

SİRKÜLER
Sayı: 2012/216

İstanbul, 09.10.2012
Ref: 4/216

Konu:
GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI GÜNCELLENMİŞ “VAKIFLARIN VERGİLENDİRİLMESİ REHBERİ”Nİ YAYINLAMIŞTIR

Gelir İdaresi Başkanlığı'nca hazırlanan “Vakıfların Vergilendirilmesi Rehberi” 15.08.2012 tarih ve 28385 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 2 Seri No.lı Vakıflara Vergi Muafiyeti Tanınması Hakkında Genel Tebliğde yapılan açıklamalar çerçevesinde güncellenmiştir.

Saygılarımızla,

DENGE DENETİM YEMİNLİ
MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş.

EK:
Vakıfların Vergilendirilmesi Rehberi

(*) Sirkülerlerimizde yer verilen açıklamalar sadece bilgilendirme amaçlıdır. Tereddüt edilen hususlarda kesin işlem tesis etmeden önce konusunda uzman bir danışmandan görüş ve destek alınması tavsiyemiz olup; sadece sirkülerlerimizdeki açıklamalar dayanak gösterilerek yapılacak işlemler sonucunda doğacak zararlardan müşavirliğimiz sorumlu olmayacaktır.

(**) Sirkülerlerimiz hakkında görüş, eleştiri ve sorularınız için aşağıda bilgileri yer alan uzmanlarımıza yazabilirsiniz.

Erkan YETKİNER
YMM
Mazars/Denge Vergi Departmanı, Ortak
eyetkiner@mazarsdenge.com.tr

Güray ÖĞREDİK
SMMM
Mazars/Denge Vergi Departmanı, Kıdemli Müdür
gogredik@mazarsdenge.com.tr



VAKIFLARIN VERGİLENDİRİLMESİ REHBERİ

2012

Bu rehber sadece pdf formatında hazırlanmıştır.

Ayrıntılı bilgi almak için
Vergi İletişim Merkezinin (VİMER) 444 0 189 telefon hattına
başvurabilirsiniz.

www.gib.gov.tr

Bu rehber, yayım tarihinde yürürlükte olan mevzuat dikkate alınarak hazırlanmıştır.

Güncel mevzuat bilgilerine ücretsiz olarak ulaşmak için Başkanlığımızın internet sayfası aracılığıyla e-posta bilgilendirme hizmetine abone olabilirsiniz.

GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI
Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığı
Yayın No:152
Ekim 2012

İÇİNDEKİLER

GİRİŞ	4
1. VAKIFLARIN VERGİ KANUNLARI KARŞISINDAKİ DURUMU	4
1.1. Vakıfların Vergi Mükellefiyeti	4
1.2. Vakıfların Yapacakları Ödemeler Üzerinden Gelir Vergisi Kesintisi	4
1.3. Vakıflara Ait Gayrimenkul Sermaye İradının Vergilendirilmesi	5
1.4. Vakıflara ait Gayrimenkullerin Kiralanmasına İlişkin Düzenlenen Kira Sözleşmelerinin Damga Vergisi Karşısındaki Durumu	6
1.5. Vakıfların Tasarruflarını Bankada Değerlendirmesi Sonucunda Elde Ettiği Menkul Sermaye İratlarından Tevkifat Yapılması	6
1.6. Gıda Bankacılığı Faaliyetinde Bulunan Vakıflara Yapılan Bağışların Gelir Vergisi Bakımından Durumu	7
1.7. Bakanlar Kurulunca Vergi Muafiyeti Tanınan Vakıflara Yapılacak Bağış ve Yardımların İndirilmesi	9
2. VAKIFLARA AİT İKTİSADİ İŞLETMELERİN VERGİLENDİRİLMESİ.....	10
2.1. Mükellefiyet	10
2.2. Yükümlülükler	10
2.3. Yabancı Vakıflara Ait İktisadi İşletmelerin Vergilendirilmesi	11
2.4. İktisadi İşletmelerinin Karlarının Vakfa Aktarımı.....	11
3. BAKANLAR KURULU KARARIYLA VAKIFLARA VERGİ MUAFİYETİ TANINMASI...	12
3.1. Vergi Muafiyetinden Yararlanmada Usul.....	12
3.2. Faaliyet Konusu	13
3.3. Faaliyet Süresi.....	13
3.4. Defter Tutma	13
3.5. Mal Varlığı ve Yıllık Gelir	13
3.6. Gelirin Harcanma Şekli.....	14
3.7. Vergi Muafiyeti Tanınan Vakıfların Yükümlülükleri.....	14
3.8. Bakanlar Kurulunca Vergi Muafiyeti Tanınan Vakıflara Sağlanan Vergisel Avantajlar	14
3.9. Bakanlar Kurulunca Vakıflara Tanınan Vergi Muafiyetinin Kaldırılması	17

GİRİŞ

Bu rehber, Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından benimsenen mükellef odaklı hizmet anlayışının gereği olarak, vakıf şeklinde faaliyet gösteren tüzel kişiliklerin vergilendirme sürecinde ödev ve yükümlülüklerine ilişkin genel bilgiler vermek üzere hazırlanmıştır.

8 Aralık 2001 tarihli Türk Medeni Kanununun 101 inci maddesine göre vakıf; gerçek veya tüzel kişilerin yeterli mal ve hakları belirli ve sürekli bir amaca özgülemeleriyle oluşan tüzel kişiliğe sahip mal topluluklarıdır. Mal varlığının bütünü veya gerçekleşmemiş ya da gerçekleşeceği anlaşılan her türlü geliri veya ekonomik değeri olan haklar vakfedilebilir.

