

The Collection of
Multidisciplinary Waqf Studies – III –

CONTEMPORARY LEGAL ISSUES OF AWQAF

Editors

Dr. Osman Yılmaz

Dr. Afra Uysal

Dr. Meryem Solmaz

Res. Assist. Muhammet Talha Kaan



The Collection of
Multidisciplinary Waqf Studies -III-

**CONTEMPORARY LEGAL
ISSUES OF AWQAF**

The Collection of Multidisciplinary Waqf Studies – III CONTEMPORARY LEGAL ISSUES OF AWQAF

Editors

Dr. Osman Yılmaz

Dr. Afra Uysal

Dr. Meryem Solmaz

Res. Assist. Muhammet Talha Kaan

Copyeditor

Şeyma Kılıç

ISBN

978-625-96445-3-0

1st Edition

İstanbul - 2025

İBER STK Press

45

Executive Editor

Savaş Cihangir Tali

Publishing Director

Ayşenur Alper

Design

IHU Press

Cover Design

IHU Press

Layout

Muhammed Muttaki Topcu

Imprinting and Binding

METEKSAN

Certificate No: 46519

The Collection of multidisciplinary Waqf studies – III : contemporary legal issues of awqaf / editors Osman Yılmaz, Afra Uysal, Meryem Solmaz, Muhammet Talha Kaan ; copy editor Şeyma Kılıç ; -- First edition. -- İstanbul : Ibn Haldun University Press, 2025.

132 p. ; 25 cm. -- (İBER STK Press ; 45).

Bibliographical references.

ISBN 978-625-96445-3-0.

1. Waqf_ Charitable uses, trusts, foundations. 2. Charitable endowments and trusts. 3. Waqf and Islamic finance.

KBP 4580

297.63



This publication was authorized by Decision No. 3 of the Publishing Board of Ibn Haldun University, dated June 14, 2024.

© All rights reserved. Expect for excerpts cited in a review or similar published discussion of this publication, no part of this work may be any means whatever including electronic without prior permission of the copyright owner.

Ibn Haldun University Press is a department of Ibn Haldun University

Publishing Certificate No: 51227 | Ordu St. No:3, 34480 Başakşehir /İstanbul

yayinevi@ihu.edu.tr | press@ihu.edu.tr

The Collection of
Multidisciplinary Waqf Studies -III-

CONTEMPORARY LEGAL ISSUES OF AWQAF

Editors

Dr. Osman Yılmaz

Dr. Afra Uysal

Dr. Meryem Solmaz

Res. Assist. Muhammet Talha Kaan

İBERSTK

Osman Yılmaz (Dr.)

He is a faculty member at Istanbul Sabahattin Zaim University, Faculty of Educational Sciences, Department of Arabic Language Education. He has various studies and courses, especially in the field of Islamic sciences and Arabic language education. In addition, Dr. Yılmaz has held various managerial positions at the İlim Yayma Foundation for years and has carried out foundation activities in Türkiye. Dr. Yılmaz speaks Turkish, English and Arabic.

Afra Uysal (Dr.)

She is a faculty member at Ibn Haldun University Faculty of Law, Department of History of Law. She has studies and lectures in various fields of history of law, especially the history of Turkish civil law, Ottoman law, Islamic law and comparative legal history. Dr. Uysal speaks Turkish, English and Arabic.

Meryem Solmaz (Dr.)

She is a faculty member at Ibn Haldun University Faculty of Law, Department of Civil Law. She has studies and lectures in various fields of civil law, especially foundation law, family law, law of contracts. Among other books and articles, her book on the legal status of old foundations in Türkiye was published in 2020. Dr. Solmaz speaks Turkish, English, Arabic and German.

Muhammet Talha Kaan (Res. Asst.)

He is a research assistant at Ibn Haldun University Faculty of Law, Department of Administrative Law, specializing in administrative law, aviation law, artificial intelligence law, and foundation law. He has authored several articles and presented conference papers on these subjects. Kaan speaks Turkish, English, and has basic proficiency in Arabic.

Table of Contents

Preface	9
Foreword to the Third Volume	11
Üçüncü Cilde Önsöz	15
Çalışanlar ve İşçiler Lehine Yardım Vakıfları / <i>Aid Foundations for the Benefit of Employees and Workers</i>	
Prof. Dr. Şükrü Yıldız	17
İcareteynli ve Mukataalı Taşınmazların Vakıflar Kanunu'nun 17. Maddesi Çerçevesinde (Mahluliyet Halinde) Vakfı Adına Tescil Edilmesi / <i>Return of Immovable Properties' Ownership with Ijareteyn and Mukataa to the Foundation within the Framework of Article 17 of the Law on Foundations</i>	
Prof. Dr. Ömer Çınar	35
Constitutional Interpretations of the Law of Endowments in Northern Cyprus: A Comparative Legal Approach	
Assist. Prof. Osman Safa Bursalı	51
Galle Fazlasından Vâkıfın Erkek Evlatlarının Yararlanmasını Ayrımcılık Yasağı Kapsamında Değerlendiren Anayasa Mahkemesi Kararının İncelemesi / <i>Examination of the Decision of the Constitutional Court which Evaluates the Benefit of the Male Sons of the Endower from the Surplus Income of the Foundation within the Scope of the Prohibition of Discrimination</i>	
Arş. Gör. Yavuz Selim Kol	67
Vakıflar İçin Vergi Muafiyeti Statüsü / <i>Tax-Exempt Status for Foundations</i>	
Melike Kaya Karahanlı	95
Mosque Inheritance in Nigeria: Causes and Solution	
Habeebulah Olawale Alawiye	113

Foreword to the Third Volume

It is with great academic pride and a sense of responsibility that we present the third volume of the *Collection of Multidisciplinary Waqf Studies*. This volume continues our collective journey to explore the evolving dimensions and contemporary implications of the waqf institution. Building on the foundations of the first and second volumes, this third edition strengthens our commitment to fostering both historical insight and forward-looking perspectives on waqf as a dynamic legal, social, and ethical construct.

A distinguishing feature of this volume is its bilingual structure, comprising both Turkish and English articles. This dual-language format not only broadens the accessibility of the volume but also exemplifies our aim to nurture a truly global and inclusive scholarly discourse around waqf studies. Through this format, the collection bridges legal traditions and cultural contexts, opening up new pathways for comparative and cross-disciplinary reflections.

This book begins with the article titled “*Çalışanlar ve İşçiler Lehine Yardım Vakıfları*” (*Aid Foundations for the Benefit of Employees and Workers*). This chapter revisits the waqf mechanism from a labor rights perspective, offering a compelling exploration of how aid-focused endowments can be structured to serve workers and employees. Grounded in historical practice and social justice considerations, it proposes new strategies for empowering labor through waqf models.

The second article, “*İcareteynli ve Mukataalı Taşınmazların Vakıflar Kanunu’nun 17. Maddesi Çerçevesinde (Mahluliyet Halinde) Vakfı Adına Tescil Edilmesi*” (*Return of Immovable Properties’ Ownership with Ijareteyn and Mukataa to the Foundation within the Framework of Article 17 of the Law on Foundations*), delves into a crucial legal dimension of waqf governance.

By focusing on property rights and institutional continuity, this chapter provides a nuanced analysis of Article 17 of the Turkish Foundations Law, unpacking its implications for the re-registration of endowed real estate in cases of vacancy.

The third article, “*Constitutional Interpretations of the Law of Endowments in Northern Cyprus: A Comparative Legal Approach.*” This article presents a unique comparative legal analysis by evaluating the waqf framework in Northern Cyprus within a constitutional context. It enriches the broader literature by examining how legal pluralism and state formation processes influence waqf interpretations and governance.

In the fourth article, “*Galle Fazlasından Vâkıfın Erkek Evlatlarının Yararlanmasını Ayrımcılık Yasağı Kapsamında Değerlendiren Anayasa Mahkemesi Kararının İncelemesi*” (*Examination of the Decision of the Constitutional Court which Evaluates the Benefit of the Male Sons of the Endower from the Surplus Income of the Foundation within the Scope of the Prohibition of Discrimination*), offers a critical constitutional analysis. It examines a landmark decision by the Turkish Constitutional Court, scrutinizing gender-based beneficiary clauses in vakfiye documents in light of anti-discrimination norms and contemporary legal values.

