

Vergi Sorunları



D E R G İ S İ

Ekim 2011 YIL: 34 SAYI: 277

Fiyatı: 30 TL (KDV dahildir.)

ABONE YENİLEME DÖNEMİ

Gelirler Kontrolörleri Derneği Aylık Yayını ISSN 1300-8951

- ✓ Yeni TTK'da Şirketlerin Tasfiyesi
- ✓ Arsa Karşılığı İnşaat İşlerinde Gelirin Tahakkuku Sorunu
- ✓ Türkiye'de Future Piyasaların Kullanım Alanı ve Vergilendirilmesi
- ✓ Vakıflarda Vergi Muafiyeti

ISSN 1300-89510-1



9 771300 895108

www.vergisorunlari.com

SAHİBİ

Gelirler Kontrolörleri Derneği Adına
Dernek Başkanı
Burhan DÜZ

Genel Yayın Yönetmeni
Aysel DUMAN

Sorumlu Yazı İşleri Müdürü
Tufan SEVİM

Yayın Kurulu

Aytaç GÜZEL • Yayın Kurulu Üyesi
İbrahim Burak ASLANOĞLU • Yayın Kurulu Üyesi
Hasan ŞAHİN • Yayın Kurulu Üyesi
Harun Yalçın MENGÜLOĞUL • Yayın Kurulu Üyesi
İlyas KOYUNCU • Yayın Kurulu Üyesi

Dergimiz **HAKEMLİ DERGİ** olup, dergimize gönderilen makaleler üç hakem tarafından okunmaktadır.

Ankara Temsilcisi

İrfan VURAL
Alper ASLIHAK
Tel.: (312) 435 56 28 - 435 56 40

İzmir Temsilcisi

Tuncel ATABEY
E. Betül GÜÇLÜ
Tel.: (232) 445 16 97

Yönetim Yeri ve Yazışma Adresi

Sağlık 2 Sokak No: 65/7
Yenişehir - ANKARA
Tel.: (212) 325 77 13 • Fax: (212) 325 77 14
e-mail : vergisorunlari@vergisorumlari.com
web : www.vergisorumlari.com.tr

Dernek Genel Merkezi Adresi

Sağlık 2 Sokak No: 65/7
Yenişehir - ANKARA
Tel.: (312) 431 88 33 • Fax: (312) 431 88 70
e-mail : dernek@gkd.org.tr
web : www.gkd.org.tr

Teknik Sekreter

Tamer KARCI

Kapak Tasarım

Mehmet BAYAR

Hazırlık - Baskı - Cilt:

Kurtiş Matbaacılık San. ve Tic. Ltd. Şti.
Maltepe Mahallesi, Litros Yolu, Fatih Sanayi Sitesi No:12/74
Topkapı - İSTANBUL Tel.: 0.212 613 68 94 - 95 • Fax: 0.212 613 68 96
www.kurtis.com.tr • kurtis@kurtis.com.tr

- Dergimiz ayda bir yayınlanmakta olup, 5846 Sayılı Fikir ve Sanat Eserleri Kanunu'na göre her hakkı Gelirler Kontrolörleri Derneğine aittir.
- Dergimizde yayınlanacak yazılar; Danışma, Okuma ve Hakem Kurulu tarafından uygun görülerek Yayın Kurulu Kararı ile yayınlanır.
- Dergimizde yayınlanan yazılarda yer alan görüşler, yazarların kişisel görüşleridir. Bu konudaki sorumluluk yazarlarına aittir.
- Dergimizde yayınlanan yazıların başka yayın organlarınınca aynen yayınlanması ancak Yayın Kurulundan alınacak yazılı izinle, alıntı yapılması ise kaynak gösterilmesi koşulu ile mümkündür.

Genel Dağıtım: DPP

YAYININ TÜRÜ

Ulusal Aylık Süreli

Baskı Tarihi : 25.09.2011

HAKEM KURULU

- | | | | |
|-----------------------------------|--------------------------------|--------------------------------|---|
| • Prof. Dr. Ahmet KIRMAN | • Galatasaray Üniversitesi | • Prof. Dr. Gülsen GÜNEŞ | • Bahçeşehir Üniversitesi |
| • Prof. Dr. Ateş OKTAR | • İstanbul Üniversitesi | • Doç. Dr. Abdüllatif ŞENER | • E. Başbakan Yrd., E. Maliye Bakanı, E. Gelirler Kontrolör |
| • Prof. Dr. Ercan BAYAZITLI | • Ankara Üniversitesi | • Aziz ÖZBEK | • E. Gelirler Kontrolörleri Başkanı |
| • Prof. Dr. Eser KARAKAŞ | • Bahçeşehir Üniversitesi | • Doç. Dr. Adnan GERÇEK | • Uludağ Üniversitesi |
| • Prof. Dr. Hasan KAVAL | • Gazi Üniversitesi | • Doç. Dr. Aydın KARAPINAR | • Gazi Üniversitesi |
| • Prof. Dr. Hayri ÜLGEN | • İstanbul Üniversitesi | • Doç. Dr. Mustafa Ali SARILI | • Afyon Kocatepe Üniv. |
| • Prof. Dr. İsmail TATLIOĞLU | • Uludağ Üniversitesi | • Doç. Dr. N. Semih ÖZ | • E. Gelirler Başkont. Ankara Ün. Öğr. Gör. |
| • Prof. Dr. Mehmet ARSLAN | • Bahkesir Üniversitesi | • Doç. Dr. Selda AYDIN | • E. Gelirler Başkontrolörü, Gazi Üniversitesi |
| • Prof. Dr. Mustafa ÇIKRIKÇI | • İstanbul Aydın Ün. Rek. Yrd. | • Doç. Dr. Ufuk MISIRLIOĞLU | • Bilgi Üniversitesi |
| • Prof. Dr. Necdet ŞENSOY | • Merkez Bankası Yön. Kur. Üy. | • Doç. Dr. Dilek ÖZKÖK ÇUBUKÇU | • Ankara Üniversitesi |
| • Prof. Dr. Nuran Cömert DORANGÖL | • Marmara Üniversitesi | • Yrd. Doç. Dr. Bumin DOĞRUSÖZ | • Marmara Üniversitesi |
| • Prof. Dr. Nurettin BİLİCİ | • Hacettepe Üniversitesi | • Yrd. Doç. Dr. Veysi SEVİĞ | • Marmara Üniversitesi |
| • Prof. Dr. Osman ALTUĞ | • Marmara Üniversitesi | • Dr. Mehmet GÜLTEKİN | • E. Gel. Başkontrolörü. Kültür Üniversitesi |
| • Prof. Dr. Sadık KIRBAŞ | • Okan Üniversitesi Rektörü | • Dr. Muhlis ÖZDAMAR | • E. Gel. Başkontrolörü. Mimar Sinan Üniversitesi |
| • Prof. Dr. Şahin AKKAYA | • İstanbul Ün. İktisat Fak. | • Dr. Ahmet KAVAK | • E. Gelirler Başkontrolörü |
| • Prof. Dr. Mustafa AKKAYA | • Ankara Üniversitesi | • Dr. Nedim TÜRKMEN | • E. Gelirler Başkontrolörü |
| • Prof. Dr. Abuzer PINAR | • Ankara Üniversitesi | • Dr. Servet ÖZKÖK | • E. Gelirler Başkontrolörü, Bahçeşehir Üniversitesi |

