

**T. C.
ULUDAĞ ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE ANABİLİM DALI
MALİYE BİLİM DALI**

**TÜRKİYE'DE DERNEK VE VAKIFLARIN
VERGİLENDİRİLMESİNDE KARŞILAŞILAN
SORUNLARIN DEĞERLENDİRİLMESİ**

(YÜKSEK LİSANS TEZİ)

Ahmet Furkan ÖZDEMİR

Danışman

Prof. Dr. Nihat EDİZDOĞAN

BURSA 2009

T. C.
ULUDAĞ ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ MÜDÜRLÜĞÜNE

..... Anabilim/Anasanat Dalı,
..... Bilim Dalı'ndanumaralı
.....'nın hazırladığı “.....”
.....” konulu
..... (Yüksek Lisans/Doktora/Sanatta Yeterlik Tezi/Çalışması) ile ilgili tez
savunma sınavı,/...../ 20.... günü -saatleri arasında yapılmış, sorulan sorulara alınan
cevaplar sonunda adayın tezinin/çalışmasının(başarılı/başarısız) olduğuna
.....(oybirliği/oy çokluğu) ile karar verilmiştir.

Üye (Tez Danışmanı ve Sınav Komisyonu Başkanı)
Akademik Unvanı, Adı Soyadı
Üniversitesi

Üye
Akademik Unvanı, Adı Soyadı
Üniversitesi

Üye
Akademik Unvanı, Adı Soyadı
Üniversitesi

Üye
Akademik Unvanı, Adı Soyadı
Üniversitesi

Üye
Akademik Unvanı, Adı Soyadı
Üniversitesi

...../...../ 20.....

ÖZET

Yazar : Ahmet Furkan ÖZDEMİR
Üniversite : Uludağ Üniversitesi
Anabilim Dalı : Maliye
Bilim Dalı : Maliye
Tezin Niteliği : Yüksek Lisans Tezi
Sayfa Sayısı : xiii + 211
Mezuniyet Tarihi : /.... / 200...
Tez Danışmanı : Prof. Dr. Nihat EDİZDOĞAN

TÜRKİYE’DE DERNEK VE VAKIFLARIN VERGİLENDİRİLMESİNDE KARŞILAŞILAN SORUNLARIN DEĞERLENDİRİLMESİ

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

Vergi kanunlarında dernek ve vakıflarla ilgili özellikli bir tanım yapılmamış olmakla beraber, bu kuruluşlar ve iktisadi işletmeleri ile ilgili yasal düzenlenmelerin vergi kanunlarında yer aldığı görülmektedir. Vergi mevzuatımızda kazanç gayesi gütmeme özelliğinden dolayı dernek ve vakıfların vergilendirilmesinde diğer iktisadi işletmelere nazaran ayrıcalık (avantaj) sağlanmaktadır.

Dernek ve vakıf tüzel kişiliklerine tanınan ayrıcalıklar nedeniyle bu kuruluşların ticari ilişkilerde araç olarak kullanıldığı; normal olarak ticari işletmeler aracılığı ile yapılması gereken iktisadi faaliyetlerin dernek ve vakıf bünyesinde gerçekleştirildiği görülmektedir. Vergi mevzuatımızda dernek ve vakıfların vergilendirilme esaslarının yeniden gözden geçirilmesi, sınırlarının ve çerçevesinin daha açık bir şekilde belirlenmesi gerekmektedir.

Anahtar Sözcükler

Dernek
İstisna

Vakıf

Vergilendirme

Muafiyet

ABSTRACT

Yazar : Ahmet Furkan ÖZDEMİR
Üniversite : Uludağ Üniversitesi
Anabilim Dalı : Maliye
Bilim Dalı : Maliye
Tezin Niteliği : Yüksek Lisans Tezi
Sayfa Sayısı : xiii+ 211
Mezuniyet Tarihi : /.... / 200...
Tez Danışmanı : Prof. Dr. Nihat EDİZDOĞAN

EVALUATION OF TAX PROBLEMS OF ASSOCIATIONS AND FOUNDATIONS IN TURKEY

Earnings sharing purposes, except for a certain purpose to realize his community in the form of the association and a property of a particular purpose be allocated to community property as the foundation of the time in the commercial relations tool as is used, the organizations activities to maintain and goals to reach for the economic enterprises set up by these enterprises delivery of goods and services that can be seen in the performance.

Tax law on associations and foundations, they are featured as a definition, but with these organizations and economic operators involved in the legal regulated tax law is seen. Property tax legislation because of our earnings to profit-minded associations and foundations of other economic enterprises compared privilege tax (exemptions) are provided.

Associations and foundations are legal entities due to the recognition of the privileges of this organization have been used as tools of trade relations; normal as commercial enterprises to be done through economic activities are performed can be seen in the structure of associations and foundations. Associations and foundations in our tax legislation, review of tax basis, more open borders and a framework needs to be set.

Key Words

Association

Foundation

Taxing

Exemptions

ÖNSÖZ

Günümüzde demokrasi, insan hakları, toplum kalkınması, halkın gönüllü teşekküller eliyle yönetime ve kalkınmaya katılması gibi girişimler ön plana çıkmaktadır. Bu bağlamda vakıflar önemli sivil toplum kuruluşlarını teşkil eder. Bu kuruluşlar buldukları ülkelerin, eğitimine, kültürüne, ekonomisine, sosyal ve siyasal hayatlarına büyük katkı sağlamaktadırlar. Türkiye’de yüzlerce vakıf kurulmuş ve hala kurulmaya devam etmektedir. Sivil toplum tarafından meydana getirilen bu kuruluşların faydalarını saymakla bitirmek mümkün değildir.

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

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

Bu çalışmada, konuyu oluşturan olay ve işlemlerin açıklanmasında gereksiz ayrıntılara girilmesinden kaçınılmıştır. Böylece anlatımlarda sadelik ön plana çıkarılarak anlatılanların kolay anlaşılması amaçlanmıştır. İktisadi birer işletme oluşturmayan faaliyetleri dolayısıyla vergi mükellefi olmamaları nedeniyle bu güne kadarki çalışmalarda karşılaştıkları sorunlarına yeteri kadar yer verilmeyen vakıf ve derneklerin öncelikle kuruluş, işleyiş, denetim, tasfiye işlemleri üzerinde durulmuş, ardından vergilendirilmelerinin sade bir dille kolayca anlaşılabilir şekilde açıklanmasına çalışılmıştır.

Her türlü maddi ve manevi imknlarını seferber ederek, bu çalışmanın hazırlanmasında ve yazımında gösterdikleri ilgi ve alakaları nedeniyle tez danışman hocam çok değerli Sayın Prof. Dr. Nihat EDİZDOğAN başta olmak üzere, canımdan çok sevdiğim anne ve babama, tüm aileme, kıymetli çalışma arkadaşlarıma ve ismini burada sayamadığım tüm dostlarıma teşekkürlerimi sunarım.

Bursa – Mart 2009

Ahmet Furkan ÖZDEMİR

İÇİNDEKİLER

	Sayfa
TEZ ONAY SAYFASI	ii
ÖZET	iii
ABSTRACT	iv
ÖNSÖZ	v
İÇİNDEKİLER	vii

BİRİNCİ BÖLÜM **DERNEKLERİN VE VAKIFLARIN KURULUŞU,** **İŞLEYİŞİ, DENETİMİ VE TASFİYESİ**

I. TÜRKİYE’DE DERNEKLERİN KURULUŞU, İŞLEYİŞİ, DENETİMİ VE TASFİYESİ	15
A. DERNEĞİN TANIMI	15
B. DERNEKLERİN KURULUŞU	16
1. DERNEK KURMANIN YASAL DAYANAKLARI	16
2. DERNEK KURAMAYACAK OLANLAR	17
3. KURULAMAYACAK DERNEKLER	19
4. DERNEK KURULUŞUNDA USUL	20
a. TÜZÜĞÜN HAZIRLANMASI	21
(1).TÜZÜKTE BULUNMASI ZORUNLU HUSUSLAR	21
(2). KULLANILMAYACAK AD, İŞARET VE DİLLER	22
b. KURULUŞ İÇİN BAŞVURU VE DERNEĞİN TÜZEL KİŞİLİK KAZANMASI	23
c. KURULUŞ BİLDİRİSİ VE EKLERİNİN İNCELENMESİ	24
5. DERNEK ORGANLARI	25
a. GENEL KURUL	25
b. YÖNETİM KURULU	27
c. DENETLEME KURULU	29
C. DERNEKLERİN YURTDIŞINDA FAALİYETTE BULUNMALARI	29
D. ŞUBELERİN KURULUŞU	30
E. DERNEK SAYILAN KURULUŞLAR	30
F. DERNEKLERİN İŞLEYİŞİ	32

1. GENEL AÇIKLAMALAR	32
2. YASAK VEYA İZNE BAĞLI FAALİYETLER	33
a. GENEL OLARAK YASAK FAALİYETLER	33
b. ÖĞRENCİ DERNEKLERİ İLE İLGİLİ YASAKLAR	34
c. KAMU HİZMETİ GÖREVLİLERİNİN KURACAĞI DERNEKLERLE İLGİLİ YASAKLAR	34
d. İZNE BAĞLI FAALİYETLER	35
3. DİĞER ÖZEL DURUMLAR	35
a. DERNEKLERİN SANDIK KURMASI	35
b. LOKAL AÇMA	36
G. DERNEKLERİN DENETİMİ	37
1. GENEL DENETİM	37
2. KAMU YARARINA ÇALIŞAN DERNEKLERİN MALİ DENETİMİ	38
3. DİĞER DENETİMLER	38
H. TÜZEL KİŞİLİĞİN SONA ERMESİ	39
1. GENEL KURUL KARARIYLA FESİH	40
2. KENDİLİĞİNDEN DAĞILMIŞ SAYILMA	40
3. MAHKEME KARARI İLE FESİH	41
4. DERNEKLERİN VAKFA DÖNÜŞMESİ	42
I. DERNEKLERİN TASFİYESİ	43
II. TÜRKİYE’DE VAKIFLARIN KURULUŞU, İŞLEYİŞİ, DENETİMİ VE TASFİYESİ	44
A.VAKIFLAR HAKKINDA GENEL BİLGİLER	44
1. VAKFIN TANIMI	44
2. VAKIFLARIN DÜNÜ BUGÜNÜ	45
a. TARİHTE VAKIFLARA GENEL BAKIŞ	46
b. İSLAMİYET’İN İLK YILLARINDA VAKIFLAR	48
c. OSMANLI DÖNEMİNDE VAKIFLAR	49
d. CUMHURİYET DÖNEMİNDE VAKIFLAR	51
3. VAKIF ANLAYIŞINDAKİ DEĞİŞİKLİKLER	52
a. EKONOMİK NEDENLER	52
b. SOSYAL NEDENLER	54
c. SİYASİ NEDENLER	55
4. VAKIF ANLAYIŞINDAKİ DEĞİŞİKLİKLERİN SONUÇLARI	56
B.VAKIFLARIN ÇEŞİTLERİ	57
1. GENEL AÇIKLAMALAR	57
2. GELİRLERİNDEN YARARLANANLAR BAKIMINDAN VAKIFLAR	57
a. HAYRİ VAKIFLAR	58
b. ZÜRRİ VAKIFLAR	59
c. AVARIZ VAKIFLAR	59

3. YÖNETİM VE DENETİM BAKIMINDAN VAKIFLAR	60
a. MAZBUT VAKIFLAR	60
b. MÜLHAK VAKIFLAR	61
D. VAKIFLARIN KURULUŞU, İŞLEYİŞİ, DENETİMİ VE TASFİYESİ	63
1. VAKIFLARIN KURULUŞU	63
a. VAKFIN UNSURLARI	64
(1). VAKFIN KURUCUSU (VAKFEDEN)	64
(2). VAKFEDİLEN MAL VEYA GELİR KAYNAĞI	66
(3). VAKFIN AMACININ BELİRLENMESİ	67
(4). VAKIF RESMİ SENEDİ	70
b. VAKFIN KURULUŞ ŞEKİLLERİ	70
(1). RESMİ SENETLE KURULUŞTA USUL	71
(a). VAKIF RESMİ SENEDİNİN YAZILMASI	71
i. VAKIF RESMİ SENEDİNDE YER ALMASI ZORUNLU HUSUSLAR	72
ii. VAKIF RESMİ SENEDİNDE YER ALMASI İSTEĞE BAĞLI HUSUSLAR	74
(2). VASIYETNAME İLE KURULUŞTA USUL	75
(3). VAKFIN TESCİLİ	76
(a). RESMİ SENETLE KURULAN VAKIFLARDA TESCİL	76
(b). VASIYET YOLU İLE KURULAN VAKIFLARDA TESCİL	77
(c). TESCİL TALEPLERİNİN ASLİYE MAHKEMESİNCE İNCELENMESİ VE TESCİL	77
(4). VAKFIN MAHKEMECE TESCİLİNİN SONUÇLARI	78
(a). TESCİL ÜZERİNE VAKIFLAR GENEL MÜDÜRLÜĞÜNCE YAPILACAK İŞLEMLER	78
(b). TESCİLDEN SONRA VAKIF YÖNETİMİNCE YAPILACAK İŞLEMLER	79
2. VAKIFLARIN İŞLEYİŞİ	80
a. GENEL KURUL	81
b. YÖNETİM KURULU	82
c. DENETİM KURULU	83
3. VAKIFLARIN DENETİMİ	84
a. VAKIF DENETİM ORGANLARINCA YAPILAN DENETİM	84
b. VAKIFLAR GENEL MÜDÜRLÜĞÜNCE YAPILAN DENETİM	84
c. DİĞER KAMU KURUMLARINCA YAPILAN DENETİM	85
4. VAKIFLARIN TASFİYESİ	86

İKİNCİ BÖLÜM
KAMU MENFAATLERİNE YARARLI DERNEK UYGULAMASI

I. DERNEKLERİN KAMUYA YARARLI SAYILMALARININ KOŞULLARI	88
A. DERNEĞİN EN AZ BİR YILDAN BERİ FAALİYETTE BULUNMASI	89
B. DERNEĞİN AMACI VE BU AMACI GERÇEKLEŞTİRMEK İÇİN GİRİŞTİĞİ FAALİYETLERİN ÜLKE ÇAPINDA YARARLI SONUÇLAR VERECEK NİTELİK VE ÖLÇÜDE OLMASI	90
II. DERNEKLERİN KAMU YARARINA ÇALIŞAN DERNEK SAYILMALARINA İLİŞKİN USUL VE ESASLAR	92
III. KAMUYA YARARLI SAYILAN DERNEKLERİN VERGİLENDİRME YÖNÜNDEN AVANTAJLARI	95
A. KURUMLAR VERGİSİ YÖNÜNDEN	96
B. GELİR VERGİSİ YÖNÜNDEN	99
C. KATMA DEĞER VERGİSİ YÖNÜNDEN	100
D. VERASET VE İNTİKAL VERGİSİ YÖNÜNDEN	101
E. EMLAK VERGİSİ YÖNÜNDEN	102
F. DAMGA VERGİSİ YÖNÜNDEN	102
G. TAPU VE KADASTRO HARÇLARI YÖNÜNDEN	103
H. GÜMRÜK VERGİSİ YÖNÜNDEN	103
IV. KAMU YARARI KARARININ KALDIRILMASI	104
V. BAZI DERNEK VE KURUMLARIN VERGİ, RESİM VE HARÇ MUAFİYETİ	105

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM
**DERNEKLERİN VE VAKIFLARIN BİLDİRME
VE DEFTER TUTMA ÖDEVLERİ**

I. DERNEKLERİN VE VAKIFLARIN BİLDİRME ÖDEVLERİ	107
A. İŞE BAŞLAMAYI BİLDİRME	108
B. DEĞİŞİKLİKLERİ BİLDİRME	109
C. İŞİ BIRAKMANIN BİLDİRİLMESİ	110
D. BİNA VE ARAZİ DEĞİŞİKLİKLERİNİN BİLDİRİLMESİ	110
E. BİLDİRME ÖDEVİNİN SÜRESİNDE YERİNE GETİRİLMEMESİ HALİNDE UYGULANACAK CEZALAR	110
II. DERNEKLERİN VE VAKIFLARIN DEFTER TUTMA ÖDEVLERİ	111
A. DERNEKLERİN TUTMAK ZORUNDA OLDUKLARI DEFTERLER	111
B. VAKIFLARIN DEFTER TUTMA USUL VE ESASLARI	113
1. İŞLETME HESABI ESASINDA TUTULACAK DEFTERLER	115
2. BİLANÇO ESASINDA TUTULACAK DEFTERLER	115

3. BİLANÇO ESASINDA DEFTER TUTMANIN YARARLARI	116
III. DEFTER TUTMANIN AMACI VE YARARLARI	117
IV. DERNEK VE VAKIFLARCA KULLANILACAK BELGELER	118
A. VERGİ USUL KANUNU HÜKÜMLERİNE GÖRE	118
B. BAĞIŞ VE YARDIM MAKBUZLARI	119
V. DERNEKLER VE VAKIFLARA AİT VEYA BAĞLI İKTİSADİ İŞLETMELERCE KULLANILACAK BELGELER	120
A. FATURA VE SEVK İRSALİYESİ	122
B. FATURA YERİNE GEÇEN BELGELER	122
1. PERAKENDE SATIŞ BELGELERİ	123
2. GİDER PUSULASI	123
3. MÜSTAHSİL MAKBUZU	123
4. DÖVİZ ALIM VE SATIM BELGESİ	124
C. SERBEST MESLEK MAKBUZU	124
D. ÜCRET BORDROSU VE BORDRO YERİNE GEÇEN BELGELER	124
E. DİĞER EVRAK VE BELGELER	125
1. TAŞIMA İRSALİYESİ	125
2. YOLCU LİSTELERİ	126
3. GÜNLÜK MÜŞTERİ LİSTELERİ	127
4. ADİSYON	127

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

TÜRKİYE'DE DERNEK VE VAKIFLARIN VERGİLENDİRİLMESİNDE KARŞILAŞILAN SORUNLARIN DEĞERLENDİRİLMESİ

I. DERNEKLERİN GELİR VE KURUMLAR VERGİSİ KANUNLARI KARŞISINDAKİ DURUMU	129
A. DERNEKLERİN GELİR VERGİSİ KANUNU KARŞISINDAKİ DURUMU	129
1. MENKUL KIYMETLERDEN ELDE EDİLEN GELİRLERDE TEVKİFAT ...	135
2. MEVDUAT FAİZLERİNDE TEVKİFAT	136
3. KAR PAYLARINDA TEVKİFAT	137
4. REPO GELİRLERİNDE TEVKİFAT	138
5. GAYRİMENKUL SERMAYE İRATLARINDA TEVKİFAT	138
B. DERNEKLERİN KURUMLAR VERGİSİ KANUNU KARŞISINDAKİ DURUMU	139
1. DERNEK TÜZEL KİŞİLİĞİNİN VERGİLENDİRİLMESİ	139
2. DERNEKLERE AİT İKTİSADİ İŞLETMELERİN VERGİLENDİRİLMESİ ...	141
a. İKTİSADİ İŞLETMENİN TANIMI	141
b. GENEL OLARAK İKTİSADİ İŞLETMELERİN VERGİLENDİRİLMESİ ..	147

II. VAKIFLARIN GELİR VE KURUMLAR VERGİSİ KANUNLARI	
KARŞISINDAKİ DURUMU	147
A. VAKIFLARIN GELİR VERGİSİ KANUNU KARŞISINDAKİ DURUMU	147
1. MENKUL KIYMETLERDEN ELDE EDİLEN GELİRLERDE TEVKİFAT ...	153
2. MEVDUAT FAİZLERİNDE TEVKİFAT	154
3. KAR PAYLARINDA TEVKİFAT	155
4. REPO GELİRLERİNDE TEVKİFAT	156
5. GAYRİMENKUL SERMAYE İRATLARINDA TEVKİFAT	157
B. VAKIFLARIN KURUMLAR VERGİSİ KANUNU KARŞISINDAKİ	
DURUMU	158
1. KURUMLAR VERGİSİNİN MÜKELLEFLERİ	158
2. KURUMLAR VERGİSİ KANUNU VE VAKIFLAR	158
a. SERMAYE ŞİRKETLERİ	159
b. KOOPERATİFLER	160
c. İKTİSADİ KAMU MÜESSESELERİ	161
d. DERNEK VE VAKIFLARA AİT İKTİSADİ İŞLETMELER	161
e. İŞ ORTAKLIKLARI	162
3. VAKIFLARIN VE VAKIFLARA AİT İKTİSADİ İŞLETMELERİN	
VERGİLENDİRİLMESİ	163
a. VAKIF TÜZEL KİŞİLİĞİNİN VERGİLENDİRİLMESİ	163
b. VAKIFLARA AİT VEYA BAĞLI İKTİSADİ İŞLETMELERİN	
VERGİLENDİRİLMESİ	164
III. DİĞER VERGİ KANUNLARI VE VAKIFLAR	178
A. KATMA DEĞER VERGİSİ KANUNU VE VAKIFLAR	178
1. KATMA DEĞER VERGİSİNİN KONUSU	179
a. TİCARİ, SİNAİ, ZİRAİ FAALİYET VE SERBEST MESLEK FAALİYETİ	
ÇERÇEVESİNDE YAPILAN TESLİM VE HİZMETLER	179
b. HER TÜRLÜ MAL VE HİZMET İTHALTI	180
c. DİĞER FAALİYETLERDEN DOĞAN TESLİM VE HİZMETLER	181
2. KATMA DEĞER VERGİSİNİN MÜKELLEFİ	182
3. VAKIFLARIN KATMA DEĞER VERGİSİNDEN İSTİSNA EDİLEN	
FAALİYET VE TESLİMLERİ	182
a. KÜLTÜR VE EĞİTİM AMAÇLI İSTİSNALAR	183
b. SOSYAL AMAÇLI İSTİSNALAR	184
B. EMLAK VERGİSİ KANUNU VE VAKIFLAR	185
1. GENEL AÇIKLAMALAR	185
2. EMLAK VERGİSİNİN KONUSU	186
3. EMLAK VERGİSİNİN MÜKELLEFİ	188
4. EMLAK VERGİSİNİN ÖDEME ZAMANI	189
5. VAKIFLARLA İLGİLİ MUAFİYET HÜKÜMLERİ	189

a. BİNA VERGİSİ İLE İLGİLİ MUAFİYET	189
b. ARAZİ VERGİSİ İLE İLGİLİ MUAFİYET	191
C. BELEDİYE GELİRLERİ KANUNU VE VAKIFLAR	191
1. İLAN VE REKLÂM VERGİSİ	193
2. EĞLENCE VERGİSİ	193
3. ÇEVRE TEMİZLİK VERGİSİ	194
4. BİNA İNŞAAT HARCİ	195
D. VERASET VE İNTİKAL VERGİSİ KANUNU VE VAKIFLAR	196
1. VERASET VE İNTİKAL VERGİSİNİN KONUSU VE MÜKELLEFİ	196
2. VAKIFLARLA İLGİLİ MUAFİYET VE İSTİSNALAR	198
3. VERASET VE İNTİKAL VERGİSİ BEYANNAMELERİNİN VERİLME ZAMANI VE VERGİNİN ÖDENME SÜRESİ	200
E. TAŞIT ALIM VERGİSİ KANUNU VE VAKIFLAR	201
1. TAŞIT ALIM VERGİSİNİN KONUSU VE MÜKELLEFİ	201
2. TAŞIT ALIM VERGİSİNİN BEYANI VE ÖDENMESİ	202
F. MOTORLU TAŞITLAR VERGİSİ KANUNU VE VAKIFLAR	202
1. MOTORLU TAŞITLAR VERGİSİNİN KONUSU VE MÜKELLEFİ	202
2. MOTORLU TAŞITLAR VERGİSİNİN ÖDENMESİ	204
G. DAMGA VERGİSİ KANUNU VE VAKIFLAR	205
1. DAMGA VERGİSİNİN KONUSU	205
2. DAMGA VERGİSİNİN MÜKELLEFİ	206
3. VAKIFLARLA İLGİLİ HÜKÜMLER	206
H. HARÇLAR KANUNU VE VAKIFLAR	207
1. YARGI HARÇLARI VE VAKIFLAR	207
2. NOTER HARÇLARI VE VAKIFLAR	208
3. VERGİ YARGISI HARÇLARI VE VAKIFLAR	209
4. TAPU VE KADASTRO HARÇLARI VE VAKIFLAR	209
a. HARCIN KONUSU VE MÜKELLEFİ	209
b. TAPU VE KADASTRO HARCININ ÖDENMESİ	210
c. BAKANLAR KURULUNCA VERGİ MUAFİYETİ TANINAN VAKIFLARLA İLGİLİ İSTİSNA	210
SONUÇ	211
KAYNAKLAR	216
ÖZGEÇMİŞ	224

BİRİNCİ BÖLÜM
DERNEKLERİN VE VAKIFLARIN KURULUŞU,
İŞLEYİŞİ, DENETİMİ VE TASFİYESİ

I- DERNEKLERİN KURULUŞU, İŞLEYİŞİ, DENETİMİ VE TASFİYESİ

A - DERNEĞİN TANIMI

Toplum nüfusunun artması, teknolojik gelişmeler ve sosyal yapıdaki insan refahını artırıcı yöndeki değişiklikler, Devletin kamu hizmeti yükünü de hızla artırmaktadır. Dolayısıyla Devlet, özellikle eğitim, sağlık ve kültür alanlarındaki kamu hizmetlerinin topluma sunulması bakımından çoğu kere yeterli finansmanı ayıramamaktadır.

Bu durum, kişilerin tek başlarına gerçekleştiremeyecekleri sosyal içerikli hizmetleri, oluşturacakları bir sivil toplum örgütü aracılığı ile elde etmeye yöneltmektedir. Çoğu kere dernek olarak kurulan bu sivil toplum örgütleri, ya yasal çerçevede hukuki hakların aranması suretiyle Devletin zorlanması ya da bizzat hizmetin görülmesi suretiyle amacını gerçekleştirme yoluna gitmektedirler.

Kamuoyunda gönüllü kuruluşlar olarak da nitelendirilen bir sivil toplum örgütü olan dernekler; 04.11.2004 tarihli ve 5253 sayılı Dernekler Kanunu'nun¹ 2. maddesinde; "kazanç paylaşma dışında, kanunlarla yasaklanmamış belirli ve ortak bir amacı gerçekleştirmek üzere, en az yedi gerçek veya tüzel kişinin, bilgi ve çalışmalarını

¹ 23.11.2004 tarih ve 25649 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

sürekli olarak birleştirmek suretiyle oluşturdukları tüzel kişiliğe sahip kişi toplulukları” olarak tanımlanmıştır.

Dernekler, tanımından da anlaşılacağı üzere, bir mal topluluğu olan vakıfların aksine bir insan topluluğudur. Dolayısıyla, vakıfların amaçları belirli bir sermaye sahibi olmayı gerektirirken derneklerde bilgi ve emek ön planda yer alır.

Çünkü derneklerin amaçları; istisnaları olmakla birlikte, genellikle herhangi bir yöre ya da meslek grubunu oluşturan insan topluluklarının mesleki veya sosyal sorunlarının çözümüne yönelik olmaktadır. Bu gibi hizmetlerin görülmesi ise genellikle büyük sermayeyi gerektirmemektedir.

Bu özellikleri ile dernekler, toplumun kültür birikimine de önemli ölçüde katkıda bulunan örgütler olarak öne çıkmaktadırlar. Kültür düzeyi gelişmiş bilinçli bireylerin oluşturdukları toplumlarda, dernekler başta olmak üzere sivil toplum örgütlerine daha çok rastlanmaktadır. Ülkemizde de 1980’li yılların başlarında çok sayıda dernek kapatılmış veya faaliyeti durdurulmuş olmasına karşın, her alanda faaliyette bulunmak üzere yeni dernekler kurulmaktadır.

B - DERNEKLERİN KURULUŞU

1 - DERNEK KURMANIN YASAL DAYANAKLARI

Yürürlükte bulunan 07.11.1982 tarihli ve 2709 sayılı T.C. Anayasası’nın² 33. maddesinin birinci fıkrasında, herkesin, “önceden izin almaksızın” dernek kurma hakkına sahip olduğu hükme bağlanmıştır. 04.11.2004 tarihli ve 5253 sayılı Dernekler Kanunu’nun³ 3. maddesinde de bu hükme paralel olarak, medeni hakları kullanma ehliyetine sahip ve 18 yaşını bitirmiş olan herkesin, “önceden izin almaksızın” dernek kurabileceği belirlenmiştir.

² 09.11.1982 tarih ve 17863 (mükerrer) sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

³ 23.11.2004 tarih ve 25649 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

Anayasa'nın ve Dernekler Kanunu'nun yukarıda sözü edilen hükümleri çok açık olup kazanç paylaşma dışında ve yasalarla yasaklanmamış belirli konu ve alanlarda faaliyette bulunmak üzere dernek kurulabilmesi için hiç bir makam ya da kurumdan izin alınması gerekmemektedir. Dernek kuracakların, medeni hakları kullanma ehliyetine sahip olmaları ve 18 yaşını doldurmuş bulunmaları yeterli olmaktadır.

2 - DERNEK KURAMAYACAK OLANLAR

Anayasa'nın 33. maddesinde, yukarıda sözü edilen birinci fıkra hükmünün, Silahlı Kuvvetler ve kolluk kuvvetleri mensuplarına ve görevlerinin gerektirdiği ölçüde devlet memurlarına kanunla sınırlamalar getirilmesine engel olmadığı belirlenmiştir.

Bu hükmün verdiği yetki ile Dernekler Kanunu'nun 3. maddesinde, çeşitli kamu kurum ve kuruluşlarında kurulacak dernekler için bazı kısıtlamalar öngörülmüştür. Yine aynı maddede kimlerin kesin olarak dernek kuramayacakları sayılmıştır.

Buna göre, Türk Silahlı Kuvvetleri ile genel ve özel kolluk kuvvetleri mensupları ve özel kanunlarında dernek kuramayacakları belirtilen memur statüsündeki kamu hizmeti görevlileri dernek kuramazlar.

Bu hüküm çerçevesinde, yüksek mahkeme üyeleri, hâkimler ve savcılar, Sayıştay meslek mensupları, savcı ve yardımcıları, mülki idare amirliği hizmetlerine dâhil kadrolarda çalışanlar, resmi ve özel ilkokul, ortaokul (ilköğretim okulları), lise veya dengi okulların öğretmen ve yöneticileri, Milli Eğitim Bakanlığı merkez ve iller kuruluşlarında çalışan öğretmenler ile diğer personeli ve özel kanunlarında dernek kuramayacakları belirtilen kamu hizmeti görevlileri ile resmi ve özel ortaokul (ilköğretim okulları) ve ortaöğretim öğrencilerinin dernek kurlmaları yasaklanmıştır.

Ayrıca⁴;

- Zimmet, ihtilas, irtikap, rüşvet, hırsızlık, dolandırıcılık, sahtecilik, inancı kötüye kullanma, dolanlı iflas gibi yüz kızartıcı suçlar ile istimal ve istihlak kaçakçılığı dışında kalan kaçakçılık suçları ve resmi ihale ve alım satımlara fesat karıştırma suçlarından biriyle mahkum olanlar,

- 26.09.2004 tarihli ve 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu'nun⁵ ikinci kitabının birinci bölümünde yazılı suçlardan veya bu suçların işlenmesini aleni olarak tahrik etmek suçlarından biriyle mahkum olanlar,

- Aynı kanunun Türk Ceza Kanunu'nun 216. maddesinin ikinci fıkrasında yazılı halkı; sınıf, ırk, dil, mezhep veya bölge farklılığı gözeterek kin ve düşmanlığı açıkça tahrik etme suçlarından dolayı cezalandırılanlar,

affa uğramış olsalar bile sürekli olarak dernek kuramazlar.

Herhangi bir suçtan dolayı ağır hapis veya taksirli suçlar hariç beş yıl ve daha fazla hapis cezasına mahkum olanların da sürekli olarak dernek kurmaları yasaklanmıştır.

Sürekli olarak kurulması yasaklanmış dernekleri kuranlar ve yönetenler ile dernek için yasaklanmış faaliyetlerde bulunmaları sebebiyle mahkemece kapatılmasına karar verilen derneklerin yöneticileri, kapatma kararının kesinleştiği tarihten itibaren 5 yıl süre ile, dernek kuramazlar.

Ayrıca; belirli bir kurum veya kuruluşta çalışan kamu hizmeti görevlileri ile aynı veya ayrı kurum veya kuruluşta çalışsalar bile belli bir mesleğe mensup olan kamu hizmeti görevlileri ancak üyelerinin ortak sosyal ekonomik, dinlenme, kültürel ve mesleki ihtiyaçlarını karşılamak amacıyla ve sadece il ve ilçe merkezlerinde dernek dinlenme, kültürel ve mesleki ihtiyaçlarını karşılamak amacıyla ve sadece il ve ilçe merkezlerinde dernek kurabilecekleri ve bu derneklerin yukarıda belirtilen amaçların dışında faaliyette bulunmaları yasaktır.

⁴ Özkan, Cemali, "Tüm Yönleriyle Dernekler ve Vakıflar Vergilendirilmesi, Muhasebesi, Hukuku ve Mevzuatı", Yaklaşım Yayınları, Ankara, 2000, s.530.

⁵ 12.10.2004 tarih ve 25611 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

3 - KURULAMAYACAK DERNEKLER

Genel olarak, Anayasa'da belirtilen temel ilkelere aykırı, ülkenin ve milletin bölünmez bütünlüğünü, Cumhuriyeti, Atatürk ilke ve devrimlerini, Atatürk'ün kişiliğini hedef alan dernekler kurulması yasaklanmıştır.

Bu çerçevede;

- Türk Devleti'nin ülkesi ve milletiyle bölünmez bütünlüğünü bozmak,
- Dil, ırk, sınıf, din ve mezhep ayrımına dayanılarak nitelikleri Anayasa'da belirtilen Türkiye Cumhuriyeti'nin varlığını tehlikeye düşürmek veya ortadan kaldırmak,
- Anayasa'daki temel hak ve hürriyetleri ortadan kaldırmak,
- Kanunlara, milli egemenliğe, milli güvenliğe, kamu düzenine ve genel asayişe, kamu yararına, genel ahlaka ve genel sağlığın korunmasına aykırı faaliyette bulunmak,
- Bölge, ırk, sosyal sınıf, din ve mezhep esasına veya adına dayanarak faaliyette bulunmak,
- Türkiye Cumhuriyeti ülkesi üzerinde, ırk, din, mezhep, kültür veya dil farklılığına dayanan azınlıklar bulunduğunu ileri sürmek veya Türk dilinden veya kültüründen ayrı dil ve kültürleri korumak, geliştirmek veya yaymak suretiyle azınlık yaratmak veya herhangi bir bölgenin veya ırkın veya sınıfın veya belli bir din veya mezhepten olanların diğerlerine hakim veya diğerlerinden imtiyazlı olmasını sağlamak,
- Türkiye Cumhuriyeti Anayasası'nın 174. maddesinde sayılan inkılâp kanunlarını kaldırmak, değiştirmek veya bu kanunlarla yasaklanan hususları yeniden canlandırmak,
- Atatürk'ün kişiliğini, ilkelerini, çalışmalarını veya anılarını kötülemek veya küçük düşürmek,
- Türkiye devletinin manevi şahsiyetini kötülemek veya küçültmek,
- Suç işlemek veya suç işlemeyi teşvik veya telkin etmek,

amaçlarıyla dernek kurulması söz konusu olamaz.⁶

Ayrıca, yükseköğretim kurumlarında birden fazla öğrenci derneği kurulması da mümkün değildir.

Dernekler önceden izin alınmadan kurulabilmektedir. Ancak, tanımında da yer aldığı üzere kuruluştaki kuruculara sınırsız hak ve yetki verilmemektedir. Her şeyden önce kurulacak derneğin faaliyet konusunun yasalarla yasaklanmamış olması ön koşullardan birisidir. Dolayısıyla, dernek kurucularının herhangi bir ceza uygulaması ile karşılaşmaması için kuracakları derneğin faaliyet alanları arasında yukarıda belirtilen konuların yer almamasına özen göstermeleri gerekmektedir.

4 - DERNEK KURULUŞUNDA USUL

Anayasa'nın 33. maddesinin ikinci fıkrasında, dernek kurabilmek için kanunun gösterdiği bilgi ve belgelerin, kanunda belirtilen mercie verilmesinin yeterli olduğu, bu bilgi ve belgelerin kanuna aykırılığının tespiti halinde, yetkili merci tarafından derneğin faaliyetinin durdurulması veya kapatılması için mahkemeye başvurulacağı belirlenmiştir.

Bu durumda, bir derneğin kuruluşu için kurucuların istenilen bilgi ve belgeleri buldukları yerin en büyük mülki amirliğine vermeleri yeterli olmaktadır. Kuruluş için herhangi bir onay beklenmesi gerekmemektedir. Yetkili makamın incelemeleri sonucu bilgi ve belgelerde bir eksiklik saptanırsa eksiklikler kuruculara tamamlattırılarak kuruluş gerçekleştirilebilir. Ancak, incelemelerde yasalara aykırılık tespiti halinde derneğin faaliyetinin durdurulması veya kapatılması için yetkili makam tarafından mahkemeye başvurulacağı tabiidir.

⁶ Özkan, a.g.e., s.531.

a- Tüzüğün Hazırlanması

Her derneğin, amaçlarını, amaçlarını gerçekleştirmek için girişeceği faaliyetlerini, üyelikle ilgili bilgileri ve diğer bütün işlemlerini içeren bir tüzüğü bulunur. Tüzük derneğin kılavuzu, hatta bir yerde anayasasıdır denilebilir.

Dernekler, başta Anayasa olmak üzere Dernekler Kanunu, Türk Medeni Kanunu ve diğer ilgili bütün kanunlara aykırı faaliyette bulunamazlar. Ancak, yasal faaliyetlerinin sınırlarını da tüzükleri çizer. Tüzükte yazılı olmayan konularda yasal da olsa faaliyette bulunmaları söz konusu olamaz.

Bu nedenle, bir derneğin kurulmasında tüzüğün, yasal çerçeveye uygun bir şekilde ileriye dönük hazırlanmasının büyük önemi vardır. Tüzüğün hazırlanmasında, derneğin faaliyet alanlarının çok sınırlı belirlenmesi ileride hareket sahasının darlığı nedeniyle uygulama sorunları yaratacağı gibi, çok sayıda ve geniş bir yelpazede faaliyette bulunmanın amaç edinilmesi de amaçların gerçekleştirilmesini olanaksız hale getirebilecek, kontrol ve denetimi güçleştirecektir.

(1) - Tüzükte Bulunması Zorunlu Olan Hususlar

Bir derneğin tüzüğünde bulunması zorunlu olan hususlar aşağıdaki gibidir;⁷ 5253 sayılı Dernekler Kanunu'nun 4. maddesine göre aşağıdaki gibidir.

- Derneğin adı ve merkezi,
- Derneğin amacı ve bu amacı gerçekleştirmek için dernekçe sürdürülecek çalışma konuları ve çalışma biçimleri ile faaliyet alanı,
- Derneğe üye olma ve üyelikten çıkmanın şart ve şekilleri,
- Genel kurulun toplanma şekli ve zamanı,
- Genel kurulun görevleri, yetkileri, oy kullanma ve karar alma usul ve şekilleri,

⁷ 23.11.2004 tarih ve 25649 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 04.11.2004 tarih ve 5253 sayılı Dernekler Kanunu, Madde 4.

- Yönetim ve denetim kurullarının görev ve yetkileri, ne suretle seçileceği, asıl ve yedek üye sayısı,
- Derneğin şubesinin bulunup bulunmayacağı, bulunacak ise şubelerin nasıl kurulacağı, görev ve yetkileri ile dernek genel kurulunda nasıl temsil edileceği,
- Üyelerin ödeyecekleri giriş ve yıllık aidat miktarının belirlenme şekli,
- Derneğin borçlanma usulleri,
- Derneğin iç denetim şekilleri,
- Tüzüğün ne şekilde değiştirileceği,
- Derneğin feshi halinde mal varlığının tasfiye şekli.

Ayrıca, her dernekte genel kurul, yönetim kurulu, denetleme kurulu gibi organların oluşturulması zorunludur.

(2) - Kullanılmayacak Ad, İşaret ve Diller

5253 sayılı Dernekler Kanunu'nun 29. Maddesinde belirtildiği üzere; derneklerin, mevcut veya mahkeme kararıyla kapatılmış veya feshedilmiş bir siyasi partinin, bir sendikanın veya üst kuruluşun, bir derneğin veya üst kuruluşun adını, amblemini, rumuzunu, rozetini ve benzeri işaretleri ya da başka bir ülkeye ve daha önce kurulmuş Türk devletlerine ait bayrak, amblem ve flamaları kullanmaları yasaktır.

Dernekler Kanunu'nun 28. maddesine göre; "Türk, Türkiye, Milli, Cumhuriyet, Atatürk, Mustafa Kemal" kelimeleri ile bunların baş ve sonlarına getirilen eklerle oluşturulacak kelimeler ise ancak İçişleri Bakanlığı'nın izni ile kullanılabilir.

Öğrenci dernekleri kuruldukları yükseköğretim kurumlarının ismini alırlar. Her ne suretle olursa olsun bu adlarla başka dernek kurulamaz.

Derneklerin, gerek tüzüklerinin yazımında, gerekse faaliyetleri sırasında kanunla yasaklanmış dilleri, bu dillerde hazırlanmış belge ve diğer şeyleri kullanmaları da yasaklanmıştır. Dernekler ayrıca, mühür ve başlıklı kâğıtlarında dernek ismi ile varsa

işretinden başka isim ve işaretleri de kullanmayacaklardır. Bu yasaklar, dernekle ilgili faaliyetleri sırasında dernek yöneticileri için de geçerli bulunmaktadır.

b - Kuruluş İçin Başvuru ve Derneğin Tüzel Kişilik Kazanması

Dernekler Yönetmeliği'nin 5. maddesi uyarınca, dernek kurucuları tarafından imzalanmış olan iki adet kuruluş bildirim ve aşağıda belirtilen ekleri⁸, derneğin kurulacağı yerin mülki idare amirliğine verilir.

- a) Kurucular tarafından her sayfası imzalanmış iki adet dernek tüzüğü,
- b) Kurucuların nüfus cüzdan fotokopisi,
- c) Dernek kurucuları arasında tüzel kişiliklerin bulunması halinde; bu tüzel kişilerin unvanı, yerleşim yeri ve kuruluş belgesi ile tüzel kişiliklerin organları tarafından yetkilendirilen gerçek kişi de belirtilmek kaydıyla bu konuda alınmış kararın fotokopisi,
- d) Kurucular arasında yabancı dernek veya dernek ve vakıf dışında kar amacı gütmeyen kuruluşlar bulunması halinde, bu tüzel kişilerin dernek kurucusu olabileceğini gösteren İçişleri Bakanlığınca verilmiş izin belgesi,
- e) Kurucular arasında yabancı uyruklular varsa, bunların Türkiye'de yerleşme hakkına sahip olduklarını gösterir belgelerin fotokopileri,
- f) Yazışma ve tebligatı almaya yetkili kişi veya kişilerin adı, soyadı, yerleşim yerlerini ve imzalarını belirten liste.

Büyükşehir belediyesi sınırları içinde kalan ilçeler hariç diğer ilçelerdeki dernek kuruluş işlemlerinde istenen belgeler birer arttırılarak verilir.

Dernekler, kuruluş bildirim ve eklerini mülki idare amirliğine vermek suretiyle tüzel kişilik kazanırlar.

⁸ 31.03.2005 tarih ve 25772 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

Çocuk derneklerine tüzel kişiler kurucu veya üye olamazlar, ayrıca çocuk derneklerinde kuruluş bildirimine, kurucu çocukların yasal temsilcilerinin izni eklenir.

Mülki idare amirliği tarafından dernek kuruluş bildirimini, gün ve saat belirtmek suretiyle dernekler birimine havale edilir ve başvuru sahibine kuruluş bildirimini ve eklerinin alındığına dair “alındı belgesi” verilir ve dernek tüzüğe kaydedilir.

İlçe dernekler birimi, kuruluş bildirimini ve dernek tüzüğünün ikişer örneğini yedi gün içinde il dernekler müdürlüğüne gönderir.

c - Kuruluş Bildirisi ve Eklerinin İncelenmesi

Dernek kuruluş bildirimini ve belgelerin doğruluğu ile dernek tüzüğü, en büyük mülki amir tarafından 60 gün içinde dosya üzerinden incelenir.⁹

Dernekler Yönetmeliği'nin¹⁰ 6. maddesine göre, kuruluş bildiriminde, tüzükte ve kurucuların hukuki durumlarında kanuna aykırılık veya noksanlık tespit edildiği takdirde bunların giderilmesi veya tamamlanması derhal kuruculardan istenir. Bu istemin tebliğinden başlayarak 30 gün içinde belirtilen noksanlık tamamlanmaz ve kanuna aykırılık giderilmezse; en büyük mülki amir, yetkili asliye hukuk mahkemesinde derneğin feshi konusunda dava açması için durumu Cumhuriyet savcılığına bildirir. Cumhuriyet savcısı mahkemeden derneğin faaliyetinin durdurulmasına karar verilmesini de isteyebilir.

Kuruluş bildiriminde, tüzükte ve belgelerde kanuna aykırılık veya noksanlık bulunmaz ya da bu aykırılık veya noksanlık belirli sürede giderilmiş bulunursa; keyfiyet derhal derneğe yazıyla bildirilir ve dernek, dernekler kütüğüne kaydedilir.

Derneklerin, tüzüklerinin gazetede yayımlandığı tarihten itibaren en geç 6 ay içinde ilk genel kurul toplantılarını yapmak ve organlarını oluşturmak zorundadırlar.¹¹

⁹ 22.11.2001 tarih ve 4721 sayılı Türk Medeni Kanunu, Madde 60.

¹⁰ 31.03.2005 tarih ve 25772 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

¹¹ 04.11.2004 tarih ve 5253 sayılı Dernekler Kanunu, Madde 38.

Bu zorunluluğun yerine getirilmemesi, mahallin en büyük mülki amirince derneğin dağılmış sayılmasına karar verilmesini gerektirmektedir.

Bu nedenle, geçici yönetim kurullarının bu konuda gerekli hassasiyeti göstermelerinde yarar bulunmaktadır.

5 - DERNEK ORGANLARI

Tüzel kişilikler, seçilmiş organlar tarafından yönetilir ve temsil edilirler. Bir tüzel kişilik olarak her derneğin de kendini yönetecek ve temsil edecek organlara gereksinimi vardır. Bu çerçevede her derneğin;

- Genel kurul,
- Yönetim kurulu,
- Denetim kurulu,

organlarını oluşturması gerekmektedir.¹²

Dernekler, bu organların dışında amaçlarını ve faaliyetlerini göz önünde bulundurarak onur kurulu, danışma kurulu gibi başka organlar da oluşturabilirler. Ancak, genel kurul ve denetleme kurulunun görev, yetki ve sorumluluklarının hiçbir şekilde başka bir organa devredilmesi söz konusu olamaz.

a - Genel Kurul

Genel kurul, bir derneğin en yetkili karar organıdır. Yönetim kurulunca toplantıya çağrılır. Olağan genel kurul toplantıları, en geç üç yılda bir defa olmak üzere tüzükte yazılı zamanlarda yapılır¹³. Genel kurul toplantılarının dernek merkezinin bulunduğu yerde yapılması zorunludur.

¹² 22.11.2001 tarih ve 4721 sayılı Türk Medeni Kanunu, Madde 72.

¹³ 31.03.2005 tarih ve 25772 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan Dernekler Yönetmeliği, Madde 13.

Dernek genel kurulu, olağan toplantıların dışında, Dernekler Yönetmeliği'nin 13. maddesi uyarınca, yönetim veya denetim kurullarının gerekli gördüğü hallerde veya dernek üyelerinden beşte birinin (1/5'inin) yazılı isteği üzerine olağanüstü de toplanabilir.

Yönetim kurulu, denetleme kurulunun veya dernek üyelerinin beşte birinin yazılı isteğine karşın genel kurulu bir ay içinde toplantıya çağırılmazsa, denetleme kurulu veya toplantı isteğinde bulunan üyelerden birisinin başvurusu üzerine mahalli sulh hukuk hâkimi duruşma yaparak dernek üyeleri arasından üç kişilik bir grubu, genel kurulu toplantıya çağırarak görevlendirir.

Genel kurul çağırılması yapılmadan önce yönetim kurulu tarafından dernek tüzüğüne göre genel kurula katılma hakkı bulunan üyelerin listesi hazırlanır. Genel kurul çağırılmasının, toplantı gününden en az 15 gün önce yapılması gerekir.

Çağrı, toplantı günü, saati, yeri ve gündeminin mahalli bir gazete'de ilan edilmesi suretiyle yapılır.

Genel kurul toplantısının yapılacağı yer, tarih, saat ve toplantı gündemi yine toplantı tarihinden en az 15 gün önce yazı ile mahallin en büyük mülki amirliğine de bildirilir. Bu konuda yazılacak yazıya, toplantıya katılacak üyelerin listesi de eklenir.

Genel kurul, genel kurula katılma hakkı bulunan üye sayısının yarısından bir fazlasının katılımıyla toplanır. İlk toplantıda çoğunluğun sağlanamaması halinde ikinci toplantının hangi tarihte yapılacağına da ilanda yer alması gerekir. İlk toplantı günü ile ikinci toplantı günü arasındaki zaman bir haftadan az olamaz.

İkinci toplantılar, genellikle ilk toplantı tarihinden bir hafta sonra aynı yer ve saatte ve aynı gündemle yapılmaktadır. İkinci toplantılarda çoğunluk aranmamaktadır. Ancak, ikinci toplantıya katılan üye sayısının yönetim ve denetim kurulu üye sayısının iki katından az olmaması gerekir.

Genel kurul toplantılarında toplantı gündeminde yer almayan konular görüşülemez. Bununla beraber, toplantıya katılan üyelerin onda biri (1/10'u) tarafından gündeme alınması istenilen konuların gündeme dâhil edilmesi zorunlu bulunmaktadır.

Yönetim kurulu, gerekçelerini de açıklamak suretiyle toplantı ilanının yapıldığı gazeteye verilecek ikinci bir ilanla genel kurul toplantısını ileri bir tarihe bırakabilir. Ancak bu halde ikinci toplantının, erteleme tarihinden itibaren en geç iki ay içinde yapılması zorunludur. Genel kurul toplantılarının bir defadan fazla ertelenmesi söz konusu olamaz.

Dernek genel kurullarında şu konular görüşülüp karara bağlanır.

- Dernek organlarının seçilmesi,
- Dernek tüzüğünün değiştirilmesi,
- Yönetim ve denetim kurullarınca düzenlenen raporların görüşülmesi ve yönetim kurulunun ibra edilmesi,
- Yönetim kurulunca hazırlanan gelecek dönem bütçesinin görüşülmesi ve aynen veya değiştirilerek kabul edilmesi,
- Dernek için gerekli taşınmaz malların satın alınması veya var olan taşınmazların satılması konularında yönetim kuruluna yetki verilmesi,
- Derneğin federasyona katılması veya ayrılması,
- Derneğin uluslararası faaliyette bulunması, yurt dışındaki dernek veya kuruluşlara üye olarak katılması ya da ayrılması,
- Derneğin feshedilmesi,
- Mevzuatta ve dernek tüzüğünde genel kurulca yapılması öngörülen diğer görevlerin yerine getirilmesi.

b - Yönetim Kurulu

Derneklerin idaresi ve temsili, tüzük ve ilgili yasalar çerçevesinde yönetim kurulları tarafından yapılır. Yönetim kurulu, beş asil ve beş yedek üyeden az olmamak

üzere¹⁴ genel kurulca gizli oyla seçilen bir organdır. Görev süresi içinde çeşitli nedenlerle asil üyeliklerde boşalma olduğunda yedek üyeler göreve çağrılır.

Yönetim kurulunun, en az ayda bir defa toplanması, yönetimde sürekliliğin ve faaliyetlerde etkinliğin sağlanması bakımından gereklidir. Bunun dışında gerek görülmesi halinde yönetim kurulunun her zaman toplanabileceği tabiidir.

Yönetim kurulunun görev ve yetkileri şunlardır:

- Demeği temsil etmek veya bu konuda kendi üyelerinden bir ya da bir kaçına yetki vermek,
- Şubeler açılmasına karar almak ve kuruculara bu konuda yetki vermek,
- Derneğin gelir ve giderleri ile ilgili işlemleri yapmak ve gelecek dönemin bütçesini hazırlayarak genel kurulun onayına sunmak,
- Türk vatandaşı olmayanların üyeliğe kabulü halinde bunları en geç on gün içinde mahallin en büyük mülki amirliğine bildirmek,
- Dernek tüzüğünün ve diğer mevzuatın verdiği görevleri yerine getirmek ve yetkileri kullanmak.

Bir derneğin başarı ya da başarısızlığında en büyük pay yönetim kurullarındır. Yönetim kurullarının başarılı olmaları, belirli program dâhilinde disiplinli çalışma ile mümkün olabilir. Dernekler, gönüllü kuruluşlar olup genellikle profesyonel olmayan kişilerce yönetilmektedirler. Zaten ekonomik durumları profesyonel yönetici görevlendirmelerine uygun da değildir.

Bu nedenle, dernek yönetimine seçilecek kişilerin, işe gönül vermelerinin ve sevmelerinin yanı sıra yapılacak bütün çalışmalara katılacak kadar zaman ayırabilecek durumda olmaları da önemli bulunmaktadır.

¹⁴ 22.11.2001 tarih ve 4721 sayılı Türk Medeni Kanunu, Madde 84.

c - Denetim Kurulu

Denetim kurulu da yönetim kurulu gibi genel kurulca seçilir. Denetleme kurulunun, üç asil ve üç yedek üyeden az olmaması gerekmektedir.¹⁵

Bir iç denetim organı olan denetim kurulunun, dernek tüzüğünde yazılı esaslara uygun olarak derneğin faaliyet ve hesaplarını bir yılı geçmeyen aralıklarla inceleyerek raporlar düzenlemesi ve bu raporları yönetim kuruluna ve toplandığında genel kurula sunması gerekir. Denetim kurulu, bunun dışında gerekli görmesi halinde genel kurulun toplantıya çağrılmasını da isteyebilir.

C - DERNEKLERİN YURT DIŞINDA FAALİYETTE BULUNMALARI

Derneklerin yurtdışında faaliyette bulunmaları Dernekler Yönetmeliği'nin beşinci bölümünde ele alınmıştır. Uluslararası beraberlik ve işbirliği yapılmasında yarar görülen hallerde, bu amaçla dernekler kurulmasına, önceden kurulmuş olan derneklerin bu yönde faaliyet göstermelerine ve yurt dışında şube açmalarına ya da aynı amaçlı dernek veya kuruluşlara katılmalarına, Dışişleri Bakanlığı'nın görüşü de alınarak İçişleri Bakanlığı'nın önerisi üzerine izin verilebilmektedir.

Bunun için, yurt dışında kurulu bulunan bir dernek veya kuruluşa katılmak isteyen dernek ya da üst kuruluşun, katılmak istediği dernek veya kuruluşun tüzüğünün Türkçeye çevrilmiş ve noterce onaylanmış iki örneğini İçişleri Bakanlığı'na sunması gerekmektedir.

Yurt dışında faaliyette bulunmasına izin verilen derneğin ya da katıldığı derneğin faaliyetlerinin yasalara ve ulusal çıkarlara uygun olmaması durumunda aynı prosedürle Bakanlar Kurulu'nca bu ilişkiye son verilir.

¹⁵ 22.11.2001 tarih ve 4721 sayılı Türk Medeni Kanunu, Madde 86.

Yurt dışında kurulmuş bulunan derneklerin Türkiye'de faaliyette bulunmaları da aynı esaslara tabidir.

D - ŞUBELERİN KURULUŞU

Dernekler, daha etkin faaliyette bulunmak ve amaçlarını daha hızlı gerçekleştirmek amacıyla tüzüklerinde yazılı olmak koşuluyla gerekli gördükleri yerlerde şube açabilirler. Ancak, Bakanlar Kurulu kararıyla "kamu menfaatlerine yararlı dernek" statüsüne alınanlar dışındaki dernekler, her yerleşim merkezinde birden fazla şube açmazlar.

