

VAKIFLAR VE VAKIF İKTİSADİ İŞLETMELERİNİN VERGİ MEVZUATI AÇISINDAN İNCELENMESİ

VAKIFLAR VE VAKIF İKTİSADİ İŞLETMELERİNİN VERGİ MEVZUATI AÇISINDAN İNCELENMESİ

Yazar: Güray ÖĞREDİK

E-Yaklaşım / Mayıs 2005 / Sayı: 22 (*)

1- VAKIFLAR HAKKINDA GENEL AÇIKLAMA

Vakıf, bir malı, hayırlı bir hizmetin görülmesine tahsis edilmek amacıyla ve bu hizmetin sonsuza kadar devamı niyetiyle, vakfeden kişinin mülkiyetinden ve özel mülkiyetten çıkartarak, özel bir mülkiyet kategorisine aktarma ve o kategoride tutma anlamına gelmektedir. Ülkemizdeki vakıfları esas itibariyle Eski ve Yeni Vakıflar olarak sınıflandırabiliriz. Eski Vakıflar, Cumhuriyet öncesi kurulan vakıflardır. Yeni vakıflar ise, Cumhuriyet sonrası kurulan vakıfları ifade eder. Cumhuriyet öncesi kurulan eski vakıfları, Mazbut, Mülhak ve Azınlık Vakıfları olmak üzere üç kısma ayırabiliriz:

1- Mazbut Vakıflar

Kurucuları ve mütevellileri ölmüş, Vakıflar Genel Müdürlüğü tarafından yönetilen vakıflardır.

2- Mülhak Vakıflar

Kurucularının çocukları ve mütevellileri tarafından yönetilen fakat, Vakıflar Genel Müdürlüğü tarafından gözetilip ve denetimi yapılan vakıflardır.

3- Azınlık Vakıfları

Her biri ayrı tüzel kişiliğe sahip, ülkemizde yerleşik gayrimüslim vatandaşlar tarafından seçilen yöneticilerce idare ve temsil edilmekte olup, Vakıflar Genel Müdürlüğü ve ilgili kurumlar tarafından denetlenen vakıflardır.

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

- Ülkemizde **1999 yılı verilerine** göre, 5.376 Mazbut, 322 Mülhak, 161 Azınlık Vakfı olmak üzere toplam 5.859 eski vakıf bulunmaktadır. Aynı şekilde yeni vakıf sayısı da 4545'dir. Bunlardan 1941'i sosyal yardım amaçlı, 1121'i eğitim amaçlı, 625'i kültür amaçlı, 526'sı hayır amaçlı, 260'ı sağlık amaçlı, 72'si diğer amaçlarla kurulmuştur . Ülkemizdeki vakıfların yarısından fazlası Cumhuriyet öncesi kurulan vakıflardır. Bu hali ile Cumhuriyet sonrası Türkiye ekonomisinde, vakıfların ağırlığının görece olarak azaldığı söylenebilir. [1]

Vergi kanunlarında vakıflarla ilgili spesifik bir tanım yapılmamış olmakla beraber, bu kuruluşlar ve iktisadi işletmeleri ile ilgili yasal düzenlenmelerin Kurumlar Vergisi Kanunu (KVK), Gelir Vergisi Kanunu (GVK), Katma Değer Vergisi Kanunu (KDVK) ve Vergi Usul Kanunu (VUK)'nda yer aldığı görülmektedir. Vakıfların kuruluş ve işleyiş esasları Vakıflar Kanunu ile bu kanunun atıf yaptığı Medeni Kanunu'nda düzenlenmiştir.

Bir malın belli bir amaca tahsis edilmek üzere "**mal topluluğu**" şeklinde kurulan vakıfların zaman içerisinde ticari ilişkilerde araç olarak kullanıldığı, bu kuruluşların faaliyetlerini sürdürebilmeleri ve amaçlarına ulaşabilmeleri için iktisadi işletmeler kurmak suretiyle bu işletmelerde mal teslimi ve hizmet ifalarında buldukları görülmektedir. Kazanç paylaşma amacı dışı kurulma özelliğinden dolayı vakıflara başta vergi yasaları ile tanınan ayrıcalıklar neticesinde bu kuruluşların sayısının giderek arttığı ve bir çok yönleriyle ilgi odağı olmaya devam ettikleri görülmektedir.

Vakıflar, gerçek veya tüzel kişilerin yeterli mal ve hakları belirli ve sürekli bir amaca özgülemeleriyle oluşan tüzel kişiliğe sahip mal topluluklarıdır. Geçmiş ilk çağlara kadar ve öncelikle dinsel amaçlarla faaliyet gösteren vakıfların sonraki çağlarda değişen yaşam koşullarına uygun olarak eğitim, bilim, sanat, kültür vb. alanlarında önemli roller üstlendiği görülmektedir. Bir malvarlığının bütünü veya

gerçekleşmiş yada gerçekleşeceği anlaşılan her türlü geliri veya ekonomik değeri olan haklar vakfedilebilir. Vakıflarda üyelik olmaz. Cumhuriyetin Anayasa ile belirlenen niteliklerine ve Anayasa'nın temel ilkelerine, hukuka, ahlâka, milli birliğe ve millî menfaatlere aykırı veya belli bir ırk yada cemaat mensuplarını desteklemek amacıyla vakıf kurulamaz.

Vakıf Türk Medeni Kanunu'nun 73. maddesinde; "**Başlı başına mevcudiyeti haiz olmak üzere, bir malın belli bir gayeye tahsisidir.**" şeklinde tanımlanmıştır. Daha geniş bir tanımı ile vakıf; bir mal veya hakkın geliri ile birlikte başlı başına bir varlığa sahip olmak üzere, kişinin kendi iradesi ile özel mülkiyetinden çıkartılarak bir daha geri alınmamak kaydıyla resmi senetle belirlenmiş bir amacın gerçekleştirilmesi için tahsis edilmesidir.

Vakıf kurma işlemi tek taraflı irade beyanına dayanır. Hukukumuzda da vakıflar, vakıf kurma serbestisi prensibinden hareketle düzenlenmiştir. Medeni Kanun'un 102. maddesinde öngörölmüş olan şekil şartlarına uymak suretiyle herkes, hem vakıf kurma hem de kuracağı vakfın amacını seçme serbestisine sahiptir.

Medeni Kanun'un 102. maddesine göre; vakıf kurma iradesi, resmî senetle veya ölüme bağlı tasarrufla açıklanır. Vakıf, yerleşim yeri mahkemesi nezdinde tutulan sicile tescil ile tüzel kişilik kazanır.

Resmi senetle vakıf kurma işleminin temsilci aracılığıyla yapılması, temsil yetkisinin noterlikçe düzenlenmiş bir belgeyle verilmiş olmasına ve bu belgede vakfın amacı ile özgülenecek mal ve hakların belirlenmiş bulunmasına bağlıdır [2]

2- VAKIF İKTİSADİ İŞLETMELERİ HAKKINDA GENEL AÇIKLAMA

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

Bununlar beraber, vakıflar, öngörülen gayelerini gerçekleştirebilmek için bir takım gelir kaynaklarına sahip olmaları gerektiği gerçeğinden hareketle, ticari bir faaliyetten de gelir elde ederek, elde edilecek bu gelirleri gayelerine kanalize etmek gibi bir yöntem içerisinde olabileceklerdir.

Vakıflar, ticari kazanç elde etmek ve elde edilecek bu kazancı gayelerine sarf etmek veya tahsis etmek amacıyla iki türlü yapılanma içerisinde olabilirler:

- a) Türk Ticaret Kanunu çerçevesinde gerekli şartlar ve yükümlülükler yerine getirilerek bir sermaye şirketi kurmak veya kurulu olan bir sermaye şirketine ortak olmak. Bu durumda iştirak edilen sermaye şirketinin ayrı bir tüzel kişiliği olması nedeniyle, kazancın paylaşılması ve vergilendirilmesi ile ortaklık ile vakıf arasındaki idari ve mali ilişki açısından uygulamada benzer ticari ilişkilerden farklı bir boyutu bulunmamaktadır.
- b) Vakıfların girişeceği ticari faaliyetleri için vakfa bağlı bir iktisadi işletme kurmaları ise belirtilen hususlar açısından özellikle arz etmektedir. Zira vakfa bağlı olarak kurulacak iktisadi işletmenin ayrı bir tüzel kişiliği bulunmamaktadır.

Bu çerçevede vakıfların hangi hallerde iktisadi işletme kurmak durumunda olacakları, iktisadi işletmelerin kuruluşu ve iktisadi işletmenin konumunun açıklanması önem arz etmektedir. Zira uygulamada bazı vakıfların iktisadi bir işletme teşekkül ettirmeksizin bizatihi vakıf tüzel kişiliği altında ticari faaliyetlerde buldukları ve bu yöndeki tatbikat sonucunda vakıf tüzel kişiliğinin ticari bir kuruluşmuş gibi nitelendirildiği bilinmektedir. [3]

3- VAKIFLARIN VE VAKIF İKTİSADİ İŞLETMELERİNİN VERGİ KANUNLARI KARŞISINDAKİ DURUMLARI

3.1-KURUMLAR VERGİSİ KANUNU

Vakıf tüzel kişiliği kurumlar vergisine tabi değildir. Ancak vakfa bağlı vakıf iktisadi işletmesi Kurumlar Vergisi Kanunu 1 (D) bendi gereği kurumlar vergisine tabidir. Vakıf iktisadi işletmeleri diğer kurumlar vergisi mükellefleri gibi kurum kazancı üzerinden kurumlar vergisi hesaplayacaktır. Ancak, iktisadi işletmelerden **tüzel kişilikleri bulunmayanların** elde ettikleri kazancın vergilenmesinde, KVK'nun 27/2. maddesine göre bu iktisadi işletmeler tarafından elde edilen kazancın vergisi, iktisadi işletmenin bağlı bulunduğu vakıftan aranacaktır. Yani tarhiyatın muhatabı vakıf tüzel kişiliği olacaktır. [4] Kurumlar Vergisi Kanunu'nun genel gerekçesinde dernek ve vakıfların iktisadi işletmelerinin vergilendirilmesinin nedeni aşağıdaki şekilde açıklanmıştır.

"Cemiyet ve tesislere (vakıflara) ait iktisadi işletmelerin vergiye tabi tutulmaları, kendiliğinden anlaşılacağı üzere bir prensip icabıdır. Mükemmel vergi sistemlerinde değil yalnız cemiyet ve tesislere bağlı olan iktisadi işletmeler, hatta doğrudan doğruya cemiyet ve tesislerin kendileri de vergiye tabi bulunurlar. Bizde verginin doğrudan doğruya cemiyet ve tesislere kadar teşmili şimdilik muvafık görülmesi de; bunlara bağlı iktisadi işletmelerin teklifinde tereddüt edilemeyeceği aşıkardır. Doğrudan doğruya devlet müesseseleri vergiye tabi tutulurken, cemiyetlere ait işletmelerin vergi dışı bırakılmaları elbette mümkün olamaz. İktisadi amme teşekküllerinin vergilendirilmesini icabettiren sebepler, bhusus hesap tutma ve hesap verme sebepleri, aynen ve hatta fazlasıyla cemiyet ve tesislerin işletmeleri hakkında da varittir."

Görüldüğü üzere, dernek ve vakıfların iktisadi işletmelerinin vergilendirilmesinin nedeni gerekçede açıklandığı üzere **"ekonomideki rekabet eşitliğini sağlamak"** şeklinde özetlenebilir.[5]

3.1.1- İKTİSADİ İŞLETME KAVRAMI'NIN VERGİ MEVZUATI VE TTK AÇISINDAN İNCELENMESİ

3.1.1.1- VERGİ MEVZUATINDA

Vakıflar tüzel kişiliği itibariyle kurumlar vergisinin konusu dışındadır. Bunlara ait iktisadi işletmeler kurumlar vergisi mükellefidir. Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5. maddesinde vakıflara ait iktisadi işletmelerin tanımı yapılmıştır. Buna göre, vakıflara ait veya bağlı;

- Sermaye şirketi ve kooperatif dışında kalan işletmeler,
- Faaliyeti devamlı bulunan,
- Ticari, sınai ve zirai işletmeler,

iktisadi işletme sayılır. Bunların kazanç gayesi gütmemiş olmaları, faaliyetin kanunla tevdi edilmiş görevler arasında bulunması, tüzel kişiliklerinin olmaması, müstakil muhasebeleri ve kendi lehlerine tahsis edilmiş sermaye veya işyerlerinin bulunmaması yada yabancı menşeli işletme olması mükellefiyete tesir etmez.

İktisadi işletme, faaliyeti devamlı bulunan ticari, sınai ve zirai işletmelerdir. Bunlardan vakıflara ait ve tabi olup sermaye şirketi ve kooperatif statüsünde kurulmamış olanları, Kurumlar Vergisi Kanunu uyarınca dernek ve vakıfların iktisadi işletmeleri sayılır. Devamlı olarak ticari, sınai ve zirai faaliyette bulunmaktan maksat, işletmenin tedavül ekonomisine katılması, yani işletmede üretilen malların, verilen hizmetin bir bedel karşılığı satılmış olması gerekir.

