

Vakıflar, Dernekler ve İktisadi İşletmelerinin Türk Vergi Kanunları Karşısındaki Durumlarının İncelenmesi

Reviewing the Status of Foundations (Waqfs), Associations and Their Enterprises in Turkish Tax Laws

Türksoy EMEN¹ , Murat ÇAK² 

¹Dr. Öğr. Üyesi, İstanbul Nişantaşı Üniversitesi İktisadi İdari ve Sosyal Bilimler Fakültesi Siyaset Bilimi ve Kamu Yönetimi Bölümü, İstanbul, Türkiye
²Prof. Dr., İstanbul Üniversitesi, İktisat Fakültesi, Maliye Bölümü, İstanbul, Türkiye

Sorumlu yazar/

Corresponding author : Türksoy EMEN

E-posta/E-mail : turksoy.emen@nisantasi.edu.tr

ÖZ

Belirli amaçları gerçekleştirmek üzere bir araya gelen kişi birlikleri olan derneklerle, ortak amaçları yerine getirmek doğrultusunda toplanan mal birlikteliği şeklinde tanımlanan vakıflar, kimi zaman devletçe uygulanan bir kamu hizmetinin etkinliğini artırırken kimi zaman da çeşitli nedenlerle kamu hizmeti ulaştırılmayan yerlere erişilmesini sağlamaktadırlar. Vakıf ve dernekler, amaçlarını gerçekleştirebilmek için gelire ihtiyaç duyduğundan, zamanla piyasa şartlarına göre faaliyet gösteren iktisadi işletmeler kurmuşlardır. Giderek artan vakıf, dernek ve iktisadi işletme sayısı ve faaliyeti, vergi kanunlarında yeni düzenlemelerin yapılmasına neden olmuş, bu durum ise söz konusu tüzel kişiler için vergi kanunlarını daha karmaşık hale getirmiş ve kanunlara nüfuz etmeyi zorlaştırmıştır. Bu bağlamda çalışmanın amacı, Türk Vergi Kanunlarında vakıf, dernek ve bunların iktisadi işletmelerini ilgilendiren hükümleri uygulama ve örnekler ışığında açıklamak ve bu tüzel kişilerin vergi kanunları karşısındaki durumlarını tartışmaktır. Çalışmada yöntem olarak vakıf, dernek ve iktisadi işletmelere ait düzenlemelerin kanun bazında ele alınması kabul edilmiştir. Bunun sebebi, ilgili kanunun vakıf, dernek ve iktisadi işletmelerin doğası, var oluş nedeni ve faaliyetlerini göz önünde bulundurarak düzenleme getirip getirmediğinin daha iyi anlaşılmasını sağlamaktır. Çalışmaya göre; Türk vergi sistemi içinde vakıf, dernek ve iktisadi işletmelere tanınan muafiyet ve istisnalar son derece sınırlıdır ve birçok vergisel muafiyet ve istisna kamu menfaatlerine yararlı dernekler ile Cumhurbaşkanınca vergi muafiyeti tanınan vakıfları kapsamaktadır.

Anahtar Kelimeler: vakıf, dernek, iktisadi işletme, Türk vergi kanunları, Türk vergi sistemi

ABSTRACT

Associations consisting of individuals who come together for specific purposes and foundations defined as property partnerships formed for the purpose of achieving common goals sometimes enhance the effectiveness of a government-implemented public service and at other times facilitate access to areas where public services cannot be delivered for various reasons. Because foundations and associations need income to achieve their goals, they over time establish enterprises that operate in market conditions. The increasing number of foundations, associations, and enterprises and their accompanying activities have led to changes in tax laws, making them more complex for these legal entities and more difficult to penetrate. In this context, the study aims to explain the Articles of Turkish Tax Laws concerning foundations, associations, and their enterprises in the light of practices and examples and to discuss the situation of these legal entities in the face of tax laws. The study's accepted method is to examine articles related to foundations, associations, and enterprises based on the relevant tax laws, as this will provide a better understanding of whether the relevant law brings forth regulations by considering the nature, reason for existence, and activities of foundations, associations, and enterprises. According to the study, the exemptions and exceptions ensured to foundations, associations, and enterprises under the Turkish tax system are limited, with many tax exemptions and exceptions covering associations and foundations that benefit the public and that have been granted tax exemption status by the President.

Keywords: foundations, waqfs, associations, enterprises, Turkish tax law, Turkish tax system

Başvuru/Submitted : 04.09.2023

Revizyon Talebi/
Revision Requested : 10.10.2023

Son Revizyon/
Last Revision Received : 21.10.2023

Kabul/Accepted : 27.10.2023



This article is licensed under a Creative Commons Attribution-NonCommercial 4.0 International License (CC BY-NC 4.0)

EXTENDED ABSTRACT

Associations and foundations have become indicators of democracy and constitute the institutional side of civil society these days. Although the existence of associations founded on voluntary principles in the modern sense can be traced back two centuries, foundations date back to much earlier periods. The common goal of associations, which are formed by individuals with the motivation to act together toward similar purposes, and foundations, which have an independent property allocated to achieve specific goals, can be stated as a defined community benefit. The purposes of these organizations sometimes coincide with the fields of activity of public institutions, sometimes help achieve the purpose of the service more effectively, and sometimes engage in services of a diverse nature outside the range of public institutional services.

Neither type of organization aims for profit; however, they generally need to reach a certain level of income to achieve their goals. The main incomes of associations can be listed as periodical dues and participation fees from members, money earned from organized events, and various donations. Foundations, however, should have wealth proportional to the initial purpose or purposes, and these assets that are earmarked for the specific objective should regularly generate income for the foundation. Although a minimum amount can be said to be determined each year by the Foundations Council in the Turkish Legal System for establishing a foundation, when considering that this amount for 2023 is 120,000 Turkish Lira, one realizes this amount is inadequate for the continuous fulfilment of a purpose under today's economic conditions.

While many associations and foundations are currently found aimed at developing activities related to almost every aspect of life, their greatest obstacle can be said to be a lack of income for achieving their goal. For this reason, associations and foundations establish enterprises that operate under market conditions and contribute to the revenues of the relevant non-governmental organization, or they become partner with some company. In this regard, tax laws have started to gain importance. As such, this study attempts to explain the Articles of Turkish Tax Law concerning foundations, associations, and their enterprises in the light of practice and examples and to discuss the situation of these legal entities in the face of tax laws. The study also addresses within its scope the rights and obligations tax laws provide for publicly beneficial associations and tax-exempt foundations. The study also examines the Articles related to foundations, associations, and enterprises based on the relevant tax laws. The reason for this is to provide a better understanding of whether the relevant laws bring forth regulations by considering the nature, reason for existence, and activities of foundations, associations, and enterprises.

In conclusion, the examination of the Articles in various tax laws reveal limitations to the exemptions and exceptions that directly cover all foundations and associations. A large portion of tax exemptions and exceptions cover associations that serve public interests and foundations which have been granted tax exemption by the President. The conditions required for a foundation to be granted tax exemption by the President or similarly for obtaining the status of a public benefit association have become ever increasingly difficult to meet. The income levels that such entities need to generate are raised each year, while the expenses mandated for foundations and associations are also observed to increase. Therefore, the tax exemptions and exceptions that concern all foundations and associations need to be increased within the Turkish Tax System, and the scope of tax benefits that are provided to the foundations and associations that manage to meet the specific difficult conditions for obtaining tax exemption or for becoming a public-interest association needs to be expanded.

