

VAKIFLARIN VERGİLENDİRİLMESİ

Doç. Dr. Salih ŞANVER

GİRİŞ

Medenî Kanunumuzun tesislerle ilgili hükümlerini değiştiren bir kanun ⁽¹⁾, vakıfların (tesislerin) kurulmasını ve gelişmesini sağlamak gerekçesi ile, bu kurumlar hakkında vergiden muafiyet tedbirlerini de beraberinde getirmiş bulunuyor.

Bir kısım hukukçularımız, basında ve radyoda, yeni kanunun, öncelikle hukuki yönü üzerinde durdular ⁽²⁾. Bu yazımız, değişiklik kanununun vergi yönü üzerindedir. Vakıflarla ilgili yeni vergi teşviki tedbirleri, bazı temel düşüncelere ve bir kıyaslamaya göre, değerlendirilecektir. Temel düşünceler, vakfın müessesese olarak mahiyeti ve vergi teorisindeki durumudur; kıyaslama ise, Alman vergi sisteminin vakıflarla ilgili hükümleridir. Kıyaslama için bu ülkeyi seçmişiz, yürürlükteki Gelir ve Kurumlar vergisi kanunlarımız ile Vergi usul kanunumuzun Almanya'dan alınmış olması dolayısıyledir.

I. VAKFIN MÜESSESE OLARAK MAHİYETİ

Vakıf, başlıbaşına mevcudiyeti haiz olmak üzere, bir malın belli bir gayeye tahsisidir. Bu kanuni tanımdaki iki virgül arası deyi mi, tüzel kişiliğe sahip anlamındadır ⁽³⁾.

-
- (1) Türk Kanunu Medenisinin birinci kitabının ikinci babı üçüncü faslı nın değiştirilmesi, bu kanuna bazı madde ve fıkralar eklenmesi, bazı vakıfların vergi muafiyetinden faydalandırılması hakkında Kanun. No. 903, R.G. 24 Temmuz 1967.
 - (2) **Aydın Aybay**, Milliyet (24 Ağustos 1967); **Burhan Güngör**, Cumhuriyet (8 Eylül 1967); **Enis Reha Coşkun**, Akşam (10 Eylül 1967); İstanbul Radyosu 18 Eylül 1967 Yuvarlak masa.
 - (3) Bazı yabancı hukuk sistemlerinde, öncelikle Almanyada, tüzel kişiliği olmayan vakıf kurulabilir. Kanaatımızca bizde mükellefiyetli hibe tüzel kişiliği olmayan vakıf telâkki edilebilir.

Hangi mal ve hangi gaye vakıf müessesesini yaratır? Bu sorunun cevabı çok mühimdir. Yeni kanunumuz, **her mal ve her gaye mümkündür**, prensibine dayanmaktadır. Kanuna göre, bir mamelekin bütünü veya gerçekleşmiş veya gerçekleşeceği anlaşılan her türlü geliri veya ekonomik değeri olan haklar vakfedilebilecek; ah-lâka ve adaba veya milli menfaatlere aykırı olmayacak, siyasi düşünce veya belli bir ırk ve cemaatin mensuplarını desteklemeyecek her gaye kollarabilecektir.

Gayeye ve vakıf varlığına ait hükümlerin bu serbestliği karşısında, artık, bir fabrikamı veya ticari şirketlerdeki iştiraklerimi —kısmen veya tamamen, çalışır halde— vakıf konusu yapabilirim. Kuracağım vakfı; ticari işletmemde çalışanların, akrabalarımın, arkadaşlarımın, belli bir gurubun yararlanması gayesine yöneltebilirim. Diğer bir deyişle, vakıf tüzel kişiliği ve hukuki şekli ile iktisadi faaliyetlerimin yürütülmesini sağlayabilirim (4).

Bu durumda, vakıf kelimesinin tarihten gelen ve halk dilinde sosyal dayanışmayı ve kamu işlerini içeren anlamı, kanuni vakıf anlam ve kapsamından ayırt edilmelidir. Yeni kanunda, bir taraftan **kamuya yararlı vakıflar**, diğer taraftan **özel vakıflar** birlikte yer almaktadır (6).