Türk Medeni Kanununun 102 nci maddesine göre vakıf kurma iradesi, resmi senetle veya ölüme bağlı tasarrufla açıklanır ve vakıf yerleşim yeri mahkemesi nezdinde tutulan sicile tescil ile tüzel kişilik kazanır.

Bu rehberde, vakıfların Türk Vergi Sisteminde yer alan vergi kanunları karşısındaki genel durumları, istisna ve muafiyetleri, vakıflara ait iktisadi işletmelerin vergilendirilmesi ile Bakanlar Kurulu Kararıyla vergi muafiyeti tanınmasına yönelik açıklamalar yer almaktadır.

1. VAKIFLARIN VERGİ KANUNLARI KARŞISINDAKİ DURUMU

1.1. Vakıfların Vergi Mükellefiyeti

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 1 inci maddesine göre vakıfların tüzel kişiliği itibarıyla kurumlar vergisi mükellefiyeti bulunmamaktadır.

1.2. Vakıfların Yapacakları Ödemeler Üzerinden Gelir Vergisi Kesintisi

Vakıflar, Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesinde nakden veya hesaben ödeme yaptıkları sırada, istihkak sahiplerinin gelir vergilerine mahsuben tevkifat yapmaya mecbur tutulanlar arasında sayılmıştır. Bu madde hükmüne istinaden, vakıfların nakden veya hesaben yapılacakları ödemeler üzerinden yapmış oldukları tevkifatları, muhtasar beyanname ile ödeme veya tahakkukun yapıldığı yer vergi dairesine beyan edilip, ödenmesi gerekmektedir.

Örnek: Vakıf tarafından esnaf muaflığından faydalanan bir mükelleften mal ve hizmet alımında bulunulması halinde, vakıf tarafından mal alımı için %5, hizmet alımı için %10 tevkifat yapıp ödemenin yapıldığı ay muhtasar beyanname ile beyan edilmesi gerekmektedir.

1.3. Vakıflara Ait Gayrimenkul Sermaye İradının Vergilendirilmesi

Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesinin birinci fıkrasının (5/b) bendinde, vakıflara (mazbut vakıflar hariç) ait gayrimenkullerin kiralanması karşılığında bunlara yapılan kira ödemelerinden %20 oranında tevkifat yapılacağı hüküm altına alınmıştır.

Bu tevkifatın yapılması bakımından kendisine kira ödemesinden bulunulan vakfın Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınmış vakıf olması önem arz etmemektedir. Ancak, özel kanunlarında gelir veya kurumlar vergisine ilişkin istisna veya muafiyet hükümleri bulunan vakıfların durumu saklıdır.

Öte yandan, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununa 5766 sayılı Kanunla eklenen geçici 2 nci maddenin birinci fıkrasının (a) bendiyle, 1/1/2008 - 31/12/2015 tarihleri arasında uygulanmak üzere, vakıflarca elde edilen Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesinin (5) numaralı bendi ve geçici 67 nci maddesi kapsamında kesinti suretiyle vergilendirilmiş kazanç ve iratlar dolayısıyla iktisadi işletme oluşmayacağı hüküm altına alınmıştır.

1.3.1. Vakıflara Ait Gayrimenkullerin Kiralanmasının KDV Karşısındaki Durumu

Vakıflara ait aşağıdaki gayrimenkullerin kiralanması işlemleri KDV'den istisnadır:

- Arazi, bina (döşeli olarak kiraya verilenlerde döşeme için alınan kira bedelleri dahildir), maden suları, menba suları, madenler, taş ocakları, kum ve çakıl istihsal yerleri, tuğla ve kiremit harmanları, tuzlalar ve bunların mütemmim cüz'üleri ve teferruatı,
- Gayrimenkullerin, ayrı olarak kiraya verilen mütemmim cüz'üleri ve teferruatı ile bilumum tesisatı demirbaş eşyası ve döşemeleri.

1.3.2. Diğer Mal ve Hakların Kiralanması İşlemlerinin KDV Karşısındaki Durumu

Diğer mal ve hakların kiralanması işlemleri katma değer vergisinin konusuna girmekte olup, vakıf gerçek usulde KDV mükellefi olmadığından, kiralayanın gerçek usulde katma değer vergisi mükellefi olması halinde kiralayın tarafından 117 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinde yer alan açıklamalar çerçevesinde sorumlu sıfatıyla beyanname verilecektir. Bu kapsamdaki kiralamalarda kiraya veren vakıf tarafından beyanname verilmeyecektir.

GVK'nın 70 inci maddesinde belirtilen mal ve haklardan gayrimenkul dışında kalanlar (arama, işletme, imtiyaz hakları ve ruhsatları ile diğer haklar) ile bizatihi iktisadi işletme niteliğinde olan veya taşınmaza bağlı işletme hakların (kantin, çay ocağı, voli mahalli, dalyan, taş, kireç, kum, kömür ocaklarının kiralanması gibi) kiralanması işlemleri, iktisadi işletmeye dahil olsun veya olmasın katma değer vergisine tabi bulunmaktadır. Bunların kiraya verilmesi işlemlerinde, Katma Değer Vergisi Kanununun 17/4-d maddesinde yer alan istisnanın uygulanması söz konusu değildir. Dolayısı ile

belirtilen mal ve haklar vakıflar tarafından kiraya verilse bile, katma değer vergisine tabi olacaktır. Böylece, motorlu tahmil-tahliye araçları, kara nakliye vasıtaları, uçaklar, gemiler, iş makineleri, tapu siciline kayıtlı olmayan normal hakların kiralanması karşılığında alınan kira bedellerine, iktisadi işletmeye dahil olup olmamasına bakılmaksızın katma değer vergisinin uygulanması gerekmektedir. Söz konusu mal ve hakların yurt dışından kiralanması da vergiye tabidir. Ancak kiraya verenlerin, vakıflar gibi ticari ve zirai kazanç elde eden mükellefler dışındaki kişilerden oluşması ve gerçek usulde KDV mükellefiyetlerinin bulunmaması halinde, kira bedeli üzerinden hesaplanan katma değer vergisinin, kiralayan tarafından 117 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinde yer alan açıklamalar çerçevesinde “sorumlu sıfatıyla” beyan edilmesi gerekir.

