

Vergi Mevzuatı Yönünden Vakıflar

Kemâl KILIÇDAROĞLU

A — GENEL OLARAK

Vakıflar, Türk toplum yaşamında yüzyıllar boyunca devam eden bir geleneğin sonucu olarak kamuya yararlı hizmetler götürmek amacıyla kurulan özel kuruluşlardır. Bu günün şartları içinde de, vazgeçilmez önem taşıyan kuruluşlar olarak büyük gelişme göstermekte ve sayıları hızla artmaktadır.

Gönüllü kuruluş olma niteliği ile vakıflar, "topluma hizmet verme" isteğinin organize edilmiş halidir diyebiliriz. Yaşadığı topluma, sahip olduğu imkanlar ölçüsünde birşeyler vermek, insanların ötedenberi süregelen tutkusudur.

Devletin ortaya koyduğu her eserde, yaptığı her hizmette, vergi veren vatandaşın katkısı bulunmaktadır. Ama insan psikolojisi bu kadarla yetinmemekte, doğrudan doğruya "benim" diyebileceği ve kendi adını taşıyan bir eser bırakmayı arzu etmektedir. Vakıflar veya bağış yoluyla yapılan camilerde, çeşmelerde, okullarda, köprülerde ve benzer eser ve hizmetlerde hep aynı duygu yatmaktadır.

Kamuya yararlı çeşitli hizmetleri yapmak, genelde kamu kuruluşları ile birlikte çalışmak veya işbirliği yapmak ihtiyacını doğurmaktadır.

Bu nedenle vakıflarla ilgili mevzuatta, vakıfların kamu kuruluşları ile ilişkilerini düzenleyici kanuni düzenlemelerin yapılması zaman içinde zorunlu olmuştur.

13.7.1967 tarihli ve 903 Sayılı Kanun, vakıflar konusunda 17 yıl önce atılmış büyük bir adımdır. Ancak, Kanun daha ziyade vakıfların kuruluşuna ve vergi muafiyeti konusuna yeni bir düzenleme getirmiştir.

Kanun yürürlüğe girmesi ile bu Kanuna göre kurulan vakıf sayısı hızla artmış, bu artış be-

raberinde uygulamada bazı aksaklıkları da beraberinde getirmiştir. Bu arada Türk Medeni Kanununa göre Kurulan Vakıflar Hakkındaki Tüzükte, 1982 yılında değişiklik yapılmasına rağmen yine de, meselelerin tam olarak çözümlendiğini söylemek mümkün değildir. Problemlere çözüm getirmek amacıyla uygulamada ortaya çıkan aksaklıkların tartışılması ve yeni bir hukuki düzenleme yapılması için önerilerin ortaya konması ve değerlendirilmesi gerekmektedir.

903 Sayılı Kanunun 4. maddesi yürütme organına, bazı vakıflara kanunda belli edilen şartlara sahip işler, bazı vergilerden muaf olmalarını sağlayarak vergi muafiyeti izni verilmesi imkânı getirilmiştir.

I — VAKIFLARA TANINAN VERGİ MUAFİYETİ VE UYGULAMASI

A — 903 Sayılı Kanun ve Getirilen İlkeler:

Türk Medeni Kanunu'nun bazı maddelerini değiştiren 903 Sayılı Kanunun yürürlüğe girdiği tarihten sonra vakıf müessesesinde önemli gelişmeler olmuş, vakıf sayısı hızla artmıştır. Ancak bu artışla birlikte uygulamada bir çok mesele ortaya çıkmıştır. Bu konuda en çok tartışılan konu da 903 sayılı Kanunun 4. maddesinin uygulamasından doğmuştur.

903 Sayılı Kanunun 4. maddesinde aynen, "Bakanlar Kurulunca gelirlerinin en az %80'ini, nev'i itibariyle genel, özel ve katma bütçeli idareler, bütçeleri içinde yer alan bir hizmetin veya hizmetlerin yerine getirilmesini istihdaf etmek üzere tahsisan kurulacağı kabul edilen vakıflara tahsis edilen miktar için, vergi muafiyeti tanınabilir." denilmektedir.