In the fifth article, “*Vakıflar İçin Vergi Muafiyeti Statüsü*” (*Tax-Exempt Status for Foundations*), the author addresses fiscal dimensions of waqf operations. This contribution highlights the tax exemption status granted to foundations in Türkiye, evaluating the legal criteria, policy implications, and the potential of such privileges in promoting socially beneficial waqf initiatives.

The last article, “*Mosque Inheritance in Nigeria: Causes and Solution,*” turns our attention to Sub-Saharan Africa. It investigates the legal and social complexities surrounding mosque inheritance in Nigeria. By diagnosing the roots of related disputes and offering feasible reforms, the chapter demonstrates the potential of waqf principles to resolve enduring tensions in religious property governance.

The diversity of contributions in this volume spanning; foundation law, constitutional jurisprudence, fiscal policy, and international comparative law reaffirms the interdisciplinary power of waqf studies. It is our hope

that this volume will inspire further research and practical innovation in harnessing waqf as a versatile institution for justice, development, and human dignity.

We express our sincere gratitude to the contributing authors for their thoughtful scholarship, to the referees for their critical insights, to the publishing team at Ibn Haldun University Press for their dedicated efforts, and to our readers who continue to engage with this growing body of knowledge.

On behalf of the Editorial Board

Muhammet Talha Kaan

Üçüncü Cilde Önsöz

Büyük bir akademik memnuniyet ve sorumluluk duygusuyla *Çokdisiplinli Vakıf Çalışmaları Dizisi*'nin üçüncü cildini takdim etmekteyiz. İlk iki ciltte atılan temeller üzerine inşa edilen bu cilt, vakıf kurumunun değişen boyutlarını ve çağdaş yansımalarını ele alarak araştırma yolculuğumuzu kararlılıkla sürdürmektedir.

Bu cildi ayırt edici kılan husus, Türkçe ve İngilizce makaleler içeren yapısıdır. Söz konusu iki dillilik, eserin erişilebilirliğini genişletmekte ve vakıf çalışmalarına ilişkin küresel, kapsayıcı bir akademik söylem oluşturma hedefimizi yansıtmaktadır. Böylece, farklı hukuk gelenekleri ve kültürel bağlamlar arasında köprü kurularak karşılaştırmalı ve disiplinlerarası tartışmalara yeni alanlar açılmaktadır.

Bu kitap, "*Çalışanlar ve İşçiler Lehine Yardım Vakıfları*" başlıklı makale ile başlamaktadır. Çalışma vakıf mekanizmasını işçi ve emek perspektifinden yeniden ele almakta ve çalışanlara yönelik yardıma odaklı vakıfların nasıl yapılandırılabileceğini tarihî uygulamalar ve sosyal adalet ilkeleri ışığında tartışmaktadır.

İkinci makale, "*İcareteynli ve Mukataalı Taşınmazların Vakıflar Kanunu'nun 17. Maddesi Çerçevesinde (Mahlûliyet Hâlinde) Vakfı Adına Tescil Edilmesi*" başlığını taşımaktadır. Vakıf idaresinin kritik bir hukuk boyutuna odaklanan bu çalışma, mülkiyet hakları ve kurumsal süreklilik hususlarını irdeleyerek vakıf adına tescil süreçlerini ayrıntılı biçimde analiz etmektedir.

Üçüncü makale, "*Constitutional Interpretations of the Law of Endowments in Northern Cyprus: A Comparative Legal Approach*" başlığıyla kitapta yer almakta olup Kuzey Kıbrıs'ta vakıf hukuku yorumlarını anayasal bağlamda değerlendirerek hukuki çoğulculuğun ve devlet oluşum süreçlerinin vakıf yönetimine etkilerini karşılaştırmalı bir bakış açısıyla tartışmaktadır.

Dördüncü makale, “*Galle Fazlasından Vakıfın Erkek Evlatlarının Yararlanmasını Ayrımcılık Yasağı Kapsamında Değerlendiren Anayasa Mahkemesi Kararının İncelemesi*” başlıklı çalışmadır. Bu analiz, vakfiyelerde yer alan cinsiyete dayalı lehdar hükümlerini ayrımcılık yasağı ışığında ele alarak Anayasa Mahkemesi’nin ilgili kararını kapsamlı biçimde incelemektedir.

Beşinci makale, olan “*Vakıflar İçin Vergi Muafiyeti Statüsü,*” vakıfların mali boyutunu gündeme taşımaktadır. Vergi muafiyeti statüsünün yasal ölçütlerini ve politika yansımalarını irdeleyen bu çalışma, söz konusu ayrıcalığın sosyal yarar amaçlı vakıf girişimlerini teşvik etmedeki potansiyelini ortaya koymaktadır.

Son makale, “*Mosque Inheritance in Nigeria: Causes and Solution*” başlığını taşımaktadır. Nijerya’daki cami miras kültürünü hukuki ve toplumsal yönleriyle ele alan makale, ilgili ihtilafların kökenlerini teşhis etmekte ve vakıf ilkelerinin bu alandaki gerilimleri çözmedeki rolünü ortaya koymaktadır.

Vakıf hukuku, anayasa yargısı, maliye politikası ve karşılaştırmalı hukuk gibi geniş bir yelpazeye yayılan bu katkılar, vakıf çalışmalarının disiplinlerarasılığını bir kez daha teyit etmektedir. Bu cildin, vakıf kurumunun adalet, kalkınma ve insan onuru için sunduğu imkânları araştırmaya ve uygulamaya yönelik yeni çalışmalar için ilham kaynağı oluşturacağına inanmaktayız.

Eserin ortaya çıkmasına katkıda bulunan yazarlarımıza, titiz değerlendirmeleriyle hakemlerimize, özverili çalışmalarıyla İbn Haldun Üniversitesi Yayınları ekibine ve eseri ilgiyle takip eden okuyucularımıza içten teşekkürlerimizi sunmaktayız.

Editörler Kurulu Adına
Muhammet Talha Kaan

Vakıflar İçin Vergi Muafiyeti Statüsü

Tax-Exempt Status for Foundations

Melike Kaya Karahanlı*

Abstract

The article analyses the tax-exempt regime and status for foundations. Employing doctrinal analysis supported by budgetary data on the 392 foundations currently enjoying the status (out of 5 848 registered), the study identifies seven cumulative eligibility criteria. The article catalogues the fiscal benefits enjoyed by Foundation applicants, while underscoring the attendant compliance burdens. The critical section evaluates scholarly objections that targeted exemptions erode the tax base and distort public-service planning. The study counters that; entry criteria, oversight and audits, and expiration clauses mitigate these risks while incentivising philanthropy and relieving fiscal pressure on the state. The article concludes by recommending broader eligible purpose categories, enhanced transparency through mandatory disclosure of review opinions, and more frequent post-grant audits, arguing that such refinements would balance revenue integrity with the revival of Turkey's philanthropic tradition. It ultimately recommends expanding the list of eligible public-benefit purposes, mandating publication of all assessment reports and preserving public confidence.

* İbn Haldun Üniversitesi, Lisansüstü Eğitim Enstitüsü Özel Hukuk Doktora Programı Öğrencisi, E posta adresi: melikekayakaranli@gmail.com; ORCID: 0000-0002-6523-6706.

Giriş

Devlet, kamu hizmetlerini yerine getirmek, bu hizmetleri sürdürmek ve belirli bir kaliteyi sağlamak için gelire ihtiyaç duymaktadır. Bu gelirler, kamu gelirleri olarak ifade edilmektedir. Kamu gelirlerinin büyük çoğunluğunu—neredeyse yüzde doksanını—ise vergiler oluşturmaktadır.