1.4. Vakıflara ait Gayrimenkullerin Kiralanmasına İlişkin Düzenlenen Kira Sözleşmelerinin Damga Vergisi Karşısındaki Durumu

Damga Vergisi Kanununa ekli (2) sayılı tablonun “IV. Ticari ve medeni işlerle ilgili kağıtlar” başlıklı bölümünün 31 numaralı fıkrasında, dernek ve vakıflarca yerleşim yeri, gerçek kişilerce mesken olarak kullanılmak üzere kiralanmış ve iktisadi işletmelere dahil olmayan taşınmazlara ilişkin kira mukavelenamelerinin damga vergisinden istisna olduğu hükme bağlanmıştır.

1.5. Vakıfların Tasarruflarını Bankada Değerlendirmesi Sonucunda Elde Ettiği Menkul Sermaye İratlarından Tevkifat Yapılması

Menkul sermaye iradında tahsil esaslı geçerlidir. Vakıflar tarafından elde edilen aşağıdaki menkul sermaye iratlarından 01/01/2006 tarihinden itibaren ödemeyi yapanlarca %15 oranında vergi tevkifatı yapılacaktır.

Gelir Vergisi Kanununun Geçici 67 nci maddesinin (4) fıkrası hükmüne göre; Bankalar arası mevduat ile aracı kurumların borsa para piyasasında değerlendirdikleri kendilerine ait paralarına yürütülen faizler hariç olmak üzere, 75 inci maddenin ikinci fıkrasının (7), (12) ve (14) numaralı bentlerinde yazılı menkul sermaye iratlarından ödemeyi yapanlarca %15 oranında vergi tevkifatı yapılır.

Gelir sahibinin gerçek veya tüzel kişi ya da dar veya tam mükellef olması, vergi mükellefiyeti bulunup bulunmaması, vergiden muaf olup olmaması ve elde edilen kazancın vergiden istisna olup olmaması GVK Geçici 67/4 üncü fıkra hükümleri uyarınca yapılacak tevkifatı etkilemez.

Gelir Vergisi Kanununun 75 inci maddesinin (7), (12) ve (14) üncü maddelerinde düzenlenen menkul sermaye iradı türleri aşağıda belirtilmiştir.

- Mevduat faizleri (GVK 75/7)
- 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. (GVK 75/12)
- Her nevi tahvil* ve Hazine bonusu faizleri ile Toplu Konut İdaresi, Kamu Ortaklığı İdaresi ve Özelleştirme İdaresince çıkarılan menkul kıymetlerden sağlanan gelirlerin** geri alım ve satım taahhüdü ile iktisap veya elden çıkarılması karşılığında sağlanan menfaatler.(GVK 75/14)

Bir vakfın nakit varlıklarının bir kısmının, vakfın amaçlarını gerçekleştirebilmek için ihtiyaç duyduğu gelirleri sağlamak amacıyla menkul kıymet alımına tahsis edilmesi, daha sonra bu menkul kıymetlerin yıl içinde farklı tarihlerde birkaç kez elden çıkarılması veya itfa tarihinde neması ile birlikte tahsil edilmesi durumunda, devamlılık arz eden ticari, sınai ve zirai bir faaliyetten söz edilemeyeceğinden vakfa bağlı bir iktisadi işletmenin varlığı söz konusu olmayacaktır. Bu durumda, vakıfların elde ettiği menkul sermaye iradı üzerinden GVK Geçici 67 nci Madde hükmüne göre tevkifat yolu ile nihai bir vergileme söz konusu olacaktır.

Ancak, söz konusu vakfın, müstakil bir eleman istihdamını gerektirecek boyutta menkul kıymet alım-satım faaliyetinde bulunması ve münhasıran bu faaliyet için eleman istihdam edilmesi ticari organizasyonun oluştuğu anlamına gelecektir ve söz konusu faaliyet dolayısıyla oluşan iktisadi işletme nezdinde kurumlar vergisi mükellefiyeti tesis edilmesi gerekecektir.

1.6. Gıda Bankacılığı Faaliyetinde Bulunan Vakıflara Yapılan Bağışların Gelir Vergisi Bakımından Durumu

Fakirlere yardım amacıyla gıda bankacılığı faaliyetinde bulunan vakıflara, Maliye Bakanlığınca belirlenen usul ve esaslar çerçevesinde bağışlanan gıda, temizlik, giyecek ve yakacak maddelerinin maliyet bedeli indirilecek giderler arasında sayılmıştır.

Bağışı kabul edecek vakfın resmi senedinde ihtiyacı bulunanlara gıda yardımı yapabilmesine ilişkin hükümlerin bulunması gerekmektedir. Bununla beraber, derneğin başka alanlarda da faaliyet gösteriyor olmasının, Bakanlar Kurulunca Vergi Muafiyeti tanınmış vakıf olup olmamasının uygulama açısından herhangi bir önemi bulunmamaktadır.

