

TÜRK VERGİ HUKUKU AÇISINDAN VAKIFLAR

Dr. Ahmet İŞERİ

13.7.1967 tarih ve 903 sayılı Kanun¹ ile yapılan değişiklikten önce de, vergi kanunlarımızda vakıflarla ilgili birçok hükümler mevcuttu. Bu kanun ile, vakıfları ve bunlarla ilgili işlemleri vergiden muaf tutan ve istisnalar getiren yeni hükümler konulduğu gibi, yürürlükte bulunan hükümlerden bir kısmı da değiştirilmiş bulunmaktadır. Değişiklikten önceki ve sonraki bu hükümlerin tümünü, üç kategoride toplayabiliriz :

- a) Vakıfları vergi mükellefi (vergi borçlusu) kılan hükümler,
- b) Vakıfları vergi borcundan muaf tutan ve istisnalar getiren hükümler,
- c) Vakıflara, tüzel kişiliği haiz olmaları dolayısıyla, vergilendirme işlerinin yürütülmesi ile ilgili bir takım vecibeler yükleyen hükümler, başka bir deyimle, usul hükümleri.

I — VAKIFLARI VERGİ MÜKELLEFİ KILAN HÜKÜMLER

Kurumlar Vergisi Kanununun 1 inci maddesinde, Kurumlar Vergisine tabi olan mükellefler² sayılırken, vakıflara³ ait iktisadi

¹ Resmî Gazete, 24 Temmuz 1967, Sayı: 12655, s. 24. Bu Kanunun 6 ncı maddesinde öngörülen tüzüğün, Kanunun yürürlüğe girmesinden (24 Temmuz 1967) itibaren altı ay içerisinde, yani 24 Ocak 1968'e kadar hazırlanması belirtildiği halde, bu tüzük, iki buçuk senelik bir geçikme ile, ancak 25.7.1970 tarihinde 7/1066 karar sayısı ve «Türk Medeni Kanunu Hükümlerine Göre Kurulan Vakıflar Hakkında Tüzük» adıyla yürürlüğe konulabilmiştir (Resmî Gazete, 21.8.1970, Sayı: 13586, s. 2-5).

Türk vakıflarının vergilendirilmesi konusunda, Alman vakıfları ile mukayeseli bir etüd için bkz. **Salih Şanver**: Vakıfların Vergilendirilmesi, Eskişehir İktisadi ve Ticarî İlimler Akademisi Dergisi, C. IV, Haziran 1968, Sayı: 2, Ankara 1968, s. 1-13. Amerikan vakıflarının vergilendirilmesi konusunda bkz. **Ahmet İşeri**: Amerikan Vakıfları Üzerine Bir İnceleme, bu dergi, aşağıda s. 275 vd.

² 213 sayılı Vergi Usul Kanununun verdiği tamama göre «Mükellef, vergi kanunlarına göre, kendisine vergi borcu terettübeden gerçek veya tüzel kişidir».

³ Maddede geçen «tesis» terimi, 903 sayılı Kanunun 3 üncü maddesi dikkate alınarak «vakıf» şeklinde değiştirilmiştir.

işletmeler de zikredilmektedir (Kur. VK. 1/D). Bu hükme göre, bizatihi vakıflar değil, bunların iktisadî işletmeleri Kurumlar Vergisi mükellefi addedilmektedir.

Mükellefler hakkında tafsilâta giren kanunun sonraki maddeleri arasında, 5 inci maddede, vakıflara ait iktisadî işletmeler şöyle izah edilmektedir : «... vakıf veya eski vakıflara⁴ ait veya bağlı olup 4 üncü maddede yazılı şartları haiz bulunan işletmeler ile aynı mahiyetteki işletmeler,... vakıf ve eski vakıfların iktisadî işletmeleridir».

4 üncü maddeye yapılan atıf gereğince vakıflara (ve eski vakıflara) ait iktisadî işletmelerde aranacak şartlar şunlardır : Faaliyetleri devamlı olan ticarî, sınaî, ziraî işletmeler Kurumlar Vergisine tabi tutulacak; fakat bu işletmelerin vergi mükellefi olmaları için kazanç gayesi gütmek, tüzel kişiliğe sahip olmak, müstakil muhasebeleri ve kendilerine tahsis edilmiş vermayeleri bulunmak gibi şartlar aranmayacaktır .

Kur. VK. 5'te görüldüğü üzere, aynı şartlar dahilinde yabancı vakıflara ait işletmeler de mükellef sayılmaktadır.

Kurumlar Vergisi ödeyecek olan bu iktisadî işletmeler (Türk, yabancı), Kur. VK'nun 9-12 nci maddelerine göre tam veya dar mükellef sayılırlar.

Bu kurumların ödeyecekleri vergi nispeti % 35 tir. Şayet iktisadî işletme, sermaye şirketi şeklinde kurulmuş ise, Kur. VK. 1/A'da sayılan mükellef grubuna (sermaye şirketleri) girecektir. Bu takdirde ödeyecekleri vergi nispeti % 25'tir.⁵

Kur. VK. 27'ye göre, vakıflara (ve eski vakıflara) ait iktisadî işletmeler tüzel kişiliğe sahip değilse, bu halde vergi vakıf (ve eski vakıf) namına tarh olunur.

II — VAKIFLARI VERGİ BORCUNDAN MUAF KILAN HÜKÜMLER

A. Genel Olarak :

Kur. VK'nun muafiyetlerle ilgili 7 nci maddesinin 7 nci bendine göre, vakıflar (veya eski vakıflar) tarafından, ilim, fen ve güzel

⁴ Maddede geçen «vakıf»tan maksat, 5.6.1935 tarihli, 2762 sayılı Vakıflar Kanuna tabi olan vakıflardır. Ancak, 903 sayılı Kanunun 3 üncü maddesi karşısında, «eski vakıf» şeklinde kullanılması zorunluluğu hasil olmuştur.

⁵ Sermaye şirketleri ile kooperatif şirketlerin vergi oranı % 20 iken, 27.3.1969 tarih ve 1137 sayılı Kanun ile % 25'e yükseltilmiştir.

sanatlar ile tarım ve hayvancılığı öğretmek, yaymak, ıslah ve teşvik etmek maksadiyle işletilen müesseseler (okullar, okul atelyeleri, konservatuarlar, genel kütüphaneler, tiyatrolar, müzeler, sergiler, numune fidanlıkları, tohum ve hayvan ıslâh ve üretim istasyonları, yarış yerleri, kitap, gazete ve mecmua yayın evleri ve emsali müesseseler) (Kur. VK. 7/3) veya genel insan ve hayvan sağlığını korumak ve tedavi maksadiyle işletilen müesseseler (hastane, nekahethane, klinik, dispanser, prevantoryum, çocuk bakım evleri, hayvan hastaneleri ve dispanserleri, hayvan bakım evleri...) (Kur. VK. 7/4) veya içtimaî maksatlarla işletilen müesseseler (şefkat, rehin ve yardım sandıkları, fakara aşhaneleri, ..öğrenci yurtları ve pansiyonları gibi müesseseler) (Kur. VK. 7/5) veya hükümetin yahut yetkili idare mercilerinin müsaadeleri ile açılan mahallî, milli veya milletlerarası mahiyetteki sergiler, fuarlar, panayırlar (Kur. VK. 7/6), Kurumlar Vergisinden muaftırlar.

Ancak bu muafiyetin tanınabilmesi, vakıflara (veya eski vakıflara) ait müesseselerin, yukarıda belirtilen maksat ve gayelerle işletildiklerinin, ilgili bakanların mütalâası alınmak suretiyle Maliye Bakanlığınca kabul edilmesinden sonra mümkündür (Kur. VK. 7/7).

7338 sayılı Veraset ve İntikal Vergisi Kanununa göre, veraset tarihiyle veya ivazsız bir tarzda mal iktisap eden şahıslar Veraset ve İntikal Vergisi ödemekle mükelleftirler (m. 5). Bununla beraber, kanunun 3 üncü maddesinin (b) bentine göre, (a) bentinde «...sayılanlar dışında kalan hükmî şahıslara —ki vakıf sayılmamıştır— ait olup umumun istifadesi için ilim, araştırma, kültür, sanat, sıhhat, eğitim, din, hayır, imar, spor gibi maksatlarla kurulan teşekküller» Veraset ve İntikal Vergisinden muaftırlar.