II. VAKFIN VERGİ TEORİSİNDEKİ DURUMU

Vakıf, iktisadi teşebbüsün bir hukuki şekli mahiyetine de bürününce, vergi teorisi yönünden şu prensipler doğar :

Kamuya yararlı bir vakıf söz konusu ise, bu halde gayeye harcanan vakıf hasılatının vergilendirilmesinden vazgeçilebilir. Zira, vakfın harcamaları, kamu harcamalarına benzemektedir. Kamuya yararlı bir vakfın hasılatı biriktiriliyor ve vakfın sona ermesi halinde vakıf varlığının kamuya geçmesi öngörülüyor ise, biriktirilen hasılat gene vergi dışı bırakılabilir. Bu hallerde vakıf varlığı, şu veya bu şekilde, kamuya adanmıştır. Kamuya yararlı vakfın vergilendirilmemesi, vakıftan faydalananların vergilendirilmesine engel değildir. Fakat, vakfın gayesi uyarınca faydalananların vakıf gelirleri

(4) Bu konuda, Bkz. **Georg Strickrodt**, Die Stiftung als neue Unternehmensform, Geor Westermann Verlag, 1951.

(5) Değişiklik kanunu bu ayrımı açıklıkla yapmamıştır. Aşağıda bu konuya döneceğiz.

vergiden istisna edilebilir. Vakfın gayesi dışında vakıfdan faydalananların ve vakıfda çalışanların vergilendirileceği prensibi açıktır.

Özel bir vakıf söz konusu ise, vergileme prensibi gerek vakıf için gerekse vakıfdan faydalananlar ve vakıfda çalışanlar için mutlak olmalıdır (6).

Bütün bu vergilendirme esasları, iktisadi denklik prensibine dayanır. Bu prensip, aynı iktisadi olayın, hukuki şekli ne olursa olsun, aynı şekilde vergi yüküne bağlanmasını gerektirir.

III. ALMAN VERGİ HUKUKUNDA VAKIFLAR

Almanya'da vakıflarla ilgili vergi hukuku kaynakları; Alman Kurumlar vergisi kanunu, Vergi intibak kanunu ve Kamuya yararlılık tüzüğüdür (7).

Alman Kurumlar vergisinin, kurumlar vergisi mükelleflerini belirleyen 1 inci maddesi hükmü pek şumullüdür. Gerçekten, bu madde ile, bütün dernekler ve tesisler, genel olarak, bütün gelir kategorileri için Kurumlar vergisine bağlanmıştır. Alman Kurumlar vergisinin müteakip maddelerinde, şahsi ve aynı vergi muafiyeti dar tutulmuştur. Bu maddelerin açıklamasına girmiyoruz. Konumuz yönünden Alman Kurumlar vergisinin 4 üncü maddesinin 6 ncı bendi üzerinde duracağız. Bu bent hükmüne göre; **münhasıran** ve **vasitasız** olarak, dini veya kamuya yararlı veya hayır **gayesine** yönelmiş kuruluşlar, yalnızca **servet idaresinden** doğan gelirleri için vergiden muafırlar. Kanunun koyduğu bu muafiyet şartları (8), Vergi intibak kanunu ile Kamuya yararlılık tüzüğü tarafından iyice sınıflandırılmıştır. Söz konusu şartları kısaca gözden geçirelim :

1. Belli gayeler :

Muafiyet, ancak üç gaye için mümkündür : Dini gaye, kamuya yararlı olma gayesi veya hayır gayesi.

(6) Vakıflarla ilgili bu vergilendirme prensipleri şu eserden derlenmiştir : **H. Haller**, Die Steuern, Mohr, 1964 s. 165 vd. 181 vd.

(7) Körperschaftsteuergesetz, Steueranpassungsgesetz, Gemeinnützigkeitsverordnung.

(8) Şu şartlar gerçekleşse dahi, dar mükellefler hiçbir şekilde muafiyetden faydalanamazlar.

Bunlardan, **dini gaye** üzerinde durmuyoruz.