* İpotek finansmanı kuruluşları ve konut finansmanı kuruluşları tarafından ihraç edilen ipoteğe dayalı menkul kıymetler hariç ipotekli sermaye piyasası araçları, varlık teminatlı menkul kıymetler dahil

** Döviz cinsinden yahut dövize, altına veya başka bir değere endeksli menkul kıymetlerin itfası sırasında oluşan değer artışları irat sayılmaz.

1.6.1. Bağışa Konu Olacak Mallar ve Bağışın Niteliği

Gıda bankacılığı kapsamında yapılacak bağışların gıda, temizlik, giyecek ve yakacak maddesi niteliğinde olması gerekmektedir. Yapılacak bağışlar şartlı olarak (bedelsiz olarak ihtiyaç sahiplerine dağıtılmak üzere) yapılmalıdır.

1.6.2. Bağışı Yapanlarca Düzenlenecek Belgenin Niteliği

İndirim konusu yapılacak bağışlar, bağışa konu mal bedeli fatura düzenleme sınırının altında kalsa dahi mutlaka fatura ile belgelendirilecek ve ayrıca taşıma için sevk irsaliyesi düzenlenecektir.

Bağışlanan mala ilişkin bilgileri eksiksiz olarak içerecek fatura, bağış yapılan vakıf adına düzenlenecektir. Mal bedeli olarak faturada, bağışa konu malın maliyet bedeli (yüklenilen katma değer vergisi hariç) yazılı olacaktır. Faturada "**İhtiyaç sahiplerine yardım şartıyla bağışlandığından KDV hesaplanmamıştır.**" ibaresinin yer alması zorunludur.

1.6.3. Vakıflarca Düzenlenecek Belge

Vakıflar kendi mevzuatlarının öngördüğü belgeleri düzenleyecek ve bağış yapanlara bir örneğini vereceklerdir.

Ticari faaliyetle uğraşanlarca düzenlenen faturalar,vakıflar tarafından muhafaza edilecektir.

1.6.4. Kayıt Düzeni ve Beyannamelerde Gösterim

Ticari işletmeye dahil malların (gıda maddelerinin) bağışlanması durumunda bu malların maliyet bedeli Gelir Vergisi Kanununun 40 ıncı maddesi çerçevesinde gider kaydedilir. Bu işlem, faturanın bir yandan gelir bir yandan da gider kaydedilmesi suretiyle gerçekleştirilir.

1.6.4.1. Gıda Bankacılığı Faaliyetinde Bulunan Vakıflara Yapılan Bağışların KDV Bakımından Durumu

Gıda bankacılığı kapsamında yapılan bağışlar katma değer vergisinden müstesnadır. Katma değer vergisi mükellefleri, bir vergilendirme döneminde yaptıkları bağışların toplam tutarını ilgili dönem beyannamesinin 6 ve 7 nci satırlarına dahil etmek suretiyle beyanda bulunacaklardır.

Kısmi istisna mahiyetindeki bu teslimin (gıda maddesi bağışlarının) bünyesine giren katma değer vergisi tutarının indirim konusu yapılması mümkün bulunmamaktadır. Bu nedenle, bağışın yapıldığı dönemde, bağışlanan gıda maddelerinin iktisabı dolayısıyla yüklenilen katma değer vergisi tutarının hesaplanması ve aynı döneme ait katma değer vergisi beyannamesinin ilave edilecek KDV satırına dahil edilmesi, aynı tutarın defter kayıtlarında "indirim KDV" hesaplarından çıkarılarak, gider hesaplarına aktarılması gerekmektedir.

Bağışlanan gıda maddelerinin işletmeye dahil olmaması halinde ise, söz konusu malın maliyet bedeli (KDV dahil) yıllık beyannamenin bağış ve yardımlara ilişkin bölümüne yazılarak gelir vergisi matrahının tespitinde indirim olarak dikkate alınacaktır.

1.7. Bakanlar Kurulunca Vergi Muafiyeti Tanınan Vakıflara Yapılacak Bağış ve Yardımların İndirilmesi

Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflara, gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri tarafından Gelir Vergisi Kanununun 89 uncu maddesi ve Kurumlar Vergisi Kanununun 10 uncu maddesinde belirtilen şartlar dahilinde yapılan bağış ve yardımlar gelir ve kurumlar vergisi matrahının tespitinde indirim konusu yapılabilecektir.

Ayrıca, 2547 sayılı Yüksek Öğretim Kanununun 56 ncı maddesinin birinci fıkrasının (b) bendi gereğince gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri tarafından üniversitelere, yüksek teknoloji enstitüleri ile gelirlerinin en az dörtte üçünü münhasıran devlet üniversitelerinin faaliyetlerinin devam ettirilmesi ve desteklenmesini amaç edinmek üzere kurulan ve fiilen bu çerçevede faaliyette bulunan vakıflardan Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınanlara makbuz karşılığında yapılan bağışlar, Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunları hükümlerine göre yıllık beyanname ile bildirilecek gelirden ve kurum kazancından indirilebilir. Bu hükmün uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkilidir.

Münhasıran devlet üniversitelerinin faaliyetlerinin devam ettirilmesi ve desteklenmesi amacıyla kurulan ve fiilen bu çerçevede faaliyette bulunan vakıfların 1 seri no.lu Vakıflara Vergi Muafiyeti Tanınması Hakkında Genel Tebliğde belirtilen şartlara ilave olarak aşağıdaki şartları da taşımaları halinde bu vakıflara makbuz karşılığında yapılan bağışlar, Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunları hükümlerine göre yıllık beyanname ile bildirilecek gelirden ve kurum kazancından indirilebilecektir.