Yukarıda sayılan gayelerin gerçekleştirilmesi için bir vakıf kurulabileceğine göre, tahsis olunan malları iktisap eden vakıf, Veraset ve İntikal Vergisinden muaf demektir.⁶

13.7.1956 tarih ve 6802 sayılı Gider Vergileri Kanununda vakıflara ilişkin bir istisna hükmü mevcuttur. Bu istisna, elektrik enerjisine dairdir. 10 uncu maddenin (a) bentine göre «... (eski) vakıflara ait —ki biz bu deyişi vakıflara da teşmil ederek madde hükmünü değerlendiriyoruz— hastane (sanatoryum, prevantoryum, dispan-

⁶ Aynı Kanunun 4 üncü maddesine göre vergiden muaf tutulan vakıfların, vakıf senetlerinde belirtilen şartlar dahilinde ve gayelerine uygun olarak yaptıkları yardımlar, Veraset ve İntikal Vergisinden istisna edilmiştir (m. 4/f).

ser dahil), düşkünleri koruma müesseseleri» gibi yerlerde ve işlerde sarf edilen elektrik enerjisi gider vergisinden müstesnadır.

Bunun dışında, aynı kanunda, doğrudan doğruya vakıflarla ilgili bir istisna hükmü olmamakla beraber, gayeleri itibariyle icabında vakıfların da yararlanabilecekleri bir istisna hükmüne işaret etmekte fayda vardır. Bu, m. 4/i/II'ye göre «Münhasıran eğitim ve öğretimde kullanılan alet, makina ve cihazlar»ı vergiden istisna kılan hükümdür.

B. 903 Sayılı Kanun Hükümleri⁷

Bu Kanuna göre, vergi hukuku yönünden, vakıfları iki kategoriye ayırmak mümkündür: a) Bakanlar Kurulunca kendilerine vergi muafiyeti tanınan vakıflar, b) Diğer vakıflar.

1) Bakanlar Kurulunca Kendilerine Vergi Muafiyeti Tanınan Vakıflar :

a) Genel Olarak :

Hukukumuzda, vakfın gayesinin münhasıran kamuya yararlı olmasını öngören bir hüküm mevcut değildir. Ancak 903 sayılı Kanunun 2 ve 4 üncü maddeleri birlikte mütalâa edildikleri takdirde, «kamuya yararlı nitelikteki gayeler» için kurulacak vakıflarda,⁸ bir yandan vâkıfa, diğer yandan da vakıflara ve onlara yardımda bulunanlara bazı imtiyazlar tanınmış olduğu görülür.

⁷ 10 Nisan 1971 tarihi itibariyle, bu kanun hükümlerine göre kurulmuş vakıfların sayısı 129'dur. Bu Kanundan önce kurulmuş vakıflardan 41'i de «merkezi sicile kayıt» için müracaatta bulunmuştur. Bu rakama «istihdam edilenlere ve işçilere yardım vakıfları» da dahildir (Bu bilgi Vakıflar Genel Müdürlüğünden alınmıştır).

⁸ Şanver, s. 10'da «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 karşılaşyoruz» demektedir.

Bu Kanunun 2 nci maddesi ile, MK. 453'e eklenen ikinci fıkra hükmüne göre «Kamu yararına yapılan hibelerde⁹ ve gelirlerinin yarısından fazlası kamu görevi niteliğindeki işlerin yapımına bırakılarak kurulacak vakıflarda...» mahfuz hisse nispetleri daraltılmıştır.

Maddede geçen «kamu görevi niteliğindeki işler» den ne anlaşılması gerektiği ise, yine, 903 sayılı Kanununun 4 üncü maddesine göre tayin olunur. 4 üncü maddede, Bakanlar kurulunca, vakıflara hangi şartlarla vergi muafiyeti tanınacağına dair esas hüküm sevk edildikten sonra, 5 inci maddede vergi kanunlarına eklenecek yeni hükümler ile değiştirilen hükümler sıralanmış bulunmaktadır.

4 üncü maddeye göre, «Bakanlar Kurulunca, gelirlerinin en az % 80'ini, nevi itibariyle genel, özel ve katma bütçeli idareler bütçeleri içinde yer alan bir hizmetin veya hizmetlerin¹⁰ yerine getirilmesini istihdaf etmek üzere tahsisan kurulacağı kabul edilen vakıflara, tahsis edilen miktar için, vergi muafiyeti tanınabilir».

Sadece, 903 sayılı Kanuna göre kurulmuş olan vakıflar değil, bu Kanundan önce kurulmuş bulunan vakıflar da, 4 üncü maddedeki şartları haiz oldukları takdirde, vergi muafiyetinden yararlanabilirler. Çünkü, bu Kanunun geçici 4 üncü maddesinde, 4 Ekim 1926 tarihinden sonra kurulmuş bulunan vakıflar hakkında da, bundan böyle bu kanun hükümlerinin uygulanacağı belirtilmektedir.¹¹

Bu hükümler karşısında, vakıflar, vergi muafiyeti kanaliyle iki türlü esash avantajdan yararlanmaktadırlar : Bir kere bizzat vakfın

⁹ Kanun koyucu, 18 Nisan 1924 tarih ve 1424 sayılı eski İcra ve İflâs Kanununun 343 üncü maddesiyle «hibe» terimini «bağışlama» olarak değiştirmiş olduğu halde, bu değişikliğe kendisinin uymaması, kanunlar arasındaki terim birliğinin sağlanması bakımından üzücüdür.

¹⁰ Örneğin, genel bütçeye dahil hizmetler, Millî Eğitim Bakanlığı, Tarım Bakanlığı, Çalışma Bakanlığı, Turizm ve Tanıtma Bakanlığı, Sağlık ve Sosyal Yardım Bakanlığı... gibi bakanlıklar tarafından gerçekleştirildiğine göre, kamuya yararlı bir vakıf da, bu bakanlıkların kuruluş kanunlarında gösterilen bir veya birden ziyade hizmetleri gerçekleştirmek için kurulmuş olmalıdır.

Devlet Üretim Çiftlikleri Genel Müdürlüğü, Orman Genel Müdürlüğü, Devlet Su İşleri gibi genel genel müdürlükler de katma bütçeli idarelerdir.

İl özel idaresi, belediye ve köy ise özel bütçeli idarelerdir.

¹¹ Bununla beraber, Maliye Bakanlığı, 903 sayılı Kanundan önce kurulmuş bir vakfın, vergiden muaf kılınması talebi üzerine, tereddüde düşmüş ve Vakıflar Genel Müdürlüğünün mütalâasını istemiştir. Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü 22 Haziran 1968 tarih ve 22101-283/26161 sayılı

kendisi bir takım vergilerden muaftır; ikinci olarak, vergiden muaf bir vakfa yapılan yardımlar da indirim tabidir. Konuyu, muafiyetin tanınması usulünden sonra, bu ayrıma paralel olarak iki bölümde ele alacağız.

b) Muafiyetin Tanınması Usulü :

4 üncü maddedeki şartları haiz bir vakfın, vergi muafiyetinden yararlanabilmesi için gerekli müracaat, ya vakfın kuruluş safhasında ya da kurulduktan sonra yapılabilir (Tüzük md. 37) :

a) Kuruluş safhasında :

aa) Vâkıfın sağığında hüküm ifade edecek vakıflarda : Vakıf, vâkıfın sağığında hüküm ifade etmek üzere kuruluyorsa, Tüzüğün 37/II hükmü gereğince, vâkıf, kuracağı vakfın vergi muafiyetinden yararlanmasını istediğı takdirde, dilekçesine, vakıf senedinin bir t a s l a ğ ı n ı da ekleyerek Maliye Bakanlığına başvurur. Bu Bakanlık, gerekiyorsa, ilgili bakanlıkların, uygulamada Vakıflar Genel Müdürlüğü'nün de, düşüncelerini alarak, kendi görüşü ile birlikte, vakıf senedi taslağını, Bakanlar Kurulundan karar alınmak üzere, Başbakanlığına gönderir. Bakanlar Kurulunca, vakfa vergi muafiyeti tanınmasına karar verildiğı takdirde, Maliye Ba-

yazısı ile «903 sayılı Kanunda tahsisen kurulacağı Bakanlar Kurulunca kabul edilen vakıflara vergi muafiyeti tanınabileceğı hüküm altına alınmış olup kanunun meriyet tarihinden önce kurulmuş olan vakıflara vergi muafiyeti tanınacağına dair bir hüküm bulunmamaktadır. Bu durumda kanunun meriyet tarihinden önce kurulmuş olan vakıflara vergi muafiyeti tanınıp tanınmayacağı...» hususunda Vakıflar Genel Müdürlüğü'nün mütalâasını istemiştir.

Vakıflar Genel Müdürlüğü Hukuk Müşavirliğı de, 11.10.1968 tarih ve 12-335 sayılı yazısıyla «Mezkur kanunun 4 üncü maddesinde, tahsisen kurulacağı kabul edilen vakıflardan bahsedilmesine göre, muafiyetin, ancak bu kanunun meriyetinden sonra kurulacak vakıflara tanınabileceğı düşünülebilirse de, aynı kanunun geçişi 4 üncü maddesinde de, Ekim 1926 tarihinden sonra kurulmuş olan vakıflar hakkında da bundan böyle bu kanun hükümlerinin tatbik edileceğı ifade edildiğinden; vergi muafiyeti ile ilgili hükümlerin, bu vakıflara da tatbiki düşünülebilir. — İzah edilen sebeplerle, 903 sayılı Kanunun yürürlüğe girmesinden evvel kurulmuş olan vakıflara vergi muafiyeti tanınıp tanınmayacağı hakkında kesin bir hüküm mevcut olmadığından ve vergi mevzuu da daha ziyade Bakanlıığımızın ihtisasına taallük ettiğinden, içtihadı müsait bulunan bu konuda müktezasının da Bakanlıımızca tayini gerektiğı mütalâa olunmaktadır» cevabını vermiştir.

Vakfa, Bakanlar Kurulunca, vergi muafiyeti tanındığından, sorun olumlu şekilde çözümlenmiştir.

kanlığı, taslağın bir örneğini, bütün sayfelerini tasdik ederek, vakfı kuracak kişiye verir. Vakıf senedi bu taslağa uygun olarak noter tarafından düzenlendiği takdirde, vakıf vergi muafiyetinden yararlanır.

Tüzüğün 5/II hükmü gereğince,¹² resmî senetle kurulan vakıflarda, vâkıf veya onun ölümü halinde mirasçılarında birisi tescil talebinde bulunabilir. Vakıf senedinin düzenlenmesini takip eden üç ay içinde vâkıf veya ölümü halinde mirasçıları tarafından tescil talebinde bulunulmamış veya vakıf tüzel kişiliği haiz olupta bu süre içinde infisah etmişse, vakfın tescilini Vakıflar Genel Müdürlüğü sağlar.¹³

Tüzüğün 37/II hükmünde, yukardaki hükme paralel bir hükmün sevk edilmediği görülmektedir. Oysa Tüzük hükümleri arasında ahenki sağlamak bakımından, resmî senedin düzenlenmesinden itibaren üç ay içerisinde tescil için müracaat edilmemişse, tescil talebi ve vakfın vergi muafiyetinden yararlanabilmesini sağlama yet-

¹² Tüzüğün 5 inci maddesinin II nci fıkrasının ilk cümlesi şöyledir: «Resmî senetle kurulan vakıflarda vakfeden, ölmesi halinde mirasçılardan birisi tarafından tescil talebinde bulunabilir». Görüldüğü gibi bu cümlemin ifade tarzı bozuktur. Bu sebeple, ya cümlede geçen **tarafından** kelimesinin çıkarılması, ya da **bulunabilir** kelimesinin **bulunabilir** şeklinde düzeltilmesi gerekir.

¹³ Vakıflar Genel Müdürlüğü, resmî senetle kurulan vakıflarda resmî senedi düzenleyen noterin, vasiyet yoluyla kurulan vakıflarda vasiyetnameyi açan sulh hâkiminin, resmî senet veya vasiyetnamenin bir örneğini yedi gün içerisinde, kendisine göndermesiyle, durumdan haberdar olur (Tüzük md. 5/I).

Tüzüğün 5 inci maddesinin II nci fıkrasının ikinci cümlesi şöyledir: «Vakıf senedinin düzenlenmesini takip eden üç ay içinde vakfeden... tarafından tescil talebinde bulunulmamış... ise vakfın tescili hususundaki başvurma Vakıflar Genel Müdürlüğü tarafından yapılır».

Vakıflar Genel Müdürlüğünce hazırlanan tüzük tasarımda (md. 3) böyle bir hüküm mevcut değildi. Adalet Bakanlığının 24 Şubat 1968 tarih ve 4468 sayılı mütalaasının I inci maddesindeki «... vakfeden, resmî senedin tanziminden sonra vakfı kurmaktan vazgeçemeyeceğinden, vakfedenin tescil için mahkemeye müracaat etmemesi... halinde vakfın durumunun ne olacağının açıklanmadığına» işaret edildikten sonra «bu boşluğun doldurulması için» yapılan teklif üzerine Vakıflar Genel Müdürlüğünce, tasarı metnine alınmıştır. Kanımızca, vâkıf, kurmak istediği vakıftan, onun teseline kadar cayabilmelidir (Bu konudaki tartışmalar için bkz. **Ahmet İşeri** : Türk Medeni Kanununa Göre Vakıf 'Tesis', Ankara 1968, § 8 I, s. 120 vd. Aynı kanat için ayrıca bkz. **Hüseyin Hatemi** : Önceki ve Bugünkü Türk Hukukunda Vakıf Kurma Muamelesi, İstanbul, 1969, s. 248 vd.; **Ergun Özsunay** : Medenî Hukukumuzda Tüzel Kişiler, 2. Bası, İstanbul 1969, s. 175).

kisinin vâkıfın mirasçılarına, vasiyeti tenfiz memuruna (Tüzüğün 5/III maddesinden yararlanarak) ve Vakıflar Genel Müdürlüğüne tanınması gerekirdi kanısındayız.

bb) Vâkıfın ölümünden sonra hüküm ifade etmek üzere kurulacak vakıflarda: Vasiyetname ile veya miras mukavelesi içinde yer alan fakat yine de tek taraflı olma niteliğini koruyan bir hükümle kurulan vakıflarda, Tüzüğün 37/III hükmü gereğince, vasiyetnameyi açan sulh hâkimi, vakfın vergi muafiyetinden yararlanabileceği kanısına varırsa, vakıf senedinin bir örneğini göndererek Maliye Bakanlığına başvurabilir. Sulh hâkiminin müracaat etmemesi¹⁴ halinde, vakfın yöneticileri de aynı yola başvurabilirler.

Maliye Bakanlığı, her iki halde de, yukarıda açıkladığımız usulü uygular.

Tüzüğün 5/III hükmü gereğince, vâkıfın ölümünden sonra hüküm ifade etmek üzere kurulacak vakıflarda, vâkıfın mirasçıları veya vasiyeti tenfiz memuru tayin ettiği kişi veya kişiler¹⁵ tescil talebinde bulunabilir. Vasiyetnamenin açılmasından itibaren üç ay içinde bu kişiler tarafından tescil talebinde bulunulmamışsa, vakfın tescilini Vakıflar Genel Müdürlüğü sağlar. Oysa, Tüzüğün 37/III hükmüne göre, vakfın vergi muafiyetinden yararlanabilmesi için gerekli müracaatı, yukarıda da belirttiğimiz gibi, vasiyetnameyi açan sulh hâkimi veya onun yapmaması halinde, vakfın yöneticileri yapacaklardır.

Burada da tüzük hükümleri arasındaki ahenki sağlamak bakımından, vergi muafiyeti talebinin, tescili talebe yetkili olan vâkıfın mirasçılarına, vasiyeti tenfiz memuru olan kişi veya kişiler ile Vakıflar Genel Müdürlüğüne tanınması (Tüzük md. 5/III) daha isabetli olurdu kanısındayız.

b) Vakfın kurulmasından sonra :

Tüzüğünün 37/IV hükmüne göre «vakfın kurulmasından sonra da vergi muafiyetinden faydalanmak için başvurulabilir». Görüldüğü gibi, maddede kimlerin talebe yetkili olduğu belirtilmemiştir.