Vakıfların bir hastane kurup bedelsiz olarak bir hizmet vermesi durumunda iktisadi işletmeden bahsedilemez.

Ancak sadece yapılan masrafları karşılması amacıyla dahi olsa hizmetten yararlananlardan bedel alınması durumunda iktisadi işletme sayılacaktır.

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun gerekçesinde bu konuyla ilgili olarak;

- İşletmenin mevzuunun ve faaliyetinin tedavül ekonomisine girmesi yani satış ve ücret karşılığında iş yapılması,
- İktisadi faaliyetin devamlı olması,

- İşletmenin amme nizamında iktisadi bir teşekkül görülmesi (1050 sayılı Kanun ile İhale Kanunu'na tabi olması gibi) açıklamalarına yer verilmiştir.

3.1.1.2- TİCARET MEVZUATINDA

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

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.

3.1.1.3- KONU İLE İLGİLİ ÖRNEK DANIŞTAY KARARLARI

- Amacına ulaşmak için kitap satışı yapan eğitim vakfının, bu organizasyonu iktisadi işletme sayılmıştır (Karar No:1988/1562).

- Türkiye Turing ve Otomobil Kurumu'nun, Türkiye'ye geçici olarak gelen otomobiller için ücret karşılığı triptik ve diğer belgeler düzenlemesi, gümrük çıkış karnelerini vermesi iktisadi işletme faaliyeti sayılmıştır (Karar No: 1994/2).

Ayrıca bu kararlara ek olarak dil kursu düzenleyen ve bununla ilgili kitap satışı yapan derneğin, bir spor derneğinin kafeterya işletmesinin, Şoförler ve Otomobilciler Derneği'nin basılı evrak alım-satımının iktisadi işletme sayılıp sayılmaması konusunda dava dairelerinin farklı görüşlere sahip olması hasebiyle içtihadı birleştirme kararları mevcuttur.

Vakıfların iktisadi işletmeye sahip olup olmadıkları konusunda tereddüt edilen pek çok durum söz konusu olduğundan Maliye Bakanlığı'ndan yoğun şekilde bu konuyla ilgili görüş sorulmaktadır.

Vakıfların faaliyetlerinin ortaya bir iktisadi işletme çıkarıp çıkarmadığının tespiti kurumlar vergisi, katma değer vergisi ve özellikle de gelir vergisi stopajı bakımından önem arz etmektedir.

3.1.1.4- KONU İLE İLGİLİ ÖRNEK ÖZELGELER

- Vakfın amaçlarına ulaşmak için gayrimenkullerini sürekli olarak kiraya vererek gelir elde etmesi, mal ve hizmet üreten ekonomik birim olan bir iktisadi işletme sayılmasını gerektirdiği ve elde edilen bu kira gelirlerinin kurumlar vergisine tabi tutulması gerektiği şeklinde görüş verilmiştir (1988).

- Yardımlaşma vakfının iş hanında bulunan dükkanlarını kiraya vermesi durumunun, söz konusu vakfa ait bir iktisadi işletme oluşturduğu ve vakfın iktisadi işletmesi dolayısıyla kurumlar vergisine tabi tutulması gerektiği yönünde özelge verilmiştir (1992).

- Derneğin yemek, çay, tiyatro, kermes, konser vs. gibi etkinlikleri farklı farklı etkinlikler de olsa yılda birkaç kez düzenlediği ve mükellefiyet tesis ettirilmesinin gerekip gerekmediği sorulmuş ve verilen özelgede, bir vergilendirme döneminde birden fazla kez düzenlenen bu tür etkinliklerin devamlılık unsurunu içerdiğinden ve ticari bir faaliyetin devamlı şekilde icra edilmesi söz konusu olduğundan derneğin iktisadi işletmesinin var olduğu kabul edilmiştir. Bu durumda mükellefiyet tesis ettirilmesi gerektiği yönünde görüş bildirilmiştir (2001).

- Vakfın binaları kiraya vermesi durumunda Gelir Vergisi Kanunu'nun 94. madde sinde sayılan kişilerce tevkifata tabi tutulması ancak ticari bir organizasyon oluşturmadığından iktisadi işletme oluşturmayacağı ve bu durumda kurumlar vergisi mükellefiyeti tesis ettirilmesine gerek bulunmadığı belirtilmiştir (2001).

- Gayrimenkullerini kiraya veren derneğin kiracıları tarafından tevkifat yapılması, Gelir Vergisi Kanunu'nun 94. maddesinde sayılmayanlara kiralanması halinde tevkifata tabi tutulmaması, ayrıca derneğin tüzel kişiliği itibarıyla 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 vermemesi gerektiği yönünde görüş bildirilmiştir.(2003)[6]

3.2-GELİR VERGİSİ KANUNU

Vakıf tüzel kişiliklerinin elde ettikleri gelirler nedeniyle gelir vergisi mükellefi olmaları da söz konusu değildir. Vakıf iktisadi işletmeleri ise zaten yukarıda da açıklandığı üzere Kurumlar Vergisine tabidirler.

Ancak, vakıflar tarafından elde edilen kira gelirleri üzerinden GVK Madde 95/5-b gereği vergi tevkifatı yapılacaktır. Anılan maddeye göre, vakıflara ait gayrimenkullerin kiralanması karşılığında vakıflara yapılan kira ödemelerinden % 22 oranında tevkifat yapılacaktır. Vakıflar mevcut yasal düzenlemeye göre gelir ya da kurumlar vergisi beyannamesi vermeyeceklerinden, kesinti yoluyla ödenen vergiler mahsup edilemeyecek ve nihai vergi niteliği taşıyacaktır. Vakıf tarafından kiraya verilen gayrimenkullerin birden fazla olması durumunda ise yapılan işlem iktisadi işletme oluşturacak, ticari bir organizasyon gerektirecek düzeyde ve kapsamda olmaması şartıyla kira gelirleri dolayısıyla vakıf tarafından yine kurumlar vergisi beyannamesi verilmesi gerekmeyecektir. [7]

3.3-VERGİ USUL KANUNU

Vakıf iktisadi işletmeleri de diğer işletmeler gibi mükellefiyet tesis ettirme, defter tutma, beyanname verme, belge düzenine uyma (fatura, gider pusulası, ödeme kaydedici cihaz fişi...v.b.) ile VUK'nda belirtilen tüm vergisel yükümlülüklerini yerine getirmek zorundadır.[8] Vakıf iktisadi işletmesi kurumlar vergisine tabi olduğu için muhasebe kayıtlarını bilanço esasına göre tutacak ve tekdüzen hesap planına uyacaktır. Diğer söyleyişle yevmiye defteri, defter-i kebir ve envanter defteri tutacak, defter tasdiklerini VUK hükümleri kapsamında süresi içinde yaptıracak (TTK'da yer almakla birlikte kapanış tasdiki yaptırılması da yasal uyumsuzluklarda defterlerin lehe delil teşkil etmesi için gereklidir) , muhasebe kayıtlarında tek düzen hesap planında yer alan hesapları kullanacak ve mali tablolarını da yine tekdüzen muhasebe sistemine uygun olarak hazırlayacaktır.

21.01.1998 tarihli Resmi Gazetede yayımlanan "Türk Medeni Kanunu Hükümlerine Göre Kurulan Vakıflar Hakkında Tebliğ" de yer alan düzenlemelere göre;

- a) Malvarlığına ilave edilen gelirleri dahil yıllık gayri safi geliri 10 milyar TL altında kalan vakıflar işletme veya isterlerse bilanço esasına göre defter tutabilirler. Gayri safi geliri bu meblağ ve üzerinde olanlar ile geliri ne olursa olsun **Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan** veya **şube, işletmeve iştiraki** bulunan vakıflar **yalnız bilanço esasına** göre defter tutarlar.

Vakıflar, Maliye Bakanlığı ve Vakıflar Genel Müdürlüğüne belirlenen muhasebe usul ve esaslarına göre defter tutarlar. Defter tasdiki, kayıt nizamı, vesika tanzimi ve temini hususlarında da Vergi Usul Kanunu hükümlerine uyarlar.

Yukarıda da açıklandığı üzere, faaliyetleri için bir iktisadi işletme oluşturan vakfa ait işlemler muhasebe kayıtlarında **bilanço esasına** göre izlenmelidir.

- b) Söz konusu tebliğin 27.03.1998 RG tarihli tebliğ ile değiştirilen hükmüne göre ise; **Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflar** ile bilanço esasına göre defter tutan ve mal

varlığına ilave edilen **gelirleri** dahil gayri safi geliri **500 milyar TL ve üzerinde olan vakıflar bilanço ve gelir-gider tablolarını yeminli mali müşavirlere tasdik ettirirler.**

Defter tutulması ile bilanço, gelir-gider cetveli ve hesap hülasası tasdikine ilişkin limitler her yıl Maliye Bakanlığınca o yıl için tespit ve ilan olunan yeniden değerlendirme oranının yarısı kadar artırılır.

Buna göre **2004 faaliyetleri sonucunda** varlığına ilave edilen gelirleri dahil **gayri safi geliri 1.595.682.290.265 TL'nı (1.595.682,29 YTL) aşan vakıflar** ile gayri safi geliri tutarına bakılmaksızın **Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflar** bilanço, gelir tablosu ve kesin bütçelerini **Yeminli Mali Müşavire tasdik ettirmek zorundadırlar.**

3.3.1- VAKIFLARA AİT TEKDÜZEN HESAP PLANI

Maliye Bakanlığınca, 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 kapsamı sebebiyle, faaliyet konuları gereği farklılık arz eden ve kâr etme amacı bulunmayan vakıflarca tatbik edilebilirliği pratikte pek mümkün olmamıştır.

Oluşan bu durum sebebiyle, Vakıflar Genel Müdürlüğü, Türk Medeni Kanunu hükümlerine göre kurulan vakıflar hakkında tüzüğüne değişik 29. maddesinden aldığı yetkiye istinaden, Maliye Bakanlığının uygun görüşünü de almak suretiyle, Medeni Kanun hükümlerine göre kurulan tüm vakıflarca uyulması amacıyla yeni bir hesap planı hazırlamış ve 30.11.1994 ve B.02.1.VGM.0.12.00.02.174.01 sayılı genelgesiyle tüm vakıflara duyurarak 1.1.1995 tarihinden itibaren bilanço esasına göre defter tutan tüm vakıflarca (bilanço esasına göre defter tutan vakıf şubeleri dahil) uyulmasını zorunlu hale getirmiştir.

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 Bakanlığınca 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. [9]

Bu hesap planı, vakfa bağlı iktisadi işletmeler tarafından kullanılmayacak olup, bağlı iktisadi işletmeler, 26.12.1992 tarih ve 21447 mükerrer sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 1 sıra numaralı MSUGT ekindeki hesap planını uygulayacaklardır.

Konumuz gereği söz konusu hesap planının ayrıntılı açıklamasına girmeyecek, hesap planında yer alan ve 1 sıra numaralı MSUGT'ne ekli Tekdüzen Hesap Planına göre farklılık gösteren hesapların

isimleri verilmek ve özkaynaklar hesap sınıfında yer alan hesaplar hakkında kısa açıklama yapılmakla yetinilecektir.

- 131- Ortaklardan (Kuruculardan) Alacaklar
- 133- Bağlı Ortaklıklardan Alacaklar (İktisadi İşletmelerden Alacaklar)
- 134- Üyelerden Alacaklar
- 233-Bağlı Ortaklıklardan Alacaklar (İktisadi İşletmelerden Alacaklar)
- 234-Üyelerden Alacaklar
- 245-Bağlı Ortaklıklar (İktisadi İşletmeler)
- 246-Bağlı Ortaklıklar (İktisadi İşletmeler) Sermaye Taahhütleri
- 331-Ortaklara (Kuruculara) Borçlar
- 333-Bağlı Ortaklıklara (İktisadi İşletmelere) Borçlar
- 334-Üyelere Borçlar
- 431- Ortaklara (Kuruculara) Borçlar
- 433 Bağlı Ortaklıklara (İktisadi İşletmelere) Borçlar
- 434-Üyelere Borçlar
- 500- Sermaye
- 501-Ödenmemiş Sermaye
- 540-Yasal Yedekler
- 541-Statü Yedekleri
- 542-Olağanüstü Yedekler
- 543-Matematik Karşılıklar
- 544-Ödenmemiş Prim Karşılığı
- 570 Geçmiş Yıllar Karları (Gelir Fazlaları)
- 580 Geçmiş Yıllar Zararları (Gider Fazlaları)
- 590-Dönem Net Karı (Dönem Net Gelir Fazlası)
- 591-Dönem Net Zararı (Dönem Net Gider Fazlası)

- 603- Bağış ve Yardımlar
- 604- Prim ve Aidatlar
- 633- Amaca Yönelik Giderler
- 648- İktisadi İşletme Gelirleri
- 691- Dönem Karı veya Zararı (Gelir veya Gider Fazlası)
- 692- Dönem Net Karı veya Zararı (Dönem Net Gelir veya Gider Fazlası)

Özkaynaklar:

Özkaynaklar, vakfın kuruluşunda vakıf senedinde yazılı mal ve haklar ile daha sonradan vakıf mal varlığına ilave edilen mal ve hakların parasal değerlerini gösterir. Ödenmiş Sermate, Sermaye Yedekleri, Kar Yedekleri, Geçmiş Yıllar Gelir Fazlaları, Geçmiş Yıllar Gider Fazlaları (-) ve Dönem Net Gelir (Gider) Fazlasını kapsar.