- Resmi senetlerinde, amaçlarının münhasıran devlet üniversitelerinin faaliyetlerinin devam ettirilmesi ve desteklenmesi olduğunun açık bir şekilde yazılı olması ve başka amaca yer verilmemiş olması,

- Resmi senetlerinde, yıllık brüt gelirlerinin en az dörtte üçünün amacına yönelik olarak harcanacağı yazılı olması ve son bir yılda veya son iki yılın ortalaması bazında bu koşulun fiilen yerine getirilmiş olması,

- Maliye Bakanlığınca yaptırılan denetimde bu şartların sağlandığının tespit edilmiş olması gerekmektedir.

2. VAKIFLARA AİT İKTİSADİ İŞLETMELERİN VERGİLENDİRİLMESİ

2.1. Mükellefiyet

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 1 inci maddesine göre vakıflar kurumlar vergisi mükellefleri arasında sayılmazken, aynı maddenin (ç) bendi ile vakıflara ait iktisadi işletmeler kurumlar vergisi mükellefiyeti kapsamına alınmışlardır. Aynı Kanunun 2 nci maddesinin beşinci fıkrasında, vakıflara ait veya bağlı olup faaliyetleri devamlı bulunan ve sermaye şirketleri ile kooperatifler dışında kalan ticari, sınai ve zirai işletmelerin vakıfların iktisadi işletmeleri olduğu, aynı maddenin altıncı fıkrasında da vakıflara ait iktisadi işletmelerin kazanç amacı gütmemelerinin, faaliyetlerinin kanunla verilmiş görevler arasında bulunmasının, tüzel kişiliklerinin olmamasının, bağımsız muhasebelerinin ve kendilerine ayrılmış sermayelerinin veya işyerlerinin bulunmamasının mükellefiyetlerini etkilemeyeceği, mal ve hizmet bedelinin sadece maliyeti karşılayacak kadar olmasının, kâr edilmemesi veya kârın kuruluş amaçlarına tahsis edilmesinin bunların iktisadi işletme niteliğini değiştirmeyeceği hükme bağlanmıştır.

Buna göre, vakıfların tüzel kişiliği itibariyle kurumlar vergisi mükellefiyeti bulunmamaktadır. Ancak, vakıfların devamlılık arz eden ticari, sınai veya zirai nitelikte diğer bir ifadeyle bir organizasyona bağlı olarak piyasa ekonomisi içerisinde bedel karşılığı mal alım-satımı, imalatı ya da hizmet ifası gibi bir faaliyetinin bulunması halinde bu faaliyetler nedeniyle oluşacak iktisadi işletme nezdinde kurumlar vergisi mükellefiyeti tesis edilmesi gerekecektir.

Buradaki devamlılık unsuru, bir hesap dönemi içinde aynı veya ayrı faaliyet alanlarında ticari mahiyet arz eden işlemlerin birden fazla yapılmasını ifade etmektedir. Aynı hesap döneminde tek işlem nedeniyle ticari faaliyetin devamlılık unsurunun oluştuğunu kabul etmek mümkün olmamakla birlikte, faaliyetin organizasyon gerektirmesi veya amacının ticari olması durumunda devamlılık unsurunun varlığı kabul edilecektir.

Ticari organizasyon ise sermaye tahsisi, işyeri açılması, personel istihdamı, ticaret siciline kaydolmak gibi unsur ve şartlardan tümü veya bir kısmı yerine getirilmek suretiyle belirli şekilde kurulmuş olacaktır. Bu takdirde bu organizasyon içinde bir takvim yılında veya iki veya üç yılda tek bir işlem yapılmış olsa dahi ticari faaliyetin varlığı kabul edilecektir.

2.2. Yükümlülükler

Vakıflara bağlı iktisadi işletmeler de diğer işletmeler gibi mükellefiyet tesis ettirme, defter tutma, beyanname verme, belge düzenine uyma (fatura, gider pusulası, ödeme kaydedici cihaz fişi, v.b.) ile VUK'da belirtilen tüm vergisel yükümlülüklerini yerine getirmek zorundadır. Vakıf

iktisadi işletmesi kurumlar vergisine tabi olduğu için muhasebe kayıtlarını bilanço esasına göre tutacak ve tekdüzen hesap planına uyacaktır.

2.2.1. Beyanname Verme ve Verginin Ödenmesi

Vakıflara ait iktisadi işletmeler, elde ettikleri kurum kazançları üzerinden vermekle yükümlü oldukları vergi beyannamelerini (kurumlar vergisi, KDV, gelir stopaj vb.) ilgili vergilerin kendi kanunlarında düzenlenen sürelerde, bağlı buldukları vergi dairesine vermek ve tahakkuk eden vergileri vadesinde ödemekle mükelleflerdir.

2.3. Yabancı Vakıflara Ait İktisadi İşletmelerin Vergilendirilmesi

Yabancı bir vakfın Türkiye’de vergilendirmeye tabi tutulabilmesi için vakfa ait iktisadi bir işletmenin varlığı şarttır. Ayrıca yabancı vakfa ait iktisadi işletmenin Türkiye’de dar mükellefiyet esasında kurumlar vergisine tabi tutulabilmesi için, iktisadi işletmenin vakfa ait veya bağlı olması gerekmektedir. Bunun neticesinde, iktisadi işletmelerin hiyerarşik olarak bağlı bulunduğu bir tüzel kişilik olarak vakıf varlığının bulunması gereklidir.