Kamuya yararlı olma gayesi; umumun maddi, ruhi ve ahlâki gelişimini sağlamağa yönelmek demektir. Kamunun sıhhati, gençliğin yetiştirilmesi, spor faaliyetleri, ilim, sanat ve eğitimin geliştirilmesi, mesleki eğitim, anıtlar bakımı, yurdun güzelleştirilmesi gibi gayeler kamuya yararlı sayılır. Bu gayede aranan, **umuma yönelme şartı**, ferdi gayenin değil, **gurup gayesinin karşıtıdır**. Böylece, aileye, aile çevresine, arkadaşlara, belli ve sınırlı kimselere yöneltilen veya faaliyetlerinde mahalli ve mesleki sınırlama yapan vakıflar muafiyetden faydalanamazlar. Bir meslek kendi mensupları için iktisadi gayeler güdüyorsa, vergi muafiyeti gene yoktur. Ticaret ve sanayi odaları, Barolar, Etibba odaları vergi muafiyetinden istifade edemezler.

Hayır gayesi; fiziken, ruhen ve iktisaden düşkün ve muhtaç olanlara yardıma yönelmedir. Bu gaye için umumi olma şartı aranmaz, guruplar için kullanan gaye de muafiyeti sağlar. Babasının bakabileceği çocuk ve yüksek tahsili sağlama gayesi muafiyete girmemektedir.

2. Servet idaresi :

Yukarıdaki gayelerden birine yönelmiş olan vakıflar, yalnızca servet idaresinden doğan gelirleri için vergi muafiyetinden faydalanırlar, bunların iktisadi işletme faaliyetleri vergiye tabi tutulur. Servet idaresi geliri, vakıf varlığının kira veya faiz hasılatından ibaret sayılır. Kantin, gazino, matbaa, kredi verme ve sigorta, maç giriş paraları gibi gelirler iktisadi işletme geliri olarak vergiye bağlanmıştır.

İktisadi işletme ;

- a) müstakil faaliyet
- b) müessir faaliyet
- c) hasıla elde etme

şartları ile gerçekleşir.

İktisadi işletme için;

- a) kazanç gayesi
- b) iktisadi dolaşıma iştirak
- c) işletmenin müstakil oluşu

şartları aranmaz.

3. Münhasır olma durumu :

Münhasır olma durumu, vergiden muaf olmayı sağlayan gayeler dışında başka bir gaye güdülmemesini ifade eder. Vergiye tabi tek bir gaye dahi, muafiyeti tüm olarak kaldırır. Münhasır olma durumu için ayrıca şu şartlar da gerçekleşmelidir :

— Vakfın kurucuları, kazanç payı veya benzeri karşılıkları vakıfdan almamalıdır.

— Vakıfdan ayrılan bir kurucuya veya vakfın sona ermesi halinde kuruculara, vakfa koyduklarından fazlası verilmemelidir.

— Vakıf, maaş veya ücret olarak yüksek ve emsaline uymayan karşılıklar ödiyememelidir.

— Vakfın sona ermesi halinde, tasfiye fazlası, mutlaka vergiden muaf bir kuruluşa verilmelidir.

Bütün bu şartlar hem vakfı kuranlar ve hem de mirasçıları için aranır.

4. Vasıtasız olma durumu :

Bu durum, vergi muafiyetine bağlanmış faaliyetin doğrudan doğruya muafiyetden istifade eden kuruluş tarafından yapılmasını gerektirir. Üçüncü şahıs durumunda bulunan vergiye tabi olan bir şahıs, muafiyetden istifade eden bir kuruluşu desteklediği için muafiyetden faydalanamaz. Ancak, muafiyetden istifade eden kuruluşlara yapılan bağışlar belli ölçülerde yapanlarca masraf yazılabilir (9).

Vergi muafiyeti için yukarıda kısaca açıklanan genel şartlara ek olarak şu şartlar da aranmaktadır :

— Muafiyet şartları hem hukuken ve hem de fiilen yerine getirilmelidir. Hukuken yerine getirilme deyimi, kanunun aradığı şartların statüde bulunması demektir.