Vergi, ekonomik değerlerin devlet tarafından kamu hizmetlerini karşılamak üzere, egemenlik gücüne dayanarak, özel ekonomiden kamu ekonomisine tek taraflı ve karşılıksız olarak aktarılmasını ifade eder. Vergiye ilişkin temel esaslar Anayasa'nın "Vergi Ödevi" başlıklı, 73. maddesinde düzenlenmektedir. Anayasanın 73. maddesine göre: "*Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür. Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacıdır. Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır. Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin muafiyet, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisi Cumhurbaşkanına verilebilir.*"

Verginin, ödeme gücüne göre ödenmesi esas ise de verginin mali amaçlarının yanında sosyal ve ekonomik amaçları da göz önünde bulundurulurken, kültürel, idari vb. amaçlarla bazı kişi veya konuların, vergi dışında bırakılması mümkündür. Bu uygulamalar vergi muafiyeti, istisna ya da indirim olarak adlandırılmaktadır. Vergi muafiyeti, vergi kanunları gereğince vergilendirmeye tabi kişi ya da kişi gruplarının; vergi istisnası ise vergilendirmeye tabi konuların kısmen ya da tamamen vergilendirme dışında bırakılmasıdır. Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler için, Cumhurbaşkanına, kanunla Anayasa'da belirtilen muafiyet, istisna, indirim, oranlarında belirli sınırlar dahilinde değişiklik yapma yetkisi verilebilir.

4962 Sayılı Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması ve Vakıflara Vergi Muafiyeti Tanınması Hakkında Kanun ile, Cumhurbaşkanına, belirli koşulları sağlaması halinde, bazı vakıflara vergi muafiyeti tanıma yetkisi verilmiştir. Söz konusu Kanun'un 20. maddesine göre: "*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, Cumhurbaşkanınca vergi muafiyeti tanınabilir. Bunların vergi*

muafiyetinden yararlanması ve muafiyetlerinin kaybedilmesine ilişkin şartlar, usul ve esaslar Maliye Bakanlığınca belirlenir.”

Vergi muafiyeti statüsü, Cumhurbaşkanlığı Kararı ile kamuya yararlı faaliyetleri teşvik etmek için sınırlı sayıda vakfa tanınmaktadır. Bugün, Türkiye’de 5848 adet vakıftan yalnızca 392 vakfa vergi muafiyeti tanınmıştır. Vergi muafiyeti statüsünün tanınması gerek vakıf yönünden gerek vakıf bağışçıları yönünden çeşitli vergisel avantajlar sağlamaktadır. Bu yüzden vakıfların, vergi muafiyeti statüsü talepleri günden güne artmaktadır.

Bu çalışmada, vakıflara tanınan vergi muafiyeti statüsü, koşulları, prosedürü hakkında bilgi verilmiş, buna ilişkin koşullar ve süreç değerlendirilmiş, vakıflara vergi muafiyeti tanınmasının vakıflar ve vakıf bağışçıları açısından sonuçları ele alınmıştır.

1. Vakıf Kavramına İlişkin Açıklamalar

1.1. Vakıf Kavramı

Vakıf sözlük anlamı itibariyle, “*Maliki bulunduğu malı, tüzel kişiliğe ait olmak kaydıyla hayırlı bir iş için belirli bir amaca tahsis etmek*” anlamına gelip, köken itibariyle Arapça bir kelimedir.¹ Hukuk terminolojisinde ise vakıf, gerçek ya da tüzel kişilerin bir takım mal ve hakları, belirli ve süreklilik göstermek üzere bir amaca tahsis etmeleriyle oluşan tüzel kişiliği haiz mal toplulukları olarak ifade edilebilir.² Nitekim Türk Medeni Kanunu’nun 101. maddesinin 1. fıkrasında “*Vakıflar, gerçek veya tüzel kişilerin yeterli mal ve hakları belirli ve sürekli bir amaca özgülemeleriyle oluşan tüzel kişiliğe sahip mal topluluklarıdır.*” şeklinde tanımlanmıştır. Kamu maliyesi öğretisinde ise, vakıf, bir malın kamu yararı gözetilerek kişisel mülkiyet sahasından çıkarılması ve bir hayır amacına tahsis edilmesi olarak ifade edilmiştir.³

1 İlhan Ayverdi ve Ahmet Topaloğlu, *Kubbealtı Lügati Türkçe Sözlük* (İstanbul: Kubbealtı Yayınları, 2007), 1118.

2 M. Kemal Oğuzman, Özer Seliçi ve Saibe Oktay Özdemir, *Kişiler Hukuku*, (İstanbul: Filiz Kitabevi, 2022), 410.

3 Ahmet Tabakoğlu, *Osmanlı Mali Tarihi* (İstanbul: Dergâh Yayınları, 2016), 444.

1.2. Vakıf Kavramının Önemi

İnsanlığın ihtiyaçları sınırsız ancak bu ihtiyaçların giderilmesi için gerekli mal ve hizmetler sınırlıdır. Bu ihtiyaçlar kamu ekonomisi ve özel ekonomi tarafından karşılanmaktadır. Kamu ekonomisi, kamu ihtiyaçlarının giderilmesinde; özel ekonomiler ise özel ihtiyaçların giderilmesinde rol oynamaktadır. Devletler özellikle toplumsal yaşamın gerektirdiği kamusal ihtiyaçları gidermek amacıyla kurulmuştur.⁴ Kamu hukukunda kamu ihtiyaçlarının giderilmesi için yapılan hizmetler “*kamu hizmetleri*” olarak ifade edilmektedir.⁵ Kamu hizmetleri önceleri iç güvenlik, dış güvenlik gibi temel ihtiyaçlarla sınırlı olsa da zamanla hem nitelik hem nicelik itibarıyla kapsam bakımından oldukça genişlemiştir.⁶ Kamu hizmetlerinin yelpazesinin genişlemesi ile devletin yükü de artmıştır. Bu yük yalnızca kamu hizmetlerinin finansman sorunundan ibaret değildir. Devletin etkin kaynak dağılımını, gelir dağılımında adaleti, ekonomide istikrarı, büyüme ve gelişmeyi sağlamak gibi görevleri de vardır.⁷ Hal böyle olunca, devletin yükümlülükleri de oldukça artmaktadır. İşte tam bu noktada, bugün kamu ekonomisi ve özel ekonominin dışında, vakıflar önem kazanmaktadır.

Vakıf müessesesi, yabancı toplumlarda da benzer kurumlara rastlamak mümkün olsa da esasen Müslüman-Türk kültürüne özgü bir kurumdur.⁸ Düşünsel temeli, sadaka-i cariyeye dayanır.⁹ Sadaka Allah'ın rızasını kazanmaya vesile olması amacıyla yapılan ivazsız kazandırmalardır. Bu kazandırmaların bir kısmı, özellikle bir taşınmazın ticaret sahası dışında bırakılarak kendisinden yararlanma imkanının yoksullara (kamuya) taşınması şeklindeydi. Bu tür sadakalar, sadaka-i cariye olarak isimlendirilmiştir. Zamanla sadaka-i cariye kavramı hukuki bir alt yapı kazanarak “sadaka-i mevkufe”yi oluşturdu. Sadaka-i mevkufe sürekli şekilde, kamu yararına özgülünen kamu mallarını ifade eder. Sadaka-i mevkufe ise, bugünkü vakıf uygulamasının temelidir.

4 Şerafettin Aksoy, *Kamu Maliyesi* (İstanbul: Filiz Kitabevi, 2001), 9.