Şahıs veya mal topluluklarının yabancı ülke mevzuatlarında vakıf nitelikleri her zaman açık bir şekilde belli olmayabilir. Bu durumda vakıf adı altında olmayıp, başka adlar altında Türkiye’de faaliyet gösteren yabancı kişi ve mal topluluklarına ait iktisadi işletmelerin hukuki yapıları itibariyle vakfa ait veya bağlı olup olmadığının tespitinin bunların kuruluşlarına dayanak teşkil eden hukuki metinlere göre yapılması gerekmektedir.

2.4. İktisadi İşletmelerinin Karlarının Vakfa Aktarımı

Gelir Vergisi Kanununun 75 inci maddesinin ikinci fıkrasının (2) numaralı bendinde, iştirak hisselerinden doğan kazançlar menkul sermaye iradı olarak sayılmıştır. Aynı Kanunun 94 üncü maddesinin 6/b-i bendinde, tam mükellef kurumlar tarafından; tam mükellef gerçek kişilere, gelir ve kurumlar vergisi mükellefi olmayanlara ve bu vergiden muaf olanlara dağıtılan, 75 inci maddenin ikinci fıkrasının (1), (2) ve (3) numaralı bentlerinde yazılı kar paylarından tevkifat yapılacağı hüküm altına alınmıştır.

Bir kazancın iştirak kazancı sayılabilmesi için bir başka kurumun hisselerine sahip olunması zorunluluk teşkil etmez, bağlı veya ait kuruluşun tamamına sahip olunması halinde de bir iştirak kazancı elde edilmesi söz konusu olacaktır. Bu nedenle vakfa ait iktisadi işletmenin bağlı bulunduğu vakfa bağış adı altında da olsa aktardığı tutarlar kar payı niteliğinde olacaktır ve bu tutarlar üzerinden

Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesinin birinci fıkrasının 6 numaralı bendinin (b-i) alt bendi uyarınca %15 gelir vergisi tevkifatı yapılması gerekecektir.

3.BAKANLAR KURULU KARARIYLA VAKIFLARA VERGİ MUAFİYETİ TANINMASI

Gelirlerinin en az üçte ikisini nevi itibarıyla genel ve özel bütçeli idarelerin bütçeleri içinde yer alan bir hizmetin veya hizmetlerin yerine getirilmesini amaç edinmek üzere kurulan vakıflar ile münhasıran devlet üniversitelerinin faaliyetlerinin devam ettirilmesi ve desteklenmesi amacıyla kurulan vakıflara Maliye Bakanlığının önerisi üzerine Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınabilir.

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

3.1. Vergi Muafiyetinden Yararlanmada Usul

Bakanlar Kurulunca 4962 sayılı Kanunun 20 nci maddesine göre tanınacak vergi muafiyetinden yararlanmak isteyen vakıflar, taleplerini içeren bir yazı ile Maliye Bakanlığına başvuruda bulunurlar.

Bu vakıflar başvuru yazısının ekinde;

- 1- Vakıf resmi senedinin 5 örneğini,
- 2- Gelir getirici malvarlığı ve yıllık gelire ilişkin bilgi ve belgeleri,
- 3- Son beş yıl içindeki faaliyet raporlarını Maliye Bakanlığına gönderirler.

Bakanlıkça, belirlenen şartların talepte bulunan vakıfça yerine getirilip getirilmediğinin tespiti bakımından ibraz edilen belgeler üzerinde ön inceleme yapıldıktan ve uygunluğu sağlandıktan sonra vakfa vergi muafiyeti tanınıp tanınmayacağı konusunda Vakıflar Genel Müdürlüğü ve diğer ilgili kuruluşların görüşleri alınır. Kuruluşlar tarafından olumlu görüş verilirse veya vergi muafiyeti verilmesinde sakınca bulunmadığı bildirilirse, vakfın faaliyetleri ve hesapları Maliye Bakanlığınca incelenir. İnceleme sonucu düzenlenen inceleme raporunun da olumlu olması halinde bu rapor, vakıf resmi senedinin ve başvuru dilekçesinin birer örneği, Bakanlığın bu konudaki görüşünü içeren bir yazı ile Bakanlar Kurulundan vergi muafiyeti kararı alınmak üzere Başbakanlığa gönderilir.

30/07/2003 tarihli ve 4962 sayılı Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması ve Vakıflara Vergi Muafiyeti Tanınması Hakkında Kanunun 20 nci maddesi uyarınca vergi muafiyeti tanınması talebinde bulunacak vakıfların başvuru tarihi itibarıyla aşağıda belirtilen şartların hepsini bir arada taşıması gerekmektedir.

3.2. Faaliyet Konusu

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 gerekir.
- Vakfın faaliyet konusu bu sayılanlardan birisi veya birden fazlası ile ilgili olabilir.
- Vergi muafiyeti talebinde bulunacak vakfın bu faaliyetlerinin kamuya açık ve Devletin kamu hizmeti yükünü azaltıcı etki yapacak düzeyde olması gerekir.
- Belli bir yöre veya belli bir kitleye hizmeti amaçlayan vakıflara vergi muafiyeti tanınması mümkün değildir.

3.3. Faaliyet Süresi

Vakıfların,

- Vergi muafiyeti talebinde bulunmadan önce kuruldukları tarihten itibaren en az bir yıl süre ile faaliyette bulunuyor olması gerekmektedir.
- Bu süre içindeki faaliyetleri ile Devletin kamu hizmeti yükünü azaltıcı etki sağlamış olmaları gerekmektedir.