— Muafiyet ancak bir vergi dönemi içindir, yani bir yıldır. Genel bir süre için muafiyet verilmez, her vergi devresi için muafiyet şartları Maliyece kontrol edilir.

(9) Gelir ve Kurumlar vergilerinde ya gelirin % 5 i, ya da hasılatın % 02 si masraf yazılabilir.

— Bir vakfın gelirinin, tamamı dahi olsa, bir kamu kuruluşuna gidiyor olması, o vakfın vergi muafiyetinden istifade etmesini sağlamaz.

Görülüyor ki Alman vergi hukuku, vakıfların vergi dışı kalmasını pek dar ve sert şartlara bağlamıştır. Bu şartlar altında, vakfın vergi muafiyetinin iyice sınırlandırıldığını gören kanun koyucu şu iktisadi faaliyetlerin vergi muafiyetini bozmadığını hükme bağlamıştır :

— İhtiyar ve yetim evleri, talebe yurtları, çocuk bahçeleri, halk aşevleri (muhtaç ve mali vasıttan yoksun olanlara yöneltilmek şartile),

— Kuruluşda çalışanların kendi ihtiyaçlarına yöneltilen zirai işletmeler

— Ruhen ve zihnen zayıf olanlara iş temin eden kuruluşlar

— Körler derneğinin körler için kuruluşları

— Kimsesiz çocukların yetiştirilmesi gayesi ile kurulan işletmeler

— Hasılatı masraflarını aşmamak şartile müze ve tiyatro gibi kültürel kuruluşlar

— Hasılatı masraflarını aşmamak şartile konserler ve sanat sergileri

— Hasılatı masraflarını aşmamak şartile spor derneklerine bağlı spor kuruluşları

— Hasılatı masraflarını aşmamak şartile, vergiden muaf olan derneklerin kendi üyeleri arasındaki faaliyetleri.

Ana gayeye erişmek için kullanabilecek bu yan gayeler **ancak rekabet ölçüsüne** varmamak şartı ile, vergiden muaf dernekler ve tesislerce yapılabilir ⁽¹⁰⁾.

Alman vergi hukukunda, tesisden faydalananlar, şayet istisna yoksa menkul sermaye iradı elde ediyor sayılırlar ⁽¹¹⁾.

(10) Bu bölümde verilen bilgiler, **Blümich - Klein - Steinbring - Stutz** Körperschaftssteuergesetz, 1965, s. 167-205 den derlenmiştir.

(11) Bkz. **O. Bühler**, Steuerrecht, 1958, Band II, s. 173-174.

IV. TÜRK VERGİ HUKUKUNDA VAKIFLAR

Bu bölümde, Türkiye’de vakıfların vergilendirilmesi ile ilgili hükümleri, **değişiklik kanunundan önce** ve **değişiklik kanunu** başlıkları altında iki kısımda vereceğiz. Her iki devrenin mevzuatını yukarıdaki bilgilerin ışığında değerlendireceğiz.

1. Değişiklik kanunundan önce :

Kurumlar vergisi kanunumuz, Almanyadaki tam zıddı olarak, mükellefleri belirleyen maddeleri çok dar, muafiyet maddelerini ise, pek geniş tutmuştur ⁽¹²⁾.

Kanunda, dernek ve tesisler genel olarak vergiye bağlanmamıştır; yalnızca dernek, tesis ve vakıflara ait veya bağlı olan iktisadi işletmeler şu şartlarla vergiye tabi tutulmuştur :

- a) Faaliyet devamlı olacak
- b) Sermaye şirketi veya kooperatif şirket şeklinde kurulmuş işletme olmyacak
- c) Ticari, sınai ve zirai işletme olacak.

Bu iktisadi işletmelerin; kazanç gayesi gütmemeleri, tüzel kişiliklerinin olmaması, müstakil muhasebeleri ve kendilerine tahsis edilmiş sermayelerinin bulunmaması muafiyetlerine tesir etmemektedir.

Kanunumuz ,Alman kanunundan farklı olarak, **dar mükellefler için** bir tahdit de koymamıştır.

Bu genel maddelerle bütün dernek ve vakıflar, ancak ticari, sınai ve zirai işletmeleri için vergiye bağlanmış, bu kuruluşlar bunlar dışındaki kategorileri için Kurumlar vergisi dışında kalmışlardır. Böylece, geçmişde ve halen Türkiyede otel ve işhanları inhisarını ellerinde bulunduran bazı kurumlar, gelirlerini gayrimenkul sermaye iradı haline getirerek kurumlar vergisinden kurtulmaktadırlar. Keza, bazı cemaatlerin elinde sinema, han ve dükkân gibi pek çok gayrimenkul vardır, bunlar dahi vergiye bağlanamamaktadır. Tatbikat, Gazeteciler cemiyetinin fuardan elde ettiği dolaylı kira gelirlerini vergi dışı saymaya kadar varmıştır ⁽¹³⁾.

(12) Kurumlar Vergisi Kanunu, 1-8 inci maddeler.

(13) İzmir Gazeteciler Cemiyeti, Fuarda kendisine Belediyece tahsis edilen yeri Benelüks Devletlerine kiraya vermiş, bu kira geliri Hesap Uzman-

İktisadi denklik prensibine aykırı bu geniş muafiyet durumu, önce vergi teorisi ile çelişmektedir, sonra da, kısmen, Kurumlar vergimizin sistematığına aykırıdır. Zira, teoride, kurumlarda ticari kazanç, bilânço kazancı demektir. Bir kurumun bilânço kazancı dışında geliri olması düşünülemez. Kanunumuza göre; kurum kazancı, gelir vergisi kanununa giren gelir unsurlarından terekküp ettiği için, kurum kazancı, ticari kazanç hükümlerine uyularak tesbit edildiğinden; bilânçodaki gayrimenkullerle menkullerin geliri ticari kazanç sayıldığından, bizce, tatbikat, Kurumlar vergisi sistemimize aykırı düşmektedir (14).

Her ne hal ise, gerek kurumlar vergisi mükelleflerini belirleyen maddelerin yazılış tarzı ve gerekse tatbikatın lâfzi tefsiri, bugün dahi, dernek ve tesisleri (vakıfları) sadece ticari, sınai veya zirai işletmeleri için vergilemek imkânını vermektedir.

Kazançları ticari, sınai veya zirai mahiyetde olsa dahi, dernek ve tesislere ait olan aşağıdaki işletmeler vergiden muaf tutulmuştur :

— İlim, fen ve güzel sanatlar ile tarım ve hayvancılığı öğretmek, yaymak, ıslah ve teşvik etmek maksadiyle işletilen müesseseler,

— Genel insan ve hayvan sağlığını korumak ve tedavi maksadiyle işletilen müesseseler,

— İctimai maksatlarla işletilen müesseseler,

— Hükümetin veya yetkili idare mercilerinin müsaadesi ile açılan mahalli, milli veya milletlerarası mahiyetdeki sergiler, fuarlar ve panayırılar (15).

Müesseselerin yukarıdaki maksatlarla ve gayelerle işletildikleri ilgili bakanlıkların mütalâası ile Maliye Bakanlığının kabulüne bağlıdır.

ları Danışma Komisyonunca 24/II/1965 tarih ve 139/9 sayılı kararla, tartışmasız, vergi dışı sayılmıştır.

(14) Bkz. Kurumlar Vergisi Md. 1 ve 13; Gelir Vergisi Md. 70 ve 77.

(15) Bkz. KVK. Md. 8 / 3-7 bentler. Maddede emsali müesseseler sayılmıştır. Ayrıca, Tüzel kişiliği haiz emekli ve yardım sandıkları, Ordu evleri ve askeri kantinler, verem, kanser, cüzzam ve trahom sağlık müesseseleri, aynı maddede vergi dışı bırakılmıştır.

Vergi sistemimizde, vakıfda çalışanlar ücret olarak gelir vergisine tabidirler. Bu durum açıktır. Vakfın (tesisin) gelirinden hizmet karşılığı olmıyarak alınan paralar ise gayrimenkul sermaye iradı sayılmaktadır. Bu son hüküm, ancak, 1963 yılında vergi sistemimize girmiştir. Daha önce, vakıfıdan faydalananların gelirlerini, Veraset ve intikal vergisine tabi tutarak vergilemek mümkündür (16).