5 Metin Erdem, Doğan Şenyüz ve İsmail Tathoğlu, *Kamu Maliyesi* (Bursa: Ekin Kitabevi, 2017), 2.

6 Erdem, Şenyüz, ve Tathoğlu, *Kamu Maliyesi*, 32.

7 Kâmil Mutluer ve Nilay Dayanç Kuzeyli, *Vergi Hukuku Genel ve Özel Hükümler* (Ankara: Yetkin Yayınları, 2019), 55-58.

8 Ahmet Akgündüz, “Vakıf Mevzuatında Zaruri Olarak Tanzimi Gereken Hususlar,” *Vakıf Haftası Dergisi* 7 (1990): 35.

9 Ahmet Tabakoğlu, *Osmanlı Mali Tarihi*, s. 54.

Vakıf uygulaması ile ilgili konumuz açısından dikkat çekici olan kısım şudur ki, tarihimizde Selçuklu ve özellikle Osmanlı Devleti'nde vakıflar vasıtasıyla ciddi anlamda kamu hizmetleri görülmüştür.¹⁰ Söz konusu kamu hizmetleri ile vakıflar bugünkü sosyal güvenlik kurumu gibi vazife görmüştür. Bunun yanında, ayrıca oldukça etkili şekilde eğitim, sağlık, bayındırlık faaliyetleri de yürütmüştür.¹¹ Öğretide vakıfların İslam toplumlarında kamu maliyesinin önemli araçlarından biri olduğu, iktisadi ve sosyal anlamda refahın sağlanması adına önemli yatırım harcamaları gerçekleştirdiği ifade edilmiştir.¹²

2. Vakıflara Vergi Muafiyeti Statüsünün Tanınması

Günümüzde de vakıfların tarihtekine benzer şekilde kamu hizmeti niteliğinde faaliyetler göstererek devletin yükünü hafifletilmesi mümkündür.¹³ Üstelik bu yükün hafifletilmesi, kamu hizmetlerinin finansmanının sağlanması yanında ihtiyaçların daha hızlı tespit edilmesi, daha hızlı karşılanması ve daha nitelikli karşılanması şeklinde de olabilir. Bu sebeple Anayasa ile, Cumhurbaşkanına belirli kriterleri karşılayan vakıflara vergi muafiyeti statüsü tanıma yetkisi verilmiştir.

4962 sayılı Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması ve Vakıflara Vergi Muafiyeti Tanınması Hakkında Kanun'un 20. maddesinin 1. fıkrasına göre, “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, Cumhurbaşkanınca vergi muafiyeti tanınabilir.” Yine aynı maddenin 2. fıkrasında vakıflara vergi muafiyeti tanınmasına ilişkin koşulların, usul ve esasların Maliye Bakanlığı tarafından belirleneceği ifade edilmiştir (4962 S. Kanun m. 20/2).¹⁴ Bu yetkiye dayanarak Maliye Bakanlığı, Vakıflara Vergi Muafiyeti Tanınması Hakkında 1 Seri Numaralı Genel Tebliğini (VVMTHGT) çıkarmıştır.

10 Hüseyin Hatemi, “Vakıf Kurumuna Hukuk Tarihi Açısından Genel Bir Bakış,” *Journal of Istanbul University Law Faculty* 55, no. 4 (2011): 113-116.

11 Ahmet Tabakoğlu, *Türkiye İktisat Tarihi* (İstanbul: Dergâh Yayınları, 2018), 329; Erkan Aydın, *Gelir Vergisi ve Kurumlar Vergisi Açısından Vakıfların Vergilendirilmesi* (İstanbul: Onikilevha Yayıncılık, 2016), 7.

12 Tabakoğlu, *Türkiye İktisat Tarihi*, 164; Tabakoğlu, *Osmanlı Mali Tarihi*, 54.

13 Benzer görüş için bakınız: Şahin Yeşilyurt ve Ömer Faruk Tekdoğan, “Zekât ve Sosyal Harcamalar: Türk Vergi Sisteminden Yansımalar.” *Vergi Sorunları Dergisi* 401 (Şubat 2022): 135.

14 RG. 03.04.2007, S. 26482.

2.1. Vergi Muafiyetinin Koşulları

4962 sayılı Kanun'un 20. maddesi kapsamında vergi muafiyeti statüsü için vakıflarda, faaliyet konusu ve süresi, defter tutma, vakıfların malvarlıkları ve gelir durumu, gelirin harcanma şekline ve konuyla ilgili çeşitli kurumların görüşü ile, vakıfların denetimine ilişkin çeşitli kriterler getirmiştir. Bir vakfa, vergi muafiyeti tanınabilmesi için bu kriterlerin kümülatif olarak sağlanması gerekmektedir.¹⁵

2.1.1. Vakfın Faaliyet Alanı

Bir vakfa vergi muafiyeti statüsü tanınabilmesi için, öncelikle vakfın faaliyet alanının sağlık, sosyal yardım, eğitim, bilimsel araştırma ve geliştirme, kültür ve çevre koruma ile ağaçlandırma alanında faaliyet göstermeyi hedeflemesi aranır. Vakfın faaliyet sahası bu konulardan biri ya da birkaçına ilişkin olabilir. Fakat, vakfın çalışmalarının kamuya açık şekilde, devletin kamu hizmeti yükünü hafifletecek seviyede olması aranmaktadır. Ayrıca vakıf faaliyetlerinin belirli bir yöre ya da belirli bir kitle ile sınırlı olması halinde ilgili vakfa vergi muafiyeti tanınmamaktadır. Bu anlamda vakfın, ülke genelinde faaliyet göstermesi aranmaktadır.¹⁶

2.1.2. Vakfın Faaliyet Süresi

Vakıflara vergi muafiyeti tanınması için sağlaması gereken kriterlerden birisi de faaliyet süresine ilişkindir. Kural olarak, ilgili vakfın vergi muafiyeti tanınması için, başvuru tarihinden önce, kurulduğu tarihten itibaren en az bir yıl faaliyet göstermesi aranmaktadır. Bununla birlikte, istisnai olarak, vakfın mal varlığı ve gelir tutarı itibarıyla başvurunun gerçekleştirildiği yıl için belirlenen hadlerin iki katını aşması halinde vakfı altı ay süreyle vakfın faaliyette bulunması yeterlidir.¹⁷

2.1.3. Defter Tutma

Vakıflara vergi muafiyeti tanınması için gerekli kriterlerden bir diğeri de vakfın bilanço esasına göre defter tutmasıdır. İlgili vakfın Vergi Usul Kanunu uyarınca birinci sınıf tüccarlar tarafından tutulması gereken defterleri,

15 VVMTHGT, m. 1.

16 VVMTHGT m.1/1.

17 VVMTHGT, m. 1/2.

öngörülen süre zarfında tasdik ettirerek kullanması, muhasebe kayıtlarının ise Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğlerine uygun şekilde tutulması gerekir. Bunun yanında, ilgili vakfın iktisadi işletmesi varsa, bu iktisadi işletmeler için de defter tasdik ettirmesi, vakfın muhasebe kayıtları ile iktisadi işletmesinin muhasebe kayıtlarının karışmasını engelleyecek şekilde ayrı ayrı takip etmeleri gerekmektedir.¹⁸

2.1.4. Malvarlığı ve Yıllık Gelir Şartı

Vergi muafiyeti için sağlanması gerekli koşullardan bir diğeri de vakıfların malvarlığı ve yıllık gelirlerine ilişkindir. İlgili vakfın vergi muafiyeti talebinde bulunması için başvuru tarihinde en az 9.010.000,00 TL gelir getirci mal varlığına sahip olması ve 811.000,00 TL en az yıllık gelir elde etmesi gerekir.¹⁹ Yıllık gelirin tespitinde; genel ve özel bütçeli idarelerin bütçelerinden sağlanan yardımlar ve bağış özelliği taşıyan gelirler hesaplanmaz.²⁰

2.1.5. Vakıf Gelirinin Harcanma Şekli

Bir vakfa vakıf muafiyeti tanınması için gerekli koşullardan bir diğeri ise, vakıf resmi senesinde, yıl içinde kazanılan brüt gelirin asgari üçte ikisinin sağlık, sosyal yardım, eğitim, bilimsel araştırma ve geliştirme, kültür ve çevre koruma ile ağaçlandırma faaliyetlerinden oluşan amaçlara harcanacağını yer almasıdır. Aynı zamanda, son bir yılda ya da son iki yılın ortalaması bazında bu koşulu fiilen sağlanması ve vergi muafiyeti tanındıktan sonra da bu şartın varlığını devam ettirmesi gerekir.