DANIŞMA VE OKUMA KURULU

- | | | | |
|---------------------------|--|----------------------------|--|
| • Mehmet TİMUR | • TÜRMOB E. Başkanı | • Şeref TEMİZ | • E. Gelirler Başkontrolörü |
| • Ramazan ULUDAĞ | • E. Güm. Müs. Bşbk. Yük. De. Kur. Üyesi. | • Hüdaverdi AKKOCA | • E. Gelirler Kontrolörleri Bşk. Yrd. |
| • Dr. M. Ali ÖZTÜFEKÇİ | • E. Gelirler Başkontrolörü | • Ersin ÖZKAN | • Malatya Vergi Dairesi Başkanı |
| • İsmail CAN | • E. Gelirler Başkontrolörü | • Fehmi GÜNAY | • E. Gelirler Başkontrolörü |
| • Kemal TURAN | • Sayıştay Üyesi | • Funda ŞAHİN | • E. Gelirler Başkontrolörü |
| • Coşkun BÜYÜKAYMAN | • DMO E. Teftiş Kurulu Başkanı | • Ahmet ŞAHİN | • E. Gelirler Başkontrolörü |
| • Yunus ŞENGÖZ | • E. Gelirler Başkontrolörü | • Ramazan OMAÇ | • Gelir İdaresi Grup Başkanı |
| • Ahmet AYAZ | • Emekli Sandığı E. Genel Md. Yrd. | • Salih TANRIKULU | • Vergi Denetim Kurulu Başkan Yardımcısı |
| • Muzaffer KARAKAŞ | • Orman Bakanlığı E. Müsteşarı | • Ali Cüneyt ARUNTAŞ | • Muğla Vergi Dairesi Başkanı |
| • Veysel Karani AKSUNGUR | • Gelir İdaresi Daire Başkanı | • Ömer BAŞAR | • E. Gelirler Başkontrolörü |
| • Cahit YERÇİ | • E. Gelirler Başkont. • Güm. E. Gen. Md. Yrd.. | • Hasan KURNAZ | • Gelir İdaresi Daire Başkanı |
| • Süleyman GÜÇLÜ | • E. Gelirler Başkontrolörü | • Uğur DOĞAN | • Gelir İdaresi Daire Başkanı |
| • Dr. Şeref DEMİR | • E. Gelirler Başkontrolörü • Bilgi Ün. Öğ. Gör. | • Arif BİLİR | • E. Gelirler Başkontrolörü |
| • Adem KABADAYI | • Maliye Bakanlığı İ.M.İ.D. Bşkkanı | • Murat OLGUN | • E. Gelirler Kontrolörleri Başkan Yrd. |
| • Eray MERCAN | • E. Gelirler Başkontrolörü | • Ayfer KAYACAN | • E. Gelirler Başkontrolörü |
| • Mahmut SAYIN | • E. Viyana Maliye Müşaviri | • Tamer BALCI | • E. Gelirler Başkontrolörü |
| • Dr. Fazıl AYDIN | • E. Gelirler Başkontrolörü | • Arzu DALYAN | • E. Gelirler Başkontrolörü |
| • Fatih ACAR | • Sosyal Güvenlik Kurumu Başkan Yrd. | • Arif Hakkı BATUR | • E. Gelirler Başkontrolörü |
| • Necat ÖZEN | • E. Gelirler Kont. İzmir Grup Bşk. | • Murat VURAL | • E. Gelirler Başkontrolörü |
| • Füsün EROL | • E. Gelirler Başkontrolörü | • Yafes PEHLİVAN | • Kocaeli Vergi Dairesi Başkanı |
| • Mustafa DÜNDAR | • E. Gelirler Başkontrolörü | • Erdal KOYUNCU | • E. Gelirler Başkontrolörü |
| • Yakup AKPINAR | • E. Gelirler Kont. Ankara Grup Bşk. | • Ekrem ÖNCÜ | • E. Gelirler Başkontrolörü |
| • Serpil ERDEM | • E. Gelirler Başkontrolörü | • Sedat KURDOĞLU | • E. Gelirler Başkontrolörü |
| • Ayşe Gezer BAŞTUĞ | • E. Gelirler Başkontrolörü | • Adnan GÜRAN | • E. Gelirler Başkontrolörü |
| • İlknur AKTAŞ | • E. Gelirler Başkontrolörü | • Serkan ELIDOLU | • E. Gelirler Başkontrolörü |
| • Gülgün ÖZKÜTÜK | • E. Gelirler Başkontrolörü | • Mustafa TAN | • E. Gelirler Başkontrolörü |
| • Seyit SUR | • E. Gelirler Başkontrolörü | • Fatih KARAGÖZ | • E. Gelirler Başkontrolörü |
| • İ. İlhan HATİPOĞLU | • Bütçe ve Mali Kontrol Gen. Md. | • Emre RENDA | • E. Gelirler Başkontrolörü |
| • Serdar AKSOY | • Adana Vergi Dairesi Başkanı | • Serdar GÜMÜŞAY | • E. Gelirler Başkontrolörü |
| • Erol TÜRER | • E. Gelirler Başkontrolörü | • Barış AYHOPA | • E. Gelirler Başkontrolörü |
| • Erkan GÜRBOĞA | • E. Gelirler Başkontrolörü | • Harun Naci ÖZBEK | • E. Gelirler Başkontrolörü |
| • Erol ÇEMBER | • Gaziantep Vergi Dairesi Başkanı | • Metin ÖLÇEK | • MASAK Daire Başkanı |
| • İbrahim Türkiş | • E. Gelirler Başkontrolörü, Gelirler Kontrolörleri Vakfı Bşk. | • Ali ŞENTÜRK | • E. Gelirler Başkontrolörü |
| • Özlem ÇETİNKAYA | • E. Gelirler Başkontrolörü | • Mercan ÖZDEMİR ATASÜ | • E. Gelirler Başkontrolörü |
| • Malik GÜNDAY | • E. Gelirler Başkontrolörü | • Bülent KOÇAK | • Kahramanmaraş Vergi Dairesi Başkan V. |
| • M. Ali ÇETİN | • E. Gelirler Başkontrolörü | • Aykut DOĞAN | • E. Gelirler Başkontrolörü |
| • Şenay OTO | • E. Gelirler Kont. İst. Grp. Bşk. | • Fatih DARDAĞAN | • E. Gelirler Başkontrolörü |
| • Recep KARAPINAR | • E. Gelirler Başkontrolörü • E. SGK Hiz. Sun. Gen. Müd. | • Muharrem ERİM | • E. Gelirler Başkontrolörü |
| • Murat BAŞARAN | • E. Gelirler Başkontrolörü | • Halil İbrahim ÖZDEMİR | • E. Gelirler Başkontrolörü |
| • Mustafa GÜNEŞ | • Gelir İdaresi Başkan Yrd. | • Emre KARTALOĞLU | • E. Gelirler Başkontrolörü |
| • İ. Halil BAĞDINLI | • E. Gel. Bşk. • İzmir Ekonomi Ün. Öğ. Gör. | • İrfan VURAL | • E. Gelirler Başkontrolörü |
| • Bayram ÖZCAN | • E. Gelirler Başkontrolörü | • Rıza BİLGİÇ | • E. Gelirler Başkontrolörü |
| • Fethi AYĞÜN | • Eskişehir Vergi Dairesi Başkanı | • Derya KARACA | • E. Gelirler Başkontrolörü |
| • Ufuk KURT | • E. Gelirler Başkontrolörü | • N. Cevahir BOLAT UNUTMAZ | • E. Gelirler Başkontrolörü |
| • Ali Haydar YILDIRIM | • E. Gelirler Başkontrolörü | • Bora UNUTMAZ | • E. Gelirler Başkontrolörü |
| • Tuncel ATABEY | • E. Gelirler Başkontrolörü | • Ö. Gözde KARABULUT ÖZKAN | • E. Gelirler Kontrolörü |
| • Barış ÜNSAL | • E. Gelirler Başkontrolörü | • Mustafa TAŞKIRAN | • E. Gelirler Kontrolörü |
| • Olcay KOLOTOĞLU | • E. Gelirler Başkontrolörü | • Byyup İNCE | • E. Gelirler Kontrolörü |
| • Barış ULUDAĞ | • E. Gelirler Başkontrolörü | • Uğur DOĞAN | • E. Gelirler Kontrolörü |
| • Halil KIRLI | • E. Gelirler Başkontrolörü | • Aytaç GÜZEL | • E. Gelirler Kontrolörü |
| • Hasan KAYMAK | • Gelir Politikaları Gen. Müd. Daire Başkanı | • Yüksel DUMAN | • E. Gelirler Kontrolörü |
| • Ruza ÇELEN | • Gelir İdaresi Daire Başkanı | • Erhan COŞKUN | • E. Gelirler Kontrolörü |
| • Çağlan Ahmet GENCER | • E. Gelirler Başkontrolörü | • M. Akif GÜLDALI | • E. Gelirler Kontrolörü |
| • Sefer AÇARI | • E. Gelirler Başkontrolörü | • Murat SERBES | • E. Gelirler Kontrolörü |
| • Erol ÖZ | • K.K.T.C. Lefkoşa Büy. Elç. Maliye Müşaviri | • Hasan ŞAHİN | • E. Gelirler Kontrolörü |
| • Faruk GÖZÜBÜYÜK | • Gelir İdaresi Daire Başkanı Hacettepe Üniv. Öğretim Gör. | • Ömer ERDAL | • E. Gelirler Kontrolörü |
| • Musa YILDIRIM | • E. Gelirler Başkontrolörü | • Harun Yağın MENGÜLOĞUL | • E. Gelirler Kontrolörü |
| • Şuayip SEVGİ | • Samsun Vergi Dairesi Başkanı | • Alper ASLİHAĞ | • E. Gelirler Kontrolörü |
| • F. İsmail Hakkı AYDOĞDU | • Gelir İdaresi Daire Başkanı | • Umut MENGÜVERDİ | • E. Gelirler Kontrolörü |
| • Niyazi ÖZKÖK | • Kayseri Vergi Dairesi Başkanı | • Tufan SEVİM | • E. Gelirler Kontrolörü |
| • İsmail ASLAN | • Edirne Vergi Dairesi Başkanı | • Muhsin ATÇI | • E. Gelirler Kontrolörü |
| • Necmi KESKİNSOY | • Vergi Denetim Kurulu Başkan Yardımcısı | • Erkan BOZKURT | • E. Gelirler Kontrolörü |
| • Selahattin GÖKMEN | • Gelirler Başkontrolörü | • İbrahim Ethem BAL | • E. Gelirler Kontrolörü |
| • Faruk ELİEYİOĞLU | • MASAK Başkan Yrd. | • Murat SOLMAZ | • E. Gelirler Kontrolörü |
| • Ender BOZKIR | • E. Gelirler Başkontrolörü | • İbrahim KARADUMAN | • E. Gelirler Kontrolörü |
| • Taner ALTAN | • E. Gelirler Başkontrolörü | • Bayram KOÇAK | • E. Gelirler Kontrolörü |
| • Selçuk TEKİN | • E. Gelirler Başkontrolörü | • Emrah GÜNEK | • E. Gelirler Kontrolörü |
| • Ahmet Deniz ERBAŞOL | • E. Gelirler Başkontrolörü | • Tuğba ÖZ | • E. Gelirler Kontrolörü |
| • Fikret TUTAR | • E. Gelirler Başkontrolörü | • Zülfikar KÜÇÜKAVCI | • E. Gelirler Kontrolörü |