Vakıfıdan faydalananların geliri gayrimenkul sermaye iradı sayılınca, iki problem ortaya çıkmaktadır :

— Götürü gider usulü (% 20) vakıfıdan alınan gelirlerde de mümkün müdür?

— 5.000 liralık gayrimenkul sermaye iradı muafiyeti vakıfıdan elde edilen gelirler için de uygulanabilir mi?

İlk sorunun cevabı menfidir. Zira götürü gider usulü, kanunumuzda, giderlere karşılık olmak üzere, yer almıştır. Vakıfıdan alınan gelirin gayrimenkul sermaye iradına ilişkin giderleri asla olmayacağından, götürü gider usulü vakıfıdan faydalananlara uygulanmaz.

İkinci sorunun cevabı kanunumuza göre müsbet görünür. Fakat bu durum, gayrimenkul sermaye iradında istisnayı, bina vergisi - gelir vergisi münasebetini gözönünde tutarak benimsiyen gerekçeye zıttır. Zira, vakıfıdan elde edilen gelir bina ve arazi vergisi ödemediğinden, mahsup muamelesini kolaylaştırmak, vakıf geliri elde edilmesi halinde, düşünülemez.

Vakfın gelirinin gayrimenkul sermaye iradı sayılması tamamen izafidir. Nitekim, Alman vergi sisteminin, bu nevi geliri, gene izafi olarak, menkul sermaye iradı saydığını yukarıda görmüştük.

Vakıfıdan faydalananların gelirlerinin gayrimenkul sermaye iradı olarak vergileneceği hükmü mutlak değildir. Bu gelirler, ancak gelir vergisi kanunumuzun istisna hükümlerinde yer alan gelirler dışında kaldığı takdirde, vergiye tabi olur (17).

2. Değişiklik kanunu :

Değişiklik kanunu ile vakıf şeklinin, her bir mal ve her bir gaye için mümkün hale geldiğini evvelce söylemiştik. Bu durum, bü-

(16) 1963 tarihli ve 202 sayılı kanun, GVK. md. 70.

(17) Bkz. Gelir Vergisi kanunumuzun istisna maddeleri 24 - 29.

yük bir sistem değişikliğidir. Artık vakıf konusu, servet idaresine inhisar etmemekte, iktisadi işletme de vakıf konusu olabilmektedir.

Bu sistem değişikliği temelde olmak üzere, yeni kanun yukarıda belirttiğimiz vakıfların vergiden muaf olma hallerine yenilerini eklemiştir. Diğer bir deyişle, Kurumlar vergisinde evvelce mevcut vakıf muafiyeti yeni kanunla pek çok genişletilmiş ve pekiştirilmiştir.

903 sayılı kanun «Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflar» deyimini taşımaktadır. Gelirlerinin en az % 80 ini, nevi itibariyle genel, özel ve katma bütçeli idareler bütçeleri içinde yer alan bir hizmetin veya hizmetlerin yerine getirilmesini istihdaf etmek üzere tahsisan kurulacağı kabul edilen vakıflar, tahsis edilen miktar için vergi muafiyetli sayılabilecektir.

Kanun, vergi muafiyeti tanınabilecek vakıflardan «kamu hizmeti» değil, «bir hizmet» beklemektedir. Bu hizmet, genel, özel ve katma bütçede yer alan hizmetlerden olmalıdır. Bu bütçelerde yer alan hizmetler pek çeşitli olduğundan, vakıf adeta her hizmet için imkân dahilindedir. Böylece, çok geniş muafiyet görüşüne dayanan kanun, «kamuya yararlı vakıf» deyimini yerine «vergi muafiyetli vakıf» deyimini benimsemiştir. Artık, Türk hukukunda, özel vakıflar —kamuya yararlı vakıflar ayrımını yapmak çok güçtür. Ayrım, vergiye tabi vakıflar ve vergi muafiyetli vakıflar diye yapılabilir. Vergi teorisinin ve emsal hukuk sistemlerinin temel prensiplerine göre, vergi muafiyetli vakıflar kamuya yararlı veya özel gaye kolluyor olabilirler. Bu son halde, vergi imtiyazlı vakıflarla karşılaşılıyor demektir ⁽¹⁸⁾.

