



VAKIFLARA YÖNELİK VERGİSEL DÜZENLEMELERİN VERGİ KAYIP VE KAÇAKLARI ÜZERİNDEKİ ETKİLERİ*

*Mehmet NAR***

ÖZET

Yeni Vakıflar Kanunu ile çelişkili uygulamaların yürürlüğe girdiği görülmektedir. Bu uygulamalardan biri, yabancıların ülkemizde vakıf kurabilmelerine imkan tanıyan değişiklikler ile cemaat vakıflarının yeniden yapılandırılmasına olanak sağlayan düzenlemeler şeklinde ortaya çıkmaktadır. Oysaki Osmanlı İmparatorluğunun çöküşü ile cemaat vakıflarının güçlenmesi arasındaki paralellik dikkate alındığında bu sürecin ne denli önemli olduğu tartışmasız bir gerçektir. Öte yandan günümüzde vakıflar üzerinden ortaya konan bir diğer sorunsal, vergisel konulara yönelik olmaktadır. Hükümetler tarafından vakıf statüsündeki hayır kurumlarına sunulan vergi indirimleri veya vergi muafiyeti şeklindeki avantajlar son derece önemli kabul edilmektedir. Bu durum söz konusu kurumların son yıllarda artış gerekçelerinden de biri olarak değerlendirilmektedir. Aslında vakıflar kuruluş gayeleri itibarıyla kamu yararına hizmet eden oluşumlardır. Bununla birlikte özellikle Cumhuriyet dönemi vakıfları, yalnızca hayır maksadıyla kurulmadığı gibi birtakım farklılıkları da bünyesinde barındırmıştır. Çünkü Cumhuriyet dönemi sonrası Medeni Kanuna göre kurulan vakıflar, sadece sosyal ve dini amaçlarla değil Avrupa’da uygulanan haliyle ticari sahalara da el atmıştır. Bu durum vakıfların vergilendirmesi hususunu ön plana çıkarırken, yasal düzenlemelerin güncellenmesi ise gerekli hale gelmiştir. Ancak vakıflara yönelik bu düzenlemelerin bir kısmı vakıfların vergilendirilmesinden çok adeta vergi yükümlüsü kişi veya grupların yararına imkân sağlayan uygulamalara dönüştürülmüştür. Bu durum kamuoyundan kaynaklı endişeleri de beraberinde getirmiştir. Dolayısıyla bu çalışma mevcut eleştirilerden hareketle son yıllarda ülkemizde olduğu gibi dünya genelinde sayıları hızla artan vakıflar konusunu ele almakta, söz konusu kuruluşlar yapısal, vergisel ve yasal düzenlemelerden hareketle bütünsel bir yaklaşımla analiz edilmeye çalışılmaktadır.

Anahtar Kelimeler: Vakıf, Vergi, Vergi Kaybı, Kaçakçılık, Muafiyet, İşletme

*Bu makale Crosscheck sistemi tarafından taranmış ve bu sistem sonuçlarına göre orijinal bir makale olduğu tespit edilmiştir.

** Yrd. Doç. Dr. Artvin Çoruh Üniversitesi, İİBF, İktisat Politikası, El-mek: 0608mehmet@gmail.com

THE IMPACTS OF TAX REGULATIONS FOR FOUNDATIONS ON TAX AVOIDANCE AND EVASION

STRUCTURED ABSTRACT

Foundations are the organizations aiming to serve the public interest. Foundations of the period of Republic were not established for only public interest; nevertheless, they have some differences in their bodies. Because the foundations established by the Civil Code after the Republican era were not founded for only social and religious purposes, but also for commercial activities as they are in Europe. In this case, taxation of the foundations came to the forefront, while it has been necessary to update current legislation. However, some of these regulations were converted into practices that are beneficial for some certain taxpayers and groups rather than having the aim of taxation of the foundations. This situation has brought some concerns from the public. Thus, the aim of this study was addressing the issue of foundations in our country as well as in the world based on current critics related to them since their numbers are increasing in recent years. In this regard, such organizations were tried to be analyzed based on structural, tax and legal regulations.

In Turkey, the Law on Foundations recently put into force seems to have conflicting practices. One of these practices is the regulation allowing foreign people to establish a foundation in our country and regulations allow community foundations to be re-structured. However, considering that the collapse of the Ottoman Empire shows parallelism with the strengthening of these community foundations, the importance of this process is an indisputable fact. On the other hand, today, another problem emerging regarding foundations is the tax issues. Tax deductions or tax exemptions offered to the foundations by governments are considered to be extremely important advantages. These advantages offered by governments are considered to be one of the reasons why number of such institutions is increased in recent years. However, in practice, it seems like taxpayers, donors and third parties take advantage of these foundations. Thus, foundations often defraud the tax authorities by falsifying their tax return statements or using the tax credit provisions illegally; on the other hand, taxpayers are able to turn out irregularities by making donations to the foundations. Therefore, today's understanding of foundation has transformed into a practice of associations that are established for personal benefits and internalize the public interest by drifting away from the culture of social aid.

Some of the most common examples of this type of corrupt practices in our country can be listed as follows: In accounting for in-kind donations; although clothes, construction materials, equipment and donations received from foundations should be accounted based on their current values, foundations account these items for either lower or higher values compared to their current values and perform income-expense/reduction-increasing activities. Although donation receipts used by the foundations should be the ones issued and given by General Directorate of Foundations, they may have personal interest by using old or fake receipts. Despite the fact that foundations cannot make any payments to those who are assigned for some duties except

Turkish Studies

International Periodical For the Languages, Literature and History of Turkish or Turkic
Volume 10/2 Winter 2015



their documented expenses spent for the foundation itself, foundations make payments to these people under different names not specified by provisions of the law and prevent the emergence of tax liabilities through these expenditures. Although it is stated by the law that public institutions and organizations, professional associations, trade unions, local authorities and universities cannot transfer their duties, specified by legislation, to the foundations established under their bodies, some transactions seem to be fulfilled throughout the companies founded over foundations.

Foundations, next to their bodies, that can be audited by independent auditing firms are subject to the supervision of the General Directorate of Foundations in terms of auditing commercial enterprises and assessment of being fit for purpose. However, the problem arises from these audits to remain extremely weak and inadequate. In our country, where control mechanism doesn't/cannot work properly, this may be due to the unsettled institutional structures, and current issues adversely affect the functioning of control mechanisms. In addition, the frequency of submitting declarations to authorities about financial situation of the foundation is very low compared to European countries; thus, the frequency of submission should be limited to cover a maximum of 3 months duration.

Today, although the tax crimes are increased, electronic methods provide significant contributions to tax administrations. Therefore, it is necessary to put all aspects of electronic data filing system into practice. In this way, in addition to solving problems of taxpayers quickly by transferring transactions related to tax returns into e-portal, preventing negativities will also be possible. Since the final status of tax exploitation cannot be measured, such systems are very important for not only taxpayers but also tax administrations.

In particular, the size of the non-profit sector enables tax revenues to remain at high risk and establishes a ground for tax evasion. It is important to create a substantial knowledge base for this area and sort out the foundations established with social aims from other foundations that can support terrorism activities financially. For this purpose, it is needed to train competent auditing personnel, conduct qualified training programs, perform typology and information sharing of red flag transactions that are considered to be suspicious transactions and carrying the risk of corruption. Furthermore, central registry agency should be established, existing threats should be evaluated and security gaps should be identified. Reliable information should be received by establishing a real-time coordination between units (tax authorities and law enforcement agencies) and information collected should be protected very well. Tax data should be compared with information technologies by cross-check system and cash movements should be continuously monitored by improving data sources. In addition, additional attention should be paid to the activities related to identifying suspicious donations.

On the other hand, in addition to tax authorities in Turkey, activities carried out by Financial Crimes Investigation Board remain extremely poor. Considering tax avoidance and evasion with the size reached by the black money market, it is obvious that the current system is not that successful to fight against these crimes. Such units

Turkish Studies

International Periodical For the Languages, Literature and History of Turkish or Turkic
Volume 10/2 Winter 2015



responsible for tax issues should be improved to the level of developed countries, where these units are established as an intelligence agency and often part of an intertwined structure with law enforcement agencies. The required seriousness must be shown for audits and qualified personnel should be hired and the use of financial systems by criminals should be prevented. For this purpose, international cooperation should be done with financial institutions and other professional organizations and new reporting system should be established. In addition, the amount of donations received by public foundations should be limited and supervised effectively. Besides, matrix-like practices, regulations, additional acts, complex structure of the law in effect should be abandoned and new regulations and laws that is clear, simple, easy to understand and free from unnecessary details (see. British Income Tax Act) should be put into force by lawmakers as soon as possible.

In conclusion, "Terrorism Report" prepared by the Ministry of Foreign Affairs of the United States in 2013 assesses the subject of foundations in Turkey and makes some important points. In this report, comprehensive findings of intelligence sources indicating that particularly foundations and the non-profit sectors as well as other charities support terrorism activities. In addition, security gaps caused by these institutions should be prevented immediately under the name of an "urgent" action plan. According to the report, since shell appearance of abovementioned institutions are dressed up with financial aid and charity activities, they have become one of the most effective methods of money laundering. It is also reported that these institutions are not monitored and audited effectively. It has been also stated that Turkish Government doesn't provide adequate information about counter terrorist finance vulnerabilities and anti-money laundering. It has been also indicated that although the General Directorate of Foundations allows establishment of new foundations, there are a limited number of qualified auditors to cover all these foundations. The most striking statement of the report is "It is likely that bulk cash is being smuggled across borders of Turkey helping to fund violent extremists in neighboring countries", which summarizes the current situation and leaves no words to say.

Key Words: Foundations, Tax, Tax Loss, Smuggling, Exemptions, Business

Giriş

Vakıflar, kamu yararına yönelik oluşturulan organizasyonlardır. Söz konusu kuruluşlar gerçek veya tüzel kişilerin yeterli mal ve hakları belirli ve sürekli bir amaca özgülemeleri ile ortaya çıkmakta ve tüzel kişiliğe sahip mal toplulukları şeklinde organize olmaktadır (TMK, 2001). Vakfa bağışlanan mallar ile bunların gelirleri ise artık kamulaştırılmış bir değer olarak bir daha bağışlayana geri dönmemektedir. Vakfın sona ermesi halinde ise mal varlığı ya resmi senedinde belirtilen kuruluşa ya da herhangi bir hüküm yok ise mahkeme tarafından belirlenen benzer amaçlı bir başka vakfa geçmektedir (Şahin, 2003: 6). Bununla birlikte vakıf yöneticileri vakfın amacına ve yürürlükteki mevzuata uygun hareket etmek, vakfın amacı doğrultusunda faaliyette bulunmak, vâkıf mallarını ve gelirlerini amaçlarına uygun olarak kullanmak, ihmal ve kasıtlı fiillerle vakfı zarara uğratmamak (VK, 2008: 10243) zorundadır. Hal böyle iken uygulamada vakıflar amacı

Turkish Studies

International Periodical For the Languages, Literature and History of Turkish or Turkic
Volume 10/2 Winter 2015



dışında faaliyet gösterebilmekte, özellikle vergisel konularda bilinçli eylemlerle tüzük dışı hareketlere yönelebilmektedirler.

Bugün ülkemizde 260 adet vakıf, Bakanlar Kurulu Kararınca vergiden muaf tutulmakta ve vergi ödememektedir. Bu noktada amacı kamu yararı sunmak olan vakıfların vergiden muaf tutulmaları bir noktaya kadar haklı görülebilmektedir. Bununla birlikte uygulamada hayır gayesi ile kurulan vakıfların bu gaye dışında vergi tabanını azaltmak ya da aşındırmak maksadıyla da kurulabildiği görülmektedir. Dolayısıyla mevcut çalışma, öncelikle vakıf kavramını tanımlamayı amaçlamaktadır. Ardından vakıfların vergilendirmesi hususu güncel mevzuattan hareketle incelenmektedir. Buradan hareketle vakıflara yönelik vergisel düzenlemelerin vergi kaçırma amacıyla illegal faaliyetlere kaynaklık edebileceğine yönelik kamuoyunda var olan izlenimler ise tartışma konusu edilmektedir.

1. Vakıf Kavramı

Vakıflar, başkalarının yararına hizmet eden, hayırsever uygulamaları teşvik için oluşturulan, kar amacı gütmeyen organizasyonlardır (Wild, 2006: 144). Sosyal dengeyi sağlamak amacıyla aynı ve nakdi transferlerle birlikte eğitim, sağlık, kültür gibi önemli programları içine alan vakıf faaliyetleri, sadece insanların refahını arttırmak için değil ayrıca düşük gelirli ülkelerde ulusal kalkınma açısından da son derece önemli kabul edilmektedir (Soubotina, 2004: 82). Örneğin HIV/AIDS gibi dünyanın tamamını ilgilendiren krizler karşısında hükümetlerle birlikte vakıfların gösterdiği çabalar, yardımlaşma ve dayanışma duygusunun önemini ortaya koyması bakımından dikkate değer faaliyetler olarak ortaya çıkmaktadır (Straus, 2009: 23). Ülkemizde de benzer amaçlı vakıf müesseselerine rastlamak mümkün olmakla birlikte, bunları Cumhuriyet öncesi ve Cumhuriyet sonrası dönem olmak üzere iki ayrı kategoride değerlendirmek gerekli olmaktadır. Ayrıca İmparatorluk döneminde kurulmuş olan vakıfların bir kısmı Cumhuriyet döneminde ortadan kalktığı gibi yine Cumhuriyet döneminde kurulmuş vakıfların bazıları da İmparatorluk döneminde mevcut değildir.

1.1. Cumhuriyet Öncesi Dönemde Kurulan Vakıfların Bilimsel Tasnifi

a) Menkul ve Gayrimenkul Oluşu Bakımından Vakıflar

(i) *Menkul Oluşu Bakımından Vakıflar*: Sözlük anlamı itibariyle menkul; para, altın, silah, hayvan vs. gibi bir yerden bir başka yere taşınabilen değerleri ifade etmektedir. Vakıfta ebedilik esas olduğundan, menkul bir malın vakfedilemeyeceği görüşü ileri sürülebilse de menkullerin vakfolanması o yöre halkının örf ve âdeti haline gelmiş ise vakıf caiz sayılacaktır. Dolayısıyla bir çiftliğin vakfedilmesi durumunda içinde bulunan hayvanlar ile traktör gibi araçlarda vakfi-sahih olacaktır (ii) *Gayrimenkul Oluşu Bakımından Vakıflar*: Ev, arsa ve tarla gibi bir yerden başka bir yere taşınması mümkün olmayan mal ve mülkü ifade etmektedir. İslam Hukuku açısından vakıftaki ebedilik unsuru açısından vakfedilen şeyin gayrimenkul olması gereklidir (Akı ve Demirbilek, 1996: 26-27).

b) Mahiyeti Bakımından Vakıflar

(i) *Hayri Vakıflar*: Gelirlerini kısmen veya tamamen cami, okul, kütüphane, medrese, hastane, yol, köprü, kabristan gibi sosyal devletin görevleri arasında sayılan hayır işlerine tahsis eden vakıflardır (ii) *Zürri Vakıflar*: Vakfedilen malın gelirinin tamamı veya tamamına yakını vakfin evlatlarına tahsis edilmiş bulunan vakıflardır (Öztürk, 1983: 83-84).

c) Mülkiyeti Bakımından Vakıflar

(i) *Sahih Vakıflar*: Vakfin her çeşit maddi varlıklarının ve mülkiyetinin vakfin hükmü şahsiyetine ait olduğu vakıflardır. Bu tür vakıflarda vakfedilen menkul ve gayrimenkuller, vakfin

malvarlığını oluşturur (ii) *Sahih Olmayan (irsadi) Vakıflar*: Devlet arazisinin bir kısmının veya tasarruf hakkının devlet başkanının izniyle muayyen bir gayeye tahsis edilmesidir. Arazinin mülkiyeti devlete aittir (Öztürk, 1983: 87-90).

d) Kullanım Şekilleri Bakımından Vakıflar

(i) *İcare-i Vahideli Vakıflar*: Belli bir değer veya süreyle kiraya verilen vakıflar (ii) *İcare-i Vahide-i Kademeli Vakıflar*: Tespit edilen belli bir icar bedelinin daimi olarak verilmesi halinde meccanen kiracıdan hiç alınmayan ve müstecirinin (kiracının) ölümü ile icarelik hakkı mirasçılara intikal eden vakıflar olup Cumhuriyet devrinde bu uygulamaya son verilmiştir (Vakıflar Genel Müdürlüğü, 2014).

e) İdareleri Bakımından Vakıflar

(i) *Mazbut Vakıflar*: Türk Kanunu Medenisinin yürürlük tarihinden önce kurulmuş ve 2762 sayılı Vakıflar Kanunu gereğince Vakıflar Genel Müdürlüğüne yönetilen vakıflara denilmektedir (ii) *Mülhak Vakıflar*: Yönetimi, vakfedenlerin soyundan gelenlere şart edilmiş vakıflara mülhak vakıflar adı verilmektedir (iii) *Cemaat ve Esnafa Mahsus Vakıflar*: Cemaat vakıfları, Cumhuriyet öncesi dönemde gayrimüslim Türk vatandaşlarının oluşturduğu hayır kurumlarıdır. Esnaf vakıfları ise esnafın seçtiği yönetim kurulu tarafından yönetilen vakıflar olarak tanımlanmaktadır.

1.2. Cumhuriyet Döneminde Kurulan (Türk Medeni Kanunu) Vakıflar

İmparatorluk dönemi vakıf çeşitlerinden mukatalı, İcare-i ve İcare-i Vahide-i Kademeli vakıflar, Cumhuriyet döneminde mevcut olmadığı gibi müstesna vakıflar ve Eizze ve Guzat vakıfları da mevcut değildir. Yalnız *mülhak* ve *mazbut* vakıf çeşitleri devam etmektedir. Cumhuriyet dönemi vakıf hukukunda İmparatorluk döneminde olduğu gibi içerik bakımından bir fark olduğu iddia edilemese de; Cumhuriyet dönemi vakıfları yalnız dini ve hayır maksadıyla kurulmadığı noktasında ayrıca bir farklılık arz etmektedir. Çünkü Cumhuriyet dönemi vakıfları sosyal, dini konular yanında Avrupai manada ticari sahalara da el atmıştır. Bu durum Osmanlı döneminde göz önünde bulunduran sosyal yarar unsurunu da zayıflatmış ve adeta kişiselleştirmiştir. Bu açıklamalardan sonra Cumhuriyet dönemi vakıf çeşitleri eskiden gelen Mülhak ve Mazbut vakıflar ile; Türk Medeni Kanunu açısından aile bireylerine yardım amacıyla oluşturulan aile vakıfları (aile bireylerinin talim ve terbiyesi, yedirilip içirilmesi vs. her tür ihtiyacın karşılanması için gerekli harcamaları finanse etmek üzere kişiler tarafından Medeni Hukuk ve Miras Hukuku hükümlerine göre kurulan vakıflar), dini amaçlı diyani vakıflar (cami, mescit, kilise inşası, din görevlilerinin ve gerekli personelin yetiştirilmesi, okutulması için yapılan harcamaları sağlamakla görevli vakıflar), amacı sadece çalışan personelin ekonomik çıkarlarını gözetmek olan istihdam edilenlere yönelik vakıflar (istihdam edilen personelin evlenme, doğum, ölüm, emeklilik, malullük gibi zarara uğramaları halinde bunları karşılamak amacıyla oluşturulan vakıflar) ile gelirlerinden en az yarısından fazlasını kamu görevi niteliğindeki işlerin yapılmasına tahsis etmiş bulunan kamuya yararlı vakıflar, Yüksek Öğretim Vakıfları, Sosyal Yardımlaşma ve Dayanışma Vakıfları şeklinde *yeni vakıflardan* oluşmuştur. Bununla birlikte zamanla söz konusu sınıflandırmanın, koşullara göre değişebildiği de görülmektedir. Örneğin 2762 sayılı Kanunda mülhak vakfı olarak nitelendirilen *cemaat ve esnaf vakıfları* ilerleyen dönemde mülhak vakfı kapsamından çıkarılmıştır (Akı ve Demirbilek, 1996: 34-44; Öztürk, 1983: 116-134; Öztürk, 2014).

2008 tarihli yeni Vakıflar Kanunu'nun 2. maddesine göre ise vakıflar; (i) mazbut vakıf (ii) mülhak vakıf (iii) yeni vakıf (iv) cemaat ve esnaf vakfı şeklinde sıralanmıştır (VK, 2008). Yeni vakıf kavramı, TMK'ya (743-4721) göre kurulan vakıfları tanımlarken, cemaat vakıfları ise 2762 sayılı Vakıflar Kanunu gereğince mensupları Türkiye Cumhuriyeti vatandaşı olan Türkiye'deki gayrimüslim cemaatlara ait vakıfları ifade etmektedir. 1936 yılında Vakıflar Genel Müdürlüğündeki kütüğe tescil ve kayıtları yapılmış cemaat kurumları, "vakıf" olarak kabul

Turkish Studies

International Periodical For the Languages, Literature and History of Turkish or Turkic
Volume 10/2 Winter 2015



edilmiştir. Günümüzde belli bir cemaati desteklemek amacıyla vakıf kurulması mümkün olmadığından yeni **cemaat vakfı** kurulması hukuken de mümkün değildir. Dolayısıyla bu kapsamdaki vakıf kavramı T.C. vatandaşı olan Türkiye’deki gayrimüslim cemaatlere ait vakıfları tanımlamaktadır. Cemaat vakıfları mal edinebilirler ve mallar üzerinde kira, intifa vs. her türlü tasarrufta bulunabilirler. Cemaat vakıfları 1936’dan 1974 yılına kadar bağış, vasiyet ve satın alma yoluyla taşınmaz mal edinmişlerdir. Ancak 1974 tarihli Yargıtay Kararı sonrası cemaat vakıflarının, 1936-1974 yılları arası bağış, vasiyet, satın alma yoluyla edindikleri taşınmaz malların (i) bir bölümü Hazineye (ii) bir bölümü Vakıflar Genel Müdürlüğüne (iii) bir bölümü ise üçüncü şahısların eline geçmiştir. Bu problemleri çözmek için ilk defa 2003 yılında AB uyum yasaları çerçevesinde düzenlemeler yapılmış, cemaat vakıflarının taşınmaz mal edinmeleri Bakanlar Kurulu kararı yerine, 4778 sayılı Kanun ile Vakıflar Genel Müdürlüğü’nün iznine bırakılmıştır. Ardından cemaat vakıfları adına 365 adet taşınmazın tescili yapılmış ve cemaatlere 38 adet taşınmaz mal bağışı gerçekleşmiştir. Yine 2008 yılında yürürlüğe giren 5737 sayılı Vakıflar Kanunu ile, 1936 beyannamelerinde cemaatler adına kayıtlı iken, zaman içinde Hazine ve Vakıflar Genel Müdürlüğüne geçen taşınmazların iadesi öngörülmüştür. Bu düzenleme ile 181 adet taşınmaz, cemaat vakfı adına tescil edilmiştir. 150 adet taşınmazın ise tapuda isim tashihi yapılmak suretiyle mülkiyet sorunu çözülmüştür. Cemaat vakıflarının illere göre dağılımı ise (Tablo 1)’de gösterilmiştir (ÇKDY, 2003; Demiryürek, 2009; Vakıflar Genel Müdürlüğü, 2014).

Tablo 1. Cemaat Vakıflarının Türleri ve İllere Göre Dağılımı

İL ve İlçe	Bulgar	Ermeni	Gürcü	Keldani	Maroni	Musevi	Rum	Suryani	Toplam
Mersin					1				1
Ankara						1			1
Bursa						1			1
Çanakkale						1	6		7
Diyarbakır		1		1				1	3
Edime	1								1
Elazığ								1	1
Hatay		3				2	7		12
İstanbul	1	47	1	1		12	64	1	127
İzmir						1			1
Kayseri		1							1
Kırklareli						1			1
Mardin		1		1				6	8
Şırnak								1	1
TOPLAM									166

Kaynak: Vakıflar Genel Müdürlüğü verileri tarafımızdan derlenmiştir

Netice itibarıyla cemaat vakıfları tarafından satın alma veya vasiyet üzere bağışlanan taşınmazlardan; kamulaştırma, satış, trampa dışındaki nedenlerle Hazine, Vakıflar Genel Müdürlüğü, belediye ve il özel idaresi adına kayıt edilen taşınmazlar, cemaat vakıfları adına tapuya tescil edilmiştir. Ayrıca Hazine veya Vakıflar Genel Müdürlüğü adına tapuya kayıt edilen taşınmazlardan üçüncü şahısların eline geçenlerin ise rayiç bedeli cemaat vakıflarına ödenmek üzere, 5737 sayılı Kanuna 2011 yılında eklenen geçici 11. madde ile gerekli değişiklikler yapılmıştır. Böylece cemaat vakıflarının 1936 beyannamesinde kayıtlı olan taşınmazları ile sonradan edinilen ve üçüncü şahısların eline geçen taşınmazların mülkiyet sorunu çözümlenmeye çalışılmıştır (KHK, 2011; VK, 2008).

Vakıflar Kanununun 5. maddesine göre, yeni vakıfların Türk Medenî Kanununa göre kurulabileceği tespitine yer verilmiştir. Ayrıca yabancıların Türkiye’de yeni vakıf kurabilmelerine de yine bu kanun kapsamında imkân tanınmıştır. Şu anda ülkemizde faaliyet gösteren yabancı

vakıflar (Tablo 2), yurtdışında kurulan ve Türkiye'de şube ve temsilciliği olan vakıflardır. Bu vakıflar 5737'ye tabi olup yabancı vakıflar, uluslararası alanda işbirliği yapılmasında yarar görülen hallerde karşılıklılık koşulu ile Dışişleri Bakanlığı'nın görüşü ve İçişleri Bakanlığı'nın izniyle Türkiye'de doğrudan faaliyette bulunabilir ve ayrıca şube açabilir; hükmü yine ilgili kanunda yer almıştır (VK, 2008; Vakıflar Genel Müdürlüğü, 2014).

