, faaliyetleri ve denetimine, yurt içi ve yurt dışındaki taşınır ve taşınmaz vakıf kültür varlıklarının tescili, muhafazası, onarımı ve yaşatılmasına, vakıf varlıklarının ekonomik şekilde işletilmesi ve değerlendirilmesinin sağlanmasına ilişkin usul ve esasların belirlenmesi; Vakıflar Genel Müdürlüğü'nün kuruluşu ile bu Genel Müdürlüğün teşkilat, görev, yetki ve sorumluluklarının düzenlenmesi amacıyla hazırlandığı ifade edilmiştir.

Temelde, topluma karşılık beklemeden hizmet sunan ve bu amaçla çeşitli faaliyetlerde bulunan vakıflar ve bunlara ait iktisadi işletmelerin sayılarının hızla artması sonucunda, ülkemizde giderek büyüyen bir vakıf sektörü oluşmuştur. Vakıf sayısındaki hızlı artışın yanında vakıflara ait kar amaç edinen ticari, sınai ve zirai nitelikteki iktisadi işletmelerin sayısı da artmıştır. Medeni Kanun'daki tanımlamalara uygun ülkemizde 4498 adet vakıf bulunmaktadır. Bu vakıfların 161 adetini cemaat ve esnafa mahsus vakıflar oluşturmaktadır(http://www.vgm.gov.tr/02_VakiflarHakkinda/005_YeniVakiflar/yeni_vakif_sonuc.cfm, 24.11.2008).

111. Vakfın Kuruluşu

01.01.2002 Tarihinde yürürlüğe giren 4721 sayılı Türk Medeni Kanunu'nun 101'inci maddesinde vakfın tanımı "gerçek ve tüzel kişilerin yeterli mal ve hakları belirli ve sürekli bir amaca özgülemeleriyle oluşan tüzel kişiliğe sahip mal toplulukları" olarak yapılmıştır. Bu tanımdan anlaşılacağı üzere vakfı oluşturan en önemli iki unsur; özgülenecek bir mal

varlığı ve mal varlığının özgüleneceği amaçtır. Vakfın amacı; hukuka uygun, belirli, anlaşılabilir olmalı ve süreklilik arz etmelidir.

Cumhuriyetin Anayasa ile belirlenen niteliklerine ve Anayasanın temel ilklerine, hukuka, ahlaka, milli birliğe ve milli menfaatlere aykırı veya belli bir ırk ya da cemaat mensuplarını desteklemek amacıyla vakıf kurulamaz (4721 sayılı TMK, Md. 101). Vakfa özgülenecek mal varlığı ise vakfın amacını gerçekleştirmeye yeterli olmalı, vakfın amaç veya devamını imkansız veya yararsız hale getirmemelidir. Gerçek ya da tüzel kişiler vakıf kurabilirler. Ancak kurucu gerçek kişi ise Türk Medeni Kanunu'nda belirlenen fiil ehliyetine sahip olmalı, tüzel kişi ise fiil ehliyetine sahip olmakla birlikte, kuruluş statüsünde vakıf kurabileceğine ve vakfa malvarlığı özgüleyebileceğine dair hüküm olması gerekir. Vakıflar özel hukuk tüzel kişisi olup, Türk Medeni Kanununun 48'inci maddesinde belirtilen tüm hak ve yetkilere sahiptir. Vakıflar Genel Müdürlüğü denetim makamı olup, vesayet makamı değildir.

Vakıflarda üyelik olmaz. Vakıflar, mal topluluğu dernekler ise tüzel veya gerçek, kişilerden oluşan topluluklardır. Türk Medeni Kanunu'nun 112'nci maddesine göre Vakıf kurma iradesi, noterde düzenleme şeklinde yapılacak bir resmi senetle veya ölüme bağlı tasarrufla açıklanır. Ancak, vakfın kurulması için yetkili asliye hukuk mahkemesine başvurularak tescilinin sağlanması gereklidir. Vakıf, yerleşim yeri mahkemesi nezdinde tutulan sicile tescil ile tüzel kişilik kazanır. Resmi senetle vakıf kurma işlemi temsilci aracılığıyla yapılabilir. Ancak, temsil yetkisinin noterlikçe düzenlenmiş bir belgeyle verilmiş olması ve bu belgede vakfın amacı ile özgülenecek mal ve hakların belirlenmiş bulunması gereklidir.

Türk Medeni Kanunu'nun 106'ncı maddesi gereğince, vakıf senedinde vakfın adının, amacının, bu amaca özgülenen mal ve hakların, vakfın örgütlenme ve yönetim şeklinin, yerleşim yerinin gösterilmesi zorunludur. Vakfın adı; kanuna, ahlaka, adaba aykırı olmamalı ve vakfın amaçları ile uyumlu olmalıdır. Herhangi bir kamu kurum ya da kuruluşunun ismi vakıf adı olamaz. Vakfın amacı, hukuka uygun, belirli, anlaşılabilir olmalı ve süreklilik arz etmelidir. Özgülenen mal ve haklar; kurucuya ait olmalı ve amacı en azından başlangıç itibari ile gerçekleştirmeye yetmelidir. Özgülenen mal varlığı nakit ise paranın vakıf adına bir devlet bankasına bloke edilerek hesap belgesinin tescil

başvurusu yapılan mahkemeye ibrazı, taşınmaz ya da taşınır bir malvarlığı ise değer tespiti için mahkemeye yaptırılması ve ilgili sicillerine vakıf adına tescil sağlanmalıdır. Vakfın kurulması ile özgül mal ve haklar vakıf tüzel kişiliğine geçer. Vakfın bir yönetim organı olması zorunludur. Vakfın işleyişinin kolaylaşması açısından, amacının kapsamına ve faaliyetlerine uygun olarak mütevellî heyeti, yönetim organı ve bir denetim birimi olması uygun olur.

Bu sayılan organlar dışında onur kurulu, araştırma kurulu, çalışma kurulu gibi vakfın yönetimi ile ilgili olmayan kurulların vakıf organları arasında gösterilmemesi gerekir. Vakfın organlarının kaç kişiden oluşacağı, toplantı ve karar sayılarının senet metninde gösterilmesi, organların görev ve yetki sınırlarının yeterince belirtilmesi halinde, vakfın işleyişinde sıkıntıya düşülmesinin önüne geçilmiş olur.

Vakfın yerleşim yeri; vakfın faaliyetlerini yürüttüğü merkezin bulunduğu yerdir. Vakıf senedinde gösterilecek adresin açık olarak ayrıntılı şekilde yazması zorunludur. Vakıf yerleşim yeri mahkemesi nezdinde tutulan sicile tescil ile tüzel kişilik kazanır. Mahkemenin verdiği karar tebliğ tarihinden başlayarak bir ay içinde başvuran veya Vakıflar Genel Müdürlüğü tarafından teyiz edilebilir (4721 sayılı TMK, Md. 103). Tesciline karar verilen vakfın yerleşim mahkemesi nezdinde tutulan merkezi sicile kaydolur. Bu süreçten sonra ise gazetede ilan edilir.

Vakfın bir veya birden fazla gerçek ya da tüzel kişi tarafından kurulması da mümkündür, ayrıca vakfın kurucularının Türkiye Cumhuriyeti vatandaşı olmalarına ilişkin herhangi bir zorunluluk da bulunmamaktadır (EKİNCİ, 2000, s.15). Yeni Vakıflar Kanunu'na göre yabancılar Türkiye'de vakıf kurabilirler.

Vakfın kuruluşundan sonra yapılması gereken, vakıfların idare organlarında görev alanların, 04.05.1990 gün, 20.508 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 3628 sayılı Mal Bildiriminde Bulunulması Rüşvet ve Yolsuzluklarla Mücadele Kanununa göre, Vakıflar Genel Müdürlüğü'ne mal bildiriminde bulunma zorunluluğudur.

112. Vakfın Denetimi

Vakıflar, her şeyden önce vakfedenin iradesi doğrultusunda hemen hemen tüm vakıflarda oluşturulan denetleme kurulunun veya belirlenmiş denetçinin denetimine tabidirler. Söz konusu iç denetim organları, bir vakfın faaliyetlerini denetlerler. Bu denetimlerde vakıfların faaliyetlerinin resmi senette belirlenmiş amaçlara uygun olarak gerçekleştirilip gerçekleştirilmediğine, mal varlığının gerektiği gibi etkin kullanılıp kullanılmadığına bakılır. İnceleme raporları, rapor olarak vakıf genel kuruluna sunulur (TURAN, 2006, s. 39).

Türk Medeni Kanununun 111'inci maddesine göre vakıfların, vakıf senedindeki hükümlerini yerine getirip getirmediği, vakfın mallarını amaca uygun biçimde yönetip yönetmediği ve vakıf gelirlerini amaca uygun olarak kullanıp kullanmadıkları Vakıflar Genel Müdürlüğü ve üst kuruluşlarca denetlenir.

5737 Sayılı Vakıflar Kanununun 31'inci maddesinde vakıfların muhasebesi ve denetimine yer verilmiştir. Bu maddeye göre vakıf muhasebesi ve denetim yükümlülükleri şu şekildedir; vakıflar, muhasebe kayıtlarını Genel Müdürlükçe belirlenecek usul ve esaslar dâhilinde tutmak zorundadırlar. Tutulacak defter ve kayıtlar ile ilgili usul ve esaslar yönetmelikle düzenlenir. Mazbut vakıfların her birinin gelir ve giderleri ayrı ayrı takip edilir. Vakıflar varlıklarını, ekonomik kural ve riskleri gözetmek suretiyle değerlendirirler.

Vakıf yönetimi; vakfın yönetici veya yönetim kurulu üyeleri listesini, bir önceki yıla ait faaliyet raporlarını, bütçe ve bilançolarını, gayrimenkullerini, mali tablolarını ve bu tabloların uygun araçlarla yayımlandığına dair belgeyi, işletme iştiraklerinin mali tabloları ile yönetmelikle belirlenecek diğer bilgileri içeren beyannameyi her takvim yılının ilk altı ayı içerisinde Genel Müdürlüğe vermekle mükellefler (5737 sayılı VK, Md. 32). Mülhak, cemaat, esnaf vakıfları ile yeni vakıflarda iç denetim esastır. Vakıf; organları tarafından denetlenebileceği gibi, bağımsız denetim kuruluşlarına da denetim yaptırabilir. Vakıf yöneticileri, en az yılda bir defa yapılacak iç denetim raporları ile sonuçlarını, rapor tarihini takip eden iki ay içerisinde Genel Müdürlüğe bildirir. Vakıfların amaca ve yasalara uygunluk denetimi ile iktisadi işletmelerinin faaliyet ve mevzuata uygunluk denetimi Genel Müdürlükçe yapılır (5737 sayılı VK, Md. 33).

Vakıflarda da derneklerde olduğu gibi iç denetim esas olup, vakıfların Vergi Kanunları karşısındaki durumları Vergi Usul Kanunu'nda sayılan inceleme elemanları tarafından incelenebilir. Ayrıca 27.09.2008 gün, 27.010 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanan Vakıflar Yönetmeliği'nde, vakıfların denetiminde; şube ve temsilciliklerin denetimi, iç denetimin amacı, iç denetimin kapsamı, iç denetimi yapabilecekler, bağımsız denetim kuruluşundan hizmet alımı, iç denetim raporu, iç denetimin geçerliliği konuları uygulama şartlarıyla izah edilmiştir.

113. Vakıf Çeşitleri

Türkler kendilerine mahsus zengin bir vakıf kültürüne sahiptir. İslamiyet'ten önce Uygurlarda vakıf fikrinin ve kurumunun olduğu bilinmektedir. İslamiyet'e girdikten sonra Türkler vakıf kurumunu daha da çok sahiplenmişlerdir. Özellikle Osmanlı'nın hemen hemen bütün kamu hizmetleri vakıflar eliyle yürütmüştür (ATILGAN, 1998, s.67). Osmanlı Devleti'nin yıkılma döneminde, diğer müesseselerde olduğu gibi, vakıf müessesinde de gözlenen dağınkılığa bakarak, bazı sosyal bilimciler, vakıfların, içtimai, iktisadi ve ilmi yönlerden doğurduğu zararlardan bahsetmektedirler. Bu görüş sahiplerine göre, vakıflar kurduğu sosyal müesseselerle bedava yiyip, içip, yatan bir tembeller sınıfı (mürtezika) doğurmuştur. Çalışarak kendi hayatını kazanacak ve ülke kalkınmasına katkıda bulunacak bu insanların, atıl kapasite olarak devre dışı bırakılması o ülke için işgücü kaybıdır (ÖZTÜRK, 1995, s. 24).

Osmanlı'nın yıkılışı ile bu dönemdeki vakıflar, amaçlarının dışında kullanılmaya başlanmıştır. Cumhuriyetin ilanı ile bu vakıfların sevk ve idaresi, Vakıflar Genel Müdürlüğüne bırakılmıştır. Bu bağlamda ülkemizdeki vakıfları esas itibariyle eski ve yeni vakıflar olarak sınıflandırabiliriz. Eski vakıflar yukarıda bahsettiğimiz, Cumhuriyet öncesi kurulan vakıflardır. Yeni vakıflar ise Cumhuriyet sonrası kurulan vakıfları ifade eder. Cumhuriyet sonrası kurulan vakıflar; "Mazbut Vakıflar" ve "Mülhak Vakıflar" olmak üzere ikiye ayrılır.

Yeni vakıflar ise, Cumhuriyetin kurulmasından sonra, şahısların isteği üzerine, bağımsız mahkemeler tarafından kurulup, Vakıflar Genel Müdürlüğü tarafından kuruluş senedine uygunluk yönünden denetlenen vakıflardır.

1130. Mazbut Vakıflar

Kurucuları ve mütevellileri ölmüş, Vakıflar Genel Müdürlüğünce sevk ve idare edilen vakıflardan 5737 Sayılı Vakıflar Kanunu'nun 3'üncü maddesindeki tanımlamaya göre; Genel Müdürlükçe yönetilecek ve temsil edilecek vakıflar ile mülga 743 sayılı Türk Kanunu Maddesinin yürürlük tarihinden önce kurulmuş ve 2762 sayılı Vakıflar Kanunu gereğince Vakıflar Genel Müdürlüğü'nce yönetilen vakıfları ifade etmektedir. Cumhuriyet'in kurulmasından ve Medeni Kanunu'nun kabulünden sonra da vakıflar bir müddet daha eski esaslara göre idare edilmiştir. Vakıflar idaresinde asıl değişiklikler 5 Haziran 1935 tarihinde yürürlüğe giren 2762 sayılı "Vakıflar Kanunu" ile yapılmıştır.

Bu kanunun 1'inci maddesine göre Mazbut Vakıflar;

- 1) Bu kanundan önce zapdedilmiş vakıflar,
- 2) Bu kanundan önce idareleri zapdedilmiş vakıflar,
- 3) Mütevelliliği bir makama şart edilmiş vakıflar,
- 4) Mütevelliliği vakfedenlerin ferilerinden başkalarına şart edilmiş vakıflar,
- 5) Kanunen veya fiilen hayrı bir hizmeti kalmamış vakıflardır.

Özellikle Osmanlı İmparatorluğu döneminde kurulmuş, Vakıflar Genel Müdürlüğünce idare ve temsil edilen Mazbut Vakıflarda, miras hukuku değil, vakıflar mevzuatı ve vakfiye şartları geçerlidir.

1131. Mülhak Vakıflar

Mülga 743 sayılı Türk Medenisinin yürürlük tarihinden önce kurulmuş ve yönetimi vakfedenlerin soyundan gelenlere şart edilmiş vakıflara, Mülhak Vakıflar denilir (5737 sayılı VK, Md. 3). Osmanlı İmparatorluğu zamanında kurulmuş olmakla beraber, kurucuların çocukları ve mütevellileri tarafından yönetilen, Vakıflar Genel Müdürlüğü tarafından gözetilip denetimi yapılan vakıflardır.

Medeni kanundan önce vücut bulmuş ve vakfiyelerinde yönetimleri, kurucuların soyundan gelenlere şart edilmiş ülkemizde, 288 adet Mülhak Vakıf bulunmaktadır (http://www.cgm.gov.tr/02_VakiflarHakkinda/003_MulhakVakiflar/mulhak.cfm,01.12.08).

Mazbut Vakıflar; doğrudan doğruya Vakıflar Genel Müdürlüğü tarafından idare edilen vakıflar olup Mülhak Vakıflar; Vakıflar Genel Müdürlüğü'nün denetimi altında mütevellileri tarafından idare edilen vakıflardır.

1132. Cemaat Ve Esnaf Vakıfları

Yaşadığımız topraklarda, yüzyıllardan beri muhtelif cemaatler özellikle din, hayır ve ilmi gayelerle birtakım hizmetleri ifa etmektedirler. Cemaat vakıfları olarak, ülkemizde, Rum, Ermeni, Musevi, Bulgar, Gürcü, Süryani ve Kaldanilere ait vakıflar bulunmaktadır (Vakıflar Genel Müdürlüğü Faaliyet Raporu, 2008, s. 48). Cemaat vakıfları azınlıkların dini, sosyal ve kültürel ihtiyaçlarını karşılarken, esnaf vakıfları meslek gruplarına hitap etmektedir.

Ülkemizde yerleşik gayrimüslim vatandaşlar tarafından seçilen yöneticilerle idare ve temsil edilen, her biri ayrı tüzel kişiliğe sahip 161 adet cemaat ve 1 adet Esnafa mahsus vakıf faaliyet göstermektedir. Cemaat ve Esnaf Vakıfları Mülhak Vakıflarla birlikte mütalaa edilmekle beraber, bazı özel durumlarda ayrı işleme tabi tutulur (http://www.vgm.gov.tr/02_VakiflarHakkinda/004_CemaatVakiflar/cemaat.cfm,01.12.08).

1133. Yeni Vakıflar

Cumhuriyetin kurulmasından sonra, şahısların isteği üzerine bağımsız mahkemeler tarafından 4721 sayılı Türk Medeni Kanunu hükümlerine göre kurulan, Vakıflar Genel Müdürlüğü ve ilgili kurumlar tarafından kuruluş senedine uygunluk yönünden denetlenen vakıflardır. Türkiye Cumhuriyeti sınırları dahilinde toplam 4502 adet Yeni Vakıf faaliyet göstermektedir(www.vgm.gov.tr/02_VakiflarHakkinda/005_YeniVakiflar/yeni_vakif_sonuc.cfm, 02.12.2008).

12. Dernek ve Vakfın Karşılaştırılması

Türkiye’de dernek ve vakıflar, son olarak 08.12.2001 tarihinde Resmi Gazete’de yayımlanan 4721 sayılı Türk Medeni Kanunu’na tabidir. Dernek ve vakıflar kendi kanunlarından ve bu kanundan kaynaklanan bazı farklı özelliklere sahiptir. Dernekler, en az yedi gerçek kişinin kazanç paylaşma dışında belirli bir ortak amacı gerçekleştirmek üzere bilgi ve çalışmalarını sürekli olarak birleştirmek suretiyle oluşturduğu bir tüzel kişiliğe sahip kişi topluluklarıdır. Amaç birliği içerisinde olan insanlar topluluğudur. Vakıflar ise gerçek ve tüzel kişilerin yeterli mal ve hakları belirli bir amaca özgülemeleriyle oluşan tüzel kişiliğe sahip mal topluluklarıdır.

İki kurum arasında da amaç bakımından benzerlik bulunsa bile bu kurumlar birbirinden tamamen farklı niteliklere sahiptirler. Bu iki kurumu birbirinden ayıran, en belirgin unsur mal varlığı şartıdır. Mal varlığı vakfa vücut veren, ona kişilik kazandıran zorunlu unsur olduğu halde, derneklerin kurulabilmesi, böyle bir varlığın mevcudiyetine bağlı değildir.

Her derneğin adı, amacı, yerleşim yeri, kurucuları, gelir kaynakları, üyelik koşulları, organları ve örgütü ile geçici yönetim kurulunun gösterildiği bir tüzüğü vardır. Buna karşın vakıf kurma iradesi resmi senetle veya ölüme bağlı tasarrufla açıklanır. Vakıf senedinde vakfın adı, amacı, bu amaca özgülenen mal ve haklar, vakfın örgütlenme ve yönetim şekli ile yerleşim yeri gösterilir. Vakıflarda kurucu üyeler bir gelir, mal varlığı ortaya koyar. Bu geliri amaçlarına ulaşmak üzere kullanırlar (BÜYÜKKILIÇ, 2004, s. 119).

Dernekler için kamuya yararlı dernek, vakıflar için ise vergiden muaf vakıf statüsü söz konusudur. Bakanlar Kurulu’nca vakıflara vergi muafiyeti ve derneklere kamu yararına çalışan dernek statüsü verilmesi birçok vergi teşvikini beraberinde getirmektedir. Bu teşviklerden bir kısmı vakıf veya dernek tüzel kişiliğine sağlanmakta, bir kısmı ise bağış ve yardımlarda olduğu gibi vakıf ve derneklerle ilişkide bulunan kurum ve kuruluşlara sağlanmaktadır (KIRATLI, 2006, s. 35). Vergiden muaf vakıf, kamu yararına dernek gibi muamele görmektedir. Son dönemdeki düzenlemeler dernek ve vakıflara sağlanan avantajları giderek azaltmıştır.

Dernek gelirleri, üye aidatları, dernek mal varlığı, elde edilen gelirler ve yukarıda bahsettiğimiz bağış ve yardımlardan oluşur. Vakıflarda ise amaca özgülenen bir mal varlığı söz konusudur.

Dernekler, İçişleri Bakanlığı bünyesinde yeni kurulan “Dernekler Dairesi Başkanlığı’nca” ve yeni yapılanmayla birlikte merkezin yanı sıra, valilikler bünyesinde yeni oluşturulan “ İl Dernekler Müdürlükleri’nce” denetlenmekte, vakıflar ise “Vakıflar Genel Müdürlüğü” ve üst kuruluşlarınca denetlenmektedir. Vakıflarda, Genel Müdürlük denetim sorumluluğu taşımayıp, vakıf senedindeki hükümlerin yerine getirilip getirilmediğini denetler. Kısaca amaca uygunluk denetimi yapar.

Fiil ehliyetine sahip her gerçek kişi derneklere üye olabilir. Ayrıca derneklerin yeni üyelikle üye sayısı artabilir. Vakıflarda ise durum farklılık arz eder. Vakıflarda üye sayısı, kurucu üye sayısı kadardır. Vakıflarda sonradan üyelik yoktur. Ölümle üye sayısı azalabilir.

Dernekler birden çok kişinin bilgi ve çalışmalarını sürekli olarak birleştirmeleri suretiyle kurabildikleri halde, belli bir mal veya mamelekini belli bir gayeye tahsisi eden gerçek veya tüzel herhangi bir kişi vakıf kurabilir. Keza dernek kurma hakkı bakımından geliştirilmiş olan hukuksal sınırlamalara vakıflarda rastlanmaz. Dernekler, tüzüklerinde dernek olarak kurulma isteğini açığa vurmak ve tüzüklerini kuruldukları yerin en büyük mülkiye amirine vermekle tüzel kişilik kazandıkları halde, vakıflar resmi senet ve vasiyet yoluyla da kurulabilir ve mahkemece tescile karar verildiğinde tüzel kişilik kazanırlar. Öte yandan vakıflarda sadece bir idare organının bulunması zorunluluğuna karşın, derneklere yönetim kurulu ile genel kurul ve denetim kurulunun bulunması şarttır (TUNCAY, 1984, s.284).

Yukarıda bahsettiğimiz vakıf ve derneklerin benzer ve farklı yönlerinin dışında, ülkemizde bu kuruluşlara yönelik ortak uygulamalara da rastlanmaktadır. Kamu kurum ve kuruluşlarını, kamu hizmetlerini veya personelini desteklemek üzere kurulan dernekler ve Türk Medeni Kanunu’na göre kurulan vakıflar ile bunların kamu kurum ve kuruluşları ile ilişkilerini düzenleyen 25.361 sayılı Resmi Gazete’de yayınlanan 5072 sayılı “Dernek ve Vakıfların Kamu Kurum ve Kuruluşları ile İlişkilerine Dair Kanun” buna bir örnektir.

29 Ocak 2004 tarihinde yürürlüğe giren bu kanun: Kanunla kurulan dernek ve vakıflar hariç olmak üzere, diğerlerinin kamu ile olan menfaat bağlarını ortadan kaldırmak için getirilmiştir.

Tüm dernek ve vakıflara, kendilerini bu kanun hükümlerine uyarlamak için 6 aylık süre tanıyan kanunda olması gerekenler şöyle tanımlanıyor. Dernek ve vakıflar, kamu kurum ve kuruluşlarının ismini alamaz, bu kurum ve kuruluşların hizmet binaları ve müştemilatı içinde faaliyet gösteremez ve bu kuruluşlara ait araç ve gereci kullanamaz. Dernek ve vakıflar kamu kurum ve kuruluşlarının sundukları hizmetlerle ilgili olarak gerçek ve tüzel kişilerden ücret, bağış, katkı payı ve benzeri adlar altında herhangi bir karşılık alamaz. Kamu hizmetlerinde kullanılan araç, gereç, evrak, form ve benzeri malzemenin, bu Kanun kapsamındaki dernek ve vakıflardan temin edilmesi istenemez. Kamu görevlileri görev unvanlarını kullanarak dernek ve vakıf organlarında görev alamaz. Dernek ve vakıf organlarında görev alan kamu görevlileri, bu görevleri nedeniyle ücret, huzur hakkı veya başka bir ad altında herhangi bir karşılık alamaz. Dernek ve vakıfların yardım toplama ve bağış kabul hizmetlerinde kamu görevlileri çalıştırılmaz. Kamu kurum ve kuruluşlarının bütçelerinden bu Kanun kapsamındaki dernek ve vakıflara ödenek, yardım veya herhangi bir kaynak aktarılamaz. Kamu kurum ve kuruluşları, personel maaş ve ücretlerinden, kaynağında kesinti yaparak bu Kanun kapsamındaki dernek ve vakıflara aktarma yapamaz. İhaleyi yapan kurum ve kuruluş bünyesinde bulunan veya bu kurum ve kuruluşlarla ilgili her ne amaçla kurulmuş olursa olsun vakıf ve dernekler ile bunların sermayesinin yarısından fazlasına sahip oldukları şirketler, bu kurum ve kuruluşların 2886 sayılı Devlet İhale Kanununa göre yapacakları ihalelere katılamazlar (5072 sayılı Kanun, Md. 2).

13. İktisadi Kamu Kuruluşları

130. İktisadi Kamu Kuruluşlarının Tanımı

Toplumunu oluşturan fertlerin ihtiyaçlarını giderici mallar bölünebilirlik kıstasına göre sıralandığında; bir uçta tam özel mallar diğer uçta ise, tam kamusal mallar yer almaktadır. Kamusal mallar toplumun bütün fertleri için eşit bir şekilde tüketilmek için arz edildiğinden, özel mallardan farklı öznelilikler göstermektedir (ŞENER, 1977, s.15).

Kamusal malların varlığı ve özel kesimin, kar amacı gütmesi devletin ekonomiye, yasal tabanı bulunan örgütlerle müdahalesini zorunlu kılmıştır.

Bu zorunluluk, iktisadi kamu kuruluşlarının doğmasına neden olmuştur. Bu kavram ülkeden ülkeye değişmekle birlikte, genel olarak kamusal kaynakları kullanmak suretiyle ekonomik alanda faaliyet gösteren “Devlet Kuruluşlarını” ifade etmekte olup, bu kavramın, tarihsel süreç içerisinde de çeşitlilik gösterdiği görülmektedir.

İktisadi kamu kuruluşları deyimi Kurumlar Vergisi Kanunu’nda kullanılmış bir deyimdir. Bu deyimın anlamı geniş olup, kamu idare ve müesseselerine bağlı iktisadi işletmeleri kapsar. Bu nedenle iktisadi kamu müesseseleri deyimi, hem kamu iktisadi teşebbüslerini hem de iktisadi devlet teşekküllerini kapsamı içine alır. Ayrıca bu üç deyimın birbirinin yerine kullanıldığı görülmektedir.

Ülkemizde iktisadi kamu kuruluşları ile ilgili ilk yasal düzenleme 1938 yılında 17.06.1938 tarih ve 3460 sayılı, “ Sermayesinin Tamamı Devlet Tarafından Verilmek Suretiyle Kurulan İktisadi Teşekküllerin Teşkilatıyla İdare ve Murakabeleri Hakkındaki Kanunla” yapılmıştır. 3460 sayılı Kanunda; sermayesinin tamamı devlete ait olan ve kendi kanunlarında bu kanuna tabi oldukları belirtilen, tüzel kişiliği haiz, idari ve mali yönden özerk ve sorumluluğu sermayeleri ile sınırlı kuruluşlar “İktisadi Devlet Teşekkülü” olarak tanımlanmıştır. Ayrıca, sermayelerinin en az yarısı bu kanuna tabi teşekküllere ait bulunan şirketlerin de bilançolarının düzenlenmesi ve denetimleri yönünden bu kanun hükümlerine tabi olacağı belirtilmiştir.

“Kamu İktisadi Teşebbüsleri” ifadesi ise mevzuata ilk kez 1961 Anayasası’nda kullanılmıştır. 1961 Anayasası’nın 127’nci maddesinde: “Kamu iktisadi teşebbüslerinin Türkiye Büyük Millet Meclisi’nce denetlenmesi kanunla düzenlenir” hükmüne yer verilmiş fakat tanımlaması yapılmamıştır.

Kamu iktisadi teşebbüsleri ile ilgili ikinci genel düzenleme 1964 yılında 440 sayılı “İktisadi Devlet Teşekkülleriyle Müesseseleri ve İştirakler Hakkında Kanun” ile yapılmıştır. 3460 sayılı Kanunun yerine çıkarılan 440 sayılı Kanunda da KİT’ler, iktisadi devlet teşekkülleri adıyla: “Sermayelerinin yarısından fazlası tek başına veya birlikte

Devlet'e (Genel ve Katma Bütçeli İdareler) ve iktisadi devlet teşekküllerine ait olup iktisadi alanda ticari esaslara göre faaliyet göstermek üzere kurulan ve kuruluş kanunlarında bu kanuna tabi olacakları belirtilen teşebbüslerdir ” şeklinde tarif edilmiştir.

1982 Anayasası'nın 165'inci maddesinde de “ kamu iktisadi teşebbüslerinin denetimi” başlığı altında, sermayesinin yarısından fazlası doğrudan doğruya veya dolaylı olarak devlete ait olan kamu kuruluş ve ortaklıkları... Şeklinde bir tanıma yer verilmiştir. 1980 yıllarında yapılan yasal düzenlemeler, kanun hükmünde kararnamelerle yapılmış ve en son olarak 18.06.1984 yılında Resmi Gazete'de yayımlanan 233 sayılı “Kamu İktisadi Teşebbüsleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname” ile kamu iktisadi teşebbüsleri; iktisadi devlet teşekkülü ile kamu iktisadi kuruluşunun ortak adıdır... Şeklinde tanımlanmıştır (233 sayılı KHK, Md.2/1). 21.06.2006 Tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nda iktisadi kamu kuruluşları; devlete, özel idarelere, belediyelere diğer kamu idare ve kuruluşlarına ait ya da tabi olup faaliyetleri sürekli bulunan sermaye şirketleri ve kooperatifler dışında kalan ticari, sınai, zirai işletmelerdir, şeklinde ifade edilmiştir (5520 sayılı KVK, Md. 2/3).

131. İktisadi Kamu Kuruluşlarının Amaç ve Nitelikleri

İktisadi kamu kuruluşlarının oluşmasının günümüzde geçerli olan pek çok nedenleri vardır. Yarın bunlara yenilerinin eklenmesi mümkündür. Yakın zamanlara kadar bu nedenler ekonomik, sosyal, politik, mali, askeri, kültürel, tarihsel, doğal kaynakları rasyonel kullanmak, gelişmeyi başlatmak ve veya hızlandırmak, teknolojik gelişme sağlamak, dar boğazları açmak, atıl kapasiteleri kullanmak, harp tazminatı, hainleri cezalandırmak, devletin mirasçı olması gibi sıralanabilirdi. Bugün çevre kirlenmesini önlemek, bölgesel denge sağlamak, iş güvenliğini geliştirmek, büyük ekonomik güçler karşısında ülkeyi korumak, tüketiciyi korumak gibi öğeler de iktisadi kamu kuruluşlarının oluşumunun önemli nedenleridir (AYSAN-ÖZMEN, 1981, s. 14).

Refah devleti anlayışı ile ülkemizde, ekonomik büyümeyi sağlamak, tekelleri devletçe işletmek, özel sektörün başaramayacağı işleri yapmak, ekonomiyi düzene sokmak, özel sektöre öncülük etmek, gelir dağılımını düzenlemek amacı ile iktisadi kamu kuruluşları kurulmuştur (PEHLİVAN, 2004, s. 61).

İktisadi kamu kuruluşlarının sistemli bir şekilde kuruluşları ve gelişmeleri 1930'lu yıllardan sonra gerçekleşmiş fakat Cumhuriyet öncesi dönemde de özellikle Ordu ve Sarayın ihtiyaçlarını karşılamak üzere bazı Devlet işletmelerinin kurulduğu görülmüştür. Osmanlı döneminde kamu iktisadi kuruluşu sayılabilecek, ilk kuruluş olan “ Top Asitanesi” esas olarak Ordu ve Sarayın ihtiyaçlarını karşılamak üzere 15. yüzyılda kurulmuştur. 1810 yılında Beykoz Teçhizatı Askeriye Fabrikası, askeri kundura, çizme, palaska üretmek üzere, 1835'te Feshane Fabrikası; çuha, fes, battaniye üretimi, 1843 yılında, Fevaid-i Osmaniye; deniz yolu işletmesi, 1845 yılında, Hereke Fabrikası; kadife ipekli kumaş, saten, tafta üretimi, 1850 yılında Bakırköy Fabrikası, pamuklu bez üretimi, 1888 yılında, Ziraat Bankası, kurulan diğer devlete ait iktisadi işletmelere örnektir (www.ydk.gov.tr/kit99/Birinci_Bolum.htm , 01.12.2008).

Zamanla bünyesi ve ismi değişen “Top Asitanesi” Bugünkü Makine Kimya ve Kimya Endüstrisi Kurumu'nun temelini oluşturmuştur. Yine, 1835'te kurulan Feshane ve Çuha, 1845'te kurulan Hereke İpekli ve Yünlü Dokuma Fabrikası ve 1850'de kurulan Bakırköy Pamuklu Dokuma Fabrikaları daha sonra Sümerbank bünyesinde uzun yıllar hizmet vermiştir. Bu noktada Ziraat Bankası da ilk devlet bankası olma özelliği taşımaktadır.