3.4. Defter Tutma

Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınacak vakıfların;

- Bilanço esasına göre defter tutmaları,
- 213 sayılı Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre birinci sınıf tüccarlar tarafından tutulması gereken defterleri aynı Kanunda belirtilen süreler içinde tasdik ettirerek kullanmaları,
- Muhasebe kayıtlarının Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğine uygun olması,
- Vakfa ait iktisadi işletmeler bulunması halinde bunlar için de ayrıca defter tasdik ettirmeleri
- Vakfın muhasebe kayıtları ile iktisadi işletmesinin muhasebe kayıtlarını birbiriyle karışmasını önleyecek şekilde ayrı ayrı izlemeleri gerekmektedir.

3.5. Mal Varlığı ve Yıllık Gelir

Vergi muafiyeti talebinde bulunan vakıfların; vergi muafiyeti talebinde buldukları tarihte 2012 yılı için en az 733.000 TL – (yediyüzotuzüç bin Türk Lirası) gelir getirici mal varlığına ve en az 69.000 TL – (altmışdokuz bin Türk Lirası-) yıllık gelire sahip olmaları gerekmektedir.

Yıllık gelirin tespitinde; genel ve özel bütçeli idareler bütçelerinden yapılan yardımlar ile bağış niteliğindeki gelirler dikkate alınmaz. Bu tutarlar, her yıl Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre o yıl için belirlenen yeniden değerlendirme oranında artar ve izleyen yılda bu miktarlar esas alınır.

3.6. Gelirin Harcanma Şekli

Vakıf resmi senesinde, 4962 sayılı Kanununun 20 nci maddesi hükmüne uygun olarak yıl içinde elde edilen brüt gelirlerin;

- En az üçte ikisinin sağlık, sosyal yardım, eğitim, bilimsel araştırma ve geliştirme, kültür ve çevre koruma ile ağaçlandırma faaliyetlerinden oluşan amaçlara harcanacağı yazılı olması,
- Son bir yılda veya **son iki yılın ortalaması bazında** bu koşulu fiilen yerine getirmiş olması ve
- Vergi muafiyetinin devamı süresince de bu şarta uyulması gerekmektedir.

3.7. Vergi Muafiyeti Tanınan Vakıfların Yükümlülükleri

Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıfların yerine getirmesi gereken yükümlülükler **1 seri no.lu Vakıflara Vergi Muafiyeti Tanınması Hakkında Genel Tebliğ'** de yer verilmiştir.

3.8. Bakanlar Kurulunca Vergi Muafiyeti Tanınan Vakıflara Sağlanan Vergisel Avantajlar

Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti verilen vakıflara Türk vergi sisteminde önemli bazı avantajlar tanınmıştır.

3.8.1. KDV İstisnası

3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 17 nci maddesinin 1. Kültür ve Eğitim Amacı Taşıyan İstisnalar ile 2. Sosyal Amaç Taşıyan İstisnalar başlıklı fıkralarında belirtilen mal ve hizmet teslimleri ile sınırlı olmak üzere Bakanlar Kurulu Kararıyla Vergi Muafiyeti Tanınan Vakıflara KDV istisnası hakkı tanınmıştır. Bu fıkralara göre:

Kültür ve Eğitim Amacı Taşıyan İstisnalar ile vergiden muaf statüsü taşıyan vakıfların;

- İlim, fen ve güzel sanatları, tarımı yaymak, ıslah ve teşvik etmek amacıyla yaptıkları teslim ve hizmetleri,
- Tiyatro, konser salonu, kütüphane, sergi, okuma ve konferans salonları ile spor tesisleri işletmek veya yönetmek suretiyle ifa ettikleri kültür ve eğitim faaliyetlerine ilişkin teslim ve hizmetleri

Katma Değer Vergisinden istisna edilmiştir.

Sosyal Amaç Taşıyan İstisnalar fıkrasında ise vergiden muaf statüsü taşıyan vakıfların;

- Hastane, nekahathane, klinik, dispanser, prevantoryum, sanatoryum, kan bankası ve organ nakline mahsus bankalar, anıtlar, botanik ve zooloji bahçeleri, parklar ile veteriner, bakteriyoloji, seroloji ve distofajin laboratuvarları gibi kuruluşlar, öğrenci veya yetiştirme yurtları, yaşlı ve sakat bakım ve huzurevleri, parasız fukara aşevleri, düşkünevleri ve yetimhaneleri işletmek veya yönetmek suretiyle ifa ettikleri kuruluş amaçlarına uygun teslim ve hizmetlerinin

Katma Değer Vergisinden istisna olacağı hükmü getirilmiştir.

Bakanlar Kurulu Kararıyla Vergi Muafiyeti Tanınan Vakıfların 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 17 nci maddesinin 1 ve 2 numaralı fıkraları kapsamına giren mal teslim ve hizmet ifaları katma değer vergisine tabi değildir. Ayrıca söz konusu vakıflarca işletilen hastane, nekahathane, klinik, dispanser gibi kuruluşlar ile yaşlı ve sakat bakımevleri, parasız ve fukara aşevleri, yetimhane ve benzeri müesseselere bedelsiz olarak yapılan mal teslimi ve hizmet ifaları katma değer vergisine tabi değildir.