Tablo 2. Yurtdışında Kurulan ve Türkiye'de Şubeleri Bulunan Vakıfların Dağılımı-2014

Sıra No	Şube Adı	Bulunduğu İl
1	Defne ve Muhtar Kent Eğitim Vakfı Şubesi	ANKARA
2	Eğitimi Geliştirme Vakfı Temsilciliği	İSTANBUL
3	Friedrich Naumann Vakfı Temsilciliği	İSTANBUL
4	Haydar Aliyev Vakfı Temsilciliği	İSTANBUL
5	Hollanda Ticaret Teşvik Merkezi Vakfı Temsilciliği	İZMİR
6	Hollanda-Türkiye Yüksek Öğretim Vakfı Temsilciliği	ANKARA
7	Kuzey Kıbrıs Eğitim Vakfı ve Doğu Akdeniz Ün. Tmslcliliği.	ADANA
8	Kuzey Kıbrıs Eğitim Vakfı ve Doğu Akdeniz Ün. Tmslcliliği.	ANKARA
9	Kuzey Kıbrıs Eğitim Vakfı ve Doğu Akdeniz Ün. Tmslcliliği.	ANTALYA
10	Kuzey Kıbrıs Eğitim Vakfı ve Doğu Akdeniz Ün. Tmslcliliği.	İSTANBUL
11	Kuzey Kıbrıs Eğitim Vakfı ve Doğu Akdeniz Ün. Tmslcliliği.	İZMİR
12	Kuzey Kıbrıs Eğitim Vakfı ve Doğu Akdeniz Ün. Tmslcliliği.	SAMSUN
13	Kuzey Kıbrıs Eğitim Vakfı ve Doğu Akdeniz Ün. Tmslcliliği.	ŞANLIURFA
14	Ottoman Studies Foundation Vakfı Temsilciliği	BALIKESİR
15	Stichting Nederlands Instituut in Turkije Vakfı Tmslcliliği.	İSTANBUL
16	Stichting Wildenberg Hollanda Kültür Mrkz. Vakfı Tmslcliliği.	İSTANBUL
17	Türk Kültür Vakfı Şubesi	İSTANBUL
18	Üsküp Eğitim ve Kültür Vakfı Temsilciliği	İSTANBUL

Kaynak: Vakıflar Genel Müdürlüğü verileri tarafımızdan derlenmiştir

Genel olarak değerlendirildiğinde vakıfların 275 adedinin mülhak vakıftan oluştuğu, cemaat vakıflarının sayısının 166 adet olduğu, esnaf vakıflarının sayısının 1, yeni vakıf hüviyetindeki vakıfların sayısının ise 4774 olduğu görülmektedir. Yurtdışında kurulan vakıfların Türkiye'deki şubelerinin sayısı ise Tablo 2'de görüldüğü üzere 18 olarak tespit edilmiştir. Bu sayının da toplam yekuna dahil edilmesiyle Türkiye'de faaliyet gösteren vakıf sayısının neredeyse 5000'e ulaştığı anlaşılmaktadır.

Öte yandan ülkemizde 260 vakıf, Bakanlar Kurulu Kararı ile vergiden muaf tutulmakta yani vergi ödememektedir. Amacı kamu yararı sunmak olan vakıfların vergiden muaf tutulmaları bir noktaya kadar haklı görülebilmektedir. Bununla birlikte uygulamada hayır gayesi ile kurulan vakıfların bu gaye dışında vergi tabanını azaltmak ya da aşındırmak maksadıyla da kurulabildiği görülmektedir. Özellikle 1980'lerde 601 olan yeni vakıf sayısının, 2014 sonu itibarıyla 4867'e ulaştığı dikkate alındığında vergisel açıdan konunun değerlendirilmesi gerekli olmaktadır.

2. Vakıfların Vergilendirilmesi

Medeni Kanunun 101. maddesine göre **vakıflar**, gerçek veya tüzel kişilerin yeterli **mal ve hakları** belirli ve sürekli bir amaca özgülemeleriyle oluşan **tüzel kişiliğe sahip** mal toplulukları olarak tanımlanmaktadır. Bu tanıma göre bir malvarlığının bütünü veya gerçekleşmiş ya da gerçekleşeceği anlaşılan her türlü geliri veya ekonomik değeri olan haklar vakfedilebilir nitelikte iktisadi kıymet olarak değerlendirilmektedir. Ayrıca Cumhuriyetin Anayasa ile belirlenen amir hükümlerine ve Anayasanın temel ilkelerine, hukuka, ahlâka, millî birliğe ve millî menfaatlere aykırı veya belli bir ırk ya da cemaat mensuplarını desteklemek amacıyla vakıf kurulamayacağı da

Turkish Studies

International Periodical For the Languages, Literature and History of Turkish or Turkic
Volume 10/2 Winter 2015



yine ilgili kanunda dile getirilmektedir. Yine Kanunun 102. maddesinde ise vakıf kurma iradesinin, resmî senetle veya ölüme bağlı tasarruflar ile açıklanacağı belirtilmektedir. Vakfın, yerleşim yeri mahkemesi nezdinde tutulan sicile tescil ile tüzel kişilik kazanacağı ise açıkça hüküm altına alınmaktadır (TMK, 2001:14-15).

Dolayısıyla yukarıdaki tanımlamalardan karşımıza iki temel sonuç çıkmaktadır. Bunlardan ilki bir vakfın oluşabilmesi için öncelikle özgülenecek ya da diğer bir ifadeyle ayrılacak ya da tahsis edilebilecek bir malvarlığının mevcudiyeti ve vakfın kuruluş amaçlarına hizmet edecek şekilde bu malvarlığının yönlendirilmesidir. Ayrıca bu mal varlığının vakfın faaliyetlerini sürdürmeye yeter derecede olması da önemlidir. İkinci olarak ise vakfın erişmeye çalıştığı hedef ya da amaçların yukarıda da belirtildiği gibi belirli olması, sürekli olması ve meşru olması gerektirir.

2.1.Vakıfların Vergilendirilmesinin Genel Esasları

Vakıf, yardımlaşma duygusunun bir yansıması olarak ortaya çıkan örgütlenme biçimi olup iktisadi anlamda vakıf, kişisel çalışma ve gayretle elde edilen imkânların ve mal varlığının gönül rızasıyla paylaşılmasını öngören hukuki bir sistemdir (Vakıflar Genel Müdürlüğü, 2014). Gerçek veya tüzel kişilerin yeterli mal ve hakları belirli amaca tahsisi etmelerine dayalı olarak işleyen bu sistem, vergisel yükümlülükleri de bünyesinde barındırabilmektedir. Her ne kadar hayır işleri ile vergi kavramları yan yana gelmekte zorlansa da vakıflar faaliyetin mahiyetine münhasır belirli durumlarda değişik kanun ve mevzuattan kaynaklı vergisel uygulamalara maruz kalabilmektedir.

Öncelikle vakıflar ve vakıfların iktisadi işletmeleri, **Gelir Vergisi** Kanununda sayılan ödemeleri (avans ödenenler dahil) gerçekleştirdikleri takdirde, hak sahiplerinin gelirleri üzerinden vergi kesintisi yapmaya mecbur olan kuruluşlar kapsamında yer almaktadır. Söz konusu kanunun 98. maddesi gereğince, vergi kesintisi yapmaya mecbur olanlar (vakıflar) bir ay içinde yaptıkları ödemeler üzerinden tevkif ettikleri vergileri ertesi ayın yirmi üçüncü günü akşamına kadar, ödeme veya tahakkukun yapıldığı yerin bağlı olduğu vergi dairesine muhtasar beyanname ile bildirmeye mecburdurlar (GVK,1960: 3390-3394).

Gelire dahil kazanç ve iratlardan bir diğer grubu ise sermaye gelirleri oluşturmaktadır. Sermaye gelirlerinden ilki **gayrimenkul sermaye iradidir**. Gayrimenkul olarak kabul edilen mal ve haklar Gelir Vergisi Kanununun 70. maddesinde sayılmıştır. Sayılan bu mal ve haklardan elde edilen kira gelirlerinin gayrimenkul sermaye iradı olarak vergilendirilebilmesi için bunların, kiraya verenin ticari veya zirai işletmesine kayıtlı olmaması yani şahsi mal varlığında olması gerekir (Öner, 2014: 93). Vakıflar açısından gayrimenkul sermaye iradının vergilendirilmesi ise özel önem arz etmektedir. Çünkü vakıflara ait (mazbut vakıflar hariç) gayrimenkullerin kiralanması karşılığında bunlara yapılan kira ödemelerinden, tevkifat yapılacağı belirtilmektedir. Bununla birlikte 5520 sayılı KVK'ya eklenen Geçici 2. Madde ile 01.01.2008-31.12.2015 tarihleri arasında "Gelir Vergisi Kanununun 94'üncü maddesi ile geçici 67'inci madde" kapsamında, kesinti suretiyle vergilendirilmiş kazanç ve iratlar (gayrimenkul ve menkul sermaye iratları) nedeniyle iktisadi işletme oluşmuş sayılamayacağı, dolayısıyla vergilemenin de gerçekleşmeyeceği önemli bir ayrıntı olarak ortaya konmaktadır (Kırman, 2007: 431).

Buradan hareketle GVK'nin 94'üncü maddesinin 5.bendinde belirtilen (70. maddeye atıf ile) arazi, bina, maden ve memba suları, madenler, taş-kum-çakıl ocakları, tuğla ve kiremit harmanları, tuzlalar ve bunların mütemmim cüzileri, dalyanlar, gayrimenkullerin ayrı olarak kiraya verilen mütemmim cüzileri, demirbaş eşyası, gayrimenkul olarak tescil edilen haklar üzerinden mal ve hakların kiraya verilmesi gibi faaliyetlerin **gayrimenkul sermaye iradı** olarak değerlendirilemeyeceği açıkça belirtilmektedir.

Hatta vakıfların mal ve hakları kiraya verme faaliyetlerinin *iktisadi işletme* sayılarak kurumlar vergisi kapsamına alınmasını amaçlayan ve bu yönde kanuna ek fıkra eklenmesini içeren çalışmalar geçmişte önemli ölçüde ağırlık kazanmıştır. Ancak söz konusu değişiklik tasarıları Bütçe Plan Komisyonunda kabul edilmiş olmasına rağmen, Meclis Genel Kurulunda yapılan görüşmeler sonucunda kanun maddesi haline gelememiş ya da *getirilememiştir*. Bu gerekçenin incelenmesinden ortaya çıkan tek sonuç, vakıfların mal ve haklarını kiralamalarının, iktisadi işletme olarak nitelendirilmesinin mümkün olmadığı biçiminde somutlaşmıştır (Kırman, 2007: 450).

Öte yandan vakıflara ait gayrimenkullerin satışının vergilendirilmesi konusunda, genel tebliğ (5.3) kapsamında, vakfa tahsis edilen mal varlığının satışı veya kamulaştırılması başlığı altında düzenlemelere gidilmiştir. Buna göre vakfa tahsis edilen mal varlığının satışı ya da kamulaştırılmasından elde edilen gelirler yıllık giderlere harcanmayıp, vakfa gelir sağlayacak şekilde yatırımlara tahsis edilebilmektedir. Dolayısıyla bu paraların vakfın yıllık gelirlerine dahil edilerek yatırıma dönüştürülmesi ve gider yapılmaması durumunda yine ilgili döneme ilişkin olarak, vakfa ait iktisadi işletmenin varlığından bahsetmek mümkün değildir (Maliye Bakanlığı, 2007).

Sermaye gelirlerinden ikincisini ise *menkul sermaye iratları* oluşturmaktadır. Menkul sermaye iradı sahibinin ticari, zirai veya mesleki faaliyeti dışında, *nakdi sermaye veya para ile temsil edilen unsurlardan* oluşan sermaye dolayısıyla elde ettiği kar payı, faiz, kira ve benzeri gelirler olmaktadır. Menkul sermayeye dahil menkul kıymetler duruma göre, kişi veya organizasyona bağlı olarak ticari kazanç, menkul sermaye iradı, değer artış kazancı veya kurum kazancı olabilmekte ve buna göre farklı şekilde vergilendirilmektedir. Örneğin para ve para ile temsil edilen değerler kişilerin ticari faaliyetine dahil ise ticari kazanç hükmünde değerlendirilmektedir. Aksine kişiler, menkul sermayeleri ticari faaliyetlerinde değerlendirmek yerine faiz, kar payı, kira gibi mali yatırım geliri kapsamında elde ederse bu gelirler menkul sermaye iradı olarak nitelendirilmektedir. Benzer şekilde menkul kıymetlerin elden çıkarılması halinde sağlanan kazançlar değer artış kazancı hükmünde “diğer kazanç ve iratlar” kapsamında vergi konusu edilmektedir. Vakıflar ise bakıldığında yatırımlarını; mevduat, yatırım fonu, katılım ortaklığı belgesi, devlet tahvilleri, hazine bonosu, hisse senedi, özel sektör tahvilleri, repo işlemleri gibi süreklilik gösteren ve günün koşullarına göre gelir esnekliği olan kaynaklara yönlendirdikleri görülmekte, bu durum vakıf adı altında organize olan tüzel kişilerin, bu gibi gelir unsurları üzerinden vergi ödeyip ödemeyecekleri sorusunu gündeme getirmektedir (GVK, 1960: 3381; Kırman, 2007:443; Öner, 2014: 103-104).

Mevcut yasal düzenlemeler ise menkul sermaye iratlarından sağlanan kazançlar üzerinden tevkiyat yapılmasını gerekli kılmaktadır. Söz konusu durum GVK’nın Geçici 67. maddesinde açıkça belirtilmektedir. Buna göre bankalar arası mevduat ile aracı kurumların borsa para piyasasında değerlendirdikleri kendilerine ait paralarına yürütülen faizler hariç olmak üzere, GVK’nın 75’inci maddesinin ikinci fıkrası (7), (12) ve (14) numaralı bentlerinde yazılı menkul sermaye kazançları üzerinden ödemeyi *yapanlarca* % 15 oranında vergi tevkiyatı yapılacağı hükme bağlanmıştır. Buna göre söz konusu bentlerden ne anlaşılması gerektiği ise kanunda şu şekilde sıralanmaktadır (GİB, 2006):

-(m. 7) mevduat faizleri,

-(m.12) faizsiz olarak kredi verenlere ödenen kâr payları ile kâr, ve zarar ortaklığı belgesi karşılığı ödenen kâr payları ve özel finans kurumlarınca kâr ve zarara katılma hesabı karşılığında ödenen kâr payları,

-(m.14) menkul kıymetleri geri alım ve satım taahhüdü ile iktisabı veya elden çıkarılması karşılığında sağlanan menfaatler, vergi tevkifatına tabidir denilmektedir.