1. Giriş

Kökeninde kamu yararı, benlikten uzaklaşma, toplum için yapılan faydalı faaliyetlerin insan ruhunda meydana getirdiği iyileşmeler, yaratıcıya yakınlaşma hissinin vermiş olduğu iç huzur gibi farklı motivasyonları barındıran vakıf düşüncesi hem batı toplumlarında hem de Müslüman toplumlarda yaygın biçimde var olmuş, bunun bir neticesi olarak farklı amaçlar etrafında konumlanmış çok sayıda vakıf kurulmuştur. Batı toplumlarında ilk çağ düşünürlerinin sahip olduğu fikirlerin bir kısmının vakıf düşüncesiyle çeliştiği yönünde çalışmalar mevcuttur. Bu konuda en çok tartışılanlarından biri “Ortalama bir meskeni olan ve yorgunluğundan ötürü boş zamanlarında evinden zar zor çıkan bir dokumacı ya da marangozda insan sevgisini kanıtlamanın gülünç olduğu” biçiminde aktarılabilecek, Themistius’a ait olduğu bildirilen düşüncedir (Finn, 2006, s.215). Toplumu oluşturanların birbirlerini, toplum yararına maddi olanaklarından faydalandırma düşüncesinin Hristiyanlıkla birlikte ortaya çıktığı ve zamanla olgunlaştığı belirtilebilir. Ölümden sonra arafta geçirilecek zamanın uzunluğu ve çekilecek ıstırapın derecesinin dua ile azaltılabileceği yönündeki Hristiyanlık öğretisinin, mülk sahiplerine hem hayattayken hem de ölümleri sonrasında kiliseye ve fakirlere yardım etme yönünde etkide bulunduğu söylenebilir (Rubin, 1987, s.62). Bu öğreti, hayırseverlik çerçevesinde oluşturulacak fikirler, faaliyetler ve uygulamaların bir insan hayatı ile sınırlı olmaması gerektiğine dikkat çekerek, vakıfların ebedi kurumlar

olmasını tavsiye etmektedir. Aslında gerek Themistius'un düşüncesi gerekse Hristiyanlığın yukarıda bahsettiğimiz öğretisinin temelinde maddi zenginliğe vurgu yapıldığı; varlıklı olmanın, toplum için harekete geçmenin temel motivasyonlarından biri olduğu fikrinin ön plana çıkarıldığı görülmektedir.

Benzer biçimde, İslamiyet'in ortaya çıkması sonucu, ayet ve hadislerle yansıyan dini öğretilerin Müslüman toplumlarda vakıf düşüncesi üzerinde son derece büyük etkisi olduğu söylenebilir. Âl-i İmran suresi 92. ayette "Sevdiğiniz şeylerden Allah yolunda harcamadıkça iyiliğe erişemezsiniz. Ne harcarsanız Allah onu hakkıyla bilir" denilmektedir. Bunun gibi Allah yolunda hayır yapmayı öven pek çok ayet bulunmaktadır. İnsan suresi 7-11. ayetlerde mealen "Onlar, seve seve yiyeceği yoksula, yetime ve esire yedirirler. (Yedirdikleri kimselere) Biz size sırf Allah rızası için yediriyoruz. Sizden bir karşılık ve bir teşekkür beklemiyoruz. Çünkü biz, asık suratların bulunacağı çetin bir günden Rabbimizden korkarız. Allah da onları o günün kötülüğünden korur ve yüzlerine bir aydınlık ve içlerine bir sevinç verir." denilmektedir. Bu bağlamda konuyla ilgili bir hadis ise şöyledir: "İnsan ölünce üç şey dışında ameli kesilir. Sadaka-i câriye yani faydası kesintisiz devam eden hayır, kendisinden faydalanılan ilim ve kendisine dua eden hayırlı evlat". Bu hadiste de belirtildiği gibi, İslam inancına göre bireyin görece kendi kısa hayatının ötesine geçebilmesinin, hayır ve dua ile sürekli anılabilmesinin şartlarının başında Allah'ın rızasını kazanmak için harcama yapma eylemi gelmektedir (Çak ve Çak, 2020, s.261). Ancak İslam toplumlarında vakıf meydana getirme düşüncesini sadece dini sebeplere bağlamanın, olaya tek yönlü bakmakla eşdeğer olduğu belirtilmelidir. İslam'ın yaygınlaşması, fethedilen bölgelere yerli nüfusun yerleşiminin cazip hale getirilmesi için bir takım alt yapı ve sosyal çalışmaların yapılması, belirli bir seviyedeki gelirin gelecek kuşaklara kesintisiz intikali, malların müsadere edilmesinin önüne geçilmesi gibi pek çok farklı parametrelerin vakıf düşüncesinin oluşmasında rol aldığı söylenebilir.

2. Vakıf ve Dernek Kavramı

Türk vergi kanunlarında dernek ve vakıflar için ne tür düzenlemeler getirildiği ve bu düzenlemelerin amaçlarını anlayabilmek için, vakıf ve dernek kavramlarının tarihsel süreçte irdelenmesi gerekmektedir. Dolayısıyla bu bölümde hem geçmişte hem de günümüz mevzuatı çerçevesinde vakıf ve dernek kavramlarının ne anlam ifade ettiği ve bunların statüsü ele alınacaktır.

2.1. Vakıf Kavramı

Bir kişinin, mal varlığının tamamıyla ya da bir kısmıyla belirli amaca ya da amaçlara ulaşabilmek gayesiyle oluşturduğu kurumsal yapılara vakıf denilmektedir. İslam anlayışında vakıf, kişinin kendi mal varlığını Allah'ın rızasına nail olmak amacıyla toplum yararına olacak şekilde ebediyen bağışlamasıdır. Bir kere vakfedilen mal varlığının üzerinde bağışlayanın satış, devretme, üst hakkı vb. tasarrufları söz konusu olamayacağı gibi malvarlığıyla hiçbir ilgisi kalmamakta ve vakfedilenler Allah'ın mülkü olarak kabul edilmektedir. Bağışlanan mal varlığından ise ya tüm toplum ya da vakfiyede tanımlanmış kişiler yararlanmaktadır (Heyneman, 2004, s.17). Vakfedenin vefatından sonra varislerinin de vakıf konusu taşınmazlar üzerinde herhangi bir söz hakkı olmayacak ve bağışlanan mallar Allah'ın mülkiyetinde, yararlanana vakfiyede belirlenenler olmak üzere varlığını sürdüreceklidir. Zamanın İslam hukukçuları, nasıl ki alınıp satılabilen, hibe edilebilen, kiralanabilen, miras ve vasiyete konu olabilen köle, sahibi tarafından azat edildiğinde hiç kimsenin mülkiyetine intikal etmemekte ve Allah'ın mülkiyetine rücu etmekteyse, daha önce bir kişinin mülkiyetindeki malın, vakfedildikten sonra kimsenin mülkiyetine girmeden Allah'ın mülkiyetine intikal ettiği örneğini vermişlerdir (Güvendi, 2013, s.12). Bu açıklamalardan gerçek anlamda bir vakıftan bahsedilmek için vakfedilecek taşınmaz ya da taşınmazların mülkiyetlerinin şahsa ait olması, Allah rızasının gözetilmesi ve bir hayır amacıyla mülkiyetin vakfedilmesinin icap ettiği anlaşılmaktadır. Geçmişte tarıma dayalı aynı bir ekonomik düzen hâkim olduğundan, belirlenen hayır amacının sürekliliğinin sağlanabilmesi için vakıf meydana getirmede başta arazi olmak üzere, dükkan, ev, değirmen, su hakları vb. vakfedilmesi uygun görülmüştür. Taşınmaz olmayan değerlerden vakıf meydana getirilmesi kabul edilmese de sonraları sadece para ile kurulan vakıfların (para vakıfları) varlığı bilinmektedir.