¹⁴ Tüzüğün 37/III hükmünde geçen «...sulh hâkimi tarafından müracaat edilmesi halinde de...» ibaresindeki **edilmesi** kelimesi, metnin doğru anlaşılması bakımından, **edilmemesi** şeklinde olacaktır. Burada bir baskı hatası mevcuttur, zira 1.12.1969 tarih ve 1969/13 esas, 1969/21 karar sayılı Daimiyat Birinci Dairesi tutanağında da bu husus belirttiğimiz şekildedir.

¹⁵ Maddede geçen «...vakfeden tarafından mirası resmen idare etmekle görevlendirilmiş kişi...»den maksat, vasiyeti tenfiz memurudur.

Kanımızca, bu hususta vakfın yöneticilerinin ve Vakıflar Genel Müdürlüğünün yetkili olduğunun kabulü gerekir.

c) Bizatihi vakfa tanınmış mali imtiyazlar :

903 sayılı Kanunun kendilerine vergi muafiyeti tanınmış olan vakıflar için getirmiş olduğu mali imtiyazlar şunlardır :

Bu vakıflar, Kurumlar Vergisinden muaf tutulmuşlardır.¹⁶

Bu vakıflara, kuruluş için veya kurulduktan sonra tahsis olunan mallar Veraset ve İntikal Vergisinden müstesna kılınmıştır.¹⁷

Aynı şekilde bu vakıflar, Emlâk Alım Vergisinden de muaf tutulmuşlardır.¹⁸

Bu vakıfların kuruluş muamelelerinde düzenlenen her türlü kâğıtlar Damga Resminden istisna edildiği¹⁹ gibi, kuruluş muameleleri²⁰ ve bu vakıflara yapılacak bağışmalarlar harçdan da muaf

¹⁶ 903 sayılı Kanunun 5/A maddesi ile, 3.6.1949 tarihli ve 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 199 sayılı Kanun ile değişik 7 nci maddesine eklenen fıkra.

¹⁷ 903 sayılı Kanunun 5/D maddesi ile, 8.6.1959 tarihli ve 7338 sayılı Veraset ve İntikal Vergisi Kanununun 4 üncü maddesine eklenen (k) fıkrası.

Bu hükümde yer alan «kuruluşu için veya» ibaresi, Cumhuriyet Senatosu Geçici Komisyonu tarafından «...vakıfların muafiyetten faydalanmaları Bakanlar Kurulu kararına bağlı olduğundan, kuruluşu için muafiyet temini mümkün olamayacağı...» gerekçesiyle metinden çıkarılmıştır (Komisyonun 9.2.1966 tarihli E. 2/178, K. 2 sayılı, 2 numaralı Raporuna bkz. Cumhuriyet Senatosu, Dön. 1, Top. 5, S. Sayısı: 709'a ek, sh. 3.)

Sonradan, Cumhuriyet Senatosu Genel Kurulundaki görüşmeler sırasında, Konya Senatörü Muammer Obuz tarafından verilen ve Millet Meclisince kabul edilen metinde yer alan 5/D hükmünün aynen muhafazasını öngören önerenin kabulü üzerine, yeniden metni ithal edilmiştir (Cum. Sen. Tut. Der., Dön. 1, Top. 5, C. 34, 12.2.1966 günlü 48 inci Birleşim, sh. 95, 97.)

¹⁸ 903 sayılı Kanunun 5/E maddesi ile, 18.2.1963 tarihli ve 198 sayılı Emlâk Alım Vergisi Kanununun 3 üncü maddesinin değiştirilen (b) fıkrası.

¹⁹ 903 sayılı Kanunun 5/F maddesi ile, 11.7.1964 tarihli ve 488 sayılı Damga Vergisi Kanununa bağlı 2 sayılı tablonun V inci bölümüne eklenen 19 uncu fıkra.

Bu hüküm, Cumhuriyet Senatosu Geçici Komisyonunca metinden çıkarılmış, fakat, Senato Genel Kurulundaki görüşmeler esnasında verilen bir takririn kabulü üzerine tekrar metne ithal edilmiştir. Bu konuda dipnot 17'deki gerekçe ve önergeye bkz.

²⁰ Bugün vakıfların kuruluş muameleleri harca tâbidir. 17.7.1964 tarihli ve 492 sayılı Harçlar Kanununun noter harçları ile ilgili 2 sayılı tarifenin maktu harçlar bölümünün 11 inci bentine göre «...ölüme bağlı tasarruf se-

kılınmıştır.²¹ Ancak, 4 üncü maddeye göre verilmiş olan Bakanlar Kurulu kararına rağmen, vakfın herhangi bir sebeple²² tescili mümkün olmaz ise, alınmayan Damga Vergisi ve harçlar, 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü hakkındaki Kanuna göre tahsil olunacaktır.²³

Diğer taraftan, bu vakıfların iktisabedecekleri gayrimenkullerin ve diğer aynı hakların tescilleri ve şerhi işlemleriyle, bu vakıflara ait işletmelerin ve bu işletmelerin sonradan iktisabedecekleri

net ve mukaveleleri... vakıf, aile vakıfları...» senetlerinin düzenlenmesi 25 lira maktu harca tabi kılınmıştır. 29.7.1970 tarih ve 1318 sayılı Finansman Kanununun 106 ncı maddesiyle, aynı tablonun aynı bentinde yapılan değişiklikle, bu miktar 50 liraya çıkarılmıştır.

Bu durumda, vakıf, vâkıfın sağlığında (resmî senet) veya ölümünden sonra hüküm ifade etmek üzere (resmî vasiyetname veya miras mukavelesi içinde yer alan bir hüküm ile) kurulacak ise, bu işlemler harca tabidir; bu harcı vâkıf ödeyecektir.

²¹ 903 sayılı Kanunun 5/G maddesi ile, 17.7.1964 tarihli ve 492 sayılı Harçlar Kanununun 38 inci maddesine eklenen fıkra.

Bu hükmün de Cumhuriyet Senatosu Geçici Komisyonu tarafından metinden çıkarıldığı anlaşılmaktadır. Fakat Raporda bu hususa her nedense temas edilmemiştir. Bunun böyle olduğu Komisyonca kabul edilen metnin tetkikinden anlaşılacağı gibi (Cumhuriyet Senatosu, Dön. 1, Top. 5, S. Sayısı: 709'a ek, sh. 10); Cumhuriyet Senatosu Genel Kurulundaki görüşmeler sırasında Konya Senatörü Muammer Obuz tarafından verilen bir önergede de, bu madde hükmünün aynen muhafaza edilmesi istenilmiştir. Bu önergenin kabulü üzerine madde tekrar metne ithal edilmiştir (Cum. Sen. Tut. Der., Dön. 1, Top. 5, C. 34, 17.2.1966 günlü, 48 inci Birleşim, sh. 95, 97).

²² Millet Meclisi Vakıflar Geçici Komisyonunun 18.4.1966 tarihli ve E. 2/250, K. 2 sayılı Raporunda, vakfın tescilinin «fiilî ve hukukî sebeplerle» mümkün olamayacağı belirtilmektedir (Millet Meclisi, Dön. 2, Top. 1, S. Sayısı: 99, sh. 4).

Örneğin, MK. 74/II gereğince «Kanuna, ahlâka ve âdaba veya milli menfaatlere aykırı olan veya siyasi düşünce veya belli bir ırk veya cemaat mensuplarını desteklemek gayesi ile kurulmuş olan vakıfların tesciline karar verilemez». Bu takdirde, vakfın kurulması için yapılan işlemlerin tabi oldukları Damga Vergisi ve harçların, Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkındaki Kanuna dayanılarak tahsili cihetine gidilecek demektir.

²³ 903 sayılı Kanunun 5/N hükmü.

Bu hüküm, teklifin, Cumhuriyet Senatosu Genel Kurulunda görüşülmesi sırasında, Konya Senatörü Muammer Obuz'un bir önergesi üzerine, Senataca kabul edilip, teklife eklenmiştir (Cum. Sen. Tut. Der., Dön 1, Top. 5, C. 34, 17.2.1966 günlü 48 inci Birleşim, sh. 95, 97).