3.8.2. Veraset ve İntikal Vergisi Muafiyeti

7338 sayılı Veraset ve İntikal Vergisi Kanununun muafiyetleri düzenleyen 3 üncü maddesinin (a) fıkrasında; amme idareleri, emekli ve yardım sandıkları, sosyal sigorta kurumları, umumi menfaate hadim cemiyetler, siyasi partiler ve bunlara ait olan veya bunların aralarında kurdukları teşekküllerden Kurumlar Vergisine tabi olmayanların veraset ve intikal vergisinden muaf oldukları hükme bağlanmıştır. Aynı maddenin (b) fıkrasında ise (a) fıkrasında sayılanlar dışında kalan hükmi şahıslara ait olup umumun istifadesi için ilim, araştırma, kültür, sanat, sıhhat, eğitim, sağlık, hayır, imar, spor gibi maksatlarla kurulan teşekküllerin veraset ve intikal vergisinden muaf olduğu hükmüne yer verilmiştir.

Veraset ve İntikal Vergisi Kanununun 3 üncü maddesinin (b) fıkrasında belirtilen amaçları gerçekleştirmek için kurulan Vakıfların bu nitelikleri devam ettiği sürece yapılacak bağış ve yardımlar veraset ve intikal vergisinden muaftır.

Ayrıca, 7338 sayılı Veraset ve İntikal Vergisi Kanununun istisnaları düzenleyen 4 üncü maddesinin (k) bendi ile, Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflara kuruluşu için veya kurulduktan sonra tahsis olunan mallar veraset ve intikal vergisinden istisna tutulmuştur.

3.8.3. Emlak Vergisi Muafiyeti

1319 sayılı Emlak Vergisi Kanununun 4 üncü maddesinin (m) fıkrasına göre, kiraya verilmemek ve resmi senesinde yazılı amaçlara tahsis edilmek şartıyla vakfa ait binalar için emlak vergisi muafiyetinden yararlanmaktadır.

Öte yandan, 1319 sayılı Kanunun 4 üncü maddesinin (a) fıkrasında mazbut vakıflara ait binalar, (s) fıkrasında Türk Silahlı Kuvvetlerini (Jandarma Genel Komutanlığı dahil) güçlendirmek amacıyla kurulmuş vakıflara ait binalar, 14 üncü maddesinin (f) fıkrasında Türk Silahlı Kuvvetlerini (Jandarma Genel Komutanlığı dahil) güçlendirmek amacıyla kurulmuş vakıflara ait arazi ve arsalar daimi olarak emlak vergisinden muaf tutulmaktadır.

Diğer taraftan, 5737 sayılı Vakıflar Kanununun 77 nci maddesi hükmüne göre, Vakıflar Genel Müdürlüğü ile mazbut vakıflara ait bina, arsa ve araziler kiraya verilip verilmediğine bakılmaksızın daimi olarak bina ve arazi vergisinden; ayrıca tüm iş ve işlemleri her türlü vergi, resim, harç ve katılım payından istisna tutulmaktadır.

3.8.4. Harç İstisnası

492 sayılı Harçlar Kanununun 38 inci maddesinin birinci fıkrasında, noter işlemlerinden bu kanuna bağlı (2) sayılı tarifede yazılı olanların noter harçlarına tabi olduğu; üçüncü fıkrasında ise Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıfların kuruluş muameleleriyle bu vakıflara yapılacak bağışlamaların harca tabi tutulmayacağı hükme bağlanmıştır.

Harçlar Kanununun 59 uncu maddesinin (b) bendi gereğince Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıfların iktisap edecekleri gayrimenkullerin ve sair aynı hakların tescilleri ve şerhi gerektiren işlemleriyle bu vakıflara ait tesislerin ve bu tesislerin sonradan iktisap edecekleri gayrimenkullerin ve sair aynı hakların tescilleri ve şerhi gerektiren işlemleri ve bunların terkinleri harçtan istisna edilmiştir.

Söz konusu istisna hükmü Kanunda öngörülen koşulları haiz vakıfların gayrimenkul iktisabı ve tescil işlemleri ile şerhi gerektiren diğer işlemlerine münhasır olup, anılan vakıfların gayrimenkul ve sair aynı hak satış ve devir işlemlerini kapsamamaktadır.

3.8.5. Damga Vergisi İstisnası

488 sayılı Damga Vergisi Kanununun 9 uncu maddesi uyarınca, damga vergisinden istisna edilen kağıtların belirtildiği Kanuna ekli (2) sayılı tablonun “V. Kurumlarla ilgili kağıtlar” başlıklı bölümünün 19 numaralı fıkrasında, Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıfların kuruluş işlemlerinde düzenlenen her türlü kağıtlarla, Türk Silahlı Kuvvetlerini (Jandarma Genel Komutanlığı dahil) güçlendirmek amacıyla kurulmuş vakıfların her türlü işlemlerinde düzenlenen kağıtların damga vergisinden istisna olduğu hükme bağlanmıştır.

3.9. Bakanlar Kurulunca Vakıflara Tanınan Vergi Muafiyetinin Kaldırılması

Bakanlar Kurulu Kararı ile vergi muafiyeti tanınan vakıfların, vergi muafiyetinin kaldırılmasına ilişkin esaslar 1 seri no.lu Vakıflara Vergi Muafiyeti Tanınması Hakkında Genel Tebliğde belirtilmiştir.

Vergi muafiyeti kaldırılan vakıflar, muafiyetin kaldırıldığı tarihten itibaren beş yıl geçmedikçe yeniden vergi muafiyeti talebinde bulunamazlar. Bu sürenin bitiminden sonra vergi muafiyeti talebinde bulunan vakıflara bu Genel Tebliğde yazılı şartları taşımaları koşulu ile yeniden vergi muafiyeti tanınabilir.