Burada hemen şunu belirtmek gerekmektedir. Vakıflar kâr gayesi gütmeyen mal topluluğu niteliğinde medeni hukuk tüzel kişileridir. Dolayısıyla sermaye şirketleri ve diğer iktisadi işletmelerin kuruluş gayelerinin esaslarını oluşturan sermaye, kâr ve zarar kavramları, vakıf tüzel kişiliği ile bağdaşmamaktadır. Bu kavramların vakıf hukukundaki karşılıkları Vakıf Mal Varlığı ve Gelir veya Gider Fazlalıklarıdır. Aynı şekilde Sermaye Yedekleri ve Kâr Yedekleri kavramlarının da bu açıklamalar doğrultusunda değerlendirilmesi gerekmektedir.

Vakıflar için hazırlanan Tekdüzen Hesap Planı'nda bu kavramları kapsayan hesaplara yer verilmiş olmasının temel sebebinin, Maliye Bakanlığı'nca hazırlanan ve ticari işletmeler için uyulma zorunluluğu getirilen Tekdüzen Hesap Planının bütünlük ve tutarlılığını bozmamak ve Tekdüzen Hesap Planının genel olarak yapısını muhafaza etmek şeklindeki yaklaşım olduğu düşünülmelidir. [10]

3.3.2- VAKIFLAR VE VAKIF İKTİSADİ İŞLETMELERİ ENFLASYON DÜZELTMESİ

3.3.2.1- Vakıf İktisadi İşletmeleri

İktisadi işletmeler uygulamada vergi kanunları açısından kurumlar vergisi mükellefi olarak kabul edilmekte ve bilanço esasına defter tutmaları gerekmektedir. Bu nedenle vakıf iktisadi işletmeleri Vergi Usul Kanunu Geçici Madde 25 ve Mükerrer 298. maddelerinde yer alan hükümler ve bu maddeler ile ilgili olarak Maliye Bakanlığı'nca yayınlanan Genel Tebliğler ve Sirkülerlerde yapılan açıklamalar doğrultusunda gerekli enflasyon düzeltmesi işlemlerini yapacaklardır.

3.3.2.2- Vakıf Tüzel Kişiliği

VUK Mükerrer 298. maddede ve 328 numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği IV.1 numaralı bölümünde yapılan açıklamalara göre **enflasyon düzeltmesi yapmak zorunda olanların tespiti açısından iki şart öngörülmüştür.**

- 1- Gelir veya Kurumlar Vergisi mükellefi olmak
- 2- Bilanço esasına göre defter tutmak

338 sıra numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinde de VUK mükerrer 298. maddesine göre yapılacak düzeltme işlemleri açıklanmış ve tebliğin 1. numaralı "**Enflasyon Düzeltmesi Yapacak Olanlar** ve Düzeltme İşlemine Tabi Tutulacak Mali Tablolar Başlıklı" bölümünde "Bu tebliğe enflasyon düzeltmesi, kazançlarının bilanço esasına göre tespit eden gelir veya kurumlar vergisi mükellefleri tarafından yapılacaktır. Bilanço esasına göre defter tutmayan kurumlar veya gelir vergisi mükellefleri enflasyon düzeltmesi yapmazlar" açıklaması yer almaktadır.

9 sıra no.lu Vergi Usul Kanun Sirkülerinin 2.3. numaralı ve "Kamu İktisadi Teşebbüsleri ile İmtiyazlı İşletmelerin Enflasyon Düzeltmesi Yapıp Yapmayacağı" başlıklı bölümünde aşağıdaki açıklama yer almaktadır.

"Bilindiği üzere enflasyon düzeltmesi yapabilmenin şartlarından biri gelir veya kurumlar vergisi mükellefi olmak diğeri de bilanço esasına defter tutmaktır. Bu iki şartın birlikte gerçekleşmesi durumunda mükellefler açısından enflasyon düzeltmesi yapmak bir zorunluluk olup, uygulama açısından mükelleflerin herhangi bir seçimlik hakları bulunmamaktadır. Bu nedenler İktisadi Devler Teşekkülleri ve Kamu İktisadi

Kuruluşları ile bunların bünyesindeki işletmeler ve imtiyazlı işletmelerin, **bilanço esasına göre defter tutuyor olmaları ve kurumlar vergisi yönünden mükellefiyetlerinin bulunuyor olması durumunda enflasyon düzeltmesi yapmaları zorunludur."**

Bilindiği üzere Vakıf tüzel kişiliğinin kendisi kurumlar vergisi mükellefi değildir. Bu nedenle yukarıda yapılan açıklamalar dikkate alındığında vakıf bilanço esasına göre defter tutuyor olsa dahi kurumlar vergisi mükellefiyeti olmadığı için enflasyon düzeltmesi yapmayacaktır.

Ancak, bize göre bu durum; muhasebe tekniği ve mali tabloların gerçek durumu göstermesi, tutarlılık, mukayese edilebilirlik ve tam açıklama ilkelerine aykırıdır. Evet, Maliye Bakanlığı tarafından enflasyon düzeltmesi uygulaması daha çok vergisel kaygılar ve beklentiler göz önünde tutularak hazırlanmış ve bunu neticesinde de ortaya çıkan çeşitli sakıncalar ve yanlışlar eleştiri konusu yapılmıştır ve yapılmaktadır.

Ancak, **enflasyon düzeltmesinin özünde yatan gerçek neden mali tabloların gerçeği göstermesidir.** Bir vakfın bilançosunda 30 veya 40 yıl öncesinden gelen bir veya birkaç binası varsa bu binalar hala iktisap tarihlerindeki değerleri ile yer almakta ise bu bilanço vakfın gerçek mal varlığını göstermekten uzaktır. Her ne kadar yeniden değerlendirme yapılmış olsa dahi uygulamada gerçekleştirdiğimiz enflasyon düzeltmelerinde görülmüştür ki; verdiğimiz örneğe uygun bir çok işletmenin bilançosu ciddi anlamda değişikliğe uğramıştır. Ayrıca, 5024 sayılı kanunla yapılan değişiklikten sonrada artık binalar için amortisman yeniden değerlemeden önceki değerleri üzerinden değil, güncellenmiş (düzeltilmiş) maliyet değerleri üzerinden ayrılacağından, amortisman giderlerinde ciddi artışlar olacak ve böylece vakfın gerçek mali durumu (gelir veya gider fazlası) ortaya konulacaktır.

3.4-KATMA DEĞER VERGİSİ KANUNU

Mal teslimi veya hizmet ifası şeklindeki vergiye tabi işlem yapan vakıf veya iktisadi işletmesi KDV mükellefi olacaktır. KDV Kanununun 1/3-g bendine göre, vakfa ait veya tabi olan, vakıf tarafından kurulan veya işletilen müesseselerin ticari, sınai, zirai veya mesleki nitelikteki teslim ve hizmetleri KDV'ye tabidir.

Vakfın tüzüğünde belirtilen gelirlerden üye aidatı, hibe, teberru gibi adlar altında toplanan bağışların mal teslimi veya bir hizmetin karşılığı olarak gerçekleşmemesi durumunda KDV yönünden mükellefiyet tesis edilmesini gerektirmeyecektir. Bu bağlamda vakıfların kuruluş amaçlarına uygun teslim ve hizmetleri KDV kapsamına girmemektedir.

Öte yandan vakıfların iktisadi işletmeleri tarafından GVK'nun 70. maddesinde belirtilen her türlü mal ve hakların kiralanması işlemi KDV'ye tabi iken, aynı kanunun 17/4-d bendine göre iktisadi işletmeye dahil olmayan gayrimenkullerin kiralanması işlemleri KDV'den istisna tutulmuştur. **Ancak, bu istisna sadece gayrimenkuller için geçerli olup, vakıf tüzel kişiliği tarafından gayrimenkuller dışındaki diğer mal ve hakların kiralanması işlemleri KDV'ye tabi olacaktır. [11]**

Ayrıca, **Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıfların**, Katma Değer Vergisi Kanununun 17. maddesinin (1) ve (2) numaralı bentlerinde sayılan teslim ve hizmetleri KDV'den istisnadır.

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 1/3-f bendine göre Gelir Vergisi Kanunu'nun 70. maddesinde sayılan mal ve hakların kiralanması işlemleri KDV'nin konusuna girer. Yine KDV Kanunu'nun 17/4-d bendine göre ise iktisadi işletmelere dahil olmayan gayrimenkullerin kiralanması işlemleri KDV'den istisnadır.

Maliye Bakanlığı 30 seri no.lu KDV Genel Tebliğinde, gayrimenkullerinde zikredildiği GVK 70. maddedeki bütün mal ve hakların kiralanması işlemlerini sorumluluk kapsamına almıştır. KDV Kanunu'nun 17/4-d maddesindeki istisna dolayısıyla bu sorumluluğun gayrimenkuller açısından işlerliği yoktur.

Nitekim Maliye Bakanlığı 31 seri numaralı KDV Genel Tebliğinde bu hususu açıklamış ve gayrimenkul kiralari aşısından KDV mükellefiyeti ve sorumluluğu söz konusu olamayacağını, çünkü bu işlemlerin istisna kapsamında bulunduğunu belirtmiştir.

Gayrimenkul nedir? Sorusunun cevabını 743 sayılı Medeni Kanun'un 632. maddesinde bulmak mümkündür. Bu maddedeki gayrimenkul tarifi Maliye İdaresi'nce, Vergi Kanunları'nın uygulanması açısından da benimsenmektedir.

Söz konusu madde şöyledir.:

"A. Gayrimenkul mülkiyetinin mevzuu:

632. Gayrimenkul mülkiyetinin mevzuu, yerinde sabit olan şeylerdir. Bu kanuna göre aşağıdaki şeyler gayrimenkuldür:

1. Arazi,
2. Tapu sicilinde müstakil ve daimi olmak üzere ayrıca jaydedilen haklar,
3. Madenler"

Sonuç olarak iktisadi işletmelerin aktifine kayıtlı olmayan gayrimenkullerin kiralanması işlemleri KDV kanunu'nun 17/4-d bendindeki istisna dolayısıyla KDV mükellefiyetine (ve dolayısıyla KDV sorumluluğuna) konu değildir. Gayrimenkulün b,r iktisadi işletmeye dahil olması halinde alınan kiralari ticari hasılat olup, KDV hesaplanmasına konu olur.

Buna mukabil, GVK'nun 70. maddesinde yazılı olan ve gayrimenkul tarifine girmeyen menkul mallar ve haklar bakımından durum şöyledir:

KDV mükellefi olmayan bir şahsın gayrimenkuller dışındaki mal veya hakkı kiraya vermesi dolayısıyla KDV beyannamesi veriri hale gelmesinin teknik güçlerini gören Bakanlık, bu gibi kiralamalarda;

- a) Kiralayan gerçek usulde KDV mükellefi değil ise
- b) Kiracı gerçek usulde KDV mükellefi ise

mal veya hak sahibinin KDV beyannamesi vermemesini, kiracının sorumlu sıfatıyla KDV hesaplanmasını öngörmüştür. (30 seri numaralı KDV Genel Tebliği) Kiraya verilen şey gayrimenkul ise, istisna hükmü dolayısıyla KDV mükellefiyeti ve sorumlulukları söz edilmeyeceği tabiidir. (31 seri numaralı KDV Genel Tebliği) [\[12\]](#)

Özetle, eğer bir vakıf sahip olduğu gayrimenkulü kiraya verirse KDV söz konu değildir. Eđer yukarıda tanımı verilen gayrimenkul kavramına dahil edilemeyecek ve GVK madde 70'de sayılı diğer menkul veya haklardan sahip olduklarını kiraya verirse (Örneğin:Taşıt) ve kiracı gerçek usulde KDV Mükellefi ise ödeyeceği kira tutarı üzerinden ayrıca sorumlu sıfatıyla KDV hesaplayacak ve beyan edecektir.

3.5-VERASET VE İNTİKAL VERGİSİ KANUNU

7338 sayılı Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu'nun (VİVK), 1. maddesine göre bir şahsa ait malların veraset yoluyla ya da ivazsız (karşılıksız) bir tarzda başka bir şahsa intikali, veraset ve intikal vergisine tabidir. Buna göre, vakıflara yapılan hibelerde vakıflar, genel olarak veraset ve intikal vergisi mükellefi konumundadırlar.

Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu'nun "**Muafiyetler**" başlıklı 3. maddesine göre; amme idareleri, emekli ve yardım sandıkları, sosyal sigortalar kurumları, umumi menfaatlere hadim cemiyetler, siyasi

partiler ve bunlara ait olan veya bunların aralarında kurdukları teşekküllerden kurumlar vergisine tabi olmayanlar; şahsa ait olup umumun istifadesi için **ilim, araştırma**, kültür, sanat, sıhhat, **eğitim**, din, hayır, imar, spor gibi **maksatlarla kurulan teşekküller**; muafiyet kapsamındadır.

O halde, yukarıdaki amaçları gerçekleştirmiş olan vakıflar, vergiden muaf olacaklardır. Başka bir ifadeyle, bu vakıflara yapılacak olan yardım ve bağışlardan ötürü, veraset ve intikal vergisi ödenmeyecektir. Yine aynı kanununun 4. maddesinin (k) bendine göre **Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflara** kuruluş için veya kurulduktan sonra tahsis olunan mallar da vergiden istisnadır. [13]

3.6-EMLAK VERGİSİ KANUNU

Vakıflar vergiden muaf olsa dahi sahibi oldukları bina, arsa ve araziler için belirtilen süreler içinde taşınmazın bulunduğu yerin belediye vergi dairesine emlak vergisi beyannamesini vereceklerdir.

Emlak Vergisi Kanununun 4. maddesinin (m) bendine göre ; **Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflara** ait binaların, vakıf resmi senedindeki amaca tahsis edilmek koşuluyla emlak vergisinden muaf tutulacağı hükme bağlanmıştır.

Dolayısıyla, Emlak Vergisi Kanuna göre **Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflar dışında kalan diğer vakıflar** Emlak Vergisine tabidirler. [14]

3.7-VAKIFLARIN VE VAKIF İKTİSADİ İŞLETMELERİNİN DİĞER VERGİ KANUNLARI KARŞISINDAKİ DURUMLARI

Diğer kanunlara bakacak olursak; **Belediye Gelirleri Kanunu**'nun ilan ve reklam vergisi ile ilgili bölümüne göre vakıflar ilan ve reklam vergisi ödeyecektir. Ayrıca, aynı Kanun'un 19. maddesi gereği eğlence vergisi de öderler. Ancak aynı maddeye göre; eğitim öğretim kuruluşları ile okul dernekleri, kamu yararına çalışan derneklerin düzenledikleri eğlenceler eğlence vergisinden muafır. Kanun'un 44. maddesine göre de; **çevre temizlik vergisi** mükellefidirler. Belediye Gelirleri Kanunu'na göre; vakıflar, yapacakları inşaatlar dolayısıyla inşaat ruhsatı alırken gerekli bina inşaat harcını ödemek zorundadırlar.

Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu gereğince vakıflar, sahip oldukları motorlu taşıtlar dolayısıyla motorlu taşıtlar vergisi mükellefidirler.

Özel Tüketim Vergisi Kanunu'na göre; vakıflara ya da vakıflara yapılacak teslimlere herhangi bir istisna veya muafiyet tanınmamıştır.

Damga Vergisi Kanunu'na göre; vakıflara herhangi bir istisna veya muafiyet tanınmamıştır. Dolayısıyla Kanun'a ekli 1 sayılı tabloda yer alan kağıtları düzenledikleri takdirde vergiye tabidirler. Ancak tabloda yer almıyorsa vergi ödemeyeceklerdir.

Aynı Kanun'un ekli 2 sayılı tablonun V. bölümünün 19. fıkrasında **Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıfların** kuruluş işlemlerinde düzenlenen kağıtların damga vergisinden istisna olduğu belirtilmiştir.

492 sayılı Harçlar Kanunu'nun 59. maddesinin (b) bendinde de **Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflar** için istisna hükmü getirilmiştir. Bu hükme göre, Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıfların iktisap edecekleri gayri menkullerin sair aynı hakların tescilleri ve şerhi gerektiren işlemleriyle bu vakıflara ait tesislerin sonradan iktisap edecekleri gayri menkullerin ve sair aynı hakların tescilleri ve şerhi gerektiren işlemleri ve bunların terkinleri dolayısıyla, bu vakıflarca tapu ve kadastro harcı ödemeyeceklerdir

Vakıflar, Harçlar Kanunu'na göre yargı harcı öderler. **Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıfların** kuruluş işlemleriyle bu vakıflara yapılacak bağışlamalar noter harcına tabi değildir. Ama diğer durumlarda noter harcı ödenir. Kanun'a göre; vakıflar, vergi yargısı harcı da öderler.

Gümrük Vergisi Kanunu'nun 167. maddesinin birinci fırcasının 7 numaralı bendinde, kamu kurum ve kuruluşları ile kamu yararına çalışan dernekler ve **Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınmış vakıflar** tarafından **ticari gaye güdülmemek ve kuruluş amaçları doğrultusunda kullanılmak üzere ithal edilen;**

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

gümrük vergisinden muaf tutulmuştur. **[15]**

4- VERGİ UYGULAMASI AÇISINDAN BAĞIŞ VE YARDIMLAR

Türk vergi sistemi içerisinde bağış ve yardımların gider olarak dönem kazancının hesaplanmasında nasıl dikkate alınacağı ile ilgili hükümler **genel olarak** 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu, 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu ve 3065 sayılı katma Değer Vergisi Kanunu'nda yer almaktadır.

4.1-KATMA DEĞER VERGİSİ KANUNU AÇISINDAN BAĞIŞ VE YARDIMLAR

Özellikle konumuz açısından vakıflara yapılacak bağışlar incelenmesi gerektiğinden özetle şunu söyleyebiliriz. KDV Kanunu madde 17/2-b bendi gereği, **sadece Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflara** bedelsiz olarak yapılan her türlü mal teslimi ve hizmet ifası KDV'den istisnadır. Dolayısıyla, Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti **tanınmamış** bir vakfa bağış yapacak kurum, normal ticari faaliyeti içinde KDV hesaplayıp beyan etmesi gereken bir teslimi ya da hizmeti bağış olarak vakfa veriyse, bedelsiz dahi olsa, teslim ya da hizmetin emsal bedeli üzerinden KDV hesaplayıp beyan etmek zorundadır.

4.2- KURUMLAR VE GELİR VERGİSİ KANUNU AÇISINDAN BAĞIŞ VE YARDIMLAR

Yine konumuz gereği sadece vakıflara yapılan bağış ve yardımları incelememiz gerektiği için özetle şunları söyleyebiliriz. Gerek GVK gerekse KVK açısından bir vakfa yapılacak bağışın dönem kazancında indirim olarak dikkate alınabilmesi söz konusu vakfın öncelikle **Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanımış bir vakıf** olması gerekir. (GVK Madde 89/4 ve KVK Mükerrer madde 14/b)

İlgili Kanun maddelerine göre, Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti **tanınmamış** bir vakfa yapılacak aynı ya da nakdi bir bağış - yardım dönem kazancından gider olarak **indirilemeyecektir**.

Bu noktada Hesap Uzmanı Noyan Alper ÜNAL'ın bağış ve yardımlar hususundaki görüşüne katıldığımızı ifade etmek isteriz. Sayın ÜNAL'a göre; "...verginin bir amaç değil bilakis kamu hizmetlerinin sağlıklı olarak yürütülebilmesi için gereken finansmanın sağlanmasına yönelik bir araç olduğu gerçeğinden hareketle; zaten tadadi olarak sayılmış kamu kurum ve kuruluşları ile kamu tüzel kişiliği niteliğine haiz organizasyonlara yapılan bağış ve yardım harcamalarının tamamının gelir ve kurumlar vergisinden indirilmesine olanak sağlanmalıdır." **[16]**

5- BAKANLAR KURULUNCA VAKIFLARA VERGİ MUAFİYETİ TANINMASI

Yukarıda yapılan tüm açıklamalar dikkate alındığında görülecektir ki; Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınmış vakıfların faaliyeti diğer vakıflara göre vergi mevzuatı açısından daha avantajlıdır.

Vakıflara vergi muafiyeti tanınmasına dair en son düzenleme 30.07.2003 tarihli ve 4962 sayılı kanunla yapılmıştır. Bu kanuni düzenlemeye ait ayrıntıları açıklayan **83 seri numaralı Kurumlar Vergisi Kanunu Genel Tebliği** ise 02.09.2003 tarihinde 25217 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

Bu nedenle 4962 sayılı kanun ve 83 seri numaralı Kurumlar Vergisi Genel Tebliği ile getirilen düzenlemeler hakkında aşağıdaki açıklamalara yer verilmiştir. [17]

5.1- UYGULAMANIN YASAL DAYANAKLARI

Yukarıda da belirtildiği üzere, vakıflara Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınması uygulaması ile ilgili yasal boşluk 4962 sayılı Kanunla doldurulmuş, uygulamanın usul ve esasları da 83 seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği ile açıklanmıştır. Bu konudaki işlemler, sözü edilen Kanun hükmüne göre anılan Genel Tebliğ'de yer alan açıklamalar çerçevesinde yürütülecektir.

5.1.1- 4962 SAYILI KANUN

4962 sayılı Kanun'un 20. maddesinde, **"Gelirlerinin en az üçte ikisini nev'i itibariyle genel, katma ve özel bütçeli idarelerin bütçeleri içinde yer alan bir hizmetin veya hizmetlerin yerine getirilmesini amaç edinmek üzere kurulan vakıflara, Maliye Bakanlığı'nın önerisi üzerine Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınabilir.**

Bunların vergi muafiyetinden yararlanması ve muafiyetlerinin kaybedilmesine ilişkin şartlar, usul ve esaslar Maliye Bakanlığınca belirlenir.

Olağan denetimler sırasında veya yaptırılacak özel denetimler sonucunda vergi muafiyeti tanınmasına ilişkin şartları kaybettikleri tespit edilen vakıfların vergi muafiyetleri, birinci fıkrada öngörülen yöntemle kaldırılabilir." denilmektedir.

Madde hükmüne göre, gelirlerinin üçte ikisini resmi senetlerinde yazılı amaçlarına harcayacağını resmi senedine yazarak taahhüt eden ve buna fiilen de uyan vakıflara Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınabilecektir. Ancak, bir vakfa Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınabilmesi için, maddeyle verilen yetki çerçevesinde Maliye Bakanlığınca belirlenen koşulların da yerine getirilmesi gerektiği tabiidir.

5.1.2- 83 SERİ NO.LU KURUMLAR VERGİSİ GENEL TEBLİĞİ

4962 sayılı Kanun'un vakıflara vergi muafiyeti tanınmasına ilişkin 20. maddesinin ikinci fıkrasında, vakıfların vergi muafiyetinden yararlanması ve muafiyetlerinin kaybedilmesine ilişkin usul ve esasların Maliye Bakanlığınca belirlenmesi öngörülmüştür.

Maliye Bakanlığı da bu yetki çerçevesinde 83 seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'ni yayımlamıştır. Madde hükmüne göre vakıflara vergi muafiyeti tanınabilmesi bakımından yıllık gelirlerinin üçte ikisinin amaçlara harcanması yeterli iken, Maliye Bakanlığı, daha önceki uygulamalarda olduğu gibi genel tebliğ ile maddede öngörülme-yen bazı koşulları yine öngörmüştür.

Anılan Genel Tebliğ'e göre, vakıflara Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınabilmesinin koşulları şunlardır:

5.1.2.1- Faaliyet Konusu Bakımından

4962 sayılı Kanun'un 20. maddesinde, vergi muafiyeti tanınabilecek vakıfların genel, katma ve özel bütçeli idarelerin bütçelerinde yer alan hizmet ya da hizmetlerin görülmesini amaçlamaları koşul olarak belirlenmiştir.

Bu düzenleme son derece kapsamlı olup, bu kapsama girmeyen herhangi bir hizmet düşünülemez. Dolayısıyla, kuruluşunu tamamlayan vakıf hangi konuları amaç edinmiş olursa olsun bu uygulamadan yararlanabilecektir.

Ancak, 83 seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği ile sadece **sağlık, sosyal yardım, eğitim, bilimsel araştırma ve geliştirme, kültür ve çevre koruma ile ağaçlandırma** konularında faaliyette bulunmayı amaç edinmiş vakıflara Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınabileceği açıklanmıştır.

Bu açıklama, 4962 sayılı Kanun'un 20. maddesinin kapsamını hukuka aykırı bir şekilde daraltıyor ise de vakıflara vergi muafiyeti tanınmasının temel amacına uygun düşmektedir. Çünkü, 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 güçlenmelerini sağlamak ve Devletin iç ve dış güvenliğinin sağlanması başta olmak üzere asli görevleri dolayısıyla göremediği kamu hizmetlerinin bu vakıflar aracılığı ile görülmesini sağlamaktır.

Türk Medeni Kanunu'na göre kurulan vakıflara Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınmasından sonra faaliyetlerinin yıllık bazda Maliye Bakanlığınca izlenmesi de vakıfların belirtilen amaçlara uygun faaliyette bulunup bulunmadıklarının denetlenmesi düşüncesinden kaynaklanmaktadır.

5.1.2.2- Faaliyet Süresi Bakımından

Genel Tebliğ ile getirilen koşullardan birisi de **vakıfların vergi muafiyeti talebinden önce kuruldukları tarihten itibaren en az bir yıl süreyle faaliyette bulunmaları ve bu süre içindeki faaliyetleri ile Devletin kamu hizmeti yükünü azaltıcı etki yaratmış olmalarıdır.**

5.1.2.3- Defter Tutma Bakımından

Genel Tebliğ'de, Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınacak vakıfların daha önce olduğu gibi **bilanço esasına göre defter tutmaları, kayıtların Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğlerine uygun olması ve vakıfların sahip oldukları iktisadi işletmeleri için ayrı defter tasdik ettirmeleri gerektiği** açıklanmıştır.

Bu koşul, vakıf ve iktisadi işletmelerin **(ki iktisadi işletmeler, 5422 sayılı Kanun'un 1. maddesinin (D) bendine göre kurumlar vergisi mükellefi olduğundan zaten bilanço esasında defter tutmak zorundadır)** hesaplarının sağlıklı bir şekilde izlenmesi, birbiriyle karışmaması ve denetlenmesi bakımından aranılması gereken bir koşuldur.

5.1.2.4- Mal Varlığı ve Yıllık Gelir Bakımından

Genel Tebliğ'e göre, Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınacak vakıflarda, **vergi muafiyeti talebinde buldukları tarihte en az 300.000.000.000 TL değerinde gelir getirici mal varlığına ve en az 30.000.000.000 TL tutarında yıllık geliresahip olma** koşulu aranmaktadır.

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 ya da bir sermaye şirketindeki iştirak de normal koşullarda gelir getirebilir. Ancak, bunların gelir getirmeleri, işletmenin ya da şirketin kâr etmesine, hatta şirketlerde yetkili organın kâr 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 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 sürekliliğin ve etkinliğin sağlanması ise gelirden de sürekliliği gerektirir. Bu nedenle, kamu kurumlarının bütçelerinden yapılan yardımlarla kişi ya da kurumlarca yapılan bağışlar, yıllık gelirin hesabında dikkate alınmamaktadır.**

Tebliğ'de, yukarıda sözü edilen mal varlığı ve yıllık gelir tutarlarının, her yıl Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre belirlenen yeniden değerlendirme oranında artırılarak uygulanması öngörülmüştür.

5.1.2.5- Gelirlerin Harcanma Şekli Bakımından

Genel Tebliğ'de, 4962 sayılı Kanun'un 20. maddesine koşut olarak Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınacak vakıfların, **resmi senetlerinde yıl içinde elde edilen brüt gelirlerin en az üçte ikisinin sağlık, sosyal yardım, eğitim, bilimsel araştırma ve geliştirme, kültür ve çevre koruma ile ağaçlandırma faaliyetlerinden oluşan amaçlara harcanacağına yazılı ve son bir yılda bu koşulu fiilen yerine getirmiş olmaları ve vergi muafiyetinin devamı süresince de bu koşula uymaları gerektiği**, koşul olarak ifade edilmiştir.

5.1.2.6- İlgili Kuruluşların Görüşlerinin Alınması Bakımından

Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınması talebinde bulunan **vakıfların bu taleplerinin Maliye Bakanlığınca ön incelemeye tabi tutulmasından ve mevzuata uygunluk sağlandıktan sonra başta Vakıflar Genel Müdürlüğü olmak üzere ilgili diğer kuruluşların da görüşünün alınması** gerekmektedir. İlgili kuruluşların, bu konudaki görüşlerini gerekli incelemeleri yaptıktan sonra Maliye Bakanlığı'na bildirmeleri ve yazılarına bu konuda düzenlenen rapor ya da tutanağı eklemeleri de gerekmektedir.

İlgili kuruluşlardan maksat, eğitim amaçlı bir vakıf için Milli Eğitim Bakanlığı, sağlık amaçlı bir vakıf için Sağlık Bakanlığı, sosyal yardım amaçlı bir vakıf için Sosyal Hizmetler ve Çocuk Esirgeme Kurumu, çevre koruma amaçlı bir vakıf için Orman ve Çevre Bakanlığı olmaktadır.

5.1.2.7- Maliye Bakanlığı Merkezi Denetim Elemanlarınca Yapılacak İnceleme

Anılan Genel Tebliğ'e göre, vergi muafiyeti talebinde bulunan vakıfların bu konudaki talepleri doğrultusunda Maliye Bakanlığınca kararname taslağı hazırlanıp vergi muafiyeti tanınması konusunda Bakanlar Kurulu'na öneride bulunulmadan önce, Bakanlık merkezi denetim elemanlarına vakıf nezdinde inceleme yaptırılması ve bu inceleme sonucu düzenlenecek raporun da olumlu olması gerekmektedir.

İncelemede, talepte bulunan vakfın vergi muafiyeti koşullarını taşıyıp taşımadığının yanı sıra belgeler üzerinde yapılan tespitlerin fiiliyatta da gerçekleşip gerçekleşmediği, vakfın o tarihe kadarki faaliyetleri ile Devletin kamu hizmeti yükünü ne ölçüde azalttığı saptanmaya çalışılmaktadır.

Bu koşul daha önceki uygulamada da bulunmaktaydı. Vergi muafiyeti tanınan vakıfların bu suretle sağladıkları avantajlar dikkate alınırca, topluca bütün koşulların varlığının bir kez daha yerinde yapılan incelemeye doğrulanmasının gerekli olduğu kanısındayız.

5.2- VERGİ MUAFİYETİ İÇİN BAŞVURUDA ŞEKİL VE USUL

83 seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nde yer alan açıklamalara göre, Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti talebinde bulunacak vakıfların, daha önceki uygulamada olduğu gibi, bu konudaki istemlerini içeren bir dilekçe ile Maliye Bakanlığı'na (**Gelirler Genel Müdürlüğü'ne**) başvuruda bulunmaları gerekmektedir.

Bakanlığa verilecek bu dilekçeye;

- 1- Vakıf resmi senedinin 5 örneğinin,
- 2- Gelir getirici mal varlığı ve yıllık gelire ilişkin bilgi ve belgelerin,
- 3- Kuruldukları tarihten başvuru tarihine kadarki süre içinde resmi senette yazılı olup, amaçlar arasında yer alan sağlık, sosyal yardım, eğitim, bilimsel araştırma ve geliştirme, kültür ve çevre koruma ile ağaçlandırma konuları ile ilgili olarak gösterilen faaliyetleri içeren faaliyet raporunun,

eklenmesi gerekmektedir.

Dilekçeye eklenecek bu belgelerde dikkate alınması gereken hususlar şu şekilde özetlenebilir.

- **Vakıf resmi senedinde**, vakfın yıllık brüt gelirlerinin en az üçte ikisinin amaçlara harcanacağıının yazılı olması şarttır. Bu hükmün resmi senette yazılı olmaması halinde başvuru işleme konulmayacak ve bu eksikliğin giderilmesi vakıf yöneticilerinden istenecektir. Bunun ise zaman kaybına neden olacağı açıktır.

- **Gelir getirici mal varlığı ve yıllık gelire ilişkin belgelerin**, geçerliliği ve kanıtlama gücü olan belgeler olması gerekir. Gelir getirici mal varlığı kiradaki bir taşınmaz ise taşınmazın tapusunun yanı sıra, kiracı ile yapılan resmi kira sözleşmesinin de bir örneğinin dilekçeye eklenmesi gerekir. Gelir getirici mal varlığı bir bankadaki vadeli mevduat ise o takdirde, bu konuda ilgili bankadan alınacak belgede vakıf adına açılmış vadeli hesaptaki paranın miktarı ile vade sonu itibarıyla tahakkuk edecek faiz geliri tutarının da belgede gösterilmiş olmasında yarar bulunmaktadır.

-Genel Tebliğ'de, **faaliyet raporunun**, vakfın kurulduğu tarihten başvuru tarihine kadar geçen süre içindeki amaca yönelik faaliyetlerini içermesi öngörülmektedir.

5.3- VERGİ MUAFİYETİ TANINAN VAKIFLARIN YÜKÜMLÜLÜKLERİ

Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıfların yerine getirmekle, diğer bir ifadeyle uymakla yükümlü oldukları hususlar Genel Tebliğ'de;

- Resmi senette yapılması düşünülen değişikliklerle ilgili yükümlülükler,
- Gönderilecek mali tablolar ve raporlarla ilgili yükümlülük,
- Fon oluşturulması ile ilgili yükümlülükler,

olmak üzere üç başlık halinde sayılmıştır.

Yasal düzenlemelerle, benzerlerine göre kendilerine ayrıcalık tanınan kişi ve kurumların belirli bazı yükümlülükler altına sokulması son derece doğal bir uygulamadır. Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan ve bu suretle kamuoyunun gözünde yarı kamu kurumu gibi görünme ayrıcalığı kazanan vakıflara da yukarıdaki yükümlülükler getirilmiştir. **Her üç yükümlülük de bu vakıfların, vergi muafiyeti koşullarını faaliyetleri süresince de taşıyıp taşımadıklarının, faaliyetlerinin kamu hizmeti özelliğini sürdürüp sürdürmediğinin ve Devletin kamu hizmeti yükünü azaltıcı etki yaratıp yaratmadığının kontrolüne yöneliktir.**

5.3.1--RESMİ SENET DEĞİŞİKLİKLERİNDE İZİN ALINMASI

Resmi senet değişiklikleri ile ilgili yükümlülük, vakıfların faaliyetlerinin kılavuzu ve anayasaları olan vakıf resmi senetlerinde vergi muafiyeti koşullarına aykırı değişiklik yapmalarının önüne geçilmesine yöneliktir.

Buna göre, Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıfların resmi senetlerinde yapmak istedikleri değişiklikler daha proje aşamasında iken, diğer bir ifadeyle değişiklikleri gerçekleştirilmeden önce bu konuda Maliye Bakanlığı'nın olurlarını almaları gerekmektedir. Aksi halde, özellikle de yapılan değişiklik Bakanlıkça onaylanamayacak bir değişiklikse, o vakfın vergi muafiyetinin kaldırılmasına ilişkin işlemlere başlanılabilecektir.

5.3.2- GÖNDERİLECEK MALİ TABLOLAR VE RAPORLAR

Gönderilecek mali tablolar ve raporlar, vakfın yıl içindeki faaliyetlerinin resmi senetlerine ve vergi muafiyeti koşullarına uygun olup olmadığının tespiti bakımından önem taşımaktadır.

Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan bir vakfın Maliye Bakanlığı'na (**Gelirler Genel Müdürlüğü'ne**) izleyen yılın ilk üç ayı içinde (**Mart ayı sonuna kadar**)göndermekle yükümlü olduğu mali tablo ve raporlar;

- Bilanço,
- Gelir Tablosu,
- Kesin Bütçe,
- Yeminli Mali Müşavirlik Vergi Muafiyeti Tasdik Raporu,
- Faaliyet Raporu'dur.

Bu tablolardan, **faaliyet raporu dışındakilerin (bilanço, gelir tablosu ve kesin bütçenin) yeminli mali müşavirlerce** onaylanması zorunlu bulunmaktadır.

Bilanço ve gelir tablosunun, Tek Düzen Muhasebe Sistemine uygun olarak tutulmuş kayıtlara ve Maliye Bakanlığı ile Vakıflar Genel Müdürlüğüne ortaklaşa yapılan çalışmalarla vakıfların bünyelerine uygun hale getirilen hesap planına uygun olarak düzenlenmiş olması gerekmektedir.

Kesin bütçe ise vakfın yıl içindeki faaliyetlerinin gerçek mahiyetini yansıtacak bir şekilde doğru ve açık bilgiler içermelidir. Kesin bütçeler, vakfın yıllık gelir - gider durumunu ortaya koyan bir tablo niteliğinde ise de düzenlenmesi sırasında muhasebenin temel kurallarına uyma zorunluluğu bulunmamaktadır. Aksi halde, gelir tablosundan farklı bir hal almayacağından düzenlenmesine de gerek kalmayacaktır. Örneğin, bilançonun aktifinde yer alan varlıklar arasında yer alacak bir unsur için yapılan harcama, gelir tablosunda yer almayacaktır. Oysa, aynı harcama kesin bütçede, harcamanın türüne göre, **amaca yönelik harcamalar veya yönetim ve idame giderleri ya da vakıf mal varlığını artırıcı yatırım harcamaları** bölümünde mutlaka gösterilecektir. Diğer bir ifadeyle, vakfın faaliyetleri ile ilgili olarak yıl içinde yapılan bütün harcamalar mutlak surette kesin bütçede yer alacaktır.

Yeminli Mali Müşavirlik Vergi Muafiyeti Tasdik Raporu, vakfın inceleme yılındaki faaliyetlerinin resmi senede ve vergi muafiyeti tanınan vakıflarla ilgili diğer mevzuata uygun olup olmadığını, vakfın vergi muafiyeti koşullarını taşıyıp taşımadığını ve öncelikle yıl içinde elde edilen brüt gelirlerin en az üçte ikisinin vakıf resmi senesinde yazılı amaçlara harcanıp harcanmadığını açık bir şekilde ortaya koyması gerekir. Vakfın, döneme ilişkin bilanço, gelir tablosu ve kesin bütçesinin de onaylanarak söz konusu rapora eklenmesi zorunludur. Bu raporlar, dönemini izleyen yılın Mart ayı sonuna kadar vakıflarca Maliye Bakanlığı'na (**Gelirler Genel Müdürlüğü'ne**) gönderilecektir.