Mevzuat uyarınca, vakfa vergi muafiyeti tanınabilmesi için, vakfın gelirleri üzerinden belirlenen tutarların, yalnızca belirtilen amaç için kullanılması gerekir. Bununla birlikte, yönetim ve idame giderleri ile ihtiyata ve vakıf malvarlığını artırıcı yatırımlara tahsis edilen tutarların tamamının ya da bir bölümünün vakfın hedeflerine yönelik hizmetlere sarf edilmesine cevaz verilmiştir.

18 VVMTHGT, m. 1/3.

19 Gelir İdaresi Başkanlığı, Vergi Muafiyeti İçin Başvuruda Bulunacak Vakıflara Yönelik Açıklamalar, www.gib.gov.tr Erişim Tarihi: 10.03.2024.

20 VVMTHGT, m. 1/4.

Yıllık brüt gelir ile kastedilen gerek vakfa yapılan bağışlar ile gerek vakfin iktisadi işletmesinden kazanılan gelirler de dahil olmak üzere vakfin elde ettiği tüm gelirlerdir.²¹

2.1.6. İlgili Kuruluşların Görüşünün Alınması

Vakıfların vergi muafiyeti başvuruları öncelikle Hazine ve Maliye Bakanlığınca değerlendirilir. Bunun yanında, ilgili vakfa vergi muafiyeti tanınıp tanınmaması hususunda Vakıflar Genel Müdürlüğünün görüşü alınır. Son olarak, vakıf resmi senedinde amaç olarak belirtilen konulara göre, ilgili diğer kuruluşların görüşlerine başvurulur.

Vakıflar Genel Müdürlüğü ve ilgili kuruluşların konuyla ilgili görüşleri, vergi muafiyeti talebinde bulunan vakfin kurulduğu tarihten başlayarak muafiyeti isteminde bulunduğu tarihe kadar gerçekleştirdiği çalışmalar, bu çalışmalar ile Devletin kamu hizmeti yükünü ne kadar azalttığını, kendi bünyelerindeki denetim personelleri vasıtasıyla yapılacak inceleme ile tespit ettirmesi, elde edilen verilerin tutanak altına alınması, tutanağın bir suretinin Hazine ve Maliye Bakanlığına rapor edilmesi gerekir. Bu anlamda ilgili kurumların görüşlerinin incelemeye dayanmaması ihtimalinde bu görüşler dikkate alınmamaktadır.²²

2.1.7. Hazine ve Maliye Bakanlığı Tarafından Yapılacak Denetim

Belirtilen kriterlerin sağlanması halinde, vergi muafiyeti başvurusu yapan vakfin faaliyet süresine göre, beş yılı aşmamak ve bir yıldan az olmamak kaydıyla denetime başvuru tarihine kadar yürütülen çalışmalar, Hazine ve Maliye Bakanlığınca denetlenir. Söz konusu denetimde; vakfin vergi muafiyeti tanınması için aranan kriterleri karşılayıp karşılamadığı ve vakfin çalışmalarının Devletin kamu hizmetini ne kadar hafiflettiği belirlenir. Vergi denetim elemanının ilgili vakfa vergi muafiyeti verilir verilmemesi hususunda görüşü raporda açık olarak belirtilmelidir.²³

21 VVMTHGT, m. 1/5.

22 VVMTHGT, m. 1/6.

23 VVMTHGT, m. 1/7.

2.2. Vergi Muafiyeti Statüsü Tanınmasına İlişkin Usuli Süreç

4962 sayılı Kanun'un 20. maddesinde düzenlenen vergi muafiyetinden yararlanmak isteyen vakıflar, Hazine ve Maliye Bakanlığına yazılı olarak başvurmaktadır. Başvuruda, vakıf resmi senedi, vakfın gelir getiren malvarlığı ile vakfın yıllık gelirine dair bilgi ve belgeler, ayrıca vakfın, vakıf muafiyeti için aranan faaliyet sahasında son 5 yıl içinde yürüttüğü faaliyetlere ilişkin faaliyet raporları başvuru dilekçesine ek olarak verilir.

Hazine ve Maliye Bakanlığı, vakıf muafiyeti için aranan şartların sağlanıp sağlanmadığına dair evraklar üzerinden ön inceleme yapar. Ön inceleme olumlu sonuçlanması halinde Vakıflar Genel Müdürlüğü ile, faaliyet konusuna göre ilgili kuruluşların görüşü alınır. Kurumların görüşleri vergi muafiyeti tanınması yönünde veya vergi muafiyeti tanınmasında sakınca bulunmadığı yönünde olursa, vakfın faaliyetleri ve hesapları Bakanlık tarafından denetlenir. Denetim sürecinin de olumlu sonuçlanması halinde, vakfın başvuru dilekçesinin bir örneği, vakıf resmi senedinin bir örneği, denetim raporu, Hazine ve Maliye Bakanlığının görüşünü bildiren yazı ile Cumhurbaşkanına vergi muafiyeti kararı için gönderilir.²⁴

2.3. Vakıflara Vergi Muafiyeti Tanınması İçin Aranan Koşullar ile Sürece İlişkin Değerlendirme

Müslüman-Türk kültürüne özgü, düşünce olarak sadaka ile temellenen vakıf müessesesi, bir malın kamunun yararına kullanılmak üzere karşılıksız olarak ticaret sahasından çıkarılmasını ifade eder.

Tarihimizde Selçuklular ve özellikle Osmanlı Devleti'nde yoksullara yemek dağıtılmasından, eğitim, sağlık, imaret, bayındırlığa kadar çok çeşitli kamuya yararlı hizmetler vakıflar eliyle görülmüştür. Öyle ki, öğretilerde, vakıfların İslam toplumlarında kamu maliyesinin en önemli araçlarından biri olduğu ifade edilmiştir.²⁵

Günümüzde de devletten beklenen pek çok görev bulunmaktadır. Devletin görevleri, zamanla ve devlet anlayışının da değişmesi ile oldukça çeşitlilik kazanmıştır. Bugün yine, vakıfların tarihimizdeki gibi kamuya yararlı çalışmalar yaparak devletin yükünü hafifletmesi sağlanabilir.

24 VVMTHGT, m. 2.

25 Tabakoğlu, *Türkiye İktisat Tarihi*, 164.

Hukukumuzda farklı amaçlarla vakıf kurulması mümkündür. Bu vakıflardan, kamu yükünü hafifletecek şekilde çalışma yapan vakıfların teşvik edilmesi, vakıf kültüründen tarihimizdeki gibi yararlanılmasının önünü açabilir. Bu konuda vakıflara belirli şartlar altında vergi muafiyeti tanınması, vakıf kültürünün canlandırılması açısından yararlı olabilir.

Vakıflara muafiyet tanınması, vergi hukuku öğretisinde, genellikle te reddütle karşılanmıştır. Bir görüşe göre, kamu hizmetlerine ilişkin planlamaların devlet eliyle ülkenin bütününe gözeterek yapılması gerekmektedir.²⁶ Bir başka görüş ise vakıflara vergi muafiyeti tanınmasının, kamu harcamalarındaki azalma ile vazgeçilen vergi miktarının kıyaslanarak değerlendirilmesi aksi takdirde vakıflara vergi muafiyeti tanınmasının vergi erozyonuna sebep olabileceğini ifade etmiştir.²⁷ Yine bir başka görüş, bu şekilde tanınan vergi muafiyetlerini vergi sistemine zarar veren uygulamalar olarak değerlendirmiştir.²⁸ Bununla birlikte, vakıf çalışmalarının yaygınlaştırılması gerektiği, vergi muafiyetlerinin de bu açıdan önemli olduğuna dair görüşler de ileri sürülmüştür. Hatta, vergi mevzuatındaki düzenlemelerin bu şekilde faaliyetleri desteklemek bir kenara, zarar verdiği bile ifade edilmiştir.²⁹