903 Sayılı Kanunun 4. maddesinin gerekçesi ise şöyledir.

"Bu madde ile genel gerekçe, ifade ve kabul edilen anlayışa uyularak, Devletin kamu görevi yükünü azaltmayı amaç edinen büyük tahsislerin mevzuu olacak vakıflar için vergi muafiyeti hükmü konulmuştur. Komisyonumuz verilecek yetkinin kullanılmasında yürütme organının, vakfa tahsis edilen gelir veya malvarlık, vakfın mevzuu, ictimai dayanışma ve gelişme bakımından ifade ettiği ehemmiyetin tetkikini de öngörmüştür."

Gerekçeye göre, Bakanlar Kurulu'nca vakfa muafiyet tanınabilmesi için muafiyet verilirken;

- 1 — Vakfın büyük tahsislerin konusu olması,
- 2 — Vakfın, devletin kamu görevi yükünü azaltmayı amaç edinmesi,
- 3 — Vakfa tahsis edilen gelir veya malvarlığın, vakfın konusu, sosyal dayanışma ve gelişme bakımından önem arzemesi, gerekmektedir.

Madde, gerekçesi ile birlikte ele alındığında dördüncü şart olarak;

- 4 — Gelirlerinin en az %80'inin nev'i itibariyle genel, özel ve katma bütçeli idareler bütçeleri içinde yer alan, bir hizmetin veya hizmetlerin yerine getirilmesini istihdaf etmek üzere kurulması gerekmektedir.

Bu şartları taşıyan vakıflara, Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınabilecektir. Dikkat edilirse, 903 Sayılı Kanunun 4. maddesinin son fıkrasında "tanınabilir" kelimesi kullanılarak vergi muafiyeti tanıma yetkisi Bakanlar Kurulu'nunun takdirine ve yetkisine bırakılmıştır.

Ancak, gerek 903 Sayılı Kanunun 4. maddesinde, gerekse 6. maddeye dayanılarak çıkarılan tüzükte, vergi muafiyetinin verilmesinde usul ve esaslar açıkça belirtilmemiş, ölçüler belirlenmiştir.

1968 yılından bu yana Maliye Bakanlığı, Devlet Planlama Teşkilatı ve Vakıflar Genel Müdürlüğü, 10.000.— Türk Lirası malvarlığı olan ve kamu hizmetlerinin yerine getirilmesini amaçlayan, vakıfların muafiyet istekleri ile karşı karşıya kalmışlardır. Bazıları bu aşamada yeterli malvarlığı olmadığı halde muafiyet alabilmiştir. Daha sonra vakıfların muafiyet taleplerindeki artış, muafiyet için belirli kıstasların getirilmesini zorunlu kılmıştır.

Maliye Bakanlığı, Vakıflar Genel Müdürlüğü ve Devlet Planlama Teşkilatı Müsteşarlığı arasında düzenlenen 24.4.1973 tarihli protokolle 5

milyon liradan az mal varlığına sahip vakıflara vergi muafiyeti verilmemesi esası kabul edilmiştir. Zamanla bu miktarın da yeterli olmadığı görülmüş ve 22.7.1980 tarihli ikinci bir protokolle en az malvarlık miktarı 25 milyon lira olarak saptanmıştır. Ayrıca 25 milyon liralık muamelenin yıllık %10 gelir getirici nitelikte olması şartı da aranmıştır.

Daha sonra, 903 Sayılı Kanunun 6. maddesine göre çıkarılmış bulunan "Türk Medeni Kanunu Hükümlerine Göre Kurulan Vakıflar Hakkındaki Tüzük" de bazı değişiklikler yapılmış ve bu değişiklikler 30 Temmuz 1982 günlü Resmî Gazete'de yayınlanarak yürürlüğe girmiştir. Söz konusu tüzüğün 37. maddesinde yapılan değişiklikle vergi muafılığından yararlanma ve muafılığın kaybedilmesine ilişkin belirli kıstaslar getirilmiştir. Bu hükme göre muafiyet için öngörülen asgari malvarlık 30 milyon lira olarak belirlenmiştir.

Vergi Muafiyeti talebinde bulunan vakıflarda aranacak şartlar :

1 — Vakfın, gelirlerinin en az %80'ini nev'i itibariyle genel, özel ve katma bütçeli idareler, bütçeleri içinde yer alan bir hizmet veya hizmetlerin yerine getirilmesi için tahsis etmesi,

2 — Vakfın malvarlığının büyük tahsislere konu olması (Tüzükte bu malvarlık en az 30 milyon lira olarak belirlenmiştir. Ayrıca bu malvarlığının yıllık %10 gelir getirici nitelikte olması gerekir.)

