

T.C.
MARMARA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
KAMU YÖNETİMİ ANABİLİM DALI
MAHALLİ İDARELER VE YERİNDEN YÖNETİM BİLİM DALI

**TÜRK MEDENİ KANUNU'NA GÖRE KURULAN
VAKIFLARIN VE İKTİSADİ İŞLETMELERİNİN
GELİR VERGİSİ İLE KURUMLAR VERGİSİ
KARŞISINDAKİ DURUMLARI**

Yüksek Lisans Tezi

EBRU GÜNAYDIN

İstanbul, 2010

T.C.
MARMARA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
KAMU YÖNETİMİ ANA BİLİM DALI
MAHALLİ İDARELER VE YERİNDEN YÖNETİM BİLİM DALI

**TÜRK MEDENİ KANUNU'NA GÖRE KURULAN
VAKIFLARIN VE İKTİSADİ İŞLETMELERİNİN
GELİR VERGİSİ İLE KURUMLAR VERGİSİ
KARŞISINDAKİ DURUMLARI**

Yüksek Lisans Tezi

EBRU GÜNAYDIN

Danışman: PROF. DR. AYŞE GÜNER

İstanbul, 2010

Marmara Üniversitesi
Sosyal Bilimler Enstitüsü Müdürlüğü

Tez Onay Belgesi

KAMU YÖNETİMİ Anabilim Dalı MAHALLİ İDARELER VE YRD.YÖNT.
Bilim Dalı Yüksek Lisans öğrencisi EBRU GÜNAYDIN'ın TÜRK MEDENİ
KANUNU'NA GÖRE KURULAN VAKIFLARIN VE İKTİSADİ İŞLETMELERİNİN GELİR
VERGİSİ İLE KURUMLAR VERGİSİ KARŞISINDAKİ DURUMLARI adlı tez çalışması
,Enstitümüz Yönetim Kurulunun 01.03.2010 tarih ve 2010-3/27 sayılı kararıyla ile
oluşturulan jüri tarafından oy birliği / oy çokluğu ile Yüksek Lisans Tezi olarak kabul
edilmiştir.

Öğretim Üyesi Adı Soyadı

İmzası

Tez Savunma Tarihi : 1.7.2010.....

1) Tez Danışmanı : PROF. DR. AYŞE GÜNER

2) Jüri Üyesi : YRD. DOÇ.DR. AHMET BUMİN DOĞRUSÖZ

3) Jüri Üyesi : DOÇ. DR. AHMET YILMAZ



ÖNSÖZ

İş, evlilik ve annelik üçgeni içinde geçen yüksek lisans sürecinde desteklerinden dolayı teşekkür etmem gereken kişiler olduğu için burada onlara yer vermek istiyorum. Bana olan inancıyla desteğini hiçbir zaman esirgemeyen sevgili hocam Prof. Dr. Ayşe Güner'e, benim bugünlere erişmemde en büyük paya sahip anne ve babama, bana her zaman destek olan eşim Sedat'a ve bu süreç zarfında en çok mağdur olan ama hayattaki en değerli varlığım biricik oğlum Ferhat Berk'e teşekkür ederim.

İstanbul, 2010

Ebru GÜNAYDIN

İÇİNDEKİLER

	Sayfa No
KISALTMALAR	ix
GİRİŞ	1

Birinci Bölüm

VAKIF KAVRAMI, TARİHİ GELİŞİMİ VE

TÜRK MEDENİ KANUNUNA GÖRE KURULAN VAKIFLAR İLE

İKTİSADİ İŞLETMELERİ

I. VAKIF	4
A. VAKIF KAVRAMI	4
1. Vakfın Tarihsel Gelişimi.....	5
a. İslamiyet Öncesi Vakıflar.....	5
b. İslamiyet Sonrasında Vakıflar.....	6
2. Osmanlı'da Vakıf Çeşitleri.....	8
3. Osmanlı'da Vakıfların Sunduğu Merkezi Hizmetler.....	10
a. Dini Hizmetler.....	11
b. Eğitim Hizmetleri.....	11
c. Sağlık Hizmetleri.....	11
d. Askeri Hizmetler.....	11
4. Osmanlı'da Vakıfların Yaptığı Beledi Hizmetler.....	12
a. Kentsel Hizmetleri.....	12
b. Bayındırlık ve Alt Yapı Hizmetleri.....	13
c. Sosyal Yardım Hizmetleri.....	13
d. Kültürel Hizmetleri.....	14

B. GÜNÜMÜZDE VAKIFLAR.....	14
1. Günümüzde Varlığı Devam Eden Vakıflar.....	15
2. Günümüz Vakıflarının Sunduğu Hizmetler.....	16
II. MEDENİ KANUN HÜKÜMLERİNE GÖRE VAKIFLAR.....	17
A. GENEL BİLGİLER.....	17
1. Vakfın Tanımı.....	17
2. Vakfın Unsurları.....	19
3. Vakfın Türleri.....	20
B. VAKFIN KURULUŞU VE HUKUKİ VARLIĞI.....	21
1. Vakıf Kurma Ehliyeti.....	21
a. Gerçek Kişilerde Vakıf Kurma Ehliyeti.....	21
b. Tüzel Kişilerde Vakıf Kurma Ehliyeti.....	22
2. Vakıfta Amaç Bulunma Esası ve Vakfa Mal Tahsisi.....	22
3. Vakfın Kuruluş Şekilleri ve Vakıf Resmi Senedi.....	23
a. Vakıf Kuruluş Şekilleri.....	23
b. Vakıf Resmi Senedi.....	23
C. VAKFIN TESCİLİ VE İLANI.....	23
D. VAKFIN ÖRGÜT YAPISI.....	24
E. VAKFIN DENETİMİ.....	24
1. İç Denetim.....	25
2. Dış Denetim.....	25
F. VAKFIN SONA ERMESİ.....	25
1. Vakfın Dağılması.....	26
2. Vakfın Dağıtılması.....	26
3. Vakfın Sona Ermesinin Sonuçları.....	26

III. VAKIF İKTİSADİ İŞLETMELERİ.....	27
A. İKTİSADİ İŞLETME KAVRAMI.....	27
1. Tanım ve Unsurları.....	27
2. İktisadi işletmelerde Sorumluluk.....	29
3. İktisadi İşletme Kurulmasını Gerektiren Durumlar.....	30
B. TÜRK MEDENİ KANUNU AÇISINDAN İKTİSADİ İŞLETMELER	30
C. TÜRK TİCARET KANUNU AÇISINDAN İKTİSADİ İŞLETMELER	31
D. TİCARET SİCİLİ TÜZÜĞÜ'NE GÖRE İKTİSADİ İŞLETMELER...	32
E. VAKFA AİT İKTİSADİ İŞLETME KURULUŞ İŞLEMLERİ.....	32

İkinci Bölüm

VAKIF VE İKTİSADİ İŞLETMELERİNİN GELİR VERGİSİ KARŞISINDAKİ DURUMLARI

I. GELİR VERGİSİ KANUNU VE VAKIFLAR İLE İKTİSADİ İŞLETMELERİ	34
A. GELİR VERGİSİ'NİN KONUSU VE MÜKELLEFİ.....	34
B. GELİR VERGİSİ'NİN SORUMLUSU OLARAK VAKIFLAR VE İKTİSADİ İŞLETMELERİ	35
1. Stopaj Kavramı.....	37
2. Vakıfların Ödemelerine İlişkin Yapacakları Vergi Stopajı.....	38
C. GELİR VERGİSİ'NİN MUHATABI OLARAK VAKIFLAR VE İKTİSADİ İŞLETMELERİ	39
1. Vakıfların Gayrimenkul Sermaye İratlarında Stopaj.....	39
a. Evlat Hisselerinde Stopaj.....	40
b. Gayrimenkullerde Stopaj.....	40
2. Vakıfların Menkul Sermaye İratlarında Stopaj.....	47
a. GVK'nun 94/6. Maddesi Uyarınca Yapılacak Stopaj.....	47
(1) GVK'nun 94/6-b-i ve ii Maddesi Uyarınca Yapılacak Stopaj	47

(2) GVK'nun 94/6-c-i ve ii Maddesi Uyarınca Yapılacak Stopaj	54
b. GVK'nun 94/7. Maddesi Uyarınca Yapılacak Stopaj.....	54
c. GVK'nun 94/8. Maddesi Uyarınca Yapılacak Stopaj.....	55
d. GVK'nun 94/9. Maddesi Uyarınca Yapılacak Stopaj.....	56
e. GVK'nun 94/14. Maddesi Uyarınca Yapılacak Stopaj.....	56
f. GVK'nun Geçici 67.Maddesi Uyarınca Yapılacak Stopaj.....	57
3. GVK'nun 94. Maddesi Kapsamında. Vakıflara Uygulanacak	
Stopaj Oranları.....	59

Üçüncü Bölüm

VAKIF VE İKTİSADİ İŞLETMELERİNİN KURUMLAR VERGİSİ KARŞISINDAKİ DURUMLARI

I. KURUMLAR VERGİSİ KANUNU VE VAKIFLAR İLE İKTİSADİ İŞLETMELERİ

A. KURUMLAR VERGİSİ'NİN KONUSU İLE VAKIFLAR

VE İKTİSADİ İŞLETMELERİ.....	62
-------------------------------------	-----------

B. KURUMLAR VERGİSİ'NİN SORUMLUSU OLARAK VAKIFLAR

VE İKTİSADİ İŞLETMELERİ.....	64
-------------------------------------	-----------

C. KURUMLAR VERGİSİ MÜKELLEFİ OLARAK VAKIFLAR

VE İKTİSADİ İŞLETMELERİ.....	67
-------------------------------------	-----------

D. VAKIFLARA AİT İKTİSADİ İŞLETME OLUŞMA KRİTERLERİ...

1. Vakıfların İktisadi İşletme Oluşturan Faaliyetleri.....	73
a. Gayrimenkul Sermaye İradı Elde Edilmesinde.....	75
b. Amaca Yönelik Gazete, Dergi, Bülten vb. Yayınlanmasında.....	76
c. Ödünç Para Vermeleri Halinde.....	78
d. Diğer Haller.....	79

E. VAKIFLARIN VE İŞLETMELERİNİN KURUMLAR VERGİSİNE

İLİŞKİN İNDİRİM VE İSTİSNALARI.....	80
1. Bağış İndirimi.....	80
2. Eğitim-Öğretim ve Rehabilitasyon Merkezlerine İlişkin İstisna.....	81
3. Kültür ve Sanat Amaçlı Harcamalara Ait İndirim.....	82

Dördüncü Bölüm

VAKIFLARDA VERGİ MUAFİYETİ İLE VAKIFLARA YAPILAN BAĞIŞ VE YARDIMLAR

I. VAKIFLARA VE BAĞIŞ YAPANLARA AVANTAJ SAĞLAYAN

DURUMLAR.....	84
A. VAKIFLARA “VERGİ MUAFİYETİ” TANINMASI.....	84
1. Vergi Muafiyetine İlişkin Usul ve Esaslar.....	85
a. Vergi Muafiyeti Tanınmasının Şartları.....	85
(1) Faaliyetin Konusu.....	85
(2) Faaliyet Süresi.....	86
(3) Defter Tutma.....	87
(4) Malvarlığı ve Yıllık Gelir.....	88
(5) Gelirin Harcanma Şekli.....	89
(6) İlgili Kuruluşların Görüşlerin Alınması.....	90
(7) Maliye Bakanlığı’na Yapılacak İnceleme.....	91
b. Vergi Muafiyetinden Yararlanmada Usul.....	91
c. Vergi Muafiyeti Tanınan Vakıfların Yükümlülükleri.....	92
(1) Resmi Senet Değişikliklerinde İzin Alınması.....	92
(2) Gönderilecek Mali Tablolar ve Raporlar.....	92
(3) Fon Oluşturulması.....	93
d. Vergi Muafiyetinin Kaldırılması.....	96
2. Vergi Muafiyetinin Sağladığı Faydalar.....	98
3. Vergi Muafiyetiyle İlgili Diğer Hususlar.....	99

a. Şartlı Bağışlarla İlgili İşlemler.....	99
b. Vakfa Bağlı İktisadi İşletmelerde Muhasebe İşlemleri.....	99
c. Vakfa Tahsis Edilen Malvarlığının Satışı veya Kamulaştırılması	99
d. Vergisel Avantajlar.....	100
B. VAKIFLARA YAPILAN BAĞIŞ VE YARDIMLAR.....	101
1. Sınırlı Olarak Yapılacak Bağış ve Yardımlar.....	101
2. Sınırsız Olarak Yapılacak Bağış ve Yardımlar.....	103
a. Gıda Bankacılığı Kapsamında Yapılan Bağış ve Yardımlar..	103
b. Kültür ve Sanat Faaliyetlerine İlişkin Bağış ve Yardımlar...	104
c. Özel Kanunları Olan Vakıflara Yapılan Bağış ve Yardımlar	106
SONUÇ.....	107
KAYNAKÇA.....	110

KISALTMALAR

<i>GVK</i>	Gelir Vergisi Kanunu
<i>KDVK</i>	Katma Değer Vergisi Kanunu
<i>KVK</i>	Kurumlar Vergisi Kanunu
<i>TMK</i>	Türk Medeni Kanunu
<i>TTK</i>	Türk Ticaret Kanunu
<i>VGM</i>	Vakıflar Genel Müdürlüğü
<i>VUK</i>	Vergi Usul Kanunu

GİRİŞ

Bir ülkenin ekonomik ve sosyal kaynaklarının yönetiminde sahip olunan güç ve yetkilerin ortak kullanımının arttığı, hükümetin rolünü azaltarak, hükümet dışı kişi ve kuruluşların katılımına ağırlık veren; devlet, özel sektör ve sivil toplum gibi önemli üç boyuta sahip yönetim olgusundaki sivil toplumun önemli bir ayağı olan vakıflar geçmişte de günümüzde de önemli yere sahip olmuşlardır.

Kamusal bir ihtiyacın, en yakın yerden ve en etkin şekilde giderilmesini ön gören yönetim anlayışı içerisinde vakıflar; yaptıkları hizmetler itibariyle yerinden yönetim esasına dayalı, kamu hizmeti yapmaları dolayısıyla devlet idaresinin yükünün azalmasına vesile, hizmetin yerinden ve kaynak israfına yol açmadan karşılanmasına yardımcı olan kuruluşlardır. Tarihsel, hukuksal ve kültürel yönleri ile başlı başına bir olgu sayılan vakıflar, sosyal hayatın içinde önemli yer teşkil etmektedirler.

İnsanlık tarihinin en eski devirlerinden bu yana toplumların, kendi yapıları içinde, o topluma mensup kişilerin sosyal yardım, sosyal dayanışma, ihtiyacını giderecek kurumlar oluşturmuşlardır. Sosyal yardım, dayanışma ve sosyal güvenlik sistemlerinin tüm toplumu korumaya yönelik uygulamaları geçmişte vakıf kurumu tarafından yerine getirilmiştir. Vakıflar, geçmişte o toplumun sürekliliğini sağlayabilecek ve belirgin dönemlerini sembolize edebilecek ölçüde öneme sahiptir. Bu açıdan bakıldığında vakıf müessesesinin sosyal yönü ağır basmaktadır.

Vakıflardaki temel özellik bir malın kamu hizmetine tahsis edilmesidir. Herhangi bir malın özel mülkiyetten çıkarak toplumsallaşması o kuruma sosyal içerik kazandırmaktadır. Vakıf kurma iradesi, üst gelir grubuna mensup bireylerin elinde bulunan servet ve gelirlerinin alt gelir grubuna mensup kişilere aktarılması olarak değerlendirildiği takdirde gelirin toplum tabanına yayılması fonksiyonunun vakıf tarafından ifa edildiği görülecektir.

Vakıf, kültür ve tarihi miras açısından devlet hayatımızın geçmişinden bugüne kadar önemli bir yere sahiptir. Osmanlı dönemine ait birçok kamu kuruluşu ortadan kaldırıldığı halde; vakıflar topluma mal olmuş hayri ve sosyal hizmetleri sebebiyle

Cumhuriyet dönemine intikal ettirilmişler ve cumhuriyet döneminde de yeni vakıf kurulması devam ettirilmiştir.

Yeterli mal ve hakların amaca özgülemeleriyle oluşan tüzel kişiliğe sahip “mal topluluğu” şeklinde kurulan Cumhuriyet dönemi vakıflarının, günümüzde eğitim, bilim, sanat, kültür vb. alanlarda önemli roller üstlendiği görülmektedir. Vakıfların bu faaliyetlerini sürdürebilmeleri ve amaçlarına ulaşabilmeleri için iktisadi işletmeler kurmak suretiyle bu işletmelerde mal teslimi ve hizmet ifalarında bulundukları görülmüştür.

Vakıflar, Medeni Hukuk tüzel kişisi statüleri ve bir malın bir amaca tahsisi şeklinde gelişen fonksiyonları gereği, genel olarak birer hayır kurumu niteliğindedirler. Bu yapılarından dolayı da bizzatı vakıf tüzel kişiliği olarak ticari bir faaliyetin içerisinde bulunmaları mümkün bulunmamaktadır. Zaten bu gerekçeyle kanun koyucu vakıf tüzel kişiliğini kurumlar vergisi mükellefleri içine dahil etmemiştir.

Bununla beraber vakıflar, gayelerini gerçekleştirebilmek için bir takım gelir kaynaklarına sahip olmaları gerektiği gerçeğinden hareketle, ticari kazanç elde etmek ve elde edilecek bu kazancı gayelerine tahsis etmek amacıyla ya bir sermaye şirketi kurmakta, ya kurulu olan bir sermaye şirketine ortak olmakta ya da ayrı bir tüzel kişiliği bulunmayan vakfa bağlı bir iktisadi işletme kurmaktadır.

İşte vakıflar yaptıkları bu ticari faaliyetler doğrultusunda vergi ve vergilendirilme konularıyla muhatap olmaktadır. Bu işlemlerde de vergi kanunları ile karşı karşıya kalmaktadırlar. Özellikle vakıfların hangi hallerde iktisadi işletme kurmak durumunda olacakları, iktisadi işletmelerin kuruluşu önem arz etmektedir.

Bu çalışmada toplumsal yaşamın vazgeçilmez unsurlarından biri olan Türk Medeni Kanunu’na göre kurulan vakıfların ve bunların kurdukları iktisadi işletmelerinin Gelir Vergisi Kanunu ve Kurumlar Vergisi Kanunu karşısındaki durumları irdelenerek, yapılan hangi faaliyetler kapsamında ilgili Kanunlara giren işlemlerin yapılmış veya yapılmamış olduğunun tespiti amaçlanmıştır.

Çalışma kapsamında ilk bölümde geçmişten günümüze vakıf kavramı, vakıfların tarihsel gelişimi, Osmanlı'da vakıf çeşitleri, Osmanlı'da vakıfların sunduğu merkezi ve beledi hizmetler, günümüzde varlığı devam eden vakıflar ve bunların sunduğu hizmetler, Türk Medeni Kanunu'na göre kurulan vakıflar, vakıfların kuruluş işlemleri, tescili, yapısı, denetimi, sona ermesi, iktisadi işletme kavramı ve vakfa ait iktisadi işletme kuruluş işlemleri genel olarak anlatılmıştır.

İkinci bölümde Gelir Vergisi'nin konusu ve mükellefi, Gelir Vergisi'nin sorumlusu olarak vakıflar ve iktisadi işletmeler, stopaj kavramı, Gelir Vergisi'nin muhatabı olarak vakıflar ve iktisadi işletmeler, vakıfların gayrimenkul sermaye iratlarında stopaj, vakıfların menkul sermaye iratlarında stopaj, vakıflara uygulanacak stopaj oranlarına yer verilmiştir.

Üçüncü bölümde Kurumlar Vergisi'nin konusu ile vakıflar ve iktisadi işletmeleri, Kurumlar Vergisi'nin sorumlusu olarak vakıflar ve iktisadi işletmeleri, Kurumlar Vergisi'nin mükellefi olarak vakıf ve iktisadi işletmeleri, vakıflara ait iktisadi işletme oluşma kriterleri, vakıfların ve işletmelerinin Kurumlar Vergisi'ne ilişkin muafıkları belirtilmiştir.

Son bölümde de vakıflara vergi muafiyeti tanınması, vergi muafiyetinden yararlanmada usul, vergi muafiyeti tanınan vakıfların yükümlülükleri, vergi muafiyetinin kaldırılması, vakıflara sınırlı olarak yapılacak bağış ve yardımlar, vakıflara sınırsız olarak yapılacak bağış ve yardımlar anlatılmıştır.

Birinci Bölüm

VAKIF KAVRAMI, TARİHİ GELİŞİMİ VE TÜRK MEDENİ KANUNUNA GÖRE KURULAN VAKIFLAR İLE İKTİSADİ İŞLETMELERİ

I. VAKIF

A. VAKIF KAVRAMI

Vakıf, bir mülkü ammenin menfaatine ebedi olarak tahsis etmektir.¹ Arapça kökenli “vakf” sözcüğü, alıkoyma, durdurma, tutuklama, duruş, kımıldanmama anlamına gelmektedir. Vakfın çoğulu “evkaf” yani vakıflardır. Vakıf sözcüğü Osmanlı dilinde, vakfetmek eyleminin oluşturduğu sonuç, kurum olarak kullanılmış ve bu güne kendisi ise “vâkıf” tır.² Vakıf, bir malı geliri ile birlikte hayri bir hizmete tahsis etmek üzere, Vâkıfın mülkiyetinden çıkararak, sosyal mülkiyet kategorisine aktarmak demektir. Daha etraflı tarifıyla “Vakıf, fertlerin menkul veya gayrimenkul bir kıymeti harici hiçbir tesir, mecburiyet ve mükellefiyet olmaksızın sırf kendi rıza, rey ve mübaşeretleri ile şahsi mülkiyetinden çıkarıp hayır ve hasenat kastıyla, yine kendileri tarafından tayin olunan hayır, şart ve hizmetlerinin ifası için, ebedi olarak tahsis eylemesi” demektir.³

Diğer taraftan Ömer Hilmi, Ahkam'il-Evkafta vakfı şu şekilde tanımlar; "Vakıf, menfaati ibadullaha ait olur vechile bir aynı Cenab-ı Allah'ın mülkü hükmünde olmak üzere temlik ve temellükten mahbus ve memnu kılmaktır"⁴ Yani bir malın menfaatinin insanlara tahsis edilmesi, mülkiyetinin ise durdurularak mülk edinilmesinin veya mülk olarak verilmesinin men edilmesidir.⁵ Vakfın hukuki manası ise bir şeyin

¹ Mehmet Zeki Pakalın, **Osmanlı Tarih Deyimleri Sözlüğü Cilt 3**, İstanbul, 2004, s.577.

² Suat Ballar, **Yeni Vakıflar Hukuku**, 3. Baskı, İstanbul, Beta Basın Yayın, 2000, s.4.

³ Sabahaddin Zaim, “Vakıfların Amacına Uygun Olarak Çalışabilmesi İçin Sosyal Ve İktisadi Yönden Değerlendirilmesi Açısından Mevzuatın Aksayan Yönleri”, **Vakıflar Dergisi**, Sayı VII, 1968, s.143.

⁴ Nazif Öztürk, **Menşei ve Tarihi Gelişimi Açısından Vakıflar**, Vakıflar Genel Müdürlüğü Yayını, Ankara 1983, s.28.

⁵ Adnan Ertem, “Osmanlı’dan Günümüze Vakıflar”, **Divan İlmi Araştırmalar Dergisi**, Bilim ve Sanat Vakfı Yayını, 1999/1, Sayı: 6, s.111.

intifa hakkının veya mülkiyetinin kamu yararına tahsis edilerek devamlı başkalarının intifa ve temellükünü engellemek, durdurmak olduğuna göre; birinci kayıt intifa hakkı veya mülkiyetin insanlara tahsisi şeklindedir. İkincisi ise bu durdurma ve alıkoymanın devamlılığıdır.⁶ İslam hukukunda vakıf, bir malın sürekli olarak bir gayeye tahsisidir ve bu özelliği vakfı medeni hukuktaki vakıf (tesis) anlayışından ayıran önemli bir özelliktir. Vakıf müessesesi, Türk-İslam kültür sistemi unsurlarından birini bu topluma mensup bir kişiyi harekete geçirerek onun şahsi mallarından bir kısmını kamu hizmeti görecektir kuruluşlara dönüştürmesi eylemidir.⁷

Bütün vakıf tanımlamalarındaki ortak özellik, bir malın kamu hizmetine tahsis edilmesidir. Bu özellik o kuruma sosyal içerik, kazandırmaktadır. Çünkü kurum kamuya yönelik faaliyet gösterdiğinden, kamu ihtiyaçlarını gidermeyi, karşılamayı amaç edindiğinden, ayrıca söz konusu kamu hizmetinden faydalanan kesimin insanlardan oluşması nedeniyle kurumla toplum arasındaki ilişki ilgili kuruma sosyal özellik kazandırmaktadır.⁸

1. Vakfın Tarihsel Gelişimi

a. İslamiyet Öncesi Vakıflar

Eski Türklerde vakıfların varlığı hakkında iki görüş bulunmaktadır. Bunlardan biri -Türk olup olmadıkları tartışması bir tarafa bırakılırsa- Türklerde vakıfçılığın ilk vesikası Hititler'de Kral Hattusilis tarafından bir taş üzerine yazdırılan (M.Ö. 1280-1290 tarihine ait) bir Hitit vakfiyesidir. Boğazköy kazılarında elde edilen bu vesika halen İstanbul Arkeoloji Müzesi'nde muhafaza edilmektedir⁹.

Budist Uygur Türklerine ait bir kitabe Doğu Türkistan'da Turfan kazılarında elde edilmiştir.¹⁰ Kitabe Vakıflar Genel Müdürlüğü arşivindedir. Bu Uygur

⁶ Ahmet Akgündüz, **İslam Hukukunda Ve Osmanlı Tatbikatında Vakıf Müessesesi**, Ankara, 1988, s.29.

⁷ Bahaaddin Yediyıldız, "Türk Kültür Sistemi İçinde Vakfın Yeri", **Vakıflar Dergisi**, Sayı XX, 1988, s.404.

⁸ Ertem, s. 111.

⁹ Halim Baki Kunter, "Türk Vakıfları ve Vakfiyeleri Üzerine Mücmel Bir Etüt", **Vakıflar Dergisi**, Sayı I, 1938, s.117.

¹⁰ Bu vakfiyenin muhtevası şu şekildedir. "Tıp medresesini ve diğer mesleklerle ait mektepleri de ihtiva eden bir Buda manastırına arazi ve bağ vakfolunuyor. Bunlar satın alınıyor ve müteakiben vakfolunuyor. Vakfeden bir Han'dır. kim olduğu bilinmiyor. Manastırı idare eden rahip müteveli olacak ve halefleri de bu vazifeyi ifa edeceklerdir.

vakfiyelerinin M.Ö. 12-13. asırda meydana getirildiği anlaşılmaktadır.

Eski Türklerin göçebe yapısı somut bir vakıf örneği vermeyi güçleştirmektedir. Vakfa benzer kurumlar eski devirlerde çoğu zaman bir tapınak ve din adamları teşkilatına lüzum gösteren dinler dolayısıyla doğduklarından her çağda ve her toplumda dini gayelerle yapılan tesislere bugünkü anlamıyla vakıf demek gerekmez. Budist Türklerde yukarıda belirttiğimiz nedenlerle vakfa benzer müesseselere rastlamak mümkünse de, şamanist Türklerde şamanizmin de özelliği dolayısı ile bugünkü anlamı ile vakıf müessesesine benzer kurumlara rastlanamayacağı gibi, bunların bağımsız birer tüzel kişiliğe sahip oldukları da söylenemez.¹¹

b. İslamiyet Sonrasında Vakıflar

Ferdi mülkiyetten çıkarılan ve mülkiyet hakkının, malikine ve haleflerine sağlayacağı bütün hak ve menfaatler toplum yararına terk ve tahsis edilen bu mallar, vakfın teessüsü ile beraber şahsiyet iktisap ederler. Değişik psiko-sosyal şartlar altında vücut bulan vakıfların her biri müstakil birer hükmü şahsiyeti haiz olup, bunlar statüleri makamına kaim olan vakfiyelerinde yazılı esaslar dairesinde idare ve yine vakfı vücuda getiren kimse tarafından tespit olunan şahıs veya makamlar tarafından da murakabe edilmektedir. (...) Vakıf yapan kişinin amaçlarını, şartlarını ihtiva eden, kurulacak vakfın nasıl yönetileceğine ilişkin esasları belirleyen ve mahkemece tesciliyle birlikte vakfın vücut bulduğu vesikaya (vakıf senedine) “Vakfiye” adı verilir. Vakfın menfaati kendilerine tahsis ve şart olunan cihete Fıkhi tabirle “Meşrutünleh” ve “mevkufunaleyh” denir.¹²

İslam geleneğine göre, ilk vakfı, inananlarından birinin ona bıraktığı serveti değerlendiren peygamber Hz. Muhammed kurmuştur. Bir diğer görüşe göre ise, vakıf fikri, kendisine verilen değerli toprakları sadaka olarak dağıtıp dağıtmaması gerektiğini peygambere soran Hz. Ömer’den çıkmıştır. Peygamber ona şöyle demiştir. “in şî’ta habbasta aslaha ve-tasaddakta biha” (“istersen kendine sakla ve mahsulünü dini

Vakfedilen malların geliri manastıra aittir. Bunlar her türlü vergi ve tekaliften muaf tutulmuştur. Manastırın rahipleri hanedana , halka ve yurdun saadet ve selametine dua edeceklerdir (Kunter, H.B. a.g.m. s.20).

¹¹ Hüseyin Hatemi, **Medeni Hukuk Tüzelkişileri**, İstanbul, 1979, s.12-13.

¹² Zaim, s.143.

emellere vakfet”), Ömer de öyle yapmış arazinin satış veya miras yoluyla hiç kimseye geçmemesini şart koşturmuştur.¹³

Selçuklular devrinde sayısız medreseler ve kütüphaneler kurulmuştur. İktisadi ve kültürel bakımdan çok ileri bir durum arzeden Selçuklular'da tababet o derece ehemmiyet kazanmıştı ki hemen her şehirde mevcut hastanelerde tedavi meccani olup her birinin büyük vakfı vardı. Doktorlar da maaşlarını bu vakıflardan almaktaydı.¹⁴ Ayrıca bayındırlık hizmetlerinin, sanatın, mimarinin ilerlemesi de vakıf müesseselerindeki gelişmelere bağlıdır.¹⁵ Selçuklu döneminde toplumsal hayatta çok önemli yeri olan vakıfların daha iyi işletilmesini sağlamak amacıyla, eski İslam devletlerinden farklı olarak, I. İzzettin Keykavus döneminde Evkaf Nezareti oluşturulmuştur. İlhanlılar döneminde de Evkaf Nezareti kurumu varlığını devam ettirmiştir.¹⁶

Osmanlı döneminde ise bir vakıf üç aşamadan geçtikten sonra kurulurdu. Önce kurulacak olan vakfın fikri tasarımı yapılıyor, sonra seçilen amaçlar doğrultusunda “müessesat-ı hayriye” dediğimiz hizmet binaları inşa ettiriliyor ve hizmetin sürekliliğini sağlamak için gerekli olan gelir kaynakları belirleniyordu. Üçüncü aşamada hazırlanan vakfiye, murafaalı bir duruşma ile mahkemenin onayına sunuluyordu. Mahkemelerce kurulması uygun bulunan vakıfların vakfiyeleri, mahkemede tutulan şer’iyye kütüklerine şerh ettiriliyor ve orijinal nüsha vakfı kuran kişiye iade ediliyordu.¹⁷

XVIII. yüzyılda vakıf kurucularının %80-90’ının askeri zümre mensuplarını, %10-20 kadarının ise reaya olduğu görülmektedir. Yine Devşirme sisteminin bir sonucu olarak aynı yüzyılda büyük vakıfların %14’ü köle asıllılar tarafından kurulmuştur.¹⁸

¹³ Amy Singer, **Osmanlı'da Hayırseverlik; Kudüs'te Bir Haseki Sultan İmareti**, İstanbul, Tarih Vakfı Yurt Yayınları, Ocak 2004, s.18.

¹⁴ Osman Turan, **Türkiye Selçukluları Hakkında Resmi Vesikalar**, Ankara, Türk Tarih Kurumu Yayınları, 1988, s.51.

¹⁵ İ.Erol Kozak, **Bir Sosyal Siyaset Müessesesi Olarak Vakıf**, Adapazarı, 1994, s.15.

-Ziya Kazıcı, **İslami ve Sosyal Açıdan Vakıflar**, İstanbul, Marifet Yayınevi, 1985, s.55.

¹⁶ Turan, s.45.

¹⁷ Nazif Öztürk, **Azınlık Vakıfları**, Ankara, Altın Küre Yayınları, 2003, s.14.

¹⁸ Ahmet Tabakoğlu, **Türk İktisat Tarihi**, İstanbul, Dergah Yayınları, Ekim 2003, s.210.

Osmanlı Devleti'nde ilk vakıf kurucusu Orhan Gazi olmuştur. 724 Rebiülevvel (1324 Mart başı) tarihinde Mekece Nahiyesi'nin tamamını vakfetmiştir.¹⁹

Osmanlı Devlet yönetiminde, devletin idari, mali, siyasi ve kültürel müesseselerinde olduğu gibi, kuruluşundan itibaren vakıflarda doğrudan doğruya kadının gözetim ve denetimi altında bulunuyordu. Kadılar, mütevellinin yönetimi üzerinde sürekli ve mutlak bir denetim icra ediyor, her an hesapların tetkikini isteyebiliyor; gelirin vakıf tarafından öngörülmüş gayeye uygun olarak harcanıp harcanmadığını araştırabiliyordu. Uzun vadeli kiralama, mübadele, ödünç alma, dava açma veya müdafaa hazırlama gibi vakıflarla ilgili önemli konuları karara bağlıyordu.²⁰

Görünüşte vakıflar hayır amacıyla kuruluyor olmasına rağmen Osmanlı toplumunda vakıf kurumunun yaygınlaşmasının bir önemli nedeni de devletin özel mülkiyete müdahale etmesi, özel mülkiyeti sınırlamaya çalışmasıdır. Devlet özel ellerde biriken servete sık sık müdahale etmekte ve özel servetler müsadere tehlikesiyle karşı karşıya bulunmakta idi. Devletin bu tavrı karşısında servet sahipleri, mallarının ve denetledikleri toprakların gelirinden dolayı biçimlerde de olsa yararlanmanın yollarını aramış ve bu amaçla vakıf kuran kişiler, vakfın gelirlerini mümkün olduğu ölçüde denetlemeye, bu gelirlerden kuşaklar boyu yararlanmaya çalışmıştır.²¹

Osmanlı Devletinde vakıf müessesesi büyük bir önem kazanmış, dinî-hayrî büyük vakıfların gelişimi daima siyasi ve iktisadi gelişmelerle paralel seyretmiştir.

2. Osmanlı'da Vakıf Çeşitleri

Vakıflar tabi oldukları hukuk düzeni açısından ikiye ayrılmaktadır:

a) Türk Medeni Kanunu'ndan Önce Kurulmuş Olan Vakıflar

b) Türk Medeni Kanunu'ndan Sonra Kurulmuş Olan Vakıflar

¹⁹ Şaban Erkilet, **Vergi Hukuku-Muhasebe ve Bütçe ilkeleri Açısından; Vakıflar ve Derneklerin Vergilendirilmesi**, Ankara, 1991, s.9.

²⁰ Bahaaddin Yediyıldız, **Türk Vakıf Kurumlarının Sosyal Tabakalaşmadaki Yeri (1700-1800)**, İstanbul, Osmanlı Araştırmaları Vakfı Yayını, 1982, s. 181.

²¹ Şevket Pamuk, **100 soruda Osmanlı- Türkiye İktisadi Tarihi; 1500-1914**, 5.Baskı, İstanbul, Gerçek Yayınevi, , 1999, s.110.

Türk Medeni Kanunundan Önce Kurulmuş Olan Vakıflar:

1- Mahiyetleri Bakımından

a) Hayri Vakıflar; Geliri tamamen muhtelif hayır şart ve hizmetlerine tahsis edilmiş bulunan vakıflardır.

b) Zürri Vakıflar; Herhangi bir hayır şartı olmayıp, gelirinin tamamının vakfedenin ailesine tahsis edilen vakıflardır.

c) Akar Vakıfları; Doğrudan doğruya değil de, okul, hastane, cami gibi kurumların giderlerini karşılamak için, gelir getirecek taşınır ve taşınmaz malların tahsis edildiği vakıflardır.

d) Avarız Vakıfları; Geliri bir köy veya mahalle halkının beledi (yol, su, cenaze, yangın vb.) ihtiyaçlarına harcanmak üzere tesis edilen vakıflardır.

2- Mülkiyetleri Bakımından

a) Sahih Vakıflar; Her çeşit maddi varlıklarının mülkiyeti vakfın hükmü şahsiyetine ait olan vakıflardır.

b) Gayrisahih Vakıflar; Devlet başkanı veya onun izniyle devlet arazisi üzerinde meydana getirilen vakıflardır.

3- İdareleri Bakımından

a) Mazbut Vakıflar; 743 sayılı Medeni Kanundan önce kurulmuş ve 5737 sayılı Kanun gereği Vakıflar Genel Müdürlüğüne yönetilen vakıflardır.

b) Mülhak Vakıflar; 743 sayılı Medeni Kanundan önce kurulmuş ve yönetimi vakfedenlerin soyundan gelenlere şart edilmiş vakıflardır.

c) Cemaat Vakıfları; 743 sayılı Medeni Kanundan önce kurulmuş ve mensupları Türkiye Cumhuriyeti vatandaşı olan Türkiye'deki gayrimüslim cemaatlere ait vakıflardır.

d) Esnafa Mahsus Vakıflar; 743 sayılı Medeni Kanundan önce kurulmuş ve esnafın seçtiği yönetim kurulu tarafından yönetilen vakıflardır. (Günümüzde yalnızca 1 tanedir.)

4- Kullanım Şekli Bakımından

a) İcarei Vahideli Vakıflar; Belli bir değer veya süreyle kiraya verilen vakıflardır.

b) İcarei Vahideli Kademeli Vakıflar; Tespit edilen belli bir kira bedelinin daimi olarak verilmesi halinde kiracıdan hiç alınmayan ve kiracının ölümünde icarelik hakkı mirasçılara intikal eden vakıflardır.²²

Ayrıca bu vakıf kategorilerinin dışında Selatin Vakıfları, Haremeyn Vakıfları vb. vakıflar da mevcut olmasına rağmen konumuz gereği sadece bu vakıfların isimleri sayılmakla yetinilmiştir.

3. Osmanlı'da Vakıfların Sunduğu Merkezi Hizmetler

Osmanlı İmparatorluğu'nda vakfın ifa ettiği fonksiyon, sadece ferdi hayırseverlik duygusundan oluşan bir yardımlaşma değildir. Devletin ifa etmekle yükümlü bir çok kamu hizmetleri vakıf yoluyla ifa edilmiştir. Tanzimata kadar medreseler tamamen vakıf yoluyla kurulmuş ve hizmet vermişlerdir. Sağlık hizmetleri, sosyal güvenlik, sosyal yardım ve beledi hizmetlerinin ifasında vakfın önemli bir yeri vardır. Kısacası, kamu yararı bulunan her hizmetin, ihmale uğramadan ve sürekli olarak ifası için vakıf müessesesine başvurulmuştur.²³

Osmanlı İmparatorluğu devrinde pek büyük bir inkişafa mazhar olan vakıflar sayesinde bir adam vakıf bir yerde doğar, vakıf beşikte uyur, vakıf mallardan yer ve içer, vakıf kitaplardan okur, vakıf bir medresede hocalık eder, vakıf idaresinden ücretini alır ve öldüğü zaman kendisi vakıf bir tabuta konup, vakıf bir mezarlığa gömülürmüş.²⁴

²² T.C Başbakanlık, V.G.M. Emlak Dairesi Başkanlığı, Emlak İşleri El Kitabı, Ankara, 2000, s.9.

²³ Akgündüz, s.42.

²⁴ Esat Arsebük, "Mameleke İstinat Eden Şahsiyet: Vakıf," Adliye Ceridesi, İstanbul, 1937, s.1133-1134.

a. Dini Hizmetler

Dini ibadetlerin yerine getirilmesi için oluşturulan cami, mescit, namazgah, türbe, dar'ul-huffaz vakıflarının yanısıra, Kur'an-ı Kerim hatmedilmesi, caminin mum ve kandillerinin temin edilmesi, camilerde vaaz edilmesi ve mevlit okutulması gibi ibadet gayesi güden vakıflar dini hizmet gören vakıflar olarak ele alınabilir. İmaret adı verilen aş dağıtım mutfakları, kentlerde dini vakıflara bağlı en yaygın kurumlardandır.²⁵

b. Eğitim Hizmetleri

Osmanlı Devletinde sıbyan mektepleri ve medreseler vakıf yoluyla oluşturulmuştur. Ayrıca darül hadis, darül-kurra, tıp medreseleri de vakıftır. Mahallelere kadar tüm yerleşim birimlerinde bulunan ve okuma çağına gelmiş öğrenciler sıbyan mekteplerinde eğitilir, daha sonra vakıf külliye içerisinde yer alan medreselerde eğitim faaliyetlerine devam edilirdi. Vakıf mektep ve medreselerinde ders veren hocaların maaşları da vakıf tarafından karşılanırdı. Ayrıca Osmanlı döneminde oluşturulan müzeler de vakıftı. Eğitim hayatının hemen hemen tamamı vakıflar aracılığı ile yürütülmüştür.²⁶

c. Sağlık Hizmetleri

Külliye şeklinde oluşturulan her büyük vakfın bir hastanesi vardı. Osmanlı Devletinde hastanelerin hiç biri devlet tarafından yapılmamıştır. Bütün sağlık kurumları hayır sahipleri tarafından ve vakıf yoluyla ihdas edilmiştir. Tımarhane, darüşşifa ve tabhane olarak adlandırılan sağlık kurumlarında çalışan personelin maaşları da yine bağlı oldukları vakıf tarafından karşılanırdı.²⁷ Bezmi Alem Vakıf Gureba Hastanesi, bu vakıf hastanelerinin günümüzde yaşayan örneğidir.

d. Askeri Hizmetler

Askeri hizmetler genellikle devlet tarafından ifa edilse de bu alanda kurulan vakıflar da vardır. Kale, istihkam, gemi ve top yapımı, lengerhane, dökümhane,

²⁵ Ertem, s. 122.

²⁶ Ertem, s. 122.

²⁷ Ertem, s. 122.

saraçhane yapımını gerçekleştiren vakıfların yanı sıra savaşta başarı gösteren askerlere yardım vakıfları da Osmanlı devletinde sıkça rastlanılan bir gerçektir. Aynı şekilde askeri eğitime yönelik tesislerin kurulmasını amaç edinen vakıflara da rastlanılmaktadır. Okmeydanı, kemankeş zaviyeleri, pehlivan tekkeleri bunlar arasında sayılabilir.²⁸

4. Osmanlı'da Vakıfların Yaptığı Beledi Hizmetler

Osmanlı İmparatorluğu'nda Tanzimat'tan önceki dönemde belediye idaresi islami esaslara dayanmakta ve kadı tarafından temsil edilmekteydi. Kadı idari, adli ve beledi yetkilerin hemen hemen tümüne sahip ve atama yoluyla iş başına gelen bir devlet memuruydu. Kadı hem hakim hem mülki amir hem de belediye başkanı idi. Kadının görevi dışında kalan beledi hizmetleri ise vakıflar ve diğer sivil örgütler tarafından yerine getiriliyordu.²⁹ Yönetim sistemimiz içinde belediyelerin yerini almasındaki gecikmenin temelinde, vakıf sistemi bulunmaktadır. Çünkü vakıflar, halkın yerel ihtiyaçlarını karşıladıkları için, uzun süre, batıda olduğu gibi bir belediye örgütüne gerek duyulmamış, belediyeler Osmanlı'da ancak 19. yüzyılın ikinci yarısından itibaren kurulmaya başlanmıştır.³⁰

a. Kentsel Hizmetler

Osmanlı'da şehir hizmetlerinin yürütülmesinde vakıfların önemli bir rolü vardır. Vakıflar gerçekleştirdikleri hizmetler ve bu hizmetlerin yürütülmesi için yaptığı inşai faaliyetler itibariyle beledi ve sosyal hizmet kuruluşlarıdır. Osmanlı şehirleri 1856'ya kadar belediye teşkilatından mahrumdu. Belediye hizmetleri için şehir sakinlerinden vergi alınmıyordu. Bu hizmetin sürekli bir şekilde verilmesi amacıyla devletin düzenli katkısı da söz konusu değildi.

Osmanlı İmparatorluğu'ndaki önemli kurumlardan biri olan avarız vakıfları; toplumsal gereksinmelerin ve kentsel hizmetlerin görülmesi amacıyla kurulmuş olan özerk mali fon niteliğindeki bu kurum, mahalle yöneticilerinden seçilen idare heyeti tarafından yönetilmekteydi. Örneğin mahallede gerçekleştirilecek olası bir yangına karşı

²⁸ Ertem, s. 123.

²⁹ Tarık Vural, Osmanlı İmparatorluğu'nda Yerel Yönetimler, **Türk İdare Dergisi**, Sayı 444, Eylül 2004, s.180.

³⁰ Mustafa Lütfü Şen, "Kültürümüzde Vakıf Kurumu ve Fonksiyonu", **Türk İdare Dergisi**, Sayı:406, Mart 1995, s.179.

ilk müdahale için “mahalle tulumbaları” bulunmaktaydı. Mahalle tulumbaları mahalle halkından toplanan para ile yönetilmekte olup, çalışanların ayrıca maaşları yoktu.

Birçok şehir ve köyün su ihtiyacı genellikle vakıflar tarafından sağlanıyordu. Şehirlere getirilen sular mahallelere dağıtılıyor ve her mahalleye birer çeşme yaptırılıyordu. Getirilen suların kaynakları ve su yollarının temiz ve bakımlı olmasına özel itina gösteriliyor, bu iş için tahsisat ayrılıyor, personel istihdam ediliyordu. Mevcut çeşmeler sürekli bakım ve onarımdan geçiriliyor, bazen belirli bir esnaf grubuna mensup kişiler, kurdukları vakıflar eliyle iş yerlerinin bulunduğu sokak ve hanlara sebiller yaptırıyorlardı. Yazları sıcak geçen bölgelerde yaptırılan ve halka su dağıtılan sebillerin sularını soğutmak için senenin üç ayında kar alınıyor, bu hizmet için personel görevlendiriliyordu. Temizlik hizmetleri, şahıslara yapılan ayni-nakdi yardımlar, yoksulun doyurulması, hastaların tedavi ettirilmesi, çevrenin temizliği, şehirlerin yol ve kaldırımlarının bakımı yapıyordu.³¹

b. Bayındırlık ve Alt Yapı Hizmetleri

Vakıf taşınmazlarının tamiri, vakıf hayır şartlarının hepsinden önde gelmekteydi. Vakıf binalarının tamir ihtiyaçları varken maaş ve tahsisatlar dağıtılmaz. Bu hükme aykırı olan mahkeme kararları ve emri sultani kararları dahi dinlenmezdi.³²

Osmanlı vakıfları günümüzde belediye ve bayındırlık hizmetleri denilen konuların önemli bir bölümünü üstlenmiştir. Camiler, mescitler, medreseler, imaretler, hamamlar, çeşmeler, köprüler, hanlar, kervansaraylar ve darüşşifaların hemen hemen tümü vakıf eserleridir.³³

c. Sosyal Yardım Hizmetleri

Türk vakıfları, hemen hemen bütün sosyal yardım işlerini kapsamış, sahip bulunduğu özellikler, belediye kuruluşu gibi değerlendirilmesine yol açmıştır. İster

³¹ Öztürk, Türk Yenileşme Tarihi Çerçevesinde Vakıf Müessesesi, s.43-44.

³² Öztürk, Türk Yenileşme Tarihi Çerçevesinde Vakıf Müessesesi, s.45.

³³ Erol Özbilgen, **Bütün Yönleriyle Osmanlı**, İstanbul, İz Yayıncılık, 2003, s.407.

çocukları güvence altına almak, isterse muhtemel bir müsadereden kurtulmanın hukuki yolu olsun vakıf kurularak bir takım kentsel hizmetler görülmüştür.³⁴

Mahalle ve esnaf teşekküllerinde hastalık dolayısıyla iş, güç ve kazançtan aciz kalanların giydirilip, yedirilip içirilmesine; sermaye bulamayanlara sermaye verilmesine, fakirlerden ölenlerin kefelenmesine, borcunu ödeyemeyenlerin borçlarının ödenmesine, köy ve mahallenin yol, kaldırım, kuyu, su yolları gibi yerlerin tamiri vb. işler avarız vakıfları aracılığıyla yapılıyordu. İhtiyaç sahibinin müslüman veya gayri müslim olması önem arzetmiyordu. Yani bugün de belediyeye ait bazı görevlerin ifası için hayır sahipleri tarafından bu vakıflar vücuda getirilmişti.³⁵

İmkanlar direkt yollardan hak sahiplerine ulaştırıldığı için hizmette sürat ve verimlilik sağlanıyordu. Vakıfların yönetimi konusunda alınan idari karar ve uygulamalar mahallen yapıldığı için, verilen hizmeti toplum izleyebiliyordu. Bu durum vakıf uygulamalarında cemiyete denetim yapma imkanını veriyor, vakıfta çalışan veya vakıf taşınmazlar üzerinde kendi hesabına bir iş kuran kimseleri, vakıf mütevellileri tarafından makul ölçüler içerisinde alınan idari kararlara karşı saygılı kılıyordu.³⁶

d. Kültürel Hizmetler

Vakıf binaları geleneksel kent düzeninin en fonksiyonel yapılarını meydana getirmekteydi. Çevre ile belirli bir uyum içinde bütünleşen bu yapılar, kent mekanlarının ve işlevlerinin belirlenmesi ve düzenlenmesinde hayati öneme haizdiler. Fethedilen şehirlerin bir Türk kenti haline getirilmesinde, vakıf kurumlarının büyük hizmeti olmuştur.

B. GÜNÜMÜZDE VAKIFLAR

Osmanlı İmparatorluğu'nun dağılmasıyla onun mirası üzerine kurulan Türkiye Cumhuriyeti, Osmanlı İmparatorluğu'ndaki vakıf kurumu gibi, bazı kurumları devam ettirmiştir. Türkiye Cumhuriyeti kurulduktan sonra vakıfların yönetimi 3 Mart 1924 yılına kadar Şer'iyye ve Evkaf Vekaleti adı altında, bir vekalet kurumu içerisinde

³⁴ Zerrin Toprak, **Yerel Yönetimler**, 5. Baskı, İzmir, 2001, s.53.

³⁵ Öztürk, Menşe-i ve Tarihi Gelişimi Açısından Vakıflar, s.85,86.

³⁶ Öztürk, Menşe-i ve Tarihi Gelişimi Açısından Vakıflar, s.63.

düzenlenmiştir. 1924 yılında bu kurum kaldırılarak bu teşkilatın görevlerini yerine getirmek üzere Vakıflar Genel Müdürlüğü kurulmuştur. 4 Ekim 1926 yılında ise Medeni Kanun yürürlüğe girmiştir. Kanun 1926 yılından önce kurulmuş ve varlığını devam ettiren vakıflarla ilgili olarak ayrı bir Vakıflar Kanunu'nun çıkarılacağından söz etmekte olup, 1935 yılında Vakıflar Kanunu yürürlüğe girmiştir.³⁷

İlgili kanunla, kanun koyucu Medeni Kanun yürürlüğe girmeden önce kurulmuş olan vakıfları mazbut vakıflar, mülhak vakıflar ve cemaat (azınlık) vakıfları olmak üzere üçe ayırır. Mazbut Vakıflar, vakfedenin soyundan gelen yöneticisi bulunmayan ve Vakıflar Genel Müdürlüğü tarafından yönetilen ve temsil edilen vakıflardır. Mülhak Vakıflar vakfiye şartlarına göre mütevellilerce yönetilen vakıflardır. Cemaat Vakıfları ise Türk vatandaşı gayrimüslim cemaatlere ait cemaat tarafından ve cemaat içinden seçilen kişilerce yönetilen vakıflardır.

27.02.2008 tarihli 5737 sayılı Vakıflar Kanunu'nda da Cumhuriyet öncesi kurulan vakıflar; mazbut vakıflar, mülhak vakıflar ve cemaat (azınlık) vakıfları olmak üzere varlıklarını devam ettirmekte ve hepsinin ayrı ayrı tüzel kişiliği bulunmaktadır.

4 Ekim 1926 tarihli Medeni Kanunu'nda bu tarihten sonra kurulacak vakıflar için “Tesis” kelimesi vakıf kavramı yerine kullanılmıştır. 1967 yılında 903 sayılı Kanunla yapılan değişiklikle tekrar vakıf kavramına dönülmüştür. 1967'deki söz konusu değişiklikle “vakıf” kavramı medeni hukukumuzda girmiştir. Günümüzde de yürürlükte olan 4721 sayılı Medeni Kanuna göre vakıf kurulmaktadır.

1. Günümüzde Varlığı Devam Eden Vakıflar

4 Ekim 1926 tarihinden önce Osmanlı İmparatorluğu sınırları içinde kurulmuş 42.170 vakıf kaydına rastlanılmaktadır. Bunlardan 41.720 tanesi mazbut vakıf, 288 tanesi mülhak vakıf, 161 tanesi cemaat vakfı, 1 tanesi de esnaf vakfidir.³⁸ Türk Medeni Kanunun yürürlüğe girdiği 1926 yılından itibaren mazbut vakıfların yönetimi ve temsili Vakıflar Genel Müdürlüğü tarafından yapılmaktadır.

³⁷ M. Altuğ İmamoğlu, **Azınlık Vakıfları ve Yabancıların Taşınmaz Edinimleri**, Ankara, 2006, s.40.

³⁸ Vakıflar Genel Müdürlüğü “Vakıf Kayıtlar Arşivinin” 31.12.2009 tarihli verileridir.

Vakıflar Genel Müdürlüğü kayıtlarına göre günümüzde varlığı devam eden 288 adet Mülhak Vakıf, 161 adet Cemaat Vakfı, 4509 adet yeni vakıf (2008 yılı rakamlarında bu sayı 4515 idi³⁹) mevcut olup, 4509 adet yeni vakfın açılımı; 971 adet Sosyal Yardımlaşma Vakfı, 63 adet Çevre Koruma Vakfı, 3475 adet diğer vakıf şeklindedir. ⁴⁰. Ayrıca bu vakıfların yanında yurt dışında kurulup Türkiye’de faaliyet gösteren vakıflar da bulunmaktadır. Açık Toplum Enstitüsü Vakfı, Friedrich Naumann Vakfı gibi.

Söz konusu tüm bu vakıflar 27.02.2008 tarihinde 26800 sayılı Resmi Gazetede yayımlanarak yürürlüğe giren 5737 sayılı Vakıflar Kanunu’na ve 27.09.2008 tarihinde 27010 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe giren Vakıflar Yönetmeliği’ne göre hareket etmek zorundadırlar.

2. Günümüz Vakıflarının Sunduğu Hizmetler

Vakıflar; günümüzde de iktisadi-sosyal ve siyasi yaşamın bir parçası olarak etkin bir şekilde yerini almıştır. İktisadi, sosyal ve siyasal yaşamın hareketli bir şekilde geliştiği ülkemizde vakıf sektörü de gelişmektedir. Ülkemizde iktisadi ve sosyal alanda kamu ve özel sektörden sonra üçüncü sektör olarak yerini alan vakıfların mevzuatının sıkça revize edilmesi çağdaş bir ekonominin ve sosyal hayatın gereğidir.

Türkiye ve Türk insanı Osmanlı zamanından gelen, Türkiye Cumhuriyeti Devletinin kuruluşuyla devam eden ve bugünlere dek ulaşan zengin ve önemli bir filantropi (hayırseverlik, bağış vb.) geleneğine sahiptir. Osmanlı döneminde vakıflar kamu hizmetlerinin filantropi yoluyla sağlandığı birincil, kurumsal mekanizmalardı. Geleneksel olarak vakıfların temel işlevi halkın ihtiyaçlarını gidermekti. Bugün devlet birimlerince verilen bir çok hizmet (yol, okul, hastane gibi) başlangıçta özel girişimlerce sağlanıyordu. Cumhuriyet’in kuruluşuyla birlikte, yeni kurulan devlet birimlerinin kamu

³⁹ T.C. Başbakanlık Vakıflar Genel Müdürlüğü 2008 Yılı Faaliyet Raporu, Ankara, Nisan 2009, s.30.

⁴⁰ Vakıflar Genel Müdürlüğü “Vakıf Kayıtlar Arşivinin” 31.12.2009 tarihli verileridir.

hizmetlerini üstlenmiş; böylelikle bir zamanlar tamamen özel girişimlerin desteğiyle ilerleyen süreç tasfiye olmuştur.⁴¹

Ülkemizde Medeni Kanunun kabulünden önce, İslam hukuku esaslarına göre kurulmuş ve bugün hala varlığını devam ettiren vakıfların gerçekleştirmiş oldukları dini, hayri, sosyal amaçları yeni vakıflar veya dernekler yoluyla da gerçekleştirmek mümkündür. Bir ayırım yapmaksızın gelişi güzel sayacağımız şu amaçlardan her biri eski veya yeni vakfın gayesi olabileceği gibi derneğin de gayesi olabilir. Örneğin, “...kimsesiz çocukların, yetimlerin, dulların ve yoksulların korunması, yol, kaldırım, köprü inşası veya bunların bakımı, su depoları, çeşmeler, ilkokuldan yüksek tahsil kurumlarına kadar her derecede okullar ve kütüphaneler, hastaneler, bugün aşevi dediğimiz imaretler, inşası ve bakımı...” gibi örnekleri çoğaltmak mümkündür.⁴²

Dolayısıyla Cumhuriyetin Anayasa ile belirlenen niteliklerine ve anayasanın temel ilkelerine, hukuka, ahlaka, adaba, milli birliğe ve milli menfaatlere aykırı olmayan veya belli bir ırk ya da cemaat mensuplarını destekleme gayesi gütmeyen ve gerçekleşmesi mümkün olabilecek her amaç bir vakfın amacı olabilir.

II. MEDENİ KANUN HÜKÜMLERİNE GÖRE VAKIFLAR

A. GENEL BİLGİLER

1. Vakfın Tanımı

Bireysel mülkiyete konu olan bir malın belli bir amaca özgülenmesi olarak ifade edilebilen vakıf kavramı 4721 sayılı Türk Medeni Kanunu’nun 101. maddesinde;

“Vakıflar, gerçek veya tüzel kişilerin yeterli mal ve hakları belirli ve sürekli bir amaca özgülemeleriyle oluşan tüzel kişiliğe sahip mal topluluklarıdır.

⁴¹ Filiz Bikmen, “Türkiye’de Kurumsal Filantropi”, Türkiye Üçünü Sektör Vakfı Makaleleri, <http://www.tusev.org.tr> (29.09.2009)

⁴² Yusuf Uluç, **Vakıflar Hukuku ve Mevzuatı**, Ankara, Vakıflar Genel Müdürlüğü Yayınları, 2008, s.536.

Bir malvarlığının bütünü veya gerçekleşmiş ya da gerçekleşeceği anlaşılan her türlü geliri veya ekonomik değeri olan haklar vakfedilebilir.

Vakıflarda üyelik olmaz. (Bu fıkra, Anayasa Mahkemesi'nin 28.6.2008 tarih ve 26920 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan, 17.4.2008 tarih, 2005/14 Esas ve 2008/92 Karar sayılı ilamı ile iptal edilmiştir.)

Cumhuriyetin Anayasa ile belirlenen niteliklerine ve Anayasanın temel ilkelerine, hukuka, ahlaka, milli birliğe ve milli menfaatlere aykırı veya belli bir ırk ya da cemaat mensuplarını desteklemek amacıyla vakıf kurulamaz”

Şeklinde vakıf tanımı yapılarak, özellikleri belirtilmiştir.

Türkiye Büyük Millet Meclisince 20.02.2008 tarihinde kabul edilen (2762 sayılı Vakıflar Kanunu ile ilgili kanunları kaldıran) “5737 sayılı Vakıflar Kanunu” vakıflar mevzuatında köklü değişiklikler getirmiştir. Her şeyden önce farklı hukuki kaynaklara sahip bütün vakıflar, tek bir kanun altında toplanmıştır.⁴³ Vakıflar Kanunu’nun 3. maddesinde vakıfların; mazbut, mülhak, cemaat ve esnaf vakıfları ile yeni vakıfları kapsadığı, yeni vakıfların da 4721 sayılı Türk Medeni Kanunu hükümlerine göre kurulan vakıfları ifade ettiği belirtilmiştir.

Dünyada ve ülkemizde son yıllarda toplumun ihtiyaçlarını karşılamadaki boyutu ve önemi dikkate alınarak, vakıflar ve benzer amaçlarla kurulan ve genelde gönüllü kuruluşlar olarak tabir edilen kurumların üçüncü sektörü oluşturdukları, genel kabul gören bir gelişme olarak karşımıza çıkmaktadır.⁴⁴

Vakıflar kamu hizmetlerinin görülmesi bakımından adeta devletin yardımcılarındırlar. Çünkü milletin bağımsızlığını ve bütünlüğünü, ülkenin bölünmezliğini ve demokrasiyi korumak, toplumun huzur ve refahını sağlamak gibi temel görevleri olan devlet; günden güne artan nüfus, çeşit ve miktar olarak artan

⁴³ İhsan Torun, “5737 Sayılı Kanunda “Yeni Vakıflar” ile İlgili Olarak Getirilen Yeni Düzenlemeler”, Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, Sayı:57, Eylül 2008, s.260.

⁴⁴ Okan Saydam-Mustafa Ekici, **Türk Medeni Kanununa Göre Vakıf**, İstanbul, Sev Yayıncılık, 1997, s.4.

ihtiyaçlar karşısında kamu hizmetlerinin tümünü zamanında karşılayamamaktadır. İşte bu boşluk, kamu hizmetlerin amaç edinen vakıflarca doldurulmaktadır.

2. Vakfın Unsurları

Vakfın tanımlarından yola çıkarak vakfın unsurlarını beş başlık altında toplamak mümkündür.

-Vakfeden: Vakfın kurulabilmesi öncelikle onu kuracak bir kişinin var olmasına bağlıdır. Medeni Kanun’da “vakfeden” olarak adlandırılan bu kişi gerçek kişi olabileceği gibi tüzel kişi de olabilir.

-Amaç: Vakfın kurulabilmesi için belirli bir amacın olması gerekmektedir. Vakıfta amaç kavramını kanun değil, vakfi kuran kimsenin kişisel iradesi tayin etmektedir. Vakıf amacını genel olarak sürekli olması ve geçici nitelik göstermemesi de asıldır.

-Malvarlığı: vakfın amacına zglenecek mal, taşınır veya taşınmaz olabileceği gibi para, hisse senetleri, tahviller, faiz, temettü, kar payı, intifa hakkı, alacaklar, bir işletme de olabilir. Vakıfların amaçlarının farklı olabileceğini ve her amacın gerçekleşmesi için gerekli olan mal miktarının asgari sınırının değişebileceğini göz önünde tutan kanun koyucu konuyla ilgili bir sınırlama getirmekten kaçınmıştır.

-zgleme ve İrade Açıklaması: Vakfın vücut bulabilmesi için vakfeden tarafından malvarlığının vakfedenin malvarlığından ayırt edilerek vakıf tüzel kişiliğinin hak ve eylem ehliyetine bırakıldığı yolundaki iradenin açıklanması gerekmektedir. Medeni Kanun’a göre vakıf kurma iradesi “resmi senet” veya “vasiyet” yolu ile açıklanır.

-Vakıf Tüzel Kişiliği: Vakıfların tüzel kişilikleri, hak ve eylem ehliyetlerine sahip olunması anlamına gelmektedir. Vakıf, yerleşim yeri mahkemesi nezdinde tutulan sicile tescil ile tüzel kişilik kazanır. Vakfın tescil edilmesi ile vakfedilmiş olan malların mülkiyeti ve haklar vakfa intikal eder.

3. Vakfın Türleri

Cumhuriyetin kurulmasıyla beraber 4 Ekim 1926 tarihinde yürürlüğe giren Türk Kanunu Medenisi'nde vakıf tabiri yerine "tesis" terimi kullanılmış, bu ifade ile vakıflara ilişkin düzenlemeler yapılmıştır. Ancak ilgili terimin ihtiyacı karşılamaması nedeniyle 13.07.1967 tarihinde yürürlüğe giren 903 sayılı Kanunla, tesis terimi kanun metninden çıkartılmış ve yeniden vakıf teriminin kullanılması benimsenmiştir. 4721 sayılı yeni Medeni Kanun ile de uygulama devam etmiştir.

Bazı vakıf türleri çeşitli kanunlara dayanarak kurulmuş olsalar bile kuruluşlarının asıl kaynağı Medeni Kanun olduğu için bu tip vakıflar da yeni vakıf olarak adlandırılır. Buna göre;

- 1926 yılından 1967 yılına kadar "tesis" düzenlemesi çerçevesinde kurulan vakıflar,
 - 1967 yılından sonra kurulan vakıflar,
 - 506 sayılı Sosyal Sigortalar Kanunu'nun geçici 20. maddesine göre kurulan vakıflar, (Sandık Vakıfları)
 - Türk Ticaret Kanunu'nun 468. maddesine göre kurulan vakıflar, (Munzam Vakıflar)
 - Kooperatif Kanunu'nun 40. maddesine göre kurulan vakıflar,
 - 3294 sayılı Kanuna göre kurulan Sosyal Yardımlaşma ve Dayanışma Vakıfları,
 - 2872 sayılı Çevre Kanunu uyarınca kurulan Çevre Koruma Vakıfları,
- Medeni Kanuna tabidirler.

B. VAKFIN KURULUŞU VE HUKUKİ VARLIĞI

Vakıf kurma tek yanlı hukuksal bir işlem, belli bir içeriği bulunan irade beyanıdır. Bu beyan, bir malın ya da hakkın ya da gelirlerinin belirgin bir amaca tahsis anlamına gelmektedir. Daha geniş bir tanımlama da tüzel kişiliği ve bağımsızlığı bulunan vakfın, vakfedenin iradesi ile oluşturulmasını sağlayan hukuksal eylemlerin tümüdür.⁴⁵

Bütün hukuki muamelelerin konusunda olduğu gibi vakıf kurma muamelesinin konusunda da, muamelelerin geçerli olabilmesi için bazı şartların bulunması gerekir. Buna göre hukuki muamelenin konusunun yani vakfın gayesinin imkansız olmaması gerekir. Vakfın gayesinin ve malvarlığının da emredici kurallara, hukuk, ahlak ve adaba aykırı olmamalıdır. Bir de bütün hukuki muamelelerde arandığı gibi vakıf kurma muamelesinde de konunun belirli olması aranacaktır. Bu belirlilik de hem gaye hem de kazandırmanın konusu olan malvarlığı unsurlarında söz konusu olur.⁴⁶

Medeni Kanun hükümlerine göre kurulacak vakıfların kuruluş işlemleri Türk Medeni Kanunu'na, 5737 sayılı Vakıflar Kanunu'na ve 27.09.2008 tarih ve 27010 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan Vakıflar Yönetmeliği'nde yer alan ilgili hükümlerde belirtilmiştir.

1. Vakıf Kurma Ehliyeti

Vakıf kurulması, her şeyden önce belli bir irade beyanının mevcudiyeti ile başlar. Bu irade beyanı başlı başına mevcudiyeti haiz olmak üzere, bir malın belli bir gayeye tahsisini kapsar. Vakıf kurmaya yönelik bu irade beyanı gerçek kişiler tarafından yapılabileceği gibi tüzel kişilerce de gerçekleştirilebilir.

a. Gerçek Kişilerde Vakıf Kurma Ehliyeti

Vakıf kurucusu gerçek kişilerin fiil ehliyetine sahip olmaları gerekmektedir. Fiil ehliyetinin şartları ise temyiz kudreti, muayyen bir yaş (rüşt) ve kısıtlı olmama

⁴⁵ Ballar, s.15.

⁴⁶ Hüseyin Hatemi, **Türk Hukuku'nda Vakıf Kurma Muamelesi**, İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları, 1969, s.295-296.

halidir. Temyiz kudreti makul ve normal bir insanın hareket etme iktidarudur. Temyiz kudretinden sürekli olarak yoksun olan kişiler vakıf kuramazlar. Öte yandan kazai rüşt ile reşit olan kişi vakıf kurabilir.

Vakıf kurma muamelesi sağlıkta hüküm doğurmak üzere yapılıyorsa fiil ehliyeti bakımından ehliyetsizler bölümüne girenler vakıf kurma ehliyetine de haiz değildirler. Tam ehliyetsizler için bu ehliyetsizlik ana kuralın sonucudur. Sınırlı ehliyetsizlere gelince vakıf kurma muamelesi kurucunun malvarlığını karşılıksız olarak azaltması dolayısıyla bunu bizzat yapamayacakları gibi kanuni mümessillerinin muvakkati ile de yapamayacaklardır.⁴⁷

5737 sayılı Vakıflar Kanunu'na göre yabancılar da Türkiye'de hukuki ve fiili mütekabiliyet esasına göre vakıf kurabilirler. Bununla birlikte vakıf yöneticilerinin Türkiye'de yerleşik bulunması zorunludur.

b. Tüzel Kişilerde Vakıf Kurma Ehliyeti

Tüzel kişilerin kuracağı vakıflarda, vakıf kurma ehliyeti bakımından, tüzel kişilerin fiil ehliyetine ilişkin hükümler uygulanır. Bu durumda tüzel kişinin organlarının yetkili olması gerekir. Yani, tüzel kişilerin vakıf kurabilmesi, ancak bu iş için tüzel kişinin organlarının yetkili olmasına bağlıdır. Bu yetki esas mukavele, tüzük veya genel kurul tarafından alınan bir karar ile organlara tanınabilir. Siyasal partiler vakıf kuramazlar.⁴⁸

2. Vakıfta Amaç Bulunma Esası ve Vakfa Mal Tahsisi

Vakfın gayesi vakfın oluşması için ana unsurlarından biridir. Gaye, vakfın teşkilatı ve gelecekte alacağı şekil dahil olmak üzere düşünülen faaliyet ve hukuki kaderin temelini oluşturur. Genellikle vakıflarda tespit edilen gaye, iyilik yapma, yardım, hayır işleri ve toplum yararına olan hizmet anlamında kullanılır.⁴⁹ Vakıflarda amaç olarak seçilecek hizmetlerin ifa edilebilir nitelikte olması gerekmektedir.

⁴⁷ Hatemi, Türk Hukuku'nda Vakıf Kurma Muamelesi, s.277.

⁴⁸ Özden, s.194.

⁴⁹ Şaban Erkilet, **Vakıflar ve Derneklerin Vergilendirilmesi**, Ankara, 1991, s.31.

Vakıf kurulabilme amacı ne kadar önemliyse, bu amacı gerçekleştirmek için tahsis edilecek malvarlığı da o kadar önem taşımaktadır. Bir malvarlığının bütünü veya gerçekleşmiş ya da gerçekleşeceği anlaşılan her türlü geliri veya ekonomik değeri olan haklar vakfedilebilir.

3. Vakfın Kuruluş Şekilleri ve Vakıf Resmi Senedi

a. Vakıf Kuruluş Şekilleri

Vakıf noterlikçe resen düzenlenen resmi senet yoluyla veya ölüme bağlı bir tasarruf şekli olan vasiyet yoluyla kurulur. Resmi senet yolu ile kuruluş işlemlerinde, vakfeden veya vakfedenlerce hazırlanan vakıf senedi noter nezdinde resmi senet haline getirilir ve vakfeden veya vakfedenlerce imzalanır.

Vasiyet yolu ile vakıf kurulmasında ise esas olan, vakfedenin vakıf kurulmasına ilişkin vasiyetnamesinin düzenlenmesi ve muhafazası hususlarında yeni Medeni Kanun'un 506. ve müteakip maddelerindeki vasiyetnameye ilişkin geçerlilik şartlarının eksiksiz yerine getirilmesi olduğu düşünülmektedir.

b. Vakıf Resmi Senedi

Medeni Kanun'un 106. maddesinde; vakıf senedinde vakfın adının, amacının, bu amaca özgülünen mal ve hakların, vakfın örgütlenme ve yönetim şekli ile yerleşim yerinin gösterileceği ifade edilmiştir.

C. VAKFIN TESCİLİ VE İLANI

Vakıf, yerleşim yeri mahkemesi nezdinde tutulan sicile tescil ile tüzel kişilik kazanır. Vakfın tescili için açılan bu dava hasımsız olarak açılır, mahkeme evrak üzerinde ve gerekirse vakfedeni ve diğer ilgilileri (Mahkeme Vakıflar Genel Müdürlüğü'nün görüşünü de alabilir) dinlemek suretiyle tescil kararını verir.

Tesciline karar verilen vakıf, vakfın yerleşim yeri mahkemesi nezdinde tutulan sicile tescil edilir; ayrıca Vakıflar Genel Müdürlüğü'nde tutulan merkezi sicile

kaydolunur. Tescil kararı, başka bir mahkemece verilmişse, ilgili belgelerle birlikte tescil için vakfın yerleşim yeri mahkemesine gönderilir.

Mahkemenin vermiş olduğu tescile veya tescil talebinin reddine ilişkin kararlara karşı Vakıflar Genel Müdürlüğü bir ay içinde temyiz yoluna başvurabilir. Gayrimenkulün vakfedilmesi söz konusu ise, vakfın tesciline karar veren mahkeme, kararın kesinleşmesini beklemeden, gayrimenkullerin vakfedildiğine dair kayıtlarına geçici şerh verilmesi için, keyfiyeti resen ve derhal tapu idaresine bildirir. Tapu idaresince de kayıtlarına muvakkat şerh verilir. Tescil kararının kesinleşmesinden sonra, gayrimenkullerin vakıf tüzel kişiliği adına tescili yapılmak üzere durum, mahkemece resen ve derhal tapu idaresine bildirilir ve vakıf senedinin bir örneği ile birlikte gönderilir.

Mahkemenin yapacağı bildirim üzerine vakıf Vakıflar Genel Müdürlüğü tarafından tutulan merkezi sicile kaydedilir. Vakıflar Genel Müdürlüğü'nce tutulacak merkezi sicil defterinde her vakıf için bir sahife açılır. Bu sahifede vakıfla ilgili tüm bilgiler yer alır.

Merkezi sicile kaydedilen vakıf, Resmi Gazete'de ilan edilir. İlan için yapılan harcamalar vakıftan alınmak üzere Vakıflar Genel Müdürlüğü tarafından ödenir.

D. VAKFIN ÖRGÜT YAPISI

Vakfın bir yönetim organının bulunması zorunludur. Vakfeden vakıf senedinde gerekli gördüğü başka organları da gösterebilir.

Vakıf kuran kişi yönetim organını bizzat vakıf senedinde ya da vasiyetnamede belirlemelidir. Söz konusu bu organ bir kişi olabileceği gibi bir kurul da olabilir. Yönetim organı, vakfın işlemlerini ve temsil edilmesini sağlayan organdır.

E. VAKFIN DENETİMİ

Vakıflarda denetimi iç denetim ve dış denetim olmak üzere iki başlık altında toplayabiliriz.

1. İç Denetim

5737 sayılı Vakıflar Kanunu'nun 33. maddesine göre mülhak, cemaat, esnaf vakıfları ile yeni vakıflarda iç denetim esastır. Vakıflar bu denetimi kendi denetim organına yaptırabileceği gibi bağımsız denetim kuruluşlarına da yaptırabilir.

İç denetim vakıf faaliyetlerinin mevzuata ve vakfin stratejik planına uygun olarak yürütülmesini, kaynakların etkili, ekonomik ve verimli kullanılmasını, bilgilerin güvenilirliğini, bütünlüğünü ve zamanında elde edilebilirliğini sağlamayı amaçlar. İç denetim vakfin amaçlarına ulaşmasına yardımcı olur.

2. Dış Denetim

Vakıflar, Vakıflar Genel Müdürlüğü'nün teftişine tabidir. Teftiş makamı, vakıf senedi hükümlerinin yerine getirilip getirilmediğini, vakıf mallarının gayeye uygun surette ve tarzda idare ve sarf edilip edilmediğini denetler. Vakıflar Genel Müdürlüğü, teftiş müfettişleri aracılığı ile yaptırır.

Her teftişte vakfin bir önceki teftişinden itibaren geçen bütün işlem ve hesapları incelenerek vakıf senedindeki hükümlerin yerine getirilip getirilmediği, vakfin mallarının amaca uygun şekilde idare edilip edilmediği, vakfin gelirlerinin amaca uygun olarak sarf olup olunmadığı ve idare organlarının vakfa zarar verici hareketlerinin olup olmadığı araştırılır. Bu durumda, vakıf işlemleri sırasında, vakfin yaptığı harcamalar veya gelir getirici işlemlerde tedbirli ve dikkatli bir işadamı gibi hareket edilip edilmediği, vakfin menfaatlerini koruyucu ve gelirlerini artırıcı, masraflarını azaltıcı tedbirlerin zamanında alınıp alınmadığı dikkatle göz önünde tutulmalı ve dolayısıyla da denetim bu hususlar da dikkate alınarak yapılmalıdır.

F. VAKFIN SONA ERMESİ

Vakfin sona ermesi, Türk Medeni Kanunu'nun 116. maddesinde, Vakıflar Kanunu'nun 27. maddesinde ve Vakıflar Yönetmeliği'nin 19, 20, 21 ve 22. maddelerinde açıklanmıştır.

Buna göre vakfın tasfiyesi iki şekilde olmaktadır. Bunlar vakfın dağılması ve vakfın dağıtılmasıdır.

1. Vakfın Dağılması

Gayesinin gerçekleşmesi imkansız hale gelen vakıf kendiliğinden dağılmış olur. Vakfın idare organı veya Vakıflar Genel Müdürlüğü, vakfın gayesinin imkansız hale geldiği kanısına varırsa dilekçe ile yetkili mahkemeye başvurarak, durumun mahkeme siciline tescilini ister. Yetkili mahkeme gereğine göre, Vakıflar Genel Müdürlüğü'nün veya vakfın idare organının yazılı düşüncesini alarak istemi karara bağlar. Mahkeme, vakfın dağıldığı sonucuna varırsa durumu tescil eder.

2. Vakfın Dağıtılması

Yasak amaç güttüğü veya yasak faaliyetlerde bulunduğu sonradan anlaşılan veya amacı sonradan anlaşılan veya amacı sonradan yasaklanan vakfın amacının değiştirilmesine olanak bulunmazsa; vakıf, denetim makamının ya da Cumhuriyet savcısının başvurusu üzerine duruşma yapılarak dağıtılır.

3. Vakfın Sona Ermesinin Sonuçları

Vakfın dağılması ve dağıtılması şeklinde gerçekleşebilecek olan vakıfların nihayete erme işlemi, keyfiyetin merkezi sicile kaydedilmesi ve Vakıflar Genel Müdürlüğü tarafından Resmi Gazete'de ilan edilmesi sonucunu doğurur.

Vakfın tasfiyesi, tasfiye olan vakfın malvarlığının da tasfiyesi sonucunu doğurur. Vakfın kendiliğinden dağılması halinde, borçların tasfiyesinden arta kalan mal ve haklar, vakıf senedinde aksine bir hüküm bulunmadığı takdirde Vakıflar Genel Müdürlüğü tarafından mümkün mertebe gayece aynı olan vakfa intikali sağlanır.

Vakfın dağıtılması halinde ise, borçların tasfiyesinden arta kalan mal ve haklar, vakıf senedinde aksine bir şart olsa dahi, Vakıflar Genel Müdürlüğü'ne intikal eder.

III. VAKIF İKTİSADİ İŞLETMELERİ

A. İKTİSADİ İŞLETME KAVRAMI

1. Tanım ve Unsurları

İşletme; insan ihtiyaçlarını karşılamak üzere iş gücü, para, malzeme, hammadde gibi faktörleri bilinçli ve sistemli bir şekilde bir araya getirerek mal ve hizmet üreten ve kendi amaçlarına ulaşmak için üretim faktörlerinin kullanımında ekonomik ve etkili kararlar alan iktisadi ve teknik birimler olarak tanımlanmaktadır.

“İktisadi İşletme” kavramı, ekonomi ve ticaret hukukunda “işletme” ya da “ticari işletme” deyimlerinin eş anlamlısı olarak kullanılmaktadır.

Türk Ticaret Kanunu'nun (TTK) 11'inci maddesinde yer alan tanımlamaya göre, "Ticarethane veya fabrika yahut ticari şekilde işletilen diğer müesseseler ticari işletme sayılır."

İktisadi açıdan bir müessesenin var olabilmesi için emek, sermaye ve müteşebbisin bir arada bulunması gerekir. Bu organizasyon çevresinde oluşan iktisadi işletmede de kazanç sağlanmasının hedeflenmiş olması, hizmetlerin bir bedel karşılığı verilmesi gerekmektedir.

Dolayısıyla iktisadi işletme tanımı içinde yer alan ve devamlı olarak yapılan ticari, sınai veya zirai faaliyetten söz edebilmek için bu işletmenin tedavül ekonomisine katılması, başka bir ifadeyle işletmede üretilen malların veya verilen hizmetin bir bedel karşılığı satılmış olması gerekmektedir.

Vakıflar mal tahsisi suretiyle resmi senetlerinde belirtilen amaçlarını toplum yararına gerçekleştirmek üzere kurulan hayır kuruluşlarıdır. Bu doğrultuda vakıflar hiçbir bedel almadan topluma ücretsiz hizmet verebilirler. Diğer bir ifade ile tedavül ekonomisine katılmazlar. Bu gibi durumlarda vakfa ait bir iktisadi işletme olduğundan söz edilemez. Ancak bu hizmetlerden bağış ya da başka bir ad altında çok az da olsa bir

bedel alınması durumunda bu faaliyetlerin, iktisadi işletme olarak kabul edilmesi gerekmektedir.⁵⁰

Özel hukuk tüzel kişisi olan vakfın varlığı bakımından, vakfın amacının belirli ve sürekli olması kadar, amaca tahsis edilen malvarlığının yeterli olması da şarttır. Başlangıçta aranan bu yeterlilik yanında, vakfın amacını devamlı faaliyetleriyle muhafaza etmesi yanında arttırması da gereklidir. Enflasyonla yaşadığımız ve hızla değişebilen iktisadi şartların hüküm sürdüğü günümüzde, bir vakfın kuruluşu sırasında kendisine tahsis edilen sabit bir malvarlığı ile faaliyette bulunmayı sürdürmesi halinde, bir süre sonunda amacını gerçekleştiremeyecek duruma düşme olasılığı kuvvetle muhtemeldir. Dolayısıyla vakfın amacını gerçekleştirmek üzere faaliyette bulunması kadar elindeki malvarlığını en uygun şekilde değerlendirmesi de varlığı itibariyle devamlılık arz etmesi için gerekli bulunmaktadır.⁵¹

Sayıları hızla artan vakıfların ticari işletmeye yönelmeleri bu gerekliliğin bir sonucu kabul edilmelidir. Böyle bir durumda ticari işletme vakıf tüzel kişiliğinin kazanç elde etmesini, gelirlerinin arttırmasını sağlayan bir vasıta gibidir.

Vakıflara ait veya bağlı olup, faaliyetleri devamlı olan ticari, sınai ve zirai 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.

Vakfa ait bir iktisadi işletmenin varlığından söz edilebilmesi için iktisadi işletmenin vakfa ait veya bağlı olması gerekmektedir. Devamlılık unsuru bir hesap dönemi içinde aynı veya ayrı faaliyet alanlarında ticari nitelikteki işletmelerin birden fazla yapılmasını ifade etmektedir. Bu nedenle aynı hesap döneminde tek işlem nedeniyle ticari faaliyetin devamlılık unsurunun oluştuğunu kabul etmek mümkün olmamakla birlikte, faaliyetin belli bir organizasyonu gerektirmesi veya amacının ticari olması durumunda devamlılık unsurunun varlığı kabul edilmektedir. Ticari organizasyonun varlığı ticari işin en belirgin göstergesidir. Sermaye tahsisi, işyeri

⁵⁰ Cemali Özkan, **Tüm Yönleriyle, Dernek ve Vakıflar, Vergilendirilmesi, Muhasebesi, Hukuku ve Mevzuatı**, Ankara, Yaklaşım Yayınları, 2000, s.93-94.

⁵¹ Erkilet, s.42.

açılması, personel istihdamı, ticaret siciline kaydolmak gibi unsur ve özelliklerin tümünün veya bir kısmının yerine getirilmiş olması bir ticari işletmenin varlığını gösteren unsurlar bir ticari organizasyonun da varlığını gösterir.⁵²

Bu veriler ışığında iktisadi işletmenin unsurlarını sıralarsak;

- İktisadi işletmenin vakfa ait olması
- İktisadi işletmenin vakfa tabi olması
- İktisadi işletme faaliyetinin devamlı olması
- İktisadi işletmenin sermaye şirketi ve kooperatif şeklinde kurulmamış olması
- İktisadi işletmenin ticari, sınai veya zirai nitelikte olmasıdır.⁵³

2. İktisadi İşletmelerde Sorumluluk

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 16. maddesinin 4.bendinde, vakıflara ait tüzel kişiliği olmayan iktisadi işletmelerin vergisinin, bunların bağlı oldukları vakıf namına tarh olunacağı belirtilmek suretiyle, vergi dairesi ile tüzel kişiliğe haiz olmayan vakıf iktisadi işletmeleri arasındaki ilişkilerde, vakıf tüzel kişiliğinin muhatap alınacağına işaret edilmektedir.

Vergi Usul Kanunu'nun (VUK) 153. maddesinde işe başlamayı bildirmek zorunda olanlar sayılmış olup, bunların arasında kurumlar vergisi mükellefleri de sayılmıştır. Tüzel kişilikleri olmamasına rağmen vakıf iktisadi işletmeleri de kurumlar vergisi mükellefleri arasında sayıldığından, bizzat vakıf tüzel kişilikleri söz konusu işe başlamayı vergi dairesine bildirme yükümlülüğünü yerine getirmek mecburiyetindedirler.

Bununla birlikte vakıflar, kendilerine ait tüzel kişiliğe haiz olmayan iktisadi işletmelerinin adres değişikliklerini, iş değişikliklerini, işletmedeki değişiklikleri, iş bırakmayı, işyeri naklini, bina ve arazi değişikliklerini de bildirmekle yükümlüdürler.

⁵² Veysi Seviğ, Demek veya Vakıflara Ait İktisadi İşletmeler, **Dünya Gazetesi**, 25.01.2007.

⁵³ Saydam-Ekici, s.54.

Vakıflara ait iktisadi işletmeler VUK'nun 172. maddesine istinaden defter tutmaya mecburdurlar. Çünkü aynı kanunun 177. maddesine istinaden vakıf iktisadi işletmeleri birinci sınıf tüccar olarak kabul edilmektedir. Bu nedenle vakıf iktisadi işletmeleri de VUK'nun 182. maddesine göre yevmiye defteri, defter-i kebir ve envanter defteri tutmak mecburiyetindedirler.

Vakıf iktisadi işletmelerinden, bunların işleri icabı bilanço esasına göre defter tutmalarına imkan veya lüzum görülmeyenlerin, işletme esasına göre defter tutmalarına Maliye Bakanlığı'na müsaade edilebilir.

3. İktisadi İşletme Kurulmasını Gerektiren Durumlar

Vakıf bünyesinde, devamlı, sermaye şirketi veya kooperatif şeklinde olmaksızın, ticari, sınai veya zirai bir faaliyet yürütülüyor veya öngörülüyorsa ve bu faaliyet, üretilen malların veya hizmetlerin bir bedel karşılığı satışı şeklinde gerçekleşiyorsa veya gerçekleşecekse vakfın iktisadi işletme kurması gerekir.

Yani, ticari bir faaliyet yürütülüyor veya yürütülmesi öngörülüyorsa vakfa ait bir iktisadi işletmenin kurulması ve Kurumlar Vergisi'nin 1. maddesi gereği Kurumlar Vergisi Mükellefiyeti tesis ettirilerek söz konusu faaliyete ilişkin kazancın vergilendirilmesi gerekmektedir.

B. TÜRK MEDENİ KANUNU AÇISINDAN İKTİSADİ İŞLETMELER

Vakıflar, amaçlarını gerçekleştirebilmek için, büyük ve sürekli amaca tahsis edilmek üzere ticari işletme kurma ve işletme hakkına sahiptirler. Bu hak, tüzel kişilerin tam hak ehliyetlerinden kaynaklanır. Vakıfların ticari işletme kurma ve işletme haklarının kaynağını teşkil eden Medeni Kanunun 48. maddesi şu şekildedir:

“Tüzel kişiler, cins, yaş, hısımlık gibi yaradılış icabı insana özgü niteliklere bağlı olanlar dışında bütün hakları iktisap ve borçları ilzam edebilirler.”

Vakıflar da Türk Medeni Kanunu hükümlerine göre tescil edilmiş tüzel kişilikleri adına ticari faaliyette bulunmasalar bile, tamamıyla tüzel kişiliklerine bağlı, ayrı bir tüzel kişiliğe sahip olmayan iktisadi işletmeleri aracılığıyla ticari işletme

faaliyeti gerçekleştirebilirler. Nitekim vakıflar Kurumlar Vergisi Kanunu’nda mükellef olarak sayılmamakla birlikte, vakıf iktisadi işletmeleri Kurumlar Vergisi Kanunu’nda mükellef olarak sayılmıştır.

Bahsedilen genel hükümlerin dışında vakıfların ticari işletme işletmeleriyle ilgili olarak Medeni Kanun’da özel bir düzenleme mevcut değildir.

C. TÜRK TİCARET KANUNU AÇISINDAN İKTİSADİ İŞLETMELER

Türk Ticaret Kanunu’nun 11. maddesinde “ticari işletmenin” tanımı yapılmış, tesisat, kiracılık hakkı, ticaret unvanı ve diğer adlar, ihtira beratları ve markalar, bir sanata ait veya bir şahsa ait model ve resimler gibi bir işletmenin işletilmesi için daimi bir tarzda tahsis olunan unsurların, ticari işletmeye dâhil olacağı ifade edilmiştir.

TTK’nda vakıflar tarafından kurulan ve işletilen ticari işletmeler hakkında açık bir hüküm bulunmamakla birlikte; vakıflar varlıklarını sürdürebilmek için Ticaret Hukuku alanına giren faaliyetlerde bulunacaklarsa, ticaret hukukunun kurallarına da tabi olacakları aşıkardır. Vakıflar kurdukları iktisadi işletmeler nedeniyle, Türk Ticaret Kanunu’nun 18. maddesi hükmü çerçevesinde tacir sayılırlar.

Her tacir ticari işletmenin açıldığı günden itibaren 15 gün içinde ticari işletmesini ve seçtiği ticaret ünvanını, işletme merkezinin bulunduğu yer ticaret siciline tescil ve ilan ettirmekle yükümlüdür (TTK. mad.20/I, 42/I). Dolayısıyla bir vakıf da sahip olduğu ticari işletme veya işletmelerini sicile kaydettirmek zorundadır. Vakfın sahip olduğu işletmeler birden fazla ise, aynı veya farklı sicil çerçevesine tabi olsun her bir işletmesini ticaret ünvanı ile birlikte ayrı ayrı kayıt ve tescil ettirmesi gerekir. Aynı şekilde şubeler de bulundukları yerin ticaret siciline tescil ve ilan olunur. (TTK mad.42/III)

Türk Ticaret Kanunu’nun 66. maddesinde “Her tacir, ticari işletmenin iktisadi mali durumunu, borç ve alacak münasebetlerini ve her iş yılı için elde edilen neticeyi tespit etmek amacıyla, işletmenin mahiyet ve öneminin gerektirdiği bütün defterleri tutacaklardır” denilmiştir. Buna göre iktisadi işletmelerin vakfın kendisinden bağımsız bir muhasebe sistemleri olacaktır.

D. TİCARET SİCİLİ TÜZÜĞÜNE GÖRE İKTİSADİ İŞLETMELER

Vakıflar kurdukları iktisadi işletmeler nedeniyle, Türk Ticaret Kanunu'nun 20. ve Ticaret Sicili Tüzüğü'nün 13. maddesi hükümlerine göre, her türlü borçlarından dolayı iflasa tabi oldukları gibi kanuni hükümlerine uygun olarak ticaret ünvanı seçmeye ve kullanmaya, işletmelerini ticaret siciline kaydettirmeye ve ticari defterler tutmaya mecburdurlar.

Ticaret Sicili Tüzüğü'nün 16. maddesinde genel olarak, 76-78. maddelerinde ise özel olarak vakıflara ait ticari işletmelerin tescili düzenlenmiştir. Ticaret Sicil Tüzüğü'nün 76. maddesinin (c) bendine göre Medeni Kanun hükümlerine tabi vakıfların kurdukları iktisadi işletmelerin tescil edilmesi zorunludur.

Ticaret Sicil Nizamnamesinin 13. maddesine göre vakıflar kurdukları vakfa bağlı ve ait iktisadi işletmeleri kurulduğu günden itibaren 15 gün içinde ticaret siciline tescil ettirmek durumundadırlar. Ticaret Siciline tescile ilişkin kayıtlar, Türkiye Ticaret Sicil Gazetesi'nde yayımlanarak üçüncü kişilere duyurulur.

E. VAKFA AİT İKTİSADİ İŞLETME KURULUŞ İŞLEMLERİ

Vakfa ait bir iktisadi işletme kurulması için öncelikle yapılması gereken işletmenin faaliyet konularının tespit edilmesi, iktisadi işletmeye tahsis olunacak sermayenin belirlenmesi ve iktisadi işletmenin ticaret unvanının ne olacağı hususlarının tespit edilip, vakıf karar organınca iktisadi işletmenin kurulmasına yönelik kararın alınmasıdır.⁵⁴

Yönetim organının kararına müteakip iktisadi işletme için ilgili vergi dairesinden kurumlar vergisi mükellef numarası alınır. Ticaret Sicil Tüzüğü'nün 13. maddesine göre vakıf iktisadi işletmeleri kurulduğu günden itibaren 15 gün içinde ticaret siciline tescil ettirilmeleri gerektiğinden, bu işlemin yerine getirilerek Ticaret Sicil Gazetesi'nde yayımlanması ile işletmenin kuruluşu üçüncü kişilere de duyurulmuş olacaktır. Yapılacak tüm işlemlerde de vakıf iktisadi işletmesinin ticaret unvanı kullanılacaktır.

⁵⁴ Saydam-Ekici, s.58-59.

Ticaret Sicil Tüzüğü'nün 76. maddesinin (C) bendinde; Medeni Kanun hükümlerine tabi vakıfların kurdukları işletmelerin tescilinde aşağıda belirtilen bilgilerin tescile işlenmesi gerekmektedir.

I- Vakfın adı, merkezi, vakıf senedinin tarihi ve mahkemece tescili tarihi ve mahkeme sicilinin sayfa numarası ve tescil eden mahkemenin adı,

II- Vakfın gayesi,

III - Vakfı idare ve temsil ile vazifelendirilmiş olanların adı soyadı tâbiyeti ve adresleri ve tesis namına imzaya yetkili bulunanların nasıl imza atacakları,

IV - İşletmenin kuruluşuna ait yetkili organ tarafından verilmiş kararın noterce tasdikli örneği ve ihtiyaç olan hallerde teftiş makamının izin veya tasdikine ait vesikanın tarihi ve varsa numarası,

V – Vakfın denetimi ile görevli makamın hangi makam olduğu.

Ticaret Siciline tescil isteğini bildiren dilekçeye Ticaret Sicil Tüzüğü'nün 77. maddesine göre aşağıda belirtilen belgeler eklenir;

a) Vakıf senedinin mahkemece tesciline ait derkenarlı bir dilekçe,

b) Vakıf senedinin noterce tasdikli örneği,

c) İşletmenin kurulmasına ait kararın noterce tasdikli örneği.

Vakıf iktisadi işletmesiyle ilgili olarak dikkat edilmesi gereken bir nokta da, işletmenin ödeyeceği verginin tarh, tahakkuk, tebliğ ve ödenmesi esnasında muhatabın vakıf tüzel kişiliği adına olacağıdır. Vakıfla iktisadi işletmenin muhasebe işlemlerinin ayrı defterlerde işlenmesi ve vakfın işlemleriyle iktisadi işletmenin işlemlerinin birbirinden ayrılması gerekir. İktisadi işletmenin dönem sonunda oluşan karından ödenmesi gereken vergiler ve diğer yasal yükümlülükler ayrıldıktan sonra kalan net kar vakıf bütçesine gelir olarak aktarılır.⁵⁵

⁵⁵ 03.04.2007 tarihli Maliye Bakanlığı 1 Seri Nolu Genel Tebliği.

İkinci Bölüm

VAKIF VE İKTİSADİ İŞLETMELERİNİN GELİR VERGİSİ KARŞISINDAKİ DURUMLARI

I. GELİR VERGİSİ KANUNU VE VAKIFLAR İLE İKTİSADİ İŞLETMELERİ

A. GELİR VERGİSİ'NİN KONUSU VE MÜKELLEFİ

Gelir Vergisi Kanunu'nun 1. maddesinde; *“Gerçek kişilerin gelirleri gelir vergisine tâbidir”* ifadesiyle, Gelir Vergisi'nin mükellefi belirtilmiş, gelir; *“Bir gerçek kişinin bir takvim yılı içinde elde ettiği kazanç ve iratların safi tutarıdır”* şeklinde tanımlanmıştır.

Bu tanımla gelir vergisinin konusunun; gerçek kişilerin bir takvim yılında elde ettikleri kazanç ve iratların safi tutarı yani bir gerçek kişinin bir yılda elde ettiği gelirlerden o gelirleri elde etmek için yapılan giderler düşüldükten sonra kalan net gelir olduğu anlaşılmaktadır.

Gelir Vergisi Kanunu, geliri şahsa bağlı olarak kavrayıp vergilemeyi hedef tutar. Bu nedenle, verginin kapsamını tayin bakımından belirlenmesi gereken ikinci unsur verginin mükellefidir.⁵⁶

Gelir Vergisi'nin mükellefi, ikametgahı Türkiye'de bulunan veya bir takvim yılı içinde Türkiye'de altı aydan fazla oturan gerçek kişiler ile resmi daire ve müesseselere veya merkezi Türkiye'de bulunan teşekkül ve teşebbüslere bağlı olup bunların işleri dolayısıyla yabancı memleketlerde oturan Türk vatandaşlarıdır. Dar mükellef olarak tanımlanan, Türkiye'de yerleşmiş olmayan gerçek kişiler ise sadece Türkiye'de elde ettikleri kazanç ve iratlar üzerinden vergilendirilirler.⁵⁷

⁵⁶ Yılmaz Özbacı, *Gelir Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları*, Ankara, Oluş Yayıncılık, 2002, s.761.

⁵⁷ Özkan, s.295.

Bir gerçek kişinin vergiye tabi geliri Gelir Vergisi Kanunu’nun 2. maddesinde sayılan gelir unsurlarına giren kazanç ve iradı elde ettiğinde söz konusudur. Buna göre bu kazanç ve iratlar;

- Ticari Kazançlar,
- Zirai Kazançlar,
- Ücretler,
- Serbest Meslek Kazançları,
- Gayrimenkul Sermaye İratları,
- Menkul Sermaye İratları,
- Diğer Kazanç ve İratlardır.

Olarak belirlenmiştir.

Gelir Vergisi gerçek kişilerin gelirleri ile ilgilidir. Gelirin bir gerçek kişiye ait olması esası Gelir Vergisi mükelleflerinin gerçek kişiler olduğunu göstermektedir. Tüzel kişilerin gelirleri ise Gelir Vergisine tabi tutulmayıp, gelirleri Kurumlar Vergisi’nin konusunu teşkil ederler. Vakıflar ise tüzel kişilikleri itibariyle Gelir Vergisi mükellefi olamazlar. Ancak, Gelir Vergisi Kanunu’nun 94. maddesi ile vakıflar ve vakıflara ait iktisadi işletmelerin bazı gelir ve harcamaları kaynakta kesintinin konusu yapılarak, Gelir Vergisi Kanunu’na dahil edilmiştir.

B. GELİR VERGİSİ’NİN SORUMLUSU OLARAK VAKIFLAR VE İKTİSADİ İŞLETMELERİ

Vergi sorumlusu kaynakta tevkif ettiği vergiyi, kendi namına, fakat asıl borçlu hesabına alacaklı vergi dairesine beyan edip ödeyen kişidir.⁵⁸ Dolayısıyla vergi

⁵⁸ Turgut Candan, **Kanuni Temsilcilerin Vergisel Sorumluluğu**, Ankara, Maliye ve Hukuk Yayını, 1994, s.7.

sorumlusunun yükümlülüğü maddi olmayıp daha ziyade bir hizmetin ifası şeklinde tecelli etmektedir.⁵⁹

Vakıflar da Türk Medeni Kanunu'na göre kurulan tüzel kişiliğe sahip kurumlardır. O nedenle işlemlerinden elde ettikleri gelirleri nedeniyle gelir vergisi mükellefi olmaları söz konusu değildir. Vakıflara ait iktisadi işletmeler ise Kurumlar Vergisi mükellefidirler. Ancak Gelir Vergisi Kanunu'nun 94. maddesi, vakıf tüzel kişiliğini stopaj (kaynaktan kesme, tevkifat) suretiyle vergilendirilmesini öngörmüştür.

Gelir Vergisi Kanunu'nda vergi tevkifatının istihkak sahiplerinin gelir vergilerine mahsuben yapılması esası kabul edilmiştir. Bu bakımdan tevkif yoluyla ödenen vergi daha sonra istihkak sahiplerinin gelirlerinin tamamı üzerinden hesaplanacak gelir vergilerine mahsuben peşin olarak tahsil edilen bir nevi avans mahiyetindedir. Yıllık beyannamede yazılı vergi matrahı üzerinden hesaplanan gelir vergisinden yıl içinde tevkif yoluyla ödenmiş vergi indirilir.⁶⁰

Gelir Vergisi Kanunu'nun 94. maddesinin 1. fıkrasına göre, dernek ve vakıflar ile bunların iktisadi işletmeleri, nakden veya hesaben yaptıkları bazı ödemelerden vergi tevkifatı (stopaj) yapmak zorundadırlar. Ayrıca Gelir Vergisi Kanunu'nun aynı maddesinde belirtilen ödemeler ve oranlar dahilinde vergi tevkifatı yaparak kaynağında kestikleri bu vergileri vergi sorumlusu olarak muhtasar beyanname ile bağlı bulunan vergi dairesine kesintinin yapıldığı ayı takip eden ayın 23. günü akşamına kadar bildirmeleri gerekir.⁶¹

Gelir Vergisi Kanunu'nun 94. maddesinin birinci fıkrasında tevkifat zamanı nakden ve hesaben ödemeye bağlanmıştır.

Genel anlamda ödeme bir değer veya değerler dizisinin ödeme yapılacak kişinin mal varlığına aktarılması, onun tercih ve yararlanmasına bırakılması demektir. Ödeme, borcu ortadan kaldıran veya bir borç doğuran (karşı tarafa bir eda yükleyerek)

⁵⁹ Hüseyin Yalçın- Erkan Gürboğa, **Stopaj**, İstanbul, Kılavuz Yayınları, 2000, s.32.

⁶⁰ Recep Turgay, **Gelir Vergisi Kanunu ve Tatbikatı Cilt II**, İstanbul, 1976, s.1309.

⁶¹ Emrah Ağın, Dernek, Vakıf ve Kamuya Ait İktisadi Kuruluşların Vergilendirilmesi, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:190, Ekim 2008, , www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/makaleler (01.10.2009).

iki taraflı irade beyanına dayalı bir tasarruf, diğer bir deyimle bir değer veya değerler naklidir.⁶²

Vergi tevkifatı açısından vergiyi doğuran olayın meydana gelmesi için, bir değer veya değerler dizisinin ödeme yapılacak kişinin mal varlığında fiili bir artış yaratması beklenmeyecektir. Zira alacağın bazı sebeplerle henüz tahsil edilmemiş olması kişilerin safi servetlerinde artış temin edilmediği şeklinde yorumlanamaz. Bunların üzerinde temlik, takas, teminat gösterme ve benzeri yollarla tasarrufta bulunabilmesi kişinin iktisadi tasarruf kabiliyetindeki artışın delilidir.⁶³

Bu nedenle Gelir Vergisi Kanununun 94. ve Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 24. maddesinde sayılan kazanç ve iradın tahakkuk etmiş olması vergi tevkifatı açısından vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesi için yeterli sayılmıştır. Hatta alacağın tahakkuk etmesinden önce hak sahiplerine avans mahiyetinde yapılan ödemeler dahi vergi tevkifatı bakımından vergiyi doğuran olay mahiyetinde görülmüştür.⁶⁴

1. Stopaj Kavramı

İngilizcedeki “stoppage” veya “withholding” kelimelerinin karşılığı olarak kullanmakta olduğumuz “stopaj” yahut “vergi tevkifatı”, gelir veya kurumlar vergisine tabi bir kazanca ilişkin hasılatın ilgisine ödenmesi aşamasında, ödemeyi yapanın, yasa ile belirlenmiş oranlar üzerinden istihkakın bir kısmının tutulup, hasılatı elde adına ve onun peşin vergisi olarak vergi dairesine yatırılması şeklinde uygulanan vergileme yöntemi ve vergi güvenlik tedbiridir.⁶⁵

Verginin doğması sonucu oluşan verginin ilgili mükellef tarafından ödenmesi genel kuraldır. Ancak bazen kanun koyucu asıl mükellef yerine üçüncü şahısların da sorumlu tutulmasını öngörebilir. Gelir Vergisi'nde özellikle maaş ve ücretlerin ödenmesinde başvuru bu yönetime stopaj veya tevkifat denir. Stopajda vergi asıl borçludan değil, vergi sorumlusu olan kişi veya kişilerden talep edilir. Böylece gelir sahibinin eline geçmeden vergilendirilmiş olur.

⁶² Yılmaz Aliefendioğlu, **Türk Vergi Sisteminde Verginin Kaynakta Kesilmesi (Stopaj)**, Ankara, 1975, s.77.

⁶³ Hesap Uzmanları Danışma Komisyonu Kararları (1950-1981), Ankara, 1982, s.169.

⁶⁴ Yalçın-Gürboğa, s.30.

⁶⁵ Mehmet Maç, “Stopaja Tabi Ödemelerin Ayni veya Hizmet Şeklinde Olması Durumunda Stopaj Yapılıp Yapılmayacağı”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:294, Şubat 2006, www.bddenet.com.tr/vergi/yazar (12.12.2009).

Yani, Stopaj (Tevkifat), verginin kaynağında tahsil usulüdür. Bu usulde verginin kesilmesi ve ödenmesi bu vergi ile ilgisi bulunmayan ve sorumlu deneni kimselere ve müesseselere yapılmakta, vergiyi doğuran olayın vuku bulunduğu anda kaynağında tahsil edilmek suretiyle bir taraftan vergi alacağı teminat altına girmekte, diğer taraftan mükellefe ödemede kolaylık sağlanmaktadır.⁶⁶

“Vergi tevkifatı” başlığını taşıyan Gelir Vergisi Kanunu’nun 94. maddesinde sayılan kişi ve kuruluşlar, bu maddede yazılı ödemeleri (avans olarak ödenenler dahil) nakden veya hesaben yaptıkları sırada, istihkak sahiplerinin gelir vergilerine mahsuben tevkifat yapmaya mecbur tutulmuşlardır. Bu kişi ve kuruluşlar arasında vakıflar ile vakıf iktisadi işletmeleri de sayılmaktadır. Böylece Gelir Vergisi mükellefi olmayan tüzel kişiliğe sahip vakıflar, Gelir Vergisi Kanunu’nun 94.maddesinde yer alan stopaj konusu ile Gelir Vergisi Kanunu’na dahil olmaktadır.

2. Vakıfların Ödemelerine İlişkin Yapacakları Vergi Stopajı

Vakıflar ile vakıf iktisadi işletmeleri GVK’nun 94. maddesinde sayılan kişilerden oldukları için Kanun’un 94. maddesinin bentlerinde belirtilen ödemeleri yapmaları halinde stopaj yapmakla da sorumlu ve mükellef olacaklardır.

Bu itibarla, genel olarak belirtecek olursak;

94. maddenin,

-1. bendinde sayılan hizmet erbabına ödenen ücretler ile ücret sayılan ödemelerin,

-2. bentte belirtilen yaptıkları serbest meslek işleri dolayısıyla bu işleri icra edenlere yapılan ödemelerin,

-3. bentteki birden fazla yıla sirayet eden inşaat işleri için yapılan ödemelerin, vakıflar ve vakıf iktisadi işletmeleri tarafından yapılması halinde stopaj yapılması zorunludur.

⁶⁶ Ballar, s.741.

Vakıfların bu ödemelerden vergi sorumlusu sıfatıyla stopaj yapmaları, bordro tanzim etmeleri ve beyanname vermeleri gerekmektedir. Vakıflar, tevkif yapacakları verginin alacaklı vergi dairesine ödenmesinden Vergi Usul Kanunu'nun 8 ve 11. maddeleri gereğince de sorumludurlar.

C. GELİR VERGİSİ'NİN MUHATABI OLARAK VAKIFLAR VE İKTİSADİ İŞLETMELERİ

Vakıfların gayrimenkul kira gelirleri, mevduat faizi gelirleri Hazine bonosu ve devlet tahvili faizi gelirleri, repo gelirleri, Toplu Konut ve Kamu Ortaklığı İdareleri ile Özelleştirme İdaresince çıkarılan menkul kıymetlerden elde edilen gelirler gibi iktisadi işletme oluşturmayan faaliyetlerden elde edilen kazançları için Kurumlar Vergisine tabiyetleri söz konusu değildir. Ancak vakıfların bu tür gelirleri üzerinden Gelir Vergisi Kanunu'na göre stopaj kesintisi yapılma zorunluluğu vardır. Vakıfların iktisadi işletmeleri ise her halükarda Kurumlar Vergisi mükellefidirler.

Dolayısıyla Gelir Vergisi Kanununun 94. maddesi vakıfların gelirlerine ilişkin olarak da stopaj kavramını düzenlemiştir.

Dernek ve vakıflara ait gayrimenkullerin kiralanması karşılığında %20 gelir vergisi stopajı dernek ve vakıf adına yapıp vergi dairesine ödenecektir. Menkul sermaye iradında ise durum farklıdır. Şayet menkul sermaye iradı dernek ya da vakfa ait ise Gelir Vergisi Kanunu'nun 94. maddesi uyarınca gelir vergisi stopajı yapılmaz. Ancak bu geliri elde eden derneğin veya vakfın iktisadi işletmeleri ise belirtilen oranda gelir vergisi stopajı yapılacaktır.⁶⁷

1. Vakıfların Gayrimenkul Sermaye İratlarında Stopaj

Gelir Vergisi Kanunu'nun 94. maddesinin 5/a ve 5/b bentleri ile vakıflara ait gayrimenkul ödemeleri stopaj kapsamına alınmıştır.

⁶⁷ Ağın, www.yaklaşım.com (01.10.2009).

a. Evlat Hisselerinde Stopaj

Gelir Vergisi Kanunu'nun 5/a bendi ile evlada verilen galle fazlalarına ilişkin ödemeler stopaj kapsamına alınmıştır.

20.02.2008 tarih ve 5737 sayılı Vakıflar Kanunu'nun 3. maddesine göre "galle fazlası" mazbut ve mülhak vakıflarda, vakfın hayrat ve akarlarının onarımı ile vakfiyelerindeki hayrat hizmetlerin ifasından sonra kalan miktar olarak tanımlanmıştır.

Vakıf evladı gerçek kişilerin gelirlerinin vakıf gelirleriyle bir ilişkisi bulunmamaktadır. Vakıf elde ettiği gayrimenkul sermaye iradından tevkifat suretiyle vergilenmekte, elde ettiği gelirinden vakfiye olarak yapılması gereken ödemeler ve vakfın idamesi için gerekli giderler yapıldıktan sonra kalan galle fazlası (gelir fazlası) vakıf evlatlarına hisseleri oranında dağıtılmaktadır. Dolayısıyla vakıf evlatlarına galle fazlası olarak yapılan ödemeler, elde eden bakımından bir hakkın kiralanması karşılığında elde edilen gayrimenkul sermaye iradı mahiyetindedir.⁶⁸

Gelir Vergisi Kanunu'nun 70. maddesinin son fıkrasında, vakfın gelirlerinden hizmet karşılığı olmayarak alınan hisselerin Gelir Vergisi Kanunu'nun uygulaması açısından gayrimenkul sermaye iradı sayılacağı hüküm altına alınmıştır.

Bu düzenlemeler doğrultusunda, evlada verilen galle fazlasından vergi sorumlusu sıfatıyla evlat adına kesintiyi vakıf yapacaktır. Bizim ele aldığımız vakıflar Türk Medeni Kanunu'na göre kurulan vakıflar olduğu için burada bu konuya yeri geldiği için kısaca değinilmiştir.

b. Gayrimenkullerde Stopaj

Gelir Vergisi Kanunu'nun 94. maddenin 5/b bendiyle; Vakıflara (mazbut vakıflar hariç) ait gayrimenkullerin kiralanması karşılığında yapılan kira ödemeleri tevkifat kapsamına alınmıştır.

⁶⁸ Deniz Altınören Barçın, "Vakıf Tüzelkişiliği ile Vakıf Evlatlarının Gelirlerinin Gayrimenkul Sermaye İradı Açısından Ayrımı" **Yaklaşım Dergisi**, Sayı 190, Ekim 2008, www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/makaleler (01.10.2009).

Vakıf ve derneklere ait gayrimenkullerin kiralanması karşılığında bunlara yapılan ödemelerden tevkifat yapılmasına ilişkin en son 57 nolu Kurumlar Vergisi Kanunu Genel Tebliği yayımlanmıştır. Tebliğe göre; Gelir Vergisi Kanunu'nun 3946 sayılı Kanunla değişik 94. maddesinin 5/b bendine göre vakıflar ve derneklere ait gayrimenkullerin kiralanması karşılığında bunlara yapılan kira ödemelerinden gelir vergisi tevkifatı yapılması gerekmektedir.

Bu tevkifatın yapılması bakımından kendisine kira ödemesinde bulunulan derneğin kamuya yararlı dernek veya vakfın Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınmış vakıf olması önem arz etmemektedir. Başka bir deyişle hiçbir ayırım yapılmaksızın tüm dernek ve vakıflara (mazbut vakıflar hariç) ödenen kira bedellerinden bu tevkifatın yapılması gerekmektedir.⁶⁹

Kanun hükmü ile mazbut vakıflar hariç olmak üzere tüm vakıflara ait gayrimenkullerin kiralanması işlemi stopaj kapsamına alınarak, herhangi bir istisna sağlanmamıştır.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 94. maddesinin 1 numaralı fıkrasının 5-b bendinin 5035 sayılı Kanunun 48/4-d maddesiyle değiştirilmesi ile 01.01.2004 tarihinden geçerli olmak üzere mazbut vakıflara, gayrimenkullerin kiralanması karşılığında yapılan kira ödemelerine stopaj kesintisi yapılmamaktadır. Öte yandan, 08.07.2006 tarih ve 2622 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 5535 sayılı Kanunun 6. maddesi ile mazbut vakıflara ait taşınmazların kiralanması dolayısıyla 01.01.2004 tarihinden önceki dönemlere ilişkin olarak yapılan kira ödemeleri üzerinden, 08.07.2006 tarihinden itibaren gelir (stopaj) vergisi tarhiyatı yapılmayacağı hüküm altına alınmıştır. Dolayısıyla mazbut vakıflara geçmişe dönük olarak da stopaj yapılmayacaktır. Ayrıca 01.01.2004 tarihinden önceki dönemlere ilişkin olarak beyan üzerine veya ikmalen ya da resen tarh ve tahakkuk ettirilen ve 08.07.2006 tarihi itibarıyla tahsil edilmemiş olan vergiler ile bu vergilere uygulanan vergi cezaları, gecikme zamları da terkin edilecektir. Bu konuda açılmış olan davalar sürdürülmeyecek; tahsil edilmiş tutarlar, mükelleflerin

⁶⁹ Mustafa Çolak, "5520 Sayılı Yeni Kurumlar Vergisi Kanunu Sonrası İki Temel Başlık: Dernek/Vakıf Menkul ve Gayrimenkul Gelirlerinde Vergileme ile Genel Stopaj Oranları Tartışması", **Yaklaşım Dergisi**, Sayı 164, Ağustos 2006, www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/makaleler (01.10.2009).

07.07.2006 tarihine kadar yazılı başvuruları üzerine red ve iade edilecektir.⁷⁰ Konu ile ilgili olarak 22.12.2006 tarihinde yayımlanan 261 sayılı Gelir Vergisi Kanunu Genel Tebliği mevcuttur.

Bu şekildeki bir düzenleme ile dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmelere dahil gayrimenkullerin değil de doğrudan dernek ve vakıflara ait gayrimenkul kiralama işleminin, kesinti suretiyle vergilendirilmesinin amaçlandığı anlaşılmaktadır.⁷¹

Ayrıca, vakıf kira gelirlerinin stopaja tabi olması için kiralamanın Gelir Vergisi Kanunu'nun 94. maddesinin 1. fıkrasında vergi kesintisi yapma sorumluluğunda olduğu belirtilmiş kişi ve kuruluşlara yapılmış olması, genel ifadesi ile işyeri olarak kiralanmış bulunması gerekir.⁷²

Vakıf taşınmazları, mesken olarak kiraya verildiğinde stopaj söz konusu değildir. İşyeri olarak kiraya verildiğinde ise % 20 oranında stopaj kesilir.⁷³

Bu ise aynı tür gelir unsurunda vergileme rejimi açısından farklılığı ifade eden bir mevzuudur.

Vakıflar mevcut yasal düzenlemeye göre gelir ya da kurumlar vergisi beyannamesi vermeyeceklerinden kesinti yoluyla ödenen vergiler mahsup edilemeyecek ve nihai vergi niteliği taşıyacaktır.⁷⁴

Burada karşımıza çıkan başka bir konu da çok sayıda gayrimenkulü bulunan ve bunlardan kira geliri elde eden vakıfların bu faaliyetlerinin işletme oluşturup oluşturupmamasıdır.

Bu noktada dernek ve vakıfların hangi faaliyetlerinin iktisadi işletmeyi gerektirdiği, dolayısıyla kurumlar vergisine tabi olacağı, hangi faaliyetlerinin iktisadi işletmeyi gerektirmediğinin bilinmesi gerekmektedir. Bu ayrımın yapılabilmesi için ise

⁷⁰ M.İrfan Akşehir, "Mazbut Vakıflar ve Vergisel Özellikleri", **Yaklaşım Dergisi**, Sayı 54, Ocak 2008, www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/makaleler (01.10.2009).

⁷¹ Salih Özer, "Dernek ve vakıflara Ait Gayrimenkullerden Elde Edilen Kiralardan Yapılan Vergi Kesintisi ve Bir Vergilendirme Sorunu" **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 92, Nisan 1989, s.54.

⁷² Ballar, s.744.

⁷³ 10.12.2003 tarih ve 2003/6577 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı.

⁷⁴ Güray Öğredik, "Vakıf Ve Vakıf İktisadi İşletmelerinin Vergi Mevzuatı Açısından İncelenmesi," **Yaklaşım Dergisi**, Sayı 22, Mayıs 2005, [www. mazarsdenge.com.tr](http://www.mazarsdenge.com.tr) (23.10.2005)

öncelikle 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 2. maddesinde yapılan tanımdan yola çıkarak dernek veya vakıflar tarafından yapılan bir faaliyetin dernek veya vakfa bağlı veya tabi olarak yapılması, devamlı olması, ticari, sınai ve zirai nitelikte bulunmasıdır. Bu şartlardan faaliyetin devamlılığı, iki şekilde kendisini gösterir. Bunlardan birisi bir takvim yılı içinde ticari nitelikteki işlemlerin birden fazla yapılması veya bir defa yapılmakla birlikte takip eden yıllarda da tekrar etmesidir. Bu durumda bir takvim yılında bir defa tekrarlanan ticari işlem faaliyetin devamlı olduğunu göstermeyecektir. Ancak ilerleyen hesap dönemlerinin herhangi birinde veya tümünde ticari işlem tekrar edecek olursa devamlılık unsuru oluşacaktır. Faaliyetin devamlı olarak yapıldığının diğer bir göstergesi ise, işlemlerin ticari organizasyon içerisinde yapılmasıdır. Bu gibi durumlarda bir hesap döneminde bir defa dahi işlem yapılması devamlılık unsuru için yeterli sayılacaktır. Ticari organizasyon ise ticaret siciline kaydolma, personel istihdamı, iş yeri kiralanması gibi objektif belirtilerdir. Bir işlemin ticari organizasyon bünyesinde yapılması devamlılık niyetinin karinesi olduğu gibi yapılan işe de ticarilik vasfını kazandırabilecektir.⁷⁵

Dernek ve vakıf tarafından kiraya verilen gayrimenkullerin birden fazla olması, Kurumlar Vergisi yönünden mükellefiyet tesis edilmesini gerektirmeyecektir.⁷⁶ Konuya ilişkin olarak Maliye Bakanlığı'nın 23.02.2001 tarih ve 51/5102-360/11284sayılı özelgesinde; vakıfların tüzel kişiliği itibariyle kurumlar vergisi mükellefi olmaması ve yapılan işlemin iktisadi işletme oluşturacak, ticari bir organizasyonu gerektirecek düzeyde ve kapsamda olmaması nedeniyle kira gelirleri dolayısıyla kurumlar vergisi beyannamesi verilmeyeceği yönündedir.⁷⁷

Vakıf tarafından kiraya verilen gayrimenkullerin birden fazla olması durumunda yapılan işlemin iktisadi işletme oluşturmadığı yönünde Danıştay kararları (Örneğin, Danıştay 9.Dairesi'nin 14.04.1999 tarih 1998/4851 Esas, 1999/1478 Karar sayılı ilamı) olduğu gibi Maliye Bakanlığı Özelgeleri de (23.02.2001 tarih ve 51/5102-

⁷⁵ M.Bülent Özkahveci, "Dernek ve Vakıflara Ait Kira Gelirleri Vergilendirilmeli midir?", **Yaklaşım Dergisi**, Sayı 191, Kasım 2008, www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/makaleler (01.10.2009).

⁷⁶ Ercan Yıldırım-Halil Söyler, Dernek ve Vakıflar ile İktisadi İşletmelerinin Vergilendirilmesi, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 114, Haziran 2002, <http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/makaleler> (28.09.2005).

⁷⁷ Şükrü Kızılot, **Danıştay Kararları ve Özelgeler (Muktezalar)** Ankara, Yaklaşım Yayınları, 2002, s.463.

360/11284; 07.10.1999 tarih ve 51/5129-190/42230; 05.05.1998 tarih 17956 vb.) mevcuttur.

Danıştay 9. Dairesi'nin 14.04.1999 tarih 1998/4851 Esas, 1999/1478 Karar sayılı ilamında, "...vakfin 172-208 adet gayrimenkulü kiraya vermesi olayında, vakfa ait iktisadi bir işletmenin varlığından söz edilemeyeceğinden, bu vakfin kiralamalarının KDV'den istisna edilmesi gerekeceği" ifade edilmiştir.⁷⁸

Söz konusu, karar ve görüşlerin, genel olarak, vakıfların tüzel kişiliği itibarıyla Kurumlar Vergisi mükellefi olmadığı, kira geliri dolayısıyla Kurumlar Vergisi beyannamesi vermemesi yönünde olduğunu görüyoruz.

Dernek ve vakıflar tarafından yapılan çok sayıda kiralama işlemlerini, iktisadi işletme sayan ve Kurumlar Vergisine tabi tutulması gerektiğini ifade eden çok sayıda mukteza verilmiştir. Bugün dahi dernek ve vakıflar tarafından yapılan bazı kiralamaların iktisadi işletmeyi oluşturacak büyüklükte olabileceğini kabul eden muktezalar verilmektedir.⁷⁹

Kiraya verilen gayrimenkullerin iktisadi işletme oluşturduğu yönünde Danıştay kararları (Danıştay 4. Dairesinin, 15.10.1986 tarih, E:1982/11618, K:1986/3053 sayılı karar; Danıştay 4. Dairesinin 24.03.1987 tarih, E:1985/2697, K:1987/1032 sayılı karar) olduğu gibi Maliye Bakanlığı Özelgesi (18.06.1992 tarih 22104-794) mevcuttur.

Danıştay kararlarında, vakfa ait taşınmazların sürekli olarak kiraya verilmesinden sağlanan kira gelirlerinin Kurumlar Vergisi'ne tabi tutulması yönünde kararlar olduğunu görüyoruz.⁸⁰

18.06.1992 tarih ve 22104-794 sayılı muktezada ise, "... Yardımlaşma Vakfı'nın iş hanını dükkan olarak kiraya vermesi, söz konusu iktisadi işletme

⁷⁸ Mehmet Maç, "Dernek ve Vakıfların Kira Gelirleri" **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı 146, Kasım 2000, s.23.

⁷⁹ Özkahveci, www.yaklaşım.com (01.10.2009)

⁸⁰ Fatih Acar, "Dernek ve Vakıfların Vergi Mevzuatı Açısından Değerlendirilmesi," **Vergi Sorunları Dergisi**, Eylül 1995, s.24.

nedeniyle Kurumlar Vergisi mükellefiyetinin tesisi gerekir” yönünde görüş beyan edilmiştir.⁸¹

Oysa kiralama işlemlerinin bizzat kendisi ticari bir işlem değildir. Nasıl ki gerçek kişi tarafından kiraya verilen gayrimenkullerden elde edilen kira gelirleri, kiraya verilen gayrimenkullerin sayısına bakılmaksızın gayrimenkul sermaye iradı sayılıyor ve ticari bir organizasyon mevzu bahis edilmiyorsa dernek ve vakıflar için de aynı şeyin geçerli olması gerekir.⁸²

Gayrimenkul dışındaki diğer mal ve hakların kiralanmasıyla elde edilen kira gelirleri ise stopaja tabi değildir.

Vakıfların kira gelirleri gayrimenkulden (arsa, arazi ve bunlar üzerindeki yapılardan) değil de Gelir Vergisi Kanunu’nun 70. maddesindeki diğer kira gelirlerinden (taşıt kirası, gayrimenkule bağlı olmayan hak kirası vs.) ise ve kirayı ödeyen Katma Değer Vergisi (KDV) mükellefiyse kira ödemeleri üzerinden KDV hesaplanıp kirayı ödeyen tarafından KDV beyannamesi ile beyan edilmesi gerekmektedir.⁸³

Vakıf iktisadi işletmelerinin elde ettikleri kira gelirleri ise, stopaja tabi olmayıp, Kurumlar Vergisi ve Katma Değer Vergisi kapsamında değerlendirilir.

Dernek ve vakıfların iktisadi işletmeleri Kurumlar Vergisi mükellefi olduklarından bunların kazançlarının tespitinde ticari kazanç hakkındaki hükümler uygulanır. Bu nedenle de dernek ve vakıfların iktisadi işletmelerine ait gayrimenkullerin kiralanması halinde bunlara yapılan ödemelerden tevkifat yapılmayacaktır.⁸⁴

Kurumlar Vergisi mükellefleri tarafından elde edilen kira gelirleri Kurumlar Vergisine tabidir. Ancak kira gelirlerinin Kurumlar Vergisi mükellefleri tarafından elde edilmesi gelirin yapısını değiştirmemektedir. Elde edilen gelir aslında yine gayrimenkul sermaye iradıdır. Bunların Kurumlar Vergisine tabi olması tüm gelir unsurlarının bir

⁸¹ Maç, s.23.

⁸² Özkahveci, www.yaklaşım.com (01.10.2009).

⁸³ Maç, 24.

⁸⁴ Yalçın-Gürboğa, s.394.

çatı altında toplanması gerekliliğinden kaynaklanmaktadır. Dernek ve vakıflar Kurumlar Vergisine dahil olmadığına göre bunlar tarafından elde edilen kira gelirlerinin de vergilendirilmemesi gerekir. Zira kiralanan gayrimenkullerin sayısı ne kadar çok olursa olsun elde edilen gelir ticari değil gayrimenkul sermaye iradı olacaktır. Başka bir ifadeyle dernek veya vakfa bağlı iktisadi işletme oluşmayacaktır.⁸⁵

Vakıflar mal topluluğu olan tüzel kişi topluluklarıdır. Bunlar elde ettikleri gelirleri amaçlarına ulaşmak için kullanırlar. Malvarlığının değerlendirilip kiraya verilmesi, elde edilecek gelirlerin amaca yönelik olarak harcanması esastır. Vakıflar mahiyetleri itibariyle de Kurumlar Vergisi mükellefi olmadıklarından, vakfa ait gayrimenkullerden elde edilen kira gelirlerine Gelir Vergisi Kanunu'na göre yapılan stopajın yeterli olduğu düşünülmektedir.

Son yıllarda gerek Maliye Bakanlığı tarafından gerekse mahkemelerce verilen kararların, vakıf gayrimenkullerinin kiralama işleminin iktisadi işletme oluşturmadığı yönünde çıkmasıyla birlikte, aksi yönde de karar ve görüşlerin olması nedeniyle, konunun önemine binaen Maliye Bakanlığı'nın bu konuda daha açık net yasal düzenlemelerde bulunması yerinde olacaktır.

Diğer yandan, vakıfların sahip oldukları gayrimenkulleri, 94. maddede sayılı olmayanlara örneğin basit usulde vergiye tabi mükelleflere kiraya vermeleri halinde de kendilerine yapılan kira ödemeleri üzerinden stopaj yapılmayacaktır. Çünkü 94. maddede yapacakları ödemelerden stopaj yapacakların kimler oldukları teker teker sayılmak suretiyle belirtilmiş olduğundan, burada sayılmayanların yapacakları ödemeler üzerinden stopaj yapmaları mümkün değildir. Vakıfların sahip oldukları gayrimenkulleri, 94. maddede sayılanlar da dahil olmak üzere, başkalarına mesken olarak kiraya vermeleri durumunda da, kendilerine yapılacak kira ödemelerinden stopaj yapılmayacaktır. Bu durumda, bir tacirin kiraladığı vakıf binasını dükkan ya da mağaza olarak bir başka ifade ile de iş yeri olarak kullanacak olması halinde, vakfa yapacağı kira ödemeleri üzerinden stopaj yapması gerekirken, aynı tacirin söz konusu vakıf

⁸⁵ Özkahveci, www.yaklaşım.com (01.10.2009).

binasını konut olarak kullanacak olması halinde vakfa yapacağı kira ödemeleri üzerinden stopaj yapmaması gerekecektir.⁸⁶

2. Vakıfların Menkul Sermaye İratlarında Stopaj

Gelir Vergisi Kanunu'nun 75. maddesine göre; sahibinin ticari, zirai veya mesleki faaliyeti dışında nakdi sermaye veya para ile temsil edilen değerlerden müteşekkil sermaye dolayısıyla elde ettiği kar payı, faiz, kira ve benzeri iratlar menkul sermaye iradıdır ve kaynağı ne olursa olsun kanun maddesinde sayılan iratlar menkul sermaye iradı olarak kabul edilmiştir.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 94. maddesinde de, Kanunun 75. maddesi doğrultusunda vakıfların elde ettiği mevduat faizleri, repo gelirleri, devlet tahvili, hazine bonosu, hisse senedi kar payları, iştirak hisse kazançları vb gelirlerinden stopaj yapılması hüküm altına alınmıştır.

a. GVK'nun 94/6. Maddesi Uyarınca Yapılacak Stopaj

(1) GVK'nun 94/6-b-i ve ii Maddesi Uyarınca Yapılacak Stopaj

94. maddenin 6/b-i ve ii bentleri, tam mükellef kurumlar tarafından; tam mükellef gerçek kişilere, gelir ve kurumlar vergisi mükellefi olmayanlara ve bu vergilerden muaf olanlara dağıtılan, 75 inci maddenin ikinci fıkrasının (1), (2) ve (3) numaralı bentlerinde yazılı kâr paylarından (kârın sermayeye eklenmesi kâr dağıtımı sayılmaz) yapılacak stopajı düzenler.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 75.maddesi menkul sermaye iradının tanımını yapmakta olup, sahibinin ticari, zirai veya mesleki faaliyeti dışında nakdi sermaye veya para ile temsil edilen değerlerden oluşan sermaye dolayısıyla elde ettiği kar payı, faiz, kira ve benzeri iratlar olarak tanımlanmıştır. İkinci fıkra da ise kaynağı ne olursa olsun maddenin bentlerinde belirtilen iratların menkul sermaye iradı olduğu ifade edilmiş olup, (1.) bentte her nevi hisse senetlerinin kar payları, (2.) bentte iştirak hisselerinden

⁸⁶ Hakan Ekinci, Vakıfların Sahip Oldukları Gayrimenkuller Dolayısıyla Elde Ettikleri Gelirlerin Vergilendirilmesi, **Mali Pusula Dergisi**, Sayı 15, Mart 2006, s.63.

doğan kazançlar, (3.) kurumların idare meclis başkan ve üyelerine verilen kar payları belirtilmiştir.

Kar dağıtımına bağlı stopaj uygulaması, tam mükellef kurumlarca, kurum kazançlarının ortaklara dağıtılması esnasında uygulanacak bir tevkifat türü olduğundan, vergilendirme yapabilmek için, kar dağıtımında bulunan kurumun, ortağının, kurumlar vergisi mükellefi olması dışında, vergiye tabi olması veya vergiden muaf bulunmasının, kar payı dağıtımına bağlı tevkifat uygulamasına herhangi bir etkisi bulunmamaktadır.⁸⁷ Dernek ve vakıflar kurumlar vergisi kapsamı dışındadır. Kurumlar vergisi mükellefiyeti, bu kuruluşların iktisadi işletmeleri için söz konusudur. İktisadi işletmeler tarafından, bağlı bulundukları dernek ve vakıflara yapılacak kar dağıtım veya transferlerinin GVK'nun 94/6-b-i maddesine göre tevkifata tabi tutulup tutulmaması gerektiği konusunda yargıda ve uygulamada görüş farklılıkları bulunmaktadır.

Dolayısıyla bu konuda karşımıza vakıf iktisadi işletmelerinden vakfa aktarılan net kardan stopaj yapıp yapılmayacağı gündeme gelmektedir.

Vakıf iktisadi işletmelerinin net karının vakıflara aktarılması esastır. Net kardan maksat iktisadi işletmelerin Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 13 maddesine göre belirlenen safi kurum kazancı değildir. İktisadi işletmenin de diğer kurumlar gibi faaliyetlerinin devamını sağlamak için yasal ya da isteğe bağlı akçeler ayırması gerekir. Aksi halde, faaliyetler sırasında ortaya çıkabilecek riskler işletmenin devamını olanaksız hale getirebilir.⁸⁸ Bunun dışında işletme kurumlar vergisi mükellefi olduğundan dönem kazancı kurumlar vergisine ve kurumlar vergisi sonrası kalan kazancı da ayrıca gelir vergisi tevkifatına tabidir. İktisadi işletmeden net kar olarak aktarılan bu gelirler, vakfin tahmini bütçesinde brüt gelir olarak yer alacaktır. Bu gelirlerin bütçenin işletme gelirleri kaleminde gösterileceği tabiidir.

Vakıfların iktisadi işletme safi geliri Kurumlar Vergisi'ne göre vergilendirildikten sonra kalan karın, işletme tarafından bu işletmeyi kuran vakfa verilmesinin kar dağıtımına bağlı stopaj uygulanıp uygulanmayacağı konusunda yargı

⁸⁷ Eray Mercan, "İktisadi İşletmelerin, Bağlı Bulundukları Dernek ve Vakıflara "Kar Dağıtımlarında" Tevkifat Uygulaması", **Yaklaşım Dergisi**, Sayı 29, Aralık 2005, www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/makaleler (01.10.2009).

⁸⁸ Özkan, s.144.

kararları arasında farklı kararlar olduğu gibi Maliye Bakanlığı özelgelerinde de farklı görüşler mevcuttur.

Danıştay 4.Dairesinin 08.06.2000 tarih E:1998/137, K:1998/2428, Danıştay 4. Dairesinin 09.03.2004 tarih, E:2003/948, K:2004/432 sayılı kararında vakıf işletmelerinden vakfa aktarılan paydan vergi tevkifatı yapılacağı belirtilmiş, Danıştay 4.Dairesinin 08.06.2000 tarih ve E:1998/137, K:1998/2428 sayılı kararında özetle; “Kamuya yararlı vakıf statüsünde bulunan ve ücret karşılığında nüfus cüzdanlarının polyester ile kaplanması işlemi ve faks mile cihazı aracılığı ile nüfus müdürlükleri arasında haberleşme sağlayarak vatandaşa hizmet verilmesi karşılığında üçüncü kişilerden öz kaynakları dışında gelir sağladığı anlaşılan vakfın, devamlı olan bu faaliyetinin iktisadi işletme sayılması ve bu nedenle elde edilen gelirin kurumlar vergisi beyannamesinde beyan edilerek kurumlar vergisi düşüldükten sonra kalan kısım davacı vakfın menkul sermaye iradı olduğundan GVK’nun 94/6-b maddesi uyarınca tevkifata tabi tutulması gerektiği” yönünde hüküm verilmiştir.⁸⁹

Vakıf veya dernekler Kurumlar Vergisine tabi olmasalar bile, iktisadi işletme oluşturdıkları takdirde, rekabet eşitsizliğine neden olmamak için iktisadi işletmenin kazancı vergiye tabi bulunmaktadır. İktisadi işletmenin kurumlar vergisi ödedikten sonra kalan dağıtılabilir karının işletme bünyesinde ve işletmenin faaliyetlerine özgü bırakılmayarak kendisini kuran veya oluşturan vakfa aktarması halinde, iktisadi işletme tarafından vakfa yapılan aktarımın iştirakten doğan kazanç olarak dikkate alınması gerektiği belirtilmektedir. Bu kapsamda, dernek veya vakıfların kurduğu veya oluşumlarına katıldığı, iktisadi işletmelerden elde ettikleri kazançlar, dernek veya vakıflar yönünden iştirak kazancıdır. İktisadi işletme tarafından elde edilen kazanç, iktisadi işletme bünyesinde kurumlar vergisine tabi tutularak vergilendirilirken, dernek veya vakfa iştirak hissesi karşılığı olarak intikal ettirilen kazancın vergisi ise iktisadi işletme tarafından dernek veya vakfa kazancın intikali esnasında kaynakta tevkif suretiyle yapılmaktadır. Bu vergileme şekliyle vakıf veya dernek yönünden mükerrer vergilemeye de neden olunmamaktadır.⁹⁰ Diğer bir anlatımla, iktisadi işletmenin vergi sonrası kazancını bağlı bulunduğu vakıf veya derneğe aktarması bir kar aktarımı olarak

⁸⁹ Şükrü Kızılot, s.466.

⁹⁰ Mercan, www.yaklaşım.com (01.10.2009).

kabul edildiğinden, bu aktarıma bağlı olarak vakıf veya dernek yönünden elde edilen kazanç GVK'nun 75/2. maddesinde belirtilen iştirak kazancıdır.

Yine konuya ilişkin olarak, Danıştay tarafından "... iktisadi işletmenin vergi sonrası kazancını bağlı bulunduğu vakfa aktarması bir kar aktarımı olup, bu aktarım, ... Vakfi yönünden Kanunun 75 inci maddesinin 1 inci fıkrasının 2 nci bendinde belirtilen iştirak kazancıdır. Bir kazancın iştirak, kazancı sayılabilmesi için bir başka kurumun hisselerine sahip olunması zorunlu olmayıp, bağlı veya ait kuruluşun tamamına sahip olunması halinde de bir iştirak kazancı elde edilmesi söz konusudur. Kendisi vergiye tabi olmayan bir vakfın, sermayesini temin ederek vergiye tabi bir kuruluş oluşturması halinde kendisine aktarılan gelir iştirak kazancıdır. Menkul sermaye iradını elde edenin kurum olması ya da gelir veya kurumlar vergisinden muaf olması da Kanunun 94. maddesinin 6/b-i bendine göre yapılacak tevkifatı etkilememektedir. Bu durumda, davacı iktisadi işletmenin bağlı bulunduğu vakfa aktardığı kar payı alan yönünden iştirak kazancı olduğundan ve Kanuna göre tevkifata tabi tutulması” yönünde karar verildiğini görüyoruz.⁹¹

Dernek ve vakıfların elde ettikleri her türlü kar payları üzerinden stopaj yapılması gerektiğinden dernek ve vakıfların iktisadi işletmelerinden elde ettikleri kar payları üzerinden de aynı esaslara göre stopaj yapılması gerekmektedir. Ancak dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmelerin elde ettikleri kazançların, iktisadi işletmelerden dernek veya vakıf tüzel kişiliğine aktarılması işleminin nitelik itibarıyla bir kar dağıtım işlemi olarak sayılamayacağı, dolayısıyla da bu şekilde dernek veya vakıflarca elde edilen kazanç üzerinden stopaj yapılmaması gerektiği yönünde görüşler de mevcuttur.⁹²

Kar paylarından stopaj yapılması gerektiği yönündeki görüş ve kararların;

- Diğer işletmeler arasındaki rekabet eşitliğini sağlamak,
- Hazineye gelir elde etmek,
- Karları sermayeye ekleterek piyasada büyük işletmeler oluşturmak,

⁹¹ Danıştay 4. Dairesinin 09.03.2004 tarih, 2003/948 Esas, 2004/432 Karar sayılı ilamı.

⁹² Gürol Ürel, “Dernek ve Vakıfların Vergilendirilmesi,” **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı 234. s.35.

- İşletmelerin vakfın bağılı ortaklığı veya iştiraki olması

esaslarına dayandığını görüyoruz.

İktisadi işletmeler tarafından dernek veya vakfın tüzel kişiliğine kazanç aktarılması durumunda söz konusu kazançlar üzerinden GVK'nın 94/6-b-i maddesinde kar dağıtım stopajı yapılamayacağı yönünde görüşler de bulunmaktadır.⁹³

Vakıf ve derneklere ait iktisadi işletmeler, gerçekte dernek ve vakıflara, hukuki, idari ve parasal olarak bağımlı işletmelerdir. Zira bu işletmelerin ayrı bir tüzel kişiliği ve hukuki bağımsızlıkları yoktur. Dernek ve vakıfların kurumlar vergisi yönünden yükümlülükleri bulunmadığından, gerçekleştirilen iktisadi faaliyet sonucunda elde edilen karın vergilendirilmesi amacıyla bu iktisadi işletmeler kurumlar vergisinin konusuna dahil edilmiştir. Dernek ve vakıfların iktisadi işletmelerinin kurumlar vergisine tabi olması demek bir anlamda kısmen de olsa dernek ve vakfın vergilendirilmesi ve bu faaliyet dolayısıyla dernek ve vakfın kurumlar vergisi mükellefi olması olarak kabul edilmektedir. Nitekim KVK'nun 20 ve 27. maddeleri uyarınca iktisadi işletmelerin bir tüzel kişiliği bulunmadığından, kurumlar vergisi beyannamesinin bağılı bulundukları dernek veya vakıf tarafından verileceği belirtilmiştir. Dernek veya vakıflar, iktisadi faaliyette bulundukları durumlarda, yapılan faaliyet iktisadi faaliyet, elde edilen kazanç da Kurumlar Vergisine tabi bir kazanç olarak değerlendirilmektedir. Dolayısıyla, dernek veya vakfın iktisadi faaliyetinden elde ettiği kazancına da kendisine intikal ettirdiği düşüncesiyle kar dağıtımına bağılı tevkifat uygulamamak gerekir.⁹⁴

Bir sivil toplum görüşünde ise; iktisadi işletmenin dönem sonunda oluşan kârından Kurumlar Vergisi düşüldükten sonra vakıf bünyesine aktarılan net kârların GVK'nın 94/6-b-i maddesi kapsamında stopaja tabi tutulmasının mümkün bulunmadığı, 94/6-b-i bendinde 75. maddeye atıfta bulunularak bu maddenin ikinci fıkrasının 1, 2 ve

⁹³ Kazım Çalışkan, "Dernek ve Vakıfların İktisadi İşletmelerinin Vergilendirilmesi," **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı 224, Nisan 2000, www.vergidunyasi.com.tr/Dergiicerik.aspx?id=2440 (15.12.2009).

⁹⁴ Mercan, www.yaklasim.com (01.10.2009).

3 numaralı bentlerinde yazılı kâr paylarından stopaj yapılacağı⁹⁵ beyan edilmiştir.

Vakıfların iktisadi işletmeleri tarafından elde edilen kira gelirleri, işletmenin diğer hasılat unsurları ile toplanır, gider ve maliyetlerin indirimi ile bulunan mali kar üzerinden (fon payı dahil % 33 nispetinde) vergilenir. Bu vergiden arta kalan karın işletme tarafından bu işletmeyi kurmuş olan derneğe veya vakfa verilmesi halinde kar dağıtımına bağlı stopaj (GVK Md 94/6-b-i) uygulanıp uygulanmayacağı, hala tartışılmakta olan bir konu olup, kendisine göre böyle bir stopajın yapılmasının, mevcut yasal düzenlemeler göre mümkün olmadığı⁹⁶ ifade edilmiştir.

83 Seri Nolu Kurumlar Vergisi Kanunu Genel Tebliği'nin; "5.2.Vakfa bağlı İktisadi İşletmelerde Muhasebe İşlemleri ve İşletme Gelirlerinin Vakıf Bütçesinde Gösterilmesi" bölümünde vakfa bağlı veya ait iktisadi işletme bulunması halinde vakıfla işletmenin muhasebe işlemlerinin ayrı defterlerde izlenmesi gerektiği, iktisadi işletmenin dönem faaliyetlerine ilişkin muhasebe kayıtlarının, vakıf tüzel kişiliğinin muhasebe kayıtlarından ayrı yürütüleceği ve dönem sonunda işletmenin oluşan karından ödenmesi gereken vergiler indirildikten sonra kalan net kar vakıf bütçesine gelir olarak aktarılacakları düzenlenmiştir. Söz konusu düzenlemeye göre vakfın iktisadi işletmesinin kar dağıtımını yapmama gibi bir karar verebileceği konusunda belirlemede bulunulmamış bilakis net karın vakfa intikali düzenlenmiştir. Çünkü vakıf ve derneklerin asıl amaçları iktisadi faaliyette bulunmak değil sosyal amaçlarını gerçekleştirmektir. Bu amaçlarına ulaşmak için tali faaliyet olarak iktisadi faaliyetlerde bulunurlar.⁹⁷ 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun yürürlüğe girmesinden sonra 83 Seri Nolu Genel Tebliğin yerine çıkartılan 03.04.2007 tarihli 1 Seri Nolu Genel Tebliğde de aynı ifadeye yer verilmiştir.

Kar paylarından stopaj yapılmaması gerektiği yönündeki görüşlerin esaslarının;

⁹⁵ 15.03.2000 tarihli İstanbul YMM Maliye Platformu Görüşü.

⁹⁶ Maç, s.24.

⁹⁷ Mustafa Akıl, "Dernek ve Vakıfların İktisadi İşletmelerinden Elde Ettikleri Karlar GVK'nın 75.Maddesi Uyarınca Kar Payı Mıdır?"**Yaklaşım Dergisi**, Sayı 11, Haziran 2004, www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/makaleler (15.10.2009).

- Kanunun ilgili maddesine göre, vakıf işletmelerinden vakfa aktarılan gelirin kar payı olduğuna ilişkin bir hüküm bulunmaması,
- Vakıf işletmelerinin ayrı bir tüzel kişiliğinin olmaması,
- İşletme karına hem Kurumlar Vergisi oranının hem de Gelir Vergisine göre stopaj uygulanmasının iki kere vergilendirme olacağı,
- İşletme net karının vakfa aktarılmamasının vakfın işletme kurma mantığına ters olmasına dayanmaktadır.⁹⁸

Kurum kazançlarının vergilendirilmesine ilişkin olarak Kurumlar Vergisi ve Gelir Vergisi Kanunlarında var olan yasal düzenlemeler ile bu düzenlemelerin yapılış amaçları birlikte değerlendirildiğinde, her iki görüşün de tartışılabilir veya kabul edilebilir yönleri bulunmaktadır. Bu nedenle, tüzel kişiliğe haiz olmayan dernek veya vakıf iktisadi işletmelerinin hukuki durumlarının, sadece kurumlar vergisi açısından değil, diğer vergi, kanunlarını da içerecek şekilde tartışmalı ve iktisadi işletmelerin vergisel yükümlülüklerinin bağlı ve ait oldukları vakıf ve dernek tüzel kişilikleriyle olan ilişkisi yasal düzenlemelerle ortaya konulmalıdır. Yoksa bu tür farklı değerlendirme ve görüşlerin ortaya çıkması, soyut olan kanuni düzenlemelerin, somut olaylara uygulanmasında her zaman ortaya çıkabilecek bir durumdur.⁹⁹

Ankara Defterdarlığı'nın bir özelgesinde; vakfa ait iktisadi işletme tarafından vakfa aktarılan gelirlerin 75. maddenin 1, 2 ve 3. no.lu bentlerinde sayılan kâr paylarından olmadığı için vakfa yapılan kâr aktarımından Gelir Vergisi Kanunu'nun 94-6/b (i) bendine göre gelir vergisi kesintisi yapılmaması gerektiği belirtilirken¹⁰⁰, bir başka özelgede vakıf iktisadi işletmesinin karını vakfa aktarırken tevkifat yapması gerektiği ifade edilmiştir.¹⁰¹

Bu nedenle vakıflara ait iktisadi işletmelerin kârlarını vakfa aktarmadan önce Maliye Bakanlığından özelge almalarının yerinde olacağı düşünülmektedir.

⁹⁸ Öğredik, www.mazarsdenge.com (23.10.2005).

⁹⁹ Mercan, www.yaklaşım.com (01.10.2009).

¹⁰⁰ Öğredik, www.yaklaşım.com (23.10.2005).

¹⁰¹ Ankara Vergi Dairesinin 12.07.2005 tarihli özelgesi. www.avdb.gov.tr/y/mukteza/muktezadetai.(15.11.2009)

(2) GVK'nun 94/6-c-i ve ii Maddesi Uyarınca Yapılacak Stopaj

İlgili Kanun metnine göre, Vakıfların (Kanunla kurulan vakıflar hariç) iktisadi işletmelerinden elde edilenler dışında kalan ve tevkifata tabi tutulmamış olan her türlü gelirlerinden (vakıflara kuruluşları sırasında tahsis edilen sermaye, üyelerine emeklilik aylık ve ikramiyesi vermek üzere çalışan vakıfların aidat gelirleri hariç, sıfır oranda tevkifata tabi tutulmuş gelirleri ile bağış ve yardımlar dahil) stopaja tabi tutulacağı ifade edilmiştir.

i bendinde Bakanlar Kurulu'nca vergi muafiyeti tanınan vakıflar, ii bendinde de diğer vakıflar yer almıştır.

Bu doğrultuda kanun koyucu vakıfların elde ettiği bağış vb. gelirlere de stopaj yapılacağını hüküm altına almıştır. Ancak uygulamada GVK'nun 94/6-c-i-ii maddesindeki stopaj oranı % 0 olarak belirlenmiştir.

b. GVK'nun 94/7. Maddesi Uyarınca Yapılacak Stopaj

GVK'nun 94. maddesinin 7. bendi, ilgili kanunun 75. maddenin ikinci fıkrasının 5 numaralı bendinde sayılan menkul kıymetlerden sağlanan gelirler üzerinden stopaj yapılacağını hüküm altına almıştır.

Bunlar;

- Devlet tahvil faizi
- Hazine bonosu faizi,
- Toplu Konut İdaresi, Kamu Ortaklığı İdaresi ve Özelleştirme İdaresi'nce çıkarılan menkul kıymetlere sağlanan gelirleri,
- Nama yazılı tahvil faizleri,
- Hamiline yazılı tahvil faizleri,

- İpotek finansmanı kuruluşları ve konut finansmanı kuruluşları tarafından ihraç edilen ipotekli sermaye piyasası araçlarından elde edilen kar payı,

- Diğerleridir.

Maddenin parantez içi hükmüyle kanunla kurulan vakıflar, Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflar hariç denilerek bunlardan stopaj yapılmayacağı, diğer vakıflardan ise stopaj yapılacağı hüküm altına alınmıştır.

Bu hususta da, vakıfların sahip olduğu devlet tahvili ve hazine bonosundan gelir elde etmesinin iktisadi işletme oluşturup oluşturmadığıyla ilgili olarak Danıştaya giden vakaların olduğu görülmekle birlikte, Danıştay tarafından hazine bonosundan ve devlet tahvilinden elde edilen gelirlerin ticari işletme tanımına uymadığı dolayısıyla iktisadi işletme olarak kabul edilemeyeceği yönünde kararlar aldığı görülmektedir.¹⁰²

c. GVK'nun 94/8. Maddesi Uyarınca Yapılacak Stopaj

GVK'nun 94. maddesinin 8. bendiyle, mevduat faiz gelirleri üzerinden stopaj yapılacağı hüküm altına alınmıştır.

Bunlar;

-Döviz tevdiat hesaplarına yürütülen faizler ile özel finans kurumlarınca döviz katılma hesaplarına ödenen kar payları,

-Nama yazılı mevduat hesaplarına yürütülen faizler,

-Hamiline yazılı mevduat hesaplarına yürütülen faizler,

-Diğerleridir.

Maddenin parantez içi hükmüyle kanunla kurulan vakıflar, Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflar hariç denilerek bunlardan stopaj yapılmayacağı diğer vakıflardan ise stopaj yapılacağı hüküm altına alınmıştır.

¹⁰² Danıştay 4. Daire'nin 01.12.1997 tarih, 1996/3546 Esas, 1997/4494 Karar sayılı ilamı.
Danıştay 4. Daire'nin 30.11.2005 tarih, 2005/1787 Esas, 2005/2351 Karar sayılı ilamı.

d. GVK'nun 94/9. Maddesi Uyarınca Yapılacak Stopaj

GVK'nun 94. maddenin 9. bendiyle, ilgili kanunun 75. maddenin ikinci fıkrasının 12 numaralı bendinde sayılan menkul kıymetlerden sağlanan gelirler üzerinden stopaj yapılacağı hüküm altına alınmıştır.

Bunlar;

-Faizsiz olarak kredi verenlere ödenen kâr payları,

-Kâr ve zarar ortaklığı belgesi karşılığı ödenen kâr payları,

-Özel finans kurumlarınca kâr ve zarara katılma hesabı karşılığında ödenen kâr payları.

Maddenin parantez içi hükmüyle kanunla kurulan vakıflar, Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflar hariç denilerek bunlardan stopaj yapılmayacağı, diğer vakıflardan ise stopaj yapılacağı hüküm altına alınmıştır.

e. GVK'nun 94/14. Maddesi Uyarınca Yapılacak Stopaj

GVK'nun 94/14. maddesiyle, ilgili kanunun 75. maddenin ikinci fıkrasının 14 numaralı bendinde sayılan menkul kıymetlerinden stopaj yapılacağı hüküm altına alınmıştır. Yani repo gelirleri de stopaj kapsamına alınmıştır. Maddenin parantez içi hükmüyle, Kanunla kurulan vakıflar, Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflar hariç denilerek bunlardan stopaj yapılmayacağı, diğer vakıflardan ise stopaj yapılacağı hüküm altına alınmıştır.

GVK'nun 75. maddesinin ilgili bendine göre; her nevi tahvil, ve hazine bonusu faizleri ile Toplu Konut İdaresi, Kamu Ortaklığı İdaresi ve Özelleştirme İdaresi'nce çıkarılan menkul kıymetlere sağlanan gelirleri geri alım ve satım taahhüdü ile iktisap veya elden çıkarılması karşılığında sağlanan menfaatlerdir.

f. GVK'nun Geçici 67.Maddesi Uyarınca Yapılacak Stopaj

30.12.2004 tarihli 5281 sayılı Kanun ile Gelir Vergisi Kanunu'na eklenen ve 22.12.2005 tarihli 5436 sayılı Kanun ile de değişiklikler yapılan, Geçici 67. maddenin; 4 nolu bendinde; "Bankalar arası mevduat ile aracı kurumların borsa para piyasasında değerlendirdikleri kendilerine ait paralarına yürütülen faizler hariç olmak üzere, 75. maddenin ikinci fıkrasının (7), (12) ve (14) numaralı bentlerinde yazılı menkul sermaye iratlarından ödemeyi yapanlarca *%15 oranında vergi tevkifatı* yapılır. Bu fıkra kapsamında yapılan tevkifat tutarları 98. ve 119. maddelerde belirtilen sürelerde beyan edilir ve ödenir. Bu iratlar üzerinden 94. madde veya Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 24 üncü maddesi kapsamında ayrıca tevkifat yapılmaz" hükmü yer almaktadır.

Geçici 67. maddenin 19 nolu bendinde de, madde hükümlerinin 31.12.2015 tarihine kadar uygulanacağı hükmü yer almıştır.

Dolayısıyla 75. maddesinin ikinci fıkrasının 7, 12 ve 14 numaralı bentlerinde belirtilen mevduat faizleri, özel finans kurumlarından elde edilen kar payları ve repo gelirleri elde eden kurumların menkul sermaye iratlarından ödemeyi yapanlarca 31.12.2015 tarihine kadar % 15 oranında tevkifat yapılacağını hüküm altına almıştır.

Geçici 67. madde ile menkul kıymetler ve diğer sermaye piyasası araçlarından 2006-2015 yılları arasında elde edilecek kazanç ve iratların vergilendirilmesine yönelik 01.01.2006 tarihinden itibaren uygulanmak üzere yeni bir sistem belirlenmiştir. 01.01.2006 tarihinden itibaren yürürlüğe giren yeni sistem uyarınca, menkul kıymetler ve diğer sermaye piyasası araçlarının elde tutulması ve elden çıkarılmasında sağlanan kazançlar üzerinden, işleme aracılık eden banka veya aracı kurumlar tarafından % 15 oranında tevkifat yapılacak olup, anılan madde uyarınca tevkifata tabi tutulan kazanç ve iratlar için yıllık beyanname verilmeyeceği gibi diğer gelirler nedeniyle verilecek beyannamelere bu gelirler ithal edilmeyecektir.¹⁰³

Buna göre 01.01.2006 tarihinden sonra elde edilen mevduat faizleri, tahvil bono faizleri, özel finans kurumlarından elde edilen kar payları ve repo gelirleri

¹⁰³ Cem Tekin, "Mevduat Faizleri Üzerinden GVK'nun 94. ve Geçici 67. Maddeleri Uyarınca Yapılacak Tevkifatın Karşılaştırılması" **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, Sayı 12, Aralık 2005, s.99.

hesapların açılış tarihine bağlı olmaksızın GVK'nun geçici 67. maddesinin (4) numaralı fıkrası uyarınca % 15 oranında vergi tevkifatı yapılacaktır. Öte yandan Geçici 67. maddenin 31.12.2015 tarihine kadar uygulanacağı hüküm altına alınmış olması nedeniyle bu tarihten sonra elde edilen mevduat faizleri üzerinden maddenin (4) numaralı bendi uyarınca tevkifat yapılması mümkün olmayıp, söz konusu mahiyetteki iratlar üzerinden GVK'nun 94. maddesinin (8) numaralı bendi uyarınca tevkifat yapılacaktır.¹⁰⁴

Ayrıca geçici 67. madde uyarınca, tevkifata tabi tutulan menkul sermaye iratlarına ayrıca Gelir Vergisi Kanunun 94. ve Kurumlar Vergisi Kanunun 24. maddeleri uyarınca tevkifat yapılmayacağı hüküm altına alınarak, çifte vergilendirmenin de önüne geçilmiştir.

Geçici 67. Maddenin (5) numaralı bendine göre gelir sahibinin;

1-Gerçek veya tüzel kişi olup olması,

2-Dar veya tam mükellef olup olmaması,

3-Vergi mükellefiyeti bulunup bulunmaması,

4-Vergiden muaf olup olmaması,

5-Elde edilen kazancın vergiden istisna olup olmamasının tevfiğin yapılması açısından bir etkisi bulunmadığı açıkça ortaya konmuştur.

Dolayısıyla, kanunla kurulan vakıflara ve vergi muafiyeti tanınan vakıflara 94. maddenin 7, 8, 9 ve 14. bentlerinde parantez içi hükümle getirilen istisnanın 2006-2015 yılları arasında hiçbir hükmü kalmamıştır.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 98. maddesine göre de; 94'üncü madde gereğince vergi tevkifatı yapmaya mecbur olanlar bir ay içinde yaptıkları ödemeler veya tahakkuk ettirdikleri kârlar ve iratlar ile bunlardan tevkif ettikleri vergileri "ertesi ayın yirmiüçüncü günü akşamına kadar," ödeme veya tahakkukun yapıldığı yerin bağlı

¹⁰⁴ Tekin, s.101-102.

olduğu vergi dairesine bildirmeye mecburdurlar. Yıl sonlarında tahakkuk ettirilen mevduat faizlerinden kesilecek vergilerin bildirilmesi için bu sürenin bir ay uzatılacağı hükme bağlanmıştır.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 119. maddesine göre ise; 94. madde gereğince yapılan vergi tevkifatı, vergi kesenler tarafından "beyanname verecekleri ayın yirmialtıncı günü akşamına kadar" bağlı bulundukları vergi dairesine yatırılır. Ancak, 94 üncü maddenin birinci fıkrasının 6 numaralı bendinin (b) alt bendinde yazılı menkul sermaye iratlarının dağıtılmaması halinde yapılacak vergi tevkifatı; biri beyanname verme süresinde, diğerleri kurumlar vergisinin ikinci ve üçüncü taksitlerinin ödeme süreleri içinde olmak üzere üç eşit taksitte ödenir.

3. GVK'nun 94. Maddesi Kapsamında Vakıflara Uygulanacak Stopaj Oranları

03.02.2009 tarih ve 27130 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 2009/14592 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile Gelir Vergisi Kanunun 94. Maddesinde yer alan tevkifat oranları yeniden belirlenmiştir.

Bakanlar Kurulunun 12.01.2009 tarih ve 2009/14592 sayılı kararına göre belirlenen tevkifat oranları Tablo1'de belirtilmiştir.

Tablo 1:GVK’nun 94.Maddesi Kapsamında Yapılacak Stopaj Oranları

VAKIF KAZANÇ TÜRLERİ	GVK MADDESİ	KANUNLA KURULAN VAKIFLAR	VERGİ MUAFİYETİ TANINAN VAKIFLAR	DİĞER VAKIFLAR
Gayrimenkul Sermaye İradı	94/5-b	% 20	% 20	% 20
Kar Payları	94/6-b-ii	% 15	% 15	% 15
	94/6-c	% 0	% 0	% 0
Devlet Tahvili, Hazine Bonosu Tahvili, TKİ KOİ ve Öİ çıkarılan menkul kıymet gelirleri, Nama yazılı tahvil faizleri, Hamiline yazılı tahvil faizleri, Diğerleri	94/7-a-f	% 0	% 0	% 10
Mevduat Faizlerinden	94/8	% 0	% 0	% 15
	Geçici 67 (2006-2015)	% 15	% 15	% 15

Faizsiz kredi verenlere ödenen kâr payları, Kâr ve zarar ortaklığı belgesi karşılığı ödenen kâr payları, Özel finans kurumlarınca kâr ve zarara katılma hesabı karşılığında ödenen kâr payları	94/9-a-c	% 0	% 0	% 15
	Geçici 67 (2006-2015)	% 15	% 15	% 15
Tahvil,Hazine bono faizleri ile TKİ KOİ ve Öİ menkul kıymet gelirleri geri alım satım karşılığı sağlanan menfaat (Repo Gelirleri)	94/14	% 0	% 0	% 15
	Geçici 67 (2006-2015)	% 15	% 15	% 15

Kaynak: Yukarıda çizilen tablo ilgili Kanun ve Bakanlar Kurulu Kararı doğrultusunda tarafımdan hazırlanmıştır.

Üçüncü Bölüm

VAKIF VE İKTİSADİ İŞLETMELERİNİN KURUMLAR VERGİSİ KARŞISINDAKİ DURUMLARI

I. KURUMLAR VERGİSİ KANUNU VE VAKIFLAR İLE İKTİSADİ İŞLETMELERİ

A. KURUMLAR VERGİSİNİN KONUSU İLE VAKIFLAR VE İKTİSADİ İŞLETMELERİ

Kurumlar Vergisinin konusu, Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 1. maddesinde sayılan kurumlarca elde edilen kurum kazancıdır. Buna göre, sermaye şirketleri, kooperatifler, iktisadi kamu kuruluşları, dernek veya vakıflara ait iktisadi işletmeler ile iş ortaklıklarının kazançları kurumlar vergisine tabidir. Kurum kazancı, gelir vergisinin konusuna giren gelir unsurlarından oluşmaktadır.¹⁰⁵

Gelir Vergisi Kanunu'nda yedi kazanç türü belirlenmiştir. Bu kazanç ve iratlardan herhangi birini veya birkaçını veya hepsini birlikte elde eden mükellefler, Gelir Vergisi Kanunu'nda ilgili kazanç ve irat türlerinde açıklanan hükümler çerçevesinde vergilendirilirler. Kurumlar Vergisinde de kurum kazançları, gelir vergisine konu olan yedi kazanç ve irat türünden oluşur. Ancak Kurumlar Vergisinde kazançlar hangi kaynaktan sağlanırsa sağlansın, gelir vergisindeki ticari kazanç olarak nitelendirilir ve kurum kazancı altında birleşir ve ticari kazancın vergilendirilmesine ilişkin hükümlere göre vergilendirilir. Bunun nedeni kurumların irat olarak elde ettikleri gelirlerin, bilanço bakımından kazanç niteliğine kabul edilmesidir.¹⁰⁶

Kurumlar Vergisinin konusu, bazı kurumların elde etmiş oldukları kurum kazançlarıdır. Kurum kazancı Gelir Vergisi Kanunu'nda yer alan yedi kazanç ve irat

¹⁰⁵ 03.04.2007 tarih ve 26482 sayılı 1 Seri Nolu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği.

¹⁰⁶ Fethi Heper, **Türk Vergi Mevzuatı**, Eskişehir, 1992, s.242.

türünden oluşur ve kurum kazancı başlığı altında toplanır. Kurumlar Vergisinin mükellefleri Kurumlar Vergisi Kanunu'nun birinci maddesinde sayılan şirketler, kooperatifler, iş ortaklıkları, iktisadi kamu müesseseleri, dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmelerdir.

Vakıf İktisadi İşletmeleri, Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 2. maddesinin 5. bendinde; vakıflara ait veya bağlı olup faaliyetleri devamlı bulunan ve sermaye şirketi ve kooperatif dışında kalan ticari, sınai ve zirai işletmeler ile benzer nitelikteki yabancı işletmeler vakıfların iktisadi işletmeleri olduğu ifade edilmiştir.

Vakıfların iktisadi işletmelerinin kazançları kurumlar vergisine tabi iken, vakıf tüzel kişiliği Kurumlar Vergisine tabi değildir. Bunun da nedeni vakıfların gelir elde etmek üzere kurulmuş bir organizasyon olmamalarıdır. Zira vakıflar sarf organizasyonlarıdır. Sarflarını da genellikle kamu hizmeti niteliğindeki hizmetlerin yerine getirilmesi için yaparlar. Vergi de zaten kamu hizmetlerinin finansmanı için alındığından, kamu hizmeti yapan dernek ve vakıfların ayrıca vergilendirilmesi düşünülemez.¹⁰⁷

Dernek ve vakıfların iktisadi işletmelerinin vergilendirilmesinin nedeni “ekonomideki rekabet eşitliğini sağlamak” şeklinde hülase edilebilir.¹⁰⁸ Bu sebepten dolayı “verginin adalet ve genellik ilkeleri gereği” vakıfların iktisadi işletmelerinin vergilendirilmesi esastır.¹⁰⁹

Yukarıdaki gerekçelere, dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmelerin vergilendirilmesi yoluyla mal ve hizmet akımının karşılıklı belgelendirilmesi, dernek ve vakıf kisvesi altında ticaret yapılmasının önlenmesi, hazineye gelir sağlanması¹¹⁰ ve bu tür işletmelerin önemli boyutlara ulaşması¹¹¹ şeklinde gerekçeler ilave edilebilir.

¹⁰⁷ Ürel, s.33.

¹⁰⁸ Maç, “Dernek ve Vakıflara ait İktisadi İşletmelerde Vergi” www.denet.com.tr (23.10.2005).

¹⁰⁹ Öcal, s.38.

¹¹⁰ Volkan Yüksel, “Dernek Ve Vakıflara Ait İktisadi İşletmelerin Vergilendirilmesi,” **Vergi Dünyası**, Sayı:252, Ağustos 2002, s.103.

¹¹¹ Şaban Küçük, “Dernek ve Vakıflara ait Gayrimenkul Kira Gelirlerinin Vergilendirilmesi,” **Maliye Postası Dergisi**, Sayı:702, Mart 2005, s.98.

Kanun koyucu da bu anlayış çerçevesinde Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 1. maddesinin (D) bendi ile vakıfları tüzel kişilikleri itibariyle mükellefiyet dışında bırakırken, bunlara ait iktisadi işletmeleri verginin mükellefleri arasına dâhil etmiştir.¹¹²

Ayrıca, her ne kadar verginin konusu vakfa bağlı iktisadi işletmelerce elde edilen kazançlar ise de, iktisadi işletmelerin tüzel kişiliği olmadığı için verginin muhatabı, ilgili vakıftır.¹¹³

B. KURUMLAR VERGİSİNİN SORUMLUSU OLARAK VAKIFLAR VE İKTİSADİ İŞLETMELERİ

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun getirdiği en önemli yeniliklerden biri, bugüne kadar kurumları ve Kurumlar Vergisini ilgilendirdiği halde Gelir Vergisi Kanunu çerçevesinde gerçekleştirilen vergi kesintisi uygulamalarının Kurumlar Vergisi Kanunu kapsamına alınmış olmasıdır. Bilindiği gibi Gelir Vergisi Kanunu'nun vergi kesintisine ilişkin hükümleri başlangıçta (5421 sayılı Gelir Vergisi Kanunu) sadece gerçek kişilerin ticari kazançlar dışındaki gelir unsurlarını hedef alan bir anlayışla oluşturulmuş olduğu halde, zaman içinde mevcut kesintilerin uygulama alanı genişletilmiş ve nihayet kurum kazançlarını da içeren bir görünüme bürünmüştür. Bu gün itibarıyla kesinti yönteminin sağladığı kolaylıklardan vazgeçmek elbette söz konusu değildir. Ancak, Kurumlar Vergisine tabi olanların kurum kazançlarını ilgilendiren işlemleri üzerinden yapılacak kesintilerin Gelir Vergisi Kanunu içinde yer almasının anlamlı bir gerekçesi de olamaz¹¹⁴ denilerek ilgili kanunda vergi kesintisi hususuna yer verilmiştir.

Vergi kesintisini düzenleyen Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 15.maddesine göre; kamu idare ve kuruluşları, iktisadî kamu kuruluşları, sair kurumlar, ticaret şirketleri, iş ortaklıkları, dernekler, *vakıflar*, dernek ve *vakıfların iktisadî işletmeleri*, kooperatifler, yatırım fonu yönetenler, gerçek gelirlerini beyan etmeye mecbur olan

¹¹² Öcal, s.38.

¹¹³ Kurumlar Vergisi Kanunu 14.madde.

¹¹⁴ 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu Genel Gerekçesi.

ticaret ve serbest meslek erbabı, ziraî kazançlarını bilânço veya ziraî işletme hesabı esasına göre tespit eden çiftçiler; kurumlara avanslar da dahil olmak üzere nakden veya hesaben yaptıkları kanunda belirtilen ödemeler üzerinden istihkak sahiplerinin kurumlar vergisine mahsuben % 15 oranında kesinti yapmak zorundadırlar.¹¹⁵

Bu ödemeler;

a) 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 hakediş ödemeleri.

b) Kooperatiflere ait taşınmazların kiralanması karşılığında bunlara yapılan kira ödemeleri.

c) Her nevi tahvil (ipotek finansmanı kuruluşları ve konut finansmanı kuruluşları tarafından ihraç edilen ipotekli sermaye piyasası araçları, varlık teminatl 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 tâbi tutulmaz.).

ç) Mevduat faizleri.

d) Katılım bankaları tarafından katılma hesabı karşılığında ödenen kâr payları.

e) Kâr ve zarar ortaklığı belgesi karşılığı ödenen kâr payları.

f) (c) bendinde yer alan menkul kıymetlerin geri alım veya satım taahhüdü ile elde edilmesi veya elden çıkarılmasından sağlanan gelirlerdir.

Kurumlar Vergisi Kanunu ile yeniden düzenlenen tevkifat maddesi incelendiğinde, vakıf ve derneklere ilişkin olarak özel bir düzenlemeye yer verilmediği görülmektedir. Zira tam mükellefiyete tabi kurumlara uygulanacak vergi kesintisine dair

¹¹⁵ 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu 15.maddeye ilişkin 12.01.2009 tarih ve 2009/14594 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı.

hükümlerin yer aldığı 15. maddede dernek ve vakıflar kurumlar vergisine mahsuben tevkifat yapma yükümlülüğüne tabi kılınmışken, bunlara yapılan ödemelerde ise ayrıca bir kesinti ayrıntısına yer verilmemiştir.¹¹⁶

Bununla beraber, Kanun uyarınca vergi kesintisine tabi tutulmuş kazanç ve iratlar üzerinden, Gelir Vergisi Kanunu'nun 94. ve 67. maddeleri uyarınca ayrıca kesinti yapılmayacağı da hüküm altına alınmıştır.¹¹⁷

Bu çerçevede vergi kesintisine tabi tutulacak ödemeler konusunda Gelir Vergisi Kanunu'nun 94. maddesinin ayrıca uygulanamayacağı hususuna açıklık getirilmiş, Gelir Vergisi Kanununun Geçici 67. maddesinin uygulanmasına öncelik veren uyum sağlama amaçlı bir diğer düzenleme de yapılmıştır.¹¹⁸

15. madde gereğince vergi kesintisi yapmak zorunda olanlar, bu vergileri ödeme veya tahakkukun yapıldığı yer itibarıyla bağlı oldukları vergi dairesine, vergilendirme dönemini izleyen ayın yirminci günü akşamına kadar muhtasar beyanname ile bildirmeye mecburdurlar. Gelir Vergisi Kanunu'nda belirlenen usûl ve esaslar, bu maddeye göre verilecek muhtasar beyannameler hakkında da uygulanır. Şu kadar ki, bu maddenin üçüncü fıkrası uyarınca yapılan kesinti, kurumlar vergisi beyannamesinin verildiği döneme ait muhtasar beyanname ile beyan edilir. Bu maddede belirtilen ödemelerden yapılan vergi kesintisi, kesinti yapanların kayıt ve hesaplarında ayrıca gösterilir.¹¹⁹

Sonuç olarak, vakıf ve derneklerin menkul sermaye iratları üzerinden sırasıyla geçici 67, hüküm bulunmayan hallerde yeni kurumlar vergisi düzenlemeleri ve ötesinde GVK'nun 94. maddesi kapsamında vergilendirilmelerine devam edileceği anlaşılmaktadır. Alternatif olarak ve aynı sonucu ortaya çıkaran tarzda, vakıf ve

¹¹⁶ Çolak, www.yaklaşım.com (01.10.2009).

¹¹⁷ Kurumlar Vergisi Kanunu Geçici 1. maddenin (1) ve (2) nolu bentleri.

¹¹⁸ Kurumlar Vergisi Kanunu 15. maddenin gerekçesinden.

¹¹⁹ Kurumlar Vergisi Kanunu 15. madde.

derneklerin tamamen gelir vergisi çatısı altında kaldığı ve vergilemesinin de adı geçen Kanuna göre ikmal edileceği idare görüşü ve varsayımı da yanlış olmayacaktır.¹²⁰

Dolayısıyla, Kurumlar Vergisi'nin 1 ve 2. maddelerine göre vakıf iktisadi işletmeleri verginin mükellefi olarak sayılmasına rağmen, vakıflarda söz konusu kanunun 15. maddesi ile kesinti yapacaklar arasında sayılarak Kurumlar Vergisine dahil olmuştur.

C. KURUMLAR VERGİSİ MÜKELLEFİ OLARAK VAKIFLAR VE İKTİSADİ İŞLETMELERİ

Vakıflar öteden beri kar amacı gütmeyen ve topluma kamu hizmeti niteliğinde hizmet sunan gönüllü kuruluşlar olarak bilinirler. Bunlar topluma sundukları hizmetler karşılığında genellikle bir karşılık (bedel) almazlar veya çok az denecek bedeller alınması söz konusu olabilir. Son yıllarda kurulan ve faaliyetini sürdüren bazı vakıflarda, vakıf olmanın bu açıklanan özelliğinin dışına çıkmış olduğu gözlenmekte ise de vergi kanunlarında yapılan düzenlemelerde vakıflara hep kar amacı gütmeyen gönüllü hizmet birimi olarak bakılmıştır ve hep böyle bilinmektedir. Nitekim bir tüzel kişi ve hayır kuruluşu olarak ekonomide yer alan vakıflar, Kurumlar Vergisi Kanunu'nda mükellef (vergi yükümlüsü) olarak sayılmamışlardır.

Kurumlar Vergisi'nin 1. maddesi uyarınca vakıflara ait iktisadi işletmeler Kurumlar Vergisi açısından mükellef sayılmışlar, dolayısıyla vakıflar Kurumlar Vergisi yönünden mükellef olarak nitelendirilmemişlerdir. Vakıfların iktisadi işletmelerinin varlığı halinde bu işletmeler açısından mükellefiyet söz konusu olacaktır.

Vakıflar iktisadi amaçlarla kurulmamakla beraber, gelirlerinin yetersiz kalması halinde, vakıf tüzel kişiliği dışında iktisadi işletme sahibi olabilirler. Hatta vakfa kuruluşu sırasında bir iktisadi işletme tahsis edilmiş de olabilir. Bir vakfin iktisadi

¹²⁰ Çolak, www.yaklaşım.com (01.10.2009).

işletmeye sahip olması, onun asıl amacını zayıflatmaz. Aksine iktisadi işletmeler, vakıfları ekonomik olarak güçlü kılan ve dolayısıyla amaçlarına ulaşmalarını hızlandıran oluşumlardır.¹²¹

Kurumlar Vergisi Kanunu'nda iktisadi işletme kavramı, Türk Ticaret Kanunu'nun 4.maddesinde yapılan düzenlemeden daha geniş değerlendirilmek suretiyle, bir işletmenin kazanç gayesi gütmemeleri, faaliyetlerinin yasa ile belirlenmiş bir görev olması, tüzel kişiliklerinin bulunmaması, müstakil muhasebelerinin olmaması, sermayelerinin bulunmaması, işyerlerinin olmaması dahi kurumlar vergisi mükellefiyetini etkilememektedir.¹²²

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 kurslarından elde edilen gelirler de vergiye tabidir. Vakıflara ait iktisadi işletmelerin, sermaye şirketi veya kooperatif şeklinde kurulmaları durumunda, bu hukuki statülerinden dolayı dernek veya vakıf yerine, bizzat kendileri kurumlar vergisi mükellefi olmaktadır.¹²³

Bu durumda 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, 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

¹²¹ Sait Öcal, "Vakıfların Vergilendirilmesi ile İlgili Genel Düzenlemeler," **Vergi Dünyası**, Sayı 257, Yıl XXI, s. 38.

¹²² Yıldırım-Söyler, <http://www.yaklaşım.com/mevzuat/dergi/makaleler> (19.11.2005).

¹²³ Nurettin Bilici, **Vergi Hukuku**, Ankara, Seçkin Yayınları, 2008, s.219.

ve hizmet bedelinin sadece maliyeti karşılayacak kadar olması, kar edilmemesi veya karın kuruluş amaçlarına tahsis edilmesi bunların iktisadi niteliğini değiştirmez.¹²⁴

Vakfa ait bir işletmenin mevcudiyetinden bahsedilebilmesi için bir iktisadi işletmenin vakfa ait olması, bu işletmenin faaliyetlerinin vakıf tarafından organize edilmesi ve doğrudan doğruya işletilmesi, işletmenin idaresinde vakfın yetkili olması gerekmektedir.¹²⁵

Derneklerin kamuya yararlı derneklerden sayılması veya vakıflara Bakanlar Kurulu tarafından vergi muafiyeti tanınması, bunlara bağlı olarak faaliyet gösteren iktisadi işletmelerin Kurumlar Vergisinden muaf olması söz konusu değildir. Bir derneğin ya da vakfın arızı olarak düzenlediği bir balodan, kermesten ya da geziden elde ettiği gelir süreklilik niteliği taşıyan iktisadi işletme faaliyetine dayanmadığından vergi dışı kalacaktır. Buna karşılık derneklerce ya da vakıflarca işletilen lokantalar, kantinler, düzenlenen dil kursları karşılığında elde edilen gelirler, temelde kar sağlamak amacı olmasa da bunların ilişkin bulunduğu faaliyetin sürekliliği nedeniyle vergiye tabi olacaktır.¹²⁶ Vergi Kanunları hayır işleri için kurulan bu tüzel kişileri vergi dışı tutarken, bunlara ait iktisadi işletmeleri ise kurumlar vergisi mükellefi saymıştır.¹²⁷

D. VAKIFLARA AİT İKTİSADİ İŞLETME OLUŞMA KRİTERLERİ

Kurumlar Vergisi'nin 2. maddesinin 6. bendinde yer alan; “iktisadi kamu kuruluşları ile dernek veya vakıflara ait iktisadi işletmelerin kazanç amacı gütmemeleri, faaliyetlerinin kanunla verilmiş görevler arasında bulunması, tüzel kişiliklerinin olmaması, bağımsız muhasebelerinin ve kendilerine ayrılmış sermayelerinin veya iş yerlerinin bulunmaması mükellefiyetlerini etkilemeyeceği, mal veya hizmet bedelinin sadece maliyeti karşılayacak kadar olması, kar edilmemesi veya karın kuruluş amaçlarına tahsis edilmesinin iktisadi niteliği değiştirmeyeceği” hükmü aynı zamanda vakıf iktisadi işletmelerinin vergiye tabi tutulabilmesi için gerekli koşullardır.

¹²⁴ Osman Pehlivan, **Vergi Hukuku** Trabzon, Derya Kitabevi, 2008, s.264.

¹²⁵ Ağın, www.yaklaşım.com (01.10.2009).

¹²⁶ Mualla Öncel-Ahmet Kumrulu-Nami Çağan, **“Vergi Hukuku”**, Ankara, Turhan Kitabevi, 2007, s.334.

¹²⁷ Veysi Seviğ, “Dernek ve Vakıflara Ait İktisadi İşletmeler”, **Dünya Gazetesi**, 25.01.2007.

İktisadi işletmenin belirlenmesinde Kanunun 2. maddesinin beşinci fıkrasında belirlenen koşullar dikkate alınacak olup işletmelerin belirgin özellikleri bağlılık, devamlılık ve faaliyetin ticari, sınai veya zirai bir mahiyet arz etmesidir. 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 saymak yerine dernek ya da vakıf tarafından piyasa ekonomisi içerisinde icra edilen tüm iktisadi faaliyetleri kapsama almıştır.¹²⁸

Bu nedenle vakıf iktisadi işletmelerinin vergilendirilmesi için,

- İktisadi işletmenin vakfa ait veya tabi olması gereklidir.

Vakfa “ait veya tabi” olma bir bağlılığı ifade eder. Ait olma, sermaye bakımından, tabi olma ise idari bakımdan bağlılığı ifade eder.¹²⁹ Bir iktisadi işletmenin vakfa ait olduğunun söylenebilmesi için o işletmenin mal varlığının vakıf tarafından tahsis edilmiş olması ve vakfın o mal varlığı üzerinde hak isteyebilmesi gerekmektedir.¹³⁰ Bağlı olma ise, işletmenin idaresinde vakfın yetkili olmasıdır.¹³¹

- İktisadi işletmenin faaliyetinin devamlı olması gereklidir.

Devamlılık unsuru, bir hesap dönemi içinde aynı veya ayrı faaliyet alanlarında ticari faaliyet arz eden işlemlerin birden fazla yapılmasını ifade etmektedir. Aynı hesap döneminde tek işlem nedeniyle ticari faaliyetin devamlılık unsurunun oluştuğunu kabul etmek mümkün olmamakla birlikte faaliyetin organizasyon gerektirmesi veya amacının ticari olması durumunda devamlılık unsurunun varlığı kabul edilir.¹³²

Vakfa ait veya bağlı bulunan iktisadi işletmenin faaliyetinin, devamlı olması gerekir. Balo, toplantı, gezi gibi arızî organizasyonlar ücret karşılığı yapılsa ve bundan para kazanılsa dahi Kurumlar Vergisine tâbi değildir.¹³³ Sadece bir defaya mahsus,

¹²⁸ 03.04.2007 tarih ve 26482 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 1 Seri Nolu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği.

¹²⁹ Şükrü Kızılot, **Kurumlar Vergisi Kanunu ve Uygulaması Cilt I**, Ankara, Yaklaşım Yayınları, 2000, s.241.

¹³⁰ Özkan, s. 94.

¹³¹ Maç, www.denet.com.tr (23.10.2005).

¹³² 03.04.2007 tarih ve 26482 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 1 Seri Nolu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği.

¹³³ Maç, www.denet.com.tr (23.10.2005).

tesadüfî (arızı) nitelikteki bir faaliyet vakıf iktisadi işletmesi sıfatıyla kurumlar vergisine tabi olamaz.

- İktisadi işletmenin sermaye şirketi yâda kooperatif şeklinde kurulmamış olması gereklidir.

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 2'nci maddesine göre vakfın iktisadi işletmesi sermaye şirketi veya kooperatif şeklinde kurulmuşsa, vakfın işletmesi olarak değil, sermaye şirketi veya kooperatif olarak vergilendirilecektir.

- İktisadi işletmenin ticari, sınaî veya zirai nitelikte olması gereklidir.

Ticari, sınaî ve zirai işletme Ticaret Kanunu'nun 11–13. maddeleri ile Gelir Vergisi Kanunu'nun 52. maddesi hükümleri ışığında anlaşılmalıdır. Söz konusu ekonomik faaliyetler bu maddelerde izah edilmiştir.

Ticari işletme, Türk Ticaret Kanunu ve Ticaret Sicili Tüzüğü'nde tanımlanmıştır. Tüzüğe göre, gelir sağlamanın amaç edinilmesi, devamlılık, esnaf faaliyetinin sınırlarının aşılması ve faaliyetin bağımsız olması ticari işletmenin unsurlarıdır.¹³⁴

Türk Ticaret Kanunu'na göre; ticari işletme, ticarethane, fabrika ve ticari şekilde işletilen diğer müesseseler ticari işletme sayılır. Ticarethanenin nelerden ibaret olduğu kanunda sayılmıştır. Fabrikanın da tanımı yapılmış ve ticari şekilde işletilen diğer müesseselere nelerin girdiği belirtilmemiştir. Oysa iktisadi işletmenin kapsamı ticari işletmeye nazaran daha geniştir. Her iktisadi işletme bir ticari işletme değildir. Fakat her ticari işletme bir iktisadi teşebbüstür. Buna örnek olarak; bir esnaf işletmesi ile zirai işletme verilebilir. İktisadi işletme, ticari ve zirai işletmeler ile ticari işletme kapsamına girmeyen, mal veya hizmet üreten ve tedavüle girmiş tüm işletmeleri kapsamaktadır.¹³⁵

¹³⁴ Ticaret Sicil Tüzüğü 14. madde.

¹³⁵ Ögredik, www.mazarsdenge.com.tr (23.10.2005).

Diğer taraftan, iktisadi işletmelerin;

- 1- Kazanç gayesi gütmemeleri,
- 2- Faaliyetin kanunla verilmiş olması,
- 3- Tüzel kişiliklerinin bulunmaması,
- 4- Bağımsız muhasebelerinin olmaması,
- 5- Kendilerine tahsis edilmiş sermayenin olmaması,
- 6- İşyerinin bulunmaması,

Kurumlar vergisi mükellefiyetine etki etmeyecektir.¹³⁶

Kazanç sağlama amacı olmasa dahi işletmenin konusunun ve faaliyetinin, her türlü mal ve hizmet satışı ya da bunlara benzer şekillerde olması ve devamlı surette yapılması durumlarında da dernek veya vakıflara ait iktisadi işletme olduğu kabul edilecektir.¹³⁷

İktisadi işletmenin tanımı içinde yer alan devamlı olarak yapılan ticari sınaî veya zirai faaliyetlerden söz edebilmek için bu işletmelerin “tedavül ekonomisine” katılması, başka bir ifade ile işletmede üretilen malların veya verilen hizmetlerin bir bedel karşılığı satılmış olması gerekir. Aksi halde, diğer unsurlar var olsa dahi bir iktisadi işletmenin varlığından söz edilemez.¹³⁸

Buna göre vakıfların eğitim ve sağlık hizmetleri vermek üzere gerekli tesisleri kurarak (okul, hastane ve sağlık ocağı gibi) faaliyette bulunması ve bu hizmetleri bir bedel karşılığı almaksızın yerine getirmesi halinde, bu faaliyetler vakfa bağlı iktisadi işletme olarak nitelendirilmeyecektir. Ancak sözü edilen eğitim ve sağlık hizmetlerinin yerine getirilmesi için yapılan masrafların hizmet verilenlerden tahsil edilmesi veya bu kişilerden veya ailelerinden bağış yoluyla alınması veya çok düşük bir bedelin alınması

¹³⁶ Kurumlar Vergisi Kanunu 2.madde 6.bent.

¹³⁷ İstanbul Vergi Dairesinin 11.03.2008 tarih ve 4232 sayılı Özelgesi. www.ivdb.gov.tr/Mukteza/2008/kurumlarvergisi2008. (20.05.2010)

¹³⁸ Yıldırım-Söyler, s.203.

durumunda, bu faaliyetler vakfa ait iktisadi işletme olarak kabul edilecek ve Kurumlar Vergisine tabi olacaktır.¹³⁹

5520 sayılı yeni Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 4. maddesinde iktisadi işletme kavramı Türk Ticaret Kanunu'nda yapılan düzenlemeden daha geniş değerlendirmiştir. Kurumlar Vergisi Kanunu iktisadi işletme kavramını Türk Ticaret Kanunu'ndan daha geniş bir çerçevede değerlendirildiği görülmektedir.¹⁴⁰

Vakıfların faaliyetlerinin ortaya bir iktisadi işletme çıkarıp çıkarmadığının tespiti Kurumlar Vergisi, Katma Değer Vergisi ve özellikle de Gelir Vergisi stopajı bakımından önem arz etmektedir.

1. Vakıfların İktisadi İşletme Oluşturan Faaliyetleri

Uygulamada, vakıflar tarafından yürütülen faaliyetlerin devamlı bir ticari, sınai ve zirai bir faaliyet olup olmadığını, dolayısıyla vakıflara ait veya bağlı bir iktisadi işletmenin bulunup bulunmadığını tayin etmek her zaman kolay olmamaktadır. Bu nedenle, zaman zaman vergi idaresinin ve yargının birbiriyle çelişen görüş ve kararıyla karşılaşılabilir. Dolayısıyla, her faaliyet kendi içinde değerlendirilerek iktisadi işletme meydana getirip getirmediğine karar verilmeli; tereddütlü durumlarda vergi idaresinden görüş alınmalıdır.¹⁴¹

Bununla birlikte;

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununa 5766 sayılı Kanunla 04.06.2008 tarihinde eklenen Geçici 2. maddenin 1. fıkrasının (a) bendiyle; 01.01.2008-31.12.2015 tarihleri arasında uygulanmak üzere, dernek veya vakıflarca elde edilen Gelir Vergisi Kanunun 94. maddesinin (5) numaralı bendi ve geçici 67. maddesi kapsamında kesinti

¹³⁹ Öcal, s. 39.

¹⁴⁰ Yıldırım-Söyler, s.203.

¹⁴¹ İsmail Gerçek, "Vakıfların Vergilendirilmesi" www.siyasalvakfi.org/Bulten14 (22.12.2005).

suretiyle vergilendirilmiş kazanç ve iratlar dolayısıyla iktisadi işletme oluşmayacağı hüküm altına alınmıştır.

Bu düzenleme ile vakıfların elde ettikleri gelirlerin Gelir Vergisi Kanunu'nun 94. maddesinin (5) numaralı bendi ve geçici 67. maddesi kapsamında kesinti suretiyle vergilendirilmiş;

-Taşınmaz kira gelirlerinden,

-Menkul Kıymet alım satım gelirlerinden

-Menkul kıymetlerin elde tutulması ile itfasından elde edilen gelirlerden

ibaret olması halinde, elde edilen gelirler dolayısıyla, 01.01.2008 - 31.12.2015 tarihleri arasında dernek veya vakfa bağlı iktisadi işletme oluşmayacağından bu süre zarfında anılan gelirler nedeniyle dernek veya vakıf adına kurumlar vergisi mükellefiyeti tesis edilmeyecektir. Söz konusu vergi kesintileri dernek veya vakıf açısından nihai vergileme niteliğinde olacaktır. Diğer taraftan, dernek veya vakıf bünyesinde yukarıda belirtilen gelirler dışında iktisadi işletme oluşması halinde, bu iktisadi işletmenin aktifinde kayıtlı bulunan taşınmazların kiralanması sonucu elde edilen taşınmaz kira gelirlerinin ya da bu iktisadi işletmenin aktifinde kayıtlı bulunan menkul kıymetlerin alım satımından, elde tutulmasından veya itfasında elde edilen gelirlerin (kesinti suretiyle vergilenmiş olup olmadığına bakılmaksızın), bahse konu iktisadi işletmeye ait kazançta dahil edilerek Kurumlar Vergisine tabi tutulacağı olağandır.¹⁴²

¹⁴² 20.11.2008 tarih ve 27060 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 3 Seri Nolu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin 7. bendi.

a. Gayrimenkul Sermaye İradı Elde Edilmesinde

Mal topluluğu olan vakıflar, vakıf senetlerinde yer alan amaçlarını yerine getirebilmeleri için bir takım harcamalarda bulunmak ve bunun için de bir takım gelirler elde etmeleri gerektiği muhakkaktır. Bu bağlamda vakıflara gerek kurulurken tahsis edilen gerekse de kurulduktan sonra bağışlanan gayrimenkuller sürekli ve sağlam bir gelir kaynağı niteliği taşımaları nedeniyle vakıfların en önemli gelir kaynaklarından birini teşkil etmektedir.

Gelir Vergisi Kanunu'na göre, vakıfların sahip oldukları gayrimenkulleri işyeri olarak kiraya verilmek suretiyle kira geliri elde edilmesinde tevkifat yapılması gerekmektedir. Ancak vakıfların sahip oldukları taşınmazlarını sürekli olarak kiraya vermek suretiyle gelir elde etmelerinin iktisadi işletme oluşumuna sebebiyet verip vermediği ise ayrı bir konudur.

Vakfa ait gayrimenkullerin devamlı olarak kiraya verilmesinden elde edilen gelirin, ticari bir iktisadi işletme olarak kurumlar vergisine tabi tutulması gerektiği¹⁴³,¹⁴⁴ yönünde yargı kararı olduğu gibi, böyle bir gelirin iktisadi işletme olarak nitelendirilip kurumlar vergisine tabi tutulması mümkün olmadığına ilişkin yargı kararları da mevcuttur.¹⁴⁵

Maliye Bakanlığı tarafından da çeşitli vakıflara verilen özelgelerde konuya ilişkin olarak genellikle iktisadi işletme oluşmadığına ilişkin olarak görüş verildiğini görüyoruz. Örneğin vakfa ait gayrimenkullerin üçüncü kişilere kiralanması işleminin, iktisadi işletme oluşturacak ticari bir organizasyonu gerektirecek düzeyde ve kapsamda olmaması nedeniyle vakfın elde ettiği kira geliri dolayısıyla vakfa ait bir iktisadi işletme oluşmadığı¹⁴⁶,¹⁴⁷,¹⁴⁸ ya da vakfa bağış yoluyla intikal eden gayrimenkullerin belirli aralıklarla kiraya verilmesi işleminin iktisadi işletme oluşturacak ticari organizasyonu

¹⁴³ Danıştay 4. Dairesi'nin 15.10.1986 tarih, 1982/11618 Esas, 1986/3053 Karar sayılı ilamı. (Kişisel Arşiv)

¹⁴⁴ Danıştay 4. Dairesi'nin 24.03.1987 tarih, 1985/2697 Esas, 1987/1032 Karar sayılı ilamı. (Kişisel Arşiv)

¹⁴⁵ Danıştay 3. Dairesi'nin 10.04.1996 tarih, 1995/1324 Esas, 1996/1300 Karar sayılı ilamı. (Kişisel Arşiv)

¹⁴⁶ İstanbul Vergi Dairesi'nin 20.12.1995 tarih ve 12971 sayılı Özelgesi. www.vakifcilik.org/sdetay.asp?did. (20.05.2010)

¹⁴⁷ İstanbul Vergi Dairesi'nin 08.12.2003 tarih ve 16309 sayılı Özelgesi. www.ivdb.gov.tr/Mukteza/KV/ornek200. (20.05.2010)

¹⁴⁸ İstanbul Vergi Dairesi'nin 15.06.2004 tarih ve 8355 sayılı Özelgesi. www.ivdb.gov.tr/Mukteza/2004/kurv_2004. (20.05.2010)

gerektirecek düzeyde ve kapsamda olmaması nedeniyle kira gelirleri dolayısıyla kurumlar vergisi beyannamesi vermesi gerekmediğine ilişkin¹⁴⁹ görüşler verildiğini görüyoruz.

Maliye Bakanlığı'nın 11.02.2005 tarih ve 2299 sayılı özelgesinde, vakfa ait gayrimenkullerin üçüncü kişilere kiralama işlemi iktisadi işletme oluşumu için yeterli olmadığı, bu gayrimenkullerden elde edilen gelirlerin doğrudan vakıf gelirleri arasında yer alacağı, Gelir Vergisi Kanunu'nun 94/5-b bendine göre vakfa yapılan kira ödemeleri üzerinden tevkif suretiyle ödenen vergilerin nihai vergi olacağı, diğer taraftan vakfın kira gelirlerinden elde edilen kazancın iktisadi işletme olan hastaneye aktarılması sonucunda da kurumlar vergisi mükellefiyeti doğmayacağı gibi herhangi bir vergilemenin de söz konusu olmayacağı, yönünde karar verilmiştir.

Tüm bu verilerle birlikte Kurumlar Vergisi Kanunu'na 04.06.2008 tarih ve 5766 sayılı Kanun ile eklenen Geçici 2. maddenin a bendine göre; "01.01.2008-31.12.2015 tarihleri arasında vakıflarca elde edilen Gelir Vergisi Kanunu'nun 94. maddesinin (5) numaralı bendi ve geçici 67. maddesi kapsamında kesinti suretiyle vergilendirilmiş kazanç ve iratlar dolayısıyla iktisadi işletme oluşmuş sayılmayacağı" hüküm altına alınmıştır.

Dolayısıyla 31.12.2015 yılına kadar böyle bir sorun gündemden kalkmış bulunmaktadır. Nitekim Maliye Bakanlığı tarafından verilen 27.08.2008 tarih ve 18650 sayılı özelgesinde ilgili kanun metni gerekçe gösterilerek iktisadi işletmenin oluşmayacağı yönünde karar verilmiştir.

b. Gazete, Dergi, Bülten vb. Yayınlanmasında

Vakıflar tarafından gelir elde etmek amacıyla çıkartılan gazete, dergi, bülten vs. gibi yayınlar için iktisadi işletme kurulması aşıkâr olmakla birlikte, amaç doğrultusunda çıkartılan ve bir bedel karşılığı olmadan dağıtılan gazete, dergi vb yayınlar için iktisadi işletme oluşturulması gerekmez.

¹⁴⁹ İstanbul Vergi Dairesi'nin 23.02.2001 tarih ve 11154 sayılı Özelgesi. (www.ismmmo.org.tr/ForCevap.asp?cevap)

Ancak bu doğrultudaki yayınlarda vakıflarca basım, dağıtım giderlerinin bir kısmını telafi etsin diye bu yayınlara, ilan, reklâm alınmaktadır. Bu mevzuu ile alakalı özelgede; reklâm alınması halinde vakfa ait yayının Kurumlar Vergisi açısından iktisadi işletme sayılacağı ve Kurumlar Vergisine tabi olacağı belirtilmiştir.¹⁵⁰

Dernek ve vakıflara herhangi bir yayının (dergi, bülten) ücretsiz yayınlanması ve dağıtılması halinde sadece bir kez reklâm alınmışsa bu kez mükellefiyet icap ettirmemekle birlikte dergiye bir defadan fazla reklâm alınması durumunda ise mükellefiyet gerekmektedir.¹⁵¹

Danıştay 4. Dairesi'nin 18.04.1985 tarih, 1986/4596 Esas, 1988/1562 Karar sayılı ilamına göre, kitap basıp satan bir vakfın faaliyetinin ticari işletme kapsamında yapıldığı, dolayısıyla bu faaliyetten elde edilen gelirin kurumlar vergisine tabi tutulması gerekmekte olduğu beyan edilmiştir.

Maliye Bakanlığı'nın, 15.12.2000 tarih ve 16473 sayılı özelgesinde, Vakıf tarafından kitap yayınlanması ve bunun satılması, vakfa ait iktisadi işletmeyi oluşturacağı, 05/01/1995 tarih ve 47/4904–1018229 sayılı özelgesinde vakfın ilan, reklâm ve kitap satışı gibi faaliyetleri dolayısıyla oluşan iktisadi işletmesinin Kurumlar Vergisi mükellefi olduğu, 27.10.1999 tarih ve 8699 sayılı özelgesinde de, vakıf tarafından çıkarılan ve bedelsiz dağıtılan dergiye bedeli karşılığında reklam alınması halinde dergi yayını vakfa ait iktisadi işletme oluşturacağı ifade edilmiştir.

Maliye Bakanlığı'nın 05.12.2000 tarih ve 9249 sayılı Özelgesinde, Vakıfça çıkarılan ve bedelsiz dağıtılan bültene vakfa bağış yapanları onore etmek gayesiyle de olsa bu kişilere ait reklamların bedelsiz basılması durumunda reklam hizmeti ve bedeli (yapılan bağış tutarı) söz konusu olduğundan bülten yayının vakfa ait iktisadi işletmeyi oluşturacağı beyan edilmiştir.

Vakıfların amaç doğrultusundaki yayınlarına reklâm alınması nedeniyle mükellef yapılması sonucunda, vakıflar tarafından bu mecburiyetten kurtulmak

¹⁵⁰ Ömer Ustabulut, "Dernek ve Vakıfların, Mesleki Kuruluşların Yayınlarının Vergilendirilmesi," **Maliye Ve Sigorta Yorumları**, Sayı: 375, Eylül 2002, s. 76.

¹⁵¹ Ömer Ustabulut, "Dernek ve Vakıfların Çay, Kermes, Konser gibi Faaliyetlerinin Vergilendirilmesi," **Maliye Ve Sigorta Yorumları**, Sayı:367, Mayıs 2002, s.116.

amacıyla yeni çözümler peşine düşülmüş ve yeni çareler aranmıştır. Bu amaçla bu kurumların bulduğu çözüm ajanslarla, matbaalarla anlaşarak, reklâm geliri karşılığında basım işinin buralara yaptırılması şeklindedir.

Dernek veya vakıflar tarafından bedelsiz olarak dağıtılan dergi, broşür, bülten gibi yayınlara, basım işlerini bedelsiz olarak yapmaları karşılığında, basım işlerini üstlenen firmalar tarafından reklam alınması ve alınan reklam gelirleri ile basım giderlerinin dernek veya vakıfla ilişkilendirilmeksizin tamamen bu firmaların hesaplarına intikal ettirilmesi halinde, dernek veya vakfa ait iktisadi işletme oluşmayacaktır.¹⁵²

c. Ödünç Para Vermeleri Halinde

Vakıfların, özellikle üyeleri olan ve amacı üyelerinin sağlığında ve ölümlerinde yardım yapmak ve ihtiyaçlarını gidermek olan vakıfların, üyelerine düşük faizli veya faizsiz kredi vermesi hali gibi durumlarda iktisadi işletmenin oluşup oluşmayacağı net değildir.

Danıştay 4.Dairesi 22.04.85 tarih, 84/2550 Esas, 85/1224 Karar sayılı ilamında, üyelerinden aldığı ödentilerden oluşan meblağı, yine üyelerinin zorunlu gereksinimlerinin karşılanması amacıyla ve taksitle geri almak koşulu ile çok düşük bir faizle borç veren vakfın kurumlar vergisi mükellefi olmasının söz konusu olmadığı ifade edilirken, Maliye Bakanlığı'nın 20.05.1982 tarih ve 22108 sayılı özelgesinde, banka mensuplarınca kurulan vakfın, Kurumlar Vergisi konusu dışında kaldığı, ancak, vakıf tarafından mensuplarına verilen konut kredilerinden dolayı verilen kredi ve uygulanan faiz nedeniyle kurumlar vergisi mükellefiyetinin doğduğu beyan edilmiştir.

Yine Maliye Bakanlığı'nın 14.05.1990 tarih ve 22101 sayılı özelgesinde, vakıf tarafından ödünç para verilmesi işlemlerinin vakfa bağlı vakıf amacı dışında faaliyet gösteren bir iktisadi işletme oluşturacağından bahisle işletmenin kurumlar vergisi mükellefi olacağı, 15/05/1995 tarih ve 13001 sayılı özelgesinde de, vakıf tarafından üyelerine kredi açılması ve karşılığında faiz elde edilmesi halinde, bu faaliyetin vakfa

¹⁵² Levent Gençyürek, “Dernek ve Vakıflarda Kurumlar Vergisi”, www.alomaliye.com/levent_gencyurek_dernek.htm (01.06.2010)

bağlı bir iktisadi işletme oluşturacağı bu işletmenin kurumlar vergisi mükellefiyetinin tesisinin gerektiği ifade edilmiştir.

Bu konuda da açık net bir mevzuat düzenlemesi olmamakla birlikte Maliye Bakanlığı'nın bu konuda işletme olduğu yönünde ağırlıklı olarak karar verdiğini görüyoruz.

d. Diğer Hallerde

Aşağıda çeşitli faaliyetlere ilişkin olarak verilen mahkeme kararları ile Maliye Bakanlığı özelgelerine yer verilmiştir.

Danıştay 3. Dairesi'nin 25.05.1999 tarih 1998/2733 Esas, 1999/2216 Karar sayılı ilamına göre, vakfın özel okul işletmeciliğinin faaliyeti kurumlar vergisine tabi olduğu,

Danıştay 4. Dairesi'nin 09.03.2004 tarih 2003/948 Esas, 2004/432 Karar sayılı ilamına göre, vergi sonrası kazancını bağlı bulunduğu vakfa aktaran vakıf iktisadi işletmesinin bu aktarımının kar aktarımı niteliğinde olup tevkiye tabi tutulması gerektiği,

Maliye Bakanlığı'nın 22.03.2004 tarih ve 3674 sayılı özelgesinde, vakfın iktisadi işletmeye konu faaliyetlerinden (zeytin satışı) elde edilen gelire ilişkin olarak gerek faaliyetin kar sağlayıcı nitelikteki olmaması gerekse mahsulün 2 yılda bir alınması nedeniyle mahsul alınmadığı yıllarda satış yapılamaması durumlarında beyana tabi safi kazancın bulunamaması durumlarında da kurumlar vergisi beyannamesi verme zorunluluğu bulunduğu,

Maliye Bakanlığı'nın 11.03.2008 tarih ve 4232 sayılı özelgesinde, Vakfın çeşitli yıllarda iktisap ettiği taşınmazların bir veya birkaçını ticari mahiyet arz etmeksizin ve ticari organizasyon oluşturmaksızın aynı yıl içinde elden çıkarması durumunda devamlı surette yapılan bir iktisadi faaliyetten bahsedilemeyeceğinden kurumlar vergisi mükellefiyeti gerekmeyecek olup, bu durumda vakfın mülkiyetinde bulunan taşınmazların satılması nedeniyle elde edilen kazancın kurumlar vergisine tabi tutulmayacağı,

İfade edilmiştir.

E. VAKIFLARIN VE İŞLETMELERİNİN KURUMLAR VERGİSİNE İLİŞKİN İNDİRİM VE İSTİSNALARI

1. Bağış İndirimi

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 10/1-c maddesine göre, Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflara makbuz karşılığında yapılan bağış ve yardımların toplamının o yıla ait kurum kazancının % 5'ine kadar olan kısmı Kurumlar Vergisi beyannamesi üzerinde ayrıca gösterilmek şartıyla kurum kazancından indirilebilecektir.

Bağış ve yardımların matrahtan indirilmesi için şu şartlara uymak gerekir:

- Bağış ve yardım makbuz karşılığı olmalıdır.
- Anılan kuruluşlara yapılan ödemenin bağış kapsamında indirim konusu yapılabilmesi için bağış ve yardımın karşılıksız yapılması gerekmektedir.
- Bağış ve yardımın matrahtan indirimi o yıla ait kurum kazancının yüzde beşi ile sınırlandırılmıştır. İndirime esas kazanç tutarının tespitinde, zarar mahsubu dahil giderler ve iştirak kazançları düşüldükten sonra, indirim ve istisnalar düşülmeden önceki tutar esas alınacaktır.
- Bağış ve yardımın sadece ilgili dönem kazancından indirilmesi gerekir. İndirilemeyen kısım diğer yıla nakledilemez.
- Bağış ve yardım, nakden veya aynen olabilir. Bağış ve yardımın nakden yapılmaması halinde bağışlanan veya yardımın konusunu teşkil eden mal veya hakkın

maliyet bedeli veya mukayyet değeri, bu değer mevcut değilse Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre takdir komisyonlarınca tespit edilecek değeri esas alınır.¹⁵³

2. Eğitim-Öğretim ve Rehabilitasyon Merkezlerine İlişkin İstisna

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5/1-ı maddesine göre, okul öncesi eğitim, ilköğretim, özel eğitim ve orta öğretim özel okulları ile Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflara bağlı rehabilitasyon merkezlerinin işletilmesinden, ilgili Bakanlığın görüşü alınmak suretiyle Maliye Bakanlığı'nın belirleyeceği usuller çerçevesinde beş hesap dönemi itibariyle elde edilen kazançlar Kurumlar Vergisinden istisnadır.

İlgili maddeden vakıflarla ilgili iki hususa rastlanabilmektedir;

- Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti olsun veya olmasın vakıfların özel okul işletmeleri, faaliyete başladıkları dönem dahil beş vergileme dönemi Kurumlar Vergisinden istisna edilmiştir.

Eğitim ve öğretim işletmeleriyle ilgili istisnaya Gelir Vergisi Kanunu'nun 20. maddesinde de yer verilmiş olmakla birlikte, Kurumlar Vergisi'nde yer verilmekle birlikte vakıfların özel okul işletmeleri de beş vergileme dönemi Kurumlar Vergisi istisnasından yararlanmış olmaktadır.

İstisna Koşulları¹⁵⁴:

1-İşletmenin 01.01.2004 tarihinden itibaren faaliyete geçmiş olması,

2-İstisnanın kantin, büfe gibi tesisleri kapsamaması,

¹⁵³ Kurumlar Vergisi Kanunu 10/1maddesi (c) bendi gerekçesi.

¹⁵⁴ Hayati Şahin, "5228 sayılı Kanunla Kamu, yararına Çalışan Derneklerle, Bakanlar Kurulunca Vergi Muafiyeti Tanınan Vakıfları İlgilendiren Değişiklikler" **Türkiye Üçüncü Sektör Vakfı Raporu**, <http://www.tusev.org.tr>. (12.02.2006).

3-Yemek ve konaklama bedeli okul ücretine dahil ise elde edilen kazançta istisna uygulanacaktır.

- Diğer husus ise Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflara bağlı rehabilitasyon merkezlerinin işletilmesinde beş vergileme dönemi Kurumlar Vergisinden istisna edilmesidir.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5/1-ı maddesi uyarınca, rehabilitasyon merkezlerinin istisnadan yararlanabilmesi için bu merkezlerin 01.01.2006 tarihinden itibaren faaliyete geçmiş olmaları gerekmektedir. 01.01.2004-31.12.2005 tarihleri arasında faaliyete geçen rehabilitasyon merkezleri ile ilgili olarak, mülga 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu hükümlerinin uygulanacağı tabidir. Rehabilitasyon merkezlerinin kazançlarına istisna uygulanabilmesi için bu merkezlerin Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflara bağlı olması gerekmektedir. Ayrıca söz konusu vakfın senedinde, vakıf amaçları arasında genel insan sağlığına ilişkin kurumlar kurulması ve işletilmesiyle ilgili hükümlerin bulunması gerekmektedir. Gelir Vergisi Kanunu'nun 94/6-b alt bendinde 4842 sayılı Kanunla yapılan değişiklikle kar payları üzerinden yapılan vergi tevkifatı, kar payına kaynak teşkil eden kurum kazancının istisna olup olmadığına bakılmaksızın karın dağıtılmasına aşamasına bırakılmış bulunmaktadır. Bu durumda rehabilitasyon merkezlerinden sağlanan kazançların dağıtılması durumunda, dağıtılan kazançlar üzerinden söz konusu madde uyarınca gelir vergisi tevkifatı yapılacaktır.¹⁵⁵

3. Kültür ve Sanat Amaçlı Harcamalara Ait İndirim

Kanunun 10/1-d maddesine göre, Bakanlar Kurulunca Vergi Muafiyeti tanınan vakıflar, Gelir Vergisi Kanunun 89. maddesinin 1. fıkrasının 7. bendinde de sayılan, tarafından yapılan veya Kültür ve Turizm Bakanlığınca desteklenen ya da

¹⁵⁵ Hakan Boztaş, Bakanlar Kurulunca Vergi Muafiyeti Tanınan Vakıflar ve Sağlanan Vergisel Teşvikler, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:179, Kasım 2007, s.109

desteklenmesi uygun görülen kültür ve sanat amaçlı teŗviklerin yapılması halinde de bu alıŗmalara iliŗkin harcamalar ile makbuz karŗılıęı yapılan baęıŗ ve yardımların %100 kurumlar vergisi matrahının tespitinde, kurumlar vergisi beyannamesinde bildirilecek gelirlerden indirilebilecektir.

Bunların neler olduğu 4.bölümde “2.2.2. Kültür ve Sanat Faaliyetlerine İliŗkin Baęıŗ ve Yardımlar” hususunda yer verileceğinden burada detaya girilmeyecektir.

Dördüncü Bölüm

VAKIFLARDA VERGİ MUAFİYETİ İLE

VAKIFLARA YAPILAN BAĞIŞ VE YARDIMLAR

I. VAKIFLARA VE BAĞIŞ YAPANLARA AVANTAJ SAĞLAYAN DURUMLAR

Gelir Vergisi Kanunu’nun özellikle 94. maddesinin ilgili bentlerinin parantez içi hükümlerinde gördüğümüz “Bakanlar Kurulunca Vergi Muafiyeti Tanınan Vakıflar” ifadesi ile bu tür vakıflar ile normal vakıfların ayrı statülerde olduğunu görüyoruz. O nedenle diğer vakıflar yanında avantaj sahibi olan “Vergi Muafiyeti Tanınan Vakıfların” incelenmesi yerinde olacaktır.

Ayrıca vakıflara yapılan bağış ve yardımların gerek bağış yapan açısından gerekse de bağış yapanın sağladığı menfaatler doğrultusunda bağış-gelir elde etme imkanı bulan vakıflar açısından bu hususlar değerlendirilecektir.

A. VAKIFLARA VERGİ MUAFİYETİ TANINMASI

Vergi muafiyeti (vergi bağışıklığı) vergi kanunlarında esas itibariyle kendileri için vergi borcu doğması öngörülmüş olduğu halde belirli kişi ya da gruplarının vergi yükü dışında tutulmasıdır. Dolayısıyla vergi muafiyetinde vergi kanunlarına göre vergi borcu doğuran bir olay bulunmakla beraber kişi ya da kişi gruplarının, çeşitli nedenlerle (sosyal, ekonomik vb.) yasada belirtilen kapsam ve ölçülerde, tamamen, kısmen ya da geçici olarak vergilendirilmemesini yani vergi yükümlülüğü dışında tutulmasını ifade eder.

Vergi muafiyetinin amacı, vakıflara vergi muafiyeti tanınmasını düzenleyen 30.07.2003 tarihli ve 4962 sayılı Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması ve Vakıflara Vergi Muafiyeti Tanınması Hakkında Kanun’un 20 nci maddesinde; “Gelirlerinin en az üçte ikisini nevi itibarıyla genel, katma ve özel bütçeli idarelerin bütçeleri içinde yer alan bir hizmetin veya hizmetlerin yerine getirilmesini amaç edinmek üzere kurulan vakıflara, Maliye Bakanlığı’nın önerisi üzerine Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti

tanınabilir” şeklinde tanımlanarak açıklanmış olup, vakıflara vergi muafiyeti tanınmasının temel nedeninin devletin yükünü azaltmak olduğu anlaşılmaktadır.

Vakıflara vergi muafiyeti tanınmasına dair en son düzenleme 30.07.2003 tarihli ve 4962 sayılı kanunla yapılmıştır. Bu kanuni düzenlemeye ait ayrıntıları açıklayan, uygulamanın usul ve esasları belirten 83 Seri Numaralı Kurumlar Vergisi Kanunu Genel Tebliği ise 02.09.2003 tarihinde 25217 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır. Ancak 03.04.2007 tarih ve 26482 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan Vakıflara Vergi Muafiyeti Tanınması Hakkındaki 1 Seri Nolu Genel Tebliği ile 83 Seri Numaralı Kurumlar Vergisi Kanunu Genel Tebliği kaldırılmış olup, muafiyete ait işlemler, sözü edilen kanun hükmüne göre 1 Seri Nolu Genel Tebliğ’de yer alan açıklamalar çerçevesinde yürütülmektedir.

Vakıflara tanınan muafiyetin vakıfların iktisadi işletmelerini kapsamaz. Buna göre bir vakfa Bakanlar Kurulunca bir vergi muafiyeti tanınmış olsa bile, bu muafiyet söz konusu vakfa ait iktisadi işletmeler için geçerli olmayacaktır. Vergi muafiyeti tanınan vakıfların muaflığının, iktisadi işletmelerini kapsamayacağı 01.01.1992 tarih 3824 sayılı kanunun 9. maddesinde hükme bağlanmıştır.

1. Vergi Muafiyetine İlişkin Usul ve Esaslar

Vakıflara vergi muafiyeti tanınmasının şartları, vergi muafiyeti tanınan vakıfların yerine getireceği yükümlülükler ve vergi muafiyetinin kaldırılmasına ilişkin usul ve esaslar 03.04.2007 tarih ve 26482 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan Vakıflara Vergi Muafiyeti Tanınması Hakkındaki 1 Seri Nolu Genel Tebliği’nde açıklanmıştır.

a. Vergi Muafiyeti Tanınmasının Şartları

Vergi Muafiyeti tanınması talebinde bulunacak vakıfların başvuru tarihi itibarıyla aşağıda belirtilen şartların hepsini bir arada taşıması gerekmektedir.

(1) Faaliyet Konusu

Bakanlar Kurulu’nca vergi muafiyeti tanınacak vakfın; sağlık, sosyal yardım, eğitim, bilimsel araştırma ve geliştirme, kültür ve çevre koruma ile ağaçlandırma konularında faaliyette bulunmayı amaç edinmiş olması gerekir. Vakfın faaliyet konusu

bu sayılanlardan birisi veya birden fazlası ile ilgili olabilir. Ancak, vergi muafiyeti talebinde bulunacak vakfın bu faaliyetlerinin kamuya açık ve Devletin kamu hizmeti yükünü azaltıcı etki yapacak düzeyde olması gerekir. Belli bir yöre veya belli bir kitleye hizmeti amaçlayan vakıflara vergi muafiyeti tanınması mümkün değildir.

Vakıfların Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıf statüsüne alınmasından amaç; bu suretle onlara çeşitli vergiler açısından sağlanacak bağışıklıklar yoluyla ve bağış yapılmasını teşvik suretiyle finansman açısından güçlendirilmesini sağlamak ve devletin asli görevleri arasında bulunan ve yerine getirilemeyen bazı hizmetlerin bu vakıflar aracılığı ile görülmesini sağlamaktır.¹⁵⁶

Tebliğde “Belli bir yöre veya belli bir kitleye hizmeti amaçlayan vakıflara vergi muafiyeti tanınması mümkün değildir.” şeklindeki şart eleştiriye muhtaçtır. Zira, Türkiye gibi büyük bir ülkede, ülke genelinde faaliyetler yürütmek hem gerektiğinden fazla yükümlülük getirir, hem de uygulanması mümkün olmayan bir durumdur. Zaten, ihtiyacın üst düzeyde olduğu toplumlarda böyle bir gereksinim, faaliyetin yerinde ve harcanan zamana değer bir çalışma olmasını engellemektedir. Örneğin, belli bir şehirde veya bölgede deprem sonrası, insani yardım sağlamak üzere kurulmuş olan vakıf veya kirlenmiş bir nehri temizleme faaliyetine katılmış olan bir çevre vakfı vergi muafiyetinden istifade edemeyecektir.¹⁵⁷

(2) Faaliyet Süresi

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 olmaları gerekmektedir.

Vakıflara vergi muafiyeti verilmesinin şartlarını düzenleyen ilk tebliğ olan 48 Nolu Tebliğde bu sürenin “en az iki yıl” şeklinde yer aldığı düşünüldüğünde, yapılan bu düzenlemeyle vakıfların vergi muafiyeti alabilmelerinde süre yönünden bir kolaylık sağlandığı görülmektedir.

¹⁵⁶ Cemali Özkan, “Vakıflara Bakanlar Kurulunca Vergi Muafiyeti Tanınmasında Yeni Düzenleme-I,” **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:130, Ekim, 2003, s. 174.

¹⁵⁷ TÜSEV, “**Dernek ve Vakıflara İlişkin Karşılaştırmalı Kamu Yararı Raporu**,” Yayın No:31, <http://www.tusev.org.tr> (06.08.2004).

(3) Defter Tutma

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 Kanunda belirtilen süreler içinde tasdik ettirerek kullanmaları ve muhasebe kayıtlarının Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğlerine uygun olması, vakfa ait iktisadi işletmelerin 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.

Maliye Bakanlığı'nca, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 175 ve mükerrer 257. maddelerinden aldığı yetkiye dayanarak, 26.12.1992 tarih ve 21447 mükerrer sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 1 sıra numaralı Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği (MSUGT) ile bilanço esasına göre defter tutan gerçek ve tüzel kişilere ait teşebbüs ve işletmelerin 1.1.1994 tarihinden itibaren tebliğ ekindeki Tekdüzen Muhasebe Hesap Planına uymalarını zorunlu hale getirmiştir.

Yapılan bu düzenleme ile muhasebe kayıtlarının daha sağlıklı ve güvenli bir biçimde muhasebeleştirilmesi, mali tablolar aracılığıyla ilgililere sunulan bilgilerin tutarlılık ve mukayese edilebilirlik niteliklerini koruyarak gerçek durumu yansıtması ve işletmelerde denetimin kolaylaştırılması amaçlanmıştır.

Yapılan düzenlemelerin, genel anlamda kâr amacıyla kurulan işletmeleri kapsamaması sebebiyle, faaliyet konuları gereği farklılık arz eden ve kâr etme amacı bulunmayan vakıflarca tatbik edilebilirliği pratikte pek mümkün olmamıştır.

Oluşan bu durum sebebiyle, 27.02.2008 tarih ve 26800 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren 5737 sayılı Vakıflar Kanunu'na dayanılarak çıkartılan 27.09.2008 tarih ve 27010 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren Vakıflar Yönetmeliği'nin 50. maddesine göre, yeni vakıflar ile mülhak, cemaat ve esnaf

vakıflarının, muhasebe kayıtlarını tutacakları “Vakıflar Tek Düzen Hesap Planı” belirlenmek suretiyle tüm vakıflarca uyulması amacıyla yeni bir hesap planı hazırlamış ve bilanço esasına göre defter tutan tüm vakıflarca (bilanço esasına göre defter tutan vakıf şubeleri dahil) uyulmasını zorunlu hale getirilmiştir.

Hazırlanan bu hesap planı, 26.12.1992 tarih v 21447 mükerrer sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 1 sıra numaralı MSUGT ekindeki Tekdüzen Hesap Planına vakıfların faaliyetleri göz önünde bulundurularak yeni hesaplar ilave edilmesi suretiyle oluşturulmuş, genel olarak Maliye Bakanlığı'nca hazırlanan Hesap Planının bütünlük ve tutarlılığı korunmaya çalışılmıştır. Bu hassasiyet sebebiyle ve kâr amacı gütmeyen vakıfların yapısı gereği, hazırlanan bu hesap planında da pratikte çeşitli uygulama zorluklarıyla karşılaşıldığı bilinmektedir.¹⁵⁸

(4) Malvarlığı ve Yıllık Gelir

Vergi muafiyeti talebinde bulunan vakıfların vergi muafiyeti talebinde bulundukları tarihte en az 505.000,00 TL. (Beşyüzbeşbin Türk Lirası) gelir getirici mal varlığına ve en az 49.000,00 TL. (Kırkdokuzbin Türk Lirası) yıllık gelire sahip olmaları gerekir. Yıllık gelirin tesbitinde, 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. 2009 tarihi itibarıyla ise 606.323,32 TL gelir getirici mal varlığına, 58.831,36 TL de yıllık gelire sahip olmaları gerekir.¹⁵⁹

Gelir getirici mal varlığından maksat; kiradaki taşınmazlar, vadeli hesaplardaki mevduat, hazine bonusu ve devlet tahvili gibi garantili gelir getiren mal varlıklarıdır. Örneğin, bir iktisadi işletme yâda bir sermaye şirketindeki iştirak de normal koşullarda gelir getirebilir. Ancak bunların gelir getirmeleri işletmenin yâda şirketin kar etmesine, hatta şirketlerde yetkili organın kar dağıtım kararı almasına bağlıdır. Vakıfların bu tür kaynaklardan gelir elde etmeleri koşullara bağlı olduğundan benzeri gelirler sağlıklı bir kaynak olarak kabul görmemektedir. Yıllık gelir tutarının hesabında da genel, katma ve

¹⁵⁸ Saydam-Ekici; s. 87-88.

¹⁵⁹ 377 Seri Nolu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğine göre 2008 yılı yeniden değerlendirme oranı % 7,2; 387 Seri Nolu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğine göre 2009 yılı yeniden değerlendirme oranı %12 sonrası hesaplanan meblağlar.

özel bütçeli idarelerin bütçelerinden yapılan yardımlar ile bağışlar dikkate alınmamaktadır. Çünkü vergi muafiyeti tanınan vakıflardan kamu hizmeti görmeleri ve bu hizmetlerin devletin kamu hizmeti yükünü azaltıcı etki yaratması beklenilmektedir. Kamu hizmetleri genellikle yüksek tutarlarda finansman gerektiren ve süreklilik arz eden hizmetlerdir. Hizmette süreklilik ve etkinliğin sağlanması ise gelirden de sürekliliği gerektirir. Bu nedenle, kamu kurumlarının bütçelerinden yapılan yardımlarla kişi yâda kurumlarca yapılan bağışlar, yıllık gelirin hesabında dikkate alınmamaktadır.¹⁶⁰

Maddede yer alan vakıfların vergi muafiyeti talebinde bulundukları tarihte en az 505.000.- YTL (beşyüz beşbin Türk Lirası) gelir getirici mal varlığına ve en az 49.000.- YTL (kırkdokuz bin Türk Lirası) yıllık gelire sahip olmaları gerekir şartının yıllık gelirle ilgili bölümü uygulamada bir takım sıkıntılara neden olabilmektedir, şöyle ki vakfın 2007 Mayıs ayında vergi muafiyeti alabilmek için başvuruda bulunduğu düşünülecek olursa vakfın yıllık gelirinde hangi yılın gelirinin dikkate alınacağı tebliğde açık bir şekilde yer almamıştır. Örneğin vakfın tebliğdeki şartlara uygun olarak 2006 yılında 60.000-YTL gelir elde ettiğini ancak 2007 yılının Mayıs ayında ise sadece 15.000-YTL gelir elde ettiği görülürse bu durumda ne yapılması gerekeceği açık değildir. Kanaatimizce vakfın vergi muafiyetine esas yıllık geliri dikkate alınırken şayet başvuru yılı örneğimizde olduğu üzere yılın ilk altı ayı içerisindeyse bir önceki yılın gelirinin dikkate alınması daha faydalı olacaktır. Bununla birlikte vakfın ilk beş ayda gelirinin hangi nedenle azaldığı da dikkate alınmalı ve bu durumun dönemsel bir olgudan kaynaklanıp kaynaklanmadığı yani süreklilik arz edip etmediği incelenmelidir. Şayet azalış vakfın bankadaki mevduatının vadesinin temmuz ayında dolması veya Kamu Kesimi Tahvil Senet veya Bonosunda yer alan mevduatının vadesinin henüz dolmamasından kaynaklanıyorsa bu durumda vakfın vergi muafiyetini engelleyecek bir neden görülmemelidir.

(5) Gelirin Harcanma Şekli

Vakıf resmi senedinde, 4962 sayılı Kanunun 20 nci maddesi hükmüne uygun olarak yıl içinde elde edilen brüt gelirlerin en az üçte ikisinin sağlık, sosyal yardım, eğitim, bilimsel araştırma ve geliştirme, kültür ve çevre koruma ile ağaçlandırma

¹⁶⁰ Özkan, s. 177.

faaliyetlerinden oluşan amaçlara harcanacağını yazılı olması ve son bir yılda bu koşulu fiilen yerine getirmiş olması ve vergi muafiyetinin devamı süresince de bu şarta uyulması gerekir. Vakfın amaçlarına ayrılması ve harcanması gereken miktarlar hiçbir şekilde başka bir amaçla kullanılamaz. Ancak, yönetim ve idame giderleri ile ihtiyata ve vakıf malvarlığını artırıcı yatırımlara ayrılan miktarların, tamamının veya bir kısmının vakfın amaçlarına yönelik hizmetlere harcanması mümkündür.

Vakıflara vergi muafiyeti verilmesinin şartlarını düzenleyen ilk tebliğ olan 48 nolu Tebliğde ¹⁶¹yıl içinde elde edilen brüt gelirlerin en az %80'inin amaca yönelik olarak harcanması öngörülürken bu tebliği yürürlükten kaldıran 83 nolu Tebliğ ve 83 nolu Tebliği yürürlükten kaldıran ve şu an uygulamada olan 1 nolu Tebliğde bu şart 2/3 olarak değiştirilmiş ve bu sayede vakıfların sermaye birikimi yapabilmesinin önü açılmaya çalışılmıştır.¹⁶²

(6) İlgili Kuruluşların Görüşünün Alınması

Vakıfların vergi muafiyetleri taleplerinin Maliye Bakanlığı'nca ilk değerlendirilmesi yapıldıktan sonra, vakfa vergi muafiyeti tanınıp tanınmayacağı konusunda Vakıflar Genel Müdürlüğü'nün ve vakıf resmi senesinde amaç edinilen konulara göre ilgili diğer kuruluşların görüşleri alınır. Vakıflar Genel Müdürlüğü ve ilgili kuruluşların bu konudaki görüşlerini vergi muafiyeti talebinde bulunan vakfın kurulduğu tarihten itibaren vergi muafiyeti talebinde bulunduğu tarihe kadarki faaliyetleri ile devletin kamu hizmeti yükünü ne ölçüde azalttığını kendi denetim elemanlarına (denetim birimi bulunmayan kuruluşların yetkili organlarınca) yaptıracakları incelemelere dayanarak bildirmeleri ve yazıları ekinde inceleme raporu ve tutanağın bir örneğini de Maliye Bakanlığı'na göndermeleri gerekmektedir. Herhangi bir incelemeye dayanmayan görüşler, ilgili vakfa vergi muafiyeti tanınmasında göz önünde bulundurulmaz.

¹⁶¹ Resmi Gazete, 28.07.1994 Tarih, 2004 Sayılı.

¹⁶² Resmi Gazete, 02.09.2003 Tarih, 25217 Sayılı.

(7) Maliye Bakanlığı Merkezi Denetim Elemanlarınca Yapılacak İnceleme

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 faaliyetleri 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 verilir verilmemesi konusundaki görüşü raporda açık olarak belirtilir.

b. Vergi Muafiyetinden Yararlanmada Usul

Bakanlar Kurulunca 4962 sayılı Kanunun 20 nci maddesine göre tanınacak vergi muafiyetinden yararlanmak isteyen vakıflar, taleplerini içeren bir yazı ile Maliye Bakanlığına başvuruda bulunurlar.

Bu vakıflar başvuru yazısının ekinde;

- Vakıf resmi senedinin 5 örneğini,

- Gelir getirici malvarlığı ve yıllık gelire ilişkin bilgi ve belgeleri,

- 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.

Bakanlık tarafından, 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.¹⁶³

c. Vergi Muafiyeti Tanınan Vakıfların Yükümlülükleri

(1) Resmi Senet Değişikliklerinde İzin Alınması

Vergi muafiyeti tanınan vakıfların yönetimlerince resmi senette değişiklik yapılmasının düşünülmesi halinde, değişiklik gerçekleştirilmeden önce bu konuda Maliye Bakanlığından izin alınması zorunludur. İzin alınmaksızın yapılan değişikliğin bu Genel Tebliğ ve ilgili diğer mevzuat hükümlerine aykırı olması halinde Bakanlıkça tanınan süre içinde resmi senet vakıf yönetimince eski haline getirilmez ya da değişiklik Bakanlıkça öngörülen şekilde düzeltilmez ise vakfın vergi muafiyetinin kaldırılmasına ilişkin hükümler uygulamaya konulur.

(2) Gönderilecek Mali Tablolar ve Raporlar

Bakanlar Kurulu Kararı ile vergi muafiyeti tanınan vakıflarca, dönem sonunda düzenlenecek bilanço ve gelir gider tablosu ile bir yıllık faaliyetlerinin sonuçlarını gösteren kesin bütçelerin birer örneği, yıllık faaliyet raporu ve yeminli mali müşavirce düzenlenmiş tasdik raporu ile birlikte yılın ilk üç ayı içinde Bakanlığa gönderilir. Ancak, yıllık faaliyet raporu dışındaki belgelerin 3568 sayılı Kanun ve ilgili Genel Tebliğ¹⁶⁴ esaslarına uygun olarak yeminli mali müşavire onaylatılmış olması gerekir. Yeminli mali müşavire onaylatılmadan gönderilen belgeler hiç gönderilmemiş sayılır.

¹⁶³ Resmi Gazete, 03.04.2007, 26482 Sayılı.

¹⁶⁴ Resmi Gazete, 13.06.1989, 20194 Sayılı.

(3) Fon Oluşturulması

Bakanlar Kurulu Kararı ile vergi muafiyeti tanınan vakıfların, yıllık gelirlerinin en az üçte ikisini elde edildiğı yıl içinde amaçlarına harcamaları esastır. Elde edildiğı yıl içinde amaçlara harcanması gerektiğı halde vakıf yönetiminin iradesi dışında harcanamayan gelirler, sonraki yılın tahmini bütçesine konulur ve bu miktardan yönetim ve idame giderleri ile ihtiyata ve vakıf malvarlığını artırıcı yatırımlara pay ayrılmadan, tamamı o yıl içinde vakfın amaçlarına harcanır. Bu durumun geçerli bir nedene dayanmaksızın süreklilik göstermesi (üst üste iki yıl gibi) vergi muafiyeti şartlarının ihlali anlamına gelir. Ancak, sözü edilen gelir fazlaları, vakıf resmi senedinde yazılı sağlık, sosyal yardım, eğitim, bilimsel araştırma ve geliştirme, kültür ve çevre koruma ile ağaçlandırma faaliyetleriyle ilgili amaçların gerçekleştirilmesine yönelik yatırımlar için üç yıl süre ile bir fon hesabında tutulabilir. Bunun için ilgili vakıfça, yatırıma ilişkin yönetim kurulu kararıyla yatırım projesinin ana hatlarını (maliyetini, finansman kaynaklarını, gerçekleştirme süresini vb.) içeren bir yazı ile Maliye Bakanlığına başvurularak izin alınması gerekir. Bu suretle finansmanı için fon oluşturulmasına izin alınan yatırımın üç yıllık süre içinde tamamlanamaması halinde, gecikme gerekçeleri Bakanlıkça uygun görülürse sözü edilen süre iki yıl daha uzatılabilir.

Vergi muafiyeti tanınan vakıflar, yıllık gelirin en az üçte ikisini “elde edildiğı yıl içinde” amaçlarına harcamak zorundadır. Burada üzerinde 2/3 nispeti hesaplanacak gelir brüt gelir olacaktır. Eğer gelirin üçte ikisi, elde edildiğı yıl içinde vakfın amaçları doğrultusunda vakıf yönetiminin iradesi dışındaki sebeplerden ötürü harcanamaz ise, harcanamayan tutar sonraki yılın tahmini bütçesine konur. Bu tutardan, yönetim ve idame giderleri ile ihtiyata ve vakıf mal varlığını arttırıcı yatırımlara pay ayrılmaz ve tamamı o yıl içinde vakfın amaçlarına harcanır.

Eğer vakıf, “gelirinin üçte ikisini elde ettiğı yıl içinde vakfın amaçları doğrultusunda harcamama” yönündeki tavrını geçerli bir gerekçe ileri sürmemeksizin sürekli hale getirir ise, bu durum vergi muafiyetinin ihlali olarak değerlendirilecektir. Söz konusu durumun iki yıl üst üste gerçekleşmesi halinde, uygulamanın “süreklilik”

kazandığının ve buna bağlı olarak da, tebliğdeki vergi muafiyeti şartlarının ihlal edildiğinin kabul edileceği mezkûr tebliğde belirtilmiştir.¹⁶⁵

Vergi muafiyeti tanınan vakıfların bu muafiyeti sürdürmekte karşılaştıkları en önemli sorunlar, gelirin harcanma biçimi konusunda ortaya çıkmaktadır. Fakat gelirlerinin üçte ikisinin elde edildiği yıl içinde vakıf amaçlarına harcanması kuralı, bazı vakıflar açısından bir takım sorunları da beraberinde getirmektedir.

Vakıflar bir yıllık faaliyetlerini, faaliyet dönemi başlamadan önce hazırlanmış ve vakıf mütevellî heyetince onaylanmış tahmini bütçesine uygun olarak gerçekleştirirler. Bu bütçelerde, yıl içinde elde edileceği var sayılan şartlı ve şartsız bağışlar, faiz, kira ve iştirak gelirleri gibi tüm gelirler gösterilir. Bu durumda, mali kaynaklarından tahmin edilenden fazla gelir elde edilmesi, örneğin bankada mevduat bulunması halinde faiz oranının yükselmesi sonucu daha fazla faiz alınması yâda, iştiraklerden daha yüksek kar elde edilmesi gibi hallerde, üçte ikilik kısımdan yılsonunda, harcanmayan gelir fazlası ortaya çıkacaktır. Özellikle bağışların, toplam gelirleri içinde önemli yer tuttuğu vakıflarda, yıl içinde yapılan bağışların beklenenden fazla olması, halinde de aynı sonuç doğacaktır.¹⁶⁶

Vakıfların elde ettiği gelirlerin büyük bir bölümünün yılın son ayında elde ettiği dikkate alındığında, ortaya ciddi bir sorun çıkmaktadır. Vakıflara bağış yapan kişi ve kuruluşların ekonomik nedenlerden ötürü yılın son günlerini bekledikleri herkesçe bilinen bir gerçektir. Bu durum, çoğu zaman, söz konusu vakıflar için belirlenen oranın gerçekleşmesini engelleyebilmektedir. Vakıf yönetim kurullarının yasal olarak belirlenmiş toplanma sıklığı dikkate alındığında, yılın son ayında gelen bağışların harcanması bir yana, bunlara yönelik bir karar verebilmesi bile neredeyse olanaksızdır.¹⁶⁷

Bununla birlikte, vakfın amaçları için yapılması gereken hizmetleri ve satın alınması gereken malları, tahmin edilenden daha az bir bedel ödeyerek sağlanması

¹⁶⁵ Muhittin Gündoğdu, “Vakıflara Vergi Muafiyeti Tanınmasında Yeni Usul ve Esaslar,” **Maliye Ve Sigorta Yorumları Dergisi**, Sayı:402, Ekim, 2003, s.114.

¹⁶⁶ Mehmet Şevki Kaya, “Vakıflara Vergi Muafiyeti Tanınmasının Koşulları ve Muafiyetin Sürdürülmesinde Karşılaşılan Bazı Sorunlar”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:140, Mayıs 2000, s.31.

¹⁶⁷ Metin Taş, “Vakıflarda Vergi Muafiyeti ve Vergi Muafiyeti Tanınan Vakıfların Yükümlülükleri,” **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:68, Temmuz 1998, s.96.

halinde, aynı şekilde gelir fazlası verilecektir. Tahmini bütçe hazırlanırken, beklenmedik durumların ortaya çıkabileceği düşünülerek, gelirler daha az tahmin edilmiş olabilir. Dolayısıyla salt bu oran tutturulacak diye, vakfın gelirlerini–amaçlarına uygun olsa da- plansız bir şekilde harcaması veya gereksinim duyduğu mal ve hizmetleri yüksek fiyatlardan satın alarak, giderlerini yapay bir şekilde artırması, vakıf kaynaklarının israfına yol açacaktır. Bu tür yaklaşımlar ise, zaten vakıf mantığı ile bağdaşmaz. Tüm bu açıklamalardan çıkan sonuç; vakıfların bütçelerini tahmini olarak yapmaları nedeniyle, bütçe uygulanırken dönem sonunda, gelir fazlalığı şeklinde bir miktar sapma görülmesinin olağan sayılması gereklidir.¹⁶⁸

Tebliğde, “vakıf yönetiminin iradesi dışındaki nedenler” söz konusu oranın sağlanamaması halinde muafiyetin devamı açısından geçerli bir neden olarak göz önüne alınmışsa da, irade dışı nedenlerin neler olduğu açıklanmamıştır. Bu da, idareye takdir hakkı kullanabilme olanağı sağlamaktadır. Bu hususlarda ortaya çıkan sorunların çözümü, Bakanlık ile vakıflar arasındaki yazışmalar ile sağlanmaktadır. Bu şekilde çözümlenmeyen bazı olaylarda ise, Maliye Bakanlığı denetim elemanlarınca yapılan incelemelerle sonuca ulaşılmaktadır.¹⁶⁹

Yukarıda belirtildiği gibi, vakıflara, yıl içinde amaçlarına harcamaları gerektiği halde harcayamadıkları gelir fazlalarından, fon oluşturma imkânı getirilmiştir. Bu şekilde vakıfların vergi muafiyetini kaybetmelerinin önüne geçilmiş olunmaktadır. Tebliğde, sözü edilen gelir fazlalarının, vakıf resmi senedinde yazılı amaçların gerçekleştirilmesine yönelik yatırımlar için üç yıl süre ile bir fon hesabında tutulabileceği, bu fonun oluşabilmesi için Maliye Bakanlığından izin alınması gerektiği belirtilmiştir. Fon oluşturulmasına izin alınan yatırımın üç yıllık sürede tamamlanamaması halinde, gecikme gerekçeleri bakanlıkça uygun görülürse, bu süre iki yıl daha uzatılabilecektir.

Ancak uygulamada, tebliğde geçen “amaçların gerçekleştirilmesine yönelik yatırım” kavramının içeriği konusunda bazı tereddütlerin ortaya çıktığı ve bir kısım harcamaların, amaçlara yönelik yatırım harcaması mı, yoksa vakfın mal varlığını

¹⁶⁸ Kaya, s.31

¹⁶⁹ Kaya, s.31

arttırıcı yatırım harcaması mı olduğu konusunda belirsizlikler yaşandığı görülmektedir. Vakıfların, amaçlara yönelik yatırım harcaması saydığı bazı harcamaları, Bakanlık, mal varlığını arttırıcı yatırım olarak nitelendirebilmektedir. Dolayısıyla mal varlığını arttırıcı yatırım ile amaçlara yönelik yatırım ayrımının doğru yapılması, gelir fazlalarından fon oluşturma yoluna giden vakıflar açısından büyük önem taşımaktadır. Bu ayrımın iyi yapılmaması halinde vakıf, vergi muafiyetinin kaybedilmesi tehlikesi ile karşı karşıya kalabilir.¹⁷⁰

Tebliğde fon oluşturulmasına izin verilen yatırımın üç yıllık sürede ve iki yıllık uzatma süresinde tamamlanmaması halinde bu fonun ne olacağı belirtilmemiştir. Konu ile ilgili yapılan bir çalışmada, söz konusu durumda fonun tıpkı yılsonu gelir fazlaları gibi yönetim ve idame giderleri ile ihtiyata ve mal varlığını arttırıcı yatırımlara pay ayrılmadan tamamının vakfin amaçlarına harcanmasının yerinde olacağı yönünde bir yaklaşım getirilmiştir.¹⁷¹

d. Vergi Muafiyetinin Kaldırılması

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

- Yasal yükümlülöklere uymadıklarının,
- Resmi senetlerinde yazılı sağlık, sosyal yardım, eğitim, bilimsel araştırma ve geliştirme, kültür ve çevre koruma ile ağaçlandırmaya yönelik amaçları dışında faaliyette bulunduklarının,
- Son yıllardaki faaliyetleri dikkate alındığında resmi senette yazılı amaçlarını gerçekleştirmelerinin mümkün olmadığıın,
- Genel Tebliğ ile belirlenen yükümlölükleri yerine getirmediklerinin,

¹⁷⁰ Kaya, s.32

¹⁷¹ Kaya, s.33

Tespiti halinde, tespit edilen hususlar hakkında ilgili vakıftan açıklama istenir. Vakıf yönetimince Bakanlıkça verilen süre içinde açıklama yapılmaz veya yapılan açıklamalar yeterli görülmezse veya açıklamalar yeterli görülmekle beraber vakıf Bakanlıkça yapılan uyarıya rağmen benzeri ihlalleri tekrarlarsa, Maliye Bakanlığınca Vakıflar Genel Müdürlüğünün de görüşü alınarak Bakanlar Kurulundan vakfın vergi muafiyetinin kaldırılması istenir.

Vergi muafiyeti kaldırılan vakıflar, muafiyetin kaldırıldığı tarihten itibaren beş yıl geçmedikçe yeniden vergi muafiyeti talebinde bulunamazlar. Bu sürenin bitiminden sonra vergi muafiyeti talebinde bulunan vakıflara bu Genel Tebliğde yazılı şartları taşımaları koşulu ile yeniden vergi muafiyeti tanınabilir.

Vakıflara vergi muafiyeti verilmesi ve vergi muafiyetinin kaldırılmasına ilişkin prosedürler farklılık göstermektedir. Vergi muafiyetinin tanınmasında, vakıf resmi senedinde yazılı faaliyet konularına göre ilgili görülen kuruluşların tamamının görüşü alınırken (vergi muafiyetinin kaldırılmasında Vakıflar Genel Müdürlüğü'nün görüşünün alınması yeterli görülmektedir. Oysa vergi muafiyeti kaldırılırken Vakıflar Genel Müdürlüğü'nün görüşü yeterli oluyorsa, vergi muafiyeti tanınırken de yeterli görülebilir, görülmelidir de. Bugüne kadar yapılan uygulamalar da bu düşüncenin doğru olduğunu göstermektedir. Zira diğer ilgili görülen kurum ve kuruluşlar vakıflara vergi muafiyeti tanınmasına ilişkin görüşlerini genellikle beklenen düzeyde yeterli görülebilecek incelemelere dayandırmamakta, masa başında belirlemektedir. Öyle olunca da Vakıflar Genel Müdürlüğü dışındaki ilgili kurum ve kuruluşların görüşlerinin alınması, bürokratik işlem olmaktan öteye gitmemektedir. Kaldı ki bir vakfa vergi muafiyeti tanınmasına karar verecek organ Bakanlar Kurulu'dur. Diğer taraftan vakıflar yıllık faaliyetlerini rapor halinde sunduklarından ve her vakıf en geç iki yılda bir mutlaka denetimden geçirildiğinden, kapasite, etkin faaliyette bulunma, iyi yönetim ve diğer özellikleri ile vakıfları en iyi tanıyan kurum Vakıflar Genel Müdürlüğü olduğundan ve bir yerde vakıfların sicili Vakıflar Genel Müdürlüğü'nde tutulduğundan, vergi muafiyetinin kaldırılmasında olduğu gibi, vakıflara vergi muafiyeti tanınmasına

ilişkin işlemlerde de sadece Vakıflar Genel Müdürlüğü'nün görüşünün alınmasının yeterli olacağı düşüncesindeyiz.¹⁷²

Vergi muafiyeti kaldırılan vakıflar, muafiyetin kaldırıldığı tarihten itibaren beş yıl geçmedikçe yeniden vergi muafiyeti talebinde bulunamazlar. Bu sürenin bitiminden sonra vergi muafiyeti talebinde bulunan vakıflara bu Genel Tebliğde yazılı şartları taşımaları koşulu ile yeniden vergi muafiyeti tanınabilir.

2. Vergi Muafiyetinin Sağladığı Faydalar

Vakıfların Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıf statüsüne alınmasından amaç; bu suretle onlara çeşitli vergiler açısından sağlanacak bağışıklıklar yoluyla ve bağış yapılmasını teşvik suretiyle finansman açısından güçlendirilmesini sağlamak ve devletin asli görevleri arasında bulunan ve yerine getirilemeyen bazı hizmetlerin bu vakıflar aracılığı ile görülmesini sağlamaktır.¹⁷³

Vakıflara vergi muafiyeti tanınmasının asıl esprisi, bu vakıflara, gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerince yapılan bağışların kendi matrahlarından indirebilmeleri nedeniyle, mükellefler bu vakıflara daha fazla bağış yaparak, vakıf gelirlerinin artmasına neden olmaktadır.¹⁷⁴ Günümüzde vakıflara vergi muafiyeti tanınmasının, vergisel açıdan en önemli avantajı budur. Böylece devletin kamu hizmeti yükünü azaltıcı faaliyette bulunacak vakıflara “vergiden muaf” statüsü verilerek vakıflara vergisel teşvikler sağlanmaktadır.¹⁷⁵

¹⁷² Cemali, Özkan, “Vakıflara Bakanlar Kurulunca Vergi Muafiyeti Tanınmasında Yeni Düzenleme-II”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:131, Kasım 2003, s.178.

¹⁷³ Özkan, Vakıflara Bakanlar Kurulunca Vergi Muafiyeti Tanınmasında Yeni Düzenleme-I, s.174.

¹⁷⁴ Kaya, 35.

¹⁷⁵ Yafes Pehlivan, “Vakıflara Tanınacak Vergi Muafiyetinin Koşulları,” **Maliye Postası Dergisi**, Sayı:538, Yıl:24, Şubat 2003, s. 85-93.

3. Vergi Muafiyetiyle İlgili Diğer Hususlar

a. Şartlı Bağışlarla İlgili İşlemler

Vakfın amaçları arasında yazılı bir hizmetin gerçekleştirilmesi şartıyla yapılan bağışların, hizmetin gerçekleştirildiği yıllarda harcanması öngörülen kısmının o yılın gelirleri arasında gösterilmesi gerekir.

Vakfın malvarlığına eklenmesi ve gelirlerinin vakfın amaçları içinde yer alan bir hizmet veya hizmetlerin yerine getirilmesinde kullanılması şartıyla yapılan bağışlarda, ana para vakfın mal varlığı sayılacak, ancak bu paranın getireceği gelir, vakfın gelirleri arasına dahil edilecektir.

Muhasebe işlemleri yönünden de şartlı bağışlar vakfın defterlerinde ayrı hesaplarda izlenir. Şartlı bağış para olarak yapılmış ise bu para fon olarak yine ayrı bir hesapta gösterilir.

b. Vakfa Bağlı İktisadi İşletmelerde Muhasebe İşlemleri Ve İşletme Gelirlerinin Vakıf Bütçesinde Gösterilmesi

Vakfa bağlı veya ait iktisadi işletme bulunması halinde vakıfla işletmenin muhasebe işlemlerinin ayrı defterlerde izlenmesi ve vakfın işlemleriyle iktisadi işletmenin işlemlerinin birbirinden ayrılması gerekir. İktisadi işletmenin dönem sonunda oluşan kârından ödenmesi gereken vergiler ve diğer yasal yükümlülükler ayrıldıktan sonra kalan net kâr, vakıf bütçesine gelir olarak aktarılır.

c. Vakfa Tahsis Edilen Mal Varlığının Satışı Veya Kamulaştırılması

Vakfa tahsis edilen mal varlığının satışı ya da kamulaştırılmasından elde edilen gelirler yıllık giderlere harcanmayıp, vakfa gelir sağlayacak yatırımlara tahsis edilebilir. Ancak bu paraların yatırımlara harcanmadan önceki dönem içinde değerlendirilmesinden elde edilen faizin vakfın yıllık gelirlerine dahil edilmesi zorunludur.

d. Vergisel Avantajlar

Vakıflar tüzel kişilikleri itibarıyla kurumlar vergisi kapsamına girmediklerinden, vergiden muaf vakıf statüsü kazanan vakıfların kurumlar vergisinden muafiyetleri de söz konusu olmamaktadır.

Vergiden muaf vakıf statüsünü kazanan vakıflar halen mevcut düzenlemelere göre,

- 25/10/1984 tarihli ve 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 17 nci maddesinin 1 ve 2 numaralı fıkraları kapsamına giren teslim ve hizmetleri için Katma Değer Vergisi istisnasından,

- 8/6/1959 tarihli ve 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, (Her ne kadar ilgili Tebliğde bu istisnaya yer verilmiş olsa da 27.02.2008 tarih ve 26800 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren 5737 sayılı Vakıflar Kanunu'nun 77. maddesi ile kuruluşunda veya kurulduktan sonra tüm vakıflara bağışlanan taşınır ve taşınmaz mallar Veraset ve İntikal Vergisinden istisna edilmiştir. Dolayısıyla bu konuda vergi muafiyeti tanınan vakıflara sağlanan ayrıcalık ilgili Kanunla ortadan kalkmış bulunmaktadır.)

- 2/7/1964 tarihli ve 492 sayılı Harçlar Kanunu'nun 59 uncu maddesinin (b) bendine göre, bu vakıflar tarafından iktisap edilecek gayrimenkullerin ve sair aynı hakların tescilleri ve şerhi gerektiren işlemleri ile bunlara ait tesislerin ve bu tesislerin sonradan iktisap edecekleri gayrimenkullerin ve sair aynı hakların tescilleri ve şerhi gerektiren işlemleri ve bunların terkinlerinde harç istisnasından,

- 29/7/1970 tarihli ve 1319 sayılı Emlak Vergisi Kanunu'nun 4 üncü maddesinin (m) fıkrasına göre, resmi senedinde yazılı amaçlara tahsis edilmek şartıyla vakfa ait binalar için emlak vergisi muafiyetinden,

yararlanmaktadır.

Diğer taraftan, yukarıda sayılan muafiyet ve istisnalar vakfın tüzel kişiliğine yönelik olup vakfa ait iktisadi işletmelerin bu muafiyet ve istisnalardan yararlanması mümkün bulunmamaktadır.

B. VAKIFLARA YAPILAN BAĞIŞ VE YARDIMLAR

Bağış ve yardımlar genel olarak ticari kazancın elde edilmesi veya idame ettirilmesi ile ilgili olmadıkları halde bir takım sosyal amaçlarla bu tür giderlerin belli şartlar altında bir kısmının veya tamamının vergi matrahından düşülmesine imkan tanınmıştır.

Günümüzde toplum yararına faaliyetler sergileyen vakıfların asli gelir kaynakları bağış ve yardım gelirlerinden oluşmaktadır.

Devlet de vergi gelirleri ile gerçekleştireceği bir takım hizmetlerin görülmesinde vatandaşların gönüllü katılımını sağlamaya çalışır. Devlet, yapması gereken görevlerinde ve hizmetlerinde bağış ve yardımda bulunularak yükünü hafifleten kişi ve kurumlardan daha az vergi alarak sosyal adaleti sağlar. Devlet, bağış ve yardımda bulunanları bu şekilde ödüllendirmiş olur.

Bağış ve yardımların indirim konusu yapılabilmesi mevzuatımızın birçok yerinde düzenlenmiş olup, bazı bağış ve yardımlar % 5'ten % 100'e kadar indirim tabi tutulmuştur. Konumuzla ilgisine binaen burada Gelir ve Kurumlar Vergisi ile ilgili olanlar ifade edilmeye çalışılacaktır.