Vakıflara vergi muafiyeti tanınmasını eleştiren görüşlerden biri, kamu hizmetlerinin tüm ülkedeki ihtiyaçlar göz önüne alınarak siyasi karar mekanizması ile planlanması gerektiğine dayanmaktadır. Vakıflar eliyle, kimi ihtiyaçların çok daha hızlı tespit edilmesi, etkin bir şekilde giderilmesi mümkün olabilir. Ayrıca, her zaman vakıflar ile devletten aynı etkinliği beklemek doğru olmayabilir. Vakıflar, küçük çaplı hizmetler görebileceği gibi büyük çaplı hizmetleri de görebilir. Bu vakfa göre değişir. Burada devletten beklenen kamu hizmeti ile vakıftan beklenen kamu hizmeti aynı olamaz. Ayrıca gözden kaçırılmaması gereken bir diğer husus, vakıfların yürüttükleri faaliyetlerin mali kaynaklarını kendilerinin temin etmeleridir. Vakıf gelirlerinin çoğunluğu, genellikle vakfın amacını gözetilerek yapılan bağışlardan oluşmaktadır. Bahsi geçen görüş, vakıfların yürüttüğü faaliyetlerin sermayesinin

26 Aydın Aybay, "Vakıflara Dair Kanun Tasarısı," *Cumhuriyet Gazetesi*, 02.07.1965, 2.

27 Hadiye Deniz Horzum, Meltem Eraslan ve Armağan Özlü, "Vakıfların Vergi Muafiyeti Şartları," *Vergi Raporu Dergisi* 192 (Eylül 2015): 39.

28 Salih Şanver, "Vakıfların Vergilendirilmesi," *Eskişehir İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Dergisi* 4, no. 2 (Aralık 1968): 3.

29 Dr. Kemal Reisoğlu'nun konuşması, Akgündüz, "Vakıf Mevzuatında Zaruri Olarak Tanzimi," s. 42.

Devlete aktarılması gerektiğine dayanmaktadır. Halbuki, vakıf gelirlerinin çoğunluğu, vakfın faaliyet alanına göre yapılan bağışlardan oluşur. Sermayenin devlete aktarılması halinde, ilgili tutarın ne için kullanılacağı belirsiz olduğu için, bağışlar azalacaktır. Vakıflar bu anlamda, kamuya yararlı birtakım faaliyetlerin de finansman sorununu devletin üzerinden alacaktır.

Vakıflara vergi muafiyeti tanınmasının, vergi sistemine zarar veren uygulamalar olarak değerlendirilmesine ise katılmak mümkün değildir. Vergi ehliyetinin temeli ödeme gücü olsa da benimsenen Devlet politikası gereği, kültürel, idari, vb. sebeplerle çeşitli gruplara muafiyet tanınabilir.

Esasen, gerek vakıflara vergi muafiyeti tanınmasını eleştiren görüşleri gerek destekleyen görüşler değerlendirildiğinde, kanun koyucu tarafından vergi muafiyeti tanınması için aranan kriterlerin çok iyi belirlenmesi gerektiği kanaatine ulaşılır. Buna ilişkin kriterlerin doğru şekilde belirlenmesi halinde, vergi muafiyeti tanınması konusundaki endişeler giderileceği gibi, vakıf müessesesi de işlevsellik kazanacaktır.

Bir vakfa, vakıf muafiyeti tanınması için vakfın belirli konularda faaliyet göstermesi gerekmektedir. Bu konular, “sağlık, sosyal yardım, eğitim, bilimsel araştırma ve geliştirme, kültür ve çevre koruma ile ağaçlandırma” şeklinde belirtilmiştir. Sivil toplum kuruluşlarının hazırladığı raporlarda bu konuların genişletilebileceği ifade edilmiştir³⁰. Gerçekten de faaliyet sahasını genişletmek faydalı olabilir. Zamanın getirdiği ihtiyaçlara göre kamu hizmeti anlayışının sürekli değişmesi ve genişlemesi dikkate alınarak, genişletilebilir. Bununla birlikte, vakıflardan bu amaçlara nasıl ulaşılabileceğine ilişkin planlamalarını sunarak amaçlarını somutlaştırması istenmelidir.

Vergi muafiyeti talep eden vakfın, faaliyetlerinin belirli bir yöre ya da belirli bir kitle ile sınırlı olması halinde ilgili vakfa vergi muafiyeti tanınmaktadır. Vakfın, ülke genelinde faaliyet göstermesi aranmaktadır. Ancak, burada ülke çapında faaliyet göstermesinden ziyade, sadece belirli bir bölgede faaliyet göstermeyi hedeflememesinin aranması daha isabetli olabilir. Bir vakıftan, ülke çapında adeta devlet gibi faaliyet göstermesini beklemek

30 Türkiye Üçüncü Sektör Vakfı, *Vakıf ve Dernekleri İlgilendiren Vergi Uygulamaları ve Kamu Yararı Statüsü Mevcut Durum ve Öneriler*. (İstanbul: Tüsev Yayınları, Mart 2018), 25; Türkiye Üçüncü Sektör Vakfı, *Dernekler için Kamu Yararı ve Vakıflar İçin Vergi Muafiyeti Statüleri Bilgi Notu*, 3. <https://www.tusev.org.tr> Erişim Tarihi: 08.03.2024.

gerçekçi olmayabilir. Esasen vakıf vasıtasıyla ne kadar fayda elde edilebilirse o kadarına kar olarak bakılmalıdır. Bunun dışında, vergi muafiyetine ilişkin başvuru sürecinde Vakıflar Genel Müdürlüğü ile vakfın faaliyet alanına göre ilgili bakanlıktan muafiyet tanınıp tanınmaması hususunda görüş istenmektedir. İlgili kurumlar görüşlerini gerekçeli olarak belirtmeli ve olumlu ya da olumsuz görüşlerini başvuru ile paylaşmalıdır. Başvurularda, ilgili kurumların görüşlerinin başvuru vakıf ile paylaşılması gerek sürecin daha şeffaf yürütülmesi gerek başvurusu reddedilen vakıfların eksiklerini tamamlanması yönünden faydalı olacaktır. Ayrıca, Bakanlık tarafından yapılan incelemelerin sadece dosya, evrak üzerinden değil yerinde denetim yapması da faydalı olabilir.

Son olarak, vakıfların vergi muafiyeti tanındıktan sonra yapılacak denetimlerin kapsamının genişletilmesi ve sıklığının artırılması da vakıflara vergi muafiyeti tanınması hususunda endişeleri giderebilir.

2.4. Vakıflara Vergi Muafiyeti Statüsü Tanınmasının Sonuçları

2.4.1. Vakıflar Yönünden

Bir vakfa vergi muafiyeti statüsü tanınması, vakfa birtakım avantajlar sağladığı gibi bir takım da sorumluluklar yüklemektedir. Öncelikle yükümlülükler, resmi senet değişikliklerinde izin alınması ve Hazine ve Maliye Bakanlığına gönderilecek mali tablolar ve raporlara ilişkin yükümlülükler ile koşulları varsa fon oluşturulmasıdır.

2.4.2. Resmi Senet Değişikliklerinde İzin Alınması

Bir vakfa vergi muafiyeti tanındıktan sonra, vakfın resmi senette değişiklik yapılması için bu hususta Hazine ve Maliye Bakanlığı'ndan izin alınması zorunludur. İzinsiz olarak yapılan değişikliğin vakıf muafiyetine ilişkin şartları düzenleyen genel tebliğ ile mevzuata aykırı olması halinde, Bakanlık ilgili vakfa senedin eski haline getirilmesi veya Bakanlığın öngördüğü şekilde düzeltilmesi için süre tanır. Bu süre içinde gerekli değişikliklerin yapılmaması halinde, vakfın vergi muafiyeti kaldırılır.

2.4.3. Gönderilecek Mali Tablolar ve Raporlar

Bir vakfa vergi muafiyeti tanınması halinde, vakfın dönem sonunda hazırlanacak bilanço ve gelir gider tablosunun bir örneği, bir yıllık faaliyetlerinin sonuçlarına ilişkin kesin bütçelerin örneği, yıllık faaliyet raporu ve yeminli mali müşavirce düzenlenmiş tasdik raporu ile birlikte yılın ilk üç ayı içinde Bakanlığa gönderilir. Ayrıca varsa, vakfa ait iktisadi işletmelerin bilanço ve gelir tabloları da gönderilmelidir.