Türkiye'de, iktisadi kamu kuruluşlarının kuruluş nedenleri ortaya koyulurken, yukarıda bahsettiğimiz geçmişten gelen süreç ve uzun süren bir kuruluş mücadelesinin sonucunda yeni kurulan devletin iç ve dış güvenlik sorunları ve ayrıca savaşın getirdiği olumsuzlukların bir an önce giderilme zorunluluğu dikkate alınmalıdır. 17 Şubat – 1 Mart 1923 tarihleri arasında toplanan İzmir İktisat Kongresi'nde; kalkınmanın sağlanmasında özel teşebbüsün itici güç olması ve devletin özel girişimciliği desteklemesi ve teşvik etmesi fikri ağırlıklı görüş olmasına rağmen, özel teşebbüsün yeterli sermaye birikimine sahip olmaması, alt yapı sorunları, yetişmiş insan gücü yetersizliği ile dünyayı derinden etkileyen 1929 genel ekonomik krizin sınırlı da olsa ülkemizi etkilemesi gibi nedenlerle uygulanan ekonomik politikalardan beklenen olumlu sonuçlar alınmamış; bu durum yeni ekonomik modelin uygulanmasını zorunlu kılmıştır. Bu yeni modelin esasını, devletin planlama ve kuracağı iktisadi teşebbüsler aracılığı ile ekonomide daha aktif rol oynaması şeklinde özetlemek mümkündür.

İktisadi kamu kuruluşları ile ilgili yapılan bunca düzenlemelere karşın, tanımı ve kapsamındaki karmaşık durum bugüne kadar düzeltilenmemiştir. Ayrıca belediyeler tarafından kurulan ve BİT'ler olarak anılan belediye iktisadi teşebbüsleri de, kamu kaynaklarını kullanarak işletmecilik yapmalarına karşılık, diğer katma ve genel bütçeli idarelere ait işletmeler gibi, kamu iktisadi teşebbüslerinin kapsamına dahil edilmemişlerdir.

Ayrıca mevzuattaki, istisnalar kamu iktisadi teşebbüsü kapsamını daha da daraltmıştır. Son olarak 15.11.2000 tarihinde kabul edilip 22.11.2000 tarihinde Resmi Gazete'de yayımlanan 4603 sayılı Türkiye Cumhuriyeti Ziraat Bankası, Türkiye Halk Bankası Anonim Şirketi ve Türkiye Emlak Bankası Anonim Şirketi Hakkında Kanun'la bu bankaların 3,5 yıl içinde özelleştirilerek kamu iktisadi teşebbüsü statüsünden çıkarılmasına karar verilmiştir. Bu da yukarıda bahsettiğimiz durumu açıklamaktadır.

Ülkemizde kamu ekonomik girişimleriyle ilgili son düzenlemenin 233 sayılı “Kamu İktisadi Teşebbüsleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname” olduğundan önceki bölümlerimizde bahsetmiştik. Bu kanun hükmünde kararname, iktisadi devlet teşekkülleri ile kamu iktisadi kuruluşlarının ve bunların müesseselerini, bağlı ortaklıklarını ve iştiraklerini kapsar. Bu düzenlemede sistem birkaç kademedan oluşmaktadır. Yukarıda bahsettiğimiz şekli ile bunlar; işletme, iştirak, bağlı ortaklık, müessese, kamu iktisadi kuruluşu, iktisadi devlet teşekkülü ve kamu iktisadi teşebbüsüdür.

Kamu İktisadi Teşebbüsü (KİT); iktisadi devlet teşekkülü ile kamu iktisadi kuruluşunun ortak adıdır (233 sayılı KHK, Md. 2/1).

İktisadi Devlet Teşekkülü (İDT); sermayesinin tamamı devlete ait, iktisadi, ticari esaslara göre faaliyet göstermek üzere kurulan kamu iktisadi teşebbüsüdür (233 sayılı KHK, Md. 2/2).

Kamu İktisadi Kuruluşu (KİK); (Değişik: 24.11.1994 tarihli 4946 Sayılı Kanun, Md.34) sermayesinin tamamı devlete ait olup tekel niteliğindeki mal ve hizmetleri kamu yararı gözeterek üretmek ve pazarlamak üzere kurulan ve gördüğü bu kamu hizmeti dolayısıyla ürettiği mal ve hizmetler imtiyaz sayılan kamu iktisadi teşebbüsüdür (233 sayılı KHK, Md. 2/3).

Teşebbüsler, Bakanlar Kurulu kararı ile kurulur. Yeni bir teşebbüsün kurulmasında ve mevcut bir müessese veya bağlı ortaklığın teşebbüs haline getirilmesinde, ekonomik ihtiyaçlar gözetilir. Teşebbüslerden iktisadi devlet teşekkülü olanlar, anonim şirket şeklinde de kurulabilir. Anonim şirket şeklinde kurulan iktisadi devlet teşekküllerinde Türk Ticaret Kanununun 277. maddesinde sözü edilen beş kurucunun bulunması şartı aranmaz, genel kurul ve denetçiler bulunmaz. Teşebbüsün merkezi, Yüksek Planlama Kurulunca tespit edilir ve değiştirilebilir (233 sayılı KHK, Md. 3).

Teşebbüs, yönetim kurulu ve genel müdürlük olmak üzere iki organdan oluşur. Yönetim kurulu, teşebbüsün en yüksek seviyede yetkili ve sorumlu karar organıdır. Genel Müdürlük, teşebbüsün yetkili ve sorumlu yürütme organıdır.

Yönetim kurulu bir başkan ve beş üyeden oluşur. Genel müdür yönetim kurulu başkanıdır ve ilgili bakanın teklifi üzerine ortak karar ile atanır. Yönetim Kurulu üyelerinden; ikisi ilgili bakanın, biri Hazine ve Dış Ticaret Müsteşarlığı'nın bağlı olduğu bakanın, ikisi teşebbüs genel müdür yardımcıları arasından ilgili bakanın teklifi üzerine ortak karar ile atanır. Genel müdürün bulunmadığı hallerde, genel müdürün yönetim kurulu üyeleri arasından görevlendireceği genel müdür vekili yönetim kuruluna başkanlık yapar. Yönetim kurulu üyelerinin görev süresi üç yıldır. Görev süresi sona erenler tekrar atanabilirler. Atandıkları usule göre görevlerinden alınabilirler (233 sayılı KHK, Md. 6).

Yönetim kurulu, genel müdürün daveti üzerine ayda iki defadan az olmamak üzere üye tam sayısının salt çoğunluğu ilke toplanır ve kararlarını üye tamsayısının salt çoğunluğu ile alır. Oylarda eşitlik halinde başkanın bulunduğu taraf çoğunluğu sağlamış sayılır (233 sayılı KHK, Md. 10).

Müessese; sermayesinin tamamı bir kamu iktisadi teşebbüsüne (İDT ve KİK) ait olan ve teşebbüs yönetim kurulunun kararı ile kurulan işletme veya işletmeler topluluğudur (233 sayılı KHK, Md. 2/4).

Müesseseler, sorumlulukları sermayeleriyle sınırlı ve tüzel kişiliği haiz kuruluşlar olup, Genel Muhasebe Kanunu ile Devlet İhale Kanunu'na ve Sayıştay'ın denetimine tabi

olmayıp, 233 sayılı KHK'de saklı tutulan hükümler dışında özel hukuk hükümlerine tabidirler (233 sayılı KHK, Md. 16).

Müessesenin organları, yönetim komitesi ve müessese müdürlüğüdür. Yönetim komitesi, müessesenin en yüksek seviyede karar organıdır. Müessese müdürlüğü, müessesenin yetkili ve sorumlu yürütme organıdır. Yönetim komitesi bir başkan ve dört üyeden oluşur. Yönetim komitesinin başkanı müessese müdürüdür. Yönetim komitesinin üyeleri müessesenin üst seviyedeki yöneticileri arasından, teşebbüs genel müdürün teklifi üzerine yönetim kurulunca atanır. Müessese yönetim komitesi üyeliklerine atanacakların, teşebbüs yönetim kurulu üyelerinin nitelik ve şartlarına sahip olmaları gerekir (233 sayılı KHK, Md. 18).

Bağlı Ortaklık; sermayesinin yüzde ellisinden fazlası iktisadi devlet teşekkülüne veya kamu iktisadi kuruluşuna ait olan işletme veya işletmeler topluluğundan oluşan anonim şirketlerdir (233 sayılı KHK, Md. 2/5).

Bağlı ortaklıklar;

- a) Bir müessesenin bağlı ortaklık haline getirilmesi,
- b) Teşebbüsün iştiraklerdeki hissesinin %50'nin üstüne çıkması,
- c) Teşebbüsün sermayesindeki %50'den fazla hisseye sahip olduğu yeni bir şirket kurulması, şeklinde oluşmaktadır.

Mevcut müesseselerin veya işletmelerin bağlı ortaklık haline getirilmesi Yüksek Planlama Kurulu, yeni bağlı ortakların kurulması ise Bankalar Kurulu Kararı ile olur (233 sayılı KHK, Md. 22).

İştirak; iktisadi devlet teşekküllerinin veya kamu iktisadi kuruluşlarının veya bağlı ortaklıklarının, sermayelerinin en az yüzde on beşine, en çok yüzde ellisine sahip buldukları anonim şirketlerdir (233 sayılı KHK, Md. 2/7).

İşletme; müesseselerin ve bağlı ortaklıkların mal ve hizmet üreten fabrika ve diğer birimlerdir (233 sayılı KHK, Md. 2/7).

Kamu iktisadi teşebbüsleri, bir kanunla ya da kanunun verdiği yetkiye dayanılarak kurulur. Kamu iktisadi teşebbüsleri özerkliğe sahiptir, kendi organları tarafından yönetilir. Kamu iktisadi teşebbüslerinin genellikle ayrı tüzel kişilikleri bulunup, kendilerine ait, devletinkinden ayrı mal varlıkları vardır. Teşebbüslerin varlıkları alacaklıların haklarına karşılık teşkil eder. Bazı sınırlamalar bulunsa da teşebbüs kendine ait bulunan mal varlığı üzerinde tasarruf yetkisine sahiptir.

Kamu iktisadi teşebbüsleri devlet bütçesi dışında yönetilirler. Bu, devlet bütçesi ile hiçbir ilişkisinin olmadığı anlamına gelmez. Bütçeden yardım görecekları gibi, karları kısmen veya tamamen bütçeye aktarılabilir. Teşebbüs çalışmalarında, devlet işletmelerinin tabi bulunduğu esaslara alımlarda artırma ve eksiltme sistemine tabi değildir. Ayrıca muhasebeleri vardır, devlet muhasebesi esaslarına göre değil de ticari muhasebe esaslarına göre yürütülür. Devletle olan ilişkilerin de kamu hukukuna, üçüncü kişilerle olan ilişkilerinde özel hukuka tabidirler. Kamu iktisadi teşebbüslerinin personeli genellikle devlet değildir. Personelle ilişkileri özel hukuk çerçevesinde yürütülür. Hükümetler ülkeden ülkeye değişen şekillerde, teşebbüsler üzerinde yönetime katkı ve onlar üzerinde denetleme yetkisine sahiptirler. Teşebbüslerin tek amacı kar değildir. Genellikle kamu hizmeti ve sosyal amaçlar ağır basmaktadır (AKALIN, 1986, s. 12).

Yukarıda bahsettiğimiz iktisadi kamu kuruluşlarına örnek verirse, Çay İşletmeleri Genel Müdürlüğü, Türkiye Selüloz ve Kağıt Fabrikası, Türkiye Şeker Fabrikaları A.Ş., Makine ve Kimya Endüstrisi Kurumu, Türkiye Demir Çelik İşletmeleri, BOTAŞ (Boru Hatları ile Petrol Taşıma A.Ş.) vb. işletmeler birer teşekküldür. Afyon Müessesesi, Aksu Müessesesi, Dalaman Müessesesi; Türkiye Selüloz ve Kağıt Fabrikasına bağlı müesseseler olup, Çankırı Silah Sanayi ve Ticaret A.Ş., Makine Sanayi ve Ticaret A.Ş., Hafif Silah Sanayi ve Ticaret A.Ş., Nitrosan Ticaret A.Ş.; Makine ve Kimya Endüstrisi Kurumuna bağlı, bağlı ortaklıklardır.

Bahsi geçen teşekkül, müessese ve bağlı ortaklıklardan, Çay İşletmeleri Genel Müdürlüğü; Başbakanlığa, Türkiye Selüloz ve Kağıt Fabrikası, Türkiye Şeker Fabrikaları A.Ş., Makine ve Kimya Endüstrisi Kurumu; Sanayi ve Ticaret Bakanlığına, Türkiye Demir Çelik İşletmeleri, BOTAŞ gibi teşekküller ise Enerji ve Tabii Kaynaklar Bakanlığına bağlıdır.

Bunların haricinde, kamu kuruluşlarına ait, iktisadi faaliyette bulunan kantin, konuk evi, sosyal tesis, kamp vb. isimler adı altında faaliyet gösteren kuruluşlarda 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 2/3 maddesindeki iktisadi kamu kuruluşu tanımına uymaktadır.

Bu düzenleme ile kamu işletmeleri de, aynen özel sektör işletmeleri gibi, vergi mükellefi sayılmışlardır. Bu şekilde örneğin; Ziraat Bankası, Halk Bank gibi devlet kuruluşları, aynen özel şirketler gibi kurumlar vergisi mükellefi olmaktadır. İktisadi kamu müesseselerinin vergilendirilmesi, özel sektörde aynı alanda çalışan işletmelerle rekabet eşitliğinin sağlanması açısından yerinde bir uygulamadır. Daha farklı bir yapısı olan Türkiye Cumhuriyeti Merkez Bankası da kurumlar vergisi mükellefidir (BİLİCİ, 2008, s.218). TCMB, %54 hissesi Hazineye ait olan, ancak özel bankalar ve kişilerinde hissedar olduğu bir anonim şirkettir. TCMB, değişik yıllarda en fazla kurumlar vergisi ödeyen mükellef unvanı elde etmiştir.

132. İktisadi Kamu Kuruluşlarının Denetimi

Kamuya ait, iktisadi faaliyette bulunan kuruluşlar, piyasa koşullarına göre süratle hareket etmeleri gereğinin bir sonucu olarak genel bütçeli kuruluşların klasik denetiminden farklı bir şekilde denetlemeleri zorunlu kılınmıştır.

1930'lu yılların başından itibaren sayıları ve ekonomideki ağırlıkları giderek artan kamuya ait iktisadi işletmeler, hem istihdam açısından, hem de özel sektöre ait işletmelerle yaşadıkları rekabet açısından denetimleri önemli bir hal almıştır. Bu fikirden hareketle 1938 yılında çıkarılan 3460 sayılı Kanunla, KİT'leri, idari mali ve teknik bakımdan sürekli denetlemekle görevli bir "Umumi Murakabe Heyeti" kurulmuştur. Bu heyet daha sonra "Başbakanlık Yüksek Denetleme Kurulu" adını almıştır.

Bu dönemlerde itici bir güç olarak ekonomide can bulan kamuya ait işletmeler 1960'lı yıllarda; yönetim kadroları, personelinin kar ve zararından etkilenmemesi fiziksel ve parasal hedeflerin saptanmamış olması, yönetim ve işletmeciliğe ilişkin yanlış ve eksikler nedeniyle kamuoyunun zarar etmeye mahkûm kurumlar olarak gördüğü politik amaçlı kullanılan ticari işletmeler haline dönüşmüşlerdir (AYSAN-ÖZMEN, 1981, s. 382-383).

Bu durum etkin bir şekilde denetimlerini zaruri kılmıştır. 1961 ve 1982 Anayasalarında kuvvetler ayrılığı ilkesine göre KİT'lerin Türkiye Büyük Millet Meclisi'nce denetiminin, özel bir kanunla düzenlenmesi öngörülmüştür.

KİT'ler, halen 1982 Anayasası'nın 165'inci maddesi gereğince 1987 yılında çıkarılan 3346 sayılı "Kamu İktisadi Teşebbüsleri ile Fonların Türkiye Millet Meclisince Denetlenmesi Hakkında Kanun" çerçevesinde TBMM'ce denetlenmekte olup, bu denetim; Yüksek Denetleme Kurulu tarafından 72 sayılı "Başbakanlık Yüksek Denetleme Kurulu Hakkında Kanun Hükmünde Kararname" uyarınca hazırlanan raporlar esas alınarak yapılmaktadır.

Sonraki süreçte 25.11.2000 tarihinde Resmi Gazete'de yayımlanan 4603 Sayılı Kanun ile üç kamu bankası TBMM ve Yüksek Denetleme Kurulu'nun denetiminden çıkarılmıştır (Bu bankalar T.C. Ziraat Bankası, T. Halk Bankası A.Ş. ve T. Emlak Bankası A.Ş.'dir). Oysa bu durum Anayasanın 165'inci maddesine aykırıdır. Anayasamızın 165'inci maddesinde: "Sermayesinin yarısından fazlası doğrudan doğruya veya dolaylı olarak devlete ait olan kamu kuruluş ve ortaklıklarının Türkiye Büyük Millet Meclisince denetlenmesi esasları kanunla düzenlenir," hükmüne yer verilmiştir.

233 Sayılı Kamu İktisadi Teşebbüsleri Hakkında KHK'de KİT'lerin Başbakanlık Yüksek Denetleme Kurulu'nun mali, idari ve teknik denetimine tabi olduğu hükmüne yer verilmiştir.

Bu nedenlerle, Anayasanın 165'inci maddesi yürürlükte olduğu sürece 4603 sayılı T.C. Ziraat Bankası, T. Halk Bankası A.Ş. ve T. Emlak Bankası A.Ş. Hakkında Kanunla yapılan, kamu bankalarına 233 sayılı KHK ve 3346 sayılı Kanunun uygulanmayacağına ilişkin düzenleme yukarıda bahsettiğimiz gibi Anayasa'ya aykırıdır.

Sonuç olarak kamuya ait iktisadi girişimler Anayasa gereği 1987 yılında kabul edilip 19.426 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 3346 sayılı Kamu İktisadi Teşebbüsleri ile Fonların Türkiye Büyük Millet Meclisince Denetlenmesinin Düzenlenmesi Hakkında Kanun'la denetlenmektedir.

Bu kanuna göre yapılan denetimleri üç ana başlık altında toplayabiliriz; birincisi, Türkiye Büyük Millet Meclisince yapılan denetim; ikincisi, Başbakanlık Yüksek Denetleme Kurulu'nca yapılan denetim ve sonuncusu, diğer idare ve organlar tarafından yapılan denetimdir. Mevzuat gereği KİT'ler birer bakanlıkla ilgilendirilmişlerdir. İlgili bakanlıklar, teşebbüs, müessese ve bağlı ortaklık faaliyetlerinin kanun, tüzük ve yönetmelik hükümlerine uygun olarak yürütülmesini gözetmekle görevlendirilmişlerdir.

KİT'ler ticari kuruluşlar olmakla birlikte kamunun içinde de yer almaktadırlar. Bu nedenle kamu üzerinde genel denetim yetkisi bulunan denetim organlarının, KİT'ler üzerinde de denetim yetkisi vardır. Cumhurbaşkanlığı Denetleme Kurulu, Başbakanlık Teftiş Kurulu, Maliye Bakanlığı Teftiş Kurulu bu tür denetim organlarıdır. Bu denetim organlarının standart bir denetim şekli olmayıp, gerektiğinde denetim yapan kamu kuruluşlarıdır. KİT'ler, birer ticari kuruluş olarak, diğer ticari kuruluşların tabi olduğu genel idari denetimlere de tabi bulunmaktadır. Ayrıca KİT'ler üzerinde, başta Başbakanlığın, Devlet Planlama Teşkilatı Müsteşarlığının, Hazine Müsteşarlığının olmak üzere bazı kuruluşların izin verici, düzenleyici, kontrol edici ve kısıtlayıcı nitelikte bazı denetim yetkileri bulunmaktadır (http://www.ydk.gov.tr/kit99/Birinci_Bolum.htm, 01.12.2008).

İKİNCİ BÖLÜM

2. DERNEK, VAKIF VE İKTİSADİ KAMU KURULUŞLARININ TÜRK VERGİ MEVZUATI KARŞISINDAKİ DURUMU

20.Dernek ve Vakıfların Vergi Kanunları Karşısındaki Konumları

200. Dernek ve Vakıfların Vergi Usul Kanunu Karşısındaki Durumu

Dernek ve vakıflar, vergi mevzuatımızda, kendi faaliyetleri nedeniyle vergi mükellefi sayılmamış, bunların iktisadi işletmeleri kurumlar vergisi mükellefi sayılmıştır. Ancak, dernek ve vakıflar bağlı işletmelerinin tüzel kişiliklerinin bulunmaması nedeniyle, bunların vergilemeye ilişkin yükümlülüklerinden sorumlu tutulmuşlardır.

Dernek ve vakıf iktisadi işletmeleri, diğer işletmeler gibi mükellefiyet tesis ettirme, defter tutma, beyanname verme, belge düzenine uyma (fatura, gider pusulası, ödeme kaydedici cihaz fişi... vb.) ile Vergi Usul Kanunu'nda belirtilen tüm vergisel yükümlülüklerini yerine getirmek zorundadır (YILDIRIM-SÖYLER, 2002, s. 202).

04.01.1961 tarihinde kabul edilen 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 153'üncü maddesi uyarınca, vergiye tabi ticaret ve sanat erbabı, serbest meslek erbabı ve kurumlar vergisi mükelleflerinin, iş yeri açmaları halinde durumu vergi dairesine bildirmeleri gerekir. Dernek ve vakıflara ait ticari işletmelerde, kurumlar vergisi mükellefi olmalarının bir sonucu olarak, ticari faaliyete başlamalarını, ilgili vergi dairesine bildirmek zorundadır.

Dernek ve vakıf iktisadi işletmeleri, yazılı bilinen iş veya ikamet yeri adreslerini değiştirmeleri durumunda, yeni adreslerini vergi dairesine bildirmeye mecburdurlar (213 sayılı VUK, Md. 157). Bahsi geçen işletmelerin; yeni bir vergiye tabi olmayı, mükellefiyet şeklinde değişikliği, mükellefiyetten muaflığa geçmeyi gerektirecek surette işlerinde değişiklik olması durumunda, bu değişiklikleri de ilgili vergi dairesine bildirmeye

zorunludurlar (213 sayılı VUK, Md. 158). Diğer bir bildirim zorunluluğu da dernek ve vakıflara ait ve tabi iktisadi işletmelerin, vergiye tabi olmayı gerektiren muamelelerin, tamamen durdurulması yani, işi bırakmaları durumudur (213 sayılı VUK, Md. 160-161).

Vergi Usul Kanunu'nun 172'nci maddesinde, defter tutacak mükelleflere yer verilmiş, bunlar arasında dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmeler sayılmış; ancak kurumlar vergisinden muaf tutulmuş dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmeler istisna olarak sayılmıştır (SARI, 2008, s. 564). 1980 Yılında Vergi Usul Kanunumuzun aynı maddesinde yapılan değişiklikle, dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmeler, defter tutma bakımından tüccarların tabi oldukları hükümlere tabi kılınmıştır.

Vergi Usul Kanunu'ndaki düzenlemeler çerçevesinde Kanunun 176'ncı maddesi tüccarları, defter tutma bakımından iki sınıfa ayırmıştır. Birinci sınıf tüccarlar, bilanço esasına göre; ikinci sınıf tüccarlar ise işletme hesabı esasına göre defter tutarlar. Bu düzenlemeler parasal hadler göz önüne alınarak yapılmış olup, bilanço esasına göre defter tutmakla mükellef dernek ve vakıflar; yevmiye defteri, defteri kebir, envanter defteri, işletme hesabı esasına göre defter tutan dernek ve vakıflar ise yalnızca işletme hesabı defteri tutacaklardır. Defterlerin tasdikine ilişkin hükümler ise Vergi Usul Kanunu'nun 220'nci maddesinde düzenlenmiştir. Buna göre dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmeler defteri kebir hariç, yevmiye ve envanter defteri ile işletme hesabı defterlerini tasdik ettirmek zorundadırlar.

Vergi Usul Kanunumuzun 5'inci maddesinde; gelir vergisi mükellefleri (kazancı basit usulde tespit edilenler dahil) ile sermaye şirketleri her yıl Mayıs ayının son gününe kadar vergi tarhına esas olan kazanç tutarları ile bunlara isabet eden vergi miktarlarını gösteren levhayı merkezlerine, şubelerine, satış mağazalarına, işi sahipleri ile mükellefler tarafından kolayca okunup görünecek şekilde asmak zorundadırlar. Vergi Usul Kanunumuzun bu maddesine binaen dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmelerden sermaye şirketi şeklinde kurulanlar vergi levhası asmak mecburiyetindedirler. Dernek ve vakıflar vergi kanunları yönünden kendi faaliyetleri nedeniyle vergi mükellefi sayılmamışlardır. Fakat bunlara ait işletmeler kurumlar vergisi mükellefidir. Bu işletmelerden dernek veya vakfın tüzel kişiliği sorumludur. Dernek ve vakıfların, mükellef ve vergi sorumlusu olmaları halinde bunlara düşen ödevler kanuni temsilcileri eliyle yerine getirilecektir.

Tüzel kişilerin kanuni temsilcileri, müdürler ve yönetim kurullarıdır. Bu itibarla tüzel kişilerde müdürler ve idare kurulları alacaklı vergi dairesine karşı mükellefe veya sorumluya düşen ödevi onlar adına yerine getirmeye mecburdurlar. Bu ödevlerin yerine getirilmemesi yüzünden mükelleflerin veya vergi sorumlularının varlığından tamamen veya kısmen alınamayan vergi ve buna bağlı alacaklar, kanuni ödevleri yerine getirmeyenlerin varlıklarından alınır. Bu hüküm Türkiye’de bulunmayan mükelleflerin Türkiye’deki temsilcileri hakkında da uygulanır (213 sayılı VUK, Md. 10).

Dernek ve vakıflar ve bunlara bağlı işletmelerin mükellef veya vergi sorumlusu olmaları halinde bunlara düşen vergi ödevleri yönetim kurulu üyeleri tarafından yerine getirilecektir. Vergi Usul Kanunu’na göre defter tutmak mecburiyetinde olanlar, dolayısıyla da dernekler ve vakıflar tuttukları defterlerle bu kanunun üçüncü kısmında yazılı vesikaları, ilgili buldukları yılı takip eden takvim yılından başlayarak beş yıl süre ile muhafaza etmeye mecburdurlar (213 sayılı VUK, Md. 253).

Dernek ve vakıflar, muhafaza etmek zorunda oldukları her türlü defter, belge ve karneler ile vermek zorunda buldukları bilgilere ilişkin mikro fiş, mikro film, manyetik teyp, disket ve benzeri ortamlardaki kayıtlarını ve bu kayıtlara erişim veya kayıtları okunabilir hale getirmek için gerekli tüm bilgi ve şifreleri muhafaza süresi içerisinde yetkili makam ve memurların talebi üzerine ibraz ve inceleme için arz etmek zorundadırlar. Bu zorunluluk Maliye Bakanlığı’nca belirlenecek usule uygun olarak, tasdike konu hesap ve işlemlere doğrulanması için gerekli kayıt ve belgelerle sınırlı olmak üzere, bu hesap ve işlemlere doğrudan ya da silsile yoluyla taraf olanlara, defter ve belgelerinin tetkiki amacıyla yeminli mali müşavirler tarafından yapılan talepler için de geçerlidir (213 sayılı VUK, Md. 256).

Vakıflar kendi kurdukları ve tüzel kişiliği haiz olmayan iktisadi işletmeleri nedeni ile bağlı oldukları vergi dairelerine bir takım bildirimlerde bulunmakla yükümlüdürler. Bununla birlikte, vakıfların amaçlarını gerçekleştirmek üzere, tüzel kişiliği haiz olarak kurdukları iktisadi işletmelerin mükellefiyetlerinden doğan bildirim yükümlülüğü ise bizzat bu işletmeler tarafından yerine getirilir.

Bütün bu bahsettiğimiz zorunluluklar ve bunlardan farklı olarak kısaca özetleyecek olursak vergi yasalarının anayasası konumunda olan Vergi Usul Kanununun İkinci Kitabı “Mükellefin Ödevleri” başlığını taşımakta ve 153 – 257’nci maddeler arasını kapsamaktadır. Bu maddelere göre mükellefin temel ödevleri şunlardır (EROL, 2008, s.112):

- Bildirim ile ilgili ödevler,
- Defter tutma ile ilgili ödevler,
- Kayıt düzeni ile ilgili ödevler,
- Defter onayları ile ilgili ödevler,
- Belge düzenleme ve verme ile ilgili ödevler,
- Beyanname ile ilgili ödevler.

201. Dernek ve Vakıfların Kurumlar Vergisi ve Gelir Vergisi Karşısındaki Durumu

13.06.2006 tarihinde kabul edilip, 26.205 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 1’inci maddesi kurumlar vergisinin konusunun kurum kazancı olduğunu ve kurum kazancının; gelir vergisinin konusuna giren gelir unsurlarından oluştuğunu belirtmiştir. Bu bağlamda aşağıda sayılan kurumların kazançları kurumlar vergisine tabidir (5520 sayılı KVK, Md. 1):

- a) Sermaye şirketleri,
- b) Kooperatifler,
- c) İktisadi Kamu kuruluşları,
- d) Dernek veya vakıflara ait iktisadi işletmeler,
- e) İş ortaklıkları.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 1’inci maddesinde dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmeler kurumlar vergisi mükellefleri arasında sayılmış, dernek ve vakıf tüzel kişiliği ise mükellefiyet dışında bırakılmıştır.

Kurumlar Vergisi Yasası'nın 2'nci maddesinde dernek veya vakıflara ait iktisadi işletmelerin tanımı yapılmıştır. Bu tanımlamaya göre: “ Dernek veya vakıflara ait veya bağlı olup faaliyetleri devamlılık arz eden, sermaye şirketi veyahut da kooperatif niteliğinde olmayan ticari, sınai ve zirai işletmeler ile benzer nitelikteki yabancı işletmeler dernek veya vakıfların iktisadi işletmeleridir.” Bir başka anlatımla dernek veya vakıflara ait veya bağlı olup, faaliyetleri devamlı olan ticari, sınai, zirai işletmeler ile benzer nitelikteki yabancı işletmeler kurumlar vergisi yükümlüsü sayılmıştır. Bu bağlamda da bu tür işletmelerin belirgin özellikleri; bağlılık, devamlılık ve faaliyetin ticari, sınai veya zirai bir mahiyet arz etmesidir (SEVİĞ, 2007, s. 2).

En az 7 kişinin bir araya gelmesiyle kurulan ve bir şahıs topluluğu dernekler eski deyimiyle cemiyetler, tüzel kişiliğe sahip olup Dernekler Kanunu'na tabidirler. Uygulamada siyasi amaçlı dernekler parti, sportif amaçlı dernekler spor kulübü, mesleki dayanışma amaçlı dernekler ise sendika şeklinde isimlendirilmektedir. Vakıflar ise bazı malların belirli bir amacın gerçekleştirilmesine tahsis edildiği tüzel kişiliklerdir. Bir mal topluluğu olan vakıfların “ idare uzvu” nun bulunması mecburiyeti vardır. Ticari işletmesi bulunmayan vakıf ve dernekler kurumlar vergisi mükellefi sayılmamıştır. Kurumlar vergisi mükellefiyeti dernek ve vakıfların amaçlarını gerçekleştirebilmek için; ticari, sınai ve zirai işletmeler kurmaları durumunda ortaya çıkmaktadır. Örneğin dernek statüsünde olan Kızılay kurumlar vergisi mükellefi değildir; ama Kızılay'a bağlı Afyonkarahisar Maden Suyu İşletmesinin gelirleri kurumlar vergisine tabi olmaktadır. Bu şekilde dernek veya vakıflar tarafından işletilen lokanta veya düzenlenen dil kurslarında elde edilen gelirlerde vergiye tabidir. Dernek ve vakıflar ait iktisadi işletmelerin, sermaye şirketi veya kooperatif şeklinde kurulmaları durumunda, bu hukuki statülerinden dolayı dernek veya vakıf yerine, bizzat kendileri kurumlar vergisi mükellefi olmaktadır (BİLİCİ, 2008, s. 219-220).

Dernek ve vakıflara ait veya bağlı olarak devamlı surette faaliyette bulunan iktisadi işletmeler varsa bunlar kurumlar vergisi mükellefi sayılır. Faaliyetin devamlı olması ise, bir hesap dönemi içinde aynı veya ayrı faaliyet alanlarında ticari işlemlerin birden fazla yapılmasını ifade eder. Öte yandan, dernek veya vakıflara ait iktisadi işletmelerin kazanç amacı gütmemeleri, faaliyetlerinin kanunla verilmiş görevler arasında bulunması, tüzel kişiliklerinin olmaması, bağımsız muhasebelerinin ve kendilerine ayrılmış sermayelerin veya işyerlerinin bulunmaması mükellefiyetlerini etkilemez. Mal ve hizmet bedelini sadece

maliyeti karşılayacak kadar olması, kar edilmemesi veya karın kuruluş amaçlarına tahsis edilmesi bunların iktisadi niteliğini değiştirmez (PEHLİVAN, 2008, s. 264).

Kısaca dernek veya vakfa ait bir iktisadi işletmenin varlığından söz edilebilmesi; yani mükellefiyetten söz edebilmemiz için, iktisadi işletmenin dernek veya vakfa ait veya bağlı olması, sermaye şirketi veya kooperatif şeklinde kurulmamış olması, ticari, sınai veya zirai alanda devamlı olarak faaliyette bulunması gerekmektedir.

Devamlılık, bir hesap dönemi içinde aynı veya ayrı faaliyet alanlarında ticari mahiyet arz eden işlemlerden birden fazla yapılmasını ifade etmektedir. Örneğin bir derneğin ya da vakfın bir defaya mahsus düzenlediği kermes, balo, çay, konser, yemek vb. faaliyetler ticari faaliyet sayılmayacaktır. Fakat, bu tip organizasyonlar bir yıl içerisinde birden çok düzenlenirse; ya da periyodik olarak her yıl bir defa olmakla beraber müteakip yıllarda ya da birkaç yıl arayla tekrarlanıyorsa, bu durum faaliyetin devamlı olduğu anlamına gelir. Devamlılıkta kurumlar vergisi mükellefiyetinin tesis edilmesini gerektirir.

Maliye Bakanlığı, dernek ve vakıf tarafından organize edilen ve devamlılık özellikleri taşıyan, lokal, lokanta, kantin, büfe ve benzeri yerlerin işletilmesi, kitap, broşür, kartpostal satışı, arsa mukabilinde inşaat yaptırılıp, elde edilen bağımsız bölümlerin ayrı ayrı satılması, daimi şekilde konser tanzimi, otel, motel, tatil köyü, pansiyon, misafirhane ve benzeri yerlerin işletilmesi, kitap, gazete, dergi ve benzeri yayınların ücreti mukabilinde satılması ve matbaa hizmetleri verilmesi, okul, kreş, yurt, huzurevi, kamp gibi yerlerin işletilmesi, eğitim amaçlı da olsa, çiçek, fidan ve kültür bitkilerinin veya hayvan ürünlerinin üretilip satılması, yabancı dil kursları, sair eğitici kurslar verilmesi (okul koruma derneklerinin sınavlara hazırlık kursları dahil), kaynak suyu işletilmesi, triptik işlemleri yaptırılması, faiz mukabilinde kredi verilmesi, ucuz fiyatla tüketim maddeleri satışı, film gösterilmesi ve benzeri faaliyetlerin kurumlar vergisi kapsamında bulunduğu yolunda muktezalar vermiştir (ALPASLAN, 2004, s. 566).

Dernek veya vakfın kazanç gayesi gütmekten ticari faaliyette bulunması da vergilendirilmesine engel değildir. Ticari faaliyette kar elde etme amacı her zaman aranmaz. Satış ve hizmetler maliyet bedelinin altında da ilgililere sunulabilir. Bu durum söz konusu faaliyetler dolayısıyla iktisadi işletme oluşmadığını göstermez. Sonuç olarak dernek

ve vakfın faaliyetleri dolayısı ile Kurumlar Vergisi Kanunu'ndaki tanıma uygun olarak iktisadi işletmenin kazanç sağlama amacı olmaması, o işletmenin vergilendirilmesine engel oluşturmaktadır (ALTUNSABAK, 2007, s. 104).

Dernek ya da vakıf amaçlarını gerçekleştirirken, kanunla verilmiş bir görevi yerine getirebilir. Fakat, bu görevin yerine getirilebilmesi için yapılan faaliyetler iktisadi işletme oluşturuyorsa elde edilen kazançlar vergilendirilecektir. Eğer bahsi geçen işletme Kurumlar Vergisi Kanunu'nda ya da özel kanunda yer alan bir hükümle vergiden muaf tutulmuşsa faaliyet sonucu elde edilen kazançlar vergilendirilmeyecektir.

İktisadi işletmenin oluşması için tüzel kişilik, bir zorunluluk değildir. İktisadi işletmenin ayrı bir tüzel kişiliğe sahip olmaması vergilendirmeyi etkilemez. Ayrıca dernek veya vakfın iktisadi işletmeleri için ayrı defterler tasdik ettirmemesi, ayrı bir muhasebe organizasyonuna gitmemiş olması, vergilendirme bakımından bir engel oluşturmamaktadır. Bu duruma dernek veya vakfın, iktisadi işletmeye sermaye tahsis etmemiş ve bütün harcamaları dernek veya vakfın hesaplarından yapıyor olması da vergilendirmeyi etkilemeyecek bir diğer husustur.

Dernek ve vakıflar, iktisadi işletme oluşturan bazı faaliyetlerini ayrı bir işyeri açmadan da gerçekleştirebilirler. İktisadi işletmelerin bağımsız işyerlerinin olmaması mükellefiyetleri etkilemez (5520 sayılı KVK, Md. 4). Bu iktisadi işletmelerin derneklere ya da vakıflara değil de sendikalara ait olması durumunda da vergi yükümlülüğü değişmeyecektir; çünkü Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 2'inci maddesinde bu kanunun uygulanmasında sendikaların dernek, cemaatlerin ise vakıf hükmünde olduğu belirtilmiştir (ÖNCEL-KUMRULU-CAĞAN, 2007, s. 334).

Derneklerin ve vakıfların nakit varlıklarının bir kısmının amaçlarını gerçekleştirebilmek için ihtiyaç duyduğu gelirleri sağlamak amacıyla menkul kıymet alımına tahsis edilmesi daha sonra bu menkul kıymetlerin yıl içinde farklı tarihlerde birkaç kez elden çıkarılması veya itfa tarihinde neması ile birlikte tahsil edilmesi durumunda, devamlılık arz eden ticari, sınai ve zirai bir faaliyetten söz edilmeyeceğinden derneğe bağlı bir iktisadi işletmenin varlığı söz konusu olmayacaktır. Ancak, söz konusu derneğin, üyelerinden aidat veya bağış adı altında topladığı ve/veya üyelerin değerlendirilmek üzere verdikleri paralarla müstakil

bir eleman istihdamını gerektirecek boyutta menkul kıymet alım-satım faaliyetinde bulunması ve münhasıran bu faaliyet için eleman istihdam edilmesi ticari organizasyonun oluştuğu anlamına gelecektir (AKARCA-ŞAFAK, 2007, s. 13).

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun genel gerekçesinde dernek ve vakıfların iktisadi işletmelerinin vergilendirilmesinin nedeni şu şekilde açıklanmıştır: “Cemiyet ve tesislere (vakıflara) ait iktisadi işletmelerin vergiye tabi tutulmaları, kendiliğinden anlaşılacağı üzere bir prensip icabıdır. Mükâmil vergi sistemlerinde değil yalnız cemiyet ve tesislere bağlı olan iktisadi işletmeler, hatta doğrudan doğruya cemiyet ve tesislerin kendileri de vergiye tabi bulunurlar. Bizde verginin doğrudan doğruya cemiyet ve tesislere kadar teşmili şimdilik muvafık görülmesi de; bunlara bağlı iktisadi işletmelerin teklifinde tereddüt edilemeyeceği aşikârdır. Doğrudan doğruya devlet müesseseleri vergiye tabi tutulurken, cemiyetlere ait işletmelerin vergi dışı bırakılmaları elbette mümkün olamaz. İktisadi amme teşekküllerinin vergilendirilmesini icap ettiren sebepler, bhusus hesap tutma ve hesap verme sebepleri, aynen ve hatta fazlasıyla cemiyet ve tesislerin işletmeleri hakkında da varittir ” (ÖĞRENDİK, 2005, s. 671). Görüldüğü üzere, dernek ve vakıfların iktisadi işletmelerinin vergilendirilmesinin nedeni gerekçede açıklandığı üzere “ekonomideki rekabet eşitliğini sağlamak” şeklinde özetlenebilir (AKIL, 2004, s. 410).

Kurumlar vergisi; gelir vergisi gibi beyan esasına dayanır. Mükellefler bir hesap dönemi içinde sağladıkları kurum kazancını beyan ederler. Kurumlar Vergisi Kanunu'nda yıllık, özel ve muhtasar beyanname olmak üzere üç çeşit beyanname kabul edilmiştir. Kurumlar vergisi yıllık beyanname esasına dayanır. Dernek ve vakıflar ve bağlı iktisadi işletmeleri hesap döneminin kapandığı ayı izleyen dördüncü ayın birinci gününden 25'inci günü akşamına kadar beyannamelerini mükellefin bağlı bulunduğu vergi dairesine verir. Her mükellefin vergiye tabi kazancının tamamı için bir beyanname verir, ancak dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmelerden her biri için, bunların bağlı olduğu dernek ve vakıflar tarafından ayrı beyanname verilir (5520 sayılı KVK, Md. 14/2-3).

Dernek ve vakıflara hesap dönemi bir takvim yılıdır. Hesap dönemi 1 Ocak'ta başlar ve 31 Aralık'ta sona erer. Yeni kurulan dernek ve vakıflarda ise hesap dönemi kuruluş tarihinde başlar ve 31 Aralık'ta sona erer. Ayrıca, bu kuruluşlar defter ve belgelerini özel

kanunlarda belirtilen süreler saklı kalmak üzere 5 yıl süre ile saklamak zorundadır (ASİL, 2003, s. 169-170).

Dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmeler, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'ndan önce vergi kesintilerini, Gelir Vergisi Kanunu'nun 94'üncü maddesine göre yapmaktaydı. Bu durum gelir vergisinin gerçek kişileri vergilendirmesi ilkesine uygun düşmüyordu. Yeni kanun vergi kesintisini tam ve dar mükellefler açısından ayrı ayrı düzenlemiştir. Kanunun 15'inci maddesine göre dernekler ve vakıflarda bunlara ait iktisadi işletmelerin kurumlara avanslarda dahil olmak üzere belli ödemeler üzerinden, istihkak sahiplerinin kurumlar vergisine mahsuben, %15 oranında kesinti yapmak zorunda olduğu belirtilmiştir.

Kurumlar vergisi tek oranlı bir vergidir. Kanunun 32'nci maddesine göre, verginin oranı %20'dir. Dernek ve vakıflarda, tarhiyatın muhatabı, bağlı iktisadi işletmenin tüzel kişiliğinin olup olmadığına bağlıdır. Tüzel kişiliği olmayan bağlı işletmelerde tarhiyatın muhatabı dernek ya da vakıftır (5520 sayılı KVK, Md. 16/4).

Kurumlar vergisi beyannamenin verildiği ayın sonuna kadar ödenir. Özel beyanname verilen hallerde, kurumlar vergisi beyanname verme süresi içinde ödenir. Tevkifat yoluyla kurumlar vergisinde ise vergi muhtasar beyannamenin verileceği ayın 26'ncı günü akşamına kadar ödenir (5520 sayılı KVK, Md. 21–29).

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 1, 4 ve 5'inci maddelerinin birlikte incelenmesi sonucunda, meslek odalarına ait iktisadi işletmelerin kurumlar vergisi mükellefleri arasında sayılmadığı görülmektedir. Ancak, Gelir Vergisi Kanunu'na 4369 sayılı Kanunla eklenen ve 01.01.1999 tarihinden itibaren yürürlüğe giren 94'üncü maddesinin 7, 8, 9 ve 14 numaralı bentlerinde yer alan parantez içi hükümlerde; "...dernek ve vakıf olmamakla birlikte, odalar, borsalar, meslek örgütleri ve bunların üst kuruluşları, siyasi partiler, emekli ve yardım sandıkları gibi vergi uygulamalarında dernek ve vakıf olarak kabul edilenler" ibaresi nedeniyle meslek odalarının vergi uygulamalarında dernek sayıldığından bahisle, kamu kurumu niteliğindeki meslek örgütlerince yürütülen bazı iktisadi faaliyetlerin "iktisadi işletme" sayılarak vergilendirilmesi gerektiği ileri sürülmektedir (ŞEKER, 2006, s. 105). Kurumlar vergisi mükellefleri, Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 1'inci maddesinde tek tek sayılmış olmasına rağmen, meslek odalarının bu kanunda mükellefler arasında

sayılmayıp, Gelir Vergisi Kanunu'nda vergi kesintileri ile ilgili 94'üncü maddede yer alıyor olması bir kargaşadır.

Dernek ve vakıfların gelir vergisi karşısındaki durumlarını incelediğimizde; 06.01.1961 tarihinde Resmi Gazete'de yayımlanan 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'na göre, gelir vergisinin konusu gerçek kişilerin elde ettiği gelirlerdir. Dernek ve vakıflar ise gerçek kişiliğe değil tüzel kişiliğe sahip kuruluşlardır. Bu nedenle Gelir Vergisi Kanunu'nun kapsamı dışında kalmaktadırlar.

Önceki bölümlerimizde, Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 1'inci maddesinde kurumlar vergisinin konusunun kurum kazancı olduğunu ve kurum kazancının; gelir vergisinin konusuna giren gelir unsurlarından oluştuğunu belirtmiştik. Dernek ve vakıfların, kurumlar vergisine tabi iktisadi işletmesinin bulunması halinde vergiye tabi kurum kazancının tespitinde Gelir Vergisi Kanunu'nun 2'nci maddesinde yazılı, gelir unsurları esas alınacaktır.

Gelire giren, kazanç ve iratlar şunlardır (193 sayılı GVK, Md. 2):

1. Ticari kazançlar,
2. Zirai kazançlar,
3. Ücretler,
4. Serbest meslek kazançları,
5. Gayrimenkul sermaye iratları,
6. Menkul sermaye iratları,
7. Diğer kazanç ve iratlar.

Bu kanunda aksine hüküm olmadıkça, yukarıda yazılı kazanç ve iratlar gelirin tespitinde gerçek ve safi miktarları ile nazara alınır. Dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmelerin, kurumlar vergisi matrahlarının tespitinde bu yedi gelir unsuru ayrı ayrı dikkate alınır. Ayrıca, kurum kazancının tespitinde, bu kanunun ticari kazancın tespitinde hasılatтан indirilecek giderlerle ilgili 40'inci maddesi hükmü dikkate alınacaktır.

Gelir Vergisi Kanunu'nda sayılan gelir unsurlarından gayrimenkul sermaye iradının, dernek ve vakıflarda iktisadi işletme geliri olarak vergilendirilip, vergilendirilmeyeceği uygulamada tereddüt yaratmaktadır. Mevcut uygulama Gelir Vergisi Kanunu'nun 94'üncü maddesinde düzenlenmiş olup vergi tevkifatı ve muhtasar beyanname başlığını taşımaktadır.

Dernek ve vakıflara ait gayrimenkullerin kiraya verilerek gelir elde edilmesi iktisadi bir faaliyet sayılsa da ticari, sınai ve zirai bir işletme çerçevesinde yürütülen bir işletme faaliyeti olarak nitelendirilemeyeceği kanısındayız. Dernek ya da vakfa ait gayrimenkullerin kiraya verilmesi durumunda kiracının gerçek ya da tüzel kişiliğine göre Gelir Vergisi Kanunu'nun 94'üncü maddesi gereği gelir vergisi stopajı yapılması, Kurumlar Vergisi Kanunu'ndaki bir boşluğun Gelir Vergisi Kanunu ile doldurulması anlamına gelir. Bu durum gelir vergisi sadece gerçek kişileri vergilendirir, ilkesine aykırı düşmektedir.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 94/5'inci maddesinde 94'üncü maddede sayılan kişi, kuruluşlar tarafından dernek ve vakıflara yapılan kira ödemelerinden stopaj yapılacağı hükmü yer almıştır. 94'üncü Madde uyarınca yapılan vergi kesintileri gelir vergisinden mahsup edilmek üzere yapılmaktadır. İstisnai olarak ise nihai vergileme aracı olarak kullanılmaktadır. Gelir ve kurumlar vergisi mükellefi olmayan dernek ve vakıfların yaptıkları iş yeri kiralamalarından yapılan stopajın mahsup edilebilme imkanı yoktur. Dolayısıyla bu nihai bir vergileme olmaktadır. Başka bir ifadeyle dernek ve vakıfların vergi mükellefiyeti bulunmadığı halde iş yeri kira gelirleri üzerinden vergileme yapılmaktadır. O halde meskenlerden elde edilen iratların da özel durumlarda vergilendirilmesi gerektiği kanısındayız. Daha önce de izah ettiğimiz üzere bu günkü anlayış vakıf ve derneklerin ne kadar çok meskeni kiraya verirse versin iktisadi işletme oluşmayacağı yönündedir (ÖZKAHVECİ, 2008, s. 551).

Gelir Vergisi Kanunu'nun 94'üncü maddesiyle düzenlenmiş olan stopaj, peşin tahsilat yöntemini ifade eder. İstisnai durumlarda ise, vergileme rejimi olma durumuna girer. Aynı maddeye göre vergi kesintisi yapılabilmesi için her durumda, istihkak sahibinin gelir veya kurumlar vergisi mükellefiyetine alınmış olması gerekir. Zira kaynakta vergi kesintisi, genelde vergileme rejimini teşkil eden yıllık beyan esasındaki vergilerle bağlantılı olarak

uygulanmak zorundadır. Bunun için de, ilk planda kesinti yapılacak gelir unsurunu elde edenin, gelir veya kurumlar vergisi mükellefiyetine alınmış olması gerekmektedir. Vakıf ve derneklerin tüzel kişilikleri itibariyle elde edilen kazançlar gelir ya da kurumlar vergisine tabi değildir. Vergiye tabi olmayan ve vergi konusuna girmeyen bir kazanç üzerinden tevkifat şeklinde dahi olsa vergi alınması vergileme ilkelerine aykırıdır. Çünkü Anayasa'nın " Vergi Ödevi " başlığını taşıyan 73'üncü maddesinde; vergi, resim, harç ve benzeri yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır ibaresi yer almaktadır (ŞAHİN-DÖNMEZ, 2007, s. 465).

Bahsettiğimiz konuların haricinde, dernek ve vakıfların eğitim, sağlık gibi bir takım hizmetleri bedelsiz yerine getirmeleri halinde; bu faaliyetler dernek veya vakfa bağlı iktisadi işletme olarak kabul edilmeyecektir. Bu hizmetlerin yerine getirilebilmesi için yapılan masrafların, hizmet verilenlerden tahsil edilmesi ya da bu kişilerden bağış adı altında bir bedel karşılığı ile yapılması durumunda iktisadi işletme oluşacak ve kurumlar vergisine tabi olacaktır. Ayrıca yabancı dernek ya da vakıflara ait olup sermaye şirketi ve kooperatif harici, iktisadi işletmelerinde vergilendirilmesi yukarıda açıkladığımız şekilde gerçekleşecektir.

202. Dernek ve Vakıfların Katma Değer Vergisi Karşısındaki Durumu

1984 yılında Resmi Gazete'de yayımlanıp, Türk Vergi Sistemine giren katma değer vergisi vergileme de bir reform niteliğindedir. Üretim, tüketim zincirinin her aşamasında, kendini gösteren ve zincirin son halkası tüketiciye yansıyan dolaylı bir vergi olup, mükelleflerin karşılıklı incelenmesini kolaylaştırıcı bir yapıya sahiptir. Harcamalar üzerinden alınan vergilerin en gelişmiş türü, katma değer vergisidir.

Katma değer vergisi işlemi yapanın hukuki niteliğine göre alınan bir vergi değildir. 3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 1'inci maddesinin (g) bendinde: Genel ve katma bütçeli idarelere, il özel idarelerine, belediyeler ve köyler ile bunların teşkil ettikleri birliklere, üniversitelere, dernek ve vakıflara, her türlü mesleki kuruluşlara ait veya tabi olan veyahut bunlar tarafından kurulan veya işletilen müesseseler ile döner sermayeli kuruluşların veya bunlara ait veya tabi diğer müesseselerin ticari, zirai ve mesleki nitelikteki teslim ve hizmetlerinin katma değer vergisine tabi olduğu hükme bağlanmıştır.

Genel itibariyle Türkiye’de; ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetler, her türlü mal ve hizmet ithalatı, diğer faaliyetlerden doğan teslim ve hizmetler katma değer vergisinin konusunu oluşturmaktadır. Ayrıca, Gelir Vergisi ve Kurumlar Vergisi Kanunu’ndan farklı olarak, dernek ve vakıfların tüzel kişilikleri ile iktisadi işletmeleri arasında herhangi bir ayrıma gidilmemiştir. Bu nedenle mal teslimi ya da hizmet ifası söz konusu ise dernek, vakıf ya da iktisadi işletme katma değer vergisi mükellefi olacaktır.

Katma değer vergisine tabi işlemler Kanun’un 1’inci maddesinde geniş bir şekilde düzenlenmiştir. Ayrıca 1’inci maddenin 3’üncü fıkrasında, bu faaliyetlerin, kanunların veya resmi makamların gösterdiği gerek üzerine yapılmasının, bunları yapanların hukuki statü ve kişiliklerinin, Türk tabiiyetinde bulunup bulunmamasının, ikametgahı veya işyerlerinin yahut kanuni merkez veya iş merkezlerinin Türkiye’de olup olmamasının işlemlerin mahiyetini değiştirmeyeceği ve vergilendirmeye mani teşkil etmeyeceği hükme bağlanmıştır (MERCAN-DÜNDAR, 2007, s. 243).

11 Seri no’lu Katma Değer Vergisi Kanunu Genel Tebliğinde, Kanunun 1’inci maddesinin (g) bendinde sayılan kurumların kuruluş amaçlarına uygun teslim ve hizmetlerinin Katma Değer Vergisi Kanunu kapsamına girmediği belirtilmiştir. Katma Değer Vergisi Kanunu kapsamına girmediğinden bu kurumlar vergiye tabi olmayacaklardır. Dernek ve vakıf kuruluş amaçlarına yönelik faaliyetleri, mal ya da hizmet teslimi şeklinde gerçekleşirse bu faaliyetler katma değer vergisinin kapsamına girmeyecektir.

Dernek ve vakıfların en önemli gelirlerini oluşturan üye aidatı, teberru, hibe gibi adlarda toplanan bağışlar, mal ya da hizmet teslimi şeklinde gerçekleşmemişse, katma değer vergisi mükellefiyeti doğmayacaktır.

Dernek ve vakıfların iktisadi işletmeleri tarafından Gelir Vergisi Kanunu’nun 70’inci maddesinde belirtilen her türlü mal ve hakların kiralanması işlemi ile bu kuruluşlarca gerçekleştirilen her türlü ithalat, katma değer vergisine tabi olacaktır.

Katma değer vergisinde temel oran %10'dur. Bunun haricinde %1 ve %8 olmak üzere çeşitli mal ve hizmetlere göre sınıflandırılan diğer oranlarda mevcuttur (3065 sayılı KDVK, Md. 28). Katma değer vergisinin tutarı vergi oranının matraha uygulanması suretiyle bulunur. Bu vergide indirim mekanizması da mevcuttur. Dernek ve vakıflar yaptıkları vergiye tabi işlemler üzerinden hesaplanan katma değer vergisinden, faaliyetlerine ilişkin olarak kendilerine yapılan teslim ve hizmetler dolayısıyla aldığı fatura ve benzeri belgelerdeki katma değer vergisini indirerek aradaki farkı vergi dairesine yatırır (3065 sayılı KDVK, Md. 29).

Katma değer vergisi ile ilgili sorunlardan en önemlisi de vakıf üniversitelerinin katma değer vergisi mükellefiyeti sorunudur. Katma Değer Vergisi Kanunu dernek ve vakıfların ticari, sınai, zirai ve mesleki nitelikteki teslim ve hizmetlerini katma değer vergisine tabi tutarken, kanunun 17'nci maddesinde kamu menfaatine yararlı dernekler, Bakanlar Kurulu'nca vergi muafiyeti tanınan vakıfların ilim, fen ve güzel sanatları, tarımı yaymak, ıslah ve teşvik etmek amacıyla yaptıkları teslim ve hizmetleri katma değer vergisinden istisna etmiştir. Ancak; Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 1'inci maddesinin (g) bendine göre, dernek ve vakıfların veyahut bunlar tarafından kurulan veya işletilen müesseselerin ticari, sınai, zirai ve mesleki nitelikteki teslim ve hizmetleri, katma değer vergisine tabi tutulmuştur.

Buna göre, ... Vakıf Üniversitesi'nin verdiği hizmetler karşılığı alınan bedeller, katma değer vergisine tabi bulunmaktadır. Nitekim Üniversitelerarası Kurulun bu konu hakkındaki 23.02.1992 tarih ve 65 sayılı Kararı'nda; eğitim, öğretim ve kültüre yönelik ilim, fen ve güzel sanatları teşvik edici, yayıcı nitelikte de olsa kamu kurum ve kuruluşlar eliyle yapılmayan, onlar tarafından yapılsa bile ticari, mesleki faaliyet çerçevesine giren işlemlerin istisna kapsamı dışında kaldığı yolunda görüş bildirilmiştir. Bu durumda, ... Vakfi tarafından kurulan ve işletilen, ... Üniversitesinde verilen hizmetler Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 17/1'inci maddesiyle düzenlenen istisna kapsamına girmeyecek ve vergiye tabi tutulacaktır (ÖZMEN-ŞAHİN, 2008, s. 217).

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 17/2-b maddesine göre, bedelsiz yapılan teslim ve hizmet ifaları vergiye tabi tutulmayacaktır. Vergiden istisna edilen bu işlemler dolayısıyla yüklenen vergilerin indirim konusu yapılamayacağı tabidir. Bu noktada kanun koyucu

vakıf üniversitelerinin bedelsiz yapmış olduğu teslim ve hizmet ifalarını vergiye tabi tutmamıştır. Ancak 14.02.2007 tarihinde Resmi Gazete’de yayımlanan Özel Öğretim Kurumları Kanunu’na tabi özel okullara 5615 sayılı Gelir Vergisi Kanunu ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanunla düzenleme değiştirilmiştir.

Üniversite ve yüksekokullar için %10 olarak uygulanan oran yine özel okullarda ilgili dönemdeki kapasitelerinin %10’unu, üniversite ve yüksekokullarda ise %50’sini geçmemek üzere, eğitim ve öğretim hizmetleri, kanunların gösterdiği gerek üzerine bedelsiz olarak yapılan mal teslimi ve hizmet ifaları katma değer vergisinden müstesna tutulmuştur. Sonuç olarak üniversite ve yüksekokulların ilgili dönemdeki kapasitelerinin %50’sini aşan surette verdikleri, bedelsiz eğitim-öğretim hizmetleri ile bedel alınarak verilen eğitim-öğretim hizmetleri Katma Değer Vergisi Kanunu’na tabidir.

Dernek ve vakıfların, Katma Değer Vergisi Kanunu karşısındaki durumları değerlendirilirken göz önüne alınması gereken bir diğer konu da bu kurumların çalıştırdıkları lokallerdir. Vergilendirmede dernek ve vakıfların ya da bağlı işletmelerin katma değer vergisi mükellefi olacakları belirtilerek, olayın sosyal yönüyle kültürel yönü tamamıyla birbirinden ayrılmıştır. Maliye Bakanlığı, dernek ve vakıfların lokal işletmeciliği faaliyetinde bulunmalarının dernek ve vakfa bağlı bir iktisadi işletme oluşturduğundan hareketle, bu işletmenin teslim ve hizmetlerinin katma değer vergisine tabi olduğu görüşünde bulunmaktadır (EDE, 2005, s. 230). Nitekim, konu ile ilgili olarak verilen bir Özelgede: “Bir spor kulübü derneğinin çay ocağı, büfe ve lokal işletme faaliyetinin derneğe bağlı bir iktisadi işletme oluşturduğu, bu işletmenin teslim ve hizmetlerinin katma değer vergisine tabi bulunduğu ve katma değer vergisi mükellefiyetinin tesis ettirilmesi gerektiği” şeklinde idari görüş bildirilmiştir (MB’nin 27.06.2008 tarih 31047 sayılı Özelgesi).

Diğer bir anlatımla iktisadi işletmenin unsurları, ticari faaliyetin de temel özelliklerinden olan, bir organizasyona bağlı olarak piyasa ekonomisi içerisinde bedel karşılığı mal alım-satımı, imalatı ya da hizmet ifaları gibi faaliyetlerdir. Kanun bu gibi halleri tek tek saymak yerine, dernek ya da vakıf tarafından piyasa ekonomisi içerisinde icra edilen ve sermaye şirketi ya da kooperatif kazancı dışında kalan tüm iktisadi faaliyetleri kapsama almıştır.

Ayrıca, dernek ve vakıfların iktisadi işletmelerinin ticari, sınai, zirai ve mesleki nitelikteki teslim ve hizmetlerinin katma değer vergisine tabi olduğu 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 1/3-g bendi ile hükme bağlanmıştır (ÖDEN, 2007, s. 86).

203. Dernek ve Vakıfların Emlak Vergisi Karşısındaki Durumu

Emlak vergisi, Türk Vergi Sisteminde var olan önemli bir servet vergisidir. Verginin adından da anlaşılacağı üzere, verginin konu unsurunu gayrimenkuller oluşturur. Aslında Emlak Vergisi Kanunu'nun içeriğine baktığımızda iki ayrı vergiyi düzenlediğini görürüz. Bunlardan biri bina vergisi diğeri de arazi vergisidir.

Bina vergisinin konusunu, Türkiye Cumhuriyeti sınırları içerisinde bulunan binalar oluşturur. Emlak Vergisi Kanunu bina terimini; yapıldığı madde ne olursa olsun, gerek karada gerek su üzerindeki sabit inşaat olarak tanımlamaktadır (1319 sayılı EVK, Md.1–2). Bina vergisini, binanın maliki, varsa intifa hakkı sahibi, her ikisi de yoksa binaya malik gibi tasarruf edenler öder (1319 sayılı EVK, Md. 3). Arazi vergisinin konusu ise; Türkiye Cumhuriyeti sınırları içerisindeki arazi ve arsalar. Belediye sınırları içinde belediyece parsellenmiş arazi arsa sayılır. Ayrıca Emlak Vergisi Kanunu'nda yer alan arazi tabiri arsaları da kapsar.

Dernek ve vakıflar, çeşitli yollarla elde ettikleri kiralara maliki, intifa hakkı sahibi veya zilyet sıfatıyla bu binaların üzerinde tasarruf eden konumunda olduklarından bina vergisinin mükellefi olmaktadır. Arazi vergisinde ise mükellef arazinin malikidir. Eğer maliki yoksa intifa hakkı sahibi her ikisi de yoksa araziye malik gibi tasarruf eden dernek veya vakıf, verginin mükellefidir. Emlak vergisinde vergiyi doğuran olay malik olma, intifa hakkı tesisi ve malik gibi tasarruf etmeyle meydana gelir.

Dernek ve vakıflar, vergiden muaf olsa dahi emlak vergisi beyannamesi vermek zorundadır. 1986 Yılından itibaren emlak vergisi belediyelere devredilmiş bulunduğundan, vergilendirme işlemleri açısından yetkili vergi dairesi, taşınmazın bulunduğu yerin belediyesidir.

Emlak Vergisi Kanunu'nun 4'üncü maddesinin (a) fıkrasına göre, mazbut vakıflara ait binalar kiraya verilsin, verilmesin bina vergisinden daimi olarak muaftır. Kamu menfaatlerine yararlı derneklere ait binalar, kurumlar vergisine tabi işlemlere ait olmamaları veya bunlara tahsis edilmiş bulunmamaları şartıyla bina vergisinden muaftır (1319 sayılı EVK, Md. 4/e).

Dernek ve vakıflar, tarafından kazanç gayesi güdülmemek şartıyla işletilen hastane, dispanser, sağlık, rehabilitasyon, teşhis ve tedavi merkezleri, sanatoryum, prevantoryum, öğrenci yurtları, düşkünler evi, yetimhaneler, revirler, kreşler, kütüphaneler ve benzerleri kiraya verilmemek şartıyla bina vergisinden müstesnadır (1319 sayılı EVK, Md. 4/f).

Bakanlar Kurulunca, vergi muafiyeti tanınan vakıflara ait binalar vakıf senedindeki cihete tahsis edilmek ve kiraya verilmemek şartıyla bina vergisinden muaftır (1319 sayılı EVK, Md. 4/m). Diğer bir muafiyette Türk Silahlı Kuvvetlerini (Jandarma Genel Komutanlığı dahil) güçlendirmek amacıyla kurulmuş vakıflara ait binalara tanınmış muafiyettir (1319 sayılı EVK, Md. 4/s).

Arazi vergisi ile ilgili muafiyetlerde ilgili kanununun 14'üncü maddesinde düzenlenmiştir. Kamu menfaatine yararlı derneklere ait arazi kurumlar vergisine tabi işletmelere ait olmamaları veya bunlara tahsis edilmiş bulunmamaları ve kiraya verilmemeleri şartıyla arazi vergisinden muaftır (1319 sayılı EVK, Md. 14/c). Türk Silahlı Kuvvetlerini (Jandarma Genel Komutanlığı dâhil) güçlendirmek amacıyla kurulmuş vakıflara ait araziler, arazi vergisinden muaf tutulmuştur (1319 sayılı EVK, Md. 14/f).

Emlak vergisinde bina, arazi ve arsalar için ayrı oranlar belirlenmiştir. Bina vergisi uygulamasında iki oran bulunmaktadır. Konutlarda binde 1, diğer binalarda ise binde 2'dir. Bu oranlar büyükşehir belediye sınırları ve mücavir olanlar içinde %100 artırımlı uygulanır (1319 sayılı EVK, Md. 8/1). Arazi vergisinin oranı ise binde 1'dir. Yukarıda saydığımız muafiyet durumlarının dışında dernek ve vakıflar, diğer kanunlarda aksine özel bir hüküm olmadıkça sahip oldukları bina ve araziler için emlak vergisi mükellefidirler. Kamu menfaatine yararlı derneklerle, Bakanlar Kurulu kararınca vergiden muaf tutulan vakıflar, 1319 sayılı Emlak Vergisi Kanunu'nun 4/e-f ve 14/c maddelerince bina ve arazi vergilerinden iktisadi işletmelerine ait olanlar hariç, muaf tutulmuştur.

204. Denek ve Vakıfların Veraset Ve İntikal Vergisi Karşısındaki Durumu

Bir servet vergisi türü olan veraset ve intikal vergisinin konusu, veraset yoluyla veya herhangi bir şekilde olursa olsun, karşılıksız olarak bir kişinin mal varlığından diğer bir kişinin mal varlığına intikal eden gayrimenkul veya menkul mallardır (TEKİN, 1992, s.337).

Servetten alınan vergileri, mülkiyetin sürmesi nedeniyle alınan vergiler ve servetin el değiştirmesi nedeniyle alınan vergiler olarak ikiye ayırabiliriz. Daha açık bir anlatımla, veraset ve intikal vergisi, servetin ivazsız olarak el değiştirdiği durumları yükümlendirmektedir.

7338 Sayılı Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu'nun 1'inci maddesine göre bir şahsa ait malların veraset yoluyla veya ivazsız, karşılıksız bir tarzda bir şahıstan diğer şahsa intikali veraset ve intikal vergisine tabidir. Bu durumda dernek ve vakıflara yapılan hibeler, onları bu verginin mükellefi konumuna getirmektedir.

Vakıflara gerçek ve tüzel kişiler tarafından gayrimenkul ya da menkullerin bağışlanması durumunda, vakıflar veraset ve intikal vergisi mükellefi olacaklardır. Ancak kanunun muafiyetlerle ilgili 3/b bendinde “ tüzel kişilere ait olup umumun istifadesi için ilim, araştırma, kültür, sanat, sıhhat, eğitim, din, hayır, imar, spor gibi maksatlarla kurulan teşekküller” muafiyet kapsamına alınmıştır. Buna göre vakıfların bu amaçları taşıması halinde vergi mükellefiyetleri olmayacaktır (DEMİREL, 1995, s. 85).

O halde, yukarıdaki amaçları gerçekleştirmiş olan vakıflar vergiden muaf olacaklardır. Başka bir ifadeyle, bu vakıflara yapılacak olan yardım ve bağışlardan ötürü, veraset ve intikal vergisi ödenmeyecektir. Sosyal yardımlaşma ve dayanışma vakıfları, veraset ve intikal vergisinden muafırlar. Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflara kuruluş için veya kurulduktan sonra tahsis olunan mallar da vergiden istisnadır (ÖZKAN, 2001, s. 326).

7338 Sayılı Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu'nun 3'üncü maddesinin (a) bendinde, umumi menfaate hadim cemiyetler yani kamu yararına çalışan dernekler veraset ve intikal

vergisinden muaf tutulmuşlardır. Aynı kanunun 4'üncü maddesinin (g) bendinde ise kamuya yararlı derneklere, dul ve yetimlere bağlanan aylıklarla, bu aylıklar dışında verilen emekli ikramiyelerinin veraset ve intikal vergisinden istisna olduğu belirtilmiştir.

205. Dernek ve Vakıfların Motorlu Taşıtlar Vergisi Karşısındaki Durumu

Türk Vergi Sisteminde, servetten alınan vergilerin bir diğeri de motorlu taşıtlar vergisidir. Servet vergisi olarak tüm serveti değil de, sadece motorlu taşıtları vergilendirdiğinden, kapsam olarak özel bir servet vergisi olarak nitelendirilir.

Motorlu taşıtlar vergisinin konusunu; motorlu kara, hava ve deniz taşıtları oluşturmaktadır. 197 Sayılı Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu'nun 2'nci maddesinin 1'inci bendinde motorlu taşıt; karada, havada, deniz, göl ve nehirlerde insan, hayvan ve eşya taşımaya yarayan ve makine kuvvetiyle hareket eden taşıtlardır, şeklinde tanımlanmıştır.

Bu verginin mükellefi; trafik, belediye veya liman sicili ile Ulaştırma Bakanlığı'na tutulan sivil hava vasıtaları sicilinde adlarına motorlu taşıt kayıt ve tescil edilmiş olan gerçek ve tüzel kişilerdir (197 sayılı MTVK, Md. 3).

Bu kanun gereğince dernek ve vakıflar, sahip oldukları motorlu taşıtlar dolayısıyla motorlu taşıtlar vergisi mükellefidirler. Yalnızca ilgili kanunun 4'üncü maddesinin (a) bendinde genel ve katma bütçeli idareler, sosyal güvenlik kurumları ile il özel idareleri, belediyeler, köy tüzel kişilikleri ve Türkiye Kızılay Derneği adına kayıt ve tescil edilen taşıtlar, motorlu taşıtlar vergisinden müstesna tutulmuştur.

Dernek ve vakıflar, üzerine kayıt ve tescil edilmiş motorlu taşıtlar için, her yıl Ocak ayının başında yıllık olarak, motorlu taşıtlar vergisi tarh ve tahakkuk edilmiş sayılır. Tahakkuk edilen vergi yükümlüye tebliğ edilmez (197 sayılı MTVK, Md. 9). Motorlu taşıtlar vergisi her yıl Ocak ve Temmuz aylarında iki eşit taksitle ödenir.

206. Dernek ve Vakıfların Harçlar Kanunu Karşısındaki Durumu

Harç bazı yönleriyle vergiye benzeyen; fakat birçok noktada vergiden ayrı özellikler taşıyan, belli ölçüde hizmetlerin maliyetine katılma amacıyla sadece devlet tarafından üretilen hizmetlere konulmuş, bir kamu geliridir.

Harçlar Kanunu, merkezi idare tarafından alınacak harçları dokuz ana başlıkta toplamıştır, bu kanuna göre alınacak harçlar (492 sayılı HK, Md. 1):

1. Yargı harçları,
2. Noter harçları,
3. Vergi yargısı harçları,
4. Tapu ve kadastro harçları,
5. Konsolosluk harçları,
6. Pasaport, ikamet tezkeresi vize ve Dış İşleri Bakanlığı tasdik harçları,
7. Gemi ve liman harçları,
8. İmtiyaz name, ruhsatname ve diploma harçları,
9. Trafik harçlarıdır.

492 Sayılı Harçlar Kanunu'nun 59'uncu maddesinin (b) bendinde Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflar için istisna hükmü getirilmiştir. Bu hükme göre, Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıfların iktisap edecekleri gayrimenkullerin sair aynı hakların tescilleri ve şerhi gerektiren işlemleriyle bu vakıflara ait tesislerin sonradan iktisap edecekleri gayrimenkullerin ve sair aynı hakların tescilleri ve şerhi gerektiren işlemleri ve bunların terkinleri dolayısıyla, bu vakıflarca tapu ve kadastro harcı ödemeyeceklerdir (ARSLAN, 1996, s. 89). Kanunun aynı maddesinde; kamu menfaatine yararlı derneklerin iktisap edeceği ya da elden çıkaracağı gayrimenkullerin tescil ve terkin işlemleri de tapu kadastro harçlarından istisna edilmiştir.

Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıfların kuruluş işlemleriyle bu vakıflara yapılan bağışlamalar noter harcına tabi değildir. Bunun dışındaki durumlarda noter harcı ödenir. Kısaca dernek ve vakıflar tapu ve kadastro harcından istisna edilmiş olup bunun

dışında kalan harçları ödemekle yükümlüdür. Ayrıca harçlar makbuz karşılığında ödenirler.

207. Dernek ve Vakıfların Damga Vergisi Karşısındaki Durumu

Katma değer vergisi, özel tüketim vergisi, banka ve sigorta muameleleri vergisi kişilerin ekonomik işlemlerini vergilendirirken, damga vergisi hukuki işlemleri konu almaktadır. Damga vergisi kişilerin kendi aralarında ya da devletle yaptıkları hukuki işlemlerde düzenledikleri belgeler veya kağıtlar üzerinden ödedikleri mali yükümlülüklerdir.

488 Sayılı Damga Vergisi Kanunu'nun 1'inci maddesinde kağıtlar terimi, yazılıp imzalamak veya imza yerine geçen bir işaret konmak suretiyle düzenlenen ve herhangi bir hususu ispat veya belli etmek için ibraz edilebilecek olan belgeler ile elektronik veri şeklinde oluşturulan belgeleri ifade eder, şeklinde tanımlanmıştır. İkinci maddesinde de vergi mükellefinin bu kağıtları, imza edenler olduğu belirtilmiştir.

Bu kanuna göre dernek ve vakıflara, kendi aralarında ya da devletle olan hukuki ilişkilerinde bir istisna veya muafiyet tanınmamıştır. Ancak, Kanunun ekli 2 sayılı tablosunun, kurumlarla ilgili kağıtlar bölümündeki 17 ve 19'uncu fıkralarında genel menfaatlere yararlı derneklerin her türlü işlemlerinde düzenlenen ve damga vergisi bu teşekküller tarafından ödenmesi gereken kağıtlar, Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıfların kuruluş işlemlerinde düzenlenen her türlü kağıtlarla, Türk Silahlı Kuvvetlerini (Jandarma Genel Komutanlığı dahil) güçlendirmek amacıyla kurulmuş vakıfların her türlü işlemlerinde düzenlenen kağıtlar, damga vergisinden istisna edilmiştir.

Damga Vergisi Kanunu'nun 15'inci maddesine göre, damga vergisi makbuz karşılığı, istihkaktan kesinti yapılması veya basılı damgaya konulması şekillerinden biriyle ödenir. Bu ödeme şekillerinin hangi işlemler için ne şekilde uygulanacağını Maliye Bakanlığı belirlemeye yetkili kılınmıştır (ÖNCEL-KUMRULU-CAĞAN, 2007, s. 43).

208. Dernek ve Vakıfların Diğer Vergi Kanunları Karşısındaki Durumu

Dernek ve vakıflar, 2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanunu'nun ilan ve reklam vergisi ile ilgili ikinci bölümüne göre ilan ve reklam vergisi mükellefidirler. Dernek ve vakıflar Kanununun 14'üncü maddesinde sayılan istisna ve muafiyetin içine alınmamışlardır.

Kanunun 19'uncu maddesinde okul dernekleriyle, kamu yararına çalışan derneklerin düzenleyeceği eğlence faaliyetleri eğlence vergisinden muaf tutulmuştur. Kanunun 44'üncü maddesinde ise; dernek ve vakıfların çevre temizlik vergisinin mükellefi olduğu belirtilmiştir. Ayrıca bu kuruluşlar yapacakları inşaatlar dolayısıyla, inşaat ruhsatı alırken gerekli bina inşaat harcını ödemek zorundadırlar.

Dernekler, tüzüklerinde belirttikleri amaçlarını gerçekleştirmek için yurt dışından ithalat yapabilirler, bu durumda gümrük vergisine tabidirler. Kanunun 167'nci maddesinin 1'inci fıkrasının 7'nci bendinde, kamu kurum ve kuruluşları ile kamu yararına çalışan dernekler ve Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınmış vakıflar tarafından ticari gaye güdülmemek ve kuruluş amaçları doğrultusunda kullanılmak üzere ithal edilen;

- Eğitim, bilim ve kültürel amaçlı eşya ile bilimsel alet ve cihazlar,
- Tıbbi teşhis, tedavi ve araştırma yapılmasına mahsus alet ve cihazlar,
- Bilimsel araştırma amacına yönelik hayvanlar ile biyolojik veya kimyasal maddeler,
- İnsan kaynaklı tedavi edici maddeler ile kan gruplarına ve doku tipi ayırma belirteçleri,
- İlaç özelliği olan ürünlerin kalite kontrolü amacına yönelik maddeler, gümrük vergisinden muaf tutulmuştur.

209. Ülkemizde Dernek ve Vakıflara Sağlanan Ayrıcalıklar

Ülkemizde, başka birçok ülkede olduğu gibi sağlık, eğitim gibi yarı kamusal mal ve hizmetlerin sağlanmasında üçüncü sektör kuruluşları önemli bir yer tutmaktadır. Bu kuruluşlardan özellikle dernek ve vakıflar birçok kişiyi istihdam etmekte ve devletten çeşitli destekler almaktadırlar. Bu noktada, özel sektörü karşısına alan dernek ve vakıflara,

piyasada haksız rekabete yol açan kuruluşlar gözüyle bakılmaktadır. Devlet açısından ise çok fazla vergi geliri getirmeyen ancak birçok yönetim açığını kapatan kuruluşlardır.

Devletler özellikle sağlık, eğitim gibi kamusal hizmetlerin yürütülmesinde, vakıf sektörünü doğrudan ya da dolaylı olarak desteklemektedirler. Vakıflara sağlanan desteklerin birçok yöntemi bulunmaktadır. Vergisel avantajlar sağlanması, vakıflara kamusal alanların tahsis edilmesi, devlet ve vakıf kurumlarının işbirliğini içeren organizasyonların kurulması, başlıca yöntemler olarak karşımıza çıkmaktadır. Vakıfların devlet tarafından desteklenmesinin birçok nedeni vardır. Bu sebeplerin başlıcaları devletin yeterli kamusal mal üretmemesi, devletin üretmediği hizmetler, devletin politik ve finansal riskleri en aza indirme çabası, giderek artan devlet büyüklüğünü küçültme çabaları, devletin maliyet kaygısı, devlet örgütünün hızlı hareket edememesi, gibi sıralanabilir (TOSUN, 2006, s. 245).

Aynı durum dernekler içinde söz konusu olup, sağlık ve eğitim gibi yarı kamusal mal ve hizmetlerin sağlanmasında, dernekler de ülkemizde büyük bir paya sahiptir. Bakanlar Kurulu, vakıflara vergi muafiyeti tanınması ve derneklere, kamu yararına çalışan dernek statüsü vererek bunlara vergi avantajları, parasal yardımlar, devletle işbirliği içerisinde kurulan ortaklıklar ve devletin bu kurumlardan mal ve hizmet alımları ile bu kuruluşlar desteklenmektedir.

Bu kuruluşlara devletin desteği, Bakanlar Kurulu'nun vereceği statüyle sağlanacak olup, ülkemizde kamu yararı statüsünde, 436 adet dernek bulunmaktadır. Bunlara örnek olarak, Adana Verem Savaş Derneği, Türkiye Aile Planlaması Derneği, Türkiye Kızılay Derneği, Yoksullara Yardım Derneği gibi kamu menfaatine yararlı dernekleri gösterebiliriz (http://www.dernekler.gov.tr/_dernekler/wpx/Kamu_yarari.htm, 09.02.2009).

Ülkemizde vergiden muaf, toplam 238 adet vakıf bulunmaktadır. Bu vakıflara da örnek olarak; Türkiye Diyanet Vakfı, İstanbul Teknik Üniversitesi Vakfı, Türk Kalp Vakfı, Hacı Ömer Sabancı Vakfı, Aydın Doğan Vakfı gibi vakıfları verebiliriz (http://www.vgm.gov.tr/VERGI_MUAFIYET_TABLOSUNA_EKLE.xls, 09.02.2009).

Dernek ve vakıfların ülkemizde vergiden muaf tutulmasının temel göstergesi, kamu yararına çalışıyor olmalarıdır. Bunların vergiden muaf tutulmasının ötesinde bu kurumlara, bağış yapanların, bağışlarını gelir vergisi matrahlarından indirme hakkının kendilerine verilmesi de önemli bir konudur. Ülkemizde devletin bu kuruluşlara doğrudan parasal yardımlar da bulunduğu da görülmektedir. Örneğin, vakıf üniversitelerinin bütçelerinin önemli bir kısmı devlet tarafından karşılanmaktadır.

Dünya ülkelerine baktığımızda, birçok ülkede dernek ve vakıf gibi üçüncü sektör kuruluşlarının, devlet kuruluşlarıyla oluşturduğu karma yapıları görmek mümkündür. Hem devlet hem özel sektör kuruluşları vakıf kurabilmektedir. Örneğin Amerika Birleşik Devletleri'nde en büyük özel hastane zinciri Hospital Corporation of America Vakfını (HCA) kurmuştur. Başka bir karma yapı da vakıfların özel sektör kuruluşu kurmalarıdır (WEISBROD, 1998, s. 2). Bunun örneklerini ülkemizde de görmekteyiz.

Özel sektör eğitim, sağlık, huzurevi gibi birçok yarı kamusal mal ve hizmet üretiminde rol oynamaktadır. Bu konularda gerek devletle gerekse üçüncü sektör kuruluşlarıyla rekabet etmektedirler. Üretilen mal ve hizmetlere pazar, yönetici ve çalışan bulma noktasında devlet, özel sektör ve vakıflar birbirleriyle rekabet halindedir. Vergi avantajlarının sağlanması, kamusal alanlarda yer verilmesi gibi uygulamalar dernek ve vakıfların maliyet unsurlarını aşağı doğru çekmekte aynı mal ve hizmeti üreten özel sektör firmalarını devre dışı bırakmaktadır. Üçüncü sektör tamamen amacı dışında, ticari işlere de girmektedir. Dernek ve vakıfların ticari işleri her ne kadar vergiye tabi olsa da, dernek ya da vakıf olmanın avantajları, bir şekilde ticari işletmelerine avantaj sağlamaktadır. Bu nedenle özel sektör, dernek ve vakıfların aldıkları vergi muafiyetleri ve sübvansiyonlar nedeniyle, kendilerini haksız rekabet mağduru görmekte ve bu üçüncü sektör kuruluşlarına ayrıcalık tanınmaması için hükümetlere baskı yapmaktadırlar (STEINBERG, 1991, s. 351-364).

Ülkemizde, farklı hükümetlerin farklı dönemlerde dernek ve vakıfları destekleme nedenleri çok boyutludur. Genel itibariyle artan devlet büyüklüğünü küçültme çabaları, bu gönüllü kuruluşlarında bazı mal ve hizmetleri daha ucuza sağlayabilmeleri üçüncü sektörün büyümesine etken olmuştur. Dernek ve vakıflar bir sivil toplum örgütü olarak da, bireyler ve devlet arasında bir köprü görevi üstlenmiştir. Bunca saydığımız yararların yanında, bu

kuruluşların topluma getirebileceği ciddi sorunlarda bulunmaktadır. Bunların başında yöneticilerinin, dernek veya vakfın ardına saklanarak, bu kurumları gizli amaçları için kullanmaları ve sonuçta toplumda ayrımcılığa neden olmalarını gösterebiliriz. Bir diğer olumsuz yönü ise haksız rekabetle, özel sektöre verilecek zarardır. Bu olumsuzlukları önlemenin tek yolu da denetimdir. Avrupa Birliğine giriş sürecinde özellikle, eskiye nazaran, vakıflar üzerindeki denetim mekanizmasının, yeni uygulamalarla geniş bir özgürlük alanına, yerini bıraktığını gözlemlemekteyiz. Avrupa Birliğinden, içerisinde dernek ve vakıflarında bulunduğu sivil toplum örgütlerine, kaynak aktarımı başlatılmıştır. Parasal konuda fazlaca rahatlayan üçüncü sektör, piyasa ekonomisi içindeki payını büyütmiştir.

2090. Kamu Yararına Çalışan Dernekler

5253 Sayılı Dernekler Kanunu'nun 27'nci maddesinde; ilgili bakanlıkların ve Maliye Bakanlığı'nın görüşü üzerine, İçişleri Bakanlığı'nın teklifi ve Bakanlar Kurulu kararıyla kamu yararına çalışan dernekler tespit edilir. Bu maddeye göre bir derneğin kamu yararına çalışan derneklerden sayılabilmesi için:

1. Derneğin en az bir yıldan beri faaliyette bulunması,
2. Derneğin amacı ve bu amacı gerçekleştirmek üzere giriştiği faaliyetlerin topluma yararlı sonuçlar verecek nitelikte ve ölçüde olması şarttır.

Kamu yararına çalışan derneklerden sayılmak isteyen, derneklerin aşağıdaki belgeleri, İçişleri Bakanlığı'na gönderilmek üzere dernek merkezinin bulunduğu yerin mülki idare amirliğine vermeleri gerekir.

- a) İlgili dernekler müdürlüğünce onaylanmış dernek tüzüğü,
- b) Dernek üyelerinin sayısının belirtildiği yazı,
- c) Derneğin şubelerinin sayısı ve yerinin belirtildiği yazı,
- d) Derneğin kamu yararı yönünden; faaliyeti, yaptığı hizmetler ve gelecekte yapılması düşünülen işler hakkındaki raporu,
- e) Son yıla ait mali bilanço ile gelir-gider tablosu veya işletme hesabı tablosu,
- f) Derneğin taşınır ve taşınmaz mallarının listesi,

- g) Kamu yararına çalışan derneklerden sayılması için yönetim kurulunun aldığı karar örneği.

İçişleri Bakanlığı'ndan kamuya yararlı dernek sayılmak için Bakanlar Kurulu Kararı alınması talebinde bulunan dernekler hakkında Maliye Bakanlığına görüş sorulur. Maliye Bakanlığı, derneklerin kamuya yararlı dernek sayılması konusunda olumlu görüş bildirmek için başvuruda bulunan dernekte aradığı koşulları, 14.11.2003 tarihli 2 numaralı Kurumlar Vergisi Sirküleri ile açıklanmıştır. Bu koşullar:

- 1- Dernek tüzüğünde; amaç olarak belirlenen faaliyetlerin kamu hizmeti niteliğinde olması,
- 2- Yıl içinde elde edilen gelirlerin en az üçte ikisinin dernek amaçlarına harcanacağı hususuna tüzükte yer verilmesi,
- 3- Derneğin amaç edindiği hizmetlerin herkesin yararına açık olacağını, belli bir yöre veya kitleye hizmetle sınırlı olmadığını tüzükte yazılı bulunması,
- 4- Yukarıdaki maddelerde belirtilen hususların en az son iki yılda fiilen gerçekleştirilmiş olması,
- 5- Derneğin sahip olduğu malvarlığının ve yıllık gelirinin tüzüğünde amaç edindiği hizmetleri gerçekleştirecek düzeyde olması.

Bu koşullara göre ilgili dernek iki aşamalı bir incelemeye tabi tutulur. Birinci aşama incelemeyi Gelirler Genel Müdürlüğü yapar. Bu aşamada yukarıdaki koşullardan herhangi birinin gerçekleşmediği ortaya çıkarsa Maliye Bakanlığı, görüşünü olumsuz olarak bildirir.

Dernekler tüzel kişilikleri itibarıyla kurumlar vergisi kapsamına girmezler, kamuya yararlı dernek statüsü kazanan derneklerin bu durumda kurumlar vergisi muafiyetleri de söz konusu olmayıp, kamuya yararlı bu derneklerin mevcut düzenlemelere göre yararlanacakları istisna ve kolaylıklar vergi kanunlarımız açısından çeşitlilik arz etmektedir.

Kamu yararına çalışan derneklere katma değer vergisi istisnası, emlak vergisi istisnası, harç istisnası, veraset ve intikal vergisi istisnası gibi istisnalar vergi mevzuatımızca

getirilmiştir. Ayrıca bu kuruluşlara yapılan bağış ve yardımlar, bağış ve yardımı yapan kişinin gelirinden indirilebilmektedir.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 89'uncu maddesinin 4'üncü bendinde, Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 10'nuncu maddesinin 1'inci fıkrasının (c) bendinde kamuya yararlı sayılan derneklere gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerince yapılan bağış ve yardımlar beyan edilen gelirin ya da kurum kazancının %5'ini geçmemek üzere (kalkınmada öncelikli yörelerde %10) beyan edilen gelirden indirilebilmektedir. Kamu yararına çalışan dernek statüsüne sahip olmayan derneklere yapılan bağışların, gelir ya da kurumlar vergisi matrahının tespitinde dikkate alınmasına, olanak sağlayan bir düzenleme bulunmamaktadır.

Kamu yararına çalışan dernekler en az iki yılda bir denetlenir. Kendilerine sağlanan ayrıcalıklar nedeniyle hem özel kesimin hem de diğer sivil toplum örgütlerinin baskısı ve suiistimaller denetimi ön plana çıkarmaktadır. Yapılan denetimler sonucunda, hazırlanan raporlar menfi ise, dernek organlarında görev alan üyeler veya ilgili personel, geçici tedbir olarak İçişleri Bakanlığı'nca görevden uzaklaştırılabilir. Görevden uzaklaştırılanların yerine, öncelikle dernek üyelerinden olmak üzere görevlendirme yapılır. Kamu yararına çalışan derneklerin mallarına karşı suç işleyenler, devlet malına karşı suç işlemiş gibi cezalandırılır.

Kamu yararına çalışan derneklere vergi mevzuatımızın dışında kalan bazı kanunlarla da ayrıcalıklar tanınmıştır. 2860 Sayılı Yardım Toplama Kanunu uyarınca, kişi ve kuruluşlar ilgili makamdan izin almadan yardım toplayamazlar; ancak kanunun 6'ncı maddesine göre kamu yararına çalışan derneklere bu hak yasal olarak tanınmıştır. 237 Sayılı Taşıt Kanunu'nun 1'inci maddesinin (d) bendi uyarınca, kamuya yararlı derneklerden Başbakanlıkça lüzumlu görünenler tarafından kullanılacak taşıtlara resmi plaka verilir.

Kamu yararına çalışan dernekler, devlet protokolünde yer alır. 625 Sayılı Özel Öğretim Kurumları Kanunu'nun 42'nci maddesine göre kamu yararına çalışacak dernekler tarafından ticari amaç güdülmeksizin kurulmuş bulunan özel öğretim kurumlarına devletçe mali yardımda bulunabilir. Bütün bunlar derneklerin kamuya yararlı dernek statüsü kazanmalarıyla, elde edecekleri ayrıcalıklardır.

Kamu hizmetleri devletin asli görevleri arasında yer alan ve herkesin yararlanmasına açık bulunan hizmetlerdir. Buna göre, bir derneğin kamuya yararlı derneklerden sayılabilmesi için derneğin amacının ve amacı gerçekleştirmek için giriştiği faaliyetlerin belli bir zümreye ve yöreye değil, bütün vatandaşlara ve ülkeye yarar getirecek nitelikte olması gerekmektedir (ÇOLAK, 2006, s. 41). Dernek tüzüğünde yazılı amaçlar arasındaki hizmetlerin, kamuya yararlı hizmetler olması bu derneğin kamuya yararlı sayılması bakımından yeterli değildir. Derneğin gerçekleştirdiği hizmetlerin devletin kamu için ürettiği hizmet yükünü azaltıcı ölçüde bulunması gereklidir. Mevcut muafiyet ve istisnalar derneklerin tüzel kişiliğine yönelik olup, derneklere ait iktisadi işletmelerin bu muafiyet ve istisnalardan yararlanması mümkün bulunmamaktadır.

2091. Özel Kanunlarla Her Türü Vergiden Muaf Tutulan Dernekler

Ülkemizde kamu yararına çalışan dernek statüsü bulunan en eski teşekkül, Osmanlı Hilal-i Ahmer Cemiyeti (Türkiye Kızılay Derneği)'dir. Bu dernek kamu yararına çalışma statüsünü, 1913 tarihinde kazanmıştır. Halen bu statüsü devam edip, 1606 sayılı Bazı Dernek ve Kurumların Bazı Vergilerden, Bütün Harç Ve Resimlerden Muaf Tutulmasına İlişkin Kanunda sayılan beş dernekten biridir. Bu dernekler (1606 sayılı Kanun, Md. 1):

- Türk Hava Kurumu,
- Türkiye Yardım Sevenler Derneği,
- Darüşşafaka Cemiyeti,
- Yeşilay Derneği'dir.

1606 Sayılı Kanun'un, 1'inci maddesine göre bu kurumlar, kendilerine terettüp eden vergi, harç ve resimden muaftır. Örneğin Gelir Vergisi Kanunu'nun 94'üncü maddesinin 5/b bendine göre derneğe ait gayrimenkullerin kiralanması karşılığında bunlara yapılan ödemelerin %22'si oranında gelir vergisi kesintisi yapılmaktadır. Fakat gayrimenkul bu kurumlara ait ise yapılan ödemeler üzerinden gelir vergisi kesintisi yapılmayacaktır.

Sonuç olarak bazı dernekler, Dernekler Kanunu dışında özel kanunlarla da kurulabilmektedir. Ne şekilde kurulursa kurulsun derneklere ait iktisadi işletmeler özel

kanunlarınca kurumlar vergisinden muaf tutulmadığı sürece, kurumlar vergisinin mükellefidir.

Önceki bölümümüzde kamuya yararlı derneklere sağlanan avantajlarda, bu derneklerin izin almadan yardım toplayabilme kolaylığına sahip olduğundan bahsetmiştik. İçişleri Bakanlığı'nın önerisi ve Bakanlar Kurulu'nun kabul kararı ile yardım toplama yetkisi verilen dernekler aşağıda sıralanmıştır:

- (UNICEF) Birleşmiş Milletler Çocuklara Yardım Fonu Türkiye Milli Komitesi Derneği,
- Ankara Tıp Fakültesi Nöroşirurji Kliniğine Yardım Derneği,
- Türk Hava Kurumu,
- Türkiye Kas Hastalıkları Derneği,
- Eğitim Sağlık ve Kültür Derneği,
- Omurilik Felçlileri Derneği,
- Deniz Feneri Yardımlaşma ve Dayanışma Derneği,
- Türkiye Kızılay Derneği,
- Kimse Yok Mu Yardımlaşma ve Dayanışma Derneği.

2092. Vergi Muafiyeti Tanınan Vakıflar

30.07.2003 Tarihli ve 4962 sayılı Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması ve Vakıflara Vergi Muafiyeti Tanınması Hakkında Kanun'un 20'nci maddesine göre; gelirlerinin en az üçte ikisini nev'i itibariyle genel, katma ve özel bütçeli idarelerin bütçeleri içinde yer alan bir hizmetin veya hizmetlerin yerine getirilmesini amaç edinmek üzere kurulan vakıflara, Maliye Bakanlığı'nın önerisi üzerine Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınabilir. Bunların vergi muafiyetinden yararlanması muafiyetlerinin kaybedilmesine ilişkin şartlar, usul ve esaslar Maliye Bakanlığı'nca belirlenir.

Kanunun 20'nci maddesinde, olağan denetimler sırasında veya yaptırılacak özel denetimler sonucunda vergi muafiyeti tanınmasına ilişkin şartları kaybettikleri tespit edilen vakıfların vergi muafiyetleri, birinci fıkrada öngörülen yöntemle kaldırılabilir hükmüne de yer verilmiştir.

Vakıflara vergi muafiyeti tanınmasının şartları, vergi muafiyeti tanınan vakıfların yerine getireceği yükümlülükler ve vergi muafiyetinin kaldırılmasına ilişkin usul ve esaslar, 07.08.2003 tarih ve 26.482 sayılı Resmi Gazetede yayımlanarak yürürlüğe giren 1 seri numaralı Vakıflara Vergi Muafiyeti Tanınması Hakkında Genel Tebliğ ile belirlenmiştir.

1 Seri numaralı Vakıflara Vergi Muafiyeti Tanınması Hakkında Genel Tebliğ uyarınca 4962 sayılı Kanununun 20'inci maddesine göre vergi muafiyeti tanınması talebinde bulunacak vakıfların başvuru tarihi itibarıyla aşağıda belirtilen şartların hepsini bir arada taşımaları gerekmektedir (KOCABAŞ, 2007, s. 98).

1. Belli konularda faaliyet getirme koşulu,
2. En az bir yıl süre ile faaliyette bulunma koşulu,
3. Bilanço esasına göre defter tutma koşulu,
4. Asgari mal varlığı ve yıllık gelir koşulu,
5. Gelirlerin harcanma şekline ilişkin koşul,
6. İlgili kuruluşların görüşünün alınması koşulu,
7. Maliye Bakanlığı merkez denetim elemanlarınca inceleme yapılması koşulu.

Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınacak vakfın; sağlık, sosyal yardım, eğitim, bilimsel araştırma ve geliştirme, kültür ve çevre koruma ile ağaçlandırma konularında faaliyette bulunmayı amaç edinmiş olması gerekir. Vakfın faaliyet konusu bu sayılanlardan birisi veya birden fazlası ile ilgili olabilir. Ancak, vergi muafiyeti talebinde bulunacak vakfın bu faaliyetlerinin kamuya açık ve devletin kamu hizmeti yükünü azaltıcı etki yapacak düzeyde olması gerekir. Belli bir yöre veya belli bir kitleye hizmeti amaçlayan vakıflara vergi muafiyeti tanınması mümkün değildir (BOZTAŞ, 2007, s. 107).

Vakıfların vergi muafiyeti talebinde bulunmadan önce kuruldukları tarihten itibaren en az bir yıl süre ile faaliyette bulunuyor olması ve bu süre içindeki faaliyetleri ile devletin kamu hizmeti yükünü azaltıcı etki sağlamış olması gerekmektedir. Dolayısıyla vakıf kuruluşunun hemen akabinde muafiyet talebinde bulunması söz konusu değildir.

Vergi muafiyeti tanınacak vakıfların, bilanço esasına göre defter tutmaları gerekir. Bu vakıfların, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre birinci sınıf tüccarlar tarafından

tutulması gereken defterleri aynı Kanun'da belirtilen süreler içinde tasdik ettirerek kullanmaları ve muhasebe kayıtlarının muhasebe sistemi uygulama genel tebliğlerine uygun olması, vakfa ait iktisadi işletmeler bulunması halinde bunlar için de ayrıca defter tasdik ettirmeleri ve vakfın muhasebe kayıtları ile iktisadi işletmesinin muhasebe kayıtlarını birbiriyle karışmasını önleyecek şekilde ayrı ayrı izlemeleri gerekmektedir. Vakıf kayıtlarının, kurumlar vergisi mükellefi olan diğer işletme veya işletmelerinin kayıtları ile karıştırılmaması gerekmektedir. Aksi halde vergiye tabi kurum kazancının, muaf kurumun kazancı içinde gizlenme tehlikesi ortaya çıkacaktır.

Vergi muafiyeti talebinde bulunan vakıfların vergi muafiyeti talebinde buldukları tarihte en az 505.000 YTL (beş yüz beş bin Türk Lirası) gelir getirici mal varlığına ve en az 49.000 YTL (kırk dokuz bin Türk Lirası) yıllık gelire sahip olmaları gerekir. Yıllık gelirin tespitinde genel ve özel bütçeli idareler bütçelerinden yapılan yardımlar ile bağış niteliğindeki gelirler dikkate alınmaz. Bu tutarlar, her yıl Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre o yıl için belirlenen yeniden değerlendirme oranında artar ve izleyen yılda bu miktarlar esas alınır. Bu miktarların hesabında, bin TL'ye kadar olan tutarlar dikkate alınmaz.

Vakıf resmi senedinde 4962 sayılı Kanunun 20'nci maddesi hükmüne uygun olarak yıl içinde elde edilen brüt gelirin en az üçte ikisinin sağlık, sosyal yardım, eğitim, bilimsel araştırma ve geliştirme, kültür ve çevre koruma ile ağaçlandırma faaliyetlerinden oluşan amaçlara harcanacağı yazılı olması ve son bir yılda bu koşulu fiilen yerine getirmiş olması ve vergi muafiyetinin devamı sürecin de bu şarta uyulması gerekir. Vakfın amaçlarına ayrılması ve harcanması gereken miktarlar, hiçbir şekilde başka bir amaçla kullanılamaz. Ancak yönetim ve idame giderleri ile ihtiyata ve vakıf malvarlığını artırıcı yatırımlara ayrılan miktarın tamamının veya bir kısmının vakfın amaçlarına yönelik hizmetlere harcanması mümkündür.

Vakıfların vergi muafiyeti taleplerinin, Maliye Bakanlığı'nca ilk değerlendirilmesi yapıldıktan sonra vakfa vergi muafiyeti tanınıp tanınmayacağı konusunda Vakıflar Genel Müdürlüğü'ne ve vakıf resmi senedinde belirtilen konulara göre ilgili diğer kuruluşların görüşleri alınır. Bu görüşler ilgili kuruluşların vakfın faaliyette bulunduğu süreçte devletin kamu hizmeti yükünü ne ölçüde azalttığı konusunda yapacakları inceleme ile hazırlayacakları raporları Maliye Bakanlığı'na göndermeleriyle son bulur.

Yukarıda sayılan şartların yerine getirilmesi halinde vergi muafiyeti talebinde bulunan vakfın, kurulduğu tarihten inceleme tarihine kadar olan faaliyet ve çalışmaları, görevlendirilecek bakanlık merkezi denetim elemanınca incelenir.

Bakanlık merkezi denetim elemanlarınca yapılacak incelemelerde; vakfın son bir yıl içindeki faaliyet ile devletin kamu hizmeti yükünü ne ölçüde azalttığı ve bu genel tebliğ ile belirlenen diğer şartları taşıyıp taşımadığı tespit edilir. İnceleme elemanının ilgili vakfa vergi muafiyeti verilip verilmemesi konusundaki görüşü raporda açık olarak belirtilir.

Bakanlar Kurulu'nca 4962 sayılı Kanunun 20'nci maddesine göre tanınacak vergi muafiyetinden yararlanmak isteyen vakıflar taleplerini içeren bir yazıyla Maliye Bakanlığı'na başvuruda bulunurlar.

Bu vakıflar başvuru yazısının ekinde;

- 1- Vakıf resmi senedinin 5 örneği;
- 2- Gelir getirici malvarlığı ve yıllık gelire ilişkin bilgi ve belgeleri,
- 3- Kuruldukları tarihten başvuru tarihine kadarki süre 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 raporunu bakanlığa gönderirler.

Bakanlıkça, bu genel tebliğ ile belirlenen şartların talepte bulunan vakıfça yerine getirilip getirilmediğinin tespiti bakımından ibraz edilen belgeler üzerinde ön inceleme yapıldıktan ve uygunluğu sağlandıktan sonra vakfa vergi muafiyeti tanınıp tanınmayacağı konusunda Vakıflar Genel Müdürlüğü ve diğer ilgili kuruluşların görüşleri alınır. Kuruluşlar tarafından olumlu görüş verilirse veya vergi muafiyeti verilmesinde sakınca bulunmadığı bildirilirse vakfın faaliyetleri ve hesapları bir merkezi denetim elemanına incelettirilir. İnceleme sonucu düzenlenen inceleme raporunun da olumlu olması halinde bu rapor vakıf resmi senedinin ve başvuru dilekçesinin birer örneği, bakanlığın bu konudaki görüşünü içeren bir yazı ile Bakanlar Kurulu'ndan vergi muafiyeti kararı alınmak üzere Başbakanlığa gönderilir.

Bakanlar Kurulu kararı ile vergi muafiyeti tanınan vakıfların, bakanlıkta oluşan dosyalarının incelenmesi veya olağan denetimler ya da yaptırılacak özel denetimler sonucunda;

- 1- Yasal yükümlülüklere uymadıklarının,
- 2- Resmi senetlerinde yazılı sağlık, sosyal yardım, eğitim, bilimsel araştırma ve geliştirme, kültür ve çevre koruma ile ağaçlandırmaya yönelik amaçları dışında faaliyette bulduklarının,
- 3- Son yıllardaki faaliyetleri dikkate alındığında da resmi senette yazılı amaçlarını gerçekleştirmelerinin mümkün olmadığı,
- 4- Genel tebliğ ile belirlenen yükümlülüklerin yerine getirmediklerinin; tespiti halinde tespit edilen hususlar hakkında ilgili vakıftan açıklama istenir. Vakıf yönetimince bakanlıkça verilen süre içinde açıklama yapılmaz veya yapılmaya açıklamalar yeterli görülmezse veya açıklamalar yeterli görülmeyle beraber vakıf bakanlıkça yapılan uyarıya rağmen benzeri ihlalleri tekrarlarsa Maliye Bakanlığı'nca, Vakıflar Genel Müdürlüğü'nün de görüşü alınarak Bakanlar Kurulu'ndan vakfın vergi muafiyetinin kaldırılması istenir.

Vergi muafiyeti kaldırılan vakıflar, muafiyetinin kaldırıldığı tarihten itibaren 5 yıl geçmedikçe yeni bir 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.

Vakıflar tüzel kişilikleri itibariyle kurumlar vergisi kapsamına girmeyeceklerinden vergiden muaf vakıfların kurumlar vergisi muafiyetleri de söz konusu olmayacaktır. Vakıflara sağlanan muafiyet statüsüyle, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 89'uncu maddesin 4'üncü fıkrası uyarınca bu vakıflara makbuz karşılığında yapılan bağış ve yardımlar ile 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 10'uncu maddesinin 1'inci fıkrasının (c) bendi uyarınca bu vakıflara yapılan bağış ve yardımlar, beyan edilen gelirin yada kurum kazancının % 5 'ini geçmemek üzere (kalkınmada öncelikli yörelerde %10) beyan edilen gelirden indirilebilmektedir.

Makbuz karşılığında yapılan bağışlar kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınacaktır. Makbuzla belgelendirilmeyen bağış ve yardımlar vergi muafiyeti tanınan vakıflarla, kamu menfaatine çalışan derneklere yapılmaya bile gider olarak dikkate alınmayacaktır (ÜLGEN, 2001, s. 99).

3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 17'nci maddesinin 1 ve 2 numaralı fıkraları kapsamına giren teslim ve hizmetler için katma değer vergisi istisnasından, 7338 sayılı Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu'nun 4'üncü maddesinin (k) bendine göre, bu vakıflara kuruluşu için veya kurulduktan sonra tahsis olunan malların intikalinde veraset ve intikal vergisi istisnasından, 492 sayılı Harçlar Kanununun 59'uncu maddesinin (b) bendine göre bu vakıflar tarafından iktisat edilecek gayri menkullerin ve sair aynı hakların tescilleri ve şerhi gerektiren işlemleri ile bunlara ait tesislerin ve bu tesislerin sonradan iktisat edecekleri gayrimenkullerin ve sair ayrı hakların tescilleri ve şerhi gerektiren işlemleri ve bunların terkinlerinde harç istisnasından, 1319 Emlak Vergisi Kanunu'nun 4'üncü maddesinin (m) fıkrasına göre resmi senedinde yazılı amaçlara tahsis edilmek şartıyla vakfa ait binalar için emlak vergisi muafiyetinden, vakıflar yararlanmaktadır. Bütün bu muafiyet ve istisnalar vakıf tüzel kişiliğine yönelik olup vakfa ait iktisadi işletme veya işletmelerin, muafiyet ve istisnalardan yararlanması olanaksızdır.

Vergiden muaf vakıflara getirilen bir diğer avantaj ise önceden izin almaksızın bağış ve yardım toplama imkanıdır. İçişleri Bakanlığı'nın önerisi ve Bakanlar Kurulu'nun kabul kararı ile izin almadan yardım toplama yetkisi verilen vakıflar aşağıda sıralanmıştır;

- Ankara Lösemili Çocuklar Sağlık ve Eğitim Vakfı,
- Tema Türkiye Erozyonla Mücadele, Ağaçlandırma ve Doğal Varlıkları Koruma Vakfı,
- İstanbul Kültür ve Sanat Vakfı,
- Türk Diyanet Vakfı.

21. İktisadi Kamu Kuruluşlarının Vergi Kanunları Karşısındaki Konumları

210. İktisadi Kamu Kuruluşlarının Vergi Usul Kanunu Karşısındaki Durumu

İktisadi kamu kuruluşları; devlete, özel idarelere, belediyelere, diğer kamu idare ve kuruluşlarına ait veya tabi olup, faaliyetleri sürekli bulunan sermaye şirketleri ve kooperatifler dışında kalan ticari, sınai, zirai işletmelerdir (5520 sayılı KVK, Md. 2/3); ticari alanda faaliyet gösteren kamu işletmeleri, özel sektör işletmeleri gibi kurumlar vergisine tabi tutulmuştur. Kurumlar vergisi mükellefi, kamuya ait iktisadi kuruluşlar, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nda belirtilen tüm vergisel yükümlülükleri yerine getirmek zorundadır.

Vergi Usul Kanunu, vergi mükellefine, mükellefiyetin başlangıcından sona ermesine kadar geçen süre içerisinde çeşitli ödevler yüklenmiştir. Bu ödevlere uyulmaması çeşitli cezayı müeyyidelere bağlanmıştır (PEHLİVAN, 2004, s.46). Kamuya ait bir ticari işletme, öncelikli olarak ticari hayata başladığını ilgili vergi dairesine bildirmeye mecburdur. İktisadi kamu kuruluşları, işe başladıklarını, adreslerini, adres değişikliklerini, iş değişikliklerini, işi bırakma tarihlerini, iş ve teşebbüsün naklini, kanunda öngörülen süreler içerisinde bağlı buldukları vergi dairesine bildirmek zorundadırlar (213 sayılı VUK, Md.153-167).

Kamu iktisadi kuruluşları, işe başlama bildirimlerini, işe başlama tarihinden itibaren on gün içinde; işi bırakma ve değişiklik bildirimlerini, olayın meydana geldiği tarihten itibaren bir ay içerisinde yerine getirmek zorundadırlar. Bu bildirimler yazılı olur (213 sayılı VUK, Md. 168-170).

Bu kuruluşlar, vergi ile ilgili muameleleri belli etmek amacıyla defter tutmak zorundadırlar. Ticaret ve sanat erbabı, ticaret şirketleri, iktisadi kamu müesseseleri, dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmeler, serbest meslek erbabı ve çiftçiler defter tutmak zorunda olan mükelleflerdir (213 sayılı VUK, Md. 172). İktisadi kamu müesseseleri defter tutma bakımından tüccarların tabi olduğu hükümlere tabidirler.

Tutulacak defterler tasdik edilmek zorundadır. Tasdik makamı genelde noterdir (213 sayılı VUK, Md. 220). Bu kuruluşlar, tasdik ettirdikleri defterlerde kayıt nizamına uymak zorundadırlar. Tutulacak defter ve kayıtların Türkçe tutulması zorunludur. Öte yandan, kayıt ve belgelerde Türk para birimi kullanılır. Bu kanuna göre tutulması mecburi defterler mürekkeple veya makineyle yazılır. Defterlerde boş satır bırakılamaz ve sayfalar yok edilemez. İşlemler, defterlere zamanında kaydedilmelidir (213 sayılı VUK, Md. 215-219).

Vergi Usul Kanunumuzun 176'ncı maddesine göre tüccarlar, defter tutma bakımından iki sınıfa ayrılmıştır. Birinci sınıf tüccarlar, bilanço esasına göre; ikinci sınıf tüccarlar ise işletme hesabı esasına göre defter tutarlar. Bu ayrım parasal hadler göz önüne alınarak yapılır. Bilanço esasına göre; yevmiye defteri, defteri kebir, envanter defteri (mevcudat ve muvazene defteri), işletme hesabı esasına göre ise işletme hesabı defteri tutulacaktır. Bu noktada kamuya ait iktisadi girişimlerde, tüccarların tabi olduğu yukarıda bahsettiğimiz düzenlemelere uymak zorundadırlar.

İktisadi kamu kuruluşları, belirttiğimiz esaslara göre tutacakları defter kayıtlarına, esas teşkil edecek işlemleri belgelendirmek zorundadır (213 sayılı VUK, Md. 227). Bu defter ve belgelerle, kuruluşların aldıkları belgeleri 5 yıl süreyle muhafaza etmeye ve bu muhafaza süresi içinde istenildiğinde yetkili kişi ve makamlara ibraz etmeye mecburdurlar (213 sayılı VUK, Md. 253).

Bu kuruluşlar, vergi inceleme elemanlarına yardımcı olmak, vergi levhası asmak, ödeme kaydedici cihaz kullanmak, elektronik ortamda kayıt ve belge düzenlemek gibi ödevleri de yerine getirmek mecburiyetindedirler.

211. İktisadi Kamu Kuruluşlarının Kurumlar Vergisi Karşısındaki Durumu

İnsanların ihtiyaçlarını doğrudan doğruya veya dolaylı olarak karşılamak amacıyla işleyen veya işletilen her iktisadi birimin işletme; gelir sağlamak amacıyla yapılan bütün işlerin ise iktisadi faaliyet olduğu açıktır. Buna göre, iktisadi işletme gelir sağlamak amacıyla emek ve sermayenin bağımsız bir organizasyon oluşturacak şekilde birleşmesi ve faaliyete geçmesi olarak ifade edilebilir (GENÇYÜREK, 2004, s. 145).

İktisadi kamu kuruluşları, piyasa koşullarında üretim ve dağıtım yapan ve hizmet sunan kurumlardır. Başka bir deyişle tam kamusal mal ve hizmet sunumu değil, piyasa mal ve hizmet sunumunda bulunurlar. Dolayısıyla ürettikleri mallar ile sundukları hizmetleri fiyatlayabilecek durumda olan işletmelerdir (EROL, 2008, s. 186).

Kamu işletmeleri, kurumlar vergisine tabi tutulmuştur. Bunların kazanç gayesi gütmemeleri, faaliyetin kanunla tevdi edilmiş görevler arasında bulunması, tüzel kişiliklerinin olmaması, müstakil muhasebeleri ve kendilerine tahsis edilmiş sermayelerinin iş yerlerinin bulunmaması mükellefiyetlerine etki etmez. Mal ve hizmet bedelinin sadece maliyeti karşılayacak kadar olması, kar edilmemesi veya karın kuruluş amaçlarına tahsis edilmesi bunların iktisadi niteliğini değiştirmez.

Yabancı devletlere, yabancı kamu idare ve müesseselerine ait veya tabi olup, sermaye şirketi ve kooperatifler haricinde kalan ticari, sınai ve zirai işletmeler iktisadi kamu kuruluşu gibi değerlendirilir (5520 sayılı KVK, Md. 2/4).

Günümüz dünyasında, devletin iktisadi işletme meydana getirecek faaliyet yürütmesi azalan bir eğilim olsa da devlete, il özel idarelerine, belediyelere ve diğer kamu idarelerine ve kuruluşlarına ait veya bağlı olup faaliyetleri devamlı bulunan iktisadi kamu kuruluşları bulunmaktadır.

İktisadi kamu kuruluşları, kamu tüzel kişiliğine bağlı iktisadi işletmelerdir. Kamu hukuku tüzel kişileri; kamu idareleri, muayyen bir bölgede yaşayanların tamamı ile ilgili genel hizmetleri yapan, başta devlet olmak üzere il özel idaresi, belediye ve köylerden ibaret tüzel kişilerdir. Kamu kuruluşları ise belirli bir veya birden çok kamu hizmetini görmek üzere genellikle bir kanunla kurulan devlete, il özel idarelerine, belediyelere ve köylere bağlı kuruluşlardır. Devlet Demir Yolları, Maden Tetkik Arama Enstitüsü bunlara örnektir.

İktisadi kamu kuruluşları, kamu idareleri veya kamu kuruluşlarına ait veya bağlı olmalıdır. Ait olma sermaye bakımından, bağlı olma ise idari bakımdan bağlılığı ifade eder. Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 2'nci maddesindeki tanımlamada iktisadi kamu kuruluşlarının ticari, sınai ve zirai bir işletme niteliğinde olması gerektiği belirtilmiştir.

İşletmenin konusunun ve faaliyetinin piyasa ekonomisine dahil olması bedel mukabilinde her türlü mal ve hizmet üretimi ve alım satımı veya pazarlanması ya da kiralama ve benzeri faaliyetler devamlılık arz etmelidir.

Devamlılık unsuru, bir hesap dönemi içinde aynı veya ayrı faaliyet alanında ticari mahiyet arz eden işlemlerin birden fazla yapılmasını ifade eder. Aynı hesap döneminde tek işlem nedeniyle ticari faaliyetin oluştuğunu kabul etmek mümkün olmamakla birlikte, faaliyetin organizasyon gerektirmesi veya amacının ticari olması durumunda devamlılık unsurunun varlığı kabul edilmelidir.

İktisadi kamu kuruluşları, bir kısım kamu işletmelerinde olduğu gibi, faaliyetlerini sermaye şirketi ya da kooperatif örgütlenmesi içerisinde yürütüyorlarsa zaten bu statüleri itibariyle kurumlar vergisine tabidirler. Ülkemizde varlık gösteren iktisadi kamu kuruluşlarına kamu iktisadi teşebbüslerinin yanı sıra, belediyelerin kurdukları kantinler, çeşitli üniversitelere ait sosyal tesisler, konuk evleri, bakanlıklara ait kampları örnek olarak verebiliriz. Bu kuruluşlar sürekli nitelikte faaliyette bulunduğu ölçüde kurumlar vergisine tabidir.

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 1'inci maddesine göre, kurumlar vergisinin konusu kurum kazancıdır. Kurum kazancını da gelir vergisinin konusuna giren, yedi gelir unsuru oluşturur. İktisadi kamu kuruluşları, gelir vergisinin konusunu oluşturan kazanç ve iratlar üzerinden vergilendirilecektir.

Kamu idare ve kuruluşları tarafından tarım ve hayvancılığı, bilimi, fenni ve güzel sanatları öğretmek, yaymak, geliştirmek ve teşvik etmek amacıyla işletilen okullar, okul atölyeleri, konservatuarlar, kütüphaneler, tiyatrolar, müzeler, sergiler, numune fidanlıkları, tohum ve hayvan geliştirme ve üretme istasyonları, yarış yerleri, kitap, gazete, dergi yayınevleri ve benzeri kuruluşları tarafından genel insan ve hayvan sağlığını korumak ve tedavi amacıyla işletilen hastane, klinik, dispanser, sanatoryum, huzurevi, çocuk bakımevi, hayvan hastanesi ve dispanseri, hayvan bakımevi, veteriner kuruluşları ve benzeri kuruluşlar; kamu idare ve kuruluşları tarafından sosyal ve yardım sandıkları, sosyal yardım kurumları, yoksul aşevleri, ceza ve infaz kurumları ile tutukevlerine ait iş yurtları, darülaceze atölyeleri, öğrenci yurtları, pansiyonları ve benzeri kuruluşlar; kamu idare ve

kuruluşları tarafından yetkili makamların izniyle açılan yerel ulusal veya uluslararası nitelikteki sergiler, fuarlar ve panayırlar; genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerine ait olup sadece kamu görevlilerine hizmet veren, kar amacı gütmeyen ve üçüncü kişilere kiralanmayan kreş ve konukevleri ile askeri kışlalardaki kantinler; kanunla kurulan emekli ve yardım sandıkları ile sosyal güvenlik kurumları; yaptıkları iş ve hizmet karşılığında resim ve harç alan kamu kuruluşları; Özelleştirme İdaresi Başkanlığı ile Özelleştirme Fonu, Toplu Konut İdaresi Başkanlığı ve Milli Piyango İdaresi Genel Müdürlüğü; Darphane ve Damga Matbaası Genel Müdürlüğü ile askeri fabrika ve atölyeler; il özel idareleri, belediyeler ve köyler tarafından işletilen su, taşıma, mezbaha işletmeleri; köyler tarafından işletilen hamam, değirmen vb. işletmeler; spor kulüplerinin idman ve spor faaliyetleri ile ilgili işletmeleri; Gençlik ve Spor Müdürlüğü, kurumlar vergisinden muaftır (5520 sayılı KVK, Md. 4).

Devlet; ticari ve sınai nitelikteki iktisadi işletmeleri genellikle özerk bütçeli olarak yönetir. Aynı nitelikteki ticari ve sınai iktisadi işletmelerin bir kısmını da genel bütçe içinde yönetmektedir. Piyasa malı özelliğinde üretimde bulunan söz konusu kamu kuruluşlarına, işçi ve uzman çalıştırmak, malzeme satın almak gibi ihtiyaçlarını karşılamaları amacıyla döner sermaye tahsis edilir. Bu sayede bu kuruluşların manevra kabiliyetleri arttırılmış olur.

Genel bütçe içinde idare olunan hastane, mesleki okullar, darphane vb. gibi kuruluşların faaliyetlerinde etkinlik sağlamak için bunlara döner sermaye verilmektedir. Söz konusu kuruluşlara, genel bütçeden bir defa için döner sermaye verilir. Bunların mal ve hizmet üretimleri sonucunda sağladıkları paralar, döner sermayeye gelir olarak kaydedilmektedir. Bu kuruluşların harcamaları da gene döner sermayeden yapılmaktadır.

Başlangıçta tahsis olunan ödenek, diğer normal ödeneklerde olduğu gibi yok olmamakta, gelir-gider akımı içinde devamlı olarak kullanılabilir. Döner sermaye işletmesinin faaliyetleri sonucu elde edilen gelirin bir kısmı genel bütçeye aktarılıp kalanı döner sermayeye gelir kaydedilmekte, böylece ilgili kamu kuruluşunca sermayenin tekrar kullanılması imkânı doğmaktadır.

Devlet hastaneleri, üniversite hastaneleri ve döner sermayeye sahip bir çok kuruluş, personel maaşları açısından diğer kamu kuruluşlarından avantajlıdır. Buda devletin

personel maaş politikasında adaletsizliğe neden olmaktadır. Döner sermayeli kurumlar arasında da ciddi maaş farklılıkları olup, üniversite hastanelerin de çalışan personelin döner sermaye almasına rağmen devlet hastanelerine geçmek istemesi buna örnek olarak verilebilir.

Uygulamada yaşanan bir diğer sorunda döner sermaye saymanlık müdürlüklerinin kendisine bağlı döner sermaye kuruluşlarının yapmış oldukları gelir vergisi tevkifatı, katma değer vergisi tevkifatı ve istihkaklardan yapılan damga vergisi kesintilerinin beyan edilmesinde problemlerin yaşandığı, döner sermaye işletmesinin vergi mükellefiyetinin, döner sermaye işletmesi adına mı, yoksa saymanlık müdürlüğü adına mı, tesis edileceği hususudur. Oysa döner sermaye işletmelerinin her biri kendi adına mükellefiyet tesis ettirmeli, tahakkuk ettirilen vergileri kendi adlarına ödemeleri gerekmektedir.

Üniversitelere ve mesleki okullara ait döner sermaye işletmeleri öğrencilerin öğrendikleri teorik bilgileri pekiştirmek, el becerilerini geliştirmek amacıyla işletilmesi ve pazarlama ile satış atölyelerinde dışarıdan işçi istihdamı yoluna gidilmemesi ve fason imalat yaptırılmaması şartıyla kurumlar vergisinden muaf tutulmuştur. Esas itibariyle kamu idare ve müesseselerinin kendileri değil bunlara ait veya bağlı olan ve faaliyetleri devamlı bulunan iktisadi işletmeleri kurumlar vergisi mükellefidirler. Devamlı surette ticari, sınai ve zirai faaliyetten maksat işletmenin tedavül ekonomisine katılması, işletme bünyesinde üretilen mal ve hizmetlerin bir bedel karşılığı satılmasıdır. Devamlılık yönünden esas olan faaliyetin süresi değil niteliğidir

Kurumlar vergisi matrahının, ilgili bulunduğu hesap döneminin sonuçlarını içeren kurum kazancına ilişkin beyanname, mükellef veya vergi sorumlusunun beyanı üzerine tarh olunur (5520 sayılı KVK, Md. 14). Her mükellef vergiye tabi kazancının tamamı için bir beyanname verir; ancak tüzel kişiliği bulunmayan iktisadi kamu kuruluşları için bunların bağlı olduğu kamu tüzel kişileri tarafından ayrı beyanname, hesap döneminin kapandığı ayı izleyen dördüncü ayın birinci gününden yirmi beşinci günü akşamına kadar bağlı bulunulan vergi dairesine verilir.

İktisadi kamu kuruluşları; kurumlara avanslar da dahil olmak üzere nakden veya hesaben yaptıkları Gelir Vergisi Kanunu'nda belirtilen esaslara göre birden fazla takvim yılına yaygın inşaat ve onarım işleri ile uğraşan kurumlara bu işleri ile ilgili olarak yapılan

hak ediş ödemeleri, kooperatiflere ait taşınmazların kiralanması karşılığında bunlara yapılan kira ödemeleri, her nevi tahvil (ipotek finansmanı kuruluşları ve konut finansmanı kuruluşları tarafından ihraç edilen ipotekli sermaye piyasası araçları, varlık teminatlı menkul kıymetler dahil) ve hazine bonusu faizleri ile Toplu Konut İdaresi ve Özelleştirme İdaresince çıkarılan menkul kıymetlerden sağlanan gelirler (döviz cinsinden yahut dövize, altına veya başka bir değere endeksli menkul kıymetlerin itfası sırasında oluşan değer artışları kesintiye tabi tutulmaz), mevduat faizleri, katılım bankaları tarafından katılma hesabı karşılığında ödenen kar payları, kar ve zarar ortaklığı belgesi karşılığı ödenen kar payları, menkul kıymetlerin geri alım veya satım taahhüdü ile elde edilmesi veya elden çıkarılmasından sağlanan gelirleri üzerinden kurumlar vergisine mahsuben %15 oranında kesinti yapmak zorundadırlar (5520 sayılı KVK, Md. 15).

Vergi kesintisi yapmak zorunda olan iktisadi kamu kuruluşları bu vergileri ödeme veya tahakkukun yapıldığı yer itibariyle bağlı oldukları vergi dairesine, vergilendirme dönemini izleyen ayın yirminci günü akşamına kadar muhtasar beyanname ile bildirmeye mecburdurlar. Gelir Vergisi Kanunu'nda belirlenen usul ve esaslar, bu maddeye göre verilecek muhtasar beyannameler hakkında da uygulanır.

2110. İktisadi Kamu Kuruluşlarının Vergilendirilmesinin Gerekçesi

İktisadi kamu kuruluşları, Kurumlar Vergisi Kanunu'nda kullanılmış bir terimdir. Bu terim kamu idare ve kuruluşlarına bağlı tüm iktisadi işletmeleri kapsar. Bu kuruluşların vergilendirilmesi, bir bakıma kendi kendini vergilendirme gibi düşünülse de, kamu idarelerine vergi ayrıcalığı tanınması piyasadaki serbest rekabet koşullarını olumsuz yönde etkileyecektir. Özel sektörün gelişme imkânını, mal ve hizmet kalitesini arttırmasını engelleyecektir. Bu noktada bu kuruluşların vergilendirilmesi piyasa ekonomisinin işleyişi bakımından zorunludur (T.B.M.M./S. Sayısı:1192/Kurumlar Vergisi Kanun Tasarısı ve Bursa Milletvekili Mehmet KÜÇÜKAŞIK ve 48 milletvekilinin Kurumlar Vergisi Kanunu'nda Değişiklik Yapılmasına İlişkin Kanun Teklifi ile Plan ve Bütçe Komisyonu Raporu-1/1170, 2/719).

İktisadi kamu kuruluşlarının, kurumlar vergisi mükellefiyeti kapsamına alınmalarının nedeni kanun gerekçesinde rekabet eşitsizliği yaratılmasına engel olmak şeklinde

açıklanmıştır. İktisadi kamu kuruluşlarının vergi kapsamı dışında bırakılmaları halinde kar amaçlı işletmelere göre vergi miktarı kadar avantaj sağlanmış olacaktır. Bu durumun özel hukuk kişilerine ait işletmelerin aleyhine olacağı açıktır. Bunu gidermek amacıyla iktisadi kamu kuruluşlarının kazançları vergi kapsamına alınmıştır.

İktisadi kamu müesseselerinin vergi kapsamına alınmasının temel gerekçesi özel sektörle rekabet eşitsizliği yaratmamak olmakla birlikte, bazı mal ve hizmetlerin kamu iktisadi kuruluşlarına imtiyazlı olarak verilmiş olması karşısında, rekabet kriteri bu kuruluşların vergi kapsamına alınmalarını tam olarak açıklayamamaktadır (ŞEKER, 2006, s. 115).

Gelişen şartlar içerisinde, kamuya ait işletmelerin piyasada önemli bir güç haline geldiği ve ticari hayatı etkileyecek hizmetleri verdikleri görülmektedir. Özellikle ülkemizde 2003 yılı itibariyle bir kurumda veya bağlı kuruluşlarında çalışanların dinlenme, barınma, eğlenme ihtiyaçlarını karşılamayı ilke edinen 3000'e yakın sosyal tesis bulunmaktadır. Öğretmenevleri sebebiyle Milli Eğitim Bakanlığı 830 sosyal tesis ile en fazla tesise sahip kuruluştur (<http://www.ogretmenevim.com/ogretmenevleri.asp?konu=goster>, 20.02.2009).

Tarım ve Köyişleri Bakanlığı, 360 sosyal tesisle ikinci sırada yer almaktadır (<http://imid.tarim.gov.tr/index.php?p=tesis>, 20.02.2009). Bu tesislerin bir kısmı sınırlı imkanlarla hizmet verirken, bazıları lüks yatırımlarla dışarıya açılmış ekonomik bir güç haline gelmiştir. Sosyal hizmet amacını aşan, piyasaya hizmet veren sosyal tesisler vergisel sorunları gündeme getirmiştir; fakat ekonomiye kazandırılması amacıyla kamunun kullanımından alınarak satışa sunulan, kamuya ait sosyal tesislerin büyük bölümüne alıcı çıkmamıştır. Özel sektör yatırımcıları tarafından devamlı suretle eleştirilen kurumların satışa sunumunda, bunlara olan talebin azlığı da dikkat çekici bir husustur.

17.04. 2007 tarih ve 26.496 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 2007-1 sayılı Kamu Sosyal Tesislerine İlişkin Tebliğ'de; merkezi yönetim kapsamındaki kamu idareleri, döner sermayeli kuruluşlar, kamu iktisadi teşebbüsleri, kamu bankaları ile diğer kamu kurum ve kuruluşların tasarrufunda bulunan eğitim ve dinlenme tesisi, misafirhane, kreş, çocuk bakımevi, spor tesisi ve benzeri sosyal ve destek amaçlı tesislerden dinlenme amacıyla veya diğer amaçlarla yararlanacaklardan alınacak yemek, konaklama ve diğer hizmet

bedellerinin tespitinde ve elde edilen gelirlerin kullanımında uyulması gereken esas ve usullere ilişkin açıklamalara yer verilmiştir. Tebliğde kamu kurum ve kuruluşlarınca işletilen eğitim ve dinlenme tesislerinden yararlanacak kurum personelinden alınacak en az bedeller, kamu kurum ve kuruluşlarınca işletilen eğitim ve dinlenme tesislerinde bulunabilecek özellikler misafirhaneden yararlanan geçici görevli personelin hangi kamu kurumunda çalışırsa çalışsın hepsine aynı tarifenin uygulanacağı gibi hususlar belirtilmiştir.

Ayrıca sosyal tesisleri olmayan memurlara, diğer kamu tesislerinden yararlanma imkanı sağlamıştır. Başbakanlık bu konuda bir genelge yayımlayarak, sosyal tesisi olmayan memurların tüm tesislerden eşit şekilde yararlanabileceklerini bildirmiştir. Başbakanlık tarafından hazırlanan genelgede, tüm memurların kamu tesislerinden eşit şekilde yararlanabileceği belirtilerek, sosyal tesisi bulunmayan kamu kurum ve kuruluşların personelinin diğer kamu kurum ve kuruluşların Türkiye genelindeki sosyal tesislerinden, bu kuruluşların kendi personeli için uyguladığı statü ve mali imkanlarla yararlanmasını uygun görmüştür.

Bütün bu uygulamalar, iktisadi kamu kuruluşlarının büyük bir kısmını oluşturan kamuya ait sosyal tesis, kamp, spor tesisi, kantin, plaj vb. gibi işletmelerin sorunlarını ve özel sektörün bu kuruluşlara bakış açısını düzenlemeye yönelik olsa da kurumların içindeki uygulamalarında farklılıklar görülmektedir. Ayrıca piyasa, yapılan vergisel düzenlemelere rağmen kamu iktisadi kuruluşlarını avantajlı bir yapıda görmektedir. Piyasanın kendisine engel gördüğü iktisadi kamu kuruluşları, özelleştirme kapsamında satışa sunulduğunda da, müşteri bulunamamıştır. Sonraki süreçte Turizm Bakanlığı'na devredilen sosyal tesislerin değerlendirilmesinde, bu bakanlık başarısız olmuş ve bu tesisler tekrar Maliye Bakanlığı'na devredilmiştir. Maliye Bakanlığı da satışa sunulan sosyal tesislerin önemli bölümünün arazilerinin değerli olduğunu; ancak buralarda kurulu binaların turizme hizmet verecek nitelikte olmadığını belirtmiştir.

212. İktisadi Kamu Kuruluşlarının Katma Değer Vergisi Karşısındaki Durumu

Katma Değer Vergisi, dernek ve vakıflarla ilgili bölümümüzde açıkladığımız üzere, mal teslimi ve hizmet ifalarında yaratılan katma değer vergilendirilmesini benimsemiş çağdaş

bir muamele vergisidir. Dolaylı bir vergi olması itibariyle “ödeme gücü” ilkesini gözetmez ve yansıtılabilir.

Bu verginin konusunu, iktisadi kamu kuruluşunun ticari faaliyetlerin bir sonucu olan:

- 1) Mal Teslimleri,
- 2) Hizmet İfaları,
- 3) Her türlü mal ve hizmet ithalatı oluşturur.

Bir diğer ifadeyle genel ve katma bütçeli idarelere, il özel idarelerine, belediyeler ve köyler ile bunların teşkil ettikleri birliklere, üniversitelere, dernek ve vakıflara, her türlü mesleki kuruluşlara ait veya tabi olan ve yahut bunlar tarafından kurulan veya işletilen müesseseler ile döner sermayeli kuruluşların veya bunlara ait veya tabi diğer müesseselerin ticari, sınai, zirai ve mesleki nitelikteki teslim ve hizmetleri, verginin konusunu teşkil eden işlemlerdir (3065 sayılı KDVK, Md. 1/9).

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 4'üncü maddesinde bu vergiden muaf olan kurumlar sayılmıştır. İlgili maddenin 1'inci fıkrasının (a) bendinde kamu idare ve müesseseleri tarafından; ilim, fen, güzel sanatları öğretmek, yaymak amacıyla işletilen kuruluşlar (okullar, okul atölyeleri, konservatuarlar, tiyatrolar; kitap, gazete yayınevleri ve benzeri kuruluşlar), kurumlar vergisinden muaf tutulmuştur. Bu işletmelerin teslim ve hizmetlerinde, katma değer vergisinden istisna edilmiş bulunmaktadır (3065 sayılı KDVK, Md. 17). Bu noktada önemli bir hususta döner sermaye işletmeleridir. Döner sermaye işletmeleri, genellikle elde ettikleri gelirlerin önemli kısmını bağlı oldukları kuruluşun personeli arasında paylaşmaktadır. Vergi kanunlarıyla da desteklenen bu durum, kamu sektöründe var olan ücret adaletsizliğini, daha da arttırıcı bir etkiye neden olmaktadır.

Kamuya ait askeri fabrika, tersane ve atölyelerin, kuruluş amaçlarına uygun olarak yaptıkları teslim ve hizmetler, kamu kuruluşlarınca yapılan arazi ıslahına ait hizmetlerde katma değer vergisinden istisna tutulmuştur (3065 sayılı KDVK, Md. 18).

Kamuya ait iktisadi girişimler, katma değer vergisi matrahlarından, kendilerine yapılan teslim ve hizmetler dolayısıyla hesaplanarak düzenlenen fatura ve benzeri vesikalarda

gösterilen katma değer vergisini, ithal olunan mal ve hizmetler dolayısıyla ödenen katma değer vergisini vergiyi doğuran olayın vuku bulduğu takvim yılı aşılmamak şartıyla, ilgili vesikaların kanuni defterlere kaydedildiği vergilendirme döneminde, indirim hakkına sahiptir. Ayrıca; Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunlarına göre kazancın tespitinde indirimi kabul edilmeyen giderler dolayısıyla ödenen katma değer vergisi, vergiye tabi olmayan veya vergiden istisna edilmiş bulunan malların teslimi ve hizmet ifası ile ilgili alış vesikalarında gösterilen veya mal ve hizmetlerin maliyetleri içinde yer alan katma değer vergisi indirim konusu yapılamaz (3065 sayılı KDVK, Md. 29–30).

Belirtilen istisnaların dışında, iktisadi kamu kuruluşları ticari, sınai, zirai ve mesleki nitelikteki teslim ve hizmetleri ile her türlü mal ve hizmet ithalatları 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'na tabi olduğu Kanun'un 1/3-9 bendi ile hükme bağlanmıştır.

213. Kamu İktisadi Kuruluşlarının Emlak Vergisi Karşısındaki Durumu

Emlak vergisi, 20 milyon civarındaki mükellef sayısıyla, çok sayıda kişiyi ilgilendiren vergilerden biri olma özelliğini taşımaktadır (BİLİCİ, 2008, s.286). Emlak Vergisi Kanunu içeriğinde iki farklı vergi bulunmaktadır; bunlar bina ve arazi vergileridir. Bina vergisinin konusunu Türkiye sınırları içinde bulunan binalar, arazi vergisinin konusunu ise, ülke sınırları içerisinde bulunan arazi ve arsalar oluşturur.

Emlak Vergisi Kanunu, bazı binalarla, arazi ve arsaları vergiden daimi; bazılarında da geçici muafiyetler tanımıştır. Daimi olarak emlak vergisinden muaf tutulan bina ve araziler kamu kuruluşlarına aittir. Ayrıca sıfır oranlı emlak vergisinden emekliler, işsizler, ev hanımları, özürllüer, gaziler, şehitlerin dul ve yetimleri de faydalanmaktadır.

Özel bütçeli idarelere, il özel idarelerine, belediyelere, köy tüzel kişiliğine, kanunla kurulan üniversitelere ve devlete ait binalar emlak vergisi dışında kalmaktadır. Diğer taraftan zirai üretimde kullanılan makine ve alet deposu zahire (yiyecek ambarı), samanlık, ahır, kümes gibi yerlerde vergiden daimi olarak muaf tutulmuşlardır. Bunların dışında belediye ve mücavir alan sınırları dışında kalan binalar kiraya verilememek ve ticari, sınai, turistik faaliyette kullanılmamak şartıyla vergiden muaf tutulmuşlardır.

Genel olarak kamuya ait bina ve arazilerde ticari faaliyette bulunan kamu iktisadi kuruluşları bu noktada emlak vergisinden istisnadırlar. Fakat ülke sınırları içerisinde kendi aktiflerine dahil bina ve araziler için emlak vergisinin mükellefidirler. Kamuya ait bina, arazi ve arsalar Emlak Vergisi Kanunu ile sağlanan daimi muafiyet kiralananmama şartına bağlıdır.

214. İktisadi Kamu Kuruluşlarının Veraset Ve İntikal Vergisi Karşısındaki Durumu

Veraset ve intikal vergisinde vergiyi doğuran olay, 7338 sayılı Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu'nun "verginin mevzuu" başlığını taşıyan 1'inci maddesinde düzenlenmiştir. Buna göre, Türkiye Cumhuriyeti tabiiyetinde bulunan şahıslara ait mallar ile Türkiye'de bulunan malların veraset yoluyla veya herhangi bir suretle karşılıksız olarak bir kişiden diğer bir kişiye intikali veraset ve intikal vergisine tabidir. Verginin mükellefi ise, Kanun'un 5'inci maddesine göre, veraset yoluyla veya karşılıksız olarak mal iktisap eden kişidir (UFUK, 2002, s. 114).

Amme idareleri, emekli ile yardım sandıkları, sosyal sigorta kurumları, umumi menfaate hadim cemiyetler, siyasi partiler ve bunlara ait olan veya bunların aralarında kurdukları teşekküllerden kurumlar vergisine tabi olmayanlar; sayılanlar dışında kalan hükmi şahıslara ait olup umumun istifadesi için ilim, araştırma, kültür, sanat, sıhhat, eğitim, din, hayır, imar, spor gibi maksatlarla kurulan teşekküller; bu şahıslar Veraset ve İntikal Vergisinden muaftır. Ayrıca genel bütçeye dahil dairelerle katma bütçeli idareler bütçelerinden kamu iktisadi teşebbüslerine yapılacak iktisadi transferler ve yardımlar şeklindeki intikaller veraset ve intikal vergisinden müstesnadır (7338 sayılı VİVK, Md. 3-4).

Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu'nda belirtilen amme idareleri; devlet, vilayet, mahalli idareler (özel idareler, belediyeler, mahalli birlikler), köyler ve özel (katma) bütçeli idareleri ifade etmektedir. Devleti oluşturan kurumlar ve kuruluşlardan hangilerinin amme idaresi olarak kabul edilmesi ve vergiden muaf tutulması konusu önemlidir. Kanunun ilgili maddesinde amme idarelerin kuracağı iktisadi kamu kuruluşları muafiyetin dışında tutulmuşlardır. Ancak genel bütçeye dahil dairelerle katma bütçeli idareler bütçelerinden

kamu iktisadi teşebbüslerine yapılacak iktisadi transferler ve yardımlar bu vergiden istisna tutulmuştur.

Devletin en önemli görevi kişilerin güvenlik, eğitim, sağlık, bayındırlık ve adalet gibi genel ve müşterek ihtiyaçlarını karşılamaktır. Bu gibi hizmetlerin özel kuruluşlar tarafından karşılıksız olarak yerine getirilmesi mümkün değildir. Söz konusu faaliyetler, kamu hizmeti niteliğinde olup kamu hukuku kurallarına göre yönetilirler. Devletin bu görevlerini yerine getirebilmesi için kurduğu kuruluşların da veraset ve intikal vergisinin konusuna giren işlemlerle muhatap olmaları mümkündür. Örneğin, Türk Medeni Kanunu hükümlerine göre devlet kanuni mirasçılar arasında yer alır ve belli şartların gerçekleşmesi halinde mirastan pay alır, gerçek ve tüzel kişiler değişik amaçlarla devleti oluşturan kurumlara bağışta bulunabilirler, bunun sonucu ivazsız mal edinmiş olur. İşte bu iki örnek de gösteriyor ki devleti oluşturan kurum ve kuruluşlar da verginin mükellefi konumuna girebilirler (AKARSLAN, 2006, s. 96). Ancak, devletin kendi kendisinden vergi almasının pratikte hiçbir anlamı olmadığı gibi gereksiz yere (verginin tarh, tahakkuk, tebliğ ve tahsil işlemleri bir kısım personel mesaisi, kırtasiye, ulaşım, haberleşme, demirbaş kullanımı vb. giderlerin gerçekleşmesini gerektirir) verginin maliyetini de artırır. Bu nedenle devletin kendinden vergi alması verginin tanımında yer alan prensiplerle de bağdaşmaz (AKARSLAN, 2007, s. 101).

Bunun sonucu olarak devleti oluşturan kurum ve kuruluşlardan bir kısmının veraset yoluyla veya ivazsız şekilde mal edinmeleri halinde veraset ve intikal vergisinden muaf tutulmaları, vergi dışı bırakılmaları gerekmektedir. Fakat, bunlara ait bir iktisadi kamu kuruluşu, veraset ve intikal vergisi konusuna giren, veraset yoluyla veya ivazsız bir şekilde mal edinirse, bu noktada mükellefiyet doğacaktır.

215. İktisadi Kamu Kuruluşlarının Motorlu Taşıtlar Vergisi Karşısındaki Durumu

Özel bir servet vergisi olan motorlu taşıtlar vergisinin konusunu; ilgili yerlere kayıt ve tescil yapılmış olan motorlu kara taşıtları, uçak ve helikopterler ile motorlu deniz taşıtları oluşturur. Bu verginin yükümlüsü ise adlarına motorlu taşıt kayıt ve teşvik edilmiş bulunan gerçek ve tüzel kişilerdir.

Bu kanunun 4'üncü maddesinde, yazılı motorlu taşıtlar vergiden istisna edilmiştir. Kanunda öngörülen istisnaların birincisi kamu idare ve kurumların taşıtlarına ilişkindir. Genel ve özel bütçeli idareler, sosyal güvenlik kurumları, il özel idareleri, belediyeler, köy tüzel kişiliklerine ait taşıtlar vergi dışında tutulmaktadır (197 sayılı MTVK, Md. 4/a).

Bu idarelere bağlı olup, ayrı tüzel kişiliği olan işletmelere ait motorlu taşıtlar, bu verginin mükellefidir. Ayrıca motorlu taşıtlar vergisi ile ilgili muaflık ve istisna hükümleri, bu kanuna hüküm eklenmek veya bu kanunda değişiklik yapılmak suretiyle düzenlenir. Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu'nda yer almayan istisna ve muafıklar hükümsüzdür (197 sayılı MTVK, Md. 4/d).

Bu bağlamda, genel ve katma bütçeli dairelere, belediyelere, il özel idarelerine bağlı ayrı bir tüzel kişiliğe sahip iktisadi girişimler, motorlu taşıtlar vergisine tabidir. Ancak sayılan kurumların kendilerine tahsis edilmiş araçları iktisadi kamu kuruluşlarının kullanımına sunmaları durumunda bu mükellefiyet ortadan kalkacaktır. Motorlu taşıtlar iktisadi kamu kuruluşunun aktifinde yer alıyorsa bu noktalarda mükellefiyet doğacaktır.

216. İktisadi Kamu Kuruluşlarının Diğer Vergi Kanunları Karşısındaki Durumu

2464 Sayılı Belediye Gelirleri Kanunu'na göre belediye sınırları ile mücavir alanları içinde yapılan her türlü ilan ve reklam, ilan ve reklam vergisine tabidir. Belediye Gelirleri Kanunu'nun 14'üncü maddesinde kanuna ilişkin istisna ve muafiyetler sayılmıştır. Buna göre, genel katma bütçeli idareler ile il özel idarelerinin, belediyelerin, köylerin ve bunların kuracakları birliklerden ilan ve reklam vergisi alınmaz. Ancak kanun bunlara bağlı iktisadi kamu kuruluşlarıyla ilgili bir muafiyetten bahsetmemiştir.

Belediye Gelirleri Kanunu'nun üçüncü bölümünde kazanç gayesi gütmemek şartıyla, genel katma bütçeli idareler, belediyeler, köyler ve bunların kurdukları birlikler tarafından düzenlenen şenlik, müsabaka, balo, temsil ve benzeri faaliyetler ile yine bu kuruluşlar tarafından düzenlenen kültürel, sosyal, turistik ve ekonomik amaçlı kongre, konferans, fuar, festival, şenlik, sergi ve benzeri faaliyetler eğlence vergisinden istisnadır. Ayrıca orduvleri, askeri gazinolar ve askeri dinlenme tesislerinde düzenlenen eğlencelerde bu

vergiden istisnadır. Kamuya ait iktisadi girişimler kazanç gayesiyle bu tip faaliyetleri gerçekleştirdiklerinde eğlence vergisinin mükellefi olacaktır.

Genel ve katma bütçeli idareler, il özel idareleri, belediyeler, köyler, bunların kuracakları birlikler, darülaceze ve benzeri kuruluşlar ve üniversiteler tarafından münhasıran hizmetlerinde kullanılan binalar, Kızılay Genel Merkezi ile şubeleri ve kampları, Kredi ve Yurtlar Kurumuna ait öğrenci yurtları ile umuma açık ibadet yerleri, karşılıklı olmak şartıyla elçilik ve konsolosluk hizmetlerinde kullanılanlarla elçilerin ikametine mahsus olan binalar, milletler arası kuruluşlar ve bunların temsilcilikleri tarafından kullanılan binalar ile bunların müştemilatı çevre temizlik vergisine tabi değildir (2464 sayılı BGK, Md. 44).Yukarıda sayılan kamu kurumları çevre temizlik vergisinden muaf tutulmuşken bunların çalıştırdığı iktisadi kuruluşlar çevre temizlik vergisinin mükellefidir.

4458 Sayılı Gümrük Kanunu açısından iktisadi kamu kuruluşlarını değerlendirdiğimizde, bu kuruluşların herhangi bir ithalat yapmaları sonucunda gümrük vergisinin mükellefi olacakları açıktır. Kanunun 167'nci maddesinde kamu kurum ve kuruluşlarına eğitim, bilim, sağlık vb. konularda ticari gaye güdülmemek şartıyla çeşitli istisna ve muafiyetler tanınmıştır.

3. SONUÇ VE ÖNERİLER

Dernekler, en az yedi gerçek kişinin kazanç paylaşma dışında, belirli bir ortak amacı gerçekleştirmek üzere, bilgi ve çalışmalarını sürekli birleştirerek oluşturduğu, tüzel kişiliğe sahip, amaç birliği içerisinde olan insan topluluğudur. Vakıflar ise gerçek ve tüzel kişilerin yeterli mal ve hakları belirli bir amaca özgülemeleriyle oluşan tüzel kişiliğe sahip mal topluluklarıdır. Kısaca: “Dernekler, amaç birliği içerisindeki insanlar topluluğu; vakıflar ise bir amaca adanmış mal topluluğudur”.

Türkiye’de dernek ve vakıflara mali mevzuatta bazı avantajlar sağlanmıştır. Bunlar Bakanlar Kurulu’nca kamuya yararlı derneklere ve yine Bakanlar Kurulu’nca vergi muafiyeti tanınan vakıflara sağlanmış haklardır. Devlet, gelir ve servet dağılımını etkilemede, sosyal refahı arttırmada, bilimsel gelişimin sağlanmasında, kültürel gelişimde dernek ve vakıfları daha fazla kullanmalıdır. Bu noktada hizmet ve gayeler dernek veya vakfı kuranların kişisel tercihlerine ve iktisadi güçlerine göre değişebileceğinden teşvik politikalarıyla kurucuları, devlet bu yöne kanalize edebilir.

Dernekler için kamu yararına dernek, vakıflar için ise vergiden muaf vakıf statüsü söz konusudur. Vergiden muaf vakıf, kamu yararına dernek gibi muamele görmektedir. Vergi muafiyeti uygulamada bir teşvik amacı niteliğindedir. Türk Vergi Sisteminde, vakıflara 903 sayılı Kanun’la, 1967 yılında vergi muafiyeti tanınmaya başlamıştır. Bu kanundan sonra vakıf kurma girişimleri hızlanmış, vakıf sayısındaki artışta, bazı tartışmaları beraberinde getirmiştir. Vakıflar yoluyla vergi kanunlarının yok sayılması da, bu tartışmaların başında yer almıştır.

Ülkemizde 80.000 adet dernek, 4.498 adet vakıf bulunmaktadır. Bu derneklerin, 436 adedi kamu yararına çalışan dernek statüsünde, 238 adedi ise vergiden muaf vakıf statüsündedir. Derneklerin 14.744’ünü cami yaptırma ve Kuran kursu düzenleme gibi faaliyetler üstlenen dernekler oluşturmaktadır.

Bu çerçevede, sayıları ciddi rakamlara ulaşan bu sivil toplum örgütleri, son dönemde şeffaflık tartışmalarının odağında yer almaktadır. Kadın ve çevre konusunda kamu yararına faaliyet gösteren kuruluş statüsü elde edebilen sivil toplum kuruluşu ise bulunmamaktadır. Bu kuruluşların gelirlerinin büyük bir kısmını oluşturan bağışların toplanması olayı ise tam bir tartışma konusudur. Üçüncü sektör kuruluşları arasında bu konuda haksız bir rekabet mevcuttur.

Vergiden muaf vakıf ve kamu yararına faaliyet gösteren derneklerden, dört vakfa ve dokuz derneğe, İçişleri Bakanlığı'nın önerisi, Bakanlar Kurulu'nun kabul kararı ile önceden izin almaksızın yardım toplama yetkisi verilmiştir. Özellikle fakirlere yardım amacıyla, gıda bankacılığı adıyla kurulan kuruluşlara yapılan bağışların tamamının gelir ve kurumlar vergisi matrahından indirilmesi, gıda bankacılığı yapan kuruluşlara bağış toplamada büyük bir avantaj sağlamaktadır.

İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası'nın, Türkiye'de Sivil Toplum konulu araştırmasının sonucuna göre, İçişleri Bakanlığı'ndan gıda bankacılığı yapmak için 20 derneğe izin verilmiştir. 2007 yılı beyannamelerine göre bu 20 derneğin almış oldukları bağış yardım toplamı 897.051 TL'dir.

Dernek ve vakıflara Bakanlar Kurulu'nca vergi muafiyeti tanınması, bir noktada vergilendirmede eşitlik ilkesine aykırıdır. Vergi muafiyeti yürütme organının takdirine bırakılmıştır. Bu durumda kamuya yararlı, kuruluş amacı dahilinde hareket eden iki vakıf ya da dernekten, birine Bakanlar Kurulu muafiyet hakkı tanırken diğerini bu haktan mahrum bırakabilir.

Vergi mevzuatımızda kar amacı olmama özelliğinden dolayı dernek ve vakıfların vergilendirilmesinde diğer iktisadi işletmelere göre bazı ayrıcalıklar tanınmıştır. Tanınan ayrıcalıklar bu kuruluşların ticari ilişkilerde araç olarak kullanılmasına neden olmaktadır. Muafiyet hakkı kazanan dernek ve vakıf, amacının dışında çalıştırılır ya da vergi kanunları dernek ve vakıflar aracılığıyla istismar edilirse; ülkemizde tarihi ve manevi değeri yüksek olan bu müesseseler, ciddi yara alacaktır. Vakıfların bugün için en önemli sorunlarından birisi, vakıf senedinde belirtilen hükümler dışında faaliyet gösterilmesi, vakfın kişisel ve ticari çıkarlara alet edilmesidir. Uygulama da dernek ve vakıf tüzel kişiliklerine tanınan

ayrıcılıklar nedeniyle bu kuruluşların ticari ilişkilerde araç olarak kullandığı; normal olarak ticari işletmeler aracılığı ile yapılması gereken iktisadi faaliyetlerin dernek ve vakıf bünyesinde gerçekleştirildiği görülmektedir. Vergi mevzuatımızda dernek ve vakıfların vergilendirilme esaslarının yeniden gözden geçirilmesi, sınırlarının ve çerçevesinin daha açık bir şekilde belirlenmesi gerekmektedir.

Vakıf ve derneklerin mali denetimleri dikkatli bir şekilde yapılmalı, vakıf ve dernek amaçları doğrultusundan hareket etmeyen kuruluşlara müdahale anında edilmelidir. Kamu yararı başta ve avantajları olmak üzere gönüllü kuruluşlar arasında ayrıcalık yaratan bir kavramdır. Bu ayrıcalıkları amaç dışı kullanmaması için ilk geçerli unsur dernek ve vakıf organlarında yapılan iç denetimdir. İç denetim daha önemlidir.

Kurumlar vergisinin konusunu oluşturan ve Gelir Vergisi Kanunu'nda sayılan yedi gelir unsurundan gayrimenkul sermaye iradının, dernek ve vakıflarda bir iktisadi işletme geliri olarak vergilendirilip, vergilendirilmeyeceği uygulamada tereddüt yaratmaktadır. Dernek ve vakıflar kendilerine ait, gayrimenkullerini, kiraya vererek gelir elde etmeleri iktisadi bir faaliyet sayılsa da, ticari, sınai ve zirai bir işletme faaliyeti değildir. Dernek veya vakfın gayrimenkulünü kiraya vermesi durumunda, kiracının gerçek ya da tüzel kişiliğine göre Gelir Vergisi Kanunu'nun 94'üncü maddesi gereği gelir vergisi stopajı yapılması, gelir vergisinin sadece gerçek kişileri vergilendirir ilkesine aykırıdır. Bu sayede kurumlar vergisindeki bir boşluk, Gelir Vergisi Kanunu ile doldurulmaktadır.

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 1, 4 ve 5'inci maddeleri birlikte incelendiğinde meslek odalarına ait iktisadi işletmelerin, kurumlar vergisi mükellefleri arasında sayılmadığı görülmektedir. Ancak; Gelir Vergisi Kanunu'nun 94'üncü maddesinde odalar, borsalar, meslek örgütlerinin, bunların üst kuruluşlarının, siyasi partilerin, emekli ve yardım sandıklarının, uygulamada, dernek ve vakıf olarak kabul edileceği belirtilmiştir. Meslek odalarının Kurumlar Vergisi Kanunu'ndaki mükellefler arasında sayılmayıp, Gelir Vergisi Kanunu'nda vergi kesintileri ile ilgili 94'üncü maddede, mükellef sayılmış olması başka bir kargaşadır.

Vergi mevzuatımızda, kar amacı gütmeme özelliğinden dolayı, dernek ve vakıflara; katma değer vergisi istisnası, emlak vergisi istisnası, harç istisnası, veraset ve intikal

vergisi istisnası, bağış ve yardımların beyan edilen gelir ve kurum kazancından indirimi gibi konularda ayrıcalıklar sağlanmıştır. Ancak, dernek ve vakıfların elde ettiği gelir, iktisadi işletme sınırlarına girdiğinde, bu ayrıcalıklar sona ermektedir. Bu noktada kurumlar vergisi mükellefiyeti, iktisadi işletmenin vücut bulmasıyla başlamaktadır. Konunun önemi dolayısıyla iktisadi işletme kavramının sınırları, özellikle Kurumlar Vergisi Kanunumuzda daha açık bir şekilde ifade edilmelidir.

İktisadi işletme, bu kurumların gayelerini gerçekleştirmek ya da gayelerine ulaşmak için kurdukları, kar amacı güden ticarethanelerdir. Dernek ve vakfa ait işletme yöneticileri, işletmelerini sınai, ticari ve iktisadi esaslara uygun, verimli ve rasyonel bir şekilde yönetmeli, işletme faaliyetlerinin muhasebeleştirilmesinde, Maliye Bakanlığı'nın yayınladığı Tebliğ'lerde belirtilen usul ve esaslar, Tek Düzen Genel Hesap Planı'na uygulanmalıdır. Bu sebeple, işletme yöneticileri, maliyet ve kar ile ilgili kurallara mutlaka uymak zorundadırlar. Bu noktada dernek ve vakıfların mali denetimleri dikkatli bir şekilde yapılmalı, dernek ve vakfın kuruluş amaçlarını gerçekleştirip, gerçekleştirmediği belirlenmeli, amaçları doğrultusunda hareket edilmelidir. Özellikle vergiden muaf tutulan dernek ve vakıfların, bu durumları göz önüne alınarak denetlenmesi, ayrı bir önem taşımaktadır.

Dernek ve vakıflarda, iç denetim daha önemli olup bu kuruluşlar iktisadi işletmeleri nedeniyle, Maliye Bakanlığı'nın denetimine tabidirler. Dernek ve vakıflarda denetim etkinliğinin artırılabilmesi; sivil toplum kuruluşlarının topyekun danışabileceği, gerekli araştırmaları yapabileceği ve denetleyici ortak bir birimin kurulmasından geçer. Yeni vakıfların denetim ve düzenleme yetkisi Vakıflar Genel Müdürlüğü'nden alınarak, derneklerle beraber oluşturulacak bir üst birime devredilmesi, sorunların çözümünü hızlandıracaktır. Bu üst kuruluşla, Maliye Bakanlığı arasında uygulamaya yansiyacak şekilde sürekli bir görüş alışverişinin olması şarttır.

Dernek ve vakıfların vergi muafiyetlerine ilişkin anayasa, kanun ve tebliğ üçgeninde yaşanan hukuki aksaklıklar hem kamunun hem de ilgili mükellefin uygulamada zor duruma düşmesine ve yanlış uygulamalar sonucunda yargının yükünün artmasına neden olmaktadır. İdarenin, kanunların iyi anlaşılması bakımından çıkardığı genel tebliğler, sonuçta idarenin kanunlar hakkındaki yorumunun açıklanmasından ibarettir. Hukuki

yönden, vergi hukukunda oldukça sık başvurulmuş genel tebliğlerin, bağlayıcı bir niteliği bulunmamaktadır. Bu nedenle genel tebliğ hükümlerine dayanılarak yargı yoluna başvurulmamalıdır.

Ülkemizin Avrupa Birliği yolundaki adımlarından biri de, sivil toplum kuruluşlarının yeniden yapılandırılmasıdır. Bu nedenle dernek ve vakıfların, Avrupa Birliği normlarına göre yeniden şekillendirilmesi, bir zorunluluk arz etmektedir. Avrupa Birliği, dernek ve vakıfların desteklenmesi, bunlar için uygun koşullu kredi imkanlarının yaratılması, sosyal masraflarının düşürülmesi, bürokratik engeller içinde boğulmalarının önlenmesi ve bunlara ek olarak sivil toplum örgütlerinin devlet vesayeti altında olmaması gereği üzerinde durmaktadır.

Dernekler Kanunu'nun 5'inci maddesine göre Türkiye'de temsilcilik açan kar amacı gütmeyen toplam 15 kuruluş bulunmaktadır. Bunlar arasında Rusya Federasyonu Ticaret ve Sanayi Odası Türkiye Temsilciliği, Alman Sanayi ve Ticaret Odaları Birliği, Uluslararası Hava Taşımacılığı Birliği Türkiye Temsilciliği gibi sivil toplum kuruluşları bulunmaktadır.

İçişleri Bakanlığı'nın 18 Aralık 2008 tarihli verilerine göre 8.595.165 üyeye sahip ülkemizdeki dernekler; bağış, yardım, aidat vb. gelirlerinin yanında, Avrupa Birliğine sundukları projeler karşılığında, ciddi parasal yardımlar almışlardır. Tüketiciyi Koruma Derneği (TÜKODER), Tüketici Politikası adlı projesiyle Avrupa Birliğinden 410.000 Avro, Türk Sosyal Bilimler Derneği, Türk Gençliği Sesini Yükseltiyor (Turkish Youth Sepaks Up) adlı projesiyle, 74.520 Avro, Pir Sultan Abdal Kültür Derneği, Gelin Dostlar Bir Olalım (Let's Get Together) adlı projesiyle 71.263 Avro maddi destek almaya hak kazanmıştır.

Avrupa Birliği'nin sağladığı maddi destekten sadece ülkemizdeki dernekler değil, vakıflarımızda faydalanmıştır. Anne Çocuk Eğitim Vakfı (AÇEV), Kadınları Kalkındırma; Eğitimde Cinsiyet Ayrımını Azaltmak adlı projesiyle 800.000 Avro, Başak Kültür ve Sanat Vakfı; Üzülme, Kendine Bak (Do Not Be Sorry But Look After) adlı projesiyle 50.000 Avro maddi destek almaya hak kazanmıştır.

Ülkemizde 1980’li yıllarda dernek ve vakıflar daha sıkı kurallara tabi iken, son yıllarda Avrupa Birliği’ne giriş süreci içerisinde birlik kurallarına uygun olarak daha geniş bir özgürlük alanı tanımaya başlamıştır. Avrupa Birliğinden projeler karşılığı alınan maddi destek, içteki gelir kaynakları ve ticari organizasyonları, işletmeleriyle toplumumuzda önemli bir noktaya gelmişlerdir. Kuruluş amaçlarından sapılmadığı sürece sosyal ve ekonomik yaşama katkıları olan dernek ve vakıflar, iyi denetlenmemeleri sonucunda toplumda paternalist bir anlayışın temsilcisi olabilirler. Başka bir ifadeyle, idari seçim yapmaya muktedir olmayan kimselere müdahale edebilirler. Bu kuruluşlar yardım ettikleri kişileri istedikleri davranış kalıpları içine girmeye zorlayabilirler.

Dernek ve vakıflar, maliye politikasının amaçlarından olan gelir ve servet dağılımı düzenleme amacını gerçekleştirmede itici bir güç olabilir. Bu sayede yaşanan yapısal bozuklukların bir sonucu olarak görülen sosyal adaletsizlikler giderilebilir. Hizmet ve gayeler vakıf ve derneği kuranların kişisel becerilerine göre değişeceğinden, bu üçüncü sektör kuruluşlarının öncelikle hizmet alanlarına yönlendirilmelerinin sağlanması için, seçenekli teşvik politikalarının uygulanması son derece etkili olacaktır.

24 Ocak 1980 tarihinde alınan ve “24 Ocak Kararları” olarak anılan istikrar tedbirleri ülkemizdeki, kamu iktisadi girişimleriyle ilgili politikalarda köklü değişiklikler meydana getirmiştir. Söz konusu kararlarda; genel ekonomik rahatsızlıkların çözümlenmesinin yanında, serbest piyasa kurallarının ekonomiye hakim kılınması amaçlanmıştır. Bu amaçların gerçekleşmesi için, devletin ekonomideki ağırlığının azaltılması, sermayenin tabana yayılması, kamu iktisadi kuruluşlarının serbest piyasa koşullarında, verimlilik esasına göre çalışması, özelleştirme ve Türk Lirası’nın konvertibl hale getirilmesi amacıyla çeşitli idari ve yasal düzenlemeler yapılmıştır.

Kamu iktisadi kuruluşları, devletin ekonomiye doğrudan müdahale ihtiyacının bir sonucu olarak ortaya çıkmıştır. Gelişmiş pazar ekonomilerine sahip ülkelerde, büyük ekonomik durgunlukların aşılması, ulusal ekonomi bakımından stratejik önem taşıyan büyük sermaye gerektiren tesislerin kurulması önemli olurken, gelişmekte olan ülkelerde özellikle özel kesimin sermaye ve bilgi birikimi bakımından yetersiz oluşu ve bölgesel kalkınma gibi nedenler, bu ihtiyacın ortaya çıkmasında etkili olmuştur. Kamu iktisadi

kuruluşlarının doğuşunu gerektiren nedenler bu kuruluşların ülke ekonomilerindeki ağırlıklarını da değiştirmektedir.

Ülkemizde serbest piyasa mekanizmasına geçiş sürecinde kamu iktisadi kuruluşlarının özelleştirilmesi gereği sürekli vurgulanmaktadır. 1985–1989 yıllarında uygulanan, V. Beş Yıllık Kalkınma Planında kamuya bağlı işletmelerin, hisse senetlerinin satışı yoluyla halka devrinin sağlanması, plan hedefleri doğrultusunda enerji, madencilik, ulaştırma, haberleşme alanında yoğunlaşılması özel sektörün yeterli olduğu alanlarda yeni yatırımlardan kaçınılması öngörülmüştür.

VI. Beş Yıllık Kalkınma Planı'nda da; iktisadi etkinliğin artırılması ve sermayenin tabana yayılmasını sağlamak üzere başlatılan özelleştirme programının süratle gerçekleştirilmesi hedeflenmiş olup bir yandan özelleştirme faaliyetleri sürdürülürken diğer taraftan kamu iktisadi kuruluşlarının kendilerine yeterli bir şekilde ve kaynak yaratarak faaliyet göstermelerini temin eden politikalara devam edilmesi ve bu kuruluşların modern yönetim anlayışı çerçevesinde daha karlı ve verimli çalışmalarının sağlanması öngörülmüştür.

1995 yılında TBMM'ce kabul edilen VII. Beş Yıllık Kalkınma Planı'nda (1996–2000), kamu iktisadi kuruluşlarına; ilgili hedeflerle, ilke ve politikalara daha ziyade “Özelleştirme” ve “Devlet İşletmeciliğinde Yapısal Değişim Projesi” bölümlerinde yer verilmiştir. 1985 yılında ülkemizde başlayan özelleştirme faaliyetleri hukuki alt yapının yetersizliği nedeniyle istenilen hızda yürümemiştir. 2000 yılında uygulamasına başlanılan ekonomik istikrar programında en önemli ayağını özelleştirme teşkil etmektedir.

İktisadi kamu kuruluşu kavramı, sadece Kurumlar Vergisi Kanunu'nda geçmekte olup, devlete ait bütün iktisadi girişimleri kapsamaktadır. Kamu iktisadi teşebbüsleri, müesseseler, bağlı ortaklıklar, iştirakler ve işletmeleri bu kavram kapsamaktadır. Kamu İktisadi teşebbüsleriyle ilgili yapılan birçok hukuki düzenlemeye karşın, tanımı ve kapsamına ilişkin karmaşık durum bugüne kadar giderilememiştir.

Özellikle belediyeler tarafından kurulan, belediye iktisadi teşebbüsleri de kamu kaynaklarını kullanmak suretiyle, iktisadi faaliyette bulunmalarına karşın, diğer bazı genel

ve katma bütçeli idarelere ait işletmeler gibi, kamu iktisadi teşebbüslerinin kapsamına dahil edilmemişlerdir. Bugün büyükşehir belediyelerimizdeki, nüfus ve buna paralel belediyelere ait işletmelerin sahip olduğu ekonomik boyut düşünülürse, konunun önemi daha iyi anlaşılacaktır.

Günümüz şartlarında, kamuya ait iktisadi kuruluşların önemli bir ekonomik güç haline geldiği ve bunların esas fonksiyonları dışında ticari hayatı etkileyecek hizmetler verdikleri görülmektedir. Bu yöndeki gelişim beraberinde özel sektörde faaliyet gösteren firmaların bunlar karşısındaki rekabet şartlarının eşitlenmesi ve vergilere de adalet ilkesinin uygulanması yönünde önlem alınması gereğini doğurmaktadır. Bu bağlamda bu kuruluşlara vergisel herhangi bir avantaj sağlanmamaktadır. Kurumlar vergisi mükellefleri arasında sayılan kamu iktisadi kuruluşları, kamu kuruluşlarına ait ve bağlıdırlar. Bu yönleriyle özel sektör bu kuruluşların kurumlar vergisi mükellefiyetlerini bir yana bırakıp kamunun kaynaklarıyla sevk ve idare edildiği üzerinde durmaktadır.

Bir kurumda veya bağlı kuruluşlarında çalışanların sosyal ihtiyaçlarını karşılamak için ülkemizde 3000'e yakın, kamu iktisadi kuruluşu niteliğinin de sosyal tesis bulunmaktadır. Bunların birçoğu kamuya hizmet vermenin dışına çıkmış ve piyasada bir güç haline gelmiştir. Birçoğu da kamuya dahi hizmet veremeyecek durumdadır. Bu kuruluşlardan turistik nitelikte olanlar Turizm Bakanlığına devredilmiş, fakat çalışma etkinliği sağlanamadığı için Maliye Bakanlığımızca satışa çıkarılmıştır. Bugün itibariyle satışların birçoğu gerçekleştirilememiş, mevcut tesisler alıcı bulamamıştır. Satılamayan sosyal tesislerin ana binaları turizme hizmet verebilecek nitelikte değildir. Turizm ve Maliye Bakanlığımız, ortak bir çalışmayla bu tesislere turizmde daimi olmak şartıyla, uygun satış imkanı ve vergisel teşvikler sağlayabilir, bu sayede atıl tesisler hem özelleştirilmiş hem de turizme kazandırılmış olur. Turizm bölgesinde olmayan ya da turistik manada, bir şey ifade etmeyen tesisler ise içinde buldukları araziler ön plana çıkarılarak satışa sunulmalıdır. Lüks ve konforu içerisinde bulunduran piyasada güç haline gelen ve ciddi maddi kazançları olan tesislerin özelleştirilmesi ise çok mantıklı değildir. Kar eden bu kuruluşlar özelleştirildiğinde zaten çok sayıda alıcı bulacaktır.

Devletin ticari ve sınai nitelikteki bir diğer oluşumu da döner sermaye işletmeleridir. Özellikle üniversitelere, mesleki okullara bağlı döner sermaye işletmeleri, ilgili sektöre ara

eleman yetiştirmede vazgeçilmez unsurlardır. Kurum personeline sağladığı ek gelirden, çalışanlar için ayrı önem taşır. Fakat bu durum, diğer kamu çalışanları için adaletsizlik gibi görünmektedir. Döner sermaye işletmelerinin pazarlama ve satış atölyelerinde dışarıdan işçi istihdamı yoluna gidilmesi, fason imalat yaptırılması durumunda doğrudan iktisadi işletme oluşacak, elde edilen kazanç kurum kazancı olarak vergilendirilecektir. Bu kuruluşların, tedavül ekonomisine katılması, işletme bünyesinde üretilen mal ve hizmetleri bir bedel karşılığında satması bu kuruluşların ticari hayatın bir parçası olduğunun göstergesidir.

Devletin ekonomiye müdahale ihtiyacının bir sonucu olarak, ortaya çıkan kamuya ait iktisadi girişimler, günümüz dünyasında, bizdeki örneğine az rastlanır bir hal almıştır. Devletin ekonomiye yön verme girişimi kendi kurduğu işletmelerle olmamalıdır. Bu noktadaki önerimiz kamu kurumu ile işletmenin tamamen birbirinden ayrılmasıdır. Devletin binası, devletin suyu, elektriği vb. sabit ve değişken maliyetler ve devlet personeliyle mal ve hizmet üreten kuruluşlar, illaki özel sektörün eleştirilerine hedef olacaktır.

Anayasa, kanun ve tebliğ üçgeninde yaşanan hukuki aksaklıklar, mükelleflerin ödevlerini yerine getirmede temerrüde düşmelerine neden olmaktadır. Kurumlar Vergisi Kanununda dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmeler ve iktisadi kamu kuruluşları ile ilgili esaslar açıkça düzenlenmemiştir. İktisadi işletme kavramı izah edilirken birçok konu Kurumlar Vergisi Kanununda net bir şekilde açıklanmamış, sınırları belirtilmemiştir. Kurumlar Vergisi Genel Tebliğine göre, piyasa ekonomisi içerisinde faaliyet gösterme ölçütü, iktisadi işletmenin oluşumunu belirleyen esas unsurdur. Bu noktada, belirleyici olan rekabet eşitsizliği olmalıdır.

Kamuya ait iktisadi girişimlerden piyasada mal ve hizmet üretenlerin vergisel herhangi bir avantaja sahip olmamaları gereği oldukça açıktır. Vergi mevzuatımızda da bu kuruluşlar vergi mükellefi sayılmıştır; fakat ticari hayatı etkileyecek ve yönlendirecek seviyeye gelenleri, özel sektör kuruluşlarınca ciddi manada eleştirilmektedir. Diğer taraftan hem dernek ve vakıflar hem de kamu iktisadi kuruluşları, maliye politikasının ekonomik istikrar amacını gerçekleştirmek için öngörülen istihdama da katkı sağlamaktadır.

YARARLANILAN KAYNAKLAR

a.Kitaplar

- AKALIN, Güneri : Kitlerde Etkinlik, SBY Yayınları, Ankara, 1986.
- ARSLAN, Erdoğan : Vakıfların Vergi Kanunları Karşısındaki Durumu ve Vergi Muafiyeti, Vakıflar Genel Müdürlüğü Yayını, Ankara, 1996.
- ATEŞ, İbrahim
ve diğerleri ¹ : Son On Yılda Vakıflar, Bora Yayınları, Ankara, 1985.
- ATILGAN, Hasan : Türkiye’de Dernek ve Vakıfların Vergilendirilmesi, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir, 1998.
- AYSAN, Mustafa
ÖZMEN, Selahattin : Türkiye’de ve Dünyada Kamu İktisadi Teşebbüsleri, Kardeşler Basımevi, İstanbul, 1981.
- BALLAR, Suat : Yeni Vakıflar Hukuku, Beta Yayınevi, İstanbul, 1991.
- BİLİCİ, Nurettin : Vergi Hukuku, Seçkin Yayınevi, Ankara, 2008.
- BÜYÜKKILIÇ, Deniz : Kar Amacı Gütmeyen Örgütlerde Verimlilik, Milli Prodüktivite Merkezi Yayınları, No:680, Ankara, 2004.

¹ 4 ve daha fazla yazarlı eserdir.

- DEMİREL, Sedat : Vakıf ve Bağlı İktisadi İşletmelerinde Muhasebe Sistemi ve Vergilendirme, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Eskişehir, 1995.
- EKİNCİ, Hasan : Türkiye’de Vakıfların Vergilendirme Açısından Değerlendirilmesi, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Karadeniz Teknik Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Trabzon, 2000.
- ERKİLET, Şaban : Vakıf ve Derneklerin Vergilendirilmesi, Mars A.Ş. Matbaası, Ankara, 1991.
- EROL, Ahmet : Türk Vergi Sistemi ve Vergi Hukuku, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2008.
- HATEMİ, Hüseyin : Önceki ve Bugünkü Türk Hukukunda Vakıf Kurma Muamelesi, İstanbul Üniversitesi Yayını, No: 1434, İstanbul, 1969.
- MERCAN, Hüseyin
DÜNDAR, Mustafa : Temel Vergi Hukuku, SMMM Odası Yayını, Ankara, 2007.
- ÖNCEL, Mualla
KUMRULU, Ahmet
CAGAN, Nami : Vergi Hukuku, Turhan Kitapevi, Ankara, 2007.
- ÖZDEMİR, Harun : Toplumsal İhtiyaçların Karşılmasında Gönüllü Kuruluşların Rolü, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir, 1996.

- ÖZKAN, Cemali : Tüm Yönleriyle Dernek ve Vakıflar, Yaklaşım Yayınları, Ankara, 2001.
- ÖZTÜRK, Nazif : Türk, Yenileşme Tarihi Çerçevesinde Vakıf Müessesesi, Türkiye Diyanet Vakfı Yayınları, Ankara, 1995.
- PEHLİVAN, Osman : Kamu Maliyesi, Derya Kitapevi, Trabzon, 2004.
- _____ : Vergi Hukuku, Genel İlkeler ve Türk Vergi Sistemi, Derya Kitapevi, Trabzon, 2004.
- SAZİL, Selami
ve diğerleri ² : Dernekler Mevzuatı, Beyaz Yayınları, No: 3, Ankara, 2006.
- ŞENER, Orhan : Kamusal Mallar Teorisi, Özkaya Matbaacılık, Yayınlanmış Doktora Tezi, İstanbul, 1977.
- TEKİN, Fazıl : Türk Vergi Mevzuatı, AÖF Yayınları, Eskişehir, 1992.
- TOKSÖZ, Fikret : Dernekler, Cumhuriyet Dönemi Türkiye Ansiklopedisi, İletişim Yayınları, Cilt 2, İstanbul, 1984.
- TUNCAY, Aydın : Eski Vakıf Hükümlerimiz ve Vakıflarla İlgili Bazı İnceleme ve Sorunlar, Yıldız Sarayı Vakfı Yayınları, Ankara, 2007.
- TURAN, Deniz : Kar Amaçsız İşletmelerde (Dernekler ve Vakıflarda) Bağımsız Denetim, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Üniversitesi, İstanbul, 2006.

² 4 ve daha fazla yazarlı eserdir.

Vakıflar Genel Müdürlüğü : Faaliyet Raporu 2007, Ankara, Nisan 2008.

WEISBROD, A. Burtan : The Mongrofitconomy, Harvard University Pres, London, 1998.

b. Makale ve Bildiriler

AKARCA, Arif

ŞAFAK, Mehmet : “Dernek ve Vakıfların Gelirleri ve Vergileme”, **Dünya Gazetesi**, (27.09.2008), ss.13-14.

AKARSLAN, Mehmet : “Veraset ve İntikal Vergisinden Muaf Olan Şahıslar-I”, **Yaklaşım**, Sayı: 168 (Aralık 2006), ss.96-99.

_____ : “Veraset ve İntikal Vergisinden Muaf Olan Şahıslar-II”, **Yaklaşım**, Sayı: 169 (Ocak 2007), ss.101-105.

AKIL, Mustafa : “Dernek ve Vakıfların İktisadi İşletmelerinden Elde Ettikleri Karlar GVK’nın 75. Maddesi Uyarınca Kar Payı mıdır? “, **E-Yaklaşım**, Sayı: 11 (Haziran 2004), ss.410-421.

ALPASLAN, Mustafa : “Derneklerin İktisadi İşletmeleri Hakkında Bir Danıştay Kararının Analizi”, **E- Yaklaşım**, Sayı: 140 (Ağustos 2004), ss.566-571.

ALTUNSABAK, Murat : “Vakfın İştirakçilerine Verdiği Kredi Karşılığı Kullanım Masrafı Adı Altında Aldığı Bedel Nedeniyle İktisadi İşletme Sayılıp Sayılmayacağı”, **Maliye Postası Dergisi**, Sayı: 652 (Kasım 2007), ss.103-105.

ASİL, Eray : “Derneklerde Yeni Mali Yükümlülükler”, **Vergi Sorunları Dergisi**”, Sayı: 177 (Haziran 2003), ss.168-172.

- BOZTAŞ, Hakan : “Bakanlar Kurulunca Vergi Muafiyeti Tanınan Vakıflar ve Sağlanan Vergisel Teşvikler”, **Yaklaşım**, Sayı: 179 (Kasım 2007), ss.107-115.
- ÇOLAK, Mustafa : “Kamuya Yararlı Dernek Statüsü ve Sağlanan Vergisel Kolaylıkların İrdelenmesi”, **Yaklaşım**, Sayı: 159 (Mart 2006), ss.41-45.
- EDE, Haydar : “Dernek ve Vakıf Lokallerine Kurumlar Vergisi ve KDV Sürprizi”, **Yaklaşım**, Sayı: 152 (Ağustos 2005), ss.228-230.
- GENÇYÜREK, Levent : “Kamu Kuruluşlarına Ait Sosyal Tesislerin Vergilendirilmesi”, **Yaklaşım**, Sayı: 143 (Kasım 2004), ss.145-149.
- KIRATLI, Aydın : “Vakıfların Vergiden Muaf Vakıf ve Derneklerin Kamuya Yararlı Dernek Sayılması Prosedürü ve Sağlanan Teşvikler”, **Yaklaşım**, Sayı: 167 (Kasım 2006), ss.137-141.
- KOCABAŞ, Bilal : “ Vakıflara Vergi Bağışıklığı Tanınması”, **Maliye ve Sigorta Yorumları**, Sayı: 498 (Ekim 2007), ss.98-101.
- ÖGRENDİK, Güray : “Vakıflar ve Vakıf İktisadi İşletmelerinin Vergi Mevzuatı Açısından İncelenmesi”, **E- Yaklaşım**, Sayı: 149 (Mayıs 2005), ss.671-706.
- ÖZKAHVECİ, Bülent, M. : “Dernek ve Vakıflara Ait Kira Gelirleri Vergilendirilmeli Midir?”, **E-Yaklaşım**, Sayı: 191 (Kasım 2008), ss.551-554.

ÖZMEN, Akif M.

ŞAHİN, Selma : “Vakıf Üniversitelerinin KDV Mükellefiyeti Sorunu-II”, **Yaklaşım**, Sayı: 179 (Kasım 2007), ss.217-222.

SARI, Bilal : “ Vakıflar ve İktisadi İşletmelerinde Tutulacak Defterler ve Bunların Tasdiki”, **E- Yaklaşım**, Sayı: 189 (Eylül 2008), ss.564-568.

SARISU, Ekrem : “Tüm Yönleriyle Derneklerin Vergilendirilmesi”, **Yaklaşım**, Sayı: 72 (Aralık 1998), ss.168-172.

SEVİĞ, Veysi : “Dernek veya Vakıflara Ait İktisadi İşletmeler”, **Dünya Gazetesi**, 25.01.2007, ss.2-3.

STEINBERG, Richard : “Unfair Competition By Nonprofits and Tax Policy”, **National Tax Journal**, Vol: 44 (September 1991), pp.351-364.

ŞAHİN, Mehmet

DÖNMEZ, Canan Öykü : “Vakıf ve Derneklerin Vergilendirilmesi ve Denetimi”, **E- Yaklaşım**, Sayı: 142 (Ekim 2004), ss.463-481.

ŞEKER, Sakıp

: “Kamu Kurumu Niteliğindeki Meslek Odalarına Ait İktisadi İşletmelerin Vergilendirilmesi”, **Yaklaşım**, Sayı: 162 (Haziran 2006), ss.105-115.

TOSUN, Nil A.

: “Vakıfların Devlet Tarafından Finanse Edilmelerinin Etkileri ve Bununla İlgili Tartışmalar”, **Yaklaşım**, Sayı: 164 (Ağustos 2006), ss.245-251.

UFUK, Tahir M.

: “Veraset ve İntikal Vergisinde Zamanaşımı”, **Yaklaşım**, Sayı: 120 (Aralık 2002), ss.114-117.

ÜLGEN, Soner : “Kurumlarda Bağış ve Yardım Uygulaması”, **Yaklaşım**, Sayı: 98 (Şubat 2001), ss.98-105.

YILDIRIM, A. Ercan
SÖYLER, Halil : “Dernek ve Vakıflar ile İktisadi İşletmelerinin Vergilendirilmesi”, **Yaklaşım**, Sayı: 114 (Haziran 2002), ss.202-209.

c. Kanun, Tebliğ, Yönetmelik, Tüzük ve Diğerleri

T.C. Anayasası - Nr: 2709 Tarih: 09.11.1982

BGK - Nr: 2464 Tarih: 29.05.1981

DK -Nr: 5253 Tarih: 23.11.2004

DVK -Nr: 488 Tarih: 11.07.1964

EVK -Nr:1319 Tarih: 11.08.1970

GK -Nr: 4458 Tarih: 4.11.1999

GVK -Nr: 193 Tarih: 06.01.1961

HK -Nr: 492 Tarih: 17.07.1964

KDVK -Nr: 3065 Tarih: 02.11.1984

KVK -Nr: 5520 Tarih: 21.06.2006

MTVK -Nr: 197 Tarih: 23.02.1963

TK	-Nr: 237 Tarih: 12.01. 1961
TMK	-Nr: 4721 Tarih: 08.12. 2001
VİVK	-Nr: 7338 Tarih: 15.06. 1956
VK	-Nr: 5737 Tarih: 27.02.2008
VUK	-Nr: 213 Tarih: 10.01.1961
YTK	-Nr: 2860 Tarih: 25.06.1983

1606 Sayılı Bazı Dernek ve Kurumların Bazı Vergilerden, Bütün Harç ve Resimlerden Muaf Tutulmasına İlişkin Kanun, Tarih: 20.07. 1972.

4962 Sayılı Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması ve Vakıflara Vergi Muafiyeti Tanınması Hakkında Kanun, Tarih: 07.08.2003.

5072 Sayılı Dernek ve Vakıfların Kamu Kurum ve Kuruluşları ile İlişkilerine Dair Kanun, Tarih: 29.01.2004.

5615 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun, Tarih: 04.04.2004.

26.496 Sayılı Resmi Gazetede Yayınlanan Kamu Sosyal Tesislerine İlişkin Tebliğ, Tarih: 17. 04. 2004.

233 Sayılı Kamu İktisadi Teşebbüsleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname, Tarih: 18.06.1984.

3346 Sayılı Kamu İktisadi Teşebbüsleri ile Fonların Türkiye Büyük Millet Meclisince Denetlenmesinin Düzenlenmesi Hakkında Kanun, Tarih: 09.04.1987.

3628 Sayılı Mal Bildirimde Bulunulması, Rüşvet ve Yolsuzluklarla Mücadele Kanunu, Tarih: 04.05.1990.

31.047 Sayılı Resmi Gazetede Yayınlanan MB Özelgesi, Tarih: 27.06.2008.

4046 Sayılı Özelleştirme Uygulamaları Hakkında Kanun, Tarih: 27.11.1994.

4603 Türkiye Cumhuriyeti Ziraat Bankası, Türkiye Halk Bankası Anonim Şirketi ve Türkiye Emlak Bankası Anonim Şirketi Hakkında Kanun, Tarih: 25.11.2000.

27.010 Sayılı Resmi Gazetede Yayınlanan Vakıflar Yönetmeliği, Tarih: 27.09.2008.

http://www.cgm.gov.tr/02_VakiflarHakkinda/003_MulhakVakiflar/mulhak.cfm, 01.12.2008.

<http://www.dernekler.gov.tr/Dernekler/Web/Gozlem.aspx?sayfaNo=1>, 01.12.2008.

http://www.dernekler.gov.tr/_dernekler/wpx/Kamu_yarari.htm, 09.02.2009.

<http://www.ogretmenevim.com/ogretmenevleri.asp?konu=goster>, 20.02.2009.

http://www.vgm.gov.tr/02_VakiflarHakkinda/005_YeniVakiflar/yeni_vakif_sonuc.cfm, 24.11.2008.

http://www.vgm.gov.tr/02_VakiflarHakkinda/004_CemaatVakiflar/cemaat.cfm, 01.12.2008.

http://www.vgm.gov.tr/02_VakiflarHakkinda/005_YeniVakiflar/yeni_vakif_sonuc.cfm, 02.12.2008.

http://www.vgm.gov.tr/VERGI_MUAFIYET_TABLOSUNA_EKLE.xls, 09.02.2009.

http://www.ydk.gov.tr/kit99/Birinci_Bolum.htm,
01.12.2008.

http://www.ydk.gov.tr/kit99/Birinci_Bolum.htm,
01.12.2008.

EKLER**Ek-1: Bakanlar Kurulunca Vergi Muafiyeti Tanınan Vakıfların Listesi**

<u>Vakfın Adı</u>	<u>Merkezi</u>
500.Yıl Vakfı	İSTANBUL
Adalet Teşkilatını Güçlendirme Vakfı	ANKARA
Afyon Eğitim Vakfı	AFYON
Ahmet Muhip-Münire Dıranas Eğitim Vakfı	ANKARA
Akdeniz Sağlık Vakfı	ANTALYA
AKEV Asilsoy Kültür ve Eğitim Vakfı	İSTANBUL
Akkanat Eğitim ve Sağlık Vakfı	İSTANBUL
Alarko Eğitim ve Kültür Vakfı	İSTANBUL
ALEV Ankara Atatürk Lisesi Eğitim Vakfı	ANKARA
Ali Ekinci Vakfı	İSTANBUL
Ali Haydar Akın Vakfı	İSTANBUL
Ali Osman Sönmez Vakfı	BURSA
Altı Nokta Körler Vakfı	İSTANBUL
Anadolu Çağdaş Eğitim Vakfı (ANAÇEV)	ANKARA
Anadolu Eğitim ve Sosyal Yardım Vakfı	İSTANBUL
Anadolu Üniversitesi Güçlendirme Vakfı	ESKİŞEHİR
Ankara Lösemili Çocuklar Sağlık ve Eğitim Vakfı	ANKARA
Ankara Öğretim Derneği Tefvik Fikret Eğitim Vakfı	ANKARA
Ankara Üniversitesi Geliştirme Vakfı	ANKARA
Anne ve Bebek Sağlığı Vakfı	İSTANBUL
Anne ve Çocuk Eğitimi Vakfı	İSTANBUL
Asım KOCABIYIK Kültür ve Eğitim Vakfı	İSTANBUL
AYÇOV Antalya Yetim ve Muhtaç Çocuklara Yardım Vakfı	ANTALYA
Aydın DOĞAN Vakfı	İSTANBUL
Ayhan ŞAHENK Vakfı	İSTANBUL
Bakırköy Akıl Hastanesi Vakfı	İSTANBUL
Balıkesir Verem ve Kanserle Savaş Vakfı	BALIKESİR
Bandırma Kültür ve Eğitim Vakfı	BALIKESİR
Bereket Vakfı	İSTANBUL
Bezmialem Valide Sultan Vakıf Gureba Hastanesi Kliniklerine Yardım Vakfı	İSTANBUL
Bilim Merkezi Vakfı	İSTANBUL
Bilim ve Sanat Vakfı	İSTANBUL
Bitlis Eğitim ve Tanıtma Vakfı	ANKARA

Bizim Lösemili Çocuklar Vakfı	İSTANBUL
Boğaziçi Üniversitesi Vakfı	İSTANBUL
Bornova Anadolu Lisesi Eğitim Vakfı	İZMİR
Celal Bayar Vakfı	BURSA
Cemiyeti Hayriye Vakfı	KONYA
Cerrahpaşa Tıp Fakültesi Vakfı	İSTANBUL
Cevdet İnci Eğitim Vakfı	İZMİR
Coşkunöz Eğitim Vakfı	BURSA
Cumhuriyetçi Eğitim ve Kültür Merkezi Vakfı	İSTANBUL
Çağdaş Eğitim Vakfı	İSTANBUL
Çamlıca Kültür ve Yardım Vakfı	İSTANBUL
Çaykara ve Dernek Pazarı Eğitim Vakfı	İSTANBUL
Çimentaş Eğitim ve Sağlık Vakfı	İZMİR
Çocuk Hastalıkları Araştırma Vakfı	ANKARA
Çukurova Üniversitesi Güçlendirme Vakfı	ADANA
Çukurova Üniversitesi Tıp Fakültesi Güçlendirme Vakfı	ADANA
Danıştay Hizmetlerini Güçlendirme Vakfı	ANKARA
Darülaceze Vakfı	İSTANBUL
Denizli Yetim Aciz ve Muhtaçları Koruma Vakfı	DENİZLİ
Dünya Yerel Yönetim ve Demokrasi Akademisi (İstanbul Akademisi) Vakfı	İSTANBUL
Eczacıbaşı Vakfı	İSTANBUL
Ege Çağdaş Eğitim Vakfı	İZMİR
Ege Orman Vakfı	İZMİR
Elazığ İzzet Paşa Vakfı	ELAZIĞ
Elazığ Kültür ve Tanıtma Vakfı	ANKARA
Elginkan Vakfı	İSTANBUL
Emin Aktar Vakfı	İSTANBUL
Enka Spor Eğitim ve Sosyal Yardım Vakfı	İSTANBUL
Erdoğan Mustafa Akdağ Eğitim ve Kültür Vakfı	YOZGAT
Erzurum Kültür ve Eğitim Vakfı	ERZURUM
Eskişehir Öğretim ve Eğitim Vakfı	ESKİŞEHİR
Es-Seyyid Osman Hulusi Efendi Vakfı	MALATYA
Eymir Kültür Vakfı	İSTANBUL
Fevzi Akkaya Temel Eğitim Vakfı	İSTANBUL
Fevziye Mektepleri Vakfı	İSTANBUL
Finans Vakfı	İSTANBUL
Florence Nightingal Hemşire Mektepleri ve Hastaneleri Vakfı	İSTANBUL
Galatasaray Eğitim Vakfı	İSTANBUL
Gaziantep Kolej Vakfı	GAZİANTEP
Gaziler Kültür ve Yardımlaşma Vakfı	ANKARA
Gedik Eğitim ve Sosyal Yardım Vakfı	İSTANBUL
Geyre (Afrodisias Kazıları) Vakfı	İSTANBUL

Göz Nurunu Koruma Vakfı	İSTANBUL
GSD Eğitim Vakfı	İSTANBUL
Gürsoy Eğitim ve Kültür Vakfı	İSTANBUL
Haberal Eğitim Vakfı	ANKARA
Hacettepe Çocuk Sağlığı Enstitüsü Vakfı	ANKARA
Hacettepe Tıp Merkezi Vakfı	ANKARA
Hacettepe Üniversitesi Vakfı	ANKARA
Hacı Bektaş Veli Anadolu Kültür Vakfı	ANKARA
Hacı Ömer Sabancı Vakfı	ADANA
Hacı Sani Konukoğlu Vakfı	GAZİANTEP
Halis Toprak Vakfı	İSTANBUL
Hayat Sağlık ve Sosyal Hizmetler Vakfı	İSTANBUL
Hayra Hizmet Vakfı	KONYA
Hisar Eğitim Vakfı	İSTANBUL
Hızıroğlu Vakfı	ANKARA
Hüseyin Akif Terzioğlu Şevkat Yuvası Vakfı	ÇANAKKALE
Hz. İbrahim Halilullah Kültür ve Eğitim Vakfı	ŞANLIURFA
Isparta Hayırlar Eğitim Sağlık Kültür ve Yardım Vakfı	ISPARTA
İbrahim Çeçen Vakfı	ANKARA
İ.T.Ü. İleri Elektronik Teknolojileri Araştırma ve Geliştirme Vakfı	İSTANBUL
İbn'ül Emin-Mahmut Kemal İnal Vakfı	İSTANBUL
İhsan Doğramacı Vakfı	ANKARA
İktisadi Kalkınma Vakfı	İSTANBUL
İlim Yayma Vakfı	İSTANBUL
İnanç Vakfı	İSTANBUL
İnönü Üniversitesi Vakfı	MALATYA
İnönü Vakfı	ANKARA
İnsan Kaynağını Geliştirme Vakfı	İSTANBUL
İnşaat ve Tesizat İşçileri Eğitim Vakfı	ANKARA
İpek Kültür ve Eğitim Vakfı	GAZİANTEP
İslami İlimler Araştırma Vakfı	İSTANBUL
İstanbul Erkek Liseliler Eğitim Vakfı	İSTANBUL
İstanbul Kültür ve Sanat Vakfı	İSTANBUL
İstanbul Marmara Eğitim Vakfı	İSTANBUL
İstanbul Sanayi Odası Vakfı	İSTANBUL
İstanbul Teknik Üniversitesi Vakfı	İSTANBUL
İstanbul Teknik Üniversitesini Geliştirme Vakfı	İSTANBUL
İstanbul Tıp Fakültesi Vakfı	İSTANBUL
İstanbul Üniversitesi Araştırma ve Yardım Vakfı	İSTANBUL
İSTEK İstanbul Eğitim ve Kültür Vakfı	İSTANBUL
İşitme Özürlü Çocuklar Eğitim ve Araştırma Vakfı	ESKİŞEHİR
İzmir Kültür Sanat ve Eğitim Vakfı	İZMİR

İzmir Ticaret Odası Eğitim ve Sağlık Vakfı	İZMİR
İzzet Baysal Vakfı	İSTANBUL
Kabataş Erkek Lisesi Eğitim Vakfı	İSTANBUL
Kadın Emeğini Değerlendirme Vakfı	İSTANBUL
Kaleseramik Eğitim Vakfı	ANKARA
Kartal Vakfı	ANKARA
Kayseri Yüksek Öğrenim ve Yardım Vakfı	KAYSERİ
Kemik İliği Transplantasyon ve Onkoloji Merkezi Kurma ve Geliştirme Vakfı	İZMİR
Kenan Evren Eğitim Kültür ve Doğayı Koruma Vakfı	MUĞLA
Kocaeli Eğitim ve Gençlik Vakfı	KOCAELİ
Konya Ereğli Zihinsel ve Fiziksel Yetersiz Çocukları Yetiştirme ve Koruma Vakfı	KONYA
M.Rıfat Güzel ve Eşi Şerife Güzel Vakfı	İSTANBUL
Malatya Eğitim Vakfı	İSTANBUL
Malatya Hacı Bektaş Veli Kültür Merkezi Vakfı	MALATYA
Manisa Huzurevi Vakfı	MANİSA
Manisa Yüksek Tahsil Öğrenci Yurdu Vakfı	MANİSA
Marmara Eğitim ve Kültür Vakfı	İSTANBUL
Marmara Üniversitesi Tıp Fakültesi Vakfı	İSTANBUL
Mehmet Zorlu Eğitim Sağlık Kültür ve Yardımlaşma Vakfı	İSTANBUL
MEKSA Mesleki Eğitim ve Küçük Sanayii Destekleme Vakfı	ANKARA
MESS Eğitim Vakfı	İSTANBUL
Milli Eğitim Bakanlığı Kadıköy Sağlık Eğitimi Merkezi Vakfı	İSTANBUL
Milli Eğitim Vakfı	ANKARA
Milli Kültür ve Ahlaka Hizmet Vakfı	İZMİR
Muradiye Kültür Vakfı	ANKARA
Nuh Çimento Sanayii Vakfı	KOCAELİ
Ondokuz Mayıs Üniversitesi Vakfı	SAMSUN
Ortadoğu Teknik Üniversitesini Geliştirme Vakfı	ANKARA
Ortadoğu ve Balkan İncelemeleri Vakfı	İSTANBUL
Prof.Fahrettin Kerim Gökay Vakfı	İSTANBUL
Rahmi M. Koç Sanayi Müzeciliği ve Kültür Vakfı	İSTANBUL
Reisoğlu Eğitim ve Sağlık Vakfı	ANTALYA
Rize İli Hizmet Vakfı	RİZE
Rüştü Akın Vakfı	İSTANBUL
Sağlık ve Eğitim Vakfı	İSTANBUL
Sağlık ve Sosyal Yardım Vakfı	ANKARA
Saint Joseph Lisesi Eğitim Vakfı	İSTANBUL
Selma ve Hacı Osman Vasıf Meti Ana ve Çocuk Sağlığı ve Sağlık Yardım Vakfı	İSTANBUL
Sema Yazar Gençlik Vakfı	ANKARA
Semiha Şakir Sarıgöl Sağlık, Eğitim ve Sosyal Yardım Vakfı	İSTANBUL

Sevda Cenap And Müzik Vakfı	ANKARA
SİSATEV Sosyal Sigortalar Kurumu Sağlık Tesislerini Güçlendirme Vakfı	ANKARA
Sıtkı KOÇMAN Muğla Üniversitesini Geliştirme Vakfı	MUĞLA
Sosyal Dayanışma ve Mutlu Emeklilik Vakfı	İZMİR
Sosyal Hizmetler ve Çocuk Esirgeme Kurumu Genel Müdürlüğü Şeyh Zayed Çocuk Koruma Vakfı	ANKARA
Suna ve İnan Kırarç Vakfı	İSTANBUL
Şevkat Vakfı	İSTANBUL
Şişli Terakki Vakfı	İSTANBUL
Tekfen Eğitim, Sağlık, Kültür, Sanat ve Doğal Varlıkları Koruma Vakfı	İSTANBUL
Tekstil, Hazır Giyim, Deri Sanayii, Teknoloji ve Tasarım Araştırma Geliştirme Vakfı (TARGEV)	İZMİR
TEMA Türkiye Ereyzonla Mücadele , Ağaçlandırma ve Doğal Varlıkları Koruma Vakfı	İSTANBUL
TESEV Türkiye Ekonomik ve Sosyal Etüdler Vakfı	İSTANBUL
TOHUM Türkiye Otizm Erken Tanı ve Eğitim Vakfı	İSTANBUL
Tokyo Camii Vakfı	ANKARA
Toplum Gönüllüleri Vakfı	İSTANBUL
TUGEV Turizm Geliştirme ve Eğitim Vakfı	İSTANBUL
Tük Kadınını Güçlendirme ve Tanıtma Vakfı	ANKARA
TÜLOV Türkiye Tanıtım Araştırma Demokrasi ve Laik Oluşum Vakfı	ANKARA
Türk Anadolu Vakfı	KONYA
Türk Basketbolunu Geliştirme ve Eğitim Vakfı	İSTANBUL
Türk Böbrek Vakfı	İSTANBUL
Türk Diyabet Vakfı	İSTANBUL
Türk Diabet ve Obezite Vakfı	İSTANBUL
Türk Dünyası Araştırmaları Vakfı	İSTANBUL
Türk Eğitim Derneği Ankara Koleji Vakfı	ANKARA
Türk Eğitim Derneği İstanbul Koleji Vakfı	İSTANBUL
Türk Eğitim Sağlık ve Çevre Vakfı	KOCAELİ
Türk Eğitim Vakfı	İSTANBUL
Türk Eğitimine Özgü Kadir Has Vakfı	İSTANBUL
Türk Emniyet Teşkilatı Şehitleri, Malülleri, Dul ve Yetimleri Eğitim Yardım Vakfı	İSTANBUL
Türk Güreş Vakfı	ANKARA
Türk Japon Vakfı	ANKARA
Türk Kalp Vakfı	İSTANBUL
Türk Kardiyoloji Vakfı	İSTANBUL
Türk Onkoloji Vakfı	İSTANBUL
Türk Petrol Vakfı	İSTANBUL
Türk Polis Teşkilatını Güçlendirme Vakfı	ANKARA
Türk Silahlı Kuvvetleri Mehmetçik Vakfı	ANKARA
Türk Silahlı Kuvvetleri Rehabilitasyon ve Bakım Merkezi Vakfı	ANKARA

Türk Silahlı Kuvvetlerini Güçlendirme Vakfı	ANKARA
Türk Tanıtma Vakfı	ANKARA
Türkiye Ayakkabı Sektörü Araştırma Geliştirme ve Eğitim Vakfı	İSTANBUL
Türkiye Diyanet Vakfı	ANKARA
Türkiye Aile Sağlığı ve Planlaması Vakfı	İSTANBUL
Türkiye Allerji, Astma ve İmmünoloji Tedavi ve Araştırma Vakfı	ANKARA
Türkiye Devlet Hastaneleri ve Hastalara Yardım Vakfı	ANKARA
Türkiye Eğitim Gönüllüleri Vakfı	İSTANBUL
Türkiye Ekonomik ve Toplumsal Tarih Vakfı	İSTANBUL
Türkiye Engelliler Spor Yardım ve Eğitim Vakfı	İSTANBUL
Türkiye Güçsüzler ve Kimsesizlere Yardım Vakfı	ANKARA
Türkiye İşveren Sendikaları Konfederasyonu Mikrocerrahi ve Rekonstrüksiyon Vakfı	İSTANBUL
Türkiye Kalkınma Vakfı	ANKARA
Türkiye Kanserle Savaş Vakfı	İSTANBUL
Türkiye Korunmaya Muhtaç Çocuklar Vakfı	İSTANBUL
Türkiye Körler Vakfı	ANKARA
Türkiye Milli Kültür Vakfı	İSTANBUL
Türkiye Organ Nakli ve Yanık Tedavi Vakfı	ANKARA
Türkiye Ruh Sağlığı ve Tedavi Vakfı	ANKARA
Türkiye Sağlık ve Tedavi Vakfı	ANKARA
Türkiye Sakatları Koruma Vakfı	ANKARA
Türkiye Spastik Çocuklar Vakfı	İSTANBUL
Türkiye Teknoloji Geliştirme Vakfı	ANKARA
Türkiye Trafik Kazaları Yardım Vakfı	ANKARA
Türkiye Üçüncü Sektör Vakfı	İSTANBUL
Türkiye Yüksek Tahsil Gençliği Öğrenim ve İhtisas Vakfı	İSTANBUL
Türkmeneli İşbirliği ve Kültür Vakfı	ANKARA
Uğur Mumcu Araştırmacı Gazetecilik Vakfı	ANKARA
Uludağ Kültür ve Eğitim Vakfı	BURSA
Uludağ Üniversitesi Güçlendirme Vakfı	BURSA
Vedat Ardahan Vakfı	İSTANBUL
Vehbi Koç Vakfı	İSTANBUL
Yardım ve İyilik Vakfı	MERSİN
Yaşar Eğitim ve Kültür Vakfı	İZMİR
Yıldız Üniversitesi Vakfı	İSTANBUL
Yıldız Yasemin Sonel Kalp Vakfı	ANKARA
Yirmibirinci Yüzyıl Eğitim ve Kültür Vakfı	İSTANBUL
Zeynep Mutlu Eğitim Vakfı	İSTANBUL
Zeytinoğlu Eğitim Bilim ve Kültür Vakfı	ESKİŞEHİR
Zihinsel Yetersiz Çocukları Yetiştirme ve Koruma Vakfı	ANKARA
Zübeyde Hanım Şehit Analarını Koruma Vakfı	ANKARA

Ek-2: Kamuya Yararına Çalışan Dernekler Listesi**Derneğin Adı****Merkezi**

Adana Sağır Ve Dilsizler Derneği	ADANA
Adana Soroptimist Kulübü Derneği	ADANA
Adana Verem Savaş Derneği	ADANA
Afyon Abdurrahim Mısri Camii Koruma Ve Yaşatma Derneği	AFYON
Afyon Verem Savaş Derneği	AFYON
Aids İle Savaşım Derneği	İSTANBUL
Aidsle Mücadele Derneği	İZMİR
Akçaabat Verem Savaş Derneği	TRABZON
Akdeniz Talasemi Derneği	ANTALYA
Akseki Eğitim Hayratı Derneği	İSTANBUL
Alanya Turistik İşletmeciler Derneği (Altid)	ANTALYA
Altı Nokta Körleri Eğitim Ve Kalkındırma Derneği	ANKARA
Altınoluk Tarihi Antandros Şehrini Kurtarma Koruma Ve Yaşatma Derneği	BALIKESİR
Anadolu Basın Birliği Derneği	ANKARA
Anadolu Kulübü Derneği	ANKARA
Anadolu Sakatlar Derneği	KAYSERİ
Anıtkabir Derneği	ANKARA
Ankara Atlı Spor Kulübü Derneği	ANKARA
Ankara Çocuk Bakımı Derneği	ANKARA
Ankara Çocuk Cerrahisi Derneği	ANKARA
Ankara Çocuk Dostları Derneği	ANKARA
Ankara Çok Sesli Müzik Derneği	ANKARA
Ankara Diabet Derneği	ANKARA
Ankara Fotoğraf Sanatçıları Derneği	ANKARA
Ankara Gazeteciler Cemiyeti	ANKARA
Ankara Hukuk Fakültesi Mezunları Derneği	ANKARA
Ankara İç Hastalıkları Araştırma Ve Geliştirme Derneği	ANKARA
Ankara Kadın Ve Çocuk Sağlığı Derneği	ANKARA
Ankara Kulübü Derneği	ANKARA
Ankara Lions Kulübü Derneği	ANKARA
Ankara Mikrobiyoloji Derneği	ANKARA
Ankara Onkoloji Hastahanesi Yardım Derneği	ANKARA
Ankara Öğretim Derneği	ANKARA
Ankara Patoloji Derneği	ANKARA
Ankara Rehabilitasyon Derneği	ANKARA
Ankara Soroptimist Kulübü Derneği	ANKARA
Ankara Telsiz Ve Radyo Amatörleri Kulübü Derneği	ANKARA
Ankara Thalassaemia Derneği	ANKARA
Ankara Tıplılar Derneği	ANKARA
Ankara Tıplılar Genel Cerrahi Derneği	ANKARA

