

VAKIFLARIN VERGİ MUAFİYETİ VE ÜÇ HUKUKİ YANLIŞ

Doç. Dr. Ahmet Burçin YERELİ(*)

1982 Anayasası' nın 73. maddesinin ilk fıkrası "Herkes"⁽¹⁾i vergi ödemekle yükümlü tutmuştur. Herkes kavramı içerik açısından oldukça geniş bir anlam taşımaktadır. Soyut olan bu ifade, Vergi Usul Kanunu ile daha somut bir hale getirilmiştir. Söz konusu Kanun' un 8. maddesinin ilk fıkrası hükmü ile "gerçek ve tüzel kişiler"⁽²⁾in vergi mükellefi ve vergi sorumlusu⁽³⁾ olabileceği kabul edilmiştir. Türk vergi sisteminde de, gelir üzerinden alınan vergiler hariç olmak üzere, diğer tüm vergi kanunlarında vergi mükellefi olarak gerçek ve tüzel kişiler bir arada ele alınmıştır. Gelir üzerinden alınan vergilerde ise

kişisel gelir Gelir Vergisi Kanunu'na, kurumsal gelir ise Kurumlar Vergisi Kanunu'na tâbi kılınmıştır. Ancak, kurumların elde ettikleri bazı menkul ve gayrimenkul sermaye iratlarının vergilendirilmesine ilişkin usul ve esaslar Gelir Vergisi Kanunu' nın 94. maddesinde hüküm altına alınmıştır.

Vergi Usul Kanunu' nda geçen "gerçek ve tüzel kişi" kavramı ile öncelikle medeni hukuka, daha sonra da ticaret hukuku ve sermaye piyasası hukukuna atıfta bulunulmuştur. 4721 Sayılı Türk Medeni Kanunu' nın "Kişiler Hukuku" başlıklı -Birinci Kitap- hükümleri, vergi hukukumuz açısından da, bazı değişiklikler dışında⁽⁴⁾,

kabullenilmiş bulunmaktadır. 4721 Sayılı Kanun gerçek ve tüzel kişileri ayrıntılı olarak ele almakta, tanımlamakta ve sınırlarını çizmektedir. Söz konusu Kanun' un "A. Tüzel Kişilik" başlıklı 47. maddesinin ilk fıkrasına göre:

"Başlıbaşına bir varlığı olmak üzere örgütlenmiş kişi toplulukları ve belli bir amaca özgülünmüş olan bağımsız mal toplulukları, kendileri ile ilgili özel hükümler uyarınca tüzel kişilik kazanırlar."

Bu hükmün ardından kişi topluluklarına örnek olarak derneklere ve mal topluluklarına örnek olarak da vakıflara ilişkin hükümlere yer verilmiştir. Bu bağlamda, medeni hukukumuzda yer alan tüzel kişilik tanımı dahilindeki dernekler ve vakıflar, Vergi Usul Kanunu açısından da vergi ehliyetine sahip, yani vergi mükellefi ve vergi sorumlusu olabilecek iki ayrı tüzel kişilik türü olarak kabul edilmektedir.

A. Vakıf Kazançlarının Vergilendirilmesi ve Yanlış Bir

Tüzel kişiliklerin elde ettikleri gelirlerin nasıl vergilendirileceğini ve hangi tüzel kişiliklerin vergi mükellefi olacağını ele alan kanun 5422 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu' dur. Bu Kanun' un ilk maddesi, Türk Ticaret Kanunu ve Sermaye Piyasası Kanunu' na göre sermaye şirketlerini ve yatırım fonlarını, Kooperatifler Kanunu ya da özel kanunlarına göre kurulan kooperatifleri, iktisadi kamu müesseselerini ve iş ortaklıklarını mükellef olarak sayarken; dernek ve vakıfları mükellef olarak kabul etmemiş, sadece bunların

iktisadi işletmelerini mükellefiyet kapsamına almıştır. Kurumlar vergisinin esasen kurumların ticari faaliyetleri sonucunda elde ettikleri net geliri vergi konusu yapması ve dernekler ile vakıfların kuruluş itibarıyla ticari olmaktan öte sosyal gaye taşımaları nedeniyle, bu kurumların elde ettikleri kazançların vergi dışı bırakılması son derece akılcıdır.

Vakıfların elde ettikleri kazançların vergilendirilmesine ilişkin hükümlerin yer aldığı bir başka kanun ise Gelir Vergisi Kanunu' dur. Söz konusu Kanun' un 94. maddesine göre, vakıfların elde ettiği bazı kazançlar gelir vergisi kesintisi kapsamına alınmıştır. Bunlar daha çok gayrimenkul ve menkul sermaye iradı niteliğindeki kazanç ve iratlardır. Vakıflar elde ettikleri kazançlar için, Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre tutulması gereken defter ve kayıtları tutacaklar, düzenlenmesi gereken belgeleri düzenleyecekler, ancak bu kazançları için yıllık kurumlar vergisi beyannamesi vermeyeceklerdir. Dolayısıyla, vergi tevkifatı yapılmak suretiyle kendi nam ve hesaplarına yapılan ödemelerden kesilen gelir vergisi, vakıflar açısından nihai vergileme olmaktadır.