Türkiye Cumhuriyeti Devletinin kurulmasıyla birlikte vakıflar, özel hukuk tüzel kişisi olarak kabul görmüş; 17/2/1926 tarih ve 743 sayılı Türk Kanunu Medenisi'nde "Tesis", kavramıyla ifade edilmişlerdir. Söz konusu Kanunun 73. maddesinde Tesis, "bir malın muayyen bir maksada tahsisidir" şeklinde açıklanmış ve bu izah tarzı, kanun değişikliklerinde de anlamca muhafaza edilmiştir. Vakıf kavramı ise, 1967 tarihli 903 sayılı Kanunun kabulünden sonra yeniden kullanılmaya başlanmış vakıf, "başlı başına mevcudiyeti haiz olmak üzere, bir malın belli bir gayeye tahsisidir" biçiminde tanımlanmıştır. 4721 Sayılı Türk Medeni Kanununun 101. Maddesinde Vakıflar, gerçek veya tüzel kişilerin yeterli mal ve hakları belirli ve sürekli bir amaca özgülemeleriyle oluşan tüzel kişiliğe sahip mal toplulukları olarak belirtilmiş; bir malvarlığının bütünü veya gerçekleşmiş ya da gerçekleşeceği anlaşılan her türlü geliri veya ekonomik değeri olan hakların vakfedilebileceği hükme bağlanmıştır. Vakıflar belirli amaçların yerine getirilmesi

sebebiyle kurulduklarından, zamanla amaçların anlamsızlaşması dışında süreklilikleri esastır. Başka bir söylemle bir vakıf, vakıf senedinde belirtilen gayesini devamlı olarak yerine getirme çabası içinde bulunur ve bu sürekliliği sağlamak amacıyla gelir getirici faaliyetlerine devam edebilir. Gelir sağlama, vakıfların asıl amacı olmayıp asıl amacın yerine getirilmesinde kullanılan bir araç olduğundan vakıflar; üretim, hizmet ve ticaret ile ilgili gelir getirici faaliyetlerini iktisadi işletme kurarak gerçekleştirirler. Nitekim 5737 sayılı Vakıflar Kanununun İktisadî işletme ve şirket kurulması başlıklı 26. maddesinde “Vakıflar; amacını gerçekleştirmeye yardımcı olmak ve vakfa gelir temin etmek amacıyla, Genel Müdürlüğe bilgi vermek şartıyla iktisadî işletme ve şirket kurulabilir, kurulmuş şirketlere ortak olabilirler. Şirketler dahil iktisadî işletmelerden elde edilen gelirler vakfın amacından başka bir amaca tahsis edilemez. Kurucuların çoğunluğu yabancı uyruklu olan vakıfların kurduğu yahut paylarının yarısından fazlasına bu nevi vakıfların sahip olduğu şirketlerin mal edinmeleri hakkında aynı vakıfların mal edinmelerini düzenleyen hükümler uygulanır” ifadeleri bulunmaktadır.

2.2. Dernek Kavramı

Derneklerle ilişkilendirilen tarih her ne kadar milattan öncelere dayandırılrsa da günümüzdeki anlamda kullanımına 18. ve 19. yüzyıldan itibaren rastlanılmaktadır. Derneklerde temel unsur gönüllülüktür. Eğlence, eğitim, sosyal ağ oluşturma, karşılıklı yardımlaşma ve sosyal eylem amaçları için geniş bir yelpazedeki gönüllü dernekler ile daha çok seçkinlerin kişisel çıkarlarını desteklemek için tasarlanmış dernekler olarak kabul edilebilecek oluşumların belirtilen tarihlerden itibaren varlıkları bilinmektedir (Harris ve ark., 2016, s.24).

Osmanlı’da özellikle Tanzimat’tan sonra başlayan dernekleşmeye sınırlı bir biçimde izin verilmiştir. Günümüzde ise hem Türk Medeni Kanununda hem de Dernekler Yasasında dernek; kazanç paylaşma dışında, kanunlarla yasaklanmamış belirli ve ortak bir amacı gerçekleştirmek üzere, en az yedi gerçek veya tüzel kişinin, bilgi ve çalışmalarını sürekli olarak birleştirmek suretiyle oluşturdukları tüzel kişiliğe sahip kişi topluluklarını ifade etmek için kullanılmaktadır.

3. Amaç ve Yöntem

Yukarıda görüldüğü üzere özellikle vakıflar, bazı hizmetlerin gerçekleştirilmesinde aktif rol oynamış ve çok önemli sosyal sorumluluklar üstlenmişlerdir. Türkiye Cumhuriyeti Devletinin kurulmasıyla birlikte hem vakıf hem de dernekler Türkiye Cumhuriyeti kanunları çerçevesinde faaliyetlerine devam etmişlerdir. Günümüze kadar da binlerce yeni vakıf ve dernek kurulmuştur. Vakıflar Genel Müdürlüğü verilerine göre Temmuz 2023 itibarıyla Türkiye’de 6.264 vakıf vardır.¹ İç İşleri Bakanlığı verilerine göre ise, yine aynı dönem için Türkiye’deki faal dernek sayısı 101.315’tir.² Bu vakıf ve dernekler, sosyal hizmetler ve yardım gibi faaliyetlere sahip olsa da zamanla piyasa şartlarına göre faaliyet gösteren iktisadi işletmeler kurmuşlardır. Vakıf, dernek ve iktisadi işletme sayısının artması vergi kanunlarında sürekli olarak yeni düzenlemelerin yapılmasını beraberinde getirmiştir. Bu durum, söz konusu tüzel kişiler için vergi kanunlarını daha karmaşık hale sokmuş ve kanunlara nüfuz etmeyi zorlaştırmıştır. Dolayısıyla bu noktada vakıf, dernek ve iktisadi işletmelerin vergi kanunları karşısındaki durumlarının ayrıntılı bir şekilde ortaya koyulması ve incelenmesi oldukça önem arz etmektedir. Bu bağlamda çalışmanın amacı, Türk Vergi Kanunlarında vakıf, dernek ve bunların iktisadi işletmelerini ilgilendiren hükümleri uygulama ve örnekler ışığında açıklamak ve bu tüzel kişilerin vergi kanunları karşısındaki durumlarını tartışmaktır.

Daha önce bu alanda yapılmış eski tarihli (dolayısıyla eski kanunlar esas alınarak) çalışmalarda, yöntem olarak mükellef, muafiyet-istisna ve usul hükümleri sınıflandırılması esas alınmış ve konu bu bağlamında irdelenmiştir. Örneğin İşeri (1970) yaptığı çalışmada, mükellefi borçlu kılan hükümleri inceledikten sonra, muafiyet-istisna düzenlemelerine yer vermiş ve son olarak usul hükümleri kapsamında konuyu değerlendirmiştir.

Bu çalışmada ise yöntem olarak vakıf, dernek ve iktisadi işletmelere ait düzenlemelerin kanun bazında ele alınması kabul edilmiştir. Örneğin Kurumlar Vergisinde vakıf, dernek ve iktisadi işletmelere ait (eğer varsa) mükellefiyet, muafiyet-istisna incelendikten sonra tarh, tebliğ, tahakkuk gibi vergilendirme sürecine ait aşamalar incelenmiştir. Böyle bir yöntemin seçilme nedeni, ilgili kanunun vakıf, dernek ve iktisadi işletmelerin doğası, var oluş nedeni ve faaliyetlerini göz önünde bulundurarak düzenleme getirip getirmediğinin daha iyi anlaşılmasını sağlamaktır.

4. Vakıflar, Dernekler ve İktisadi İşletmeleriyle İlgili Türk Vergi Kanunlarında Yer Alan Hükümlerin İncelenmesi

Çalışmanın yöntemi kısmında açıklandığı üzere; vakıflar, dernekler ve bunların iktisadi işletmeleriyle ilgili hükümler her bir vergi kanunu yönünden ayrı ayrı ele alınacaktır. Söz konusu tüzel kişileri ilgilendiren hükümler öncelikle

¹ https://cdn.vgm.gov.tr/genelicerik/genelicerik_945_290519/vakif-istatistikleri/yeni-vakiflar2023-sorasi/01-vakiflarin-turlerine-gore-dagilimi-14072023.pdf

² <https://www.siviltoplum.gov.tr/dernek-sayilari>

Kurumlar Vergisi Kanunu, daha sonra ise sırasıyla Gelir Vergisi Kanunu, Vergi Usul Kanunu, Katma Değer Vergisi Kanunu, Damga Vergisi Kanunu, Emlak Vergisi Kanunu, Harçlar Kanunu ve Veraset ve İntikal Vergisi Kanununu kapsamında incelenecektir.

4.1. 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu Yönünden

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun (KVK) “Mükellefler” başlıklı 2. maddesinde, kimlerin kurumlar vergisi mükellefi olduğu açıkça sayılmıştır. Söz konusu madde incelendiğinde, vakıflar ve derneklerin kurumlar vergisi mükellefi olan kurumlar arasında yer almadığı görülmektedir. Bu nedenle hem vakıfların hem de derneklerin kurumlar vergisi mükellefi olmadıklarını söylemek gerekecektir. Ancak Kanunun 2. maddesinde, dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmeler, kurumlar vergisi mükellefi olarak gösterilmiştir. Söz konusu maddede, dernek veya vakıflara ait ya da bağlı olup faaliyetleri devamlı bulunan ve sermaye şirketleri ve kooperatifler dışında kalan ticarî, sınaî ve zirai işletmeler ile benzer nitelikteki yabancı işletmeler, dernek veya vakıfların iktisadî işletmeleri olarak tanımlanmışlardır.

5737 sayılı Vakıflar Kanununun “İktisadi işletme ve şirket kurulması” başlıklı 26. maddesinde, vakfın amacını gerçekleştirmeye yardımcı olmak ve gelir temin etmek amacıyla vakıfların iktisadi işletme ve şirket kurabileceklerine yönelik düzenleme vardır. Diğer yandan 6102 sayılı Türk Ticaret Kanununun (TTK) 16. maddesine göre, amacına varmak için ticari bir işletme işleten vakıflar ve dernekler tarafından kurulan kurum ve kuruluşlar tacir sayılmaktadır. Hem Vakıflar Kanunu hem de TTK'daki hükümler beraberce değerlendirildiğinde, vakıf ve derneklerin amaçlarını gerçekleştirmek ve gelirlerini amacına uygun kullanmak üzere, piyasada şartlarında faaliyet gösteren iktisadi işletmeler kurabileceği, bunların tacir olarak kabul edildiği ve bu nedenle KVK'da, kurumlar vergisi mükellefi olarak tanımlandıkları sonucuna varılabilir.

Kanunun 2. maddesinde dikkat edilmesi gereken ilk husus, KVK'nın uygulanmasında sendikaların dernek, cemaatlerin ise vakıf olarak kabul edildiğidir. İkinci husus ise, iktisadî kamu kuruluşları ile dernek veya vakıflara ait iktisadî işletmeler kazanç amacı gütmese bile bu durumun mükellefiyetlerini etkilemeyeceğidir. Ayrıca, faaliyetlerinin kanunla verilmiş görevler arasında bulunması, tüzel, kişiliklerinin olmaması, bağımsız muhasebelerinin ve kendilerine ayrılmış sermayelerinin veya iş yerlerinin bulunmaması da söz konusu işletmelerin kurumlar vergisinden muaf olmasını gerektirmemektedir.

Bununla ilgili olarak uygulamada en çok karşılaşılan olaylardan biri, vakıf ve derneklerin sahip oldukları gayrimenkulleri kiraya vermesi sonucu ortaya çıkmaktadır. Bilindiği üzere 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 94. Maddesine göre, vakıflar (mazbut vakıflar hariç) ve derneklere ait taşınmazların bu maddede sayılanlar tarafından kiralanması halinde, kira ödemeleri üzerinden ödemeyi yapanlarca gelir vergisi tevkifatı yapılması gerekmektedir. Dolayısıyla vakıflar ve dernekler, sahip oldukları gayrimenkulleri kiraya verdiklerinde, 94. maddede sayılan stopaj yükümlülüğü olanlar tarafından kiralanması halinde kaynaktan kesinti yapılmış olacak, vakıf ve derneklerin elde ettikleri kira geliri nedeniyle bir iktisadi işletme doğmayacak ve bu nedenle kurumlar vergisi mükellefiyeti ortaya çıkmayacaktır. Ancak bazı vakıf ve dernekler, iktisadi işletmeye sahip olmadıkları, kâr amacı gütmedikleri gibi sebeplerle, stopaj yükümlülüğü olmayanlara kiraya verdikleri gayrimenkullerden elde ettikleri gelirleri üzerinden vergiye tabi olmadıklarını düşünmektedirler. Bilindiği üzere, 1. Seri Nolu Kurumlar Vergisi Genel tebliğinin 2.4. maddesinde, işletmelerin belirgin özellikleri olarak bağlılık, devamlılık ve faaliyetin ticari, sınaî veya zirai bir mahiyet olması sayılmaktadır. Yine aynı maddede, devamlı bir şekilde piyasa ekonomisi içerisinde iktisadi faaliyet gerçekleştiren vakıf ve derneklerin iktisadi işletmelerinin tüzel kişiliğe sahip olup olmamalarına, bağımsız muhasebelerinin bulunup bulunmamasına, kendilerine tahsis edilmiş sermaye veya iş yerlerinin olup olmadığına bakılmaksızın vergiye tabi tutulacağı ifade edilmektedir. Bu nedenle vakıf ve dernekler, kendilerine ait gayrimenkulleri stopaj yükümlülüğü olmayanlara kiraya verdiklerinde, piyasa ekonomisi içinde devamlı suretle bir iktisadi faaliyet gerçekleştirmiş olduklarından, elde ettikleri gelir nedeniyle bir iktisadi işletme doğacak ve kurumlar vergisi mükellefiyeti ortaya çıkacaktır. Bu konuda verilen bir muktezada ³ ; “kira ödemelerinden vergi tevkifatı yapılmayan taşınmazların ticari amaç güdülerek veya hacim ve ehemmiyet bakımından ticari metot ve usulleri gerektiren bir organizasyon dahilinde kiraya verilmiş olması durumunda, bu kiralama faaliyeti nedeniyle Vakfınız bünyesinde oluşacak iktisadi işletme için kurumlar vergisi mükellefiyeti tesis edilecektir.” ifadelerine rastlanmaktadır.

Dernek ve vakıfların iktisadi işletmelerinin kazançları kurumlar vergisine tabi olsa da Kanun, söz konusu işletmelerin bazı kazançlarını bir kısım vakıf ve dernekler için vergiden müstesna tutmuştur. Kanunun “İstisnalar” başlıklı 5. maddesine göre; Cumhurbaşkanıca vergi muafiyeti tanınan vakıflara veya kamu yararına çalışan derneklere bağlı rehabilitasyon merkezlerinin işletilmesinden, ilgili Bakanlığın görüşü alınmak suretiyle Maliye Bakanlığının

³ 24.02.2016 tarih, 62030549-120[94-2014/450]-15441 sayılı ve “Vakfa ait gayrimenkullerin kiraya verilmesi dolayısıyla kurumlar vergisi mükellefiyeti oluşup oluşmayacağı” konulu mukteza, <https://www.verginet.net/dtt/11/ozelge-2016-3.aspx?ozID=610> (Erişim 03 Ağustos 2023).

belirleyeceği usuller çerçevesinde beş hesap dönemi itibarıyla elde edilen kazançlar kurumlar vergisinden istisnadır. Ancak görüldüğü üzere, söz konusu istisnadan her vakıf ve derneğin değil, yalnızca Cumhurbaşkanınca vergi muafiyeti tanınan vakıf veya kamu yararına çalışan derneklerin faydalanabileceği özellikle vurgulanmalıdır.

Bu noktada, Cumhurbaşkanınca vergi muafiyeti tanınan vakıflar ile kamu yararına çalışan dernekler kavramlarının açıklanması gerekmektedir. Bir vakfa Cumhurbaşkanınca vergi muafiyeti tanınması için ilgili vakıf, bazı özelliklere sahip olmalıdır. Bunlardan en önemlisi vakfın, devletin vatandaşlarına sunduğu kamusal hizmet yükünü hafifletecek tarzda bir faaliyet gösteriyor olmasıdır. Sağlık hizmetlerinin daha ulaşılabilir olmasının sağlanması, eğitim hizmetlerinin desteklenmesi, araştırma geliştirme alt yapısının kuvvetlendirilmesi çabaları, çevreyle ilgili faaliyetler vb. kamusal nitelikteki hizmetleri yoğun bir biçimde faaliyetlerine aktaran vakıflar, vergi muafiyetine hak kazanma kapsamında değerlendirilmektedir. Vakfın amaçlarının genele yayılması, toplumu kucaklayıcı biçimde olması, sadece belirli bir yöre ile sınırlı kalmaması, vergi muafiyeti tanınacak vakıflarda aranan bir diğer kriteri oluşturmaktadır. Ayrıca kamu hizmetleri niteliğindeki bu faaliyetlerin sürdürülebilirliğinin sağlanmasının taahhüdü sayılan, vakfın yıllık brüt gelirlerinin en az üçte ikisinin ilgili amaçlara (sağlık, sosyal yardım, eğitim, bilimsel araştırma ve geliştirme, kültür ve çevre koruma ile ağaçlandırma) sarf edileceğinin vakıf resmi senedinde yer alması gerekmektedir. Vergi muafiyetine başvuran vakfın faaliyetleri Hazine ve Maliye Bakanlığı vergi müfettişlerince denetlenmek suretiyle vakfın, vakıflara vergi muafiyeti tanınması hakkındaki tebliğde belirtilen şartları⁴ taşıyıp taşımadığı, devletin kamu hizmetlerini gerçekleştirmesi alanında yardımcı olup olmadığı, nihayetinde vakfa vergi muafiyeti tanınıp tanınmayacağı yönünde görüş bildirilmektedir. Kamuya yararlı dernek statüsünü elde edebilmek için ise tıpkı vergi muafiyetini haiz vakıflarda olduğu gibi her yıl elde edilen gelirin en az yarısının yerel, ulusal veya uluslararası düzeyde toplumun ihtiyaç ve sorunlarına yönelik çözümler üretecek ve toplumsal gelişmeye katkı sağlayacak nitelikte amaçların gerçekleştirilmesi için harcanması gerekmektedir. Derneğin bu doğrultuda faaliyet gösterdiğinin, İç İşleri Bakanlığı'na bağlı dernekler denetçileri tarafından düzenlenen rapor ile belirlenmesi icap etmektedir.

Dernek ve vakıfları kurumlar vergisi mükellefi olarak kabul etmeyip yalnızca iktisadi işletmelerine mükellefiyet yükleyen KVK; vergi kesintisi yapma zorunluluğunu ise iktisadi işletmeler yanında dernek ve vakıflara da getirmiştir. Kanunun "Vergi kesintisi" başlıklı 15. maddesinde dernekler, vakıflar ve dernek ve vakıfların iktisadî işletmelerinin, kurumlara avanslar da dahil olmak üzere nakden veya hesaben yaptıkları bir kısım ödemenin üzerinden istihkak sahiplerinin kurumlar vergisine mahsuben %15 oranında kesinti yapmak zorunda olduğu hüküm altına alınmıştır. Söz konusu kurumlar, örneğin kooperatiflere ait taşınmazların kiralanması karşılığında bunlara yapılan kira ödemelerinin ya da Gelir Vergisi Kanununda belirtilen esaslara göre birden fazla takvim yılına yaygın inşaat ve onarım işleri ile uğraşan kurumlara bu işleri ile ilgili olarak yapılan hakediş ödemeleri üzerinden kesinti yapmalıdırlar.

Kurumlar vergisi mükellefi olan iktisadi işletmelerin bu vergiyi nasıl beyan edecekleri ise "dernek ve vakıflara ait iktisadî işletmelerden her biri için, bunların bağlı olduğu dernek ve vakıflar tarafından ayrı beyanname verilir" hükmüyle Kanunun 14. maddesinde düzenlenmiştir. Burada gözden kaçırılmaması gereken husus, birden fazla iktisadi işletmeye sahip vakıf ve derneklerin, her bir iktisadi işletme için ayrı beyanname vermesi gerektiğidir.

Son olarak, tüzel kişiliğe sahip olmayan iktisadi işletmelerin vergi tarhiyatlarının nasıl olacağı konusunun ele alınması gerekmektedir. Vakfa ait taşınmazın kiralanması hususunda izah edildiği üzere, bir iktisadi işletme tüzel kişiliğe haiz olmasa da belirli şartlar altındaki kazancı kurumlar vergisine tabidir. İşte bu tür iktisadi işletmelerin kazançlarına ait vergi tarhiyatlarının ne şekilde olacağı Kanunun 16. maddesi kapsamında düzenlenmiştir. Buna göre, derneklere ve vakıflara ait iktisadî işletmelerden tüzel kişiliğe haiz olmayanlar için bağlı oldukları kamu tüzel kişileri ya da dernek veya vakıf adına tarh olunacağına hüküm altına alınmıştır.

4.2. 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu Yönünden

Gelir Vergisi Kanununda (GVK), vakıf ve derneklerle ilgili en önemli husus vergi tevkifatıdır. GVK'nın 94. maddesinde vergi tevkifatının hangi hallerde ve kimler tarafından yapılacağı belirtilmektedir. Kanun koyucu; dernekler, vakıflar ve dernek ve vakıfların iktisadi işletmelerini vergi tevkifatı yapmak zorunda olan kurumlar arasında saymıştır. Buna göre dernekler, vakıflar ve bunların iktisadi işletmeleri; hizmet erbabına yaptıkları ücret ödemelerinden, serbest meslek erbabına yaptıkları işler nedeniyle ödenen ücretlerden, dar mükellefiyete tabi olanlara, telif ve patent haklarının satışı dolayısıyla yapılan ödemelerden, gayrimenkullerin kiralanması karşılığında yapılan kira ödemelerinden, dağıtılın

⁴ Vakıflara Vergi Muafiyeti Tanınması Hakkında Genel Tebliğ incelediğinde, 2023 yılı için en az 1 yıldır faaliyet bulunan bir vakfın minimum 5.686.000,00 TL'lik gelir getirici bir malvarlığına sahip bulunması ve bu malvarlığından en az 512.000,00 TL yıllık getir elde etmesi gerekmektedir. Faaliyet süresi asgari altı ay olan vakıflar için ise minimum 11.372.000,00 TL'lik gelir getirici bir malvarlığına sahip bulunması ve bu malvarlığından en az 1.024.000,00 TL yıllık getir elde etmesi zorunludur (Kaynak: <https://www.gib.gov.tr/yarim-ve-kaynaklar/yararli-bilgiler/vergi-muafiyeti-icin-basvuruda-bulunacak-vakiflara-yonelik>), (Erişim Tarihi: 30.07.2023).

veya dağıtılmasının Kurumlar Vergisi Kanununun 8 inci maddesinin 4 numaralı bendinde yazan kazançlardan, 75. maddenin ikinci fıkrasının 5 numaralı bendinde yazılı menkul sermaye iratlarından vergi tevkifatı yapmak zorundadırlar.

GVK 94. maddede aynı zamanda, kanunla kurulan dernek ve vakıflar, Cumhurbaşkanınca vergi muafiyeti tanınan vakıflar ve kamu menfaatine yararlı derneklere yapılan birtakım ödemelerin vergi tevkifatına yol açıp açmayacağına yönelik hükümler bulunmaktadır. Söz konusu maddenin 7. bendinde; “devlet tahvili ve hazine bonusu faizleri, Toplu Konut İdaresi, 28/3/2002 tarihli ve 4749 sayılı Kamu Finansmanı ve Borç Yönetiminin Düzenlenmesi Hakkında Kanuna göre kurulan varlık kiralama şirketleri ve Özelleştirme İdaresince çıkarılan menkul kıymetlere sağlanan gelirlerden, nama yazılı tahvil faizleri, hamiline yazılı tahvil faizleri, ipotek finansmanı kuruluşları ve konut finansmanı kuruluşları tarafından ihraç edilen ipotekli sermaye piyasası araçlarından elde edilen kâr payı ve faiz gelirlerinden dernek ve vakıflara ödeme yapıldığında vergi tevkifatı yapılmak zorundadır” hükmü vardır. Dolayısıyla, dernek ve vakıfların menkul sermaye iradı gelirleri nedeniyle kaynakta kesinti yoluyla gelir vergisi ödediğini söylemek gerekecektir. Ancak söz konusu maddede açık bir biçimde, “kanunla kurulan dernek ve vakıflar, Cumhurbaşkanınca vergi muafiyeti tanınan vakıflar, kamu menfaatine yararlı dernekler hariç” ifadeleri yer aldığından, söz konusu tüzel kişilere yapılan menkul sermaye iradı ödemelerinden tevkifat yapılamayacağı anlaşılmaktadır.

Aynı maddenin 8. bendinde, dernek ve vakıflara yapılan döviz tevdiat hesaplarına yürütülen faizler ile özel finans kurumlarınca döviz katılma hesaplarına ödenen kar paylarından, nama yazılı mevduat hesaplarına yürütülen faizlerden, hamiline yazılı mevduat hesaplarına yürütülen faizlerden vergi tevkifatı yapılacağı, ancak yine kanunla kurulan dernek ve vakıflar, Cumhurbaşkanınca vergi muafiyeti tanınan vakıflar ve kamu menfaatine yararlı derneklere yapılan ve yukarıda sayılan ödemelerden tevkifat yapılamayacağı hüküm altına alınmıştır. Maddenin 9. bendi incelendiğinde ise, dernek ve vakıflara yapılan, faizsiz olarak kredi verenlere ödenen kâr paylarından, kâr ve zarar ortaklığı belgesi karşılığı ödenen kâr paylarından ve özel finans kurumlarınca kâr ve zarara katılma hesabı karşılığında ödenen kâr paylarından tevkifat yapılacağı, ancak kanunla kurulan dernek ve vakıflar, Cumhurbaşkanınca vergi muafiyeti tanınan vakıflar ve kamu menfaatine yararlı derneklere yapılan ve yukarıda sayılan ödemelerden tevkifat yapılamayacağı anlaşılmaktadır. Son olarak aynı maddenin 14. bendindeki ifadelerden, dernek ve vakıflara yapılan menkul kıymetlerin geri alım veya satım taahhüdü ile iktisap veya elden çıkarılması karşılığında sağlanan menfaatler nedeniyle yapılan ödemelerden tevkifat yapılacağı, fakat kanunla kurulan dernek ve vakıflar, Cumhurbaşkanınca vergi muafiyeti tanınan vakıflar ve kamu menfaatine yararlı derneklere yapılan ve yukarıda sayılan ödemelerden tevkifat yapılmayacağının hüküm altına alındığı görülmektedir.

4.3. 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu Yönünden

Daha önce ifade edildiği gibi, vakıf ve derneklerin iktisadi işletmeleri, TTK’ya göre tacir olarak görülmekte ve dolayısıyla KVK’ya göre mükellef kabul edilmektedirler. Bu nedenle söz konusu işletmelerin defter tutma zorunluluğu bulunduğunu söylemek zor olmayacaktır. Zaten bu durum, Vergi Usul Kanununda (VUK) açıkça belirtilmektedir.

VUK’un 172. maddesinin 4. bendinde, dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmeler ismen sayılarak söz konusu işletmelerin defter tutmak zorunda olduğu hüküm altına alınmıştır. Aynı maddede, dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmelerin, defter tutma bakımından tüccarlarla aynı hükümlere tabi olduğu ifade edilmektedir.

Ancak Kanunun “İstisnalar” başlıklı 173. maddesinde, kurumlar vergisinden muaf olan dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmelerin defter tutma zorunda olmadıklarına yönelik bir istisna düzenlemesi bulunmaktadır. Bununla birlikte bu istisna, gelir veya kurumlar vergilerinden muaf olmakla beraber diğer vergilerden birine tabi olan ve bu vergileri götürü usulde tespit edilmeyen mükelleflerin muaf olmadıkları vergiler için tutacakları defterleri kapsamamaktadır.

VUK’ta vakıf ve dernekleri ilgilendiren diğer hususlar ise kanuni temsilcilerinin kim olduğu ve tebliğ yapılacak kişilerle ilgilidir. VUK’un 10. maddesinde; vakıflar ve cemaatler gibi tüzel kişiliği olmayan teşekküllerin mükellef veya vergi sorumlusu olmaları halinde bunlara düşen ödevler kanuni temsilcileri, tüzel kişiliği olmayan teşekkülleri idare edenler ve varsa bunların temsilcileri tarafından yerine getirileceği belirtilmektedir. İlgili madde lafzi olarak değerlendirildiğinde, vakıfların tüzel kişiliğinin olmadığı sonucu çıkarılabilir ki bu durum, Türk Medeni Kanunu ve Vakıflar Kanunuyla çelişkili bir vaziyet meydana getirmektedir. Aslında maddede ifade edilmek istenen, tüzel kişiliğe haiz vakıfların vergi mükellefi olmaları halinde onlara düşen vergisel yükümlülüklerin kanuni temsilcileri eliyle (vakıf yönetim kurulu ya da yetkili kılınan gerçek kişi) yerine getirilmesi durumudur.

Tebliğ hususu ise Kanunun 94. maddesinde düzenlenmiş olup, burada da vakıflar ve cemaatler gibi tüzel kişiliği olmayan teşekküllerde bunları idare edenlere veya temsilcilerine tebliğ yapılacağı görülmektedir. Bu maddede de aynı kavram kargaşasını oluşturan ve anlaşılmayı güçleştiren, vakıfların tüzel kişiliklerinin bulunmadığı ifadesine yer verildiği görülmektedir. Gerçekte anlatılmak istenen ise, tebliğin vakfı idare edenlere yapılması gerektiğidir.

Kanaatimizce, VUK'un 10. ve 94. maddelerinde yer alan, anlamca bunu amaçlamasa da Vakıfların tüzel kişiliklerinin bulunmadığına işaret eden ifadelerin gözden geçirilmesi gerekmektedir.

4.4. 3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu Yönünden

Dernek ve vakıflara ait olan ya da bunlar tarafından kurulup işletilen müesseselerin ticari, sınai, zirai ve mesleki nitelikteki teslim ve hizmetleri, Katma Değer Vergisi (KDV) Kanununun 1. maddesine göre verginin konusunu teşkil etmekte ve dolayısıyla KDV'ye tabi olmaktadır. Bu nedenle söz konusu işletmelerden teslim ve hizmetleri gerçekleştirenlerin KDV mükellefi olacağı açıktır.

Ancak KDV Kanunu, bazı dernek ve vakıfların bir kısım teslim ve hizmetlerini KDV'den müstesna tutmuştur. KDV Kanununun 17. Maddesi uyarınca; kamu menfaatine yararlı dernekler ile Cumhurbaşkanınca vergi muafiyeti tanınan vakıfların; ilim, fen ve güzel sanatları, tarımı yaymak, ıslah ve teşvik etmek amacıyla yaptıkları teslim ve hizmetleri, tiyatro, konser salonu, kütüphane, sergi, okuma ve konferans salonları ile spor tesisleri işletmek veya yönetmek suretiyle ifa ettikleri kültür ve eğitim faaliyetlerine ilişkin teslim ve hizmetleri KDV'den istisnadır. Yine aynı madde incelendiğinde, fakirlere yardım amacıyla gıda bankacılığı faaliyetinde bulunan dernek ve vakıflara, Maliye Bakanlığınca belirlenen usul ve esaslar çerçevesinde bağışlanan gıda, temizlik, giyecek ve yakacak maddelerinin tesliminin de KDV'den müstesna tutulduğu görülmektedir.

4.5. 488 Sayılı Damga Vergisi Kanunu Yönünden

Damga Vergisi Kanununun (DVK) 3. maddesinde, “damga vergisinin mükellefi kağıtları imza edenlerdir” hükmü vardır. Kanunun tamamı incelendiğinde ise dernek, vakıf ve bunların iktisadi işletmelerinin damga vergisinden muaf olduklarına dair açık bir ifade yoktur. Bu nedenle dernekler, vakıflar ve bunların iktisadi işletmelerinin, DVK kapsamına giren kağıtları imzalamaları durumunda damga vergisi mükellefi olacaklarını söylemek gerekecektir.

Ancak DVK, bazı vakıfların birtakım işlemleri için vergi istinası getirmektedir. DVK'ya ekli 2 sayılı tablonun “IV- Ticari ve medeni işlerle ilgili kağıtlar” faslına göre; dernek ve vakıflarca yerleşim yeri olarak kullanılmak üzere kiralanmış ve iktisadî işletmelere dahil olmayan taşınmazlara ilişkin kira mukavelenameleri ile bu mukavelenameler üzerine konulacak kefalet şerhleri ve teminatların damga vergisinden müstesnadır. Yine aynı fasılda okullara, kamu menfaatlerine yararlı derneklere ve muhtaçlara verilen ianelere ait makbuzların damga vergisinden istisna tutulacağı hüküm altına alınmıştır.

2 sayılı tablonun “V- Kurumlarla ilgili kağıtlar” faslında ise, Cumhurbaşkanınca vergi muafiyeti tanınan vakıfların kuruluş işlemlerinde düzenlenen her türlü kağıtlarla, Türk Silahlı Kuvvetlerini (Jandarma Genel Komutanlığı dahil) güçlendirmek amacıyla kurulmuş vakıfların her türlü işlemlerinde düzenlenen kağıtların damga vergisinden müstesna olduğu belirtilmiştir. Yine aynı fasıldaki ifadelerden, genel menfaatlere yararlı derneklerin her türlü işlemlerinde düzenlenen ve damga vergisi bu teşekküller tarafından ödenmesi gereken kağıtların damga vergisinden istisna tutulduğu görülmektedir.