Faaliyet raporu ise her yılın sonunda vakıf yönetimlerince hazırlanarak vakıf genel kuruluna da sunulan ve onaylatılan belgelerdir. Bu raporlarda, vakıf yönetimince yıl içinde gerçekleştirilen bütün faaliyetler ayrıntılı bir şekilde anlatılır.

Faaliyet raporları bu özellikleri ile vakıf genel kurulunun yönetimi denetleme aracı olma özelliği taşımaktadır.

Söz konusu raporlar da Yeminli Mali Müşavirlik Vergi Muafiyeti Tasdik Raporu ile beraber Maliye Bakanlığı'na gönderilecektir. Ancak, yukarıda da belirtildiği üzere faaliyet raporları yeminli mali müşavirlerce onaylanmayacaktır.

5.3.3- FON OLUŞTURULMASI

Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıfların uymakla yükümlü oldukları bir husus da **elde edildiği yıl içinde vakıf amaçlarına harcanamayan gelirlerle fon oluşturulmasıdır.**

Vakıflara Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınmasının yasal dayanağı olan 4962 sayılı Kanun'un 20. maddesinde de açıkça hükme bağlandığı üzere, **vergi muafiyeti tanınacak vakıfların yıl içinde**

elde edecekleri brüt gelirlerin en az üçte ikisini, elde ettikleri yıl içinde amaçlarına harcamaları esastır. Ancak, vakıf yönetimlerinin bütün iyi niyetlerine ve gayretlerine karşın gelirlerin yılın sonlarında elde edilmesi ve planlanan faaliyetlerin elde olmayan nedenlerle düşünöldüğü gibi gerçekleşmemesi durumu ortaya çıkabilir.

Bu gibi hallerde, yıl içinde elde ettikleri gelirlerin en az üçte ikisini amaçlarına harcamadıkları gerekçesiyle vakıfların vergi muafiyeti koşullarını ihlal ettiklerinin kabulü ve vergi muafiyetinin kaldırılmasına yönelik işlemlere başlanması ya da herhangi bir yaptırım uygulanması haklı olmayacaktır. **Ancak, bu durumdaki vakıfların da bu konuda iyi niyetlerini göstermeleri bakımından bazı kurallara uymaları gerekmektedir.**

83 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nde bu konuda yapılan açıklamalara göre, yıl içinde elde ettikleri gelirlerin amaçlarına harcanması gereken kısmını **iradeleri dışındaki nedenlerle harcamayan vakıflar, bu tutarları izleyen yılın bütçesine koyacaklar ve yönetim ve idame giderleri ile ihtiyata ve vakıf mal varlığını artırıcı yatırımlara pay ayırmadan tamamını amaçlara harcamayacaklardır.** Bu durumda, vergi muafiyeti koşulları ihlal edilmiş sayılmayacaktır. **Ancak, bu durum, yani yıl içinde elde edilen gelirlerin amaçlara harcanması gereken kısmının yılı içinde harcanamaması durumu süreklilik gösterirse, o takdirde, harcanamayan gelirler izleyen yılın bütçesine konulup tamamı amaçlara harcansa dahi vergi muafiyeti koşulları ihlal edilmiş olacaktır.**

Sözö edilen vakıfların yapabilecekleri bir başka uygulama da elde edildiği yıl içinde amaçlara harcanması gerektiği halde harcanamayan gelirlerle resmi senette yazılı faaliyet konuları ile ilgili bir konuda yapılacak yatırımın finansmanında kullanılmak üzere fon oluşturulmasıdır. Fonun süresi üç yıldır. Diğer bir ifadeyle, amaca yönelik bir yatırımın gerçekleştirilmesi için oluşturulan fondaki paraların bu süre içinde harcanması gerekmektedir. Üç yıllık süre içinde bu paraların harcanamaması vergi muafiyeti koşullarının ihlali anlamına gelmektedir. Ancak, gecikme haklı bir nedene dayanır ve gösterilen gerekçeler Maliye Bakanlığınca da kabul edilir ise üç yıllık süre iki yıl daha uzatılabilir.

Elde edildiği yıl içinde amaçlara harcanması gerektiği halde harcanamayan gelirleri ile açıklandığı şekilde bir fon oluşturulabilmesi için gerçekleştirilmesi düşünölen yatırım için vakıf yönetim kurulunca karar alınması ve alınan kararın bir örneğinin, **yatırım projesinin maliyeti, finansman kaynakları ve gerçekleştirilme süresi** gibi ana hatlarını açıklayıcı bilgiler içeren bir yazı ile Maliye Bakanlığı'na başvuruda bulunması ve izin alınması gerekmektedir.

5.4. VERGİ MUAFİYETİNİN KALDIRILMASI

Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıfların vergi muafiyetinin hangi koşullarda kaldırılacağı, 83 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nde, "Bakanlar Kurulu Kararı ile vergi muafiyeti tanınan vakıfların, Bakanlıkta oluşan dosyalarının incelenmesi veya olağan denetimler ya da yaptırılacak özel denetimler sonucunda;

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

tespiti halinde, **tespit edilen hususlar hakkında ilgili vakıftan açıklama isteneceği, vakıf yönetimince Bakanlıkça verilen süre içinde açıklama yapılmaz veya yapılan açıklamalar yeterli görülmezse veya yeterli görülmeyle beraber vakıf Bakanlıkça yapılan uyarıya rağmen benzeri ihlalleri tekrarlarsa, Maliye Bakanlığınca Vakıflar Genel Müdürlüğü'nün de görüşü alınarak Bakanlar Kurulu'ndan vakfın vergi muafiyetinin kaldırılmasının isteneceği"** açıklanmıştır.

6- VAKIFLARIN GELİRLERİNDEN GVK MADDE 94 KAPSAMINDA YAPILACAK TEVKİFATLAR

Gelir Vergisi Kanunu'nun 94. maddesinde; **"Kamu idare ve müesseseleri, iktisadi kamu müesseseleri, sair kurumlar, ticaret şirketleri, iş ortaklıkları, dernekler, vakıflar, dernek ve vakıfların iktisadi işletmeleri, kooperatifler, yatırım fonu yönetenler, gerçek gelirlerini beyan etmeye mecbur olan ticaret ve serbest meslek erbabı, zirai kazançlarını bilanço veya zirai işletme hesabı esasına göre tespit eden çiftçiler aşağıdaki bentlerde sayılan ödemeleri (avans olarak ödenenler dahil) nakden veya hesaben yaptıkları sırada, istihkak sahiplerinin gelir vergilerine mahsuben tevkifat yapmaya mecburdurlar."** hükmü yer almaktadır. Maddenin devamındaki bentlerde ise hangi ödemeler üzerinden tevkifat yapılacağı madde sayılmıştır. Dernek ve vakıflara yapılan ödemelerle ilgili olan bentler şu şekilde sıralanabilir.

- 1- Dernek ve vakıflara ait gayrimenkullerin kiralanması karşılığında bunlara yapılan kira ödemelerinden yukarıda sayılan kişi ve kurumların vergi kesintisi yapmaları zorunludur (94/5-b). 57 seri numaralı Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nde; **"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 ödenen kira bedellerinden bu tevkifatın yapılması gerekmektedir."** şeklinde açıklama yapılmıştır. Ancak dernek ve vakfın kuruluş kanunlarında gelir ve kurumlar vergisinden muaf olduğu belirtilmişse bu takdirde vergi kesintisi uygulanmaz. Bu husus sadece gayrimenkullerin kiralanması karşılığı dernek ve vakıf tarafından elde edilen kira gelirlerine münhasırdır. Dernek ve vakfın iktisadi işletmesine ait gayrimenkullerin kiralanması durumunda kira gelirlerinden tevkifat yapılmaz. Çünkü dernek ve vakıfların iktisadi işletmeleri kurumlar vergisi mükellefidir. Kurumlar vergisi mükelleflerine yapılan kira ödemelerinden vergi kesintisi yapılacağı, Gelir Vergisi Kanunu'nun 94. maddesinde belirtilmemiştir.
- 2- Gelir Vergisi Kanunu'nun 75/5. maddesinde yazılı olan hazine bonusu, devlet tahvili, toplu konut idaresi, kamu ortaklığı idaresi ve özelleştirme idaresince çıkarılan menkul kıymetlere sağlanan gelirlerden, nama ve hamiline yazılı tahvil faizlerinden ve diğerlerinden belirtilen oranlarda tevkifat yapılması gerekmektedir. **Ancak istisnai olarak şu hallerde tevkifat yapılmaması gerekmektedir. Kanunla kurulan dernek ve vakıflar ile derneğin kamuya yararlı dernek veya vakfın Bakanlar Kurulu'nca vergi muafiyeti tanınmış vakıf olması durumunda tevkifat uygulanmaz. (GVK 94/7, parantez içi hüküm).** Bu durumun dernek ve vakıfça ödemeyi yapacak olan kişi ya da kurumlara bir yazı ile bildirilmesi gerekmektedir. Bu geliri elde eden, dernek veya vakfın iktisadi işletmesi ise tevkifata tabidir.
- 3- Gelir Vergisi Kanunu'nun 75/7. maddesinde belirtilen mevduat faizleri üzerinden tevkifat yapılması gerekmektedir. **Ancak istisna olan ve yukarıdaki "2" numaralı bentte yer alan istisnai durumlar bu bent için de geçerlidir. (GVK 94/8, parantez içi hüküm)**
- 4- Gelir Vergisi Kanunu'nun 75/12. maddesindeki faizsiz olarak kredi verenlere ödenen kâr payları ile kâr ve zarar ortaklığı belgesi karşılığı ödenen kâr payları ve özel finans kurumlarınca kâr ve zarara katılma hesabı karşılığında ödenen kâr payları üzerinden bu ödemelerin dernek veya vakıflara yapılması sırasından gelir vergisi kesintisi uygulanması gerekmektedir. **Ancak istisna olan ve yukarıdaki "2" numaralı bentte yer alan istisnai durumlar bu bent için de geçerlidir. (GVK 94/9, parantez içi hüküm)**

5- Gelir Vergisi Kanunu'nun 75/14. maddesinde yer alan repo ve ters repo işlemleri dolayısıyla yapılan ödemeler üzerinden vergi tevkifatı yapılması gerekmektedir. **Ancak istisna olan ve yukarıdaki "2" numaralı bentte yer alan istisnai durumlar bu bent için de geçerlidir. [18]**
(GVK 94/14, parantez içi hüküm)

Aşağıda yer alan 4369 sayılı kanunun 48. maddesi ile ilave edilen Gelir Vergisi Kanunu'nun 94/6-c bendi;

"Vakıflar ve derneklerin (kanunla kurulan dernek ve vakıflar ile sendikalar, meslek odaları ve bunların üst kuruluşları, borsalar ve siyasi partiler hariç), iktisadi işletmelerinden elde edilenler dışında kalan ve tevkifata tabi tutulmamış olan her türlü gelirlerinden (dernek ve 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);

i) Bakanlar Kurulu'nca vergi muafiyeti tanınan vakıflar ve kamu menfaatlerine yararlı sayılan dernekler için % 0 (Bu bent gereğince yapılan tevkifat binde birden fazla olamaz.),

ii) Diğer vakıf ve dernekler için % 0 (Bu bent gereğince yapılan tevkifat yüzde birden fazla olamaz.)"

5035 sayılı kanunun 49. maddesi ile 02.01.2004'den geçerli olmak üzere yürürlükten kaldırılmıştır.

7- VAKIFLARIN İKTİSADİ İŞLETMELERİNDEN ELDE ETTİKLERİ KÂRLARIN GVK MADDE 94/6-b(i) BENDİ KARŞISINDAKİ DURUMU

Dernek ve vakıfların iktisadi işletmelerinin gelirleri kurumlar vergisine tabi tutulduktan sonra 4369 sayılı Kanunla değişikliğe uğramadan önceki Gelir Vergisi Kanunu'nun 75/4 ve 94-6-b bendi uyarınca tevkifata tabi tutulmakta iken, 4369 sayılı Kanunla hem 75. hem de 94. madde de değişiklik yapılmış istisna kazançları dışındaki kazançlardan dağıtımına bağlı tevkifat uygulaması kabul edilmiştir.

Yani 4369 sayılı Kanun ile yapılan düzenleme sonrası Gelir Vergisi Kanunu'nun 94/6-b-i maddesi ile kâr dağıtımına bağlı tevkifat getirilmiştir. Madde hükmü aşağıdaki gibi idi.

"i-Kurumlar vergisinden istisna kazançlara isabet eden kısım düşüldükten sonra, 75. maddenin ikinci fıkrasının 1, 2 ve 3 numaralı bentlerinde yazılı kâr paylarından (kârın sermayeye ilavesi kâr dağıtımı sayılmaz.) (kurumlar ile gelir ve kurumlar vergisi mükellefi olmayanlara ve muaf olanlara ödenenler dahil),

1-Halka açık anonim şirketlerde % 5

2-Diğerlerinde % 15"

Daha sonra, 4842 sayılı Kanunla kâr paylarının vergilendirilmesine yönelik olarak yapılan düzenlemeler kapsamında, Gelir Vergisi Kanunu'nun kâr paylarının dağıtım sırasında tevkifat yapılmasını öngören 94 üncü maddesinin birinci fıkrasının 6 numaralı bendinin (b/i) alt bendi de yeniden düzenlenmiş buna göre ***"b) i) Tam mükellef kurumlar tarafından; tam mükellef gerçek kişilere, gelir ve kurumlar vergisi mükellefi olmayanlara ve bu vergilerden muaf olanlara dağıtılan, 75. maddenin ikinci fıkrasının 1, 2 ve 3 numaralı bentlerinde yazılı kâr paylarından (Kârın sermayeye eklenmesi kâr dağıtımı sayılmaz), % 10"*** şeklini almıştır.