Ankara Verem Savaş Derneği	ANKARA
Antakya Verem Savaş Derneği	HATAY
Antalya Beyaz Baston Görmeyenler Derneği	ANTALYA
Antalya Verem Savaş Derneği	ANTALYA
Arama Kurtarma Derneği	İSTANBUL
Artvin Verem Savaş Derneği	ARTVİN
Atatürkçü Düşünce Derneği	ANKARA
Aydın Spastik Çocuklar Derneği	AYDIN
Aydın Verem Savaş Derneği	AYDIN
Ayvalık Verem Savaş Derneği	BALIKESİR
Azerbaycan Kültür Derneği	ANKARA
Birleşmiş Milletler Çocuklara Yardım Fonu Türk Milli Komitesi Derneği	ANKARA
Bahçelievler Bucağı Hayırlı İşler Derneği	ANKARA
Balıkdamları Spor Kulübü Derneği	İSTANBUL
Balıkesir Halk Sağ.Kor.Ve Dev.Hast.Gel. Derneği	BALIKESİR
Balıkesir Kanserle Savaş Derneği	BALIKESİR
Balıkesir Verem Savaş Derneği	BALIKESİR
Balıklırum Hastanesi Yoksul Ve Hasta İhtiyarları Koruma Derneği	İSTANBUL
Balkan Göçmenleri Kültür Ve Dayanışma Derneği	BURSA
Balkan Türkleri Kültür Ve Dayanışma Derneği	KOCAELİ
Baltalimanı Kemik Hastalıkları Hast.Kal. Derneği	İSTANBUL
Bandırma Hayır İşleri Derneği	BALIKESİR
Bandırma Verem Savaş Derneği	BALIKESİR
Batı Trakya Türkleri Dayanışma Derneği	İSTANBUL
Bayburt Verem Savaşı Derneği	BAYBURT
Bedensel Engellilerle Dayanışma Derneği	İSTANBUL
Bergamayı Sevenler Derneği	İZMİR
Beşiktaş Jimnastik Kulübü Derneği	İSTANBUL
Beyazay Görme Engelliler Derneği	İSTANBUL
Bilecik Verem Savaş Derneği	BİLECİK
Bilimsel Yayınlar Derneği	ANKARA
Birleşmiş Milletler Türk Derneği	ANKARA
Boğaziçi Soroptimist Kulübü Derneği	İSTANBUL
Bolu Verem Savaş Derneği	BOLU
Bosna Sancak Kültür Ve Yardımlaşma Derneği	İSTANBUL
Bozüyük Verem Savaş Derneği	BİLECİK
Bulgaristan Türkleri Kültür Ve Yardımlaşma Derneği	ANKARA
Burdur İli Hastahane Ve Sağlık Tesislerini Yaptırma Yaşatma Derneği	BURDUR
Burdur Özürlüleri Koruma Ve Yaşatma Derneği	BURDUR
Burdur Verem Savaş Derneği	BURDUR
Burhaniye Verem Savaş Derneği	BALIKESİR
Bursa Ana Çocuk Sağlığı Derneği	BURSA
Bursa Eski Eserleri Sevenler Kurumu Derneği	BURSA
Bursa Gazeteciler Cemiyeti	BURSA
Bursa Kanserle Savaş Derneği	BURSA

Bursa Sağır Dilsizleri Himaye Ve Yardım Derneği	BURSA
Bursa Verem Savaş Derneği	BURSA
Bursaspor Kulübü Derneği	BURSA
Cemiyeti Hayriye Derneği	KONYA
Cerrahpaşa Halk Sağlığını Koruma Derneği	İSTANBUL
Cerrahpaşa Tıp Fakültesi Kadın Doğum Kliniği Yardımlaşma Derneği	İSTANBUL
Cüzzamla Savaş Derneği	İSTANBUL
Cüzzamla Savaş Ve Araştırma Derneği	ANKARA
Çağdaş Yaşamı Destekleme Derneği	İSTANBUL
Çankırı Verem Savaş Derneği	ÇANKIRI
Çocuk Akıl Sağlığı Ve Rehabilitasyonu Derneği	İSTANBUL
Çocuk Böbrek Sağlığı Derneği	İSTANBUL
Çocuk Sevenler Derneği	ANKARA
Çocuk Ve Gençlik Ruh Sağlığı Derneği	ANKARA
Çorum Verem Savaş Derneği	ÇORUM
Çukurova Gazeteciler Cemiyeti	ADANA
Darülecezzeye Yardım Derneği	İSTANBUL
Darüşşafaka Cemiyeti	İSTANBUL
Deniz Feneri Yardımlaşma Ve Dayanışma Derneği	İSTANBUL
Deniz Temiz Derneği	İSTANBUL
Denizli Verem Savaş Derneği	DENİZLİ
Dışışleri Mensupları Eşleri Dayanışma Derneği	ANKARA
Dil Derneği	ANKARA
Diyarbakır Verem Savaş Derneği	DİYARBAKIR
Diyarbakır Ziya Gökalp Üniv.Gerç.Ve Yaş. Derneği	DİYARBAKIR
Doğu Türkistan Göçmenleri Derneği	İSTANBUL
Doğuştan Kan Hastalıkları Koruma Tedavi Ve Dayanışma Derneği	ANKARA
Down Sendromu Dayanışma Ve Araştırma Derneği	ANKARA
Dr.Nurhan Avman Beyin Ve Sinir Cerrahisi Derneği	ANKARA
Dünya Enerji Konseyi Türk Milli Komitesi Derneği	ANKARA
Düzce Verem Savaş Derneği	DÜZCE
Edirne Zihin Ve Hareket Özürlü Çocukları Koruma Derneği	EDİRNE
Edremit Verem Savaş Derneği	BALIKESİR
Ege Turizm Derneği	İZMİR
Ege Üniversitesi Yardım Derneği	İZMİR
Eğitim Kültür Ve Sağlık Derneği	ANKARA
Elazığ Musiki Konservatuarı Derneği	ELAZIĞ
Elazığ Verem Savaş Derneği	ELAZIĞ
Elbistan Verem Savaş Derneği	K.MARAŞ
Elmalı Verem Savaş Derneği	ANTALYA
Emek Soroptimist Kulübü Derneği	ANKARA
Emin Ongan Üsküdar Musiki Cemiyeti Derneği	İSTANBUL
Eram Özel Eğitime Muhtaç Çocuklara Yardım Derneği	İSTANBUL
Erzincan İli Kültür Ve Eğitim Derneği	ANKARA
Eskişehir Görme Engelliler Dayanışma Derneği	ESKİŞEHİR

Eskişehir Verem Savaş Derneği	ESKİŞEHİR
Etiler Lions Kulübü Derneği	İSTANBUL
Fakir Ve Muhtaçlara Yardım Derneği	DENİZLİ
Fatihin Eski Eserlerini İhya Ve Koruma Derneği	İSTANBUL
Fenerbahçe Spor Kulübü Derneği	İSTANBUL
Fenilketonirürlü Çocukları Tarama Ve Koruma Derneği	ANKARA
Fethiye Verem Savaş Derneği	MUĞLA
Foto Muhabirleri Derneği	ANKARA
Galatasaray Spor Kulübü Derneği	İSTANBUL
Gaziantep Verem Savaş Derneği	GAZİANTEP
Gaziosmanpaşa Soroptimist Kulübü Derneği	ANKARA
Gebze Verem Savaş Derneği	KOCAELİ
Gençlerbirliği Spor Kulübü Derneği	ANKARA
Giresun Verem Savaş Derneği	GİRESUN
Göçmenlere Yardım Derneği	İSTANBUL
Gönen Verem Savaş Derneği	BALIKESİR
Görme Özürlüler Derneği (Göz-Der)	İSTANBUL
Görme Özürlülerini Birleştirme Ve Kalkındırma Derneği	İÇEL
Görmeyenler Kültür Ve Birleşme Derneği	ANKARA
Görmeyenleri Koruma Derneği	İZMİR
Güçsüzler Yurdu Derneği	ANKARA
Gümüşhane Verem Savaş Derneği	GÜMÜŞHANE
Hacettepe Bilim Merkezleri Derneği	ANKARA
Hacettepe Onkoloji Enstitüsü Derneği	ANKARA
Halk Sağlığını Koruma Derneği	ANKARA
Halkevleri Derneği	ANKARA
Hastahane Ve Hastalara Yardım Derneği	ANKARA
Havza Verem Savaş Derneği.	SAMSUN
Haydarpaşa Numuneliler Derneği	İSTANBUL
Hayırlı İşler Yapma Ve İdame Ettirme Derneği	ADANA
Hayvanları Koruma Derneği	ANKARA
Huzur Köşkleri Derneği	ANKARA
Huzurevlerini Koruma Ve Yaşatma Derneği	İSTANBUL
Irak Türkleri Kültür Ve Yardımlaşma Derneği	İSTANBUL
Isparta İli Kalkındırma Derneği	ANKARA
Isparta Verem Savaş Derneği	ISPARTA
İçel Soroptimist Kulübü	İÇEL
İçel Verem Savaş Derneği	İÇEL
İhtiyarlara Mahsus Cem.Hay.Der Düşkünler Evi	İSTANBUL
İlahiyata Öğrenci Yetiştirme Derneği	İZMİR
İlgi Otistik Çocukları Koruma Derneği	ANKARA
İlim Yayma Cemiyeti	İSTANBUL
İlkyardım Hastahanesi Yardım Derneği	İSTANBUL
İskenderun Hayırlar Yaptırma Ve Yaşatma Derneği	HATAY
İskenderun Verem Savaşı Derneği	HATAY

İstanbul Göğüs Cer.Mer.Göğüs Ve Kalp Hast.Savaş Derneği	İSTANBUL
İstanbul Belediyesi Beyoğlu Hastahanesi Kalkındırma Derneği	İSTANBUL
İstanbul Çocuk Hastahanesine Yardım Derneği	İSTANBUL
İstanbul Çocuk Sağlığı Derneği	İSTANBUL
İstanbul Esnaf Hastahanesi Koruma Ve Yardımlaşma Derneği	İSTANBUL
İstanbul Fetih Derneği	İSTANBUL
İstanbul Flarmoni Derneği	İSTANBUL
İstanbul Hasta Çocukları Koruma Derneği	İSTANBUL
İstanbul Milletlerarası Lions Kulübü Derneği	İSTANBUL
İstanbul Sosyal Hizmetler Federasyonu	İSTANBUL
İstanbul Şehir Kütüphanesi Kurma Ve Yaşatma Derneği	İSTANBUL
İstanbul Topkapı Sarayı Müzesi Sevenler Derneği	İSTANBUL
İstanbul Uluslar Arası Kardeşlik Ve Yardımlaşma Derneği	İSTANBUL
İstanbul Verem Savaş Derneği	İSTANBUL
İstanbul Yelken Kulübü Derneği	İSTANBUL
İzmir Atatürk Ormanı Kurma Ve Koruma Derneği	İZMİR
İzmir Balkan Göçmenleri Kültür Ve Dayanışma Derneği	İZMİR
İzmir Çağdaş Görmeyenler Derneği	İZMİR
İzmir Devlet Hastanesi Yardım Ve İlmi Araştırma Teşvik Derneği	İZMİR
İzmir Fakirlerine Yardım Derneği	İZMİR
İzmir Flarmoni Derneği	İZMİR
İzmir Gazeteciler Cemiyeti	İZMİR
İzmir Hastahanelerine Yardım Derneği	İZMİR
İzmir Milli Kütüphane Derneği	İZMİR
İzmir Sağır Ve Dilsizleri Koruma Kalkındırma Derneği	İZMİR
İzmir Veremle Mücadele Derneği	İZMİR
Kadın Haklarını Koruma Derneği	İSTANBUL
Kadının Sosyal Hayatını Araştırma Ve İnceleme Derneği	ANKARA
Kahramanmaraş Okutma Ve Yardım Derneği	İSTANBUL
Kalp Hastalarına Yardım Ve Araştırma Derneği	ANKARA
Kamu Yararına Çalışan Çocuk Zekasını Koruma Ve Geliştirme Derneği	İSTANBUL
Kamu Yararına Çalışan Türkiye Polis Emeklileri Sosyal Yardımlaşma Derneği	İSTANBUL
Kanlıca Yardımlaşma Derneği	İSTANBUL
Kanserli Çocuklara Yardım Derneği	ANKARA
Karadeniz Ereğli Soroptimist Kulübü Derneği	ZONGULDAK
Karaelmas Bilim Ve Araştırma Derneği	ZONGULDAK
Karataş Hastahanesi İdare Derneği	İZMİR
Karikatürcüler Derneği	İSTANBUL
Karşıyaka K.Paşa Camii Kor.Yaş.Ve Sos.Kül.Hiz. Derneği	İZMİR
Kaş Verem Savaş Derneği	ANTALYA
Kayseri İli Yardımlaşma Derneği	ANKARA
Kayseri Verem Savaş Derneği	KAYSERİ
Kemalist Atılım Birliği Derneği	ANKARA
Keşan Verem Savaş Derneği	EDİRNE

Kıbrıs Türk Kültür Derneği	ANKARA
Kırım Türkleri Kültür Ve Yardımlaşma Derneği	ANKARA
Kırklareli Kanser Savaş Derneği	KIRKLARELİ
Kırklareli Verem Savaş Derneği	KIRKLARELİ
Kırşehir Öğrenim Gençliğine Yardım Derneği	ANKARA
Kırşehir Verem Savaş Derneği	KIRŞEHİR
Kız İzçiler Derneği	ANKARA
Kimse Yok Mu Dayanışma Ve Yardımlaşma Derneği	İSTANBUL
Kocaeli Spor Kulübü Derneği	KOCAELİ
Kocaeli Verem Savaş Derneği	KOCAELİ
Konya Dmma Koruma Ve Yaşatma Derneği	KONYA
Konya Hastahanelerine Yardım Derneği	KONYA
Konya Kültür Ve Turizm Derneği	KONYA
Konya Ve Mülhakatı Eski Eserleri Sevenler Derneği	KONYA
Konya Verem Savaş Derneği	KONYA
Konya Yüksek Öğrenim Yap.Derneğitahsil Derneği	İSTANBUL
Korunmaya Muhtaç Çocukları Koruma Derneği	HATAY
Körleri Eğitim Ve Kalkındırma Derneği	İSTANBUL
Köy Öğretmenleri İle Haberleşme Ve Yardımlaşma Derneği	İSTANBUL
Kültürel Gelişim Derneği	ANKARA
Kütahya İlinde Yetişenler Derneği	KÜTAHYA
Kütahya Verem Savaş Derneği	KÜTAHYA
Levent Soroptimist Kulübü Derneği	İSTANBUL
M.K.E.Ankaragücü Gençlik Ve Spor Kulübü Derneği	ANKARA
Mahalli İdareler Derneği	ANKARA
Makedonya Göçmenleri Kültür Ve Dayanışma Derneği	İZMİR
Malatya Verem Savaş Derneği	MALATYA
Maltepe Camii İnşaa Ve Yaşatma Derneği	İSTANBUL
Maltepe Camii Yaptırma Derneği	ANKARA
Manisa Verem Savaş Derneği	MANİSA
Marmara Soroptimist Kulübü Derneği	İSTANBUL
Milas Verem Savaş Derneği	MUĞLA
Moda Soroptimist Kulübü Derneği	İSTANBUL
Mudanya Verem Savaş Derneği	BURSA
Muğla Verem Savaş Derneği	MUĞLA
Multpl Skleroz Derneği	İZMİR
Muş Verem Savaş Derneği	MUŞ
Mülkiyeliler Birliği Derneği	ANKARA
Müstakil Sanayici Ve İş Adamları Derneği (Müsiad)	İSTANBUL
Nasreddin Hoca Ve Turizm Derneği	KONYA
Niğde Verem Savaş Derneği	NİĞDE
Odtü Öğrencileri Destekleme Derneği	ANKARA
Okumuşu Çoğaltma Ve Okuyanı Koruma Derneği	MALATYA
Omurilik Felçlileri Derneği	İSTANBUL
Ondokuz Mayıs Zih.Eng.Çoç. Eğt.Uyg.Arş.Gel. Derneği	SAMSUN

Ordu Verem Savaş Derneği	ORDU
Ödemiş Verem Savaş Derneği	İZMİR
Öğretilebilir Çocukları Koruma Derneği	ANKARA
Polis Hastahanesini Yaptırma Ve Yaşatma Derneği.	İSTANBUL
Resim Ve Heykel Müzeleri Derneği	İSTANBUL
Rize Verem Savaş Derneği	RİZE
Romatizma Derneği	İSTANBUL
Sağlığı Geliştirme Ve Sığıra İle Mücadele Derneği	ELAZIĞ
Sağlığı Ve Sağlık Yatırımlarını Koruma Ve Destekleme Derneği	AYDIN
Sağlık Çalışanları Ve Hastalara Yardım Derneği	ANKARA
Sağlık Hizmetlerini Destekleme Derneği	AYDIN
Sağlıklı Bebekler İçin Elele Derneği	ANKARA
Sağlıklı Gelecek Derneği	İZMİR
Sağmalcılar Devlet Hastahanesine Yardım Derneği.	İSTANBUL
Sakarya Hayır Sevenler Derneği	SAKARYA
Salihli Devlet Hast.Kal.Ve Fakir Hastalara Yardım Derneği	MANİSA
Samsun Doğayı Koruma Derneği	SAMSUN
Samsun Spor Kulübü Derneği	SAMSUN
Samsun Verem Savaş Derneği	SAMSUN
Sanat Kurumu Derneği	ANKARA
Sındırgı Hastahane Yaptırma Ve Yaşatma Derneği	BALIKESİR
Sındırgı Veremle Savaş Derneği	BALIKESİR
Siirt İli Kurs Ve Okul Talebelerine Yardım Derneği	SIİRT
Silifke Verem Savaş Derneği	İÇEL
Simav Hastahane Yaptırma Ve Yaşartma Ve Sosyal Hizmetler Derneği	KÜTAHYA
Sivas Kültür Ve Sosyal Yardım Derneği	ANKARA
Sivas Verem Savaş Derneği	SİVAS
Sosyal Dayanışma Derneği	İSTANBUL
Sosyoloji Derneği	ANKARA
Spastik Çocukları Zihinsel Özürlüleri Egt. Derneği	TRABZON
Sultanahmet Camii Koruma Ve İhya Derneği	İSTANBUL
Süreyya Ağaoğlu Çocuk Dostları Derneği	İSTANBUL
Şebinkarahisar Veremle Mücadele Derneği	GİRESUN
Şişli Soroptimist Kulübü Derneği	İSTANBUL
Tarsus Hayırlar Yap.Mabet.Eski Eser.İmar Ve Koruma Derneği	İÇEL
TCDDY Emeklileri Ve Mensupları Sos.Yard. Derneği	İSTANBUL
Tekirdağ Verem Savaş Derneği	TEKİRDAĞ
Telsiz Ve Radyo Amatörleri Derneği	İSTANBUL
Topkapı Fukaraperver Derneği	İSTANBUL
Trabzon Kalkındırma Derneği	ANKARA
Trabzon Sağır Dilsizleri Koruma Derneği	TRABZON
Trabzon Verem Savaş Derneği	TRABZON
Trabzonspor Kulübü Derneği	TRABZON
Turhal Verem Savaş Derneği	TOKAT
Tüketici Hakları Derneği	ANKARA

Tüketiciyi Koruma Derneği	İSTANBUL
Tüm Sivil Emekliler Derneği	ANKARA
Türk Amerikan İşadamları Derneği.	İSTANBUL
Türk Anneler Derneği	ANKARA
Türk Basın Birliği Derneği Genel Merkezi	İSTANBUL
Türk Bilim Tarihi Kurumu Derneği	İSTANBUL
Türk Biyokimya Derneği	ANKARA
Türk Cankurtarma Cemiyeti Derneği	MUĞLA
Türk Diabet Cemiyeti Derneği	İSTANBUL
Türk Eğitim Derneği	ANKARA
Türk Farmokoloji Derneği	ANKARA
Türk Fizik Derneği	İSTANBUL
Türk Fizyolojik Bilimler Derneği	ANKARA
Türk Gastroentoloji Derneği	ANKARA
Türk Hava Kurumu Derneği	ANKARA
Türk Hemşireler Derneği	ANKARA
Türk Hukuk Kurumu Derneği	ANKARA
Türk İdareciler Derneği	ANKARA
Türk Jinekoloji Ve Obstetrik Derneği	ANKARA
Türk Kadınlar Birliği	ANKARA
Türk Kadınlar Konseyi Derneği	ANKARA
Türk Kadınları Kültür Derneği	ANKARA
Türk Kanser Araştırma Ve Savaş Derneği	ANKARA
Türk Kanser Derneği	İSTANBUL
Türk Kardiyoloji Derneği	İSTANBUL
Türk Kooperatifçilik Kurumu Derneği	ANKARA
Türk Kültür Araştırma Enstitüsü Derneği	ANKARA
Türk Kütüphaneciler Derneği	ANKARA
Türk Mikrobiyoloji Derneği	İSTANBUL
Türk Nöroloji Derneği	ANKARA
Türk Ocakları Derneği	ANKARA
Türk Ortopedi Ve Travmatoloji Birliği Derneği	ANKARA
Türk Parlamenterler Birliği Derneği	ANKARA
Türk Pediatri Kurumu Derneği	İSTANBUL
Türk Plastik Rekonstrüktif Ve Estetik Cerrahi Derneği	ANKARA
Türk Psikologlar Derneği	ANKARA
Türk Radyoloji Derneği	ANKARA
Türk Ruh Hastalıkları Dedaptasyon Derneği	İSTANBUL
Türk Sanayicileri Ve İşadamları Derneği.	İSTANBUL
Türk Sosyal Bilimler Derneği	ANKARA
Türk Spastik Çocukları Derneği	İSTANBUL
Türk Tıbbi Rehabilitasyon Kurumu Derneği	ANKARA
Türk Tıp Cemiyeti	İSTANBUL
Türk Tüberküloz Ve Toraks Derneği	ANKARA
Türk Üniversiteli Kadınlar Derneği	İSTANBUL

Türk Ziraat Mühendisleri Derneği	ANKARA
Türkistanlılar Kültür Ve Sosyal Yardımlaşma Derneği	İSTANBUL
Türkiye Aile Planlaması Derneği	ANKARA
Türkiye Amatör Spor Kulüpleri Derneği Konfederasyonu	ANKARA
Türkiye Anıtlar Derneği	ANKARA
Türkiye Bilişim Derneği	ANKARA
Türkiye Çevre Koruma Ve Yeşillendirme Derneği	İSTANBUL
Türkiye Ekonomi Kurumu Derneği	ANKARA
Türkiye Emekli Astsubaylar Derneği	ANKARA
Türkiye Emekli Öğretmenler Derneği	İSTANBUL
Türkiye Emekli Subaylar Derneği	ANKARA
Türkiye Felsefe Kurumu Derneği	ANKARA
Türkiye Fizik Tedavi Ve Rehabilitasyon Derneği	İSTANBUL
Türkiye Flarmoni Derneği	ANKARA
Türkiye Gazeteciler Cemiyeti	İSTANBUL
Türkiye Giyim Sanayicileri Derneği	İSTANBUL
Türkiye Görme Engelliler Derneği	İSTANBUL
Türkiye Göz Bankası Derneği	ANKARA
Türkiye Grup Psikoterapistleri Derneği	ANKARA
Türkiye Halk Sağlığı Derneği	İSTANBUL
Türkiye Halk Sağlığı Eğitimi Birliği Derneği	ANKARA
Türkiye Halk Sağlığı Kurumu Derneği	ANKARA
Türkiye Harp Mal.Gazi.Şehit.Dul Ve Yetimler Derneği	ANKARA
Türkiye Hayırlar Yaptırma Ve İdame Ettirme Derneği	ANKARA
Türkiye Hayvanları Koruma Derneği	İSTANBUL
Türkiye Hemofili Derneği	İSTANBUL
Türkiye Interplast Derneği	ADANA
Türkiye İlahiyat Tedrisatına Yardım Eden Derneği Federasyonu	ANKARA
Türkiye İlgenel Meclis Üyeleri Derneği	ANKARA
Türkiye İşadamları Ve Sanayicileri Konfederasyonu	İSTANBUL
Türkiye İşitme Engelliler Derneği	İSTANBUL
Türkiye Jokey Kulübü	İSTANBUL
Türkiye Kadın Dernekleri Federasyonu	ANKARA
Türkiye Kas Hastalıkları Derneği	İSTANBUL
Türkiye Kızılay Derneği	ANKARA
Türkiye Kimya Derneği	İSTANBUL
Türkiye Kuvayi Milliye Mücahitleri Derneği	ADANA
Türkiye Milli Olimpiyat Komitesi Derneği	İSTANBUL
Türkiye Modern Cerrahi Eğitimi Ve Araştırma Derneği	ANKARA
Türkiye Muharip Gaziler Derneği	ANKARA
Türkiye Multipl Skleroz Derneği	İSTANBUL
Türkiye Okul Öncesi Eğitim Geliştirme Derneği	ANKARA
Türkiye Ormancılar Derneği	ANKARA
Türkiye Parazitoloji Derneği	İZMİR
Türkiye Romatizma Araştırma Derneği	ANKARA

Türkiye Sağır Ve Dilsizler Derneği	ANKARA
Türkiye Sağır Ve Dilsizler Tesevüt Derneği	İSTANBUL
Türkiye Sağır Ve Dilsizler Milli Federasyonu	İSTANBUL
Türkiye Sakatlar Derneği	İSTANBUL
Türkiye Sınır Ve Ruh Sağlığı Derneği	ANKARA
Türkiye Sivil Emeklileri Derneği	İSTANBUL
Türkiye Solunum Araştırma Derneği	İSTANBUL
Türkiye Soroptimist Kulüpleri Federasyonu	İSTANBUL
Türkiye Sosyal Psikiyatri Derneği	ANKARA
Türkiye Spor Yazarları Derneği	İSTANBUL
Türkiye Tabiatını Koruma Derneği	ANKARA
Türkiye Tarihi Yerleri Koruma Derneği	İSTANBUL
Türkiye Tıp Akademisi Derneği	İSTANBUL
Türkiye Trafik Kazalarını Önleme Derneği	İSTANBUL
Türkiye Turing Otomobil Kurumu Derneği	İSTANBUL
Türkiye Ulusal Verem Şavaşı Dernekleri Federasyonu	ANKARA
Türkiye Yardım Sevenler Derneği	ANKARA
Türkiye Yazarlar Birliği Derneği	ANKARA
Türkiye Yeşilay Derneği	İSTANBUL
Türkiye Ziraatçılar Derneği	ANKARA
Ulusal Travma Ve Acil Cerrahi Derneği	İSTANBUL
Umumu Menfaatlere Hadim Türk Denizcilik Cemiyeti	İSTANBUL
Uşak Verem Savaş Derneği	UŞAK
Uygar Görme Engelliler Derneği	BURSA
Yalova Verem Savaş Derneği	YALOVA
Yedikule Göğüs Hastalıkları Hastahanesine Yardım Derneği	İSTANBUL
Yenice Camii Yaptırma Ve Yaşatma Derneği	ANKARA
Yeşil Türkiye Ormancılar Derneği	ANKARA
Yetiştirme Yurdu Ve Korumaya Muhtaç Çocukları Koruma Derneği	İSTANBUL
Yıldız Üniversitesi Koruma Ve Yaşatma Derneği	İSTANBUL
Yoksul Hasta Öğrencileri Dostları Derneği	İSTANBUL
Yoksullara Yardım Derneği	İSTANBUL
Yozgat Verem Savaş Derneği	YOZGAT
Zeynep Kamil Anne Ve Çocuk Sağlığını Koruma Derneği	İSTANBUL
Zeynep Kamil Sağlık Meslek Lisesi Mezunları Derneği	İSTANBUL
Zihinsel Özürlü Çocukları Koruma Derneği	BURSA
Zonguldak Verem Savaş Derneği	ZONGULDAK

Ek-3: Kamu İktisadi Teşebbüslerine Ait Liste**A-İktisadi Devlet Teşekkülleri****İlgili Bakanlık: BAŞBAKANLIK**

Teşekkül	Müesseseler	Bağlı Ortaklıklar
Türkiye Cumhuriyeti Ziraat Bankası		
Türkiye Emlak Bankası A.Ş.		Emlak Konut A.Ş.
Türkiye Halk Bankası A.Ş.		
ETİ Holding A.Ş. (Madencilik)		1. Eti Bor Anonim Şirketi 2. Eti Alimunyum Anonim Şirketi 3. Eti Krom Anonim Şirketi 4. Eti Elektrometalürji A.Ş. 5. Eti Gümüş Anonim Şirketi 6. Eti Bakır Anonim Şirketi 7. Eti Pazarlama ve Dış Ticaret Anonim Şirketi
Çay İşletmeleri Genel Müdürlüğü		

İlgili Bakanlık : SANAYİ VE TİCARET BAKANLIĞI

Teşekkül	Müesseseler	Bağlı Ortaklıklar
Türkiye Selüloz ve Kağıt Fabrikası (SEKA)	1.Afyon Müessesesi 2.Aksu Müessesesi 3.Akdeniz Müessesesi 4.Balıkesir Müessesesi 5.Çaycuma Müessesesi 6.Dalaman Müessesesi 7.Kastamonu Müessesesi 8.İzmit Selüloz ve Kağıt San. Müessesesi 9.Bolu Lamine ve Lif Levha San. Müessesesi	
Türkiye Şeker Fabrikaları A.Ş.		1.Kütahya Şeker Fabrikası A.Ş. 2.Adapazarı Şeker Fabrikası A.Ş.
SÜMERHALI (Sümer Halıcılık ve El Sanatları Sanayi T.A.Ş.)		
Makina ve Kimya Endüstrisi Kurumu		1.Çankırı Silah Sanayi ve Ticaret A.Ş. 2.Makina Sanayi ve Tic. A.Ş. 3.Elektrik Sayaçları Sanayi ve Tic. A.Ş. 4.Elmadağ Barut Sanayi ve Tic. A.Ş.

		5.Av-Fişek Sanayi ve Tic. A.Ş. 6.Antalya Pil Sanayi ve Tic. A.Ş. 7.Çelik Çekme Boru Sanayi ve Tic. A.Ş. 8.Fişek Sanayi ve Tic. A.Ş. 9.Hafif Silah San. ve Tic. A.Ş. 10.Hurda Sanayi ve Tic. A.Ş. 11.Nitrosan Tic. A.Ş. 12.Elroksan Tic. A.Ş. 13.Pirinçsan Tic. A.Ş. 14.Mühimmatsan Tic. A.Ş. 15.Çeliksın Tic. A.Ş. 16. Silah Sanayii ve Tic. A.Ş.
--	--	--

İlgili Bakanlık : ENERJİ VE TABİİ KAYNAKLAR BAKANLIĞI

Teşekkül	Müesseseler	Bağlı Ortaklıklar
Türkiye Demir ve Çelik İşletmeleri		1.Gerede Çel. Kon. ve Teç. Fab. San. ve Tic. A.Ş. 2.Divhan Madenleri A.Ş.
BOTAŞ (Boru Hatları ile Petrol Taşıma A.Ş.)		
Türkiye Petrolleri A.O. (T.P.A.O.)		
Türkiye Taşkömürü Kurumu	1.Kozlu Taşkömürü İşletme Müessesesi 2.Karadon Taşkömürü İşletme Müessesesi 3.Üzülmez Taşkömürü İşletme Müessesesi	
Türkiye Kömür İşletmeleri		
Türkiye Elektrik Üretim İletim A.Ş.		1.TEMSAN Türkiye Elektromekanik San. A.Ş. 2. Kemerköy EAŞ (Elektrik Santrali) 3. Soma EAŞ (Elektrik Santrali) 4. Trakya EAŞ (Elektrik Santrali) 5. Yeniköy EAŞ (Elektrik Santrali)
Türkiye Elektrik Dağıtım A.Ş.	1. 64 ilin Elektrik Dağıtım Müessesesi.	1.Trakya Elektrik Dağıtım A.Ş. 2.Boğaziçi Elektrik Dağıtım A.Ş. 3.Körfez Elektrik Dağıtım A.Ş. 4.Meram Elektrik Dağıtım A.Ş. 5.Sakarya Elektrik Dağıtım A.Ş. 6.Başkent Elektrik Dağıtım A.Ş. 7.Karaelmas Elektrik Dağıtım A.Ş.

İlgili Bakanlık: MALİYE BAKANLIĞI

Teşekkül	Müesseseler	Bağlı Ortaklıklar
Devlet Malzeme Ofisi	1.İzmit İmalat Müessesesi 2.Basım Müessesesi	

İlgili Bakanlık: TARIM VE KÖYİŞLERİ BAKANLIĞI

Teşekkül	Müesseseler	Bağlı Ortaklıklar
Toprak Mahsulleri Ofisi	1.Alkoloid Müessesesi	1.Aksaray Azmi Milli T.A.Ş.
Tarım İşletmeleri Genel Müdürlüğü		

B-KAMU İKTİSADİ KURULUŞLARI**İlgili Bakanlık : ULAŞTIRMA BAKANLIĞI**

Kuruluş	Müesseseler	Bağlı Ortaklıklar
T.C. Devlet Demiryolları İşletmesi		1.TÜVASAŞ Türkiye Vagon Sanayii A.Ş. 2.TÜLOMSAŞ Türkiye Lokomotif San. A.Ş. 3.TÜDEMSAŞ Türkiye Demiryolu Mak. San. A.Ş.
Devlet Hava Meydanları İşletmesi		
T.C. Posta İşletmesi		
Türk Telekomünikasyon A.Ş.	1.PTT İmalat, Onarım ve Donatım Sanayii Müessesesi.	
Kıyı Emniyeti ve Gemi Kurtarma İşletmesi		

İlgili Bakanlık: BAŞBAKANLIK

Kuruluş	Müesseseler	Bağlı Ortaklıklar
Tütün, Tütün Mamulleri, Tuz ve Alkol İşletmeleri	1.Sigara Sanayii İşletmeleri Müessesesi 2.Yaprak Tütün İşletmeleri ve Ticaret Müessesesi. 3.Alkollü İçkiler Sanayii Müessesesi 4.Tuz Sanayii Müessesesi 5.Pazarlama ve Dağıtım Müessesesi	1.Kristal Tuz Rafinerisi Sanayii ve Ticareti A.Ş.

DPT.YBM, 25 Kasım 1998

ÖZGEÇMİŞ

Emrah Ağın, 06.07.1978 yılında, Erzurum'da doğdu. İlk, orta ve lise tahsilini Erzincan'da tamamladı. 1996 Yılında Karadeniz Teknik Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, Maliye Bölümünde, üniversite tahsiline başladı. 2000 Yılı itibariyle aynı bölümden mezun oldu.

2003 Yılında, vatani görevini, Hava Harp Okulu'nda tamamladı. Askerlik sonrası Zorlu Holding Ev Tekstil Ürünleri A.Ş.'de Satış Temsilciliği ve Saha Müdürlüğü görevlerinde bulundu. 2004 Yılında, Atatürk Üniversitesi, Erzincan Refahiye Meslek Yüksekokulu, İktisadi ve İdari Programlar Bölümü, Muhasebe Programına, Öğretim Görevlisi olarak atandı.

2006 yılı itibariyle çalışmakta olduğu Refahiye Meslek Yüksekokulu, Atatürk Üniversitesi'nden ayrılarak, yeni kurulan Erzincan Üniversitesi bünyesine dâhil oldu. 2007 yılı itibariyle Erzincan Üniversitesi'nden muvafakat ile ayrılarak Karadeniz Teknik Üniversitesi, Turizm ve Otelcilik Meslek Yüksekokulu, Turizm ve Otel İşletmeciliği Programına, öğretim görevlisi olarak atandı. Halen Karadeniz Teknik Üniversitesi, Turizm ve Otelcilik Meslek Yüksekokulu'nda, öğretim görevlisi ve yönetim kurulu üyeliği görevlerini sürdürmektedir.

AĞIN, evli olup İngilizce bilmektedir.