Bu ilâve, Millet Meclisi Vakıflar Geçici Komisyonun 18.4.1966 tarihli ve E. 2/250 sayılı Raporunda da muvafık mütalâa edilmiştir (Millet Meclisi, Dön. 2, Top. 1, S. Sayısı: 99, sh. 3-4).

gayrimenkullerin ve sair aynı hakların tescilleri ve şerhi gerektiren işlemleri ve bunların terkinleri de harcdan istisna edilmiştir.²⁴

Kendilerine vergi muafiyeti tanınan vakıflara ait arazi ve arsalar, vakıf senedindeki cihete tahsis edilmek şartıyla, Arazi Vergisinden müstesna kılınmıştır.²⁵

Vakıf senedindeki cihete tahsis edilmek şartıyla, bu vakıflara ait binalar ile,²⁶ ticaret kastı olmamak şartıyla, bu vakıflar tarafından kamu yararına vücuda getirilen su bentleri, su setleri, suların yükselmesine karşı manialar, kanallar, cetveller, bataklıkları kurutma veya kurak yerleri sulama tesisatı, Bina Vergisinden istisna edilmiştir.²⁷

Bu vakıflara, konularına uygun olarak bağış yolu ile gelen eşya ile; bu tip vakıfların hayrî mevzularına uygun bir işte kullanmak şartıyla, ithal edecekleri eşya, Bakanlar Kurulu kararıyla Gümrük Vergisinden istisna edilebilir.²⁸

29.7.1970 tarih ve 1319 sayılı Emlâk Vergisi Kanununun 4 üncü maddesinin (m) bentine göre, bu vakıflara ait binalar, «vakıf senedindeki cihete tahsis edilmek şartıyla» bu vergiden istisna edilmiştir.

d) Vakfa yardımda bulunanlara tanınmış imtiyazlar :

Safi kurum kazancından bu vakıflara sermayeye iştirak nispetinde ödenecek miktarlar Kurumlar Vergisinden müstesna kılınmıştır.²⁹

Bu vakıflara makbuz karşılığında yapılan bağış ve yardımlar Kurumlar Vergisinden istisna edilmiştir. Ancak bu istisnadan yararlanabilmek için, bir takvim yılı içinde yapılan bağış ve yardımlar

²⁴ 903 sayılı Kanunun 5/H maddesi ile, 17.7.1964 tarihli ve 492 sayılı Harclar Kanununun 59 uncu maddesinin (a) fıkrasının değiştirilmiş şekli.

²⁵ 903 sayılı Kanunun 5/İ maddesi ile, 6.7.1931 tarihli ve 1833 sayılı Arazi Vergisi Kanununun 2 nci maddesine eklenen (F) fıkrası.

²⁶ 903 sayılı Kanunun 5/J maddesi ile, 14.7.1931 tarihli ve 1837 sayılı Bina Vergisi Kanununun 3 üncü maddesinin 8 inci fıkrasının değiştirilmiş şekli.

²⁷ 903 sayılı Kanunun 5/J maddesi ile, 14.7.1931 tarihli ve 1837 sayılı Bina Vergi Kanununun 3 üncü maddesinin 8 inci fıkrasının değiştirilmiş şekli.

²⁸ 903 sayılı Kanunun 5/M maddesi ile, 5383 sayılı Gümrük Kanununun 17 nci maddesinin 2 nci fıkrasının değiştirilmiş şekli.

²⁹ 903 sayılı Kanunun 5/B maddesi ile, 3.6.1949 tarihli ve 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 199 sayılı Kanun ile değişik 8 inci maddesine eklenen 6 nci fıkra.

toplamının o yıla ait kurum kazancının % 5'ini aşmaması şarttır. Bağış ve yardımın nakden yapılmaması halinde % 5 nispetinin nasıl hesaplanacağı da belirtilmiştir. Şöyle ki : «... Bağışlanan veya yardımın konusunu teşkil eden mal veya hakkın maliyet bedeli³⁰ veya mukayyet değeri,³¹ bu değer mevcut değilse Vergi Usul Kanunu hükümleri dairesinde takdir komisyonlarınınca³² tespit edilecek değeri esas alınır.³³

Bu tip vakıflara, gelir vergisi mükellefleri tarafından makbuz karşılığında yapılan bağış ve yardımlar, Gelir Vergisinden istisna edilmiştir. Ancak bu istisnadan yararlanabilmek için, mükellefin bir takvim yılı içinde yaptığı bağış ve yardımlar toplamının o yıla ait beyan edeceği gelirinin % 5'ini aşmaması şarttır. Bağış ve yardımın nakden yapılmaması halinde bu nispetin nasıl hesap edileceği de belirtilmiştir.³⁴ Bu işlem, kurumların nakden yapmadıkları bağış ve yardımlar hakkında, kanunun 5/C maddesi ile Kurumlar Vergisi Kanununda yapılan değişiklikte belirtilen hesaplamanın aynıdır. Bu sebeple yukarıda bu konuda verdiğimiz malûmatı hatırlatmakla yetiniyoruz.

Türkiye'de istihsal veya imal edilerek müstahsilleri tarafından, Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflara, makbuz karşılığında bedelsiz bağış ve yardım şeklinde verilen maddeler İstihsal Vergisinden istisna edilmiştir.³⁵

2) Diğer Vakıflar :

903 sayılı Kanun, vergi muafiyeti şartlarını (m. 4) haiz olmayan vakıflar hakkında, doğrudan doğruya değil, fakat dolaylı olarak, iki hükmü ihtiva etmektedir.

³⁰ Vergi Usul Kanununa göre, «Maliyet bedeli, iktisadî bir kıymetin iktisap edilmesi veyahut değerinin artırılması münasebetiyle yapılan ödemelerle bunlara müteferri bilûmum giderlerin toplamını ifade eder» (m. 261/1, 262).

³¹ Vergi Usul Kanununa göre, «Mukayyet değer, bir iktisadî kıymetin muhasebe kayıtlarında gösterilen hesap değeridir» (m. 261/4, 265).

³² Takdir komisyonları hakkında Vergi Usul Kanununun 72-76, konumuzla ilgili olarak bilhassa 74/b ve dolayısıyla 31 ve 30 uncu maddelerine bkz.

³³ 903 sayılı Kanunun 5/C maddesi ile, 3.6.1949 tarihli ve 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 14 üncü maddesinin 199 sayılı Kanun ile değişik 6 nci maddesinin değiştirilmiş şekli.

³⁴ 903 sayılı Kanunun 5/L maddesi ile, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 89 uncu maddesinin değiştirilmiş 2 nci fıkrası; ayrıca Gelir Vergisi Kanunu, md. 96/2-A/b'ye bkz.

³⁵ 903 sayılı Kanunun 5/K maddesi ile, 13.7.1965 tarihli 6802 sayılı Gider Vergileri Kanununun 4 üncü maddesinin değiştirilmiş (E) fıkrası.

Birincisi, kurumların, bu vakıflara makbuz karşılığında yapacakları bağış ve yardımların Kurumlar Vergisinden istisna edilmesine dairdir. Bu istisna hükmünden yararlanabilmek için, kurumun bir takvim yılı içinde yaptığı bağış ve yardımlar toplamının, o yıla ait kurum kazancının % 2'sini ve yirmi bin lirayı aşmaması gerekir. Aksi halde, kurum kazancının % 2'sini ve her halde yirmi bin lirayı aşan kısım hasıllattan indirilmez. Bağış ve yardımın nakden yapılmaması halinde bu değerlendirme, 903 sayılı Kanununun 5/C maddesi ile, Kurumlar Vergisi Kanununda yapılan değişikliğe uygun olarak yapılacaktır.³⁶

İkincisi, Gelir Vergisi mükelleflerinin, bu vakıflara makbuz karşılığında yaptıkları bağış ve yardımların, yıllık beyanname ile bildirecekleri gelirlerinden indirilmesi hakkındadır. Ancak bu hükümden yararlanabilmek için, mükellefin bir takvim yılı içinde yapmış olduğu bağış ve yardımlar toplamının, o yıla ait beyan edeceği gelirinin % 5'ini aşmaması gerekir. Aksi halde, bu nispeti aşan kısım gelirden indirilmez. Bağışlama ve yardımın nakden yapılmaması halinde bu nispetin nasıl hesap edileceği de belirtilmiştir.³⁷ Bu hesaplama, kurumların nakden yapmadıkları bağış ve yardımlar hakkında, yukarıda verdiğimiz izahata uygun olarak cereyan edecektir.