4369 ve 4842 sayılı Kanunlarla yeniden düzenlenen yukarıdaki bent hükmü, dernek ve vakıfların iktisadi işletmelerinden elde ettikleri kazançların kâr payı olup olmadığı tartışmasını gündeme getirmiştir.

Bir kısım görüşe göre dernek ve vakıfların iktisadi işletmeden elde ettikleri kazançlar kâr payı değildir. Bu nedenle GVK'nın 94/6-b-i maddesine istinaden tevkifat yapılamaz .

Maliye Platformu'nda da (İST. YMM Maliye Platformu 15.03.2000) ; **"iktisadi işletmenin dönem sonunda oluşan kârından Kurumlar Vergisi ve fon düşüldükten sonra dernek ve vakif**

bünyesine aktarılan net kârlar GVK'nın 94/6-b-i maddesi kapsamında stopaja tabi tutulması mümkün bulunmamaktadır. Zira 94/6-b-i bendinde 75. maddeye atıfta bulunularak bu maddenin ikinci fıkrasının 1, 2 ve 3 numaralı bentlerinde yazılı kâr paylarından stopaj yapılacağı ifade edilmiştir.

Dernek ve vakıf iktisadi işletmeleri bünyesinde oluşan kâr payları bu üç bent kapsamında yer almadığı gibi menkul sermaye iradı da saymak mümkün değildir.

Dolayısı ile dernek veya vakıflara aktarılan kâr paylarının stopaja tabi tutulmaması gerekeceği" belirtilmiştir.

Ankara Defterdarlığı'nın Özelvesi'nde de; 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 belirtilmektedir.

Bu konudaki diğer bir görüşe göre de; dernek ve vakıflarının iktisadi işletmeleri konusunda Türk Ticaret Kanunu'nda herhangi bir düzenlemede bulunulmamıştır. Kanun koyucu tamamen dernek ve vakıf adı altında iktisadi faaliyetlerde bulunulmasında fırsat eşitliğini sağlamak amacıyla iktisadi işletmeleri verginin konusuna sokmaktadır.

Hem 48 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Kanunu Genel Tebliği'nin ; "**V-3-Vakfa bağlı iktisadi işletmelerde muhasebe işlemleri ve işletme gelirlerinin vakıf bütçesinde gösterilmesi**" bölümünde hem de 48 Seri No.lu Tebliği kaldıran 83 Seri No.lu 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 kârından ödenmesi gereken vergiler indirildikten sonra kalan net kâr vakıf bütçesine gelir olarak aktarılacakları** düzenlenmiştir. **Söz konusun düzenlemeye göre vakfın iktisadi işletmesinin kâr dağıtım yapmama gibi bir karar verebileceği konusunda belirlemede bulunulmamış bilakis net kârın vakfa intikali düzenlenmiştir.** Bu düzenleme doğrudur. Çünkü vakıf ve derneklerin asıl amaçları iktisadi faaliyette bulunmak değil sosyal amaçlarını gerçekleştirmektir. Bu amaçlarına ulaşmak için tali faaliyet olarak iktisadi faaliyetlerde bulunurlar.

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 27. maddesi uyarınca dernek veya vakıflara ait iktisadi işletmeler (tüzel kişiliği haiz olmayan) için "**kurumlar vergisi**" bunların bağlı olduğu dernek veya vakıflar adına tarh olunacaktır.

Tüm bu belirlemeler dernek ve vakıfların iktisadi işletmelerinin dernek ve vakıf dışında bir tüzel kişilikleri bulunmadığının kurumlar vergisi açısından vergilendirme sadece iktisadi işletme kazançlarına ilişkin olduğu kabul edilmektedir. Dernek ve vakıfların tüzel kişilikleri olmasına karşın iktisadi işletmelerin yoktur. **Bu nedenle dernek ve vakıfların iktisadi işletmelerinden elde ettikleri kazanç aktarımları stopaja tabi tutulmamalıdır.**

Diğer bir görüşe göre ; "*Dernek ve vakıf tüzel kişilikleri ile bunlara bağlı iktisadi işletmelerin muhasebe kayıtlarını ayrı defterlerde izlemeleri zorunludur. Muhasebe uygulaması yönünden dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmeler ilgili dernek veya vakfın genel anlamda "iştiraki" durumundadır. Dolayısıyla iktisadi işletme kârından vakfa veya derneğe aktarılan tutarlar elde eden yönünden kâr payı (temettü) yani menkul sermaye iradı, kârı sağlayan (aktaran) yönünden ise kâr dağıtımını sayılmalıdır.*

Gelir Vergisi Kanunu'nun 94/6. maddesinin (b-i) alt bendinde parantez içindeki“ ...gelir ve kurumlar vergisi mükellefi olmayanlara ve muaf olanlara dahil”ibaresi de söz konusu tevkifatın yapılmasında herhangi bir tereddütün ortaya çıkmasını önlemek amacıyla konulmuş olmalıdır. Dernek ve vakfın iştiraki olan ticaret şirketinden aldığı kâr payından stopaj yapılıp, vergi kanunları uygulamasında kurum sayılan iktisadi işletmeden aldığı kâr payının stopaj dışında bırakılmasının ekonomik yönden izahı yoktur. Ayrıca kurum kazançlarının iki aşamalı vergilendirilmesi stopajın mutlaka gelir vergisi mükellefi ortakların vergi alacağını karşılamak için yapıldığı anlamına da gelmektedir. İşletme bünyesindeki kârın vakıf ve dernek bünyesine geçmesi kârın harcanmasına neden olur. Kanun koyucu kurum bünyesi dışına çıkan kârın stopaja tabi tutularak harcamaya dönüşmesini bir anlamda önlemek istenmiştir. Dağıtılmayan kârların stopaja tabi tutulmamasının nedeni kurumların mali yapılarını güçlendirmektir. Aksine bir uygulama diğer kurumlar vergisi mükelleflerinde kurum dışına çıkan kâr üzerinden % 44 vergi alınırken iktisadi işletmelerde bu oran % 33'te kalacaktır. Bu farklılığın vergi teşviki olarak değerlendirilmesi de mümkün değildir.

Danıştay Dördüncü Dairesi'nin bir Kararında da **“Gelir Vergisi Kanunu'nun 94. maddesinin 6/b-i alt bendinde, kurumlar vergisinden istisna edilen kazançlara isabet eden kısım düşüldükten sonra, 75. maddenin ikinci fıkrasının 1, 2 ve 3 numaralı bentlerinde yazılı kâr paylarından vergi tevkifatı yapılacağı belirtilmiş olup, bendin parantez içi hükmünde, kurumlar ile gelir ve kurumlar vergisi mükellefi olmayanlara ve muaf olanlara ödenenler tevkifat kapsamına dahil edilmiştir. Kanun'un 75. maddesinde menkul sermaye iradı tanımlanmış olup, ikinci fıkranın 1 numaralı bendinde her nevi hisse senetlerinin kâr payları, 2 numaralı bendinde iştirak hisselerinden doğan kazançlar kaynağı ne olursa olsun menkul sermaye iradı sayılmıştır.**

Davacı iktisadi işletmenin vergi sonrası kazancını bağlı bulunduğu vakfa aktarması bir kâr aktarımı olup, bu aktarım, Vakfı yönünden Kanun'un 75. maddesinin 1. fıkrasının 2. 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 Kanun'un 94. maddesinin 6/b-i bendine göre yapılacak tevkifatı etkilememektedir.

Bu durumda, davacı iktisadi işletmenin bağlı bulunduğu vakfa aktardığı kâr payı alan yönünden iştirak kazancı olduğundan ve Kanun'a göre tevkifata tabi tutulması gerektiğinden, aksi gerekçeyle tahakkukun kaldırılması yönünde verilen mahkeme kararında isabet bulunmamaktadır.” şeklinde karar verilmiştir.

Buna göre **Danıştayca**, iktisadi işletmenin bağlı bulunduğu dernek veya vakfa aktardığı kâr payı alan yönünden **iştirak kazancı** olduğundan ve Kanun'a göre tevkifata tabi tutulması gerektiğinden Gelir Vergisi Kanunu'nun **94. maddesinin 6/b-i alt bendine göre tevkifat yapılması gerektiği** hükme bağlanmıştır.

Danıştay'ın aksi yönde kararı nedeniyle **vakıflara ait iktisadi işletmeler kârlarını vakfa aktarmadan önce özelge almaları yerinde olur. [19]**

8- SONUÇ

Günümüzde demokrasi, insan hakları, toplum kalkınması, halkın gönüllü teşekküller eliyle yönetime ve kalkınmaya katılması gibi girişimler ön plana çıkmaktadır. Bu bağlamda vakıflar önemli sivil toplum

kuruluşlarını teşkil eder. Bu kuruluşlar buldukları ülkelerin, eğitimine, kültürüne, ekonomisine, sosyal ve siyasal hayatlarına büyük katkı sağlamaktadırlar. Türkiye’de yüzlerce vakıf kurulmuş ve hala kurulmaya devam etmektedir. Sivil toplum tarafından meydana getirilen bu kuruluşların faydalarını saymakla bitirmek mümkün değildir.

Bu kuruluşlar yerine getirdikleri işlevler dolayısıyla kamusal bir hizmet görmektedirler. Kâr amacı gütmeyen bu kuruluşların, kamusal nitelikli hizmetleri dolayısıyla yaptıkları ekonomik faaliyetler, tüm ülkelerde mali açıdan farklı işlemlere tabi tutulmaktadır. Vergi kanunlarında bu kuruluşlara birtakım istisna ve muafiyetler tanınmaktadır.**Bununla birlikte bu kuruluşların özel sektörün faaliyette bulunduğu konularda yürüttüğü çalışmalar haksız rekabete yol açabilmektedir. Bu nedenle, bu kuruluşlara yönelik vergi tedbirlerinin bir yandan gerçekten gerekli ve etkili olması arzu edilirken, diğer yandan da haksız rekabet yaratmamasına da özen gösterilmelidir.**

Aynı şekilde vakıfların tek bir çatı altında -standard kurumlar-olmamaları nedeniyle, bunların mali denetimleri de önem taşır. **Bu kuruluşların faaliyetlerinin, kuruluş amaçları ile ne kadar örtüştüğü ve faaliyetlerini yürütürken uymaları gereken şekli şartlar da önemlidir.**

Vergi mevzuatımızda kâr amaçlı olmama özelliğinden dolayı vakıfların vergilendirilmesinde, diğer iktisadi işletmelere göre bazı ayrıcalıklar sağlanmıştır.**Vakıf tüzel kişiliklerine tanınan ayrıcalıklar nedeniyle bu kuruluşların ticari ilişkilerde araç olarak kullanıldığı; normal olarak ticari işletmeler aracılığıyla yapılması gereken iktisadi faaliyetlerin vakıf bünyesinde gerçekleştirildiği görülmektedir.**

Vergi mevzuatımızda vakıfların vergilendirilme esaslarının yeniden gözden geçirilmesi, sınırlarının ve çerçevesinin daha açık bir şekilde belirlenmesi gerekmektedir.

Ayrıca vakıflara devletin desteği vergi yönüyle devam etmektedir. Ancak vakıfların elde ettikleri gelir iktisadi işletme sınırlarına girdiğinde bu destek sona ermektedir ve doğrudan kurumlar vergisi mükellefi olmaktadır. **Konunun önemi dolayısıyla iktisadi işletme sınırları vergi mevzuatında açık bir şekilde tespit edilmeli, iktisadi işletme oluşturmamış ancak gelir getirici sürekli ve çeşitli faaliyetleri olan vakıflar ile iktisadi işletme organizasyonu altında faaliyette bulunan vakıflar arasında vergi yükü bakımından oluşan farklılıklar giderilmelidir.**

Vakıfların mali denetimleri dikkatli bir şekilde yapılmalı, vakıf amaçlarının gerçekleştirilip gerçekleştirilmediği belirlenmeli ve amaçları doğrultusunda ilerlemeyen vakıflara gerekli müdahale anında yapılmalıdır. **Özellikle Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıfların bir çok vergiden muaf veya istisna tutulduğu göz önünde bulundurulursa, bu vakıfların amaçları doğrultusunda çalışıp çalışmadıklarını denetlemek ayrı bir önem taşımaktadır.**

Derneklerin faaliyetlerini ve mali bilgilerini yıllık beyanname ile bildirme zorunlulukları vardır. Böylelikle denetim işlevleri kolaylaştırılırken, bir yandan da istatistiki bilgi edinme imkanı yaratılmış olmaktadır. Vakıflarda da benzer bir uygulamaya geçilmesi uygun olacaktır.