1. Sınırlı Olarak Yapılacak Bağış ve Yardımlar

Gelir Vergisi Kanunu'nun 89. maddesinin 4 numaralı ve Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 10. maddesinin c bendine göre; genel ve özel bütçeli kamu idarelerine, il özel idarelerine, belediyelere ve köylere Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflara ve kamu yararına çalışan dernekler ile bilimsel araştırma ve geliştirme faaliyetinde bulunan kurum ve kuruluşlara makbuz karşılığında yapılan bağış ve yardımların toplamının o yıla ait kurum kazancının % 5'ini (kalkınmada öncelikli

yörelere için % 10'unu) kadar kısmı yıllık beyanname ile bildirilecek gelirden indirilebilecektir.

Bu düzenleme ile amaçlanan devletin yerine getirmekte yükümlü olduğu kamusal nitelikli hizmetlerin bağış ve yardımlar yoluyla finanse edilmesini teşvik etmektir. GVK'nun 89. maddesinin 4 numaralı ve KVK'nun 10. maddesinin c bendine göre indirim sadece Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflara tanınmıştır. Dolayısıyla Türk Medeni Kanunu hükümlerine göre kurulmuş bulunan ve vergi muafiyeti tanınmamış olan diğer vakıflara yapılacak bağış ve yardımlar mükellef tarafından bildirilen gelirden indirilemeyecektir.

Ayrıca, "kalkınmada öncelikli yörelere için % 10" ifadesi yalnızca GVK'nun 89. maddesinin 4 numaralı bendinde yer alır. KVK'nun 10. maddesinin c bendinde yalnızca % 5 oranına yer verilir. Buna göre, Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflara bağış ve yardım yapan kurumlar vergisi mükelleflerinin beyannamelerinden her halükarda % 5 oranında indirim yapılır.

Bağış ve yardımın aynı olarak yapılması halinde, mukayyet değer, bu değer yoksa Vergi Usul Kanununun 267. maddesinin üçüncü sırasına göre takdir komisyonunca belli edilecek bedeli ile değerlendirilir.¹⁷⁶

Sınırlı yardım için gerekli şartlara baktığımızda;¹⁷⁷

- Vakfa yapılan bağış ve yardım makbuz karşılığı olmalıdır.
- Bağış ve yardımın belli sınırları aşmaması gerekir.
- Bağış ve yardımlar karşılıksız olmalıdır.
- Bağış ve yardım nakit veya aynı olarak yapılmalıdır.

şartlarını sayabiliriz.

¹⁷⁶ Özbalcı, s.753.

¹⁷⁷ Ülker Mavral, "Bağış ve yardımlarla ilgili olarak 4842 sayılı kanunla yapılan değişiklikler," **Vergici ve Muhasebeciyle İlgili Diyalog Dergisi**, Sayı 185, Eylül 2003, s.166.

2. Sınırsız Olarak Yapılacak Bağış ve Yardımlar

a. Gıda Bankacılığı Kapsamında Yapılan Bağış ve Yardımlar

İhtiyaç fazlası gıdanın yoksul vatandaşlara dağıtılmasını sağlamak amacıyla, Gelir Vergisi Kanunu'nun 40/10 ve 89/6. maddeleriyle, gıda bankacılığı faaliyetinde bulunan vakıflara Maliye Bakanlığınca belirlenen usul ve esaslar çerçevesinde bağışlanan gıda, temizlik, giyecek ve yakacak maddelerinin maliyet bedelinin tamamı Gelir Vergisinden istisna edilmiştir.

01.01.2004 tarihinde yürürlüğe girmek üzere 5035 sayılı Kanun ile eklenen hükümler uyarınca gıda bankacılığı faaliyeti kavramı ilgili Kanun maddelerine eklenmiş olup, Maliye Bakanlığı bu konuda 21.03.2004 tarih ve 25409 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 251 nolu Gelir Vergisi Genel Tebliği çıkartılarak ayrıntılar ilgili Tebliğ'de düzenlenmiştir.

Ayrıca 31.12.2004 tarih ve 25687 mükerrer sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 5281 sayılı Kanun ile GVK'nun 40. maddesinin 10 numaralı bendi ile 89. maddenin 6 numaralı bendindeki "gıda maddeleri" ifadesi gıda, temizlik, giyecek ve yakacak maddeleri" olarak 01.01.2005 tarihinden itibaren geçerli olacak şekilde değiştirilmiştir.¹⁷⁸

Gıda bankacılığına ait yardım için gerekli şartlara baktığımızda;¹⁷⁹

- Yardımın vakfa yapılması,
- Vakıf senedinde ihtiyacı bulunanlara gıda yardımı yapabilmesine ilişkin hükümlerin bulunması,
- Bağışların gıda, temizlik, giyecek ve yakacak maddesi niteliğinde olması,
- Bağışlanan malzemeler için mutlaka fatura düzenlenmesi,

¹⁷⁸ Abdullah Özdemirci, "Bağış ve Yardım İndirimi," **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, Eylül 2005, s.128-135.

¹⁷⁹ Tezcan Atay, "Gıda Bankacılığı Kapsamında Bağış ve Yardımlar" **Vergi ve Muhasebeciyle İlgili Diyalog Dergisi**, Sayı:193, Mayıs, 2004, s.89-90.

olduğunu görüyoruz.

İndirim konusu yapılacak tutarda herhangi bir sınırlama söz konusu olmayıp bağışlanan gıda, temizlik, giyim ve yakacak maddelerinin tamamı indirilebilecektir. Bunun için mükellefin herhangi bir belge düzenlemesine gerek bulunmayıp, bağış yapılan vakıf tarafından kendi mevzuatları çerçevesinde düzenlenecek belge yeterli olacaktır.¹⁸⁰

Gıda bankacılığı hususu Kurumlar Vergisi Kanunu'nda ifade bakımından yer bulmamış olmakla birlikte, Kanunun 6. maddesinde yer alan “safı kurum kazancının tespitinde, Gelir Vergisi Kanunu'nun ticari kazanç hakkındaki hükümleri uygulanır” hükmüne yer verilmiş olduğundan indirim konusu için yukarıda yapmış olduğumuz açıklamalar kurumlar vergisi mükellefleri için de geçerlidir.¹⁸¹ Dolayısıyla Gelir Vergisi Kanunu'nun 40. maddesinde yapılan düzenleme olmasa idi Kurumlar Vergisi mükellefleri bu konuda uygulama dışı kalacaklardı.

Ayrıca, gıda bankacılığı kapsamında gıda bankacılığı kapsamında yapılan bağışlar Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 17/2-b maddesine göre katma değer vergisinden müstesnadır. Bağışlanan gıda maddelerinin işletmeye dahil olmaması halinde ise, söz konusu malın maliyet bedeli (KDV dahil) Gelir Vergisi Kanunu'nun 89. maddesi çerçevesinde yıllık beyannamenin bağış ve yardımlara ilişkin bölümüne yazılarak gelir vergisi matrahının tespitinde indirim olarak dikkate alınacaktır.

b. Kültür ve Sanat Faaliyetlerine İlişkin Bağış ve Yardımlar

Gelir Vergisi Kanunu'nun 89. maddesinin 7 numaralı ve Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 10. maddesinin d bendinde yapılan değişiklikle, Bakanlar Kurulunca vergi

¹⁸⁰ Altar Ömer Arpacı, “Fakirlere Yardım Amacıyla Gıda Bankacılığı Faaliyetinde Bulunan Dernek ve Vakıflara Yapılacak Bağışların Kapsamı Genişletildi”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:20, Mart 2005, www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/makaleler (28.10.2009).

¹⁸¹ Salim Demirel, “Gıda Bankacılığı Kapsamında Yapılan Bağış ve Yardımların Vergisel Boyutu” **Yaklaşım Dergisi**, Sayı 190, Ekim 2008, www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/makaleler (28.10.2009).

muafiyeti tanınan vakıflara kültür ve sanat faaliyetleri için yapılan her türlü bağış ve yardımların % 100'ü yardımı yapacak kişilerin ve kurumların beyan edilen gelirinden indirilecektir.

Bu faaliyetlerin neler olduğuna baktığımızda, Kanun maddelerine göre;

-Kültür ve sanat faaliyetlerine ilişkin ticarî olmayan ulusal veya uluslararası organizasyonların gerçekleştirilmesine,

-Ülkemizin uygarlık birikiminin kültürü, sanatı, tarihi, edebiyatı, mimarîsi ve somut olmayan kültürel mirası ile ilgili veya ülke tanıtımına yönelik kitap, katalog, broşür, film, kaset, CD ve DVD gibi manyetik, elektronik ve bilişim teknolojisi yoluyla üretilenler de dahil olmak üzere görsel, işitsel veya basılı materyallerin hazırlanması, bunlarla ilgili derleme ve araştırmaların yayınlanması, yurt içinde ve yurt dışında dağıtımı ve tanıtımının sağlanmasına,

-Yazma ve nadir eserlerin korunması ve elektronik ortama aktarılması ile bu eserlerin Kültür ve Turizm Bakanlığı koleksiyonuna kazandırılmasına,

-21/7/1983 tarihli ve 2863 sayılı Kültür ve Tabiat Varlıklarını Koruma Kanunu kapsamındaki taşınmaz kültür varlıklarının bakımı, onarımı, yaşatılması, rölöve, restorasyon, restitüsyon projeleri yapılması ve nakil işlerine,

-Kurtarma kazıları, bilimsel kazı çalışmaları ve yüzey araştırmalarına,

-Yurt dışındaki taşınmaz Türk kültür varlıklarının yerinde korunması veya ülkemize ait kültür varlıklarının Türkiye'ye getirilmesi çalışmalarına,

-Kültür envanterinin oluşturulması çalışmalarına,

-Kültür ve Tabiat Varlıklarını Koruma Kanunu kapsamındaki taşınır kültür varlıkları ile güzel sanatlar, çağdaş ve geleneksel el sanatları alanlarındaki ürün ve eserlerin Kültür ve Turizm Bakanlığı koleksiyonuna kazandırılması ve güvenliklerinin sağlanmasına,

-Somut olmayan kültürel miras, güzel sanatlar, sinema, çağdaş ve geleneksel el sanatları alanlarındaki üretim ve faaliyetler ile bu alanlarda araştırma, eğitim veya uygulama merkezleri, atölye, stüdyo ve film platosu kurulması, bakım ve onarımı, her türlü araç ve teçhizatının tedariki ile film yapımına,

-Kütüphane, müze, sanat galerisi ve kültür merkezi ile sinema, tiyatro, opera, bale ve konser gibi kültür ve sanat faaliyetlerinin sergilendiği tesislerin yapımı, onarımı veya modernizasyon çalışmalarına,

ilişkin harcamalar ile makbuz karşılığı yapılan bağış ve yardımların % 100'ü. Bakanlar Kurulu, bölgeler ve faaliyet türleri itibarıyla bu oranı, yarısına kadar indirmeye veya kanunî seviyesine kadar getirmeye yetkilidir.

c. Özel Kanunları Olan Vakıflara Yapılan Bağış ve Yardımlar

Kuruluş kanunlarındaki ilgili maddeleri doğrultusunda aşağıda yer alan vakıflara yapılan bağış ve yardımların %100'ü gelir ve kurumlar vergisi matrahlarından indirilir.

- 3294 sayılı Sosyal Yardımlaşma ve Teşvik Kanunu'na göre "Sosyal Yardımlaşma ve Dayanışma Vakıfları",

- 3388 sayılı Türk Silahlı Kuvvetlerini Güçlendirme Vakfı Kanunu'na göre "Türk Silahlı Kuvvetlerini Güçlendirme Vakfı",

- 5653 sayılı Yunus Emre Vakfı Kanunu'na göre "Yunus Emre Vakfı",

- Anayasanın 90. maddesi doğrultusunda Uluslararası Antlaşmalar doğrultusunda kurulan veya kurulacak olan vakıflar.

SONUÇ

Bu tezde belirli ve münferit bir fikrin savunulmasından ziyade vakıf kavramından hareketle Türk Medeni Kanunu'na göre kurulan vakıfların ve iktisadi işletmelerinin Gelir Vergisi Kanunu ve Kurumlar Vergisi Kanunu karşısındaki durumlarının incelenmesine ve yaptıkları faaliyetler kapsamında ilgili Kanunlara giren işlemlerin tespitine gidildiğinden, bu kısımda söylenebilecekler son sözler olarak değerlendirilebilir.

Vakıfların, yüzyıllardır çeşitli sosyal, kültürel ve ekonomik hizmetler sunduğu, fakirliğin önlenmesinde kurduğu hastaneler, imarethaneler, bakımevleri ile sosyal yardımlaşma ve dayanışmanın en güzel örneklerini sergilediği bilinen bir gerçektir.

Vakıflar, gerek geçmişte gerek günümüzde “hayır ve yardımlaşma” duygusu ile toplumumuzun değişik katmanları arasında bir denge unsuru sağlayıcısı ve sosyal bütünleşmeyi sağlayan bir kurum olarak, gönüllülük esasına dayalı, topluma yararlı olmak için kurulmuş tüzel kişiliğe haiz mal topluluklarıdır. İnsanlar vakıflar yoluyla kendi mülkiyetindeki mal ve haklardan vazgeçerek, bunları toplumun menfaatine tahsis ederek yoksullara, yardıma muhtaç insanlara ulaşabilmekte, okul, hastane vb. yaptırabilmektedirler.

Günümüz bilgi ve teknoloji çağında, vakıflar modern kurumlar yanında yerlerini almakta ve büyük bir güç oluşturmaya devam etmektedir. Modern toplumlarda devletin, gerek küçülme yanlısı fikirlerin etkisi, gerekse de üzerine düşen görevlerin artması nedeniyle, kamu hizmetlerinin tamamını sağlayamadığı durumlardaki eksiklikleri vakıflar aracılığı ile doldurulmaya çalışılmıştır. Sosyal devlet kavramının doğmasından sonra, devletin vatandaşlara sunmakla yükümlü olduğu sosyal nitelikli kamu hizmetlerini kendisine görev edinen vakıflar, 21. yüzyılda dünya ekonomisinde üçüncü sektör olarak yerini almaktadır.

Türk Medeni Kanunu'na göre kurulan vakıflar da, topluma sunduğu hizmetler gereğince, katılımcı ve çoğulcu demokrasiyi geliştiren, bireyler arasında sosyal yardımlaşma ve dayanışmayı sağlayarak devletin üstlendiği bazı fonksiyonları yerine

getirilmesinde devletin yükünü hafifletmeye yardımcı oldukları göz ardı edilemeyen, sivil toplumun önemli yapı taşlarından biridir.

Vakıfların amaçlarını gerçekleştirebilmek için bir takım harcamalarda bulunması ve bu doğrultuda da gelir elde etmesi gerektiği aşîkardır. Vakıfların gelirleri gayrimenkul, mevduat, hisse senedi, bağış vb. gelirlerine dayanmakla birlikte günün değışen koşullarıyla gelirlerini daha da artırarak toplum amacına daha fazla hizmet sunma gayesiyle iktisadi işletmeler de kurmuşlardır.

Elde edilen gelirler, vakıflar ile kendisine bağı iktisadi işletmeleri arasındaki ilişkiler vakıflar ve iktisadi işletmelerini vergi kanunları içine sokmuştur. Ancak vakıfların kurdukları işletmelerin vakfa bağı tüzel kişiliğı olmayan işletmeler olması özellik arz eden husus olmasına rağmen, vergi kanunlarında bu husus dikkate alınmamış ya da ilgili kanun maddelerinde açık hükümlere yer verilmemiştir. Bu da vakıflar arasında çeşitli konularda tereddütler yaşanmasına neden olmaktadır. Elde edilen kira gelirlerinin iktisadi işletme oluşturup oluşturmaması, vakıf iktisadi işletmesinden vakfa aktarılan kardan stopaj kesintisinin yapıp yapılmaması gibi örnekler bu tereddütlere ilişkin olarak sayılabilir. Aynı konulara ilişkin olarak gerek vergi dairelerince gerekse de mahkemelerce farklı kararlar verildiğı görüldüğünden, vakıfların gönüllü kuruluşlar olduğundan hareketle vergilendirilme esaslarının daha açık belirlenmesi gerektiğı, ayrıca vakıfların da tereddüt içeren hususlarda ilgili vergi dairesinden özelle almalarının yerinde olacağı düşünülmektedir.

Bununla birlikte, direkt mükellefi olmamakla birlikte içine alındığı Gelir Vergisi Kanunu ve iktisadi işletmesi dolayısıyla muhatabı olduğu Kurumlar Vergisi Kanunu ile ilgili olarak vakıflara, devlet tarafından bazı teşvik ve muafiyetler sağlanmıştır. Devlet vergi gelirleri ile gerçekleştireceğı bir takım hizmetlerin görülmesinde vatandaşların gönüllü katılımını sağlamak için, kendi yapması gereken görevlerinde bağış ve yardımda bulunarak yükünü hafifleten kişi ve kuruluşlardan daha az vergi alarak sosyal adaleti sağlamaya çalışmaktadır. Devlet bu bağış ve yardımda bulunanları bu şekilde ödüllendirmiş olmaktadır.

Bu doğrultuda vakıflara da bazı şartlar çerçevesinde vergi muafiyeti hakkı kazanma imkanı, ya da vergi muafiyeti olsun veya olmasın vakıflara bağış yapanlara indirim imkanı vb. gibi haklar verilmiştir. Ancak vakıfların kazanç gayesiyle kurulmamaları ve kazandıklarını yine topluma sunmaları nedeniyle sivil toplum kuruluşları arasında öncelikli olduğundan hareketle verilen bu teşvik ve muafiyetlerin gerek vakıf ve iktisadi işletmeleri gerekse de vakıflara bağış yapan kuruluşlar ağıısından daha nitelikli olması gerektiği kanaati taşınmaktadır.

KAYNAKÇA

Kitaplar

- Akgündüz, Ahmet. **İslam Hukukunda ve Osmanlı Tatbikatında Vakıf Müessesesi**, Ankara, Türk Tarih Kurumu, 1988.
- Aliefendioğlu, Yılmaz. **Türk Vergi Sisteminde Verginin Kaynakta Kesilmesi (Stopaj)**, Ankara, 1975.
- Ballar, Suat. **Yeni Vakıflar Hukuku**, 3. baskı, İstanbul, Beta Basım Yayın, 2000.
- Bilici, Nurettin. **Vergi Hukuku**, Ankara, Seçkin Yayınları, 2008.
- Candan, Turgut. **Kanuni Temsilcilerin Vergisel Sorumluluğu**, Ankara, Maliye ve Hukuk Yayını, 1994.
- Erkilet, Şaban. **Vakıflar ve Derneklerin Vergilendirilmesi**, Ankara, 1991.
- Hatemi, Hüseyin. **Türk Hukuku'nda Vakıf Kurma Muamelesi**, İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları, 1969.
- Hatemi, Hüseyin. **Medeni Hukuk Tüzelkişileri**, İstanbul, 1979.
- İmamoğlu, Altuğ. **Azınlık Vakıfları ve Yabancıların Taşınmaz Edinimleri**, Ankara, 2006.
- Kazıcı, Ziya. **İslami ve Sosyal Açıdan Vakıflar**, İstanbul, Marifet Yayınevi, 1985.
- Kızılot, Şükrü. **Danıştay Kararları ve Özelgeler (Muktezalar)**, Ankara, Yaklaşım Yayınları, 2002.
- Kızılot, Şükrü. **Kurumlar Vergisi Kanunu ve Uygulaması Cilt 1**, Ankara, Yaklaşım Yayınları, 2000.
- Kozak, İ.Erol. **Bir Sosyal Siyaset Müessesesi Olarak Vakıf**, Adapazarı, 1994.
- Maç, Mehmet. **Kurumlar Vergisi**, Ankara, Denet Yayın, 1996.
- Öncel, Mualla. Ahmet Kurumlu, Nami Çağan, **Vergi Hukuku**, Ankara, Turhan Kitabevi, 2007.

- Özbalcı, Yılmaz. **Gelir Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları**, Ankara, Oluş Yayıncılık, 2002.
- Özbilgen, Erol. **Bütün Yönleriyle Osmanlı**, İstanbul, İz Yayıncılık, 2003.
- Özkan, Cemali. **Dernekler ve Vakıflar, Vergilendirilmesi, Muhasebesi, Hukuku ve Mevzuatı**, Ankara, Yaklaşım Yayınları, 2000.
- Öztürk, Nazif. **Azınlık Vakıfları**, Ankara, Altın Küre Yayınları, 2003.
- Öztürk, Nazif. **Menşe-i ve Tarihi Gelişimi Açısından Vakıflar**, Ankara, Vakıflar Genel Müdürlüğü Yayını, 1995.
- Öztürk, Nazif. **Türk Yenileşme Tarihi Çerçevesinde Vakıf Müessesesi**, Ankara, Diyanet Vakfı Yayınları, 1995.
- Pakalın, Mehmet Zeki. **Osmanlı Tarih Deyimleri Sözlüğü-Cilt 3**, İstanbul, Milli Eğitim Yayınları, 2004.
- Pamuk, Şevket. **100 soruda Osmanlı- Türkiye İktisadi Tarihi; 1500-1914**, 5.Baskı, İstanbul, Gerçek Yayınevi, 1999.
- Pehlivan, Osman. **Vergi Hukuku**, Trabzon, Derya Kitabevi, 2008.
- Saydam, Okan.-Mustafa Ekici. **Türk Medeni Kanununa Göre Vakıf**, İstanbul, Sev Yayıncılık, 1997.
- Singer, Amy. **Osmanlı'da Hayırseverlik; Kudüs'te Bir Haseki Sultan İmareti**, İstanbul, Tarih Vakfı Yurt Yayınları, 2004.
- Tabakoğlu, Ahmet. **Türk İktisat Tarihi**, İstanbul, Dergah Yayınları, 2003.
- Toprak, Zerrin. **Yerel Yönetimler**, 5. Baskı, İzmir, 2001.
- Turan, Osman. **Türkiye Selçukluları Hakkında Resmi Vesikalar**, Ankara, Türk Tarih Kurumu Yayınları, 1988.
- Turgay, Recep. **Gelir Vergisi Kanunu ve Tatbikatı, Cilt II**, İstanbul, 1976.
- Uluç, Yusuf. **Vakıflar Hukuku ve Mevzuatı**, Ankara, Vakıflar Genel Müdürlüğü Yayınları, 2008.
- Yalçın, Hüseyin-Erkan Gürboğa, **Stopaj**, İstanbul, Kılavuz Yayınları, 2000.
- Yediyıldız, Bahaaddin. **Türk Vakıf Kurumlarının Sosyal Tabakalaşmadaki Yeri (1700-1800)**, İstanbul, Osmanlı Araştırmaları Vakfı Yayını, 1982.

Sürekli Yayınlar

- Acar, Fatih. “Dernek ve Vakıfların Vergi Mevzuatı Açısından Değerlendirilmesi”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı 84, Eylül 1995, ss.23-28.
- Ağın, Emrah. “Dernek, Vakıf ve Kamuya Ait İktisadi Kuruluşların Vergilendirilmesi”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı 190, Ekim 2008,. <http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/makaleler> (01.10.2009).
- Akşehir, M. İrfan. “Mazbut Vakıflar ve Vergisel Özellikleri”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı 54, Ocak 2008, <http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/makaleler> (01.10.2009).
- Arpacı, Altar Ömer. “Fakirlere Yardım Amacıyla Gıda Bankacılığı Faaliyetinde Bulunan Dernek ve Vakıflara Yapılacak Bağışların Kapsamı Genişletildi”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:20, Mart 2005, <http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/makaleler> (28.10.2009).
- Arsebük, Esat “Mameleke İstinat Eden Şahsiyet: Vakıf,” **Adliye Ceridesi**, İstanbul 1937. ss.1133-1135.
- Atay, Tezcan. “Gıda Bankacılığı Kapsamında Bağış ve Yardımlar”, **Diyalog Dergisi**, Sayı 193, Mayıs 2004. ss.88-93.
- Aygün, Fethi. “Özel Okullarda Bedelsiz Verilen Eğitim Hizmetlerinin Vergilendirilmesi”, **Diyalog Dergisi**, Sayı 200, Aralık 2004, ss.43-46.
- Barçın, Deniz Altınören. “Vakıf Tüzelkişiliği ile Vakıf Evlatlarının Gelirlerinin Gayrimenkul Sermaye İradı Açısından Ayrımı” **Yaklaşım Dergisi**, Sayı 190, Ekim 2008, <http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/makaleler> (01.10.2009).
- Bikmen, Filiz “Türkiye’de Kurumsal Filantropi”, **Türkiye Üçünü Sektör Vakfı Makaleleri** <http://www.tusev.org.tr> (29.09.2009).
- Boztaş, Hakan. “Bakanlar Kurulunca Vergi Muafiyeti Tanınan Vakıflar ve Sağlanan Vergisel Teşvikler”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:179, Kasım 2007,. ss.107-115.
- Çalışkan, Kazım. “Dernek ve Vakıfların İktisadi İşletmelerinin Vergilendirilmesi” **Vergi Dünyası Dergisi**, Nisan 2000, Sayı 224. www.vergidunyasi.com.tr/Dergiİçerik. (15.12.2009).
- Çolak, Mustafa. “5520 Sayılı Yeni Kurumlar Vergisi Kanunu Sonrası İki Temel Başlık: Dernek/Vakıf Menkul ve Gayrimenkul Gelirlerinde Vergileme ile Genel Stopaj Oranları Tartışması”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı 164, Ağustos 2006, www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/makaleler (01.10.2009).
- Demirel, Salim. “Gıda Bankacılığı Kapsamında Yapılan Bağış ve Yardımların Vergisel Boyutu” **Yaklaşım Dergisi**, Sayı 190, Ekim 2008, www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/makaleler (28.10.2009).

- Doğrusöz, Bumin. “Örtülü Sermaye Faizinde KDV” **Referans Gazetesi**, 11.08.2008.
- Ekinci, Hakan. “Vakıfların Sahip Oldukları Gayrimenkuller Dolayısıyla Elde Ettikleri Gelirlerin Vergilendirilmesi”, **Mali Pusula Dergisi**, Sayı 15, Mart 2006, ss.62-65.
- Ertem, Adnan. “Osmanlı’dan Günümüze Vakıflar”, **Divan-İlmi Araştırmalar Dergisi**, Bilim ve Sanat Vakfı, Sayı:6, 1999/1, ss.110-146.
- Gençyürek, Levent. “Dernek ve Vakıflarda Kurumlar Vergisi”, www.alomaliye.com/levent_gencyurek_dernek.htm (01.06.2010)
- Gerçek, İsmail. “Vakıfların Vergilendirilmesi”, www.siyasalvakfi.org/Bulten14 (22.12.2005).
- Gündoğdu, Muhittin. “Vakıflara Vergi Muafiyeti Tanınmasında Yeni Usul ve Esaslar,” **Maliye Ve Sigorta Yorumları Dergisi**, Sayı:402, Ekim 2003. ss.112-116.
- Hatipoğlu, Oktay. “Vakıfların Vergi Mevzuatı Karşısındaki Durumu”, **Cumhuriyetin 80.Yılında Uluslararası Vakıf Sempozyumu**, Vakıflar Genel Müdürlüğü Yayınları, Ankara, Yıl 2004. ss.263-268.
- Kaya, Mehmet Şevki. “Vakıflara Vergi Muafiyeti Tanınmasının Koşulları ve Muafiyetin Sürdürülmesinde Karşılaşılan Bazı Sorunlar”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:140, Mayıs 2000, ss.29-36.
- Küçük, Şaban. “Dernek ve Vakıflara Ait Gayrimenkul Kira Gelirlerinin Vergilendirilmesi”, **Maliye Postası Dergisi**, Sayı:702, Mart 2005, ss.97-101.
- Küçük, Şaban. “Kamu Yararına Çalışan Dernekler”, **Diyalog Dergisi**, Sayı 211, Kasım 2005, ss.18-25.
- Maç, Mehmet. “Dernek ve Vakıfların Kira Gelirleri”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı 146, Kasım 2000, ss.20-28.
- Maç, Mehmet. “Stopaja Tabi Ödemelerin Ayın Veya Hizmet Şeklinde Olması Durumunda Stopaj Yapılıp Yapılmayacağı”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı 294, Şubat 2006, www.bdodenet.com.tr/vergi/yazar (12.12.2009).
- Maç, Mehmet. “Dernek ve Vakıflara Ait İşletmelerde Vergi”, www.denet.com.tr/tr/haberdetay.asp (18.11.2005).
- Mavral, Ülker. “Bağış ve Yardımlarla İlgili Olarak 4842 Sayılı Kanunla Yapılan Değişiklikler”, **Diyalog Dergisi**, Sayı 185, Eylül 2003. ss.165-178.
- Mercan, Eray. “İktisadi İşletmelerin, Bağlı Bulundukları Dernek ve Vakıflara “Kar Dağıtımlarında” Tevkifat Uygulaması”, **Yaklaşım Dergisi**, Aralık 2005, Sayı 29. <http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/makaleler> (01.10.2009).
- Öcal, Sait. “Vakıfların Vergilendirilmesi ile ilgili Genel Düzenlemeler”, **Vergi Dünyası**, Sayı:257, Yıl XXI,. ss.38-41.

- Öğredik, Güray. “Vakıf ve Vakıf İktisadi İşletmelerinin Vergi Mevzuatı Açısından İncelenmesi”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı 22, Mayıs 2005, www.mazarsdenge.com.tr (23.10.2005).
- Özer, Salih. “Dernek ve Vakıflara ait Gayrimenkullerden Elde Edilen Kiralardan Yapılan Vergi Kesintisi ve Bir Vergilendirme Sorunu”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:92, Nisan 1989, ss.52-58.
- Özkahveci, M. Bülent. “Dernek ve Vakıflara Ait Kira Gelirleri Vergilendirilmeli midir?” **Yaklaşım Dergisi**, Sayı 191, Kasım 2008, <http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/makaleler> (01.10.2009).
- Özkan, Cemali. “Vakıflara Bakanlar Kurulunca Vergi Muafiyeti Tanınmasında Yeni Düzenleme-I”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı 130, Yıl:11, Ekim 2003. ss.173-179.
- Özkan, Cemali. “Vakıflara Bakanlar Kurulunca Vergi Muafiyeti Tanınmasında Yeni Düzenleme-II”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:131, Kasım 2003. ss.174-180.
- Özdemirci, Abdullah. “Bağış ve Yardım İndirimi”, **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, Eylül 2005. ss.128-134.
- Pehlivan, Yafes. “Vakıflara Tanınacak Vergi Muafiyetinin Koşulları”, **Maliye Postası Dergisi**, Sayı 538, Yıl:24, Şubat 2003, ss.123-131.
- Seviğ, Veysi. “Dernek ve Vakıflara Ait İktisadi İşletmeler”, **Dünya Gazetesi**, 25.01.2007.
- Şahin, Hayati. “5228 sayılı Kanunla Kamu Yararına Çalışan Derneklerle Bakanlar Kurulunca Vergi Muafiyeti Tanınan Vakıfları İlgilendiren Değişiklikler” **Türkiye Üçüncü Sektör Vakfı Raporu**, www.tusev.org.tr (06.08.2004).
- Şen, Mustafa Lütfü. “Kültürümüzde Vakıf Kurumu ve Fonksiyonu”, **Türk İdare Dergisi**, Sayı:406, Mart, 1995, ss.178-184.
- Taş, Metin “Vakıflarda Vergi Muafiyeti ve Vergi Muafiyeti Tanınan Vakıfların Yükümlülükleri,” **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:68, Temmuz 1998, ss.94-100.
- Tekin, Cem. “Mevduat Faizleri Üzerinden GVK’nun 94. ve Geçici 67. Maddeleri Uyarınca Yapılacak Tevkifatın Karşılaştırılması”, **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, Sayı:12, Aralık 2005, ss.99-106.
- Torun, İhsan. “5737 Sayılı Kanunda Yeni Vakıflar ile İlgili Olarak Getirilen Yeni Düzenlemeler” **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, Sayı: 57, Eylül 2008, ss.260-269.
- Ustabulut, Ömer. “Dernek ve Vakıfların Çay, Kermes, Konser gibi faaliyetlerinin vergilendirilmesi,” **Maliye Ve Sigorta Yorumları**, Sayı:367, Mayıs 2002, ss.115-118.
- Ustabulut, Ömer. “Dernek ve Vakıfların, Mesleki Kuruluşların Yayınlarının Vergilendirilmesi”, **Maliye Ve Sigorta Yorumları**, Sayı: 375, Eylül 2002. ss.74-80.

- Ürel, Gürol. “Dernek ve Vakıfların Vergilendirilmesi”, **Vergi Dünyası**, Sayı 234, Şubat 2001, ss.33-44.
- Vural, Tarık. “Osmanlı İmparatorluğu’nda Yerel Yönetimler”, **Türk İdare Dergisi**, Sayı 444, Eylül 2004, ss.179-193.
- Yediyıldız, Bahaaddin. “Türk Kültür Sistemi İçinde Vakfın Yeri”, **Vakıflar Dergisi**, S.XX, Ankara, 1988. ss.403-408.
- Yeşilyurt, Eren. “Vakıflara Vergi Muafiyeti Tanınmasının Şartları, Muafiyete İlişkin Usul ve Esaslar”, **Diyalog Dergisi**, Sayı 186, Ekim 2003. ss.55-63.
- Yıldırım, Ercan-Halil Söyler. “Dernek ve Vakıflar ile İktisadi İşletmelerinin Vergilendirilmesi”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:114, Haziran 2002, <http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/makaleler> (19.11.2005).
- Yüksel, Volkan. “Dernek ve Vakıflara Ait İktisadi İşletmelerin Vergilendirilmesi”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı 252, Ağustos-2002, ss.103-108.
- Zaim, Sabahaddin. “Vakıfların Amacına Uygun Olarak Çalışabilmesi İçin Sosyal Ve İktisadi Yönden Değerlendirilmesi Açısından Mevzuatın Aksayan Yönleri”, **Vakıflar Dergisi**, S.VII, Ankara, 1968. ss.142-145.

Diğer Yayınlar

Hesap Uzmanları Danışma Komisyonu Kararları (1950-1981), Ankara, 1982.

T.C. Başbakanlık Vakıflar Genel Müdürlüğü, **2007 Faaliyet Raporu**, Ankara Nisan 2008.

T.C. Başbakanlık Vakıflar Genel Müdürlüğü, **2008 Faaliyet Raporu**, Ankara Nisan 2009.

T.C. Başbakanlık Vakıflar Genel Müdürlüğü, Emlak Dairesi Başkanlığı, **Emlak İşleri El Kitabı**, Ankara, 2000.

Tüsev, Dernek Ve Vakıflara İlişkin Karşılaştırmalı Kamu Yararı Raporu, Yayın No:31, <http://www.tusev.org.tr> (06.08.2004)

Mahkeme Kararları

Danıştay 4. Dairesi'nin 15.10.1986 Tarih, 1982/11618 Esas, 1986/3053 Karar Sayılı İlamı.

Danıştay 4. Dairesi'nin 24.03.1987 Tarih, 1985/2697 Esas, 1987/1032 Karar Sayılı İlamı.

Danıştay 3. Dairesi'nin 10.04.1996 Tarih, 1995/1324 Esas, 1996/1300 Karar Sayılı İlamı.

Danıştay 4. Dairesi'nin 01.12.1997 Tarih, 1996/3546 Esas, 1997/4494 Karar Sayılı İlamı.

Danıştay 4. Dairesi'nin 09.03.2004 Tarih, 2003/948 Esas, 2004/432 Karar Sayılı İlamı.

Danıştay 4. Dairesi'nin 30.11.2005 Tarih, 2005/1787 Esas, 2005/2351 Karar Sayılı İlamı.

Özelgeler

Ankara	Vergi	Dairesi'nin	12.07.2005	Tarihli	Özelgesi
www.avdb.gov.tr/mukteza/mukteza-detay . (15.11.2009)					
İstanbul	Vergi	Dairesi'nin	20.12.1995	Tarih ve	Özelgesi.
www.vakifcilik.org/sdetay.asp?did . (20.05.2010)					
İstanbul	Vergi	Dairesi'nin	23.02.2001	Tarih ve	Özelgesi.
www.ismmmo.org.tr/ForCevap.asp?cevap . (20.05.2010)					
İstanbul	Vergi	Dairesi'nin	08.12.2003	Tarih ve	Özelgesi.
www.ivdb.gov.tr/Mukteza/KV/ornek200 . (20.05.2010)					
İstanbul	Vergi	Dairesi'nin	15.06.2004	Tarih ve	Özelgesi.
www.ivdb.gov.tr/Mukteza/2004/kurv_2004 . (20.05.2010)					
İstanbul	Vergi	Dairesi	11.03.2008	Tarih ve	Özelgesi.
www.ivdb.gov.tr/Mukteza/2008/kurumlarvergisi2008 . (20.05.2010)					