Cahit YERCI Yeni Türk Ticaret Kanunu Üzerine (VIII) (Şirketlerin Tasfiyesi)	7
Arif BİLİR Arsa Karşılığı İnşaat İşlerinde Gelir / Kurumlar Vergisi Bakımından Ortaya Çıkan Bir Sorun: Gelirin Tahakkuku	26
Levent BAŞAK Yabancı Kamu İdare ve Kuruluşlarına Ait İktisadi İşletmeler Türkiye’de Serbest Meslek Faaliyetinde Bulunabilirler Mi?	34
Dr. Tahir ERDEM Amerika Birleşik Devletleri’nde Vergi Uyuşmazlıklarının Çözüm Yolları	40
Eyyup İNCE Ana Hatlarıyla ABD’de Transfer Fiyatlandırması ve Türkiye Uygulaması ile Karşılaştırma	52
İbrahim Burak ASLANOĞLU Yeni TTK’da Anonim Şirket Ortakları Tarafından Taahhüt Edilen Sermaye Borcunun Yerine Getirilmemesinin Kurumlar Vergisi Karşısındaki Durumu	57
Cumhur Sinan ÖZDEMİR İş Kanunu’na Göre Baskı Feshi ve İhbar Tazminatı	62
Yrd. Doç. Dr. Meral FIRAT Türk Vergi Sistemi ile Avrupa Birliği Vergi Sisteminin Dolaysız Vergiler Açısından Değerlendirilmesi	67
Yrd. Doç. Dr. Halit ÇİÇEK Arş. Gör. Doğan BOZDOĞAN Türkiye’de Future Piyasaların Kullanım Alanı ve Vergilendirilmesi	79
Yrd. Doç. Dr. Ümit Süleyman ÜSTÜN Bakanlar Kurulunca Vakıflara Vergi Muafiyeti Tanınmasının Değerlendirilmesi	95
Dr. Serkan TERZİ Finansal Raporlama Açısından Karşılıklı İştirak İlişkisi ve Muhasebeleştirilmesi	103
Mehmet Selim BAĞLI Küresel Vergi Rekabeti Karşısında Türk Vergi Sistemi	113
MEVZUATTAKİ GELİŞMELER	129
YARGI KARARLARI	134
ÖZELGELER	152
PRATİK BİLGİLER	157
MAKALE YAZIM KURALLARI	194

BAKANLAR KURULUNCA VAKIFLARA VERGİ MUAFIYETİ TANINMASININ DEĞERLENDİRİLMESİ

Yrd. Doç. Dr. Ümit Süleyman ÜSTÜN*

ÖZET

Anayasanın 73. maddesinde vergilerin kanuniliği ilkesi düzenlenmiştir. Buna göre vergilerin temel öğeleri ancak kanunla konulabilecek, değiştirilebilecek ve kaldırılabilir. Ancak 73/4. maddede ise muafiyet, istisna, indirim ve oranlarda sınırlı değişiklik yapma yetkisinin kanunla Bakanlar Kuruluna verilebileceği düzenlenmiştir.

Vakıflara vergi muafiyeti tanınması hususunda bakanlar Kuruluna yetki verilmektedir. Ayrıca Maliye Bakanlığına da uygulamanın usul ve esasını düzenleme yetkisi tanınmıştır. Maliye Bakanlığı da çıkardığı genel tebliğlerle çeşitli düzenlemeler yapmıştır.

Bu çalışmada Bakanlar Kuruluna ve Maliye Bakanlığına tanınan yetkilerin anayasaya uygunluğu incelenecektir. Anayasaya uygun bir yetkinin nasıl tanınabileceği, idarenin yetkisini kullanırken nasıl hareket etmesi gerektiği konularına açıklık getirilmeye çalışılacaktır.

Anahtar Kelimeler: Vakıf, vergi muafiyeti, vergilerin kanuniliği, Bakanlar Kurulu, Maliye Bakanlığı.

EVALUATION OF THE RECOGNITION OF TAX EXEMPTION TO THE FOUNDATIONS BY THE COUNCIL OF MINISTERS ABSTRACT

The principle of legality of taxes was regulated in the Constitution, in the article no.73. According to this article, the basic elements of taxes can only be placed, amended and removed by the law. But according to the last paragraph, the authority to make limited changes in exemptions, exceptions, discount and rates can be given to the Council of Ministers by law.

The authority of recognition of tax exemption to foundations is given to the Council of Ministers. In addition to this, the Ministry of Finance granted permission to edit the application procedure and substance. Ministry of Finance has also made various regulations.

In this study, the constitutionality of the authorities granted to the Council of Ministers and the Ministry of Finance will be examined.

Keywords: Foundation, tax exemption, principle of legality of taxes, the Council of Ministers, the Ministry of Finance.

* Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi, Mali Hukuk Anabilim Dalı Öğretim Üyesi.

GİRİŞ

Anayasanın 73/4. maddesinde “Vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülüklerin muafık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapma yetkisi Bakanlar Kuruluna verilebilir” hükmü yer almaktadır. Bu hüküm, vergi idaresinin takdir yetkisinin anayasal dayanağını oluşturmaktadır¹. Vergi idaresi, vergilendirme konusunda anayasaya dayanan takdir yetkisine sahiptir.

Bu hükümle Bakanlar Kuruluna vergilerin sayılan temel öğelerinde değişiklik yapma imkanı tanınmış olmaktadır. Bunlardan birisi de muafiyet hususundadır. Bakanlar Kurulu muafiyet ilişkin sayısal sınırlarda² kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapma yetkisine sahiptir. Ancak Bakanlar Kurulunun bu yetkisi sadece “değişiklik yapma”ya ilişkindir. Bakanlar Kurulu olmayan bir muafiyeti koyamayacağı gibi mevcut bir muafiyeti de kaldırmayacaktır. Aksi durum açıkça vergilerin kanuniliği ilkesine aykırılık teşkil edecektir.

Bu çalışmada vakıflara vergi muafiyeti tanınması hususu, bununla ilgili kanunda düzenlenen şartlar ve bu konuda idareye tanınan yetkiler ele alınacak, bu yetkilerin anayasaya uygun olup olmadıkları değerlendirilecektir.

1. VAKIFLARA MUAFİYET TANINMASINDA BAKANLAR KURULUNUN YERİ

Vakıf kısaca, bir malın veya hakkın geliri ile birlikte kişinin kendi iradesi altında özel mülkiyetinden çıkartılarak bir daha geri alınmamak şartıyla belli bir amacın gerçekleştirilmesine tahsis edilmesi olarak tanımlanabilir³. Vakıflara vergi muafiyeti tanınması, ülkedeki kamu hizmeti açığının kapanmasında önemli bir fonksiyon görmektedir⁴.

Çeşitli vergi kanunlarıyla Bakanlar Kuruluna, vakıflara vergi muafiyeti tanınmasına ilişkin hususlarda takdir yetkisi verildiği görülmektedir. 5422 sayılı eski Kurumlar Vergisi Kanununun⁵ muafıkları düzenleyen 7. maddesinin 15. bendinde, kurulduktan sonra Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıfların kurumlar vergisinden muaf oldukları hükmü yer almaktaydı. Ancak aynı kanunun 1. maddesinde vakıflar, kurumlar vergisi mükellefi olarak sayılmamışlardı. Bu yüzden doktrinde, böyle bir düzenlemenin hukukî açıdan son derece yanlış olduğu vurgulanmaktaydı⁶. 5520 sayılı yeni Kurumlar Vergisi Kanununda⁷ vakıfların vergiden muaf olduklarına dair hükme yer verilmeyerek söz konusu uyumsuzluk ortadan kaldırılmıştır. Ancak her iki kanunda da vakıfların kurumlar vergisi mükellefiyetlerinin bulunmadığı açıktır⁸.

- 1 Ayrıntılı bilgi için bkz: ÜSTÜN Ümit Süleyman: Türk Vergi Hukukunda İdarenin Takdir Yetkisi, Turhan Kitabevi, Ankara 2007, s. 61.
- 2 GÜNEŞ Gülsen: Verginin Yasallığı İlkesi, Alfa Basım Yayım Dağıtım, İstanbul 1998, s. 12; “Muafiyet kavramı bakımından “aşağı ve yukarı sınırlar” ibaresi, muafiyetin belirlenmesine yönelik sayısal ifadeler olarak anlaşılmalıdır”. ÜSTÜN, s. 177.
- 3 Bkz: ÖZDEMİR Ahmet Furkan, Türkiye’de Dernek ve Vakıfların Vergilendirilmesinde karşılaşılan Sorunların Değerlendirilmesi, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Bursa 2009, s. 162.
- 4 ÖZKAN Cemali, “Vakıflara Bakanlar Kurulunca Vergi Muafiyeti Tanınmasında Son Durum”, Yaklaşım, S. 115, Temmuz 2002, s. 121; Ancak bunun için, vakfın elde ettiği gelirleri resmî senesinde yazılı faaliyet konularına etkin bir şekilde ve zamanında harcaması gerekir. Bkz: ÖCAL Sait, “Vakıfların Vergilendirilmesi İle İlgili Genel Düzenlemeler”, Vergi Dünyası, S. 257, Ocak 2003, s. 43; Vakıflara muafiyet tanınmasının olumlu ve olumsuz yönleri için bkz: İŞERİ Ahmet, “Türk Vergi Hukuku Açısından Vakıflar”, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, yıl: 1970, C. 27, S. 3-4, s. 261 vd.
- 5 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu, RG., 10.06.1949, S. 7229.
- 6 YERELİ Ahmet Burçin: “Vakıfların Vergi Muafiyeti ve Üç Hukuki Yanlış”, Vergi Sorunları, S. 184, Ocak 2004, s. 108; ÖZKAN Cemali, “Vakıflara Bakanlar Kurulunca Vergi Muafiyeti Tanınması Uygulamasında Yeni Düzenleme – II”, Yaklaşım, S. 131, Kasım 2003, s. 179.
- 7 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu, RG., 21.06.2006, S. 26205.

Vakıflara vergi muafiyeti tanınması ile ilgili son düzenleme 4962 sayılı Kanunla⁹ yapılmıştır. Bu kanunun 20/1. maddesinde “gelirlerinin en az üçte ikisini nev’i itibarıyla genel, katma ve özel bütçeli idarelerin bütçeleri içinde yer alan bir hizmetin veya hizmetlerin yerine getirilmesini amaç edinmek üzere kurulan vakıflara, Maliye Bakanlığının önerisi üzerine Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınabilir”, hükmü yer almaktadır. Maddenin ikinci fıkrasına göre, bu vakıfların vergi muafiyetinden yararlanması ve muafiyetin kaybedilmesine ilişkin şartlar, usûl ve esaslar Maliye Bakanlığınca belirlenecektir. Maddenin son fıkrasında ise denetimler sonucunda vergi muafiyeti tanınmasına ilişkin şartları kaybettikleri tespit edilen vakıfların muafiyetlerinin, ilk fıkrada belirtilen yöntemle kaldırılabilceği belirtilmektedir.

Kanunun verdiği yetkiye dayanılarak çıkarılan 83 seri no.lu Kurumlar Vergisi Kanunu (KVK) genel tebliğiyle muafiyete ilişkin şartlar ve esaslar düzenlenmiştir¹⁰. 4962 sayılı Kanunun kabulünden sonra, bu kanuna dayanılarak çıkarılan 1 seri no.lu Vakıflara Vergi Muafiyeti Tanınması Hakkında Genel Tebliğ¹¹ ile, 83 no.lu KVK genel tebliği yürürlükten kaldırılmıştır. Ancak iki genel tebliğ arasında parasal sınırlar dışında bir fark bulunmamaktadır. Tebliğlerde yer alan şartlar aynıdır¹².

1.1. Vakıflara muafiyet tanınmasının şartları: Tebliğde öncelikle vakıflara muafiyet tanınmasının şartlarına yer verilmiştir. İlk başta da faaliyet konusu ile ilgili hükümler yer almaktadır. Buna göre Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınacak vakfın; sağlık, sosyal yardım, eğitim, bilimsel araştırma ve geliştirme, kültür ve çevre koruma ile ağaçlandırma konularında faaliyette bulunmayı amaç edinmiş olması gerekmektedir. Ayrıca vakıfların, vergi muafiyeti talebinde bulunmadan önce kuruldukları tarihten itibaren en az bir yıl süre ile faaliyette bulunuyor olması ve bu süre içindeki faaliyetleri ile Devletin kamu hizmeti yükünü azaltıcı etki sağlamış olmaları da gerekmektedir. Vergi muafiyeti tanınacak vakıfların bilanço esasına göre defter tutmalarının gerektiği de bir diğer şart olarak genel tebliğde belirtilmiştir.

Vergi muafiyeti talebinde bulunan vakıfların vergi muafiyeti talebinde bulundukları tarihte en az 505.000 TL gelir getirci mal varlığına ve en az 49.000 TL yıllık gelire sahip olmaları da genel tebliğde zorunlu tutulmuştur. Gelirin harcanma şekline ilişkin de şart getirilmiştir. Buna göre, yıl içinde elde edilen brüt gelirlerin en az üçte ikisinin¹³ sağlık, sosyal yardım, eğitim, bilimsel araştırma ve geliştirme, kültür ve çevre koruma ile ağaçlandırma faaliyetlerinden oluşan amaçlara harcanacağını yazılı olması ve son bir yılda bu koşulu fiilen

- 8 KIRMAN Ahmet: “Vakıfların Vergilendirilmesinde vergi İdaresinin Yeni Yaklaşımları ve Geçerliliği”, Prof. Dr. Mualla ÖNCEL’e Armağan, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayını, Ankara 2009, s. 434; İŞERİ, s. 250; ÖZDEMİR, s. 158.
- 9 4962 sayılı Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması ve Vakıflara Vergi Muafiyeti Tanınması Hakkında Kanun, RG., 7.8.2003, S. 25192.
- 10 RG., 2.9.2003, S. 25217; söz konusu genel tebliğle getirilen düzenleme konusunda ayrıntılı bilgi için bkz: BOZKIR Ender, “Vakıflara Vergi Muafiyeti Tanınması ve Kaldırılması İle İlgili Son Yasal Düzenlemeler”, Vergi Sorunları, S. 181, Ekim 2003, s. 55 vd.
- 11 1 seri no.lu Vakıflara Vergi Muafiyeti Tanınması Hakkında Genel Tebliğ, RG., 03.04.2007, S. 26482.
- 12 GÖKER Cenker: “Vergilerin Yasalığı İlkesi Kapsamında Vakıflara Vergi muafiyeti Tanınması Üzerine”, Prof. Dr. Mualla ÖNCEL’e Armağan, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayını, Ankara 2009, s. 1045; Tebliğdeki şartlar için ayrıca bkz: MANDAL Sezai, “Vergi Muafiyeti Tanınmış Vakıfların Yükümlülükler, Mal Varlığı ve Yıllık Gelir Şartı”, E-Yaklaşım, Haziran 2010, S. 210; ÇALIŞANELLER Altar, “Vakıflara Vergi Muafiyeti Tanınmasının Usul ve Esasları”, E-Yaklaşım, Haziran 2010, S. 210; Cemaat vakıflarının getirilen şartları taşıyamayacakları için muafiyetten yararlanamayacakları hakkında bkz: KIRBAŞ Osman, “Cemaat Vakıflarına Vergi Muafiyeti Tanınabilir mi?”, E-Yaklaşım, Ağustos 2010, S. 212.
- 13 Bu konuda bkz: ÖZKAN Cemali, “Vergi Muafiyeti tanınan Vakıflarda Gelirlerin Harcanma Esasları ve Bir Yargı Kararı”, Yaklaşım, Aralık 2009, s. 204.

yerine getirmiş olması ve vergi muafiyetinin devamı süresince de bu şarta uyulması gerekir. Ayrıca vakıfların vergi muafiyetleri taleplerinin Maliye Bakanlığınca ilk değerlendirilmesi yapıldıktan sonra, vakfa vergi muafiyeti tanınıp tanınmayacağı konusunda Vakıflar Genel Müdürlüğü'nün ve vakıf resmi senedinde amaç edinilen konulara göre ilgili diğer kuruluşların görüşleri alınır. Sayılan şartların yerine getirilmesi halinde, vergi muafiyeti talebinde bulunan vakfın, kurulduğu tarihten inceleme tarihine kadar olan faaliyet ve çalışmaları, görevlendirilecek Bakanlık merkezi denetim elemanınca inceleneceği de yine genel tebliğde bir diğer şart olarak sayılmıştır.

Muafiyet tanınma şartlarından sonra, vergi muafiyetinden yararlanmada usulle ilgili hükümler getirilmiş, vergi muafiyeti tanınan vakıfların yükümlülükleri de sayılmıştır.

1.2. Muafiyetin kaldırılmasının şartları: Vergi muafiyetinin kaldırılması ile ilgili olarak da genel tebliğde hüküm yer almaktadır. Buna göre, inceleme veya denetimler sonucunda ilgili vakfın yasal yükümlülüklerine uymadıklarının, resmi senetlerinde yazılı amaçları dışında faaliyette bulduklarının, son yıllardaki faaliyetleri dikkate alındığında resmi senette yazılı amaçlarını gerçekleştirmelerinin mümkün olmadığını veya genel tebliğ ile belirlenen yükümlülükleri yerine getirmediklerinin tespiti halinde, tespit edilen hususlar hakkında ilgili vakıftan açıklama istenir. Vakıf yönetimine Bakanlıkça verilen süre içinde açıklama yapılmaz veya yapılan açıklamalar yeterli görülmezse veya açıklamalar yeterli görülmekle beraber vakıf yapılan uyarıya rağmen benzeri ihlalleri tekrarlırsa, Maliye

Bakanlığınca Vakıflar Genel Müdürlüğü'nün de görüşü alınarak Bakanlar Kurulundan vakfın vergi muafiyetinin kaldırılması istenir.

2. VAKIFLARA MUAFİYET TANINMASINDA İDAREYE TANINAN YETKİLERİN DEĞERLENDİRİLMESİ

Vakıflara vergi muafiyeti tanınmasına yönelik olarak Bakanlar Kuruluna oldukça geniş yetkiler tanınmıştır. Ayrıca Maliye Bakanlığına bu konuda tanınan yetkiler de oldukça önemli niteliktedir. Tanınan bu yetkiler başta vergilerin kanuniliği olmak üzere, eşitlik ve malî güce göre vergilendirme ilkeleri bakımından da değerlendirilmiştir.

Doktrinde, Anayasanın 73/4. maddesi gereğince kanundaki genel şartlar çerçevesinde, sadece Bakanlar Kuruluna yetki tanınabileceği belirtilmekte ve muafiyetle ilgili şartların kanunda tek tek sayılması gerektiği, bu konuda Maliye Bakanlığına yetki tanınamayacağı vurgulanmaktadır¹⁴.

Bakanlar Kuruluna muafiyet, istisna gibi temel ögelerde takdir yetkisi tanıyan hükümlerin değerlendirilmesinde Anayasanın 73/4. maddesi göz önünde bulundurulmalıdır. Bakanlar Kurulu, vergilerin kanuniliği ilkesi gereğince muaf olmayan mükelleflere muafiyet tanıyamayacağı gibi, muaf olanların muafiyetlerini de takdir yetkisine dayanarak kaldıramaz. Muafiyetin konulması ve kaldırılmasına ilişkin şartların mutlaka kanunla düzenlenmesi gerekir. Bakanlar Kuruluna muafiyete ilişkin olarak, kanunda düzenlenen sayısal ifadelerin aşağı ve yukarı sınırlarında değişiklik yapma yetkisi verilebilir. Bunun dışındaki hususlarda vergi idaresine sadece ayrıntıya ilişkin konularda düzenleme yapma ve kanundaki şartların

14 Bu görüşe göre kanundaki genel şart, vakıf gelirlerinin en az üçte ikisine ilişkin ölçüdür. Eğer Bakanlar Kuruluna bu genel şartlar içinde bir hareket sahası tanınarak yetki devri yapılsa ve örneğin asgarî gelir ölçüsünü üçte ikiden % 100'e çıkarma ve kanundaki orana indirme yetkisi tanınsaydı, ortada hukuka aykırı bir durum bulunmayacaktı. Bu konuda ayrıntılı bilgi için bkz: YERELİ, 2004: 111-112. Doktrindeki diğer bir görüşe göre ise, Bakanlar Kuruluna bu ölçüde geniş takdir yetkisi verilmesi anayasanın Bakanlar Kuruluna yetki verilmesiyle ilgili maddesine uygun olmakla birlikte eşitlik ve malî güce göre vergileme ilkelerine aykırı uygulamalara yol açabilir niteliktedir. Karş: ÇAĞAN Nami, Vergilendirme Yetkisi, Kazancı Hukuk Yayınları, İstanbul 1982, s. 141.

bulunup bulunmadığını tespit etme yetkisi tanınabilir.

4962 sayılı Kanunun 20/1. maddesinde, muafiyet tanınacağı değil, "tanınabileceği" hükmü yer aldığından, vakıflara vergi muafiyeti tanınması konusunda Bakanlar Kurulunun takdir yetkisi bulunmaktadır¹⁵. Maddenin son fıkrasında da, muafiyet şartlarını kaybettikleri anlaşılan vakıfların muafiyetlerinin kaldırılabilmesi hükmüne bağlanmıştır. 4962 sayılı Kanun, genel nitelikte hükümler getirmekte ve vergi idaresine hem muafiyetin kaldırılmasına ilişkin şartların belirlenmesinde yetki vermekte, hem de şartların yerine getirilmediğinin tespiti halinde muafiyetin kaldırılmasında takdir yetkisi tanımaktadır. Bu hükümler incelendiğinde Bakanlar Kurulunun şartları taşımasına rağmen bir vakfa muafiyet tanımayabileceği veya şartlarını kaybetmesine rağmen bir vakfın muafiyetini kaldırmayabileceği sonucuna ulaşılmaktadır. Bakanlar Kuruluna bu şekilde tanınan yetki, vergilerin kanuniliği ilkesine açıkça aykırıdır.

Bakanlar Kuruluna tanınan yetki, Maliye Bakanlığının önerisini onama veya onamama şeklinde işlem tesisidir¹⁶. 4962 sayılı Kanunda düzenlenmemesine rağmen, genel tebliğle Maliye Bakanlığının başvuruları eleme yetkisi tanınmaktadır. Maliye Bakanlığının bu yetkinin verilmesi eleştirilmektedir¹⁷. Başvuruları eleme yetkisi tamamen objektif esaslara göre olmalıdır. Bu hususta idareye herhangi bir şekilde

takdir yetkisi tanınmalıdır. Aksi uygulama, vergilerin kanuniliği ilkesini zedeleyici nitelikte olacaktır. Maliye Bakanlığının başvuruları eleme yetkisi olmamalı, tüm başvurular değerlendirme sonuçlarıyla birlikte Bakanlar Kuruluna iletilmelidir¹⁸. Her ne kadar kanunda Bakanlar Kuruluna takdir yetkisi tanınmışsa da asıl yetkinin Maliye Bakanlığına tanınması gibi bir durum söz konusudur. Muafiyetten yararlanılmasına ve muafiyetin kaldırılmasına ilişkin şartların belirlenmesi bakımından Maliye Bakanlığının takdir yetkisi verilmiştir. Bu yetkiyle verginin temel öğelerine ilişkin esasların düzenlenmesi vergi idaresine bırakılmış olmaktadır. Kimlerin muaf tutulacağı, bunun esasları ve kaldırılma şartları, vergilerin kanuniliği ilkesi gereğince kanunda açık bir şekilde düzenlenmelidir¹⁹. Bakanlar Kuruluna bile tanınamayacak olan bir yetkinin Maliye Bakanlığına tanınması Anayasanın 73. maddesine açıkça aykırıdır.

Genel tebliğde, Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınacak vakfın; sağlık, sosyal yardım, eğitim, bilimsel araştırma ve geliştirme, kültür ve çevre koruma ile ağaçlandırma konularında faaliyette bulunmayı amaç edinmiş olması gerektiği hükmüne bağlanmıştır. Doktrinde, bu tür tanımlamanın mükellefiyeti doğrudan etkilediği belirtilmekte ve böyle bir tanımın ancak kanun yolu ile yapılabileceği, genel tebliğle bu şekilde bir düzenleme yapılmasının hukuka aykırı olduğu ileri sürülmektedir²⁰.

15 ÜSTÜN, s. 110.

16 YERELİ, s. 111.

17 DOĞRUSÖZ A. Bumin, "Vakıflara Vergi Muafiyeti", Dünya Gazetesi, 8.9.2003;

18 DOĞRUSÖZ, agm.

19 YERELİ, s. 112; Anayasa Mahkemesi kararlarında da idarenin keyfi uygulamalarını önlemek bakımından bu hususun üzerinde önemli durulmuştur: "Anayasa Koyucunun, akçalı yükümlerinin kanunla konulmasını buyururken keyfi ve takdiri uygulamaları önleyecek ilkelerin kanunda yer alması gerektiği yolunda bir yönerge verdiği kuşku yoktur. ... Malî yükümlerinin yükümlülükleri, matrah ve oranları, tarh, tahakkuk, tahsil usulleri; müeyyideleri, zamanlaşımı gibi çeşitli yönleri vardır. Bunlar kişilerin sosyal ve iktisadî durumlarını, üstelik temel haklarını etkileyecek uygulamalara yol açabilirler. Onun içindir ki kanunla düzenlenmeleri zorunludur. ... (Anayasada) malî yükümlerinin yukarı ve aşağı hadlerinin, ölçü ve esaslarının, muafiyet ve istisnalarının kanunda belli edilmesine açık işaret vardır". Bkz: AyM., 26.3.1974 gün ve E. 1973/32, K. 1974/11, RG., 21.6.1974, S. 14922; AyM., 26.6.1996 gün ve E. 1996/5, K. 1996/26, RG., 30.6.2001, S. 24448.

20 ÖZKAN, Yeni Düzenleme, s. 179; YERELİ, s. 112; Karş: KILIÇDAROĞLU Kemal, Vergi Hukukundaki Gelişmeler, (Panel) Gelirler Genel Müdürlüğü, 7-10 Ekim 1991 Marmaris, s. 82-83.

Çıkarılan 1 seri numaralı genel tebliğde, vergi muafiyeti tanınacak vakfın faaliyet konusuna yönelik yapılan tanımlama, muafiyetin esaslarıyla ilgilidir ve mükellefiyeti doğrudan etkilemektedir. Bu belirlemeyle, kanunla tanınan bir hak sınırlandırılmış olmaktadır. Dolayısıyla böyle bir düzenlemenin ancak kanunla yapılması gerekir²¹. Genel tebliğde getirilen, “vergi muafiyeti talebinde bulunacak vakfın bu faaliyetlerinin kamuya açık ve Devletin kamu hizmeti yükünü azaltıcı etki yapacak düzeyde olması gerekir” hükmü de yeni bir takdir yetkisi tanıyan hüküm niteliğindedir. Bu şekildeki bir hüküm kanunda yer almalıydı. Genel tebliğde düzenlenen, talepte bulunabilmek için kuruluş tarihinden itibaren en az bir yıl süreyle faaliyette bulunma ile asgarî malvarlığı ve gelir şartları da ancak kanunla getirilebilecek şartlardır. Bu şekliyle yapılan düzenlemeler, vergilerin kanuniliği ilkesine aykırılık oluşturmaktadır.

Muafiyet, istisna ve indirim uygulamaları eşitliğe ve malî güce göre vergilemeye aykırılık oluşturabilmektedir. Burada önemli olan husus, bunlarla ilgili şartların kanunda açıkça belirtilmesi ve bu şartları gerçekleştiren herkesin aynı kolaylıklardan yararlanabilmesidir. Bakanlar Kurulunun takdir yetkisine dayanarak muafiyet şartlarını taşıyan iki vakıftan birine muafiyet tanıyıp diğerine tanımaması durumunda eşitlik ilkesine aykırı bir durum olduğu kuşkusuzdur. Dolayısıyla vakıflara muafiyet tanınmasına ilişkin şartlar kanunda açıkça düzenlenmeli ve vergi idaresine bu şartların bulunup bulunmadığını tespit konusunda yetki tanınmalıdır. Kanundaki şartları taşıyan aynı durumdaki bütün vakıflar muafiyetten yararlanabilmelidir. Vergi muafiyeti ile ilgili başvurularda, idarenin takdirine yer vermeyecek düzenlemeler yapılmalıdır²². Bakanlar Kurulunun muafiyet tanıma konusundaki yetkisi bağlı yetki olmalıdır; şartların varlığı halinde muafiyet

tanınmalı, aksi halde tanımamalıdır.

Genel tebliğde bazı ihlallerin varlığı halinde muafiyetin kaldırılacağı düzenlenmiştir. Genel tebliğdeki hükme göre, ihlallerin varlığı halinde vakıftan açıklama istenir. Yapılan açıklama yetersiz olursa veya yeterli olmakla beraber benzeri ihlaller tekrarlanırsa Vakıflar Genel Müdürlüğünün de görüşü alınarak, Bakanlar Kurulundan vergi muafiyetinin kaldırılması istenir.

4962 sayılı Kanunda muafiyetten yararlanma ve muafiyetin kaybedilmesi şartlarının ve bununla ilgili usul ve esasların Maliye Bakanlığınca belirleneceği düzenlenmiştir. Ancak gerek muafiyetten yararlanma ve gerekse muafiyetin kaybedilmesi şartlarının açıkça kanunda düzenlenmesi gerekmektedir. Bu konuda Bakanlar Kuruluna bile tanınamayacak yetkinin Maliye Bakanlığına tanınması mümkün değildir. Maliye Bakanlığına sadece uygulamanın usulünü belirleme yetkisi tanınmalıdır.

4962 sayılı Kanununun 20/3. maddesinde, vakıfların muafiyetlerinin kaldırılması bakımından da takdir yetkisi tanınmıştır. Bu durumda muafiyet şartları kaybedilse bile Bakanlar Kurulu muafiyeti kaldırmaya bilecektir. Muafiyetin kaldırılmasında takdir yetkisi tanınması, kanunilik ve eşitlik ilkelerine açıkça aykırı olduğu gibi muafiyet kurumunun özüne de aykırıdır. Şartların kaybedildiği anlaşılmasına rağmen muafiyetin kaldırılmaması yönündeki bir karar, takdir yetkisinin kötüye kullanılmasını teşkil edecektir. Dolayısıyla bu fıkradaki kaldırılabilir ibaresi “kaldırılır” şeklinde değiştirilmelidir. Ayrıca genel tebliğde, bazı şartların varlığı halinde vakıftan açıklama isteneceği, yapılan açıklamanın Bakanlıkça yeterli görülmemesi durumunda Bakanlar Kurulundan muafiyetin kaldırılmasının isteneceği hükme bağlanmaktadır. Bu hükmle, yapılan açıklamanın yeterli olup

21 YERELİ, s. 112; ÖZKAN, Yeni Düzenleme, s. 179.

22 ÇAĞAN, s. 143.

olmadığı konusunda Maliye Bakanlığına takdir yetkisi tanınmıştır. Bu yetkinin takdir yetkisine hâkim olan ilkeler doğrultusunda kullanılması gerekir. Vakıflar Genel Müdürlüğünün bu konuda vereceği görüş sadece bilgi amaçlı, teknik nitelikte bir görüş olmalıdır.