Görülüyor ki, her iki hüküm de, vergi muafiyeti şartlarını haiz olmayan vakıflara yapılacak yardımları teşvik edici niteliktedir.

903 sayılı Kanununun, vergi hukuku yönünden getirdiği hükümler, daha teklifin Millet Meclisine sevki ile birlikte tenkide uğramıştır. *Aybay*,³⁸ Vergi bağışlıkları sayesinde kurulacak vakfa ait

³⁶ 903 sayılı Kanununun 5/C maddesi ile, 3.6.1949 tarihli ve 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 14 üncü maddesinin 199 sayılı Kanun ile değişik 6 ncı fıkrasının değiştirilmiş birinci fıkrası.

³⁷ 903 sayılı Kanununun 5/L maddesi ile, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 1963 tarihli ve 202 sayılı Kanun ile değiştirilmiş 89 uncu maddesinin 2 nci fıkrasının, değiştirilmiş şekli.

³⁸ **Aydın Aybay** : Vakıflara Dair Kanun Tasarısı, Cumhuriyet Gazetesi, 2.7.1965, s. 2. **Yön**, (27 Ağustos 1965, No. 126, s. 12) de aynı görüşü paylaşmaktadır: «Görülecek kamu hizmetlerinin neler olduğunun tesbiti(ni) kısmen bile olsa özel şahıslara bırakmanın, plan ve sosyal devlet anlayışı ile bağdaşamayacağı aşikârdır... Üstelik vakfın gelirinin kamu hizmetlerine harcanmasını sağlayıcı kesin hükümler de getirilmiş değildir. Vakfın gelirini kamu hizmetlerine tahsisle yetinip, bu parayı sermayeye eklemek mümkündür. Sermaye büyüdükçe de, gelirin yüzde 20'sini paylaşma hakkına sahip bulunan mirasçıların hisseleri de artacaktır... Üstelik vakıf haline getirilen işletmeler, Kurumlar Vergisi de ödemiyecektir. Bu büyük vergi avantajı, rakip işletmelerle mücadeleyi kolaylaştıracak ve kârları önemli ölçüde artıracaktır...» denilmektedir. Ayrıca bkz. **Kenan Bulutoğlu**: Türk Vergi Sistemi, 2. baskı, İstanbul 1967, s. 171-172; **Şanver**, s. 7 vd.

işletmeler, aynı olacaklardır. Saklı paylarını gelirin % 20'si ile alacak mirasçılar için de bu bir avantajdır. Sonra, vergi bağışıklığı ve raset vergisini de kapsamaktadır. Devletin bu yoldan kaybedeceği pay da büyüktür. Gerçi gelirin % 80'i kamu hizmetine sarfedileceği için, bu kaybın önemli olmadığı söylenebilir. Ne var ki, bütün vergi kayıpları gözönünde tutulursa, kamu yararına harcanacak gelir tahsisinin pek önemli olmayacağı sonucuna varılabilir. Üstelik, yapılacak kamu hizmetinin ne çeşit hizmet olacağı vakfı kuran tarafından tayin edileceği için burada devletin kamu hizmetleri ve harcamaları politikasına da bir müdahale kabul edilmiş olmaktadır», demektedir.

Kanunun yürürlüğe girmesinden sonra, bu konudaki fikirler tam manasiyle ikiye bölünmüş bulunmaktadır. Bir görüş, vergi muafiyeti ile ilgili hükümleri olumlu karşılarken; diğer bir görüş, olumsuz bulmaktadır. *Güngör*³⁹ «...Bakanlar Kurulunun bir vakfa vergi muafiyeti tanınması konusunda vereceği kararlar demokrasi ortamında Parlâmentonun, basın ve ilgili çevrelerin dikkatlerine konu olacak, ayrıca kazâî murakabeye de tabi bulunacaktır. Bu nedenlerle demokratik düzenin çok cepheli denetleme fonksiyonu karşısında kanunun uygulaması ve vakıf müessesesinin işleyişi ile alâkalı olarak tereddütlere ve olumsuz düşüncelere kapılmamak yerinde olur kanısındayız» demektedir. Bu görüşü *Ervardar* da⁴⁰ paylaşmaktadır.

Buna karşı *Aybay*, yukarıda işaret ettiğimiz fikirlerini, daha sonraki iki makalesinde⁴¹ işleyerek, 903 sayılı Kanunun, vakıflara tanıdığı vergi muafiyeti hükümlerini tenkit etmektedir.

Bu tenkitlerde haklı taraflar bulunmaktadır. Ancak, bu konuda kesin bir fikir ileri sürebilmek için, kanunun bir süre uygulanmasını beklemek, daha isabetli bir davranış olur kanısındayız.

³⁹ **Burhan Güngör** : Tesis, Vakıf ve 903 Sayılı Kanun, Cumhuriyet Gazetesi, 8.9.1967, s. 2.

⁴⁰ **Fehamettin Ervardar** : Bazı Vakıflara Yeniden Kabul Edilen Vergi Muafiyetleri, İktisat Gazetesi, 14.9.1967, s. 4, 7: «Yeni kanunla kabul olunan muafiyet ve istisnaların, söz konusu vakıfların, herhangi bir suiistimale düşmemelerini sağlayacak, ciddi ve müessir kontrol ve murakabeye tabi kılmaları kaydı ile, çok isabetli olduğu ve geniş faydalara vesile olacağı kanaatindeyiz». Ayrıca bkz. **Vakur Versan** : Kanunda Yapılan Değişiklik ve İlâvelerle Özel Kişiler de Kolaylıkla «Vakıf» Tesis Edebilecek, Yeni Gazete, 22.8.1967, sh. 2.

⁴¹ **Aybay**, Vakıflarla İlgili Yeni Bir Kanun, sh. 2; **Aybay**, 903 Sayılı Yasa Hakkında, sh. 2. Bu yazısında Aybay, Güngör'ün görüşlerini cevaplandırmaktadır.

III — VAKIFLARA, VERGİLENDİRME İŞLEMLERİ SEBE- BİYLE VECİBELER YÜKLEYEN HÜKÜMLER

Gelir Vergisi Kanunu 94'e göre, vakıflar (ve eski vakıflar)⁴² ile bunların iktisadî işletmeleri, hizmet erbabına ödedikleri ücretlerden ve diğer bir kısım ödemelerden Gelir Vergisi tevkifatı yapmakla yükümlüdürler. Burada, vakıflar ile bunların iktisadî işletmeleri vergi sorumlusu olmaktadır (V.U.K. 8/II).

Vergi Usul Kanunu 172/I'in 4 üncü bentine göre, vakıflara (ve eski vakıflara) ait iktisadî işletmeler defter tutmağa mecbur olup, bu bakımdan tacirlerin tâbi oldukları hükümlere tâbi kılınmışlardır (V.U.K. 172/II).

Ancak, Kurumlar Vergisinden muaf olan vakıflara (ve eski vakıflara) ait iktisadî işletmeler (Kur. VK. 7/3), defter tutma mecburiyetinden istisna edilmişlerdir (V.U.K. 173/I bent 3/b).

27.7.1967 tarihli ve 930 sayılı Tasarruf Bonoları İhracı hakkındaki Kanunun⁴³ 4 üncü maddesine göre, vakıflar (ve eski vakıflar)⁴⁴ ile bunların iktisadî işletmeleri, aynı Kanunun 3 üncü maddesine göre tasarruf bonusu kesintisi yapmakla yükümlüdürler.

Bu bölümde, vakıflara gerçek bir vergi yükümü değil, fakat vergi benzeri bir yüküm⁴⁵ getirdiği için, MK. 78/III hükmüne de işaret etmek isteriz. Bu hükümde, 903 sayılı Kanundan önce veya sonra kurulmuş bulunan bütün vakıfların, Vakıflar Genel Müdürlüğüne, *safi gelirlerinin*⁴⁶ % 5'ini geçmemek üzere, *teftiş ve denet-*

⁴² Maddede geçen «tesis ve vakıf» terimleri, 903 sayılı Kanunun 3 üncü maddesi dikkate alınarak «vakıf» ve «eski vakıf» şeklinde düzeltilmiştir.

⁴³ Bu mahiyette bir hüküm, 223 sayılı Yatırımlar Finansman Fonu Teşkil ve Tasarruf Bonoları İhracı hakkındaki Kanunun 4 üncü maddesinde de mevcut idi.

⁴⁴ Maddede geçen, «tesisler», «vakıflar», «tesis ve vakıfların iktisadî işletmeleri» terimleri, kanun koyucunun, kendi eseri olan 903 sayılı Kanunun 3 üncü maddesi hükmüne, yine kendisinin uymadığını göstermektedir. Herhalde, kanun koyucunun maksadı, 903 sayılı Kanundan önce kurulmuş olan «tesisler» ile, bu Kanuna göre kurulmuş veya kurulacak olan «vakıflar»ı belirtmek olamaz. Zira aynı müesseseyi iki ayrı terimle ifade etmekle, yine çelişmeye düşülmüş olurdu. Bizce maksat yukarıda belirttiğimiz gibi, MK'dan önceki ve sonraki vakıfları belirtmektir. İşte burada, «MK'dan önceki vakıf veya eski vakıf» ve «MK'a göre vakıf veya vakıf» ayırımı yapmanın ne kadar zorunlu olduğu kendini açıkça göstermektedir.

⁴⁵ Bu konuda bkz. Akif Erginay : Vergi Hukuku, Ankara, 1971, s. 4 ve 50.

⁴⁶ Vakıflar Genel Müdürlüğüne hazırlanan tüzük tasarısının 19 uncu maddesinin birinci fıkrasında «safi gelir»in, Gelir Vergisi Kanunundaki esas-

leme masraflarına katılma payı ödeyecekleri ve bu nisbetin de tüzük ile saptanacağı belirtilmiştir.

Bu nisbet, Tüzükte % 5 olarak tesbit edilmiş, ancak ödenecek katılma payının 200.000 lirayı da geçemeyeceği belirtilmiştir (Tüzük md. 22/I).⁴⁷

lara göre hesap edileceği belirtilmişti.

Tüzük Tasarısı hakkında Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi'nin mütalâası (Hazırlayanlar : Prof. Dr. **Kemal Gürsoy**, Prof. Dr. **Jale Akıpek**, Prof. Dr. **Halûk Tandoğan**) s. 3-5'te, safi gelirin bu şekilde hesaplanması «...tatbikatta güçlükler yol açacak, hatta çoğu zaman vakıfların bu esaslara göre bir safi geliri bulunmayacaktır. Filhakika, ticarî işletmesi olmayan vakıflarda bilanço kârı ortaya çıkmaz. Kaldı ki, ticarî işletmesi olanlar da dahil bütün vakıfların her çeşit gelirleri vakfın gayesinin gerçekleştirilmesi için karşılık teşkil ederler; bunlar üzerinde serbest tasarruf etmek imkânı yoktur. Halbuki, vergi sisteminde bahis konusu olan gelir, sahibinin üzerinde serbestçe tasarruf hakkı olan bir malî unsurdur.» denilmektedir (daha geniş bilgi için bkz. **İşeri**, Vakıf, s. 444 ve s. 155, dn. 45). Vakıflar Genel Müdürlüğü, tüzük tasarısını inceleyen Danıştay Birinci Dairesi'ne sunduğu muhtıradan (s. 21) «...safi gelir, mutlak bir deyimdir. Vakfın hernevi geliri bu deyimden içine girer. Meselâ memur ve müstahdemlerinin emeklilik haklarını karşılamak ve onlara bazı sosyal yardımlarda bulunmak üzere bir şirket tarafından kurulmuş olan vakfa, gerek işveren ve gerekse memur ve müstahdemler tarafından ödenen aidat, o vakfın geliridir. Şayet tüzükte, denetleme payının vakfın safi geliri üzerinden alınacağına dair bir hüküm konulursa, aidatlar da gelir sayılacağından, denetleme payının, vakfın tüm gelirleri üzerinden alınması iktiza eder. Halbuki denetleme payının, Gelir Vergisi Kanunundaki esaslara göre hesap edilecek safi gelir üzerinden alınacağı tasrih edilirse, aidatlar gelir mefhumuna dahil olmayacağından, vakıf, aidatlar üzerinden bir pay ödemeyecektir. Bu itibarla Tasarıdaki hüküm vakıfların nef'indedir» şeklinde görüşünü açıklamıştır.

Maliye Bakanlığı, 10 Nisan 1968 tarih ve 22123-139/14627 sayılı mütalâasında «...vakıflar, gelir ve kurumlar vergilerine tâbi olmadıklarından, Vergi Usul Kanunlarının mükelleflere yüklediği ödevleri yapmaya mecbur olmadıkları gibi, Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunlarına göre kazançlarını tespite de mecbur tutulamıyacaklarından, katılma payına esas olacak safi kârın, Gelir ve vergi kanunlarındaki esaslara göre tesbit olunan mali bilanço kârına dayanılarak hesap edilmesi tatbikatta tereddüt ve karışıklıklara sebebiyet vereceğinden, 19 uncu maddedeki, Gelir Vergisi Kanunundaki esaslara göre» ibaresinin maddeden çıkartılmasını teklif etmiştir (Muhtıra, s. 5).

Danıştay 1. Dairesi (1.12.1969 T. ve E. 1969, K. 1969/21 sayılı Tutanak, s. 8), Maliye Bakanlığının bu mütalâasına uyarak, Tasarının 19 uncu maddesinin birinci fıkrasındaki «Gelir Vergisi Kanunundaki esaslara göre» ibaresini metinden çıkararak, hükmü Tüzüğün 22 nci maddesindeki şekliyle yeniden düzenlemiştir.

⁴⁷ Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi, Mütalâasında (**İşeri**, Vakıf, s. 445 ve s. 156) «geliri az olan vakıfların denetleme masraflarının geliri çok

Öte yandan, yine Tüzüğün aynı maddesinin ikinci fıkrasında, istihdam edilenlere ve işçilere yardım vakıflarında, safi gelirin nasıl hesap edileceği ayrıca düzenlenmiştir. Şöyle ki: bu vakıflara istihdam edilenler ve işçiler ile işveren müesseselerinin ödedikleri aidat ve katılma payları, yıllık gayri safi gelirin hesabında nazara alınmayacak; fakat bunların işletilmesinden elde edilen gelirler, safi gelire dahil edilecektir.⁴⁸

Vakfın yönetim organı, her yıla ait teftiş ve denetleme masraflarına katılma payını, mart ayı sonuna kadar, Vakıflar Genel Müdürlüğüne ödemekle yükümlüdür (Tüzük md. 22/III). Bu yüküme aykırı hareket eden vakıf yöneticilerinin (Tüzük md. 23/I bent I/h), işten uzaklaştırılmaları konusunu aşağıda inceleyeceğiz.

IV — MUAFİYET ŞARTLARINA, MÜKELLEFİYET VE SORUMLULUĞA AYKIRI HAREKET EDİLMESİNİN VE KATILMA PAYININ GEÇ ÖDENMESİNİN MÜEYYİDELERİ

A. Vergi Muafiyeti Şartlarına Aykırı Hareket Edilmesi:

Vergi muafiyeti şartlarına aykırı hareket eden vakıf hakkında nasıl bir işlem yapılacağı, Kanun ve Tüzükte belirtilmemiş, sadece Tüzükte vakıf yöneticilerinin, vakfın gelirlerini vakıf senedinde yazılı şartlara aykırı olarak sarf etmeleri halinde (Tüzük 23/I bent I/c), yöneticilerin işten uzaklaştırılacakları öngörülmüştür.⁴⁹

olan vakıflara yüklenmesine bir sınır» konulması amacıyla, bir vakfın yalnız başına ödeyeceği katılma payının 25.000 lirayı geçemeyeceğini önermiş, fakat Profesör **Jale Akipek**, bu sınırlandırmaya muhalif kalmıştı (İşeri, Vakıf, s. 449).

Vakıflar Genel Müdürlüğü de, «katılma payının 25.000 lirayı geçemeyeceği yolundaki hükmün hiçbir mesnedi» olmadığını ileri sürmüştü (Muhıra, s. 22).

Sonradan, Danıştay 1. Dairesi (Yukarıda dn. 45'te anılan Tutanak, s. 8). Ankara Hukuk Fakültesi Mütalâasında 25.000 lira önerilen sınırı, 200.000 liraya çıkarmıştır.

⁴⁸ Bu hüküm, Danıştay 1. Dairesi tarafından (yukarıda dn. 46'da anılan Tutanak, s. 8) «istihdam edilenlere ve işçilere yardım vakıflarının kuruluş gayeleri gözönünde tutularak» konulmuştur.