3 — Vakfın amacında yer alan hizmetlerden belirli şartlarla genel olarak herkesin yararlanma imkanının bulunması, vakıf hizmetlerinin belli bir kesime veya gruplara tahsis edilmemesi, (Özel okul vakfı, kimsesiz çocuklar),

4 — Vakfın tasfiyesi halinde malvarlığının devlete veya vergi muafiyeti tanınan diğer bir vakfa devredilmesinin vakıf senedinde düzenlenmesi,

5 — Vakıf resmi senedinde Tüzüğün Ek-4. maddesinde yer alan "Türk Medeni Kanunu Hükümlerine Göre Kurulan Vakıflar Hakkındaki Tüzüğün 37. maddesinde sınırlanan, yönetim, idare masrafları ile vakıf gelirini artıracak yatırımlara ayrılacak miktarlar dışında kalan vakıf gelirlerinin tümü vakfın amaçlarına tahsis veya sarf edilir." hükmünün yer alması,

6 — Vakfın amaç edindiği hizmetlerin, devletin kamu hizmetlerini azaltıcı nitelikte olduğu konusunda ilgili kuruluşların ayrı ayrı olumlu görüş bildirmeleri,

7 — Vakıf hizmetlerinin eğitim, sağlık ve kültür konuları içinde yer alması, gerekmektedir.

Bu şartları taşıyan vakıflar, vakıf resmi senedi (kurulmadan önce muafiyet talebinde bulunanlarda vakıf senedi taslağı), malvarlığını gösteren belgeler, mahkeme tescil kararı (kurulmuş ise) ve amaçları doğrultusunda yapacağı hizmetleri açıklayan bir dilekçe ile Maliye Bakanlığına başvurmaları gerekmektedir. Bunun üzerine Maliye Bakanlığı ilgili kuruluşların görüşlerine başvurur, kuruluşlardan olumlu görüşler alınır. Ancak sonuçta Bakanlığımız görüşünün de olumlu olması halinde, vergi muafiyeti tanınması isteği ile Bakanlar Kurulundan karar alınmak üzere oluşturulan dosya Başbakanlığa gönderilir. Vergi muafiyetinin olumsuz karşılanması halinde, Bakanlığımızın vakfa vergi muafiyeti tanınmaması hakkındaki olumsuz görüşü Başbakanlığa bildirilir.

Bakanlar Kurulunda vakfa vergi muafiyeti verilmesi kararı alınır, bu karar Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe girer.

Muafiyet verilmesi aşamasında ortaya çıkan meseleler :

1 — Vakıflar hakkındaki tüzükte, vakfa kurulmadan vergi muafiyeti verileceği hükme bağlanmıştır.

Henüz kurulmadığı için kamu hizmetlerini ne ölçüde azaltacağı bilinemeyen vakıflar, vakıf senedinde belirlenen amaçlar doğrultusunda vergi muafiyeti de tanınabilmektedir. Ancak bu tür vakıflar kurulduktan sonra işlevlerini yerine getirmelerse, diğer bir anlatımla amaçlarına uygun faaliyette bulunamazlarsa, daha sonra belirtileceği üzere, uzun süren bir prosedürden sonra muafiyet kaldırılabilir. Ancak vakfın muafiyetinin kaldırılma kararının, hangi tarihten sonra geçerli olacağı problemi ile karşılaşmaktadır. (Kuruluştan itibaren geriye dönük vergi tarhiyatı ve zaman aşımı gibi meseleler ortaya çıkmaktadır.)

2 — Bazı vakıflar, başlangıçta küçük bir malvarlığı ile kurulmakta, vergi muafiyeti tanındıktan sonra bağış ve yardımlarla istenilen asgari malvarlığını sağlayacaklarını bildirmektedirler.

Bilindiği gibi 903 Sayılı Kanun ve ilgili Tüzük, büyük tahsise konu vakıflara vergi muafiyeti verilebileceğini öngörmüştür. (Tüzükte en az malvarlık miktarı 30 milyon lira olarak belirlenmiştir).

Bağışlar yoluyla daha sonra 30 milyon liranın tamamlanması durumunda, bu mal varlık (bağış yapanların vergi matrahlarından düşüleceğinden) devletin vazgeçtiği vergi gelirlerinden bir kısmının bu vakfa aktarılması yoluyla tamamlanacağından 30 milyon liralık şart yerine gelmemiş olacaktır.

3 — Bir kısım vakıflar ise genel bütçe içinde yer alan ve kamu harcamalarına tahsis edilmesi

geroeken fonları vakıf malvarlığı olarak göstermektedirler. Böylece genel bütçedeki fonlar vakıf tüzel kişiliği adına tahsis edilmektedir. Bu durumda devletin kamu hizmetlerini azaltma açısından vakfın bir katkısı olmamaktadır. (Örneğin Adalet Teşkilatını Güçlendirme Vakfı, Milli Eğitim Vakfı, Türk Tanıtma Vakfı)

4 — Bazı okul derneklerinin de, dernek tüzel kişiliğini vakıf şekline dönüştürdükleri izlenmekte ve bu eğilim son yıllarda gittikçe artmaktadır. Bu durum vakıfların derneklerden çok farklı yapıya sahip olması nedeniyle geleneksel vakıfçılık anlayışına ters düşmektedir.

5 — Bir kısım vakıflar, bir şirketin veya holdingin tahsis ettiği hisse senetleri ile kurulmaktadır. Şirketlerin kâr elde etmeleri halinde vakfa kâr payı aktarılması mümkündür. Kârın dağıtılmaması halinde ise vakfa gelir kaynağı sağlanması mümkün olmayacaktır. Her ne kadar 1983 yılında DPT, Vakıflar Genel Müdürlüğü ve Maliye Bakanlığı arasında yapılan protokolde asgari malvarlık tutarının hesabında hisse senetlerinin dikkate alınmayacağı prensip olarak kararlaştırılmış ise de; bu ilkenin, Tüzük değişikliğinde dikkate alınarak, hükme bağlanması bürokrasi üzerindeki politik baskıyı kaldırması açısından yararlı olacak ve böylece konuya kanuni işlerlik kazandırılmış olacaktır.

Yukarıda belirtilen hususların 903 Sayılı Kanun ve Tüzükte belirli esas ve ölçülere bağlanmamış olması, uygulamada idare ile muafiyet talebinde bulunan vakıflar arasında gereksiz sürtüşmelere yol açmakta, idare bürokratik engeller çıkaran bir mekanizma olarak görülmektedir.

903 Sayılı Kanuna göre kurulan vakıflar, temelde ekonomik işlevi ağır basan vakıflardır.

903 Sayılı Kanuna ilişkin tartışmalar sırasında, bu kanun ile vakıfların vergi boşlukları oluşturarak ekonomik dengeleri bozacağından ve yozlaştıracağından duyulan kaygılara karşı yapılan savunmaların başında, Bakanlar Kuruluna verilecek vergi muafiyeti tanıma kararlarının demokrasi ortamında parlamento, basın ve ilgili tüm çevrelerce dikkatle izleneceği ve bu çok yönlü denetim karşısında hiçbir kötüye kullanımın olmayacağı tezi gelmektedir. Ancak bugüne kadar bu tezin tam olarak gerçekleşmediğini ileri sürmek yanlış olmayacaktır. 903 Sayılı Kanunun yürürlüğe girdiği tarihten sonra, sayıları hızla artan ekonomik işlevli vakıflar üzerinde etkili bir denetim yapılamadığından, bu vakıfların 903 Sayılı Kanuna aykırı gelişmelerini sürdürmeleri mümkün olmuştur.

Vakıflar Genel Müdürlüğü'nün denetimi genellikle, teftiş ve denetleme masraflarına katılma payı hesabının tesbitine yönelik kalmıştır. Maliye Bakanlığı inceleme elemanlarının ise, yoğun bir iş hacmi içinde bulunmaları nedeniyle vakıf-

ların vergi muafiyeti açısından denetimine ancak 1980 yılından sonra başlanabilmektedir.

Yapılan incelemeler, vakıfların kamu görevlerini azaltma işlevlerini yerine getirmede yetersiz kaldıkları, bazılarının kaynaklarını yitirdikleri, bazılarının ise içinde yer aldıkları sermaye gruplarında holdinglere bağlı şirketlere kaynak sağlama işlevini üstlendikleri tesbit edilmiştir.

Kaynak sağlama işlevi, vakıfların ortağı buldukları şirketlerin veya şirket ortağı gerçek kişilerin vergiye tabi kazançlarından indirilerek bağış adı altında vakıflara aktarılan ve veraset ve intikal vergisine tabi tutulmayan fonlarla, vakıfların şirketlerdeki kurumlar vergisine tabi olmayan kâr paylarının (5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 8. maddesinin 11 numaralı bendinde 2773 sayılı Kanunla yapılan değişiklikle bu istisna askeri vakıflar dışında kalan tüm vakıflar için kaldırılmıştır.) sermaye artırımına katılma veya kredi kullandırma biçiminde tekrar şirketlere dönmesi yoluyla gerçekleştirilmektedir. Doğal olarak devletin kamu yükünü paylaşmaya yönelik vakıf harcamaları ise son derece sınırlı kalmaktadır.

Yapılan incelemeler sonucunda, vakıfların elde ettiği gelirlerin amaca sarfedilmeyip bir fonda tutma eğiliminin ağırlık kazandığı harcamaların genelde %80 harcama sınırının altında kaldığı tesbit edilmiştir.

Bu arada amacından uzaklaşan ve belirli bir zümreye hitap eden vakıfların bulunduğu saptanmıştır. Bunların vergi muafliğinin kaldırılması yoluna gidilmiş ise de daha sonra değineceğimiz nedenlerle, muafiyetin kaldırılması hakkında Bakanlar Kurulu Kararının alınması (üç vakıf dışında) mümkün olamamıştır.

Yukarıda da belirtildiği üzere vakfın büyük çaplı tahsislere konu olması gerekmektedir. Ancak ne yazık ki bu uygulamada olmamaktadır.

Muhasebe sistemleri bozuk bilanço çıkaramamaktadırlar.

BAKANLAR KURULU KARARLARININ HUKUKİ SONUÇLARI :

903 Sayılı Kanunun 4. maddesi uyarınca Bakanlar Kurulu, kendilerine vergi bağışıklığı tanınmış bulunan vakıfların çeşitli vergi kanunları

1 — Kurumlar Vergisi Kanununa Göre :

5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 1. maddesinin D bendi hükmü ile vakıflara bağlı iktisadi işletmeler, Kurumlar Vergisi mükellefiyeti-

ne alınmış aynı kanunun 4 ve 5. maddelerinde de; vakıflara ait veya tabii olup faaliyetleri devamlı bulunan ve sermaye şirketleri ile kooperatifler haricinde kalan ticari, sınai ve zirai işletmelerin iktisadi kamu müesseseleri olduğu, bunların kazanç gayesi gütmeleri, faaliyetin kanunla tevdi edilmiş görevler arasında bulunması, tüzel kişiliklerinin olmaması, müstakil muhasebeleri ve kendilerine tahsis edilmiş sermayelerinin veya işyerlerinin bulunmamasının mükellefiyetlerine tesir etmeyeceği hükme bağlanmıştır.

Öte yandan Kurumlar Vergisi Kanununun 7. maddesinin 15 numaralı bendi ile de, 903 Sayılı Kanunun 4. maddesi uyarınca vergi muafiyeti tanınan vakıflar Kurumlar Vergisinden muaf tutulmuş bulunmaktadır.

Ancak bu muafiyet vakfa tanınmış olup, vakfa bağlı iktisadi işletmeler Kurumlar Vergisi Kanununun 1/D maddesi gereğince Kurumlar Vergisine tabi olacaktır. Bu işletmelerin vakıf amacıyla yer alan faaliyetler arasında bulunması halinde vergilendirmenin söz konusu olmayacağı tabiidir.

Diğer taraftan, 5422 Kurumlar Vergisi Kanununun 8. maddesinin 11 numaralı bendinde, 1.1.1983 tarihinde yürürlüğe giren 2773 sayılı Kanunla değişiklik yapılmadan önce safi kurum kazancından, gelirlerin tamamını amaçlarına tahsis eden ve Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflara sermayeye iştirak nisbetinde ödenecek miktarlar Kurumlar Vergisinden istisna edilmekte idi. Böylece vakıflara iştirak kazançları vergisiz olarak intikal etmekte idi.

2773 sayılı Kanunla söz konusu 11 numaralı bentte yapılan değişiklikle bu istisna sadece vergi muafiyetine haiz ve gelirlerini Türk Silâhlı Kuvvetlerini güçlendirmeye tahsis eden vakıflara tanınmıştır.

Ancak, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 77. maddesinin 2 numaralı bendinde; tam mükellefiyete tabi kurumlarca ödenen Kurumlar Vergisinin yarısı, bu kurumlardan kâr payı alan Gelir ve Kurumlar Vergisinden muaf tutulanların vergi alacağını teşkil ettiği hükme bağlanmıştır.

Aynı Kanunun 122. maddesine göre de bu kuruluşların vergi alacağı, bunların kâr paylarını aldıkları tarihten itibaren 1 yıl içinde müracaatları üzerine kendilerine red ve iade edilecektir.

Bu hükümlere göre, Bakanlar Kurulunca vergi muaflığına haiz bir vakıf, ortak olduğu şirketten elde ettiği kâr payı dolayısıyla doğan vergi alacağının iadesi için merkezini adres itibarıyla yetki alanı içinde bulunduran vergi dairesine 1 yıl içinde müracaat edecektir. Bu müracaat üzerine vergi dairesi gerekli incelemeden sonra vergi alacağı tutarını vakfa ödeyecektir. Sonuç

olarak vakfın iştirakine isabet eden kâr payı toplam %20 oranında bir vergi yüküne muhatap olacaktır.

2 — Veraset ve İntikal Vergisi Kanununa Göre :

7338 sayılı Veraset ve İntikal Vergisi Kanununun 3. maddesinin (b) fıkrası ile aynı maddenin (a) fıkrasında sayılanlar dışında kalan hükmi şahıslara ait olup, umumun istifadesi için ilim, araştırma, kültür, sanat, sıhhat, eğitim, din, hayır, imar, spor gibi maksatlarla kurulan teşekküller ile Kanununun 4. maddesinin (k) fıkrası gereğince Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflara kuruluşu için veya kurulduktan sonra tahsis olunan mallar Veraset ve İntikal Vergisi'nden müstesna tutulmuştur.

Bu durumda, dini amaçla kurulmuş bulunan söz konusu vakfa ivazsız olarak intikal eden mallar dolayısıyla vakfın bu nitelikleri devam ettiği sürece Veraset ve İntikal Vergisi alınmaması gerekir.

3 — Harçlar Kanununa Göre :

492 sayılı Harçlar Kanununun 59. maddesinin (b) fıkrasında "Kamu menfaatine yararlı dernekler ile Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıfların iktisap edecekleri gayrimenkullerin ve sair aynı hakların tescilleri ve şerhi gerektiren işlemleri ile, bu dernek ve vakıflara ait tesislerin ve bu tesislerin sonradan iktisap edecekleri gayrimenkullerin ve sair aynı hakların tescilleri ve şerhi gerektiren işlemleri ve bunların terkinlerinin "Tapu ve Kadastro Harçlarından müstesna olacağı hükme bağlanmıştır.

Dolayısıyla, Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıfların iktisap edeceği gayrimenkullerin ve sair aynı hakların tescilleri ve şerhi gerektiren işlemleri dolayısıyla Tapu ve Kadastro harcından istisna olması gerekir.

4 — Emlâk Vergisi Kanununa Göre :

1319 sayılı Emlâk Vergisi Kanununun Bina Vergisinde daimi muafiyetleri düzenleyen 4. maddesinin (m) fıkrası ile Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflara ait binalar, vakıf senedindeki cihete tahsis edilmek ve kiraya verilmemek şartıyla daimi muafiyet kapsamına alınmıştır.

Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflara ait binaların, anılan madde gereğince Bina Vergisinden muaf tutulması gerekir.

Ancak, Emlâk Vergisi Kanununda vakıflara ait araziler için muafiyet hükmü yer almadığından vakfın arazilerinin, Emlâk Vergisine tabi tutulması gerekmektedir.

5 — Belediye Gelirleri Kanununa Göre :

2464 sayılı Kanunun 3. maddesinin (c) fıkrası hükmü gereğince Kurumlar Vergisinden muaf tutulan vakıfların Meslek Vergisinden, aynı ka-

nunun 47. maddesi hükmü gereğince de Emlâk Vergisinden, daimi veya geçici olarak muaf olan bina ve arsaların Temizleme ve Aydınlatma Harcından muaf olacağı hükme bağlanmıştır.

Ayrıca söz konusu vakıfların binaları Emlâk Vergisi Kanununa göre Bina Vergisinden de muaf tutulmuştur. Bu nedenle Kurumlar Vergisinden muaf bulunan vakıfların binaları Temizleme ve Aydınlatma Harcından muaf olacaktır.

Arsalar için Emlâk Vergisi Kanununda muafiyet hükmü yer almadığından Temizleme ve Aydınlatma Harcının Belediye Sınırı ve Mücavir saha içerisindeki arsalardan alınması gerektir. Ancak, mücavir sahadaki arsaların harca tabi tutulmasında, Belediye Gelirleri Kanununun 2 ve 12 seri no.lu Genel Tebliğindeki genel ve özel şartların mevcudiyetinin de aranması icap etmektedir.

6 — Katma Değer Vergisi Kanununa Göre :

Bilindiği üzere, 25.10.1984 tarihli ve 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu 2 Kasım 1984 tarihli ve 18563 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanmış bulunmaktadır.

Söz konusu Kanunun 17. maddesiyle Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıfların aşağıda sayılan teslim ve hizmetleri vergiden müstesna tutulmuştur.

A — Kültür ve Eğitim Amacını Taşıyan İstisnalar :

a) İlim, fen ve güzel sanatları, tanıma yaymak, ıslah ve teşvik etmek amacıyla yaptıkları teslim ve hizmetleri,

b) 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,

B — Sosyal Amaç Taşıyan İstisnalar :

a) Anılan vakıfların hastane, nekahathane, klinik, dispanser, prevantoryum, sanatoryum, kan bankası ve organ nakline mahsus bankalar, anıtlar, botanik, zooloji bahçeleri, parklar ile veteriner, bakteriyoloji, seroloji ve distofajin laboratuvarları gibi kuruluşlar, öğrenci ve yetiştirme yurtları, yaşlı ve sakat bakımevi, huzurevleri, parasız fukara aşevleri, düşkünevleri ve yetimhaneleri işletmek veya yönetmek suretiyle ifa ettikleri kuruluş amaçlarına uygun teslim ve hizmetleri,

b) Yukarıda sayılan kuruluşlara bedelsiz olarak yapılan teslim ile ifa edilen hizmetler,

C — İthalat İstisnası :

Katma Değer Vergisi Kanununun 16. maddesinde, Gümrük Kanununun 8. maddesinde yazılı olup, Gümrük Vergisinden muaf veya müstesna olarak ithal edilen eşyanın söz konusu maddelerindeki kayıt ve şartlarla ithali, katma değer vergisinden istisna edilmiştir.

Gümrük Vergisi Kanununun söz konusu 8. maddesinde:

1) Bakanlar Kurulu kararı ile milletlerarası kuruluşlarla işbirliğine müsaade edilen vakıfların, müze, kitaplık, dökümantasyon merkezleri için teşhir edilmek ve okunmak üzere gelen her türlü eşya, kitap, mecmua, risale ve eserlerle, bunlarla ilgili mikrofilmler, mikrofişler, video bantları ve ses bantları ayrıca, okullar ile bahsi geçen daire ve kuruluşların hayvan ve bitki bahçeleri, numüne ve üretme fidanlıkları, göl ve havuzları için gelen her türlü bitki ve hayvanlar ile bunların tohumları ve yumurtaları, Gümrük Vergisinden muaftır.

2 — a) Sosyal, kültürel, hayri ve sıhhi maksatlarla yabancı memleketlerde kurulmuş dernek, vakıf ve teşekküller tarafından aynı maksatlarla kurulmuş Türkiye'de faaliyette bulunan kamu yararına çalışan vakıflara,

b) Kamunun faydasına parasız tahsis edilmiş Bakanlar Kurulunca tesbit edilen tesislere (vakıflara),

Bağış yoluyla gönderilen veya yurt dışında temin edilen para ile alınıp getirilen, gerek miktar, gerek özellikleri bakımından konularına uygun olduğu Bakanlıkça kabul edilecek eşya (Binek otomobilleri hariç),

Gümrük Vergisinden muaf tutulmuştur.

Görüldüğü gibi Bakanlar Kurulu kararı ile milletlerarası kuruluşlarca işbirliğine müsaade edilen vakıfların 8/1. fıkradaki ithalatı, vergi muafiyeti tanınan vakıflara 8/2 fıkrasının (a) ve (b) bentlerindeki şartlara uyan eşyaların ithalinde gümrük vergisi muafiyeti tanınmaktadır.

Yukarıda açıklandığı üzere, Gümrük Vergisinden muaf veya müstesna olarak ithal edilen eşyanın Gümrük Vergisi Kanununun 8. maddesindeki kayıt ve şartlarla ithali katma değer vergisinden de istisna edilmiştir.

SONUÇ :

Ülkemizde 903 sayılı Kanunun yürürlüğe girdiği 1967 yılından sonra vakıf müessesesi ve bunlarla ilgili mali sorunlar giderek önem kazanmıştır. Yasal düzenlemelerin farklı yorumlanması nedeniyle vakıfların gelirlerinin, kamu hizmetlerine yönlendirilmesi tam olarak sağlanamamıştır. Bu durum vakıf müessesesini ve Türk insanının iyilik duygusunu zedelemiştir.

Vakıf politikasında mali işlemlere yön veren :

1 — 903 sayılı Kanunun 4 ve 5. maddedeki hükümleri,

2 — Türk Medeni Kanunu Hükümlerine Göre Kurulan Vakıflar Hakkındaki Tüzük,

3 — Maliye ve Gümrük Bakanlığı, Devlet Planlama Teşkilatı Müsteşarlığı ve Vakıflar Genel Müdürlüğü arasında düzenlenen 22.7.1980 tarihli protokol esasları,

4 — 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 1, 4 ve 8/11 nci maddeleri,

hükümlerine ilâveten yeni ilkeler tesbiti, daha da önemlisi anılan Tüzüğün 37. maddesinin yeniden düzenlenmesi gerekir.

3 — Vergi muaflığının kaldırılması konusunda Vakıflar Genel Müdürlüğü ile Maliye Bakanlığı farklı görüşte iseler ne yapılacaktır. (Vakıflar Genel Müdürlüğü muafiyetin devamı görüşünde ise);

Bize göre, tüzükte muafiyetin kaldırılması yetkisi Bakanlar Kurulu'nun takdir hakkına bırakılmıştır. Bu nedenle Maliye ve Gümrük Bakanlığı durumu açıklayan bir yazı ile birlikte Vakıflar Genel Müdürlüğü'nün olumsuz görüşünü de Başbakanlığa ileterek muafiyetin kaldırılması talebinde bulunabilir. Tabii ki, sonuçta Bakanlar Kurulu Kararına göre işlem yapılacaktır.

4 — Muaflığın kaldırılmasına dair kararlar yayımı tarihinde yürürlüğe gireceği tüzükte belirtilmiştir.

Bu durumda zaman aşımı süresi içinde kalan vergiler hakkında herhangi bir işlem yapılmıyacaktır.

Yeniden tesbit edilecek ilkeler konusunda önerilerimiz ise;

a) Vergi muafiyetinin vakıf kurulduktan sonra verilmesi,

b) Vakfa belirli bu süre için, geçici muafiyet verilmesi,

c) Genel, özel ve katma bütçeli idarelerin bütçesinden ayrılacak tahsisatla vakıf kurulması,

d) Vakıfları belli bir çatı altında toplayacak merkezi bir kuruluş oluşturulması, (Örneğin dernekler, işitme özürlüleri, körler, ortopedik özürlüleri, zihinsel özürlüleri olarak 4 gruba ayrılmış ve bunların üzerinde konfederasyon oluşturulmuştur. Vakıflar da ana amaçları itibariyle Federasyonlara ayrılmış bunların üzerinde bir konfederasyon oluşturulabilir.)

e) Yıllık Kalkınma Programlarında, vakıfların hizmet götüreceği alanlar açıkça belirtilmiştir. Vakıfların aynı sektörde ve aynı yerde hizmet görmeleri kaynak israfına neden olacaktır. Devletin acil olarak hizmet götürülmesi gereken bölgeler yerine ihtiyacın az olduğu bölgelerde hizmet görülmüş olacaktır. Bu durum yurdumuzdaki dengesiz kaynak dağılımını daha da artıracaktır.

* DPT tarafından yayımlanan 1985 yılı uygulama planında da vakıflarla ilgili bazı önlemler öngörülmüştür. 395 sayıda şöyle denmektedir.

f) Vakıf muhasebe sistemi oluşturulması — Bütün vakıfların vergi muafiyetinin geçici süreye dönüştürülmesi.