Yıllık faaliyet raporu dışındaki belgelerin 3568 sayılı Kanun ve ilgili tebliğde düzenlenen esaslara uygun şekilde yeminli mali müşavir tarafından onaylamamış olması aranır. Söz konusu onayın eksikliği halinde belgeler gönderilmemiş kabul edilir.³¹

2.4.4. Fon Oluşturulması

Bir vakfa vergi muafiyeti tanınması halinde yıllık gelirlerinin en az üçte ikisini elde edildiği yıl içinde belirtilen amaçlar için harcaması esastır. Bu oran, münhasıran devlet üniversitelerinin faaliyetlerinin sürdürülmesi ve desteklenmesi için kurulan vakıflarda yıllık brüt gelirin en az dörtte üçüdür. Vakfın söz konusu tutarı elde ettiği yıl içinde, vakfın ilgili amaçlara harcanması gerekmesine rağmen vakıf yönetimi iradesi dışında harcanamamışsa, devam eden yılın bütçesine konulur. Bu tutardan, vakfın yönetim ve idame giderlerine ihtiyata, vakıf malvarlığını artırıcı yatırımlara pay ayrılamaz. Tutarın tamamı o yıl vakfın amaçları için kullanılır. Ancak bu durumun geçerli bir neden olmadan tekrarlaması halinde kural olarak vergi muafiyeti şartlarının sağlanmadığı kabul edilir. Fakat mevzuat, ilgili vakıflara, vakıf resmi senedinde belirtilen vergi muafiyeti talebinin dayandığı amaçların ulaşılması için yapılacak yatırımların üç yıllık bir süre için bir fon hesabında tutulması için imkân getirmiştir. Bunun için vergi muafiyetine sahip vakıf, söz konusu yatırım için yönetim kurulu kararı olarak yatırıma ilişkin projesinin maliyetini, finansman kaynaklarını, gerçekleştirme süresi gibi esaslarını gösteren bir yazı ile Hazine ve Maliye Bakanlığına başvurarak fon oluşturmak için izin almalıdır. Bu şekilde, hakkında fon oluşturulan yatırımın üç yılda tamamlanması gerekir. Yatırımın üç yılda tamamlanamaması halinde Bakanlığın uygun görmesi ile, iki yıl daha ek süre verilebilir.³²

31 VVMTHGT, m. 3/2.

32 VVMTHGT, m. 3/3.

Bir vakfa, vergiden muaf vakıf statüsü tanındığında elde edeceği vergisel avantajlar ise şöyle sıralanabilir:

İlk olarak Katma Değer Vergisi Kanunu'nun³³ 17. maddesinin 1. ve 2. fıkrasında ifade edilen teslim ve hizmetler, katma değer vergisinden istisna tutulmuştur.

İkinci olarak Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu'nun³⁴ 4. maddesinin k bendinde yer alan, “*Cumhurbaşkanınca vergi muafiyeti tanınan vakıflara kuruluşu için veya kurulduktan sonra tahsis olunan mallar*”ın intikali, veraset ve intikal vergisinden istisna tutulmuştur.

Üçüncü olarak Harçlar Kanunu'nun³⁵ 59. maddesinin b bendinde vergi muafiyeti tanınan vakıflarca, iktisap edilecek gayrimenkullerin ve aynı hakların tescilleri ve şerhi için yapılacak işlemler harçlardan istisnadır. Ek olarak söz konusu vakıflara ait tesisler ile bu tesislerin daha sonra iktisap edecekleri gayrimenkullerin ile aynı hakların tescilleri ile şerh gerektiren işlemleri ile bunların terkinleri de harçtan istisna tutulmuştur.

Dördüncü olarak Emlak Vergisi Kanunu'nun³⁶ 4. maddesinin m bendi uyarınca vergi muafiyeti tanınan vakıflara ait binalar kiraya verilmemek koşuluyla ve vakıf senedinde belirtilen cihete özgülenmek koşuluyla organize sanayi bölgeleri, serbest bölgeler, endüstri bölgeleri, teknoloji geliştirme bölgeleri ve sanayi sitelerinde yer alan binalar emlak vergisinden istisna tutulmuştur.

Beşinci olarak Gelir Vergisi Kanunu'nun 94. maddesinin ilk fıkrasının 7, 8, 9,14 numaralı bentlerinde belirtilen ödemeler için tevkifat yapma yükümlülüğünden vergi muafiyeti statüsüne sahip vakıflar istisna tutulmuştur.

Altıncı olarak 488 Sayılı Damga Vergisi Kanunu'na ekli 2 sayılı tablonun V. bölümünün 19. fıkrasında yer alan düzenleme uyarınca, vergi muafiyeti statüsüne sahip vakıflar, kuruluş işlemleri sırasında düzenlenen kağıtlar için damga vergisinden istisna tutulmuştur.

33 RG. 25.10.1984 S. 18563.

34 RG. 08.06.1959 S. 10231.

35 RG. 02.07.1964 S. 11756.

36 RG. 29.07.1970 S. 13576.

Unutulmamalıdır ki belirtilen istisna ve muafiyetler, vakfa ait iktisadi işletmeler bu için uygulanmamaktadır. Bu avantajlardan yalnızca vakfın tüzel kişiliği yararlanmaktadır.³⁷

2.4.5. Vakfa Bağış ve Yardım Yapanlar Yönünden Vergi Muafiyeti Tanınmasının Sonuçları

Vakıflara vergi muafiyeti statüsü tanınması, vakıf açısından olduğu gibi, vakfa bağışta bulunanlar açısından da önemlidir. Öncelikle, bir vakfa vergi muafiyeti statüsü tanınması, vakfın güvenilirliği konusunda katkı sağlar.³⁸ Bunun yanında, hukukumuzda vergi muafiyeti tanınan vakıflara yapılan bağışların bir kısmı vergilendirme dışı bırakılmıştır. Bu durum, verginin genellikle mükellefler nezdinde yük olarak algılandığı düşünülürse, bağışlar konusunda teşvik edici olacaktır. Verginin, ademi tahsis ilkesi gereğince nereye harcandığının bilinmemesine karşılık bağış yapılan vakfın faaliyet konularının bilinmesi de, ilgili vakfa yapılan bağış miktarını ve bağışçı sayısını artıracaktır.³⁹

Gelir Vergisi Kanunu m. 89/1-4'te yer alan düzenleme uyarınca, söz konusu vakıflara yıllık olarak, beyan edilen gelirin yüzde beşini geçmemek kaydıyla gerçekleştirilen yapılan bağış ve yardımlar gelirden indirilir. Bu oran kalkınmada öncelikli yörelerde yüzde on olarak uygulanmaktadır. Ayrıca söz konusu bağış ve yardımların makbuz karşılığında yapılmış olması zorunludur.

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 10. maddesinin 1/c'de yer alan düzenleme uyarınca, söz konusu vakıflara bağış ve yardım yapılması halinde, bu bağış ve yardımların toplamının o yıla ait kurum kazancının azami yüzde beşi kurum kazancından indirilebilir. Söz konusu yardım ve bağışların makbuz karşılığında yapılması zorunludur.

37 VVMTHGT, m. 5/2.

38 Horzum, Eraslan ve Özlü, "Vakıfların Vergi Muafiyeti Şartları," 39.

39 Furkan Beşel ve Kadriye İzgi Şahbaz, "Vergiye Uyumunun Artırılmasına Yönelik Bir Öneri: Kısmen Tahsis Uygulaması," *Uluslararası Ekonomi, İşletme ve Politika Dergisi, International of Economics, Business and Politics* 1, no. 1 (2017): 54.