⁴⁹ Vakıflar Genel Müdürlüğü'nün hazırladığı tasarıda, teftiş ve denetleme masraflarını zamanında ödemeyen vakıf yöneticilerinin işten uzaklaştırılmasını öngören bir hüküm yoktu. Bunun yerine, Tasarının 19 uncu maddesinin III üncü fıkrasında «Müddetinde ödenmeyen paylar o vakıftan tahsil edilmekle beraber, tahsil tarihine kadar geçen müddet için,

Bilindiği gibi, vakıflar, Vakıflar Genel Müdürlüğünün teftişine tabidir (MK. 78/I, Tüzük 19/I). Bu Genel Müdürlük bir vakfın durumunu ya müfettişleri aracılığı ile yaptırdığı teftiş sonunda (Tüzük 19/II) ya da vakfın yönetim organının her yıl kendisine vermekle yükümlü olduğu bilgiler sonunda öğrenmiş olur.

Vakıflar Genel Müdürlüğü, her vakfı en az iki yılda bir defa teftiş ettirmekle yükümlüdür (Tüzük 20/I). «Her teftişte, vakfın bir önceki teftişinden itibaren geçen bütün işlem ve hesapları incelenerek, vakıf senedindeki hükümlerin yerine getirilip getirilmediği, vakfın mallarının gayeye uygun şekilde idare edilip edilmediği ve vakfın gelirlerinin gayeye uygun olarak sarf olunup olunmadığı araştırılır» (Tüzük 20/III, MK. 78/II).⁵⁰

Teftiş sonunda verilen raporlar, Vakıflar Genel Müdürlüğünce incelenir (Tüzük 21). Raporda, vakıf yöneticilerinin işten uzaklaştırılmalarını gerektiren bir sebep, örneğin konumuzla ilgili olarak, vakfın gelirlerinin gayeye uygun olarak sarf olunmadığı tespit edilmişse, derhal yetkili asliye mahkemesine, yazılı olarak başvurularak, yöneticilerin işten uzaklaştırılmaları istenir (Tüzük 21/a, 23/I bent I/c, 23/II, MK. 79/II c. 1). Mahkeme duruşma yaparak, yöneticileri işten uzaklaştırabilir MK. 79/II c. 1, Tüzük 23/II). Yetkili Asliye Mahkemesi, vakfın merkezinin bulunduğu yer Asliye Mahkemesidir (HUMK. 9/I). İşten uzaklaştırılan vakıf yöneticileri, bir daha yönetici olarak seçilemezler (Tüzük 24/II).

Diğer taraftan, vakfın yönetim organı, her takvim yılı başında mali durumunun bir bilançosunu yapmakla ve uygun mahallî vasıtalarla ilân veya neşretmekle yükümlüdür. Bilançonun bir örneği de, merkezi sicildeki (MK. 74/I, Tüzük 11) özel hanesine⁵¹ özet şeklinde kaydolunmak üzere, Vakıflar Genel Müdürlüğüne gönderilir (Tüzük 29, MK. 81/II).

geçikmeye sebebiyet veren vakıf idarecilerinden ayrıca yıllık yüzde on faiz tahsil edilir» hükmü mevcuttu. Bu hüküm sonradan Danıştay Birinci Dairesi tarafından metinden çıkarılmış ve yerine yukarıdaki hüküm konulmuştur (Danıştay I. Dairesi, yukarıda dn. 45 anılan Tutanak, s. 8).

⁵⁰ İşletmelere sahip olan vakıfların nasıl teftiş edileceği konusunda bkz. Tüzük 20/IV.

⁵¹ Tüzük gereğince merkezi sicil defterinde her vakıf için bir sahife açılır. Bu sahifedeki özel sütunlara nelerin yazılacağı ayrı ayrı sayılmak suretiyle belirtildiği halde (Tüzük 12/I), bilanço özetine yer verilmemiştir. Vakıflar Genel Müdürlüğünce hazırlanan merkezi sicil defterinde de bu husus gözönünde tutulmadığından, bu kaydın nasıl yapılacağı anlaşılamamaktadır.

Vakıflar Genel Müdürlüğü, bilançonun tetkiki sonunda, vakfın gelirlerini, kendisine tanınan vergi muafiyeti şartlarına (903 sayılı Kanun 4, Tüzük 37/I) uygun olarak sarf etmediğini tesbit ettiğinde, ya durumu bir kere daha vakıf nezdinde müfettişleri aracılığı ile tetkik ettirir ve bunun sonucuna göre hareket eder veya doğrudan doğruya bilançodaki bilgilerle yetinerek, vakıf yöneticilerinin işten uzaklaştırılması yoluna başvurur.

Kanımızca, bunun yanında, Vakıflar Genel Müdürlüğü, durumu vakfın merkezinin bulunduğu yer vergi dairesine de bildirmelidir. Vakıf bilançosunu, mahallî vasıtalarla ilân veya neşrettiğine göre, bu duruma, vergi dairesi de bizzat muttali olabilir. Her iki halde de, vakfın vergi muafiyeti şartlarını kaybettiğini tesbit için Bakanlar Kurulu kararına lüzum yoktur.

Böylece, vakıf muafıktan mükellefiyete geçtiği için hakkında duruma göre, Vergi Usul Kanununda öngörülen suçlarla ilgili hükümler uygulanır (V.U.K. 344 vd). Eğer vakıf, muafiyet şartlarına uymadığından dolayı durumu daha önce vergi dairesine bildirmişse, hakkında Vergi Usul Kanunundaki pişmanlık hükümleri (V.U.K. 371) uygulanır. Her iki halde de vergi ve cezalar, aşağıda belirteceğimiz üzere vakfın malvarlığından tahsil olunur.

Muafıktan mükellefiyete geçen bir vakfın, tekrar muafiyetten yararlanabilmesi için, yukarıda muafiyetin tanınması konusunda açıkladığımız şartlar ve usulle, yeniden Bakanlar Kurulunun kararını istihsal etmesi gerekir.

B. Teftiş ve Denetleme Masraflarına Katılma Payının Ödenmemesi:

Yukarıda, vakıf yönetim kurulunun her yıla ait teftiş ve denetleme masraflarına katılma payını, mart ayı sonuna kadar, Vakıflar Genel Müdürlüğüne ödemekle yükümlü (Tüzük 22/III) olduğunu belirtmiştik. Bu yüküme aykırı hareket eden vakıf yöneticileri, vakfın gelirlerini vakıf senedinde yazılı şartlara aykırı olarak sarf etmeleri halinde olduğu gibi, yukarıda açıkladığımız usulle, işten uzaklaştırılabilirler (Tüzük 23/I bent I/h, 23/II) ve bir daha yönetici seçilemezler (Tüzük 24/II).⁵²

⁵² Gerek vergi muafiyeti şartlarına aykırı hareket edilmesi gerekse teftiş ve denetleme masraflarına katılma payının süresinde ödenmemesi halinde, mahkemece işten uzaklaştırılan yöneticilerin yerine vakıf senedine göre yenileri seçilir. Vakıf senedinde bu konuda bir hüküm yoksa Vakıflar Genel Müdürlüğü'nün yazılı düşüncesi alınmak suretiyle vakıf yöneticileri mahkemece seçilir (Tüzük 24/I, MK. 79/II c. 1).

C. Mükellefiyet ve Sorumluluğa Aykırı Hareket Edilmesi:

V.U.K. 10 gereğince, vakıfların (ve eski vakıfların) mükellef ve sorumlu olarak yükledikleri vecibeleri kanunî temsilcileri ifa eder. Vecibelerin yerine getirilmemesi halinde, tahsil edilemeyen alacak için, önce vakfın malvarlığına el konur, buradan tahsil edilemeyen kısım için de, vecibelerini kasıt veya ihmâl ile yerine getirmeyen kanunî temsilcilerin malvarlığına müracaat edilir. Bu suretle dereceli bir sorumluluk esası kabul edilmiştir. Vergi cezaları bakımından da aynı esaslar uygulanır (V.U.K. 333/II).

Vakıf yöneticileri kendi malvarlıklarından ödedikleri vergi ve cezalar için vakfa rücu edebilirler (V.U.K. 10/III, 333/II).