Vakıflar, her ne kadar kurumlar vergisi uygulaması açısından vergi mükellefiyeti dışında tutulmuş olsalar da, 1992 yılı başında yürürlüğe giren ve 5422 Sayılı Kanun' un "Muafıklar" başlıklı 7. maddesinin 15. bendinde 3824 Sayılı Kanun' un 9. maddesi ile yapılan değişiklik akıllara bazı soru işaretleri getirmektedir. Söz konusu bent hükmü aşağıdaki gibidir:

(*) Hacettepe Üniversitesi, İ.İ.B.F. Maliye Bölümü Öğretim Üyesi.

(1) Söz konusu fıkra hükmü "Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür." şeklindedir.

(2) Söz konusu fıkra hükmü "Mükellef, vergi kanunlarına göre kendisine vergi borcu tereddübeden gerçek ve tüzel kişidir." şeklindedir.

(3) Yine Vergi Usul Kanunu' nın 8. maddesinin 4. fıkrası hükmüne göre "Bu Kanunun müteakip maddelerinde geçen 'mükellef' tabiri vergi sorumlularına da şamildir."

(4) Örneğin, Türk Medeni Kanunu' nda yer alan ehliyet kavramı, vergi hukukunda vergi ehliyeti şeklinde daha farklı bir yapıda ele alınmıştır.

"Kurulduktan sonra Bakanlar Kurulu' nca vergi muafiyeti tanınan vakıflar (Bu muafık, vakıfların iktisadi işletmelerini kapsamaz) ile bilimsel araştırma ve geliştirme faaliyetlerinde bulunan kurum ve kuruluşlar;

Bunların vergi muafiyetinden yararlanma ve muafiyetlerinin kaybedilmesine ilişkin şartlar, usul ve esaslar Maliye Bakanlığı' nca belirlenir."

Bu bend hükmünden, vakıfların kurulduktan sonra ancak Bakanlar Kurulu' nca vergi muafiyeti tanınması halinde vergiden muaf olacakları; aksi taktirde vergi mükellefi olarak kabul edilecekleri gibi bir anlam çıkmaktadır. Çünkü bu hüküm, Kurumlar Vergisi Kanunu' na göre muafiyetin sınırlarını belirleyen bir maddede yer almaktadır. İlk bakışta sanki vakıfların iktisadi işletmeleri mi anlatılmak isteniyor gibi anlaşılmasın diye de, parantez içi hükmü bu hususa açıklık getirilmiştir. Oysa, aynı kanunun ilk maddesinde vakıflar kurumlar vergisi mükellefi olarak sayılmamışlardır. Kanunun kendi iç hiyerarşisi açısından bakıldığında, ilk maddede vergi mükellefi olarak sayılmamış bulunan vakıfların bir kısmına daha sonra "Muafiyet" başlığı altında bir vergi muafiyeti tanımlaması yapılması oldukça sakıncalıdır. Kanun yapma tekniğine de ters olan bu tür bir tutum ve davranış uygulamacılar açısından da yanlış anlamalara sebebiyet verebilecek niteliktedir.

Hukuk sisteminde muafiyet denildiği zaman subjektif mükellefiyet akla gelmektedir. Yani, hukukun öngördüğü bazı yükümlülükleri yerine getirmesi gerekenler arasında yer almakla

birlikte, kendisinden bu yükümlülüklerin yerine getirilmesi istenmeyenler anlaşılmaktadır.

Bir kanun hükmü öncelikle bir yükümlülük tanımlıyor ise muhakkak ardından bu yükümlülüğe muhatap olacakları da tanımlamak durumundadır. İşte söz konusu yükümlülüğe muhatap olacak kişi ya da kişilere mükellef denilmektedir. Bundan sonra kanun koyucu, koşulların gereğine göre bir kısım mükelleflerin mükellefiyetlerini azaltabilir ya da tamamen kaldırabilir. Eğer bu kolaylık mükellefin kendi taşıdığı bazı özelliklerden kaynaklanıyorsa buna muafiyet denilmektedir.

Vergi hukukundaki vergi muafiyeti ise vergi mükellefinin kendi taşıdığı bazı özelliklerden ötürü kendisinden vergi alınmamasını ifade eder. Dolayısıyla, bir vergi yükümlülüğünden muafiyet söz konusu olduğu zaman, mükellef vergi yükümlülüğünün gereklerine muhatap olmamalıdır.

Muafiyet olabilmesi için öncelikle mükellefiyetin olması gerekmektedir. Bir konuda mükellef olmadan, o konudan muaf olmak söz konusu olmaz. Kurumlar Vergisi Kanunu' nun ilk maddesinde sayılan mükellefler arasında yer almayan, dolayısıyla mükellef olarak tanımlanmayan bir unsura daha sonradan, hem de "Muafiyetler" başlığı altında, vergi muafiyeti tanınması hukuki açıdan son derece yanlıştır. Bu nedenle, Kurumlar Vergisi Kanunu' nun 7. maddesinin 15. bendinin, bu hukuki yanlışlığı giderecek şekilde, yürürlükten kaldırılması doğru olacaktır.

B. Vakıflara Vergi Muafiyeti Tanınması ve Yanlış İki

17 Şubat 1926 tarihli ve 743 Sayılı Türk Kanunu Medenisi, 1 Ocak 2002 tarihinde yürürlüğe giren 4721 Sayılı Türk Medeni Kanunu ile yürürlükten kaldırılmıştır. Bu döneme kadar geçen sürede vakıflara vergi muafiyeti tanınmasına ilişkin işlemler aşağıdaki maddelere dayandırılmıştır:

a) 743 Sayılı Türk Kanunu Medenisi'nde değişiklik yapan 903 Sayılı Kanun' un 4. maddesi,

b) Türk Medeni Kanunu Hükümlerine Göre Kurulan Vakıflar Hakkında Tüzüğü' ün 37. maddesi,

c) 5422 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu' nun 7. maddesinin 15. bendinin 2. fıkrası.

Türk Medeni Kanunu Hükümlerine Göre Kurulan Vakıflar Hakkında Tüzüğü' ün 37. maddesinde Türk Medeni Kanunu hükümlerine göre kurulan vakıflara vergi muafiyeti tanınmasının ve muafiyetin kaldırılmasının koşulları genel olarak belirlenmiştir. Ancak, 4722 Sayılı "Türk Medeni Kanununun Yürürlüğü ve Uygulama Şekli Hakkında Kanun" ile birlikte Türk Medeni Kanunu' na ilişkin tüm tüzüklerin 1 yıl içinde yenilenmesi ya da yeni Kanun' a aykırı olan hükümleri dışındaki diğer hükümlerinin uygulanmasına devam olunması esası getirilmiştir.

Ayrıca, 5422 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu' nun 7. maddesinin 15. bendinin 2. fıkrasında, vakıfların vergi muafiyetine ilişkin olarak "Bunların vergi muafiyetinden yararlanma ve muafiyetlerinin kaybedilmesine ilişkin

kin şartlar, usul ve esaslar Maliye Bakanlığı' nca belirlenir." denilmektedir. 3824 Sayılı Kanun' un ilgili hükmü 1.1.1992' de yürürlüğe girdikten sonra, 28 Temmuz 1994 tarihli ve 22004 sayılı Resmi Gazete' de yayınlanarak yürürlüğe giren 48 Seri No' lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği ile Maliye Bakanlığı uygulamaya açıklık getirmiştir. Söz konusu Tebliğ, vakıfların elde edecekleri mevduat faizlerinden gelir vergisi kesintisi yapılmamasına ilişkin hususları açıklamaktadır.

Muafiyet uygulaması bu esaslar doğrultusunda devam etmekte iken, 7.8.2003 tarihli ve 25192 sayılı Resmi Gazete' de yayınlanarak yürürlüğe giren 4962 Sayılı "Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması ve Vakıflara Vergi Muafiyeti Tanınması Hakkında Kanun"un 20. maddesi ile aşağıdaki esaslar hüküm altına alınmıştır.

"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 Bakanlığı' nun önerisi üzerine Bakanlar Kurulu' nca vergi muafiyeti tanınabilir.

Bunların vergi muafiyetinden yararlanması ve muafiyetlerinin kaybedilmesine ilişkin şartlar, usul ve esaslar Maliye Bakanlığı' nca belirlenir.

Olağan denetimler sırasında veya yaptırılacak özel denetimler sonucunda vergi muafiyeti tanınmasından önceki şartları kaybettikleri tespit edilen vakıfların vergi muafiyetleri, birinci fıkrada öngörülen yöntemle kaldırılabilir."

Dikkat edildiği üzere söz konusu Kanun hükmü, Kurumlar Vergisi Kanunu'na herhangi bir ekleme ya da değişiklik yapmamakta, hatta bu Kanun'a atıfta dahi bulunmamaktadır. Dolayısıyla vakıfların vergi muafiyetine ilişkin hususlarını düzenleyen bağımsız bir madde hükmü niteliği taşımaktadır. Bu Kanun da aynı şekilde düzenleme yapma yetkisini Maliye Bakanlığı'na vermiş bulunmaktadır.

Maliye Bakanlığı, 2 Eylül 2003 tarihli ve 25217 sayılı Resmi Gazete' de yayınlanan 83 Seri No' lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği ile söz konusu hususa açıklamalar getirmiş; daha önce yürürlükte olan 48 Seri No' lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'ni yürürlükten kaldırmıştır. 4962 Sayılı Kanun'dan aldığı yetkiye dayanarak hareket eden Maliye Bakanlığı tarafından çıkarılan 83 Seri No' lu Kurumlar Vergisi Kanunu Genel Tebliği, vakıflara vergi muafiyeti tanınmasının şartlarını şu başlıklar altında toplamaktadır:

a) Faaliyet Konusu

Bakanlar Kurulu'nca 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 bu sayılardan 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. Belli bir yöre veya belli bir kitleye hizmeti amaçla-

yan vakıflara vergi muafiyeti tanınması mümkün değildir.

b) Faaliyet Süresi

Vakıfların, vergi muafiyeti talebinde bulunmadan önce kuruldukları tarihten itibaren en az bir yıl süre ile faaliyette bulunuyor olması ve bu süre içindeki faaliyetleri ile devletin kamu hizmeti yükünü azaltıcı etki sağlamış olmaları gerekmektedir.

c) Defter Tutma

Vergi muafiyeti tanınacak vakıfların bilanço esasına göre defter tutmaları gerekir.

d) Mal Varlığı ve Yıllık Gelir

Vergi muafiyeti talebinde bulunan vakıfların vergi muafiyeti talebinde bulundukları tarihte en az üçyüz milyar lira gelir getirici mal varlığına ve en az otuz milyar lira yıllık gelire sahip olmaları gerekir. Yıllık gelirin tespitinde; genel, özel ve katma bütçeli idareler bütçelerinden yapılan yardımlar ile bağış niteliğindeki gelirler dikkate alınmaz. Bu tutarlar, her yıl Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre o yıl için belirlenen yeniden değerlendirme oranında artar ve izleyen yılda bu miktarlar esas alınır. Bu miktarların hesabında, bir milyar liraya kadar olan tutarlar dikkate alınmaz.

e) Gelirin Harcanma Şekli

Vakıf resmi senesinde, 4962 Sayılı Kanun'un 2. maddesi hükmüne uygun olarak yıl içinde elde edilen brüt gelirlerin en az üçte ikisinin sağlık, sosyal yardım, eğitim, bilimsel araştır-

ma ve geliştirme, kültür ve çevre koruma ile ağaçlandırma faaliyetlerinden oluşan amaçlara harcanacağını yazılı olması ve son bir yılda bu koşulu fiilen yerine getirmiş olması ve vergi muafiyetinin devamı süresince de bu şarta uyulması gerekir. Vakfın amaçlarına ayrılması ve harcanması gereken miktarlar hiçbir şekilde başka bir amaçla kullanılamaz. Ancak, yönetim ve idame giderleri ile ihtiyata ve vakıf mal varlığını artırıcı yatırımlara ayrılan miktarların, tamamının veya bir kısmının vakfın amaçlarına yönelik hizmetlere harcanması mümkündür.

f) İlgili Kuruluşların Görüşünün Alınması

Bu bend çerçevesinde, vakıfların vergi muafiyetleri taleplerinin Maliye Bakanlığı tarafından değerlendirildikten sonra Vakıflar Genel Müdürlüğü ile olan bürokratik sürecin işleyişi ele alınmaktadır.

g) Maliye Bakanlığı Merkezi Denetim Elemanlarınca Yapılacak İnceleme

Bu bentte ise, Maliye Bakanlığı'nun merkezi denetim elemanlarınca yapılacak denetimin esasları ele alınmaktadır.

Maliye Bakanlığı'na vergi muafiyeti için başvuracak olan vakıfların, başvuru tarihi itibarıyla söz konusu şartların hepsini bir arada taşımaları gerekmektedir.

Vakıflara vergi muafiyeti tanınması hakkındaki yasal çerçeveye anayasal açıdan yaklaşıldığında⁽⁵⁾, gerek 5422 Sayılı Kanun ve gerekse de 4962 Sayılı Kanun tarafından Maliye Bakanlığı'na yapılan yetki devrinin hukukiliği tartışmalı hale gelmektedir. Öncelikle, 1982 Anayasası hükümlerine göre Maliye Bakanlığı'na böyle bir yetkinin devredilebilmesi mümkün değildir. Yetki devri ancak, kanunun tanımladığı genel koşullar çerçevesinde ve belirli bir hareket sahası dahilinde ve sadece Bakanlar Kurulu'na yapılabilir. 4962 Sayılı Kanun'un genel koşulu vakıf gelirlerinin en az üçte ikisine ilişkin ölçüdür. Eğer Bakanlar Kurulu'na bu genel koşullar içinde bir hareket sahası tanınarak yetki devri yapılmış olsa ve asgari gelir ölçüsünü üçte ikiden %100'e kadar artırma ve kanundaki orana indirme yetkisi verilmiş olsa idi ortada herhangi bir hukuki sakınca bulunmayacaktı. Oysa, ne 4962 Sayılı Kanun, ne de 5422 Sayılı Kanun Bakanlar Kurulu'na böyle bir yetki vermemiş, hatta hiç bir yetki vermemiştir. 4962 Sayılı Kanun ile Bakanlar Kurulu'na verilen görev, Maliye Bakanlığı'nın önerisini onama ya da onamama şeklinde idari bir işlem tesisidir.

Maliye Bakanlığı'nın 83 Seri No' lu Tebliğ'ine dikkat edilirse, son ikisi hariç diğer tüm koşullar aslında vakıflara vergi muafiyeti tanınmasının genel

(5) Türk hukuk sisteminde, vergi sisteminin hukuki çatısını 1982 Anayasası'nın 73. Maddesi oluşturmaktadır. Söz konusu madde dört fıkradan oluşmakta olup, son iki fıkrası aşağıdaki gibidir:

"Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır.

Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin muafık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapma yetkisi Bakanlar Kurulu'na verilebilir."

Yukarıdaki fıkralardan ilki "Vergilerin Kanuniliği" ve ikincisi de "Yetki Devrinin Esasları"na ilişkindir.

çerçevesi ile ilgilidir. Dolayısıyla bu koşulların, vakıflara vergi muafiyeti tanıyan 4962 Sayılı Kanun' un 20. maddesi içinde tek tek sayılması daha doğru olacaktır. 1982 Anayasası' nın 73. maddesinin 3. fıkrası vergilerin konulması, kaldırılması ve değiştirilmesine ilişkin işlemlerdeki yetkiyi parlamentoya vermiştir. Bu yetki sadece mükellefiyetin konulmasına ilişkin değil, aynı zamanda mükellefiyetin kısmen ya da tamamen kaldırılmasına da ilişkindir. Dolayısıyla muafiyete yönelik düzenlemeler kanun yolu ile yapılmaktadır. Maliye Bakanlığı tarafından öngörülen ilk beş koşulun subjektif mükellefiyet ile doğrudan ilişkili olduğu düşünülürse, bu tür koşulların ancak ve ancak kanun ile getirilebileceği gerçeği karşımıza çıkmaktadır. Hatta, 1982 Anayasası' na göre, bu tür koşulların belirlenmesinde Bakanlar Kurulu' na bile yetki devri yapılması mümkün bulunmamaktadır. Buna rağmen, 4962 Sayılı Kanun yetkiyi Maliye Bakanlığı' na vermiş ve bununla da kalmayarak, Bakanlar Kurulu ile Bakanlık arasında bir vesayet yetkişi tanımlamıştır. Maliye Bakanlığı da, aslında kanun ile yapılması gereken düzenlemeleri, 4962 Sayılı Kanun' dan aldığı yetkiye dayandırarak bir genel tebliğ vasıtasıyla yapmıştır. Üstelik bu tebliğ dahilinde, "genel, katma ve özel bütçeli idarelerin bütçeleri içinde yer alan bir hizmetin veya hizmetlerin" ne olduğunu tanımlamıştır. Bu tür bir tanımlama, muafiyetten yararlanacak vakıfların amaçlarına yönelik olduğu için, mükellefiyeti doğrudan etkilemeye ve dolayısıyla böy-

le bir işlemin de kanun yolu ile yapılması gerekmektedir. Ancak, Maliye Bakanlığı' nın yaptığı teknik olarak doğru, hukuken yanlış bir uygulamadır. Teknik olarak doğrudur, çünkü 4962 Sayılı Kanun' un 20. maddesi kendisine böyle bir yetki vermiştir; hukuken yanlıştır, çünkü aynı madde açıkça 1982 Anayasası' na aykırıdır.

4962 Sayılı Kanun' un 20. maddesi, vakıflara vergi muafiyeti tanınmasının temel dayanağı olması itibarıyla önem taşımaktadır. Bu bağlamda, söz konusu maddenin hukukun gereklerine göre ve 1982 Anayasası' na aykırılık oluşturmayacak biçimde yeniden düzenlenmesinde fayda vardır. Mevcut hükümlerin öngördüğü anlayışa ve mantığa uygun olarak 20. madde şu şekilde kaleme alınabilir:

"Brüt gelirlerinin en az üçte ikisini sağlık, sosyal yardım, eğitim, bilimsel araştırma ve geliştirme, kültür ve çevre koruma ile ağaçlandırma konularındaki hizmetlerin yerine getirilmesine harcayan vakıflara Bakanlar Kurulu' nca vergi muafiyeti tanınabilir.

Vakıfların, vergi muafiyeti talebinde bulunmadan önce kuruldukları tarihten itibaren en az bir yıl süre ile faaliyette bulunuyor olması ve bu süre içindeki faaliyetleri ile devletin kamu hizmeti yükünü azaltıcı etki sağlamış olmaları gerekmektedir.

Vergi muafiyeti talebinde bulunan vakıfların vergi muafiyeti talebinde bulundukları tarihte en az üçyüz milyar lira gelir getirici mal varlığına ve en az otuz milyar lira yıllık gelire sahip olmaları ve bilanço esasına göre defter tutmaları gerekir.

Bu maddede yazılı tutarları on katına kadar artırmaya, kanunda yazan tutara indirmeye, vakıfların muafiyet taleplerine ilişkin işlemlerin yasal işleyişini düzenlemeye Bakanlar Kurulu yetkilidir."

Kanun maddesi bu şekilde düzenlendikten sonra bir bakanlar kurulu kararı ile 83 Seri No' lu Genel Tebliğ esasları yeniden yürürlüğe konulabilir. Vakıflar ile Maliye Bakanlığı arasındaki ilişkiler, izlenecek yöntem ve tarafların sorumlulukları bu karar çerçevesinde yürütülebilir.

3. 83 Seri No' lu Kurumlar Vergisi Kanunu Genel Tebliği ve Yanlış Üç

Vakıflara vergi muafiyeti tanınmasına ilişkin olarak Maliye Bakanlığı tarafından 4962 Sayılı Kanun' un 20. maddesine dayanılarak çıkarılan 83 Seri No' lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği, vergisel avantajların nelerden ibaret olduğunu da en son kısımda açıklamaktadır. Vergiden muaf vakıf statüsünü kazanan vakıflar halen mevcut düzenlemelere göre;

1- 25.10.1984 tarih ve 3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu' nun 17. maddesinin 1. ve 2. fıkraları⁽⁶⁾ kapsamına giren teslim ve hizmetleri için katma değer vergisi istisnasından,

2- 08.06.1959 tarih ve 7338 Sayılı Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu' nun 4. maddesinin (k) bendine göre, bu vakıflara kuruluşu için veya kurulduktan sonra tahsis olunan malların intikalinde veraset ve intikal vergisi istisnasından,

3- 02.07.1964 tarih ve 492 Sayılı Harçlar Kanunu' nun 59. maddesinin (b) bendine göre, bu vakıflar tarafından iktisap edilecek gayrimenkullerin ve sair aynı hakların tescilleri ve şerhi gerektiren işlemleri ile bunlara ait tesislerin ve bu tesislerin sonradan iktisap edecekleri gayrimenkullerin ve sair aynı hakların tescilleri ve şerhi gerektiren işlemleri ve bunların terkinlerinde harç istisnasından,

4- 29.07.1970 tarih ve 1319 Sayılı Emlak Vergisi Kanunu' nun 4. maddesinin (m) fıkrasına göre, resmi senesinde yazılı amaçlara tahsis edilmek şartıyla vakfa ait binalar için emlak vergisi muafiyetinden,

yararlanmaktadır. Dikkat edilirse, dört ayrı vergi kanununa göre dört ayrı muafiyet söz konusudur. Bu muafiyetlerin ele alındığı tebliğ ise Kurumlar Vergisi Kanunu Genel Tebliği' dir. Adı geçen Tebliğ' in "5.4. Vergisel Avantajlar" başlığının hemen altındaki cümle ilgi çekicidir. Buna göre:

"Vakıflar tüzel kişilikleri itibarıyla kurumlar vergisi kapsamına girmediklerinden, vergiden muaf vakıf statüsü kazanan vakıfların kurumlar vergisinden muafiyetleri de söz konusu olmamaktadır."

Buraya kadar anlatılan hususlara da değinen bu ifade, aslında birinci yanlışlığı itiraf etmek açısından da son derece önemlidir. Kurumlar Vergisi Kanunu' nun 15. maddesinin 7. bendinin yanlışlığı, Maliye Bakanlığı' nın bir Genel Tebliğ' i ile ortaya konulmaktadır. Ancak, yanlış beyan o yanlış orta-

(6) Söz konusu teslim ve hizmetler "Sosyal ve Askerî Amaçlı İstisnalarla Diğer İstisnalar" başlığı altında toplanmış olan "1. Kültür ve Eğitim Amacı Taşıyan İstisnalar" ile "2. Sosyal Amaç Taşıyan İstisnalar"ı kapsamaktadır.

dan kaldırmadığı gibi, 83 Seri No' lu Genel Tebliğ' in "Kurumlar Vergisi Genel Tebliği" olarak çıkarılması da ayrı bir yanlışlığı oluşturmaktadır.

Öncelikle, vakıfların kurumlar vergisi olmamaları ve bu nedenle kurumlar vergisinden muafiyetlerinin söz konusu olamayacağı gayet açık iken, vakıfların vergi muafiyetinin bir "Kurumlar Vergisi Genel Tebliği" ile açıklanması teknik bir hata olarak karşımıza çıkmaktadır. Kaldı ki, 83 Seri No' lu Tebliğ' de yer alan muafiyetler katma değer vergisi, veraset ve intikal vergisi, emlak vergisi ve harçlara ilişkindir. Yani bu dört kanuna ilişkin muafiyetler, bambaşka bir vergi kanunu genel tebliğinde ele alınmakta; üstelik o vergi kanununun da vakıfların vergi mükellefiyeti ile herhangi bir ilişkisi bulunmamaktadır. Bu teknik hatanın düzeltilmesi için, öncelikle ilk iki yanlışın düzeltilmesi gerekmektedir. Daha sonra, vakıfların vergi muafiyetine ilişkin olarak Bakanlar Kurulu tarafından çıkarılacak olan kararda eğer Maliye Bakanlığı' na bir görev tevdi edilirse, o takdirde Maliye Bakanlığı "4962 Sayılı Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması ve Vakıflara Vergi Muafiyeti Tanınması Hakkındaki Kanun Genel Tebliği" şeklindeki bir düzenleme ile söz konusu işlemlere açıklık getirmesi teknik açıdan daha hukuka uygun bir işleyiş olacaktır.

SONUÇ

Toplumsal yaşamın önemli göstergelerinden biri belli kurallara dayan-

masıdır. Bu kurallar, bir arada yaşayan insanların kendi hür iradeleri ile belirlediği ortak değerler halinde olabileceği gibi; toplum adına hareket eden otoritenin kendi inisiyatifi doğrultusunda ortaya koyduğu uyulması zorunlu bir takım değerler halinde de olabilir. Bu açıdan bakıldığında, toplumsal yaşamı düzenleyen, yazılı olmayan ve manevi açıdan emredici örf, adet ve ahlak kuralları söz konusu olabileceği gibi; yazılı ve maddi anlamda emredici anayasa, yasalar, tüzükler şeklinde bazı hukuk kuralları da mevcut olabilmektedir. İşte hukukun kaynakları denildiği zaman en sık rastlanılan tasnif, kaynakları yazılı olanlar ve yazılı olmayanlar ile emredici (buyurucu) olan asli kaynaklar ve uygulamayı açıklayan yardımcı veya tali kaynaklar şeklindedir.

Aslında hukukun kaynaklarının sınırları, benimsenen hukuk tanımına göre değişmektedir. Her ne kadar üzerinde uzlaşılmış ortak bir tanım bulunmasa da; hukuku, toplumsal yaşamı düzenleyen kuralların bir kısmı olarak gören anlayıştakiler daha çok yazılı hukuk kurallarına itibar etmekte, buna karşın hukuku toplumsal yaşamı düzenleyen kurallar bütünü olarak ele alanlar örf, adet ve ahlak kurallarını da hukukun kaynakları içine dahil etmektedirler.

Tüm bu tartışmaların ötesinde kalan idare hukuku, kendi doğasının bir gereği olan "yazılılık esası"⁽⁷⁾ nedeniyle, yazılı hukukun dışında herhangi bir hukuk kuralını kesin olarak ka-

bul etmemektedir. İdari işlemin bir tarafı olan kamu otoritesi ile diğer tarafını oluşturan özel ya da tüzel kişilik arasındaki adaletin tesis edilebilmesi açısından ya da uyumsuzlukların en adil biçimde çözülebilmesi açısından böyle bir esasa her zaman gereksinim duyulmuştur.

Kamu hukukunun alt çalışma alanlarından birini oluşturan vergi hukukunda da, verginin tarhı idari bir işlem olarak tanımlanmış ve bu işlemin kanunlardaki hükümlerin lafzî yorumuna dayalı olarak gerçekleştirileceği ve muhakkak surette kayıt altına alınacağı ifade olunmuştur. Nitekim, Vergi Usul Kanunu' nda vergi tarh teknikleri açıkça sayılmış, tarhiyat işleminde kullanılacak belgelerin neler olduğu ve bu belgelerin hangi bilgileri içereceği, hangi formatta basılacağı ve doldurulacağı da yine kanun hükmü olarak düzenlenmiştir.

Vergicilik açısından bakıldığında, pek çok vergi türünde benimsenen temel tarh tekniği beyan esasıdır. Dolayısıyla, verginin tarhı mükellefin beyanı üzerine yapılmaktadır. Her ne kadar mükellefin beyannameyi kendisinin düzenlemesi idare hukukunun temel ilkelerine aykırı gibi görünsün de; beyanı kabul eden vergi dairesi mükellefe bir tahakkuk fişi imzalatırmak suretiyle idare hukukun gereklerini yerine getirmekte ve mükellefin idareye takdim etmiş olduğu beyannameyi tüm içerikleriyle birlikte (varsa üzerinde gerekli gördüğü düzeltmeleri o anda yaparak) mükellefe tarh etmektedir.

Konuya bu açıdan bakıldığında, mükellefin ya da vergi sorumlusunun,

ödenek olan verginin beyanı aşamasında, vergi kanunlarını çok iyi bilmesi, anlaması ve yorumlaması gerekmektedir. Ancak bu şekilde beyannameyi tam olarak doldurabilecek ve idareye sunabilecektir. Aksi takdirde yapılacak yanlış ya da hatalı beyanların sorumluluğu yine mükellefin ya da vergi sorumlusunun olacaktır. Hatalı olarak beyan olunan bir vergi matrahına ilişkin olmak üzere daha sonradan yapılan vergi incelemelerine dayanılarak ikmâlen vergi tarhiyatı yapılması en sık rastlanan hallerden biri olarak karşımıza çıkmaktadır.

İşte bu noktada vergi hukukunun kaynaklarının önemi ortaya çıkmaktadır. Vergi kanunları ile bu kanunlara dayalı olarak çıkarılan ve vergi uygulamalarının şekli esaslarını ortaya koyan vergi kanunları genel tebliğlerinin mümkün olduğu kadar anlaşılır bir dille kaleme alınması gerekmektedir. Kanun koyucu, kanunun gerekçesinde kendi yorumunu ortaya koyarken; yürütme organı da bu tür genel tebliğler ile kanun metinleri hakkında kendi yorumunu yapmaktadır.

Kanunlar, Anayasa' ya aykırı olmamak üzere, yasama organınca çıkarılan yazılı hukuk kuralları olup toplumun uyması gereken kuralları belirleyen en önemli kaynaktır. Vergi kanunları vergiye ilişkin temel unsurları içerir. Bunlar verginin konusu, mükellefi, matrahı, tarifesi, tahsili, vergiyi doğuran olay ile istisna ve muafiyete ilişkin esaslardır.

Vergi hukuku içerisinde yer alan kanunların ve kanun maddelerinin çokluğunun yanı sıra bu maddelerin

(7) Aslında bu esas, daha çok idari işlemlerin kayda geçirilmesinin zorunlu olması halini ifade etmekte kullanılmaktadır.

soyut oluşu, Maliye Bakanlığı' nca, hem memurların kanunlara dayanarak yapacağı işlemleri hem de vatan-daşların kanunları iyi anlaması bakımından genel tebliğler çıkarılmasını bir bakıma zorunlu kılmaktadır. Genel tebliğler, ilgili idarenin kanunlar hakkındaki yorumunun açıklanmasından ibarettir. Vergi hukuku alanında oldukça sık başvurulmuş bir yoldur. Vergi idaresi ve mükellefler genel tebliğlerden oldukça faydalanmaktadırlar. Ancak, genel tebliğlerin bağlayıcı niteliği bulunmamakta; bu nedenle genel tebliğ hükümlerine dayanılarak yargı yoluna başvurulamamaktadır. Aynı şekilde, yargı alanında da genel tebliğlerden bağlayıcı kaynak olarak faydalanılması mümkün değildir. Bu nedenle genel tebliğler vergi hukukunun yardımcı kaynakları arasında yer almaktadırlar.

Vakıfların vergi muafiyetine ilişkin olarak anayasa-kanun-tebliğ üçgeninde yaşanan hukuki yanlışlıklar, hem mükelleflerin hem de idarenin zaman zaman zor duruma düşmesine yol açmaktadır. Bu işleyişte tarafların hak arama yoluna başvurusu halinde ise yargının yükü artmaktadır. Kanunların hazırlanmasında ve hukuki belgelerin yazılmasında çok daha dikkatli olunması ve kanunların gerek anayasal çerçevede ve gerekse kendi iç yapılarında sahip oldukları hiyerarşinin zedelenmemesi hukuk sistemimizin güvenilirliği açısından son derece önemli iki konu olarak karşımıza çıkmaktadır. Kanun koyucu ve kanunu uygulayıcı otoritelerin bu hususlarda daha fazla dikkatli olmaları gerekmektedir.