4.6. 1319 sayılı Emlak Vergisi Kanunu Yönünden

Emlak Vergisi Kanununun 1. maddesinde, Türkiye sınırları içerisinde bulunan binaların Emlak Vergisi Kanunu hükümlerine göre bina vergisine tabi olduğu belirtilmektedir. Kanunun 3. maddesinde ise, bina vergisinin binanın maliki, varsa intifa hakkı sahibi, her ikisi de yoksa binaya malik gibi tasarruf edenler tarafından ödeneceği hüküm altına alınmıştır. Bu maddelerden vakıf, dernek ve bunlara bağlı iktisadi işletmelerin tümünün Türkiye sınırları içerisinde sahip oldukları binalar için bina vergisine tabi olduğu sonucu çıkarılabilir.

Ancak Kanunun 4. maddesinde bazı vakıflara belirli şartlar altında daimî muafiyet tanındığı görülmektedir. Bu bağlamda Emlak Vergisi Kanununun 4. maddesine göre, Cumhurbaşkanınca vergi muafiyeti tanınan vakıflara ait binalar (Vakıf senedindeki cihete tahsis edilmek şartıyla), Türk Silahlı Kuvvetlerini (Jandarma Genel Komutanlığı dahil) güçlendirmek amacıyla kurulmuş vakıflara ait binalar kiraya verilmemek şartıyla bina vergisinden daimî olarak muafıdır. Benzer şekilde, kamu menfaatlerine yararlı derneklere ait binalar da (Kurumlar Vergisine tabi işletmelere ait olmamaları veya bunlara tahsis edilmiş bulunmamaları şartıyla) daimî olarak bina vergisinden muafırlar.

Kanun, benzer bir muafiyeti araziler için de tanımıştır. Kanunun 14. maddesinde, Türk Silahlı Kuvvetlerini (Jandarma Genel Komutanlığı dahil) güçlendirmek amacıyla kurulmuş vakıflara ait arazi ve arsaların kiraya verilmemek şartıyla arazi vergisinden daimî olarak muaf olduğu hüküm altına alınmıştır. Ayrıca, yine kamu menfaatlerine yararlı derneklere ait araziler (Kurumlar Vergisine tabi işletmelere ait olmamaları veya bunlara tahsis edilmiş bulunmamaları şartıyla) daimî olarak arazi vergisinden muaf tutulmuşlardır.

4.7. 492 Sayılı Harçlar Kanunu Yönünden

Harçlar, topluma sunulan hizmetlerden bireysel yararlanma karşılığında alınan bedellerdir (Akdoğan, 2021, s.657). 492 sayılı Harçlar Kanununun 1. maddesinde 9 ayrı harç alınacağı belirtilmektedir. Bunlar; i) yargı harçları, ii) noter harçları, iii) vergi yargısı harçları, iv) tapu ve kadastro harçları, v) konsolosluk harçları, vi) pasaport, ikamet tezkeresi çalışma izni, çalışma izni muafiyeti, vize ve dışişleri bakanlığı tasdi harçları, vii) gemi ve liman harçları, viii) imtiyazname, ruhsatname ve diploma harçları ve ix) trafik harçlarıdır.

Her bir harcın mükellefiyet kısmı incelendiğinde, söz konusu işlemleri yapanların harca tabi olduğu görülmektedir. Bunun yanında Harçlar Kanununda vakıf, dernek ve bunların iktisadi işletmelerini harçlardan muaf tutan bir hükme rastlanmadığından vakıflar, dernekler ve iktisadi işletmelerin yaptıkları işlemler nedeniyle harca tabi olduklarını söylemek gerekecektir.

Ancak Kanun, bazı vakıf ve derneklerin bir kısım işlemlerini harçlardan müstesna tutmuştur. Harçlar Kanununun 59. maddesine göre; kamu menfaatlerine yararlı dernekler ile Cumhurbaşkanınca vergi muafiyeti tanınan vakıfların iktisap edecekleri gayrimenkullerin ve sair aynı hakların tescilleri ve şerhi gerektiren işlemleriyle bu dernek ve vakıflara ait tesislerin ve bu tesislerin sonradan iktisap edecekleri gayrimenkullerin ve sair aynı hakların tescilleri ve şerhi gerektiren işlemleri ve bunların terkinleri harçtan müstesnadır. Görüldüğü gibi söz konusu istisna, tüm vakıf ve dernekleri değil, yalnızca kamu menfaatlerine yararlı dernekler ile Cumhurbaşkanınca vergi muafiyeti tanınan vakıfları kapsamaktadır.

Kanun kapsamında değinilmesi gereken bir diğer husus ise yalnızca Cumhurbaşkanınca vergi muafiyeti tanınan vakıflara özgü olmak şartıyla getirilen istisnadır. Kanunun 38. maddesinde, Cumhurbaşkanınca vergi muafiyeti tanınan vakıfların kuruluş muameleleriyle bu vakıflara yapılacak bağışlamaların harca tabi tutulmayacağı hüküm altına alınmıştır.

Bilindiği üzere Türk Medeni Kanunu hükümleri doğrultusunda kurulacak vakıflarda, noterlerde düzenleme şeklinde vakıf senedi oluşturulmakta ve bu senet asliye hukuk mahkemelerinde davaya konu edilerek vakıf tescil işlemi tamamlanmaya çalışılmaktadır. Bu aşamalarda noter harcı ile mahkeme harçları ödenmektedir. Ancak vergi muafiyeti tanınan bir vakıf olabilmek için, diğer şartların yanında, vakfın fiilen kurulması ve sonrasında en az 6 ay faaliyette bulunması gerektiğini de hatırlatmakta fayda vardır. Bu nedenle kuruluş sırasında bir muafiyet tanınması söz konusu olmadığından, kuruluş aşamasında ödenen harçların istisna kapsamında nasıl değerlendirileceği ayrı bir tartışma konusudur.

4.8. 7338 Sayılı Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu Yönünden

7338 sayılı Veraset ve İntikal Vergisi (VİV) Kanununun 1. maddesine göre, Türkiye Cumhuriyeti vatandaşları, Türkiye’de bulunan mallarını veraset tarihiyle ya da ivazsız bir şekilde başka birine devrederse veraset ve intikal vergisine tabi olmaktadır. Kanunun 2. Maddesinde ise “şahıs” kavramından ne anlaşılması lazım geldiği açıklanmaktadır. Buna göre şahıs tabiri; “hilafına sarahat olmadıkça hakiki ve hükmi şahısları” ifade etmektedir. Hükmi şahıs kavramı ise bilindiği üzere tüzel kişi demektir. Tüm bunlardan hareketle, tüzel kişiliğe haiz olduklarından, vakıf ve derneklere veraset yoluyla ya da ivazsız bir şekilde devredilen menkul ve gayrimenkul malların veraset ve intikal vergisine tabi olacağı anlaşılmaktadır.

Ancak Kanunun “Muafiyetler” başlıklı 3. maddesinin (b) bendinde, (a) bendinde sayılan dışında kalan hükmi şahıslara at olup toplumun faydasına ilim, araştırma, kültür, sanat, sıhhat, eğitim, din, hayır, imar, spor gibi maksatlarla kurulan teşekküllerin VİV’den muaf olduğu belirtilmektedir. Bu nedenle kuruluş nedeni yukarıdaki faaliyetlerden biri olan vakıf ve derneklere, veraset tarihiyle ya da ivazsız olarak yapılan mallar için VİV mükellefiyeti doğmayacaktır. Keza bu konuda verilen bir muktezada ⁵, “7338 sayılı Kanunun 3 üncü maddesinin (b) fıkrasında belirtilen amaçları gerçekleştirmek için kurulan vakıfların, bu nitelikleri devam ettiği sürece veraset ve intikal vergisinden muaf tutulması ve bu vakıflara yapılan bağış ve yardımlar için veraset ve intikal vergisi beyannamesi verilmemesi gerekmektedir.” ifadeleri vardır.