Dolayısıyla vakıflar tarafından elde edilen, yukarıda sayılan menkul sermaye iratlarından, ödemeyi yapanlarca %15 oranında vergi tevkifatı yapılacaktır. GVK Geçici 67. maddenin 5. fıkrasında yine gelir sahibini, gerçek veya tüzel kişi ya da dar veya tam mükellef olmasının, vergi mükellefiyetinin bulunup bulunmamasının, vergiden muaf olup olmamasının ve elde edilen kazancın vergiden istisna olup olmamasının (1), (2), (3) ve (4) numaralı fıkra hükümleri uyarınca yapılacak tevkifatı etkilemeyeceği belirtilmiş, maddenin son fıkrasında ise bu madde hükümlerinin 31.12.2015 tarihine kadar uygulanacağı ifade edilmiştir (Danıştay 3. Dairesi, 2009).

GVK 89'a göre Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflara, yıllık toplam beyan edilecek gelirin % 5'ini (kalkınmada öncelikli yerlerde % 10) aşmamak üzere, makbuz karşılığında yapılan bağış ve yardımlar vergi matrahından indirilebilecektir. Fakirlere yardım amacıyla gıda bankacılığı yapan vakıflara gıda, temizlik, giyecek ve yakacak maddelerinin maliyet bedelinin tamamı yine indirim konusudur. Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflar tarafından yapılan, Kültür ve Turizm Bakanlığınca desteklenen kültür ve sanat faaliyetlerine ilişkin harcamalar ile bu amaçla yapılan her türlü bağış ve yardımların % 100'ü indirim konudur. Yine KVK, 10'a göre, diğer indirimler başlığı altında Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflara makbuz karşılığında yapılan bağış ve yardımların toplamının o yıla ait kurum kazancının % 5'ine kadar olan kısmı indirim konudur. Yine vakıflara bağışlanan ve kanunda nitelikleri sayılan tesislerin inşası dolayısıyla yapılan harcamalar veya bu tesislerin inşası için vakıflara yapılan her türlü bağış ve yardımların tamamı indirim konudur.

Dolayısıyla Genel Tebliğde (1) belirtildiği üzere, bağış ve yardımların matrahtan indirilebilmesi için:

- Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflara yapılmış olması
- Makbuz karşılığı yapılması
- Karşılıksız yapılması
- Sadece ilgili dönem kazancından indirilmesi
- Beyannameye ayrıca gösterilmesi gerekir. İndirilmeyen kısım diğer yıla nakledilmez.

Bununla birlikte 56. maddenin birinci fıkrasının (b) bendinin değiştirilen ikinci paragrafına göre gelirlerinin en az dörtte üçünü münhasıran devlet üniversitelerinin faaliyetlerinin devam ettirilmesi ve desteklenmesini amacıyla kurulan ve bu çerçevede faaliyet gösteren vakıflardan, Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınanlara, makbuz karşılığında yapılan bağışlar gelir ve kurumlar vergisi hükümlerine göre yıllık beyanname ile bildirilecek gelirden ve kurum kazancından indirilebilecektir. Bununla birlikte indirimin gerçekleştirilebilmesi için bahse konu vakıfların (Genel Tebliğ, 2012):

- Resmî senetlerinde, amaçlarının devlet üniversitelerinin faaliyetlerinin devam ettirilmesi ve desteklenmesi olduğunun açık şekilde yazılı olması ve başka amaç gütmemesi,
- Resmî senetlerinde, yıllık brüt gelirlerinin en az dörtte üçünün amaca yönelik harcanacağını yazılı olması ve son bir yılda veya son iki yılın ortalaması bazında bu koşulun fiilen gerçekleştirilmiş olması,
- Maliye Bakanlığınca yaptırılan denetimlerde bu şartların sağlanmış olması gereklidir.

2.2. Vakıflara Ait İktisadi İşletmelerin Vergilendirilmesi

Vakfın kurulma amacının mutlaka ideal olması gerekmemekte, amir hükümlere ve ahlak kurallarına aykırı olmamak üzere istenen amaç belirlenebilmektedir. Bu şekilde ideal bir amaç dışında, ekonomik amaca dayalı olarak ticari bir işletmeyi işletmek üzere faaliyette bulunan ve kurulan vakıflar “işletme vakıfları” ya da “tacir vakıflar” olarak isimlendirilmektedir. Dolayısıyla

tüzel kişilikleri nedeniyle vakıflar **kurumlar vergisi** mevzuatına tabi bulunmamakta, sadece iktisadi işletmeleri nedeniyle vergi ilişkisi kurulabilmektedir (Kırman, 2007: 430-431). Daha basit bir ifadeyle vakıflar kurumlar vergisi dışında tutulmakta, eğer vakıflara ait işletme hüviyeti oluştursa bunlar üzerinden mükellefiyet doğmaktadır.

KVK'nın 1. maddesinde açıkça belirtildiği üzere vakıflara ait iktisadî işletmeler verginin konusunu oluşturduğundan, bu kapsamda vakıfların elde ettiği kurumsal kazançlarında kurumlar vergisine tâbi olacağı ifade edilmektedir. Mükellefiyet başlığını taşıyan 2.maddede ise vakıflara ait iktisadî işletmelerin verginin mükellefi olduğu belirtilmektedir. Dolayısıyla kurumlar vergisi mükellefiyeti bulunmayan vakıflar, iktisadi işletmeleri dolayısıyla mükellef sıfatını kazanmaları bu noktada öne çıkmaktadır.

Bununla birlikte vakfa ait bir iktisadi işletmenin varlığından söz edilebilmesi için iktisadi işletmenin öncelikle (Genel Tebliğ, 2007: 4):

- Sermaye şirketi veya kooperatif şeklinde kurulmamış olması
- Ticari, sınai veya zirai alanda faaliyette bulunması
- Faaliyetin devamlı olarak gerçekleştirilmesi
- Bir vakfa ait ya da bağlı olması gibi temel özellikler aranmakta, bu özellikler vergilendirmenin sağlanması için de zorunlu kabul edilmektedir.

Yine KVK'nın 2. maddesinin, ilgili bendinde (5) vakıflara ait veya bağlı olup faaliyetleri devamlı bulunan ticarî, sınai ve zirai nitelikteki işletmeler ile benzer nitelikteki yabancı işletmelerde, vakıfların iktisadî işletmeleri kapsamında tarif edilmekte ve kurumlar vergisi mükellefi olarak değerlendirilmektedir.

Devamlılık unsuru, bir hesap dönemi içinde aynı ya da ayrı faaliyet alanlarında ticari işlemlerin *birden fazla yapılmasını* ifade etmektedir. Aynı hesap döneminde tek işlem nedeniyle ticari faaliyette devamlılık oluşmamaktadır. Fakat faaliyetin *organizasyon gerektirmesi* veya amacın *ticari olması* durumunda devamlılık unsurunun varlığından bahsedilmektedir. Örneğin bir vakıf kitap yayınlar ve satışa sunarsa işlem bir defa yapılsa bile piyasaya sunularak birden fazla kişiye pazarlanması nedeniyle *devamlılık unsuru oluşmakta* ve iktisadi bir işletmenin varlığından bahsetmek mümkün olmaktadır. Oysaki vakfın, bir kitabın telif ya da yayın hakkını satması durumunda iktisadi işletmeden söz edilememektedir (Genel Tebliğ, 2007: 5-6).

Diğer yandan KVK'ya eklenen geçici madde ile süreli olarak getirilmiş bulunan düzenleme de bu hususu teyit eder mahiyettedir. Söz konusu düzenleme bir bölüm faaliyetlerin iktisadi işletme oluşumuna neden olmayacağını dile getirmektedir. Öte yandan bu kanunun uygulanmasında sendikaların / dernek, cemaatlerin / vakıf hükmünde sayılacağına işaret edilmektedir. Bu kapsamda:

- (i) vakıflara ait iktisadî işletmelerin kazanç amacı gütmemesi,
- (ii) faaliyetlerin kanunla verilmiş olması,
- (iii) tüzel kişiliklerinin olmaması,
- (iv) bağımsız muhasebe düzenlemelerinin bulunması,
- (v) kendilerine ayrılmış sermayelerinin bulunmaması
- (vi) iş yerlerinin bulunmaması,
- (vii) mal veya hizmet bedelinin sadece maliyeti karşılayacak kadar olması,
- (viii) kâr edilmemesi veya kârın kuruluş amaçlarına tahsis edilmesi,

gibi vergilemede istisna ya da muafiyet konusu oluşturabilecek türden durum ya da eylemler, vakıfların kurumlar vergisi mükellefi olmalarına engel teşkil etmeyeceği gibi vakıflara ait iktisadi işletmelerin iktisadî niteliğini de değiştirmeyecek ve vergileme gerçekleştirilecektir.

Diğer taraftan vakıflara ait iktisadi işletmeler kurumlar vergisine tabi olduğu için bilanço esasına göre defter tutacak ve tekdüzen hesap planına uymak zorunda kalacaktır. Kurum kazancı üzerinden ödenecek vergi beyannameleri vakıflar tarafından belirlenen sürelerde bağlı bulundukları vergi dairesine beyan edilerek ödenecektir. Ayrıca yabancılara ait bir vakfın ülkemizde vergilendirilebilmesi için vâkıfa ait vergilemeye tabi iktisadi bir işletmenin mevcudiyeti gerekli olup ayrıca bu işletmenin dar mükellef sıfatıyla vergilendirilebilmesi için işletmenin, vakfa ait ya da bağlı olması gerekli olmaktadır. 1 Seri Nolu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinde ise ait ya da bağlı olma ifadeleriyle ne anlaşılması gerektiği açıklanmaktadır. Buna göre ait olma sermaye bakımından, bağlı olma ise idari bakımdan bağlılığı ifade eder tanımlamasına yer verilmektedir.

Bununla birlikte vakıflara ait iktisadi işletmenin, ait olduğu vakfa aktardığı kar payları kural olarak menkul sermaye iradı olarak kabul edildiğinden bu tutarlar üzerinden vergi tevkifatı gerçekleştirilmesi zorunluluğu dikkat çekmektedir. GVK'nın 94. maddenin 6. fıkrasının (b) bendinde tam mükellef kurumlar tarafından, tam mükellef gerçek kişilere, gelir ve kurumlar vergisi mükellefi olmayanlara ve bu vergilerden muaf olanlara dağıtılan, 75'inci maddenin ikinci fıkrasının (1), (2) ve (3) numaralı bentlerinde yazılı kâr paylarından vergi tevkifatı yapılması gereklidir hükmü yer almaktadır. 75'inci maddeye göre sahibinin ticari, zirai veya mesleki faaliyeti dışında nakdi sermaye veya para ile temsil edilen değerlerden müteşekkil sermaye dolayısıyla elde edilen her türlü kar payı, faiz, kira ve benzeri iratlar menkul sermaye iradı olarak nitelendirilmektedir. Dolayısıyla 75. maddenin (1) nolu bendinde yer alan her nevi hisse senetlerinin kâr payları (2)'inci bendinde iştirak hisselerinden doğan kazançlar (limited şirket ortaklarının, iş ortaklarının ve komanditerlerin kar payları ile kooperatiflerin dağıttıkları kazançlar bu zümreye dahildir) (3)'üncü bendinde kurumların idare meclisi başkan ve üyelerine verilen kar payları, menkul sermaye iradı olup bunlar üzerinden vergi tevkifatının gerçekleştirilmesi zorunludur (GVK, 1960: 3381-3391) ibaresi yer almaktadır.

2.3. Vakıflara Vergi Muafiyeti Tanınması

Vakıflara vergi muafiyeti Bakanlar Kurulu Kararı ile tanınmakta olup, şartları Maliye Bakanlığınca yayımlanan 1 Seri Nolu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinde gösterilmiştir (Genel Tebliğ, 2007). 4962 sayılı Kanunun 20'nci maddesine göre gelirlerinin en az üçte ikisi 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, Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınabilir denilmektedir. Vergi muafiyetinden yararlanma ve muafiyetlerin kaybedilmesine ilişkin şartlar, usul ve esaslar ise Maliye Bakanlığınca düzenlenmektedir (Resmi Gazete, 2003).

Söz konusu şartlar 4962 sayılı Kanunun 20. maddesinde gösterilmiştir. Buna göre vergi muafiyeti talebinde bulunacak vakıfların bir takım şartları bir arada taşıması gereklidir. Öncelikle vergi muafiyeti tanınacak vakfın sağlık, sosyal yardım, eğitim, bilimsel araştırma ve geliştirme, kültür ve çevre koruma ile ağaçlandırma konularında faaliyette bulunmayı amaç edinmiş olması gereklidir. Ayrıca vakıfların en az bir yıl süre ile faaliyette bulunuyor olması şarttır. Yine muafiyet tanınacak vakıfların bilanço esasına göre defter tutmaları, defterleri aynı Kanunda belirtilen süreler içinde tasdik ettirmeleri, vakfa ait iktisadi işletmeler bulunması halinde bunlar için ayrıca defter tasdik ettirmeleri ve vakfın muhasebe kayıtları ile iktisadi işletmesinin muhasebe kayıtlarının ayrı ayrı izlemeleri gerekmektedir. Öte yandan vergi muafiyeti talebinde bulunan vakıfların 2014 yılı için en az 821.000.TL gelir getirici mal varlığına ve en az 76.000.TL yıllık gelire sahip olması gereklidir. Yine vakıf resmi senedinde, yıl içinde elde edilen brüt gelirlerin en az üçte ikisinin yukarıda ifade edilen vakıf amaçları doğrultusunda harcanacağını yazılı olması ve son bir yılda bu koşulun fiilen yerine getirilmiş olması ve vergi muafiyetinin devamı süresince de bu şarta uyulmuş olması zorunludur. Ayrıca vergi muafiyeti talebinde bulunacak vakfın bu istemi Maliye

Bakanlığına iletmesi gereklidir. Bakanlıkça yapılan ilk değerlendirmenin ardından Vakıflar Genel Müdürlüğü ve vakıf resmi senedinde amaç edinilen konulara göre diğer ilgili kuruluşlarca muafiyet talepleri karara bağlanmaktadır.

Katma Değer Vergisi (KDV) mevzuatı açısından durum değerlendirildiğinde, söz konusu Kanunun 1. Maddesinde, Türkiye’de ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetlerin katma değer vergisine tabi olduğu ifade edilmektedir. Bununla birlikte Kanun “vakıflar” açısından bir takım *istisnai hükümleri* de bünyesinde barındırmaktadır. Genel olarak değerlendirildiğinde vakıflara uygulanan KDV istisnası ile ilgili hükümlerin, Kanunun 6. Bölümünde “Sosyal ve Askeri Amaçlı İstisnalarla Diğer İstisnalar” başlığı altında (madde 17) yer aldığı görülmektedir. Buna göre (KDV, 1984: 6479):

(1) kültür ve eğitim amacı taşıyan istisnalar kapsamında Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıfların;

a) ilim, fen ve güzel sanatlar, tarım, ıslah gibi alanları teşvik etmek amacıyla yaptıkları teslim ve hizmetleri

b) tiyatro, kütüphane, sergi ve konferans salonları ile spor tesisleri işletmek suretiyle ifa ettikleri kültür ve eğitim faaliyetlerine ilişkin teslim ve hizmetleri

(2) Sosyal Amaç Taşıyan İstisnalar kapsamında yine vakıfların hastane, kan ve organ bankaları, anıtlar, park, bahçeler ile veteriner, bakteriyoloji laboratuvarları gibi kuruluşlar, öğrenci yurtları, engelli bakım ve huzurevleri, aşıevleri, yetimhaneler ve bunları işletmek suretiyle ifa ettikleri kuruluş amaçlarına uygun teslim ve hizmetleri KDV’den istisnadır. Yine Veraset ve İntikal Vergisinin 3. ve 4. maddelerinde getirilen düzenlemelerle kamu yararına haiz cemiyetler ve bunlara bağlı işletmelerden kurumlar vergisine tabi olmayanlar vergiden muaftır. Benzer şekilde kendilerine vergi muafiyeti tanınan vakıfların kuruluşu veya kurulduktan sonraki aşamalarında kendilerine tahsis olunan mallar, Veraset ve İntikal Vergisinden müstesnadır (VİV, 1959: 3231-3233).

Yine Damga Vergisi Kanununda *kurumlarla ilgili kağıtlar* başlığı altında 19. fıkra da getirilen düzenlemeyle Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıfların kuruluş işlemlerinde düzenlenen her türlü kağıtlarla, Türk Silahlı Kuvvetlerini güçlendirmek amacıyla kurulmuş vakıfların her türlü işlemlerinde düzenlenen kağıtlar damga vergisinden muaftır (DVK, 1964: 3899). Ayrıca Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıfların, kuruluş muameleleri ve yapılacak bağışlar harca tabi olmadığı gibi bu vakıfların iktisap edecekleri gayrimenkuller ve aynı hakların tescil ve şerh işlemleri ile sonradan iktisap edecekleri gayrimenkullerin ve sair aynı hakların tescilleri, şerh ve terkinleri harca tabi değildir (HK, 1964: 3909-3912). Benzer şekilde Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflara ait binalar ile Türk Silahlı Kuvvetlerini güçlendirmek amacıyla kurulmuş vakıflara ait binalar emlak vergisinden müstesna olup vakıflar resmi senedinde yazılı amaçlara tahsis edilmek üzere iktisap edilen binalar da vergi dışı tutulmaktadır (EVK, 1970: 4688; Yener, 2009: 184).

3. Vakıfların İlgil Faaliyetlere Kaynak Oluşturması

Vergi cennetleri veya son derece düşük gelir vergisi uygulayan ülkeler, gizli bankacılık faaliyetleri, anonim şirketler, limitet şirketler gibi oluşumlar yanında diğer vergiden kaçınma yöntemlerinden biri de vakıf adı altında gerçekleştirilen oluşumlardır (Straus, 2009: 84).

OECD, Mali Eylem Görev Grubu Raporu söz konusu oluşumlara dikkat çekerek “vakıfların” illegal faaliyetlere nasıl kaynaklık edebileceğini göstermesi bakımından son derece açıklayıcı olmuştur. Rapora göre vakıflar üzerinden vergi kaçakçılığı birçok ülkede ciddi bir problem ve risk oluşturmaya devam etmektedir. Bazı ülkeler vakıfların kötüye kullanımının

hazineye maliyetinin tahmini olarak yüz milyonlarca doları aştığını ve uygulamaların daha yaygın hale geldiğini ifade etmektedir. Günümüzde vakıfsal faaliyetlerin kötüye kullanımı daha organize ve sofistike (karmaşık) hale gelirken, özellikle yetkililer tarafından vergisel alanların daha savunmasız kaldığı dile getirilmektedir. Vakıfların kar amacı gütmeyen, hayırseverlik ve yardımlaşma duygularıyla hareket eden toplumsal kuruluşlar olması, vergi teşvikleri veya vergi indirimlerinden yararlanmalarına da imkan tanımaktadır. Söz konusu durum, son yıllarda vakıf sektöründe önemli gelişme yaşanmasının da nedenlerinden biri olarak gösterilmektedir. Bu alandaki istismarların ise vakıflar, vergi mükellefleri, bağışta bulunanlar ya da üçüncü kişiler tarafından dolandırıcılık maksadıyla kullanıldığını göstermektedir (OECD, 2015; Venables, 2010).

Özellikle gelişmekte olan ülkelerde vergi inceleme oranlarının düşük olması, denetimlerin sınırlı ve yüzeysel düzeyde kalması, bazı alanlarda işlem döneminden sonraki dönemlerde tespitin zorluğu gibi etmenler vergi mükelleflerini daha kolay risk alır hale getirmiştir. Bu yöntemle işletmelerin finansman sorunları ilk etapta verginin bertaraf edilmesi yoluyla çözülmüş, bazen rekabet gücü ve sermaye birikimi bu yolla sağlanmıştır. Çünkü yüksek vergi oranlarının söz konusu olduğu alanlarda mali politikaların etkinliği (vergisiz alanlara yönelim) potansiyel olarak firma değerini belirlediği gibi işletmelerin nakit akışlarının sürdürülebilirliği açısından da son derece önemli kabul edilmiştir. Ancak tek tek irdelendiğinde işletmeler açısından haklılık yaratılabilecek gerekçeler, toplum yararı dikkate alındığında, devletin harcamalarını vergi alamayıp borçlanma ile finanse etmesi sonucunu doğurmuştur. Yaşanan krizlerin en önemli sebebi bu olup, vergiden muaf tutulan vakıf ve dernek gibi değişik adlar altında faaliyette bulunan benzer yapıların mevcudiyeti sorunların daha da büyümesine neden olmuştur (Graham, 2005; Gündüz, 2014).

Son yıllarda bu tür yapıların terörün finansmanı konusunda ortaya çıkardığı olumsuzluklar, ABD gibi ülkeleri, vakıf ve bu ad altında faaliyet gösteren kuruluşların finansman yapıları, kaynakları, uluslararası sosyal amaçlı yardım eylemleri gibi faaliyetlerini takip etmeye zorlamıştır. Bazı ülkeler vakıfların vergisel amaçlı kullanımına, istihbarat toplama faaliyetleri ile karşılık verirken aynı zamanda risk analizi, risk profili gibi yöntemlerle verilerin bir arada sağlanması ve böylece bu faaliyetler üzerinden vergi dolandırıcılığı ve para aklama faaliyetlerinin önüne geçilmesi amaçlanmıştır. Bazı ülkelerde ise vergi otoriteleri, özellikle veriler arasında eşleme ve bilgi paylaşım faaliyetlerine ağırlık verirken, böylece vergisel anlamda şüpheli vakaların engellenmesi hedeflenmiş, aşağıda ise diğer özellikli konular hakkında değerlendirmelere yer verilmiştir (Eccleston, 2014; Hopkins & Blazek, 2003:14-21; OECD, 2008; OECD, 2012; Venables, 2010).

Bu noktada bireyler, işletmeler, kurucular, yönetimde görev alanlar ve fon sağlayıcılar, vakıflar üzerinden hayır işlerini (paravan organizasyonlar) vergi kaçırma amacıyla kullanılabilmekte ve kara para aklama faaliyeti gerçekleştirmektedirler. ABD’de, vakıf sektörünün büyüklüğü ve çeşitliliğinin doğası dikkate alındığında, fırsatları azaltmak için risk değerlendirme sistemleri oluşturulmakta ve iç kaynaklardan bilginin elde edilebilmesi için gerekli düzenlemelere gidilmektedir. Öncelikle yapılan bağışlar nedeniyle gelir vergisi indirimlerinin dikkatle takip edilmesine çalışılmaktadır. Kontrol mekanizmalarının etkinliği ve veri eşleştirme uygulamalarının içerik bağlantıları sürekli olarak güncellenmektedir. Veri eşleştirme süreci ise bağışçılar tarafından yapılan katkılar ile vakıf ya da hayır kurumları tarafından sunulan beyan bilgilerinin karşılaştırılması suretiyle gerçekleştirilmektedir. Vergi beyannameleri ve hesaplar incelenmekte, sıra dışı hesap hareketleri belirlenmeye çalışılarak istismar unsurlarının ortadan kaldırılması amaçlanmaktadır. ABD’de yine ortak görev güçleri sayesinde vergi idareleri, kolluk kuvvetleri ve mali suç uzmanlarının deneyimleri birleştirilmekte ve görev gücünün her şart altında vergi ile ilgili konularda bilgilere ayrıcalıklı erişimi sağlanmaktadır. Böylece Amerikan Gelir İdaresi (IRS), federal gelir vergisi kapsamında vakıfların raporlama, kayıt tutma ve bilgilendirme

yükümlülüklerini benzersiz bir dizi mekanizma üzerinden sağlamaya çalışmakta, bu şekilde istismar içeren potansiyel çabaların defî amaçlanmaktadır.

Bu alana ilişkin olarak esaslı bilgi bankasının oluşturulmasına özel önem verilmektedir. Çapraz eğitim programlarının tatbiki, soruşturma personelinin yetiştirilmesi, yolsuzluk riski taşıyan ve şüpheli işlemler olarak adlandırılan kırmızı bayraklı işlemlerin tipolojileri ve bilgi paylaşımının sağlanmasına yönelik faaliyetlere öncelik verilmektedir. ABD Adalet Bakanlığı Terör Bölümü (DOJ), vakıf sektörünün terörün finansmana kaynaklık oluşturmasının önlenmesi amacıyla, terörizme destek veren vakıfların tespiti ve kovuşturulması amacıyla IRS ajanlarına ve savcılara her türlü yetkiyi sağlamaktadır. Vergi kaçakçılığı şüphesi doğuran, bariz dengesizliğin görüldüğü vakıf hesapları üzerinde, kara para ve/veya terörün finansmanının engellenmesi amacıyla cezai takibat başlatma yetkisi en geniş haliyle gerekli organlara sunulmaktadır. Buna karşın bazı ülkelerde ise vakıflar üzerindeki vergisel kovuşturmalar, vergi otoriteleri ve kolluk kuvvetleri marifetiyle gerçekleştirildiği gibi ayrıca bağımsız ajanslar da bu sürece dahil edilmektedir.

İngiltere’de ise hesap hareketleri ve kayıtların incelenmesi konusunda daha çok geleneksel soruşturma yöntemlerinin kullanıldığı anlaşılmaktadır. Hesap hareketlerinin tutarlılığı ve hesap verilebilirliği adına geleneksel mekanizmalara (kamu denetçiliği-ombudsman) etkin şekilde müracaat edilmektedir. Bazı ülkelerde ise vergi makamları, diğer hükümetlerle mutabakat zaptı imzalamakta ve ilgili konularda bilgi alışverişinde bulunabilecekleri üçüncü kişi kurumlardan yararlanmaktadır. Böylece bir hükümet diğer bir hükümetin kurumlarından yani vergi idarelerinden, sosyal güvenlik kurumlarından, gümrük ve göçmenlik ajanslarından, posta hizmetlerinden, ticaret odalarından, polis ve diğer kolluk kuvvetlerinden yararlanabilmekte, mükelleflere ait ehliyet, doğum, motorlu taşıt bilgileri de dahil olmak üzere sair bilgiler, talep halinde bilgi alışverişine konu edilmektedir.

Kanada’da ise mali istihbarat birimleri ile Kraliyet kolluk kuvvetlerinin ortaklaşa soruşturma yöntemlerinden yararlanılmakta, organize çalışma anlayışı benimsenerek özellikle şüpheli faaliyetlerin belirlenmesinde işbirliği sağlanmaktadır. Çek Cumhuriyeti’nde kırmızı bayraklı olarak ifade edilen şüpheli işlemler üzerine ağırlık verilmektedir. Vakıfların döviz, nakit para ve bunlarla bağlantılı hesap hareketleri izlenerek ayrıca siyasi partilerin finansmanında vakıfların önemine dikkat çekilmektedir. İtalya’da ise İtalyan Merkez Bankası mali istihbarat birimleri, İtalyan Mali Polisi ile engin yetkilerle donatılmış olarak soruşturma faaliyetlerini yürütmektedir. Bu kapsamda vergisel avantajlardan kaynaklanan dolandırıcılıkla mücadelede hamiline araçların kullanımının sınırlandırılması için yoğun çaba sarf edilmektedir. Ayrıca hayırsever amaçlı kuruluşlarla doğrudan veya dolaylı bağlantılı her sözleşme ilişkisi sıkı bir araştırmaya tabi tutulmaktadır. İsveç vergi idaresi ise vakıflar başta olmak üzere farklı türde kar amacı gütmeyen kuruluşlar üzerinden, vergi kaçırma ve kara para aklama faaliyetlerini caydırmaya yönelik önleyici çalışmalara ağırlık vermektedir. Bu kurumlara yönelik abartılı bağışlar öncelikle araştırma konusu edilmektedir. Norveç, merkezi veri tabanı üzerinden yardım kayıtlarına yoğunlaşmakta, bağışlar dolayısıyla tanınan vergisel kesintilere önemli ölçüde sınırlama getirmektedir. Türkiye’de ise suç gelirleri ile mücadele ve kara para aklama faaliyetlerinin engellenmesi amacıyla, öncelikle mali sistemin suçlular tarafından kullanılması önlenmeye çalışılmakta, diğer taraftan da uluslararası işbirliğinin arttırılmasına yönelik faaliyetlere hız verilmektedir. Almanya’da ise söz konusu kurumların doğru çalışmasını sağlamak ve kötüye kullanımını menetmek amacıyla ağır yaptırımlara yer verilmektedir. Şili hükümeti ise vakıf üniversiteleri üzerinden gerçekleştirilen yardım ve bağışlara odaklanmakta, vergi kaçırma eylemlerine önemli ölçüde kaynak oluşturması nedeniyle bu alanda etkin denetime ağırlık vermeye çalışmaktadır. Bu amaçla söz konusu kurumların vergisel takibi Şili Vergi Otoritesi tarafından büyük mükellefler bölümü kapsamında sağlanmaktadır.

Turkish Studies

International Periodical For the Languages, Literature and History of Turkish or Turkic
Volume 10/2 Winter 2015



Öte yandan önemli bir tespit olarak çok sayıda ülkede üniversiteler yanında okullar, kolejler, müzeler, kütüphaneler ve diğer eğitim kurumlarını da içine alacak şekilde organize olan “Kültür ve Eğitim Vakıflarının” dikkatle değerlendirilmesi ve izlenmesi gerektiği vurgulanmaktadır. Söz konusu rapor ülkemiz açısından değerlendirildiğinde, Türkiye’de bulunan yabancı vakıfların tamamının *Eğitim Vakfı* (bkz Tablo 2) adı altında örgütlenmiş olduğu dikkate alındığında, manidar sonucun mevcut OECD verilerini de destekler mahiyette olduğu anlaşılmaktadır.

4. Türkiye’de Vakıflar Üzerinden Gerçekleştirilen Vergisel Usulsüzlükler

Vakıflar üzerinden vergi kaçakçılığı tartışmaları, özellikle Alman yatırımcıların Lichtenstein’daki vakıflar üzerinden vergi kaçırdıklarının ortaya çıkması üzerine giderek daha da sertleşmiştir. Almanya, Lichtenstein’ı uyararak vergi kaçakçılığını teşvik edici mahiyetteki uygulamalara derhal son vermesini ve bu amaçla *vakıf yasasını* biran evvel değiştirmesini istemiştir. Lichtenstein ise bu öneriye karşı sert tepki göstermiştir. Benzer şekilde Amerika Birleşik Devletleri’de, Lichtenstein uluslararası işbirliğine yanaşmayan bu tavrından rahatsızlığını dile getirmiş, vakıfsal faaliyetlerin aynı zamanda terörizmin finansmanına olan doğrudan katkıları net bir yaklaşımla ilgili ülkeye deklare edilmiştir. Akabinde soruşturma birimleri, zengin Amerikalıların vergi kaçırma eylemlerini kovuşturmak amacıyla Liechtenstein’dan bazı vakıf faaliyetlerine yönelik bilgileri talep ettiği gibi Ulusal Güvenlik Dairesi (*National Security Agency-NSA*) marifetiyle de ilgili ülkede istihbarat toplama faaliyetlerine girişilmiştir (Barber, 2007; Gündem, 2008; Reuters, 2013).

Ülkemizde ise vakıf anlayışında önemli bir değişiklik olmamakla birlikte esasen mal topluluğu olan vakıfların, son yıllarda kişi topluluğu haline dönüşerek bir anlamda “dernekleşmesi” bu kurumların kuruluş, amaç, faaliyet ve vergilendirilmeleriyle ilgili problemleri ön plana taşımıştır (Uçar vd. 2006: 50). Öte yandan kamuya ait vakıfların ise, adeta daha önce uygulamadan kaldırılan fon düzenlemelerinin bir devamı niteliğinde faaliyet gösterdikleri müşahade edilmiştir. Bütçe dışında faaliyet gösteren bu kuruluşların, özellikle bağış adı altında topladıkları paraların denetimsizliği önemli bir sorun olmaya hala devam etmektedir. Örneğin hastane ya da eğitim kurumlarının, sahip oldukları değişik vakıflar üzerinden kestikleri bağış makbuzları yoluyla topladıkları paralar ve denetim yetersizlikleri bu tür uygulamaların irdelenmesini gerekli kılmaktadır.

Genel anlamda değerlendirildiğinde, ülkemiz uygulamaları açısından yasal mevzuat ve OECD verileri dikkate alındığında şu tespitlere ulaşılmaktadır (Eccleston, 2014; OECD, 2012; OECD, 2014; Venables, 2010):

Öncelikle vakıflara tanınan vergisel avantajlar nedeniyle bazı kişilerin, kârlı faaliyetler gerçekleştirmek amacıyla bu hukuki yapılardan yararlanmayı seçtikleri anlaşılmaktadır. OECD tarafından yapılan ve Türkiye’yi de içine alan bir araştırma, bazı kişi ve kurumların salt vergisel gerekçelerle vakıf ya da dernek gibi sivil oluşumlara kayıtlı olduklarını göstermekte, bu kapsamda ortaya çıkan olumsuzluklar ise şu şeklide sıralanmaktadır. İlk olarak bazı vakıflar, kendi tüzüklerinde yer alana amaç ve gayeler dışında, başka amaçlarla (vergi kaçakçılığı, illegal faaliyetlerin finansmanı vs) faaliyet gerçekleştirmektedirler. Bu amaca erişme adına en sık kullanılan yöntem, mükellefler tarafından orijinalliği olmayan sahte faturalar bulundurulması ve bu yöntemle alıcı ve satıcılar arasındaki gerçek ilişkilerin gizlenerek nakit hareketlerinin maskelenmesi biçiminde ortaya çıkmaktadır. Bununla birlikte vergi mükellefi ile etkileşime giren tedarikçiler, müşteriler veya üçüncü taraflar, aralarında düzensiz ve dolambaçlı yollar kullanarak mevcut işlemleri karmaşık hale getirmektedirler. Böylece gerek vakıflar gerekse karşı taraf açısından maliyetler şişirilmekte, dönem kazancı olduğundan düşük gösterilmekte, gelir ve gider arasında önemli farklılıklar oluşturularak vergi bağlantısı ortadan kaldırılmaya çalışılmaktadır.

Turkish Studies

International Periodical For the Languages, Literature and History of Turkish or Turkic
Volume 10/2 Winter 2015



Ayrıca kayıt ve makbuzlar arasında bağlantı kopukluğunun yanı sıra eksikliği de nakit hareketlerini gizlemeye yönelik girişimler olarak sıralanmaktadır.

Öte yandan vakıflar, vergi kanunları açısından nakden veya hesaben yaptıkları ödemeler üzerinden tevkifat yapmaya ve bunlarla ilgili olarak vergi idaresine beyanda bulunarak ödeme yapmaya mecbur olan kurumlar arasında sayılmasına rağmen araştırmalar, ödemelerin neredeyse % 90'ın üzerindeki kısmın vergi idarelerine yansımadığını göstermektedir. Örneğin vakıflarda gönüllü olarak iş görmesi gereken kişiler, aslında gizli maaşlı olarak çalışmakta ve bu yöntem uygulamada çok yaygın olarak kullanılmaktadır. Böylece ücretle çalışanların, kasıtlı olarak gönüllü çalışan şeklinde gösterilmesi yoluyla ücret gelirlerinin vergilendirilmesi önlendiği gibi vakıfların işletme statüsünde değerlendirilerek kurumlar vergisine tabi tutulmaları da engellenmiş olmaktadır. Yine KDV'den muaf olarak tespit edilen birçok işlem üzerinden sık sık vergilendirme faaliyeti gerçekleştirmek suretiyle usulsüz bir şekilde KDV, indirim konusu edilmektedir. Bağış makbuzları üzerinden gerçekleştirilen usulsüzlükler ise istismarın en sık örneklerinden kabul edilmektedir. Kayıtlı olmayan kuruluşlara bağış makbuzları verilmesi, *aynı bağış* makbuzlarının usulsüzlüğe açık olması nedeniyle sıklıkla kullanılması, ayrı ayrı işlemler için toplu bağış makbuzlarının kullanılması en çok karşılaşılan gayri yasal yöntemlerdendir. Ayrıca bağışta bulunanlar tarafından yapılan ödemeler ile işlemin mahiyeti arasındaki tutarsızlıklar sıkça görülebilmektedir. Diğer yandan yasal oranları aşan bağışlar gider olarak gösterilebilmektedir. Ayrıca yapılan bağışların, bağışı yapana vergi indirimi olarak geri dönebilmesine imkân tanıyan düzenlemeler uygulamada bu alanı usulsüzlüğe son derece açık hale getirmektedir.

Burada şunu belirtmekte yarar vardır ki bağış tutarının vergi matrahından indirilebilmesi, aslında bağışın bir kısmının devlet eliyle finanse edilmesi anlamına gelmektedir. Çünkü yapılan bağışın vergi matrahından indirilmesi halinde ödeyene sağlayacağı brüt vergi avantajı, nihai vergi oranı çarpı bağış tutarı kadar olmaktadır (Şahin, 2013: 11). Böylesi karlı bir faaliyet alanının mevcudiyeti, özellikle yüksek gelirli kişilerin bu tarz oluşumlara yönelmelerinin de nedenlerinden biri olarak değerlendirilmektedir.

Ayrıca yapılan araştırmalar, yöneticiler tarafından fonların zimmete geçirildiğini göstermekte, vakfa yapılan bağışların daha çok kişisel amaçlarla kullanıldığı anlaşılmaktadır. Örneğin Kanada'da en sık kullanılan yöntemlerin başında, yapılan bağışlar yoluyla gerek vakıfların gerekse vakfa bağışta bulunanların yararına bir vergi kaçakçılığı düzeninin kasten oluşturulduğuna yönelik kanıtlar bulunmaktadır. Yine genel anlamda aile vakıflarına yönelik oluşumlar üzerinden sağlanan bağışlar, vergi tabanını azaltmak için kullanılmaktadır. Buna ilaveten bazı vakıfların kamu yararı yerine özel çıkarı esas aldığı ve söz konusu oluşumlar üzerinden maddi menfaat teminine yöneldiği anlaşılmakta, bu kapsamda şu tespitlere yer verilmektedir:

- Fiili anlamda işletme faaliyeti gerçekleştiren şirketler, vergisel avantajlardan yararlanmak amacıyla paravan vakıf kurabilmekte, bu şekilde önemli sermaye birikimi yanında diğer şirketlere göre vergisel avantajlar da elde etmiş olmaktadır.
- *Vergi muafiyeti tanınan vakıfların*; sağlık, sosyal yardım, eğitim, bilimsel araştırma gibi alanlarda faaliyet göstermeleri gerekirken bu kisve altında iktisadi ve ticari organizasyon amacı güttükleri görülmektedir.
- Vakıflar üzerinden, gerçek ücret ödemeleri ve kar dağıtımını gizlenmek amacıyla büyük oranda nakit işlemler şeklinde geri ödemeler yapılmaktadır.
- Söz konusu kuruluşlar aslında, istihdam sözleşmelerini gizlemek amacıyla dernek şeklinde de kurulabilmektedir.

• Vakıflar üzerinden kamu fonları veya bankacılık sistemine erişim kolaylaştığından, şüpheli işlemlerle bağlantılı faaliyetlerin maskelenmesi olabildiğince basitleştirilmektedir.

• Aynı hesap dönemi içerisinde gerçekleştirilen ticari işlemler, tek bir işlem üzerinden gerçekleşmiş gibi gösterilerek faaliyetin *devamlılık unsuru* ortadan kaldırılmakta ve böylece ticari işletme oluşmadığından vergilemede gerçekleşmemektedir. Örneğin Almanya’da Novartis Vakfı benzeri vakıflar, Max Planck Enstitüsü ve Smith Kline Glaxo gibi özel şirketler, önemli araştırma projelerini finanse etmekte; böylece söz konusu vakfın içinde olduğu AR-GE projelerinde üretilen yeni mamuller vergisiz olarak vakıfların kazançlarına kazanç katmaktadır (Straus, 2009: 168).

Öte yandan ülkemizde en sık karşılaşılan usulsüzlük yöntemlerinden bazılarını ise şu şekilde sıralamak mümkün olmaktadır. Aynı bağışların muhasebeleştirilmesinde; vakıfların aldıkları giyim, inşaat malzemesi, demirbaş vs. bağışlar rayiç değerleriyle muhasebeleştirilmesi gerekirken, rayiç bedelin üstünde veya altında muhasebeleştirilerek gelir-gider/azaltıcı-arttırıcı faaliyetler gerçekleştirilmektedir. Dolayısıyla yoksullara yardım amacıyla gıda bankacılığı yapan vakıflara bağışlanan gıda, giyecek, yakacak, temizlik, maddelerinin bedellerinin indirilecek giderler kapsamında gösterilebilmesi bu alanı olabildiğince usulsüzlüğe açık hale getirmektedir. Ayrıca yardım ve bağış makbuzlarının, Vakıflar Genel Müdürlüğünce bastırılan bağış ve yardım makbuzları olması gerekirken, eski ya da sahte makbuzlar kullanılarak şahsi menfaat temin edilebilmektedir. Vakıf organlarından birinde görev alanlara, vakıf için yaptıkları ve belgeye dayanan masraflar haricinde hiç bir ödeme yapılmayacağı kanunda belirtilmesine rağmen, kanun hükümleri dışında *değişik adlarla ödemeler gerçekleştirilmekte* ve böylece gerçekte yapılan ödemeler üzerinden vergisel yükümlülüklerin ortaya çıkması engellenmeye çalışılmaktadır. Kamu kurum ve kuruluşları, meslek odaları, sendikalar, mahalli idareler ve üniversiteler mevzuatla kendilerine görev olarak verilen hizmetleri kendilerine ait vakıflara yaptıramazlar, ibaresi kanunda yer bulmasına rağmen bazı işlemlerin, vakıflar üzerinden kurulu şirketler aracılığıyla yerine getirildiği görülmektedir (Uçar vd, 2006: 56, Resmi Gazete, 1998: 16).

Yine vakıflar üzerinden vergisel yükümlülüklerin bertarafı amacıyla çeşitli perdeleme faaliyetlerine girişildiği görülmektedir. Bu durumda örneğin GVK, 94. maddede sayılan mal ve hakların kiraya verilmesi sonucunda sağlanan gelirler, gayrimenkul sermaye iradı olarak değerlendirilemeyeceği gibi mevduat faizleri, kar payı gibi menkul kıymetler üzerinden sağlanan gelirlerde menkul sermaye iradı olarak değerlendirilemeyecek ve mükellefiyet oluşmayacaktır. Örneğin vakıfların mevcut kaynaklarını, mevduat repo gibi hesaplara yatırmak suretiyle gelir elde etmesi vergileme açısından bir sorun yaratmamaktadır. Ancak vakfa ait İktisadi işletmenin parasal fonlarını bir borç alacak ilişkisi içinde vakfa aktarması vergileme açısından sorunlar yaratacaktır. Şöyle ki; vakfın kurumlar vergisi mükellefi olmaması, aksine iktisadi işletmenin kurumlar vergisi mükellefi olması sonucu, iktisadi işletmenin kaynaklarını repo, mevduat faizi, döviz portföyü gibi yerlerde değerlendirmesi sonucu elde edilecek gelir vergiye tabi olacaktır. Halbuki bu kaynaklar borç verilmek suretiyle vakıf tüzel kişiliği bünyesinde değerlendirildiğinde vakıf kurumlar vergisi mükellefi olmadığından vakfın elde edeceği gelirler kurumlar vergisi ve fona tabi olmayacak, sadece tevkifat suretiyle nihai olarak vergilenmiş olacaktır. Dolayısıyla iktisadi işletmenin vakfa örtülü yoldan kazanç aktardığı açıkça söylenebilecektir. Ancak iktisadi işletme sermaye şirketi değildir. Kanunun 15. madde hükmünde sadece sermaye şirketlerinin örtülü kazanç dağıtımlarının indirilmesinin mümkün olamayacağı yazılıdır. Dolayısıyla sermaye şirketleri dışında kalan, diğer kurumlar vergisi mükelleflerinin, örtülü kazanç dağıtımlarının gider olarak indirilmesinin mümkün olduğu sonucuna ulaşılmakta, böylece vakıfa ait kurumlar vergisi mükellefi olan iktisadi işletme gelirlerinin örtülü yoldan (ödünç para vermek, faiz almamak suretiyle) kurumlar vergisi mükellefi olmayan vakıf tüzel kişiliklerine aktarılması yasal olarak vergiden kaçınmanın yolu olarak açıkça kullanılabilirler (Şahin, 2006; Taşdemir, 2001).

Benzer şekilde vakıf senedinde hüküm olması kaydıyla vakıfların, kamu hizmetlerini desteklemek amacıyla kamu kurum ve kuruluşlarına bağış, yardım gibi adlar altında katkı yapılabileceği hüküm altına alınmaktadır. Ancak uygulamada yapıldığı söylenen bağışlar ile gerçekte yapılanlar arasında abartılı ve farklı rakamlar üzerinden kişisel menfaatler ortaya çıkabilmektedir. Öte yandan vakıf tarafından satın alınan gayrimenkullerin, vakfın amacına uygun olması, vakıf menfaatinin bulunması gerekli iken yapılan araştırmalarda bazı vakıfların satın aldıkları (taşınır) taşınmaz malları, vakıf senedindeki şartlara ve vakfın gayesine aykırı bir şekilde edindikleri ve kullandıkları tespit edilmiştir. Örneğin vergi muafiyeti tanınan eğitim, bilimsel araştırma ve geliştirme, sosyal yardım amacıyla hizmet binası şeklinde kullanılmak üzere satın alınan taşınmazların; lokal, misafirhane, konaklama gibi hizmetlerde iktisadi amaçla kullanıldığı tespit edilmiş, dolayısıyla vakıflara vergi muafiyeti tanınmasına ilişkin hükümler gerektiğinde maddi çıkar amacıyla esnetilebilmiştir. Diğer taraftan vakıflara ait gayrimenkullerin kiraya verilmesinde gerekse kiralanan gayrimenkullerin izinsiz olarak 3'üncü şahıslara kullandırılmasında, çıkar amaçlı ilişkilerin devreye girdiği görülmekte, bu kurumlar önemli ölçüde zarara uğratılırken uygulamanın olağan bir hal aldığı tespitlerine yer verilmektedir. Ayrıca vakıfların yurtdışından bağış toplaması, vakıf senedindeki açık hükümlere ve Dışişleri ve İçişleri Bakanlığından olumlu görüşlerine tabi iken, illegal yollarla yurtdışından sağlanan fon ya da bağış adı altındaki gelirlerin, vakıflar üzerinden yurtiçi bağış geliri şeklinde gösterilmesi yasadaki ucu açık hükümlerle (Özkan, 2000: 334-335; Uçar vd, 2006: 58-80; VGM, 2004) garanti altına alınmış, böylece menkul ve gayrimenkul sermaye iradının oluşumu engellendiği gibi gayri yasal uygulamaların da sistemde aklanması amaçlanmıştır.

Öte yandan vakıflar üzerinden gerçekleştirilen vergisel itaatsizliğe yönelik eylemler yargısal davalarında konusunu oluşturmuştur. Bununla birlikte **dava konusu haline gelebilen uyuşmazlıkların sayısı son derece sınırlı kalmıştır**. Örneğin Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu 2012-36 Esas / 2013-206 sayılı Kararında, 2002 yılı işlemleri incelenen vakfın, faaliyetleri dolayısıyla iktisadi işletme teşekkül ettiğinin saptanmasına rağmen, kurumlar vergisi beyannamesi vermemesi nedeniyle vakıf adına, 2002 yılı için vergi ziyayı olarak kurumlar vergisi salınmasına ilişkin işlemleri inceleme konusu yapmış ve hüküm tesis etmiştir. Yine gayrimenkullerini kiraya veren ve elde edilen kira gelirini vakfedenin yaşayan alt soylarına dağıtan vakfa; dağıtım esnasında, gelir vergisi ile damga vergisi tahakkuk ettirilmiş, ilgili vakıf işlemin usulsüzlüğünü ileri sürerek vergisel mükellefiyetin def'i amacıyla yargısal kanallara başvurmuştur. Vakıf savunmasında, ödemenin GVK 94/5'e göre belirtilen herhangi bir mal veya hakkın kiralınması karşılığı yapılan bir ödeme olmadığını, dolayısıyla vergisel açıdan mükellefiyetin oluşmayacağını dile getirmiştir. Danıştay vergiden kaçınma gayesindeki vakfın talebini reddetmiştir. Karara göre "galle fazlası" olarak tanımlanan ve vakfın kira gelirlerinden, hayrat ve akarların onarımına ayrıldıktan sonra kalan (kira) geliri, vakfedenin yaşayan altsoylarına dağıtan işlemi, gayrimenkul sermaye iradı olarak değerlendirilerek vergilendirilmesi gerektiği sonucuna varmıştır (Danıştay 3. Daire; 2010; DDGK, 2013).

Yine Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu (VİV), 3. madde (b) bendinde göre ilim, araştırma kültür, sanat, sıhhat, eğitim, din, hayır, imar, spor gibi özellikli alanlarda faaliyet gösteren vakıfların; bu nitelikleri devam ettiği sürece kendilerine yapılacak bağış ve yardımların (ivazsız intikallerin) vergiden muaf tutulacağı ifade edilmektedir. Ayrıca yine ilgili Kanunun 4. madde (k) bendinde Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflara da, kuruluşu için veya kurulduktan sonra tahsis olunan malların veraset ve intikal vergisinden istisna olduğu belirtilmektedir. Kanunda, istisna hükümlerinin "kuruluş sırasında ve muafiyet statüsünün elde edilmesinden önce verilen malları" kapsamadığı ise açıkça ifade edilmektedir. Buna rağmen bazı durumlarda mevzuat hükümleri kullanılarak vakıf kimliği üzerinden vergisel avantaj sağlama yoluna gidildiği, iktisadi kıymetlerin kuruluşta ve kuruluş sonrası vakfa bağışlanmış gibi gösterilerek vergilemeden

Turkish Studies

International Periodical For the Languages, Literature and History of Turkish or Turkic
Volume 10/2 Winter 2015



kaçınmaya çalışıldığı sıklıkla müşahade edilmekte, vergi idareleri tartafından ortaya çıkarılan şüpheli işlemlerin sayısının ise son derece sınırlı düzeyde kaldığı görülmektedir (Öner, 2014: 214; Özkan Cemali, 2000: 113-114).

Örneğin Danıştay, kuruluşu sırasında hibe edilen gayrimenkuller nedeniyle beyanname vermeyen yükümlü vakıf adına veraset ve intikal vergisinin tahakkuk ettirilmesinin gerekli olduğuna hükmetmiştir. Vakfın kuruluşu esnasında gerçekleşen bağışın beyanname dışı tutulmasının, ilgili kanun hükümlerinin kötüye kullanımından başka bir manaya gelmeyeceğini söylemiştir. Dolayısıyla vakıflar asıl gayeleri dışında tali faaliyetler hasebiyle de kurulabilmektedir. Mükellefler vergi yükümlülüklerini azaltabilmekte, zengin bireyler mal varlıklarını vakıflar üzerine yönelterek vergi ödemeyebilmekte veya bu gibi oluşumlar üzerinden kurdukları iktisadi işletmeler vasıtasıyla varlıklarını, diledikleri şekilde yönetebilmektedirler. Gelineen noktada haksız mal edinimi ve gerçeğe aykırı bildirimde bulunulmak özellikle bu kurumlar üzerinden daha basit ve geçerli bir işlem halini almaktadır. Yasal mevzuat ve düzenlemeler ise adeta kişi ve kurumları vergi ödememeye ya da daha az vergi ödemeye teşvik etmektedir (Danıştay 7. Daire, 1984; Öner, 2014: 214; Özkan Cemali, 2000: 113-114).

ABD Dışişleri Bakanlığınca, 2013 yılında hazırlanan “Terörizm Raporu” vakıflara yönelik mevcut yapıyı özetler mahiyettedir. Bu raporda, başta vakıflar olmak üzere kar amacı gütmeyen sektörlerin ve diğer hayır kurumlarının, terörün finansmanına kaynaklık ettikleri noktasında önemli bulgulara yer verilmektedir. Bu kuruluşların yeterince ve düzenli denetlenemedikleri belirtilen raporda bu kurumlardan kaynaklı güvenlik açıklarının “acil” eylem planı adı altında derhal engellenmesi gerektiği ifade edilmektedir. Çünkü hayır ve yardım kisvesine bürünerek organize olan söz konusu kuruluşların paravan görünümüleri, kara para aklamanın en etkin yöntemlerinden bir haline dönüşmüştür. Türk hükümetinden, kara para aklama ve terörizmin finansmanına karşı mücadelede (*Countering terrorist finance-CFT*) yeterince destek alınamadığına yönelik tespit ise raporda önemli bir ayrıntı olarak yer almıştır. Türkiye’de Vakıflar Genel Müdürlüğünün yeni vakıf kurulumuna izin vermekle birlikte, sayıları önemli oranda artan bu kuruluşları denetleyebilecek nitelikte denetçi sayısına sahip bulunmadığı belirtilen söz konusu raporda en dikkat çekici ifadeler ise şu şekilde aktarılmıştır: “*Türkiye’den toplu ve büyük miktarlarda nakit para ve fonlar, komşu ülkelerdeki şiddet yanlısı gruplara ve sınır ötesi alanlara vakıflar üzerinden kaçak olarak aktarılmaktadır*” (US Department of State, 2013) cümlesi aslında fazla söze gerek bırakmamakta ve mevcut durumu özetlemektedir.

Sonuç

Yeni Vakıflar Kanunu ile çelişkili uygulamaların yürürlüğe girdiği görülmektedir. Bu uygulamalardan biri, yabancıların ülkemizde vakıf kurabilmelerine imkan tanıyan değişiklikler ile cemaat vakıflarının yeniden yapılandırılmasına olanak sağlayan düzenlemeler şeklinde ortaya çıkmaktadır. Oysaki Osmanlı İmparatorluğunun çöküşü ile cemaat vakıflarının güçlenmesi arasındaki paralellik dikkate alındığında bu sürecin ne denli önemli olduğu tartışmasız bir gerçektir. Öte yandan günümüzde vakıflar üzerinden ortaya konan bir diğer sorunsal, vergisel konulara yönelik olmaktadır. Hükümetler tarafından vakıf statüsündeki hayır kurumlarına sunulan vergi indirimleri veya vergi muafiyeti şeklindeki avantajlar son derece önemli kabul edilmektedir. Bu durum söz konusu kurumların son yıllarda artış gerekçelerinden de biri olarak değerlendirilmektedir. Araştırmalar, vakıfların vergi mükellefleri, bağışçılar veya üçüncü kişiler tarafından istismara yönelik olarak kullanıldığını göstermektedir. Vakıflar, sıklıkla vergi beyannamelerini tahrif ederek veya kanunun tanıdığı vergi indirim hükümlerini usulsüz olarak kullanarak vergi otoritelerini dolandırabilmekte, mükellefler ise özellikle vakıflara yaptıkları bağışlar üzerinden vergisel usulsüzlüklere yönelebilmektedir. Dolayısıyla günümüz vakıf anlayışı,

asli amacı olan sosyal yardımlaşma kültüründen uzaklaşarak bir nevi kamu yararını içselleştiren, kişisel yararı öne çıkaran dernek uygulamasına dönüşmektedir.

Özellikle kendi organları yanında bağımsız denetim kuruluşları tarafından da denetlenebilen vakıflar, iktisadi işletmelerinin denetimi ve amaca uygunluk değerlendirmeleri bakımından Vakıflar Genel Müdürlüğü'nün denetimine tabi tutulmaktadır. Ancak sorun, bu denetimlerin son derece cılız ve yetersiz kalmasından kaynaklanmaktadır. Denetim mekanizmasının yeterince işlemediği ya da bilinçli olarak işletilemediği ülkemizde bu durum kurumsal yapıların yeterince yerleşmemiş olmasından kaynaklanmakta, mevcut sıkıntıların tezahürü doğal olarak denetim mekanizmalarının işleyişini de sınırlandırmaktadır. Ayrıca vakıfların mali hesaplarına ilişkin beyanname ve makbuz bildirimleri ile diğer bildirimleri verme sıklığı Avrupa ülkelerine göre daha uzun zaman aralıklarını içermekte, dolayısıyla bu yükümlülükleri yerine getirme sıklığı en çok 3 aylık bir süreyi kapsayacak şekilde sınırlandırılması gerekmektedir.

Vergi suçlarının ilerleme kaydettiği günümüzde, elektronik yöntemler vergi idarelerine önemli yararlar sağlamaktadır. Bu nedenle elektronik veri dosyalama sistemlerinin tüm yönleriyle uygulamaya geçilmesi gerekmektedir. Böylece vergi beyannamelerine ilişkin işlemlerin e-portala aktarılması yoluyla, mükellef sorunlarının hızla algılanması yanında olumsuzlukların caydırılması da etkin şekilde gerçekleştirilebilecektir. Bu alandaki istismarların nihai durumlarını tam anlamıyla ölçmek mümkün olmadığından, söz konusu sistemler mükellefler yanında vergi idareleri açısından da son derece önemlidir. Özellikle kar amacı gütmeyen sektörün büyüklüğü, vergi gelirlerinin önemli ölçüde yüksek risk altında kalmasına ve vergi kaçakçılığına imkan tanımaktadır. Bu alana ilişkin esaslı bilgi bankasının oluşturulması, ayrıca terörizmin finansmanına kaynaklık oluşturabilecek türdeki vakıflar ile sosyal amaçlı olanların birbirlerinden ayrılması gerekmektedir. Yetkin soruşturma personelinin yetiştirilmesi, kalifiye eğitim programlarının tatbiki, yolsuzluk riski taşıyan ve şüpheli işlemler olarak değerlendirilen kırmızı bayraklı işlemlerin tipolojilerinin sınıflandırılması ve bilgi paylaşımının gerçekleştirilmesi zaruridir. Merkezi kayıt kuruluşu (central registry agency) oluşturulmalı, mevcut tehditler değerlendirilmeli, güvenlik açıkları tespit edilmelidir. Birimler arasında (vergi makamları ile kolluk kuvvetleri) gerçek zamanlı uyum sağlanarak güvenilir bilgiye erişilmeli, bilgilerin korunmasına özel ehemmiyet gösterilmelidir. Otomatik çapraz kontrol sistemi ile (*cross-check system*) vergisel verilerin bilgi işlem teknolojileriyle karşılaştırılması sağlanmalı, veri kaynakları geliştirilerek nakit hareketlerinin sürekli olarak kontrol edilmesine çalışılmalıdır. Ayrıca şüpheli bağışların tespit edilmesine yönelik faaliyetlere özen önem atfedilmelidir.

Öte yandan Türkiye'de vergi idareleri yanında bu alanda sorumlu kurumlardan biri olan MASAK'ın (Mali Suçları Araştırma Kurulu) gerçekleştirdiği faaliyetler son derece yetersiz kalmaktadır. Bu durum ülkemizde vergi kayıp ve kaçakları ile kara paranın ulaştığı boyut dikkate alındığında söze gerek bırakmamakta, görevden vazife çıkarmayla bu işlerin yürümeyeceğinin artık anlaşılması gerekmektedir. Dünya uygulamalarında olduğu gibi genelde kolluk kuvvetleri ile iç içe yapılanmanın bir parçası ve istihbarat birimi şeklinde organize olan söz konusu kurumlar, ülkemizde de bir an önce gelişmiş ülkelerin konumuna yaklaştırılmalıdır. Denetim konusunda gerekli ciddiyet gösterilmeli, kalifiye personel teminine gidilmeli, mali sistemin suçlular tarafından kullanımı engellenmeli, bu amaçla finansal kurumlar ve diğer meslek kuruluşları ile uluslararası alanda işbirliği sağlanmalı ve yeni raporlama sistemi oluşturulmalıdır. Ayrıca kamu vakıflarının, pervasızca bağış adı altında gelir toplamalarına sınırlama getirilmeli ve söz konusu alan etkin şekilde denetlenmelidir. Bununla birlikte yasa yapıcıların sadece kendilerinin anlayacakları dilde kaleme aldıkları kanun maddelerini değişik, mülga, geçici madde, mükerrere, ek, son fıkra gibi bir kanundan diğerine, diğerinden öbürüne atlama taşı kılan, matriks benzeri uygulamalara bir an önce son verilmeli basit, anlaşılır, lüzumsuz teferruatlardan arındırılmış (bkz. İngiliz Gelir Vergisi Kanunu) sarih bir yapıya zaman kaybetmeksizin geçilmelidir.

Turkish Studies

International Periodical For the Languages, Literature and History of Turkish or Turkic
Volume 10/2 Winter 2015



KAYNAKÇA

- AKI, Erol ve DEMİR BİLEK, Sevda (1996). *Sosyal ve Kültürel Hayatımızda Vakıflar*, İstanbul.
- BARBER, Hoyt (2007). *Tax Havens Today: The Benefits and Pitfalls of Banking and Investing Offshore*, New Jersey, USA.
- ÇKDY (2003). *Çeşitli Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına İlişkin Kanun*, (4778).
- DANIŞTAY 3. DAİRESİ (2009). Esas No: 2008/5545, Karar No: 2009/95.
- DANIŞTAY 3. DAİRESİ (2010). Esas No:2008/1341, Karar No: 2010/2131.
- DANIŞTAY 7. DAİRESİ (1984). Esas No: 1984/4335, Karar No: 1984/ 2714.
- DDGK (2013). Esas No: 2012/36, Karar No: 2013/206.
- DEMİRYÜREK, Mehmet (2009). Kıbrıs'ta Kurulan Para Vakıfları (Vakf-ı nükûd), *Turkish Studies*, International Periodical for the Languages, Literature and History of Turkish or Turkic Volume 4/8, p. 1015-1043, Ankara-Türkiye.
- DVK (1964). *Damga Vergisi Kanunu*, Kanun Numarası 488, Kabul Tarihi 1.7.1964.
- ECCLESTON, Richard (2014). *The Dynamics Of Global Economic Governance: The Financial Crisis, the OECD, and the Politics of International Tax Cooperation*, by William Pratt House, USA.
- EVK (1970). *Emlak Vergisi Kanunu*, Kanun Numarası 1319, Kabul Tarihi 29.7.1970.
- GENEL TEBLİĞ (2007). *1 Seri Nolu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği*.
- GENEL TEBLİĞ (2012). *2 Seri No'lu Vakıflara Vergi Muafiyeti Tanınması Genel Tebliği*.
- GİB (2006). *Gelirlere Uygulanmak Üzere Eklenen Geçici Madde 67*.
- GRAHAM, John. R (2005). *Foundations and Trends*, by now Publishers Inc.
- GÜNDEM (2006). *AB Vergi Kaçakçılığına Karşı Ortak Önlemlerden Yana*.
- GÜNDÜZ, Zeki (2014). *Türkiye'de vergi nasıl kaçırılıyor?* <https://www.vergiportali.com/doc/vergi-kacirma.pdf> (Erişim Tarihi 28 Aralık 2014).
- GVK (1960). *Gelir Vergisi Kanunu*, Kanun Numarası 193, Kabul Tarihi 31.12.1960.
- HK (1964). *Harçlar Kanunu*, Kanun Numarası 492, Kabul Tarihi 2.7.1964.
- HOPKINS, Bruce, R., & BLAZEK, Jody (2003). *Private Foundations Tax Law and Compliance*, New Jersey.
- KDV (1984). *Katma Değer Vergisi Kanunu*, Kanun Numarası 3065, Kabul Tarihi 25.10.1984.
- KHK (2011). *Kanun Hükmünde Kararname*, Kararname Numarası 651/17, Tarih, 27.8.2011.
- KİRMAN, Ahmet (2007). "Vakıfların Vergilendirilmesinde Vergi İdaresinin Yeni Yaklaşımları ve Geçerliliği", *Mualla Öncel'e Armağan*, Vol.2, Ankara Üniversitesi, No.243, 427-455.
- MALİYE BAKANLIĞI (2007). *Vakıflara Vergi Muafiyeti Tanınması Hakkında Genel Tebli (Seri No:1)*.
- OECD (2008). *The Development Implications of Initiatives on Taxation, Anti-money Laundering and Combating the Financing of Terrorism*.
- OECD (2012). *Financial Action Task Force on Money Laundering*.
- OECD (2015). *Black money: OECD unveils automatic info exchange framework*.
- OECD (2014). *Tax and Crime*, by Centre for Tax Policy and Administration.
- ÖNER, Erdoğan (2014). *Türk Vergi Sistemi*, Seçkin Yayıncılık, Ankara.

- ÖZKAN, Cemali (2000). *Tüm Yönleriyle Dernekler ve Vakıflar*, Ankara.
- ÖZTÜRK, Nazif (1983). *Menşei ve Tarihi Gelişimi Açısından Vakıflar*, Ankara.
- ÖZTÜRK, Mustafa (2014). 1861-1865 Dönemi Halep Vakıflarının Muhasebesi, *Turkish Studies, International Periodical for the Languages, Literature and History of Turkish or Turkic* Volume 9/4, p. 951-966, Ankara-Türkiye.
- RESMÎ GAZETE (2003). *Vakıflara Vergi Muafiyeti Tanınması Hakkında Kanun*, Kanun Numarası 4962, Kabul Tarihi 30.07.2003.
- RESMÎ GAZETE (1998). *Türk Medeni Kanunu Hükümlerine Göre Kurulan Vakıflar Hakkında Tebliğ*, Sayı:23237, Tarih: 21 Ocak 1998.
- REUTERS (2013). *U.S. Asks Liechtenstein for Data in Tax Evasion Probe*, 27 Mar.
- SOUBBOTINA, Tatyana, P (2004). *Beyond Economic Growth*, The World Bank Washington, D.C.
- STRAUS, Joseph (2009). *The Role of Law and Ethics in the Globalized Economy*, Springer.
- ŞAHİN, Hayati (2006). *Vakıf ve Derneklerin Vergi Karşısındaki Durumu*, TÜSEV.
- ŞAHİN, Hayati (2013). *Bireysel ve Kurumsal Bağışçılar için Yasal ve Vergisel Düzenlemeler Rehberi*,
- TAŞDEMİR, Tacol (2001). Vakıf İktisadi İşletmelerinde Örtülü Kazanç Aktarımı, *Vergi Dünyası*, Ekim, Sayı: 242.
- TMK (2001). *Türk Medeni Kanunu*, Kanun Numarası 4721, Kabul Tarihi 22.11.2001.
- UÇAR, Bilal., TULUK, Selim ve ERDOĞAN, Halil (2006). *Dernek, Kulüp, Vakıf İle Kobi V.B. İşletmesi Maliye Muhasebe Vergisi*, Ankara: Adalet Yayınları.
- US DEPARTMENT OF STATE (2013). *Country Reports on Terrorism*, The Report and Related Material, April.
- VAKIFLAR GENEL MÜDÜRLÜĞÜ (2014). *Tarihte Vakıflar*, <http://www.vgm.gov.tr> (Erişim Tarihi 25 Aralık 2014).
- VENABLES, Robert (2010). *The Taxation of Foundations*, by Key Haven Publications,.
- VGM (2004). *5072 Sayılı Kanunun Uygulanmasına İlişkin Genelge*.
- VİV (1959). *Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu*, Kanun Numarası 7338, Kabul Tarihi 8.6.1959.
- VK (2008). *Vakıflar Kanunu*, Kanun Numarası, 5737, Kabul Tarihi, 20.2.2008.
- YENER, Serhat (2009). *Türk Medeni Kanununa Göre Kurulan Yeni Vakıfların Mevzuatı*, Ankara.
- WILD, Susan, Ellis (2006). *Webster's New World: Law Dictionary*, John Wiley & Sons.

Citation Information/Kaynakça Bilgisi

- NAR, M., Vakıflara Yönelik Vergisel Düzenlemelerin Vergi Kayıp ve Kaçakları Üzerindeki Etkileri, *Turkish Studies - International Periodical for the Languages, Literature and History of Turkish or Turkic* Volume 10/2 Winter 2015, p. 697-720, ISSN: 1308-2140, www.turkishstudies.net, DOI Number: <http://dx.doi.org/10.7827/TurkishStudies.7830>, ANKARA-TURKEY