2.5. Bir Vakfın Vergi Muafiyeti Statüsünün Kaldırılması

Vergi muafiyetine sahip vakıfların, kanuni veya vakıflara vergi muafiyeti tanınmasına ilişkin genel tebliğde belirtilen yükümlülüklerini yerine getirmemeleri, resmi senetlerinde belirtilen “sağlık, sosyal yardım, eğitim, bilimsel araştırma ve geliştirme, kültür ve çevre koruma ile ağaçlandırmaya yönelik amaçları dışında” faaliyette bulunmaları ve vakfın son yıllarda yürüttüğü faaliyetleri göz önünde bulundurulduğunda, resmi senette belirtilen hedeflere ulaşmanın mümkün olmadığı Bakanlık tarafından yapılan denetimler sonucu tespit edilirse, vakıftan bu hususta açıklama talep edilir. Açıklamanın yapılmaması veya yetersiz açıklama yapılması halinde, vakıf uyarılır. Uyarıya rağmen ihlaller tekrarlanırsa, Bakanlık, Vakıflar Genel Müdürlüğünün konuyla ilgili görüşünü alır. Akabinde Cumhurbaşkanı’ndan, vakfın vergi muafiyeti statüsünün kaldırılması istenir. Cumhurbaşkanı kararıyla, vakfın vergi muafiyetinin kaldırılması halinde, muafiyetin kaldırıldığı tarihten başlayarak beş yıllık süre tamamlanmadıkça, vergi muafiyeti isteminde bulunamazlar. Beş yıllık sürenin tamamlanmasından sonra vergi muafiyeti isteminde bulunulabilir.⁴⁰

40 VVMTHGT, m. 4/2.

Sonuç

Vakıflar, tarihimizde Selçuklu ve özellikle Osmanlı Devleti'nde aşevi yapımından, bayındırlığa kadar kamuya yararlı birçok faaliyet yürütmüştür. Bu yüzden vakıflar İslam toplumlarında kamu maliyesinin önemli araçlarından biri olarak kabul edilmiştir. Günümüzde de vakıflardan aynı şekilde yararlanılabilir. Bu kapsamda vakıflara vergi muafiyeti statüsü tanınarak teşvik edilebilir. Vergi muafiyeti hem muafiyet tanınan vakfa hem de vakfa bağış yapanlara çeşitli kolaylıklar sağlar. Ancak vergi hukukunda vakıflara vergi muafiyeti tanınması genellikle tereddütle karşılanmıştır. Buna karşılık son yıllarda sivil toplum kuruluşlarınca, vergi muafiyetinin yaygınlaştırılması için çalışmalar yapılmıştır.

Vakıflara vergi muafiyeti tanınmasına ilişkin görüşler ve buna ilişkin mevzuat hükümleri değerlendirildiğinde, kanun koyucu tarafından vergi muafiyeti tanınması için aranan kriterlerin yeniden düzenlenmesi gerektiğine ulaşılır. Kriterlerin doğru şekilde belirlenmesi halinde, vergi muafiyeti tanınması konusundaki endişeler giderileceği gibi, vakıf müessesesi daha fazla işlerlik kazanacaktır. Bu doğrultuda, ilk olarak vakıfların faaliyet alanına ilişkin düzenleme yetersizdir. Bu düzenleme, kamuya yararlı faaliyetlerdeki anlayıştaki değişime de uyum sağlayacak şekilde daha geniş kapsamlı hale getirilebilir. Bu geniş kapsamlı düzenleme sonrasında, vakıfların hedeflerine nasıl ulaşacaklarına dair proje sunmaları istenebilir.

İkinci olarak, faaliyet sahasına ilişkin olarak vakfın ülke genelinde faaliyet göstermesi şartı yerine faaliyetlerin bir bölgeye özgülenmemiş olması aranabilir. Bu konuda coğrafi sınır yerine faaliyet odaklı yaklaşım daha isabetli olabilir.

Üçüncü olarak, başvuru sürecinde Vakıflar Genel Müdürlüğü ile vakfın faaliyet alanına göre ilgili bakanlıktan muafiyet tanınıp tanınmaması hususunda görüş istenmektedir. İlgili kurumlar görüşlerini gerekçeli olarak belirtmeli ve bu görüşler başvurucu ile paylaşılmalıdır. Sürecin yürütülmesinde sağlanan şeffaflık, başvurusu reddedilen vakıfların eksiklerini tamamlanması açısından yararlı olacaktır. Ayrıca, Bakanlık tarafından yapılan incelemelerin evrak üzerinden değil, yerinde yapılması da yararlı olacaktır. Son olarak, vakıfların vergi muafiyeti tanındıktan sonra yapılacak denetimlerin kapsamının genişletilmesi ve sıklığının artırılması da vakıflara vergi muafiyeti tanınması hususunda endişeleri giderebilir.

Kaynaklar

- Akgündüz, Ahmet. “Vakıf Mevzuatında Zaruri Olarak Tanzimi Gereken Hususlar.” *Vakıf Haftası Dergisi* 7 (1990): 35-44.
- Aksoy, Şerafettin. *Kamu Maliyesi*. İstanbul: Filiz Kitabevi, 2011.
- Aybay, Aydın. “Vakıflara Dair Kanun Tasarısı.” *Cumhuriyet Gazetesi*, 02.07.1965.
- Aydın, Erkan. *Gelir Vergisi ve Kurumlar Vergisi Açısından Vakıfların Vergilendirilmesi*. İstanbul: Onikilevha Yayıncılık, 2016.
- Ayverdi, İlhan, ve Ahmet Topaloğlu. *Kubbealtı Lügatı Türkçe Sözlük*. İstanbul: Kubbealtı Yayınları, 2007.
- Beşel, Furkan ve Şahbaz Kadriye İzgi. “Vergiye Uyumunun Artırılmasına Yönelik Bir Öneri: Kısmen Tahsis Uygulaması.” *Uluslararası Ekonomi, İşletme ve Politika Dergisi, International of Economics, Business and Politics* 1, no. 1 (2017): 47-60.
- Edizdoğan, Nihat, Özhan Çetinkaya, ve Erhan Gümüş. *Kamu Maliyesi*. Bursa: Ekin Kitabevi, 2019.
- Erdem, Metin, Doğan Şenyüz, ve İsmail Tatlıoğlu. *Kamu Maliyesi*. Bursa: Ekin Kitabevi, 2017.
- Hatemi, Hüseyin. “Vakıf Kurumuna Hukuk Tarihi Açısından Genel Bir Bakış.” *Journal of Istanbul University Law Faculty* 55, no. 4 (2011): 111-128.
- Horzum, Hadiye Deniz, Meltem Eraslan, ve Armağan Özlü. “Vakıfların Vergi Muafiyeti Şartları.” *Vergi Raporu Dergisi* 192 (Eylül 2015): 31-40.
- Mutluer, Kâmil, ve Nilay Dayanç Kuzeyli. *Vergi Hukuku Genel ve Özel Hükümler*. Ankara: Yetkin Yayınları, 2019.
- Oğuzman, M. Kemal, Özer Seliçi, ve Saibe Oktay Özdemir. *Kişiler Hukuku*. İstanbul: Filiz Kitabevi, 2022.
- Şanver, Salih. “Vakıfların Vergilendirilmesi.” *Eskişehir İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Dergisi* 4, no. 2 (Aralık 1968): 1-13.
- Tabakoğlu, Ahmet. *Osmanlı Mali Tarihi*. İstanbul: Dergâh Yayınları, 2016.
- Tabakoğlu, Ahmet. *Türkiye İktisat Tarihi*. İstanbul: Dergâh Yayınları, 2018.
- Türkiye Üçüncü Sektör Vakfı, *Dernekler için Kamu Yararı ve Vakıflar İçin Vergi Muafiyeti Statüleri Bilgi Notu*, <https://www.tusev.org.tr> Erişim Tarihi: 08.03.2024.
- Türkiye Üçüncü Sektör Vakfı, *Vakıf Ve Dernekleri İlgilendiren Vergi Uygulamaları ve Kamu Yararı Statüsü Mevcut Durum ve Öneriler*. İstanbul: Tüsev Yayınları, Mart 2018.
- Yeşilyurt, Şahin, ve Ömer Faruk Tekdoğan. “Zekat ve Sosyal Harcamalar: Türk Vergi Sisteminden Yansımalar.” *Vergi Sorunları Dergisi*, 401 (Şubat 2022): 129-143.