Ayrıca Kanunda, söz konusu vergi için, yalnızca Cumhurbaşkanınca vergi muafiyeti tanınan vakıfları kapsayacak şekilde bir istisna da getirilmiştir. Kanunun “İstisnalar” başlıklı 4. maddesinde, Cumhurbaşkanınca vergi muafiyeti tanınan vakıflara kuruluşu için veya kurulduktan sonra tahsis olunan malların veraset ve intikal vergisinden müstesna olduğu belirtilmektedir.

⁵ 05.03.2010 tarih, B.07.1.GIB.4.34.18.01-005.01-19 Sayı ve “Vakfa bağışlanan gayrimenkul VİV’ne tabi olmadığından, Vakıf tarafından VİV beyannamesi verilip verilmeyeceği hk.” konulu mukteza.

5. Tartışma ve Sonuç

Geçmişten günümüze değin sosyal nitelikli hizmetlerin toplandığı kuruluşlar arasında sayılan vakıflar, toplumun kendi dinamiklerinin harekete geçirdiği bir yapı olarak, devletin sunmuş olduğu kamu hizmeti türünden görevleri yerine getirmişlerdir. Temelinde hayır vasfındaki bir amacın gerçekleştirilmesi için gelir getirici menkul ve gayrimenkul malların özgülmesiyle tüzel kişilik oluşturulan vakıflarda, ticaret ya da farklı bir faaliyetle kazanç elde edilmesi gayesinin ön plana çıkarılmamasına özen gösterilmiş, farklı gelir unsurlarından elde edilen gelirlerin vakıf senedinde belirtilen hayır amaçları doğrultusunda kullanılmasına riayet edilmiştir. Selçuklu Devleti ve Osmanlı İmparatorluğu da fetih yoluyla elde ettikleri arazilerin bir kısmında yüzyıllar boyunca varlıklarını devam ettirerek günümüze kadar ulaşan bir vakıf uygarlığı oluşturmuşlardır. Vakıfların yoksulların doyurulmasından hastaların iyileştirilmesine, çocukların eğitilmelerinden ihtiyaç sahiplerinin barınmalarına kadar farklı alanlarda kamu hizmeti sundukları ve zamanın askerî açıdan kuvvetli Türk devletlerinin sosyal yönünü meydana getirdikleri bilinmektedir. Eski vakıflar, kuruldukları dönemlerde bir medeniyete hayat verirken, her alanda meydana gelen gelişmelere rağmen, kendi tabi oldukları işleyiş ve geçmişin kurallarına bağlı olmayı sürdürmüşlerdir.

Günümüzde ise, gerçek veya tüzel kişilerin yeterli mal ve hakları belirli ve sürekli bir amaca özgülmeleriyle oluşan tüzel kişiliğe sahip mal toplulukları olarak tanımlanan vakıflar, çok farklı amaçlarla hizmetlerini sürdürmekte ve kimi zaman devletçe uygulanan bir kamu hizmetinin etkinliğini artırırken kimi zaman da çeşitli nedenlerle kamu hizmeti ulaştırılamayan yerlere erişilmesini sağlamaktadırlar. Benzer şekilde dernekler de ulusal ve uluslararası düzeyde toplumların ihtiyaç ve sorunlarına çözümler üretmekte ve kamunun bu alandaki yükümlülüklerini paylaşmaktadırlar.

Bu nedendir ki gerçekleştirdikleri faaliyetler neticesinde vakıflara ve derneklere Türk Vergi Sistemi içerisinde bir takım vergi bağışıklıkları tanınmaktadır. Ancak çeşitli vergi kanunlarında yer alan bu istisna ve muafiyetleri incelediğimizde doğrudan doğruya tüm vakıf ve dernekleri kapsayan muafiyet ve istisnaların son derece sınırlı, hatta yok denilebilecek kadar az olduğu, birçok vergisel muafiyet ve istisnanın kamu menfaatlerine yararlı dernekler ile Cumhurbaşkanınca vergi muafiyeti tanınan vakıfları kapsadığı görülmektedir. Bir vakfa Cumhurbaşkanınca vergi muafiyeti tanınması ya da aynı şekilde kamuya yararlı dernek statüsünün elde edebilmesi için gerekli şartların ise gün geçtikçe zorlaştığı gözlemlenmekte, bu tür yapıların elde etmesi gereken gelir miktarları her yıl arttırılırken, vakıf ve derneklere yapılması mecbur tutulan harcama tutarlarının da yükseltildiği müşahade edilmektedir. Bu nedenle Türk Vergi Sistemi içerisinde, tüm vakıf ve dernekleri ilgilendiren vergi muafiyet ve istisnalarının artırılması; vergi muafiyetine haiz vakıf ya da kamu yararına dernek olmak için bazı zor koşulları gerçekleştiren vakıf ve derneklere sağlanan vergisel avantajların kapsamının genişletilmesi gerekmektedir.

Etik Kurul Onayı: Etik kurul onayı gerekmemektedir.

Hakem Değerlendirmesi: Dış bağımsız

Yazar Katkıları: Çalışma Konsepti/Tasarım- T.E., M.Ç.; Veri Toplama- T.E.; Veri Analizi/Yorumlama- M.Ç., T.E.; Yazı Taslağı- T.E.; İçeriğin Eleştirel İncelemesi- M.Ç.; Son Onay ve Sorumluluk- T.E., M.Ç.

Çıkar Çatışması: Yazarlar çıkar çatışması bildirmemiştir.

Finansal Destek: Yazarlar bu çalışma için finansal destek almadığını beyan etmiştir.

Ethics Committee Approval: Ethics committee approval is not required.

Peer Review: Externally peer-reviewed.

Author Contributions: Conception/Design of Study- İ T.E., M.Ç.; Data Acquisition- T.E.; Data Analysis/Interpretation- M.Ç., T.E.; Drafting Manuscript- T.E.; Critical Revision of Manuscript- M.Ç.; Final Approval and Accountability- T.E., M.Ç.

Conflict of Interest: The authors have no conflict of interest to declare.

Grant Support: The authors declare that this study has received no financial support.

Yazarların ORCID ID'leri / ORCID IDs of the authors

Türksoy EMEN 0000-0001-6403-8284
Murat ÇAK 0000-0002-0429-0522

KAYNAKLAR / REFERENCES

- Akdoğan, A. (2021). *Vergi hukuku ve Türk vergi sistemi* (15. Baskı). Ankara: Gazi Kitabevi.
- Çak, M. ve Çak, D. (2020). Eski vakıflarda toprak mülkiyetinden doğan sorunların günümüze yansıyan biçimleri: Taviz Bedeli, *İnönü Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 11(1), s.260-270.
- Finn, R. (2006). *Almsgiving in the later Roman Empire: Christian promotion and practice (313–450)*. Oxford: Oxford University Press.
- Güvendi, M. (2013). *Vakıf hukuk ve toplum*. İstanbul: İLEM Yayınları.
- Harris, B., Morris A., Ascough, R.S., Chikoto, G.L., Elson, P.R., ... Pengjie YU (2016). History of associations and volunteering. In D.H. Smith, R.A. Stebbins, J. Grotz (Eds.), *The Palgrave Handbook of Volunteering, Civic Participation, and Nonprofit Associations* (pp.23-58). London: Palgrave Macmillan.
- Heyneman, S.P. (2004). *Islam and socia policy*. Tennessee: Vanderbilt University Press.
- İşeri, A. (1970). Türk vergi hukuku açısından vakıflar. *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 27(3), s.249-268.
- Rubin, M. (1987). *Charity and community in medieval Cambridge*. Cambridge: Cambridge University Press.
- 1319 Sayılı Emlak Vergisi Kanunu
- 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu
- 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu
- 3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu
- 488 Sayılı Damga Vergisi Kanunu
- 492 Sayılı Harçlar Kanunu
- 4721 Sayılı Türk Medeni Kanunu
- 5253 Sayılı Dernekler Kanunu
- 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu
- 5737 Sayılı Vakıflar Kanunu
- 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu
- 7338 Sayılı Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu

Atf Biçimi / How cite this article

Emen, T., & Cak, M. (2023). Vakıflar, dernekler ve iktisadi işletmelerinin Türk vergi kanunları karşısındaki durumlarının incelenmesi. *Maliye Çalışmaları Dergisi-Journal of Public Finance Studies*, 2023; 70, 35-45. <https://doi.org/10.26650/mcd2023-1355147>