Özellikle Batı ülkelerinde gönüllü kuruluşların toplumsal katkısı ve yararları artık tartışmasız bir gereklilik olarak kabul edilmektedir. Türkiye’nin Avrupa Birliği yolundaki en önemli adımlarından birisi de, sivil toplum kuruluşlarını yeniden yapılandırmaktır. İşte bu nedendir ki, vakıf ve derneklerin özellikle Avrupa Birliği normlarına göre yeniden şekillendirilmesi bir zorunluluk arz etmektedir. Sivil toplum kuruluşlarına gereken önem verildiği müddetçe hem sosyal refah artacak hem de devletin yükü hissedilir ölçüde azalacaktır.[\[20\]](#)

Çalışmamızda ele aldığımız konulardan birisi olan, vakıfların iktisadi işletmelerinden elde ettikleri karların GVK Md.94/6-b bendi karşısındaki durumu hakkında görüşümüz; söz konusu bentte açık bir şekilde ifade edildiği üzere "...gelir ve kurumlar vergisi mükellefi olmayanlara ve bu vergilerden muaf olanlara dağıtılan... kâr paylarından" kâr dağıtımına bağlı stopaj yapılacaktır. Bu nedenle vakıf iktisadi işletmesi elde ettiği dönem kazancını vakıfa aktarmadan önce % 10 oranında stopaj yapacaktır.

Ayrıca vakıflar açısından hayati önem taşıyan bağış ve yardımlar açısından ise çalışmamızda ifade ettiğimiz üzere, mevcut vergi kanunlarımızda zaten oldukça kısıtlı bir şekilde sayılmış olan vakıf, dernek ve kamu kurum ve kuruluşlarına yapılacak bağışların tamamının kurum kazancından indirilmesine imkan verilmelidir. Bu noktada bağış yapacak işletmenin hesap dönemini kâr ya da zararlar kapatmış olması şartı da aranmamalıdır. Çünkü, ifade ettiğimiz üzere söz konusu kuruluşlar zaten kamusal hizmet vermekte ve devletin bu alandaki yükünü hafifletmektedirler. Bu nedenle, devletin vergileri kamu hizmetlerini finanse etmek amacıyla aldığından hareketle vergi kanunlarında sayılan kurum ve kuruluşlara yapılan bağış ve yardımların tamamının ticari kazançtan indirimine izin verilmelidir.

Vakıfların "**kara para aklama**" veya "**Türkiye Cumhuriyeti'nin bütünlüğüne, laik yapısına veya sosyal değerlerine zarar verme**" amacıyla faaliyette bulunmaları da söz konusu olabilecektir. Bu nedenle vakıf gelir ve giderlerinin kesinlikle belgelenmesi önemlidir. Söz konusu vakfın tüm harcamalarını hangi gelir kaynakları ile finanse ettiği açıkça tespit edilebilmelidir. Vakıflara normalden yüksek tutarlarda ve yine normalden fazla süreklilikte bağış yapan kişi ve kuruluşlar da tespit edilebilmelidir. Diğer bir söyleyişle vakıfların gelir kaynakları izlenebilmelidir. Vakıfların belirli bir meblağı aşan tahsilat ve ödemelerinin tamamı banka kanalı ile gerçekleştirilmelidir. Bu durum belki kişileri vakıflara bağış yapma hususunda tedirgin edebilecektir ancak; dürüst ve gerçekten yardım amacıyla bağış yapan kişi ve kuruluşların bu durumdan endişe etmemeleri gerekeceğinden hareketle bizce bu takip sıkı bir şekilde yapılmalıdır.

Bize göre; vakıf iktisadi işletmesi enflasyon düzeltmesi yaparken, bağlı olduğu vakfın sadece kurumlar vergisi mükellefi olmadığı için enflasyon düzeltmesi dışında tutulması muhasebe tekniğine, tutarlılık, tam açıklama, özün önceliği ilkelerine ve enflasyon düzeltmesinin esas amacına aykırıdır. Enflasyon düzeltmesine tabi tutulmuş bir vakıf bilançosu vakfın gerçek mali durumunu ortaya koyacaktır.

* **SMMM, Denge Den.YMM Vergi Böl. Uzman**

Mehmet ŞAHİN ve Canan Öykü DÖNMEZ, "Vakıf ve Derneklerin Vergilendirilmesi ve Denetimi", **E-Yaklaşım**, Ekim 2004, Sayı:15

A. Ercan YILDIRIM - Halil SÖYLER, "Dernek ve Vakıflar ile İktisadi İşletmelerinin Vergilendirilmesi", **Yaklaşım**, Haziran 2002

Okan SAYDAM - Mustafa EKİCİ, **Türk Medeni Kanunu'na Göre Vakıf Yeni Vakıflar, Kuruluşu, Hukuki Yapısı, Muhasebe Düzeni**, Sev Matbaacılık ve Yayıncılık A.Ş., 1998, s. 53

Mehmet MAÇ, **Kurumlar Vergisi**, Denet Yayıncılık, 3. Baskı, s. 20 ve 918

Mustafa AKIL, "Dernek ve Vakıfların İktisadi İşletmelerinden Elde Ettikleri Kârlar GVK'nın 75. Maddesi Uyarınca Kâr Payı mıdır?", **E-Yaklaşım**, Haziran 2004, Sayı:11

Hüseyin DEMİR, "Dernek ve Vakıfların Gelirlerinde Tevkifat ve İktisadi İşletme Kavramı", **E-Yaklaşım**, Ağustos 2003, Sayı:1

A.Ercan Yıldırım ve Halil SÖYLER, "Dernek ve Vakıflar ile İktisadi İşletmelerinin Vergilendirilmesi", **Yaklaşım**, Haziran 2002.

A.Ercan YILDIRIM - Halil SÖYLER, agm

21.01.1998 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

26.12.1992 tarih ve 21447 mükerrer sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

Okan SAYDAM ve Mustafa EKİCİ, "Türk Medeni Kanuna Göre Vakıf, Yeni Vakıflar, Kuruluşu, Hukuki Yapısı, Muhasebe Düzeni", **Sev Matbaacılık ve Yayıncılık A.Ş.**, 1998, s. 87-88

Okan SAYDAM - Mustafa EKİCİ, "Türk Medeni Kanunu'na Göre Vakıf, Yeni Vakıflar, Kuruluşu, Hukuki Yapısı, Muhasebe Düzeni", **Sev Matbaacılık ve Yayıncılık A.Ş.**, 1998, s. 219

Mehmet ŞAHİN - Canan ÖYKÜDÖNMEZ, "Vakıf ve Derneklerin Vergilendirilmesi ve Denetimi", **E-Yaklaşım**, Ekim 2004, Sayı:15

Mehmet MAÇ, "KDV Uygulaması", **Denet Yayıncılık**, 4. Baskı, s. 1.29-1.30 ve 9.13-9.14

Mehmet ŞAHİN ve Canan Öykü DÖNMEZ, **E-Yaklaşım**, agm

Mehmet ŞAHİN ve Canan Öykü DÖNMEZ, **E-Yaklaşım**, agm

Mehmet ŞAHİN ve Canan Öykü DÖNMEZ, **E-Yaklaşım**, agm

Noyan Alper ÜNAL, "Vergi Uygulaması Açısından Bağış ve Yardımlar", **Yaklaşım**, Mart 2004, Sayı: 135

02.09.2003 tarih ve 25217 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

Cemali ÖZKAN, "Vakıflara Bakanlar Kurulu'nca Vergi Muafiyeti Tanınmasında Yeni Düzenleme", **Yaklaşım**, Ekim 2003, s. 173-179, **Yaklaşım** Kasım 2003, s. 174-180

Hüseyin DEMİR, "Dernek ve Vakıfların Gelirlerinde Tevkifat ve İktisadi İşletme Kavramı", **E-Yaklaşım**, Ağustos 2003, Sayı:1

Mustafa AKIL, "Dernek ve Vakıfların İktisadi İşletmelerinden Elde Ettikleri Kârlar GVK'nın 75.Maddesi Uyarınca Kâr Payı mıdır?", **E-Yaklaşım**, Haziran 2004, Sayı:11

Mehmet ŞAHİN ve Canan Öykü DÖNMEZ, **E-Yaklaşım**, Ekim 2004, Sayı:15, agm

[1] Yrd.Doç.Dr. Mehmet ŞAHİN ve Canan Öykü DÖNMEZ, "Vakıf ve Derneklerin Vergilendirilmesi ve Denetimi", **E-Yaklaşım**, Ekim 2004, Sayı:15

[2] A.Ercan YILDIRIM (Vergi Denetmeni) ve Halil SÖYLER, "Dernek ve Vakıflar ile İktisadi İşletmelerinin Vergilendirilmesi", **Yaklaşım**, 2002/Haziran

[3] Okan SAYDAM ve Mustafa EKİCİ, (Vakıflar Genel Müdürlüğü Müfettişleri); "Türk Medeni Kanunu'na Göre Vakıf (Yeni Vakıflar), Kuruluşu, Hukuki Yapısı, Muhasebe Düzeni", **Sev Matbaacılık ve Yayıncılık A.Ş.**, 1998, Sayfa: 53

[4] Mehmet MAÇ, (YMM), "Kurumlar Vergisi", **Denet Yayıncılık**, 3.Baskı, Sayfa: 20 ve 918

[5] Mustafa AKIL (Gelirler Baş Kontrolörü), "Dernek ve Vakıfların İktisadi İşletmelerinden Elde Ettikleri Kârlar GVK'nın 75. Maddesi Uyarınca Kâr Payı mıdır?", **E-Yaklaşım**, Haziran 2004, Sayı:11

[6] Hüseyin DEMİR (Gelirler Kontrolörü), "Dernek ve Vakıfların Gelirlerinde Tevkifat ve İktisadi İşletme Kavramı", **E-Yaklaşım**, Ağustos 2003, Sayı:1

[7] A.Ercan Yıldırım (Vergi Denetmeni) ve Halil SÖYLER; "Dernek ve Vakıflar ile İktisadi İşletmelerinin Vergilendirilmesi", **Yaklaşım**, 2002/Haziran

[8] A.Ercan YILDIRIM (Vergi Denetmeni) ve Halil SÖYLER; a.g.m.

[9] Okan SAYDAM ve Mustafa EKİCİ; "Türk Medeni Kanuna Göre Vakıf, Yeni Vakıflar, Kuruluşu, Hukuki Yapısı, Muhasebe Düzeni", **Sev Matbaacılık ve Yayıncılık A.Ş.**, 1998, Sayfa: 87-88

[10] Okan SAYDAM ve Mustafa EKİCİ (Vakıflar Genel Müdürlüğü Müfettişleri); "Türk Medeni Kanunu'na Göre Vakıf, Yeni Vakıflar, Kuruluşu, Hukuki Yapısı, Muhasebe Düzeni", **Sev Matbaacılık ve Yayıncılık A.Ş.**, 1998, Sayfa: 219

[11] Yrd.Doç.Dr. Mehmet ŞAHİN ve Canan ÖYKÜDÖNMEZ, "Vakıf ve Derneklerin Vergilendirilmesi ve Denetimi", **E-Yaklaşım**, Ekim 2004, Sayı:15,

[12] Mehmet MAÇ (YMM), "KDV Uygulaması", **Denet Yayıncılık**, 4. Baskı, Sayfa: 1.29-1.30 ve 9.13-9.14

[13] Yrd.Doç.Dr. Mehmet ŞAHİN ve Canan Öykü DÖNMEZ, **E-Yaklaşım**, a.g.m.

[14] Yrd.Doç.Dr. Mehmet ŞAHİN ve Canan Öykü DÖNMEZ, **E-Yaklaşım**, a.g.m.

[15] Yrd.Doç.Dr. Mehmet ŞAHİN ve Canan Öykü DÖNMEZ, **E-Yaklaşım**, a.g.m.

[16] Noyan Alper ÜNAL (Hesap Uzmanı), "Vergi Uygulaması Açısından Bağış ve Yardımlar", **Yaklaşım**, Mart 2004, Sayı:135

[17] Cemali ÖZKAN (YMM), "Vakıflara Bakanlar Kurulunca Vergi Muafiyeti Tanınmasında Yeni Düzenleme", **Yaklaşım**, 2003/Ekim, Sayfa: 173-179, **Yaklaşım** 2003/Kasım, Sayfa: 174-180

[18] Hüseyin DEMİR (Gelirler Kontrolörü), "Dernek ve Vakıfların Gelirlerinde Tevkifat ve İktisadi İşletme Kavramı", **E-Yaklaşım**, Ağustos 2003, Sayı:1

[19] Mustafa AKIL (Gelirler Baş Kontrolörü), "Dernek ve Vakıfların İktisadi İşletmelerinden Elde Ettikleri Kârlar GVK'nın 75.Maddesi Uyarınca Kâr Payı mıdır?", **E-Yaklaşım**, Haziran 2004, Sayı:11

[20] Yrd.Doç.Dr. Mehmet ŞAHİN ve Canan Öykü DÖNMEZ, **E-Yaklaşım**, Ekim 2004, Sayı:15, a.g.m.