

VERGİ PUSULASI

Promosyondur. Para ile satılmaz. Sayı: 11 -- Nisan 2025



AZINLIK VAKIFLARINA BAĞLI OKULLARIN VERGİ MUAFİYETİ ÜZERİNE BİR DEĞERLENDİRME: VAKIFLARCA ALINAN BAĞIŞLAR HANGİ DURUMDA İKTİSADİ İŞLETME OLUŞTURABİLİR?



Yabancıların
Türkiye’de KDV’siz
Taşınmaz Edinmeleri
ile Vatandaşlık
Kazanımlarına İlişkin
Yasal Mevzuatların
Benzerlik ve
Farklılıkları

Emre SAVCI

Credit Note ve Debit Note
Belgelerinin Vergi
Mevzuatındaki Yeri ve
Örnek Muhasebe
Kayıtları

Adem YALÇIN
Ceren CANAKCI

Sermaye Şirketlerinin
Kendi Hisse
Senetlerini veya
Ortaklık Paylarını
Satın Alma Nedenleri
ile Konuya İlişkin Kâr
Dağıtım Sayılan
Haller

Ahmet YAVUZ

VERGİ PUSULASI



7.YIL

Maliye Denetim Elemanları Derneği 3 Aylık Yayın

Sahibi	Maliye Denetim Elemanları Derneği Adına Dernek Başkanı Adile ECEMİŞ GÜLEÇ
Genel Yayın Yönetmeni	Oytun YAĞLITEPE - Seda ERKAN
Sorumlu Yazı İşleri Müdürü	İbrahim Anıl SÜTÇÜ
Dış İlişkiler Koordinatörü ve Reklam Sorumlusu	İbrahim Eren ARSLAN
Yayın Kurulu	Şenay OTO Funda ŞAHİN Ayfer KAYACAN Naciye TAŞKESEN Ömer YÜREK Fırat DEMİR Adem YALÇIN Nasuh ERDÖNMEZ Abdullah YEKELER Ertan DERDİYOK Müslüm KAYMAZ
İstanbul Temsilcisi	Ahmet KESKİNSOY
Ankara Temsilcisi	Halit KORKMAZ
İzmir Temsilcisi	Kazım ATİK
Makale Göndermek İçin	yayin@mded.org
Dizgi ve Görsel Tasarım	Oğuz BEYOĞLU
Yayın Satış ve Yazışma Adresi	Rumeli Cad. Matbaacı Osmanbey Sk. Şükranıye Apt. 34 / 6 Şişli - İSTANBUL (212) 909 13 10 yayin@mded.org www.mded.org
Baskı Cilt	Aryan Basım Tanıtım ve Matbaa Hizmetleri San. Tic. Ltd. Şti. Yüzyıl Mah. Mas-Sit Matbaacılar Sitesi 5. Cadde: No: 57-58 Bağcılar / İstanbul - (212) 544 99 06
Yıllık Abone Bedeli	2.000 TL (KDV Dahil)

- Dergimiz 3 AYLIK DERGİ olup, gönderilen makaleler en az 1 tanesi 10 yıl ve üzeri mesleki kıdeme sahip olan 2 okuma komisyonu üyesi tarafından okunmaktadır.
- Okuma komisyonu tarafından uygun görülen makaleler yayın kurulu kararı ile yayımlanmaktadır. Yazım ve yayın kuralları derginin son sayfasında yer almaktadır.
- Vergi Pusulası Dergisinde yer alan yazı, tablo, şekil veya resimlerin telif hakkı Maliye Denetim Elemanları Derneğine aittir. Bir bölümü veya tamamı Dernek Yönetim Kurulu yazılı izni olmaksızın kopyalanamaz ya da bastırılamaz yazılardan alıntı yapıldığında kaynağın belirtilmesi gerekmektedir.
- Vergi Pusulası Dergisinde yayımlanan yazıların bilimsel ve etik sorumluluğu yazarlara aittir. Bu yazılar Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın veya Vergi Denetim Kurulu'nun görüşü olarak değerlendirilemez

YAZI DANIşMA KURULU

ADI SOYADI	ÜNVANI	GÖREV YERİ
Prof. Dr. Abuzer PINAR	Öğretim Üyesi	Ankara Medipol Üniversitesi
Prof. Dr. Murat BATI	Öğretim Üyesi	19 Mayıs Üniversitesi
Prof. Dr. Murat DEMİR	Öğretim Üyesi	Harran Üniversitesi
Dr. Başar SOYDAN	Öğretim Üyesi	Marmara Üniversitesi
Dr. Mehmet KÜÇÜKKAYA	Öğretim Üyesi	Harran Üniversitesi
Turan ULAŞ	Öğretim Üyesi	Afyon Kocatepe Üniversitesi
Dr. Eyyüp İNCE	Vergi Başmüfettişi (E. Gelirler Kontrolörü)	İstanbul Sektörel-1
Dr. Erdal KOYUNCU	Vergi Başmüfettişi (E. Gelirler Kontrolörü)	İstanbul Sektörel-1
Dr. Gülşen ÖZKAN	Vergi Başmüfettişi (E. Hesap Uzmanı)	Ankara Sektörel-1
Fisun TÜRKMEN	Vergi Başmüfettişi (E. Hesap Uzmanı)	Ankara Sektörel-1
Nazmi KARYAĞDI	E. Baş Hesap Uzmanı	Özel Sektör
Erhan COŞGUN	E.Vergi Başmüfettişi (E. Gelirler Kontrolörü)	Özel Sektör
Hakkı SAYAN	E. Vergi Baş Müfettişi (E. Hesap Uzmanı)	Özel Sektör
Erdal GÜLEÇ	E.Hesap Uzmanı, YMM	Özel Sektör
Naciye TAŞKESEN	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Murat SOFTA	E. Vergi Müfettişi	Özel Sektör
Adile ECEMİŞ GÜLEÇ	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Erkan EŞİT	E. Vergi Müfettişi	Özel Sektör
Çiğdem GÜNEŞ AŞIK	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Hasan AYZİT	Vergi Başmüfettişi	İstanbul Sektörel-1
Mikail OKYAY	E. Vergi Müfettişi	Özel Sektör
Ufuk KAYNAR	E. Vergi Müfettişi	Özel Sektör
Fırat DEMİR	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Bayram MAVİ	Hazine ve Maliye Müfettişi	Teftiş Başkanlığı
Cihad ULUS	Vergi Müfettişi	Ankara Sektörel-1
Ömer ŞENER	E. Vergi Müfettişi	Özel Sektör
Emre SAVCI	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Gökhan USLU	E. Vergi Müfettişi	Özel Sektör
Adem YALÇIN	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Yasin TOPAL	Vergi Müfettişi	Ankara Sektörel-1
Mustafa YILMAZ	Vergi Müfettişi	Ankara Sektörel-1
Hamdi YILDIRIM	E. Vergi Müfettişi	Özel Sektör
Faruk ARSLAN	Vergi Müfettişi	Ankara Sektörel-1
Hüseyin SUNGUR	E. Vergi Müfettişi	Özel Sektör
Behiç BARIŞIK	E. Vergi Müfettişi	Özel Sektör
Kürşat ÖZTÜRK	E. Vergi Müfettişi	Özel Sektör
Yusuf YILDIZ	E. Vergi Müfettişi	Özel Sektör
Sedat KANLI	E. Vergi Müfettişi	Özel Sektör
Salih YILMAZ	E. Vergi Müfettişi	Özel Sektör
Sinan UYGUR	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Ümit Çağlar IŞIKOĞLU	Vergi Müfettişi	Ankara Sektörel-1
Ahmet YAVUZ	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
İkbal BAŞ	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Rıdvan ÖNDER	E. Vergi Müfettişi	Özel Sektör
Bilal KABASAKAL	Vergi Müfettişi	Ankara Sektörel-1
Emre SEZER	Vergi Müfettişi	Ankara Sektörel-1
Murat MUTLU	E. Vergi Müfettişi	Özel Sektör
İbrahim FATİHOĞLU	Vergi Müfettişi	Ankara Sektörel-1
Sercan KOÇ	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Mehmet SUBAŞI	E. Vergi Müfettişi	Özel Sektör
İbrahim Eren ARSLAN	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Yusuf KARATAŞ	Vergi Müfettişi	Ankara Sektörel-1
Ferhat ATA KUL	Hazine ve Maliye Müfettişi	Teftiş Başkanlığı
Halit İslam EK MEN	E. Vergi Müfettişi	Özel Sektör
Nasuh ERDÖNMEZ	Vergi Müfettişi	İzmir Sektörel-1
Pelin ÇOŞKUN	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Harun DOĞAN	E. Vergi Müfettişi	Özel Sektör
Uğur KÜÇÜKKAHYAOĞLU	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Kamil SIR	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Ramazan EFE	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Hasan KAYA	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Murat DÖNMEZ	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Cevdet KAPLAN	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Barış Berk GÜNDOĞMUŞ	Vergi Müfettişi	Ankara Sektörel-1
Haluk AMİL	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Mehmet Nazmi TOR	Vergi Müfettişi	Ankara Sektörel-1
Sibgatullah İMAMOĞLU	Vergi Müfettişi	Ankara Sektörel-1
Alican KARABULUT	Vergi Müfettişi	Ankara Sektörel-1
Naci KAYAKÖZÜ	Vergi Müfettişi	Ankara Sektörel-1
Alican ÖZÜZEYBEK	Vergi Müfettişi	Ankara Sektörel-1

VERGİ PUSULASINDA BU AY

İÇİNDEKİLER

- 10 Fırat DEMİR / Vergi Başmüfettişı**
AZINLIK VAKIFLARINA BAĞLI OKULLARIN VERGİ MUAFİYETİ ÜZERİNE BİR DEĞERLENDİRME: VAKIFLARCA ALINAN BAĞIŞLAR HANGİ DURUMDA İKTİSADİ İŞLETME OLUŞTURABİLİR?
- 23 Emre SAVCI / Vergi Müfettişı**
YABANCILARIN TÜRKİYE'DE KDV'SİZ TAŞINMAZ EDİNMELERİ İLE VATANDAŞLIK KAZANIMLARINA İLİŞKİN YASAL MEVZUATLARININ BENZERLİK VE FARKLILIKLARI
- 32 Adem YALÇIN / Vergi Müfettişı**
Ceren ÇANAKCI / Vergi Müfettiş Yardımcısı
CREDIT NOTE ve DEBIT NOTE BELGELERİNİN VERGİ MEVZUATINDAKİ YERİ ve ÖRNEK MUHASEBE KAYITLARI
- 48 Ahmet YAVUZ / Vergi Müfettişı**
SERMAYE ŞİRKETLERİNİN KENDİ HİSSE SENETLERİNİ VEYA ORTAKLIK PAYLARINI SATIN ALMA NEDENLERİ İLE KONUYA İLİŞKİN KÂR DAĞITIMI SAYILAN HALLER
- 59 Şeyma GÜLER / Vergi Müfettişı**
7524 NO'LU KANUN KAPSAMINDA UZLAŞMA İLE İLGİLİ YAPILAN DEĞİŞİKLİKLER

- 67 Mehmet Gökay AYKAÇ / Vergi Müfettişi**
TÜRK VERGİ SİSTEMİ VE SÜRDÜRÜLEBİLİR KALKINMA: FIRSATLAR VE GELİŞTİRİLMESİ
GEREKEN YÖNLER
- 76 Sinem YEŞİLDAĞ DEMİR / Vergi Müfettişi**
Osman ÇELİK / Vergi Müfettiş Yardımcısı
DAVA YOLUYLA GEÇMİŞ DÖNEME AİT TAHSİL EDİLEN KİRA GELİRİNİN BEYANI
- 85 Seda ERKAN / Vergi Müfettişi**
TÜRKİYE'DEN YURTDIŞI MUKİMİ KİŞİ VE KURUMLARA VERİLEN HİZMETLERE İLİŞKİN
KAZANÇ İSTİSNASINDA ÖZELLİKLİ HUSUSLAR
- 94 MEVZUATTAKİ GELİŞMELER**
Kamil SIR / Vergi Müfettişi
- 108 ÖZELGE BÜLTENİ**
Adem YALÇIN / Vergi Müfettişi
Ahmet YAVUZ / Daire Başkan Yardımcısı
- 121 ULUSLARARASI VERGİLENDİRME**
Dr. Adile Ecemiş GÜLEÇ / Vergi Müfettişi

Değerli Okurumuz,

Vergi Pusulası'nın yeni sayısını istifadelerinize sunmaktan kıvanç duyuyoruz.

Dergimizin bu sayısı, alanında uzman kişilerce hazırlanmış 8 adet makale, seçkin özelge bülteni, vergi mevzuatındaki son değişiklikleri ortaya koyan çalışma ve küresel ölçekte vergicilikteki güncel gelişmelerin yer aldığı uluslararası vergilendirme bölümünden müteşekkildir.

Hiç şüphesiz ki vergi, hayatın her alanına temas etmektedir. Makalelerimizde de bu gerçeklikten hareketle geniş bir konu yelpazesi benimsenmiştir. Buna göre ülkemizin çok kültürlü yapısının yansıması olan azınlık vakıflarına yapılan bağışlar; ülke ekonomimizde son yıllarda büyük yer tutan yabancıya konut satışları; bankacılıkta kullanılan muhtelif belge ve uygulamalar; hisse geri satın alımı (buyback) işlemleri; günden güne önemi artan sürdürülebilirlik kavramı; birçok kesimden vatandaşın hayatında son dönemde yer tutan kira ihtilafları ve yabancı kişilere verilen hizmetler vergisel yönleriyle ele alınmış, ayrıca uzlaşma müessesesinde son yapılan değişiklikler ortaya konmuştur.

Dergimizin bu sayısında emeği geçen tüm meslektaşlarımıza teşekkür eder, eserlerin siz değerli okurlarımız için faydalı olmasını temenni ederiz.

**Vergi Pusulası Dergisi
Yayın Kurulu**

AZINLIK VAKIFLARINA BAĞLI OKULLARIN VERGİ MUAFİYETİ ÜZERİNE BİR DEĞERLENDİRME: VAKIFLARCA ALINAN BAĞIŞLAR HANGİ DURUMDA İKTİSADİ İŞLETME OLUŞTURABİLİR?

Fırat DEMİR

Vergi Başmüfettişi

ORCID No 0000-0002-7573-600x

İletişim: firat.demir@vdk.gov.tr

ÖZET

Tarihi Osmanlı Devletine dayanan cemaat (azınlık) vakıflarına bağlı okullarda gayrimüslim Türk vatandaşlarına parasız eğitim hizmeti verilebilmekte, bu eğitim hizmetinin finansmanı da ilgili azınlık vakıfları tarafından karşılanabilmektedir. Azınlık vakıflarının gelirleri ise ticari faaliyet kaynaklı gelirlerden olmayıp büyük çoğunlukla taşınmaz kira gelirlerinden, bankadaki paralarının nemalanması sonucu elde edilen faiz gelirlerinden ve bağışlar gibi pasif nitelikli gelirlerden oluşmaktadır. Bahse konu okulların giderlerinin karşılanması noktasında vakıflar tarafından kabul edilen bağışlar önemli bir yer tutmaktadır. Bu bağışları vergi mevzuatı açısından önemli kılan unsur ise bağışların kimler tarafından ne amaçla verildiğidir. Alınan bağışlar okullar tarafından verilen eğitim hizmetinin karşılığı olarak öğrencilerin velilerinden alınması durumunda iktisadi işletme oluşması sebebiyle mükellefiyet tesisi gündeme gelebilecekken aynı bağışların öğrenci velileri dışında öğrenciler ve yakınları ile ilgisi bulunmayan kişi ya da kurumlardan elde edilmesi durumunda vergi muafiyetini sekteye uğratacak bir olumsuzluk ortaya çıkmayacaktır.

Anahtar Kelimeler: Azınlık Vakıfları, Muafiyet, Bağış, Kurumlar Vergisi.

GİRİŞ

Türkiye’de vakıflar belirli amaçlarını yerine getirmek üzere kurulmuş hayır kurumlarıdır. Türk Dil Kurumu (TDK)¹ Sözlüğünde vakıf; “Bir hizmetin gelecekte de yapılması için belli şartlarla ve resmî bir yolla ayrılarak bir topluluk veya bir kimse tarafından bırakılan mülk, para”, “Bir topluluk veya bir kimse tarafından bırakılan mülk ve paranın idare edildiği yer”, “Birçok kişi tarafından kurulan ve toplum yararına çalışmayı ilke edinen kuruluş” olarak tanımlanmıştır.

Vakıflar genel hatları ile mazbut vakıflar, mülhak ve esnaf vakıfları, cemaat vakıfları ve yeni vakıflar olarak sınıflandırılmaktadır. Yazımızın üzerine değerlendirmelerde bulunacağı vakıflar Cumhuriyet öncesinde gayrimüslim Türk vatandaşları tarafından kurulan cemaat vakıflarıdır. Bu cemaat vakıflarını oluşturanlar ise Rum, Ermeni ve Musevi kökenli Türk vatandaşlarıdır. Türk Medeni Kanununa göre belli bir cemaati desteklemek amacıyla vakıf kurulması mümkün olmadığından yeni cemaat vakfı kurulması da hukuken şu an için mümkün değildir. Cemaat vakıfları da tıpkı diğer vakıflar gibi Vakıflar Genel Müdürlüğü denetimine tabidir².

Diğer vakıflar gibi azınlık vakıflarının gelirlerini genel olarak sahip oldukları taşınmazlardan (mesken, dükkân, arsa ve arazi vb.) elde ettikleri kira gelirleri, bankalarda bulunan paralarının nemalanması sonucunda

elde edilen faiz gelirleri ve aynı ya da nakdi alınan her türlü bağışlar oluşturmaktadır. Bu vakıflar ticari işletme gibi mal ya da hizmet satışında bulunmamaktadır. Bundan dolayı da bahse konu gelirleri yönünden kurumlar vergisi özelinde vergi muafiyetine sahiptirler. Buna karşın yine bu vakıflar mal veya hizmet satışları gerçekleştirmek istemeleri durumunda vakıftan ayrı bir iktisadi işletme kurmaları gündeme gelecek ve ayrı bir mükellefiyet tesisi ile vergi mükellefi olacaklardır.

Bilindiği üzere ülkemizde eğitim hizmeti devlet eliyle devlet okullarında ve özel kuruluşlar tarafından özel okullarda verilmektedir. Özel okullar kurumlar vergisi mükellefi olup vermiş oldukları eğitim hizmeti karşılığında elde ettikleri kazançlar vergiye tabidir. Bunun yanında Cumhuriyet öncesinde kurulmuş ve 1936 yılında verdikleri beyannameler ile tüzel kişilik kazanmış azınlık vakıflarına bağlı okullarda da eğitim hizmeti verilebilmektedir. Verilen bu eğitim hizmeti genel olarak para ya da benzer bir kazanç getirici unsur karşılığında verilmediğinden dolayı azınlık vakıflarının vermiş olduğu eğitim hizmetleri de vergisel açıdan tıpkı devlet okullarınca verilen eğitim hizmeti gibi değerlendirilmektedir.

Bu yazımızda, kendisine bağlı olan okulların giderlerini karşılayan azınlık vakıflarının elde ettikleri bağışların okullarda verilen bir hizmetin karşılığı olarak alınması

¹ <https://sozluk.gov.tr/>, (Çevrimiçi), S.E.T. 17.02.2025.

² <https://www.vgm.gov.tr/vakiflarimiz/vakiflarimiz/cemaat-vakiflari>, (Çevrimiçi), S.E.T. 18.02.2025.

veya alınmaması durumlarının bir iktisadi işletme oluşturup oluşturmayacağı konusu vergi mevzuatı açısından ele alınmıştır. Bu minvalde yazımızda öncelikle vergi mevzuatı dışındaki kanunlarda ve uluslararası anlaşmalarda azınlık vakıflarına ve vakıflara bağlı okullara ilişkin yapılan tanımlarına yer verilmiş sonrasında ise kurumlar vergisi özelinde azınlık vakıflarının muafiyeti konusu derinlemesine irdelenmiştir. Nihayetinde “değerlendirme ve sonuç” başlıklı son bölümde azınlık vakıflarınca alınan bağışların azınlık vakıflarına bağlı okullarda verilen eğitim hizmetinin karşılığı olup olmamasına göre iktisadi işletme oluşup oluşmayacağı konusu detaylı olarak açıklanmaya çalışılmıştır.

1. VERGİ MEVZUATI DIŞINDAKİ KANUNLARA GÖRE AZINLIK VAKIFLARI

1.1. 4721 Sayılı Medeni Kanun’a Göre Vakıflar

4721 Sayılı Medeni Kanun³ 101’inci maddesine göre vakıflar, gerçek veya tüzel kişilerin yeterli mal ve hakları belirli ve sürekli bir amaca özgülemeleriyle oluşan tüzel kişiliğe sahip mal toplulukları olarak kabul edilmektedirler. Bir malvarlığının bütünü veya gerçekleşmiş ya da gerçekleşeceği anlaşılan her türlü geliri veya ekonomik değeri olan haklar vakfedilebilir. Mezkur madde uyarınca Cumhuriyetin Anayasa ile belirlenen niteliklerine ve Anayasanın temel

ilkelerine, hukuka, ahlâka, millî birliğe ve millî menfaatlere aykırı veya belli bir ırk ya da cemaat mensuplarını desteklemek amacıyla vakıf kurulamayacaktır.

Medeni Kanun’un 106’ncı maddesine göre vakfın adı, amacı, bu amaca özgülenen mal ve haklar, vakfın örgütlenme ve yönetim şekli ile yerleşim yeri vakıf senedinde gösterilmelidir. Diğer taraftan vakıfların, vakıf senedindeki hükümleri yerine getirip getirmediikleri, vakıf mallarını amaca uygun biçimde yönetip yönetmediikleri ve vakıf gelirlerini amaca uygun olarak harcayıp harcamadıkları Medeni Kanun’un 111’inci maddesi kapsamında Vakıflar Genel Müdürlüğü ve üst kuruluşlarınca denetlenmektedir.

1.2. 5737 Sayılı Vakıflar Kanunu Yönünden Vakıflar

5737 sayılı Vakıflar Kanunu’nun⁴ “Tanımlar” başlıklı 3’üncü maddesine göre vakıflar; mazbut, mülhak, **cemaat** ve esnaf vakıfları ile yeni vakıfları kapsamaktadır. Aynı maddede cemaat vakıfları da tanımlanmış olup, tanıma göre vakfiyeleri olup olmadığına bakılmaksızın 2762 sayılı Vakıflar Kanunu (mülga) gereğince tüzel kişilik kazanmış, mensupları Türkiye Cumhuriyeti vatandaşı olan Türkiye’deki gayrimüslim cemaatlere ait vakıflar cemaat vakfı olarak tarif edilmiştir.

³ 08.12.2001 Tarih ve 24607 Sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

⁴ 27.02.2008 Tarih ve 26800 Sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

1.3. 5580 Sayılı Özel Eğitim Kurumları Kanunu Yönünden Vakıflar

5580 Sayılı Özel Eğitim Kurumları Kanunu'nun⁵ “Tanımlar” başlıklı 2'nci maddesinin birinci fıkrasının (e) bendinde azınlık okullarına ilişkin; Rum, Ermeni ve Musevî azınlıklar tarafından kurulmuş, Lozan Antlaşması ile güvence altına alınmış ve kendi azınlığına mensup Türkiye Cumhuriyeti uyruklu öğrencilerin devam ettiği okul öncesi eğitim, ilköğretim ve ortaöğretim özel okullarının azınlık okulları olduğu ifade edilmiştir.

Bahse konu Kanun'un 5'inci maddesinin birinci fıkrasının (c) bendinde azınlık okullarına ilişkin esaslarda belirlenmiş olup, anılan bentte, 23/8/1923 tarihli ve 340 sayılı Kanuna bağlı Antlaşmanın 40 ve 41'inci maddeleriyle ilgisi bulunan okulların özellik göstermesi gereken hususlarının yönetmelikle tespit edileceği; bu yönetmeliğin, ilgili ülkelerin bu konulardaki müteakıl mevzuat ve uygulamaları dikkate alınmak suretiyle hazırlanacağı; Yönetmelikte belirtilmeyen hususlarda resmî okullar mevzuatının uygulanacağı ve bu okullarda yalnız kendi azınlığına mensup Türkiye Cumhuriyeti vatandaşlarının çocuklarının okuyabileceği hüküm altına alınmıştır.

2.24 Temmuz 1923 Tarihli Lozan Barış Antlaşmasında Vakıflara İlişkin Yer Verilen Düzenlemeler

Usulüne göre yürürlüğe konulmuş Milletlerarası andlaşmaların kanun hükmünde olduğu ve bu anlaşmalar hakkında Anayasaya aykırılık iddiası ile Anayasa Mahkemesine başvurulamayacağı, usulüne göre yürürlüğe konulmuş temel hak ve özgürlüklere ilişkin milletlerarası andlaşmalarla kanunların aynı konuda farklı hükümler içermesi nedeniyle çıkabilecek uyuşmazlıklarda milletlerarası andlaşma hükümlerinin esas alınacağı T.C. Anayasası'nın⁶ 90'ıncı maddesinin beşinci fıkrasında düzenlenmiştir.

Bir önceki başlıkta 5580 Sayılı Özel Eğitim Kurumları Kanunu'nun 2'nci maddesinin birinci fıkrasının (e) bendinde atıf yapılan Lozan Barış Antlaşmasının⁷ 37 ila 45'inci maddelerinde azınlıklara ilişkin hükümlere yer verilmiş olup, söz konusu maddeler “Azınlıkların Korunması” başlıklı Üçüncü Bölümde yer almaktadır. Azınlıkların Türkiye'deki eğitim faaliyetlerini ilgilendiren ilgili bölümdeki 40 ve 41'nci maddeleri aşağıdaki gibidir;

“Madde 40 — Müslüman olmayan azınlıklara ilintili olan Türk yurttaşları

⁵ 14.02.2007 Tarih ve 26434 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

⁶ 09.11.1982 Tarih ve 17863 (Mükerrer) Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

⁷ <https://www.ismetinonu.org.tr/lozan-baris-antlasmasi-tam-metni/>, (Çevrimiçi), S.E.T. 18.02.2025.

hukuk bakımından ve fiilen öteki Türk yurttaşlarına uygulanan işlemlerin ve sağlanan güvencelerin tıpkısından yararlanacaklar ve özellikle, harcamaları kendilerince yapılmak üzere, her türlü yardım, dinsel ya da sosyal kurumları, *her türlü okul ve benzeri öğretim ve eğitim kurumları kurma, yönetme ve denetleme ve buralarda kendi dillerini özgürce kullanma ve dinsel ayinlerini serbestçe yapma bakımından eşit bir hakka sahip bulunacaklardır.*

Madde 41 — Genel öğretim konusunda Türk Hükümeti, Müslüman olmayan yurttaşların önemli bir oranda yerleşmiş oldukları kentler ve kasabalarda, bu Türk yurttaşlarının çocuklarının ilk okullarda kendi dilleriyle öğretim görmelerini sağlamak üzere, gerekli kolaylığı gösterecektir. Bu hüküm Türk Hükümetinin söz konusu okullarda Türk dilinin öğretilmesini zorunlu kılmasına engel olmayacaktır.

Müslüman olmayan azınlıklara ilintili Türk yurttaşlarının önemli oranda bulundukları kentlerde ya da kasabalarda, bu azınlıklar Devlet bütçesi Belediye ya da benzeri bütçelerde eğitim, din, ya da yardım amacıyla genel gelirlerden verilecek paralardan yararlanma ve ödenek ayrılması konusunda hakça bir pay alacaklardır. Söz konusu paralar ilgili kurumların, yetkili temsilcilerine ödenecektir.”

3.VERGİ MEVZUATI AÇISINDAN AZINLIK VAKIFLARININ MUAFİYETİ

3.1. Kurumlar Vergisi Yönünden

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu⁸ (KVK)’nın 1’nci maddesinin birinci fıkrasına göre kurumlar vergisinin mükellefleri; sermaye şirketleri, kooperatifler, iktisadî kamu kuruluşları, dernek veya vakıflara ait iktisadî işletmeler ve iş ortaklıklarıdır. Mezkur maddeye göre dernek ve vakıflar kurumlar vergisi mükellefi olmayıp bunlara bağlı iktisadi işletmeler kurumlar vergisi mükellefi olarak kabul edilmektedir. KVK’nın 2’nci maddesinde mükelleflere ilişkin açıklamalar yapılmış olup anılan maddenin beşinci fıkrası uyarınca, vakıflara ait veya bağlı olup faaliyetleri devamlı bulunan ve aynı maddenin birinci ve ikinci fıkraları dışında kalan ticarî, sınai ve ziraî işletmeler ile benzer nitelikteki yabancı işletmelerden vakıfların iktisadî işletmelerinin anlaşılması gerektiği hüküm altına alınmıştır. Ayrıca KVK’nın uygulanmasında cemaatler vakıf olarak sayılmaktadır.

Mezkur Kanun maddesinin 6’ncı fıkrasına göre, vakıflara ait iktisadî işletmelerin kazanç amacı gütmemeleri, faaliyetlerinin kanunla verilmiş görevler arasında bulunması, tüzel kişiliklerinin olmaması, bağımsız muhasebelerinin ve kendilerine ayrılmış sermayelerinin veya iş yerlerinin bulunmaması

⁸ 21.06.2006 Tarih ve 26205 Sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

mükellefiyetlerini etkilememekte yine mal veya hizmet bedelinin sadece maliyeti karşılayacak kadar olması, kâr edilmemesi veya kârın kuruluş amaçlarına tahsis edilmesi bunların iktisadî niteliğini değiştirmemektedir.

3.2. 1 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği

KVK'nın uygulanmasına ilişkin açıklamaları içeren 1 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nin9 "I-Mükellefiyet" başlıklı bölümünün "2.4. Dernek veya vakıflara ait iktisadi işletmeler" alt başlıklı bölümünde vakıflara ilişkin aşağıdaki açıklamalara yer verilmiştir.

"...

4721 sayılı Türk Medeni Kanununa göre vakıf; gerçek veya tüzel kişilerin yeterli mal ve hakları belirli ve sürekli bir amaca özgülemeleri ile oluşan tüzel kişiliğe sahip mal topluluklarıdır.

Kurumlar Vergisi Kanununun 1 inci maddesinin birinci fıkrasının (ç) bendi hükmüne göre, dernek veya vakıflar (tüzel kişiliği itibarıyla) kurumlar vergisinin konusu dışında olup bunlara ait iktisadi işletmelerin kurumlar vergisi mükellefiyeti bulunmaktadır.

Kurumlar Vergisi Kanununun 2 nci maddesine göre dernek veya vakıflara ait veya bağlı olup faaliyetleri devamlı bulunan ve sermaye şirketleri ile kooperatifler dışında kalan ticari, sınai ve zirai işletmeler ile benzer nitelikteki yabancı işletmeler, dernek

9 03.04.2007 Tarih ve 26482 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

veya vakıflara ait iktisadi işletmeler olarak tanımlanmıştır. Bu durumda, dernek veya vakıflara ait veya bağlı olup faaliyetleri devamlı bulunan ticari, sınai ve zirai işletmeler ile benzer nitelikteki yabancı işletmeler kurumlar vergisi mükellefidirler.

İktisadi işletmenin belirlenmesinde Kanunun 2 nci maddesinin beşinci fıkrasında belirlenen koşullar dikkate alınacak olup işletmelerin belirgin özellikleri bağlılık, devamlılık ve faaliyetin ticari, sınai veya zirai bir mahiyet arz etmesidir. Diğer bir anlatımla iktisadi işletmenin unsurları, ticari faaliyetin de temel özelliklerinden olan, bir organizasyona bağlı olarak piyasa ekonomisi içerisinde bedel karşılığı mal alım-satımı, imalatı ya da hizmet ifaları gibi faaliyetlerdir. Kanun, bu gibi halleri tek tek saymak yerine, dernek ya da vakıf tarafından piyasa ekonomisi içerisinde icra edilen tüm iktisadi faaliyetleri kapsama almıştır.

Dernek veya vakfa ait bir iktisadi işletmenin varlığından söz edilebilmesi için iktisadi işletmenin;

- **Dernek veya vakfa ait veya bağlı olması (ait olma, sermaye bakımından; bağlı olma ise idari bakımdan bağlılığı ifade eder),**

- **Sermaye şirketi veya kooperatif şeklinde kurulmamış olması,**

- **Ticari, sınai veya zirai alanda devamlı olarak faaliyette bulunması gerekmektedir.**

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 edilir.**

Ticari organizasyon, 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.

Örneğin;

- Bir dernek tarafından (telif ve yayın hakkı elinde bulundurulmak suretiyle) bir kitabın yayınlanarak satışa sunulması halinde, bir defada yapılmış olsa dahi piyasaya sunularak birden fazla kişiye pazarlanması nedeniyle devamlılık unsuru gerçekleşmiş olacaktır. Pazarlama işleminin bir defada herhangi bir dağıtım şirketi aracılığı ile yapılmış olması da durumu değiştirmeyecektir.

- Bir dernek tarafından (daha önce herhangi bir şekilde basım ve dağıtım yapılmamış) bir kitabın telif ve yayın hakkının satılması halinde iktisadi işletmeden söz edilemeyecektir.

- Bir derneğin bir defaya mahsus olmak üzere basımını yaparak satışa sunacağı kitaptan elde edilecek gelir, devamlı olarak yapılan bir faaliyet sonucu elde edilmiş sayılacağından, iktisadi işletme oluşacak ve söz konusu gelirler de kurumlar vergisine tabi tutulacaktır.

- Bir derneğin nakit varlıklarının bir kısmının, derneğin 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 derneğe bağlı bir iktisadi işletmenin varlığı söz konusu olmayacaktır. Ancak, söz konusu derneğin, üyelerinden aidat veya bağış adı altında topladığı ve/veya üyelerin değerlendirilmek üzere verdikleri paralarla 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.

Ekonomik faaliyetin ticari organizasyonu gerektirmesi ve yılda birden fazla tekrar ettirilmesi veya her yıl bir defa olmakla beraber müteakip yıllarda ya da birkaç yıl arayla yapılmasına karşılık periyodik olarak tekrar etmesi durumunda da bu faaliyetin devamlı olduğunun kabulü gerekmektedir.

Örneğin; aynı vergilendirme döneminde birden fazla veya birden fazla vergilendirme döneminde periyodik olarak, ticari bir organizasyon çerçevesinde çay, yemek, tiyatro, kermes, konser gibi faaliyetlerin düzenlenmesi ve bu faaliyetlerden dolayı gelir elde edilmesi nedeniyle oluşacak olan iktisadi işletme için kurumlar vergisi mükellefiyetinin tesis edilmesi gerekecektir.

Yapılan işlemlerin ticari mahiyet arz etmemesi durumunda, devamlı bir ekonomik faaliyet söz konusu olmayacaktır.

Örneğin, bir derneğin üç yıl önce satın aldığı nakil vasıtalarından aynı yıl içinde bir veya bir kaçını elden çıkartması halinde, devamlı surette yapılan bir iktisadi faaliyetten bahsedilemeyecektir.

Faaliyetin dönemsel veya mevsimlik olması (havuz ve plaj işletmeciliği gibi), işin niteliği nedeniyle faaliyetin devamlılığına engel teşkil etmemektedir.

Bütün bu koşulları taşıyan iktisadi işletmelerin sermaye şirketi veya kooperatif şeklinde kurulmamaları da şarttır. Aksi halde, dernek veya vakfa ait iktisadi işletme olarak değil, sermaye şirketi ya da kooperatif olarak müstakilen vergiye tabi tutulurlar.

Anılan şartları taşıyan dernek veya vakıfların iktisadi işletmeleri;

- *Kazanç gayesi güdüp gütmediklerine,*
- *Faaliyetin, kanunla verilmiş görevler arasında bulunup bulunmamasına,*

- *Tüzel kişiliğe sahip olup olmamalarına,*
- *Bağımsız muhasebelerinin bulunup bulunmamasına,*
- *Kendilerine tahsis edilmiş sermaye veya iş yerlerinin olup olmadığına*

bakılmaksızın vergiye tabi tutulurlar.

Diğer taraftan,

- *Satılan mal veya hizmete ait bedelin sadece maliyeti karşılayacak kadar olması,*
- *Kâr edilmemesi,*
- *Kârın kuruluş amaçlarına tahsis edilmesi bunların iktisadi işletme olma vasfını değiştirmeyecektir.*

Kazanç sağlama amacı olmasa dahi işletmenin konusunun ve faaliyetinin, her türlü mal ve hizmet satışı ya da bunlara benzer şekillerde olması ve devamlı surette yapılması durumlarında da dernek veya vakıflara ait iktisadi işletme olduğu kabul edilecektir.

İktisadi işletmenin tanımı içinde yer alan ve devamlı olarak yapılan ticari, sınai veya zirai faaliyetten söz edebilmek için bu işletmenin tedavül ekonomisine katılması, başka bir ifadeyle işletmede üretilen veya alınan malların veya verilen hizmetin bir bedel karşılığı satılmış olması gerekir. Aksi halde diğer unsurlar var olsa dahi bir iktisadi işletmenin varlığından söz edilemez.

Buna göre dernek veya vakıfların eğitim ve sağlık gibi bir takım hizmetleri bir bedel karşılığı olmaksızın yerine getirmeleri halinde,

bu faaliyetler dernek veya vakfa bağlı iktisadi işletme olarak nitelendirilmeyecektir. Ancak, sözü edilen hizmetlerin yerine getirilmesi için yapılan masrafların hizmet verilenlerden tahsil edilmesi veya bu kişilerden veya ailelerinden bağış adı altında bir bedel alınması durumunda, bu faaliyetler, dernek veya vakfa ait iktisadi işletme olarak kabul edilecek ve kurumlar vergisine tabi olacaktır.

Dernek veya vakıflara ait veya bağlı olarak faaliyet gösteren ve tüzel kişiliği bulunan iktisadi işletmelerce elde edilen kazançlar üzerinden tarh edilecek kurumlar vergisinin muhatabı anılan iktisadi işletmelerdir. Ancak, bu işletmelerin ayrı bir tüzel kişiliklerinin olmaması halinde tarhiyatın muhatabı iktisadi işletmenin ait veya bağlı olduğu dernek veya vakıf olacaktır.

...

Ayrıca, ... vakıflara Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınmış olması, bunlara bağlı iktisadi işletmelerin vergilendirilmesine engel teşkil etmemektedir.

Yabancı dernek veya vakıflara ait olup da sermaye şirketleri ve kooperatifler haricinde kalan iktisadi işletmelerin vergilendirilmesinde de yukarıda yapılan açıklamalar geçerli olacaktır.”

Bu kapsamda vakfiyeleri olup olmadığına bakılmaksızın 2762 sayılı Vakıflar Kanunu (mülga) gereğince tüzel kişilik kazanmış ve mensupları Türkiye Cumhuriyeti vatandaşı olan Türkiye’deki gayrimüslim cemaatlara

ait cemaat vakıflarının tüzel kişilikleri itibarıyla kurumlar vergisi mükellefiyeti bulunmamaktadır. Bununla beraber bu vakıflara bağlı iktisadi işletme oluşturacak nitelikteki ticari, sınai ve zirai faaliyetlerin kurumlar vergisine tabi tutulması ve oluşacak iktisadi işletme nezdinde de vakfın tüzel kişiliğinden ayrı olarak kurumlar vergisi mükellefiyeti tesis edilmesi gerekecektir.

3.3. Gelir İdaresi Başkanlığının Görüşü

Özelge talebi ile “Milli Eğitim Bakanlığı tarafından Vakfa bağlı azınlık okullarına yapılan hibe mahiyetindeki eğitim ve öğretim desteği ödemelerinin vergisel boyutu” konulu soru üzerine İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen 02/09/2019 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.17.01- KDV.21-706357 sayılı özelgede aşağıdaki açıklamalarda bulunulmuştur.

“...

Bu çerçevede; vakfınıza bağlı olarak faaliyette bulunan okullarda sadece kendi vakfınıza mensup olan Türkiye Cumhuriyeti uyruklu gayrimüslim öğrencilere eğitim hizmeti verilmesi ve verilen bu eğitim hizmetinin herhangi bir ücrete ya da ücret tarifesine tabi olmaması; bu öğrencilerin ekonomik durumuna bakılmaksızın eğitim hizmetinden eşit bir şekilde yararlandırılması, vakfınıza yapılan bağışların, eğitim hizmetlerinin bir karşılığı olarak verilmemesi, eğitim hizmeti karşılığında yapılan masrafların tamamına yakınının vakfınız tarafından finanse edilmesi

ve eğitim hizmetinin piyasa ekonomisi içerisinde rekabet eşitsizliği yaratmayacak şekilde verilmesi halinde, vakfınız tarafından verilen eğitim faaliyetleri dolayısıyla vakfinıza bağlı bir iktisadi işletme oluşması söz konusu değildir.

Öte yandan, 5580 sayılı Özel Eğitim Kurumları Kanununun ek 1 inci maddesi uyarınca Milli Eğitim Bakanlığı tarafından, vakfinıza bağlı okullarda öğrenim gören öğrenciler için, yapılan hibe mahiyetindeki eğitim ve öğretim desteğine ilişkin ödemeler dolayısıyla da vakfinıza bağlı bir iktisadi işletme oluşmayacağı tabiidir.

...”

4.DEĞERLENDİRME VE SONUÇ

5737 sayılı Vakıflar Kanunu’nda cemaat ve esnaf vakıfları Vakıf olarak tanımlanmıştır. Aynı zamanda vakfiyeleri olup olmadığına bakılmaksızın 2762 sayılı Vakıflar Kanunu (mülga) gereğince tüzel kişilik kazanmış, mensupları Türkiye Cumhuriyeti vatandaşı olan Türkiye’deki gayrimüslim cemaatlere ait vakıflar cemaat vakfı olarak tarif edilmiştir. 5580 Sayılı Özel Eğitim Kurumları Kanunu’nda azınlık okullarına ilişkin; Rum, