

T.C.
GEBZE TEKNİK ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

TÜRKİYE’DEKİ VAKIFLARIN
VERGİ HUKUKU AÇISINDAN
KARŞILAŞTIRMALI ANALİZİ

Abdulkadir ÇAY
YÜKSEK LİSANS TEZİ
İŞLETME ANABİLİM DALI

GEBZE
2021

T.C.
GEBZE TEKNİK ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

TÜRKİYE’DEKİ VAKIFLARIN VERGİ
HUKUKU AÇISINDA KARŞILAŞTIRMALI
ANALİZİ

Abdulkadir ÇAY
YÜKSEK LİSANS TEZİ
İŞLETME ANABİLİM DALI

Tez Danışmanı
Doç. Dr. Mesut KARAKAŞ

GEBZE
2021

GEBZE TEKNİK ÜNİVERSİTESİ	YÜKSEK LİSANS JÜRİ ONAY FORMU
----------------------------------	--

Gebze Teknik Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yönetim Kurulu'nun
06/07/2021 tarih ve 2021/28-02 sayılı kararıyla oluşturulan jüri tarafından
27/07/2021 tarihinde tez savunma sınavı yapılan ABDULKADİR ÇAY'ın tez
çalışması İŞLETME Anabilim Dalı'nda YÜKSEK LİSANS tezi olarak kabul
edilmiştir.

JÜRİ

ÜYE (TEZ DANIŞMANI) : DOÇ. DR. MESUT KARAKAŞ

ÜYE : PROF. DR. MURAT ANIL MERCAN

ÜYE : PROF. DR. FATİH YARDIMCIOĞLU

ONAY

Gebze Teknik Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yönetim Kurulu'nun
06/07/2021 tarih ve 2021/28-02 sayılı kararı.

İMZA/MÜHÜR

ÖZET

Bu tez, toplumsal hayatın önemli kurumlarından biri olan vakıfların vergi mevzuatı ile ilgilidir. Türkiye’de vakıfların idari yapıları ve tarihleri ile ilgili birçok çalışma bulunmasına rağmen, bu vakıfların tabii oldukları vergi mevzuatları, akademik açıdan ne yazık ki yeterli düzeyde incelenmemiştir. Aynı şekilde Türkiye dışındaki ülkelerde vakıfların nasıl vergilendirildikleri konusunda ilgili de oldukça kısıtlı çalışma bulunmaktadır. Bu gerçekliklerden hareket eden tez, karşılaştırmalı vaka analizi yöntemini izleyerek Türkiye ve Amerika Birleşik Devletleri’ndeki vakıfların vergi mevzuatlarını ele almaktadır. Böylece konuyla ilgili bilimsel literatürdeki önemli bir boşluğu tamamlamaktadır.

Anahtar Kelimeler: ABD, Türkiye, Vakıflar, Vergi Muafiyeti

SUMMARY

This thesis is about the tax legislation of foundations, which are one of the important institutions of social life. Although there are many studies on the history and administrative structures of foundations in Turkey, the tax legislation of the foundations has not been studied enough from an academic point of view. Likewise, there are a few academic researches regarding the tax legislations of other countries. Based on these facts, this thesis researches the the tax legislations of Turkey and the United States of America from a comparative case analysis perspective. Therefore, the thesis completes an important gap in the scientific literature about the topic.

Anahtar Kelimeler: Foundations, Tax Exemption, Turkey, USA

TEŞEKKÜR

Ders döneminin tamamlanması ve tez dönemine geçmemle birlikte vermiş olduğum uzun araya rağmen teşvikleri ve cesaretlendirmeleri beni motive ettikleri için derslerine katılma fırsatı bulduğum Sayın Hocalarım Prof.Dr.Cemal Zehir ve Prof.Dr.Halit Keskin'e, tez konusunun belirlenmesi ve yazım aşamasının nihayete ermesi dahil tüm bu süreç içerisinde verdiği destekler için tez danışmanım Doç.Dr.Mesut Karakaş'a, tüm mesaisini onlarla birlikte geçirmek suretiyle çocuklarıma hocalık eden kıymetli eşim Nagehan'a, kıymetli oğlum Hafız Muhammet Ensar'a ve dünya güzeli kızlarım Zeynep Serra ile Ayşe Sena'ya gönülden teşekkürler.

İÇİNDEKİLER

ÖZET	i
SUMMARY	ii
TEŞEKKÜR	iii
İÇİNDEKİLER	iv
SİMGELER ve KISALTMALAR DİZİNİ	vi
TABLolar DİZİNİ	vii
ŞEKİLLER DİZİNİ	viii
GRAFİKLER DİZİNİ	ix
1. GİRİŞ	1
1.1. Tezin Konusu, Amacı ve Vaka Seçimi	1
1.2. Tezin Araştırma Soruları	2
1.3. Tezin Araştırma İlkeleri ve Yöntemi	2
1.4. Tez Konusuna Dair Mevcut Literatür ve Tezin Literatüre Katkısı	5
1.5. Tezin Bölümleri	10
2. KAVRAMSAL ÇERÇEVE: VAKIF	11
2.1. Vakfın Tanımı	11
2.2. Vakıf Müessesesinin Tarihsel Gelişimi	14
2.3. Vakıf Türleri	22
2.3.1. Mazbut Vakıflar	25
2.3.2. Mülhak Vakıflar	26
2.3.3. Cemaat Vakıfları	26
2.3.4. Yeni Vakıflar	27
2.4. Vakıf İktisadi İşletmeleri	32
2.5. Amerika Birleşik Devletleri'nde Vakıflar	34
2.6. Vergi Mevzuatı ve Uygulamaları	40
2.6.1. Vakıflara Vergi Muafiyeti Tanınması ve Kamu Yararı Kavramı	43
2.6.2. Vakıflara Vergi Muafiyeti Tanınması	44
2.6.3. Kamu Yararı Kavramı	46
3. TÜRKİYE'DE VAKIFLARLA İLGİLİ VERGİ MEVZUATI VE UYGULAMALARI	48

3.1.	Kurumlar Vergisi	49
3.2.	Gelir Vergisi	50
3.3.	Katma Değer Vergisi (KDV)	53
3.4.	Diğer Vergi ve Harçlar	56
3.5.	Bağışçıların (Müteberrilerin) Vergi Karşısındaki Durumu	59
3.5.1.	Gerçek Kişiler	60
4.	ABD’DE VAKIF VERGİ MEVZUATI UYGULAMALARI	66
4.1.	Muafiyet Elde Etmek İçin Gerekenler	69
4.2.	Yasal Statü	71
4.3.	Siyasi Faaliyet ve Lobicilik Üzerine Kısıtlamalar	72
4.4.	Bağışların Kabulü	74
5.	SONUÇ VE KARŞILAŞTIRMA	75
	KAYNAKLAR	79
	ÖZGEÇMİŞ	85
	EKLER	86

SİMGELER ve KISALTMALAR DİZİNİ

Simgeler ve

Kisaltmalar

Açıklamalar

ABD	:	Amerika Birleşik Devletleri
BGK	:	Belediye Gelirleri Kanunu
HK	:	Harçlar Kanunu
GVK	:	Gelir Vergi Kanunu
IRS	:	ABD Milli Gelirler Tahsil Dairesi
KDV	:	Katma Değer Vergisi
KGK	:	Kar Gütmeyen Kuruluş
KHK	:	Kanun Hükmünde Kararname
KVK	:	Kurumlar Vergisi Kanunu
SDN	:	ABD Özel Seçilmiş Vatandaşlar Listesi
STK	:	Sivil Toplum Kuruluşu
TBMM	:	Türkiye Büyük Millet Meclisi
VGM	:	Vakıflar Genel Müdürlüğü

TABLÖLAR DİZİNİ

<u>Tablo No:</u>	<u>Sayfa:</u>
2.1: Türkiye’de Vakıf Türleri ve Güncel Sayıları	25
2.2: Türkiye’de Yıllara Göre Yeni Vakıfların Sayıları	28
2.3: Türkiye’de Yeni Vakıflar	28
2.4: Faaliyet Süresi Bir Yıl Olan Vakıflar İçin Asgari Tutarlar	46
2.5: Faaliyet Süresi Altı Ay Olan Vakıflar İçin Asgari Tutarlar	46
3.1: Gerçek Kişilerin Bağışları İle İlgili Düzenlemeler	64
3.2: Kurumlar Vergisi Kanuna Göre Tüzel Kişilerin Bağışları	65
4.1: Kar Amacı Gütmeyen Sektöre Genel Bakış	67

ŞEKİLLER DİZİNİ

Sekil No:

Sayfa:

2.1: Dini ve Ekonomik Kurumların Vakıf Bağışlarıyla Kombinasyonu

22

2.2: Türkiye’de Vakıf Türleri

24

GRAFİKLER DİZİNİ

<u>Grafik No:</u>	<u>Sayfa:</u>
2.1: Türkiye’de Faaliyet Yürüten Yeni Vakıfların Yıl Bazında Dağılımı	29
2.2: Hedef Kitlesine Göre Yeni Vakıfların Dağılımı	30
2.3: Yeni Vakıfların Coğrafi Bölgelere Göre Dağılımı	31

1. GİRİŞ

1.1. Tezin Konusu, Amacı ve Vaka Seçimi

Bu tezin konusu, sivil toplum kuruluşları içerisinde önemli bir yere sahip olan vakıfların tabi oldukları vergi mevzuatları ile ilgilidir. Tez, dünya genelindeki vakıfları vergi mevzuatı açısından karşılaştırmanın ve bu karşılaştırmalar neticesinde iyi örneklerin ülkemiz mevzuatına kazandırılmasının faydalı olacağı kanaatinden hareketle, ABD örneğini analiz etmeye amaçlamaktadır. Bunun için vakıfların toplumsal tarihinde köklü bir yere sahip olduğu düşünülen Türkiye ile Amerika Birleşik Devletleri (ABD) incelenmektedir. Tezde vaka olarak Türkiye'nin seçilmesinin temel sebebi, Türk devlet ve toplum geleneğinde vakıf kültürünün köklü bir yere sahip olması ve vakıflara ait kurumların tarihsel süreçte kalıcı bir yer edinmesinden ötürüdür. Tezde karşılaştırma olarak ABD'nin seçilmesinin sebebi ise bu ülkedeki vakıflara yönelik izlenen vergi muafiyeti düzenlemelerinin, uluslararası literatürde iyi örnekler arasında gösterilmesinden ötürüdür. Sivil toplum kuruluşlarının nasıl tanımlanacağı hususunda tam bir birliklilik olmamakla birlikte, bu kurumları en iyi şekilde ifade eden tanımın yine bu kurumların çok yaygın ve güçlü olduğu ülkelerin başında gelen ABD olduğu dile getirilmektedir. STK yasal olarak en iyi bu ülkede düzenlenmiştir (Şahin ve Öztürk, 2011: 15). Her ne kadar bu ifade gereğinden fazla iddali da olsa ABD örneğinin incelemeye değer olduğuna işaret etmektedir. Özdemir'e göre ise ABD, kar amacı gütmeyen kuruluşlar açısından çok özel bir örneği oluşturmaktadır. Bu ülkede KGK devletten bile eskidir (Özdemir, 2010: 148).

ABD'de doğmuş, yardımseverce bağışların ve gönüllülüğün biçimlendirdiği bir toplumda büyümüş ve Osmanlı tarihi üzerine çalışmış biri olarak Amy Singer, Türkiye'de geçirdiği dönemin onu yardımseverlik uygulamalarıyla dolu başka bir toplumla temasa geçirdiğini ve bu uygulamaların birçoğunun ABD'de karşılaştıklarına benzediğini ifade etmektedir: “O zamandan bu yana dünyada uygulandığı şekliyle yardımseverlik hakkında daha çok şey öğrendim. Yine de benim konuyla ilgili sorularım ve merakım Osmanlılar ve Türkiye’den başladı” (2008). Sonuç itibarıyla tezde bir yandan köklü vakıf geçmişine sahip bir ülke ile güçlü ve köklü yasal mevzuatı ile ilgili vakıfların finansal faaliyetlerini kolaylaştırıcı örneklerle sahip bir ülke karşılaştırılmaktadır. Bunun devamında sonuç bölümünde bu iki ülke, vergi

mevzuatları açısından karşılaştırılmakta ve ardından Türkiye için bazı öneriler sunulmaktadır.

1.2. Tezin Araştırma Soruları

Bu tez şu üç temel araştırma sorusuna cevap aramaktadır:

- Türkiye’de ve ABD’de faaliyet gösteren vergi muafiyetine haiz vakıflara yönelik nasıl bir vergi mevzuatı uygulanmaktadır?
- Türkiye ve ABD, vakıflara yönelik uyguladıkları vergi mevzutlarında hangi yönlerden benzeşmekte ve ayrışmaktadır?
- ABD örneğinden Türkiye adına çıkartılabilecek öneriler nelerdir?

1.3. Tezin Araştırma İlkeleri ve Yöntemi

Tez yukarıda ifade edilen araştırma sorularına cevap verebilmek ve bahsi geçen amacına ulaşabilmek için; öncelikli olarak betimleyici ve açıklayıcı anlatım biçimlerinin kendilerine özgü dinamiklerinden dengeli şekilde yararlanmıştır. Bunun yanı sıra tezde araştırılan konunun daha rahat analiz edilmesi adına tanımlama ve karşılaştırma yollarına başvurulmuştur. İkinci olarak tez konusu, ağırlıklı olarak sosyal gözlemlere dayandığı için, çıkış noktası itibariyle nitel bir araştırma desenine dayalı olarak hazırlanmıştır. Bunun için konuya dair nitel verilerden istifade edilmiştir. Ancak tez her ne kadar çıkış noktası itibariyle nitel bir araştırma olsa da çalışma boyunca nicel verilere ihtiyaç duyulduğu için, gerek resmi kurumların gerekse özel kuruluşların konuya dair destekleyici nicel verilerinden de istifade etmiştir. Bu doğrultuda nicel veriler konusunda literatürde genel kabul gören Vakıflar Genel Müdürlüğü, İlim Kültür Eğitim Vakfı (İLKE) ve Türkiye Üçüncü Sektör Vakfı (TÜSEV) gibi kurumların ve kuruluşların verilerinden yararlanılmış ve buralardan elden edilen veriler, tezin ilgili yerlerinde tartışılmıştır.

Öte yandan tezde araştırma yöntemi olarak vaka analizi kullanılmıştır. Sosyal bilimler araştırmalarında sıklıkla başvurulanan bir yöntem olan vaka analizi yöntemi için Türkçe literatürde örnek olay, örnek inceleme, olay incelemesi gibi farklı isimlerle de kullanılmaktadır. Ancak bu çalışmada sosyal bilimlerde en sık kullanılan vaka analizi yöntemi tercih edilmiştir. Bu bağlamda vaka analizi, bir çalışmanın baştan sona karşılaştığı veya karşılaşacağı her aşamanın detaylı incelenmesini mümkün kılan bir yöntemdir. Bu sayede bir vaka, olay ya da durum özelindeki tüm gelişmelere tüm

ayrıntlarıyla vakıf olunabilmektedir. Bu da vaka analizinin en önemli avantajı olarak kabul edilir. Buna karşın bu tür çalışmaların nitel yönünü oluşturan verilerin subjektif yorumlanması ise vaka analizine dayalı çalışmaların en önemli dezavantajı olarak kabul edilir. Böylesi riskleri en aza indirmek içinse vaka analizine dayalı çalışmaların nicel kısmında özellikle verilerin doğruluğuna dikkat edilmesi ve derinlemesine inceleme yapılması gerektiği düşünülür (Yin, 2003: 1).

Bogdan ve Biklen'e (2018) göre vaka analizlerinin alt türleri arasında şunlar yer almaktadır:

- Gözleme dayalı vaka analizleri
- Yaşam tarihine dayalı vaka analizleri
- Belgelere dayalı vaka analizleri
- Organizasyonların geçmişini inceleyen vaka analizleri
- Mikroetnografi analizleri
- Çok vakalı analizler
- Karşılaştırmalı vaka analizleri

Bu tez kapsamında tercih edilen vaka analizi ise kapsam gereği, karşılaştırmalı vaka analizidir. Tezde Türkiye ile ABD'deki özel statü sahibi vakıfların vergi mevzuatı karşısındaki durumu karşılaştırmalı olarak analiz edilecektir. Karşılaştırmalı vaka analizi, iki veya daha fazla vaka çalışmasının birbirine benzer ve birbirinden ayrılan yönlerinin vurgulanarak kıyaslama yapılmasıdır. Bu yöntem nitel ve nicel araştırma yöntemlerini içerisinde barındırdığından, bir tür şemsiyeye benzetilir (Brancati, 2018: 202). Sayısal verilerin toplanması ve kıyaslanması itibarıyla nicel yöntem oluşurken, bu verilerin yorumlanmasıyla nitel araştırma tekniğine başvurulmuş olur. Burada dikkat edilmesi gereken nokta, bu vakalardan elde edilen bulguların sadece bu vakalara has olması ve başka vakalar için önyargı oluşturmamasıdır. Aksi takdirde böyle bir durumda yanlış sonuçlara ulaşılması söz konusu olabilir (Solomon et al., 1999, Akt. Dedeoğlu, 2002: 75-92).

Vaka analizinin temel araştırma ilkesi tündengelim yöntemine dayanır. Buna göre analiz yapılmadan önce tüm veriler toplanır ve araştırmanın yapılabilirliği incelenir ve ardından keşfedilen ipuçları ile araştırmanın yol haritası belirlenir. Bu yol haritasının aşamaları ise sekiz alt başlıktan oluşur (Yıldırım ve Şimşek, 2008):

1. Araştırma sorularının geliştirilmesi: “5N1K¹” sorularıyla çalışmada genel yargılara ulaşılır ve çalışmanın temeli atılır.
2. Araştırmanın alt problemlerinin geliştirilmesi: Çalışma, farklı ve daha güvenilir sonuçlara ulaşabilmesi için alt problemlere ayrılır ve bu problemler geliştirilir.
3. Analiz biriminin saptanması: Çalışmanın bu aşaması vakayı tanımlamaya yöneliktir. Analiz biriminin saptanması ile vakanın sınırları ve kapsamı belirlenir.
4. Çalışılacak vakanın belirlenmesi: Vaka analizi çalışmalarında, her çalışma bir vaka olarak sayılabilir ancak kaliteli bir çalışma olması araştırmanın öznel olmasına bağlıdır. Diğer bir deyişle, dikkat edilmesi gereken husus bu tarz çalışmaların kendine has özellikleri barındırmasıdır ve genellik oluşturmamasıdır.
5. Araştırmaya katılacak bireylerin ve vakaların seçimi: Vaka analizlerinde katılımcı ya da vaka sayısı genelde az olur; çünkü araştırmalar derinlemesine yapılır. Burada amaç genelleme yapılabilmesi değil çalışmanın nitelikli olmasıdır.
6. Verinin toplanması ve toplanan verinin alt problemlerle ilişkilendirilmesi: Çalışmalarda mümkün mertebe belge, görüşme, gözlem türleri gibi farklı alt kaynaklar olmalı ve bunlar olabildiğince yüksek düzeyde birbirleriyle ilişkilendirilmelidir.
7. Verinin analiz edilmesi ve yorumlanması: Vaka analizi çalışmalarında verilerin analitik stratejiler ile yorumlanması niteliği artırır.
8. Vaka analizinin raporlaştırılması: Vaka analizleri, karma şekilde nicel ve nitel bir araştırma yöntemine dayandığından kabarık bir çalışma ile sonuçlanır. Ancak konunun okuyucular tarafından daha iyi anlaşılması için tüm veri ve çalışmalara yer verilmesi gerekir.

Bir karşılaştırmalı vaka analizinin net bir biçimde tartışılması ve nitelikli bir sonuca ulaşabilmesi için tasarımın doğru seçilmesi gerekir. Buna göre vaka analizleri işlevlerine bağlı olarak da tasarlanabilir. Bu tasarım çeşitleri ise üç türde ele alınır. İlk olarak “en benzer sistem tasarımı”, önemli bağımsız değişkenlerde birbirine benzeyen

¹ 5N1K: Ne, Neden, Nasıl, Nerede, Ne Zaman, Kim

ancak korelasyon kurduğu bağımlı değışkenler yönüyle farklılıklar gösteren durumları ele alır ve bunun nedenlerini irdeler (Charrad, 2001: 38).

İkinci olarak “en farklı sistem tasarımı”nda, bağımsız değışkenlerin birbirinden tamamıyla farklı olduğu ancak bağımlı değışkenin yani sonucun aynı olduğu vakalar incelenir. Dolayısıyla bu kadar farklılığa rağmen sonucun aynı olmasının nedenleri araştırılır (Walt, 1996: 47-49).

Son olarak “en benzer ve en farklı sistem tasarımlarının birlikte kullanılması”, iki tasarımın tek başlarına yetersiz kaldığı kanaatinin ortaya çıkması durumunda başvurulmuş bir vaka analizi tasarımıdır. Bu tasarım aynı sonuca varan farklı nedensellik ilişkilerini de dikkate alır. Süreç içerisinde bazen bağımlı değışkenler, bazen bağımsız değışkenler farklı olabilir. Böyle durumlarda neden-sonuç ilişkilerinin daha net bir biçimde ortaya konması için bu tasarım kullanılır (Çarkoğlu, 2013: 96).

Karşılaştırmalı vaka analizi yönteminin kullanılacağı bu çalışmada yukarıda bahsedilen planlama doğrultusunda çalışmanın kurgusu oluşturulmuş ve veriler derlenip yorumlanmıştır. Çalışmada yöntem olarak vaka analizinin kullanılma nedeni ilgili ülkelerin vakıflarının daha yakından tanınma fırsatını yakalamaya uygun olmasıdır. Analitik çalışma ve çözüm üretme noktasında önemli avantajlar barındıran vaka analizi ile konuya daha geniş bir perspektiften bakılabilmekte ve derinlemesine araştırmalar yapılabilmektedir. Böyle bir çalışmanın niteliğinin artırılması adına hem birincil hem de ikincil kaynaklardan veriler kullanılmıştır.

1.4. Tez Konusuna Dair Mevcut Literatür ve Tezin Literatüre Katkısı

Bu çalışma Türkiye ve ABD’de vergi muafiyetine haiz vakıf statüsündeki kurumların vergilendirilmesini karşılaştırmalı bir şekilde incelemeyi amaçlamaktadır. Bu bağlamda çalışmanın buradaki literatür taraması, Türkiye’de vakıfların vergilendirilmesini, ABD’de vakıfların vergilendirilmesini ve iki ülkede vakıfların vergilendirilmesi konusunda kıyaslamayı içeren kitap, tez ve makale formatındaki çalışmalar esas alınarak üç aşamada gerçekleştirilmiştir. Ayrıca buradaki kapsamlı literatür taraması, YÖK Ulusal Tez Merkezi, Google Akademik ve Harzing’s Publish or Perish gibi bir çok ulusal ve uluslararası akademik veri tabanları üzerinden Türkçe ve İngilizce dillerinde çaprazlama şekilde yapılmıştır.

Türkiye’de vakıfların geçmişi cumhuriyetin çok öncelerine dayandığı için kurumsal olarak vakıflarla ilgili literatür oldukça zengindir. Bu nedenle Türkiye’de vakıfların vergilendirilmesi konusunda birçok çalışma mevcuttur. Ancak doğrudan bu tezin konusuyla ilgili çalışmalar dört kategoriye ayrılabilir: vakıfların vergilendirilmesiyle ilgili genel çalışmalar, vakıfların vergilendirilmesiyle ilgili sorunları ele alan çalışmalar, vakıflara bağlı iktisadi işletmelerle ilgili çalışmalar ve son olarak vakıfların vergi muafiyeti ile ilgili çalışmalar.

Vakıfların vergilendirmesindeki genel incelemeler konusunda Erkan Aydın’ın çalışması önem arz etmektedir. Aydın (2016) çalışmasında vakıfların hukuki niteliğine, vakıflara ait iktisadi işletmelerin ve iktisadi işletme dışındaki gelirlerin vergilendirilmesine ilişkin kapsamlı bir inceleme yapmaktadır. Çalışmada yöntem olarak ilgili kanun hükümleri, Hazine ve Maliye Bakanlığı düzenlemeleri ve yargı kararlarından faydalanılmaktadır. Emrah Ağın’ın tez çalışmasında ise Türkiye’deki vakıfların ve diğer benzeri kuruluşların vergi kanunları karşısındaki genel durumu ele alınmaktadır. Çalışma dernek ve vakıf karşılaştırmasının yanı sıra üçüncü sektör kuruluşlarına çeşitli vergi kanunlarında ve diğer kanunlarda tanınan muafiyet konularını ele almaktadır. Benzer bir çalışma Özcan Altunkura (2012) tarafından yapılmıştır. Bu çalışmada vakıfların işleyişlerini ve onların vergi kanunları karşısındaki durumlarını muhasebe işlemleri ile birlikte değerlendirilmektedir. Vakıfların Türk Vergi Hukuku karşısındaki durumunu farklı bir perspektiften ele alan Uğur Öztürk’ün (2016) çalışmasında, bir yandan vakıfların Türk vergi kanunları karşısındaki durumu incelenirken diğer yandan da uluslararası finansal raporlama standartları temelinde mali tablolarının hazırlanması ve Türk Medeni Kanunu’na tabi olarak kurulan vakıflarda yürütülmesi gereken denetim çalışmalarına yer verilmektedir. Yine yöntemsel ve yaklaşım olarak farklı bir çalışma Emine Demir (2020) tarafından ortaya konmuştur. Demir’in çalışmasında vakıfların gelir gider durumlarına ilişkin bölümlerin ardından, vakıfların vergilendirme işlemlerinin Türk vergi kanunu karşısındaki durumunu açıklamaktadır. Bu bağlamda vakıfların finansal işlemlerine yönelik muhasebe uygulamalarına da yer verilmektedir.²

² Vakıfların vergilendirilmesiyle ilgili diğer genel çalışmalar için bkz: Hayati Şahin ve Tevfik Başak Ersen, Vakıf ve Dernekleri İlgilendiren Vergi Uygulamaları ve Kamu Yararı Statüsü Mevcut Durum ve Öneriler, TÜSEV Yayınları, Mart 2018; Hasan Atılgan, Türkiye’de Dernek ve Vakıfların Vergilendirilmesi, Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Maliye Ana Bilim Dalı, Mali Hukuk Bilim Dalı, İzmir, 1998; Barış Tunçay, Türk Vergi Mevzuatında Dernek ve Vakıfların Vergilendirilmesi, Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler

Türkiye’de vakıfların vergilendirilmesiyle ilgili sorunları ele alan çalışmalar ise daha azdır. Ahmet Furkan Özdemir (2009) çalışmasında dernek ve vakıf gibi tüzel kişiliklere tanınan ayrıcalıkların, bu yapıların ticari ilişkilerde araç olarak kullanıldığını ifade ederek, Türk vergi mevzuatındaki bu bağlamdaki eksiklik ve sorunlarına dikkat çekmektedir. Kemal Eliş (2017) tarafından ortaya konan çalışmada da vakıfların iktisadi işletmelere sahip olmaları neticesinde ortaya çıkan vergilendirme hususunda yaşanabilecek sorunlar, muhasebe işlemlerindeki sorunlar temelinde ele alınmaktadır. Son olarak Engin Özden’in (2017) çalışması dernek ve vakıfların, ticari faaliyetlerin gizlenmesiyle doğrudan ya da bağışçı görünümündeki mükelleflere aracılık etmek suretiyle dolaylı olarak vergi kaçırma amacına hizmet eden kuruluşlar olarak kullanılmaları hususundan hareket ederek, konuya ilişkin çözüm önerilerine yer vermektedir. Aslında sorunlarla ilgili çalışmaların vakıfların sahip olduğu iktisadi işletme ya da iktisadi faaliyetleri neticesinde elde edilen tecrübelerle dayalı olarak ortaya çıktığı görülmektedir. Bu nedenle diğer bir kategorimiz olan vakıflara bağlı iktisadi işletmelerle ilgili çalışmalar tamamlayıcı bir nitelik taşımaktadır.

Ebru Günaydın’ın (2010) çalışmasında ise Türk Medeni Kanunu’na göre kurulan vakıfların ve bunların kurdukları iktisadi işletmelerinin Gelir Vergisi Kanunu ve Kurumlar Vergisi Kanunu karşısındaki durumları incelenmektedir. Duran Erdem’in (2011) çalışmasındaysa, vakıfların vergilendirilmesi konuları, vakıfların muhasebe işlemleri ile birlikte kapsamlı bir şekilde ele alınmaktadır. Ayrıca Türkiye’deki vakıflar ve vakıflara bağlı iktisadi işletmelerin kuruluşları, işleyişleri ve vergi ve diğer kanunlar karşısındaki durumları açıklanmaktadır. Murat Doğan ve Şafak Narbay (2000) biraz daha farklı ve özel bir perspektiften konuyu incelemiştir. İkisinin ortak çalışması vakıfların iktisadi amaç taşımamakla beraber, bir vakfın esas amaçları adına gelir kazanmak için iktisadi işletmesine engel bir düzenlemenin de bulunmamasından

Enstitüsü, Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Manisa, 2013; Ahmet İşeri, Türk Vergi Hukuku Açısından Vakıflar, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, 27 (3-4), 1970, ss. 249-268; Cenker Göker, Azınlık Vakıflarının Vergilendirilmesine Bir Bakış, Ankara Barosu Dergisi, 2, 2009, ss. 29-31; Oğuzhan Arslan, “Vakıfların Kurumlar Vergisi ve Gelir Vergisi Karşısında Durumu”, Vergi Sorunları Dergisi, 373: 68, 2019; Fatih Gür, “Gelir ve Kurumlar Vergisi Açısından Vakıflara Yapılan Bağış ve Yardımların Vergisel Avantajları”, Yaklaşım Dergisi: 283, Temmuz 2016; Sait Öcal, “Vakıfların Vergilendirilmesi İle İlgili Düzenlemeler”, Vergi Dünyası Dergisi, 257, 2003, ss. 38-39; Cemali Özkan, Tüm Yönleriyle Dernekler ve Vakıflar: Vergilendirilmesi, Muhasebesi, Hukuku ve Mevzuatı, Ankara, Yaklaşım Yayınları, 2000; Şahin Mehmet ve Dönmez Canan Öykü, “Vakıf ve Derneklerin Vergilendirilmesi ve Denetimi”, E-Yaklaşım, 15, 2004.

hareket etmekte ve bu bağlamda vakıfların iktisadi işletmeye sahip olabilmesinin kapsamı ve sınırlılıklarını ele almaktadır.

Son kategori Türkiye’deki vakıfların vergi muafiyetine sahip olmalarına ilişkindir. Emre Kaçar’ın (2010) çalışmasında, vakıfların vergi muafiyetini nasıl kazandığı, vergi muafiyeti şartları ve hâlihazırda vergi muafiyeti almış vakıfların faaliyet alanları gibi konular anlatılmaktadır. Tamer Budak ise ölçeği biraz daraltarak vergi muafiyeti konusunu vakıf üniversiteleri üzerinden ele almaktadır. Vakıflar tarafından kurulan üniversitelerin eğitim faaliyetlerinin Katma Değer Vergisi’ne tabi olup olmadığının belirsizliğinden hareket eden çalışma, eğitim hizmetlerinin vergiye tabi olup olmaması konusunu incelemektedir. Engin Özden (2015) ise vakıflardan vergi muafiyeti tanınanlara, faaliyetlerine destek sağlamak ve dolayısıyla devletin kamu hizmeti yükünü azaltmak gibi amaçlarla statü ve mali kazanımlar içeren çeşitli ayrıcalıklar sağlandığını ifade ederken, vakıflara sağlanan geniş ayrıcalıkların diğer kişiler açısından ortaya çıkan etkilerinden bahsetmektedir.

Türkiye’deki vakıfların vergilendirilmesi üzerine yapılan çalışmalarda olduğu gibi ABD’deki vakıfların (foundations) vergilendirilmesi çalışmalarında da ilk olarak vakıfların vergi hukuku karşısındaki genel durumunu anlatan çalışmalar ortaya çıkmaktadır. Bu bağlamda ABD’de vakıflar ile ilgili inceleme yapılırken ilk akla gelen yer Milli Gelirler İdaresi’nin (Internal Revenue Service) resmi internet sitesidir. Bu sitede ABD vergi mevzuatında vakıfların yeri ve ilgili kanunlar gibi pek çok bilgiye ulaşmak mümkündür. Bunun yanında Charles Clotfelter’in (1985) oldukça kapsamlı çalışmasında, ABD’deki vergi politikalarının hayırseverlik üzerindeki ilişkisi incelenmektedir. Vakıfları bu bağlamda ele alan çalışma, vergi politikalarının vakıflara etkisini de bağışçıların davranışları üzerinden sunmaktadır. Yine oldukça kapsamlı bir çalışma olan Bruce Hopkins ve Jody Blazek’in (2003) çalışması ise 16 bölümden oluşan detaylı bir çalışmadır. Bu çalışmada vakıflar, hukuk ve mali açıdan birlikte değerlendirilmektedir. Bu bağlamda vakıfların vergi hukuku karşısındaki uygunluğu ele alınmaktadır. Yine Hopkins’in bir başka çalışması, vergiden muaf olan organizasyonlar bağlamında vakıfları ele almaktadır.

Genel incelemelerden başka ABD’deki vakıfların vergilendirilmesi ile ilgili yapılan pek çok çalışma, vakıfların kâr amacı gütmeyen (nonprofit) statüsü ve ticari işletmeleri ile ilgili hususlarda yapılmaktadır. Susan Rose-Ackerman’ın (1982) dikkat

çekici çalışmasına göre kâr amacı gütmeyen kuruluşların “ilgisiz” ticari gelirleri üzerindeki mevcut vergiler, sorunla başa çıkmak için uygun bir yol değildir ve hatta önlediğinden daha fazla “adaletsizlik” üretmektedir. Bir başka “ilgisiz” gelirlerin vergilendirilmesiyle ilgili çalışma Cordes ve Weisbrod tarafından yapılmıştır. Çalışmada kâr amacı gütmeyen kuruluşlar ile kar amaçlı faaliyet yürüten kurumların ve sivil toplum kuruluşlarının “ilgili” ve “ilgisiz” faaliyetlerinin birbirinden farklı olarak vergilendirilmesi üzerine bir inceleme yapılmaktadır.

Literatürde dikkati çeken bir başka alan ise vakıfların vergilendirilmesinde eyalet ve federal devlet nezdinde vergilendirilmelerinin kıyaslanması ve incelenmesidir. James Alm ve Daniel Teles’in çalışması (2017) ABD’de vakıfların vergi bakımından ayrıcalıklı durumuna dikkat çekerken, kâr amacı gütmeyen kuruluşların (vakıflar dâhil) vergi muamelesi hakkında bazı temel materyaller sunduktan sonra bu kuruluşlara yönelik eyalet ve federal vergi politikası hakkında bilinenleri ve bilinmeyenleri incelemektedir. Benzer bir çalışma Boris Bittkert ve George Rahdert (1976) tarafından yapılmıştır. Bu çalışma, dini, eğitim, yardım, kamu ve özel hayır kurumları (private foundations) gibi pek çok vakıf statüsündeki kuruluşun federal vergi mevzuatı karşısındaki durumunu incelemektedir.

Yine bir başka açıdan üçüncü sektör adı altında kar amacı gütmeyen organizasyonlar olmaları bakımından ABD’de vakıfların vergilendirilmeleri üzerine çalışmalar yürütülmektedir. Lester Salomon’un çalışmasında, vakıflar da dâhil edildiğinde vergilendirme tartışmalarının ortaya çıktığı kar amacı gütmeyen sektörde (nonprofit sector) yapılan faaliyetlerin, devlet (government) karşısındaki durumu ele alınmaktadır.

Netice itibariyle Türkiye ve ABD’de vakıfların vergilendirilmesi ile ilgili yukarıda yapılan literatür taramasında, ilgili ülkeler özelinde pek çok çalışmanın yapıldığı ve yeterli birikimin olduğu görülmektedir. Ancak gerek ulusal gerekse uluslararası literatürde Türkiye ve ABD’deki vakıfları, vergi mevzuatları açısından karşılaştırmalı şekilde ele alan kitap, tez ya da makale formatında bir çalışmaya yaptığımız literatür taramasında ulaşamadık. Dolayısıyla tezin, en özgün yanı bu iki ülkeyi “vergi muafiyetine haiz vakıflara” karşı uyguladıkları vergi mevzuatları açısından karşılaştırıyor olmasıdır. Tez bilimsel literatüre de bu yönüyle özgün bir katkı sunacağı düşünülmektedir.

1.5. Tezin Bölümleri

Bu tez toplam beş bölümden oluşmaktadır. “Giriş” bölümü altında sırasıyla tezin konusu, amacı, vaka seçimi, soruları ve yöntemi izah edilmektedir. Bunun yanı sıra aynı bölümde, konuya dair mevcut literatür genel hatlarıyla anlatılmakta; tezin önemi ve literatüre katkıları tartışılmaktadır. Ardından gelen ikinci bölümde vakfın tanımı ile başlayıp tarihsel gelişimi ile devam eden genel bir kavramsal çerçeve çizilmekte, kurumsal olarak vakıf türlerinin ne olduğu ve nasıl bir vergi mevzuatına tabi oldukları farklı boyutlarıyla ele alınmaktadır. Yine bu bölümde güncel vakıf istatistikleri hakkında bilgilendirmeler yapılmıştır. Ayrıca bu bölümde vakıf iktisadi işletmeleri ile ABD’deki vakıflara dair bilgilendirmeler yapılmaktadır. Tezin üçüncü kısmında Türkiye’deki vakıfların vergi mevzuatı açısından analizi yapılmaktadır. Yine bu bölümde bağışçıların vergi karşısındaki durumu hakkında bilgiler verilmektedir. Son olarak üçüncü bölümde vergi mevzuatı uygulamaları ele alınırken yapılan karşılaştırmalardan yola çıkılarak sunulan önerilerin, tezin sunacağı katkı açısından önem arz eden satırlar olduğunu ifade etmek gerekir. Bunu takiben dördüncü bölümde ABD’deki vakıfların vergi mevzuatları analiz edilmektedir. “Sonuç” bölümünde tez boyunca elde edilen bulgular bir araya getirilip değerlendirmeler ve karşılaştırmalar yapılmıştır.

2. KAVRAMSAL ÇERÇEVE: VAKIF

2.1. Vakfın Tanımı

“Vakıf” kelimesi Arapça kökenlidir ve anlamı itibariyle durmak, durdurmak, dik durmak, hareketsiz kalmak (sabitlemek), bir şeyi ayırmak (tahsis) manasına gelen bir fiil olan “vegafe” (وَقَفَ) kelimesinden gelmektedir (kelimenin durma, durdurma ifadesine tekabül eden mastar halidir). Kelime anlamı itibariyle bir eşyanın sabit hale getirilmesini ifade eden vakıf, terim anlamı itibariyle ise eşyaya ve kullanım amacına, sahibi tarafından hususiyet kazandırması suretiyle hem eşyayı hem de kullanım amacını sabitlemektir, o amaca tahsis etmektir. Belirli bir eşyayı belirli bir amaca mahsus sabitlemektir. Kelimenin ikinci bir anlamı ise hayır kurumudur (Çizakça, 2017: 11).

Vakfın tanımının ilk olarak Ömer Hilmi Efendi (1842-1935) tarafından kaleme alınan Ahkâm’ul Evkâf isimli eserde yapıldığına işaret edilmektedir. Bu tarife göre vakıf, menfaati ibadullaha ait olur veçhi ile bir aynı Cenab-ı Allah’ın mülkü hükmünde olmak üzere temlik ve temellükten mahbus ve memnu kılmaktır. Yani bir eşyayı Allah rızası için fayda üretmek maksadıyla, alım-satım dışında tutmaktır. Vakıf kurumu üç kavramdan oluşur: hayrat, akarat ve vakıf. İyilikler anlamına gelen hayrat kavramı, kurumun felsefesini, toplumun ihtiyacı olan hedefleri için alan bir anlam ifade eder. Akarat, kurumun sürekliliğini sağlayacak olan akarlardır, gelir kaynaklarıdır. Vakıf ise kurumun hukuki altyapısını oluşturan bir akid işlemidir ki, bu İslam’ın belli ilkeleri sayesinde kurucunun hür iradesiyle kurumun yasal statüye kavuşturulması anlamına gelir (Yediyıldız, 2017: 16).

İslami açıdan vakıf, herhangi bir malı esas itibariyle ise bir gayrimenkul mülkü, menfaati hayri bir hizmetin yerine getirilmesine tahsis edilmek şartıyla ve bu hizmetin sonsuza kadar devamı niyetiyle, vakfeden kişinin mülkiyetinden ve alım satım gibi ticari amaçlara konu olmaktan çıkarılarak, özel bir mülkiyet kategorisine aktarma ve o kategoride tutma anlamına gelmektedir (Kozak, 1985: 16). Günümüz koşulları göz önünde bulundurulduğunda, vakfın tanımı içerisinde dile getirilen varlığı temsil eden mala karşılık gayrimenkul mü akla gelmelidir? Bu husus ayrı bir tartışma konusu olarak ele alınmalıdır. Zira günümüz iktisadi hayatına bakıldığında, varlığın anlamının sabit eşyanın ya da gayrimenkulün ötesine bir yere geçtiği görülmektedir.

Konuyla ilgili araştırmalara yer veren kaynakların, ağırlıklı olarak vakıf kelimesinin hukuki karşılığına dikkat çektiğı ve daha çok meselenin hukuki boyutu üzerine yoğunlaştığı görölmektedir. Türk Medeni Kanunu’nun 101. maddesinde tanımlandığı şekliyle vakıf, gerçek veya tüzel kişilerin yeterli mal ve hakları belirli ve sürekli bir amaca özgüllemeleriyle oluşan tüzel kişiliğe sahip mal topluluklarıdır. Bir malvarlığının tamamı veya o malvarlığı üzerinden elde edilmiş ya da elde edilecek olan her türlü gelir veya ekonomik değer olarak tanımlanabilecek tüm hakların vakfedilebilmesi sözkonudur.

Vakıf, taşınır veya taşınmaz bir değerin belirli gayelerle bir amaca tahsisinden doğan, hukuki statüye ve süreklilik kavramına sahip, malın doğrudan kendi kendini temsil ettiği, tescilinden sonra kurucusu dâhil herkesi bağlayan hukuki bir akittir (Öztürk, 1995: 21). Vakfın tescilinden sonra kurucusu dâhil hiçkimse vakıf senedi dışına çıkma selahiyetine sahip değildir. Yine başka bir tanımda vakıf, insanlarla beraber mevcut olan karşılıklı dayanışma ve başkalarına iyilik yapma duygusunu hukuki statüye kavuşturan ve ona süreklilik kazandıran, tüzel kişiliğe sahip hukuki ve sosyal bir müessese olarak ifade edilmiştir (Akbulut, 2007: 63). Vakıf kurumuna sürekli iyilik yapma arzusunun müesseseleşmiş hali diyebiliriz.

Vakfın tanımını ele alırken, farklı toplumların konuya bakış açısındaki ayrışma, henüz tanımlama aşamasında dahi dikkat çekmektedir. Türk tarihinde yer alan örneklere bakıldığında “vakıf bilinci”, meseleye birlikte var olma anlayışı olarak yaklaşıyorken, batılı toplumlardan gelişen şekliyle “sivil toplum anlayışı” devlete alternatif politikalar üretme hatta zaman zaman devlete rağmen varolma mücadelesi olarak ele alınmıştır. Zira bu tür sosyal kurumların doğal olarak içerisinde bulunduğu toplumların sosyolojik ve kültürel yapılarına ve inançlarına göre biçimlendiğı görölmektedir.

Batılı anlamda sivil toplum anlayışının temelleri, sanayi devrimi öncelerine dayanmaktadır ve o dönemde yaşanan derin eşitsizliklerde kendine zemin ve hayat bulmuştur. İslam toplumlarında ise o dönem için benzer anlamda eşitsizlikler söz konusu değildir, tam aksine vakıf bilincinden gelen toplumsal dayanışma örneklerinin o dönemlerde önemli düzeyde eşitsizlikleri giderici fonksiyon icra ettiğı görülecektir.

Batıda çatışmayı esas alan bir sınıf yapısı varken, İslam toplumlarında dayanışmayı esas alan bir toplum yapısı vardır (Abay, 2012: 277). İbn Haldun, insan tabiatında her iki karşıt yönün bir arada bulunduğu görüşünde olmakla beraber genelde insanın kötülükten, saldırganlıktan çok iyiliğe, işbirliğine yatkın olduğunu ifade eder. İşte insanın bu özelliği toplu halde yaşamayı kolaylaştırmaktadır (Kozak, 1999: 157). İnsan insanın kurdudur anlayışı ile toplumsal hayatta insanı bir birine düşman gören anlayışın iyiliğe yatkın olma halini anlaması kolay olmayacaktır.

Sivil toplumun demokratik ülkelerde yine demokrasi ile birlikte geliştiğinden bahsedilirken aynı sivil toplumun demokratik ülkelerde devlete rağmen varolma çabası içerisinde olmasının kendi içinde çelişkiler barındırdığı söylenebilir. Her iki yapı da kendi içinde süreklilik sağlayacak bir döngü oluşturmayı hedeflemektedir ancak biri varolanı paylaşmak suretiyle mevcudiyetini muhafaza ederken diğeri sürekli olarak tüketmekte ve tüketmeyi teşvik etmektedir. Zira sivil toplum kavramının tanımlarına bakıldığında her zaman siyasal bir yönünün olduğu görülür, bu durumda işin içerisine çıkar sağlamak gibi vakıf bilinci ile taban tabana zıt bir anlayış girer. Konu bu boyutu itibariyle çalışma kapsamımızın dışında yer almasına rağmen bu hususun belirtilmesi de önem arz etmektedir. Nihai olarak vakıf anlayışının daha çok sosyal anlamda, sivil toplum anlayışının ise daha çok siyasal anlamda bir derinliğe sahip olduğu söylenebilir.

Osmanlı İmparatorluğu döneminde ihtiyaçlara ve sosyal düzene göre çeşitli ‘sivil unsurların’ toplumun içinde yer aldığını söyleyebiliriz. Bu anlamda özellikle işlevsel açıdan vakıf, medrese ve lonca sisteminin toplum içerisinde aldığı role dikkat çekmek gerekir. Bu müesseselerin her biri devlet dışı alanlar oluşturarak siyasal gücü dengelemektedirler. Ayrıca bu müesseseler toplumsal alanın işler halde kalmasını sağlamakta ve ihtiyaçların merkezi bir idare olmaksızın da giderilebileceğini göstermekteydi. Sonuç olarak bahsi geçen kurumların sivil toplumun bir siyasal sistem içinde oynaması gereken rolleri oynadıkları görülmektedir (Sunar, 2021: 28). Yukarıda da ifade ettiğimiz gibi vakıf kurumu Osmanlı toplumunda gerek sosyal gerekse iktisadi açıdan dengeleyici bir rol üstlenmiştir. Devlete rağmen varolma gibi bir iddia ile değil devlet ile birlikte varolma gibi bir ideal ile hareket edildiği görülmektedir.

Kurumsal anlamda bir sivil toplum örgütlenmesi olarak vakıflar, dünyada henüz sosyal adalet, sosyal refah, dengeli gelir dağılımı, sosyal güvenlik ve sosyal hizmet gibi kavramların telaffuz edilmediği dönemlerde, Doğu ve İslam toplumlarında özellikle de Osmanlı toplumunda devletin organizasyon şemasında yer almayan ama devletin ilgisi ve bilgisi dâhilinde bu kavramların içeriğini doldurmaya yönelik sosyo-ekonomik ve sosyo-kültürel bir faaliyet alanı ve örgütlü sivil dayanışma örneği olarak teşekkül etmişlerdir (Arslan, 2018: 63).

Vakıf müessesesi tarihi seyri içerisinde gelişerek ve genişleyerek hayat boyunca insanlığın ihtiyaç duyduğu bütün hususları ele alıp işlemiş ve sonuç olarak ortaya çıkan meselelere çözüm anlamında toplum hayatı içerisinde her zaman önem arz eden bir müessese olmuştur. Türk İslam kültürüne bakılacak olursa, birçok medeniyete beşiklik etmiş Anadolu'da kamu hizmetlerinin vakıflar eliyle yürütüldüğü görülecektir. Günümüzde vakıflar güncelliğini koruyor ve amaçlarını gerçekleştirmeye devam edebiliyorlarsa, kuruluş aşamasında sosyal dengeye verilen önem sayesinde. Toplum içerisinde ortaya çıkan yardımlaşma hareketlerini sadece alışveriş ve mübadele esasına indirgemek eksik bir yaklaşım olacaktır. Bu bakımdan her cemiyetin, gelişme ve tekâmülünü sağlarken hem mübadele esasını hem de yardımlaşma ve hayır kurallarını birlikte tanzim ve tertip etmesi lazım gelir (Öztürk, 1995: 30).

2.2. Vakıf Müessesesinin Tarihsel Gelişimi

Sahip olduğu dini, dili, ırkı ya da yaşadığı coğrafya her ne kadar farklı da olsa, dünya üzerinde yaşayan tüm insanların tarihin her döneminde barış ve huzur arayışı içerisinde olduğu ve tüm gayretini mutlu bir hayat sürdürme arzusunu gerçekleştirmeye yönelik ortaya koyduğu bir gerçektir. Günümüz insanı da aynı şekilde bu hedefe ulaşabilmek için sosyal ve ekonomik gelişmişliğin sürdürülmesi, tabii servetin korunması ve daha iyi bir hayat standardının yakalanması için, kişi hak ve özgürlüğüne saygı gösterilmesi, herkes için temel kamu hizmetlerine kolayca ulaşabilen sağlıklı ve güvenli bir hayat ortamı hazırlanması, nihayet kültürel farklılıkların ve kimliklerin muhafazası için küresel dayanışma ve işbirliği yoluna gidilmesi taleplerini dile getirmektedir (Öztürk, 2005: 9). Bu açıdan vakıf bilinci ve bu bilincin gereği olan toplumsal duyarlılık ve yardımlaşma, tarihin her döneminde farklı şekillerde gündeme gelmiş ve bu ihtiyaç çeşitli yöntemler ile giderilmeye çalışılmıştır.

Peygamber Efendimiz Hz.Muhammed'in (s.a.v) Hayber'deki hurma bahçesi için Hz.Ömer'e tavsiye olarak "*istersen aslını vakfedip hasılatını tasadduk et*" önerisinde bulunduğu hadis kaynaklarınca aktarılmaktadır (Müslim, Vasiyye 15). Bu ifadenin ortaya koyduğu prensiplerin, vakıf bilincinin temelini teşkil eden prensipler olduğu söylenebilir. Her konuda olduğu gibi vakıf ve vakfetme konusunda da Hz.Peygamber'in liderliğini ve tavsiyelerini gören Müslümanlar, zaman içerisinde her alanda Allah rızası için vakfetmekten geri durmamış, adeta imkânları nispetinde yarış içerisinde olmuşlardır. Bu bakış açısı, günümüzde diğerkâmlık olarak da ifade edilmekte ve gerek yardımlaşmayı teşvik etme gerekse sivil toplumun gelişimi açısından bireysel bilinçlenme adına sıkça dile getirilmektedir. Günümüzde sivil toplum kuruluşlarında görev yapanların sahip olması beklenen gönüllülük ve katılımcılık gibi kriterlerin vakıf çalışmalarında da fazlasıyla mevcut olduğu görülmektedir. Vakıfların en önemli özelliklerinden biri de sivil niteliğiyle öne çıkan bir girişim olarak önemli derecede kamusal bir rol icra edebilmesidir.

İhtiyaç sahibi birine gıda yardımında bulunmak veya bir miktar para vermek gibi süreklilik arz etmeyen sadakalar olduğu gibi bir gayrimenkulün, bir çeşmenin veya bir hurmalığın belirli bir süre için alışveriş hayatı dışında (extra commercium) tutulması suretiyle yararlanma hakkının kamuya ve yoksullara mahsus hale getirilmesi gibi süreklilik arz eden sadakalar da sözkonusudur ve Resul-i Ekrem bunları sadaka-i cariyeye olarak nitelemiştir ayrıca bu hususta teşvikleri de olmuştur. (Hatemi, 2011: 114). İbranice daha sonra Hz.İsa'nın dili olan Aramca ve sonra da Arapça'da, bu üç Sami Diller'in tamamında sadaka terimi ortak olarak mevcuttur ve bu terim İslam Hukuku'nda "vakıf" kavramının temelini oluşturacaktır (Hatemi, 2011: 113).

Her ne kadar Türk İslam kültürü açısından vakıfların İslamiyet'in kabulü ile birlikte önemli bir kurum haline geldiği görülmekteyse de, Türk toplumları için vakıf müessesesinin İslamiyet öncesi dönemlere dayandığı da söylenmektedir (Özden, 2010: 341). İslamiyet öncesi Türk destanlarında çeşitli toplumsal dayanışma örneklerinden bahsedildiği bilinmektedir. Nitekim Yusuf Has Hacib, Kutadgu Bilig'de "*devlet yönetimi ancak yardımlaşma ile mümkün olur*" diyerek yardımlaşmanın önemine vurgu yapmıştır. Müslüman toplumlar açısından önemli fonksiyona sahip bir kurum olan vakfın, sadece Müslüman toplumlara mahsus olmadığını da bu vesile ile ifade etmek gerekir.

Tüm toplumlarda benzer fonksiyonları ifa eden kurumlara rastlamak söz konusu olabilir. Ancak vakıf müessesesi, İslamiyet’i kabul eden toplumlarda daha merkezi bir pozisyonda yer almıştır. Özellikle Osmanlı İmparatorluğu döneminde vakıf uygulamalarının geldiği nokta, çeşitlilik açısından daha sonraki dönemlerde benzerine rastlanmamış bir zenginlik seviyesine ulaşıldığını göstermektedir. Öyle güzel örnekler vardır ki, bugün en gelişmiş toplumlarda dahi mevzu bahis edildiğinde hayretle karşılanmaktadır. Örnek olarak sıcak havalarda su sebillerine dağlardan taşıdıkları karları koymak suretiyle insanların soğuk su içmesine hizmet eden vakıflar kurulmuştur.

İslamiyet öncesi Roma Hukuku’nda “family supplement” ya da “fidei comissium” adıyla benzer yapıların bulunduğu görülmektedir. Bu kurumların Roma Hukuku’nun post-klasik döneminde ortaya çıktığı ve sonrasında Bizans’ta da benzer örneklerin görüldüğü ifade edilir. Yine o dönemde kullanılan “satılamayan mal” kavramı ise Romalılar için daha ziyade aileden isimler olmak kaydıyla herhangi bir kişinin ismini devam ettirmek amacıyla alım satım işlemlerinden korunmuş olan varlık biçimine atıf yapar (Bedir, 2013: 10). Ancak bu uygulamalar İslamiyet sonrası uygulamalarla karşılaştırıldığında, sonuçları itibariyle birbirinden çok farklı olduklarını söylemek gerekir. Zira biri paylaşımı, toplumsal faydayı öncelerken, diğeri paylaşımı değil bireysel serveti korumayı öncelemektedir. Batılı toplumlarda başlangıç itibariyle vakıfların birçoğunun asil ve soylu aileler tarafından rahip olan ya da olmak isteyen çocuklarına düzenli gelir sağlamak amacıyla kurulduğu ifade edilmektedir.

Batılı toplumlardaki sivil toplum örgütleri yukarıda da ifade edildiği gibi genellikle aynı ya da benzer statüdeki bireylerin kişisel amaçlarını gerçekleştirmek için ortaya çıkarken, İslam toplumlarında durumun tam tersine olduğunu söylemek gerekir. Yani İslam toplumlarında vakıf yapılanmalarındaki maksat benzer statüdeki kişilerin ihtiyaçlarını karşılamak değil, tam tersine başkalarının ihtiyaçlarını karşılamak ve bu sayede Allah’ın rızasını kazanmak amacıyla sosyal anlamda örgütlenmektir (Abay, 2012: 278).

Ayrıca İslam hukuku Roma hukukundan farklı olarak, vakfa tüzel kişilik kazandırmıştır. Batılı örnekler bir nevi kişisel mülkiyetin devlet uygulamalarından kaçırılarak koruma altına alınmasına yönelik çalışmalar şeklinde karşımıza çıkarken,

İslam toplumlarında bu durumun aksine, vakfedilen malın özel mülkiyetten çıkarılarak tüzel kişilik kazandırılması suretiyle, vakfedenlerin dahi amaçları dışında kullanması imkânını ortadan kaldırılmıştır. Bakış açıları arasındaki bu temel farklılığın günümüzde de devam ettiğini ifade edilebilir. Zira Müslüman toplumlarda devletin yetersiz kaldığı alanlarda vakıf çalışmaları yoluyla vatandaşlara hizmet götürmek bir görev addedilirken, Batı toplumlarında bu yapıları tanımlama safhasında bile devletten ayrı hatta devlete rağmen girilen çalışmalar olduğunun altını çizme kaygısı dikkat çekmektedir.

Tarihsel gelişimi içerisinde vakıflar, özellikle Emeviler döneminde büyük bir gelişme kaydetmiştir. Bu dönemde vakıf müessesesinin kurumsallaşması açısından önemli bir eşik aşılmış ve “Vakıflar Nezareti” adıyla devlet yapısı içerisinde yer alan bir teşkilatlanma modeli benimsenmiştir. Ancak konuya modern dönemlerdeki sivil toplum tanımı açısından bakıldığında, yine Emeviler Dönemi ile gördüğümüz hanedan anlayışının batılı anlamda sivil toplumun gelişimine engel olduğu da dile getirilmektedir. O dönem için bu tür devlet yapılarının normal karşılanması gerektiğini de unutmamak icabeder.

Türkler’in İslamiyet’i kabulü, sonrasında Abbasi Devleti’nin yıkılarak yerine Selçuklu Devleti’nin kurulmasıyla birlikte doğuda Müslümanlar’ın yaşadığı topraklar Türkler’in egemenliğine girmiştir. Bu süreç vakıf müessesesinin yaygınlaştığı bir dönemin başladığını da bizlere göstermektedir. Selçuklular ve Osmanlılar gibi Türk-İslam yönetimleri, vakıf müessesesinin hukuki çerçevesinde ve maddi karşılaştırmalar açısından da çok ileri, sanat tarihi açısından da ayrıca inceleme ve takdir konusu olacak kurumlar oluşturmuşlardır (Hatemi, 2011: 116). Günümüzde özellikle turistik açıdan taşıdığı değerler ile tüm dünyanın dikkatini cezbeden mimari güzelliklere sahip eserlerin birçoğunun, inşa edildikleri günün koşullarına bakıldığında birer vakfiye oldukları görülecektir. Selçuklu ve Osmanlı Müslüman toplumu bir yandan sadaka vermek suretiyle bir hayır işlemenin ve bunu kurbet kasdı ile gerçekleştirmenin iç huzurunu ve hazzını yaşayabilmiştir. Diğer yandan ise “Allah güzeldir ve güzeli sever” Hadis-i Şerifi’nin yönlendirmesiyle ahlaki buyruğa uygun davranırken, estetik yargıya da uygun olarak sanat şaheserleri meydana getirebilmiştir (Hatemi, 2011: 117).

Günümüzde doğrudan devlet eliyle yürütülen eğitim, sağlık hizmetleri, kültürel faaliyetler ile sosyal yardımlaşma ve dayanışma gibi işler, Osmanlı Devleti döneminde hemen hemen tümüyle çeşitli alanlarda faaliyet yürüten vakıflar tarafından karşılanmaktaydı. İncalcık bu yönüyle Osmanlı'nın batılı ülkelere de örneklik teşkil ettiğini ifade etmiştir. Merhum Halil İncalcık, Osmanlı Tarihi'ne çok yönlü olarak bakarak önemli sonuçlar çıkarmasını bilmiştir (Kurt, 2016: 192). İncalcık, vakıfların Avrupa'daki şirketlerin kuruluşuna nasıl etki yaptığını Herbert J. Liebesney'e dayandırarak açıklamaktadır:

“Fransiskan Tarikatı, gayri şahsi yatırımları bir arada toplama usulünü benimsemiş ve bu uygulama daha sonraları İngiltere ekonomisinde korporasyon sisteminin ve kapitalist sistemin temel taşı olmuştur” (İncalcık, 2019: 247).

Vakıf sistemi, Osmanlı Devleti öncesi toplumların ve İslam devletlerinin uygulamalarında yer alan kurumlar ve yaşanan tecrübelerle Osmanlı'ya aktarılmıştır. Bu açıdan bakıldığında vakıf, Osmanlı Devleti'nde ortaya çıkmış ve geliştirilmiş bir kurumsal yapı değildir. Fakat Osmanlı döneminde olduğu kadar hiçbir dönemde vakıf sisteminden yararlanarak ülke zenginliklerinin paylaşılması, adil devlet yönetiminin tesisi ve erdemli şehirlerin kurulması konularında aynı başarı gösterilmemiştir (Öztürk, 2005: 19). Osmanlı İmparatorluğu döneminde 26 bin 798 vakıf kurulduğu ancak tespit edilemeyenler ile birlikte bu sayının 50 bin civarında olabileceği yapılan araştırmalarda dile getirilmektedir. 19. Yüzyılda başkent İstanbul'un taşınmaz mallarının üçte ikisi vakıf mallarıydı (Cansel, 1988: 323). Sonuç olarak Osmanlı toplumunun günümüz sivil toplum anlayışına temel teşkil edecek unsurlarla dolu olduğu görülür.

Osmanlı düzeninin, Batı'nın Rönesans sonrası gelişmelerine ve Sanayi Devrimi'ne ayak uyduramayışı ve gerileme eğik düzlemine girişi, vakıf kurumuna da yansımıştır (Hatemi, 2011: 117). Osmanlı toplumundaki batılı anlamda sivil toplum taleplerinin başlangıç noktasını, modernleşme taleplerinin başlangıç noktası ile birlikte düşünebiliriz. Sultan II. Mahmud Dönemi'nde başlayan Batılılaşma ve Batı örneğine göre kurumlaşma hareketi, vakıflar için bir merkezi örgüt kurulmasına ve kısa bir süre sonra da bu merkezi örgütün üst yetkilisi olan Evkaf Nazırı'nın Bakanlar Kurulu'na dâhil bir Bakan, bu örgütün de Bakanlık konumuna gelmesine yol açacaktır (Hatemi, 2011: 119). Sultan Abdulhamid'in Batılı kurumlarla geleneksel kurumlar arasındaki 33 yıllık dengeli yönetim politikası, 1909 yılında tahttan indirilmesi ve bu dengenin Batılı kurumlar lehine olacak şekilde bozulmasıyla sona erecektir.

Maalesef her zaman ehliyetli ve vakıf hukukundan haberdar olan kimseler Evkaf Nazırlığı görevine getirilmediğinden, suiistimallerin de önü alınamadığından ve en önemlisi de Avrupa taklitçilerinin peşin fikirli tenkitlerinden dolayı Osmanlı Dönemi'nde bile Evkaf Nezareti, kendisinden istenileni tam olarak yerine getirememiştir (Akgündüz, 2013: 370). O döneme dair Merhum Fuad Köprülü şunları aktarmıştır:

“Garb âlemine hayran oldukları için oradan gelen herşeyi iyi ve İslam dünyasına ait her müesseseyi fena gören müstakil görüşten ve tenkit kabiliyetinden mahrum ilk Avrupalılışma taratarları bilhassa Türkiye’de, vakıf müessesesi aleyhinde bir cereyan uyandırmaya çalıştılar. Tanzimat devresinde, bir aralık, vakıfların tamamıyla kaldırılması hakkında epey kuvvetli bir cereyan olduğu da rivayet edilir.” (Köprülü, 2005: 327)

Aynı dönemde Evkaf Nezareti'nin yetkisi altındaki taşınmazlar ve gelir kaynakları, Batı'ya borçlanmanın ipoteği olarak Düyun-i Umumiyye baskısı altında bulunan yöneticilerin ilgisini çekecektir. Bu dönemde vakıf mallarına sanki Fransız Devrimi sırasındaki Katolik Kilisesi'nin servetine benzer bir konumdaymış gibi, vakıf kurumunun kendisine de Fransız Devrimi sloganlarıyla karşı çıkılacaktır (Hatemi, 2011: 119).

Her ne kadar yeni bir devlet ve toplum projesi ile girilmiş olsa da Cumhuriyet döneminde sivil toplum örgütlenmesi açısından Osmanlı'dan gelen siyasal ve toplumsal kültürün büyük ölçüde devam ettiği görülmektedir. Bu dönem içerisinde ayrı bir yere sahip tek partili dönemin ise iddia ettiği modernleştirici anlayışa ters düşen hiç bir örgütlenmeye geçit vermediği bilinmektedir (Abay, 2012: 280).

Vakıflar idaresi, Cumhuriyet Dönemi'nde 1967 yılına kadar İsviçre Medeni Kanunu'ndan iktibas edilen Türk Medeni Kanunu'ndaki birkaç kurala bırakılmıştır. Gelin görün ki, İsviçre Medeni Kanunu'ndaki “stiftung” (foundation) terimi vakıf terimini tam olarak karşılamamaktadır ve bu dönemde “vakıf” ifadesinin yerine, kullanım amacını tam olarak karşılamayan “tesis” ifadesi kullanılmıştır. Bu dönem bir bakıma Osmanlı'ya tepki psikolojisi içinde Osmanlı'dan müdevver müesseselerin kendi kendine tasfiyeye terk edildiği bir dönem olarak telakki edilebilir (Zaim, 1990: 145).

Cumhuriyet Dönemi'nde Medeni Kanun'un 4 Ekim 1926'da kabulü ve yürürlüğe girmesiyle birlikte, vakıflar alanında uygulanacak hukuk bakımından bir iki başlık ortaya çıkmıştır. Medeni Kanun'un yürürlüğe girmesinden önce, Osmanlı

Hukuku'na göre kurulmuş olan eski vakıfların birdenbire Medeni Kanun hükümlerine tabi kılınması, o dönem şartlarına göre uygun görülmemiştir. Medeni Kanun'un ne şekilde uygulanacağını gösteren Tatbikat Kanunu'nun 8. maddesi'nde "eski vakıflar için ayrı bir tatbikat kanunu çıkarılacağı" belirtilmişti. Ancak bu tatbikat kanunu çıkarılıncaya kadar devrim kanunları ve bazı özel kurallar ile bazı vakıflar tasfiye edildi (Hatemi, 2011: 120). Böylece Osmanlı döneminden gelen geleneksel kurumların hilafet ile birlikte tasfiyesi için ilk adımlar atılmış oldu. Vakıflar açısından ikinci ve en önemli adım ise dört ay sonra gelecektir ve Evkaf Vekâleti ilga edilecektir.

Batılılaşma hareketlerinin başladığı dönemden Cumhuriyetin İlanı'na varan süreçte, Halife'nin ağırlığına karşı denge oluşturma kaygılarından da hareketle vakıflar idaresini, Maarif veya Evkaf Nezareti'ne değil, Şeyhül İslam'a bağlama yoluna gidilmişti. Daha sonra hilafetin kaldırılması ile birlikte Evkaf Vekâleti'nin ilga edildiği ve kurulan Diyanet İşleri Başkanlığı ve Vakıflar Genel Müdürlüğü ile Şeyhül İslamlık ile Vakıflar İdaresi'nin tekrar birbirinden ayrıldığı görülmektedir.

İsviçre Medeni Kanunu'ndaki "stiftung" (foundation) teriminin vakıf teriminin tam olarak karşılığı olmadığı ve vakıf ifadesinin yerine "tesis" teriminin kullanıldığından yukarıda bahsedilmişti. Aynı şekilde 1961 Anayasası'nda da dernekler alanında örgütlenme hürriyetinden bahsedilmekle birlikte, bir cemiyet, bir insan topluluğu niteliğinde görülmediği için vakıf bashine yer verilmediği görülmektedir. Sonuç olarak 1926 yılında Türk Kanunu Medenisi'nin kabulü ile başlayan ve 13.07.1967'de 903 sayılı yasalaşan "Türk Kanunu Medenisi'nin birinci kitabının ikinci babı üçüncü faslının değiştirilmesi ve bu kanuna bazı madde ve fıkralar eklenmesi, bazı vakıfların vergi muafiyetinden faydalandırılması hakkındaki kanun"a kadar geçen süreçte kurulan vakıf sayısı ancak bir elin parmaklarını aşar nisbetteydi. Bu soruna ilgili kanunun gerekçesinde (Ek-A) de şu ifadelerle açıkça yer verildiği görülmektedir:

"Medeni Kanun'un yürürlüğünden 1967 yılına kadar Türk kamuoyunda gerekli ilgiyi görmeyen vakıf müessesesi yeniden ele alınmış ve senelerin uygulaması içinde belli olan hukuki ihtiyaç giderilmeye çalışılmıştır."

Yine 1967 yılında yapılan yeni bir düzenleme ile Medeni Kanun'un eski adı ile "tesis" yeni adı ile "vakıf" kurumuna ilişkin hükümleri değiştirilmiştir ve "vakıf" terimi yeniden kullanılmaya başlanmıştır. Bu kanun ile vakıfları ve bunlarla ilgili işlemleri vergiden muaf tutan ve istisnalar getiren yeni hükümler konulduğu gibi

yürürlükte bulunan hükümlerin bir kısmı da değiştirilmiş bulunmaktadır (İşeri, 1970: 249). Kanunun yürürlüğe girmesinden 21.06.1971 tarihine kadar 903 sayılı kanuna göre 107 yeni vakıf kurulmuştur ve bu vakıflardan on tanesi vergi muafiyetini elde edebilecek kapasiteye de ulaşmıştır. Bu durum, o dönemde çıkarılan yeni kanunun sosyal talep ve eğilimlere uygunluğunun ve gerçek bir ihtiyaca cevap verdiğinin delili olarak ifade edilmiştir.

Vakıf müessesesi, insan psikolojisiyle, dini inançlarla, iktisadi ve sosyal hayatın kesiştiği bir noktada yer almaktadır. İnsanoğlunun manevi tatmin açısından çağlar boyu arayış içerisinde olduğu gerçeğini gözönünde bulundurarak konuya yaklaştığımızda, vakıf müessesesi üzerinden işaret edilen kesişme noktasının toplumun inanç değerleri ile örtüşen anlamda hizmetler icra eden kurumların iktisadi ve sosyal hayatın bir parçası olarak yer almasının önemine işaret ettiğini görebiliriz. Yukarıda işaret edilen işbirliğinin gerçekleştiği dönemlerde vakıflar büyük bir gelişme göstermiştir. Toplumsal, kültürel şartlara ve beklentilere göre insanlarda zaman zaman önemli bir güdü haline gelen ve ön plana çıkan, hayatında ve ölümünden sonra hayırla yâdedilme, iyi bir kişi olarak bilinme gibi psikolojik motiflerin, vakıf sistemi yoluyla, iktisadi, mali ve sosyal yönden arzulanan bazı hizmetleri gerçekleştirmede ne derece etken olabildiği tarihteki örnekleriyle ortadadır (Kozak, 1985: 55).

Vakıflar başlangıçta ferdi ve ictimai ihtiyaçların karşılanması amacıyla ortaya çıkmıştır. Ancak zaman içerisinde gerek ihtiyaçların gerekse topluma hizmet noktasında fırsatların çeşitlenmesi, vakıf faaliyetlerinde de çeşitliliğe yol açmıştır. Vakıflar cemiyet hayatında meydana gelen değişime ve gelişmelere uygun olarak içinde bulundukları toplumların sos-kültürel yapısı, ekonomik imkânları ve kabiliyetleri oranında değişmiş ve gelişmiştir (Öztürk, 2005:19). Günümüzde vakıflar sadece hayır işleri için kurulmamakta, toplumun birçok sorununa farklı bakış açıları ve yenilikçi çalışma yöntemleriyle çözüm aramaktadır. Bu doğrultuda gerek vakıfların gerekse yürüttükleri hizmetlerin günümüz koşullarına uyum sağladığı ve bu koşullara göre kategorize edildiği görülecektir.

şekilleri bakımından farklı kategoriler altında tasnif etmek mümkündür ancak çalışma yeni vakıflar üzerine olduğu için detaylara girilmeyecektir. Ayrıca bu çalışmada Medeni Kanun'dan sonra kurulmuş ve 30.07.2003 tarihli ve 4962 Sayılı Kanun'un 20. Maddesi'ne göre "vergi muafiyeti" elde etmiş olan vakıfların vergi mevzuatı açısından analizi yapılacaktır. İlgili kanun maddesi konuyu şu şekilde ifade etmektedir:

"Gelirlerinin en az üçte ikisini nev'i itibarıyla genel, katma ve özel bütçeli idarelerin bütçeleri içinde yer alan bir hizmetin veya hizmetlerin yerine getirilmesini amaç edinmek üzere kurulan vakıflara, Maliye Bakanlığının önerisi üzerine Cumhurbaşkanıca vergi muafiyeti tanınabilir."

Görüldüğü gibi bu kurumlara kâr amacı gütmedikleri ve kamu yararına faaliyet yürüttükleri göz önünde bulundurularak özel bir statü tanımlanmıştır ve bu statü gereği hem vakıflar hem de vakıflara bağış yapanlara vergi mevzuatı karşısında bir takım kolaylıklar ve avantajlar sağlanmıştır. Ancak kanun koyucu tarafından sağlanmış olan bu avantajların zaman içerisinde anlamını yitirdiği ya da meseleyi asıl amacından uzaklaştırdığı yönünde eleştirilere de rastlamak mümkündür.

Medeni Kanun'dan önce kurulan vakıflar ise mülhak vakıflar, mazbut vakıflar ve cemaat vakıfları şeklinde tasnif edilmektedir. Bu vakıflar 2008 yılına kadar, 13.06.1935 tarih ve 2762 sayılı kanuna göre faaliyette bulunmuş, sonrasında ise 20.02.2008 tarihinde yürürlüğe giren 5737 sayılı Vakıflar Kanunu'na göre faaliyetlerini sürdürmüşlerdir.

Cumhuriyet Dönemi'nde Medeni Kanun İsviçre'den iktibas edilerek yürürlüğe girince, vakıflar alanında uygulanacak hukuk bakımından da bir ikilik doğdundan önceki bölümde de bahsetmiştik. Medeni Kanun'un yürürlüğe girişinden önce, Osmanlı Hukuku'na göre kurulmuş olan eski vakıfların birdenbire Medeni Kanun hükümlerine tabi kılınması uygun görülmemiştir. O dönemde Medeni Kanun'un nasıl uygulanacağını gösteren Tatbikat Kanunu'nun 8.Maddesi'nde "eksi vakıflar için ayrı bir tatbikat kanunu çıkarılacağı" belirtilmişti. Ancak vakıflar için tatbikat kanunu hükmünde olan Vakıflar Kanunu, Medeni Kanun'un kabulünden 9 yıl sonra ancak yürürlüğe girebildi ve eski vakıflar yeni çıkarılan Medeni Kanun'a tabi kılınmadılar.

Eski vakıflar ise vakfedenin soyundan gelen bir yöneticisi bulun(a)mayan eski vakıflar ve vakfiyesine göre mütevellişi belirlenebilen eski vakıflar şeklinde iki ayrı başlıkta ele alınırlar. Ayrıca yurtdışında kurulmuş ve Türkiye'de bulunan şube ya da temsilciliği üzerinden faaliyet yürüten vakıflar vardır. Bu vakıflara da yabancı vakıflar

Türkiye genelinde bugün aktif faaliyet yürüten tüm vakıfların sayıları ise aşağıdaki tabloda verilmiştir.

Tablo 2.1: Türkiye’de Vakıf Türleri ve Güncel Sayıları

VAKIF TÜRÜ	SAYISI
Yeni Vakıflar	5.479
Mülhak Vakıflar	255
Cemaat Vakıfları	167
Yabancı Vakıflar	12 (şube ya da temsilcilik)
Esnaf Vakfı	1

(Kaynak: Web 6, 2021)

2.3.1. Mazbut Vakıflar

Vakfedenin soyundan gelen özel bir yöneticisi bulun(a)mayan eski vakıflar, mazbut vakıflar tüzel kişiliği adı altında bir araya getirilmişlerdir. Bu vakıflar Evkaf Nezareti tarafından idare ediliyorlardı ve müstakil kuruluş senetleri ve ayrı vakfiyeleri bulunsa da ayrı bir tüzel kişilikleri yoktu. Süleymaniye Cami Vakfı ve Sultanahmet Cami Vakfı gibi vakıflar bu tür vakıflar için en bilindik örneklerdir.

5737 Sayılı Vakıflar Kanunu uyarınca; Vakıflar Genel Müdürlüğü’nce yönetilecek ve temsil edilecek vakıflar ile mülga 743 sayılı Türk Kanunu Medenisinin yürürlük tarihinden önce kurulmuş ve 2762 sayılı Vakıflar Kanunu gereğince Vakıflar Genel Müdürlüğü’nce yönetilen vakıflara mazbut vakıf denilmektedir.

Yargıtay kararına göre mazbut vakıflar tüzel kişiliği, bir özel hukuk tüzel kişiliğidir ve her tüzel kişiliğin bir yönetim organı bulunmak durumundadır. Kendisine mahsus bir tüzel kişiliği bulunmayan ve kamu hukuku tüzel kişiliğinin vesayeti altında idare edilen mazbut vakıflar için Vakıflar Genel Müdürlüğü bir anlamda vasi hükmündedir. İdari vesayet iki kamu tüzel kişiliği arasında sözkonusu olabilecek bir ilişkidir, bu nedenle mazbut vakıflar ile Vakıflar Genel Müdürlüğü arasındaki ilişki, “sui generis” bir özel hukuk vesayeti olarak görülebilir (Hatemi, 2011: 121).

Mülhak vakıfların on yıl süreyle kendi içinde yönetici atayamaması durumunda, temsil ve yönetiminin devamı açısından mahkeme kararıyla Vakıflar Genel Müdürlüğü’ne görev verilmesi sözkonusudur. Bu vakıflar mülhak vakıf statüsünden çıkarılarak mazbut vakıf olarak adlandırılırlar. Mazbut vakıflar arasına alınan vakıflara bir daha yönetici seçimi ve ataması yapılamaz.

2.3.2. Mülhak Vakıflar

Vakfiyesine göre mütevellisi belirlenebilen eski vakıflara Mülhak Vakıflar denilmektedir. Bu yönüyle Mülhak Vakıflar, Mazbut Vakıflar'dan farklı olarak tüzel kişiliklerini muhafaza etmişlerdir ancak “on yıl süreyle yönetici atanamayan mülhak vakıflar, mahkeme kararıyla Vakıflar Genel Müdürlüğü’nce yönetilir ve temsil edilirler” hükmünden hareketle, bu kategoride değerlendirilen vakıflar da Mülhak Vakıf kimliğini kaybetmek suretiyle Mazbut Vakıflar arasında değerlendirilirler.

Vakıflar Genel Müdürlüğü tarafından 5737 sayılı Vakıflar Kanunu’na göre yapılan tanımda, mülga 743 Sayılı Türk Kanunu Medenisi’nin yürürlük tarihinden önce kurulmuş ve yönetimi vakfedenlerin soyundan gelenlere şart edilmiş vakıflar “mülhak vakıf” olarak ifade edilmiştir. Sonuç olarak Mülhak vakıflar ana kategorizasyona bakıldığında, Medeni Kanunu’ndan önce kurulan vakıflardan sayılırlar.

2.3.3. Cemaat Vakıfları

Osmanlı Dönemi’nde Müslüman olmayan, Hristiyan ve Musevilerin de İslam Hukuku’na göre vakıf kurma imkânları mevcuttu. 5737 sayılı Vakıflar Kanunu’nun 3. maddesine göre, vakfiyeleri olup olmadığına bakılmaksızın 2762 sayılı Vakıflar Kanunu gereğince tüzel kişilik kazanmış, mensupları Türkiye Cumhuriyeti vatandaşı olan Türkiye’deki gayrimüslim cemaatlere ait vakıflar “cemaat vakfı” olarak tanımlanmıştır. Cumhuriyet’in kurulmasından önce gayrimüslim Türk vatandaşlarının oluşturduğu hayır kurumları, Cumhuriyet’in kurulması ile birlikte cemaat vakıfları olarak tanımlanmıştır ve bu tanım üzerine bilinirler.

1923 tarihli Lozan Antlaşması ile azınlık cemaatlerine bağlı dini ve hayri kurumların varlığının korunacağı taahhüt edilmiştir. Bu antlaşma ile varlıkları tanınan kurumlara ayrı ayrı tüzel kişilik tanımlanmış ve bu vakıfların idaresi için vakıf yönetim kurulu seçme imkânı tanınmıştır. 1936 yılında düzenlenen beyannamelerle bu vakıfların Vakıflar Genel Müdürlüğü’ndeki vakıf kütüğüne tescil ve kayıtları tamamlanmıştır. Böylece cemaatlere ait bu hayır kurumları “vakıf” olarak kabul edilmiştir. Bu vakıflar, 5737 sayılı Vakıflar Kanununun 4. maddesine göre ayrı ayrı özel hukuk tüzel kişisi olarak kabul edilmektedirler. Yine aynı kanunun 6. maddesine göre kendi mensupları arasından yönetim kurulu oluşturulur ve seçtikleri bu yönetim kurulları tarafından da yönetilirler.

Bu vakıflara azınlık vakıfları da denilmektedir. Cemaat vakıflarını, Mülhak vakıflar kategorisi içerisinde değerlendirenler de sözkonusudur. Ancak Cemaat Vakıfları, Vakıflar Genel Müdürlüğü'nün vesayeti altında olarak kabul edilmezler ve Yabancılar Hukuku'na göre hukuki statüleri belirlenir. Ayrıca yürürlükte olan Türk Medeni Kanunu'na göre belirli bir cemaati desteklemek maksadıyla vakıf kurulması mümkün değildir, bu nedenle yeni bir cemaat vakfı kurulması da hukuken sözkonusu değildir.

2.3.4. Yeni Vakıflar

Cumhuriyetin kurulmasıyla birlikte Medeni Kanun'un yürürlüğe girmesinden sonra vakıf kuruluş süreçleri ilgili kanunlarca yeniden tanımlanmıştır. Buna göre vakıf kurmak isteyen şahısların hâkim önünde dile getirdikleri irade beyanlarının mahkeme tarafından tescil edilmesi suretiyle vakıf kuruluşu gerçekleşmiş olur. Şahısların talebi üzerine, bağımsız mahkemeler tarafından kuruluş onayı verilen ve Vakıflar Genel Müdürlüğü tarafından kuruluş senedine uygunluk yönünden denetlenen vakıflara “yeni vakıflar” denilmektedir.

Eski vakıf mevzuatı ile yeni vakıf mevzuatı arasındaki bir takım uyumsuzluklar sözkonusu oldu. Bu farkın giderilmesine yönelik çalışmalar neticesinde 5737 sayılı yasanın yürürlüğe girmesi ile sağlanmıştır. Yapılan bu yasal düzenleme ile birlikte;

- Vakıfların yönetimi, faaliyetleri ve denetimi
- Yurt içi ve yurt dışındaki taşınır ve taşınmaz vakıf kültür varlıklarının tescili, muhafazası, onarımı ve yaşatılması
- Vakıf varlıklarının ekonomik şekilde işletilmesi ve değerlendirilmesinin sağlanmasına ilişkin usûl ve esasların belirlenmesi
- Vakıflar Genel Müdürlüğü'nün kuruluşu ile Genel Müdürlüğün teşkilât, görev, yetki ve sorumluluklarının düzenlenmesi amaçlanmıştır.

Vakıflar konusunda yayınlanan verilere bakıldığında, yeni vakıfların toplam sayısının günümüzde 5.479 olduğu ve toplam yeni vakıf sayısının 2009 yılından beri düzenli olarak arttığı görülmektedir.

Tablo 2.2: Türkiye’de Yıllara Göre Yeni Vakıfların Sayıları

Yıllar	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020
Yeni Vakıf Sayısı	4.881	5.003	5.089	5.093	5.211	5.313	5.352

(Kaynak: Altınsoy, 2021: 53)

Bu tabloya göre yeni vakıf statüsünde 2015 yılında 122, 2016 yılında 86, 2017 yılında 4, 2018 yılında 118, 2019 yılında 102 ve 2020 yılında ise 39 adet şeklinde artış kayıt edilmiştir. Vakıflar Genel Müdürlüğü’nce yayınlanan güncel verilere göre ise 2021 yılı itibariyle yeni vakıf sayısı 5.479 olmuştur. Yani 2021 yılında yeni vakıf statüsünde 127 adet artış sözkonusu olmuştur. Bu süreçte yeni vakıf sayısının en fazla artış gösterdiği yıl yine 127 vakıf ile 2021 yılı olmuştur, en az artışın yaşandığı yıl ise 4 vakıf ile 2017 yılı olmuştur. Süreci genel olarak ele aldığımızda ise yeni vakıf sayılarında sürekli bir artış sözkonusudur. Bu durum sivil toplumun gelişimi açısından olumlu bir tabloyu ortaya koymaktadır. 2021 yılı itibariyle gerçekleşen artış ise en fazla vakfın artışın yaşandığı yıl olması açısından oldukça dikkat çekicidir.

Ayrıca hedef kitlesine göre, yeni vakıfların yüzde 25,6 ile en çok çocuklara hitap ettiği görülmektedir. Bunu sırasıyla yüzde 16,2 ile yoksullar için kurulan vakıflar, yüzde 15 ile kadınlar için kurulan vakıflar, yüzde 13,7 ile yaşlılar için kurulan vakıflar, yüzde 11,5 ile engelliler için kurulan vakıflar, yüzde 8,1 ile belli hastalığı olanlar için kurulan vakıflar, yüzde 3,9 ile belli bir kurumda çalışanlar veya meslek sahipleri için kurulan vakıflar ve yüzde 3,6 ile çevre ve doğal hayat için kurulan vakıflar takip etmektedir. Kalan yüzde 6,1 ise diğer amaçlar için kurulmuş olan vakıflardır.

Tablo 2.3: Türkiye’de Yeni Vakıflar

YENİ VAKIFLAR	SAYISI
Sosyal Yardımlaşma ve Dayanışma Vakıfları	1.003
Çevre Koruma Vakıfları	11
Diğer Yeni Vakıflar	4.458

(Kaynak: Web 6)

2.4. Vakıf İktisadi İşletmeleri

Vakıf kurumu, medeni hukuk tüzel kişisi olarak tanımlanan statüsü ve belirli bir malın yine belirli bir amaca tahsis edilmesiyle ortaya çıkan fonksiyonu itibarıyla bir hayır kurumu olarak karşımıza çıkmaktadır. Yine bu yapılarının bir gereği olarak vakıf tüzel kişiliğiyle ticari bir faaliyetin içerisinde bulunmaları da sözkonusu değildir. Kanun koyucu tam da bu gerekçeyle vakıf tüzel kişiliğini kurumlar vergisi mükellefleri arasında telaffuz etmemiştir. Bununla beraber vakıflar, öngörülen gayelerini gerçekleştirebilmek için bir takım gelir kaynaklarına sahip olmaları gerektiği gerçeğinden hareketle, ticari faaliyet içine girip bu faaliyetlerden de gelir elde ederek, bu gelirleri gayelerine kanalize etmek gibi bir yöntem içerisinde olabileceklerdir (Öğredik, 2005: 94).

Vakıflardan, amaçları doğrultusunda faaliyette bulunmaları beklenmesi yanında bu faaliyetleri yürütürken ellerindeki malvarlıklarını muhafaza etmeleri de beklenir. Aksi halde elindeki malvarlığını muhafaza edemeyen vakıf, bir süre sonra amaçları doğrultusunda faaliyet yürütmekte de zorlanacaktır. Dolayısıyla bir vakfın amacını gerçekleştirmek üzere faaliyette bulunması gibi elindeki malvarlığını güncel ticari koşullara uygun bir şekilde değerlendirmesi de gerekecektir. Böyle bir durumda vakıfların gelirlerinin artmasını sağlamak için ticari kazanç elde etmek ya da elde edilen kazancı en uygun şekilde değerlendirmek gibi iki farklı türde yapılanma sözkonusu olmaktadır. Birincisi Türk Ticaret Kanunu'na tabi bir şirket kurmak ya da mevcut bir sermaye şirketine ortak olmaktır. İkincisi ise vakıf tüzel kişiliğine bağlı bir iktisadi işletme kurmaktır. Ancak kurulacak olan iktisadi işletmenin ticari bir şirket gibi ayrı bir tüzel kişiliği bulunmayacaktır.

Vakıfların kendi bünyesinde sermaye şirketi ya da kooperatif yapılanması olmaksızın, ticari bir faaliyet yürütmek istemeleri durumunda, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 1.Maddesi gereğince vergi mükellefiyeti tesis etmeleri gerekecektir. Bunun adı vakıf iktisadi işletmesi olacaktır. İlgili kanun iktisadi işletme için şu tanımlı yapmıştır:

“Dernek veya vakıflara ait veya bağlı olup faaliyetleri devamlı bulunan ve bu maddenin 1. ve 2. fıkraları dışında kalan ticari, sınai ve zirai işletmeler ile benzer nitelikteki yabancı işletmeler, dernek veya vakıfların iktisadi işletmeleridir.”

Vakıfların iktisadi işletme kurmasıyla birlikte, kurdukları iktisadi işletmelerden elde ettikleri kazançların kâr payı sayılıp sayılmayacağı ve bu çerçevede tevkifata tabi tutulup tutulmayacağı gibi çeşitli hususlarda farklı görüşler ve tartışmalar ortaya çıkmaktadır. Bu tartışmaları ilerleyen bölümlerde daha detaylı olarak inceleme imkânımız olacaktır.

Amaçlarını yerine getirmede vakıfların sahip oldukları gelir kaynaklarının limiti kuşkusuz oldukça etkilidir. Bağış ve yardımlara bağlı bir ekonomik yapıya sahip olan vakıfların gelir kaynakları kısa dönemde yeterli sayılsa da uzun dönemde bu bağış ve yardımların kesilmesi olası olduğundan, bu tarz vakıflar amaçlarına yetecek kaynağı bulmada sıkıntı yaşayabilirler (Arslan, 2019: 103). Vakıflar ticari kazanç elde etmek gibi bir amaç üzere kurulamaz ya da böyle bir amaç üzere faaliyette bulunamazlar. Sadece kuruluş amaçlarını gerçekleştirmek üzere ticari faaliyette bulunabilirler. Bu temel ayrımı not etmeden geçmek doğru olmayacaktır. Ayrıca vakıfların ticari faaliyetlerinin vergilendirilmesindeki temel gerekçe ise rekabet eşitliğini muhafaza etme gayesidir. Diğer ticari şirketler benzer faaliyetleri gereği vergiye tabi tutulurken, vakıf iktisadi işletmelerinin muaf tutulması haksız rekabete yol açacaktır görüşü konuya dair hâkim görüştür.

Vergi muafiyeti statüsünü elde eden vakıfların kurduğu iktisadi işletmelerin, kâr amacı gütmesi ya da kar amacı gütmemesine göre değil, cari faaliyetlerinin vakıf amaçları doğrultusunda olup olmamasına göre değerlendirilmesi daha doğru olacaktır. Vergi muafiyetine haiz bir vakfın, kendi vakıf senedinde dile getirdiği amaçlarını gerçekleştirmek için iktisadi işletme kurması gerekebilir. Ancak kurulan bu işletmeler de kurucusu olan kurumların kendileri gibi çoğu zaman kâr amacı gütmemektedir. Hatta bazı durumlar yürüttükleri kamu yararına faaliyetler itibariyle kurucu vakfın desteği olmadan faaliyetlerini devam ettiremeyecek duruma bile düşebilmektedirler.

Tüm bu faaliyetlerin sonucunda kurum zararı ortaya çıkması durumunda ise kurum yöneticileri “basiretli bir tüccar” gibi hareket etmiyor olmakla itham edilip sanki kar amacı güden bir tacir pozisyonunu muhafaza etmeleri zaruretmiş gibi değerlendirme yapılabilmektedir. Oysa kurumun kuruluş amacına uygun hareket edilip edilmediği temelinde meseleye yaklaşmak ve bu çerçevede gerekli denetimleri yürütüyor olmakla yetinmek, kurumları ve kurum yöneticilerini bu ikilemden kurtaracak ve sivil toplum faaliyetlerinin önünü açacak daha çağdaş bir yaklaşım

olacaktır. Bu nedenle iktisadi işletmeler, vakıf ve derneğin kamuya yararlı amaçlarını gerçekleştirmek için kurdukları ve bu doğrultuda faaliyet gösteren iktisadi işletmeler ile vakıf ve derneğe gelir getirmesi için amaçları dışındaki alanlarda faaliyet gösteren iktisadi işletmeler olarak ikiye ayrılmalıdır (Şahin ve Ersen, 2018: 20).

ABD Gelir İdaresi (IRS) verilerinden yola çıkarak yapılan bir araştırmada, toplumsal bilinirliği yüksek olan büyük ölçekli sivil toplum kuruluşlarının kamu finansmanı ve bağış gibi gelirlerinin yüksekliği nedeniyle ticari faaliyetlere olan ihtiyaçlarının azaldığı ve küçük çaptakilerin ise tersi bir durumla ticari faaliyetlere bağlılıklarının arttığına işaret edilmektedir (Özden, 2015: 72). Bu araştırmadan da anlaşılacağı üzere, sivil toplum kuruluşunun büyük ölçekli faaliyet yürütebilir hale gelmesi durumunda ticari faaliyetlere olan eğilimi azalmaktadır. Başka bir araştırmada ise kar amacı gütmeyen kuruluşların bağış gibi gelir kaynaklarına erişme potansiyellerini artırabilmeleri durumunda, bu kurumların ticari bir şirket gibi hareket etme eğilimlerinin azalacağına vurgu yapılmaktadır. Dolayısıyla kurumların ticari gelir dışında bağış gibi gelirler elde edebilmeleri için öncelikle büyüme potansiyeline sahip olmalarının gerektiği görülmektedir.

2.5. Amerika Birleşik Devletleri'nde Vakıflar

ABD'de genel anlamıyla sivil toplum kuruluşu olarak ifade edebileceğimiz kuruluşları isimlendirme konusunda çok farklı kavramların kullanıldığı görülmektedir (Uslu, 1999: 24). Uslu bu terimlerin en yaygın olarak kullanılanlarını şu şekilde sıralamıştır:

- Kâr gütmeyen kuruluşlar (non-profit organizations)
- Kâr gütmeyen sektör (non-profit sector)
- Gönüllü kuruluşlar (voluntary organizations)
- Kâr için olmayan kuruluşlar (not-for-profit organizations)
- Sivil toplum kuruluşları (civil society organizations)
- Hükümet-dışı kuruluşlar (non-governmental organizations, NGO)
- Üçüncü sektör (third sector)
- Bağımsız sektör (independent sector)
- Hayırsever yardım kuruluşları (charitable organizations)
- Vergiden muaf kuruluşlar (tax-exempt organizations)
- Sosyal hareketler (social movements)

Vakıflar (foundations), Amerika Birleşik Devletleri'nde hayırseverlik (philanthropy) kelimesi ile doğrudan bağlantılıdır. “hayırseverlik” kelimesi, “insanları sevmek” anlamına gelen Eski Yunanca philanthropia (filantropi) teriminden türemiştir. Vakıflar farklı isimler altında da faaliyet yürütebilmişlerdir, bu anlamda isim konusu bağlayıcı olarak görülmemektedir. Örnek olarak Rockefeller Vakfı ‘foundation’ olarak kurulmuştur. Carnegie ise ‘corporation’dır. Diğer yandan Smithsonian ‘institution’ olarak kurulmuş, Duke ise ‘endowment’, Commowearth ise ‘fund’dır.

Justice Gray'in klâsik hukuk açısından yaptığı tanıma göre ise vakıf, yürürlükteki kanunlara uygun olarak, belirsiz ya da sınırsız sayıda kişilere dinsel ya da eğitimsel faydalar sağlamak, onların nesnel varlıklarını hastalık, ızdırap ya da baskının tesirlerinden kurtarmak ya da onların hayata intibak etmelerini kolaylaştırmak veya kamusal binalar yapmak, hizmetler görmek ya da başka suretlerde aslında hükümetin görevi olan işlerde ona düşen külfeti azaltmak amacıyla yapılmış bir bağışlama suretinde daha belirli bir şekilde tanımlanabilir (İşeri, 1970: 272).

Günümüzde hayırseverlik kavramı, ortak menfaati teşvik etmek için bireylerin veya grupların gönüllü bağış yapma eylemlerini içermektedir. Aynı zamanda, vakıflar tarafından kâr amacı gütmeyen kuruluşlara resmi hibe verme uygulamasını da ifade etmektedir (Web 3, 2008). Bu bağlamda pratikte ABD’de hayırseverliği ifade eden vakıfların bir dizi kültürel unsurdan etkilenecek ortaya çıktığı kabul edilir. Güçlü dini inançlar ve gelenekler, yerli Amerikan topluluklarında toplu avlanma, yiyecek dağıtımı ve çömlekçilik uygulamaları; çok sayıda yerleşimci ve göçmen topluluk dalgası arasında karşılıklı yardım ve destek kültürleri bu unsurlara verilebilecek örneklerdendir.

Benjamin Franklin ve Stephen Girard gibi Amerikalılar iç savaştan önce vakıf kurdular. Fakat bu vakıflar tasavvurları, büyüklükleri ve faaliyet alanları itibariyle bir takım sınırlamalara sahipti. ABD’de bugün anladığımız şekliyle gerçek değere sahip ilk kurum, James Smithson adında bir ingiliz tarafından 1846 yılında kurulmuştur. Smithson 508bin doları ‘bilginin artması ve yayılması’ için kurduğu bu vakfa tahsis etmişti (İşeri, 1970: 274).

Modern anlamda olmasa da, kısmen organize şekilde ABD’de ilk vakıf ve hayırseverlik örnekleri İç Savaş’tan sonra ortaya çıkmıştır (Hammack ve Anheier, 2013: 2). Bu kurulan vakıfların önemli bir kısmı dini içerikli vakıflar olmuştur. Öyle ki özellikle 19. yüzyılın tamamında, vakıflar ülkenin ana akım Protestan mezheplerinin inşasında kilit roller de dâhil olmak üzere önemli roller oynamıştır (Hammack ve Anheier, 2013: 2). Ancak bu organizasyonlar büyük ölçüde kent yoksullarının acil sorunlarına yardım etmeyi amaçlamış, sadaka verme ve gönüllülük ile karakterize edilmiş ve çoğunlukla kurumsallıktan uzak bir yapıda faaliyet göstermiştir (Web 3, 2008). Başka bir ifadeyle o dönemde modern ve kurumsallaşmış bir vakıf anlayışı olmadığı görülmektedir.

Amerikan vakıflar tarihinde önemli isimler olan Carnegie ve Rockefeller aileleri, fonlarıyla özellikle 20. yüzyılın ilk otuz yılında vakıflar konusunda dikkate değer değişimlere yol açmıştır. Amerikan vakıfçılığının göreceli konumu, gelirleri o zamana kadar hayal edilemeyen seviyelere yükseldikçe ve hükümetin sağlık, eğitim ve refah harcamaları arttıkça, İkinci Dünya Savaşı’ndan sonra dramatik bir şekilde değişmiştir. Savaş sonrasındaki birkaç on yıl boyunca vakıflar, toplumsal hayatta neler yapabileceklerini anlamakta zorlanmıştır. Ancak 1990’lardan itibaren, vakıflar kendileri için yeni (Hammack ve Anheier, 2013: 2) ve ABD toplumu için oldukça önemli bir yer bulmaya başlamıştır.

Yirminci yüzyılın başında Amerikan vakıf anlayışında bir değişim görülmeye başlanmış ve vakıfların klasik dönemi ortaya çıkmıştır. Vakıflar bu dönem kilise, okullar ve devletten hemen sonra Amerikalılar’ın hayatında önemli bir role sahip sosyal ve kültürel güçlerden biri haline gelmiştir.

Bu dönem üç faktörün bir araya gelmesiyle vukua gelmiştir:

- Eşi görülmemiş büyüklükte servetler
- Yükseköğrenim, araştırma ve mesleklerin temelinde dini inançtan bilime dramatik geçiş
- Araştırma üniversiteleri, bilimsel topluluklar, tıp toplulukları ve halk kütüphaneleri gibi yepyeni örgüt sınıfları yaratma hareketleri.

Bu faktörlerin bir araya gelmesi, küçük bir vakıf grubunun 20. yüzyılın ilk yarısının tamamı boyunca Amerikan yaşamında çok büyük roller oynamasına yol açmıştır (Hammack ve Anheier, 2013). Bu rollerin etkisi çok hızlı sonuç vererek,

1930'lara kadar neredeyse bütün alanlara yeni bir tablo ortaya çıkarmıştır. Tıp, bilim, araştırma üniversiteleri, devlet okulları ve halk kütüphanelerine yapılan vakıf müdahaleleri, kendi kendini idame ettiren yeni girişimler ve meslekler yaratmak için çok şey yapılmıştır.

Bu süreçte Amerikan vakıfları adeta kendilerini defalarca yeniden keşfettiler ve değişirken toplumu da değiştirdiler. Ancak vakıflar sadece kendi vizyonları ve seçimleri ile değil, aynı zamanda içinde bulundukları dönemler, yasal düzenlemeler ve genel olarak Amerikan toplumunun kurumları ve fiilleri tarafından da şekillendirilmiştir (Hammack ve Anheier, 2013: 75-156).

21. yüzyıla gelindiğinde, vakıflar ABD toplumu için fevkalade mühim organizasyonlar haline gelmişlerdir. Bunun bir yansıması olarak vakıfların ve hayırseverliğin kanuni mevzuatının netleştirilmesi ihtiyacı ortaya çıkmıştır. 19. yüzyıl ve 20. yüzyılın ilk üçte ikisi boyunca, Amerikan eyaletleri ve federal hükümetler, hibe veren bir vakıf ile üniversite, kolej, hastane, kütüphane, müze veya yayınevi gibi bağışlanmış bir hayır kurumu arasında çok az ayırım yapmıştır (Hammack and Smith, 2018: 2-3). Öyle ki vakıf sözcüğünün kullanımında bir keyfilik vardı ve sözcük, bağış yapan kurumların yanı sıra hibe sağlayan fonlar için de yaygın bir şekilde kullanılıyordu (Hammack ve Smith, 2013: 3). Bu adlandırma, bağış yapan kurumların kendilerini vakıf (foundation) yerine kâr amacı gütmeyen kuruluşlar (nonprofits) olarak tanımlamasını sağlayacak başarılı bir şekilde kampanya yürütene kadar sürmüştür (Brilliant, 2000; Hall, 1992).

Bu tanımlama ve kategorik ayırım esasen ilgili sektörün genişlemesi dolayısıyla vergi başta olmak üzere, hukuki takibinin zorlaşmasından kaynaklanmıştır. İkinci Dünya Savaşı'nın sonunda başlayarak, ABD'nin yüksek gelir vergisi oranları, çoğu sadece vergi sığınakları olan yeni vakıf ve tröstlerin artmasına yol açmıştır. Dönemin Başkanı Harry Truman 1950'de bu konuyu kamuoyuna açıklamış ve yine o yıl uygulamaya yeni bir titizlik ve tanım getiren bir federal yasa hazırlanmıştır. Ancak çıkarılan yeni yasa, vergiden muaf vakıfları düzenlemede çok ileri gitmemiştir ve istenileni verememiştir. Bu nedenle 1960'larda daha eksiksiz bir reform getirmeye yönelik çeşitli girişimlerde bulunulmuştur. Bu gelişme, ABD'de hala denetleyici yasa olmaya devam eden "1969 Vergi Reformu Yasası" ile sonuçlanmıştır.

Vakıflar açısından, hayırseverlik çatısı altında düşünüldüğünde, ilgili ABD federal yasası [(501 (c) (3) İç Gelir Yasası] uyarınca üç kategori bulunmaktadır:

1. Kamusal hayır kurumları (public charities)
2. Özel vakıflar (private foundations)
3. Özel faaliyetleri olan vakıflar (private operating foundations)

Bunlardan özel vakıfların, cemaat vakıfları gibi kamusal hayır kurumlarından daha fazla kısıtlaması ve daha az vergi avantajı bulunmaktadır. Özel vakıflar ve kamusal hayır kurumları, yukarıda ifade edildiği gibi, federal bir kurum olan Milli Gelirler Tahsil Dairesinin (IRS) denetimine tabidir. 2015 yılı IRS kayıtlarına göre ABD’de 86 bin 203 vakıf bulunmaktadır (Web 5, 2021). ABD’de toplam varlıklarına göre ilk beş vakıf ise Melinda Gates Vakfı, Ford Vakfı, Getty Trust, Robert Wood Johnson Vakfı ve Kellogg Vakfı (Web 4, 2014).

Özel vakıflar genellikle bir birey, aile veya şirket (corporation) tarafından mali olarak desteklenmektedir. Birkaç farklı tür özel vakıf vardır: bağımsız, aile ve kurumsal. Esasen bu kategoriler yasal olarak tanımlanmamıştır. Daha ziyade, hayırseverlik alanında farklı türdeki özel vakıfları ayırt etmek için fiili olarak kullanılmaktadırlar. Özel vakıflar, her yıl varlıklarının en az yüzde 5’ini hibe olarak vermeli ve hayırsever faaliyetlerde bulunmalıdır. Ayrıca tüm özel vakıflar 501(c)(3) İç Gelir Kanunu kapsamında olan kuruluşlardır. Kanununa göre bir hayır kurumu, kamuya açık bir hayır kurumu olduğunu kanıtlayamadığı sürece özel bir vakıf olarak kabul edilir (Fritz, 2019). Bu noktada özel vakıfların daha iyi anlaşılabilmesi için uygulamadaki bazı kategorilerinin tanımlarını vermek yerinde olacaktır.

Bağımsız vakıflar (independent foundations), bir hayırsever, hayırseverin ailesi veya bir şirket tarafından yönetilmedikleri için aile veya şirket vakıfları gibi diğer özel vakıf türlerinden farklıdır. Genellikle bir veya bir grup birey gibi tek bir kaynaktan sağlanan bağışlarla finanse edilmektedir (Fritz, 2019). Aile vakıfları (family foundations) ise genellikle bir aileden gelen bağışlarla finanse edilmektedir. Aile vakıflarında, bağışçıların aile üyeleri vakfın yönetiminde önemli bir role sahiptir (Web 8; Fritz).

Kurumsal vakıflar (corporate foundations) veya şirket destekli vakıflar, bir şirket tarafından oluşturulan ve finansal olarak desteklenen hayırsever kuruluşlardır. Burada vakıf, şirketten ayrı bir tüzel kişilik olarak oluşturulur ancak şirket ile yakın

bağları vardır. Şirketler topluma olumlu etki yapacak kurumsal vakıflar kurar ve faaliyet programları oluştururlar. Kurumsal vakıflar, kurumsal faaliyetleriyle ilgili alanlarda veya şirketin faaliyet gösterdiği veya çalışanlarının ikamet ettiği topluluklarda bağış yapma eğilimindedir (Fritz, 2019; Web 1, 2014).

Özel vakıflardan sonra kamuya açık hayır kurumlarına değinilebilir. Kamusal hayır kurumları, Amerikan toplumunda önemli bir rol oynayan ve toplulukları şekillendirmeye ve güçlendirmeye yardımcı olan büyük ve çeşitli kar amacı gütmeyen kurumlardır. Gönüllülerin ve bağışçıların yardımlarıyla, birçok hizmet sunmaktadırlar. Ayrıca bazı eyaletlerde büyük ölçüde hükümet tarafından gerçekleştirilen birçok işlevi de yerine getirmektedirler (Fritz, 2019).

Kamusal hayır kurumları da kendi içerisinde bazı alt başlıklara bölünebilir. Bunlardan ilki, yasal kamu hayır kurumlarıdır (statutory public charities). Teknik bir hukuk meselesi olarak hayır kurumları şeklinde kabul edilir ve genellikle hibe vermek yerine hayır faaliyetleri gerçekleştirirler. Bazı yasal kamu hayır kurumlarına kiliseler, üniversiteler, okullar, kar amacı gütmeyen hastaneler ve tıbbi araştırma kurumları örnek olarak verilebilir. Yasal kamu hayır kurumları kategorisi, İç Gelir Kanunu'nun 170(b)(1) (A)(i) ila (v) arasındaki bölümleri altında sınıflandırılmıştır (Council on Foundation).

Bağışlarla desteklenen kamu hayır kurumları (public charities supported through donations), mali desteklerinin asgari bir yüzdesinin, tek bir kaynaktan ziyade, halkın geniş bir kesiminden geldiğini gösterebilen kuruluşlardır. Bu hayır kurumları, İç Gelir Yasası'nın 170(b)(1)(A)(vi) bölümü kapsamındadır. Kamu tarafından desteklenen hayır kurumlarına örnek olarak Amerikan Kızıl Haç verilebilir (Web 7).

Muafiyet sahibi işlevsel geliri olan kamu hayır kurumları (public charities receiving exempt function income), desteğinin önemli bir bölümünü program hizmet gelirinden almaktadır. Bu kuruluşlar bilet satışı gibi faaliyetlerden veya sağladıkları hayır hizmetleri için girişlerden ücret alarak gelir elde etmektedir. Bu kamu hayır kurumları, İç Gelir Kanunu'nun 509(a)(2) bölümü kapsamındadır. Bu kategorideki hayır kurumları, yatırım gelirlerinin normalde toplam desteklerinin üçte birini geçmemesini sağlamalıdır. Bu tür kurumların gelir elde etme faaliyetine örnek olarak, ziyaretçi girişi için ücret alan bir müze veya opera verilebilir (Council on Foundation).

Destekleyici kuruluşlar (supporting organizations), Milli Gelir Kanunu'nun 509(a)(3) bölümü altında sınıflandırılan kamu hayır kurumlarıdır. Destekleyici kuruluş, kendisini başka bir kamu hayır kurumuna (veya hayır kurumlarına) bağlayan veya destekleyen ve aslında desteklediği kuruluşun kamu hayır kurumu statüsünü elde eden bir kuruluştur. Destekleyici kuruluşlara bir örnek, bir üniversitenin veya hastanenin hayırsever koludur (Web 7).

Görüldüğü üzere kamusal hayır kurumları ile özel vakıflar arasındaki ayrım, federal vergi kanunuyla ilgili bir husustur. Kamusal hayır kurumları, özel vakıfların aksine, halk tarafından büyük ölçüde desteklenmektedir. 1969'dan bu yana, özel vakıflar, kamuya ait hayır kurumlarından daha katı ve daha kapsamlı federal kurallara tabi tutulmuştur. Bu kurumlara kendi kendine işlem yapma konusunda katı yasaklar getirilmiş ve herhangi bir şirkette tutabilecekleri hisse senedi miktarına ilişkin sınırlamalar konulmuştur (Council on Foundation).

Sonuç olarak, ABD'de vakıflar hayırseverlik faaliyetleri ile iç içe bir şekilde ortaya çıkmıştır. Bu ilk vakıf örnekleri kurumsallıktan ve uzun vadeli hedeflerden ziyade parçalı ve kısa vadeli aciliyet kesbeden meselelere yönelik niteliklere sahiptir. Zamanla vakıfların ve hayırsever kurumların faaliyet alanları genişlemiş ve bu kuruluşlar ABD toplumunun önemli bir parçası hâline gelmiştir. Onların bu büyüyen ölçekteki faaliyetlerinin daha çok genişlemesinin beraberinde getirdiği vergi başta olmak üzere, hukuki takiplerinin zorlaşması, onların doğru tanımlanması ve hukuki bakımdan kategorik ayrımı ihtiyacını doğurmuştur.

Söz konusu kuruluşlardan resmi olarak sorumlu olan IRS'nin özel vakıflar ve kamu hayır kurumları ayrımını vergi usulü bakımından yapması, bu ihtiyacın açık göstergesidir. Vakıfların büyüyen sayısı ve ABD toplumundaki önemli etkisi ve etkinlikleri göz önünde bulundurulduğunda, onların ülke içerisinde konumlarının önemini korumaya devam edeceği rahatlıkla ifade edilebilir.

2.6 Vergi Mevzuatı ve Uygulamaları

Vakıfların kuruluş ve faaliyetlerini sürdürme amaçları arasında kazanç paylaşımı yoktur. Ticari işletmelerin kuruluş ve faaliyet amacının kar sağlamak olduğu göz önünde bulundurulduğunda, vakıfların vergi sistemi ile ilişkilendirilmesinin tartışmalı bir konu olduğu rahatlıkla ifade edilebilir. Öyle ki vakıflardan vergi tahsil edilmesini vakıfların cezalandırılması olarak ifade edenler dahi söz konusudur.

Konunun bir diğerk boyutu da vergi muaifiyetine haiz vakıfların tüm vergilerden muaf olduğı yönündeki yanlış algının vakıf faaliyetleri alanında gönüllölük ve hayırseverlik yaklaşımına olumsuz yönde etki ediyor olmasıdır. Vergi muafiyetine haiz vakıf demek kamuoyu açısından bu kurumların hiçbir şekilde vergilendirmeye tabi tutulmadığı gibi algılanabilmektedir, oysaki böyle bir durum sözkonusu değildir. Dolayısıyla en başta bu tanımı yeniden düşünmek ve yumuşatmak bile kurumlar açısından faydalı olabilir.

Vakıflar kamu hizmetinin görölmesi bakımından âdete devletin yardımcılarındırlar. Devlet, günden güne artan nüfus, çeşit ve miktar olarak artan ihtiyaçlar karşısında kamu hizmetlerinin tümünü zamanında karşılayamamaktadır. İşte bu boşluk kamu hizmetlerini amaç edinen vakıflarca doldurulmaktadır (Saygılıoğlu, 1990: 159). Vakıflar her ne kadar kuruluş aşamasında yürütecek oldukları faaliyetler için kaynak ya da akar tahsis etmiş olsalar da, kaynakların artırılması için gelir getirici faaliyetlerde bulunmak isteyebilirler. Ancak gelir elde etme amaçlı bazı faaliyetler nedeniyle, esasen kazanç paylaşmak amacıyla kurulamayacak olan bu organizasyonlar, bazı durumlarda vergi mükellefi bazı durumlarda ise sorumlu sıfatıyla vergi kanunları kapsamına girebilmektedirler (Özden, 2015: 29).

İslam ve Türk kültürünün oluşturduğu yönetim geleneğine göre devletin görevi; adaleti sağlamak, vatandaşların can ve mal güvenliğini temin etmek ve insanlara dilediğı gibi inanma ve kendini geliştirme fırsatı vermekten ibarettir. Bu başlıkların dışında kalan eğitim, kültür ve sağlık gibi hizmet alanları esasen bir toplumun gelişmişlik ve refah düzeyini gösterir ve bu alanlarda faaliyet yürütme görevi ise esasen sivil toplum kuruluşlarına bırakılmıştır (Öztürk, 2005:11). Buradan yola çıkılarak bölüme başlarken, vakıflara yönelik vergi uygulamalarında dengeli bir model geliştirilmesinin ne derece önemli olduğunu bazı örnekler ile vurgulamaya gayret edilecektir.

Kamusal hizmetlerin yürütölmesi sürecinde destekleyici rol alması amacıyla kurulan vakıfların aşırı vergi yükü altında ezilmeleri, şüphesiz sadece vakıflara zarar vermeyecek, aynı zamanda sivil toplum eliyle yürütölün kamusal hizmetler açısından da sorun teşkil edecektir. Diğerk yandan vakıflar eliyle yürütölün hizmetlerin tamamen vergi uygulamalarının dışında tutulması da düşünölmez, zira rekabet ortamını vakıflar lehine bozduğunuzda kamusal düzen açısından farklı bir takım sorunların önü açılmış olacaktır. Nitekim tarihte yaşanmış örnekler bu açıdan bizlere ders

niteliğindedir. Bu nedenle her iki açıdan da dengenin muhafazası temel beklenti ve hedef olmalıdır. Vakıflar devlet ile toplum arasında köprü vazifesi gören kurumlar olarak ele alınacak olursa, köprünün ayaklarının dengeli bir şekilde zemin bulması hayati derecede önemlidir. Çalıştığımız konuya dair tüm tartışmalar bu dengenin sağlanması üzerine ortaya konulan farklı görüşler etrafında şekillenmektedir.

Vakıfların bir takım vergilerden muaf tutulmuş olmaları, vakıf kurmayı teşvik edici bir faktör olarak görülmektedir. Vakıflara yönelik vergi muafiyeti uygulamalarına dair örnekler tarihin farklı dönemlerinde de rastlanmaktadır. Örnek olarak Osmanlı Dönemi'nde vakıflar, olağanüstü hallerde özellikle savaş dönemlerindeki harcamalara karşılık olarak tebaadan alınan hizmet, eşya ve para şeklindeki bir vergi olan avarız vergisi ve tekâlifi örfiye vergilerinin bazılarından muaf tutulmuşlardır. Ayrıca genellikle yol üzerlerinde kurulan ve insanlara ücretsiz yeme, içme ve barınma hizmeti sunan zaviyelere bağlı yapılardan da öşür vergisi alınmadığı yerel kaynaklarda görülmektedir.

Tanzimat ile birlikte durumun değiştiği ve bu muafiyetlerin çoğunluğunun kaldırıldığı, vakıf gelirlerinin merkezi hazine yararına kullanılmaya başlandığı da bilinmektedir. Özellikle gelirleri açısından büyük olan vakıfların elde ettikleri gelirlerin, merkezi bütçe gelirleriyle bağlantılı olarak ele alınması hususu Tanzimat sonrası yaşanan konumuza dair önemli gelişmelerden biridir.

1713'te İstanbul, Edirne ve Bursa gibi şehirlerdeki birçok vakfın “evkaf muhasebesi” adlı bir maliye kalemi marifetiyle idare edilmesinden sonra 1826'da kurulan Evkaf Nezareti, vakıflar ile ilgili temel devlet kurumu olmuştur. Evkaf Nezareti tarafından idare edilen vakıflara “mazbut” diğerlerine ise “gayri mazbut” vakıflar denmiştir (Buluş, 2009: 33). Vakıf Nezaretini'nin kurulmasını gerektiren en önemli gösterge, 19. yüzyılın başları itibarıyla İstanbul'daki arazilerin hemen hemen tamamının vakıf arazisi haline gelmiş olmasıydı.

Çeşitli dönemlerde vakıflar üzerinde yapılan farklı araştırmalar, vakıfların Türk iktisadi hayatının ortalama yüzde 15,77'sine hâkim olduğunu göstermektedir (Öztürk, 1995: 25). Bahsi geçen oran, bu kurumların istihdam politikaları açısından önemine de işaret etme gerekliliğini bizlere hatırlatmaktadır. Cumhuriyetin ilk yıllarında bu oran önce yüzde 10'lara gerilemiş, daha sonra ise vakıflar hakkında Türkiye'de uygulanan tasfiye süreçleri sebebiyle dünya çapında yaşanan gelişmelerin

aksine vakıfların hem ekonomideki hem de istihdamdaki payının azaldığını göstermektedir. Vakıfların ülke istihdamına katkısı konusu bu çerçevede değerlendirildiğinde diğer iktisadi alanlarda olduğu gibi Osmanlı döneminin sonlarında devlet hizmetlerinde çalışan personelin yüzde 12'sinin, Cumhuriyetin ilk yıllarında ise yüzde 15'inin vakıflardan aylık aldığı, 1990'lara gelindiğinde ise vakıfların istihdamdaki payının büyük bir azalma ile yüzde 1'ler civarında kaldığı gözlemlenmektedir (Öztürk, 1995: 27).

Bir toplumda güçsüz ve yoksullara yardımda bulunma fikri bir tarafa bırakılarak kati iktisadi prensipler uygulanırsa, o toplumda huzursuzluk ve sosyal patlamalar meydana gelir (Öztürk, 1991: 211). Bu açıdan bakıldığında vakıf müessesesinin farklı gelir düzeyine sahip toplum katmanları arasında dengeleyici bir unsur olarak toplumsal huzurun muhafazasına yönelik önemli bir fonksiyon icra ettiği ifade edilmelidir.

2.6.1 Vakıflara Vergi Muafiyeti Tanınması ve Kamu Yararı Kavramı

Kar amacı gütmeyen ya da bu amacı geri planda bırakan vakıfların bu işlemlerini daha etkin bir biçimde yerine getirebilmeleri yönünden çeşitli yollarla teşvik edilmesi doğaldır. Vakıflara vergi muafiyeti tanınması uygulaması da bu çerçevede yürütülen uygulamalardandır (Arslan, 1996: 92). Dernek ve vakıflardan bazılarının tanınan kamu yararı statüsü, özünde vergi yoğunluklu mali avantajlar sağlanarak ya da doğrudan devlet desteği verilerek kamu yararına bir faaliyeti teşvik etmek amacıyla oluşturulan bir müessesedir (Özden 2015: 105). Bu açıdan bakıldığında gerek ilgili kategoride yer alan kurumları desteklemek gerekse devletin üzerindeki kamu hizmeti yükünü azaltmak amacıyla ihdas edilen “vergi muafiyetine haiz vakıf” statüsü ve bu statü ile birlikte dile getirilen “kamu yararı” kavramı üzerinde durulması da gerekecektir.

Derneklerde malvarlığı kazandırma ya da tahsis edilen malvarlığının yeterli olup olmamasından ziyade bir kişi topluluğunun belirli bir amaç etrafında bir araya gelmesi önem arz etmektedir. Vakıflarda ise kişi topluluğunun mevcudiyetinden ziyade amaca yönelik hizmetlerin yürütülebilmesi için yeterli olacak bir mal topluluğunun tahsis edilmiş olması önem arz eder. Her ikisinin ortak yönü ise amaca

yönelik çalışmanın, belirli bir amaç etrafında hizmet için madden ya da bedenen bir özveri ortaya koymanın, nihai olarak fedakârlığı göze almanın gerekliliğidir.

Bu açıdan bakıldığında, her iki girişimin de toplum yararına fayda üretmeyi amaç edindiğini ve saygı duyulması gereken girişimler olduğunu ifade edebiliriz ve yine her iki alternatif açısından da amaç öncelendiğinde, kurumların amacı gerçekleştirmeye yönelik birer araç olduğu gerçeği karşımıza çıkmaktadır.

2.6.2 Vakıflara Vergi Muafiyeti Tanınması

Çağdaş devlet anlayışına göre vergilendirme yetkisi devlete aittir. Bu anlamda devletin egemenlik hakkına dayanarak gerçek ve tüzel kişilerden vergi alması en tabi hakkıdır. Vergilendirme devletin en temel egemenlik haklarından biri olarak kabul edilmektedir. Vergi muafiyeti ise belirli gerekçeler ve gayelerle devletin vergilendirme hakkından feragat etmesi sonucu vergi alınması gereken bir kişiden bu verginin alınmamasıdır. Vergi muafiyeti ile devletin ne düzeyde bir feragat gösterdiğini dikkate almak gerekir. Sonuç olarak toplumun diğer kesimlerinden alınan verginin muafiyet dolayısıyla ilgili kurumdan alınmamasının bir bedeli olmalıdır. Bu bedel vergiden muaf tutulan kişilerin bu muafiyetin karşılığı olarak toplumun vergilendirilen diğer kesimine bedelsiz ya da düşük bedelle kamu hizmeti sunmasıdır (Arslan, 1996: 92).

Vakıflara vergi muafiyeti tanınmasındaki amaç, devletin üstlenmiş olduğu bir takım kamu hizmetlerini vakıfların üstlenmesi suretiyle devlet bütçesindeki kamu harcamalarının azaltılması ve bu durumun devlet bütçesindeki kamu harcamalarını azaltıcı etkisinin vakıflara sağlanan muafiyet ile vazgeçilen vergiden fazla olmasıdır (Horzum vd., 2015: 39).

Vergi muafiyeti, vakfın kuruluşu ile birlikte elde ettiği, kuruluş yoluyla gelen bir statü değildir. Vergi muafiyetinin elde edilebilmesi için ilgili vakfın bir takım gereklilikleri yerine getirmek suretiyle, Hazine ve Maliye Bakanlığı'na yazılı olarak başvuruda bulunması icabeder.

4962 sayılı Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması ve Vakıflara Vergi Muafiyeti Tanınması Hakkında Kanun'un 20.maddesine göre, mali yıl içerisinde elde ettikleri gelirlerin en az üçte ikisini nevi itibarıyla genel, katma ve özel bütçeli idarelerin bütçeleri içinde yer alan bir hizmetin veya hizmetlerin yerine getirilmesini amaç edinmek üzere kurulan vakıflara, Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın önerisi üzerine Cumhurbaşkanınca vergi muafiyeti tanınabilmektedir.

Yine 1 seri nolu Vakıflara Vergi Muafiyeti Tanınması Hakkında Genel Tebliğe göre,

“Cumhurbaşkanınca vergi muafiyeti tanınacak vakfın; sağlık, sosyal yardım, eğitim, bilimsel araştırma ve geliştirme, kültür ve çevre koruma ile ağaçlandırma konularında faaliyette bulunmayı amaç edinmiş olması gerekir. Vakfın faaliyet konusu yukarıda sayılanlar başlıklardan birisi veya birden fazlası ile ilgili olabilir. Ancak vergi muafiyeti talebinde bulunacak vakfın bu faaliyetlerinin, kamuya açık ve devletin kamu hizmeti yükünü azaltıcı etki yapacak düzeyde olması gerekir.”

Bu son cümlede yer alan “kamu hizmeti yükünü azaltıcı etki” ifadesi ile aslında kamu yararının ne demek olduğuna yönelik de bir çerçeve çizilmiş olmaktadır. Son olarak sadece belirli bir bölgeye veya belirli bir gruba hizmeti amaç edinen vakıflara vergi muafiyeti tanınmasının mümkün olmayacağı, yine ilgili tebliğde ifade edilmiş olan başlıklardan biridir.

Vergi muafiyeti elde etmek isteyen vakıflar için gereklilikler ise şu şekildedir:

1. Vakfın sağlık, sosyal yardım, eğitim, bilimsel araştırma ve geliştirme, kültür ve çevre koruma ile ağaçlandırma konularında faaliyette bulunmayı amaç edinmesi ve bu faaliyetlerinin kamuya açık ve devletin kamu hizmeti yükünü azaltıcı etki yapacak düzeyde olması gerekmektedir.
2. Vakfın sadece belirli bir yöre veya belirli bir kitleye hizmeti amaç edinmemesi gerekir.
3. Vakfın kurulduğu tarihten itibaren en az bir yıl süreyle faaliyette bulunmuş olması gerekmektedir.
4. Gelir getirici mal varlığı ve yıllık gelir tutarları, başvurunun yapıldığı yıl için geçerli olan hadlerin iki katını aşan vakıfların, faaliyet süresinin altı ay olması da yeterli görülmektedir.
5. Vakfın bilanço esasına göre defter tutuyor olması gerekir.
6. Vakfın gelir getirici mal varlığı ve yıllık gelir tutarı, vergi muafiyeti talebinde bulundukları tarihteki asgari ölçülerin üzerinde olmalıdır (bkz. Tablo 4).
7. Vakfın elde ettiği brüt gelirin en az üçte ikisini, hangi amaçlar doğrultusunda harcanacağını vakıf resmi senedinde yazılı olması ve son bir yılda veya son iki yılın ortalaması bazında bu koşulları yerine getirmiş olması gerekir.
8. Hazine ve Maliye Bakanlığı ve ilgili kuruluşlarca yapılacak inceleme sonucunda vergi muafiyeti verilmesi yönünde olumlu görüş bildirilmesi de gereklidir.

Gelir getirici mal varlığı ve yıllık gelir tutarı asgari ölçüleri her yıl Hazine ve Maliye Bakanlığı'na bağlı Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından yeniden değerlendirilmesine göre güncellenmek suretiyle ilan edilmektedir. 2021 yılı için belirlenen rakamlar ise aşağıdaki tabloda belirtilmiştir:

Tablo 2.4: Faaliyet Süresi Bir Yıl Olan Vakıflar İçin Asgari Tutarlar

Gelir Getirici Malvarlığı Tutarı	1.873.000.TL
Yıllık Gelir Tutarı	169.000.TL

(Kaynak: Web 7)

Tablo 2.5: Faaliyet Süresi Altı Ay Olan Vakıflar İçin Asgari Tutarlar

Gelir Getirici Malvarlığı Tutarı	3.746.000.TL
Yıllık Gelir Tutarı	338.000.TL

(Kaynak: Web 7)

Vakıfların vergi muafiyeti taleplerinin ilk değerlendirmesi yapıldıktan sonra Hazine ve Maliye Bakanlığı'nca ilgili vakfa vergi muafiyeti tanınıp tanınmayacağı konusunda Vakıflar Genel Müdürlüğü ve vakıf senedinde belirtilen amaçlara göre varsa diğer ilgili kurum ya da kuruluşların görüşleri alınır. Başvuru yapan vakfa vergi muafiyeti sağlanmasında herhangi bir sakınca bulunmadığına dair görüşlerin alınmasından sonra ilgili vakfın faaliyetleri ve bu çerçevede yaptıkları harcamalara dair hesapları vergi müfettişleri tarafından incelenmek suretiyle bir rapor hazırlanır. Hazırlanan rapor Cumhurbaşkanlığı kararının temelini teşkil edecektir. Nihai olarak Cumhurbaşkanlığı kararı alınması ve ilgili kararın Resmi Gazete'de yayınlanması ile birlikte başvuru sahibi vakıf, vergi muafiyetini elde etmiş olacaktır.

2.6.3 Kamu Yararı Kavramı

Dernekler için 'kamu yararı' ve vakıflar için de 'vergi muafiyeti' statüleri esas itibariyle bir mali düzenleme konusudur (Web 2, 2004). Söz konusu mevzuat ile belirlenen şartları taşımaları halinde dernek ve vakıflar için tanımlanan bu statüler, ilgili kurumlara muafiyet veya istisnalar kazandırmaktadır. Sonuç olarak bu statülerin beraberinde getirdiği muafiyetler ile istisnalar, ilgili kurumların ilk etapta finansal kapasitelerinin geliştirilmesi ve dolayısıyla bu kurumların faaliyet yürüttükleri alanlarda daha etkin ve güçlü bir şekilde hareket etmelerini desteklemek amacıyla bir tür teşvik politikası olarak uygulanmaktadır.

Vakıflara vergi muafiyeti tanınması hususuna temel teşkil eden her iki mevzuat maddesinde de kamu hizmetinden ve devletin yürütmekle yükümlü olduğu hizmet alanlarındaki yükün hafifletilmesinden bahsedilmektedir. Bu ifadelerde de açıkça görüldüğü gibi devlet kamu yararını gözetmek suretiyle, bazı vakıflar için özel statü tanımı yapabilmektedir. Bu noktada gerek dernek gerekse vakıf hizmetleri ile birlikte gündeme gelen “kamu yararı” kavramından bahsetmek gerekir. Zira STK’ların kamu yararı statüsüne sahip olup olmamaları kamusal destek konusunda belirleyici hususlardan biri olarak görülmektedir (Ayata ve Karan, 2015: 86).

Kamu yararı kavramı, haddizatında tanımlanması güç soyut bir kavram olarak değerlendirilmiştir. Bu bakımdan tanımlanması oldukça güç olan kamu yararının geniş anlamıyla siyasal, sosyal ve hukuki boyutlarına sahip soyut bir kavram olduğunu söylemek gerekir. Ancak kamu yararı kavramı, siyasal iradenin topluma yönelik politika ve faaliyetleri ile soyutluktan çıkıp somut hale gelebilmektedir (Arslan, 2016: 232). Kamu yararı, vakıf ve derneklerin hizmet alanlarını ve şeklini belirlemek ve bu kuruluşların kurumsallaşmasını sağlamak için devletin belirli koşulları yerine getiren kurumlara tanıdığı saygınlık ve imtiyaz sağlayan uygulamalar ile mali destekler olarak tanımlanmaktadır (Devlet Denetleme Kurulu Raporu, 2010: 336). 1 seri nolu Vakıflara Vergi Muafiyeti Tanınması Hakkında Genel Tebliğ’de kamu yararı kavramı ile beklentinin ne olduğuna dair “kamu hizmeti yükünü azaltıcı etki” ifadesi ile genel bir çerçeve çizilmiştir. İlgili tebliğde ayrıca kamu hizmeti kapsamına hangi başlıkların girebileceği ve bu hizmetlerin kimlere yönelik olabileceğine dair de ana hatlar belirlenmiştir.

Kamu yararı kavramı çok işlevsel bir kavramdır. Devletin doğrulamasını yapmak için kullanılır. Kısaca kamu yararı, bir faaliyete “devlet ya da kamu faaliyeti” niteliği kazandırır (Akıllıoğlu, 2011: 11). Kamu yararı kavramı, devletin doğrulamasını yapmak için kullanıldığı gibi kamusal işlerin hukuka uygunluğunu ölçmede de kullanılır (Saraç, 2002: 16). Bu tanımlamalardan da anlaşıldığı üzere, kurumların bu tanım kapsamında faaliyet yürütür konuma gelmeleri onlara sadece mevzuatta tanımlı vergi istisnası ya da avantajlarını sağlamakla kalmayıp, bunların da ötesinde kurumlara toplum nezdinde saygınlık ve itibar kazandıran bir boyuta ulaşmış görünmektedir.

3. TÜRKİYE’DE VAKIFLARLA İLGİLİ VERGİ MEVZUATI VE UYGULAMALARI

Vakıfların finansal gücü, bu kurumların yeterli düzeyde ve çeşitli gelir kaynaklarına sahip olmalarıyla doğrudan bağlantılıdır. Bu açıdan vakıflar Osmanlı ekonomisinde önemli bir yer tutmuştur. Osmanlı mali geleneği içerisinde denetlemeye dayalı ve muhasebe bilgi verme özelliklerine uygun muhasebe kültürünü, vakıflarda tutulmuş muhasebe defterlerinden okumak mümkündür. Bir başka açıdan bakıldığında vakıf medeniyetinin yüzyıllar boyunca yaşamasında bu etkin ve denetleyen kayıt düzeninin önemli rolü olduğu görülmektedir (Şensoy, 2014: 95).

Sivil toplum kuruluşları vergiler, hibeler, yardımlar gibi hususlarda çok fazla kısıtlayıcı unsurlarla karşı karşıya kalmaktadırlar. Bu da kurumların hareket alanlarını kısıtlamaktadır. Özellikle gelen bağış ve yardımların STK’ların gelirlerinin büyük bir kısmını oluşturduğu varsayılırsa, bu durum STK’ları zor bir konuma getirmektedir (Erdoğan, 2021: 72). Türk Vergi Sistemi’nde kimlerin vergi mükellefi olacağına dair hükümlere vergi kanunlarında, tanımlayıcı hükümlere ise Vergi Usul Kanunu’nda yer verilmiştir. Bu kanunun 8. maddesinde vergi mükellefi, “vergi kanunlarına göre kendisine vergi borcu tereddüp eden gerçek veya tüzel kişi” şeklinde tanımlanmıştır. Vakıf ve derneklerin vergilendirilmesi ise büyük ölçüde gerçek kişilerin vergilendirmesi ile aynıdır (Şahin, 2003: 2).

Vergi mevzuatı genel olarak vakıfların lehine bir takım istisnalar ve muafiyetler sağlamaktadır. Bu teşviklerin başında “vergi muafiyetine haiz vakıf” statüsünün elde edilmesi gelmektedir ancak bu statüyü sınırlı sayıda vakıf elde edebilmiştir. Ayrıca bahsi geçen statü ile elde edilen vergi muafiyetleri vakıfların kendilerinden ziyade vakıflara bağış yapan kişi ya da kurumların bağışlarına yöneliktir. Bu açıdan vergi muafiyetinin vakıflara sağladığı avantaj daha ziyade doğrudan değil dolaylıdır. Tüzel kişilikleri nedeniyle gerçek kişilerin elde ettikleri gelir üzerinden alınan gelir vergisi kapsamına ve kanunda sayılan kurumlardan olmamaları nedeniyle kurumlar vergisi kanunu kapsamına mükellef sıfatıyla dâhil olmayan vakıflar, her iki kanuna da sorumlu sıfatıyla dâhil edilmiştir (Özden, 2015:33).

Çalışmanın giriş bölümünde de ifade edildiği üzere, bu bölümde sadece vergi muafiyetine haiz vakıfların vergilendirilmesi üzerinde değerlendirmeler yapılacaktır. Bu statü vakıflar için 1 numaralı Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nde düzenlenmektedir. 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu, 21.06.2006 tarih ve 26205 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 13.06.2006 tarihli ve 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu ile yürürlükten kaldırılmıştır. 01.01.2006 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere yürürlüğe giren 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun uygulanmasına ilişkin açıklamalar bu tebliğin konusunu oluşturmaktadır.

3.1. Kurumlar Vergisi

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 1.maddesine göre, vakıflar kurumlar vergisi mükellefi değildirler ancak vakıfların iktisadi işletmeleri ve bu işletmelerin faaliyetleri kurumlar vergisine tabidir. 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 2.maddesi 5.bendinde iktisadi işletmeler için kullanılan tanım şu şekildedir:

“Dernek ve vakıflara ait veya bağlı olup faaliyetleri devamlı bulunan ve bu maddenin birinci ve ikinci fıkraları dışında kalan ticari, sınai ve zirai işletmeler ile benzer nitelikteki yabancı işletmeler, dernek ve vakıfların iktisadi işletmeleridir”.

Sonuç olarak tüzel kişilikleri bulunmasa da iktisadi işletmeler için diğer kurumlar vergisi mükellefleri gibi kurum kazancı üzerinden kurumlar vergisi hesaplaması yapılacaktır.

İktisadi işletme faaliyetlerinin vakfın kamu yararına faaliyetleri ile iç içe olması gibi bir durum hayatın olağan akışı gereğidir. İşte bu durumda işletme faaliyetlerinin de kendi içinde ticari faaliyetler ya da kamu yararına faaliyetler şeklinde ayrılması, kurumlar üzerinde aşırı vergi yükü oluşmasının önüne geçmek için uygulanabilir bir yöntem olarak değerlendirilmelidir.

Dernek ve vakıfların iktisadi işletmelerinin vergilendirilmesinin nedeni ekonomideki rekabet eşitliğini sağlamak şeklinde açıklanabilir (Şahin, 2016: 713). Bu açıdan kar amacı gütmek maksadıyla kurulacak olan iktisadi işletmelerin vergi muafiyetine tabi tutulmaları rekabet eşitliğine zarar verebilecek bir durumu ortaya çıkarabilir. Konu bu boyutu ile çeşitli tartışmalara kapı aralamaktadır. Cari piyasa koşulları gözönünde bulundurulduğunda, haksız rekabete yolaçması ihtimalinden ötürü iktisadi işletme faaliyetlerinin vergi muafiyetine konu edilmesinin yanlış

olacağını düşünenler olduğu gibi vakıfların amaçlarını gerçekleştirmek üzere faaliyet gösteren iktisadi işletmeleri kâr amacı gütsün veya gütmesin Kurumlar Vergisi'nden muaf tutulmalıdır görüşünü savunanlar da sözkonusudur. Bu uygulama vakıfların kamu yararına faaliyetlerini desteklemek suretiyle katma değer yaratmalarının önünü açarken aynı zamanda haksız rekabet yaratılmasını da önleyerek diğer tüzel kişilerin önünde bir engel oluşturmayacaktır (Şahin ve Ersen, 2018: 20).

3.2. Gelir Vergisi

Türkiye’de gerek gerçek kişilerin gerekse tüzel kişilerin gelirleri üzerinden alınan vergiler, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu ve 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu kapsamında ele alınmaktadır. Gelir Vergisi Kanunu’nun 1. maddesinde “gerçek kişilerin gelirleri gelir vergisine tabidir” denmektedir. Gelir vergisinin mükellefi gerçek kişilerdir, konusu ise gerçek kişilerin gelirleridir. Dolayısıyla vakıflar sahip oldukları tüzel kişilik itibarıyla gelir vergisi mükellefi değildirler. Ancak kanun bütün olarak ele alındığında ve bu kanuna dayalı uygulamalar göz önünde bulundurulduğunda, bazı durumlarda vakıflar için de gelir vergisinin varlığından söz etmenin mümkün olduğu görülecektir.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 94. maddesinde nakden veya hesaben ödeme yaptıkları sırada, istihkak sahiplerinin gelir vergilerine mahsuben tevkifat yapmaya mecbur tutulanlar arasında vakıflar da sayılmıştır. Aynı kanunun 94. maddesinin birinci fıkrasının 5/b bendinde, vakıflara (mazbut vakıflar hariç) ait gayrimenkullerin kiralanması karşılığında, bu kurumlara yapılan kira ödemelerinden yüzde 20 oranında tevkifat yapılacağı hüküm altına alınmıştır.

Vakıflar gerçek kişi olmamaları tüzel kişilik vasfını taşımaları sebebiyle gelir vergisi mükellefi olarak zikredilmemekle birlikte, bu kurumlara yapılan ödemeler üzerinden vergi kesintisi yapılmaktadır. Vakıfların faiz ve kira gelirleri üzerinden yapılan vergi tevkifatları bu uygulamaya örnek olarak gösterilebilir. Bu madde hükmü gereği, vakıfların hesaben veya nakden yaptıkları ödemeler üzerinden tevkifat yapmaları ve bunları muhtasar beyannameyle ilgili vergi dairesine beyan edip ödemeleri gerekir. Vergi tevkifatının yapılması bakımından kendisine kira ödemesinde bulunan vakfın Cumhurbaşkanınca vergi muafiyeti tanınmış vakıf olmasının önemi yoktur. Ancak, özel kanunlar ile gelir veya kurumlar vergisine ilişkin istisna veya muafiyet hükümlerini elde bulunduran vakıfların durumu farklıdır. Kanunla kurulan

vakıflar bu duruma örnek teşkil etmektedir. Günlük kullanımda vergi tevkifatı, yaygın olarak stopaj şeklinde de ifade edilmektedir. Esasen, tevkifat istihkak sahiplerinin gelir vergilerine mahsuben peşin olarak alınan vergidir. Vakıflar gelir ve kurumlar vergisi mükellefi değildirler, dolayısıyla nihai aşamada ödeyecekleri gelir veya kurumlar vergisi yoktur. Ancak vakıflara yapılacak kira ödemeleri üzerinden stopaj uygulanması, vakıfların dolaylı olarak vergi mükellefi konumuna getirilmesi sonucunu doğurmaktadır. Aynı şekilde vakıfların üzerinde oluşan stopaj yükü kadar gelirlerinde azalma olacaktır. Sonuç olarak amaçlarına tahsis edecekleri kaynaklarda da bu oranda azalma ortaya çıkacaktır.

Öte yandan, kamu kurum ve kuruluşlarına ait taşınmazların kiraya verilmesi stopaja tabi değildir. Vergi muafiyetine haiz vakıflar da kâr amacı gütmeyen, kamu yararına faaliyette bulunan ve bu suretle kamunun yükünü hafifleten sivil toplum kuruluşları olduklarından, bu kurumlara ait taşınmazların kiraya verilmesi karşılığında yapılan kira ödemeleri de stopaja tabi tutulmamalıdır.

Vakıfların gelirlerinin esas itibariyle kendilerine yapılan bağışlardan oluştuğu söylenebilir. Ancak çoğu zaman bu gelirler sınırlı olduğundan vakfın amaçlarını gerçekleştirebilmesi için yeterli olmamakta, bu nedenle ilave kaynaklara ihtiyaç duyulmaktadırlar. Vakıf iktisadi işletmeleri bahsinde, vakıfların iktisadi işletme kurmaya yönelmesinde temel gerekçelerden biri olarak bu hususa değinilmişti. Yine aynı bölümde vakıfların kurdukları iktisadi işletmelerden elde ettikleri gelirlerin kâr payı sayılıp sayılmayacağı ve bu çerçevede tevkifata tabi tutulup tutulmayacağı hususunda farklı görüşler ve tartışmaların sözkonusu olduğu da ifade edilmişti. Bu tartışmadan yola çıkarak örnek bir değerlendirme yapmak istersek, tüzüğünde amacı gençliğin eğitimi ve yetiştirilmesi olan bir vakfın bu amacı sağlamak üzere öğrenci yurdu işletmek istemesi ve bağış gelirlerinin bu hizmetlerin sağlanması noktasında yetersiz kalması durumunda, yurdun işletme maliyetlerini karşılayabilmek adına öğrencilerden katkı niteliğinde belli bedeller alması kaçınılmaz olacaktır.

Yukarıda örneklendirildiği gibi vakfın faaliyetleri karşılığında bir bedel tahsil etmesi durumunda, vergi idaresi KVK'nun 2'nci maddesinin 5 ve 6'ncı fıkralarında yer alan hükümler çerçevesinde konu ticari faaliyet olarak değerlendirilmekte ve sözkonusu vakfın iktisadi işletme üzerinden bu faaliyetleri yürütmesi beklenmektedir. Kurulacak olan iktisadi işletmeden ise tüzel kişiliği olmadığı halde, diğer kurumlar

vergesi mükelleflerinin tabi olduğu bütün mükellefiyetlerin yerine getirilmesi talep edilmekte ve vergiye tabi tutulmaktadır. Bu faaliyetlerden istifade edenlerden bedel alınmış olsa bile bu kurumlar iktisadi işletme olarak değerlendirilmemelidir. Nitekim KVK'nun 4'üncü maddesinde spor kulüplerinin idman ve spor faaliyetlerinde bulunan iktisadi işletmeleri vergiden muaf tutulmuştur.

Benzer bir düzenleme vergi muafiyetine haiz vakıfların tüzüğünde yer alan kuruluş amaçlarına uygun faaliyetleri için de gündeme getirilebilir. Zira mevcut uygulama vakıflar ve sivil toplumun geneli açısından ciddi mali yükler getirmektedir. Oysa bu tür işlemlerde amaç rekabet koşulları içinde kar elde etmek değil kamu yararına hizmet yürütmektir. Yani nihai amaç vakfın kuruluş amacının gerçekleştirilebilmesidir ve bu işlemlerden doğabilecek her türlü kazanç sonuç itibariyle vakfın amaçları için kullanılmaktadır.

Vakıflara bağışlanmış olan mal varlıklarından elde edilmek suretiyle iktisadi işletme sermayesine yapılan kâr aktarımları, ticari şirketlerde olduğu gibi herhangi bir şekilde gerçek kişilere dağıtılmamaktadır. Bu durum gözönünde bulundurulduğunda vakıf amaçları doğrultusunda yürütülecek olan faaliyetlerde kullanılmak üzere iktisadi işletmeden aktarılan kârlar sermaye şirketlerindeki sermaye paylarının getirisi olarak gerçek kişilere dağıtılan kâr gibi kabul edilerek aynı vergilemeye tâbi tutulmamalıdır (Şahin ve Ersen, 2018: 20).

Vakıf iktisadi işletmeleri veya ortak oldukları kurumlar tarafından ödenen kâr payları GVK'nun 94'üncü maddesinin 1.fikrasının 6/b-i bendi gereğince vergi kesintisine tabidirler. Vakıflar kamu hizmeti gördüklerinden bu şekilde kendilerine aktarılan kâr paylarının da kamu yararına harcanacağı kuşkusuzdur. Zaten kuruluş amaçlarını sınırlı kaynaklarla yerine getirmeye çalışan bu kurumlara yapılan kâr payı ödemeleri de stopaja tabi tutulmamalıdır. Vakıflar tarafından kurulan iktisadi işletmelerin, kurucusunun vakıf olduğu ve yine kurucu vakfın senesinde beyan edilen amaçların gerçekleştirilmesine hizmet edeceği dikkate alınarak, vakıf ile iktisadi işletme arasındaki ilişkinin üçüncü şahıslar arasındaki ilişki gibi değerlendirilmemesi gerekir. İktisadi işletmesinin zarar etmesi durumunda, bu zararı karşılamak için iktisadi işletmeye yapılan ödemeler vakıf tarafından yapılmış amaca yönelik harcamalar gibi dikkate alınabilir. Bu ödemeler transfer fiyatlandırması kapsamına girmemeli, faiz ve KDV'ye tâbi olmamalıdır (Şahin ve Ersen, 2018: 20).

3.3. Katma Değer Vergisi (KDV)

Kimlerin Katma Değer Vergisi mükellefi olacağı hususunda ilgili kanunlarda genel bir tanımlama yerine, vergiye tabi olacak işlem ya da işlemlerin özelliklerinin tek tek sayılması ve buna bağlı mükellefiyet durumunun tanımlanması gibi bir yöntem tercih edilmiştir.

Katma Değer Vergisi'nin konusu, 3065 sayılı Kanunun 1. maddesinde üç ana başlıkta toplanmıştır:

- 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 Vergisi'nin konusu kapsamına girmektedir. Yine aynı kanunun 1.maddesinde hangi işlemlerin Katma Değer Vergisi'ne tabi olacağı sıralanmıştır. Aynı kanunun 3-g bendinde ise vakıflara şu şekilde atıf yapılmıştır:

*“Genel ve katma bütçeli idarelere, il özel idarelerine, belediyeler ve köyler ile bunların teşkil ettikleri 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”*

Aynı kanunun altıncı bölümünde ise ‘sosyal ve askeri amaçlı istisnalar ile diğer istisnalar’ başlığı altında KDV muafiyeti tanınan iş ve işlemlere yer verilmiştir. Kültür ve eğitim amacı taşıyan istisnalar başlığı altında şunlar dile getirilmiştir:

*“Genel ve katma bütçeli daireler, il özel idareleri, belediyeler, köyler, bunların teşkil ettikleri birlikler, üniversiteler, döner sermayeli kuruluşlar, kanunla ve Cumhurbaşkanlığı kararnamesiyle kurulan kamu kurum ve kuruluşları, kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları, siyasi partiler ve sendikalar, kanunla kurulan veya tüzelkişiliği haiz emekli ve yardım sandıkları, kamu menfaatine yararlı dernekler, tarımsal amaçlı kooperatifler ve **Cumhurbaşkanınca vergi muafiyeti tanınan vakıfların;***

a) İlim, fen ve güzel sanatları, tarımı yaymak, islah ve teşvik etmek amacıyla yaptıkları teslim ve hizmetleri

b) Tiyatro, konser salonu, kütüphane, sergi, okuma ve konferans salonları ile spor tesisleri işletmek veya yönetmek suretiyle ifa ettikleri kültür ve eğitim faaliyetlerine ilişkin teslim ve hizmetleri”

Adı geçen kanunun aynı bölümünde, sosyal amaç taşıyan istisnalar başlığı altında ise bahsedilen kurumların faaliyetleri ile ilgili istisnalar şu şekilde sıralanmıştır:

“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 engelli bakım ve huzurevleri, parasız fukara aşevleri, düşkünevleri ve yetimhaneleri işletmek veya yönetmek suretiyle ifa ettikleri kuruluş amaçlarına uygun teslim ve hizmetleri ile bunlardan sağlık hizmeti sunanların teşhis ve tedaviye yönelik olarak birbirlerine yapacakları teslim ve hizmetler,”

Aynı maddenin (b) bendinde ise muafiyet kapsamına giren konular ve faaliyetler daha detaylı bir şekilde izah edilmiştir:

“08.02.2007 tarihli ve 5580 sayılı kanun hükümlerine tâbi özel okullarca bedelsiz verilen eğitim, öğretim hizmetlerinde ilgili dönemdeki kapasitelerinin yüzde 10’unu, 24.03.1950 tarihli ve 5661 sayılı Yüksek Öğrenim Öğrenci Yurtları ve Aşevleri Hakkındaki Kanuna Ek Kanun ile 30.04.1992 tarihli ve 3797 sayılı Milli Eğitim Bakanlığı’nın Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanunun hükümlerine göre kurulan öğrenci yurtları tarafından bedelsiz verilen yurt hizmetlerinde ilgili dönemdeki kapasitelerinin yüzde 10’unu, üniversite ve yüksekokullarda ise yüzde 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 Hazine ve Maliye Bakanlığı’na belirlenen usul ve esaslar çerçevesinde bağışlanan gıda, temizlik, giyecek ve yakacak maddelerinin teslimi,”

Aslında ‘sosyal ve askeri amaçlı istisnalar’ başlığı altında genel tanımlama ile daha geniş kapsamlı bir şekilde yer verilmiş olan istisnalara yukarıdaki gibi detaylandırmak suretiyle daha dar bir çerçeve çizilmiş olmaktadır.

Adı geçen kanunun aynı bölümünde, diğer istisnalar başlığının (d) bendinde ise şunlar ifade edilmektedir:

“İktisadi işletmelere dâhil olmayan gayrimenkullerin kiralınması işlemleri, Milli Eğitim Bakanlığı’na bağlı okullarda kantin olarak belirlenen alanların okul aile birlikleri tarafından kiraya verilmesi işlemleri ile Sağlık Bakanlığı’na bağlı hastane, klinik, dispanser, sanatoryum gibi kurum ve kuruluşların yapacağı Gelir Vergisi Kanunu’nun 70 inci maddesinde belirtilen mal ve hakların kiralınması işlemleri,”

Ancak uygulamada tüm bu bahsi geçen istisnalardan ne düzeyde istifade edilebildiği tartışma konusudur. Zira Hazine ve Maliye Bakanlığı’nın 30 seri nolu KDV Genel Tebliği’nde, aralarında gayrimenkullerin de zikredildiği GVK 70.

maddesindeki bütün mal ve hakların kiralanması işlemlerini sorumluluk kapsamına almıştır. Bu durumda KDV Kanunu'nun bir üst paragrafında bahse konu edilen istisnanın gayrimenkuller açısından işlerlik imkânı fiili olarak ortadan kalkmıştır. Ancak daha sonra yayınlanan 31 seri nolu KDV Genel Tebliği'nde konuya açıklık getirilmeye çalışılmıştır. İlgili tebliğde geçen ifadeler aynen şu şekildedir:

“Bilindiği üzere, 30 Seri Nolu Katma Değer Vergisi Genel Tebliğinin (f) bölümünde, Gelir Vergisi Kanunu'nun 70. maddesinde sayılan mal ve hakların kiralanması işlemlerinde "sorumluluk" uygulaması getirilmiştir.

Öte yandan, Gelir Vergisi Kanunu'nun 70. maddesinde sayılan mal ve haklar arasında yer alan gayrimenkullerin kiralanması işlemleri, bir iktisadi işletmeye dâhil olmamaları şartıyla, Katma Değer Vergisi Kanununun 17/4-d maddesine göre vergiden müstesnadır. Dolayısıyla, bir iktisadi işletmeye dâhil olmayan gayrimenkullerin kiralanması işlemlerinde Katma Değer Vergisi ve sorumluluk uygulamasının söz konusu olmayacağı tabiidir.”

Vakıflara yapılan aynı bağışlarla ilgili olarak bağış yapan mükellefler aynı bağışa konu emtia ve kıymetleri satın alırken ödedikleri KDV'yi ancak indirim yoluyla telafi etmekte, devreden KDV'nin mevcut olması halinde bu KDV kurumların üzerinde yük olarak kalmaktadır. KDV Kanununun 13/k maddesinde yer alan hükümle tanımlanan istisnalar ise şu şekildedir:

“Genel ve özel bütçeli kamu idarelerine, il özel idarelerine, belediyelere ve köylere bağışlanmak üzere yapılan okul, sağlık tesisi ve yüz yatak (kalkınmada öncelikli yörelerde elli yatak) kapasitesinden az olmamak üzere öğrenci yurdu ile çocuk yuvası, yetiştirme yurdu, huzurevi, bakım ve rehabilitasyon merkezi, inşası dolayısıyla bağışta bulunacaklara yapılan teslim ve hizmetler”

Aynı kanunun 32'nci maddesinde ise bu teslim ve hizmetlere ilişkin yüklenilen KDV'nin iadesine şu ifadelerle imkân verilmiştir:

“Bu Kanunun 11, 13, 14 ve 15. maddeleri ile 17. maddenin (4) numaralı fıkrasının (s) bendi uyarınca vergiden istisna edilmiş bulunan işlemlerle ilgili fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen Katma Değer Vergisi, mükellefin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanacak Katma Değer Vergisinden indirilir. Vergiye tabi işlemlerin mevcut olmaması veya hesaplanan verginin indirilecek vergiden az olması hallerinde indirilemeyen Katma Değer Vergisi, işlemin gerçekleştiği dönemi izleyen ikinci takvim yılının sonuna kadar talep edilmesi şartıyla Maliye ve Gümrük Bakanlığınca, tespit edilecek esaslara göre bu işlemleri yapanlara iade olunur.”

Vakıflar da bu türden tesislerini kâr amacı gütmeksizin kamunun hizmetinde kullanmak koşuluyla ve bu suretle kamunun yükünü hafiflettikleri gerekçesiyle aynı istisna ve iade kapsamında değerlendirilmelidirler.

Öte yandan kanunda bahse konu edilen tesislerin vakıflar tarafından inşa edilmesi halinde, bu inşaatlar için yaptıkları mal ve hizmet alımları için ödedikleri KDV önemli bir maliyet unsuru oluşturmaktadır. Bu tesisleri inşa edip bağışlayacak olan mükellefler üzerindeki KDV yükünün hafifletilmesine yönelik düzenlemenin aynen burada da uygulanması, vakıfların sınırlı kaynaklarıyla daha fazla hizmet üretmelerine imkân sağlayacaktır.

Vakıflar tarafından gerçekleştirilen taşınmaz satışları da KDV'ye tabi olmaktadır. Vakıfların kaynaklarının daha verimli kullanılması amacıyla, bağış yoluyla gelen ya da kuruluş amacının gerçekleştirilmesi için satın alınmış olan taşınmazların veya arsaların hasılat paylaşımı ya da kat karşılığı gibi yöntemlerle değerlendirilmesi sonucu elde edilen konut ve işyerlerinin satışa konu edilmesi sonucunda, hem idarenin devamlılık unsuru içinde kabul edebileceği nitelikte hem de müzayede yoluyla satışlar gündeme gelebilmektedir. Taşınmaz satış tutarına KDV ilave edilmesi alıcı açısından maliyeti yükselttiğinden taşınmazların elden çıkarılması zorlaşmakta ve bu durumda vakıflar ellerinde bulunan gayrimenkulü nakde döndürmekte zorluk yaşamaktadırlar. Bu kapsamda hazineye, belediyelere ve il özel idarelerine ait gayrimenkullerin satışına uygulanan istisnaların vakıflara da teşmil edilmesi uygun olacaktır.

Kamu yararı statüsüne sahip dernekler ile vergi muafiyeti statüsü tanınmış vakıflar Katma Değer Vergisi'nden muaf tutulmalı, bu kuruluşlara yapılan her türlü mal teslimi ve hizmet ifası bu muafiyet kapsamında olmalıdır (Şahin ve Ersen, 2018: 21). Nitekim ABD'de 501(c)(3) altında kategorize edilen vergi muafiyeti belgesi (tax exemption certificate) sahibi vakıfların benzer bir muafiyete sahip olduklarını söyleyebiliriz. Benzer kolaylığı sağlayacak yönde bir uygulamanın vakıf medeniyetinin beşiği olan ülkemiz açısından ortaya çıkaracağı fayda, hesaba konulacak vergi tutarının çok daha ötesinde olacaktır.

3.4. Diğer Vergi ve Harçlar

Vergi muafiyeti statüsüne sahip vakıfların, emlak vergisi, veraset intikal vergisi ile tapu ve kadastro harçlarından muafiyetleri vardır.

7338 sayılı Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu'nun 1.bölümünde 'mevzu, tabirler, muafiyet ve istisnalar' başlığı altında yer alan 3.maddesinde, aşağıda yazılı şahıslar Veraset ve İntikal Vergisi'nden muaftır denilmektedir:

“a) Amme İdareleri, emekli ve yardım sandıkları, sosyal sigorta kurumları, umumi menfaata hadim cemiyetler, siyasi partiler ve bunlara ait olan veya bunların aralarında kurdukları teşekküllerden Kurumlar Vergisine tabi olmyanlar;

b) Yukarıki fıkrada sayılanlar dışında kalan hükmi şahıslara ait olup umumun istifadesi için ilim, araştırma, kültür, sanat, sıhhat, eğitim, din, hayır, imar, spor gibi maksatlarla kurulan teşekküller;”

Aynı kanunun 4'üncü maddesinin (k) bendine göre, Cumhurbaşkanınca vergi muafiyeti tanınan vakıflara kuruluşu için veya kurulduktan sonra tahsis olunan malların intikalinde veraset ve intikal vergisinden muafiyet sözkonusudur.

Yine aynı kanunun 4'üncü maddesinin (m) fıkrasına göre, Cumhurbaşkanınca vergi muafiyeti tanınan vakıflara ait binalar için vakıf senedindeki cihete tahsis edilmek şartıyla emlak vergisi muafiyeti söz konusudur. 1319 sayılı Emlak Vergisi Kanunu'nun (EVK) 4/e ve 4/m maddesinde ise vergi muafiyetine haiz vakıflara ait binalar emlak vergisinden devamlı olarak muaf tutulmuşlardır. Ancak muafiyet bunların kiraya verilmiş olmaması şartına bağlanmış, vakıflar açısından ayrıca vakıf senedindeki cihete tahsis edilmiş olma şartı getirilmiştir. Yine vakıflara ait araziler muafiyet kapsamı dışında bırakılmıştır. Vakıfların amaçlarını gerçekleştirebilmek için aidat ve bağışlar dışında süreklilik arz eden gelirlere ihtiyacı olmaktadır. Ayrıca bağışçılar tarafından hayatta oldukları sürece satışına izin verilmeyen şartlı taşınmaz bağışları da sözkonusu olabilmektedir. Bu nedenle vakıfların mülkiyetinde olan taşınmazların kiraya verilmesi kaçınılmaz olmaktadır. Vakıfların kamu yararına faaliyet gösterdikleri göz önünde bulundurulduğunda, elde edecekleri kira gelirlerini yine bu faaliyetlerde kullanılacakları hayatın olağan akışına uygun bir durumdur. Aynen il özel idarelerine, belediyelere, köy tüzel kişiliğine, kanunla kurulan üniversitelere ve devlete ait bina ve arazilerde olduğu gibi vakıflara ait taşınmazlar da kiraya verilmiş olsalar bile emlak vergisi muafiyeti kapsamında tutulmalıdırlar.

492 sayılı Harçlar Kanunu'nun 2.bölümünde istisnalar başlığı ile yer alan 59. maddesinin (b) bendinde vergi muafiyeti tanınan vakıflar için istisna hükmü getirilmiştir. Bu hükme göre istisna tanımlaması şu şekilde yapılmıştır:

“Kamu menfaatlerine yararlı dernekler ile Cumhurbaşkanınca vergi muafiyeti tanınan vakıfların iktisap edecekleri gayrimenkullerin ve sair aynı hakların tescilleri ve şerhi gerektiren işlemleriyle bu dernek ve vakıflara ait tesislerin ve bu tesislerin sonradan iktisap edecekleri gayrimenkullerin ve sair aynı hakların tescilleri ve şerhi gerektiren işlemleri ve bunların terkinleri”.

Dolayısıyla vergi muafiyetine haiz vakıfların tapu ve kadastro harcı ödemeleri de sözkonusu değildir. Ancak bu istisna, anılan dernek ve vakıflara ait tesislerin ve bu tesislere sonradan iktisap edecekleri gayrimenkullerin satış, trampa ve devir yoluyla elden çıkarılması işlemlerini kapsamamaktadır. İstisnanın bu işlemleri de kapsayacak şekilde genişletilmesinin gündeme getirilmesi, adı geçen kurumlar açısından faydalı olacaktır. Ancak anılan dernek ve vakıfların birer aracı olarak kullanılarak gayrimenkul satışı yoluyla harçtan kaçınma ihtimalini de göz önünde bulundurmak gerekir. Bu doğrultuda istisnanın uygulanması için gayrimenkulün belirli bir süre bu dernek ve vakıfların mülkiyetinde kalması şartı getirilebilir ve şartın getirilmesi suretiyle sözkonusu ihtimalin devre dışı bırakılması da mümkün olacaktır.

488 sayılı Damga Vergisi Kanunu'na göre, vergi muafiyeti tanınan vakıfların kuruluş işlemlerinde düzenlenen kâğıtların damga vergisinden istisnası da sözkonusudur. Ancak aynı kanun metninde kamu yararına çalışan derneklerin her türlü işlemlerinde düzenlenen ve bu teşekküller tarafından ödenmesi gereken kâğıtlar damga vergisinden istisna edilmişken; 19 numaralı fıkrasında vergi muafiyeti tanınan vakıflar açısından istisna sadece 'kuruluş işlemlerinde düzenlenen kâğıtlarla' sınırlandırılmıştır. Bu sınırlandırma tamamen kaldırılmak suretiyle derneklerde olduğu gibi vakıfların da her türlü işlemlerine teşmil edilebilir.

2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanunu'nun mükerrer yedinci bölüm Ek Madde 1 hükmü uyarınca, belediye sınırları ve mücavir alanlar içinde yapılan her türlü bina inşaatı (ilave ve tadiller dâhil), inşaat veya tadilat ruhsatının alınmasında bina inşaat harcı ödenmesi gerekmektedir. Ek Madde 2'nin birinci fıkrasının (a) bendinde ise inşaat giderleri genel ve katma bütçeler ile il özel idareleri ve belediye bütçelerinden karşılanan her türlü binalarla (g) bendinde karşılık gözetmeksizin devlete devrolunmak şartıyla inşa edilen okullar ve öğrenci yurtları harçtan istisna edilmiştir. Vakıfların kamu yararı sağlamaya yönelik hizmet verdikleri dikkate alındığında söz konusu istisna hükümlerinin bunlara da teşmil edilmesi yararlı olacaktır.

Aynı kanunun ilan ve reklam vergisi ile ilgili bölümüne göre yine vakıfların ilan ve reklam vergisi ödemeleri gerektiği görülmektedir. Vergi muafiyetine haiz vakıfları kuruluş amaçları doğrultusunda yapacakları kamu yararına yönelik faaliyetlerin tanıtımının ilan ve reklam vergisinden istisna edilmesi de mümkündür.

Son olarak Gümrük Vergisi Kanunu'nun 6.kısım 1.bölümünde gümrük vergilerinden muafiyet ve istisna başlığı ile 167.maddesinin 7 numaralı bendinde çeşitli istisnalara yer verilmiştir. Bu kapsamda yer alan istisnalar ise aşağıdaki gibidir:

“Cumhurbaşkanınca belirlenecek kişi, kurum ve kuruluşlar tarafından ticari gaye güdülmemek ve amacı doğrultusunda kullanılmak üzere ithal edilen eşyadan;

- a) Eğitim, bilim ve kültürel amaçlı eşya ile bilimsel alet ve cihazlar*
- b) Tıbbi teşhis, tedavi ve araştırma yapılmasına mahsus alet ve cihazlar*
- c) Bilimsel araştırma amacına yönelik hayvanlar ile biyolojik veya kimyasal maddeler*
- d) İnsan kaynaklı tedavi edici maddeler ile kan gruplama ve doku tipi ayırma belirteçleri*
- e) İlaç özelliği olan ürünlerin kalite kontrolü amacına yönelik maddeler*
- f) Ulusal araştırma geliştirme kurumları tarafından yürütülen veya desteklenen araştırma ve geliştirme faaliyetlerinde kullanılmak üzere ithal edilen eşya”*

Ayrıca Motorlu Taşıtlar Kanunu gereğince vakıflar sahip oldukları motorlu taşıtlardan ötürü motorlu taşıtlar vergisi mükellefi olarak kabul edilmektedirler. Oysa vakıflar kamu idarelerinin sosyal devlet ilkesi gereğince yerine getirmek zorunda oldukları bir kısım yükümlülükleri yerine getiren ve kamuya yararlı faaliyetlerde bulunan sivil toplum kuruluşlarıdır. Bu çerçevede kamu idarelerine ait olan taşıtlara ve Kızılay gibi sivil toplum kuruluşlarına tanınan istisnanın vergi muafiyetine haiz vakıflara ait taşıtlara da teşmil edilmesinde fayda vardır.

3.5. Bağışçıların (Müteberrilerin) Vergi Karşısındaki Durumu

Vakıflara vergi muafiyeti tanınmasının asıl amacı, bu vakıflara gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerince yapılan bağışların kendi matrahlarından indirilebilmeleri nedeniyle, mükelleflerin bu vakıflara daha fazla bağış yaparak vakıf gelirlerinin artmasının sağlanmasıdır (Kaya, 2000: 35). Bu açıdan bağışçıların vergi karşısındaki durumu ayrı bir inceleme konusu olarak önem arz etmektedir. Dolayısıyla hem gerçek kişiler hem de tüzel kişiler açısından bağışçıların vergi karşısındaki durumunu ayrıca ele almak faydalı olacaktır. Birinci bölümde gerçek kişiler, ikinci bölümde de tüzel kişiler açısından mevcut durumun ne olduğu incelenecektir.

3.5.1. Gerçek Kişiler

Gelir Vergisi Kanunu'nun 89/2 inci maddesi gereğince gerçek kişilerin bir takvim yılı içerisinde yıllık gelir vergisi beyannamesinde o yıla ait beyan edilecek gelirlerinin yüzde 5'ini, vergi muafiyeti tanınan vakıflara bağışlamaları durumunda, bağışladıkları kadar tutarı belirlenen oranı geçmemek kaydıyla indirim konusu yapabilmeleri mümkündür. Bu oran kalkınmada öncelikli yöreler için yüzde 10 olarak belirlenmiştir. Diğer yandan 4842 Sayılı Kanun'un 10. madesi ile GVK'nun 89/2. maddesinin birinci fıkrasının (2) numaralı bendine birinci alt bentten sonra eklenen bent ile mükellefler yüzde 5 ile sınırlı olmaksızın indirim imkânına da sahip olabilmektedirler:

“Kamu idare ve müesseselerine bağışlanan okul, sağlık tesisi ve öğrenci yurdu inşaatı dolayısıyla yapılan harcamalar veya bu tesislerin inşaatı için ilgili kuruluşlara yapılan her türlü bağış ve yardımlar ile mevcut tesislerin faaliyetlerini devam ettirebilmeleri için yapılan her türlü nakdi ve ayni bağış ve yardımların tamamı, yıllık beyanname ile bildirilecek gelirlerden indirim konusu yapılabilirler”

Vergi muafiyetine haiz vakıfların benzer hizmetleri veren tesisleri de kâr amacı gütmeksizin, kamunun hizmetinde kullanmaları kaydıyla aynı kapsamda değerlendirilebilmelidirler. Zira benzer kamusal hizmetlerin vakıflar eliyle yürütülmesi suretiyle kamunun yükünü hafifletildiği ve bu sayede aynı indirim imkânından faydalanmayı hak ettikleri hususu değerlendirme konusu yapılabilir. Bu minvalde yapılacak bir düzenlemenin sivil toplumun gelişimine ve faaliyetlerinin genişlemesine katkı sağlayabilir.

Gelir Vergisi Kanunu ile birlikte diğer bazı kanunlarla da maddesine göre farklı oranlarda (sınırlı ya da sınırsız) yapılan bağışları gelirinin tamamına kadar indirim konusu yapma imkânı bulunan kurumlar zikredilmiştir. Ayrıca bağış yapılacak kurumun kendisi iktisadi işletme olsa bile vakıf veya derneklere ait iktisadi işletme iseler, bu kuruluşlara yapılan bağışlarda sınır yoktur. Örneğin yüksek teknoloji enstitülerine ve vakıf üniversitelerine yapılacak nakdi bağışlarda sınırlama sözkonusu değildir. Bu tür durumlarda gelirin tamamına karşılık gelecek bir tutarın bağış yapılması durumunda dahi indirim konusu yapılabilmesi mümkündür.

Ülkemizde tevkifat suretiyle vergilendirilen gelirleri için gelir vergisi beyannamesi vermeyen gerçek kişilerin ve özellikle sabit gelir sahibi bordrolu çalışanların, bağışlarını vergi matrahlarından düşebilmeleri maalesef mümkün

değildir. Bu durum özellikle sabit ücretli çalışanların sivil toplum kuruluşlarına bağış yapmalarının önünde bir engel gibi durmaktadır. Bordrolu çalışan kişilerin yapacakları beyanlarla veya işverenler aracılığıyla vergi muafiyetine sahip vakıf ve kamu yararı statüsüne sahip derneklere yaptıkları bağışlarda, bu bağışları vergi matrahlarından indirebilmelerinin önü açılmalıdır (Şahin ve Ersen, 2018: 19). ABD’de bu oran gerçek kişiler için yüzde 50 olarak belirlenmiştir. Hatta Covid-19 pandemisi koşullarında yüzde 60’a çıkarılmak suretiyle daha fazla esnetilmiştir.

3.5.2. Tüzel Kişiler

03.04.2017 tarih 26482 nolu Resmi Gazete’de yayınlanan 1 numaralı Kurumlar Vergisi Genel Tebliği’nde tüzel kişilerin yapacağı bağışların ne şekilde indirim konusu edilebileceği hususu şu şekilde izah edilmektedir:

“Genel ve özel bütçeli kamu idarelerine, il özel idarelerine, belediyelere, köylere, Cumhurbaşkanınca vergi muafiyeti tanınan vakıflara ve kamu yararına çalışan dernekler ile bilimsel araştırma ve geliştirme faaliyetinde bulunan kurum ve kuruluşlara makbuz karşılığında yapılan bağış ve yardımların toplamının o yıla ait kurum kazancının yüzde 5’ine kadar olan kısmı, kurumlar vergisi beyannamesinde ayrıca gösterilmek şartıyla kurum kazancından indirim konusu yapılabilecektir.

Tüzel kişilerin vergi muafiyetine haiz vakıflara yapacağı bağış ve yardımları matrahtan indirim konusu yapabilmesi için dikkat etmesi gereken hususlar;

- Bağışın genel ve özel bütçeli kamu idarelerine, il özel idarelerine, belediyelere ve köylere, Cumhurbaşkanınca vergi muafiyeti tanınan vakıflara, kamu yararına çalışan dernekler ile bilimsel araştırma ve geliştirme faaliyetlerinde bulunan kurum ve kuruluşlara yapılması
- Bağışın makbuz karşılığı olması
- Bağışın herhangi bir karşılık beklemezsizin, karşılıksız olarak yapılması
- Bağışın dadece ilgili dönem kazancından indirilmesi
- Bağışın beyannamede ayrıca gösterilmesi

Ayrıca indirim konusu edilemeyen kısım olması durumunda, bu kısmın diğer yıla nakledilmesi sözkonusu olamaz. Oysaki ABD’deki uygulamada buna imkan sağlandığı görülmektedir. ABD’de mevcut orana göre yapılan hesaplama sonucunda aşımaya konu olan paylar bir sonraki yıla devredilip o yıl içerisinde de indirim konusu yapılabilmektedir.

Kurumlar vergisi matrahının tespitinde indirim konusu yapılabilecek bağış ve yardımların tutarı, o yıla ait kurum kazancının yüzde 5'i ile sınırlıdır ve hesaplama şu şekilde yapılmalıdır:

“İndirilebilecek bağış ve yardım tutarının tespitinde esas alınan kurum kazancı, zarar mahsubu dâhil giderler ile iştirak kazançları istisnası düşüldükten sonra, indirim ve istisnalar düşülmeden önceki [Ticari bilanço kârı – (iştirak kazançları istisnası + geçmiş yıl zararları)] tutardır.”

Gerek gerçek kişiler gerekse tüzel kişiler açısından indirim konusu yapılabilecek tutara dair oranın yükseltilmesinin sivil toplumun gelişimine katkı sağlayacağı kanaatindeyiz. Bu oranın düşüklüğü ve beyan edilen gelire bağlanmış olması, ayrıca mali yılsonunda tablolarda zarar oluşması durumunda ve ortaya çıkan zararın sonraki yıllara devredilememesi nedeniyle, vakıflara daha fazla bağış yapabilecek durumda olan mükelleflerin bu konuda isteksiz davranmaları sonucunu ortaya çıkarmaktadır. Bu oranın artırılması durumunda mükelleflere daha fazla vergi avantajı sağlayacağından vakıflara da daha fazla bağış yapma isteği ortaya çıkacaktır. İlgili maddelerde ‘makbuz karşılığında’ ifadesinin yer alması nedeniyle, mükellefler tarafından vakıflara makbuz olmaksızın sevk irsaliyesi, fatura ya da tutanak karşılığında teslim edilen aynı bağışların indirimine müsaade edilmemektedir. Bu yaklaşım uygulamada mükellefleri zor durumda bırakmaktadır. Vergi mevzuatımızda serbest delil sistemi kabul edildiğine göre, burada da mükellef herhangi bir şekle bağlı kalmaksızın bağışı yaptığını belgeleyebildiği takdirde indirime müsaade edilmelidir.

Tüzel kişilerce vergi muafiyetine haiz vakıflara yapılacak bağışların indirime konu edilmesi durumunda uygulanacak oranın yükseltilmesi yönündeki görüşlerin yanında bağışların tamamının indirim konusu edilebilmesi gerektiğini savunan görüşler de bulunmaktadır. Mevcut vergi kanunlarımızda zaten oldukça kısıtlı bir şekilde sayılmış olan vakıf, dernek ve kamu kurum ve kuruluşlarına yapılacak bağışların tamamının kurum kazancından indirilmesine imkân verilmelidir.

Ayrıca bağışçı kurumun ilgili hesap dönemi sonunda kâr ya da zarar etmiş olduğuna bakılmaksızın bu yolun açılması daha doğru olacaktır. Zira söz konusu kuruluşlar zaten kamu yararına faaliyet yürütmek suretiyle devletin bu alandaki yükünü üstlenmektedirler. Devletin vergileri kamu hizmetlerini finanse etmek amacıyla tahsil ettiği görüşünden hareketle vergi kanunlarında sayılan kurum ve kuruluşlara yapılan bağış ve yardımların tamamının ticari kazançtan indirimine izin verilmelidir (Öğredik, 2005: 107).

Gerçek veya tüzel kişilerin yaptıkları bağışların gider olarak indirilebilecek tutarı, bu bağış ve yardımların amaçlarına ve bağış yapılan kuruma bağlı olarak o yılki gelirlerinin yüzde 5'i ile sınırlı olabilir veya kurumun beyanını ve sonrasında tahakkuk eden vergi durumuna göre tamamının da gider olarak indirilebilmesi sözkonusu olabilir. Bu durumda üst sınır beyan edilen gelirle sınırlı olacaktır. Oysa gerçek ve tüzel kişilerin bağışlarının vergiden indirilebilecek tutarlarının arttırılması mümkündür ki bu hususta çeşitli ülkelerde farklı örneklerle rastlamak mümkündür.

Ülkemizde ise tüzel kişilerin yapabilecekleri bağışlar kurum matrahının yüzde 5'i ile kalkınmada öncelikli bölgeler için yüzde 10'u ile sınırlandırılmıştır. Bu oran yüzde 10 seviyesine, kalkınmada öncelikli bölgelerde ise yüzde 20 seviyesine yükseltilmelidir. ABD'de tüzel kişiler için bu oran yüzde 25 olarak belirlenmiştir. Son olarak mevcut uygulamada bağış yapan kurumun zarar beyan etmesi durumunda indirim söz konusu değildir. Zarar nedeniyle o yıl indirilemeyen bağışlar zarar mahsubunda olduğu gibi sonraki beş yıla taşınabilmelidir (Şahin ve Ersen, 2018: 19).

Tablo 3.1: Gerçek Kişilerin Bağışları İle İlgili Düzenlemeler

BAĞIŞIN YAPILABİLECEĞİ KURULUŞ	KANUN NO-MADDE NO	KURUM/KURULUŞUN STATÜSÜ	BAĞIŞIN TÜRÜ	BAĞIŞIN MATRAHA ORANINDA SINIR
Genel ve Özel Bütçeli Kamu İdarelerine, İl Özel İdarelerine, Belediyelere ve Köylere yapılan bağışlar	193 -89/4	Kamu	Nakdi ve Ayni	%5
Bakanlar Kurulunca Vergi Muafiyeti tanınmış vakıf ve Kamu Yararı Statüsüne sahip derneklere yapılan bağışlar	193 -89/4	Özel	Nakdi ve Ayni	%5
Genel ve Özel Bütçeli Kamu İdarelerine, İl Özel İdarelerine, Belediyelere ve Köylere okul, sağlık tesisi, öğrenci yurdu, huzur evi, bakım ve rehabilitasyon merkezi inşa edip, bağışlanması veya bu kuruluşlara bunların inşası için veya mevcut olan bu türde tesislerin faaliyetlerinin idamesi için yapılan bağışlar	193 -89/5	Kamu	Nakdi ve Ayni	Sınırsız
Fakirlere yardım amacıyla Gıda Bankacılığı yapan dernek ve vakıflara gıda, temizlik, giyecek ve yakacak maddeleri verilmesi suretiyle yapılan bağışlar	193 -89/6	Özel	Ayni	Sınırsız
Genel ve Özel Bütçeli Kamu İdareleri, İl Özel İdareleri, Belediyeler ve Köyler ile kamu yararı statüsüne sahip dernekler, vergi muafiyeti tanınan vakıflar ve bilimsel araştırma faaliyetlerinde bulunan kurum ve kuruluşlar tarafından yapılan ya da Kültür ve Turizm Bakanlığınca desteklenen veya desteklenmesi uygun görülen kültür, sanat, arkeoloji, tarih, edebiyat, kültür varlıkların koruma, gibi belirli alanlarda yapılan harcamalar ve bu amaçlar için yapılan bağış ve yardımlar	193 -89/7	Kamu, Özel	Nakdi ve Ayni	Sınırsız
Üniversitelere, yüksek teknoloji enstitüleri ile gelirlerinin en az dörtte üçünü münhasıran devlet üniversitelerinin faaliyetlerinin devam ettirilmesi ve desteklenmesini amaç edinmek üzere kurulan ve fiilen bu çerçevede faaliyette bulunan vakıflardan Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınanlara makbuz karşılığında yapılan bağışlar	2547 -56/1/b	Kamu, Özel	Nakdi ve Ayni	Sınırsız

(Kaynak: Şahin ve Ersen, 2018: 15)

Tablo 3.2: Kurumlar Vergisi Kanuna Göre Tüzel Kişilerin Bağışları

KURUMLAR VERGİSİ KANUNUNA GÖRE TÜZEL KİŞİLERİN BAĞIŞLARI				
BAĞIŞIN YAPILABİLECEĞİ KURULUŞ	KANUN NO-MADDE NO	BAĞIŞ YAPILAN KURUM/ KURULUŞUN STATÜSÜ	BAĞIŞIN TÜRÜ	BAĞIŞIN MATRAHA ORANINDA SINIR
Genel ve Özel Bütçeli Kamu İdarelerine, İl Özel İdarelerine, Belediyelere ve Köylere yapılan bağışlar	5520 10/1-c	Kamu	Nakdi ve Ayni	%5
Bakanlar Kurulunca Vergi Muafiyeti tanınmış vakıflara ve Kamu Yararı Statüsüne sahip derneklere yapılan bağışlar	5520 10/1-c	Özel	Nakdi ve Ayni	%5
Bilimsel araştırma ve geliştirme faaliyetinde bulunan kuruluşlara yapılan bağışlar	5520 10/1-c	Kamu, Özel	Nakdi ve Ayni	%5
Genel ve Özel Bütçeli Kamu İdarelerine, İl Özel İdarelerine, Belediyelere ve Köylere okul, sağlık tesisi, öğrenci yurdu, huzur evi, bakım ve rehabilitasyon merkezi, inşa edip, bağışlanması veya bu kuruluşlara bunların inşası için veya mevcut olan bu türde tesislerin faaliyetlerinin idamesi için yapılan bağışlar	5520 10/1-c	Kamu	Nakdi ve Ayni	Sınırsız
Fakirlere yardım amacıyla Gıda Bankacılığı yapan dernek ve vakıflara gıda, temizlik, giyecek ve yakacak maddeleri verilmesi suretiyle yapılan bağışlar	193/40-10	Özel	Ayni	Sınırsız
Genel ve Özel Bütçeli Kamu İdareleri, İl Özel İdareleri, Belediyeler ve Köyler ile kamu yararı statüsüne sahip dernekler vergi muafiyeti tanınan vakıflar ve bilimsel araştırma faaliyetlerinde bulunan kurum ve kuruluşlar tarafından yapılan ya da Kültür ve Turizm Bakanlığınca desteklenen veya desteklenmesi uygun görülen kültür, sanat, arkeoloji, tarih, edebiyat, kültür varlıklarını koruma, gibi belirli alanlarda yapılan harcamalar ve bu amaçlar için yapılan bağış ve yardımlar	5520 10/1-d/1-10	Kamu, Özel	Nakdi ve Ayni	Sınırsız

(Kaynak: Şahin ve Ersen, 2018: 17)

4. ABD'DE VAKIF VERGİ MEVZUATI UYGULAMALARI

Elmalılı'ya göre Evkaf-ı Humayun Nezareti vakıf taşınmazlarının teba-i ecnebiye ve garimüslimlere satılmasına imkân sağlamak amacıyla batılıların teşvik ve tazyiki ile kurulmuştur. Vakıfların ıslahı için yapılacak iş, Batı uygulamaları içerisinde çare aramak yerine, bizim hukukumuzla dönülerek mevcut vakıflar arasında İmam-ı Azam'ın görüşü doğrultusunda bir ayıklama yapmaktır (Öztürk, 1991: 214). Ancak günümüz uygulamaları göz önünde bulundurulduğunda bunun pek de mümkün olmadığı görülecektir. Zira mevcut bir uygulamanın yaşadığımız topluma faydası olacaksa nerede olursa olsun incelenmesi ve modellenmesi mutlaka daha uygun bir yaklaşımdır. Yapmış olduğumuz karşılaştırmaya bu bakış açısıyla yaklaştığımızı başta vurgulamak isteriz.

Türkiye'deki vakıfların Türk vergi mevzuatı karşısındaki durumununun açıklanmasından sonra tezin bu bölümünde ABD'deki vakıfların ABD vergi mevzuatı uygulamaları tartışılmaktadır. 1990'lı ve 2000'li yıllarda ülkemizde sivil toplum kuruluşlarının sağlamış olduğu istihdamın toplam istihdam içindeki payına bakıldığında yüzde 1 bile olmadığı görülmektedir. 2015 yılı IRS kayıtlarına göre ABD'de 86 bin 203 vakıf bulunmaktadır (Web 5, 2021). Yukarıda bahsi geçen dönemler dâhilinde ABD'de sivil toplum kuruluşlarının toplam ekonomideki payı yaklaşık olarak yüzde 10 düzeyine ulaşmış bulunmaktadır (Şahin ve Öztürk, 2011: 22). Gerçekten ABD devlet ile kar amacı gütmeyen sivil toplum kuruluşları ile işbirliğinin en yaygın olarak kullanıldığı ülkedir (Özdemir, 2010: 149).

ABD vergi mevzuatına bakıldığında 27 farklı tüzel kişiliğin kar amacı gütmeyen kuruluşlar kapsamında kabul edildiği ve vergiden muaf tutulduğu görülmektedir. Vergi yasalarına bakıldığında en açık şekilde göze çarpanların ise dini kuruluşlar, hayır kurumları ve eğitim kurumları olduğu gözlenmektedir (Özdemir, 2010: 135). Bu kapsamda öncelikle ABD Milli Gelirler Yasası'nın 501(c)(3) isimli fıkrası kamu yardım kuruluşları, özel vakıflar ya da özel faaliyette bulunan vakıflar gibi kar amacı gütmeyen kuruluşların federal vergi muafiyetini hukuken geçerli sayan bölümdür. Bu bölüm Amerika Birleşik Devletleri Hazine Bakanlığı tarafından Milli Gelirler İdare (IRS) aracılığıyla düzenlenmiş ve idare edilmektedir.

Sosyal yardım kuruluşları, gelirinin önemli bir kısmını bağışlar yoluyla halktan ya da hükümetten edinmektedir. Bir sosyal yardım kuruluşu olarak kalmak için veya özel bir vakıf statüsünde kalmamak için, bağışlanan gelirinin en az 1/3'ünü geniş kamu kitlelerinin desteğinden almalıdır. Bu destek bireylerden, şirketlerden ya da diğer sosyal yardım kuruluşlarından gelebilir. Sosyal yardım kuruluşlarına yapılan bağış, gerçek kişilerde bağış yapan bireyin ödemesi gereken vergi miktarının yüzde 50'sine kadar düşürebilir. Covid-19 salgını döneminde bu oran yüzde 60'a kadar yükseltilmiştir. Tüzel kişiler içinse mahsup edilebilecek oran yüzde 25'tir. Bunlara ek olarak, sosyal yardım kuruluşları, çoğunluğu birbiriyle akrabalık ilişkisi bulunmayan kişilerden oluşan bir yönetim sistemiyle sürdürülmelidirler. Sosyal yardım kuruluşları örnek olarak ana hatlarıyla kiliseler, hayır kurumları, hayvanları korumaya yönelik faaliyet yürüten kurumlar ve eğitim faaliyetleri için bir araya gelen organizasyonlar örnek verilebilirler.

Özel vakıflar ise yoğun bir faaliyet programlarına sahip olmadıkları için çoğunlukla faaliyet dışı vakıflar olarak ifade edilirler. Gelir kaynakları görece daha küçük rakamlı bağışçılardan, hatta bazen tek bir bağışçıdan oluşabilir. Bu tür vakıflar, vakfın gayesiyle ilgili olarak bizzat faaliyette bulunurlar ve programlarını kendileri yürütürler (İşeri, 1970: 281). Özel vakıflar genellikle bağışlarıyla kamu yardım kuruluşlarını destekleyen ve kar amacı gütmeyen kuruluşlar olarak düşünülürler ancak her zaman böyle olmak zorunda değildirler. Özel vakıflara yapılan bağışlar, ödenmesi gereken vergi miktarını bağışçının gelirinin yüzde 30'u kadar düşürebilmektedir. Özel vakıfların kamu yardım kuruluşlarına kıyasla kurucuları tarafından çok daha yakından idare edilebilmeleri sözkonusudur. Aile vakıfları özel vakıflara örnek olarak verilebilir.

Üçüncü ve en az yaygın olan bir kategoriden daha bahsedilir ki bu kurumlar özel faaliyetleri bulunan ya da faaliyetleri itibariyle özel olan vakıflardır. Bu organizasyonlar genellikle kamu yardım kuruluşlarına benzer bir biçimde aktif programlar yürütmektedirler fakat yakından yönetim gibi özel vakıflara benzer özellikler de taşımaktadırlar. Bu nedenle, özel faaliyette bulunan organizasyonlar genelde karma özelliklere sahip olarak görülürler. Gelirlerinin büyük kısmının vakıf amaçları doğrultusunda harcamaları gerekir. Bağışların ne kadarının ya da hangi oranda vergiden düşürülebileceği hususunda ise kamu yardım kuruluşlarına benzemektedirler.

Kategorik olarak yapılan bu ayrım, kesin ve sert bir ayrım değildir. Yani yıllar içerisinde belirli bir grupta yer alan bir vakfın program ve karakterini değiştirmesi ve yine belirli bir zamanda diğer gruplarda yer alan vakıfların özelliklerine sahip görünmesi her zaman mümkündür (İşeri, 1970: 283).

4.1. Muafiyet Elde Etmek İçin Gerekenler

Milli Gelirler İdaresi Kanunu'nun 501(c)(3) fıkrası kapsamında vergi muafiyeti statüsü elde edebilmek için bir kurumun özellikle bölüm 501(c)(3)'te belirtilmiş olan amaçlar çerçevesinde kurulmuş ve yine bu doğrultuda işletiliyor olması gerekir. Bu kurumların gelirleri herhangi bir şekilde özel hissedarlara ya da bireylere fayda sağlamak amacıyla kullanılmamalıdır. Bunlara ek olarak bu tür kurumların da herhangi bir siyasi kampanyaya ya da bir politikacıya destek vermek veya karşı kampanya yürütmek gibi mutlaka aktif faaliyetlerde bulunuyor olmamaları beklenir. 501(c)(3) adlı fıkra tanımlanan organizasyonlardan genelde sosyal yardım organizasyonları olarak bahsedilmektedir.

Vakfın vergi muafiyeti konusunda güçlüklerle karşılaşmaması için kuruluş aşamasında vakıf senedinde genellikle 501(c)(3) fıkrasında veya varsa eyalet kanunlarında verilen hayri kurumlar tanımı hemen hemen aynen benimsenmektedir (İşeri, 1970: 283).

Vergiden muaf olma statüsüne başvuru içinse, bir kuruluşun öncelikle 'vakıf', 'dernek' ya da 'birlik' olarak tanınması gerekir. Bu kurumlar Milli Gelirler İdaresi tarafından belirlenen vergiden muaf amaç kategorisinin altında yer almalıdırlar. Eğer bir kuruluş bahsi geçen şartları yerine getiriyorsa tamamlanmış, imzalanmış ve tarihi atılmış başvuru formunu belirlenen işlem bedeliyle sunup başvurusunu tamamlamalıdır. Bu süreçte talep edilen belgeler limited şirketler için kuruluş belgeleri, dernekler için dernek tüzüğü, vakıflar için vakıf senedi ya da vakfın ilanı gibi belgeler de talep edilmektedir.

Başvuruda bulunan kurum yeni kurulmuş, 3 vergi yılından daha fazla süredir bulunmuyorsa, yeni kuruluşlar o yıl için mali beyannamelerini yapmalıdırlar ve gelecek 2 sene için detaylı gelir ve gider analizi yaparak bütçelerini sunmalıdırlar. Eğer 3 vergi yılından daha fazla süredir bulunuyorsa, o yıl için ve önceki 2 sene için mali raporunu hazırlamalı ve detaylı gelir gider analizlerini tamamlayarak beyan etmelidirler.

Bu kategoride yer alan vakıflardan, gelirlerini her zaman için muafiyet sürecinde beyan edilen vakıf amaçlarına uygun bir şekilde sarf etmeleri beklenir. Bu durum aynı zamanda bu kategoride yer alan bir kurumun faaliyetlerine son vermesi durumunda varlıklarının muafiyet amacıyla federal hükümete, devlete ya da yerel yönetime sosyal yardımlar için dağıtılmasını peşinen kabul etmiş olma anlamını da taşımaktadır.

Kamu yardım organizasyonları olarak sınıflandırılmış olan kurumlara baktığımızda kiliseler, hastaneler, hastanelere bağlı vasıflı tıbbi araştırma kurumları, okullar, kolejler, üniversiteler gibi eğitim kurumlarını görürüz. Ayrıca bağış toplama üzerine aktif programları ve faaliyetleri olan ve birçok kaynaktan yardım alan genel kamu kurumları, hükümet daireleri, şirketler, özel vakıflar ve diğer kamu yardım kuruluşlarını görürüz. Son olarak muafiyet hedefinin bir sonucu olarak yürüttükleri aktivitelerden gelir elde eden ya da mevcut olan bir veya birden fazla kamu yardım kuruluşuyla aktif olarak destekleyici bir ilişki içinde bulunan kurumlar da bu kapsamdadır. Özel vakıflar ise bu durumun aksine genellikle bir büyük fon kaynağına sahip olurlar ve çoğunluğu temel hedef olarak yardım programlarını direk uygulamaya geçirmektense diğer yardım organizasyonlarına ve bireylere bağışta bulunarak destek olmayı amaç edinmişlerdir.

501(c)(3) kategorisi altında faaliyet yürüten kurumlar herhangi bir özel hisse sahibine ya da bireye fayda sağlamak gibi özel çıkarların yararına ne kurulmalı ne de yönetilmelidirler. Eğer bu tür kurumlar organizasyon üzerinde kayda değer bir etkisi bulunan biriyle menfaat ilişkisi içerisinde bulunur veya kar aktarımı sözkonusu olursa, bu ilişkiden dolayı o kişiye veya bu sürecin içerisinde payı bulunan kurumun yöneticisine gider vergisi tahakkuku sözkonusu olabilir.

Yapılacak olan harcamalarda vakıf amaçlarına uygun hareket edilmesine dikkat edilmelidir. Bu durumun aksi anlamına gelebilecek yani vakıf amaçlarına uygun olmadan yapılan her alışverişte sağlanan vergi avantajının yüzde 25'i kadar vergi tahakkuk edilmesi sözkonusu olacaktır. Bu durumdan ilgili vakıf kadar sözkonusu alışverişten fayda sağlayan kişi ya da kurumlar da sorumlu tutulurlar. Eğer vergilendirmeye konu bir alışveriş yapılmış ve yüzde 25 oranında vergi tahakkuku için ilgili dönemde beyan edilmemiş ise bu durumda ortaya çıkan karın iki katı oranında vergi cezası sözkonusu olacaktır.

4.2. Yasal Statü

501(c)(3) statüsü altında faaliyet yürüten kurumların yönetim yapısını oluşturan dört temel yasal dayanak sözkonusudur. Bunlar sırasıyla anayasa, federal vergi kanunları, kurum tüzüğü ve bağışçılar ile yapılan ve kurum açısından bağlayıcı olan kontratlardır.

Amerika’da ‘kar amacı gütmeyen’ kurum statüsü ile ilgili süreçler eyaletlerin kendileri tarafından yönetilir. Birden fazla eyalette faaliyet gösteren kar amacı gütmeyen bir kurum, kendi faaliyet alanı çerçevesinde her eyaletin hukuk kurallarına ayrı ayrı riayet etmek durumundadır. Pek çok durumda, kurumun en çok etkilenen yönü yönetiminden ziyade belirlenmiş ‘kurum faaliyetleri’ olacaktır. Buna rağmen, her eyalet sisteminde gözlemlenmesi gereken farklı durumlar sözkonusu olabilir. Sonuç olarak yürütülecek olan faaliyetlerin ilgili eyaletin mevzuatına uygun olması icabeder.

‘Birleşik Kuruluş Bilançosu’ olarak ifade edilen bilanço tekniği, birden çok eyalette faaliyet gösteren bölgesel veya ulusal kar amacı gütmeyen kurumlara yardımcı olmak için, kar amacı gütmeyen kayıt ve düzenleme bağlamında eyaletler ya da kurumlar arasındaki tutarsızlıkları çözmek üzere tasarlanmıştır. 37 eyalet bu tarz bir yönetim sistemine onay vermektedir.

Bu ketagoride yer alan kurumlar, kar amacı gütmeyen için mal sahiplerine, ortaklara veya herhangi bir bireye ya da kuruma kar dağıtımını yapamazlar. Kar amacı gütmeyen kurumların kar elde etmesinde herhangi bir yasal engel yoktur. Burada önemli olan nokta kar paylaşımının sözkonusu olmayacağıdır.

Kar amacı gütmeyen kurumların tüzüklerinde belirtilen çalışmalarını durdurması, faaliyetlerine son vermesi durumunda ne olacağını da önceden belirlemesi ve tüzüğüne yazması gerekmektedir. Bir kurum muafiyet amacı dışında faaliyet gösterdiği zaman, kalan her türlü varlık (para, mobilya, binalar vb.) aynı amaçlar üzere çalışan diğer vergiden muaf kurumlara dağıtılmalıdır. Milli Gelirler İdaresi (IRS) bu kurala uymayan hiçbir kurumu en ufak bir müsamaha göstermemektedir. Kurumun tasfiyesi aşamasında kurum varlıklarının herhangi bir satışa konu edilmesi durumunda, devlet tarafından ya da federal otoriteler tarafından dava açılmak suretiyle satışın engellenmesi sözkonusu olacaktır.

Anayasanın kar amacı gütmeyen kuruluşları ilgilendiren kısmı, sadece tek bir eyalet içerisinde faaliyet yürütseler bile, hayır amaçlı faaliyetlerle ilgili genel düzenlemelerdir. Diğer yandan bağış talebiyle veya bağış toplamayla ilgili kurallar ve düzenlemeler bir eyaletten diğer eyalete farklılık gösterebilir. Eğer kar amacı gütmeyen bir kurum birden fazla eyalette bağış kampanyası düzenlerse, kampanya faaliyetinde bulunulan her eyaletin kural ve düzenlemelerini anlamalı ve bunlara uymalıdır. Bu kural ve düzenlemeler eğer kar amacı gütmeyen kurum belli bir miktarı aşan mülkiyete sahipse bağımsız denetlemelerin yapılması, bağış faaliyetleri için gerekli olan belgelerin sağlanması, yıllık finansal raporların sunulması gibi farklı hususları içeriyor olabilir. Örneğin, Washington Eyaleti'nde denetim istenmezken, Connecticut Eyaleti'nde kanunlar, yıllık geliri 500.000\$'ın üzerinde olan kurumlardan, bağımsız bir muhasebe uzmanından alınmış denetim raporu talep etmektedir.

Federal Vergi Kanunu hayır amaçlı kurulmuş ve bu amaçla çalışan kurumlara serbestiyet hakkı tanır. Genel olarak, bireyler tarafından vergi indirimine konu edilecek olan bağışların verilmesi ve hayır kurumlarının bağış yapması sadece bu tarz muafiyete sahip kurumlara mahsustur.

4.3. Siyasi Faaliyet ve Lobicilik Üzerine Kısıtlamalar

Milli Gelirler Yasası kapsamında, bütün 501(c)(3) statüsü altında faaliyet yürüten kurumlar direkt ya da dolaylı yoldan herhangi bir aday lehine ya da aleyhine herhangi bir siyasi kampanyaya, seçime yönelik herhangi bir faaliyete dâhil olmaktan ya da müdahalede bulunmaktan men edilmiştir. Siyasi kampanya fonlarına katkılar ya da organizasyon adına bir devlet dairesine, herhangi bir adayın yararına ya da zararına yapılan sözlü ya da yazılı basın açıklamaları açıkça siyasi kampanya aktivitelerine dair yasağı ihlal olarak değerlendirilmektedir. Bu yasağın ihlali durumu, vergi muafiyeti statüsünün elde edilmesine yönelik başvurunun reddine ya da mevcut vergi muafiyeti statüsünün iptaline ve bir takım gelir vergilerinin tahakkukuna yol açabilir.

Bir takım aktiviteler ya da harcamalar mevcut duruma ve şartlara göre bu yasak kapsamında değerlendirilmeyebilir. Örneğin, tarafsız bir biçimde sürdürülmüş seçmen eğitimine yönelik faaliyetler ve bu faaliyetler çerçevesinde yine seçmen eğitimi amaçlayan broşürlerin basımı, yasaklanmış siyasi kampanyaların desteklenmesi kapsamında değerlendirilmeyecektir. Ayrıca seçim sürecinde seçmenleri seçim

sürecine katılımı yönünde teşvik etmek amaçlı yapılmış, seçmen kaydı ve genel oyu artırmaya yönelik kampanyalar gibi aktiviteler tarafsız bir biçimde yapıldığı sürece siyasi kampanya faaliyeti olarak değerlendirilmeyecek ve bu faaliyetleri yürüten kurumlar açısından herhangi bir ceza sözkonusu olmayacaktır. Diğer yandan tarafsızlığın bozularak bir adayın diğer adaya karşı tercih edildiğinin kanıtı olan, herhangi bir açıdan bir adaya muhalefet olan veya bir adayın ya da adaylar grubunun tercih edilmesinde etkisi olan, seçmen eğitimi veya seçmen kayıt faaliyetleri hukuksuz iştirak ya da müdahale niteliği taşıyacağı ve bu durumun muafiyetin kaldırılmasına sebep teşkil edeceği de unutulmamalıdır.

Genelde faaliyetlerinin önemli bir parçası olan kanun koyucuyu ya da kanunların yapım sürecini etkileme çabası olarak tanımlanabilecek lobicilik faaliyetlerinde bulunan hiçbir organizasyon ya da kurum 501(c)(3) statüsü vasfını elde edemez. Bir 501(c)(3) organizasyonu bir takım lobicilik faaliyetlerinde bulunabilir ancak tüm organizasyonun yoğun derecede lobicilik faaliyetinde bulunması vergi muafiyeti statüsünü kaybetme riskini beraberinde getirecektir.

Bir kurum eğer bir yasama organının üyesi ya da çalışanıyla bir yasal düzenleme sürecinde öneride bulunmak, destek ya da muhalif olmak amacıyla iletişime geçer ya da toplumu iletişime geçmeye teşvik ederse ya da bir kanunun iptalini ya da reddini savunursa kanunları etkilemeye çalıştığı varsayılacaktır. Mevzuat kapsamına kongrenin, herhangi bir devlet meclisinin, yerel konseyin ya da benzer yönetim organlarının sırasıyla eylem, beyanname, yasa tasarısı ya da benzer icraatları ya da referandum, halk oylaması, anayasal değişiklik ya da benzer prosedürlerle ilgili eylemleri de dâhildir.

İdari, yargısal ya da yönetsel organların icraatları bu kapsama dâhil değildir. Ancak kurumlar kamu düzeniyle ilgili faaliyetlere lobicilik şüphesi olmadan dâhil olabilirler. Örneğin, kurumlar eğitim amaçlı toplantılar düzenleyebilir, eğitim araçlarını hazırlayıp dağıtabilir ya da diğer bir deyişle kamu düzeni meselelerini vergi muafiyet konumlarını tehlikeye atmadan eğitim açısından ele alabilirler.

11 Eylül olaylarından sonra Başkan Bush tarafından ilan edilen 13224 no'lu Birleşmiş Milletler Kararnamesi suç işleyen, suç tehdidi içeren veya terörizmi destekleyen kişiler ve kurumlar (yasaklanmış kişiler) arasında alışverişin olmasını yasaklar ve bu tür ilişkide bulunan kişi ya da kurumların mallarını da bloke eder. Gıda,

giyecek ve tıbbi malzeme gibi insan hayatını kolaylaştıracak malzemelerin bağışı da Yabancı Varlık Kontrol Ofisi (OFAC) tarafından güncellenen Özel Olarak Seçilmiş Vatandaşlar (SDN) Listesinde yer alan yasaklanmış kişilerle yapılacak yasaklanmış işlemlerin kontrolü kapsamındadır. SDN listesinde çok bilindik bir isme sahip birisi olsa bile bahsi geçen kurala mutlak itaat sözkonudur.

4.4. Bağışların Kabulü

Kar amacı gütmeyen kurumlar her zaman bağış alabilirler. Ancak eğer bağış yapan kişi ya da kurum bu bağışlarının vergiden muaf olmasını istiyorsa, bağış yapılan kurumun 501(c)(3) statüsüne sahip olması gerekir. 250\$'dan yüksek olan bağışlarda bağışçı kar amacı gütmeyen kurumdan bu durumu doğrulamak için belge talep edebilir.

Kamu yararına faaliyet yürüten ve kar amacı gütmeyen fakat 501(c) kapsamında olup 501(c)(3) kapsamında olmayan yani vergi muafiyeti belgesine sahip olmayan kurumlar, 501(c)(3) statüsündeki kurumlardan mali sponsorluk açısından istifade edebilirler. Bu sponsorların yardımıyla yüksek ihtimalle benzer bir iş yapan vergiden muaf kurumlar veya başka kurumlar aracılığıyla fon elde etmiş olacaklardır.

Yabancı sivil toplum kuruluşlarının Amerika'da faaliyet gösterebilmek için bir takım bürokratik süreçleri geçmeleri gerekmektedir. Örneğin Kaliforniya Eyaleti'nde faaliyet yürütmek isteyen yabancı bir hayır kurumunun Dışişleri Bakanlığı'na başvurarak o devlette iş yapmaya hak kazanması gerekmektedir. Hayır Vakıfları Başsavcılık Kaydına (Attorney General's Registry of Charitable Trusts) başvuru yapmaları ve yapılan başvurunun ve yürütülecek olan faaliyetlerin ilgili şehre, ülkeye ve gerekiyorsa yerel kanunlara uygun olması icabeder. Eğer vergi muafiyeti talep ediliyorsa, hem Milli Gelirler İdaresi'ne hem de Kaliforniya İmtiyaz Vergi Dairesine (California Franchise Tax Board) vergi muafiyetinin tanınması için başvurulmalıdır. Bu süreç tamamlanana kadar, yani vergi muafiyeti elde edilene kadar kabul ettiği bağışların bağış yapan kişi ya da kurum açısından indirim konusu yapılmasını istiyorsa, bu mümkün olmayacaktır.

5. SONUÇ VE KARŞILAŞTIRMA

Bugün sivil toplum kuruluşu olarak tanımladığımız kuruluşlara benzer yapılanmalar tarih boyunca loncalar, ahi teşkilatı ve vakıflar şeklinde hep varolmuşlardır. Sayıları gün geçtikçe artmakta olan sivil toplum kuruluşlarının, faaliyet alanı, ölçek ve uluslararasılaşma anlamında çeşitliliği de artmaktadır (Erdoğan, 2021:73). Artan çeşitlilik üçüncü sektör olarak da ifade edilen sivil toplum kuruluşlarının hizmet yürüttüğü alanın önemini daha fazla ön plana çıkarmaktadır. Bununla birlikte bu sektörün yönetimi de aynı nisbette önem arz etmektedir. Osmanlı İmparatorluğu döneminde hemen hemen bütün kamuya ait sosyal hizmetleri yürüten milli ve dini bir müesseseler olarak vakıflar, güncel şartlara uydurulur ve modernize edilirse, devlet ve özel sektörün yanında ciddi ve faydalı bir üçüncü sektör olarak toplum hayatında kendi yerini alacaktır (Kodaman, 2015:4). Bu çerçevede sivil toplum alanına hitap eden yasal mevzuatın günümüz şartlarına uygun düzenlemelerle güncelliğini yitirmemesi talebi, sözkonusu alanın önemine binaen yerinde bir talep olarak değerlendirilmelidir.

Yapılan karşılaştırma neticesinde ortaya çıkan genel tablo itibariyle gerek Türkiye’de gerekse ABD’de uygulanan vergi mevzuatları açısından ülkeler arasında bir takım farklılıklar olduğu görülmektedir. Ancak temel farklılık bu kurumların amaçları doğrultusunda yürütmekte oldukları faaliyetlerin nitelendirilmesi açısından ortaya çıkmaktadır. Ülkemizde vergi muafiyetine haiz vakıfların amaçları doğrultusunda yürütecekleri faaliyetler çerçevesinde ticari bir işlem icra etmek istemeleri durumunda, iktisadi işletme kurmak gibi bir yükümlülük ile karşı karşıya kaldıkları görülmektedir. Oysaki ABD’deki tablo vergi muafiyetine haiz vakıfların amaçları doğrultusunda yürütecek oldukları faaliyetler için onlara KDV muafiyeti de dâhil tam bir vergi muafiyetinin sağlandığı görülür. Ülkemizde ise iktisadi işletme kurulmasıyla birlikte durum tam tersine cereyan etmekte ve iktisadi işletmeler aynen özel sektör ticari işletmesi gibi her türlü vergilendirmeye tabi tutulmaktadırlar. Oysaki bu işletmelerin gerçekleştirdiği faaliyetlerin büyük bir çoğunluğu yine kurucu vakfın amaçlarını gerçekleştirmeye, yani kamu yararına faaliyet yürütmeye yöneliktir. Bu noktada faaliyetlerin kendi içerisinde kategorize edilmek suretiyle ticari faaliyetlerin kamu yararına faaliyetlerden ayrıştırılmasının yolu açılmalı, bu doğrultuda yeni yöntemler

üzerinde çalışılmalıdır. Bu yolun açılması durumunda daha esnek bir uygulama modelinin hayata geçirilmesi sözkonusu olacak ve vergi muafiyetine haiz vakıfların kayıplarının telafisi mümkün olacaktır. Zira vakıfların sahip oldukları tüzel kişilik adına kesilen faturalarda yer alan vergiler nihai noktada bu kurumların üzerinde yük olarak kalmaktadır. Vergi mevzuatımızda vakıfların vergilendirilme esaslarının yeniden gözden geçirilmesi, sınırlarının ve çerçevesinin günümüz koşulları da göz önünde bulundurulmak suretiyle daha açık bir şekilde belirlenmesi gerekmektedir (Öğredik, 2005: 106).

Vakıfların modernize edilip günümüz koşullarına uygun hale getirilmesi noktasında bu kurumların medya ve halkla ilişkiler alanında yetersizliği, teknoloji ve yazılım alanındaki gelişmelere yeterince ayak uyduramaması, nitelikli insan istihdamında yaşadığı zorluklar ve finansal kaynakların yetersizliği gibi birçok farklı başlık dile getirilebilir. Finansal kaynakların yetersizliği başlığı ise hem yeni kaynak geliştirme hem de mevcut kaynakların verimli kullanımı açısından ele alınabilir. Konuyu mevcut kaynakların verimli kullanımı boyutuyla ele aldığımızda, vergi mevzuatının kamu yararına çalışan sivil toplum kuruluşları açısından daha esnek uygulanabilir hale getirilmesi, günümüz koşulları bakımından bir gereksinim olarak ifade edilebilir. Bu çerçevede yapmış olduğumuz çalışma, adı geçen kurumların gerek kategorizasyonu açısından esnek modeller sunmakta gerekse bu kategoriler içerisinde uygulanan vergi mevzuatları açısından yeni fikirler ortaya koymaktadır.

Nitekim uygulamada esnekliğin sağlanabilmesi adına TÜSEV'in geliştirdiği, vakıf ve derneklerin yaptığı gelir getirici faaliyetlerin iktisadi işletme sayılmasıyla ilgili şartların yeniden düzenlenmesi ve faaliyetin sıklığıyla değil de elde edilen gelirin tutarıyla ilişkilendirilmesi yönündeki önerileri uygulamada esnekliğin sağlanması anlamında dikkate değer önerilerdir. Kısa süreli veya sadece bir projenin süresi ile sınırlı olacak şekilde geçici süreli iktisadi işletmelerin kurulabilmesi önerisi de benzer kapsamda dikkate alınması gereken başka bir öneridir. Teknoloji ve yazılım alanında yaşanan gelişmelerin, bu esnekliği sağlamada cesaretlendirici olduğu ve elimizi güçlendireceğini de göz önünde bulundurmak gerekir. Zira kamu kurumları uygulamaya aldıkları birçok yeni yazılımla öncesinde memurlar marifetiyle yürüttükleri iş ve işlemleri teknolojiyenin istifade etmek suretiyle çok daha etkin ve verimli bir şekilde yürütebilmektedirler.

Sivil toplum kuruluşları için vergi istisna veya muafiyetlerinden yararlanmanın en önemli aracı kamu yararına çalışan dernek veya vergi muafiyeti statüsüne sahip vakıf olunmasıdır. Bu statülerin sağladığı istisnalar ve başvuru ile değerlendirme süreçlerinin gözden geçirilmesi STK'ların mali sürdürülebilirliklerinin sağlanması, kurumsal ve bireysel bağışçılığın geliştirilmesi açısından olumlu sonuçlar doğuracaktır (Şahin ve Ersen, 2018: 23). Vakıflara devletin desteği vergi yönüyle devam etmektedir ancak vakıfların elde ettikleri gelir iktisadi işletme sınırlarına girdiğinde bu destek sona ermektedir ve vakıflar doğrudan kurumlar vergisi mükellefi olmaktadır. Tam bu noktada bir çelişkinin ortaya çıktığı söylenebilir. Zira bir yandan iktisadi işletmelerin hukuken tüzel kişiliği olmadığı, geçerli olan tüzel kişiliğin vakıf tüzel kişiliği olduğu kabul edilirken, diğer yandan iktisadi işletme için vergi mükellefiyeti oluşturulmaktadır. Ancak bu yapılar tek bir tüzel kişilik altında toplanmış olmalarından da anlaşılacağı gibi bir birinden ayrılmaz bir bütün olarak değerlendirilmelidirler. 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 (Öğredik, 2005: 106). STK'ların çalışma alanlarını sınırlandıran vergilendirme, stopaj gibi kesintiler konusunda yeni düzenlemeler yapılmalıdır. İktisadi işletmesi olan dernek ve vakıflara ilişkin yeni mali düzenlemeler ve teşvikler getirilmelidir (Erdoğan, 2021:73).

Kamuya yararlı bir vakıf sözkonusu ise, bu halde gayeye harcanan vakıf hasılatının vergilendirilmesinden vazgeçilebilir. Zira vakfın harcamaları kamu harcamalarına benzemektedir. Kamuya yararlı bir vakfın hasılatı biriktiriliyor ve vakfın sona ermesi halinde vakfın varlığının kamuya geçmesi öngörülüyor ise, biriktirilen hasılat yine vergi dışı bırakılabilir. Bu hallerde vakıf varlığı şu veya bu şekilde kamuya adanmıştır. Kamuya yararlı vakfın vergilendirilmemesi, vakıftan faydalananların vergilendirilmesine de engel değildir. Fakat vakfın gayesi uyarınca faydalananların vakıf gelirleri vergiden istisna edilebilir. Vakfın gayesi dışında vakıftan faydalananların ve vakıfta çalışanların vergilendirileceği prensibi açıktır. Bütün bu vergilendirme prensipleri iktisadi denklik prensibine dayanır. Bu prensip aynı iktisadi olayların hukuki şekli ne olursa olsun aynı şekilde vergi yüküne bağlanmasını gerektirir (Şanver, 1968:3).

Konuya devlet tarafından uygulanan genel ekonomik politikalar açısından bakıldığında ise, yoksullukla mücadele politikaları ve gelir dağılımı dengesizliklerinin düzenlenmesinde STK'nın oynayabileceği rolün son zamanlarda daha iyi anlaşıldığı söylenebilir. Özellikle merkezi ülkemizde bulunan sivil toplum kuruluşlarının sağladıkları gerek ulusal gerekse uluslararası yardımlar eliyle gelir dağılımı dengesizliklerinin giderilmesine hizmet ettikleri görülmektedir. Küresel ekonomik sistemin teorik temellerini atan liberal ekonomik sistemin de şaşırtıcı bir biçimde, sosyal sorumluluk adıyla lanse edilen kavramın da özünde olduğu bir takım projeleri sivil temelli girişimler eliyle yürütmek suretiyle bazı sorunların çözülmesi için STK'yı bir araç olarak kullandığı görülür. Konuya bu boyutu ile bakıldığında ise önümüzdeki yıllarda STK eliyle yürütülen yoksullukla mücadele, eğitim, mesleki eğitim ve yeterlilik projelerinin nicelik ve nitelik olarak artmasının beklendiği ifade edilebilir (Buluş, 2009: 22).

Gelinen noktada huzuru arayan insanlık âlemi, toplumsal yönü çok yüksek olan ve asırların ötesinden günümüze kadar uzanan vakıf kurumunun yaşadığı tecrübelere mutlaka ihtiyaç duymaktadır (Öztürk, 2005:17). Bu tecrübelerin ortaya çıkarılması için konuya dair daha fazla araştırma yapılmasına mutlaka ihtiyaç vardır.

KAYNAKLAR

- Abay, A.R. (2012), “Sivil Toplum ve Demokrasi Bağlamında Sivil Dayanışma ve Sivil Toplum Örgütleri”, Sakarya Üniversitesi Fen–Edebiyat Fakültesi Sosyoloji Dergisi, 271-281.
- Ackerman, S. R. (1982), “Unfair Competition and Corporate Income Taxation”, Faculty Scholarship Series, 584, 1017-1039.
- Ağın, E. (2009), “Dernek, Vakıf ve İktisadi Kamu Kuruluşlarının Vergilendirilmesi”, Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Karadeniz Teknik Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı.
- Altunkara, Ö. (2012), “Türkiye’de Vakıfların Vergi ve Muhasebe Uygulamaları Açısından Değerlendirilmesi”, Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Aydın Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Muhasebe Denetimi Bilim Dalı.
- Akbulut, İ. (2007), "Vakıf Kurumu, Mahiyeti ve Tarihi Gelişimi.", Vakıflar Dergisi, 30: 61-72.
- Akgündüz, A. (2013), “İslam Hukukunda ve Osmanlı Tatbikatında Vakıf Müessesesi”, İstanbul: Osmanlı Araştırmaları Vakfı Yayınları.
- Akıllıoğlu, T. (2011), “Kamu Yararı Kavramı Üzerine Düşünceler”, İdare Hukuku ve İlimleri Dergisi, 9 (1-3), 11-22.
- Altınsoy, H.M.B. (2021), “Sayısal Göstergelerle Sivil Toplum Kuruluşlarının Genel Görünümü”, Alan İzleme Raporları Sivil Toplumun On Yılı 2010-2020, İLKE İlim Kültür Eğitim Vakfı, 48-57.
- Arslan, E. (1996), “Vakıfların Vergi Kanunları Karşısındaki Durumu ve Vergi Muafiyeti”, XIII. Vakıf Haftası Kitabı, Ankara: Vakıflar Genel Müdürlüğü Yayınları.
- Arslan, O. (2016), “Vergilendirme Yetkisinin Meşruluk Kaynakları: Optimal Vergilendirme İlkeleri ve Kamu Yararı”, Türkiye Barolar Birliği Dergisi, 127, 223-244.
- Arslan, O. (2019), "Türk Medeni Kanunu'na Göre Kurulan Vakıfların Mali Tablolarının Analizi", Muhasebe ve Finans İncelemeleri Dergisi, c. 2, sayı. 2, 94-103.
- Arslan, S. (2018), “Osmanlı’dan Günümüze Sivil Toplum Kuruluşları ve Vatandaşlık Eğitimine Katkıları”, Uluslararası Yönetim ve Sosyal Araştırmalar Dergisi, 9, 59-76.
- Ayata, G. ve Karan, U. (2015), “Sivil Topluma Aktif Katılım: Uluslararası Standartlar, Ulusal Mevzuattaki Engeller, Öneriler”, İstanbul: TÜSEV Yayınları.
- Aydın, E. (2016), “Gelir Vergisi ve Kurumlar Vergisi Açısından Vakıfların Vergilendirilmesi”, İstanbul: On İki Levha Yayıncılık.
- Bedir, M. (2013), “Vakıf Doktrini: Doğuşu ve Gelişimi”, Vakıf, Hukuk ve Toplum, 6-14.
- Bittker, B. I. ve Rahdert, G. K. (1976), “The Exemption of Nonprofit Organizations from Federal Income Taxation”, The Yale Law Journal, 85 (3), 299-358.

- Bogdan, R. C. ve Biklen, S. K. (1998), “Qualitative Research for Education: An Introduction to Theory and Methods”, Boston: Allyn and Bacon.
- Brancati, D. (2018), “Social Scientific Research. SAGE Publications, London.
- Brilliant, E. L. (2000), “Private Charity and Public Inquiry: A History of the Filer and Peterson Commissions”, Bloomington: Indiana University Press.
- Budak, T. (2010), “Katma Değer Vergisi Kanunu: Kültür ve Eğitim İstisnası: Vakıf Üniversiteleri”, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, 59 (3), 449-465.
- Buluş, A. (2009), “Sivil Toplum Kuruluşlarına Tarihsel Bir Örnek: Osmanlı Vakıfları”, Sosyal Ekonomik Araştırmalar Dergisi, 8 (16), 21-36.
- Cansel, E. (1988), “Vakıf, Kuruluşu, İşleyişi ve Amacı”, Vakıflar Dergisi, 20, 321-327.
- Clotfelter, C. T. (1985), “Federal Tax Policy and Charitable Giving (National Bureau of Economic Research Monograph)”, Chicago and London: The University of Chicago Press.
- Charrad, M. (2001), “States and Women’s Rights: The Making of Postcolonial Tunisia, Algeria and Morocco”, Berkeley: University of California Press.
- Çarkoğlu, A. (2013), “Uluslararası İlişkilerde Araştırma Yöntemleri”, Eskişehir: Anadolu Üniversitesi.
- Çizakça, M. (2017), “İslam Dünyasında Vakıflar”, Konya: Karatay Üniversitesi Yayıncılık ve Yapımcılık İktisadi İşletmesi.
- Dedeoğlu, A. (2002), “Tüketici Davranışları Alanında Kalitatif Araştırmaların Önemi ve Multidisipliner Yaklaşımlar”, D.E.Ü.İ.İ.B.F. Dergisi, 17 (2), 75-92.
- Demir, E. (2020), “Üçüncül Sektör Kuruluşlarından Olan Vakıfların Ekonomi Üzerindeki Etkileri ve Finansal İşlemlerine Yönelik Muhasebe Uygulamaları”, Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Sivas Cumhuriyet Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Muhasebe Finans ve Bankacılık Ana Bilim Dalı.
- Doğan, M. ve Narbay, Ş. (2002), “İktisadi Amaçla Vakıf Kurulamaması Prensibi ve Vakfın İktisadi İşletme İşletmesi”, Atatürk Üniversitesi Erzincan Hukuk Fakültesi Dergisi, 4 (1-2), 438-461.
- Eliş, K. (2017). “Türkiye’de Sivil Toplum Kuruluşlarının Muhasebesi ve Denetimi”, Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Muhasebe Ana Bilim Dalı Muhasebe ve Denetim Yüksek Lisans Programı.
- Erdem, D. (2011), “Vakıf ve Bağlı İktisadi İşletmelerinde Muhasebenin Özellikleri ve Bir Uygulama”, Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Ana Bilim Dalı Muhasebe Finansman Bilim Dalı.
- Erdoğan, N. (2021), “Sivil Toplum Kuruluşlarının Temel Meseleleri ve Çözüm Önerileri”, Alan İzleme Raporları Sivil Toplumun On Yılı 2010-2020, İLKE İlim Kültür Eğitim Vakfı, 63-74.
- Günaydın, E. (2010), “Türk Medeni Kanunu’na Göre Kurulan Vakıfların ve İktisadi İşletmelerinin Gelir Vergisi ile Kurumlar Vergisi Karşısındaki Durumları”, Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler

Enstitüsü, Kamu Yönetimi Anabilim Dalı Mahalli İdareler ve Yerinden Yönetim Bilim Dalı.

Hall, P. D. (1992). "Inventing The Nonprofit Sector and Other Essays on Philanthropy, Voluntarism, and Nonprofit Organizations", Baltimore, MD: Johns Hopkins University Press.

Hammack, D. ve Anheier, H. (2013), "A Versatile American Institution: The Changing Ideals and Realities of Philanthropic Foundations", Brookings Institution Press.

Hammack, D. ve Smith, S. R. (2018), "Foundations in the United States: Dimensions for International Comparison", American Behavioral Scientist.

Hatemi, H. (2011), "Vakıf Kurumuna Hukuk Tarihi Açısından Genel Bir Bakış", Journal of Istanbul University Law Faculty, 55 (4), 111-128.

Hopkins, B. R. ve Blazek, J. (2003), "Private Foundations: Tax Law and Compliance", John Wiley & Sons.

Horzum, D.H., Eraslan, M. ve Özlü, A., (2015), "Vakıfların Vergi Muafiyeti Şartları", Vergi Raporu Dergisi, 192, 31-40.

İnalçık, H. (2019), "Vakıf Medeniyeti", Vakıflar Dergisi 80.Yıl Özel Sayısı, 245-247.

İşeri, A. (1970), "Amerikan Vakıfları Üzerine Bir İnceleme", Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, 27 (3), 269-298.

İşeri, A. (1970), "Türk Vergi Hukuku Açısından Vakıflar", Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, 27 (3) , 249-268.

Kaçar, E. (2010), "Vakıflarda Vergi Muafiyeti Araştırması", Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İktisat Anabilim Dalı İktisat Teorisi Bilim Dalı.

Kaya, M.Ş. (2000), " Vakıflara Vergi Muafiyeti Tanınmasının Koşulları ve Muafiyetin Sürdürülmesinde Karşılaşılan Bazı Sorunlar", Vergi Sorunları Dergisi, 140, 28-37.

Kodaman, B. (2015), "Vakfın Sosyal Yönü", Ondokuz Mayıs Üniversitesi Eğitim Fakültesi Dergisi, 3 (0), 1-4.

Kozak, İ.E, (1985), "Bir Sosyal Siyaset Müessesesi Olarak Vakıf", İstanbul: Akabe Yayınları.

Kozak, İ.E, (1999), "İnsan Toplum İktisat İbn Haldun'dan Yola Çıkılarak Çok Yönlü Bir Tahlil Denemesi", Adapazarı: Değişim Yayınları.

Köprülü, M.Fuad, (2005), "İslam ve Türk Hukuk Tarihi Araştırmaları ve Vakıf Müessesesi", Ankara: Akçağ Yayınları.

Kurt, Y. (2016), "Tarihçilerin Kutbu Halil İnalçık'ın Gözüyle Vakıf Kurumu", Vakıflar Dergisi, 46, 189-193.

Öğredik, G. (2005), "Vakıflar ve Vakıf İktisadi İşletmelerinin Vergi Mevzuatı Açısından İncelenmesi", E-Yaklaşım Dergisi, 22, 93-108.

Ömer Hilmi Efendi, (Karînabâdizâde), (1307/1889), "Ahkâmi'l-evkâf", İstanbul: Matbayı Amire (Osmanlıca baskısı).

- Özdemir, A. F. (2009), “Türkiye’de Dernek ve Vakıfların Vergilendirilmesinde Karşılaşılan Sorunların Değerlendirilmesi”, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı.
- Özdemir, S. (2010), “Kar Gütmeyen Kuruluşlar (KGK) ve Sosyal Refah'ın Sağlanmasında Artan Rolü”, Journal of Social Policy Conferences, c. 0, sayı. 48, 129-161.
- Özden, E. (2015), “Vergi Yükümlükleri ve Avantajları Boyutuyla Dernekler, Vakıflar ve Bağışçıları”, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Hacettepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı.
- Özden, E. (2017), “Evrensel Vergileme Sorunu: Dernek ve Vakıfların Mali Yönden Kötüye Kullanımı”, Vergi Sorunları Dergisi, 40 (343), 138-149.
- Özden, H. (2010), “Türk Vakıf Kurumunun Duygusal ve Felsefi Temelleri”, Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, 4 (2), 339-349.
- Öztürk, N. (1991), “M.Hamdi Yazır’ın Vakıfçılık Anlayışı”, İslami Araştırmalar Dergisi, 5 (3), 208-214.
- Öztürk, N. (1995), “Elmalılı M.Hamdi Yazır Gözüyle Vakıflar”, Ankara: Türkiye Diyanet Vakfı Yayınları.
- Öztürk, N. (1995), “Türk Yenileşme Tarihi Çerçevesinde Vakıf Müessesesi”, Ankara: Türkiye Diyanet Vakfı Yayınları.
- Öztürk, N. (2005), “İslâm ve Türk Kültüründe Vakıflar”, Vakıflar Dergisi, 29, 7-20.
- Öztürk, U. (2016), “Kar Amacı Gütmeyen Kuruluşlardan Olan Vakıfların Denetimi UFRS Açısından İncelenmesi ve Örnek Uygulama”, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Muhasebe Bilim Dalı.
- Salomon, L. (1990), “The Nonprofit Sector and Government: The American Experience in Theory and Practice”.
- Saraç, O. (2002), “Kamu Yararı Kavramı”, Maliye Dergisi, Sayı 139, 16-26.
- Saygılıoğlu, N. (1990), “Vakıflarda Vergi Uygulaması”, VII. Vakıf Haftası Kitabı, Ankara: Vakıflar Genel Müdürlüğü Yayınları.
- Singer, A. (2012), “İyilik Yap Denize At Müslüman Toplumlarda Hayırseverlik”, İstanbul: Kitap Yayınevi.
- Stake, R. (1995), “The Art of Case Study Research”, London: SAGE Publications.
- Sunar, L. (2021), “Devlet Toplum İlişkileri Bakımından Son On Yılda Sivil Toplum”, Alan İzleme Raporları Sivil Toplumun On Yılı 2010-2020, İLKE İlim Kültür Eğitim Vakfı, 25-37.
- Şahin, H. ve Ersen, T.B. (2018), “Vakıf ve Dernekleri İlgilendiren Vergi Uygulamaları ve Kamu Yararı Statüsü Mevcut Durum ve Öneriler”, İstanbul: TÜSEV Yayınları.
- Şahin, L. ve Öztürk, M. (2011), “Küreselleşme Sürecinde Sivil Toplum Kuruluşları ve Türkiye’deki Durumu”, Journal of Social Policy Conferences, c. 0, sayı. 54, 3-29.

Şahin, N. (2016), “Sivil Toplum Kuruluşlarından (STK) Vakıflarda Muhasebe ve Vergi Uygulamaları”, Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi, 12 (12), 703-718.

Şanver, S. (1968), “Vakıfların Vergilendirilmesi”, Eskişehir İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Dergisi, 4 (2), 1-13.

Şensoy, F. (2014), “Muhasebe Defterlerinden Vakıfların Çok Yönlü Boyutlarını İzlemek- Bir Örnek XVIII. yy.”, Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi, (7), 76-103.

Toru, M. (2019), “Transregional Comparison of the Waqf and Similar Donations in Human History”, History and Governance of Awqaf in South and Southeast Asia Colonial Interventions and Modern States, İstanbul: IRCICA Research Center for Islamic History Art and Culture.

Uslu, İ. (1999), “Bir Sosyal Siyaset Vasıtası Olarak Kâr Gütmeyen Kuruluşlar: ABD Örneği”, Yayınlanmamış Doktora Tezi, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Sosyal Siyaset Anabilim Dalı.

Yediyıldız, B. (2017), “Vakıflar ve Sivil Toplum Üzerine Bazı Düşünceler, Vakıf ve Sivil Toplum”, Vakıflar Genel Müdürlüğü Yayınları, 15-34.

Yıldırım, A. ve Şimşek, H. (2008), “Sosyal Bilimlerde Nitel Araştırma Yöntemleri”, Ankara: Seçkin Yayınevi.

Yin, R. K. (2003), “Case Study Research Design and Methods”, London: Sage Publications.

Walt, S. (1996), “Revolution and War”, Ithaca: Cornell University Press.

Web 1, (2014), https://corporate-citizenship.com/wp-content/uploads/Corporate-Citizenship_Corporate-Foundations-a-global-perspective.pdf, (Erişim Tarihi: 12/02/2021).

Web 2, (2004), https://tusev.org.tr/usrfiles/files/kamu_yarari_raporu.pdf, (Erişim Tarihi: 16/05/2021)

Web 3, (2008), <http://www.philanthropynewyork.org/>, (Erişim Tarihi: 12/02/2021).

Web 4, (2014), https://foundationcenter.org/gainknowledge/research/keyfacts2014/pdfs/1_foundation_focus.pdf, (Erişim Tarihi: 12/02/2021).

Web 5, (2021), <https://www.statista.com/statistics/250878/number-of-foundations-in-the-united-states/>, (Erişim Tarihi: 12/02/2021).

Web 6, (2021), <https://www.vgm.gov.tr/vakif-islemleri/vakif-istatistikleri/yeni-vakiflar>, (Erişim Tarihi: 12/02/2021).

Web 7, (2021), <https://www.gib.gov.tr/yarim-ve-kaynaklar/yararli-bilgiler/vergi-muafiyeti-icin-basvuruda-bulunacak-vakiflara-yonelik>, (Erişim Tarihi: 12/02/2021).

Worth, M. J. (2019), “Nonprofit Management Principles and Practice”, London: Sage Publications.

Zaim, Z. (1996), “Vakıfların Amaçlarına Uygun Olarak Çalışabilmesi İçin Sosyal ve İktisadi Yönden Değerlendirilmesi Açısından Mevzuatın Aksayan Yönleri”, VII. Vakıf Haftası Kitabı, Ankara: Vakıflar Genel Müdürlüğü.

ÖZGEÇMİŞ

2000 yılında Sakarya Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Kamu Yönetimi Bölümü'nden mezun oldu. Gebze Teknik Üniversitesi (o dönemki adıyla Gebze Yüksek Teknoloji Enstitüsü) Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı'nda 'yönetim organizasyon' alanında yüksek lisans eğitimi aldı. Yine aynı dönem eşzamanlı olarak özel sektörde dış ticaret alanında uzman olarak görev yaptı. Lise yıllarından başlamak üzere uzun yıllar çeşitli sivil toplum kuruluşlarının bünyesinde, sivil toplum faaliyetlerinin içerisinde görev aldı. Hâlihazırda sivil toplum alanında gönüllü çalışmalarının yanında profesyonel yöneticilik görevini sürdürmektedir.

EKLER

Ek A: 13.7.1967 tarih 903 sayılı kanunun gerekçesine ait TBMM tutanağı

— 2 —

GEREKÇE

13 . 7 . 1967 tarihinde 903 sayı ile kanunlaşan (Türk Kanunu Medenisinin birinci kitabının ikinci babı üçüncü faslının değiştirilmesi, bu kanuna bazı madde ve fıkralar eklenmesi, bazı vakıfların vergi muafiyetinden faydalandırılması hakkındaki kanun) ile Medeni Kanunun yürürlüğünden 1967 yılına kadar Türk kamuoyunda gerekli ilgiyi görmeyen vakıf müessesesi yeniden ele alınmış ve senelerin uygulaması içinde belli olan hukukî ihtiyaç giderilmeye çalışılmıştır.

Kanunun yürürlüğe girmesinden 21 . 6 . 1971 tarihine kadar 903 sayılı Kanuna göre yeniden 107 Vakıf kurulmuş olması ve bu vakıflardan 10 adedinin Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti verilecek malî ölçüde ve güçte bulunması Kanunun sosyal eğilimleri uygunluğunun ve gerçek bir ihtiyaca cevap verdiğinin delilidir.

Kanunun 2 nci maddesi ile Türk Medeni Kanununun 453 ncu maddesine üç fıkra eklenerek kamu yararına yapılan hibeler ve kurulacak Vakıflarda, mahfuz hisse esas ve miktarları değiştirilmiştir. Bu madde ile:

a) Kamu yararına yapılan hibelerde ve gelirlerinin yarısından fazlası kamu görevi niteliğindeki işlerin yapımına bırakılarak kurulacak vakıflarda mahfuz hisse, Kanunun tespit ettiği miktarların 1/3'üne indirilmiş ve

b) Vakfın gelirinin % 80'inin kamu görevi niteliğindeki işlerin yapımına tahsis edilip, Vakfın gelirinin % 20'sinin mahfuz hisseli mirasçılara bırakılması halinde ise mirasçılarının tenkis davası açamayacakları esası sevk edilmiştir.

Maddenin bu tarzda yazılışından maksat açıktır :

Meclislerimiz, mahfuz hisse müessesesinde değişiklik yapma esası bakımından kamu yararına yapılan hibelerle, Vakıf müessesesini aynı hukukî esasla mülâhaza etmiş ve mahfuz hisse kaide ve miktarlarındaki değişikliği aynı hükme irca etmiştir. Eklenen birinci fıkranın sevk ettiği kabul budur.

Eklenen 2 ve 3 ncu fıkralar da, bu esastan hareketle sevk edilmiştir. Netekim 2 nci fıkra (Ancak) kelimesi ile yazılmıştır. Görüldüğü gibi 2 nci maddenin 2 nci fıkrası, 1 nci fıkranın kabul ettiği esasın, mahfuz hissenin gelire hasredilmesi suretiyle genişletilmesinden başka bir hüküm değildir. Daha kısa bir deyişle 2 nci fıkrayı, 1 nci fıkra olmadan anlamak ve tatbik etmek mümkün değildir.

Hal böyle iken bazı tatbikatçılarımızın bu fıkralar arasındaki bağlantıyı zayıf telâkki etmeleri sonucu :

a) Bir Vakıfta gelirin % 20'sinin mahfuz hisseli mirasçılara bırakılması hali ile,

b) Kurulmuş ve vergi muafiyeti alarak kamu yararına kurulduğu sabidolan bir vakfa yapılmış hibe veya ölüme bağlı tasarrufla mahfuz hisseli mirasçılara terekenin veya vakfa tahsis edilen mal varlığının gelirinin % 20'sinin terk edilmesini istihdaf eden ölüme bağlı tasarrufların hukukî mahiyetinin ayrı hukukî neticelere tabi olacağına dair bir endişenin izhar edildiği anlaşılmaktadır.

Yasama organının kabulüne uygun bir yasama tefsiri yolu kapalı olduğu için kanun teklifi yoluyla bu endişeyi yok etmeye mecbur kılınmıştır.

Bu sebeplerle ekli teklif yapılmıştır.