Yeni kanunun vergi muafiyetli vakıflar için getirdiği hükümler şunlardır :

- Bu vakıflar Kurumlar vergisinden muaftır.
- Bu vakıfların vergiye tabi diğer kurumlara sermaye iştiraklerinden doğan kazançları Kurumlar Vergisinden istisna edilmiştir.

(18) **Kenan Bulutoğlu**, Türk Vergi Sistemi, 1967, s. 171-172 de Yeni kanun tasarisını şiddetle eleştirmekde idi.

— Bu vakıflar, gerek kuruluşlarında, gerekse kurulduktan sonra kendilerine tahsis edilen mallar için veraset ve intikal vergisi ödemezler.

— Bu vakıflar, gayrimenkul iktisaplarında Emlâk alım vergisi dışında kalırlar.

— Bu vakıfların kuruluş muamelelerinde düzenlenen her türlü kâğıtlar, Damga vergisi kanununa tabi değildir.

— Bu vakıflara, kuruluş muamelelerinde ve gayrimenkul iktisaplarında Harçlar kanunu uygulanmaz.

— Bu vakıflara ait arazi ve arsalar ile binalar arazi vergisine ve bina vergisine bağlanmaz.

Sular ile ilgili tesisler dahi bina vergisi dışındadır.

— Bu vakıflara, konularına uygun olarak bağış yolu ile gelen eşya ile bu kabil vakıfların hayri mevzularına uygun bir işde kullanılmak şartı ile ithal ettikleri eşya, Bakanlar kurulu kararı ile, Gümrük vergisi ödemez.

Bu saydıklarımız, Vakıfların kendilerine ait muafiyetlerdir. Biraz sonra, vakıfla ilgili kişilere ait muafiyetlere geleceğiz. Şimdi saydığımız muafiyetleri topluca değerlendirelim :

— Vergi teorisi, iktisadi işletme hangi hukuki şekle bürünürse bürünsün veya kime ait olursa olsun, iktisadi işletme gelirini mutlaka vergiler. Mutlak vergileme, iktisadi denklik prensibine veya rekabet şartlarında eşitlik ilkesine dayanır.

Aynı iktisadi dalda çalışan bir şirketi veya iktisadi devlet teşekkülünü vergiye tabi tutarken vakfı vergi dışı bırakmak, söz konusu temel vergileme kaidelerini ortadan kaldırmak demektir. Yeni kanun, iktisadi işletmeyi vakıf halinde olursa vergilememek prensibi ile vergi sistemimizi tamamen haksız bir şekilde bozmuştur.

— Vakfın geliri bütçede yer alan bir hizmete tahsis edildi, o halde gelirin tamamı vergidir şeklinde bir iddia, iktisadi denklik prensibine aykırı sistem değişikliğine hak verdirmez. Zira, bu halde iktisadi devlet teşekküllerini niye vergiliyoruz? sorusu cevapsız kalır. Bundan başka, bütçe teorisi, tahsis prensibine göre kamu hizmetine ayrılacak harcamanın hem keyfiyet ve hem de kemiyet

itibarile tayinini gerekli kılar. Bir kamu hizmetine ne miktar harcama yapılacağına, modern devletde meclisler karar verir. Yeni kanun vakfı yapana, hizmetin miktarına tesir imkânı verdiğiinden, bütçenin tahsis prensibini zedelemekte ve bütçe hizmetlerinin miktarını belirsiz kılmaktadır.

— Yeni kanunun, kamu politikası ile ilgili bu mahzurlarından başka, bazı mükelleflere, vakfa rağmen, vergi avantajı sağlama imkânı da vardır ve bu imkân kötü kullanımlara yol açacaktır. Şöyle ki :

Vergi sistemimizin bugünkü vergi nisbetlerinde, kurumlar vergisi artı gelir vergisi olarak % 68 vergi nisbetinde olan bir mükellef, iktisadi işletmesini %80 ve %20 oranı üzerinden vergiden muaf vakıf haline getirmiş olsun. Vakfın gelirinin %20 si vakfı kuranın mirasçılara gitsin. % 80 in % 68 i % 54,4 olduğundan, ilk ağızda, vakfı yapan % 25,6 oranında bir fedakârlık yapmış görünür. Fakat vakıf kurulmasa idi, iktisadi işletmenin rayiç değeri üzerinden Veraset ve intikal vergisi ödenecekti. Bu verginin ortalama nisbeti % 20 ise vakfı kuranın yaptığı fedakârlık % 5,6 a iner. İktisadi işleme vakıf halinde çalışırken Emlâk alım vergisi, Arazi ve Bina vergisi, Harç ödenmiyeceğinden kalan fedakârlık oranı vergiler yolu ile fazladan telâfi edilir. Neticede, vakfa rağmen, iktisadi işletme tüm vergi yükü yönünden daha avantajlı hale gelebilir.

Belirttiğimiz mahzurlarla, vergi idaremiz yeni kanunla bir çıkmaza girmiş gibidir. Ancak, kanunda, Vakıflar Genel Müdürlüğünce ilgili Bakanlıkların düşüncelerini alarak bir tüzük hazırlanacağı hükmü yer almaktadır. Kanunun gerek «belli bir gaye» gerekse Bakanlar kurulunun serbest idari takdir hükümlerine dayanılarak bu tüzük, vergi imtiyazlı vakıflar değil, gerçekten kamuya yararlı vakıflar meydana getirmek şeklinde çıkarılabilir. Bu tüzük hazırlanırken, haksız vergi avantajları yaratmamak için, diğer ülkelerin mevzuatından mutlaka faydalanılmalıdır.

Yeni kanunun vakıfla ilgili şahıslar için getirdiği muafiyetler şunlardır :

— Türk Kanunu Medenisine göre kurulan vakıflara makbuz karşılığı yapılan bağış ve yardımlar, Kurum kazancının % 2 sini ve her halde 20.000 lirayı aşmamak şartı ile, kurumlar vergisinde masraf yazılabilir.

Vergi muafiyetli vakıflara bağışlamalarda, masraf yazılacak miktar 20.000 liralık hadde bakılmaksızın, Kurum kazancının % 5'idir.

— Türk Kanunu Medenisi gereğince kurulan vakıflara yapılan bağış ve yardımlar, beyan edilecek gelirin % 5'ini aşmamak şartı ile gelir vergisinde masraf yazılabilir.

— Vergi muafiyetli vakıflara verilen bedelsiz bağış ve yardım şeklindeki maddeler gider vergisinden muafıdır.

— Vergi muafiyetli vakıflara yapılan bağışlar tescillerinde harca tabi değildir.

Kurumlar vergisi ve gelir vergisi için tanınan yukarıdaki iki bağışıklık yeni kanunun sistemine dahi aykırıdır. Zira, «Türk Kanunu Medenisine göre» her türlü vakıf mümkündür. Özel gayeli bir vakfa yapılan bağış ve yardımları —örneğin aile vakfı— masraf saymanın hiç ama hiç bir mesnedi yoktur. Yeni kanunun bu acayip hükmünün kanun yolu ile değiştirilmesinden başka bir çare de maalesef bulunmamaktadır.

Sonuç :

Türk Vergi hukukunda, vakıflarla ilgili vergi muafiyeti hükümleri çok geniştir. Vergi muafiyeti tedbirlerinin bu kadar geniş olduğu bir başka vergi sistemi, bilgimize göre, yoktur.

Yeni kanun vergi imtiyazlı vakıflar yaratacak niteliktedir. Kanunun getirdiği vergi sistemimizi bozucu tedbirler, çıkarılacak Vakıf Tüzüğü ile kısmen sınırlandırılabilir.

Pek çok gediklerle yaralı bulunan Vergi sistemimizde, yeni kanunla, genel vergileme prensiplerine aykırı ve bir emsali daha bulunmayan, bir gedik daha açılması olayı üzerine maliyecilerimiz titizlikle eğilmelidirler.