SONUÇ

Vergilerin kanunîliği ilkesi, tarihî süreç içinde uzun mücadeleler neticesinde kabul edilmiş bir yetkidir. Bu yetki aslında hukukî güvenlik çerçevesinde yönetilenlere, yönetimin keyfiliğinden korunma imkanı vermektedir.

Ancak ekonomik alanda meydana gelen hızlı değişikliklere aynı hızla cevap verebilmek için vergiler alanında Bakanlar Kuruluna sınırlı da olsa yetki verilmesi yoluna gidilmiştir. Ayrıca teknik konularda uzman olan Maliye Bakanlığına da vergiyle ilgili teknik konularda düzenleme yapılmasına yönelik olarak yetki tanınabilmektedir.

İdareye vergiler konusunda yetki tanınırken çok dikkatli olmak gerekmektedir. Bakanlar Kuruluna tanınacak yetkinin Anayasanın 73/4. maddesindeki sınırlar içinde kalmasına dikkat edilmelidir. Çünkü uzun mücadeleler sonucunda elde edilen kanunîlik ilkesinin yıpratılması ve keyfiliğe yol açacak şekilde Bakanlar Kuruluna yetki verilmesi kabul edilemez bir durumdur. Dolayısıyla vergiler konusunda tanınan yetkilerin değerlendirilmesinde Anayasanın 73/4. maddesi önemli bir gösterge teşkil edecektir. Ayrıca Maliye Bakanlığına tanınacak yetkilerin de vergilerin temel öğelerinin dışında tamamen teknik, uzmanlık ve ayrıntıya ilişkin hükümlere yönelik olması şarttır. Aksi durumda Maliye Bakanlığına tanınan yetki de açıkça vergilerin kanunîliği ilkesine aykırılık teşkil edecektir.

Vakıflara vergi muafiyeti tanınması da tamamen Anayasanın 73. maddesi kapsamında değerlendirilmelidir. Bu bakımdan muafiyetin özüne ilişkin konularda idareye

tanınacak yetki açıkça anayasaya aykırılık teşkil edecektir. Olmayan bir muafiyetin tanınması veya mevcut bir muafiyetin kaldırılması yetkisi münhasıran yasama organına aittir. Ancak uygulamada gerek Bakanlar Kuruluna gerekse Maliye Bakanlığına tanınan yetkiler incelendiğinde, bu yetkilerin vergilerin kanunîliği ilkesini zedeleyecek nitelikte olduğu anlaşılacaktır.

Kanunda yer almayan muafiyetin özünü etkileyecek şartların genel tebliğde yer alması açıkça anayasaya aykırılık oluşturmaktadır. Maliye Bakanlığının teknik düzenlemeler yapması gerekmektedir. Yine Bakanlar Kurulunun muafiyet tanımadaki takdir yetkisini eşitlik ve ölçülülük ilkeleri çerçevesinde kullanması gerekmektedir. Aksi halde eşitliğe aykırı sonuçların ortaya çıkması kaçınılmazdır.

Belirtilen sebepler doğrultusunda vakıflara muafiyet tanınmasına ilişkin şartların kanunda açıkça düzenlenmesi ve vergi idaresine ise sadece bu şartların bulunup bulunmadığının tespiti konusunda yetki tanınması gerektiği sonucuna ulaşılmaktadır. Kanundaki şartları taşıyan aynı durumdaki bütün vakıflar, muafiyetten yararlanabilmelidir. Vergi muafiyeti ile ilgili başvurularda da idarenin takdirine yer vermeyecek düzenlemeler yapılmalıdır. Bakanlar Kurulunun muafiyet tanıma konusundaki yetkisi bağlı yetki olmalıdır; kanunda belirtilen şartların varlığı halinde muafiyet tanınmalı, aksi halde tanınmamalıdır.

KAYNAKÇA

BOZKIR Ender, "Vakıflara Vergi Muafiyeti Tanınması ve Kaldırılması İle İlgili Son Yasal Düzenlemeler", Vergi Sorunları, S. 181, Ekim 2003.

ÇAĞAN Nami: Vergilendirme Yetkisi, Kazancı Hukuk Yayınları, İstanbul 1982.

ÇALIŞANELLER Altar, "Vakıflara Vergi Muafiyeti Tanınmasının Usul ve Esasları", E-Yaklaşım, Haziran 2010, S. 210.

DOĞRUSÖZ A. Bumin, "Vakıflara Vergi Muafiyeti", Dünya Gazetesi, 8.9.2003.

GÖKER Cenker: "Vergilerin Yasalığı İlkesi Kapsamında Vakıflara Vergi muafiyeti Tanınması Üzerine", Prof. Dr. Mualla ÖNCEL'e Armağan, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayını, Ankara 2009.

GÜNEŞ Gülsen: Verginin Yasallığı İlkesi, Alfa Basım Yayım Dağıtım, İstanbul 1998.

İŞERİ Ahmet, "Türk Vergi Hukuku Açısından Vakıflar", Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, yıl: 1970, C. 27, S. 3-4.

KIRBAŞ Osman, "Cemaat Vakıflarına Vergi Muafiyeti Tanınabilir mi?", E-Yaklaşım, Ağustos 2010, S. 212.

KIRMAN Ahmet: "Vakıfların Vergilendirilmesinde vergi İdaresinin Yeni Yaklaşımları ve Geçerliliği", Prof. Dr. Mualla ÖNCEL'e Armağan, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayını, Ankara 2009.

MANDAL Sezai, "Vergi Muafiyeti Tanınmış Vakıfların Yükümlülükler, Mal Varlığı ve Yıllık Gelir Şartı", E-Yaklaşım, Haziran 2010, S. 210.

ÖCAL Sait, "Vakıfların Vergilendirilmesi İle İlgili Genel Düzenlemeler", Vergi Dünyası, S. 257, Ocak 2003.

ÖZDEMİR Ahmet Furkan, Türkiye'de Dernek ve Vakıfların Vergilendirilmesinde karşılaşılan Sorunların Değerlendirilmesi, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Bursa 2009, s. 162.

ÖZKAN Cemali, "Vakıflara Bakanlar Kurulunca Vergi Muafiyeti Tanınmasında Son Durum", Yaklaşım, S. 115, Temmuz 2002 (Son Durum).

ÖZKAN Cemali, "Vakıflara Bakanlar Kurulunca Vergi Muafiyeti Tanınması Uygulamasında Yeni Düzenleme - II", Yaklaşım, S.

131, Kasım 2003 (Yeni Düzenleme).

ÖZKAN Cemali, "Vergi Muafiyeti tanınan Vakıflarda Gelirlerin Harcanma Esasları ve Bir Yargı Kararı", Yaklaşım, Aralık 2009, s. 204.

ÜSTÜN Ümit Süleyman: Türk Vergi Hukukunda İdarenin Takdir Yetkisi, Turhan Kitabevi, Ankara 2007.

YERELİ Ahmet Burçin: "Vakıfların Vergi Muafiyeti ve Üç Hukuki Yanlış", Vergi Sorunları, S. 184, Ocak 2004.