Şube açılabilmesi için, öncelikle dernek merkez yönetim kurulunca, şubenin açılacağı yerde asgari altı ay ikamet etmiş olan en az üç kişiye bu konuda yetki verilmesi gerekir¹⁶. Kendilerine yetki verilen kişiler, kurucuların; adı, soyadı, baba adı, doğum yeri ve tarihi, meslek veya sanatı, ikametgâh adresi ve uyrukları ile şube merkez adresinin yer aldığı bir yazı ile şubenin açıldığı yerin en büyük mülki amirliğine başvuruda bulunacaklardır. Başvuru yazısına, dernek tüzüğünün onaylı iki örneği ile yetki belgeleri de eklenecektir.

Şubelerin de genel kurul, yönetim kurulu ve denetleme kurulu olmak üzere üç organı oluşturmaları zorunludur. Şube organlarının görev ve yetkileri ise zaten dernek tüzüğünde belirlenmektedir.

E - DERNEK SAYILAN KURULUŞLAR

Bazı kurum ve kuruluşların adlarında dernek ibaresi bulunmamakla beraber statüleri gereği dernek sayılmakta ve Dernekler Kanunu hükümlerine tabi tutulmaktadır. Türk Hava Kurumu, Çocuk Esirgeme Kurumu, odalar, borsalar, çeşitli meslek kuruluşlarının üst kuruluşları olan konfederasyonlar, siyasi partiler, işçi ve işveren sendikaları ve spor kulüpleri bunlara örnek gösterilebilir.

¹⁶ 22.11.2001 tarih ve 4721 sayılı Türk Medeni Kanunu, Madde 94.

Vergi uygulamaları bakımından da bu sayılan türden kurum ve kuruluşların dernek sayılması, vergide adaletin sağlanması ve diğer vergi ilkeleri açısından önem arz etmektedir.

Dernek olarak kurulmamakla birlikte, özellikle vergi uygulamaları bakımından dernek sayılan kurum ve kuruluşlar içinde en yaygın olanı spor kulüpleridir. Gençlik ve spor kulüpleri hem kuruluşları hem de faaliyetleri açısından diğerlerine göre farklılıklar göstermektedirler.

Kamu kurum ve kuruluşları, yükseköğretim kurumları ve özel kuruluşları, kendi mensupları tarafından, spor faaliyetlerini yönlendirmek ve boş zamanları değerlendirmek için kendi bünyelerinde dernekler kurulabilmektedirler.

Bu dernekler ile aynı amaçla kurulan ve gençlik faaliyetlerine katılan dernekler, spordan sorumlu Devlet Bakanlığı'nın, spor faaliyetlerine katılacak dernekler de Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğü'nün kütüklerine kayıt ve tescil edilirler¹⁷.

Tescil edilen bu derneklerden spor faaliyeti amacına yönelik olanlar spor kulübü, boş zamanları değerlendirme amacına yönelik olanlar gençlik kulübü ve her iki faaliyeti birlikte amaçlayanlar gençlik ve spor kulübü adını alırlar.

Kulüplerde faaliyete katılacak veya tesislerden yararlanacak kişilerin derneğe üye olma zorunluluğu bulunmamaktadır. 18 yaşından küçük olanların ve orta dereceli okul öğrencileri, veli veya vasilerinden yazılı izin almaları koşuluyla bu tür kulüplerde faaliyetlere katılabilmektedirler.

Kayıt ve tescil suretiyle kulüp adını alan derneklerin organları, organların görev ve yetkileri, uymak zorunda oldukları esaslar, üst kuruluş oluşturmada uyulacak esas ve usuller, denetlenmeleri, bu derneklere yapılacak her yardımın şekil ve şartları Bakanlar Kurulu kararı ile belirlenmektedir.

¹⁷ 04.11.2004 tarih ve 5253 sayılı Dernekler Kanunu, Madde 14.

Gençlik faaliyetlerine ilişkin idari ve teknik yöneticiler, mensupları ile bu faaliyetlere katılacak olanlara uygulanacak disiplin işlemleri spordan sorumlu Devlet Bakanlığı'nca, spor faaliyetlerine ilişkin olanlar ise Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğü tarafından hazırlanacak yönetmeliklerde belirlenmektedir.

F - DERNEKLERİN İŞLEYİŞİ

1 - GENEL AÇIKLAMALAR

Dernekler faaliyetlerini, öncelikle Dernekler Kanunu ve tüzük hükümleri çerçevesinde yürütürler. Derneklerin de vakıflar gibi en üst düzey karar alma organı genel kurullarıdır.

Genel kurullarda tüzük ve diğer mevzuat hükümlerine uygun olarak alınan kararlar ve belirlenen politikalar, yönetim kurullarınca hayata geçirilir. Dernek çalışmaları, öncelikle denetleme kurulunun denetimine tabidir. Denetleme kurulu ve yönetim kurulu her dönemle ilgili faaliyetleri hakkında genel kurula bilgi verir.

Genel kurul olağan toplantılarının en geç iki yılda bir mutlak surette yapılması gerekir. Yönetim kurulları ise olağan toplantılarını dernek amaçlarına yönelik çalışmaların gerektirdiği zamanlarda yapabilirler. Diğer bir ifade ile yönetim kurullarının olağan toplantıları için yasada ve diğer mevzuatta herhangi bir süre belirlenmemiştir. Ancak, yönetim kurulu toplantılarının, devamlılık ve çalışma disiplininin sağlanması bakımından her ay en az bir defa yapılmasında, yarar bulunmaktadır.

Denetim kurulu da en geç yılda bir defa derneğin faaliyetlerini ve hesaplarını denetlemeli ve rapor hazırlamalıdır. Düzenlenen raporların hem yönetim kuruluna, hem de toplandığında genel kurula sunulacağı tabiidir.

Derneklerin, faaliyetleri dolayısıyla soruşturmaya muhatap olmamaları bakımından yasalar ve diğer mevzuatla yasaklanmış faaliyetlerde bulunmamaya azami özeni göstermeleri yadsınamaz bir gerekliliktir. Yasalara aykırı faaliyetlerde bulunan derneklerin faaliyetlerini sürdürmeleri ve amaçlarını gerçekleştirmeleri olanaksızdır.

Bu yasal zorunluluklar dışında yöneticilerin, derneğin faaliyetlerinin yetkili makamlarca izlenmesini ve denetlenmesini sağlayacak şekli yükümlülükleri de yerine getirmeleri gerekir.

2 - YASAK VEYA İZNE BAĞLI FAALİYETLER

a - Genel Olarak Yasak Faaliyetler

Dernekler 04.11.2004 tarih ve 5253 sayılı Dernekler Kanunu'nun 30. maddesi uyarınca genel olarak¹⁸;

- Tüzüklerinde gösterilen amaç ve bu amacı gerçekleştirmek üzere sürdürüleceği belirtilen çalışma konularında faaliyetlerde bulunamazlar.
- Anayasa ve kanunlarla açıkça yasaklanan amaçları veya konusu suç teşkil eden fiilleri gerçekleştirmek amacıyla kurulamazlar.
- Askerliğe, millî savunma ve genel kolluk hizmetlerine hazırlayıcı öğretim ve eğitim faaliyetlerinde bulunamaz, bu amaçları gerçekleştirmek üzere kamp veya eğitim yerleri açamazlar. Üyeleri için özel kıyafet veya üniforma kullanamazlar.

Dernek merkez ve şubelerinde, faaliyet konularının gerektirdiği ve İçişleri Bakanlığı'nca izin verildiği haller dışında ateşli silah, patlayıcı maddeler veya diğer saldırı silahlarının bulundurulması da yasaklanmıştır.

Derneklerin ayrıca, askerliğe, milli savunma, sivil savunma ve kolluk hizmetlerine hazırlayıcı öğretim ve eğitim, faaliyetlerinde bulunmaları ve bu amaçları

¹⁸ 23.11.2004 tarih ve 25649 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

gerçekleştirmek üzere kamp veya talim yerleri açmaları ve üyeleri için özel kıyafet veya üniforma veya kol bağı ve benzer işaretler kullanmaları da yasaklanmıştır.

Dernek yöneticileri de derneği temsilen, tüzüklerinde belirtilen amaç ve faaliyet biçimlerine uymayan toplantı ve gösteri yürüyüşlerine katılamaz veya beyanda bulunamazlar ve dernek mensuplarını bu yolda harekete teşvik edemezler.

b - Öğrenci Dernekleri İle İlgili Yasaklar

Yükseköğretim kurumlarına kayıtlı öğrenciler ancak, eğitim, öğretim, çalışma, moral, beslenme, dinlenme ihtiyaçlarının karşılanması, beden ve ruh sağlığının geliştirilmesi ve öğrencilerin bu konularda kurum idaresi veya diğer kuruluş ya da diğer kuruluşlar nezdinde temsil edilmesi amaçlarıyla dernek kurabilirler.

Belirtilen amaçlarla kurulabilen öğrenci derneklerinin bu amaçlar dışında faaliyette bulunmaları yasaktır.

c - Kamu Hizmeti Görevlilerinin Kuracağı Derneklerle İlgili Yasaklar

Belli bir kurum veya kuruluşta çalışan kamu hizmeti görevlileri ile aynı veya ayrı kurum veya kuruluşta çalışsalar bile, belli bir mesleğe mensup olan kamu hizmeti görevlileri, ancak üyelerinin ortak sosyal, ekonomik, dinlenme, kültürel ve mesleki ihtiyaçlarını karşılamak amacıyla ve sadece il ve ilçe merkezlerinde, dernek kurabilirler.

Diğer bir ifade ile kamu kurum ve kuruluşlarında çalışanlar, kanunlarla yasaklanmamış olsa bile yukarıda belirtilen konular dışında faaliyette bulunmak üzere dernek kuramazlar. Ayrıca, bu derneklerin her dernek için geçerli olduğu üzere, tüzüklerinde yazılı amaçları dışında faaliyette bulunmaları yasaktır.

d - İzne Bağlı Faaliyetler

Dernekler, tüzüklerinde gösterilen amaçları gerçekleştirmek üzere, kanunların dernekler tarafından yapılmasını yasaklamadığı; eğitim ve öğretim faaliyetleri için yurt, pansiyon, kitaplık ve okuma odası, sosyal yardım faaliyetleri için çocuk bakım yuvası, huzur evi, aş ocağı, sportif faaliyetler için spor sahası veya salonu, yerleşim yerleri dışında kamp tesisleri kurulması ve işletilmesi gibi konularda faaliyet gösterebilirler. Ancak, bu alanlarda faaliyette bulunabilmeleri için Bakanlar Kurulu kararıyla yürürlüğe konulan yönetmelikle belirlenen makamlardan izin almaları gerekmektedir.

3 - DİĞER ÖZEL DURUMLAR

a - Derneklerin Sandık Kurması

Dernekler, Dernekler Kanunu'nun¹⁹ 12. maddesine göre, tüzüklerinde öngörülmek ve sağlanan karı üyelerine paylaştırmamak, gelir, faiz veya başka adlarla üyelerine aktarmamak koşuluyla üyelerinin; yiyecek, giyecek gibi zorunlu ihtiyaç maddelerini ve diğer mal ve hizmetlerle kısa vadeli kredi ihtiyaçlarını karşılamak amacıyla sandık kurabilmektedirler.

Derneklerce kurulacak sandıklar faaliyetlerini, aynı madde ile verilen yetkiye dayanılarak İçişleri Bakanlığınca çıkarılan Dernekler Tarafından Kurulan Sandıkların Tabi Olacağı Esaslar Hakkında Yönetmelik²⁰ hükümlerine göre yürütmek zorundadırlar.

Söz konusu yönetmeliğin 4. maddesinde sandık kurma koşulları belirlenmiştir. Buna göre, bir derneğin sandık kurabilmesi için;

- Sandık kurulması, tüzüğünde belirtilen amacın gerçekleştirilmesi bakımından gerekli olmalıdır,
- Dernek tüzüğünde sandık kurulacağına dair açık hüküm bulunmalıdır,

¹⁹ 23.11.2004 tarih ve 25646 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

²⁰ 01.02.1985 tarih ve 18653 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

- Dernek genel kurulunca sandık kurulması için karar alınmış olmalıdır.

Sandıkların da genel kurul ve yönetim kurulu organları oluşturulmalıdır. Sandıklar, derneklerin yan kuruluşu durumundadır ve tüzel kişilikleri yoktur.

Sandıkların iç denetimleri derneğin denetim kurulunca, genel denetimleri ise İçişleri Bakanlığı veya buldukları yerin en büyük mülki amirlerince her zaman yapılabilir. Bunun dışında sandıkların, Maliye Bakanlığı denetim elemanlarınca da denetlenebilecekleri tabiidir.

Dernekler Yönetmeliği'nin²¹ 82. maddesine göre sandıklar;

- Karar defteri,
- Üye kayıt defteri,
- Gelen ve giden evrak defteri,
- Demirbaş defteri,
- Yevmiye defteri, büyük defter, envanter defteri,

tutulmak zorundadır. Bu defterlerin kullanılmadan önce notere onaylatılması da zorunludur.

b - Lokal Açma

Dernekler, mahallin en büyük mülki amirinden izin almak koşuluyla lokal açabilir ve işletebilirler. Ancak, merkez ve şubelerin bulunduğu yerlerde bir lokalden fazlası açılmaz. Bu sınırlama, Bakanlar Kurulu'nca kamuya yararlı sayılan dernekler için söz konusu değildir.

Lokaller, derneğe ait bir iktisadi işletme niteliğinde olduğundan kurumlar vergisi mükellefiyetinin tesis ettirilmesi ve vergilendirmeye ilişkin bütün yükümlülüklerin yerine getirilmesi gerekir.

²¹ 31.03.2005 tarih ve 25772 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

G - DERNEKLERİN DENETİMİ

1 - GENEL DENETİM

İçişleri Bakanlığı veya derneklerin buldukları yerin en büyük mülki amiri tarafından derneklerin yönetim yerleri, müesseseleri ve her çeşit eklentileri, defterleri, hesap ve işlemleri her zaman denetlenebilir.²²

İçişleri Bakanlığı bu denetlemeyi, Bakanlık Teftiş Kurulu, Emniyet Genel Müdürlüğü Teftiş Kurulu, Dernekler Özel Denetleme Grubu elemanları veya Bakanlık ve Emniyet Genel Müdürlüğü merkez teşkilatında görevli diğer memurlar aracılığıyla yaptırır. En büyük mülki amirler, denetlemeyi bizzat yapabilecekleri gibi görevlendirecekleri memur veya memurlar aracılığıyla da yaptırabilirler.

Dernekler, amaç ve faaliyetleriyle ilgili bulunan bakanlıklar tarafından ve ayrıca öğrenci dernekleri ilgili yükseköğretim kurumlarıyla, dini konulu dernekler Diyanet İşleri Başkanlığı'nca, spor dernek ve kulüpleri ise Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğü'nce denetlenmektedir.

Dernek yetkilileri, denetleme işi ile görevli memurlar tarafından istenilen bütün defter, belge ve gerçekleştirilen işlemlere ilişkin yazıları göstermek veya vermek, denetim elamanlarının yönetim yerleri ya da eklentilerine girme isteklerini yerine getirmek zorundadırlar.

Derneklerin faaliyetleri ile hesapları, devamlı olarak kendi hünlerinde oluşturdukları denetleme kurulları tarafından da yasalara ve tüzük hükümlerine uygunluk bakımından denetlemeye tabi tutulmaktadır.

Bu suretle, varsa bazı hatalı uygulamaların resmi denetimlerden önce düzeltilmesi olanağı yaratılmış olmaktadır.

²² 22.11.2001 tarih ve 4721 sayılı Türk Medeni Kanunu, Madde19.

2 - KAMU YARARINA ÇALIŞAN DERNEKLERİN MALİ DENETİMİ

Dernekler, Dernekler Kanunu'nun²³ 27. maddesinde yazılı koşullar ve esaslara uygun olarak yerine getirmeleri halinde Bakanlar Kurulu'nca "kamu yararına çalışan dernek" sayılabilmektedirler.

Bu statüye alınan dernekler, diğer derneklerden farklı olarak vergi kanunlarında yazılı hükümler çerçevesinde, bazı vergi, resim ve harçlardan muaf olmaktadır. Diğer bir ifade ile Bakanlar Kurulu'nca sözü edilen statüye alınan dernekler, vergi istisna ve muafiyetleri yoluyla teşvik edilmektedirler. Ancak, bu derneklerin faaliyetlerinden kamunun beklediği yararın sağlanamaması durumunda bu uygulama ile adaletsiz vergi uygulamalarına sebebiyet verilecektir.

Böyle haksız bir durum yaratılmaması bakımından, Bakanlar Kurulu tarafından "kamu yararına çalışan dernek" sayılan derneklerin hesaplarının ve bu hesaplarla ilgili belge ve defterlerin, gerekli görülen hallerde, Maliye Bakanlığı'nca da denetlenmesi olanağı yaratılmıştır.

Bu denetimlerde, dernek gelirlerinin amaçlar doğrultusunda verimli bir şekilde harcanmadığının, dernek faaliyetlerinin herkese açık olmadığına tespiti halinde o derneğin "kamu menfaatlerine yararlı dernek" statüsünün kaldırılması yönünde işlemler yapılmaktadır.

3 - DİĞER DENETİMLER

Dernekler, belirtilen denetimler dışında kolluk kuvvetleri tarafından da denetime tabi tutulabilirler. Kolluk kuvvetleri, derneklerin yönetim yerleri, müesseseleri ve tesisleri ile her çeşit eklentilerine, mahallin en büyük mülki amirinin yazılı emriyle her zaman girebilir ve incelemelerde bulunabilirler.

²³ 23.11.2004 tarih ve 25649 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

- Yanında veli veya vasisi olmadan 18 yaşından küçüklerin veya ortaokul ve ortaöğretim öğrencilerinin kabul edildiği,
- Fuhuş yapıldığı, kumar oynandığı veya genel ahlaka aykırı harekette bulunulduğu,
- Uyuşturucu maddelerden herhangi birinin kullanıldığı,
- Kanunların bulundurulmasını yasakladığı silah, alet veya maddelerin veya kanunların yasak ettiği her türlü rejim, doktrin veya ideolojileri temsil eden resim, afiş, pankart ve yazıların veya mahkemelerce yasaklanmış yayınların bulundurulduğu veya kanunlara göre suç sayılan faaliyetlerde bulunulduğu,
- Suçluların saklandığı,
- İzin alınmaksızın alkollü içki kullanıldığı,

tespit edildiği takdirde, o yer ve eklentileri hakkında 04.07.1934 tarih ve 2559 sayılı Polis Vazife ve Salahiyet Kanunu'nun²⁴ 8. maddesi hükümleri uygulanmaktadır.

Öte yandan, dernek yöneticilerinin başvurması halinde, derneklerin yönetim yerlerine, müesseselerine, tesislerine ve her çeşit eklentilerine, 18 yaşından küçükler ile ortaokul ve ortaöğretim öğrencilerinin yanlarında veli veya vasileri olmadan da kabul edilmelerine ve dernek lokallerinde alkollü içki kullanılmasına mahallin en büyük mülki amiri tarafından izin verilebilmektedir.

H - TÜZEL KİŞİLİĞİN SONA ERMESİ

Derneklerin tüzel kişilikleri;

- Genel kurul kararı ile,
- Kendiliğinden dağılmış sayılmayla,
- Mahkeme kararı ile,

²⁴ 14.07.1934 tarih ve 2751 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

1 - GENEL KURUL KARARIYLA FESİH

Dernek genel kurulu 4721 sayılı Türk Medeni Kanunu'nun²⁵ 88. maddesine göre her zaman derneğin feshine karar verebilir. Genel kurulun derneğin feshine karar verebilmesi için, tüzüğe göre genel kuruluna katılma hakkına sahip bulunan dernek üyelerinin en az üçte ikisinin toplantıda hazır bulunması şarttır. İlk toplantıda bu çoğunluğun sağlanamaması halinde, üyeler ikinci toplantıya çağrılır. İkinci toplantıya katılan üye sayısı ne olursa olsun fesih konusu görüşülebilir. **Feshe ilişkin kararın**, toplantıda hazır bulunan üyelerin üçte iki çoğunluğu ile verilmesi zorunludur.

Dernek genel kurulunda fesih kararı alınması halinde, yönetim kurulu tarafından beş gün içinde mahallin en büyük mülki amirliğine yazıyla demenin feshi istenilir.

Dernek genel kurulunun, derneğin kapatılması için dava açıldıktan sonra, fesih kararı alması, daha önce açılmış bulunan davanın yürütülmesine ve kapatma kararı verilmesi halinde doğacak hukuki sonuçlara engel oluşturmaz. Diğer bir ifade ile bu durumda da mahkeme kararı uygulanır.

2 - KENDİLİĞİNDEN DAĞILMIŞ SAYILMA

Dernekler, aşağıdaki hallerde kendiliğinden sona erer;

- Amacın gerçekleşmesi, gerçekleşmesinin olanaksız hale gelmesi veya sürenin sona ermesi,
- İlk genel kurul toplantısının kanunda öngörülen sürede yapılmamış ve zorunlu organların oluşturulmamış olması,
- Borç ödemede acze düşmüş olması,
- Tüzük gereğince yönetim kurulunun oluşturulmasının olanaksız hale gelmesi,
- Olağan genel kurul toplantısının iki defa üst üste yapılamaması.²⁶

²⁵ 08.12.2001 tarih ve 24607 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

²⁶ 22.11.2001 tarih ve 4721 sayılı Türk Medeni Kanunu, Madde 87.

Kendiliğinden dağılma halinin tespiti, dernek merkezinin bulunduğu yerin en büyük mülki amirinin veya Cumhuriyet savcılığının istemi üzerine sulh hukuk mahkemesince tespit edilir. Bu tespit üzerine de dernek tüzel kişiliği resmen de sona ermiş olur.

3 - MAHKEME KARARI İLE FESİH

Dernekler;

- Yetkili mercilerce kuruluş bildirisi ve eklerindeki kanuna aykırılık veya noksanlıklar otuz gün içinde giderilmezse,
- Olağan genel kurul toplantısı tüzükte belirtilen süre içinde yapılmaz veya kanunen oluşturulması zorunlu organlar oluşturulmaz ve mahallin en büyük mülki amirliğinin yazılı ihtarına karşın bu zorunluluk üç ay içinde yerine getirilmezse,

merkezinin bulunduğu yerin en büyük mülki amirinin yazılı ihbarı ve Cumhuriyet savcılığının açacağı dava üzerine asliye hukuk mahkemesinin kararıyla feshedilir. Ancak, bu konudaki kararın alındığı duruşmada Cumhuriyet savcısının da bulunması gerekir.

Derneklerin, Dernekler Kanunu ve diğer kanunlarda öngörülen hallerde, mahkeme kararı ile sürekli olarak kapatılabileceği tabiidir. Mahkeme, davanın her aşamasında istem üzerine veya kendiliğinden, derneklerin her türlü faaliyetini yasaklayabilir.

Öte yandan, dernekler ülkenin başka yerlerinde olsalar bile,

- Dernek yöneticileri tarafından veya dernek yöneticileri ile dernek üyelerinin iştiraki ile siyasi veya ideolojik amaçla suç işlenmiş olduğunun,
- Dernek üyesi tarafından işlenen siyasi veya ideolojik amaçlı suçların, dernek yöneticilerinin azmettirmesi, teşviki, zorlaması, yardımı veya kolaylık sağlaması suretiyle işlendiğinin,
- Derneğin suç sayılan eylemlerin kaynağı haline geldiğinin,

kesinleşen mahkeme kararı ile tespiti durumunda sürekli olarak kapatılır.

Bu gibi hallerde kapatma; dernek, bir ilde faaliyet gösteren derneklerden ise ilgili valiliğin veya Cumhuriyet savcılığının, birden çok ilde faaliyet gösteren derneklerden ise İçişleri Bakanlığı veya dernek merkezinin bulunduğu il valiliğinin ya da Cumhuriyet savcılığının istemi üzerine mahkeme kararıyla gerçekleşir.

4 -DERNEKLERİN VAKFA DÖNÜŞMESİ

Derneklerin tüzelkişiliklerinin sona erme nedenlerinden birisi de 1980'li yılların ilk yarısından sonra sıkça karşılaşılan vakfa dönüşme işlemleridir²⁷.

1980'li yılların başlarında çok sayıda dernek kapatılır veya faaliyetleri durdurulurken, vakıfların genellikle bu uygulamanın dışına kalması ve az sayıda da olsa derneklerdeki amaç ve hedef değişiklikleri derneklerin vakfa dönüşmelerin artmasında önemli rol oynamıştır.

Sözü edilen dönemde daha çok dernek kapatılması son derece normal bir olgudur. Çünkü vakıflar mal topluluğu olup daha çok toplum sorunlarının çözümüne yönelik yatırımlar gerçekleştirmek için faaliyet gösterirken, dernekler insan toplulukları olup genellikle çalışan insanların yasal haklarının alınması ve durumlarının iyileştirilmesi için faaliyet göstermektedirler.

Bu durum ise dernek yönetici ve üyelerini, çoğu kez yönetimi elinde bulunduranlarla karşı karşıya getirmektedir. Bu karşılıklı mücadelenin sonucu da yönetimdekilerin oluşan elverişli ortamdan yararlanmak suretiyle dernekleri kapatma yoluna gitmeleri olarak kendini göstermiştir.

Bu gibi uygulamalardan kaçış olarak vakfa dönüşmelerde, ortaya çıkan tüzel kişilik, ne tam bir vakıf, ne de tam bir dernek olmaktadır. Çünkü insan topluluğu olan

²⁷ Özkan, a.g.e., s.555.

dernekler, bir mal topluluğu olan vakfa dönüşürken, bünyelerindeki üyeleri ve onların sorunlarını da beraberlerinde taşımaktadırlar.

Dolayısıyla, resmiyette vakıf olarak görünen yeni oluşumlar, faaliyetleri sırasında vakıftan çok dernek gibi hareket etmektedirler. Bu durum ise herkese açık hizmetten çok, dernek gibi belli bir kitlenin ya da yörenin sorunlarını çözmeye yönelik faaliyet gösteren bazı vakıfların bu tür faaliyetleri nedeniyle kapatılmalarına neden olmuştur.

Hepsinden önemlisi, bu şekildeki oluşumlar sivil toplumun çok önemli ilki kardeş örgütü olan dernek ve vakıf müesseselerinin özlerinden ayrılmalarına ve ne yazık ki yozlaşmalarına neden olmaktadır.

Bu nedenle, derneklerin vakfa dönüşmeleri yerine, dernek tüzel kişiliğine dokunulmadan mevzuata ve amaçlara uygun yeni vakıflar kurulması yoluna gidilmesi hem dernekler, hem de toplum açısından daha yararlı olacaktır²⁸.

I - DERNEKLERİN TASFİYESİ

Tüzel kişiliği yukarıda açıklanan hallerden birisi ile sone eren derneklerin mal, para ve haklarının tasfiyesi gerekir. Tasfiye işlemleri, öncelikle tüzüklerinde gösterilen esaslara göre yapılır. Dernek tüzüğünde, tasfiye işlemleri genel kurulun kararına bırakılmış, ancak genel kurulca bu konuda bir karar alınmamış veya genel kurul toplanamamış ise o derneğin sahip olduğu bütün para, mal ve haklar, 5253 sayılı Dernekler Kanunu'nun 15. maddesi uyarınca, mahkeme kararıyla derneğin amacına en yakın ve kapatıldığı tarihte en fazla üyeye sahip derneğe devredilir²⁹.

Tasfiye ve intikal işlemlerinin tamamlanmasından sonra derneğin, dernek kütüğündeki kayıtları, faaliyetleri bir il sınırı içinde bulunanlar için mahallin en büyük

²⁸ Özkan, a.g.e., s.556.

²⁹ 23.11.2004 tarih ve 25649 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

mülki amirinin, birden fazla ilde faaliyette bulunanlar için ise İçişleri Bakanlığı'nın onayı ile silinir.

Kendiliğinden sona erdiği tespit edilen veya feshine karar verilen derneklerin tasfiye ve devir işlemleri tamamlandıktan sonra dernekler kütüğündeki kayıtları silinir.

Feshedilmesi için hakkında soruşturma veya dava açılmış olan bir dernek, fesih ve buna bağlı olarak dernek mallarının devrine dair bir karar aldığı takdirde, soruşturma ve dava sonuçlanıncaya kadar devir işlemi yapılmaz.

Tasfiye işlemleri sonucu derneklerin defter ve belgelerinin saklanma usulü, süresi ve tasfiyeye ilişkin gerekli belgeler yönetmelikte düzenlenir.

II- VAKIFLARIN KURULUŞU, İŞLEYİŞİ, DENETİMİ VE TASFİYESİ

A- VAKIFLAR HAKKINDA GENEL BİLGİLER

1 - VAKFIN TANIMI

Vakıflar, başlangıcı İslamiyet öncesine dayanan ve genellikle varlıklı kişilerin topluma özellikle sosyal alanlarda karşılıksız hizmetler sunma isteğinin sonucu olarak ortaya çıkan sivil toplum örgütlerindedir.

Vakıf, hukukta; bir gerçek ya da tüzel kişiliğin, belirli bir mülkü, başka bir kişi yararına ya da belirli bir hizmeti yerine getirmek üzere yönetme hakkına sahip ilişkiler bütünüdür³⁰.

4721 sayılı Türk Medeni Kanunu'nun 101. maddesinde de vakıf; “gerçek veya tüzel kişilerin yeterli mal ve hakları belirli ve sürekli bir amaca özgülemeleriyle oluşan tüzel kişiliğe sahip mal topluluklarıdır” şeklinde tanımlanmıştır.

³⁰ Ana Britannica Genel Kültür Ansiklopedisi, Cilt: 21, s.499.

Vakıf da dernek gibi bir tüzel kişiliktir. Tüzel kişilik kavramında önemli olan unsur "gaye" daha çok kullandığımız yeni terimi ile "amaç"tır. Vakıflar genellikle, bir malın belirli bir amacın gerçekleştirilmesi için bağışlanması ile kurulurlar. Vakıfların amacı, bir "yüküm" yüklenebilir. Bu yüküm, asıl hedeflenen sürekli amaca uygun olarak belirli bir topluluğu bu bağışlanan nesneden yararlandırmak olabilir. Ancak; bağışlayanın da bağışlananın da ömrü sınırlıdır.

Nesiller boyu bu "yüküm"e uyulup uyulmayacağını kim söyleyebilir?³¹ Bu nedenle, temsilcileri değişse bile, bağışlanan varlığın asıl hedeflenen amaç doğrultusunda kullanımını ancak bir tüzel kişilik sağlayabilir. Vakıf, işte bu gereksinme sonucu ortaya çıkan bir tüzel kişiliktir.

Vakıf kurma isteği genellikle; insanların öldükten sonra da isimlerinin yaşamasının sağlanması, sağlıklarında çeşitli faaliyetler sonucu toplumdaki insanların topluma geri verilmesi, bin bir zorlukla edinilen varlığın en iyi şekilde toplumun yararına sunulması, ihtiyacı olanlara yardım yapılması duygularıyla ortaya çıkmaktadır. Bazen de vakıflar, umulmadık zamanlarda yitirilen yakınların adının yaşatılması ve onun adına hayır yapılması, bu bağlamda topluma bedelsiz ya da en düşük bedelle hizmetler verilmesi isteğinin sonucu olarak kurulurlar.

Bütün bu açıklamalardan sonra en geniş anlamı ile vakıf, "bir mal veya hakkın geliri ile birlikte başlı başına bir varlığa sahip olmak üzere, kişinin kendi iradesi ile özel mülkiyetinden çıkartılarak bir daha geri alınmamak kaydıyla resmi senetle belirlenmiş bir amacın gerçekleştirilmesi için tahsis edilmesi" şeklinde tanımlanabilir³².

2 - VAKIFLARIN DÜNYA BUGÜNÜ

İlk çağdan beri hayır amacıyla pek çok vakıf kurulmuştur. Türk kültür ve medeniyetine bakacak olursak; insanlık sevgisinden ve yardımlaşma duygusundan

³¹ Hatemi, Hüseyin, "Vakıf Kurumunun Kökeni Hakkındaki Düşünceler", 3.Sektör Dergisi, Nisan 1996, TÜSEV yayını, s.11.

³² Özkan, a.g.e., s.10.

kaynaklanan bir kuruluş olan vakıfların, tarihimizde ve sosyal dayanışmamızda önemli roller üstlendiğini görürüz.

Bunun yanı sıra günümüze ulaşan en eski müessese, vakıflardır. Arkeolojik dönemlerde, örneğin; Mezopotamya'da Sümerler, Anadolu'da Hititler, Frigler, Galatlar, Yunanlılar, Medler, Romalılar gibi kavimler yaşamış, bunların mabetlerine çeşitli adaklar adanmış, mallar bağışlanmıştır. Ancak, bağışlanan bütün mallar, hep din sınıfının yani, rahiplerin kullanımına ait olmuştur. Halk hiçbir zaman bunlardan yararlanamamıştır³³. Ama özel servetin kamu yararına kullanılmasını sağlayan hayır amaçlı birer kurum olarak vakıfların bağış toplama etkinlikleri de ağırlıklı olarak 20. yüzyılda ABD de büyük gelişme göstermiştir. Bağışa dayalı hayır amaçlı vakıflar eğitim, bilim, tıp, kamu sağlığı ve sosyal refah gibi alanlarda kamu hizmetlerini görmek ve araştırmaları desteklemek üzere oluşturulan özerk örgütlerdir.

Vakıflar ilk çağdan günümüze kadar kuruluş amaçları bakımından pek belirgin farklılık göstermemekle birlikte, aynı süreçte fiili faaliyetler önemli ölçüde değişime uğramış, hayır işleri yerine kar elde etme ön plana çıkmıştır. Çağdaş vakıf kurumunun orta çağdaki öncülerinin ve prototiplerinin ortak özelliği, vakıf kavramı ile hayır işleri ve sadaka arasındaki iç içeliktir.

a. TARİHTE VAKIFLARA GENEL BAKIŞ

Eski Mısır, Yunan ve Roma'da vakıflar tek amaca yönelikti ve gelirleriyle okullar, kitaplıklar ya da bir yerel hayır kurumu desteklenirdi. Ortaçağda Avrupa'daki vakıflar kiliseye bağlı bir gelir kaynağı olarak manastırların parasız yemek dağıtılan, yetimlere bakılan kurumların ya da okulların işletilmesi için kullanılırdı. Rönesans döneminde tacirler eğitim ve yöredeki yoksullara yardım gibi amaçlarla çok sayıda vakıf kurmuşlardır.

³³ Ünver, Fadıl, "Vakıflar Dünden Bugüne", 3.Sektör Dergisi, Ekim 1995, TÜSEV yayını, s.16.

Ortaçağda değişik kültür çevrelerindeki vakıfların bir başka ortak özelliği, batıda ve doğuda geleneksel ya da feodal toplumlarda her türlü zenginliğin başlıca kaynağı olan toprağın vakıfların başlıca konusunu oluşturmasıydı. Bu toplumlarda belirli bir toprak parçasının vakfedilmesi, çoğu zaman bir gelir kaynağı olarak söz konusu toprağı; devletin, kralın ya da büyük feodal senyörün (süzeren) denetimi dışına çıkarıp genellikle vakfı kuran kişinin ailesi, çocukları ya da olası başka mirasçılar yararına özelleştirmenin aracıydı.

Örneğin, Osmanlı toplumunda vakıf kurulması, olağan koşullarda alınıp satılamayan, miras bırakılamayan ve başkasına devredilemeyen miri araziye belirli bir ailenin sürekli denetimi altındaki bir gelir kaynağına dönüştürmenin çok sık başvurulan yöntemlerindendi.

Ortaçağda İngiltere'de de küçük varislerin ve hatta köylülerin toprağı vakıflaştırması yüzünden büyük lordların, özellikle de en üst lord olarak kralın uğradığı gelir kaybı belirli dönemlerde, örneğin 1535'te vakıfların yasaklanması girişimlerine yol açmıştır. Hukuksal bir mekanizma olarak vakıf kurumunun, tarih boyunca, belirli mülkleri ya da gelir kaynaklarını var olan mülkiyet, denetim ve bölüşüm ilişkileri sisteminin dışına çıkarmaya, alacaklılardan başka hak sahiplerinden ya da devletin müsaderesinden kaçırmaya yönelik işlevi ağırlık taşır.

İslam toplumlarında önemli toplumsal işlevleri yerine getiren vakıf uygulamasının kökleri, en azından İslam öncesi Arap toplumuna değin uzanır. Arapların Kâbe'deki putları için vakıflar kurduğu bilinmektedir. Başlangıçta yalnızca tapınaklar ya da toplu tapınma mekânları için gerçekleştirilen vakıf işlemi zamanla kişilerin değil kamunun tasarrufunda bulunması gereken başka alanları (örneğin, yollar, kuyular, su tesisleri, köprüler, hanlar) kapsamına almıştır.³⁴

Ancak, İslamiyet'ten önceki dönemlerde, Orta Asya'daki Hunlar, Göktürkler, Moğollar ve Uygurlar gibi Türk toplumlarında kısmen göçebe hayatının hakim olması

³⁴ Ana Britannica Genel Kültür Ansiklopedisi, Cilt:21, s.500.

nedeniyle günümüzdeki vakıf kurumuna benzer oluşumlara, açık bir şekilde rastlanılamamıştır. Bununla beraber, Doğu Türkistan'da yapılan TURFAN kazısında, XII. yüzyılda hüküm süren Budist Uygur Türkleri'ne ait bir vakfiye elde edildiği bilinmektedir. Bez üzerine yazılı bu vakfiye, Vakıflar Genel Müdürlüğü arşivinde saklanmaktadır.³⁵

Oysa Müslüman Türk devletlerinde vakıflar, kentleşme sürecine önemli katkıda bulunmuş, özellikle büyük cami ve külliyelerin çevresinde klasik Türk kentlerinin kurulmasına yardımcı olmuştur.

b. İSLAMİYET'İN İLK YILLARINDA VAKIFLAR

İslam hukukunda vakıf, belirli bir mülkün kendisinden ya da gelirinden yararlanma hakkının, mülk sahibi tarafından belirli bir amaçla, ama belirli bir süreyle sınırlı olmaksızın kamuya bırakılması anlamına gelir. Vakıf işlemi için ihtibas, tahbis, tesbil ve sadaka gibi adlar da kullanılır. Mülkünü vakfeden vakıf, vakfedilen mülk mevkuf, malın vakfe-dildiği kişi ya da yer ise mevkufü'n-aleyh, meşrutü'n-aleyh, meşrutü'n-leh ya da mesarifü'l-vakf gibi adlarla anılır. Vakıf gelirin doğrudan dinsel bir amaç için kullanılması durumunda vakf-ı hayri, gelirin asıl amaç için harcanmadan önce vakfedenin ya da onun soyundan gelenlerin e-line geçmesi durumunda vakf-ı ehli söz konusudur.

Vakfın geçerli olabilmesi için, mülkün sahibi tarafından yalnızca Tanrı'ya yakın olma (kurbiyet) amacıyla vakfedilmiş olması gerekir. O mülkün geliri ya da yararlanma hakkı artık Tanrı kullarınındır. Vakfedilen mülkün kişilerce mülk edinilmesini ya da mülk olarak verilmesini önleyerek kamuya ait kılan da bu anlayıştır. Vakfın gerçekleşmesinin temel koşulu vakfedenin kişisel iradesini açıklamasıdır. Mülkün doğrudan kendisinden yararlanılmasını öngören vakıflar müessesat-ı hayriye olarak adlandırılır. Camiler, okullar, kütüphaneler, yetimhaneler, misafirhaneler bunlar arasındadır. Yalnızca gelirlerinden yararlanılmak üzere vakfedilen mülkler ise

³⁵ DPT Beşinci Beş Yıllık Kalkınma Planı Vakıf Özel İhtisas Komisyonu Raporu.

müsakkafat (mağaza ve han gibi vakıf binaları) ve müstegillat (tarım için hazırlanmış topraklar) biçiminde ikiye ayrılır.

İslam tarihinde ilk vakfın 625'te Hz. Muhammed tarafından Medine'de kurulduğu kabul edilir. Buna göre peygamber, kendi malı olan yedi hurma bahçesini Müslümanlığın savunulması için vakfetmiş, Fedek Hurmalığı adlı mülkünü de yiyeceği tükenen yolcular için bağışlamıştır. Gitgide sayısı çoğalan vakıflar üzerinde bir kamu denetimi kurma gereksinimi ilk kez Abbasi halifeliği döneminde ortaya çıkmıştır. Türklerin İslamiyet'i benimsemesi, toy geleneği ücretsiz yemek dağıtılan imaret kurumlarının ve bu kurumları ayakta tutan vakıfların gelişmesinde etkili olmuştur. 16. yüzyılda yalnızca Anadolu'da vakıf konumunda 1.400 kadar cami ve mescit, 250 kadar mektep ve medrese, 600 tekke ve zaviye, 75 büyük han ve kervansaray, 45 büyük imaret evi vardı. 18. yüzyılda ise bugünkü Türkiye sınırları içindeki vakıfların sayısı 6.000'e ulaşmıştır.³⁶

c. OSMANLI DÖNEMİNDE VAKIFLAR

Osmanlı Devleti, kurulduğu topraklar üzerinde daha önce kurulmuş bulunan devletlerin ve özellikle de Anadolu Selçuklularının idari sisteminin yavaşça sosyal yaşam şeklini de benimseyip uygulamıştır. Bu çerçevede vakıf kültürü de Osmanlı Devletinin kurulması ile birlikte oldukça yaygınlaşmış ve gerçek anlamını bu dönemde bulmuştur.

Osmanlı Devletinde ilk vakıf kurucusu Orhan Gazi olmuştur. Orhan Gazi, 724 Rebiülevvel (1324 Mart başı) tarihinde Mekece Na-hiyesi'nin tamamını vakfetmiştir. Vakfın amacı; "O hankahta misafir olan gelip gidici fukarayı, garipleri, miskinleri, dervişleri ve ehl-i ilmi (iskan ve infat etmesi) için azatlı kölem Tavaşi Şerafeddin Mükbil'i (mütevell-i vakftayin ettim) vakfın vazifesi(Yani varideti, geliri)ne ise bunlara sarf edilsin."³⁷ şeklinde belirlenmiştir.

³⁶ Ana Britannica Genel Kültür Ansiklopedisi, Cilt: 21, s.500.

³⁷ Uzunçarşılı İsmail Hakkı, "Gazi Orhan Bey Vakfiyesi", Belleten (1941, V/19,281,282)

Osmanlı İmparatorluğu'nun Tanzimat'tan önceki dönemlerinde kamu hizmetleri vakıflar eliyle yürütülmüştür. Başta Orhan Gazi, Yıldırım Beyazıt ve Fatih Sultan Mehmet olmak üzere hemen bütün Osmanlı Padişahları; saltanatları süresince halkın ihtiyacına göre çeşitli vakıflar kurmuşlardır. Vakıf statüsünde; medreseler ve kütüphaneler gibi ilim ve eğitim müesseseleri; kervansaraylar, hanlar, hamamlar ve hastaneler gibi sağlık ve sosyal amaçlı yardım müesseseleri; su tesisatı ve zarif çeşmeler, sebiller, köprüler ve yollar gibi bayındırlık eserleri meydana getirmişlerdir. Bunların çoğunluğu fethinden sonra İstanbul'da ve Bursa'da kurulmuştur. Ülkenin diğer köşelerinde de bu tür vakıflar kurulmuş ve halka hizmet etmeleri sağlanmıştır.

Vakıflar, vakfın kurucusu tarafından atanan müteveli, kayyım, nazır ve mütekellim ale'l vakf gibi adlarla anılan yöneticiler tarafından yönetilmekte idi. Vakfedenden sonra bu yetki, onun tarafından belirtilmişse vakıftan yararlanana, belirtilmemişse yargıca aitti. Osmanlı döneminde Tanzimat'tan sonra mütevelliler padişahlar tarafından atanmaya başlanmıştır.

Zamanla bir çığ gibi büyüyen vakıfların kamusal bir denetime tabi tutulmaları kaçınılmaz hale gelmiş ve bu işlerle ilgili divanlar, nezaretler kurulmuştur. Osmanlı Devleti'nde en büyük merkezi vakıf örgütü, Haremeyn Evkafı'dır. Bu kuruluş 1826'da bir padişah iradesiyle Evkaf-ı Hümayun Nezareti olarak örgütlenmiş, daha sonra da Evkaf Nezareti kurularak görevleri bu kuruluşa aktarılmıştır.

Evkaf Nezareti'nin kurulması ile vakıflar yönetimlerine göre yeniden sınıflandırılmıştır. Buna göre, yönetim görevi vakfeden tarafından belirlenen kişinin üzerinde olmakla birlikte yönetimi zapt edilerek Evkaf Nezareti'ne aktarılan vakıflar, evkaf-ı mazbuta olarak adlandırılmıştır. Selatin vakıflar ile mütevellisi olmayan vakıflar da bu vakıflar arasındadır. Evkaf Nezareti'nce denetlenmekle birlikte mütevellilerce yönetilen vakıflar evkaf-ı mülhak, Evkaf Nezareti'nin denetimi dışında doğrudan mütevellilerce yönetilen vakıflar ise müstesna vakıflar olarak tanımlanmıştır.³⁸

³⁸ Ana Britannica Genel Kültür Ansiklopedisi, Cilt:21, s.500.

d. CUMHURİYET DÖNEMİNDE VAKIFLAR

Cumhuriyet döneminde vakıf işleri önce Seriyeye ve Evkaf Vekaletince yürütülmüştür. Bu bakanlık ise 03 Mart 1924 tarih ve 429 sayılı Kanunla kaldırılmış ve görevleri bu tarihten itibaren Başbakanlığa bağlı olarak oluşturulan Vakıflar Genel Müdürlüğü'ne devredilmiştir.

Vakıflar Genel Müdürlüğü'nün görevleri; vakıf mallarını işletmek, mimari ve tarihi değer taşıyan vakıf eserlerini korumak ve vakıfları amaçları doğrultusunda desteklemek olarak belirlenmiştir. Genel Müdürlük aynı zamanda, yönetimi Devlete aktarılmış (mazbut) vakıfları doğrudan yönetme, mütevellilerin yönetimindeki (mülhak) vakıflar ile yeni vakıfları, cemaatleri ve esnaf vakıflarını da Devlet adına denetleme yetkilerine de sahiptir. Vakıf paralarını nemalandırmak, mütevellileri atamak ve görevden almak, vakıf tüzel kişiliğini koruma koşuluyla gerektiğinde vakıfların taşınmaz mallarını değiştirerek daha çok gelir getirici yatırımlara tahsis etmek de görevleri arasındadır.

Vakıflar Genel Müdürlüğü vakıflarla ilgili görevlerini 1935 yılında kabul edilen 2762 sayılı Vakıflar Kanunu³⁹ hükümlerine göre sürdürmektedir. 1956 yılında, çıkarılan bir Yasa ile 1984 yılında ise Bakanlar Kurulu kararıyla değişikliğe uğrayan bu Kanuna göre mülhak vakıflar, Vakıflar Genel Müdürlüğü'nün denetiminde mütevellilerince, mazbut vakıflar ise doğrudan Genel Müdürlükçe idare edilmektedir. Cumhuriyet öncesinde kurulan vakıfların sayısı 26.798 iken, 1926-1967 yılları arasında yalnızca 70 vakıf kurulmuştur.⁴⁰

Kurtuluş Savaşı gibi gerçekten inanılmaz zor koşullarda verilmiş bulunan bir ölüm kalım mücadelesinin, ülke ekonomisinde yarattığı yıkımın, bu dönemde çok az sayıda vakıf kurulmasında önemli rolü olduğu açıktır. 13 Temmuz 1967 tarihinde kabul edilen 903 sayılı Kanun ile vakıflara vergi muafiyeti tanınması konusunda Bakanlar

³⁹ 13.06.1935 tarih ve 3027 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

⁴⁰ Özkan, a.g.e., s.16.

Kurulu'na yetki verilmesi sonucu bu kurumlar yeniden varlıklı kesimin ilgi odağı haline gelmiştir. Söz konusu Yasanın etkisi kısa sürede görülmüş ve 1967-1989 arasında yaklaşık olarak 2.750 vakıf kurulmuştur. 1998 yılı ortaları itibariyle kurulmuş bulunan yeni vakıf sayısı 4157 olup bu sayıya sürekli olarak yenileri eklenmiştir.

903 sayılı Kanun'a göre kurulan vakıflara 1986 yılında yürürlüğe giren 3294 sayılı Kanun hükümleri çerçevesinde kurulan Sosyal Yardımlaşma ve Dayanışma Vakıfları da eklenmiştir. Toplumun geliri bulunmayan ya da geçimini sağlayacak kadar geliri olmayan önemli bir bölümünün özellikle sağlık sorunlarının çözümü ve açtıkları beceri kursları ile atıl emek gücünün ekonomiye üretici olarak katılması konularında oldukça yararlı hizmetler veren söz konusu vakıflar, anılan Kanununun 9. maddesi ile bazı vergilerden muaf tutularak teşvik edilmiştir. Bu tür vakıfların sayısı da yaklaşık olarak 800 civarındadır.

3. VAKIF ANLAYIŞINDAKİ DEĞİŞİKLİKLER

Vakıflar başlangıçta, bir malın ya da gelirin bir daha geri alınmamak üzere belirli bir amacın gerçekleştirilmesi için tahsisi şeklinde tamamen hayri düşüncelerle kurulurken, bu anlayış zamanla büyük değişikliklere uğramıştır. Bu değişikliklerin, ekonomik, sosyal ve siyasi nedenlere dayandığı söylenebilir.

a. EKONOMİK NEDENLER

Öngörülen amaç için yeterli olmak koşuluyla, bir malın geliri ile birlikte belirli bir amacın gerçekleştirilmesine tahsisi halinde, piyasa koşulları değişmedikçe iyi bir yönetimle amacın gerçekleşmesi her zaman mümkündür. Başlangıçta, ekonomiler enflasyonla henüz tanışmadığından vakıflar, rahat çalışma ortamı bulmuşlar ve genellikle sermaye ve gelir yetersizliği sorunu yaşamadan istenilen amaçlara ulaşmışlardır.

Ancak, tarihi süreç içinde ülke ekonomisinin başına tam bir kabus gibi çöken enflasyon, ekonomik dengeleri alt üst ederken belirli amaçların gerçekleştirilmesi için tahsis olunan mal varlıklarını ve gelirlerini de aşındırmaya başlamış, vakıfların amaçlarına ulaşmalarını olanaksız hale getirmiştir. Bu durum karşısında, isimlerinin öldükten sonra da adlarına yapılan hayır işleri ile yaşamasını isteyen vakıf kurucuları ya da onlar tarafından belirlenmiş olan yönetim kurulları, vakıf amaçlarının uzun vadeli gerçekleştirilebilmesi için öncelikle tahsis olunan mal varlığı ve gelirlerini ekonomik değerlerini korumaya yönelik faaliyet göstermek zorunda kalmışlardır.

Bu çerçevede, hemen tamamı vakıf amaçlarının gerçekleştirilmesine tahsis olunacak gelirler, öncelikle sürekli gelir sağlayacak ticari organizasyonlara yönlendirilmiş, bu tür harcamalardan arta kalan, çoğunlukla yetersiz gelirlerin amaçlara tahsisi ile yetinilmiştir. Bu durum ise genellikle vakıf amacının gerçekleştirilmesini geciktirmiş, vakıf faaliyetlerinin etkinliğini olumsuz yönde etkilemiştir.

Bunun dışında, bazı şirketlerin ya da şirket topluluklarının, kurdukları vakıfları faizsiz kredi veren finans kurumu gibi kullandıkları da görülmektedir. Ticari kredi faizlerinin yüksek olması vakfı bulunan şirketleri, pahalı kredi kullanma yerine, daha sonra uygun zamanda geri ödenmek üzere vakıfta toplanan paraları kullanmaya itebilmektedir. Sermaye artırımına giden anonim şirketler de sermayeye katkı sağlamak için çıkarılan yeni hisse senetlerini halka sunup da satış işlemlerinin bitmesini beklemek yerine, bunları kurucusu oldukları vakfa vererek; hem vakfı şirketlerine ortak etmekte, hem de beklemeden toplu taze para sağlamaktadırlar. Böylece, aynı zamanda şirket yönetiminde söz sahibi olan hisse senedi sahipleri yeni hisse senetlerinin kontrolünü de başkalarına bırakmamış olmaktadır.

Özetle, enflasyondan kaynaklanan ekonomik istikrarsızlık, vakıfları amaçlarının gerçekleştirilmesinden önce varlıklarını korumaya çabalar içinde olmak zorunda bırakmıştır. Dolayısıyla vakıflar, enflasyon öncesi dönemlerdeki kadar etkin faaliyet gösterememiş, toplum refahına katkıları o ölçüde azalmıştır.

b. SOSYAL NEDENLER

Önceleri, tamamen toplum yararına ve hayır için faaliyette bulunmak üzere kurulan vakıflar, sonraları biraz da ekonomik nedenlerle belli bir yöre, belli bir kitle ya da belli bir kurum veya çalışanlarına hizmet etmek amacıyla kurulur olmuştur. Bu amaç sapmasında, vakıf kuracak durumda olan varlıklı kimselerin çevresinin önemli rolü bulunduğu bir gerçektir. Bu çevreler vakıf kurucularını, varlığı ile bir hayır yapacaksa bu hayırdan öncelikle kendi yöresinin insanlarının, ya da yakın çevresinde bulunan ihtiyaç sahiplerinin yararlanmasının daha doğru olacağı konusunda yönlendirmişlerdir.

Ayrıca, insanlar sosyal etkinliklerini genellikle kurdukları dernekler aracılığı ile yaparlar. Ancak toplum, 1980 yılından sonra dernek kurmak yerine vakıf kurmayı tercih etmeye başlamıştır. Özellikle kamu kurumlarında veya özel kurumlarda çalışanların, bireysel olarak gerçekleştiremedikleri sosyal etkinliklerde bulunma isteklerini, dernek yerine kurulacak bir vakıf aracılığı ile gerçekleştirmeyi düşünmeleri de bu hususta etkin olmuştur. Bazı kamu kurumlarının veya katma bütçeli dairelerin; Devlet bütçesinden sağlanan ödeneklerle karşılayamadıkları ihtiyaçlarını, kurulacak vakıflar aracılığı ile kurumun hizmetlerinden yararlananlardan çeşitli adlar altında toplanacak gelirlerle karşılama yoluna gittikleri de sıklıkla görülmektedir.

Vakıfların, derneklere göre daha sıkı bir şekilde denetlenmesi ve daha kolay gelir toplayabilmesi, daha büyük sermayeye sahip olabilmelerini sağlamakta ve vakıflara aracılığı ile istenilen amaçlara daha kolay ulaşılabilir. Bu hususlar, vakıfları toplum açısından daha güvenilir ve tercih edilir kılmış ve hatta bunun sonucu olarak birçok dernek statü değişikliğine giderek vakfa dönüşmüştür. Bu dönüşüm, esas itibarıyla kuruluş şekilleri, amaçları, faaliyetleri, topluma katkı sağlama şekil ve alanları tamamen farklı olmakla birlikte vakıfları derneklere yaklaştırmış, daha doğru bir ifade ile bir mal topluluğu olması gereken vakıfları dernekler gibi insan topluluğu haline getirmeye başlamıştır.

Bunun sonucu da topluma hizmet etmesi gereken vakıfların, artık belli kişilere hizmet eder hale gelmesi şeklinde ortaya çıkmıştır. Böylece, ekonomik istikrarsızlık nedeniyle zaten işlevini gerektiği gibi yerine getiremeyen vakıflar, bir de bu tür anlayış değişiklikleri ile yozlaşma sürecine girmiştir.

c. SİYASİ NEDENLER

903 Sayılı Kanun'la 1967 yılında Bakanlar Kurulu'na vakıflara vergi muafiyeti tanınması yetkisi verilmesi ile cumhuriyet döneminde duraklayan vakıf kuruluşları yeniden hız kazanmıştır. Ancak, Bakanlar Kurulu'na tanınan bu yetki, vakıfları siyasilere yakın olmak durumunda bırakmıştır. Kuruluş tarihinden sonra vergi muafiyeti tanınması talebinde bulunan vakıflar bu taleplerini genellikle bir veya daha fazla siyasi aracılığıyla izleyip sonuçlandırmışlardır.

Bunun sonucu olarak vakıflara vergi muafiyeti tanınması aşamasında katkı sağlayan siyasilerin vakıf yönetimlerinden amaçlara uygun veya amaç dışı konularda talepleri olmuştur. Bu taleplerin yerine getirilmesi ise vakıfları zaman zaman normal faaliyetlerinin dışına çıkmak zorunda bırakabilmiştir. Böylece en azından, hiçbir ayırım gözetmeksizin kamuya yönelik olması gereken faaliyetler kısmen de olsa gerçekte ihtiyaç sahibi olmayanlara yönelik de olabilmektedir. Vakfın ileride çıkabilecek sorunlarının çözümü için yine aynı siyasilere gidilebilecek olması vakıf yöneticileri açısından bu taleplerin yerine getirilmesini zorunlu kılmıştır. Bu oluşumda, devlet dairelerinde alışıla gelmiş iş gördürme şeklinin rolü yadsınamaz.

Bazı vakıflar ise tamamen kurucularının tercih ettiği siyasi oluşumlara yönelik faaliyetlerde bulunmaktadır. Hatta bu vakıflar, kurdukları şirketler veya iktisadi işletmeler vasıtasıyla kamu görevinde bulunan destekledikleri siyasi oluşumun temsilcilerinin katkılarıyla devlet işleri ile ilgili ihaleleri almakta ve ekonomik olarak hızla güçlenmektedirler. Bu güçlenmeye paralel olarak destekledikleri siyasi oluşuma katkıları da artmaktadır. Bu iç içeliğin sonucu olarak vakıf faaliyetleri tamamen amacının dışına çıkarak siyasi bir nitelik kazanmakta, vakıf anlayışı yozlaşmaktadır.

4. VAKIF ANLAYIŞINDAKİ DEĞİŞİKLİKLERİN SONUÇLARI

Yukarıda kısaca ana hatlarıyla değinilen vakıf anlayışında zaman içinde meydana gelen olumsuz değışiklikler, toplumda vakıflara farklı bakılmasına sebebiyet vermiş ve bu olgunun sonucu olarak vakıflar aleyhine bazı düzenlemeler yapılmıştır.

Vakıf kurucularının vakıf hukukunu sürekli olarak dejenere etmeleri, buna karşılık Vakıflar Genel Müdürlüğü'nün gerek kuruluş aşamasında, gerekse daha sonra vakıflar üzerinde bu yozlaşmayı önleyecek etkili denetimler yapamaması vakıfların birer hayır kurumu olmaktan çok ticari faaliyet gösteren şirketler haline gelmesine neden olmaktadır.⁴¹ Bunun sonucu olarak da vakıf kuruluşlarının teşviki bakımından çok önemli işlev gören vergi muafiyetini kısıtlayıcı düzenlemeler kaçınılmaz hale gelmiştir.

Vakıflardaki yozlaşmanın devam etmesi halinde haksız rekabetin önlenmesi ve vakıfların disipline edilmesi bakımından vakıflara tanınan vergi muafiyeti avantajı zaman içinde tamamen ortadan kaldırılabilecektir.

Böyle bir gelişme ise vakıf kuruluşlarının yeniden durmasına, özellikle dar gelirliilerin, varlıklıların vakıflar aracılığı ile verdikleri bedelsiz veya ucuz hizmetlerden yoksun kalmalarına, devletin de kamu hizmetlerinin görülmesindeki en büyük destekçisini yitirmesine sebebiyet verecektir. Kısaca sonunda kaybeden toplum olacaktır.

Bütün bu olumsuzlukların yaşanmaması için Vakıflar Genel Müdürlüğü'nün; vakıfların kuruluşu aşamasındaki işlevini yozlaşmayı önleyici yönde etkin kılması, gereksinim varsa gerekli yasal düzenlemelerin zaman kaybetmeden yapılmasını sağlaması, vakıflar üzerindeki denetimlerin, teftiş ve denetleme payının kayıpsız tahsilinden öte, vakıfların vakıf gibi çalışmasını sağlamaya yönelik hale getirmesi kaçınılmaz zorunluluktur.

⁴¹ Özkan, a.g.e., s.20.

Her şeyden önemlisi, bütün bu önlemler alınsa dahi vakıfların; kendi içlerinde bir öz denetim mekanizması kurmak suretiyle vakıf hukukuna aykırı faaliyette bulunan vakıfları bir şekilde dışlamaları, vakıflar hakkında kamuoyunda oluşan yanlış yargıların ortadan kaldırılması bakımından önemli katkılar sağlayacaktır.

B- VAKIFLARIN ÇEŞİTLERİ

1. GENEL AÇIKLAMALAR

Ülkemizdeki vakıfları esas itibariyle Eski ve Yeni Vakıflar olarak sınıflandırabiliriz. Eski Vakıflar, Cumhuriyet öncesi kurulan vakıflardır. Yeni vakıflar ise, Cumhuriyet sonrası kurulan vakıfları ifade eder.⁴²

Vakıfları; vakıf gelirlerinden yararlananlara, yönetim şekillerine, kuruluşunda tahsis olunan malların niteliğine, hizmetlerine ve denetim şekillerine göre sınıflandırmak mümkündür.

Ancak bu çalışmada vakıfları;

- Gelirleri kullananlar bakımından,
- Yönetim ve denetim bakımından,

olmak üzere en çok benimsenen iki şekle göre sınıflandıracamız.

2. GELİRLERİNDEN YARARLANANLAR BAKIMINDAN VAKIFLAR

Vakıflar, gelirlerinden yararlananlar bakımından üçe ayrılır.

⁴² Ögredik, Günay, Vakıflar ve Vakıf İktisadi İşletmelerinin Vergi Mevzuatı Açısından İncelenmesi, Yaklaşım Dergisi, 22. Sayı, Mayıs 2005

a. HAYRİ VAKIFLAR

Sahip olduğu bütün gayrimenkul mallardan hiç bir ayırım yapılmaksızın varlıklı varlıksız herkesin yararlandığı vakıflara hayri vakıflar denir.

Bunlardan varlığı; okul, cami, köprü, yol, kütüphane, mezarlık gibi amaçlara tahsis edilenlere "ayni ile intifa olunan vakıflar (müessesat-i hayriye)", bu vakıflara gelir sağlayan ve vakfedilen gayrimenkul malın kendisinden yararlanılamayan, ancak kira ve benzeri gelirleri vakıf tarafından belirlenmiş olan amaçlara harcanan vakıflar da "ayni ile intifa olunmayan vakıflar (müstagallat-ı vakfiyye)" olarak adlandırılmıştır.

Bu vakıfların sahip oldukları gayrimenkuller, bir yıl veya üç yıl gibi kısa süreli, tek kira sözleşmesi ile veya kendisine kiraya verilenin mirasçılarına dahi geçecek şekilde de uzun süreli olarak kiraya verilebilmektedir.

Bu şekilde değerlendirilen vakıf gayrimenkullerinin zaman içinde yıkılması, yanması gibi sebeplerle tamamen kullanılamaz ve onarılamaz hale gelmesi olasıdır. Belirtilen nedenlerle, binanın yıkılması, bağ ve bahçenin bozulması gibi hallerde arsa ve arazi üzerine bina yapmak, üzüm bağı dikmek, ağaç yetiştirmek ve kiracıya mülkiyet hakkı tanımak suretiyle vakfın yeniden canlandırılması yoluna gidilebilir.

Bu durumda toprağın mülkiyeti vakfa, üzerine yapılan tesislerin mülkiyeti ise kiracıya ait olur. Kiracının, vakıf mütevellisine mülkün tasarruf hakkı karşılığı ödediği arsa bedeline yakın bedele "mukataa", yıllık kiraya ise "icare-i zemin" denir. Faaliyetlerini bu şekilde sürdüren vakıflar "mukataalı vakıflar" olarak adlandırılmıştır.

İcraatlı vakıflarda ise kiracının vakfa ait malın tasarruf hakkı karşılığı ödediği tutara "icare-i muaccele", yıllık kira bedeli olarak yaptığı ödemeye de "icare-i müeccele" denir.⁴³

⁴³ Erkilet, Şabat, Vakıflar ve Derneklerin Vergilendirilmesi, Ankara 1991, s.21.

b. ZÜRRI VAKIFLAR

Zürri vakıflar, kurucularının; vakıf gelirlerinden çocuklarını, çocuklarının çocuklarını (torunlarını) yararlandırmayı şart koşan vakıflardır. Bu vakıflarda temel amaç; kendi soyundan gelenlere de bir miktar mal bırakmak veya vakfedenin malını kendi soyundan gelenlere tahsis etmektir. Bununla beraber, bu vakıflarda toplumdaki fakirlere yardım da amaçlar arasındadır.

c. AVARIZ VAKIFLAR

Avarızın kelime anlamı; arıza, hastalık ve ölüm gibi istenilmeyen hal ve afettir. Avarız vakıflar da varlık ve gelirleri; hayır sahipleri tarafından dar gelirlilerden ölenlerin donatım ve kefenlenmesine, hastalanıp iş, güç ve kazançtan yoksun kalanların beslenme, geçim ve tedavilerine, vakfın kurulduğu köy veya mahallenin kuyu ve çeşmelerinin, suyollarının onarımı gerektiğinde bunların onarılmasına harcanmak üzere tahsis olunan vakıflardır.

Bu vakıflar, dil, din, mezhep, ırk ayrımı yapmaksızın ani bir arıza nedeniyle sermaye veya başka bir şeye gereksinim duyan küçük esnafın bu tür sıkıntılarını giderme konusunda da yardımcı olurlar.

Avarız vakıflar ile günümüzde faaliyet gösteren sosyal yardımlaşma ve dayanışma vakıfları arasında hizmet şekli ve amaçlar bakımından büyük benzerlikler bulunmaktadır.

Osmanlı döneminde de sosyal ve milli dayanışmayı sağlamak üzere, her mahalle halkının kendi aralarında teşkilatlanarak "avarız vakıflar" kurduğu bilinmektedir.⁴⁴

⁴⁴ Günel, M.Ali, Osmanlı İmparatorluğu'nda Vakıf ve 16. Yüzyıl Harput Vakıfları, Vakıflar Genel Müdürlüğü Yayını, 1985, s.182.

3. YÖNETİM VE DENETİM BAKIMINDAN VAKIFLAR

Günümüz vakıfları, 2762 sayılı Vakıflar Kanunu⁴⁵ ile yönetim ve denetleme bakımından "Mazbut Vakıflar" ve "Mülhak Vakıflar" olmak üzere ikiye ayrılmıştır.

a. MAZBUT VAKIFLAR

Mazbut vakıflar, Medeni Kanun yürürlüğe girmeden önce kurulan vakıflardır. Vakıflar Kanunu'ndan önce her biri ayrı tüzel kişiliğe sahip olan mazbut vakıflar, anılan Kanun ile hepsi bir tüzel kişilik altında toplanmıştır. Vakıflar Kanunu ile aşağıda sayılan türden vakıflar mazbut vakıf statüsüne alınmıştır.⁴⁶

1- Vakıflar Kanunu'ndan Önce El Konulmuş Vakıflar

Bu vakıflar, vakıf resmi senetlerine göre ilgililerin intifa hakları saklı olan vakıflardır.

2- Vakıflar Kanunu'ndan Önce idaresine El Konulmuş Vakıflar

Vakıf resmi senedine göre istihkaklarını alabilen vakıf mütevellileri bulunan ve Vakıflar Genel Müdürlüğü'nce idare edilen vakıflardır.

3- Mütevelliliği Bir Makama Verilmiş Vakıflar

Mütevelliliği; sadrazamlara, şeyhülislamı, fetva eminlerine şart edilmiş eski vakıf hukukuna dayanan vakıflardır.

4- Kanunen veya Fiilen Hayri Bir Hizmeti Kalmamış Vakıflar

Şehir ve kasabaların su ve benzeri gereksinimlerinin karşılıksız olarak karşılanması amacıyla kurulan, ancak günümüzde, yerleşim merkezlerinin kamu hizmetleri belediyelerce yerine getirildiğinden devlete geçen vakıflardır.

⁴⁵ 13.06.1935 tarih ve 3027 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

⁴⁶ Özkan, a.g.e., s.25.

5- Mütevelliliği Vakfedenin Çocuklarından Başkalarına Verilmiş Olan Vakıflar

Mütevellisi olacak kimsenin kalmaması nedeniyle mazbut vakıflar kapsamına alınan vakıflardır.

6- Mütevellisi Olmayan Vakıflar

7- Kütüğe Kaydettirilmemiş Vakıflar

Süresi içinde kısmen veya tamamen vakıf kütüğüne kaydettirilmeyen vakıflardır.

b. MÜLHAK VAKIFLAR

Vakıflar Genel Müdürlüğü'nün denetimine tabi olup mütevellileri tarafından yönetilen ve kendi taahhütleri ile bağlı olduklarından borçlarını mal varlıklarından ödeyen vakıflar, mülhak vakıflardır.

Vakıflar Kanunu ha göre mülhak vakıf statüsünde olan vakıflar şunlardır:

1- Mütevelliliği Vakfedenin Çocuklarına Verilmiş Vakıflar

Mülhak vakıflarda vakfın idaresi, esas itibariyle vakıf kurucusunun iradesine bağlıdır. Ancak, Vakıflar Kanunu ile eski uygulamalarda görülen sakıncaların ortadan kaldırılması için mütevellilik görevi kendisine verilen çocuk, güven vermek ve reşit olmak gibi bazı koşulları taşıyuncaya kadar vakfın Vakıflar Genel Müdürlüğü'nce idare edilmesi öngörülmüştür. Bu vakıfların yönetimi geçici olarak adı geçen Genel Müdürlük tarafından yürütülmekte olup ayrı tüzel kişiliğe sahip oldukları açıktır.

2- Cemaatlere ve Esnafa Ait Vakıflar

Rumlar, Museviler ve Ermeniler gibi ülkemizde bulunan azınlıklar tarafından idare edilen vakıflar, cemaatlere ait vakıflar olarak adlandırılmaktadır. Bu vakıflar, genellikle heyetler tarafından idare edilirler. Bazıları ise patrikliklerce de idare edilmektedir. Denetimleri diğer mülhak vakıflarda olduğu gibi Vakıflar Genel Müdürlüğü'nce yapılmaktadır.

Esnafa ait vakıfların ise biri saraçlara, diğeri yorgancılara ait olmak üzere iki örneği bulunmaktadır.

3- 903 Sayılı Kanun'a Göre Kurulan Vakıflar

Cumhuriyet döneminde vakıf kurma faaliyetlerinin iyiden iyiye duraksaması üzerine çıkarılan 903 sayılı Kanun'la, Türk Medeni Kanunu'nun vakıflarla ilgili hükümlerinde değişiklikler yapılmıştır. Bu değişikliklerden birisi de vakıflara vergi muafiyeti tanınması konusunda Bakanlar Kurulu'na yetki verilmesidir. Bu yasa ile ayrıca, Medeni Kanun'da geçen "tesis" kelimesi yerine "vakıf" kelimesinin kullanılması da öngörülmüştür.

Bu Kanunun yürürlüğe girmesi ile birlikte vakıf kurulmasına yönelik tasarruflarda hızlı bir gelişme gözlenmiştir. Uygulamada "yeni vakıf" olarak adlandırılan bu vakıflar da kurucuları tarafından belirlenen mütevellilerince idare edilmektedirler. Vakıflar Genel Müdürlüğü'nün denetimine tabidirler. Ayrıca, istenilen koşulları yerine getirmeleri halinde bu vakıflara Bakanlar Kurulu'nca vergi muafiyeti de tanınabilmektedir.

4- Türk Ticaret Kanunu'na Göre Kurulan Yardım Vakıfları

29.06.1956 tarih ve 6762 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun⁴⁷ 468. maddesinde, şirket sözleşmesinde müstahdem ve işçiler lehine yardım akçesi ayrılabilceği ve yardım amacı ile tahsis olunan para ve diğer malların şirket mallarından ayrılarak bunlarla Medeni Kanun hükümlerine göre bir vakıf (tesis) kurulacağı belirlenmiştir. Bu hükme göre kurulan ve ayrı bir tüzel kişiliğe sahip olan emekli ve yardım vakıfları da diğer mülhak vakıfların tabi olduğu hükümlere tabidir.

1969 yılında 1163 sayı ile yürürlüğe konulan ancak 06.10.1988 tarih ve 3476 sayılı kanun ile değiştirilen Kooperatifler Kanunu'nun⁴⁸ 40. maddesine göre de

⁴⁷ 09.07.1956 tarih ve 9353 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

⁴⁸ 10.05.1969 tarih ve 13195 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

kooperatifte görevli işçi ve memurlar ya da ortaklar için yardım vakıfları kurulabilir ise de şimdiye kadar bu çerçevede bir vakıf kurulmamıştır.

Ayrıca, 29.05.1986 tarih ve 3294 sayılı Sosyal Yardımlaşma ve Dayanışmayı Teşvik Kanunu'nun⁴⁹ 7. maddesine göre; fakir, yardıma muhtaç kişilere yardım etmek, sosyal adaleti sağlamaya katkıda bulunmak ve gelir dağılımını eşit hale getirme çalışmalarını desteklemek amacıyla sosyal yardımlaşma ve dayanışma vakıfları kurulmaktadır. Sosyal yardımlaşma ve dayanışma vakıfları da Vakıflar Genel Müdürlüğü'nün denetimine tabi olmaktadır.

D- VAKIFLARIN KURULUŞU, İŞLEYİŞİ, DENETİMİ VE TASFİYESİ

1. VAKIFLARIN KURULUŞU

Vakıf kurma işlemi, vakıf kurucusu olan gerçek veya tüzel kişinin hukuki bir işlemle kendisine ait bir mal veya hakkı bir daha geri almamak üzere belli bir gayeye tahsis etmesidir. Bu tanımdan da açıkça anlaşılacağı üzere, vakıf kurma işlemi tek taraflı irade beyanına dayanır. Diğer bir ifade ile vakıf kurma işlemi, vakıf kurucusunun irade beyanının kendisi olup bu irade beyanının kabulünü gerektiren ikinci bir irade beyanına gerek bulunmamaktadır.

Hukukumuzda da vakıflar, vakıf kurma serbestîsi prensibinden hareketle düzenlenmiştir. 4721 sayılı Medeni Kanun'un 102. maddesinde öngörülmüş olan şekil şartlarına uymak suretiyle herkes, hem vakıf kurma hem de kuracağı vakfın amacını seçme serbestîsine sahiptir.⁵⁰

Türk hukukunda da vakıf kurucusunun iradesinin yazılı hale getirilmesi ve gerekli işlemlerin tamamlanmasından sonra bu durumun tescili ile kuruluş tamamlanmakta, vakıf tüzel kişilik kazanmaktadır.

⁴⁹ 14.06.1986 tarih ve 19134 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

⁵⁰ İşeri, Ahmet, Türk Medeni Kanunu'na Göre Vakıf, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları No:238, Sevinç Matbaası 1986, s.17.

Resmi senetle vakıf kurma işleminin temsilci aracılığıyla yapılması, temsil yetkisinin noterlikçe düzenlenmiş bir belgeyle verilmiş olmasına ve bu belgede vakfın amacı ile özgülenecek mal ve hakların belirlenmiş bulunmasına bağlıdır.⁵¹

a. VAKFIN UNSURLARI

Hemen bütün hukuk sistemlerinde mülkiyet, konusunu oluşturan malı ya da mülkü yönetme yetkisini ve kendisinden ya da gelirinden yararlanma hakkını da içerir. Ancak, bazı kişiler mal ve mülkünü kendisi yönetecek durumda veya yönetmeye istekli olmayabilir. Kanun koyucu bu gibi hallerde herhangi bir mülkü ya da gelir kaynağının yönetilmesi ile o mülk ya da gelir kaynağından yararlanılması arasında bir ayrım yapılmasına olanak tanımaktadır. Bu ayrım, mülkü veya gelir kaynağını yönetme hakkını başka gerçek kişilere, bir vakıf kuruluşuna veya şirkete devir, teslim ya da emanet etmek suretiyle gerçekleştirilebilir.

Bir tüzel kişiliğin vakıf olarak kabul edilebilmesi için vazgeçilmez şu unsurların bir arada olması gerekir.

(1). Vakıf Kurucusu (Vakfeden)

Vakıf kurucusu, özel mülkiyetinde bulunan vakıf konusu malı, kendi iradesi ile geri alınmamak üzere belli bir amaca tahsis eden gerçek veya tüzel kişidir. Vakıf kurucusu gerçek kişilerin, her şeyden önce fiil ehliyetine sahip olması gerekir. Temyiz kudretine sahip olup reşit olan ve kısıtlı hali bulunmayan kişiler fiil ehliyetine sahiptir demektir. Temyiz kudreti, görünüşe göre normal bir insanın hareket etme kabiliyetine sahip değildir. Mümeyyiz olan reşit kişiler ve mahkeme kararı ile reşit sayılanlar da vakıf kurabilirler.

⁵¹ Şahin, Mehmet, "Vakıf ve Derneklerin Vergilendirilmesi ve Denetimi", E-Yaklaşım, Ekim 2004, Sayı:15

Ancak;

a) Affa uğramış olsalar dahi;

- Zimmet, ihtilas, irtikap, rüşvet, hırsızlık, dolandırıcılık, sahtecilik, inancı kötüye kullanma, dolanlı iflas gibi yüz kızartıcı suçlar ile istimal ve istihlak kaçakçılığı dışında kalan kaçakçılık suçları ve resmi ihale ve alım satımlara fesat karıştırma suçlarından biriyle mahkum olanlar,

- 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu'nun⁵² ikinci kitabının birinci bölümünde yazılı suçlardan veya bu suçların işlenmesini aleni olarak tahrik etmek suçlarından biriyle mahkum olanlar,

- Türk Ceza Kanunu'nun 216. maddesinde yazılı halkı; sınıf, ırk, dil, mezhep veya bölge farklılığı gözeterek, kin ve düşmanlığı açıkça tahrik etme suçlarıyla, aynı Kanununun 197. maddesinde yazılı parada sahtecilik suçundan mahkum olanlar,

- 12.04.1991 tarihli ve 3713 sayılı Terörle Mücadele Kanunu⁵³ kapsamında bulunan suçlardan biriyle mahkum olanlar,

b) İşlediği herhangi bir suçtan dolayı ağır hapis veya taksirli suçlardan başka suçlar için altı aydan fazla hapis cezasına mahkûm olanlar,

vakıf kuramazlar.⁵⁴

Vakıf, kurucusunun bu yöndeki iradesini açıklaması ve gerekli koşulların yerine getirilmesi sonucu bu iradenin asliye hukuk mahkemesince tescili ile kurulmaktadır. Ancak, vakıf kurucusu olacak kişinin yukarıda sayılan suçları işlememiş ve cezalara çarptırılmamış olması gerekmektedir. Aksi halde, söz konusu suçlardan dolayı ceza alan bir kişinin vakıf kurma yönündeki irade beyanının tescil edilmeyeceği, dolayısıyla vakıf kurmasının mümkün olmayacağı açıktır.

⁵² 12.10.2004 tarih ve 25611 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

⁵³ 12.04.1991 tarih ve 20843 (mükerrer) sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

⁵⁴ Türk Medeni Kanun Hükümlerine Göre Kurulan Vakıflar Hakkında Genel Tebliğ, 24.12.1997 tarih ve 23117 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

(2). Vakfedilen Mal veya Gelir Kaynağı

Türk Medeni Kanunu'nun 101. maddesine göre vakıf; gerçek veya tüzel kişilerin yeterli mal ve hakları belirli ve sürekli bir amaca özgülemeleriyle oluşan tüzel kişiliğe sahip mal topluluklarıdır. Bir mamelekin bütünü, gerçekleşmiş veya gerçekleşeceği anlaşılan her türlü gelir ya da ekonomik değeri olan haklar, bir amacın gerçekleştirilmesi için vakfedilebilmektedir.

Bu durumda, bir vakfın var olabilmesi için öncelikle belli bir amaca tahsis edilmiş malvarlığı olması gerekir. Malvarlığı tanımına; taşınır ve taşınmaz mallar, para, hisse senedi, tahvil, hazine bonosu, kamu ortaklığı senetleri gibi menkul kıymetler, iktisadi işletme, gerçekleşmiş veya gerçekleşmesi olası faiz, temettü, kar payı, işletme, intifa ve alacak hakları, aktif nitelikli olmak kaydıyla mamelek, ekonomik değere sahip tüm haklar girmektedir.

Para dışında tahsis olunan malvarlığı ve hakların değerleri, kurucular tarafından kuruluştan önce mahkeme yoluyla tespit ettirilir. İkişer örnek olarak hazırlanacak tespit kararı ve ekleri, kuruculardan teslimi istenilen belgelerle birlikte bir örneği Vakıflar Genel Müdürlüğü'ne gönderilmek üzere vakfın tescili talebi için açılacak davada, mahkemeye verilir.⁵⁵

Tahsis olunan malvarlığı ile vakfın amacı arasında sıkı bir bağ vardır. Bu nedenle, tahsis olunan malvarlığının; belirlenen amaca uygun, o amacın gerçekleştirilmesine yetecek büyüklükte ve verimlilikte olması esastır. Ancak, zaman içinde tahsis olunan malvarlığının, değeri ve geliri artabileceği gibi amaç olarak belirlenen hizmetlerin maliyeti de yükselebilir.

Son yıllarda para veya diğer menkul kıymetler tahsis olunmak suretiyle vakıf kurulması olaylarına sıkça rastlanmaktadır. Her ne kadar para ve diğer menkul kıymetler de vakıf kuruluşu için tahsis olunabilmekte ise de bu gibi hallerde vakfın

⁵⁵ Sözü Edilen Genel Tebliğ, s.12.

amacı, bunların faiz, kar payı ve benzeri getirilerinin harcanması ile gerçekleştirilebilecektir.

Ancak, tahsis olunan para veya menkul kıymetlerin getirilerinin sürekli olarak amaçlara harcanması nedeniyle zaman içinde, bunların ekonomik değerlerinin, başlangıçtaki düzeyinde korunması mümkün olamamaktadır. Hatta bazen tahsis olunan paranın ya da menkul kıymetin kendisinin de amaçlar için harcandığı görülmektedir ki bu sermayenin tamamen kaybedilmesi anlamına gelmektedir. Her iki halde de belirlenen amacın gerçekleştirilemeyeceği, en azından vakıfta sürekliliğin sağlanamayacağı açıktır.

Böyle bir sıkıntının yaşanmaması, belirlenen amaca ulaşılabilmesi ve vakıfta sürekliliğin sağlanması bakımından vakıf kuruluşlarında; ya taşınmazlar gibi ekonomik dalgalanmalar karşısında değerini koruyabilen malvarlıklarının tahsis olunması ya da tahsis olunan para veya menkul kıymetlerin en kısa süre içinde gelir getirici özelliğe sahip ve özellikle enflasyon dolayısıyla değerini kaybetmeyecek mallarla değiştirilmesi yerinde olacaktır.

(3). Vakfın Amacının Belirlenmesi

Vakıf denildiğinde ilk akla gelen şeylerden birisi de vakfın, hangi konuda faaliyet gösterdiği, diğer bir ifade ile amacının ne olduğudur. Vakıf, amacının belirlenmesi ile anlam kazanır. Vakfın amacı, kurucusunun bu yöndeki irade beyanını açıklaması ile belirlenir. Kurucunun açıkladığı amaç onun; gerçekleştirmeyi düşündüğü hedefi veya hedefleri, daha açık bir ifade ile iç dünyasını ifade eder.

Vakıf kuruluşlarında amaç, öteden beri yardım, iyilik, hayır işleri yapma ya da toplumun gereksinim duyduğu alanlarda kamu yararına hizmet etme şeklinde belirlenmektedir. Amacın, yasalara, genel ahlaka ve toplumun yaşam şekline, kısaca yazılı olan veya olmayan hukuk kurallarına aykırı olmaması esastır.

Vakfın faaliyetlerinin sağlıklı yürütülebilmesi için kurucu tarafından, amaç çerçevesinde hangi konulara, nerelere harcama yapılacağına açık bir şekilde ortaya konulması gerekir. Vakfın kuruluşunda belirlenen amaç ile vakfın faaliyetleri sonucu ulaşılan sonuç çakışmıyorsa istenilen hedefe varılmış demektir.

Amaç, kişinin erişmek istediği sonucu anlatmaktadır. Diğer bir ifade ile amaç kavramı, ileriye dönük olup gerçekleşmesi önceden kestirilemeyen veya bu konuda bazı engelleri bulunması olası halleri de kapsar.

Amaç kavramı, tüzel kişiliğe sahip, birer hukuki varlık olan vakıflarda ise onların varoluşunun tam anlamıyla zorunlu bir temel unsuru, tüzel kişiliğinin ruhudur. Amacın olmadığı yerde vakıftan söz edilmesi zaten söz konusu olamaz ve vakıf felsefesine de ters düşer. Vakfın amaçlarını gerçekleştirmesi için yapacağı iş ve işlemlerin faaliyetler arasında gösterilmesi gerekir. Bunlar amaçlar arasında gösterilemeyeceği gibi faaliyetler arasında da başka amaçlara ya da gerçekleşmesi olanaksız iş ve işlemlere yer verilemez.

Eskiden vakıflar sadece tamamen hayri amaçlarla kurulurken, günümüzde ekonomik amaçlarla da vakıf kurulabilmekte veya vakıf resmi senetlerinde, hayır ve toplumsal yardımlaşmaya yönelik temel amaçların yanı sıra ekonomik amaçlara da yer verilmektedir.

Hukukumuzda, ekonomik amaçlarla vakıf kurulmasını yasaklayan bir düzenleme bulunmamaktadır. Kaldı ki, günümüzde vakıfların amaçlarına ulaşabilmeleri için başlangıçta tahsis olunan malvarlığını bir şekilde verimli hale getirmeleri, işletmeleri gerektiğinden, resmi senetlerde ekonomik amaçlara da yer vermeleri kaçınılmazdır. Aksi halde, var olan ekonomik yapı içinde hedeflenen amaca ulaşılması olanaksızdır.

Ülkemizde, okul ve hastane vakıfları gibi sadece bir iktisadi işletmenin çeşitli gereksinimlerinin karşılanması amacıyla kurulmuş ve kamu yararına hizmet verdikleri

gereğesiyle Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınmış vakıflar da bulunmaktadır. Bunlara, Galatasaray Vakfı, TED Koleji Vakfı, Cerrahpaşa Tıp Fakültesi Vakfı, Anadolu Üniversitesi Güçlendirme Vakfı, ODTÜ Geliştirme Vakfı gibi daha birçok vakıf örnek gösterilebilir.⁵⁶

Vakıflarda başlangıçta belirlenen amacın değiştirilmemesi temel prensiptir. Ancak, Türk Medeni Kanunu'nun 113. maddesine göre; durum ve koşullardaki değişimler yüzünden vakıf senedinde yazılı amaca bağlı kalınması vakfedenin arzusuna açıkça uymayacak hale gelmiş ise mahkeme, vakfın yönetim organı veya denetim makamının başvurusu üzerine diğerinin yazılı görüşünü aldıktan sonra vakfın amacını değiştirebilir.

Amacın gerçekleşmesini önemli ölçüde güçleştiren veya engelleyen koşulların ve yükümlülüklerin kaldırılmasında veya değiştirilmesinde de aynı hüküm uygulanır. Amaca özgülünen mal ve hakların daha yararlı olanları ile değiştirilmesini veya paraya çevrilmesini haklı kılan sebepler varsa mahkeme, vakfın yönetim organı veya denetim makamının başvurusu üzerine diğerinin yazılı görüşünü aldıktan sonra gerekli değişikliğe izin verebilir.

Bazı yazarlar, bu koşullar gerçekleşse dahi amacın değiştirilemeyeceğini, değişikliğin vakıf kurma eğilimini zayıflatacağını, hatta yok edeceğini ileri sürmektedirler. Türk Medeni Kanunu'nun vakfın amacının değiştirilmesine ilişkin 113. maddesindeki hüküm, vakfedenin vakıfla güttüğü esas amaca erişmek ve gayeye ulaşmak için yeni bir amaç, özel bir durum ortaya çıkması halinde yapılacak değişikliği veya ilaveyi kapsamaktadır. Yoksa vakfedenin son arzusunun aksine bir arzuyu resmi senede eklemek olarak anlamamak gerekir.⁵⁷

⁵⁶ Özkan, a.g.e., s.34.

⁵⁷ Erkilet, a.g.e., s.32.

(4). Vakıf Resmi Senedi

Bir vakfın kurulması için olması gereken unsurlardan birisi de resmi senettir. Vakıf resmi senedi, kurucunun iradesinin yazılı hale getirildiği belgedir ve adı üzerinde resmi olarak düzenlenir.

Vakıf resmi senedinde, kurucunun; vakfın amacına, vakfın kim ya da kimler tarafından yönetileceğine dair düşüncelerinin yanı sıra vakfın adı, merkez adresi, amacının gerçekleştirilebilmesi için yapılacak faaliyetler, organlarının neler olduğu, tasfiyesi halinde malvarlığının nereye veya kimlere bırakılacağı ile hukuk kurallarına uygun olmak kaydıyla diğer özel düzenlemeler yer alır. Kısaca resmi senet, vakfın faaliyetlerine yön veren kılavuzu, anayasasıdır. Vakıf var oldukça, resmi senette yazılı bulunan kurallara uygun faaliyet göstermek zorundadır.

b. VAKFIN KURULUŞ ŞEKİLLERİ

Türk Medeni Kanunu'nun 102. maddesine göre vakıf kurma iradesi, resmi senetle veya ölüme bağlı tasarrufla açıklanır. Vakıf, yerleşim yeri mahkemesi nezdinde tutulan sicile tescil ile tüzel kişilik kazanır.

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

Uygulamada bazı vakıfların iktisadi bir işletme teşekkül ettirmeksizin bizatihi vakıf tüzel kişiliği altında ticari faaliyetlerde buldukları ve bu yöndeki tatbikat sonucunda vakıf tüzel kişiliğinin ticari bir kuruluşmuş gibi nitelendirildiği bilinmektedir.⁵⁸

⁵⁸ Saydam, Okan, Türk Medeni Kanunu'na Göre Vakıf Yeni Vakıflar, Kuruluşu, Hukuki Yapısı, Muhasebe Düzeni, Sev Matbaacılık ve Yayıncılık A.Ş., 1998, s. 53

Mahkemeye başvurma, resmi senet düzenlenmiş ise vakfeden tarafından; vakıf ölüme bağlı tasarrufa dayanıyorsa ilgililerin veya vasiyetnameyi açan sulh hakiminin bildirimine üzerine ya da Vakıflar Genel Müdürlüğüne re'sen yapılır. Başvurulan mahkeme, mal ve hakların korunması için gerekli önlemleri re'sen alır.

(1). Resmi Senetle Kuruluşta Usul

Vakıf, Vakıflar Yönetmeliği'nin⁵⁹ 4. maddesi uyarınca, noterlerce resmi şekilde düzenlenmiş resmi senetle kurulur. Re'sen düzenlenmiş olmadıkça, yalnız imzaları noterce tasdik edilmiş belgelerle vakıf kurulması mümkün değildir.⁶⁰

Vakıf kurucularının vakıf kurmak için;

- Nüfus cüzdanı suretini,
- İkametgah ilmühaberini,
- Vakıf kurmaya engel olan suçlardan mahkum edilmemiş olduklarına dair sabıkasızlık belgesini,
- Varsa çalıştıkları veya bağlı oldukları kurum ve kuruluşlardan aldıkları hizmet belgesini,

ikişer örnek halinde hazırlamaları ve sekiz adet vesikalık fotoğrafla örnek vakıf senetlerine uygun olarak noterlikçe düzenlenen vakıf resmi senedi ile birlikte dava dilekçesi ekinde bir nüshası Vakıflar Genel Müdürlüğü'ne gönderilmek üzere vakfın tescili talebiyle dava açılan mahkemeye vermeleri gerekir.

(a) Vakıf Resmi Senedinin Yazılması

Vakıf kurucusu, vakfa ilişkin irade beyanını, bu beyanının gerçekleşmesine ilişkin usul ve esasları düzenleyeceği vakıf resmi senedinde açık bir şekilde belirlemek zorundadır. Vakıf resmi senedi, vakfedenin vakıf konusundaki iradesinin yazılı hale

⁵⁹ 27.10.2008 tarih ve 27010 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

⁶⁰ Malatyaloğlu, Gürsel Ertaş, YGHD'nin 13.10.1986 tarih ve E:1159, K:4475 sayılı Kararı, Yargıtay 6. HD Kararları, s.367-368.

getirilmiş şeklidir. Söz konusu iradenin kanıtı, açıklanan iradede dönülmezliğin güvencesidir.

i. Vakıf Resmi Senedinde Yer Alması Zorunlu Hususlar

Vakıf resmi senedinde; vakfın adı, merkez ikametgâh adresi, vakfın amacı, amacın gerçekleştirilmesi için yapılacak faaliyetler, tahsis olunan mallar ve haklar, vakıf organları ve vakıf kuruluşu (teşkilatı) açıkça gösterilir.

- Vakfın İsmi

Vakfın ismi, faaliyet konusuna uygun olmalı, faaliyetle ilgisi bulunmayan, yanıltıcı kelimeleri içermemelidir. Türk Medeni Kanunu'nda, Türk, Türkiye, Cumhuriyet, Atatürk gibi kelimelerin kullanılmayacağı yönünde hüküm bulunmamaktadır.

Dolayısıyla, kurucuların vakıflarına isim belirlerken bu kelimeleri herhangi bir makamdan izin almadan kullanmaları mümkündür. Ancak, kamu kurum ve kuruluşları, meslek odaları, sendikalar, mahalli idareler ile üniversiteler bünyesinde kurulan vakıflar, söz konusu kurum ve kuruluşlar ile üniversitelerin ismini alamazlar. Bu kurum ve kuruluşlarda daha önce kurulmuş vakıflar, bunların verdiği hizmetlerle ilgili olarak gerçek ve tüzel kişilerden her ne adla olursa olsun bağış ve yardım gibi paralar alamazlar, bu yönde bir menfaat sağlayamazlar. Ayrıca bu kurum ve kuruluşlar, bünyelerinde kurulan vakıflara yaptığı hizmetler için herhangi bir mal veya para aktaramazlar.

- Vakfın İkametgah Adresi

Vakfın şubeleri de varsa veya merkezin olduğu yerde başka bir faaliyet yeri de bulunuyorsa, vakıf resmi senedinde ikametgâh adresi olarak merkezin adresi bildirilir.

Senet değişikliğini gerektirmeyen ikametgâh adresi değişiklikleri, 15 gün içinde ilgili Vakıflar Bölge Müdürlüğü'ne bildirilir.

- Vakfın Organları

Vakıf resmi senesinde bulunması gereken bir diğer husus da vakfın organlarıdır. Vakfedenin en az bir vakıf yönetim organı oluşturması zorunludur.

Bununla beraber;

- Dar amaçlı olarak en fazla beş kişi tarafından kurulan ve bu kişilerce yürütülmesi öngörülen vakıflarda, en az üç kişiden oluşan bir heyete,
- Çalıştırılanlara ve işçilere yardım vakıfları ile benzer üyeli vakıflarda, üye ve temsilcileri (delege) tarafından oluşturulacak genel kurul ile yönetim ve denetim kuruluna,
- Bunların dışında kalan vakıflarda ise kurucuların da yer aldığı mütevellî heyete, yönetim ve denetim kuruluna,

resmi senette yer verilmesi gerekir. Vakıf kurucuları isterlerse danışma, planlama kurulu gibi başka organlar da oluşturabilir.

Vakıf resmi senesinde, vakıf organları ve idare şekli yeteri kadar açık bir şekilde belirtilmemiş ise veya sonradan olanaksızlık doğarsa bu eksiklikler, Vakıflar Genel Müdürlüğü tarafından vakıf kurucusuna tamamlattırılır. Vakfeden ölmüş veya eksiklikleri tamamlayamayacak durumda ise veya verilen belirli süre içinde tamamlanmazsa, Vakıflar Genel Müdürlüğü eksikliklerin tamamlanması için düşüncesi ile birlikte mahkemeye başvurur. Bu eksiklikler, vakfın hükümsüzlüğünü gerektirmez. Bu konuda yetkili mahkeme, vakfedenin ikametgahının bağlı olduğu asliye mahkemesidir.

Vakfın merkez teşkilatı ve varsa merkez dışındaki teşkilatının da organları ile birlikte resmi senette açıkça belirtileceği tabiidir.

ii. Vakıf Resmi Senedinde Yer Alması İsteğe Bağlı Hususlar

- İsteğe Bağlı Organlar

Vakıf kurucusu, zorunlu olarak en az bir yönetim organı belirledikten sonra dilerse; tamamen kendi serbest iradesine uygun başka organlar kurulmasını ve bunların çalışma usullerini de belirleyebilir. Bunlara; onur kurulu, denetleme kurulu, temsilciler kurulu, danışma kurulu, yürütme kurulu örnek gösterilebilir.

- Vakıf Yöneticilerinin Seçimi ve Görevden Alınması

Vakıf kurucusu, vakıf yöneticilerinin görevden alınmasını belli koşullara bağlayabilir, ölümleri veya herhangi bir şekilde görevlerinden ayrılmaları durumunda yerlerine yeni yöneticilerin nasıl seçileceğini serbestçe tespit edip vakıf resmi senedine yazabilir.

Bu gibi düzenlemelere daha çok kişiler tarafından kendi adlarını yaşatmak amacıyla kurulan vakıflarda rastlanmaktadır.

- Vakıf Mallarının Tahsis Şekli

Vakıf malvarlığının amaçların gerçekleştirilmesini sağlamaya yetmemesi halinde vakfa tahsisi öngörülen malların ne şekilde idare edileceği hususunda vakıf resmi senedine açık hükümler konulabilir.

Vakıf resmi senedinde bu yönde herhangi bir hüküm yer almazsa, vakfın kendiliğinden dağılması halinde, borçların tasfiyesinden arta kalan mal ve haklar, Vakıflar Genel Müdürlüğü'nce faaliyet konusu en yakın bir vakfa aktarılır.

- Vakıf Gelirlerinin Harcanma Şekli

Genel olarak, vakıf gelirlerinin resmi senette yazılı amaçların gerçekleştirilmesi için harcanacağı tabiidir. Öte yandan, hemen her vakıf Bakanlar Kurulu'na verilen yetki çerçevesinde vergi muafiyeti tanınan vakıf statüsüne alınmak ister.

- Diğer Hususlar

Vakfın hangi hallerde dağılacağı, vakfın idare şekli, amacının ve malvarlığının değiştirilmesi konularında ne şekilde hareket edileceği konularında Türk Medeni Kanunu'nda gerekli hükümler yer almaktadır. Dolayısıyla bu konularda vakıf resmi senedine başka hükümler konulmasının pratikte bir yararı bulunmamaktadır.

Bunların dışında, vakıf kurucusunun vakıf resmi senedine ekleyeceği hükümlerle belli bir amacın gerçekleştirilmesini sağlamak için bir faaliyette bulunulması ya da bulunulmaması yönünde vakıf idare organlarına yükümlülükler getirebilir. Örneğin, her eğitim ve öğretim yılı başında muhtaç en az 50 ilköğretim okulu öğrencisinin kıyafet ve kitap, defter giderlerinin karşılanması istenilebilir. Bunun gibi daha birçok faaliyetin resmi senede konulacak özel hükümlerle sürekli olarak gerçekleştirilmesi sağlanabilir.

(2). Vasiyetname İle Kuruluşta Usul

Ölüme bağlı tasarruf, tasarrufta bulunan kişinin ölümünden sonra yapılmasını istediği şeyleri içeren hukuki bir işlemdir. Adından da açıkça anlaşılacağı gibi bu işlemin, hüküm ve sonuçlarını tasarrufta bulunanın ölümünden sonra ortaya çıkar. Vasiyetname, Türk Medeni Kanunu'nun 531. maddesi hükmüne uygun olarak; resmi şekilde, el yazısı ile ve sözlü olarak yapılabilir.

Kişi sağlıklı ve sahibi olduğu malvarlığını serbestçe idare etme hakkına sahiptir. Ölümünden sonra da malvarlığının kendi isteği doğrultusunda idare edilmesini ve adının yaşatılmasını düzenleyeceği bir vasiyetname ile sağlayabilir. Bunun için

sağlığında, saklı hisseli kanuni mirasçılarının rızasını alarak; resmi, el yazısı veya sözlü olarak (vasiyetnamenin noterde resmi şekilde düzenlenmesinin daha sağlıklı olacağı kuşkusuzdur) düzenleyeceği bir vasiyetname ile sahibi olduğu malvarlığının tamamını veya bir kısmını ölümünden sonra tüzel kişilik kazanacak bir vakfa bırakması yeterli olacaktır.

Bu amaçla düzenlenecek vasiyetname, tasarrufta bulunanın ölümünden sonra kurulacak vakfın resmi senedi olacaktır. Bu nedenle, vasiyetnamede vakfın; amacının, yöneticilerinin, müteveli heyetinin, amacının gerçekleştirilmesi için yapılacak faaliyetlerin, vakfa kalacak malvarlığının, gelirlerinin harcama yer ve şekillerinin çok açık bir şekilde belirlenmesinde yarar bulunmaktadır.

Bu hususlar dikkate alınarak hazırlanan ve imzalanan vasiyetnamenin, notere veya yetkili resmi bir makama teslim edilmesi ile ölüme bağlı tasarrufla vakıf kurulmasına ilişkin hukuki işlem tamamlanmış olacaktır. Tasarrufta bulunan kişinin ölümünden sonra vasiyetname açılır ve vakfedenin mirasçısı ya da vakfedenin mirası resmen idare etmekle görevlendirdiği kişi tarafından mirasın açıldığı tarihten itibaren üç ay içinde vakfın tescili için tescil talebinde bulunulur. Bu süre içinde sözü edilenlerce tescil talebinde bulunulmazsa bu konudaki başvuru Vakıflar Genel Müdürlüğüne yapılır.

(3). Vakfın Tescili

Daha önce de belirtildiği üzere vakıf, resmi senetle veya vasiyet yolu ile kurulur ve vakıf kurucusunun ikametgâhının bağlı olduğu yer asliye mahkemesinde tutulan sicile tescil ile tüzel kişilik kazanır.

(a). Resmi Senetle Kurulan Vakıflarda Tescil

Resmi senetle kurulan vakıflarda resmi senedin bir örneği, onu düzenleyen noter tarafından yedi gün içinde Vakıflar Genel Müdürlüğü'ne gönderilir.

Vakıflar Yönetmeliği'nin⁶¹ 5. maddesi uyarınca vakıf kurucusu, onun ölmesi halinde ise mirasçılarında birisi tarafından asliye mahkemesinden tescil talebinde bulunulabilir. Vakıf resmi senedinin düzenlenmesini izleyen üç ay içinde vakfeden veya ölümü halinde mirasçılarında birisi tarafından tescil talebinde bulunulmamış ya da vakfeden tüzel kişiliğe sahip olup da bu süre içinde infisah etmiş (dağılmış) ise vakfın tescili hususundaki başvuru işlemi Vakıflar Genel Müdürlüğü tarafından yapılır.

(b). Vasiyet Yolu İle Kurulan Vakıflarda Tescil

Vasiyet yolu ile kurulan vakıflarda vasiyetnamenin bir örneği, onu açan sulh hakimi tarafından yedi gün içinde Vakıflar Genel Müdürlüğü'ne gönderilir.

Daha sonra, vakfedenin mirasçısı (kanuni ve mansup mirasçılar) veya vakfeden tarafından mirası resmen idare etmekle görevlendirilmiş kişi tarafından tescil talebinde bulunulabilir. Vasiyetnamenin açılma tarihinden itibaren üç ay içinde bunlar tarafından tescil talebinde bulunulmazsa vakfın tescili hususundaki başvuru işlemi, resmi senetle kurulan vakıflarda olduğu gibi Vakıflar Genel Müdürlüğü'nce yapılır.

(c). Tescil Taleplerinin Asliye Mahkemesince İncelenmesi ve Tescil

Resmi senetle veya vasiyetname yolu ile vakıf kurulması hususunda başvuru yapılan asliye mahkemesi, belgeler üzerinde yapacağı inceleme ile öncelikle vakıf resmi senedinin şekil şartlarına uygun düzenlenip düzenlenmediğini tespit eder. Mahkeme, gerek görürse vakıf kurucusunu ve diğer ilgili kişileri de dinledikten sonra vakfın tesciline karar verir. Uygulamada, mahkemeler tescil işleminden önce genellikle Vakıflar Genel Müdürlüğü'nden de hukuki yönden görüş almaktadırlar.

Mahkeme incelemede, resmi senette belirtilen amacın, kanuna, genel ahlaka ve adaba, ulusal çıkarlara aykırı olup olmadığına ve yeterli düzeyde malvarlığı tahsis edilip

⁶¹ 27.10.2008 tarih ve 27010 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

edilmediğine bakar. Bu inceleme sonucu yargıç, bağımsız bir vakıf kuruluşu gerçekleştirebileceği kanısına varırsa tescil talebini kabul, aksi halde ise ret edecektir.

Vakfın tesciline dair kararın kesinleşmesinden sonra vakıf, mahkemede özel şekilde tutulan sicile kaydedilir ve böylece tüzel kişilik kazanan vakfın kuruluşu tamamlanmış olur. Mahkeme, tescil talebini reddetmesi halinde redde ilişkin verdiği kararı, senetle birlikte Vakıflar Genel Müdürlüğü'ne re'sen tebliğ eder.

(4). Vakfın Mahkemece Tescilinin Sonuçları

Vakfedilen malların mülkiyeti ve haklar, mahkeme siciline tescil ile vakfa geçer. Vakfın tesciline karar veren mahkeme, kararın kesinleşmesini beklemeden gayrimenkullerin vakfedildiğine dair kayıtlarına geçici şerh verilmesi için, durumu derhal tapu idaresine bildirir. Tapu idaresince de kayıtlara bu yönde geçici şerh konulur.

Daha sonra tescil kararının kesinleşmesi üzerine, mahkemece bu durum da re'sen tapu idaresine bildirilir ve gayrimenkullerin vakıf tüzel kişiliği adına tapuya tescil edilmesi sağlanır. Bu bildirimle birlikte vakıf resmi senedinin bir örneği de tapu idaresine gönderilir.

(a). Tescil Üzerine Vakıflar Genel Müdürlüğünce Yapılacak İşlemler

Tescile veya tescil talebinin reddine ilişkin kararlara karşı Vakıflar Genel Müdürlüğü'nce iki ay içinde Yargıtay'da temyiz yoluna gidilebilir. Bu temyiz başvurusu üzerine, tescil kararının temyiz edilmemesi veya temyizi istenilen kararın Yargıtay'ca onanması halinde, Vakıflar Genel Müdürlüğü o vakfı merkezi sicile kaydetmek durumundadır.

Merkez sicil defterinde her vakıf için ayrı bir sayfa açılır. Bu sayfada, vakıfla ilgili olarak resmi senette yer alan bütün bilgiler yer alır. Ayrıca, oluşturulan bir dosyaya da tescil kararı ile birlikte vakıf resmi senedinin bir örneği ve varsa diğer

belgeler konulur. Sicil kaydı ile vakıf senedi arasında bir aykırılık bulunması halinde vakıf senedinin aslına itibar edilir

Merkez siciline kaydedilen vakıf, Resmi Gazete'de ilan edilir. İlanda; vakıf kurucusunun ve vakfın adı, vakfın ikametgah adresi, tescil kararını veren mahkemenin adı ve tescil kararının tarih ve numarası, özet olarak vakfın amacı, vakfedilen malvarlığı ve idare organlarının kimlerden oluştuğu belirtilir.

(b). Tescilden Sonra Vakıf Yönetimince Yapılacak İşlemler

Vakfın tesciline ilişkin işlemlerin tamamlanmasından sonra vakıf resmi senedine göre oluşturulması gereken organların oluşturulması ve Vakıflar Bölge Müdürlüğü'ne bu konuda 15 gün içinde bilgi verilmesi gerekir. Ayrıca, vakıf mütevelli heyeti, yönetim kurulu ve diğer yönetim organlarında görev alanların, 3628 sayılı Mal Bildiriminde Bulunulması Rüshvet ve Yolsuzluklarla Mücadele Kanunu⁶² hükümleri uyarınca Vakıflar Genel Müdürlüğü'ne mal bildiriminde bulunmaları esastır.

Vakıf karar organının verdiği kararlar noterden tasdikli bir karar defterine yazılarak bütün üyeler tarafından imzalanmalıdır. Vakfa ait mali ve idari konularda, vakfı resmi dairelerde, mahkemelerde, üçüncü şahıslara karşı temsil edeceklerin, vakıf adına bankalardan para çekme yetkisine sahip olanların belirlenerek bunların imza sirküleri hazırlanmalıdır.

Bu belirtilen işlemlerle birlikte vakıf işlemlerinin izleneceği defterlerin de hemen tasdik ettirileceği tabiidir. Yeni kurulan vakıflar, Vakıflar Genel Müdürlüğü müfettişlerince yapılacak teftişe kadar, yani ilk yıl işletme hesabı esasına göre defter tutabilirler. Ancak, hem vakıf işlemlerinin daha sağlıklı izlenebilmesi hem de ileride vakfa vergi muafiyeti talebinde bulunulması halinde koşul olarak aranacağından başlangıçtan itibaren bilanço esasına göre defter tutulmasında yarar bulunmaktadır.

⁶² 04.05.1990 tarih ve 20508 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

Bunun için birinci sınıf tüccarların ve kurumlar vergisi mükelleflerinin Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre tutmakla yükümlü oldukları;

- Yevmiye defteri,
- Büyük defter (defteri kebir),
- Envanter defteri,

gibi defterler tasdik ettirilerek kullanılacaktır.

Ayrıca;

- Karar defteri,
- Demirbaş defteri,
- Makbuz ve alındı defteri,
- Gelen ve giden evrakın izlenmesi için evrak defteri,

gibi defterlerin de alınarak notere tasdik ettirildikten sonra kullanılması gerekir.

2. VAKIFLARIN İŞLEYİŞİ

Vakıflar her tüzel kişilikte olduğu gibi organları vasıtasıyla yönetilirler. Her vakıfta oluşturulması gereken bu organlar; genel kurul, yönetim kurulu ve denetim kuruludur.

Vakıflar, en yüksek karar organı olan genel kurulca belirlenen genel politikalar çerçevesinde alınan kararların, icra organı olan yönetim kurulu tarafından uygulanması ile faaliyetlerini gerçekleştirirler. Yönetim kurulu, resmi senette yetki veren hüküm varsa ve gerek de görürse, vakıf amaçlarının gerçekleştirilmesine yönelik işlemlerin daha hızlı ve etkin görülmesi bakımından bir müdür ya da genel müdür atayabilir ve bu yöneticilere bağlı birimler oluşturabilir.

Bu durumda, genel kurulca alınan kararların gereği, yönetim kurulunun denetimi altında atanmış olan bu kişiler ve birimler tarafından yerine getirilebilir. Ancak, genel kurul kararlarının atanmış kişilerce uygulanması, yönetim kurulunun bunların yaptıklarından dolayı genel kurula karşı sorumluluğunu ortadan kaldırmaz.

Vakfın işleyişini sağlayan organlar ve işlevleri kısaca şu şekilde özetlenebilir.

a. GENEL KURUL

Genel kurul vakfın en çok üyesi olan organıdır. Vakıflar bazen tek kişilik mütevellilerce de yönetilebilirler. Bu durumda genel kurulun yetkilerini genelde vakfın kurucusu da olan mütevellisi kullanmaktadır.

Genel kurul ya da müteveli heyet, yönetim kurulunun çağrısı ile yılda en az bir kez olağan olarak toplanır. Ancak genel kurulun, birisi yılın ilk aylarında, diğeri de yılın sonunda olmak üzere yılda iki defa toplanmasında, vakfın faaliyetlerinin düzenli olması bakımından yarar bulunmaktadır.

Genel kurul toplantı yeri, saati ve gündemi, toplantı gününden en az 7 (yedi) gün önce en yüksek baskı yapan mahalli gazete ile ilan olunur. Ayrıca, vakıf temsilcisi ve üyelere ulaşacak şekilde taahhütlü mektupla da bildirim yapılır.

Yılın ilk aylarındaki toplantıda; geçmiş yılın bilançosu, gelir tablosu ve kesin bütçesinin değerlendirilip onaylanmasının yanı sıra içinde bulunulan yılda gerçekleştirilecek faaliyetlerin programı belirlenir. Yılın sonunda yapılan toplantıda ise gelecek yıl uygulanacak tahmini bütçe ile çalışma raporlarının görüşülüp onaylanmasına ilişkin işlemler yapılır.

Genel kurul olağan toplantılarının dışında yine yönetim kurulunun gerek görmesi halinde ya da genel kurul üye tamsayısının en az üçte birinin (1/3 ünün) yazılı önerisi ile olağanüstü de toplanabilir.

Vakıf genel kurul toplantıları ve toplantı yeter sayısı konusunda Türk Medeni Kanunu'nda herhangi bir düzenleme bulunmamaktadır. Söz konusu belirsizliğin vakıf kurucusunun iradesi doğrultusunda resmi senede konulacak hükümlerle giderilmesi gerekir.

Yine kabul görmüş bir ilke olarak genel kurul karar yeter sayısı ise toplantıya katılanların yarısından bir fazlasıdır. Oyların eşit çıkması durumunda başkanın oyu iki oy sayılır. Oylamanın nasıl yapılacağı genel kurulda ayrıca belirlenir. Her üye ya da delegenin bir oy hakkı vardır. Toplantıya katılmayan üyelerin, genel kurula katılan bir üyeyi yazılı olarak vekil tayin edebilmeleri, resmi senette yapılacak bir düzenleme ile sağlanabilir. Ancak bu halde, kararların sağlıklı olması bakımından bir kişi üzerinde birden fazla vekalet bulunmasının önüne geçilmesi gerekir.

b. YÖNETİM KURULU

Vakıf yönetim kurulu, genel kurulca iki yıllığına seçilecek beş ila dokuz (5-9) asil ve yeteri kadar yedek üyeden oluşur. Yönetim kurulu üyelerinden çoğunluğunun genel kurul üyesi olması zorunludur. Çoğunluk oluşturmamak koşuluyla vakıf dışından kişiler de yönetim kurulu üyeliğine seçilebilir. Yönetim kurulunun ilk toplantısında; başkan, başkan vekili ve muhasip üye seçilerek görev dağılımı belirlenir. Görev süresi bitmeden herhangi bir sebeple yönetim kurulu üyeliği sona eren üyenin yerine, sırasına göre yedek üyelere biri göreve çağrılır.

Yönetim kurulu, üyelerin önerisi üzerine her zaman toplanabilir. Ancak, ayda en az bir kere toplanması zorunludur. Toplantıların düzenli, devamlı ve verimli olmasının sağlanması için resmi senede konulacak bir hükümle geçerli mazereti olmadan arka arkaya belirli sayıda toplantıya katılmayan yönetim kurulu üyesinin bu görevden çekilmiş sayılması öngörülebilir. Hatta resmi senette bu yönde bir hükme yer verilmesinde yarar bulunmaktadır.

Toplantı yeter sayısı, yönetim kurulu üye sayısının yarısının bir fazlasıdır. Kararlar, toplantıya katılanların çoğunluğu ile alınır. Oyların eşit olması halinde başkanın oyu, iki oy sayılır. Alınan kararlar, noter tasdikli karar defterine yazılarak toplantıya katılan üyelere imzalanır.

Genel olarak vakıf amaçlarının gerçekleştirilmesi doğrultusunda her türlü hukuki tasarruflarda bulunma yetkisine sahip olan yönetim kurulunun görevleri resmi senetle belirlenir. Vakıf bütçeleri ve faaliyet raporlarının hazırlanması, genel kurul hazırlıklarının yapılması, yurtiçi ve yurtdışında şube veya temsilcilikler açılmasına ya da açılmış olanların kapatılmasına karar vermek, bu görevlerden olağan olanlarıdır. Vakıf genel kurulunu olağanüstü toplantıya çağırarak ve vakfın tasfiyesini teklif etmek de yönetim kurulunun en önemli yetki ve görevleri arasında bulunmaktadır.

Öte yandan yönetim kurulu, görev ve sorumlulukları önceden belirlenmek koşuluyla vakfa müdür atayabilir, genel sekreterlik veya başka birimler de oluşturabilir. Ancak, bunların yaptıkları iş ve işlemler dolayısıyla genel kurula karşı sorumluluk yönetim kurulundadır.

Yönetim kurulu, bu sayılanların dışında, vakıf genel kurulunun (mütevelli heyetinin) verdiği görevleri yerine getirmekle de yükümlüdür.

c. DENETİM KURULU

Denetim kurulu, genel kurul adına vakfın faaliyet ve hesaplarını denetlemek için kurulmuş bir organdır. Genel kurulca, kendi içinden veya çoğunluk oluşturmamak üzere dışarıdan iki yıl için seçilecek üç ila beş (3-5) kişiden oluşur. Ayrıca, yeten kadar da yedek üye seçilir. Herhangi bir sebeple ayrılan asil üye yerine yedek üye göreve çağrılır.

Denetim kurulu, incelemelerini tüm defter, kayıt ve belgeler üzerinde yapar. Denetim için belirlenmiş herhangi bir zaman yoktur. Denetim kurulu üyeleri istedikleri zaman inceleme yapabilirler. Ancak, her hesap döneminin işlemleri yılsonunda mutlaka incelenir ve rapor düzenlenir. Vakıf hesapları yeminli mali müşavirler tarafından da tasdik edildikten sonra hesap dönemi itibari ile düzenlenecek rapor, genel kurul toplantısından en az on beş gün önce genel kurula gönderilmek üzere yönetim kuruluna verilir. Böylece kurul olağan yıllık denetim görevini bitirmiş olur.

3. VAKIFLARIN DENETİMİ

Vakıflar, başta Vakıflar Genel Müdürlüğü olmak üzere, kendi iç denetim organlarının, bazı kamu kurumlarının ve yeminli mali müşavirlerin denetimine tabidirler.

a. VAKIF DENETİM ORGANLARINCA YAPILAN DENETİM

Vakıflar her şeyden önce vakfedenin iradesi doğrultusunda hemen tüm vakıflarda oluşturulan denetleme kurulunun veya belirlenmiş denetçinin denetimine tabidirler. Söz konusu iç denetim organları, bir hesap döneminde en az bir kere olmak üzere yılın herhangi bir gününde vakfın faaliyetlerini denetlerler.

Bu denetimlerde vakıfların faaliyetlerinin resmi senette belirlenmiş amaçlara uygun olarak gerçekleştirilip gerçekleştirilmediğine, malvarlığının gerektiği gibi etkin kullanılıp kullanılmadığına, muhasebe kayıtlarının usulüne uygun tutulup tutulmadığına bakılır. İncelemelerin sonuçları bir rapor halinde vakıf genel kuruluna sunulur.

b. VAKIFLAR GENEL MÜDÜRLÜĞÜNCE YAPILAN DENETİM

Türk Medeni Kanunu Hükümlerine Göre Kurulan Vakıflar, Vakıflar Genel Müdürlüğü'nün teftişine tabidir ve Genel Müdürlük bu teftişi müfettişleri aracılığı ile yapmaktadır.

Vakıflar Genel Müdürlüğü müfettişlerince yapılan incelemelerde; vakfın bir önceki teftiştten incelemenin yapıldığı tarihe kadar geçen süre içinde gerçekleştirdiği bütün iş ve işlemler, bunlara ilişkin hesap ve kayıtlar denetlenerek, vakıf organlarının vakfı, resmi senedi ile yasalara uygun bir şekilde idare edip etmedikleri tespit edilir.

Vakıf idare organları, incelemeler sırasında müfettişlerce istenilen her çeşit belge, kayıt ve defterleri göstermekle ve teftişi yapanın istediği bilgileri vermekle yükümlüdür.

Müfettişler bunun için; vakfın malvarlığının verimli bir şekilde değerlendirilip değerlendirilmediğine, yıl içinde ne kadar gelir elde edildiğine, elde edilen gelirlerin vakıf amaçları doğrultusunda harcanıp harcanmadığına, gelirlerin ne kadarının elde edildiği yıl içinde harcandığına, gerçekleştirilen hizmetlerle Devletin kamu hizmeti yükünün azaltılıp azaltılmadığına ve vakıf yöneticilerinin yönetimleri sırasında ihmal veya görevi kötüye kullanma söz konusu olup olmadığına bakarlar. İncelemelerin sonucunda düzenlenen raporlar Vakıflar Genel Müdürlüğü'ne sunularak tespit edilen hatalı işlemlerle ilgili olarak idari yönden gerekli işlemlerin yapılması sağlanır.

İktisadi işletmesi bulunan vakıfların incelenmesi sırasında, bu işletmelerin bilançoları ile gelir tabloları ve bunların ticari, sınai ve iktisadi esas ve gereklere uygun olarak yönetilip yönetilmedikleri, verimli ve rasyonel bir şekilde işletilip işletilmedikleri de incelenir. İşletmelerin verimli ve emsal işletmelere göre daha az kazanç sağladığının veya zarar ettiğinin tespiti halinde bu durumun nedenleri araştırılarak bulgular rapora yazılır.

Bu incelemeler sonucu düzenlenen raporlara göre Vakıflar Genel Müdürlüğü, vakıf yöneticilerinden varsa raporda belirtilen eksikliklerin giderilmesini isteyebilir ya da tespitler gerektiriyorsa vakıf yöneticilerinin işten uzaklaştırılmaları için asliye mahkemesine başvuruda bulunabilir.

c. DİĞER KAMU KURUMLARINCA YAPILAN DENETİM

Vakıflar, bütün diğer kurumlar gibi varlığını sürdürmek ve faaliyetlerini planlı bir şekilde yürütebilmek için hesap dönemi içindeki faaliyetlerle ilgili işlemlerini düzenli kayıtlarla izlemek, sonuçlarını görerek değerlendirmek zorundadırlar.

Vakıflar, tüzel kişilikleri itibariyle kazançları dolayısıyla kurumlar vergisi mükellefi olmamakla birlikte, faaliyetleri sırasında kurumlar vergisi mükellefi olması gereken bir iktisadi işletme oluşabilir. Bu durumda, vakıf ile sahibi olduğu iktisadi işletme arasındaki mali ve ekonomik ilişkiler vergilendirme bakımından önem kazanmaktadır. Dolayısıyla vakıflar, maliye müfettişleri, hesap uzmanları, gelirler kontrolörleri ve vergi denetmenleri gibi Maliye Bakanlığı denetim elamanlarının incelemesine de tabi olurlar.

Bu incelemelerde, iktisadi işletmenin faaliyetleri ve hesapları vergi kanunları çerçevesinde denetlenerek vergiye matrah olacak kazançlarının doğru olarak tespit edilip edilmediği saptanır. İncelemelerde usulsüzlükler veya vergi kayıp kaçığına neden olacak bir işlem tespiti halinde, yöneticilerin adli yargıda yargılanmaları dahil vergi kanunlarına göre duruma uygun cezalı işlemlerin yapılacağı tabiidir.

Bunun dışında, Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınması talebinde bulunan vakıflar da bu taleplerinin değerlendirilebilmesi bakımından Maliye Bakanlığı merkezi denetim elamanlarınca incelenmektedir. Vergi muafiyeti tanınmasına esas olacak incelemelerde, vakfın malvarlığı ve yıllık gelirleri, bunların kaynakları, kurulduktan sonraki faaliyetleri, gelirlerini amaçları doğrultusunda harcayıp harcamadığı, faaliyetleri ile Devletin kamu hizmeti yükünü azaltıcı etki yaratıp yaratmadığı ve vergi muafiyeti tanınması için aranan koşulları taşıyıp taşımadığı hususları tespit edilir. İncelemede elde edilen verilere göre vakfa vergi muafiyeti tanınmasına ilişkin işlemler diğer işlemler de göz önünde bulundurularak olumlu veya olumsuz sonuçlandırılır.

Vakıflar ayrıca, Devlet Denetleme Kurulu ve Başbakanlık Yüksek Denetleme Kurulu müfettişleri tarafından her zaman denetlenebilirler.

4. VAKIFLARIN TASFİYESİ

Vakıflar genellikle belli bir süre için kurulmazlar. Vakıf kurucuları hep kurdukları vakfın isimlerini sonsuza kadar yaşatmasını arzu ederler. Ancak, hiç

istenilmemekle birlikte, zaman içinde vakıfların amaçlarını gerçekleştirmeleri olanaksız hale gelebilir. Bu vakıflar kendiliklerinden dağılmış sayılırlar.

Vakıf idare organı ya da Vakıflar Genel Müdürlüğü vakfın amacının gerçekleşmesinin olanaksız hale geldiği kanısına varırsa dilekçe ile yetkili mahkemeye başvurarak durumun mahkemeden tescilini ister. Yetkili mahkeme, gerek görürse Vakıflar Genel Müdürlüğü'nün veya vakıf idare organının düşüncesini alır ve vakfın dağıldığı sonucuna ulaşırsa durumu tescil eder.

Öte yandan, Türk Medeni Kanunu'nun 101. maddesinde, Cumhuriyetin Anayasa ile belirlenen niteliklerine ve Anayasanın temel ilkelerine, hukuka, ahlaka, milli birliğe ve milli menfaatlere aykırı veya belli bir ırk ya da cemaat mensuplarını desteklemek amacıyla vakıf kurulamayacağı hükme bağlanmıştır.

Bir vakfın amacı, anılan hüküm kapsamına girdiği takdirde Vakıflar Genel Müdürlüğü, vakfın dağıtılması için yetkili asliye mahkemesine başvurmak zorundadır. Bu başvuru üzerine mahkeme, duruşma yaparak vakfın dağıtılmasına karar verir ve durumu tescil eder. Tüzel kişiliği sona eren vakıfların bu durumu, merkezi sicile kaydedilir ve Vakıflar Genel Müdürlüğü tarafından Resmi Gazete'de ilan edilir.

Mahkeme kararı ile dağıtılan vakıfların malvarlığı, resmi senette aksine hüküm olsa dahi mazbut vakıflar tüzel kişiliğine intikal eder. Ancak, kendiliğinden dağılan vakıfların malvarlığı, vakıf resmi senedinde öngörülen kurum veya kuruluşa, resmi senette hüküm yoksa Vakıflar Genel Müdürlüğü'nce olabildiğince amacı aynı olan bir vakfa intikal ettirilir.

İKİNCİ BÖLÜM

KAMU MENFAATLERİNE YARARLI DERNEK UYGULAMASI

I – DERNEKLERİN KAMUYA YARARLI SAYILMALARININ KOŞULLARI

Dernekler, kar paylaşma amacı olmayan gönüllü kuruluşlardır. Genel olarak belli bir yöre veya belli meslek gruplarının sosyal dayanışma içinde olması ve o yöre ya da meslek mensuplarının sorunlarına çözüm aramak amacıyla kurulurlar.

Ancak bazı dernekler, belli bir yöre veya belli bir meslek grubunun sorunlarına değil, bütün toplumun sorunlarına çözüm aramak ve herkese açık hizmet sunmak üzere kurulurlar. Kızılay, Yeşilay, Türkiye Veremle Savaş Dernekleri, Türk Hava Kurumu, Çocuk Esirgeme Kurumu bunlara örnek gösterilebilir.

Bu gibi dernekler, diğer derneklerden farklı bir anlayışla çalışırlar ve tam anlamıyla kamu hizmeti görürler. Dolayısıyla, faaliyetleriyle Devletin bazı alanlardaki kamu hizmeti yükünü azaltıcı etki yaratırlar.

5253 sayılı Dernekler Kanunu'nun⁶³ 27. maddesinde, sözü edildiği gibi faaliyette bulunan derneklerin kamu hizmeti görme özellikleri göz önünde bulundurularak, "kamu yararına çalışan dernek" sayılmaları öngörülmüş ve bunun koşulları belirlenmiştir.

⁶³ 23.11.2004 tarih ve 25649 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

Buna göre, bir derneğin Bakanlar Kurulu'nca kamu yararına çalışan derneklerden sayılabilmesi için;

- Derneğin, başvuru tarihinden geriye doğru en az 1 yıldan beri faaliyette bulunması, (faaliyetlerin başlangıcına esas alınacak tarih, dernek kuruluş bildiriminin ilgili mülki amirliğe verildiği gündür.)
- Son bir yıl içindeki, 2005 yılı için belirlenen tutar olan 50.000.-TL'yi geçen alım ve satım işlemlerinin rekabet koşullarına uygun yapılması,(bu miktar her yıl bir önceki yıla ilişkin olarak Vergi Usul Kanunu uyarınca Maliye Bakanlığınca belirlenen yeniden değerlendirme oranında arttırılmak suretiyle uygulanır.)
- Amacı ve gerçekleştirdiği faaliyetlerin, üyelerinin dışında yerel veya ulusal düzeyde toplumun ihtiyaç ve sorunlarına yönelik çözümler üretecek ve toplumsal gelişmeye katkı sağlayacak nitelikte olması,
- Yıl içinde elde ettiği gelirin en az yarısının bu amaçla harcanması,
- Sahip olduğu mal varlığının ve yıllık gelirin tüzüğünde belirtilen amacı gerçekleştirecek düzeyde olması, gerekmektedir.⁶⁴

A – DERNEĞİN EN AZ BİR YILDAN BERİ FAALİYETTE BULUNMASI

Bir derneğin, belli bir kitleye mi, yoksa bütün topluma mı yönelik faaliyette bulunduğu, diğer bir ifade ile faaliyetlerinin kamu yararına olup olmadığının anlaşılabilmesi için öncelikle belirli bir süre faaliyette bulunmuş ve faaliyetlerin somut sonuçlarının ortaya çıkmış, olması gerekir.

Bu nedenle kanun koyucu, "kamu yararına çalışan dernek" statüsüne alınmak isteyen derneklerin bu konuda istemde bulunmadan önce kuruldukları tarihten itibaren en az bir yıl süreyle faaliyette bulunmuş olmalarını zorunlu tutmuştur.

⁶⁴ http://www.alomaliye.com/2008/mintez_simsek_kamuyararina.htm

B – DERNEĞİN AMACI VE BU AMACI GERÇEKLEŞTİRMEK İÇİN GİRİŞTİĞİ FAALİYETLERİN ÜLKE ÇAPINDA YARARLI SONUÇLAR VERECEK NİTELİK VE ÖLÇÜDE OLMASI

Bir derneğin Bakanlar Kurulu'nca kamu yararına çalışan dernek sayılması için aranan bu koşul, söz konusu özelliğinin belirlenmesi bakımından büyük önem taşımaktadır. Bu koşulda, derneğin hem amacının, hem de amacını gerçekleştirmek için giriştiği faaliyetlerin ülke çapında yararlı sonuçlar verecek nitelik ve ölçüde olması aranılmaktadır.

Derneğin amacının bu özellikte olmasından maksat, dernek tüzüğünde yazılı amaçların belli bir kitle ya da yöreye yönelik olarak belirlenmemiş olmasıdır. Amaçlarla ilgili yazılı ifadede böyle bir ayrıma gidilmemiş olması ve amaçlanan hizmetlerin herkese açık olduğunun vurgulanması gerekmektedir.

Bu amacın gerçekleştirilmesi için girişilen faaliyetlerin ülke çapında yararlı sonuçlar verecek nitelik ve ölçüde olması ise yazılı olarak istenilen koşula fiiliyatta da bağlı kalınmasının ifadesidir. Diğer bir anlatımla, bir derneğin kamuya yararlı sayılabilmesi için dernek tüzüğünde herkese açık olduğu yazılan faaliyetlerin uygulamada da herkese açık bir şekilde gerçekleştirilmesi aranılmaktadır.

Ancak, dernek faaliyetlerinin herkese açık olması, o derneğin kamu yararına çalışan dernek statüsüne alınması bakımından yeterli değildir. Gerçekleştirilen faaliyetlerin ülke çapında yararlı sonuçlar verecek düzeyde olması da aranan bir özelliktir.

Bir faaliyetin ülke çapında yararlı sonuçlar verebilecek nitelikte olabilmesi için, boyutunun büyük olması ve ondan çok sayıda insanın yararlanabilmesinin gerektiği söylenebilir. Bu boyutta bir faaliyetin ise belirli büyüklükte sermayeyi gerektirdiği açıktır.

Bunun için de derneğe kuruluştaki amaç edindiği hizmetlerle orantılı belli bir malvarlığının tahsis edilmiş olması gerekmektedir. Aksi halde, yeterli bir malvarlığına sahip bulunmayan bir derneğin kamu hizmetlerini yerine getirmesi mümkün değildir.

Öte yandan, kuruluştaki yeterli mal varlığına sahip bulunmayan Devletin vergi avantajı veya maddi desteği ile sağlayacağı imkanlarla kamu hizmeti görmeyi amaç edinen dernekleri kamuya yararlı dernek olarak nitelemek mümkün değildir. Kendi olanakları ile kamu hizmeti gören ve bu yönde Devletin yükünü azaltan derneklerin kamu yararına çalışan dernekler arasına alınması gerekir.

İstemde bulunan derneklerin, kamu yararına çalışan dernek sayılıp sayılmayacakları konusunda görüşü sorulan bakanlıklardan olan Maliye Bakanlığı, bu konuda bakanlık görüşünü belirlemeden önce dernek nezdinde inceleme yaptırmakta ve olumlu görüş verilebilmesi için bu incelemede, Bakanlar Kurulu'nca vergi muafiyeti tanınan vakıflarda aranılan koşullara yakın koşulların istemde bulunan dernekçe yerine getirilip getirilmediğini tespit ettirmektedir.

Maliye Bakanlığı'nın bir derneğin kamu yararına çalışan dernek sayılıp sayılmayacağı hususunda olumlu görüş bildirebilmesi için;

- Dernek tüzüğünde amaç olarak belirlenen faaliyetlerin kamu hizmeti niteliğinde olması,
- Yıl içinde elde edilen gelirlerin en az %80'nin dernek amaçlarına harcanacağı hususuna tüzükte yer verilmesi,
- Derneğin amaç edindiği hizmetlerin herkesin yararına açık olacağının belli bir yöre veya kitleye hizmetle sınırlı olmadığına tüzükte yazılı bulunması,
- Belirtilen hususların en az son iki yılda fiilen gerçekleştirilmiş olması,
- Derneğin sahip olduğu malvarlığının ve yıllık gelirlerinin tüzüğünde amaç edindiği hizmetleri gerçekleştirecek düzeyde olması,
- Dernek hesapları üzerinde vergi incelemesine yetkili olanlar tarafından yapılacak inceleme sonucunda olumlu rapor verilmiş bulunması,

koşulları bir arada aranılmaktadır.

Maliye Bakanlığı'nca bir derneğin kamu yararına çalışan derneklerden sayılabilmesi konusunda olumlu görüş verilebilmesi için aranılan bu koşullarda; Bakanlar Kurulu'nca vergi muafiyeti tanınan vakıflarda aranılan koşullarla paralellik sağlanmasının düşünüldüğü dikkati çekmektedir.

Ayrıca, isteyen herkesin derneklerce gerçekleştirilen faaliyetlerden yararlanabilmesi ve derneğin hem belirli düzeyde (amaçlarını gerçekleştirmeye yetecek kadar) gelire sahip bulunmasının, hem de yıllık gelirlerinin en az %80'inin amaçlara harcanacağının tüzükte yazılı olmasının ve fiilen bu koşula uyulmasının bir faaliyetin ülke çapında yararlı sonuçlar verecek nitelikte bulunması için adı geçen Bakanlıkça lü olarak dikkate alındığını söylemek mümkündür.

Maliye Bakanlığı'nın bir derneğin kamu yararına çalışan dernek sayılıp sayılamayacağı konusunda olumlu görüş bildirebilmesi için aradığı koşullar, esas itibariyle yasal dayanaktan yoksun olmakla birlikte; bu koşulların, bir derneğin faaliyetlerinin ülke çapında yararlı sonuçlar verecek nitelikte olup olmadığının anlaşılabilmesi bakımından aranabilecek asgari koşullar olduğunun da kabulü gerekir.

II – DERNEKLERİN KAMU YARARINA ÇALIŞAN DERNEK SAYILMALARINA İLİŞKİN USUL VE ESASLAR

Bir derneğin kamu yararına çalışan derneklerden sayılması, istemde bulunan derneğin, valilik aracılığıyla İçişleri Bakanlığı'na başvurusu üzerine;

- İlgili bakanlıkların görüşünün alınması,
- İçişleri Bakanlığı'nın önerisi,
- Bakanlar Kurulu'nun onayı, ile mümkün olabilmektedir.

Kamuya yararına çalışan dernek sayılma isteminde bulunan derneğin;

- İlgili dernekler müdürlüğünce onaylanmış dernek tüzüğü,
- Dernek yelerinin sayısının belirtildiği yazı,
- Derneğin Őubelerinin sayısı ve yerinin belirtildiği yazı,

- Derneğin kamu yararı yönünden; faaliyeti, yaptığı hizmetler ve gelecekte yapılması düşünülen işler hakkındaki raporu,
- Son yıla ait mali bilânço ile gelir-gider tablosu veya işletme hesabı tablosu,
- Derneğin taşınır ve taşınmaz mallarının listesi,
- Kamu yararına çalışan derneklerden sayılması için yönetim kurulunun aldığı karar örneği,

bir dilekçe ekinde, İçişleri Bakanlığı'na sunulmak üzere merkezinin bulunduğu yerin valiliğine vermesi gerekmektedir.⁶⁵ Kendilerine bu konuda başvuruda bulunulan valilikler, derneğin başvurusu ile ilgili olarak kendi görüşü ile birlikte en geç bir ay içinde başvuru yazısı ve eklerini İçişleri Bakanlığı'na intikal ettirirler.

İçişleri Bakanlığı, başvuru yazısı ve eklerini inceleyip eksiksiz olduğu sonucuna vardıktan sonra başta Maliye Bakanlığı olmak üzere derneğin amaçlarına göre ilgili olduğu diğer bakanlıkların istemde bulunan derneğin kamu yararına çalışan dernek sayılıp sayılmayacağı hususundaki görüşlerini alır.

Görüşü sorulan bakanlıklardan herhangi bir gerekçe ile olumsuz görüş gelirse, olumsuz görüş nedeni İçişleri Bakanlığı'nca derneğe bildirilir. Derneğin, olumsuzluğu ortadan kaldırması halinde işlemlere kaldığı yerden devam edilir. Aksi halde, işlemler durdurulur. Bu konudaki görüşlerin tamamının olumlu olması halinde ise İçişleri Bakanlığı'nın oluşturduğu dosya, bu konuda Bakanlar Kurulu'ndan karar alınmak üzere konuya ilişkin Bakanlık görüşünü de içeren bir yazı ile Başbakanlığa sunulur.

Başbakanlıkça, istemde bulunan derneğin "kamu yararına çalışan dernek" sayılması için hazırlanan kararname taslağı imzaya açılır. Kararnamenin Başbakan ve bütün bakanlarca imzalanmasından sonra Cumhurbaşkanının da onayı ile de o dernek "kamu yararına çalışan dernek" sayılmış olur.

⁶⁵ Sezel, Selami, "Son Değişikliklerle Dernekler Mevzuatı", 3. Baskı, Ankara 2006 (T.C. İçişleri Bakanlığı Dernekler Dairesi Başkanlığı'nın koordinesinde Deniz Feneri Derneği'nin katkılarıyla ücretsiz olarak dağıtılmak üzere basılmıştır.)

Bakanlar Kurulu'nun bu konudaki kararlarının geçerlilik arz etmesi için Resmi Gazete'de yayımlanması gerekmemektedir. Bu tür kararlar Resmi Gazete'de bazen yayımlanırken bazen de yayımlanmayabilmektedir.

Ancak İçişleri Bakanlığı, Bakanlar Kurulu'nun bu konudaki kararının birer örneğini görüşünü aldığı bakanlıklara ve istemde bulunan derneğe gönderir. Böylece dernek, konuya ilişkin Bakanlar Kurulu kararı tarihinden itibaren kamu yararına çalışan derneklerin yararlandığı avantajlardan yararlanabilir.

Dernekler, Devlet tarafından topluma sunulması gereken hizmetleri tüzüklerinde amaç edindikleri ve bu hizmetleri etkin bir şekilde topluma sundukları ve böylece Devletin kamu hizmeti yükünü azaltıcı etki yarattıkları için kamuya yararlı dernek sayılmaktadırlar.

Bu derneklerin, olağan denetimler veya özel denetimler sonucu belirtilen özelliklerini yitirdikleri saptanırsa haklarında Bakanlar Kurulu'nca verilmiş bulunan "*kamuya yararlı dernek*" kararı, yine Bakanlar Kurulu'nca kaldırılabilir.

Kamu Yararına Çalışan Dernek statüsü kazanan derneğin, başlangıç aşamasında sahip olduğu tüm niteliklerini, bu statüyü devam ettirdiği müddetçe koruması gerekmektedir.

Kamu yararına çalışan dernekler 5253 sayılı Dernekler Kanunu'nun⁶⁶ 27. maddesinde de belirtildiği üzere, en az iki yılda bir denetlenmekte ve yapılan bu denetimlerde derneğin Kamu Yararına Çalışan Dernek statüsüne ilişkin niteliklerini devam ettirip ettirmediğine de bakılmaktadır.

Bunun için İçişleri Bakanlığı'nın, söz konusu kararın alınmasında olduğu gibi kamu yararı kararının kaldırılıp kaldırılamayacağı hususunda ilgili bakanlıkların görüşünü alması, Danıştay İdari İşler Kurulu'ndan karar alması ve bu suretle oluşan

⁶⁶ 23.11.2004 tarih ve 25649 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanmıştır.

dosyayı ilgili derneğin kamu yararı kararının kaldırılması için kendi görüşünü de içeren bir yazı ile Başbakanlığa sunması gerekmektedir.

Başbakanlıkça intikal eden dosya üzerinde yapılan incelemede de derneğin kamuya yararlı dernek olma özelliğini kaybettiği sonucuna varılırsa Bakanlar Kurulu'ndan daha önce verilmiş bulunan kamu yararı kararının kaldırılması için karar alınır. Böylece dernek, söz konusu karar tarihinden itibaren kamuya yararlı dernek olmaktan çıkmış olacaktır.

III – KAMUYA YARARLI SAYILAN DERNEKLERİN VERGİLENDİRME YÖNÜNDEN AVANTAJLARI

Bakanlar Kurulu kararı ile kamu yararına çalışan dernek sayılan derneklerin bu özellikleri nedeniyle vergilendirme yönünden, istisna ve muafiyetler ile yapılacak bağış ve yardımlar bakımından avantajları bulunmaktadır.

Örneğin, 23.06.1983 tarih ve 2860 sayılı Yardım Toplam Kanunu'nun⁶⁷ 6. maddesine göre; kişiler ve kuruluşlar, yetkili makamdan izin almadan yardım toplayamazlar. Ancak, kamu yararına çalışan dernek, kurum ve vakıflardan hangilerinin izin almadan yardım toplayabilecekleri, İçişleri Bakanlığının önerisi üzerine Bakanlar Kurulunun tarafından belirlenip ilan edilir.

İzin alınmadan girişilen yardım toplama faaliyetleri güvenlik kuvvetlerince derhal men edilir ve sorumlular hakkında kovuşturma yapılır. Bu hükme göre, kamu yararına çalışan dernek statüsü bulunan dernekler, Bakanlar Kurulu kararı olması şartıyla izin almadan yardım toplayabilmektedirler.

Türk vergi sisteminde yer alan vergi kanunlarının bazılarında Bakanlar Kurulu kararı ile kamu yararına çalışan dernekler için istisna ya da muafiyet getirilirken bazılarında da bu derneklere yapılacak bağış ve yardımların bağış yapan kişi veya

⁶⁷ 25.06.1983 tarih ve 18088 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

kurumun kazancından indirilmesi öngörülme suretiyle söz konusu derneklere bağış yapılması cazip hale getirilmiştir.

A – KURUMLAR VERGİSİ YÖNÜNDEN

Kurumlar vergisi, 13.06.2006 tarih ve 5520 sayılı yeni Kurumlar Vergisi Kanunu'nun⁶⁸ 1. maddesinde yazılı kurumların kazançları üzerinden alınmaktadır. Dernek tüzel kişilikleri bu verginin mükellefleri arasında sayılmamıştır. Bu nedenle, derneklere kurumlar vergisi açısından herhangi bir vergi avantajı yaratılması da söz konusu değildir.

Ancak, 5520 sayılı yeni Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 10. maddesinin (c) bendinde; genel bütçeye dâhil dairelere, katma bütçeli idarelere, il özel idarelerine belediyelere ve köylere, Bakanlar Kurulu'nca vergi muafiyeti tanınan vakıflara, kamu menfaatlerine yararlı sayılan derneklere ve bilimsel araştırma ve geliştirme faaliyetlerinde bulunan kurum ve kuruluşlara makbuz karşılığında yapılan bağış ve yardımların toplamının o yıla ait kurum kazancının % 5'ine kadar olan kısmının hâsıllattan indirilebileceği hükme bağlanmıştır.

Kamu yararına çalışan dernek sayılmayan derneklere yapılan bağış ve yardımlar ilgililerce hâsıllattan indirilemezken, kamuya yararlı sayılan derneklere yapılan bağış ve yardımların, o yıla ait kurum kazancının %5'ine isabet eden miktarı, bu hüküm uyarınca hâsıllattan indirilebilmektedir. Bu da Bakanlar Kurulu'nca kamuya yararlı sayılan derneklerin, bağış ve yardım yapılması bakımından tercih edilmelerini sağlamak suretiyle avantaj yaratmaktadır.

Konuyu bir örnek ile açıklamak gerekirse; (A) Anonim Şirketi'nin 2008 yılı kazancı 100.000 TL, (B) Anonim Şirketi'nin aynı yıl kazancı ise 120.000 TL'dir. (A) Anonim Şirketi, bu yıl içinde bir derneğe 9.000 TL, (B) Anonim Şirketi de kamuya yararlı sayılan başka bir derneğe 7.000 TL bağış yapmıştır.

⁶⁸ 21.06.2006 tarih ve 26205 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanmıştır.

Bu örnekte, (A) Anonim Şirketi, yaptığı 9.000 TL'nin tamamını gider yazamazken, (B) Anonim Şirketi, yaptığı 7.000 TL'lik bağışın o yıl kazancının %5'ine isabet eden $(120.000 \times \%5 =) 6.000$ TL'lik kısmını hâsılattan indirebilecektir. Bu durumda, (A) Anonim Şirketi'nin yaptığı bağış dolayısıyla vergi yükünde bir azalma söz konusu olmazken, (B) Anonim Şirketi'nin, hâsılattan indirdiği 6.000 TL'nin vergisi kadar bir avantajı olacaktır.

Aynı kanun maddesinin (ç) bendi ile, “yukarıda bahsi geçen (c) bendinde sayılan kamu kurum ve kuruluşlarına bağışlanan okul, sağlık tesisi, 100 yatak (kalkınmada öncelikli yörelerde 50 yatak) kapasitesinden az olmamak kaydıyla öğrenci yurdu ile çocuk yuvası, yetiştirme yurdu, huzurevi ve bakım ve rehabilitasyon (iyileştirme) merkezi inşası dolayısıyla yapılan harcamalar veya bu tesislerin inşası için bu kuruluşlara yapılan her türlü bağış ve yardımlar ile mevcut tesislerin faaliyetlerini devam ettirebilmeleri için yapılan her türlü nakdî ve aynî bağış ve yardımların tamamı” kurumlar vergisi matrahının tespitinde; kurumlar vergisi beyannamesi üzerinde ayrıca gösterilmek şartıyla, kurum kazancından indirilebilir.

Ayrıca, 5520 sayılı yeni Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 10. maddesi (d) bendi ile; genel ve özel bütçeli kamu idareleri, il özel idareleri, belediyeler ve köyler, Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflar ve kamu yararına çalışan dernekler ile bilimsel araştırma ve geliştirme faaliyetinde bulunan kurum ve kuruluşlar tarafından yapılan veya Kültür ve Turizm Bakanlığınca desteklenen ya da desteklenmesi uygun görülen;

- Kültür ve sanat faaliyetlerine ilişkin ticarî olmayan ulusal veya uluslararası organizasyonların gerçekleştirilmesine,

- Ülkemizin uygarlık birikiminin kültürü, sanatı, tarihi, edebiyatı, mimarîsi ve somut olmayan kültürel mirası ile ilgili veya ülke tanıtımına yönelik kitap, katalog, broşür, film, kaset, CD ve DVD gibi manyetik, elektronik ve bilişim teknolojisi yoluyla üretilenler de dahil olmak üzere görsel, işitsel veya basılı

materyallerin hazırlanması, bunlarla ilgili derleme ve araştırmaların yayınlanması, yurt içinde ve yurt dışında dağıtımı ve tanıtımının sağlanması,

- Yazma ve nadir eserlerin korunması ve elektronik ortama aktarılması ile bu eserlerin Kùltür ve Turizm Bakanlığı koleksiyonuna kazandırılmasına,

- 21.07.1983 tarih ve 2863 sayılı Kùltür ve Tabiat Varlıklarını Koruma Kanunu⁶⁹ kapsamındaki taşınmaz kùltür varlıklarının bakımı, onarımı, yaşatılması, rölöve (ölçüleme), restorasyon, restitüsyon projeleri yapılması ve nakil işlerine,

- Kurtarma kazıları, bilimsel kazı çalışmaları ve yüzey araştırmalarına,

- Yurt dışındaki taşınmaz Türk kùltür varlıklarının yerinde korunması veya ùlkemize ait kùltür varlıklarının Türkiye'ye getirilmesi çalışmalarına,

- Kùltür envanterinin oluşturulması çalışmalarına,

- 2863 sayılı Kùltür ve Tabiat Varlıklarını Koruma Kanunu kapsamındaki taşınır kùltür varlıkları ile güzel sanatlar, çağdaş ve geleneksel el sanatları alanlarındaki ürün ve eserlerin Kùltür ve Turizm Bakanlığı koleksiyonuna kazandırılması ve güvenliklerinin sağlanması,

- Somut olmayan kùltürel miras, güzel sanatlar, sinema, çağdaş ve geleneksel el sanatları alanlarındaki üretim ve faaliyetler ile bu alanlarda araştırma, eğitim veya uygulama merkezleri, atölye, stüdyo ve film platosu kurulması, bakım ve onarımı, her türlü araç ve teçhizatının tedariki ile film yapımına,

⁶⁹ 23.07.1983 tarih ve 18113 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

- Kütüphane, müze, sanat galerisi ve kültür merkezi ile sinema, tiyatro, opera, bale ve konser gibi kültür ve sanat faaliyetlerinin sergilendiği tesislerin yapımı, onarımı veya modernizasyon çalışmalarına,

ilişkin harcamalar ile makbuz karşılığı yapılan bağış ve yardımların tamamı kurum kazancından indirilebilir. Bakanlar Kurulu, bölgeler ve faaliyet türleri itibarıyla bu oranı, yarısına kadar indirmeye veya kanunî seviyesine kadar getirmeye yetkilidir.

B – GELİR VERGİSİ YÖNÜNDEN

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun yukarıda açıklanan hükmünün aynısı 31.12.1960 tarih ve 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun⁷⁰ 89. maddesinde de yer almaktadır.

Anılan Kanunun 89. maddesinin 4. fıkrasına göre; genel ve özel bütçeli kamu idareleri, il özel idareleri, belediyeler, köyler ile kamu yararına çalışan dernekler ve Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflara yıllık toplamı beyan edilecek gelirin % 5'ini (kalkınmada öncelikli yöreler için % 10'unu) aşmamak üzere, makbuz karşılığında yapılan bağış ve yardımlar, gelir vergisi matrahının tespitinde gayrisafi hâsılattan indirebileceklerdir. Dolayısıyla, Bakanlar Kurulu'nca kamu yararlı sayılan dernekler, diğer derneklere göre kendilerine yapılacak bağışlar bakımından belirgin bir avantaja sahip olmaktadır.

Bununla birlikte; kurumlar vergisi yönünden vergisel avantajlar açıklanırken ayrıntılı şekilde belirtilen ve kurumlar vergisi matrahı hesaplanırken hâsılattan indirilebileceği belirtilen tüm gelirler de 193 sayılı Gelirler Vergisi Kanunu'nun 10. maddesine göre gelir vergisi matrahının tespitinde gelir vergisi beyannamesinde belirtilmek üzere hâsılattan indirilebilir.

⁷⁰ 06.01.1961 tarih ve 10700 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

C – KATMA DEĞER VERGİSİ YÖNÜNDEN

25.10.1984 tarih ve 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun⁷¹ 17. maddesinde, kamu kurum ve kuruluşları ve diğer bazı kurum ve kuruluşlarla birlikte kamuya yararlı sayılan derneklerin de anılan kanun maddesinin 1. fıkrası uyarınca kültür ve eğitim amacı taşıyan istisnalar kapsamında;

- İlim, 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,

katma değer vergisinden istisna edilmiştir.

Bu hüküm uyarınca, kamuya yararlı sayılan dernekler, belirtilen türden teslim ve hizmetlerini fiyatlarına katma değer vergisi eklemek-sizin ilgililere sunabileceklerdir.

Örneğin, kamu yararına çalışan dernek sayılan bir dernek, açıp işleteceği bir tiyatronun bilet fiyatlarına katma değer vergisini dâhil etmeyecektir. Bunun gibi, teşvik amacıyla kamu yararına çalışan bir dernek tarafından düzenlenecek sergiye giriş biletlerine de katma değer vergisi dâhil edilmeyecektir.

Aynı kanun maddesinin 2. fıkrası ile “*yukarıda sayılan kurum ve kuruluşların hastane, nekahathane, klinik, dispanser, prevantoryum, sanatoryum, kan bankası ve organ nakline mahsus bankalar, anıtlar, botanik ve zooloji bahçeleri, parklar ile veteriner, bakteriyoloji, seroloji ve distofajin laboratuvarları gibi kuruluşlar, öğrenci veya yetiştirme yurtları, yaşlı ve sakat bakım ve huzurevleri, parasız fukara aşevleri, düşkün evleri ve yetimhaneleri işletmek veya yönetmek suretiyle ifa ettikleri kuruluş amaçlarına uygun teslim ve hizmetleri*” ile 3. fıkrası ile “08.02.2007 tarih ve 5580

⁷¹ 02.11.1984 tarih ve 18563 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

sayılı *Öğretim Kurumları Kanunu*⁷² hükümlerine tâbi özel okullar tarafından ilgili dönemdeki kapasitelerinin % 10'unu, üniversite ve yüksekokullarda ise % 50'sini geçmemek üzere verilen bedelsiz eğitim ve öğretim hizmetleri, kanunların gösterdiği gerek üzerine bedelsiz olarak yapılan mal teslimi ve hizmet ifaları, birinci fıkrada sayılan kurum ve kuruluşlara bedelsiz olarak yapılan her türlü mal teslimi ve hizmet ifaları ile fakirlere yardım amacıyla gıda bankacılığı faaliyetinde bulunan dernek ve vakıflara Maliye Bakanlığınca belirlenen usul ve esaslar çerçevesinde bağışlanan gıda, temizlik, giyecek ve yakacak maddelerinin teslimi” sosyal amaç taşıyan istisnalar olarak Katma Değer Vergisi’nden istisna edilmiştir.

D – VERASET VE İNTİKAL VERGİSİ YÖNÜNDEN

08.06.1959 tarih ve 7338 sayılı Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu'nun⁷³ 3. maddesiyle umumi menfaate hadim cemiyetler (kamu yararına çalışan dernekler) veraset ve intikal vergisinden muaf tutulmuşlardır.

Aynı Kanununun 4. maddesinde de kamuya yararlı sayılan derneklerce, dul ve yetimlere bağlanan aylıklarla bu aylıklar dışında verilen emekli ikramiyeleri ile dul ve yetim evlenme ikramiyelerinin veraset ve intikal vergisinden istisna olacağı belirlenmiştir.

Bu hükümlere göre, Bakanlar Kurulu'nca kamu yararına çalışan dernek sayılan dernekler, kendilerine veraset yoluyla ya da ivazsız bir şekilde gerçekleşecek intikaller dolayısıyla veraset ve intikal vergisi ödemeyeceklerdir.

Ayrıca, söz konusu derneklerce, dul ve yetimlere bağlanan aylıklar ve aylık dışında yapılan ödemeler dolayısıyla kendilerine ödeme yapılanlardan da veraset ve intikal vergisi alınmayacaktır.

⁷² 14.02.2007 tarih ve 26434 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

⁷³ 15.06.1959 tarih ve 10231 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

E – EMLAK VERGİSİ YÖNÜNDEN

Emlak vergisinin konusunu Türkiye sınırları içindeki bina, arsa ve araziler oluşturmaktadır. Diğer bir ifade ile Türkiye sınırları içindeki bina, arsa ve araziler emlak vergisine tabidir. Vergi, dört yılda bir verilen emlak vergisi beyannameleri ile beyan edilen söz konusu taşınmazların vergi değeri (rayiç değeri) üzerinden alınmaktadır.

29.07.1970 tarih ve 1319 sayılı Emlak Vergisi Kanunu'nun⁷⁴ 4. maddesinde, kamuya yararlı sayılan derneklere ait binalar, 14. maddesinde de bu derneklere ait araziler, kiraya verilmemek ve söz konusu derneklere ait iktisadi işletmelere tahsis edilmemek koşuluyla, emlak vergisinden istisna edilmiştir.

Bu istisnanın uygulanmasında, bina ve arazinin büyüklüğünün veya sayısının bir önemi bulunmamaktadır. İstisnanın uygulanabilmesi için;

- Bina ve arazinin Bakanlar Kurulu'nca kamu yararına çalışan dernek sayılan bir derneğe ait olması,
 - Kiraya verilmemesi,
 - Sözü edilen derneklerce iktisadi işletmelerine tahsis edilmemiş bulunması,
- yeterli olmaktadır.

F – DAMGA VERGİSİ YÖNÜNDEN

Damga vergisi, 01.07.1964 tarih ve 488 sayılı Damga Vergisi Kanunu'na⁷⁵ ekli 1 sayılı tabloda yazılı kâğıtlardan alınır. Kanuna ekli 2 sayılı tabloda yer alan kâğıtlar ise vergiden istisnadır.

Damga Vergisi Kanunu'na ekli 2 sayılı tablonun (V/17) numaralı bendiyle genel menfaatlere yararlı (kamu yararına çalışan) derneklerin her türlü işlemlerinde

⁷⁴ 11.08.1970 tarih ve 13576 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

⁷⁵ 11.07.1964 tarih ve 11751 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

düzenlenen ve damga vergisi bu teşekküller tarafından ödenmesi gereken kâğıtlar damga vergisinden istisna edilmiştir.

Bu durumda, kamuya yararlı sayılan derneklerin her türlü işlemleriyle ilgili olarak düzenlenen kâğıtlar dolayısıyla söz konusu dernekler damga vergisi ödemeyeceklerdir.

G – TAPU VE KADASTRO HARÇLARI YÖNÜNDEN

02.07.1964 tarih ve 492 sayılı Harçlar Kanunu'nun⁷⁶ 59. maddesinin (b) bendi ile; kamu menfaatlerine yararlı dernekler ile Bakanlar Kurulunca 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 tapu harcından istisna edilmiştir.

Buna göre, kamuya yararlı sayılan dernekler ve bu derneklere ait tesisler, iktisap edecekleri taşınmazlar ve diğer aynı haklarla ilgili her türlü işlemler dolayısıyla herhangi bir harç ödemeyeceklerdir.

H – GÜMRÜK VERGİSİ YÖNÜNDEN

Dernekler, tüzüklerinde yazılı amaçlarını gerçekleştirmek için yurt dışından gereksinim duyulan ve yurt içinden sağlanamayan çeşitli eşyaları ithal edebilirler. Yurt dışından eşya ithali de 27.10.1999 tarih ve 4458 sayılı Gümrük Kanunu⁷⁷ hükümlerine göre vergiye tabidir.

Gümrük Kanunu'nun 167. maddesinin 7 numaralı bendinde, kamu kurum ve kuruluşları ile kamu yararına çalışan dernekler ve Bakanlar Kurulu'nca vergi muafiyeti

⁷⁶ 17.07.1964 tarih ve 11756 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

⁷⁷ 04.11.1999 tarih ve 23866 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

tanınan vakıflar tarafından ticari gaye güdülmemek ve kuruluş amaçları doğrultusunda kullanılmak üzere ithal edilen eşyadan;

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

gümrük vergilerinden muaf tutulmuştur.

Bu durumda, Bakanlar Kurulu'nca kamuya yararlı sayılan dernekler, yukarıda belirtilen koşullara uygun olarak ithal ettikleri eşyalar dolayısıyla 4458 sayılı Gümrük Kanunu'nun 167. maddesine göre gümrük vergisi ödemeyeceklerdir.

IV – KAMU YARARI KARARININ KALDIRILMASI

Dernekler, Devlet tarafından topluma sunulması gereken hizmetleri tüzüklerinde amaç edindikleri ve bu hizmetleri etkin bir şekilde topluma sundukları ve böylece Devletin kamu hizmeti yükünü azaltıcı etki yarattıkları için kamuya yararlı dernek sayılmaktadırlar.

Bu derneklerin, olağan denetimler veya özel denetimler sonucu belirtilen özelliklerini yitirdikleri saptanırsa haklarında Bakanlar Kurulu'nca verilmiş bulunan "kamuya yararlı dernek" kararı, yine Bakanlar Kurulu'nca kaldırılabilir.

Kamu Yararına Çalışan Dernek statüsü kazanan derneğin, başlangıç aşamasında sahip olduğu tüm niteliklerini, bu statüyü devam ettirdiği müddetçe koruması gerekmektedir.

Kamu yararına çalışan dernekler en az 2 yılda bir denetlenmekte ve yapılan bu denetimlerde derneğin Kamu Yararına Çalışan Dernek statüsüne ilişkin niteliklerini devam ettirip ettirmediğine de bakılmaktadır.

Bunun için İçişleri Bakanlığı'nın, söz konusu kararın alınmasında olduğu gibi kamu yararı kararının kaldırılıp kaldırılamayacağı hususunda ilgili bakanlıkların görüşünü alması, Danıştay İdari İşler Kurulu'ndan karar alması ve bu suretle oluşan dosyayı ilgili derneğin kamu yararı kararının kaldırılması için kendi görüşünü de içeren bir yazı ile Başbakanlığa sunması gerekmektedir.

Başbakanlıkça intikal eden dosya üzerinde yapılan incelemede de derneğin kamuya yararlı dernek olma özelliğini kaybettiği sonucuna varılırsa Bakanlar Kurulu'ndan daha önce verilmiş bulunan kamu yararı kararının kaldırılması için karar alınır. Böylece dernek, söz konusu karar tarihinden itibaren kamuya yararlı dernek olmaktan çıkmış olacaktır.

V – BAZI DERNEK VE KURUMLARIN VERGİ, RESİM VE HARÇ MUAFIYETİ

11.07.1972 tarihli ve 1606 sayılı Bazı Dernek ve Kurumların Bazı Vergilerden, Bütün Harç ve Resimlerden Muaf Tutulmasına İlişkin Kanun'un⁷⁸ 1. maddesi ile;

- Türkiye Kızılay Derneği,
- Türk Hava Kurumu,
- Sosyal Hizmetler ve Çocuk Esirgeme Kurumu Genel Müdürlüğü,
- Türkiye Yardım Sevenler Derneği,
- Resmi Darülaceze Kurumları,
- Darüşşafaka Cemiyeti,
- Yeşilay Derneği,

⁷⁸ 20.07.1972 tarih ve 14251 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

kendilerine düşen vergi, harç ve resim mükellefiyetinin kurumlara ait olduğu hallerde bütün vergilerden, harçlardan, resimlerden, hisse ve fonlardan muaf tutulmuşlardır.

Bu Kanun, sadece adı geçen dernek ve kurumlar için çıkarılmış olup hepsi gerçek anlamda kamu yararına yönelik hizmet sunan sivil toplum örgütleridir. Dolayısıyla bu dernekler, 1606 sayılı Kanun'la her türlü vergi, harç ve resimden muaf tutularak Devlet tarafından ekonomik anlamda desteklenmişlerdir.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM
DERNEKLERİN VE VAKIFLARIN BİLDİRME
VE DEFTER TUTMA ÖDEVLERİ

I- DERNEKLERİN VE VAKIFLARIN BİLDİRME ÖDEVLERİ

Mükelleflerle vergi daireleri arasındaki ilişkinin sağlıklı bir şekilde yürütülebilmesi bakımından, mükellefiyetle ilgili bazı hususların ve bu hususlarda daha sonra meydana gelen değişikliklerin öngörülen zamanlarda vergi dairelerine bildirilmesi gerekmektedir. Özellikle gelir, kurumlar ve katma değer vergileri gibi sürekli mükellefiyetlerde bu husus daha da önemli olmaktadır.

Vergi daireleri ile mükellefler arasındaki ilişkinin sağlıklı olmasını sağlamak üzere 04.01.1961 tarih ve 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nda⁷⁹;

- İşe başlamanın,
- Adres, iş ve işyeri ile ilgili değişikliklerinin,
- İş bırakmanın,
- Bina ve arazi değişikliklerinin,

mükelleflerce öngörülen süreler içinde vergi dairelerine bildirmesi yükümlülüğü getirilmiştir.

Bildirme yükümlülüklerinin tamamının yazılı olarak yerine getirilmesi esastır. Bildirimler elden vergi dairesine verilebileceği gibi posta ile de gönderilebilir. Posta ile gönderilme halinde, evrak vergi dairesi kayıtlarına girdiği tarihte bildirim yapılmış

⁷⁹ 10.01.1961 tarih ve 10703 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

sayılır. Ancak, taahhütlü posta ile gönderilme durumunda bildirim, postaya verildiği gün yapılmış olmaktadır.

Vakıf ve derneklerin de tüzel kişilikleri itibarıyla yaptıkları ödemelerden (ücret, kira ve diğer ödemeler gibi) kestikleri vergilerin muhtasar beyanname ile vergi dairesine yatırılması için gelir vergisi mükellefiyeti tesis ettirmeleri, dolayısıyla buna ilişkin bildirim yükümlülüklerini yerine getirmeleri zorunludur.

Bunun dışında vakıf ve dernekler, sahibi oldukları iktisadi işletmelerin kurumlar ve katma değer vergilerine ilişkin yükümlülüklerden sorumlu bulunmaktadırlar. Vakıf ve derneklerin gerek tüzel kişilikleri, gerekse iktisadi işletmeleri için yerine getirecekleri bildirme yükümlülükleri ve yerine getirme süreleri aşağıdaki gibidir.

A- İŞE BAŞLAMAYI BİLDİRME

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 153. maddesine göre;

- Vergiye tabi ticaret ve sanat erbabı,
- Serbest meslek erbabı,
- Kurumlar vergisi mükellefleri,
- Kolektif ve adi şirket ortaklarıyla komandit şirketlerin komandite ortakları,

işe başlamadan önce işe başlayacaklarını bağlı buldukları vergi dairesine yazılı olarak bildirmek zorundadırlar.

İşe başlama, Vergi Usul Kanunu'nda tüccarlar ve serbest meslek erbabı için farklı ölçü ve belirtilere bağlanmıştır.

Bir işyeri açılması, işyeri açılmamış olsa bile ticaret siciline veya mesleki bir teşekküle kaydolunması ve kazançları basit usulde tespit edilen tüccarlar için işle fiilen uğraşılması, tüccarlarda işe başlamanın belirtisi kabul edilmiştir.

Serbest meslek mensuplarında ise; muayenehane, yazıhane, atölye gibi özel işyerleri açılması, çalışılan yere tabela, levha gibi mesleki faaliyette bulunulduğunu gösteren işaretler asılması, devamlı faaliyette bulunulduğunu gösteren ilanlar yapılması ve serbest olarak çalışmak üzere mesleki teşekküllere kaydolanması, işe başlamanın belirtileri sayılmıştır.

Vakıf ve derneklerin de diğer mükellefler gibi tüzel kişilikleri veya iktisadi işletmeleri için işe başlama bildirimlerini zamanında (işe başlamadan önce) yazılı olarak bağlı oldukları vergi dairelerine bildirmeleri gerekmektedir.

Ancak, vakıf ve derneklerin ücretli işçi çalıştırmamaları, işyerine veya eklentilerine kira ödememeleri ve iktisadi işletme oluşturmayan bir faaliyette bulunmamaları halinde vergi dairesine herhangi bir bildirimde bulunmalarına gerek bulunmadığı açıktır. Diğer bir ifade ile dernek ve vakıfların mükellef ya da sorumlu sıfatıyla vergilendirmeye ilişkin bir yükümlülüğünün olmaması durumunda bildirim yükümlülüğü de söz konusu olmayacaktır.

B- DEĞİŞİKLİKLERİ BİLDİRME

İşe başladıktan sonra, işyeri ve ikametgâh adreslerinde, mükellefiyet şeklinde, işyeri sayısında değişiklikler olabileceği gibi, yeni bir vergiye tabi olmayı ya da mükellefiyetten muaflığa geçmeyi gerektiren iş değişiklikleri olabilir.

Bu tür değişikliklerin, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 157., 158. ve 159. maddeleri uyarınca bağlı bulunulan vergi dairesine bildirilmesi gerekir. İşletmenin bir yerden başka bir yere nakli de son düzenlemelere göre adres değişikliği anlamına gelmekte olup eski veya yeni vergi dairesine bildirilebilecektir.

C- İŞİ BIRAKMANIN BİLDİRİLMESİ

İş bırakma, mükelleflerin vergiye tabi olmayı gerektiren işlemlerini tamamen durdurmaları, sonra kesin olarak sona erdirmeleridir. İş bırakmanın da değişiklikler gibi bağlı bulunulan vergi dairesine bildirilmesi gerekmektedir.

Kurumlarda; tasfiye, iflas, gerçek kişilerde de ölüm işi bırakma anlamına gelmektedir. Tasfiye ve iflas halinde, tasfiye memurları veya iflas dairesi, ölüm halinde ise mirası reddetmemiş mirasçılardan herhangi birisinin durumu dilekçe ile vergi dairesine bildirmesi gerekir.

Vakıf ve dernekler de mükellef veya sorumlu olarak yükümlü olmalarını gerektiren durumun ortadan kalkması halinde durumu bağlı oldukları vergi dairesine bildireceklerdir.

D- BİNA VE ARAZİ DEĞİŞİKLİKLERİNİN BİLDİRİLMESİ

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 167. maddesi uyarınca, mükelleflerin, bina ve arazilerinde meydana gelen ve vergi değerinde artış veya azalışlara neden olan değişiklikleri de bildirmeleri gerekmektedir. Bunun yanı sıra, gelir getirmeyen arsaların gelir getirir, gelir getiren arsanın da gelir getirmez hale geldiğinin de vergi dairesine bildirilmesi zorunluluğu bulunmaktadır.

Bu bildirim, bina ve arazilerle ilgili olarak belediye emlak vergi dairelerine yapılması gereken bildirim yükümlülüğünü ortadan kaldırmaz.

E- BİLDİRME ÖDEVİNİN SÜRESİNDE YERİNE GETİRİLMEMESİ HALİNDE UYGULANACAK CEZALAR

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 168. maddesine göre, yukarıda açıklandığı üzere, işe başlamanın, işe başlanılma tarihinden itibaren on gün içinde, değişikliklerin ve

iş i bırakmanın ise bir ay içinde ilgili vergi dairesine bildirilmesi gerekmektedir. Bu bildirimlerin süresi içinde yapılmaması, ilgilileri cezalarla karşı karşıya bırakacaktır.

İşe başlamanın zamanında bildirilmemesi, birinci derece usulsüzlük cezası kesilmesini gerektirmektedir. Bu durum aynı zamanda, re'sen tarh sebebidir. Dolayısıyla, iş e başlamanın zamanında bildirilmemesi durumunda birinci derece usulsüzlük cezasının yaraşıra, re'sen tarh sırasında vergi ziyayı cezası da kesilecektir. Ancak mükelleften, bu cezalardan miktar itibariyle fazla olan tahsil edilecektir. Diğer ceza ise terkin olunacaktır.

Değişikliklerin ve iş i bırakmanın zamanında bildirilmemesi ise ikinci derece usulsüzlük cezası kesilmesini gerektirmektedir. Bu hallerde başka bir ceza kesilmesi söz konusu değildir.

II- DERNEKLERİN VE VAKIFLARIN DEFTER TUTMA ÖDEVLERİ

A- DERNEKLERİN TUTMAK ZORUNDA OLDUKLARI DEFTERLER

Dernekler Yönetmeliği'nin⁸⁰ 31. maddesine göre dernekler, işletme hesabı esasına göre defter tutarlar. Ancak, yıllık brüt gelirleri 500 Bin TL'yi (2005 yılı için belirlenen tutar) aşan dernekler, aşağıdaki koşulların gerçekleşmesini takip eden hesap döneminden başlayarak bilanço esasına göre defter tutarlar. Yukarıda belirtilen had her yıl bir önceki yıla ilişkin olarak Vergi Usul Kanunu uyarınca Maliye Bakanlığı tarafından belirlenen yeniden değerlendirme oranında artırılmak suretiyle uygulanır.

Bir hesap dönemi brüt gelirleri birinci fıkrada belirtilen haddten %20'yi aşan oranda fazla olursa, veya arka arkaya iki hesap dönemi brüt gelirleri, birinci fıkrada yazılı hadde nazaran %20'ye kadar bir fazlalık gösterirse, işletme hesabı esasından bilanço esasına geçilir.

⁸⁰ 31.03.2005 tarih ve 25772 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

Aynı Kanun maddesine göre, işletme hesabı esasına göre defter tutan dernekler belirtilen hadlere bağı kalmaksızın yönetim kurulu kararı ile bilanço esasına göre defter tutabilirler.

Bilanço esasına geçen dernekler üst üste iki hesap döneminde yukarıda belirtilen haddin altına düşerlerse, takip eden yıldan itibaren işletme hesabı esasına dönebilirler.

Dernekler Yönetmeliği'nin 32. maddesi uyarınca dernekler aşağıda yazılı defterleri tutarlar:

Üye Kayıt Defteri; Derneğe üye olarak girenlerin kimlik bilgileri, derneğe giriş ve çıkış tarihleri bu deftere işlenir. Üyelerin ödedikleri giriş ve yıllık aidat miktarları bu deftere işlenebilir.

Karar Defteri; Yönetim kurulu kararları tarih ve numara sırasıyla bu deftere yazılır ve kararların altı toplantıya katılan üyelerce imzalanır.

Evrak Kayıt Defteri; Gelen ve giden evraklar, tarih ve sıra numarası ile bu deftere kaydedilir. Gelen evrakın asılları ve giden evrakın kopyaları dosyalanır. Elektronik posta yoluyla gelen veya giden evraklar çıktısı alınmak suretiyle saklanır.

Demirbaş Defteri; Derneğe ait demirbaşların edinme tarihi ve şekli ile kullanıldıkları veya verildikleri yerler ve kullanım sürelerini dolduranların kayıttan düşürülmesi bu deftere işlenir.

İşletme Hesabı Defteri; Dernek adına alınan gelirler ve yapılan giderler açık ve düzenli olarak bu deftere işlenir.

Alındı Belgesi Kayıt Defteri; Alındı belgelerinin seri ve sıra numaraları, bu belgeleri alan ve iade edelerin adı, soyadı ve imzaları ile aldıkları ve iade ettikleri tarihler bu deftere işlenir.

Yevmiye Defteri, Büyük Defter, Envanter Defteri; Bu defterlerin tutulma usulü ile kayıt şekli Vergi Usul Kanunu ile bu Kanununun Maliye Bakanlığına verdiği yetkiye istinaden yayımlanan Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği esaslarına göre yapılır.

İşletme Hesabı esasına tabi olan dernekler;

- Karar defteri
- Üye kayıt defteri,
- Evrak kayıt defteri,
- Demirbaş defteri,
- İşletme hesabı defteri,
- Alındı belgesi kayıt defteri,

Bilanço esasına tabi olan dernekler ise;

- Karar defteri,
- Üye kayıt defteri,
- Evrak kayıt defteri,
- Alındı belgesi kayıt defteri,
- Yevmiye defteri,
- Büyük defter,
- Envanter defteri,

tutarlar.

Yine aynı Kanun maddesi uyarınca, derneklerin tutmakla yükümlü olduğu bu defterlerin hepsinin notere tasdik ettirmek suretiyle kullanılması zorunludur.

B- VAKIFLARIN DEFTER TUTMA USUL VE ESASLARI

Vakıfların defter tutma usul ve esasları, “2 sıra No.lu Türk Medeni Kanunu Hükümlerine Göre Kurulan Vakıflar Hakkında Tebliğ” ile belirlenmiştir. Daha sonra yayımlanan “3 sıra No.lu Türk Medeni Kanunu Hükümlerine Göre Kurulan Vakıflar

Hakkında Tebliğ” ile de 2 sıra No.lu Tebliğin bazı maddelerinde değişiklikler yapılmıştır.

Bu tebliğlere göre, malvarlığına eklenen gelirleri dâhil yıllık gayrisafi geliri kanunda belirtilen miktarın altında olan vakıflar isterlerse işletme, isterlerse bilânço esasına uygun olarak defter tutabilirler. Yıllık gayrisafi geliri, bu miktar veya daha fazla olan vakıflar ile gelir tutarı ne olursa olsun Bakanlar Kurulu'nca vergi muafiyeti tanınan veya şube, işletme ve iştiraki bulunan vakıflar ise zorunlu olarak bilânço esasına göre defter tutarlar.

İstekleri ile bilânço esasına göre defter tutan vakıflar, iki yıl geçmeden işletme hesabı esasına geçemezler.

Vakıflar muhasebelerini, “Tek Düzen Hesap Planı”na uygun olarak tutmak zorundadırlar. Defter tasdiki, kayıt nizamı, belge düzenlenmesi ve sağlanması hususlarında da Vergi Usul Kanunu hükümlerine uymak durumundadırlar.

Söz konusu tebliğler ile Bakanlar Kurulu tarafından vergi muafiyeti tanınan vakıflar ile bilânço esasına göre defter tutan vakıflar bilânço ve gelir gider tablolarını yeminli mali müşavire onaylatma zorunluluğu getirilmiştir. Kanunla kurulan vakıfların mali müşavire tasdik zorunluluğu bulunmamaktadır. Bu vakıflar, hiyerarşik denetime tabidirler. Sözü edilen denetimler, Vakıflar Genel Müdürlüğü'nün bu vakıflar üzerindeki denetim hakkını ortadan kaldırmamaktadır.

Defter tutma ve bilanço ve gelir gider tablolarının tasdikine ilişkin miktarlar, her yıl Maliye Bakanlığı'nca o yıl için belirlenmiş olan yeniden değerleme oranının yarısı kadar artırılmaktadır.

1- İşletme Hesabı Esasında Tutulacak Defterler

Vakıflar, işletme hesabı esasında; Vakıflar Yönetmeliği'nin⁸¹ 51. maddesi uyarınca karar defteri, işletme hesabı defteri ve bağış makbuzu kayıt defteri tutarlar.

Karar Defteri: Vakıflar, amaçlarını gerçekleştirmek için faaliyetlerde bulunurken, öncelikle resmi senetlerine uygun olarak alınan yönetim kurulu kararlarına göre hareket ederler. Yönetim kurulunca alınan kararların, geçerli olabilmesi için noter onaylı defterlere yazılması zorunludur.

Karar defteri, vakıf yönetim kurulunun çalışmalarını disiplin altına almasına katkıda bulunduğu gibi, denetlenmesi bakımından da önem taşımaktadır.

İşletme Hesabı Defteri: Sol tarafına giderlerin, sağ tarafını ise gelirlerin kaydedilmesi suretiyle tutulan defterdir.

Gider kısmına; satın alınan mallar veya yaptırılan hizmetler karşılığında ödenen veya borçlanılan paralar ile diğer bütün giderler, gelir kısmına da satılan malın bedeli veya yapılan hizmet karşılığı tahsil edilen paralarla tahakkuk edecek alacaklar ve işletme faaliyetlerinden sağlanan diğer bütün hâsılat kaydedilir.

2- Bilanço Esasında Tutulacak Defterler

Vakıflar bilanço esasında şu defterleri tutarlar;

- Karar defteri,
- Yevmiye defteri,
- Büyük defter,
- Envanter defteri,
- Bağış makbuzu kayıt defteri.

⁸¹ 27.09.2008 tarih ve 27010 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

Karar Defteri; Vakıf yönetim kurulunca çalışmaları süresince alınan kararların kaydedildiği noter onaylı, sayfaları müteselsil sıra numaralı defterdir.

Yevmiye Defteri; Kaydedilmesi gereken işlemlerin, tarih sırasıyla ve maddeler halinde düzenli olarak yazıldığı defterdir. Ciltli ve müteselsil sıra numaralıdır. İstenirse, diğer defterler gibi müteharrik yapraklı da olabilir.

Defteri Kebir; Yevmiye defterine kaydedilen işlemlerin usulüne uygun olarak hesaplara dağıtıldığı defterdir.

Envanter Defteri; İşe başlama tarihinde ve izleyen her hesap döneminin sonunda çıkarılan envanterler ve bilançoların kaydedildiği, ciltli ve sayfa müteselsil sıra numaralı defterdir.

3- Bilanço Esasında Defter Tutmanın Yararları

Daha önce de açıklandığı üzere yeni kurulan vakıflar, Vakıflar Genel Müdürlüğü denetim elemanlarınca ilk inceleme yapıncaya kadar işletme hesabı esasında defter tutabilmektedirler.

Vakıfların tamamına yakını koşullar oluştuğunda, Bakanlar Kurulu kararı ile vergi muafiyeti tanınan vakıflardan olmak isterler. Bilanço esasına göre defter tutma, vergi muafiyeti tanınması için aranılan bir koşuldur. Bu itibarla, vakıfların başından itibaren bilanço esasına göre defter tutmalarında yarar bulunmaktadır.

Bunu dışında, bilanço esasında gerçekleştirilen her işlemin her boyutunun izlenmesi ve istenildiğinde kayıtlarda görülmesi olanaklıdır. Bu da hem yönetimin kendi çalışmalarını daha kolay kontrol etmesi, hem de vakfın hesap ve faaliyetlerinin sağlıklı bir şekilde incelenmesi bakımından önem taşımaktadır.

III- DEFTER TUTMANIN AMACI VE YARARLARI

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun⁸² 171. maddesine göre defter tutmanın amacı;

- Mükellefin vergi ile ilgili servet, sermaye ve hesap durumunu tespit etmek,
- Vergi ile ilgili faaliyet ve hesap neticelerini tespit etmek,
- Vergi ile ilgili işlemleri belli etmek,
- Mükellefin vergi karşısındaki durumunu hesap üzerinden kontrol etmek ve incelemek,
- Mükellefin hesap ve kayıtlarının yardımıyla üçüncü şahısların vergi karşısındaki durumlarını (emanet mahiyetindeki değerler dahil) kontrol etmek ve incelemek,

olarak belirlenmiştir.

Vakıflar ve dernekler tüzel kişilikleri itibariyle kazanç üzerinden alınan vergilerin mükellefi değildirler. Ancak, her iki kurumun da adlarına hareket eden, gelirlerini toplayıp giderlerini yapan ve bu kurumların gerçek sahibi olan genel kurula hesap vermek zorunda bulunan birer yönetim kurulları vardır.

Defterler, bir dönem içindeki işlemlerin tarih sırasına göre ve belgelere dayalı olarak kaydedildiği yerlerdir. Bu özellikleri dolayısıyla, hem yöneticilerin, hem denetim görevi yapanların, hem de vakıf veya derneğin faaliyetleri hakkında bilgi sahibi olmak isteyen üçüncü kişilerin işlemler hakkında istedikleri bilgileri alabilmeleri bakımından önemli işleve sahiptirler.

Bu nedenle, vakıf ve dernekler kazançları dolayısıyla vergi mükellefi değilseler de belirtilen özellikleri itibariyle defter tutmaları kaçınılmazdır. Kaldı ki, gerek Vakıflar Genel Müdürlüğü tarafından yayımlanan tebliğler, gerekse Bakanlar Kurulu tarafından vergi muafiyeti tanına vakıflar için Maliye Bakanlığı tarafından yine genel tebliğlerle getirilen yükümlülükler nedeniyle hemen hemen bütün vakıfların bilanço esasına göre defter tutmaları zorunlu bulunmaktadır.

⁸² 10.01.1961 tarih ve 10703 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

Dernekler ise 05.04.2009 tarih ve 25070 sayılı Derneklerin Tutacakları Defter, Muhasebe Hesap Kayıtlarıyla İlgili Usul ve Esaslara Dair Yönetmelik hükümlerinde belirtilen defterleri tutmak zorundadırlar.

Öte yandan, vakıf ve derneklerin sahibi oldukları iktisadi işletmelerin, mükellef olmaları nedeniyle Vergi Usul Kanunu hükümleri uyarınca defter tutma yükümlülükleri olduğu açıktır. Vakıf ve derneklerin defter kayıtlarının incelenebilir olması, doru bilgi vermesi bakımından tüzel kişilik defterleri ile iktisadi işletme defterlerinin ayrı ayrı tasdik ettirecekleri tabiidir.

Sonuç olarak, vergi mükellefi olamasalar da vakıf ve derneklerin; faaliyetlerini düzenli sürdürebilmeleri, faaliyetleri ile ilgili olarak istenilen zamanda istenilen bilgileri edinebilmeleri, denetim görevi yapanlara yardımcı olabilmeleri, gönüllü bir sivil toplum örgütü olarak ilgililere güven vermeleri bakımından defter tutmaları kaçınılmaz bir zorunluluktur.

IV- DERNEKLER VE VAKIFLARCA KULLANILACAK BELGELER

A- VERGİ USUL KANUNU HÜKÜMLERİNE GÖRE

Daha önce de vurgulandığı üzere, vakıf ve dernekler tüzel kişilikleri itibariyle kazançlarından ötürü vergi mükellefi olmadıklarından, Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre bastırılması ve kullanılması zorunlu olan belgeleri kullanmak zorunda değildirler.

Ancak, vakıflar ve dernekler, faaliyetleri sırasında gelir ya da kurumlar vergisi mükellefi olanların yanı sıra mükellef olmayanlarla, basit usulde vergilendirilenlerle ya da çeşitli resmi dairelerle de iş ilişkilerinde bulunabilmektedirler. Bu iş ilişkileri sonucu alınan veya verilen paraların belgelendirilmesi hem vakıf ve dernekler, hem de karşı taraf açısından sorun olabilmektedir.

Bu gibi sorunların aşılabilmesi için vakıf ve derneklerin zorunlu olmamakla birlikte, Vergi Usul Kanunu hükümleri uyarınca kullanılması zorunlu bulunan belgeleri kullanabileceklerdir. Ancak, bu belgelerin anlaşmalı matbaalardan edinilmesi zorunluluğu bulunmamaktadır.

Vakıf ve dernekler, Vergi Usul Kanunu hükümleri uyarınca bastırılıp kullanılacak belgelerde yer alan bilgileri içerecek şekilde bastıracakları ve notere tasdik ettirecekleri bu belgelerin uygun yerine "Vakfımız/Derneğimiz kurumlar vergisi mükellefi değildir." ve "Bu belge Vergi Usul Kanunu hükümlerine tabi değildir." yazdırmak suretiyle kullanacaklardır. Bu belgeler, yapılan harcamaların veya elde edilen gelirlerin belgelendirilmesi bakımından geçerli olup kanıtlama gücüne tabidirler.

B- BAĞIŞ VE YARDIM MAKBUZLARI

Vakıflar ve dernekler, kendilerine yapılan bağış ve yardımları kullanacakları bağış ve yardım makbuzları ile belgelendireceklerdir. Yapılan bağış ve yardımın nakit veya aynı olmasının makbuz kullanılması bakımından bir önemi bulunmamaktadır.

Vakıflar kendilerine yapılan bağış ve yardımları, Vakıflar Genel Müdürlüğü tarafından 21.01.1998 tarihli ve 23237 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan Tebliğin⁸³ 4. maddesinde de açıklandığı üzere, Başbakanlık Vakıflar Genel Müdürlüğü tarafından bastırılan bağış ve yardım makbuzları ile toplayacak ve belgelendireceklerdir.

Vakıflar bağış ve yardım makbuzlarını, Vakıflar Genel Müdürlüğü'nün merkez ve taşra teşkilatından bedeli karşılığında, zimmetli olarak vakıf yetkilisi vasıtasıyla teslim alabilirler.

Dernekler ise gelirlerini, "Dernek Gelirlerinin Toplanmasında Kullanılacak Alındı Belgeleri Hakkında Yönetmelik" hükümleri çerçevesinde toplayacaklardır.

⁸³ 21.01.1998 tarih ve 23237 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

Dernekler gelirlerini toplamak için öncelikle, Maliye Bakanlığınca bastırılan alındı belgelerini kullanacaklardır. Maliye Bakanlığınca bastırılan alındı belgeleri, dernek başkan veya başkan vekili ile saymanın müştereken hazırlayacakları yazılı başvuru üzerine, mahalli emniyet ve jandarma teşkilatınca düzenlenip bağlı buldukları mahallin en büyük mülki amirliğince onaylanacak ihtiyaç belgelerine dayalı olarak dernek, dernek şubesi, federasyon ve konfederasyonlara; il merkezlerinde defterdarlık muhasebe müdürlüklerinden, ilçelerde malmüdürlüklerinden alınabilir.

Dernekler, kullanacakları alındı belgelerinin Maliye Bakanlığı'nca sağlanamaması halinde, Maliye Bakanlığınca bastırılan alındı belgelerine uygun olarak bastırarak mahallin en büyük mülki amirliğine onaylatmak suretiyle edinecekleri alındı belgelerini de kullanabileceklerdir. Ancak, bu şekilde bastırılan alındı belgelerinde “Maliye Bakanlığı” anteti kullanılmayacaktır.

Dernekler, şubeleri, federasyonlar ve konfederasyonlar, alındı belgelerini notere tasdik ettirdikleri “Alındı Belgesi Kayıt Defteri”ne kayıt etmek zorundadırlar. Ayrıca, alındı belgelerinin asıl ve koçan sayfaları kullanılmadan önce, derneğin kısa adı, merkezi ve kod adı bulunan kaşe ile kaşelenecektir.

Kullanılan alındı belgelerinin, özel kanunlarda belirtilen daha uzun süreler saklı kalmak üzere beş yıl süreyle saklanması gerekmektedir.

V- DERNEKLER VE VAKIFLARA AİT VEYA BAĞLI İKTİSADİ İŞLETMELERCE KULLANILACAK BELGELER

Bütün mükellefler, Vergi Usul Kanunu'nda aksine hüküm bulunmadıkça, tutulan defterlere kaydedilen üçüncü kişilerle ilgili işlemlerini belgelendirmek zorundadırlar. Vakıf ve derneklere ait iktisadi işletmeler de kurumlar vergisi mükellefidirler. Dolayısıyla, söz konusu iktisadi işletmeler de işlemlerini Vergi Usul Kanunu'nda öngörülen belgeleri bastırıp kullanmak zorundadırlar. Bunun yanı sıra, iktisadi işletmelerin

envanter kayıtlar, amortisman kayıtları, emsal bedeli hesaplamaları gibi iç işlemlerini de belgelendirmek durumundadırlar.

Mükelleflerin, örf ve teamüllere göre bir belgeye bağlanması alışlagelmiş olmayan çeşitli giderler ile belge alınması olanaksız (şehir içi dolmuş paraları, ufak miktarlardaki hamaliyeler gibi) giderler ve vergi kanunlarına göre götürü olarak tespit edilen giderlerinin belgelendirilmesi zorunlu değildir.

Vergi Usul Kanunu'nda belli şekil ve şartlara bağlanmış olan belgeler;

- Fatura ve sevk irsaliyesi,
- Fatura yerine geçen belgeler,
- Serbest meslek makbuzları,
- Ücret bordroları ve bordro yerine geçen belgeler,
- Diğer evrak ve vesikalar, olarak ayrıma tabi tutulmuştur.

Maliye Bakanlığı, Vergi Usul Kanunu'nun Mükerrer 257. maddesi ile verilen yetkiyi kullanarak bu belgelerden bir kısmının basım, dağıtım ve kullanımını bazı esaslara bağlamıştır.

Bu çerçevede çıkarılan 159 ve 164 seri No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile; faturalar, müstahsil makbuzları, serbest meslek makbuzları, gider pusulaları, perakende satış belgeleri (yazar kasa fişleri hariç), sevk irsaliyeleri, taşıma irsaliyeleri, yolcu listeleri ve günlük müşteri listelerinin noter tasdikli olarak kullanım zorunluluğu getirilmiştir.

Ancak, 164 seri No.lu Genel Tebliğde, noter tasdikli kullanılacak bu belgelerin, Maliye Bakanlığı'nca bastırılmış veya “Vergi Usul Kanunu Uyarınca Vergi Mükellefleri Tarafından Kullanılan Belgelerin Basım ve Dağıtım Hakkında Yönetmelik” hükümleri utarınca anlaşmalı matbaalara bastırılmış olarak kullanılabilmesi açıklanmıştır.

Bu açıklamalara göre, vakıf ve derneklere ait iktisadi işletmelerin yukarıda sayılan belgeleri;

- Anlaşmalı matbaalara bastırılmış veya
- Noterlere tasdik ettirilmiş,

olarak kullanmaları gerekmektedir. Aksi halde bu belgeler hiç kullanılmamış sayılacaktır.

A- FATURA VE SEVK İRSALİYESİ

Fatura, satılan emtia veya yapılan iş karşılığında müşterinin borçlandığı miktarı göstermek üzere emtiayı satan veya işi yapan tüccar tarafından müşteriye verilen bir belgedir.

Sevk irsaliyesi ise satılan malların alıcıya teslim edilmek üzere satıcı tarafından taşındığını veya taşıttırıldığı hallerde satıcının, teslim edilen malın alıcı tarafından taşınması veya taşıttırılması halinde de alıcı tarafından düzenlenmesi gereken bir belgedir.

Vergi Usul Kanunu'nun Mükerrer 257. maddesinin verdiği yetkiye dayanılarak Maliye Bakanlığı'nca yayımlanan 211 ve 232 seri No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile isteyen mükelleflerin irsaliyeli fatura adı altında hem irsaliye, hem de fatura yerine geçen tek bir belge kullanılması esas getirilmiştir. Mükelleflerin büyük bir çoğunluğu da hem kullanım kolaylığı, hem de maliyetinin düşüklüğü nedeniyle irsaliyeli faturaları kullanmayı tercih etmektedirler.

B- FATURA YERİNE GEÇEN BELGELER

Mükellefler, fatura düzenlenmesinin zorunlu olmadığı bazı alım satımlarını ve hizmet işlerini fatura yerine geçen belgelerle belgelemek zorundadırlar. Fatura yerine geçen belgeler; perakende satış fişi, gider pusulası ve müstahsil makbuzudur.

1- Perakende Satış Belgeleri

Perakende satış fişleri;

- Makineli kasaların kayıt ruloları,
- Giriş ve yolcu taşıma biletleri,
- Ödeme kaydedici cihazlar tarafından verilen satış fişlerinden,

oluşur.

Birinci ve ikinci sınıf tüccarlarla defter tutmak zorunluluğunda bulunan çiftçiler fatura vermek zorunda olmadıkları satışlarını yukarıda sayılan belgelerden herhangi biri ile belgelemek durumundadırlar.

2- Gider Pusulası

Birinci ve ikinci sınıf tüccarlar ile defter tutmak zorunda olan serbest meslek erbabı ve çiftçilerin, vergiden muaf esnafa yaptırdıkları işler veya onlardan aldıkları emtia için düzenleyip işi yapanlara veya emtiayı satanlara imzalattırdıkları belgedir. Bu şekilde düzenlenen gider pusulası, vergiden muaf esnaf tarafından verilen fatura hükmündedir.

3- Müstahsil Makbuzu

Birinci ve ikinci sınıf tüccarlar ile kazancı basit usulde tespit olunan ve defter tutmak zorunluluğunda bulunan çiftçilerin, gerçek usulde vergiye tabi olmayan çiftçilerden satın aldıkları malların bedelini ödedikleri sırada düzenlemek zorunda oldukları belgedir. Müstahsil makbuzu, iki nüsha düzenlenir ve biri alıcı tarafından imzalanarak satıcıya verilirken diğeri de satıcıya imzalatılarak alınır.

4- Döviz Alım ve Satım Belgesi

Vergi Usul Kanunu'nun 227. maddesi gereğince bu Kanun hükümlerine göre tutulan kayıtların belgelendirilmesi zorunlu bulunduğundan, 1567 sayılı Türk Parasının Kıymetini Koruma Hakkında Kanun'da⁸⁴ tanımlanan yetkili müesseselerin, yaptıkları bütün işlemleri belgelendirmeleri gerekmektedir.

Döviz alım satım belgeleri, (bilgisayarla düzenlenenler dahil) defterdarlıklarla anlaşmalı matbaalarda bastırılmak ya da noterlere onaylattırılmak suretiyle kullanılacaktır. Bu belgelerde herhangi bir ölçü aranılmayacak, ancak matbaa işletmecileri, noterler ve yetkili müesseseler; döviz alım satım belgelerinin basımına, Vergi Usul Kanunu uyarınca "Vergi Mükellefleri Tarafından Kullanılan Belgelerin Basım ve Dağıtım Hakkında Yönetmelik" hükümlerine ve Bakanlıkça bu konuda belirlenmiş diğer esaslara uyacaklardır.

C- SERBEST MESLEK MAKBUZU

Gerçek usulde vergilendirilen serbest meslek erbabının, mesleki faaliyetlerine ilişkin her türlü tahsilatını belgelendirmek için düzenlediği belgedir. Serbest meslek makbuzu iki nüsha düzenlenir ve bir nüshası müşteriye verilir. Müşteri de serbest meslek makbuzunun bir örneğini istemek zorundadır.

D- ÜCRET BORDROSU VE BORDRO YERİNE GEÇEN BELGELER

İşverenler, her ay ödedikleri ücretler için ücret bordrosu düzenlemek zorundadırlar. Ücret bordrolarının anlaşmalı matbaalarda bastırılması gerekmemektedir.

Ancak, işverenlerce düzenlenen bordroların 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 238. maddesinde yazılı şu bilgileri içermesi gerekmektedir.

⁸⁴ 25.02.1930 tarih ve 1433 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak üç yıl süreyle geçerli olmak üzere yürürlüğe girmiş, daha sonra çeşitli tarihlerde yayımlanan Kanunlarla süresi 25.02.1970 tarihine kadar uzatılmış, en son 11.02.1970 tarihinde yayımlanan 1224 sayılı Kanun ile süresiz olarak uzatılmıştır.

- Hizmet erbabının soyadı, adı, ücretin alındığına dair imzası veya mührü (ücretin ödenmesinde ayrıca makbuz alan iş verenlerin tutacakları ücret bordrosuna imza veya mühür konulması mecburi değildir.),
- Varsa vergi karnesinin tarih ve numarası,
- Birim ücreti (aylık, haftalık, gündelik, saat veya parça başı ücret),
- Çalışma süresi veya ücretin ilgili olduğu süre,
- Ücret üzerinden hesaplanan vergilerin tutarı.

Bordronun hangi aya ait olduğu baş tarafında gösterilir. Bir aya ait bordro ertesi ayın yirminci gününe kadar hazırlanıp tarihlenerek, müessese sahibi veya müdürü ile bordroyu tanzim eden memur tarafından imzalanır.

İşverenler ücret bordrolarını, yukarıdaki esaslara uymak şartıyla diledikleri şekilde tanzim edebilirler.

Gelir Vergisi Kanunu'na göre vergiden muaf olan ücretlerle diğer ücretler üzerinden vergiye tabi hizmet erbabına yapılan ücret ödemeleri için bordro düzenlenmez.

Genel, katma, özel bütçeli daire ve müesseselerle belediyelerin ve 3659 sayılı Bankalar ve Devlet Müesseseleri Memurları Aylıklarının Tevhid ve Teadülü Hakkında Kanun'a⁸⁵ tabi müesseselerin kullandıkları belgeler ücret bordrosu yerine geçmektedir.

E- DİĞER EVRAK VE BELGELER

1- Taşıma İrsaliyesi

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 240. maddesine göre, ücret karşılığında eşya taşıyan bütün gerçek ve tüzel kişiler tarafından taşıdıkları eşya için düzenlenen ve Vergi

⁸⁵ 11.07.1939 tarih ve 4255 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

Usul Kanunu'nun 209. maddesinde yazılı bilgileri içerecek şekilde düzenlenmiş olan belgelerdir.

Taşıma irsaliyeleri üç örnek düzenlenir. Bir örneği eşyayı taşıtana, bir örneği taşıyana, aracın sürücüsüne veya kaptanına verilir. Bir örneği de taşımayı yapanın yanında saklanır. Nakliye komisyoncuları ile acenteler de taşıma irsaliyesi düzenlemek zorundadırlar.

2- Yolcu Listeleri

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 240. maddesi uyarınca ,yolcu taşıma işi yapan birinci ve ikinci sınıf tüccarlar, fatura vermek zorunda olmadıkları işler için giriş ve yolcu bileti düzenlemek zorundadırlar. Şehirlerarasında yapılan yolcu taşımalarında ise taşıtların her seferi için müteselsil seri ve sıra numaralı ve oturma yerlerini planlı şekilde gösteren iki örnek de yolcu listesi düzenlemeleri gerekmektedir. Üç örnek düzenlenecek yolcu listelerinin bir nüshası iş yerinde kalacak, diğer iki nüshası ise yolcuları taşıyan taşıtta bulundurulacaktır.

Yolcu listelerinde aşağıdaki bilgiler bulunur:

- Yolcu listesini düzenleyen işletmenin adı veya unvanı ile adresi,
- Taşıtı işleten mükellefin adı, soyadı varsa unvanı, adresi vergi dairesi ve hesap numarası,
- Taşıtlın plaka numarası, sefer tarihi ve hareket saati,
- Bilet numaraları işaretlenmek suretiyle yolcu sayısı ve toplam hasılat tutarı.

Yolcu taşıma biletlerinin komisyoncu veya acenteler tarafından kesilmesi halinde yolcu listeleri dört nüsha düzenlenecek ve bir örneği de bu kişiler de kalacaktır.

Yolcu listeleri ya anlaşmalı matbaalardan sağlanacak ya da bir asıl, iki örneği noter tasdikli olacaktır. Şehirlerarası yolcu taşıma işi ile uğraşan otobüs işletmeleri ise

kullanacakları yolcu taşıma biletleri ve yolcu listelerini bağlı buldukları vergi dairesinin bulunduğu anlaşmalı matbaalara bastıracaklardır.

3- Günlük Müşteri Listeleri

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 240. maddesinde belirtildiği üzere, otel, motel ve pansiyon gibi konaklama yerleri, odalar, bölmeler ve yatak planlarına uygun olarak müteselsil seri ve sıra numaralı günlük müşteri listeleri düzenlemek zorundadırlar.

Bu listelerde aşağıdaki bilgiler bulunur;

- Mükellefin adı, soyadı, varsa unvanı ve adresi,
- Oda numaraları yazılmak suretiyle müşterinin adı, soyadı ve oda ücreti,
- Düzenleme tarihi.

Bu listelerin ya anlaşmalı matbaalara bastırılması ya da noter tasdikli olması gerekmektedir.

4- Adisyon

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun Mükerrer 257. maddesi ile verilen yetkiye dayanılarak Maliye Bakanlığı'nca uygulama şekli 185, 200 ve 222 seri No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile bazı işletmelere adisyon kullanma zorunluluğu getirilmiştir.

Buna göre;

- Kurumlar vergisine tabi olan kurumlar tarafından çalıştırılan veya Vergi Usul Kanunu hükümleri uyarınca bilanço veya işletme hesabı esasına göre defter tutulan ve alkollü içki servisi yapılan gece kulüpleri, diskotekler, barlar, pavyonlar, gazinolar, meyhaneler ve lokantalar gibi işletmeler,

- Kurumlar veya gerçek usulde gelir vergisi mükellefi olanlar tarafından işletilen, şehirler arası yollar üzerinde hizmet veren lokanta, kafeterya, pastane, kulüp ve benzeri işletmeler,
 - Belediyeler ya da Turizm Bakanlığı'ndan alınan belgeler ile sınıfı belirlenen turizm işletmelerinden birinci sınıf veya daha üst sınıfa giren ve alkollü içki servisi yapılan lokanta, gazino ve benzeri işletmeler,
 - Tarihi mekan veya binalarda faaliyet gösterdiğinden sınıf tespiti yapılmayan lokantalarla Turizm Bakanlığı'ndan özel belge almış yeme içme tesisleri ve eğlence yerlerinden alkollü içki servisi yapılan işletmeler,
- adisyon kullanmak zorunda bulunmaktadır.⁸⁶

Adisyon, sunulan hizmetin ve emtianın cins ve miktarını göstermek için kullanılan bir belgedir. Anlaşmalı matbaalara bastırılarak kullanılacaktır. Belirli bir ölçüsü olmayıp işletmeler kendi ihtiyaçlarına göre istedikleri gibi bastırabileceklerdir.

Self servis esasına göre işletilen lokanta, kafeterya gibi işletmelerde ayrıca adisyon kullanılmasına gerek bulunmamaktadır. Ayrıca, basit usulde vergilendirilenler de adisyon kullanmayacaklardır.

⁸⁶ Özkan, a.g.e., s.623-624.

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM
TÜRKİYE’DE DERNEK VE VAKIFLARIN VERGİLENDİRİLMESİNDE
KARŞILAŞILAN SORUNLARIN DEĞERLENDİRİLMESİ

I- DERNEKLERİN GELİR VE KURUMLAR VERGİSİ KANUNLARI
KARŞISINDAKİ DURUMU

A - DERNEKLERİN GELİR VERGİSİ KANUNU KARŞISINDAKİ
DURUMU

31.12.1960 tarihli ve 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun⁸⁷ 1. maddesine göre gelir vergisinin konusu, gerçek kişilerin gelirleridir. Diğer bir ifade ile söz konusu vergi, gerçek kişilerin gelirleri üzerinden alınır. Gelir ise bir gerçek kişinin bir takvim yılı içinde elde ettiği, kazanç ve iratların safi tutandır.

Gelir vergisinin mükellefi, ikametgâhı Türkiye'de bulunan veya bir takvim yılı içinde Türkiye'de altı aydan fazla oturan gerçek kişiler ile resmi daire ve müesseselere veya merkezi Türkiye'de bulunan teşekkül ve teşebbüslere bağlı olup bunların işleri dolayısıyla yabancı memleketlerde oturan Türk vatandaşlarıdır. Dar mükellef olarak tanımlanan, Türkiye'de yerleşmiş olmayan gerçek kişiler ise sadece Türkiye'de elde ettikleri kazanç ve iratlar üzerinden vergilendirilirler.

Bir gerçek kişinin vergiye tabi geliri, Gelir Vergisi Kanunu'nun 2. maddesinde sayılan gelire giren kazanç ve iratlardan (gelirin unsurlarından) oluşur. Buna göre, gelire giren kazanç ve iratlar;

⁸⁷ 06.01.1961 tarih ve 10700 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

- Ticari kazançlar,
- Zirai kazançlar,
- Ücretler,
- Serbest meslek kazançları,
- Gayrimenkul sermaye iratları,
- Menkul sermaye iratları,
- Diğer kazanç ve iratlardır.

Bir gerçek kişi yukarıda sayılan gelir unsurlarına giren bir kazanç veya irat elde ettiğinde gelir vergisi ödemek durumundadır.

Gelir vergisinin hesaplanmasında yukarıda belirtilen kazanç ve iratlar gerçek ve safı tutarları ile dikkate alınacaktır. Ancak, bazı gelir unsurları için bu genel hükümden farklı bir uygulama öngörülmüş ise o unsur veya vergiye tabi gelir için özel hükmün uygulanacağı tabiidir.

Dernekler, tüzel kişiliğe sahip kurumlardır. Bu nedenle de faaliyetlerinden elde ettikleri kazançları dolayısıyla gelir vergisi mükellefi olmaları söz konusu değildir. Dernek ve vakıfların tüzel kişilikleri itibariyle elde edilen kazançlar gelir ya da kurumlar vergisine tabi değildir. Vergiye tabi olmayan ve vergi konusuna girmeyen bir kazanç üzerinden tevkifat şeklinde de olsa vergi alınması vergileme ilkelerine aykırıdır.⁸⁸

Türk vergi sisteminde, derneklerin vergilendirmeyi gerektiren faaliyetleri Kurumlar Vergisi Kanunu'na konulan hükümlerle kavranmıştır. Dernekler tüzel kişilikleri itibariyle kurumlar vergisi mükellefi olmamakla birlikte, vergilendirmeyi gerektiren faaliyetleri dolayısıyla oluşan iktisadi işletmeleri verginin mükellefleri arasında sayılmıştır.

⁸⁸ Ürel, Gürol, "Dernek ve Vakıfların Vergilendirilmesi", Vergi Dünyası, Şubat 2001, Sayı:234, s.36.

Derneklere ait veya bağı iktisadi işletmelerin vergilendirilme şekli daha önce açıklanmıştır. Bu nedenle, aşağıda sadece dernek tüzel kişiliğinin gelir vergisi karşısındaki durumu açıklanacaktır.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 94. maddesinin bazı bentlerine konulan hükümlerle, kurumlar vergisine tabi olmayan dernek tüzel kişiliği kazançlarından bazılarının gelir vergisine tabi tutulması öngörülmüştür.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 94. maddesi, gelirlerin kaynakta kesme (tevkifat) yoluyla vergilendirilmesini öngörmektedir. Daha açık bir ifade ile madde kapsamına giren gelirler üzerinden kesilen vergiler, bu gelirleri de içeren beyannameye göre hesaplanacak gelir vergilerinden mahsup edilecektir.

Ancak, dernekler var olan mevzuata göre gelir ya da kurumlar vergisi beyannameyi vermeyeceklerinden, kazançlarından bu maddeye göre kesilen vergileri ileride hiç bir şekilde mahsup edemeyeceklerdir. Dolayısıyla, anılan madde kapsamında yapılan vergilendirmeler vakıflar açısından nihai vergilendirme olacak, diğer bir ifade ile kazançlarından kesilen vergiler üzerlerinde kalacaktır.

Anılan maddenin birinci fıkrasına göre;

- Kamu idare ve müesseseleri,
- İktisadi kamu müesseseleri,
- Diğer kurumlar,
- Ticaret Şirketleri,
- İş ortaklıları,
- Dernek ve vakıflar,
- Dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmeler,
- Kooperatifler,
- Yatırım fonu yönetenler,
- Gerçek gelirlerini beyan etmek zorunda olan ticaret ve serbest meslek erbabı,
- Zirai kazançlarını, bilanço veya zirai işletme esasına göre tespit eden çiftçiler,

bu maddede sayılan ödemeleri (avans olarak yapılan ödemeler dahil) nakden veya hesaben yaptıkları sırada, hak sahiplerinin gelir vergilerine mahsup edilmek üzere vergi kesmek zorundadırlar.

Derneklerin bazı gelirleri kendilerine ödeme yapılması sırasında kaynakta kesme (tevkifat) yolu ile vergilendirilmektedir. Vergi kesintisi yapılabilmesi için her hal ve takdirde, istihkak sahibinin gelir veya kurumlar vergisi mükellefiyetine alınmış olması gerekir. Zira kaynakta vergi kesintisi, genelde vergileme rejimini teşkil eden yıllık beyan esasındaki vergilemeye bağlantılı olarak uygulanmak zorundadır. Bunun için de, ilk planda kesinti yapılacak gelir unsurunu elde edenin, gelir veya kurumlar vergisi mükellefiyetine alınmış olması gerekmektedir.⁸⁹ Bu gelirler, Gelir Vergisi Kanunu'nun 75. maddesinde tanımlanan ve aynı Kanununun 94. maddesinde üzerlerinden tevkifat yapılması öngörülen menkul ve gayrimenkul sermaye iradı gelirleridir.

Buna göre, vakıfların; Gelir Vergisi Kanunu'nun 75. maddesinin 2. fıkrasının,

- 5 numaralı bendinde sayılan, her nevi tahvil ve Hazine bonosu faizleri ile

Toplu Konut, Kamu Ortaklığı ve Özelleştirme İdarelerince çıkarılan menkul kıymetlerden sağlanan gelirleri,

- 7 numaralı bendinde belirtilen, mevduat faizleri,

- 12 numaralı bendinde sayılan, kâr payları,

- 14 numaralı bendinde belirtilen, 5 numaralı bentte sayılan menkul kıymetlerin geri alım veya satım taahhüdü ile iktisap veya elden çıkarılmasından sağlanan gelirleri,

94. madde hükümlerine göre tevkifata tabidir.

Derneklerin, sahibi oldukları gayrimenkulleri kiraya vermelerinden elde ettikleri gelirleri (gayrimenkul sermaye iratları) de aynı madde hükümlerine göre tevkifata tabi bulunmaktadır.

⁸⁹ Özbacı, Yılmaz, Kurumlar Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları, Ankara 1999, s.76-77.

Bu nedenle, derneklere ait belirtilen türden gelirler ödenmeden önce, ilgililerce gelir vergisi kesintisi yapılacak ve kesinti sonrası kalan net tutarlar ödenecektir.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 94. maddesinin birinci fıkrasının derneklerin menkul sermaye iradı gelirleri üzerinden tevkifat yapılmasını öngören 7 ve 9 numaralı bentlerinin “*tam mükellef kurumlara ödenenler dâhil*”, 8 ve 14 numaralı bentlerinin “*bankalar dışında kalan tam mükellef kurumlara ödenenlere dâhil*” şeklindeki parantez içi hükümleri, 01.01.2005 tarihinde yürürlüğe giren 16.07.2004 tarih ve 5228 sayılı Bazı Kanunlarda ve 178 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun'un 29. maddesi ile; “*Kanunla kurulan dernek ve vakıflar, Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflar, kamu menfaatine yararlı dernekler ile dernek ve vakıf olmamakla birlikte; odalar, borsalar, meslek örgütleri ve bunların üst kuruluşları, siyasi partiler, emekli ve yardım sandıkları gibi vergi uygulamalarında dernek ve vakıf olarak kabul edilenler hariç, dernek ve vakıflar ile tam mükellef kurumlara ödenenler dâhil*” şeklinde değiştirilmiştir.

Evvelce gerçek kişilere ve sadece tam mükellef kurumlara yapılan anılan bentlerde sayılan türden ödemeler tevkifat kapsamında iken, söz konusu bentlerin parantez içi hükmünde yapılan bu değişiklikle, dernek ve vakıflara yapılan aynı türden ödemeler de tevkifat kapsamına alınmıştır.

Ancak, sözü edilen parantez içi hükmü gereğince;

- Kanunla kurulmuş ve kamu kurumu niteliği taşıyan odalara ve borsalara,
- Meslek örgütlerine ve bunların üst kuruluşlarına,
- Sendikalara ve siyasi partilere,
- Kanunla kurulan veya özel kanunlarla gelirleri her türlü vergilerden istisna edilen dernek ve vakıflara,
- Türkiye Cumhuriyeti Emekli Sandığı, Sosyal Sigortalar Kurumu, Bağ-Kur, Ordu Yardımlaşma Kurumu ile Sosyal Sigortalar Kanunu çerçevesinde faaliyet gösteren emekli ve yardım sandıklarına,

yapılan yukarıda sayılan türden ödemelerden gelir vergisi tevkifatı yapılmayacaktır.

Örneğin; 11.07.1972 tarih ve 1606 sayılı Bazı Dernek ve Kurumların Bazı Vergilerden, Bütün Harç ve Resimlerden Muaf Tutulmasına İlişkin Kanun⁹⁰ ile;

- Türkiye Kızılay Derneği,
- Türk Hava Kurumu,
- Sosyal Hizmetler ve Çocuk Esirgeme Kurumu Genel Müdürlüğü,
- Türkiye Yardım Sevenler Derneği,
- Resmi Darülaceze Kurumları,
- Darüşşafaka Cemiyeti,
- Yeşilay Derneği,

kendilerine düşen vergi, harç ve resim mükellefiyetinin kurumlara ait olduğu hallerde bütün vergilerden, harçlardan, resimlerden, hisse ve fonlardan muaf tutulmuşlardır.

Yukarıda örnek olarak verilen derneklerin özel kanunlarla kurulmuş olmaları ve kanunlarında vergi, resim ve harç istisna ve muafiyetine ilişkin hükümler bulunması nedeniyle Gelir Vergisi Kanunu'nun 94'üncü maddesinin birinci fıkrasının 7, 8, 9 ve 14 numaralı bentleri kapsamına giren gelirleri üzerinden bunlara ödeme yapılanlarca vergi kesilmemesi gerekmektedir.

Öte yandan, 16.06.1983 tarih ve 2847 sayılı Türkiye Emekli Subay, Gaziler ve Şehit Aileleri Hakkında Kanun⁹¹ ile de;

- Türkiye Emekli Subaylar Derneği,
- Türkiye Emekli Astsubaylar Derneği,
- Türkiye Harp Malûlü Gazileri Şehit ve Yetimleri Derneği,
- Türkiye Muharip Gaziler Derneği, adları altında dört dernek kurulmuştur.

2847 sayılı Kanun'da bu Kanuna göre kurulan dernekler için her hangi bir istisna veya muafiyet hükmüne yer verilmemiştir.

⁹⁰ 20.07.1972 tarih ve 14251 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

⁹¹ 18.06.1983 tarih ve 180801 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

Ancak, anılan bentlerin parantez içinde yer alan hükme göre, bu bentler kapsamına giren gelirler üzerinden vergi kesilmemesi için bir dernek veya vakfın özel bir kanunla kurulmuş olması yeterli olduğundan, bu dört derneğin belirtilen türden gelirleri üzerinden de ödeme yapanlarca herhangi bir vergi kesintisi yapılmayacaktır.

1- MENKUL KIYMETLERDEN ELDE EDİLEN GELİRLERDE TEVKİFAT

Gelir Vergisi Kanunu'nun 75. maddesinin 2. fıkrasının 5 numaralı bendinde, her nevi tahvil ve Hazine bonusu faizleri ile Toplu Konut, Kamu Ortaklığı ve Özelleştirme İdarelerince çıkarılan menkul kıymetlerden sağlanan gelirlerin, kaynağı ne olursa olsun menkul sermaye iradı sayılacağı hükme bağlanmıştır.

Aynı Kanununun 94. maddesinin birinci fıkrasının 7 numaralı bendinde de 75. maddenin 2. fıkrasının 5 numaralı bendinde yazılı menkul sermaye iratlarının gelir vergisi tevkifatına tabi olduğu belirlenmiştir.

Buna göre vakıfların;

- Devlet tahvili faizi,
- Hazine bonusu faizleri,
- Toplu Konut, Kamu Ortaklığı ve Özelleştirme idarelerince çıkarılan menkul kıymetlerden sağladıkları gelirleri,
- Her tür nama ve hamiline yazılı tahvil faizleri,

ve benzeri diğer gelirleri gelir vergisi tevkifatına tabidir.

Dolayısıyla vakıflara bu tür gelirleri ödeyenler, ödeme yapılmadan önce gelir vergisi tevkifatı yapmak ve tevkifat sonrası kalan net tutarları derneklere ödemek durumundadırlar. Ancak, 94. maddenin 1. fıkrasının 7 numaralı bendinin parantez içinde sayılan vakıfların bu tür gelirlerinden söz konusu tevkifatın yapılmayacağı tabiidir.

Öte yandan, Gelir Vergisi Kanunu'nun 75. maddesinin sözü edilen bendinin parantez içi hükmünde 22.07.1998 tarih ve 4369 sayılı Kanun'un⁹² 39. maddesiyle yapılan değişiklikle, daha önce menkul sermaye iradı sayılan; döviz cinsinden veya dövize, altına ya da başka bir değere endeksli kıymetlerin değer artışları bu kapsamdan çıkarılmıştır.

Böylece, anılan bentte belirtilen menkul kıymetlerin bedellerinin ödenmesi sırasında kur farkından kaynaklanan değer artışları vergi dışı bırakılmış olmaktadır. Dolayısıyla, derneklerin bu tür gelirlerinden ödemeyi yapanlarca gelir vergisi tevkifatı yapılmayacaktır.

2- MEVDUAT FAİZLERİNDE TEVKİFAT

Kaynağı ne olursa olsun mevduat faizleri, Gelir Vergisi Kanunu'nun 75. maddesinin 2. fıkrasının 7 numaralı bendinde menkul sermaye iradı olarak sayılmıştır.

Aynı bendin parantez içi hükmünde de bankalara, bankerlere, tasarruf sandıklarına, tevdiat kabul eden diğer müesseselere yatırılan vadeli, vadesiz paralara ödenen faizler ile bunlar dışında kalan kişi ve kuruluşlardan devamlı olarak para toplama işi ile uğraşanların her ne şekil ve ad altında olursa olsun toplanan paralarla sağladıkları gelirlerin ve menfaatlerin de mevduat faizi sayılacağı belirlenmiştir.

Bu durumda, derneklerin ve diğer kişi ve kurumların belirtilen türden gelirleri de mevduat faizi, diğer bir ifade ile menkul sermaye iradı kapsamında değerlendirilecektir.

Anılan Kanununun 94. maddesinin 1. fıkrasının 8 numaralı bendi gereğince de mevduat faizlerinden gelir vergisi tevkifatı yapılacaktır. Bu tevkifatın, Bakanlar Kurulu'nca vergi muafiyeti tanınmış olsun olmasın söz konusu bendin parantez içinde

⁹² 29.07.1998 tarih ve 23417 (mükerrer) sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

sayılanlar dışında kalan bütün derneklerin mevduat faizi gelirlerine uygulanacağı tabiidir.

3- KAR PAYLARINDA TEVKİFAT

Anonim şirketler, 07.08.1989 tarih ve Karar No.89/14391 olan Türk Parasının Kıymetini Koruma Hakkındaki 32 Sayılı Karar'a göre Sermaye Piyasası Kurulu'ndan izin almak koşuluyla ihraç ve ödeme koşulları ve sahip oldukları nitelikler adı geçen Kurulca belirlenmiş ve sahibine kar ve zarara katılma hakkı veren menkul kıymetler çıkarabilmektedirler.

Kar ve zarar ortaklığı belgesi olarak anılan bu menkul kıymetler, sahibine tahvillerde olduğu gibi belli bir oranda faiz yerine şirketin ilgili dönemdeki karına ve zararına katılma hakkı vermektedir. Ancak, bu belgeler hisse senetlerinden farklı olarak sahibine şirketin öz varlığına ortaklık ve yönetimine katılma hakkı sağlamamaktadır.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 75. maddesinin 2. fıkrasının 12 numaralı bendi ile sözü edilen belge sahiplerinin aldıkları kar payları, menkul sermaye iradı sayılmıştır. Söz konusu kar payları, bir alacak hakkına dayanmakta olduğundan vergi uygulaması bakımından faiz olarak kabul edilmekte ve faizler gibi vergilendirilmektedir.

Bu çerçevede, diğer kurumların bu tür gelirlerinde olduğu gibi bendin parantez içinde sayılanlar dışında kalan tüm vakıflarca elde edilecek söz konusu kar payları da Kanunun 94. maddesinin 1. fıkrasının 9 numaralı bendi gereğince tevkifata tabi tutulmaktadır. Tevkifatın oranı, 99/13230 sayılı Kararname eki Karar⁹³ ile %13 olarak belirlenmiştir.

⁹³ 25.08.1999 tarih ve 23797 (mükerrer) sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

4- REPO GELİRLERİNDE TEVKİFAT

Hisse senedi, Devlet tahvili, Kamu Ortaklığı ve Toplu Konut İdareleri ile Özelleştirme İdaresince çıkarılan menkul kıymetlerin geri alım veya satım taahhüdü ile iktisap veya elden çıkarılmasından sağlanan menfaatlere repo geliri denilmekte olup bu gelirler, Gelir Vergisi Kanunu'nun 75. maddesinin 14 numaralı bendinde menkul sermaye iradı olarak sayılmıştır.

Anılan Kanun hükmü ile menkul sermaye iradı sayılan bu gelirler, aynı Kanun'un 94. maddesinin 1. fıkrasının 14 numaralı bendi ile de tevkifat kapsamına alınmıştır. Diğer benzeri menkul kıymetlerde olduğu gibi parantez içinde sayılanlar dışında kalan vakıfların repo gelirleri de tevkifata tabi bulunmaktadır. Söz konusu gelirler üzerinden yapılacak tevkifatın oranı ise 20.08.1999 tarih ve 99/13230 sayılı Kararnamenin eki Karar ile %12 olarak belirlenmiştir.

5- GAYRİMENKUL SERMAYE İRATLARINDA TEVKİFAT

Gelir Vergisi Kanunu'nun 94. maddesinin 1. fıkrasının 5 numaralı bendinin (b) alt bendinde, vakıflar ve derneklere ait gayrimenkullerin kiralanması karşılığında bunlara yapılan kira ödemelerinden gelir vergisi tevkifatı yapılacağı hükme bağlanmıştır. Tevkifatın oranı da 12.01.1995 tarih ve 95/6429 sayılı Kararnamenin eki Karar⁹⁴ ile %20 olarak belirlenmiştir.

Söz konusu tevkifatın yapılması bakımından kira geliri elde eden vakfın Bakanlar Kurulu tarafından vergi muafiyeti tanınan vakıf veya derneğin kamuya yararlı dernek sayılmış olmasının hiç bir önemi bulunmamaktadır. Diğer bir ifade ile hiç bir ayırım yapılmaksızın bütün vakıf ve derneklerin kira gelirlerinden ödemeyi yapanlarca gelir vergisi tevkifatı yapılması gerekmektedir.

⁹⁴ 01.02.1995 tarih ve 22189 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

Uygulamanın temel kuralı bu olmakla birlikte özel kanunlarında; gelir veya kurumlar vergisi ya da her türlü vergi, resim ve harç yönünden istisna ya da muafiyet hükmü bulunan vakıf ve derneklere yapılan kira ödemelerinden tevkifat yapılamayacağı açıktır.

B - DERNEKLERİN KURUMLAR VERGİSİ KANUNU KARŞISINDAKİ DURUMU

1 - DERNEK TÜZEL KİŞİLİĞİNİN VERGİLENDİRİLMESİ

Dernekler, vakıflar gibi 5520 sayılı yeni Kurumlar Vergisi Kanunu'nun⁹⁵ 1. maddesinde verginin mükellefleri arasında sayılmamışlardır. Dolayısıyla, tüzel kişilikleri itibariyle kurumlar vergisi mükellefi değildirler.

Buna göre derneklerin; gayrimenkul kira gelirleri, mevduat faizi gelirleri, Hazine bonusu ve Devlet tahvili faizi gelirleri, repo gelirleri, Toplu Konut ve Kamu Ortaklığı İdareleri ile Özelleştirme İdaresince çıkarılan menkul kıymetlerden elde edilen gelirler gibi halen yürürlükte bulunan uygulamaya göre iktisadi işletme oluşturmayan faaliyetlerden elde ettikleri kazançları için kurumlar vergisi beyannamesi vermeleri ve bu suretle kurumlar sözü edilen türden kazançlarının vergisine tabi tutulması söz konusu değildir.

Ancak, derneklerin bu tür gelirleri üzerinden Gelir Vergisi Kanunu hükümlerine göre vergi kesintisi yapılacağı tabiidir. Gelir Vergisi Kanunu hükümlerine göre ödenme anında kesinti yoluyla alınan vergiler, derneklerin bu sayılan türden gelirleri için nihai vergi olmaktadır.

Derneklerin, yukarıda sayılanlar dışında kalan ve 5520 sayılı yeni Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 2. maddesinde yapılan tanımlara uygun iktisadi işletme oluşturan faaliyetlerinden elde ettikleri kazançları ise hangi gelir unsurundan sağlanmış olursa

⁹⁵ 21.06.2006 tarih ve 26205 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

olsun kurum kazancı olarak iktisadi işletme bünyesinde kurumlar vergisine tabi tutulmaktadır.

Bu çerçevede, söz konusu iktisadi faaliyetler dolayısıyla oluşan derneklere ait ticari, sınai ve zirai işletmelerin elde edeceği her türlü menkul kıymet faiz gelirleri ile gayrimenkul kira gelirleri ise ödeme sırasında ödeyenlerce üzerlerinden gelir vergisi kesintisi yapılmış olsa dahi bu işletmelerin diğer gelirleri ile birlikte kurumlar vergisi beyannamesine dâhil edilerek vergilendirilecektir. Beynamede bildirilen kazançlar üzerinden tarh olunan kurumlar vergisinden, bu kazançların yıl içinde elde edilmesi sırasında kesilmiş ve ilgililerce vergi dairesine yatırılmış olan gelir vergilerinin mahsup edileceği tabiidir.

Dernek ve vakıflar mevcut yasal düzenlemeye göre gelir yada kurumlar vergisi beyannamesi vermeyeceklerinden, kesinti yoluyla ödenen vergiler mahsup edilemeyecek ve nihai vergi niteliği taşıyacaktır. Dernek veya vakıf tarafından kiraya verilen gayrimenkullerin birden fazla olması, kurumlar vergisi yönünden mükellefiyet tesis edilmesini gerektirmeyecektir.⁹⁶

Konuya ilişkin olarak Maliye Bakanlığı'nın 23.02.2001 tarih ve 51/5102-360/11284 sayılı özelgesinde; vakıfların tüzel kişiliği itibariyle kurumlar vergisi mükellefi olmaması ve yapılan işlemin iktisadi işletme oluşturacak, ticari bir organizasyonu gerektirecek düzeyde ve kapsamda olmaması nedeniyle kira gelirleri dolayısıyla kurumlar vergisi beyannamesi verilmeyeceği yönündedir.⁹⁷

⁹⁶ Yıldırım, Ercan, v.dğr., “Dernek ve Vakıflar İle İktisadi İşletmelerinin Vergilendirilmesi”, Yaklaşım Dergisi, Haziran 2002

⁹⁷ Kızılot, Şükrü, Danıştay Kararları ve Özelgeler (Muktezalar), Yaklaşım Yayınları, No:6, Ankara 2002, s.463

2 - DERNEKLERE AİT İKTİSADİ İŞLETMELERİN VERGİLENDİRİLMESİ

a- İktisadi İşletmenin Tanımı

İktisadi işletmeler; ticari, sınai veya zirai alanlarda faaliyetlerde bulunmak üzere kurulan müesseselerdir. İktisadi açıdan bir müessesenin varlığından söz edilebilmesi için üretim faktörlerinden emek, sermaye ve müteşebbisin, kazanç sağlanması amacıyla belirli bir organizasyon çerçevesinde bir arada bulunması gerekir. Böyle bir organizasyonda hedef kazanç sağlanması olduğundan mal ve hizmetlerin halka belirli ücret karşılığında sunulması kaçınılmazdır. Dolayısıyla, dernekler tarafından oluşturulan söz konusu işletmeler, tedavül ekonomisine katılmış olacaktır.

Daha önce de belirtildiği üzere, dernekler kazanç paylaşma dışında belli bir sosyal amacı gerçekleştirmek üzere kurulurlar. Vakıflar ise belli bir mal tahsisi suretiyle resmi senetlerinde belirtilen amaçlarını toplum yararına gerçekleştirmek üzere kurulan hayır kuruluşlarıdır.

Söz konusu kurumlar bu özellikleri dolayısıyla, iktisadi işletme tanımına uygun bazı müesseselerinde hiçbir bedel almadan topluma ücretsiz hizmet verebilirler. Diğer bir ifade ile tedavül ekonomisine katılmazlar. Bu gibi durumlarda, dernek veya vakfa ait bir iktisadi işletme olduğundan söz edilemez.

Örneğin, bir derneğin eğitim hizmetleri vermek üzere kurduğu okulda ya da sağlık hizmetleri vermek üzere kurduğu hastanede hizmetten yararlananlardan hiçbir bedel almaması halinde iktisadi işletme oluşmamış sayılacaktır.

Ancak, sözü edilen okulda veya hastanede verilen hizmetlerden yararlananlardan bağış ya da başka bir ad altında çok az da olsa bir bedel alınması durumunda, bu faaliyetler iktisadi işletme olarak kabul edilecek ve işletmenin kazançları kurumlar vergisine tabi tutulacaktır.

İşletme tarafından üretilen mal veya hizmetin bir bedel karşılığı satılmaması halinde dernek veya vakfa ait iktisadi işletmenin varlığından söz edilmeyeceğinden kurumlar vergisi mükellefiyeti doğmayacaktır.

Örneğin; dernek veya vakıf tarafından sağlık hizmeti verilmek üzere kurulan iktisadi işletmede, sağlık hizmetinin bir bedel karşılığı olmaksızın yerine getirilmesi halinde bu faaliyeti gerçekleştiren işletme dernek veya vakıfa bağlı iktisadi işletme olarak nitelendirilmeyecektir. Ancak işletmenin sağlık hizmetinin verilmesi için yapılan masrafları hizmetten yararlanan kişilerden nakden veya bağış yoluyla alması durumunda, bu faaliyeti gerçekleştiren kuruluş dernek veya vakıfa ait iktisadi işletme olarak kabul edilecek ve kurumlar vergisine tabi tutulacaktır.

Konuya ilişkin Danıştay Kararı'nda⁹⁸ özetle; “ücret karşılığında öğrenci yurdu işleten ve bu faaliyeti nedeniyle üçüncü kişilerden öz kaynakları dışında gelir sağladığı anlaşılan davacı vakfın devamlılık arz eden bu faaliyetinin iktisadi işletme sayılması ve bu nedenle elde ettiği gelirin katma değer vergisine tabi tutulması gerektiğinden aksi yön de verilen mahkeme kararında isabet görülmediği” yönündedir.⁹⁹

13.06.2006 tarih ve 5520 sayılı yeni Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 2. maddesinde iktisadi işletme, dernek veya vakıflara ait veya bağlı olup faaliyetleri devamlı bulunan ve bu maddenin birinci ve ikinci fıkraları dışında kalan ticarî, sınaî ve ziraî işletmeler ile benzer nitelikteki yabancı işletmeler olarak sayılmıştır.

Bir müessesenin derneğe ait iktisadi işletme olarak kurumlar vergisine tabi tutulabilmesi için onun şu unsurları taşıması gerekir.

⁹⁸ Danıştay 9. Daire'nin 27.01.2000 tarih ve E:1999/3046, K:2000/214 sayılı Kararı

⁹⁹ Kızılot, a.g.e., s.468.

- Derneğe Ait veya Tabi Olması

Derneklere ait bir iktisadi işletmenin kurumlar vergisi mükellefi olması için onun derneğe ait veya tabi olması gerekmektedir.

Ait olma, sermaye bakımından bağlılığı ifade etmektedir. Diğer bir ifade ile bir iktisadi işletmenin derneğe ait olduğunun söylenebilmesi için o işletmenin sermayesinin (malvarlığının) dernek tarafından tahsis edilmesi, derneğin o sermaye üzerinde hak isteyebilmesi gerekmektedir. Örneğin, derneğin inşa ettirdiği bir okul, bir yurt ya da kiraladığı bir binada gerekli değişiklikleri yaparak ve demirbaşları alıp oraya koyarak kurduğu lokal veya matbaa işletmesi derneğe ait iktisadi işletmedir.

Tabi olma ise iktisadi işletmenin idare bakımından derneğe bağlılığı anlamına gelmektedir.

Örneğin, hazır haldeki başkasına ait bir yurdun dernek tarafından işletilmesi, o yurdun derneğe tabi olduğunu göstermektedir.

- Faaliyetin Ticari, Sınai ve Zirai Alanda Olması

Derneğe ait bir iktisadi işletmenin kurumlar vergisine tabi olması için aranılan koşullardan birisi de işletmenin faaliyetinin ticari, sınai veya zirai alanda yapılmasıdır. Daha açık bir ifade ile işletmenin ticari, sınai veya zirai işletme niteliğinde olmasıdır.

Ticari İşletme, 29.06.1956 tarih ve 6762 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun¹⁰⁰ 11. maddesinin 1. fıkrasında ise ticari işletme, ticarethane veya fabrika yahut ticari şekilde işletilen diğer müesseseler olarak tanımlanmıştır.

02.02.1957 tarih 4/8604 No.lu Bakanlar Kurulu kararlı Ticaret Sicili Nizamnamesi'nin¹⁰¹ 14. maddesinin 2. fıkrasında yer alan, "Bir gelir sağlamayı hedef

¹⁰⁰ 09.07.1956 tarih ve 9353 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

¹⁰¹ 08.02.1957 tarih ve 9530 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

tutmayan veya devamlı olmayan faaliyetlerle Türk Ticaret Kanunu'nun 17. maddesinde tanımlanan esnaf faaliyeti sınırlarını aşmayan faaliyetler ticari işletme sayılmaz.” hükmünden ticari işletmenin esaslı unsurlarını çıkarmak mümkündür.

Buna göre, bir faaliyetin ticari işletme oluşturabilmesi için;

- Gelir sağlamayı hedeflemiş olması,
- Faaliyetin devamlı olması,
- Esnaf faaliyetinin sınırlarını aşması, gerekmektedir.

Görüldüğü üzere, bir ticari işletmeden söz edilebilmesi için gelirin elde edilmesi gerekmemekte, gelir elde edilmesinin hedeflenmesi yeterli olmaktadır.

Ayrıca, gelir elde etme kastıyla gerçekleştirilen faaliyetlerin devamlı olması da esastır. Devamlılıktan maksat ise faaliyetin günlük, çok kısa süreli ya da arızı olarak değil devamlı olarak yapılmasıdır.

Yazlık sinemalar, açık hava tiyatroları gibi faaliyetler de süreklilik yoktur. Ancak, diğer unsurlar da var ise söz konusu mevsimlik faaliyetler devamlı sayılmaktadır.

Gelir elde etmek amacı ile yapılan bir faaliyetin esnaf faaliyeti sınırlarını aşması ise bu faaliyet sonucu oluşan işletmenin ticari muhasebeyi gerektirecek büyüklükte olması demektir.

Bu açıklamalara dayanılarak iktisadi işletme, gelir sağlamak amacıyla emek ve sermayenin bir müteşebbis tarafından bağımsız bir organizasyon oluşturacak şekilde birleştirilerek faaliyete geçirilmesi olarak tanımlanabilir.

Sınai işletme, 29.06.1956 tarih ve 6762 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun 12. maddesinin 2. fıkrasında fabrikacılık, ham madde veya diğer malların makine yahut sair teknik araçlarla işlenerek yeni veya değerli ürünler meydana getirilmesi şeklinde tanımlanmıştır.

17.04.1957 tarih ve 6948 sayılı Sanayi Sicil Kanunu'nun¹⁰² 1. maddesinde de "Bir maddenin vasıf, şekil, hassa veya terkiibini makine, cihaz, tezgâh, alet veya diğer vasıta ve kuvvetlerin yardımı ile veya sadece el emeği ile kısmen veya tamamen değiştirmek veya bu maddeleri işlemek suretiyle devamlı ve seri halinde imal veya istihsal eden yerlerle madenlerin çıkarılıp işlendiği yerler (sanayi işletmesi) ve buralarda yapılan işler (sanayi işleri – sanayi ürünleri) sayılır." denilmiştir.

II. Türkiye İktisat Kongresi'nde¹⁰³ sunulan tebliğlerde de sanayi işletmeleri; üretim öncesi hazırlıklarla üretim sonrası faaliyetleri (araştırma - geliştirmeden pazarlamaya, finansmandan üretimine kadar olan faaliyetleri) içine alan, bitkisel, hayvansal veya madensel ham maddelerin veya malzemelerin, sahip olduğu işletmelerde işleyerek, fiziksel veya kimyasal özelliklerini değiştirmek suretiyle bunlardan yeni ham maddeler, mamuller veya malzemeler üreten tesisler" olarak tanımlanmıştır.¹⁰⁴

Zirai işletme, 31.12.1960 tarih 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 52. maddesinde zirai faaliyetlerin içinde yapıldığı işletmeler olarak tanımlanmıştır.

Aynı madde hükmüne göre zirai faaliyet ise; arazide, deniz, göl ve nehirlerde, ekim, dikim, bakım, üretme, yetiştirme ve ıslah yollarıyla veyahut doğrudan doğruya doğadan yararlanmak suretiyle nebat, orman, hayvan, balık ve bunların ürünlerinin üretimini, avlanmasını, avcılarını ve yetiştiricileri tarafından korunmasını, taşınmasını, satılmasını veya bu ürünlerden diğer şekillerde faydalanılmasıdır.

Söz konusu maddede, aşım yaptırmak amacıyla erkek damızlık beslenmesi, çiftçiye ait her türlü ziraat makine ve aletlerinin başka çiftçilerin zirai ürün işlerinde çalıştırılması da zirai faaliyet kapsamında sayılmıştır.

¹⁰² 20.04.1957 tarih ve 9593 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

¹⁰³ 02-11 Kasım 1981 tarihlerinde İzmir'de gerçekleştirilmiştir.

¹⁰⁴ Özgen, Ekrem, Sanayi Mamulleri İhracatı Tebliği, II. Türkiye İktisat Kongresi "Sanayi" Komisyonu Tebliği, Devlet Planlama Teşkilatı Yayınları, Yayın No:1783, Cilt:VI, s.218.

- Faaliyetin Devamlı Olması

İktisadi işletmeden söz edilebilmesi için faaliyetin devamlı olması gerekir. Faaliyetin devamlı olmasından neyin kastedildiği konusuna açıklık getiren herhangi bir düzenleme bulunmamaktadır. Ancak uygulamada, iktisadi veya ticari faaliyetin bir vergilendirme döneminde birden çok defa tekrarlanması halinde devamlılığın olduğu kabul edilmektedir.

Örneğin, bir vakfın bir vergilendirme döneminde (genellikle bir takvim yılında) vakfa gelir sağlamak amacı ile iki veya daha fazla sayıda kermes düzenlemesinin, birden çok defa Devlet tahvili, Hazine bonusu gibi menkul kıymetleri alıp satmasının iktisadi işletme oluşturduğu kabul edilmektedir.

Esas itibarıyla işletmenin piyasaya sürekli olarak mal ve hizmet sunmayı amaç edinmesi faaliyetin devamlı sayılması için yeterli bulunmaktadır. Faaliyetin tarım alanında ya da yaz turizminde olduğu gibi mevsimlik olması onun devamlı olmadığını göstermez.

- İşletmenin Sermaye Şirketi ve Kooperatif Şeklinde Kurulmaması

Dernekler, malvarlıkları ile sermayesini kısmen veya tamamen karşıladıkları sermaye şirketi kurabilir veya var olan sermaye şirketi ya da kooperatifin sermayesine iştirak edebilirler.

Bu durumda, dernek tüzel kişiliğinden ayrı ve 5520 sayılı yeni Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 1. maddesinde verginin mükellefleri arasında sayılmış sermaye şirketi ve kooperatif gibi başka tüzel kişilikler söz konusudur.

Bu tüzel kişiliklerin elde ettikleri kazançlar, kendi bünyelerinde kurumlar vergisine tabi tutulur ve dernek ortaklık payı karşılığı net kardan pay alır. Dolayısıyla, bu gibi hallerde derneğe ait bir iktisadi işletmenin varlığından söz edilemez.

b- Genel Olarak İktisadi İşletmelerin Vergilendirilmesi

Dernekler de vakıflar gibi iktisadi amaçlarla kurulmamakla beraber, bazı faaliyetleri dolayısıyla tüzel kişilikleri dışında iktisadi işletme sahibi olabilirler. Bir derneğin iktisadi işletmeye sahip olması, onun asıl amacını zayıflatmaz. Aksine iktisadi işletmeler, dernekleri ekonomik olarak güçlü kılan ve dolayısıyla amaçlara ulaşmalarını hızlandıran oluşumlardır.

Bunlar, bütün kurumlar vergisi mükellefleri gibi ticari, sınai ve zirai faaliyetlerde bulunurlar ve tedavül ekonomisine katılırlar. Dolayısıyla, haksız rekabete sebebiyet verilmemesi için verginin adalet ve genellik ilkeleri gereği bunların da vergilendirilmeleri esastır.

Kanun koyucu da bu anlayış çerçevesinde, 5520 sayılı yeni Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 1. maddesi ile dernekleri vakıflarla birlikte tüzel kişilikleri itibariyle mükellefiyet dışında bırakırken, bunlara ait iktisadi işletmeleri verginin mükellefleri arasına dahil etmiştir.

II – VAKIFLARIN GELİR VE KURUMLAR VERGİSİ KANUNLARI KARŞISINDAKİ DURUMU

A – VAKIFLARIN GELİR VERGİSİ KANUNU KARŞISINDAKİ DURUMU

Vakıflar, 22.11.2001 tarih ve 4721 sayılı Türk Medeni Kanunu'nun 101. maddesinde de ifade edildiği gibi, gerçek veya tüzel kişilerin yeterli mal ve hakları belirli ve sürekli bir amaca tahsis etmeleriyle oluşan tüzel kişiliğe sahip mal topluluklarıdır. Bu nedenle de faaliyetlerinden elde ettikleri kazançları dolayısıyla gelir vergisi mükellefi olmaları söz konusu değildir.

KVK'nun 27/2. maddesine göre iktisadi işletmeler tarafından elde edilen kazancın vergisi, iktisadi işletmenin bağlı bulunduğu vakıftan aranacaktır. Yani tarihyatın muhatabı vakıf tüzel kişiliği olacaktır.¹⁰⁵

Türk vergi sisteminde, vakıfların vergilendirmeyi gerektiren faaliyetleri Kurumlar Vergisi Kanunu'na konulan hükümlerle kavranmıştır. Daha önce de ayrıntılı olarak açıklandığı üzere, vakıflar tüzel kişilikleri itibariyle kurumlar vergisi mükellefi olmamakla birlikte, vergilendirmeyi gerektiren faaliyetleri dolayısıyla oluşan iktisadi işletmeleri verginin mükellefleri arasında sayılmıştır. Vakıflara ait veya bağlı iktisadi işletmelerin vergilendirilme şekli bir önceki bölümde ayrıntılı olarak açıklanmıştır. Bu nedenle, aşağıda sadece vakıf tüzel kişiliğinin gelir vergisi karşısındaki durumu açıklanacaktır.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 94. maddesinin bazı bentlerine konulan hükümlerle, kurumlar vergisine tabi olmayan vakıf tüzel kişiliği kazançlarından bazılarının gelir vergisine tabi tutulması öngörülmüştür.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 94. maddesi, gelirlerin kaynaktan kesme (tevkifat) yoluyla vergilendirilmesini öngörmektedir. Anılan maddenin birinci fıkrasına göre, madde kapsamına giren gelirler üzerinden kesilen vergiler, bu gelirleri de içeren beyannameye göre hesaplanacak gelir vergilerinden mahsup edilecektir.

Dernek ve vakıfların iktisadi işletmelerinin vergilendirilmesinin nedeni gerekçede açıklandığı üzere "ekonomideki rekabet eşitliğini sağlamak" şeklinde özetlenebilir.¹⁰⁶

Ancak, vakıflar var olan mevzuata göre gelir ya da kurumlar vergisi beyannameyi vermeyeceklerinden, kazançlarından bu maddeye göre kesilen vergileri ileride hiçbir şekilde mahsup edemeyeceklerdir. Dolayısıyla, anılan madde kapsamında

¹⁰⁵ Maç, Mehmet, Kurumlar Vergisi, Denet Yayıncılık, 3. Baskı, s. 20

¹⁰⁶ Akıl, Mustafa, "Dernek ve Vakıfların İktisadi İşletmelerinden Elde Ettikleri Kârlar GVK'nın 75. Maddesi Uyarınca Kâr Payı mıdır?", E-Yaklaşım, Haziran 2004, Sayı:11

yapılan vergilendirmeler vakıflar açısından nihai vergilendirme olacak, diğerk bir ifade ile kazançlarından kesilen vergiler üzerlerinde kalacaktır.

Anılan maddenin 1. fıkrasına göre;

- Kamu idare ve müesseseleri,
- İktisadi kamu müesseseleri,
- Diğerk kurumlar,
- Ticaret şirketleri,
- İş ortaklıkları,
- Dernek ve vakıflar,
- Dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmeler,
- Kooperatifler,
- Yatırım fonu yönetenler,
- Gerçek gelirlerini beyan etmek zorunda olan ticaret ve serbest meslek erbabı,
- Zirai kazançlarını, bilanço veya zirai işletme hesabı esasına göre tespit eden çiftçiler,

bu maddede sayılan ödemeleri (avans olarak yapılan ödemeler dahil) nakden veya hesaben yaptıkları sırada, hak sahiplerinin gelir vergilerine mahsup edilmek üzere vergi kesmek zorundadırlar.

Vakıfların bazı gelirleri kendilerine ödeme yapılması sırasında kaynakta kesme (tevkifat) yolu ile vergilendirilmektedir. Bu gelirler, Gelir Vergisi Kanunu'nun 75. maddesinde tanımlanan ve aynı Kanun'un 94. maddesinde üzerlerinden tevkifat yapılması öngörülen menkul ve gayrimenkul sermaye iradı gelirleridir.

Gayrimenkullerini kiraya veren derneğin kiracıları tarafından tevkifat yapılması, Gelir Vergisi Kanunu'nun 94. maddesinde sayılmayanlara kiralanması halinde tevkifata tabi tutulmaması, ayrıca derneğin tüzel kişiliği itibariyle kurumlar vergisi mükellefi olmaması ve yapılan işlemin iktisadi işletme oluşturacak ticari bir organizasyonu

gerektirecek düzeyde ve kapsamda olmaması nedeniyle kira gelirleri dolayısıyla kurumlar vergisi beyannamesi vermemesi gerektiği yönünde görüş bildirilmiştir.¹⁰⁷

Buna göre, vakıfların; Gelir Vergisi Kanunu'nun 75. maddesinin ikinci fıkrasının,

- 5 numaralı bendinde sayılan, her nevi tahvil ve Hazine bonusu faizleri ile Toplu Konut, Kamu Ortaklığı ve Özelleştirme İdarelerince çıkarılan menkul kıymetlerden sağlanan gelirleri,
- 7 numaralı bendinde belirtilen, mevduat faizleri,
- 12 numaralı bendinde sayılan, kar payları,
- 14 numaralı bendinde belirtilen, 5 numaralı bentte sayılan menkul kıymetlerin geri alım veya satım taahhüdü ile iktisap veya elden çıkarılmasından sağlanan gelirleri,

ile sahibi oldukları gayrimenkulleri kiraya vermelerinden elde ettikleri gelirleri, 94. madde hükümlerine göre tevkifata tabidir. Vakıflara, ait bu tür gelirler ödenmeden önce ilgililerce gelir vergisi kesintisi yapılacak ve kesinti sonrası kalan tutarlar ödenecektir.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 94. maddesinin birinci fıkrasının derneklerin menkul sermaye iradı gelirleri üzerinden tevkifat yapılmasını öngören 7 ve 9 numaralı bentlerinin *“tam mükellef kurumlara ödenenler dâhil”*, 8 ve 14 numaralı bentlerinin *“bankalar dışında kalan tam mükellef kurumlara ödenenlere dâhil”* şeklindeki parantez içi hükümleri, 01.01.2005 tarihinde yürürlüğe giren 16.07.2004 tarih ve 5228 sayılı Bazı Kanunlarda ve 178 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun'un¹⁰⁸ 29. maddesi ile; *“Kanunla kurulan dernek ve vakıflar, Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflar, kamu menfaatine yararlı dernekler ile dernek ve vakıf olmamakla birlikte; odalar, borsalar, meslek örgütleri ve bunların üst kuruluşları, siyasi partiler, emekli ve yardım sandıkları gibi vergi uygulamalarında*

¹⁰⁷ Demir, Hüseyin, “Dernek ve Vakıfların Gelirlerinde Tevkifat ve İktisadi İşletme Kavramı”, Yaklaşım, Ağustos 2003, Sayı:1

¹⁰⁸ 31.07.2004 tarih ve 25539 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

dernek ve vakıf olarak kabul edilenler hariç, dernek ve vakıflar ile tam mükellef kurumlara ödenenler dâhil” şeklinde değiştirilmiştir.

Evvelce gerçek kişilere ve sadece tam mükellef kurumlara yapılan anılan bentlerde sayılan türden ödemeler tevkifat kapsamında iken, söz konusu bentlerin parantez içi hükmünde yapılan bu değişiklikle, dernek ve vakıflara yapılan aynı türden ödemeler de tevkifat kapsamına alınmıştır. Ancak, sözü edilen parantez içi hükmü gereğince;

- Kanunla kurulmuş ve kamu kurumu niteliği taşıyan odalara ve borsalara,
- Meslek örgütlerine ve bunların üst kuruluşlarına,
- Sendikalara ve siyasi partilere,
- Kanunla kurulan veya özel kanunlarla gelirleri her türlü vergilerden istisna edilen dernek ve vakıflara,
- Türkiye Cumhuriyeti Emekli Sandığı, Sosyal Sigortalar Kurumu, Bağ-Kur, Ordu Yardımlaşma Kurumu ile Sosyal Sigortalar Kanunu çerçevesinde faaliyet gösteren emekli ve yardım sandıklarına,

yapılan yukarıda sayılan türden ödemelerden gelir vergisi tevkifatı yapılmayacaktır.

Örneğin, Türk Silahlı Kuvvetlerini Güçlendirme Vakfı 17.06.1987 tarih ve 3388 Sayılı Kanun¹⁰⁹ ile kurulmuştur. Kanunun 3. maddesinde, Türk Silahlı Kuvvetlerini Güçlendirme Vakfı'nın;

- İktisadi işletmeleri hariç kurumlar vergisinden,
- Yapılacak bağış ve yardımlar sebebiyle veraset ve intikal vergisinden,
- Yapılacak her türlü işlemler dolayısıyla damga vergisinden,

muaf olduğu hükme bağlanmıştır.

Aynı maddede ayrıca, vakfa yapılacak bağış ve yardımların, her türlü vergi, resim ve harçtan istisna olduğu ve bunların yapanlarca gelir ve kurumlar vergisi matrahından indirilebileceği belirlenmiştir.

¹⁰⁹ 25.06.1987 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

Sosyal Yardımlaşma ve Dayanışma Vakıfları da 29.05.1986 tarih ve 3294 sayılı Sosyal Yardımlaşma ve Dayanışmayı Teşvik Kanunu¹¹⁰ hükümlerine göre kurulmuştur. Anılan Kanunun 9. maddesi ile de söz konusu vakıflar; kurumlar vergisinden (iktisadi işletmeler hariç), veraset ve intikal vergisinden, damga vergisinden ve harçlardan muaf tutulmuştur.

11.07.1972 tarih ve 3685 sayılı Bazı Dernek ve Kurumların Bazı Vergilerden, Bütün Harç ve Resimlerden Muaf Tutulmasına İlişkin Kanun¹¹¹ ile ise;

- Türkiye Kızılay Derneği,
- Türk Hava Kurumu,
- Sosyal Hizmetler ve Çocuk Esirgeme Kurumu Genel Müdürlüğü,
- Türkiye Yardım Sevenler Derneği,
- Resmi Darülaceze Kurumları,
- Darüşşafaka Cemiyeti,
- Yeşilay Derneği,

kendilerine düşen vergi, harç ve resim mükellefiyetinin kurumlara ait olduğu hallerde bütün vergilerden, harçlardan, resimlerden, hisse ve fonlardan muaf tutulmuşlardır.

Yukarıda örnek olarak verilen vakıf ve derneklerin özel kanunlarla kurulmuş olmaları ve kanunlarında vergi, resim ve harç istisna ve muafiyetine ilişkin hükümler bulunması nedeniyle Gelir Vergisi Kanunu'nun 94. maddesinin birinci fıkrasının 7, 8, 9 ve 14 numaralı bentleri kapsamına giren gelirleri üzerinden bunlara ödeme yapılanlarca vergi kesilmemesi gerekmektedir.

Öte yandan, 16.06.1983 tarih ve 2847 Sayılı Türkiye Emekli Subay, Gaziler ve Şehit Aileleri Hakkında Kanun¹¹² ile de;

- Türkiye Emekli Subaylar Derneği,
- Türkiye Emekli Astsubaylar Derneği,

¹¹⁰ 14.06.1986 tarih ve 19134 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

¹¹¹ 20.07.1972 tarih ve 14251 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

¹¹² 18.06.1983 tarih ve 18081 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

- Türkiye Harp Malûlü Gazileri Şehit ve Yetimleri Derneği,
- Türkiye Muharip Gaziler Derneği, adları altında dört dernek kurulmuştur.

2847 Sayılı Kanun'da bu Kanuna göre kurulan dernekler için herhangi bir istisna veya muafiyet hükmüne yer verilmemiştir. Ancak, anılan bentlerin parantez içinde yer alan hükme göre, bu bentler kapsamına giren gelirler üzerinden vergi kesilmemesi için bir dernek veya vakfın özel bir kanunla kurulmuş olması yeterli olduğundan, bu dört derneğin belirtilen türden gelirleri üzerinden de ödeme yapanlarca herhangi bir vergi kesintisi yapılmayacaktır.

1- MENKUL KIYMETLERDEN ELDE EDİLEN GELİRLERDE TEVKİFAT

Gelir Vergisi Kanunu'nun 75. maddesinin ikinci fıkrasının 5 numaralı bendinde, her nevi tahvil ve Hazine bonusu faizleri ile Toplu Konut, Kamu Ortaklığı ve Özelleştirme İdarelerince çıkarılan menkul kıymetlerden sağlanan gelirlerin, kaynağı ne olursa olsun menkul sermaye iradı sayılacağı hükme bağlanmıştır.

Aynı Kanununun 94. maddesinin birinci fıkrasının 7 numaralı bendinde de 75. maddenin ikinci fıkrasının 5 numaralı bendinde yazılı menkul sermaye iratlarının gelir vergisi tevkifatına tabi olduğu belirlenmiştir.

Buna göre vakıfların;

- Devlet tahvili faizi,
- Hazine bonusu faizleri,
- Toplu Konut, Kamu Ortaklığı ve Özelleştirme idarelerince çıkarılan menkul kıymetlerden sağladıkları gelirleri,
- Her tür nama ve hamiline yazılı tahvil faizleri,

ve benzeri diğer gelirleri gelir vergisi tevkifatına tabidir. Dolayısıyla vakıflara bu tür gelirleri ödeyenler, ödeme yapılmadan önce gelir vergisi tevkifatı yapmak ve tevkifat sonrası kalan net tutarları vakıflara ödemek durumundadırlar. Kanununun 94. maddesinin

birinci fıkrasının 7 numaralı bendinin parantez içinde sayılan vakıfların bu tür gelirlerinden söz konusu tevkifatın yapılmayacağı tabiidir.

Vakıf tarafından kiraya verilen gayrimenkullerin birden fazla olması durumunda ise yapılan işlem iktisadi işletme oluşturacak, ticari bir organizasyon gerektirecek düzeyde ve kapsamda olmaması şartıyla kira gelirleri dolayısıyla vakıf tarafından yine kurumlar vergisi beyannamesi verilmesi gerekmeyecektir.¹¹³

Öte yandan, Gelir Vergisi Kanunu'nun 75. maddesinin sözü edilen bendinin parantez içi hükmünde 22.07.1998 tarih ve 4369 sayılı Kanun'un¹¹⁴ 39. maddesiyle yapılan değişiklikle, daha önce menkul sermaye iradı sayılan; döviz cinsinden veya dövize, altına ya da başka bir değere endeksli kıymetlerin kur farkından kaynaklanan değer artışları bu kapsamdan çıkarılmıştır.

Böylece, anılan bentte belirtilen menkul kıymetlerin bedellerinin ödenmesi sırasında kur farkından kaynaklanan değer artışları vergi dışı bırakılmış olmaktadır. Dolayısıyla, vakıfların bu tür gelirlerinden ödemeyi yapanlarca gelir vergisi tevkifatı yapılmayacaktır.

2- MEVDUAT FAİZLERİNDE TEVKİFAT

Kaynağı ne olursa olsun mevduat faizleri, Gelir Vergisi Kanunu'nun 75. maddesinin ikinci fıkrasının 7 numaralı bendinde menkul sermaye iradı olarak sayılmıştır.

Aynı bendin parantez içi hükmünde de bankalara, bankerlere, tasarruf sandıklarına, tevdiat kabul eden diğer müesseselere yatırılan vadeli, vadesiz paralara ödenen faizler ile bunlar dışında kalan kişi ve kuruluşlardan devamlı olarak para toplama işi ile uğraşanların her ne şekil ve ad altında olursa olsun toplanan paralarla

¹¹³ Söyler, Halil, "Dernek ve Vakıflar İle İktisadi İşletmelerinin Vergilendirilmesi", Yaklaşım, Haziran 2002.

¹¹⁴ 29.07.1998 tarih ve 23417 (mükerrer) sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

sağladıkları gelirlerin ve menfaatler ile 28.07.1981 tarih ve 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu'na¹¹⁵ göre kurulan aracı kurumlar arasındaki borsa para piyasasında değerlendirilen paralara ödenen faizlerin de mevduat faizi sayılacağı belirlenmiştir.

Bu durumda, vakıfların ve diğer kişi ve kurumların belirtilen türden gelirleri de mevduat faizi, diğer bir ifade ile menkul sermaye iradı kapsamında değerlendirilecektir.

Anılan Kanununun 94. maddesinin birinci fıkrasınının 8 numaralı bendi gereğince de mevduat faizlerinden gelir vergisi tevkifatı yapılacaktır. Tevkifatın oranı ise 27.11.1999 tarih ve 99/13646 Sayılı Kararnamenin eki Karar'la¹¹⁶ %15 olarak tespit edilmiştir. Bu tevkifatın, Bakanlar Kurulu'nca vergi muafiyeti tanınmış olsun olmasın söz konusu bendin parantez içinde sayılanlar dışında kalan bütün vakıfların mevduat faizi gelirlerine uygulanacağı tabiidir.

3- KAR PAYLARINDA TEVKİFAT

Anonim şirketler, 07.08.1989 tarih ve 89/14391 Karar No.lu Türk Parasının Kıymetini Koruma Hakkındaki 32 Sayılı Karara göre Sermaye Piyasası Kurulu'ndan izin almak koşuluyla ihraç ve ödeme koşulları ve sahip oldukları nitelikler adı geçen Kurulca belirlenmiş ve sahibine kar ve zarara katılma hakkı veren menkul kıymetler çıkarabilmektedirler. Kar ve zarar ortaklığı belgesi olarak anılan bu menkul kıymetler, sahibine tahvillerde olduğu gibi belli bir oranda faiz yerine şirketin ilgili dönemdeki karına ve zararına katılma hakkı vermektedir. Ancak, bu belgeler hisse senetlerinden farklı olarak sahibine şirketin öz varlığına ortaklık ve yönetimine katılma hakkı sağlamamaktadır.

Gelir Vergisi Kanununun 75. maddesinin ikinci fıkrasınının 12 numaralı bendi ile sözü edilen belge sahiplerinin aldıkları kar payları, menkul sermaye iradı sayılmıştır.

¹¹⁵ 30.07.1981 tarih ve 17416 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

¹¹⁶ 30.11.1999 tarih ve 23892 (mükerrer) sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

Söz konusu kar payları, bir alacak hakkına dayanmakta olduğundan vergi uygulaması bakımından faiz olarak kabul edilmekte ve faizler gibi vergilendirilmektedir.

Bu çerçevede, diğer kurumların bu tür gelirlerinde olduğu gibi bendin parantez içinde sayılanlar dışında kalan tüm vakıflarca elde edilecek söz konusu kar payları da Kanununun 94. maddesinin birinci fıkrasının 9 numaralı bendi gereğince tevkifata tabi tutulmaktadır. Tevkifatın oranı ise mevduat faizlerinde olduğu gibi yine 99/13646 Sayılı Kararname eki Karar ile %15 olarak belirlenmiştir.

İktisadi işletmeler tarafından dernek veya vakfın tüzel kişiliğine kazanç aktarılması durumunda, söz konusu kazançlar üzerinden kâr dağıtım stopajı yapılamayacağı yönünde görüşler de bulunmaktadır.¹¹⁷

Konuya ilişkin olarak Danıştay Kararı'nda¹¹⁸ özetle; “Kamuya yararlı vakıf statüsünde bulunan ve ücret karşılığında nüfus cüzdanlarının polyester ile kaplanması işlemi ve fax mile cihazı aracılığı ile nüfus müdürlükleri arasında haberleşme sağlayarak vatandaşa hizmet verilmesi karşılığında üçüncü kişilerden öz kaynakları dışında gelir sağladığı anlaşılan vakfın, devamlı olan bu faaliyetinin iktisadi işletme sayılması ve bu nedenle elde edilen gelirin kurumlar vergisi beyannamesinde beyan edilerek kurumlar vergisi düşüldükten sonra kalan kısım davacı vakfın menkul sermaye iradı olduğundan tevkifata tabi tutulması gerektiği” yönünde hüküm belirtilmiştir.¹¹⁹

4- REPO GELİRLERİNDE TEVKİFAT

Hisse senedi, Devlet tahvili, Kamu Ortaklığı ve Toplu Konut İdareleri ile Özelleştirme İdaresince çıkarılan menkul kıymetlerin geri alım veya satım taahhüdü ile iktisap veya elden çıkarılmasından sağlanan menfaatlere repo geliri denilmekte olup bu

¹¹⁷ Çalışkan, Kazım, “Dernek ve Vakıfların İktisadi İşletmelerinin Vergilendirilmesi”, Vergi Dünyası, Nisan 2000, Sayı: 224, s.52.

¹¹⁸ Danıştay 4. Daire'nin 08.06.2000 tarih ve E:1998/137, K:1998/2428 sayılı Kararı.

¹¹⁹ Kızılot, a.g.e., s.466.

gelirler, Gelir Vergisi Kanunu'nun 75. maddesinin 14 numaralı bendinde menkul sermaye iradı olarak sayılmıştır.

Anılan Kanun hükmü ile menkul sermaye iradı sayılan bu gelirler, aynı Kanunun 94. maddesinin birinci fıkrasının 14 numaralı bendi ile de tevkifat kapsamına alınmıştır. Diğer benzeri menkul kıymetlerde olduğu gibi parantez içinde sayılanlar dışında kalan vakıfların repo gelirleri de tevkifata tabi bulunmaktadır. Söz konusu gelirler üzerinden yapılacak tevkifatın oranı ise 27.11.1999 tarih ve 99/13646 Sayılı Kararnamenin eki Karar ile % 14 olarak belirlenmiştir.

5- GAYRİMENKUL SERMAYE İRATLARINDA TEVKİFAT

Gelir Vergisi Kanunu'nun 94. maddesinin birinci fıkrasının 5 numaralı bendinin (b) alt bendinde, vakıflar ve derneklere ait gayrimenkullerin kiralınması karşılığında bunlara yapılan kira ödemelerinden gelir vergisi tevkifatı yapılacağı hükme bağlanmıştır. Tevkifatın oranı da 12.01.1995 tarih ve 95/6429 Sayılı Kararnamenin eki Karar¹²⁰ ile %20 olarak belirlenmiştir.

Söz konusu tevkifatın yapılması bakımından kira geliri elde eden vakfın Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıf veya derneğin kamu menfaatlerine yararlı dernek sayılmış olmasının hiç bir önemi bulunmamaktadır. Diğer bir ifade ile özel kanunlarında; gelir veya kurumlar vergisi ya da her türlü vergi, resim ve harç yönünden istisna ya da muafiyet hükmü bulunan vakıf ve dernekler dışında kalan bütün vakıf ve derneklerin kira gelirlerinden ödemeyi yapanlarca gelir vergisi tevkifatı yapılması gerekmektedir.

5520 sayılı yeni Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 2. maddesinde, bu Kanun uygulanması bakımından vakıf sayılacağı belirlenmiş olan cemaatler tarafından elde edilecek gayrimenkul sermaye iratları üzerinden de aynı Kararname uyarınca %20 oranında gelir vergisi tevkifatı yapılacağı tabiidir.

¹²⁰ 01.02.1995 tarih ve 22189 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

B – VAKIFLARIN KURUMLAR VERGİSİ KANUNU KARŞISINDAKİ DURUMU

1- KURUMLAR VERGİSİNİN MÜKELLEFLERİ

Kurumlar vergisi, 5520 sayılı yeni Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 1. maddesinde yazılı olan kurumların kazançları üzerinden alınır. Vergilendirilecek kurum kazancı, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 2. maddesinde yazılı unsurlardan oluşur ve tespiti; ticari kazancın bilânço esasına göre tespitine ilişkin hükümler çerçevesinde yapılır. Diğer bir ifade ile kurumlar vergisi, gelir vergisi sistematığına oturtulmuş bir vergidir.

Sistematığı aynı olan bu iki verginin uygulaması da doğal olarak büyük benzerlikler göstermektedir. Ancak, gelir vergisi mükellefleri ile kurumlar vergisi mükelleflerinin yapısal farklılıkları, uygulamada bazı farklı yollar izlenmesini zorunlu kılmaktadır. Örneğin, gelir vergisi uygulamasında sosyal adaletin sağlanması ilkesi; mükelleflerin aile durumlarının, medeni hallerinin, göz önünde bulundurulmasını, artan oranlı tarife ve en az geçim indirimi veya özel indirim gibi tekniklerin kullanılmasını zorunlu kılmaktadır. Oysa, kurumlar vergisi mükelleflerinin vergilendirilmesinde yapıları itibariyle sayılan türden tekniklerin kullanılmasına gerek bulunmamaktadır. Bu nedenle, kurum kazançları, Gelir Vergisi Kanunundaki ayrıntılı tekniklerden farklı uygulamalar içeren Kurumlar Vergisi Kanunu ile kavranmıştır.

2- KURUMLAR VERGİSİ KANUNU VE VAKIFLAR

5520 sayılı yeni Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 1. maddesinde, kurumlar vergisinin; sermaye şirketleri, kooperatifler, iktisadi kamu kuruluşları, dernek ve vakıfların iktisadi işletmeleri ve kazançlarının bu kanun hükümlerine göre vergilendirilmesini isteyen iş ortaklıklarının gelirin unsurlarına giren kazançları üzerinden alınacağı belirlenmiştir.

a- Sermaye Şirketleri

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 2. maddesinde, 29.06.1956 tarih ve 6762 sayılı Türk Ticaret Kanunu¹²¹ hükümlerine göre kurulmuş olan anonim, limited ve sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketler ile benzer nitelikteki yabancı kurumlar sermaye şirketi olarak tanımlanmış, Sermaye Piyasası Kanunu'na göre kurulan yatırım fonları da bu Kanun ve Gelir Vergisi Kanunu uygulaması bakımından sermaye şirketi sayılmıştır.

Anonim şirketler, bu unvana sahip, esas sermayesi belli paylara bölünmüş, en az beş kişi ile kurulan ve borçlardan dolayı sadece malvarlığı ile sorumlu olan şirketlerdir.

Bu şirketlerde sermaye 50 milyar Türk Lirası'ndan az olamaz. Sermaye paylara bölünmüş olup paylar hisse senetleri ile temsil edilir. Ortakların sorumlulukları da koydukları sermaye ile sınırlıdır.

Sermaye Piyasası Kanunu hükümleri uyarınca, halktan katılma belgeleri karşılığında toplanan paraların, belge sahipleri hesabına, riskin dağıtılması ilkesi ve inançlı mülkiyet esaslarına göre sermaye piyasası araçları, gayrimenkul, altın ve diğer kıymetli madenler portföyü işletmek amacıyla ticari bankalar, aracı kurumlar ve benzerlerince kurulan yatırım fonları da Kurumlar Vergisi Kanunu uygulaması bakımından sermaye şirketi sayılmaktadır.

Limited şirketler, iki veya daha fazla gerçek ya da tüzel kişi tarafından bir ticaret unvanı adı altında kurulan ortaklarının sorumlulukları taahhüt ettikleri sermaye ile sınırlı ve esas sermayesi belli paylara bölünmüş şirketlerdir.

Limited şirketlerin kuruluş sermayesi, 5 milyar Türk Lirası olması şarttır ve ortakların sayısı 2'den az 50'den çok olamaz. Bu şirketler, bankacılık ve sigortacılık gibi konularda faaliyet gösteremezler.

¹²¹ 09.07.1956 tarih ve 9353 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

Eshamli komandit Şirketler ise ticari bir ŐiŐetmeyi bir ticaret unvanı adı altında ŐiŐletmek amacıyla kurulan sermayesi paylara bölünmüş ve ortaklardan bir veya bir kaçıının sorumluluğu sınırsız, diğerleri ise belli bir sermaye ile sınırlandırılmıŐ olan Şirketlerdir.

Sorumlulukları sınırsız olan ortaklar "komandite", sınırlı sorumlu olan ortaklar ise "komanditer" ortak olarak adlandırılır. Komandite ortağın kazancı, ticari kazanç olup Gelir Vergisi Kanunu hükümlerine göre vergilendirilir. Komanditer ortağın kar payı ise menkul sermaye iradıdır ve kurumlar vergisinin matrahını oluşturur.

Türk Ticaret Kanunu hükümlerine göre kurulan anonim, limited ve eshamli komandit Őirketlerle aynı mahiyetteki yabancı kurumlar da kurumlar vergisi uygulaması bakımından sermaye Şirketi sayılmaktadırlar.

b- Kooperatifler

Kurumlar vergisi uygulaması bakımından kooperatif, 24.04.1969 tarih ve 1163 sayılı Kooperatifler Kanunu'na¹²² veya özel kanunlara göre kurulan üretim, tüketim, satış, yapı, kredi kooperatifleri ve diğer kooperatifler ile aynı nitelikli yabancı kooperatiflerdir.

Kooperatif ise 24.4.1969 tarih ve 1163 sayılı Kooperatifler Kanunu'nun 1. maddesinde, tüzel kişiliğe sahip olmak üzere ortaklarının belli ekonomik menfaatlerini ve özellikle meslek ve geçimlerine ait ihtiyaçlarını karşılıklı yardım, dayanıŐma ve kefalet suretiyle sağlayıp, korumak amacıyla gerček ve kamu tüzel kişileri ile özel idareler, belediyeler, köyler, cemiyetler ve dernekler tarafından kurulan deđiŐir ortaklı ve deđiŐir sermayeli teŐekküller olarak tanımlanmıŐtır.

Tanımından da açıkça anlaşılacağı üzere kooperatifler, kar elde etmekten öteye, sosyal dayanışma ve yardımlaşma amacıyla kurulan kurumlardandır. Bu özellikleri göz

¹²² 10.05.1969 tarih ve 13195 sayılı Remi Gazete'de yayımlanmıştır.

önünde bulundurularak, 5520 sayılı yeni Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 4. maddesinin 1. fıkrasının (k) bendinde yazılı koşulları taşıyan kooperatifler (tüketim ve taşımacılık kooperatifleri) bu vergiden muaf tutulmuştur. Çok sayıda kooperatif, Sanayi ve Ticaret Bakanlığı'nca hazırlanmış form sözleşmelerde de yazılı bu koşulları taşımakta ve söz konusu muafiyetten yararlanmaktadır.

c- İktisadi Kamu Müesseseleri

İktisadi kamu müesseseleri, 5520 sayılı yeni Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 2. maddesinde, Devlete, özel idarelere, belediyelere ve diğer kamu müesseselerine ait veya tabi olup faaliyetleri devamlı bulunan, sermaye şirketi ve kooperatif şeklinde kurulmamış olan ticari sınai ve zirai işletmeler olarak tanımlanmıştır. Aynı madde hükmüne göre bunların;

- Kazanç gayesi gütmemeleri,
- Faaliyetlerinin kanunla belirlenmiş olması,
- Tüzel kişiliklerinin olmaması,
- Bağımsız muhasebeleri bulunmaması,
- Kendilerine belli bir sermaye tahsis edilmemesi,
- İş yerlerinin bulunmaması,

vergilendirilmelerine engel oluşturmamaktadır.

Ancak, eğitim, sağlık, kültür ve sosyal amaçlı iktisadi kamu müesseseleri ile mahalli ve uluslararası sergi ve panayırılar, Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 4. maddesinin 1. fıkrasının (ç) bendi ile vergiden muaf tutulmuştur.

d- Dernek ve Vakıflara Ait İktisadi İşletmeler

Dernek, kazanç paylaşımına dışında, kanunlarla yasaklanmamış belirli ve ortak bir gayeyi gerçekleştirmek üzere, en az yedi geçek kişinin, bilgi ve çalışmalarını sürekli olarak birleştirmeleri suretiyle oluşturdukları tüzel kişiliklerdir.

Vakıf ise başlı başına bir varlığa sahip olmak üzere, bir malın veya hakkın geliri ile birlikte kişinin kendi hür iradesi altında özel mülkiyetinden çıkartılarak bir daha geri alınmamak koşuluyla belli bir amacın gerçekleştirilmesine tahsis edilmesidir.

Dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmeler de Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 2. maddesinde, dernek ve vakıflara ait veya bağlı olup faaliyetleri devamlı bulunan ve bu maddenin birinci ve ikinci fıkraları dışında kalan ticarî, sınaî ve ziraî işletmeler ile benzer nitelikteki yabancı işletmeler yabancı işletmeler olarak tanımlanmıştır.

Vakıflara ve derneklere ait iktisadi işletmelerin muafiyetler dışında, vergilendirme şekilleri bakımından iktisadi kamu müesseseleri ile aralarında herhangi bir farklılık bulunmamaktadır.

e- İş Ortaklıkları

İş ortaklıkları, Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 2. maddesinde, sermaye şirketleri, kooperatifler, iktisadi kamu müesseseleri ile dernek, sendika, cemaat ve vakıflara ait iktisadi işletmelerin kendi aralarında veya şahıs ortaklıkları ya da gerçek kişilerle, belli bir işin birlikte yapılmasını ortaklaşa yüklenmek ve kazancını paylaşmak amacıyla kurdukları ortaklıklardan bu şekilde mükellefiyet tesis edilmesini talep eden ortaklıklar olarak tanımlanmıştır.

Bir iş ortaklığının Kurumlar Vergisi Kanunu hükümlerine göre vergilendirilebilmesi noktasında, tüzel kişiliklerinin olmaması mükellefiyetlerini etkilemez.

3- VAKIFLARIN VE VAKIFLARA AİT İKTİSADI İŞLETMELERİN VERGİLENDİRİLMESİ

a- Vakıf Tüzel Kişiliğinin Vergilendirilmesi

Vakıflar, Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 1. maddesinde verginin mükellefleri arasında sayılmamışlardır. Dolayısıyla, tüzel kişilikleri itibariyle kurumlar vergisi mükellefi değildirler.

Buna göre vakıfların; gayrimenkul kira gelirleri, mevduat faizi gelirleri, Hazine bonusu ve Devlet tahvili faizi gelirleri, repo gelirleri, Toplu Konut ve Kamu Ortaklığı İdareleri ile Özelleştirme İdaresince çıkarılan menkul kıymetlerden elde edilen gelirler gibi halen yürürlükte bulunan uygulamaya göre iktisadi işletme oluşturmayan faaliyetlerden elde ettikleri kazançları için kurumlar vergisi beyannamesi vermeleri ve bu suretle kurumlar vergisine tabi tutulmaları söz konusu değildir.

Ancak, vakıfların bu tür gelirleri üzerinden Gelir Vergisi Kanunu hükümlerine göre vergi kesintisi yapılacaktır. Gelir Vergisi Kanunu hükümlerine göre ödenme anında kesinti yoluyla alınan vergiler, vakıfların bu sayılan türden gelirleri için nihai vergi olmaktadır. Vakıfların gelir vergisi karşısındaki durumları, önceki bölümlerde ayrıntılı olarak işlenmiştir.

Vakıfların yukarıda sayılanlar dışında kalan ve 55250 sayılı yeni Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 2. maddesinde yapılan tanımlara uygun iktisadi işletme oluşturan faaliyetlerinden elde ettikleri kazançları ise hangi gelir unsurundan sağlanmış olursa olsun iktisadi işletme bünyesinde kurumlar vergisine tabi tutulmaktadır.

Bu çerçevede, söz konusu iktisadi faaliyetler dolayısıyla oluşan vakıflara ait ticari, sınai ve zirai işletmelerin elde edeceği her türlü menkul kıymet faiz gelirleri ile gayrimenkul kira gelirleri ise ödeme sırasında ödeyenlerce üzerlerinden gelir vergisi

kesintisi yapılmış olsa dahi bu işletmelerin diğer gelirleri ile birlikte kurumlar vergisi beyannamesine dahil edilerek vergilendirilecektir.

Beyannamede bildirilen kazançlar üzerinden tarh olunan kurumlar vergisinden, bu kazançların yıl içinde elde edilmesi sırasında kesilmiş ve ilgililerce vergi dairesine yatırılmış olan gelir vergilerinin mahsup edileceği tabiidir.

b- Vakıflara Ait Veya Bağlı İktisadi İşletmelerin Vergilendirilmesi

i- Genel Açıklamalar

Vakıflar iktisadi amaçlarla kurulmamakla beraber, vakıf tüzel kişiliği dışında iktisadi işletme sahibi olabilirler. Hatta, vakfa kuruluşu sırasında bir iktisadi işletme tahsis edilmiş de olabilir. Bir vakfın iktisadi işletmeye sahip olması, onun asıl amacını zayıflatmaz. Aksine iktisadi işletmeler, vakıfları ekonomik olarak güçlü kılan ve dolayısıyla amaçlara ulaşmalarını hızlandıran oluşumlardır.

Bunlar, bütün kurumlar vergisi mükellefleri gibi ticari, sınai ve zirai faaliyetlerde bulunurlar ve tedavül ekonomisine katılırlar. Dolayısıyla, haksız rekabete sebebiyet verilmemesi için verginin adalet ve genellik ilkeleri gereği bunların da vergilendirilmeleri esastır.

Kanun koyucu da bu anlayış çerçevesinde Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 1. maddesinin ile vakıfları tüzel kişilikleri itibariyle mükellefiyet dışında bırakırken, bunlara ait iktisadi işletmeleri verginin mükellefleri arasına dahil etmiştir.

ii- İktisadi İşletmenin Tanımı

İktisadi işletmeler, ticari, sınai veya zirai faaliyetlerle ilgili olarak kurulmuş olabilir. İktisadi açıdan bir müessesenin var olabilmesi için emek, sermaye ve müteşebbisin bir arada bulunması gerekir. Bu organizasyon çerçevesinde oluşan iktisadi

işletmede de kazanç sağlanmasının hedeflenmiş olması, hizmetlerin bir bedel karşılığı verilmesi gerekir.

Daha önce de belirtildiği üzere, dernekler kazanç paylaşma dışında belli bir sosyal amacı gerçekleştirmek üzere kurulurlar. Vakıflar ise belli bir mal tahsisi suretiyle resmi senetlerinde belirtilen amaçlarını toplum yararına gerçekleştirmek üzere kurulan hayır kuruluşlarıdır.

Söz konusu kurumlar bu özellikleri dolayısıyla, iktisadi işletme tanımına uygun bazı müesseselerinde hiç bir bedel almadan topluma ücretsiz hizmet verebilirler. Diğer bir ifade ile tedavül ekonomisine katılmazlar. Bu gibi durumlarda, dernek veya vakfa ait bir iktisadi işletme olduğundan söz edilemez. Örneğin, bir vakfın eğitim hizmetleri vermek üzere kurduğu okulda ya da sağlık hizmetleri vermek üzere kurduğu hastanede hizmetten yararlananlardan hiç bir bedel almaması halinde iktisadi işletme oluşmamış sayılacaktır.

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 2. maddesinde iktisadi işletme, vakfa ait veya tabi olup faaliyetleri devamlı bulunan, sermaye şirketi ya da kooperatif şeklinde kurulmamış olan ticari, sınai ve zirai işletmeler olarak tanımlanmış, aynı mahiyetteki yabancı işletmeler de bu Kanun uygulaması bakımından iktisadi işletme sayılmıştır.

iii- İktisadi İşletmenin Unsurları

Bir müessesenin vakfa ait iktisadi işletme olarak kurumlar vergisine tabi tutulabilmesi için onun şu unsurları taşıması gerekir.

- Vakfa Ait veya Tabi Olması

Vakıflara ait bir iktisadi işletmenin kurumlar vergisi mükellefi olması için onun vakfa ait veya tabi olması gerekmektedir.

Ait olma, sermaye bakımından bağıllığı ifade etmektedir. Diğer bir ifade ile bir iktisadi işletmenin vakfa ait olduğunun söylenebilmesi için o işletmenin malvarlığının vakıf tarafından tahsis edilmesi, vakfın o malvarlığı üzerine hak isteyebilmesi gerekmektedir. Örneğin, vakfın inşa ettirdiği bir okul, bir yurt ya da kiraladığı bir binada gerekli değişiklikleri yaparak ve demirbaşları alıp oraya koyarak kurduğu lokanta veya matbaa işletmesi vakfa ait iktisadi işletmedir.

Tabi olma ise iktisadi işletmenin idare bakımından vakfa bağıllığı anlamına gelmektedir. Örneğin, hazır haldeki başkasına ait bir otelin ya da yurdun vakıf tarafından işletilmesi, diğer bir ifade ile idare edilmesi o otelin vakfa tabi olduğunu göstermektedir.

- Faaliyetin Ticari, Sınai ve Zirai Alanda Olması

Vakfa ait bir iktisadi işletmenin kurumlar vergisine tabi olması için aranılan koşullardan birisi de işletmenin faaliyetinin ticari, sınai veya zirai alanda yapılmasıdır. Daha açık bir ifade ile işletmenin ticari, sınai veya zirai işletme niteliğinde olmasıdır.

** Ticari İşletme*

6762 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun¹²³ 11. maddesinin 1. fıkrasında ticari işletme, ticarethane veya fabrika, yahut ticari şekilde işletilen diğer müesseseler olarak tanımlanmıştır.

02.02.1957 tarih ve 4/8604 sayılı Ticaret Sicili Nizamnamesi'nin¹²⁴ 14. maddesinin 2. fıkrasında yer alan, "Bir gelir sağlamayı hedef tutmayan veya devamlı olmayan faaliyetlerle 6762 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun 11. maddesinde tanımlanan esnaf faaliyeti sınırlarını aşmayan faaliyetler ticari işletme sayılmaz." hükmünden ticari

¹²³ 09.07.1956 tarih ve 9353 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

¹²⁴ 08.02.1957 tarih ve 9530 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

işletmenin esaslı unsurlarını çıkarmak mümkündür. Buna göre, bir faaliyetin ticari işletme oluşturabilmesi için;

- Gelir sağlamayı hedeflemiş olması,
- Faaliyetin devamlı olması,
- Esnaf faaliyetinin sınırlarını aşması, gerekmektedir.

Görüldüğü üzere, bir ticari işletmeden söz edilebilmesi için gelirin elde edilmesi gerekmemekte, gelir elde edilmesinin hedeflenmesi yeterli olmaktadır.

Ayrıca, gelir elde etme amacıyla gerçekleştirilen faaliyetlerin devamlı olması da esastır. Devamlılıktan maksat ise faaliyetin günlük, çok kısa süreli ya da arızı olarak değil devamlı olarak yapılmasıdır. Yazlık sinemalar, açık hava tiyatroları gibi zaman zaman yapılan mevsimlik faaliyetler diğer unsurlar da var ise devamlı sayılır.

Gelir elde etmek amacı ile yapılan bir faaliyetin esnaf faaliyeti sınırlarını aşması ise bu faaliyet sonucu oluşan işletmenin ticari muhasebeyi gerektirecek büyüklükte olması demektir. Bu açıklamalara dayanılarak iktisadi işletme, gelir sağlamak amacıyla emek ve sermayenin bağımsız bir organizasyon oluşturacak şekilde birleştirilerek faaliyete geçmesi olarak tanımlanabilir.

* *Sınai İşletme*

6762 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun 12. maddesinin 2. fıkrasında fabrikacılık, ham madde veya diğer malların makine yahut sair teknik araçlarla işlenerek yeni veya değerli ürünler meydana getirilmesi şeklinde tanımlanmıştır.

17.04.1957 tarih ve 6948 sayılı Sanayi Sicil Kanunu'nun¹²⁵ 1. maddesinde de "Bir maddenin vasıf, şekil, hassa veya terkiibini makine, cihaz, tezgah, alet veya diğer vasıta ve kuvvetlerin yardımı ile veya sadece el emeği ile kısmen veya tamamen değiştirmek veya hu maddeleri işlemek suretiyle devamlı ve seri halinde imal veya

¹²⁵ 20.04.1957 tarih ve 9593 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

istihsal eden yerlerle madenlerin çıkarılıp işlendiği yerler (sanayi işletmesi) ve buralarda yapılan işler (sanayi işleri-sanayi ürünleri) sayılır." denilmiştir.

II. Türkiye İktisat Kongresi'nde¹²⁶ sunulan tebliğlerde de sanayi işletmeleri, üretim öncesi hazırlıklarla üretim sonrası faaliyetleri (araştırma-geliştirmeden pazarlamaya, finansmandan üretimine kadar olan faaliyetleri) içine alan, bitkisel, hayvansal veya madensel ham maddelerin veya malzemelerin, sahip olduğu işletmelerde işleyerek, fiziksel veya kimyasal özelliklerini değiştirmek suretiyle bunlardan yeni ham maddeler, mamuller veya malzemeler üreten tesisler olarak tanımlanmıştır.¹²⁷

** Zirai İşletme*

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 52. maddesinde zirai faaliyetlerin içinde yapıldığı işletmeler zirai işletme olarak tanımlanmıştır.

Aynı madde hükmüne göre zirai faaliyet ise arazide, deniz, göl ve nehirlerde, ekim, dikim, bakım, üretme, yetiştirme ve ıslah yollarıyla veyahut doğrudan doğruya tabiattan istifade etmek suretiyle nebat, orman, hayvan, balık ve bunların ürünlerinin üretimini, avlanmasını, avcıları ve yetiştiricileri tarafından korunmasını, taşınmasını, satılmasını veya bu ürünlerden diğer şekillerde faydalanılmasıdır.

Söz konusu maddede, aşım yaptırmak amacıyla erkek damızlık beslenmesi, çiftçiye ait her türlü ziraat makine ve aletlerinin başka çiftçilerin zirai ürün işlerinde çalıştırılması da zirai faaliyet kapsamında sayılmıştır.

¹²⁶ 02-11 Kasım 1981 tarihlerinde İzmir'de gerçekleştirilmiştir.

¹²⁷ Özgen, Ekrem, Sanayi Mamulleri İhracatı Tebliği, II. Türkiye İktisat Kongresi "Sanayi" Komisyonu Tebliği, Devlet Planlama Teşkilatı Yayınları, Yayın No:1783, Cilt:VI, s.218.

- Faaliyetin Devamlı Olması

İktisadi işletmeden söz edilebilmesi için faaliyetin devamlı olması gerekir. Faaliyetin devamlı olmasından neyin kastedildiği konusuna açıklık getiren her hangi bir düzenleme bulunmamaktadır. Ancak uygulamada, iktisadi faaliyetin bir vergilendirme döneminde birden çok defa tekrarlanması halinde devamlılığın olduğu kabul edilmektedir. Örneğin, bir vakfın bir yıllık süre içinde vakfa gelir sağlamak amacı ile iki veya daha fazla sayıda kermes düzenlemesinin, birden çok defa Devlet tahvili, Hazine bonusu gibi menkul kıymetleri alıp satmasının iktisadi işletme oluşturduğu kabul edilmektedir.

Esas itibariyle işletmenin piyasaya sürekli olarak mal ve hizmet sunmayı amaç edinmesi faaliyetin devamlı sayılması için yeterli bulunmaktadır. Faaliyetin tarım alanında ya da yaz turizminde olduğu gibi mevsimlik olması onun devamlı olmadığını göstermez.

- İşletmenin Sermaye Şirketi ve Kooperatif Şeklinde Kurulmaması

Vakıflar, malvarlıkları ile sermayesini kısmen veya tamamen karşıladıkları sermaye şirketi kurabilir veya var olan sermaye şirketi ya da kooperatifin sermayesine iştirak edebilirler. Bu durumda, vakıf tüzel kişiliğinden ayrı ve Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 1. maddesinde verginin mükellefleri arasında sayılmış sermaye şirketi ve kooperatif gibi başka tüzel kişilikler söz konusudur.

Bu tüzel kişiliklerin elde ettikleri kazançlar, kendi bünyelerinde kurumlar vergisine tabi tutulur ve vakıf ortaklık payı karşılığı net kardan pay alır. Dolayısıyla, bu gibi hallerde vakfa ait bir iktisadi işletmenin varlığından söz edilemez.

iv- İktisadi İşletmelerin Vergilendirilmelerine Engel Olmayan Hususlar

İktisadi işletmenin kazanç sağlamaya yönelik bir amacının olmaması ya da bu amacın gerçekleştirilmesi için bir organizasyon yapılmamış olması veya faaliyetin kanunla belirlenmiş olması onun vergilendirilmesine engel oluşturmamaktadır. Şu haller işletmenin vergilendirilmesini engellememektedir.

- Kazanç Gayesi Güdülmemesi

Genellikle hayır işleri görmek üzere kurulan vakıflar, bu amaç doğrultusunda tamamen kazanç sağlama dışında, toplum yararına hizmet sunmak için faaliyette bulunabilirler. Hizmetlerinden yararlananlardan hiçbir ücret almayabilirler. Ancak, vergi hukukunda bir işletmenin vergilendirilebilmesi için onun kazanç sağlama amacı bulunması gibi bir koşul aranılmamakta ve tedavül ekonomisine katılması yeterli görülmektedir.

Ticari faaliyette kar elde etme amacı her zaman aranmaz. Satış ve hizmetler maliyet bedelinin altında da ilgililere sunulabilir. Bu durum, söz konusu faaliyetler dolayısıyla iktisadi işletme oluşmadığını göstermez. İdari yargı da bu yönde kararlar vermektedir.

Sonuç olarak, vakfın faaliyetleri dolayısıyla Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 2. maddesindeki tanıma uygun olarak oluşan iktisadi işletmenin kazanç sağlama amacı olmaması, o işletmenin vergilendirilmesine engel oluşturmamaktadır.

- Faaliyetin Kanunla Verilmiş Olması

Bir vakıf, amaçlarının gerçekleştirilmesi yönünde faaliyet gösterirken kanunla verilmiş bir görevi de yerine getirebilir. Ancak, bu görevin yerine getirilmesi için yapılan faaliyetler iktisadi işletme oluşturuyorsa ve o işletme, Kurumlar Vergisi Kanunu'nda ya da özel kanununda yer alan bir hükümle vergiden muaf tutulmamış ise

söz konusu faaliyetler sonucu elde edilen kazançlar vergilendirilecektir. Diğer bir ifade ile vakfın kanunla verilmiş bir görevi yerine getiriyor olması, o görev dolayısıyla oluşan iktisadi işletmenin vergilendirilmesine engel değildir.

- Tüzel Kişiliklerinin Olmaması

Hukuk dilinde, bir hakkı talep edenlere veya menfaatin sahibi olanlara hak sahibi (hak süjesi) kişi adı verilir. Gerçek kişiler sadece insanlar olduğu halde tüzel kişiler, sosyal hayatın yarattığı ve hukuk düzeninin kabul ettiği kolektif kişilerdir. Tüzel kişilerin varlıklarını açıklayan mamelek nazariyesi, farazilik nazariyesi, gerçeklik (realite) nazariyesi, müessese nazariyesi ve hukuki gerçeklik nazariyesi gibi çeşitli nazariyeler ortaya atılmıştır.

Bütün bu nazariyelerin ortak noktaları tüzel kişilerin maddi ve fiziki varlıkları olmadığıdır. Tüzel kişilerin niteliğini açıklayan bütün nazariyeler gibi bunların doğuşu da (ruhsat, tescil ve serbest oluşum sistemi gibi) bir takım sistemlere bağlanmıştır. Türk hukukunda, tüzel kişilerin doğumu için genellikle "tescil sistemi"nin kabul edildiği, bu konuda Türk Medeni Kanunu'nda yer alan dernek ve şirketler ile kendilerine has bir varlığı ve belli bir amacı bulunan müesseselerin "sicillerine kayıtlarını" yaptırmakla tüzel kişilik kazanacakları belirtilmiştir.¹²⁸

Ancak, iktisadi işletme oluşturacak faaliyetlerin gerçekleştirilmesi için oluşumun tüzel kişilik sahibi olması gerekmemektedir. Vergilendirmede de önemli olan, vergi kanunları ile kapsama alınmış kazancın elde edilmesidir. Vakıflar da tüzel kişiliği olmayan iktisadi işletmeleri vasıtasıyla kazanç sağlayabilmekte olup bu durum bunların vergilendirilmelerine engel oluşturmamaktadır.

¹²⁸ Bilge, Necip, Hukuk Başlangıcı, Ankara Hukuk Fakültesi Yayınları, Yayın No:358, Ankara 1975, s.302-311.

- Bağımsız Muhasebelerinin Olmaması, Sermaye Tahsis Edilmemesi

Muhasebe, bir işletmenin ekonomik etkinliklerine ilişkin bilgilerin sistemli bir şekilde tutulması ve çözümlenmesidir. Ticari faaliyetle uğraşan bütün ekonomik birimlerin muhasebe sistemine gereksinimi vardır. Muhasebenin varlığından söz edilebilmesi için işletmenin ekonomik faaliyetlerinin ve bu faaliyetlere ilişkin belgelerin işlendiği defterlerin tutulması gerekir.

Nitekim 29.06.1956 tarih 6762 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun 66. maddesinde, vergi hukuku açısından, tacir niteliğini kazanan ve ticari, sınai ve zirai işletme sahibi olan tüzel kişilerin, işletmenin iktisadi mali durumunu, borç alacak ilişkilerini ve her iş yılı için elde edilen sonucu tespit etmek amacıyla işletmenin kapsam ve öneminin gerektirdiği bütün defterleri tutmaları zorunlu kılınmıştır.

Vakıflar, iktisadi işletmeleri için ayrı defterler tasdik ettirmemiş ve ayrı bir muhasebe organizasyonuna girmemiş olabilirler. Hatta vakıf iktisadi işletmeye sermaye de tahsis etmemiş ve bütün harcamaları vakıf hesaplarından yapıyor da olabilir. Bu durumlar da o iktisadi işletmenin vergilendirilmesi bakımından bir engel oluşturmamaktadır.

Kaldı ki vakıflar, ayrı muhasebe tutmasalar dahi iktisadi işletmeleri ile ilgili işlemleri vakıf- defterlerinde izlemektedirler. Ancak, bu suretle işletmeleriyle ilgili ekonomik bilgileri istedikleri zaman elde edebilirler. Bu gibi durumlarda kayıtlar sağlıklı tutulmamış veya iktisadi işletmenin kazancının doğru olarak tespitine izin vermeyecek şekilde karışık tutulmuş ise iktisadi işletmenin vergiye matrah olacak kazancı, Vergi Usul Kanunu hükümleri çerçevesinde re'sen belirlenerek tespit olunacaktır.

- Ayrı Bir İşyerinin Bulunmaması

Her ticari işletmenin faaliyetlerini bir iş yerinde yapması esastır. Ancak vakıflar, iktisadi işletme oluşturan bazı faaliyetlerini ayrı bir iş eri açmadan da gerçekleştirebilirler.

5520 sayılı yeni Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 2. maddesinde de iktisadi işletmelerin bağımsız iş yerlerinin olmamasının mükellefiyetlerine etki etmeyeceği belirlenmiştir. Dolayısıyla, vakıflara ait iktisadi işletmelerin vergilendirilebilmesi için ayrı bir iş yerine sahip olmaları gerekmemekte olup faaliyetlerini vakıf idare binası içinde yürütseler ya da hiç büro kullanmasalar dahi kurumlar vergisi mükellefi olacaklardır.

Örneğin, bir vakfın sürekli olarak başka bir matbaada bastırarak ücret karşılığı satışını yaptığı dergi dolayısıyla iktisadi işletme oluşmaktadır. Ancak, vakfın bu dergileri satmak için ayrı bir iş yerine gereksinimi yoktur. Dergiler, vakıf hizmetlerinin yürütüldüğü büroda da pazarlanabilir. Bu durum, söz konusu işletmenin vergilendirilmesine engel oluşturmayacaktır.

v- Vakıfların İktisadi İşletme Oluşturan Faaliyetleri

- Eğitim ve Kültür Amaçlı Faaliyetleri

Vakıflar, diğer gerçek ve tüzel kişiler gibi genellikle resmi senetlerinde yazılı amaçlarını gerçekleştirmek amacıyla okul, dersane benzeri eğitim işletmeleri kurabilirler.

Ülkemizdeki eğitim sistemi, örgün ve yaygın eğitim olmak üzere iki ana bölümden oluşur.

Örgün eğitim; okul öncesi eğitim, temel eğitim, orta ve yüksek öğretimden oluşur. Yaygın eğitim ise örgün öğretim sistemine hiç girmemiş kişilere okuma ve yazma öğretmek, eksik eğitimlerini tamamlamaları için sürekli eğitim olanakları sağlamak gibi çabaları içermektedir.

Vakıflar, Milli Eğitim Temel Kanunu çerçevesinde açabilecekleri eğitim ve öğretim kurumları dışında, 08.02.2007 tarih ve 5580 sayılı Özel Öğretim Kurumları Kanunu¹²⁹ ve 14.10.1983 tarihli ve 2923 sayılı Yabancı Dil Eğitimi ve Öğretimi Kanunu¹³⁰ hükümleri çerçevesinde de eğitim ve öğretim kurumları açabilmektedirler.

Ayrıca, 04.11.1981 tarih ve 2547 sayılı Yüksek Öğretim Kanunu'na¹³¹ eklenen ek maddeler ile Bakanlar Kurulu kararı ile vergi muafiyeti tanınan vakıflara da üniversite kurma yetkisi verilmiştir. Nitekim Bilkent Üniversitesi, bu Kanun ve Vakıf Yüksek Öğretim Kurumları Yönetmeliği hükümlerine göre kurulmuştur. Daha sonra Koç Üniversitesi, Galatasaray Üniversitesi, Kadir Has Üniversitesi gibi vakıf üniversiteleri de kurulmuştur.

Vakıflar tarafından yukarıda belirtilen yasalara göre kurulan örgün veya yaygın eğitim ve öğretim kurumları, kar sağlama amacı olmasa dahi 5520 sayılı yeni Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 2. maddesi çerçevesinde iktisadi işletme olarak kurumlar vergisi mükellefidirler.

Örneğin bir vakfın, resmi senedinde yazılı amaçları doğrultusunda açtığı yabancı dil kursları, çeşitli seviyelerde eğitim hizmetleri vermek üzere açtığı öğrenim kurumları, dershaneler, gazete, dergi basım ve yayınevleri vakfa ait iktisadi işletme oluşturur.¹³²

¹²⁹ 14.02.2007 tarih ve 26434 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

¹³⁰ 19.10.1983 tarih ve 18196 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

¹³¹ 06.11.1981 tarih ve 17506 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

¹³² MB'nin 14.02.1991 tarih ve 2201-599 sayılı özelgesi.

Vakıfların, Türk ve İslam kültürünün tanıtımı veya kültür değerlerinin korunması amacıyla yönelik olarak süreklilik arz edecek şekilde ve para karşılığı gerçekleştirilen her türlü faaliyetleri de iktisadi işletme oluşturmaktadır.

Örneğin, bir vakfın İslam dininin tanıtılması ve toplumun din konusunda aydınlatılması amacıyla yayınlar yapmak üzere kurduğu matbaa¹³³ veya yine bir vakfın amaçları doğrultusunda Türk Cumhuriyetleri ile kültürel işbirliği, uluslararası bilgi ve belge sağlama amacıyla kitaplar basıp satma faaliyeti, o vakıflara ait iktisadi işletme oluşturmaktadır.¹³⁴

Kurumlar Vergisi Kanunu'nda sözü edilen iktisadi işletmelerin vergiden muaf tutulacağı konusunda herhangi bir hüküm bulunmamaktadır. Ancak, vakıflarca kurulan bu eğitim ve öğretim kurumlarının, üniversitelerde olduğu gibi kuruluş kanunlarında veya özel kanunlarda yer alan hükümlere göre vergiden muaf tutulmaları mümkün bulunmaktadır.

- Sağlık Amaçlı Faaliyetler

Vakıflar, resmi senetlerinde yazılı amaçlarını gerçekleştirmek veya vakfa gelir sağlamak için insan ya da hayvan sağlığını korumak ve tedavi etmek amacıyla; hastaneler, nekahathaneler, klinik, dispanser, prevantoryum, sanatoryum, çocuk bakımevleri, rehabilitasyon merkezleri ve hayvan hastaneleri gibi sağlık amaçlı iktisadi işletmeler kurabilirler.

Kurucusu vakıf tarafından kar sağlama amacı güdülmese dahi bu iktisadi işletmeler de eğitim ve öğretim amaçlı iktisadi işletmelerde olduğu gibi kurumlar vergisi mükellefidirler.

¹³³ MB'nin 30.03.1987 tarih ve 22101-534/24555 sayılı özelgesi.

¹³⁴ MB'nin 12.01.1995 tarih ve 5107-1/1855 sayılı özelgesi.

Örneğin, bir vakfın amaçlarını gerçekleştirmek amacıyla kurduğu ve işlettiği hastane, vakfa ait bir iktisadi işletmedir.¹³⁵

Ancak, Kurumlar Vergisi Kanunu'nda vergiden muaf tutulmaları konusunda herhangi bir hüküm bulunmayan söz konusu işletmelerin de varsa kuruluş kanunlarında yer alan hükümler gereğince ya da özel kanunlarla vergiden muaf tutulabilecekleri tabiidir.

- Sosyal Amaçlı Faaliyetler

Vakıflar, genellikle topluma ihtiyaçları olan alanlarda hayri amaçlarla hizmet vermek üzere kurulurlar. Bunun yanı sıra hemen her vakfın resmi senedinde, yardımlaşma ve dayanışmaya yönelik sosyal amaçlara da yer verilmektedir.

Sosyal amaçlı faaliyetler; daha çok yaşlı ve kimsesizlere hizmet vermek için yaşlı ve huzur evleri açılması, kurulacak aşhaneler vasıtasıyla muhtaçlara ücretsiz yemek verme, ceza ve tutukevlerinde açılan atölyelerde buralarda bulunanlara iş ve meslek bilgileri öğretme, öğrenci yurtları ve pansiyonları açma gibi çalışmaları kapsamaktadır.

Vakıfların bu amaçlarla gösterdikleri faaliyetleri de kendilerine ait iktisadi işletme oluşturmaktadır. Bu iktisadi işletmeler de kar sağlama amacı olmasa dahi kurumlar vergisi mükellefi olmaktadır.

Örneğin, bir vakfın amaçlarını gerçekleştirmek amacıyla açtığı ve işlettiği yurt, vakfa ait bir iktisadi işletmedir.¹³⁶

Sosyal amaçlı faaliyetler dolayısıyla oluşan iktisadi işletmeler de varsa kuruluş kanunlarında özel hüküm bulunmadıkça kurumlar vergisinden muaf değildirler.

¹³⁵ MB'nin 29.04.1986 tarih ve 22101-623/28145 ile 31.05.1988 tarih ve 22101-691/34398 sayılı özelgeleri.

¹³⁶ MB'nin 25.03.1988 tarih ve 22101-534/20190 sayılı özelgesi.

Bunların dışında, vakıfların hükümetten ya da yetkili makamlardan izin almak suretiyle açtıkları, mahalli, milli veya uluslararası mahiyetteki sergi, fuar ve panayırar da iktisadi işletme oluşturmakta olup bunlar da aksine hüküm bulunmadıkça yürürlükte bulunan mevzuata göre kurumlar vergisi mükellefidirler.

- Diğer Faaliyetler

Vakıflara ait iktisadi işletmeler, kurumlar vergisi mükellefidir. Kurum kazancı ise 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 2. maddesinde sayılan unsurlardan oluşur. Bu nedenle, vakıfların yukarıda sayılan eğitim, kültür, sağlık ve sosyal amaçlı faaliyetlerinin dışındaki faaliyetlerinden anılan Kanunun 37. maddesinde ticari faaliyet olarak sayılan;

- Maden, taş ve kireç ocaklarının, kum ve çakıl üretim yerleri ile tuğla ve kiremit harmanlarının işletilmesine,
- Coberlik (borsaya kayıtlı olarak ve kendi nam ve hesabına hisse senedi ve tahvil alım satımı yapılması) işlerine,
- Özel okul ve hastanelerle benzeri yerlerin işletilmesine,
- Gayrimenkul alım, satım ve inşaa işlerine,
- Menkul alım satım işlemlerine,

ilişkin faaliyetleri de iktisadi işletme oluşturmaktadır.

Örneğin, bir vakfın, gelir sağlamak amacıyla devamlı olarak hisse senedi alım satımı, Kurumlar Vergisi Kanununun 2. maddesi çerçevesinde vakfa ait bir iktisadi işletme oluşturur. Keza, mesleki eğitim amaçlı faaliyet gösteren bir vakfın eğitim merkezini oluşturan atölyelerde yapılan uygulamalı eğitim sonucunda üretilen mal ve hizmetlerin satılması da vakfa ait iktisadi işletme oluşturmaktadır.¹³⁷

Vakıfların yukarıda sayılmamakla birlikte; lokal, çay ocağı, eğlence ve spor tesisleri, turistik tesisler, danışmanlık merkezleri, mağaza ve dükkanlar, otel, çiftlik, bağ, bahçe, voli ve dalyan mahalleri, hayvancılık tesisleri ve büfe gibi her türlü ticari,

¹³⁷ MB'nin 22101-852 sayılı özelgesi.

sınai, zirai ve mesleki faaliyetlerin yapıldığı iş yerlerinin de iktisadi işletme oluşturduğu kuşkusuzdur.

Esasen vakıfların iktisadi işletme oluşturan faaliyetlerinin tek tek sayılmasına gerek bulunmamaktadır. Vakfın bir faaliyetinin iktisadi işletme oluşturup oluşturmadığının tespiti için faaliyetin ticari, sınai, zirai veya mesleki nitelikte olup olmadığına ve 5520 sayılı yeni Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 2. maddesi kapsamına girip girmediğine bakılması yeterlidir.

III - DİĞER VERGİ KANUNLARI VE VAKIFLAR

A - KATMA DEĞER VERGİSİ KANUNU VE VAKIFLAR

Katma değer vergisi, vergi sistemimize 25.10.1984 tarih ve 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu¹³⁸ ile girmiştir.

Söz konusu vergi, bir mal veya hizmetin üretimi veya ithali aşamasından son tüketiciye kadar geçen süredeki ticari amaçlarla el değiştirme aşamalarında ve sadece o aşamalarda yaratılan ek değer üzerinden alınan bir harcama vergisidir. Bu özelliği dolayısıyla siyasi iktidarların ekonomiyi yönlendirmelerinde önemli bir enstrüman olarak kullanılabilir.

Vakıflar da diğer bütün kişi ve kurumlar gibi bu verginin konusuna giren mal ve hizmet teslimleri dolayısıyla katma değer vergisi ödemektedirler. Ancak, diğer bazı vergi kanunları gibi 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nda da Bakanlar Kurulu tarafından vergi muafiyeti tanınan vakıfların bazı mal ve hizmet teslimleri için istisna hükümlerine yer verilmiştir.

¹³⁸ 02.11.1984 tarih ve 18563 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

1- KATMA DEĞER VERGİSİNİN KONUSU

Katma değer vergisinin konusu, 3065 sayılı Kanun'un 1. maddesinde üç ana başlıkta toplanmıştır. Buna göre;

- Ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetler,
- Her türlü mal ve hizmet ithalatı,
- Diğer faaliyetlerden doğan teslim ve hizmetler,

katma değer vergisinin konusuna girmektedir.

a- Ticari, Sınai, Zirai Faaliyet ve Serbest Meslek Faaliyeti Çerçevesinde Yapılan Teslim ve Hizmetler

Bir mal veya hizmet tesliminin katma değer vergisinin konusuna girmesi için ticari, sınai, zirai faaliyet veya serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılması gerekmektedir.

Kanununun 1. maddesinin ikinci fıkrasında, ticari, sınai, zirai faaliyet ile serbest meslek faaliyetinin devamlılığı, kapsamı ve niteliğinin Gelir Vergisi Kanunu hükümlerine göre, Gelir Vergisi Kanunu'nda açıklık bulunmadığı hallerde ise Türk Ticaret Kanunu ve diğer ilgili mevzuat hükümlerine göre tayin ve tespit olunacağı belirlenmiştir.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 37. maddesinde, her türlü ticari ve sınai faaliyetten doğan kazançların ticari kazanç olduğu belirlendikten sonra hangi faaliyetlerin bu Kanun uygulaması bakımından ticari faaliyet sayılacağı da bentler halinde sıralanmıştır. Türk Ticaret Kanunu'nun 11., 12. ve 13. maddelerinde de hangi faaliyetlerin ticari işletme oluşturacağı belirlenmiştir.

Zirai faaliyet ise Gelir Vergisi Kanunu'nun 52. maddesinde; "arazide, deniz, göl ve nehirlerde ekim, dikim, bakım, üretme, yetiştirme ve ıslah yollarıyla veyahut

doğrudan doğruya doğadan yararlanılarak bitki, orman, hayvan, balık ve bunların ürünlerinin üretimi, avlanması, avcıları ve yetiştiricileri tarafından korunması, taşınması, satılması veya bu ürünlerden diğer şekillerde faydalanılması" olarak tanımlanmıştır.

Ayrıca aynı maddede, "aşım yaptırmak amacıyla erkek damızlık beslenmesi, çiftçiye ait olup ziraatta kullanılan her türlü makine ve aletlerinin başka çiftçilerin zirai üretim işlerinde çalıştırılması" da zirai faaliyet olarak kabul edilmiştir.

Serbest meslek faaliyeti de Gelir Vergisi Kanunu'nun 65. maddesinde, "sermayeden çok şahsi çalışmaya, ilmi ve mesleki bilgiye ve ihtisasa dayanan ve ticari mahiyette olmayan işlerin, bir işverene bağlı olmaksızın, şahsi sorumluluk altında, kendi nam ve hesabına yapılması" olarak tanımlanmıştır.

Vakıfların ve sahibi oldukları iktisadi işletmelerin, yukarıdaki şekilde tanımlı yapılan türden faaliyette bulunmaları ve bu faaliyetler çerçevesinde gerçekleştirdikleri mal ve hizmet teslimleri katma değer vergisine tabi olacaktır.

b- Her Türlü Mal ve Hizmet İthalatı

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 1. maddesinin birinci fıkrasının 2 numaralı bendi ile her türlü mal ve hizmet ithali de verginin konusuna alınmıştır. Bu suretle, yurt içinde üretilen mal ve hizmetler ile yabancı ülkelere getirilen aynı tür mal ve hizmetler arasında vergi yükü bakımından farklılaşma önlenmiştir.

27.10.1999 tarih ve 4458 sayılı Gümrük Kanunu'na¹³⁹ göre ithalat, Türkiye Cumhuriyeti gümrük hattından geçiştir. Gümrük hattı ise Türkiye siyasi sınırlarıdır. Aynı Kanun'a göre de serbest liman, bölge ve mahallerde, gümrüklenmemiş eşyaya özel sundurma ve antrepolar ve her türlü eşya konulmasına gümrükçe izin verilmiş mahaller ve vasıtalar, Kanunda belirtilen koşullarla gümrük hattı dışı kabul edilmekte; transit,

¹³⁹ 04.11.1999 tarih ve 23866 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

aktarma ve kabul antrepo rejimlerinin uygulandığı malların gümrük hattından geçişi ithalat sayılmamaktadır.

Vakıfların ve iktisadi işletmelerinin yapacakları mal ve hizmet ithalatları da yukarıda belirtilen koşullara göre katma değer vergisine tabi olacaktır.

c- Diğer Faaliyetlerden Doğan Teslim ve Hizmetler

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 1. maddesinin birinci fıkrasının 3 numaralı bendinde, ticari, sınai, zirai ve serbest meslek faaliyeti kapsamına girmesi bakımından tereddüt duyulabilecek faaliyetler diğer faaliyetlerden doğan teslim ve hizmetler başlığı altında tek tek sayılarak bu mal ve hizmet teslimlerinin de verginin konusuna girdikleri kesin bir Şekilde hükme bağlanmıştır.

Buna göre;

- Posta, telefon, telgraf, teleks ve bunlara benzer hizmetler ile radyo ve televizyon hizmetleri,
- Her türlü Őans ve talih oyunlarının tertiplenmesi ve oynanması,
- Profesyonel sanatçıların yer aldığı gösteriler ve konserler ile profesyonel sporcuların katıldığı sportif faaliyetler, maçlar, yarışlar ve yarışmalar düzenlenmesi, gösterilmesi,
- Müzayede mahallerinde ve gümrük depolarında yapılan satışlar,
- Boru hattı ile ham petrol, gaz ve bunların ürünlerinin taşınması,
- Gelir Vergisi Kanunu'nun 70. maddesinde belirtilen mal ve hakların kiralanması işlemleri,
- Genel ve katma bütçeli idarelere, il özel idarelerine, belediyeler ve köyler ile bunların oluşturdukları birliklere, üniversitelere, dernek ve vakıflara, her türlü mesleki kuruluşlara ait veya tabi olan veyahut bunlar tarafından kurulan veya işletilen müesseseler ile döner sermayeli kuruluşların veya bunlara ait veya tabi diğer müesseselerin ticari, sınai, zirai ve mesleki nitelikteki teslim ve hizmetleri,

- Rekabet eşitsizliğini gidermek maksadıyla isteğe bağlı mükellefiyetler suretiyle vergilendirilecek teslim ve hizmetler,
de katma değer vergisinin konusuna girmektedir.

2- KATMA DEĞER VERGİSİNİN MÜKELLEFİ

Katma değer vergisinin mükellefi ile ilgili olarak Kanun'da genel bir tanımlama yapılmamıştır. Bunun yerine Kanun'un 8. maddesinde vergiye tabi işlemlerin özellikleri göz önünde bulundurularak mükellef olacak kişiler tek tek sayılmıştır.

Ancak, Kanun'da belirtilen özel durumlar dışında genel olarak; ticari, sınai, zirai ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde bağımsız ve devamlı bir şekilde teslim ve hizmet ifasında bulunan, ithalat yapan ve Kanun'un 1. maddesinin üçüncü fıkrasında sayılan diğer faaliyetlerden doğan teslim ve hizmetleri yapan kişilerin katma değer vergisinin mükellefi olduklarının söylenmesi mümkündür.

Vakıfların da mal ve hizmet teslimleri veya yurt dışından mal ve hizmet ithal etmeleri hallerinde katma değer vergisinin mükellefi olacakları şüphesizdir.

3- VAKIFLARIN KATMA DEĞER VERGİSİNDEN İSTİSNA EDİLEN FAALİYET VE TESLİMLERİ

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 17. maddesinde, bazı kurum ve kuruluşlar için eğitim, kültür ve sosyal amaçlı istisnalar getirilmiştir.

Bu kurum ve kuruluşlar; genel ve katma bütçeli daireler, il özel idareleri, belediyeler, köyler, bunlar tarafından kurulan birlikler, üniversiteler, döner sermayeli kuruluşlar, kanunla kurulan kamu kurum ve kuruluşları, kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları, siyasi partiler ve sendikalar, kanunla kurulan veya tüzel kişiliği bulunan emekli ve yardım sandıkları, kamu menfaatlerine yararlı dernekler, tarımsal amaçlı kooperatifler ve Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflardır.

Öte yandan vakıfların iktisadi işletmeleri tarafından GVK'nun 70. maddesinde belirtilen her türlü mal ve hakların kiralanması işlemi KDV'ye tabi iken, aynı kanunun 17/4-d bendine göre iktisadi işletmeye dahil olmayan gayrimenkullerin kiralanması işlemleri KDV'den istisna tutulmuştur. Ancak, bu istisna sadece gayrimenkuller için geçerli olup, vakıf tüzel kişiliği tarafından gayrimenkuller dışındaki diğer mal ve hakların kiralanması işlemleri KDV'ye tabi olacaktır.¹⁴⁰

Bu hükme göre, Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflar da 17. maddede belirtilen istisnalardan yararlanacaktır. Ancak, diğer vakıfların söz konusu istisnadan yararlanmaları mümkün değildir.

Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıfların bu madde kapsamında vergiden istisna edilen işlemleri şunlardır.

a- Kültür ve Eğitim Amaçlı İstisnalar

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 17. maddesinin 1. fıkrasına göre, maddede yazılı diğer kurum ve kuruluşlar ile birlikte Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıfların;

- İlim, 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,

katma.değer vergisine tabi değildir.

Örneğin; Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakfa ait bir özel okulda verilen eğitim hizmetlerinden yararlananlardan eğitim ücretinin dışında katma değer

¹⁴⁰ Şahin, Mehmet, "Vakıf ve Derneklerin Vergilendirilmesi ve Denetimi", E-Yaklaşım, Ekim 2004, Sayı:15

vergisi tahsil edilmeyecektir. Söz konusu vakıflara ait yurt işletmesinde de aynı şekilde hizmetten yararlananlardan yurt ücretinin dışında katma değer vergisi alınmayacaktır.

Keza, Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınmış bulunan bir vakfın, sebze tohumlarını ıslah ederek daha kaliteli ve verimli kılabilmek üzere yetiştirdiği fideleri üreticilere teslimi de katma değer vergisine tabi olmayacaktır.

Bunun gibi, Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan bir vakfın, işletilmesini üstlendiği konser veya tiyatro salonu ya da diğer eğitim ve kültür amaçlı faaliyetleri dolayısıyla gerçekleştirdiği teslim ve hizmetler de katma değer vergisine tabi tutulmayacaktır.

b- Sosyal Amaçlı İstisnalar

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 17. maddesinin 2. fıkrasına göre, bu maddede sayılan diğer kurum ve kuruluşlarla beraber Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıfların;

- Hastane, nekahathane, klinik, dispanser, prevantoryum, sanatoryum, kan bankası ve organ nakline mahsus bankalar, anıtlar, botanik ve zooloji bahçeleri, parklar ile veteriner, bakteriyoloji, seroloji ve distofajin laboratuvarları gibi kuruluşlar, öğrenci veya yetiştirme yurtları, yaşlı ve sakat bakım ve huzur evleri, parasız fakara aş evleri, düşkün evleri ve yetimhaneleri işletmek veya yönetmek suretiyle ifa ettikleri kuruluş amaçlarına uygun teslim ve hizmetleri,

- Kanunların gösterdiği gerek üzerine bedelsiz olarak yapılan mal teslimi ve hizmet ifaları ile bu kurum ve kuruluşlara bedelsiz olarak yapılan her türlü mal ve hizmet ifaları,

da katma değer vergisinden istisnadır.

Bu hüküm gereğince, 17. maddede sayılan diğer kurum ve kuruluşların yanı sıra Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıfların anılan fıkrada sayılan türden

faaliyetleri kapsamındaki mal ve hizmet teslimleri dolayısıyla ilgililerden mal ve hizmetin bedelinin dışında ayrıca katma değer vergisi tahsil edilmeyecektir.

Örneğin, Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan bir vakıf tarafından işletilen özel hastane, klinik veya maddede sayılan diğer tesislerde verilen hizmetlerden yararlananlardan alınan hizmetin ücretine ek olarak ayrıca katma değer vergisi istenilmeyecektir.

Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflara ait olup 17. maddenin 2. fıkrasında sayılan konularda faaliyet gösteren iktisadi işletmelerin vakıf amaçları doğrultusundaki mal ve hizmet teslimlerinin ücretli veya ücretsiz olmasının istisnanın uygulanması bakımından bir önemi bulunmamaktadır.

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

- Kiralayan gerçek usulde KDV mükellefi değil ise
- Kiracı gerçek usulde KDV mükellefi ise,

mal veya hak sahibinin KDV beyannamesi vermemesini, kiracının sorumlu sıfatıyla KDV hesaplanmasını öngörmüştür. Kiraya verilen şey gayrimenkul ise, istisna hükmü dolayısıyla KDV mükellefiyeti ve sorumlulukları söz edilmeyeceği tabiidir.¹⁴¹

B- EMLAK VERGİSİ KANUNU VE VAKIFLAR

1- GENEL AÇIKLAMALAR

Emlak vergisi, 29.07.1970 tarih ve 1319 sayılı Emlak Vergisi Kanunu'nun¹⁴² yürürlüğe girdiği 01.03.1971 tarihinden itibaren anılan Kanun hükümlerine göre tahsil

¹⁴¹ Maç, Mehmet, "KDV Uygulaması", Denet Yayıncılık, 4. Baskı, s. 1.29-1.30 ve 9.13-9.14

¹⁴² 11.08.1970 tarih ve 13576 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

edilmektedir. Önceleri genel bütçe gelirleri içinde yer alan emlak vergilerinin tarh ve tahsil yetkisi 3239 sayılı Kanun'la¹⁴³ 01.01.1986 tarihinden itibaren belediyelere devredilmiştir. Böylece, emlak vergileri bir genel bütçe geliri olmaktan çıkmış ve tamamen belediyelerin özel bütçe gelirleri içinde yer almaya başlamıştır. Emlak vergileri, halen de belediyelerce tarh ve tahsil edilmektedir.

Emlak vergilerinin tarh ve tahsiline ilişkin işlemlerin belediyelere devri ilk bakışta doğru gibi görünmüş ise de önceleri belediyelerin bu işleri görececek yetişmiş elaman sıkıntısı çekmeleri, sonraları ise özellikle arsalar için metrekare birim değerlerinin tespitinde siyasi tercihlerin ön plana çıkartılması nedeniyle mükellefler haksız uygulamalara muhatap olmuşlar ve sürekli olarak belediyelerle sorunlar yaşamak zorunda kalmışlardır. Zaman zaman merkezi bir yerdeki sokaktaki arsanın metrekare birim değeri, kenar mahalledeki bir sokağın metrekare birim değerinin çok altında kalabilmiştir. Bu ise çoğu kere halk ile belediyeleri karşı karşıya getirmiştir.

2- EMLAK VERGİSİNİN KONUSU

Emlak Vergisi Kanunu'nun 1. maddesi (Bina Vergisi) ve 12. maddesine (Arazi Vergisi) göre emlak vergisinin konusunu, Türkiye sınırları içinde bulunan bina, arsa ve araziler oluşturmaktadır.

Aynı Kanununun 2. maddesinde bina, yapıldığı madde ne olursa olsun gerek karada gerek su üzerindeki sabit inşaatın hepsi olarak tanımlanmıştır. Uygulamada, Vergi Usul Kanunu'nda yazılı bina müteemmimleri de bina ile birlikte dikkate alınmaktadır.

Yüzer havuzlar, diğer yüzer yapılar, çadırlar ve nakil vasıtalarına takılıp çekilebilen seyyar evler ve benzerleri ise bu Kanun uygulaması bakımından bina sayılmamaktadır.

¹⁴³ 24.12.1985 tarih ve 19014 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

Belediye sınırları içinde olup belediyece parsellenmiş arazi ise bu Kanun uygulaması bakımından arsa sayılmaktadır. Belediye sınırları içinde veya dışında bulunan parsellenmemiş araziden hangilerinin bu Kanuna göre arsa sayılacağı ise Bakanlar Kurulu kararı ile belirlenmektedir.

Bakanlar Kurulu'nun bu hükme dayanarak almış olduğu 28.02.1983 tarihli ve 83/6122 sayılı Arsa Sayılacak Parsellenmemiş Arazi Hakkında Karar'ın¹⁴⁴ 1. maddesinde; parsellenmemiş olmakla birlikte belediye ve mücavir alan sınırları içinde imar planı ile iskân sahası olarak ayrılmış veya ayrılmamış olmakla beraber fiilen meskun halde bulunan ve belediye hizmetlerinden faydalanmakta olan yerler arasında kalan arazi ve arazi parçalarının bu Kanun uygulaması bakımından arsa sayılacağı belirlenmiştir.

Ancak, bu yerlerdeki arazi ve arazi parçalarının zirai faaliyette kullanılması halinde söz konusu yerler arsa sayılmamaktadır.

Aynı maddede, belediye ve mücavir alan sınırları dışında olup da konut, turistik veya sınai tesis yapılmak amacıyla, her ne şekilde olursa olsun parsellenen ve tapuya bu yola şerh verilen ya da deniz, nehir, göl ve ulaşım yolları kenarında veya civarında bulunması veya sınai veya turistik önemi yahut hızlı şehirleşme faaliyetleri dolayısıyla ve Bayındırlık Bakanlığı'nın önerisi üzerine Bakanlar Kurulu kararı ile belirlenen alanların sınırları içinde, imar planı ile iskan sahası olarak ayrılan yerlerdeki arazi ve arazi parçalarının da bu Kanun uygulaması bakımından arsa sayılacağı belirlenmiş bulunmaktadır.

Buna göre, esasında ilgili belediyelerce parsellenmemiş olmakla birlikte yukarıda belirtilen koşulları taşıyan parsellenmemiş arazileri bulunan vakıflar, bu arazilerini de arsa olarak beyan edecekler ve arsa vergisi ödeyeceklerdir.

¹⁴⁴ 11.03.1983 tarih ve 17984 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

3- EMLAK VERGİSİNİN MÜKELLEFİ

Emlak vergisinin mükellefi, bina, arsa veya arazinin maliki, varsa intifa hakkı sahibi, her ikisi de yoksa bina, arsa veya araziye malik gibi tasarruf edenlerdir.

Bir taşınmaza müşterek mülkiyet halinde sahip olanlar, hisseleri oranında mükelleftirler. İştirak halinde mülkiyette ise sahipler vergiden müteselsilen sorumlu olurlar.

Bir kişinin emlak vergisinin mükellefi olması için tapuda adına bir bina, arsa veya arazinin kayıtlı olması yeterlidir. Tapuda adına kayıtlı taşınmaz bulunan kişi, yani taşınmazın sahibi, o taşınmazı aynı zamanda tasarruf da ediyorsa emlak vergisinin mükellefi olmaktadır.

Ancak malik, sahibi olduğu taşınmazın intifa hakkını 22.11.2001 tarih ve 4721 sayılı Türk Medeni Kanunu'nun 718. maddesi uyarınca bir başkasına devretmişse, o zaman mükellef, sahibi değil onu sahip gibi tasarruf eden intifa hakkı sahibi olmaktadır. Bu durumda, taşınmaz tapuda adına kayıtlı olan malik onun sadece kuru mülkiyetine sahiptir.

Her ikisi de yoksa, diğer bir ifade ile taşınmazın hem resmi nitelikli geçerli bir belge ile sahibi hem de intifa hakkı sahibi yoksa o takdirde mükellef, o taşınmazı sahip gibi tasarruf edenler olacaktır. Türk Medeni Kanunu'nun 887. maddesine göre taşınmaza zilyet olan kişi de mükellef olabilmektedir. Nitekim Hazine ya da özel kişiler adına kayıtlı arsa ve araziler üzerine izinsiz inşa edilen binaların emlak vergisi mükellefi, onu sahip gibi tasarrufunda bulunduran, inşa eden kişidir.

4- EMLAK VERGİSİNİN ÖDEME ZAMANI

Emlak Vergisi Kanunu'nun 30. maddesine göre, Türkiye sınırları içindeki bina, arsa ve araziler için tarh ve tahakkuk ettirilen emlak vergileri; birinci taksiti, Mart, Nisan ve Mayıs, ikinci taksiti de Kasım ayında olmak üzere iki eşit taksitte ödenir.

Bu Kanunun mükellefiyetin başlamasına ilişkin 9. ve 19. maddelerinde yazılı hususlar saklı kalmak üzere, kanunlar veya kamu düzeni koyan diğer mevzuatla tasarrufu kısıtlanan bina, arsa ve arazinin vergisinin, kısıtlama devam ettiği sürece onda biri tahsil olunur.

Kısıtlamanın kaldırılması halinde, kaldırılma tarihini izleyen bütçe yılından itibaren taşınmazın vergisi, tüm vergi değeri üzerinden ödenecektir. Kısıtlamanın devam ettiği sürece tecil edilen verginin onda dokuzunun, bina, arsa veya arazinin satılması, kamulaştırılması veya hibe yoluyla başkalarına devir ve temlik halinde, tahsilat zaman aşımına uğramamış kısmı da ödenecek hale gelir.

Devir ve ferağ yapılan bina, arsa ve arazinin devir ve ferağın yapıldığı yıl ile geçmiş yıllara ait ödenmemiş emlak vergisinin ödenmesinden devreden ve devralan müteselsilen sorumludurlar. Taşınmazı devralanın ödediği vergiyi mükelleften isteyebileceği açıktır.

5- VAKIFLARLA İLGİLİ MUAFİYET HÜKÜMLERİ

Emlak Vergisi Kanunu'nda bina vergisi ile ilgili muafiyetler 4. maddede, arazilerle ilgili muafiyetler ise 14. maddede düzenlenmiştir.

a- Bina Vergisi ile İlgili Muafiyet

Emlak Vergisi Kanunu'nun 4. maddesinin birinci fıkrasının (m) bendinde, Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflara ait binaların, vakıf resmi

senedindeki amaca tahsis edilmek koşuluyla emlak vergisinden muaf tutulacağı hükme bağlanmıştır.

Bu hüküm gereğince Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan bir vakfın sahibi olduğu binanın emlak vergisinden muaf olabilmesi için, mutlak surette vakıf amaçlarına tahsis edilmesi gerekmektedir. Binanın resmi senette yazılı olmayan bir iş için kullanılması ya da kiraya verilmesi hallerinde ise söz konusu muafiyetin uygulanmayacağı açıktır.

Aynı maddenin birinci fıkrasının (s) bendi ile de Türk Silahlı Kuvvetlerini (Jandarma Genel Komutanlığı dâhil) güçlendirmek için kurulmuş vakıflara ait binalar emlak vergisinden muaf tutulmuştur.

Bu durumda, Jandarma Komutanlığı dâhil Türk Silahlı Kuvvetleri bünyesinde kurulmuş bulunan Türk Silahlı Kuvvetlerini Güçlendirme Vakfı ve Mehmetçik Vakfı gibi vakıflara ait binalar ister vakıf amaçlarına uygun olarak kullanılsın isterse kiraya verilsin emlak vergisinden muaf olacaktır.

Emlak Vergisi Kanunu'nda bu hükümlerin dışında vakıflara ait binalar için muafiyet tanıyan başkaca bir hüküm bulunmamaktadır. Ancak, anılan fıkranın (f) bendinde de kazanç gayesi olmamak koşuluyla işletilen hastane, dispanser, sağlık, rehabilitasyon, teşhis ve tedavi merkezleri, sanatoryum, prevantoryum, öğrenci yurtları, düşkünler evi, yetimhaneler, revirler, kreşler, kütüphaneler ve korunmaya muhtaç çocukları koruma birliklerine ait yurtlar ve iş yerleri ile benzerleri emlak vergisinden muaf tutulmuştur.

Bu durumda, Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınmış olsun veya olmasın bütün vakıfların sayılan türden işletmelerinin faaliyetlerinde kullandıkları binalar emlak vergisinden muafıdır.

Burada önemle vurgulanması gereken husus, vakıfların sahibi oldukları ve yukarıda belirtilen hükümler gereğince emlak vergisinden muaf olan binaları için emlak vergisi beyannamesi vermeleri gerektiğidir. Diğer bir ifade ile vakıfların mülkiyetine veya intifa hakkına sahip oldukları binaların emlak vergisinden muaf olması, sahibi olan vakıfların onlar için beyanname verme yükümlülüğünü ortadan kaldırmamaktadır.

b- Arazi Vergisi İle İlgili Muafiyet

Emlak Vergisi Kanunu'nda vakıflara ait arsa ve arazilerin emlak vergisinden muaf veya istisna edilmesi yönünde özel bir hüküm bulunmamaktadır. Ancak, belediye ve mücavir alan sınırları dışında bulunan ve ticari, sınai ya da turistik amaçlarla kullanılmayan araziler, Emlak Vergisi Kanunu'nun 14. maddesinin birinci fıkrasının (g) bendi uyarınca vergiden muaftır.

Bu hüküm gereğince vergiden muaf olan arazilerin de köy kıymet beyan defterine yazdırılması gerekmektedir.

C- BELEDİYE GELİRLERİ KANUNU VE VAKIFLAR

Belediyeler, 26.05.1981 tarihli ve 2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanunu¹⁴⁵ hükümleri çerçevesinde, çeşitli vergi, harç ve harcamalara katılma paylarından oluşan gelirler toplamaktadırlar.

Belediyeler, Belediye Gelirleri Kanunu hükümleri çerçevesinde;

- İlan ve reklam vergisi,
- Eğlence vergisi,
- Haberleşme vergisi,
- Elektrik ve havagazı tüketim vergisi,
- Yangın sigortası vergisi,
- Çevre temizlik vergisi,

¹⁴⁵ 29.05.1981 tarih ve 17354 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

gibi vergiler almaktadırlar.

Belediyeler, aynı Kanun hükümlerine göre;

- İşgal harcı,
- Tatil günlerinde çalışma ruhsatı harcı,
- Kaynak suları harcı
- Tellallık harcı,
- Hayvan kesimi muayene ve denetleme harcı,
- Ölçü ve tartı aletleri muayene harcı
- Bina inşaat harcı,
- Kayıt ve suret harcı,
- İmar ile ilgili harçlar,
- İşyeri açma izni harcı,
- Muayene, ruhsat ve rapor harcı,
- Sağlık belgesi harcı,
- Esnaf muafılığı belgesi harcı,

gibi de harçlar tahsil etmektedirler.

Belediyelerin, anılan Kanun uyarınca aldıkları harcamalara katılma payları ise;

- Yol,
- Kanalizasyon,
- Su tesisleri,

harcamalarına katılma paylarından oluşmaktadır.

Görüldüğü üzere belediyeler, 2464 sayılı Kanun hükümlerine göre çok sayıda vergi, harç ve harcamalara katılma payı adı altında gelir toplamaktadır. Bu bölümde, sadece vakıfları ilgilendirebilecek belediye geliri türleri üzerinde durulacaktır.

1- İLAN VE REKLÂM VERGİSİ

2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanunu'nun 12. maddesi gereğince belediye sınırları ile mücavir alanları içinde yapılan her türlü ilan ve reklâm, ilan ve reklâm vergisine tabidir.

Bu verginin mükellefi ise yurt dışından gönderilen ilan ve reklamlar dâhil olmak üzere, ilan ve reklamı kendi adına yapan veya yaptıran gerçek ve tüzel kişilerdir.

Belediye Gelirleri Kanunu'nun ilan ve reklâm vergisi ile ilgili bölümünde vakıfların bu vergiden muaf tutulacağına ilişkin bir hüküm bulunmamaktadır. Bu nedenle, vakıflar veya iktisadi işletmelerinin yaptıkları veya yaptırdıkları ilan veya reklâmlar, Kanununun 14. maddesinde sayılan ilan ve reklâmlardan değil ise 15. maddede yazılı tarifeye göre ilan ve reklam vergisi ödeyeceklerdir.

İlan ve reklâm vergisi, ilan ve reklâmın mükellefçe yapılması halinde ilan ve reklâm yapılmadan önce, ilan ve reklâmın bu işi mutad meslek olarak yapanlarca yapılması halinde ise ilan ve reklâm işini yapanlarca ilan ve reklâmın yapıldığı ayı izleyen ayın 20. günü akşamına kadar verilecek beyanname üzerine tarh ve tahakkuk ettirilir ve aynı süre içinde ödenir.

2- EĞLENCE VERGİSİ

2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanunu'nun 17. maddesi gereğince, belediye sınırları ve mücavir alanlar içinde yer alan eğlence işletmelerinin faaliyetleri eğlence vergisine tabidir.

Eğlence vergisinin mükellefi, eğlence yerlerini işleten gerçek veya tüzel kişilerdir. Belediye Gelirleri Kanunu'nda, vakıfların eğlence vergisinden muaf tutulacağına dair herhangi bir hüküm bulunmadığından 19. maddede sayılanlar dışında

eğlence faaliyetlerinde bulunan vakıflar, bu faaliyetleri dolayısıyla eğlence vergisi ödeyeceklerdir.

Eğlence vergisi, biletle girilen yerlerde bilet bedellerine eklenmek suretiyle hesaplanır ve belediye tarafından özel damga konulması sırasında ödenir. Bu suretle alınan biletlerin kullanılmadan iadesi halinde peşin olarak tahsil edilen vergi ilgiliye iade edilir.

Müşterek bahislerde ve biletle girilmesi zorunlu olmayan eğlence yerlerinde, her aya ait vergi, o ayı izleyen ayın 20. günü akşamına kadar ilgili belediyeye bir beyanname ile beyan edilir ve aynı süre içinde ödenir.

3- ÇEVRE TEMİZLİK VERGİSİ

2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanunu Mükerrer 44. maddeye göre, belediye sınırları ve mücavir alanlar içinde bulunan ve belediyelerin katı atık toplama ile kanalizasyon hizmetlerinden yararlanan konut, işyeri ve diğer şekillerde kullanılan binalar, çevre temizlik vergisine tabidir.

Çevre temizlik vergisinin mükellefi, her ne şekilde olursa olsun binaları kullananlardır. Boş bulunan binalarda bu verginin mükellefi, binaların sahipleri veya sahip gibi tasarruf edenlerdir.

Önceden ilan edilen bir tarifeye göre alınan vergi, her yılın Ocak ayında yıllık olarak tahakkuk ettirilir. Tahakkuk eden vergi, bir defaya mahsus olmak üzere, belediyelerin ilan koymaya mahsus mahallerinde bir ay süreyle topluca ilan edilir. Bu şekilde tahakkuk eden vergi, mükelleflerce her yıl emlak vergileri ile birlikte Mayıs ve Kasım aylarında olmak üzere iki eşit taksitte ödenir.

Belediye Gelirleri Kanununun mükerrer 44. maddede ayrıca, bu Kanun hükmü uyarınca tahsil edilen vergilerin, çevre temizliği amacı dışında kullanılmayacağı da belirlenmiştir.

Anılan Kanunda vakıflara muafiyet tanınmasına ilişkin herhangi bir hüküm bulunmamaktadır. Bu nedenle, bütün vakıfların çevre temizlik vergisi ödemeleri gerekmektedir.

4- BİNA İNŞAAT HARCİ

2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanunu'na 27.01.1982 tarih ve 2589 sayılı Belediye Gelirleri Kanununda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun'un¹⁴⁶ 1. maddesiyle eklenen Ek-1. maddesine göre, belediye sınırları ve mücavir alanlar içinde yapılan her türlü bina inşaatı (ilaveler ve tadiller dahil), inşaat veya değişiklik ruhsatının alınmasında, 30.12.2004 tarih ve 5281 sayılı Vergi Kanunlarının Yeni Türk Lirasına Uyumu İle Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun'un¹⁴⁷ 25. maddesiyle artırılan miktarları gösteren Ek-6. maddede yer alan tarifede gösterilen oran ve miktarlarda bina inşaat harcına tabidir. İnşaata ruhsatsız başlanması harcın alınmasına engel değildir.

Bina inşaat harcının mükellefi, inşaat, ilave ve değişiklik için inşaat ruhsatı alanlardır. İnşaata ruhsatsız başlanılmasında ise mükellef, inşaat ruhsatını almak zorunda olanlardır.

Bina inşaat harcının matrahı, her bir konut veya işyeri biriminin ayrı ayrı inşaat sahasının yüzölçümleridir. Harç, inşaat ruhsatının alınmasından önce makbuz karşılığında ilgili belediyeye ödenir.

¹⁴⁶ 27.01.1982 tarih ve 17587 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

¹⁴⁷ 31.12.2004 tarih ve 25687 (3. mükerrer) sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

Belediye Gelirleri Kanunu'nda diğer vergi ve harçlarda olduğu gibi bina inşaat harcı yönünden de vakıflara muafiyet tanıyan herhangi bir hüküm bulunmamaktadır. Bu nedenle, bütün vakıflar yapacakları inşaatlar dolayısıyla inşaat ruhsatı alırken gerekli bina inşaat harcını ödemek zorundadırlar.

Belediyelerin, Belediye Gelirleri Kanunu kapsamında tahsil ettiği ve yukarıda isimleri sayılmakla yetinilen bütün vergi, harç ve harcamalara katılma payları açısından da vakıfları vergi dışı bırakmaya yönelik bir hüküm bulunmamaktadır.

Bu itibarla, burada ayrıntıları açıklanmamakla beraber, bütün vakıflar, söz konusu vergi, harç ve harcamalara katılma paylarının konusuna giren bir iş yapmaları durumunda gerekli vergi, harç veya harcamalara katılma payını ödemekle mükelleftirler.

D- VERASET VE İNTİKAL VERGİSİ KANUNU VE VAKIFLAR

Veraset ve intikal vergisi, 08.06.1959 tarihli ve 7338 sayılı Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu¹⁴⁸ hükümlerine göre alınan bir vergidir. Kendilerine, veraset yoluyla ve ivazsız surette mal intikal eden vakıflar da bu verginin mükellefi olmaktadır.

1- VERASET VE İNTİKAL VERGİSİNİN KONUSU VE MÜKELLEFİ

7338 sayılı Kanun'un 1. maddesine göre veraset ve intikal vergisinin konusunu; Türkiye Cumhuriyeti uyruğunda bulunan kişilere ait mallar ile Türkiye'de bulunan malların veraset yoluyla veya herhangi bir surette ivazsız olarak bir kişiden başka bir kişiye intikali oluşturmaktadır.

Türkiye Cumhuriyeti uyruğunda bulunan kişilerin yabancı ülkelerde aynı yollar-
dan mal edinmeleri de bu vergiye tabidir. Ancak, Türkiye Cumhuriyeti uyruğundaki bir

¹⁴⁸ 15.06.1959 tarih ve 10231 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

kişinin Türkiye sınırları dışında bulunan malını Türkiye'de oturmayan bir yabancı kişi tarafından aynı yollarla iktisabı bu verginin konusuna girmemektedir.

Daha açık bir şekilde ifade etmek gerekirse; nerede olursa olsun Türkiye Cumhuriyeti uyruğundaki kişilere ait mallar ile sahibi hangi uyrukluğundan olursa olsun Türkiye sınırları içinde bulunan malların, Türkiye Cumhuriyeti uyrukluğundaki ya da yabancı uyruklu olup Türkiye'de oturan bir başka kişiye, veraset yoluyla veya her ne surette olursa olsun ivazsız bir şekilde intikalinin veraset ve intikal vergisine tabi olduğunu söylemek mümkündür.

Belirtilen şekillerde mal iktisap eden gerçek ve tüzel kişiler, Kanunda öngörülen süre içinde veraset ve intikal vergisi beyannamesi vererek gerekli vergiyi ödeyeceklerdir. Vakıflar da birer tüzel kişi olarak aynı hükümler çerçevesinde veraset ve intikal vergisinin mükellefi olabileceklerdir.

Veraset ve intikal vergisinin mükellefi ise yukarıda belirtilen şekilde mal iktisap eden kişilerdir.

Veraset ve intikal vergisi 2. maddede uygulama bakımından;

- “Kişi (şahıs)”;
- “Mal”;
- “Veraset”;
- “İvazsız İntikal”;

ifade etmektedir.

2- VAKIFLARLA İLGİLİ MUAFİYET VE İSTİSNALAR

Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu'nun 3. maddesinin birinci fıkrasının (a) ve (b) bentlerinde; amme idareleri, emekli ve yardım sandıkları, sosyal sigorta kurumları, kamu menfaatlerine yararlı sayılan dernekler, siyasi partiler ve bunlara ait olan veya bunların aralarında kurdukları teşekküllerden kurumlar vergisine tabi olmayanlar ile bu sayılanlar dışında kalan tüzel kişilere ait olup herkesin yararlanması için ilim, araştırma, kültür, sanat, sıhhat, eğitim, din, hayır, imar, spor gibi maksatlarla kurulan teşekküllerin veraset ve intikal vergisinden muaf oldukları hükme bağlanmıştır.

İlim, araştırma, kültür, sanat, sıhhat, eğitim, din, hayır, imar, spor gibi konularda faaliyette bulunacakları resmi senetlerinde yazılı olan vakıflar, bu konulardaki faaliyetlerini herkesin yararlanacağı şekilde gerçekleştirmeleri, diğer bir ifade ile faaliyetlerini belli bir yöre ya da kitle ile sınırlandırılmamış olmaları halinde anılan hüküm gereğince veraset ve intikal vergisinden muaf olacaklardır.

Bir vakfın bu muafiyetten yararlanabilmesi için sayılan konuların tamamının resmi senedinde yazılı olmasına ya da tamamı ile ilgili olarak faaliyette bulunmasına gerek bulunmamaktadır. Muafiyet için bu faaliyetlerin sadece birisinin herkesin yararlanmasına açık bir şekilde gerçekleştirilmesi yeterlidir.

Örneğin; Vakıf resmi senedinde eğitim ve kültür alanında herkesin yararlanmasına açık faaliyette bulunmayı amaç edinmiş bir vakfa bir gerçek kişi tarafından üzerine okul inşa edilmek üzere arsa bağışlanması veraset ve intikal vergisine tabi bir işlemdir. Ancak, yukarıda sözü edilen hüküm gereğince vakfın eğitim ve kültür konularında faaliyette bulunmayı amaç edinmiş olması nedeniyle söz konusu arsanın vakıf adına tescili sırasında vakıfça, veraset ve intikal vergisi ödenmeyecektir.

Sadece dar gelirlilere tamamen hayır olarak çeşitli konularda yardımda bulunmak üzere kurulan vakıftan da kendisine bağışlanan bütün şeyler için veraset ve intikal vergisi alınmayacaktır.

Ancak, (X) Bankası çalışanlarının ve ailelerinin sağlık sorunlarının çözümüne yardımcı olmak ve çocuklarına eğitim bursu vermek üzere kurulan bir vakıf, faaliyetlerini herkesin yararlanmasına açık bir şekilde sürdürmediğinden veraset ve intikal vergisi muafiyetinden faydalanamayacaktır.

Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu'nun 4. maddesinin birinci fıkrasının (k) bendinde de Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflara kuruluşu için veya kurulduktan sonra tahsis olunan malların veraset ve intikal vergisinden istisna edileceği belirlenmiştir.

Bu durumda, Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflara kuruluşları için tahsis olunan veya daha sonra bağışlanan mallar veraset ve intikal vergisinden müstesnadır. Bağışlanan malların türünün ya da vakfın faaliyet konusunun istisnanın uygulanması bakımından bir önemi bulunmamakta olup vakfın Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflardan olması yeterlidir. Dolayısıyla, Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflar, kendilerine tahsis olunacak mallar için herhangi bir şekilde veraset ve intikal vergisi ödemeyeceklerdir.

Burada üzerinde durulması gereken bir husus, istisnanın vakfa kuruluşu için tahsis olunan mallara ilişkin kısmının pratikte uygulanmasının olanaksızlığıdır. Her ne kadar 13.07.1967 tarih ve 903 sayılı Türk Kanunu Medenisinin Birinci Kitabının İkinci Babı Üçüncü Faslıının Değiştirilmesi, Bu Kanuna Bazı Madde ve Fıkralarla Eklenmesi, Bazı Vakıfların Vergi Muafiyetinden Faydalandırılması Hakkında Kanun'un¹⁴⁹ 4. maddesi hükmüne göre vakıflara daha kurulmadan vergi muafiyeti tanınması olanaklı ise de daha önce de açıklandığı üzere uygulamada, vakıf tüzel kişilik kazanmadan vergi muafiyeti tanınmamaktadır. Kaldı ki bir vakfın, tüzel kişilik kazanmadan bağış veya diğer yollarla mal iktisap etmesi de hukuken söz konusu olamaz.

Bu nedenle, sözü edilen istisnanın açıklanan kısmının uygulamada gerçekleştirilmesi mümkün bulunmamaktadır.

¹⁴⁹ 24.07.1967 tarih ve 12655 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

3- VERASET VE İNTİKAL VERGİSİ BEYANNAMELERİNİN VERİLME ZAMANI VE VERGİNİN ÖDENME SÜRESİ

Veraset ve intikal vergisi beyannamesi verme süreleri ölen ile mirasçılarının buldukları yerlere göre farklılık göstermektedir. Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu 9. maddeye göre beyannameler, veraset yoluyla intikallerde ölüm tarihinden itibaren;

- Muris (ölen) ile mirasçılar aynı ülkede (Türkiye veya yabancı bir ülkede) iseler 4 ay içinde,
- Muris veya mirasçılar Türkiye'de diğeri yabancı ülkede ise 6 ay içinde,
- Muris ve mirasçılar ayrı ayrı yabancı ülkelerde ise 8 ay içinde,

ölenin son ikametgahının bulunduğu yer vergi dairesine verilir.

Gaiplik halinde ise beyanname, gaiplik kararının ölüm siciline kaydolunduğu tarihten itibaren bir ay içinde verilir. Ölenin son ikametgâh adresi bilinmiyor ise beyanname, yetkili vergi dairesi belirlenmek üzere Maliye Bakanlığı tarafından verilir. Yurt dışında bulunan mirasçılar da beyannameyi o yerdeki Türkiye Konsoloslugu'na verebilirler.

Diğere surette meydana gelen intikallerde ise veraset ve intikal vergisi beyannamesi, malların hukuken iktisap edildiği tarihten itibaren bir ay içinde tasarruf yapan kişinin (bağışlayanın) ikametgâhının bağlı olduğu yer vergi dairesine verilir.

Gerçek veya tüzel kişilerce düzenlenen yarışma ve çekilişler ile futbol karşılaşmalarına ait müşterek bahislerde, yarışma veya çekilişi düzenleyenlerce ödenen ikramiyelerden kesilen vergiler, yarışma ve çekiliş ile karşılaşmanın yapıldığı günü izleyen ayın 20. günü akşamına kadar sorumlular için düzenlenmiş bulunan 2 No.lu Veraset ve İntikal Vergisi Beyannamesi ile bağlı olunan vergi dairesine yatırılır.

Veraset yolu ile veya ivazsız bir şekilde gerçekleşen intikallerde mükelleflerce verilen beyannameler üzerinden tarh ve tahakkuk ettirilen vergiler Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu 19. maddeye göre, üç yılda ve her yıl Mayıs ve Kasım aylarında olmak

üzere verilen vergiler üç yılda ve her yıl Mayıs ve Kasım aylarında olmak üzere 6 eşit taksitte ödenir. İstenildiğinde taksitlendirme yapılmadan verginin tamamının bir defada ödenmesi mümkün bulunmaktadır.

Vakıflar da kendilerine veraset yoluyla (vakıflar veraset yoluyla ancak ölüme bağlı bir tasarrufla mal edinebilirler.) veya ivazsız olarak intikal eden mallar için yukarıdaki açıklamalar çerçevesinde beyanname verecek ve adlarına tarh ve tahakkuk eden vergileri ödeyeceklerdir. Vakıfların, muaf oldukları intikallerle istisna haddi içinde kalan ivazsız intikaller için beyanname vermeyecekleri tabiidir.

E- TAŞIT ALIM VERGİSİ KANUNU VE VAKIFLAR

1- TAŞIT ALIM VERGİSİNİN KONUSU VE MÜKELLEFİ

29.07.1970 tarihli ve 1318 sayılı Finansman Kanunu¹⁵⁰ ile yürürlüğe konulan taşıt alım vergisinin konusunu, bu Kanunun 4., 5. ve 6. maddelerinde yazılı taşıtların; her ne şekilde olursa olsun iktisap edilmesi, yurt dışında iktisap edilerek Türkiye'ye ithal edilmesi ve vekâletname ile tasarruf hakkının devralınması oluşturmaktadır.

Mülkiyeti muhafaza kaydı veya diğer sözleşmelerle iktisaplar da verginin konusuna alınırken, ana bayi, bayi, bölge bayii, yetkili satıcı ve acentelerle Maliye Bakanlığınca bu nitelikte oldukları tespit edilenlerin yalnızca satmak üzere iktisap ettikleri plakasız taşıtlarla veraset yoluyla intikal eden taşıtlar verginin konusu dışında bırakılmıştır.

Taşıt alım vergisi, taşıtların yaşları, ağırlıkları ve kapasiteleri dikkate alınmak suretiyle düzenlenmiş bulunan tarifelere göre hesaplanmaktadır.

1318 sayılı Finansman Kanunu'nun taşıt alım vergisi ile ilgili hükümlerinde vakıflar için herhangi bir muafiyet veya istisna yer almamaktadır. Bu nedenle, Bakanlar

¹⁵⁰ 10.08.1970 tarih ve 13575 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

Kurulu tarafından vergi muafiyeti tanınmış olsun veya olmasın bütün vakıfların yukarıda sözü edilen maddelerde yer alan tarifelerde yazılı taşıtları iktisap etmeleri halinde taşıt alım vergisini ödemeleri gerekmektedir.

2- TAŞIT ALIM VERGİSİNİN BEYANI VE ÖDENMESİ

1318 sayılı Finansman Kanunu 7. maddeye göre, taşıt alım vergisi mükelleflerin, Maliye Bakanlığı tarafından tespit edilecek esaslara göre; ilgili trafik, belediye, liman gümrük idareleri, ana bayi, bayi, bölge bayii, yetkili satıcı, acentelerle Ulaştırma Bakanlığı Sivil Havacılık Genel Müdürlüğü ve noterlerce onaylanmış beyannameler üzerine tarh olunur.

Beyannameler, iktisap, ithal ve devir işleminin tamamlanmasından önce bu işlemlerin yapıldığı yer vergi dairesine verilir.

Belirtilen şekilde düzenlenerek verilen beyannameler üzerine tarh edilen vergiler, iktisap, ithal ve devir işleminin tamamlanmasından önce beyannamenin verildiği yer vergi dairesine ödenmek durumundadır.

Kendileri için muafiyet veya istisna söz konusu olmayan vakıfların da iktisap ettikleri taşıtlarla ilgili olarak işlem tamamlanmadan önce gerekli vergiyi ödemeleri gerekmektedir.

F- MOTORLU TAŞITLAR VERGİSİ KANUNU VE VAKIFLAR

1- MOTORLU TAŞITLAR VERGİSİNİN KONUSU VE MÜKELLEFİ

18.02.1963 tarihli ve 197 sayılı Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu'nun¹⁵¹ 1. maddesinde, bu Kanunun 5. ve 6. maddelerinde yer alan tarifelerde yazılı; Karayolları Trafik Kanunu'na göre trafik şube veya bürolarına kayıt ve tescil edilmiş

¹⁵¹ 23.02.1963 tarih ve 11342 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

bulunan motorlu kara taşıtları ile Ulaştırma Bakanlığı Sivil Havacılık Genel Müdürlüğüne kayıt ve tescil edilmiş olan uçak ve helikopterler ile liman ve belediye siciline kayıt ve tescil edilmiş olan motorlu deniz taşıtlarının motorlu taşıtlar vergisine tabi olduğu hükme bağlanmıştır.

197 sayılı Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu'nun 3. maddesine göre, servet üzerinden alınan bir vergi olan motorlu taşıtlar vergisinin mükellefi ise trafik, belediye veya liman sicili ile Ulaştırma Bakanlığı'nca tutulan sivil hava vasıtaları sicilinde adlarına motorlu taşıt kayıt ve tescil edilen gerçek ve tüzel kişilerdir.

Motorlu taşıtlar vergisi, 197 sayılı Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu'nun 5. ve 6. maddelerine göre, bir motorlu aracın özelliğine göre yaşı, ağırlığı, motor gücü ve kapasitesinden bir veya bir kaç göz önünde bulundurularak düzenlenmiş tarifelere göre hesaplanır.

Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu'nun istisnalar ile ilgili 4. maddesinde yazılı kurum ve kuruluşlar arasında vakıflara yer verilmemiştir.

Bu nedenle, Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınmış olsun veya olmasın bütün vakıflar sahibi oldukları yukarıda sözü edilen tarifeler kapsamına giren motorlu taşıtlar dolayısıyla motorlu taşıtlar vergisi mükellefidirler.

Motorlu taşıtlar vergisinde mükellefiyet, 197 sayılı Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu'nun 7. maddesine göre, kişiler adına yukarıda sayılan sicillere motorlu taşıt kayıt ve tescili ile başlar. Ancak mükellefiyet, sözü edilen sicillere kayıt ve tescil, takvim yılının ilk altı ayı içinde yapılırsa takvim yılı başından, son altı ayı içinde yapılırsa son altı aylık dönemin başından itibaren başlar. Kayıt ve tescillerde yıl içinde yapılacak değişikliklerde de aynı uygulama geçerlidir.

2- MOTORLU TAŞITLAR VERGİSİNİN ÖDENMESİ

197 sayılı Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu'nun 9.maddesinde belirtildiği üzere motorlu taşıtlar vergisi, taşıtların kayıt ve tescilinin yapıldığı yerin vergi dairesi tarafından her yılın Ocak ayının başında yıllık olarak tahakkuk ettirilmiş sayılır. Tahakkuk ettirilen vergi mükelleflere ayrıca tebliğ edilmez. Vergi, her yıl Ocak ve Temmuz aylarında olmak üzere iki eşit taksitte taşıtların kayıt ve tescilinin yapıldığı yerin vergi dairesine ödenir.

Vakıfların da sahibi oldukları taşıtların motorlu taşıtlar vergisini bu kurallar dahilinde ödeyecekleri tabiidir.

Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu'nun 14. maddesinde, gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin bu Kanuna bağlı (I), (III) ve (IV) sayılı arifelerde yer alan taşıtlar (Ticari amaçla kullanılan uçak ve helikopterler ile taşıt kiralama faaliyeti ile uğraşan işletmelerin bu amaçla kiraya verdikleri taşıtlar hariç) için ödedikleri vergi, ceza ve zamları gelir ve kurumlar vergisi matrahlarının tespitinde gider olarak dikkate alamayacakları belirlenmiştir.

Vakıflar, faaliyetlerinden dolayı tüzel kişilikleri itibariyle gelir ve kurumlar vergisi mükellefi olmadıklarından, ödedikleri bütün taşıt alım ve motorlu taşıtlar vergilerini defterlerinde gider olarak kaydedebilirler. Ancak, bu vergiler dolayısıyla ödedikleri ceza ve zamların ayrı hesaplarda izlenmesi gerekir.

G- DAMGA VERGİSİ KANUNU VE VAKIFLAR

1- DAMGA VERGİSİNİN KONUSU

01.07.1964 tarihli ve 488 sayılı Damga Vergisi Kanunu'nun¹⁵² 1. maddesine göre damga vergisinin konusuna, bu Kanuna ekli (1) sayılı tabloda yazılı kağıtlar girmektedir.

Damga Vergisi Kanununda kağıt, yazılıp imzalanmak veya imza yerine geçen bir işaret konulmak suretiyle düzenlenen ve herhangi bir hususu ispat veya belli etmek için ibraz edilebilecek olan belgeler olarak tanımlanmıştır.

Bu tanıma göre bir kağıdın damga vergisine tabi olabilmesi için;

- Yazılıp imzalanmış veya üzerine mühür ya da parmak basma gibi imza yerine geçen bir işaret konulmuş olması,
- Resmi dairelerde, icrada veya başka bir makamda, herhangi bir hususu ispat veya bir hakkın varlığını belli etme özelliği bulunması, hukuki ispat aracı olarak kullanılabilmesi,
- Resmi veya özel mercilerde bir hakkın sağlanması ya da ispatı için gösterilebilmesi ve bu anlamda hüküm ifade etmesi,

gerekmektedir.

Damga vergisi genel olarak Türkiye'de düzenlenen kağıtlardan alınmakla beraber, yabancı ülkelerde ya da Türkiye'deki yabancı elçilik ve konsoloslularda düzenlenen kağıtlar da Türkiye'de resmi dairelere ibraz edildiği, üzerlerinde devir ve ciro işlemleri yürütüldüğü veya herhangi bir şekilde hükmünden yararlandıdığı takdirde damga vergisine tabi olmaktadır.

Öte yandan, aynı kanunun 2. maddesine göre, vergiye tabi kağıtlar mahiyetinde bulunan ve onların yerini alan mektup ve şerhlerle, bu kağıtların hükümlerinin

¹⁵² 11.07.1964 tarih ve 11751 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

yenilenmesine, uzatılmasına, değiştirilmesine, devrine veya bozulmasına ilişkin mektup ve şerhler de damga vergisine tabidir.

Burada sözü edilen mektup, yazılış şekli ne olursa olsun bir hususu ispat veya belli etmek için kullanılabilecek içerikteki belgeler, kağıtlardır. Şerh ise bir kağıdın altına, kenarlarına yeni bir hüküm ifade eder şekilde yazılan yazılardır. Aslı vergiye tabi olmayan kâğıtlar üzerindeki şerhler anlamına göre vergiye tabi olabilir.

2- DAMGA VERGİSİNİN MÜKELLEFİ

488 sayılı Damga Vergisi Kanunu 3. maddeye göre damga vergisinin mükellefi, kâğıtları imza edenlerdir. Kâğıdın birden fazla kişi tarafından imza edilmesi halinde, o kağıtla ilgili vergi ve cezanın tamamından imza edenler müteselsilen sorumludurlar. Ancak, resmi dairelerle kişiler arasındaki işlemlerle ilgili kağıtların damga vergisi kişiler tarafından ödenmek zorundadır. Resmi dairelerle işlem yapan vakıflar da düzenlenen kağıtların vergisini ödeyeceklerdir.

Yine aynı maddeye göre, yabancı ülkelerle Türkiye'deki yabancı elçilik ve konsolosluklarda düzenlenen kâğıtların damga vergisini ise Türkiye'de bu kâğıtları resmi dairelere ibraz eden, üzerlerinde devir veya ciro işlemleri yapanlar ya da herhangi bir şekilde hükümlerinden yararlananlar öderler.

3- VAKIFLARLA İLGİLİ HÜKÜMLER

Damga Vergisi Kanunu'nda genel olarak vakıfların damga vergisinden muaf olduğuna dair herhangi bir hüküm bulunmamaktadır. Dolayısıyla, vakıfların 01.01.2005 tarihinden itibaren yürürlüğe giren Damga Vergisi Kanunu'na ekli (1) sayılı tabloda yer alan kâğıtları düzenlemeleri halinde damga vergisi ödeyecekleri tabiidir. Ancak, düzenlenen kâğıt için getirilmiş bir istisna var veya düzenlenen kâğıt (1) sayılı tabloda yer almıyorsa o takdirde vakıfların da vergi ödemeleri söz konusu olmayacaktır.

Aynı şekilde 01.01.2005 tarihinde yürürlüğe giren Damga Vergisi Kanunu'na ekli (2) sayılı tablonun (V) inci bölümünün 19. fıkrasında, Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıfların kuruluş işlemlerinde düzenlenen kâğıtlarla, Türk Silahlı Kuvvetlerini (Jandarma Genel Komutanlığı dâhil) güçlendirmek amacıyla kurulmuş vakıfların her türlü işlemlerinde düzenlenen kâğıtların damga vergisinden istisna olduğu belirlenmiştir.

Ancak, daha öncede belirtildiği üzere, uygulamada vakıflara kuruluş işlemleri tamamlanmadan vergi muafiyeti tanınmadığından bu hükmün pratikte uygulanması olanaksızdır. Bu nedenle, vakıfların kuruluş işlemleri ile ilgili olarak düzenlenen kâğıtların damga vergisi vakıflarca ödenecektir.

H- HARÇLAR KANUNU VE VAKIFLAR

02.07.1964 tarihli ve 492 sayılı Harçlar Kanunu'nun¹⁵³ 1. maddeye göre söz konusu kanunun kapsamına; yargı harçları, noter harçları, vergi yargısı harçları, tapu ve kadastro harçları, konsolosluk harçları, pasaport, ikamet tezkeresi, vize ve Dışişleri Bakanlığı tasdik harçları, gemi ve liman harçları, imtiyazname, ruhsatname ve diploma harçları ile trafik harçları girmektedir. Bu bölümde, vakıfları daha çok ilgilendiren ilk dört harca ilişkin bilgi verilmekle yetinilecektir.

1- YARGI HARÇLARI VE VAKIFLAR

492 sayılı Harçlar Kanunu'nun 2. maddesine göre yargı harçları, yargı işlemlerinden bu Kanuna bağlı bir sayılı tarifede yazılı olanlardan alınır. Yargı harçlarının mükellefi, genel olarak davayı açan veya harca konu işlemin yapılmasını isteyenlerdir. Herhangi bir istek olmaksızın re'sen yapılacak işlemlere ait harçlar ise lehine işlem yapılan kişilerden alınır. Söz konusu harçlar, (1) sayılı tarifede yazılı işlemlerden değer ölçüsüne göre nispi, işlemin türüne ve kapsamına göre de maktu esas üzerinden alınmaktadır.

¹⁵³ 17.07.1964 tarih ve 11756 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

Yargı harçları, ilgili kağıt ve belgelere harç pulu yapıştırılmak suretiyle ödenir. Harcı, harca konu işlemleri yapan mahkeme veya daire alır.

Harçlar Kanunu'nun yargı harçları bölümünde vakıflara muafiyet tanınmasına ilişkin herhangi bir hüküm bulunmamaktadır. Bu nedenle, Harçlar Kanunu'na ekli (1) sayılı tarife kapsamına giren işlemleri dolayısıyla vakıfların harç ödemeleri gerekmektedir.

2- NOTER HARÇLARI VE VAKIFLAR

492 sayılı Harçlar Kanunu'nun 38. maddesine göre noter harçları, noter işlemlerinden Harçlar Kanununa bağlı iki sayılı tarifede yazılı olanlardan alınır.

Harcın mükellefi, harca konu olan işlemin yapılmasını isteyen kişilerdir. Noter harçları, (2) sayılı tarifede yazılı işlemlerden değer veya ağırlık ölçüsüne göre nispi, işlemin türü ve kapsamına göre de maktu esas üzerinden hesaplanır ve ilgili işlemin tamamlanmasından önce peşin olarak alınır.

Harçlar Kanunu'nun 38. maddesinin son fıkrasında, Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıfların kuruluş işlemleriyle bu vakıflara yapılacak bağışlamaların tabi tutulmayacağı hükme bağlanmıştır.

Bu hüküm ile her ne kadar Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıfların kuruluş işlemlerinin noter harcından muaf tutulması öngörülmüş ise de vakıflara kurulmadan önce vergi muafiyeti tanınmadığından bu hükmün pratikte vakıflara hiç bir yararı olmamaktadır. Ancak, bu vakıflara yapılacak bağışlar dolayısıyla harç aranılmayacağı tabiidir.

3- VERGİ YARGISI HARÇLARI VE VAKIFLAR

492 sayılı Harçlar Kanunu'nun 52. maddesine göre vergi yargısı işlemlerinden Harçlar Kanunu'na ekli üç sayılı tarifede yazılı olanlar, vergi yargısı harçlarına tabidir.

Vergi yargısı harçlarının mükellefi, harca konu olan işlemlerden dolayı vergi mahkemeleri, bölge idare mahkemeleri ve Danıştay'a başvuruda bulunanlardır. Harç, üç sayılı tarifede yazılı işlemlerden değer ölçüsüne göre nispi, işlemin türü ve kapsamına göre de maktu esas üzerinden hesaplanır.

Vergi yargısı harçlarından "Başvurma harcı" dava dilekçesine pul yapıştırılmak suretiyle peşin olarak ödenir. Nispi ve maktu harçlar ise ihbarname esasına göre, ihbarnamenin tebliğ tarihinden itibaren bir ay içinde ilgili vergi dairesine ödenir.

Harçlar Kanunu'nda bir muafiyet bulunmadığından vakıflar da üç sayılı tarife kapsamına giren işlemleri dolayısıyla vergi yargısı harcı ödeyeceklerdir.

4- TAPU VE KADASTRO HARÇLARI VE VAKIFLAR

a- Harcın Konusu ve Mükellefi

492 sayılı Harçlar Kanunu'nun 57. maddesine göre, tapu ve kadastro işlemlerinden Harçlar Kanunu'na bağlı dört sayılı tarifede yazılı olanlar, tapu ve kadastro harcına tabidir.

Tapu ve kadastro harcını dört sayılı tarifede belirtilen kişiler öderler. Harcı ödeyecek kişiler tarifede belli edilmemiş ise taraflar aksini kararlaştırmadıkça;

- Mülkiyet ve mülkiyetten gayri ayni hakları iktisap edenler,
- İpotek tesisinde, ipoteği tesis edenler,
- Kadastro işlerinde, adlarına tescil yapılanlar,

- Miras sebebiyle çıplak mülkiyetin mirasçı adına tescilinde, çıplak mülkiye sahibi olanlar,
- Rücularda, rücu eden taraf,
- Bunların dışında kalan işlemlerde de lehine işlem yapılanlar, öderler.

b- Tapu ve Kadastro Harcının Ödenmesi

Tapu ve kadastro harcı, dört sayılı tarifede yazılı oranlar üzerinden alınır. Çıplak mülkiyet ve intifa hakkına ait harcın hesabında, taşınmazın kayıtlı değerinin üçte biri mülkiyete, kalan kısmı da intifa hakkına ayrılır. Bu harçlar, işlemin yapıldığı yerin vergi dairesine makbuz karşılığında ödenir.

Ancak Maliye Bakanlığı, Harçlar Kanunu'nun 67. maddesi ile verilen yetkiyi kullanarak, tapu harçlarının tahsili konusunda tapu sicil müdürlüklerine yetki vermiş olup tapu harçları halen bu idarelere ödenmektedir.

c- Bakanlar Kurulunca Vergi Muafiyeti Tanınan Vakıflarla İlgili İstisna

492 sayılı Harçlar Kanunu'nun 59. maddesinin birinci fıkrasının (b) bendiyle, kamu menfaatlerine yararlı dernekler ile Bakanlar Kurulunca 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 müstesna tutulmuştur.

Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflar ve bunlara ait tesisler, iktisap edecekleri taşınmazlar ve aynı hakların tescili, şerhi gerektiren işlemleri ve bunların terkinleri ile ilgili işlemler dolayısıyla bu hüküm gereğince tapu ve kadastro harcı ödemeyeceklerdir.

SONUÇ

Demokratik toplumlarda bireylerin, seslerini duyurabilmelerinin, yasal haklarını arayabilmelerinin, birey olarak üstesinden gelemedikleri sorunları kolayca aşabilmelerinin, Devletin sınırların korunması ve güvenliğin sağlanması gibi öncelikli görevlerinin yanı sıra diğer çeşitli nedenlerle karşılayamadığı yaşamsal gereksinimlerini karşılayabilmelerinin yolu, bir sivil toplum örgütü çatısı altında bir araya gelmelerinden geçmektedir. Diğer demokratik toplumlarda olduğu gibi ülkemizde de sivil halk, yasalarla verilen haklarının zamanında ve gerektiği gibi kendilerine tanınmasına ya da yasal düzenlemelerle yeni haklar verilmesine yönelik çabalarını dernek veya sendika kurmak suretiyle sonuca ulaştırmak isterler. Sahip oldukları varlıklarını toplumun zorunlu gereksinimlerinin karşılanmasına tahsis edilmesini ve kendilerinden sonra da isimlerinin yaşamasını, amaçlayan kişiler de vakıf kurmayı amaçlamaktadırlar.

Gelişmiş toplumlarda gönüllü kuruluşlar (NGO – non-governmental organization) diye adlandırılan ve üçüncü sektör olarak örgütlenerek ülkenin temel sorunlarının çözümlenmesinde izlenecek yolların belirlenmesinde siyasi iradeyi zaman zaman etkileyebilen bu oluşumlar, sınırlı da olsa ülkemizde de bu rolü üstlenmeye başlamış bulunmaktadır.

Ne yazık ki toplumun vazgeçilmez unsurlarından olan bu kurumlar, zaman içinde gerçek işlevlerinin dışındaki amaçlar için kullanılır olmuştur. Bu tür sapmalar, gerçek kimliğine uygun faaliyet göstermeyi amaçlayan vakıf ve dernekleri de olumsuz etkilemiştir.

Bu kurumlardan insan toplulukları diye ifade edebileceğimiz dernekler, ara zamanlardaki siyasi baskılar nedeniyle mal toplulukları şeklinde ifade edilebilecek vakfa dönüşme eğilimine girmiş ve bu dönüşüm sırasında kendi özelliklerini vakıf kuruluşlarına da taşımışlardır. Bu suretle ortaya çıkan oluşumların adı vakıf olmakla birlikte, fiiliyatta tam anlamıyla ne dernek ne de vakıf özelliklerini taşıyabilmişlerdir. Bunun sonucu olarak da hem dernek, hem de vakıf müesseseleri kimlik yönünden yıpranmış ve hızlı bir yozlaşma sürecine girmiştir.

Kâr amacı olmaması gereken dernek ve vakıfların, zaman içinde ticari ilişkilerde araç olarak kullanılması (özellikle vakıfların) üzerine, özünde vergilendirilmemesi düşünülen bu kurumların vergi mükellefi yapılmaları gerekliliğini tartışılır hale getirmiştir. Bu tartışmalar sonucunda da uygulamalar büyük ölçüde bu yönde şekil almıştır. Vakıf ve derneklerin kısa zamanda bu işe gönül verenlerin de çabaları ile gerçek kimliklerine uygun faaliyet göstermelerini sağlayacak yasal düzenlemelere kavuşmaları, amacına uygun faaliyet gösteren vakıf ve dernek kurucu ve yöneticileri gibi bizim de en büyük özlemlerimizdendir.

Vergi mevzuatımızda kazanç gayesi gütmeme özelliğinden dolayı dernek ve vakıfların vergilendirilmesinde diğer iktisadi işletmelere nazaran ayrıcalık (avantaj) sağlanmaktadır.

Dernek ve vakıf tüzel kişiliklerine tanınan ayrıcalıklar nedeniyle bu kuruluşların ticari ilişkilerde araç olarak kullanıldığı; normal olarak ticari işletmeler aracılığı ile yapılması gereken iktisadi faaliyetlerin dernek ve vakıf bünyesinde gerçekleştirildiği görülmektedir. Vergi mevzuatımızda dernek ve vakıfların vergilendirilme esaslarının yeniden gözden geçirilmesi, sınırlarının ve çerçevesinin daha açık bir şekilde belirlenmesi gerekmektedir.

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

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

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

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

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

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

Ayrıca vakıflara devletin desteği vergi yönüyle devam etmektedir. Ancak vakıfların elde ettikleri gelir iktisadi işletme sınırlarına girdiğinde bu destek sona

ermektedir ve doğrudan kurumlar vergisi mükellefi olmaktadırlar. Konunun önemi dolayısıyla iktisadi işletme sınırları vergi mevzuatında açık bir şekilde tespit edilmeli, iktisadi işletme oluşturmamış ancak gelir getirici sürekli ve çeşitli faaliyetleri olan vakıflar ile iktisadi işletme organizasyonu altında faaliyette bulunan vakıflar arasında vergi yükü bakımından oluşan farklılıklar giderilmelidir.

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

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

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

Ayrıca vakıflar açısından hayati önem taşıyan bağış ve yardımlar açısından ise, mevcut vergi kanunlarımızda zaten oldukça kısıtlı bir şekilde sayılmış olan vakıf, dernek ve kamu kurum ve kuruluşlarına yapılacak bağışların tamamının kurum kazancından indirilmesine imkan verilmelidir. Bu noktada bağış yapacak işletmenin hesap dönemini kâr ya da zararla kapatmış olması şartı da aranmamalıdır. Çünkü ifade

ettiğimiz üzere söz konusu kuruluşlar zaten kamusal hizmet vermekte ve devletin bu alandaki yükünü hafifletmektedirler. Bu nedenle, devletin vergileri kamu hizmetlerini finanse etmek amacıyla aldığından hareketle vergi kanunlarında sayılan kurum ve kuruluşlara yapılan bağış ve yardımların tamamının ticari kazançtan indirimine izin verilmelidir.

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

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

KAYNAKLAR

- AKIL, Mustafa, “Dernek ve Vakıfların İktisadi İşletmelerinden Elde Ettikleri Kârlar GVK’nın 75. Maddesi Uyarınca Kâr Payı mıdır?”, E-Yaklaşım, Haziran 2004
- BİLGE, Necip, Hukuk Başlangıcı, Ankara Hukuk Fakültesi Yayınları, Yayın No:358, Ankara 1975.
- ÇALIŞKAN, Kazım, “Dernek ve Vakıfların İktisadi İşletmelerinin Vergilendirilmesi”, Vergi Dünyası, Sayı:224, Nisan 2000.
- DEMİR, Hüseyin, “Dernek ve Vakıfların Gelirlerinde Tevkifat ve İktisadi İşletme Kavramı”, Yaklaşım, 1. Sayı, Ağustos 2003
- EKİCİ, Mustafa, Türk Medeni Kanunu’na Göre Vakıf Yeni Vakıflar, Kuruluşu, Hukuki Yapısı, Muhasebe Düzeni, Sev Matbaacılık ve Yayıncılık A.Ş., 1998
- ERKİLET, Şaban, Vakıflar ve Derneklerin Vergilendirilmesi, Ankara 1991
- GÜNAL, M. Ali, Osmanlı İmparatorluğu’nda Vakıf ve 16. Yüzyıl Harput Vakıfları, Vakıflar Genel Müdürlüğü Yayını, Ankara 1985.
- HATEMİ, Hüseyin, “Vakıf Kurumunun Kökeni Hakkındaki Düşünceler”, 3. Sektör Dergisi, TÜSEV Yayını, Nisan 1996.
- İŞERİ, Ahmet, Türk Medeni Kanunu’na Göre Vakıf, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları No:238, Sevinç Matbaası, Ankara 1986.
- KIZILOT, Şükrü, Danıştay Kararları ve Özelgeler (Muktezalar), Yaklaşım Yayınları, No:6, Ankara 2002.

- MAÇ, Mehmet, Kurumlar Vergisi, Denet Yayıncılık, 3. Baskı, Ankara 2001
- MAÇ, Mehmet, KDV Uygulaması, Denet Yayıncılık, 4. Baskı, Ankara 2003
- MALATYALIOĞLU, Gürsel Ertaş, YGHD'nin 13.10.1986 tarih ve E:1159, K:4475 sayılı Kararı, Yargıtay 6. HD Kararları.
- ÖĞRENDİK, Günay, Vakıflar ve Vakıf İktisadi İşletmelerinin Vergi Mevzuatı Açısından İncelenmesi, Yaklaşım Dergisi, 22. Sayı, Mayıs 2005
- ÖYKÜDÖNMEZ, Canan, "Vakıf ve Derneklerin Vergilendirilmesi", Yaklaşım, Ekim 2004
- ÖZBALCI, Yılmaz, Kurumlar Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları, Ankara 1999
- ÖZGEN, Ekrem, Sanayi Mamulleri İhracatı Tebliği, II. Türkiye İktisat Kongresi "Sanayi" Komisyonu Tebliğleri, Yayın No:1783, , Cilt: VI, Devlet Planlama Teşkilatı Yayınları
- ÖZKAN, Cemali, Tüm Yönleriyle Dernekler ve Vakıflar Vergilendirilmesi, Muhasebesi, Hukuku ve Mevzuatı, Yaklaşım Yayınları, Ankara 2000.
- SAYDAM, Okan, Türk Medeni Kanunu'na Göre Vakıf Yeni Vakıflar, Kuruluşu, Hukuki Yapısı, Muhasebe Düzeni, Sev Matbaacılık ve Yayıncılık A.Ş., 1998
- SEZEL, Selami, Son Değişikliklerle Dernekler Mevzuatı, 3. Baskı, (T.C. İçişleri Bakanlığı Dernekler Dairesi Başkanlığı'nın koordinesinde Deniz Feneri Derneği'nin katkılarıyla ücretsiz olarak dağıtılmak üzere basılmıştır.) Ankara 2006.
- SÖYLER, Halil, "Dernek ve Vakıflar İle İktisadi İşletmelerinin Vergilendirilmesi", Yaklaşım, Haziran 2002
- ŞAHİN, Mehmet, Vakıf ve Derneklerin Vergilendirilmesi ve Denetimi", E-Yaklaşım, 15. Sayı, Ekim 2004
- UZUNÇARŞILI, İsmail Hakkı, Gazi Orhan Bey Vakfiyesi, Belleten 1941,V/19,281,282
- ÜNVER, Fadıl, "Vakıflar Düünden Bugüne", 3.Sektör Dergisi, TÜSEV Yayını, Ekim 1995.

ÜREL, Gürol, “Dernek ve Vakıfların Vergilendirilmesi”, Vergi Dünyası, Sayı:234, Şubat 2001.

YILDIRIM, Ercan, “Dernek ve Vakıflar İle İktisadi İşletmelerinin Vergilendirilmesi”, Yaklaşım Dergisi, Haziran 2002.

Ana Britannica Genel Kültür Ansiklopedisi

Danıştay 4. Daire'nin 08.06.2000 tarih ve E: 1998/137, K: 1998/2428 sayılı Kararı

Danıştay 9. Daire'nin 27.01.2000 tarih ve E: 1999/3046, K: 2000/214 sayılı Kararı

MB'nin 14.02.1991 tarih ve 2201-599 sayılı özelgesi.

MB'nin 30.03.1987 tarih ve 22101-534/24555 sayılı özelgesi.

MB'nin 12.01.1995 tarih ve 5107-1/1855 sayılı özelgesi.

MB'nin 29.04.1986 tarih ve 22101-623/28145 sayılı özelgesi

MB'nin 31.05.1988 tarih ve 22101-691/34398 sayılı özelgesi

MB'nin 25.03.1988 tarih ve 22101-534/20190 sayılı özelgesi.

25.02.1930 tarih ve 1433 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak üç yıl süreyle geçerli olmak üzere yürürlüğe girmiş, daha sonra çeşitli tarihlerde yayımlanan Kanunlarla süresi 25.02.1970 tarihine kadar uzatılmış, en son 11.02.1970 tarihinde yayımlanan 1224 sayılı Kanun ile süresiz olarak uzatılmış olan, 1567 sayılı Türk Parasının Kıymetini Koruma Hakkında Kanun.

14.07.1934 tarih ve 2751 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan, 2559 sayılı Polis Vazife ve Salahiyet Kanunu.

13.06.1935 tarih ve 3027 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan, 2762 sayılı Vakıflar Kanunu.

11.07.1939 tarih ve 4255 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan, 3659 sayılı Bankalar ve Devlet Müesseseleri Memurları Aylıklarının Tevhid ve Teadülü Hakkında Kanun.

09.07.1956 tarih ve 9353 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan, 6762 sayılı Türk Ticaret Kanunu.

08.02.1957 tarih ve 9530 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan, 02.02.1957 tarih ve 4/8604 No.lu Bakanlar Kurulu kararlı Ticaret Sicili Nizamnamesi.

20.04.1957 tarih ve 9593 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan, 6948 sayılı Sanayi Sicil Kanunu.

15.06.1959 tarih ve 10231 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan, 7338 sayılı Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu.

06.01.1961 tarih ve 10700 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu.

10.01.1961 tarih ve 10703 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu.

23.02.1963 tarih ve 11342 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan, 197 sayılı Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu.

11.07.1964 tarih ve 11751 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan, 488 sayılı Damga Vergisi Kanunu.

17.07.1964 tarih ve 11756 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan, 492 sayılı Harçlar Kanunu.

24.07.1967 tarih ve 12655 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan, 903 sayılı Türk Kanunu Medenisinin Birinci Kitabının İkinci Babı Üçüncü Faslıının Değiştirilmesi, Bu Kanuna

Bazı Madde ve Fıkralarla Eklenmesi, Bazı Vakıfların Vergi Muafiyetinden Faydalandırılması Hakkında Kanun.

10.05.1969 tarih ve 13195 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan, 1969 yılında 1163 sayılı yürürlüğe konulan ancak 06.10.1988 tarih ve 3476 sayılı kanun ile değiştirilen Kooperatifler Kanunu.

10.08.1970 tarih ve 13575 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan, 1318 sayılı Finansman Kanunu.

11.08.1970 tarih ve 13576 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan, 1319 sayılı Emlak Vergisi Kanunu.

20.07.1972 tarih ve 14251 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan, 1606 sayılı Bazı Dernek ve Kurumların Bazı Vergilerden, Bütün Harç ve Resimlerden Muaf Tutulmasına İlişkin Kanun.

29.05.1981 tarih ve 17354 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan, 2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanunu.

30.07.1981 tarih ve 17416 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan, 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu.

06.11.1981 tarih ve 17506 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan, 2547 sayılı Yüksek Öğretim Kanunu.

27.01.1982 tarih ve 17587 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan, 2589 sayılı Belediye Gelirleri Kanununda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun.

09.11.1982 tarih ve 17863 (mükerrer) sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan, 2709 sayılı T.C. Anayasası.

11.03.1983 tarih ve 17984 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan, 28.02.1983 tarihli ve 83/6122 sayılı Arsa Sayılacak Parsellenmemiş Arazi Hakkında Karar.

18.06.1983 tarih ve 180801 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan, 2847 sayılı Türkiye Emekli Subay, Gaziler ve Şehit Aileleri Hakkında Kanun.

25.06.1983 tarih ve 18088 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan, 2860 sayılı Yardım Toplam Kanunu.

23.07.1983 tarih ve 18113 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan, 2863 sayılı Kùltür ve Tabiat Varlıklarını Koruma Kanunu.

19.10.1983 tarih ve 18196 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan, 2923 sayılı Yabancı Dil Eğitimi ve Öğretimi Kanunu.

02.11.1984 tarih ve 18563 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan, 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu.

01.02.1985 tarih ve 18653 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan, Dernekler Tarafından Kurulan Sandıkların Tabi Olacağı Esaslar Hakkında Yönetmelik.

24.12.1985 tarih ve 19014 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan, 3239 sayılı Kanun.

14.06.1986 tarih ve 19134 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan, 3294 sayılı Sosyal Yardımlaşma ve Dayanışmayı Teşvik Kanunu.

25.06.1987 tarihli Resmi Gazete’de yayımlanan, 3388 sayılı Türk Silahlı Kuvvetlerini Güçlendirme Vakfı Kanunu.

04.05.1990 tarih ve 20508 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan, 3628 sayılı Mal Bildiriminde Bulunulması Rüşvet ve Yolsuzluklarla Mücadele Kanunu.

12.04.1991 tarih ve 20843 (mükerrer) sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan, 3713 sayılı Terörle Mücadele Kanunu.

01.02.1995 tarih ve 22189 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan, 95/6429 sayılı Kararnamenin eki Karar

24.12.1997 tarih ve 23117 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan, Türk Medeni Kanun Hükümlerine Göre Kurulan Vakıflar Hakkında Genel Tebliğ.

29.07.1998 tarih ve 23417 (mükerrer) sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan, 4369 sayılı Vergi Usul Kanunu, Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun, Gelir Vergisi Kanunu, Kurumlar Vergisi Kanunu, Katma Değer Vergisi Kanunu, Gider Vergileri Kanunu, Emlak Vergisi Kanunu, Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu, Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu, Damga Vergisi Kanunu, Harçlar Kanunu, 3505 sayılı Kanun, Katma Değer Vergisi Mükelleflerinin Ödeme Kaydedici Cihazları Kullanmaları Mecburiyeti Hakkında Kanun, Belediye Gelirleri Kanunu, 1318 ve 4208 sayılı Kanunlar ile 178 sayılı Maliye Bakanlığı’nın Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname ve 190 sayılı Genel Kadro ve Usulü Hakkında Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun.

25.08.1999 tarih ve 23797 (mükerrer) sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan, 99/13230 sayılı Kararname eki Karar

04.11.1999 tarih ve 23866 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan, 4458 sayılı Gümrük Kanunu.

30.11.1999 tarih ve 23892 (mükerrer) sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan, 99/13646 sayılı Kararnamenin eki Karar.

22.11.2001 tarih ve 4721 sayılı Türk Medeni Kanunu.

31.07.2004 tarih ve 25539 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan, 5228 sayılı Bazı Kanunlarda ve 178 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun.

12.10.2004 tarih ve 25611 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan, 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu.

23.11.2004 tarih ve 25649 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan, 5253 sayılı Dernekler Kanunu.

31.12.2004 tarih ve 25687 (3. mükerrer) sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan, 5281 sayılı Vergi Kanunlarının Yeni Türk Lirasına Uyumu İle Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun.

31.03.2005 tarih ve 25772 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan, Dernekler Yönetmeliği.

21.06.2006 tarih ve 26205 sayılı Resmi Gazete’de yayınlanan, 5520 sayılı yeni Kurumlar Vergisi Kanunu.

14.02.2007 tarih ve 26434 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan, 5580 sayılı Öğretim Kurumları Kanunu.

27.10.2008 tarih ve 27010 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan, Vakıflar Yönetmeliği.

ÖZGEÇMİŞ

Doğum Yeri ve Yılı	:	Bursa – 1981		
Öğr.Gördüğü Kurumlar	:	Başlama Yılı	Bitirme Yılı	Kurum Adı
Lise	:	1991	1999	Bursa Anadolu İmam-Hatip Lisesi
Lisans	:	2000	2004	Karadeniz Teknik Üniversitesi
Yüksek Lisans	:	2005	Devam Ediyor	Uludağ Üniversitesi
Doktora	:			
Medeni Durum	:	Bekar		
Bildiği Yabancı Diller ve Düzeyi:		İngilizce – İyi		
Çalıştığı Kurum (lar)	:	Başlama ve Ayrılma Tarihleri		Çalışılan Kurumun Adı
		1.	2004 2005	Net Bilişim ve Tanıtım Hizmetleri A.Ş.
		2.	2007 2008	İstanbul Uluslararası Kardeşlik ve Yardımlaşma Derneği
		3.	2008 Devam Ediyor	Destek Patent A.Ş.
Yurtdışı Görevleri	:			
Kullandığı Burslar	:			
Aldığı Ödüller	:			
Üye Olduğu Bilimsel ve Mesleki Topluluklar	:			
Editör veya Yayın Kurulu Üyelikleri	:			
Yurt İçi ve Yurt Dışında katıldığı Projeler	:			
Katıldığı Yurt İçi ve Yurt Dışı Bilimsel Toplantılar	:			
Yayımlanan Çalışmalar	:			
Diğer	:			

20.03.2009

Ahmet Furkan ÖZDEMİR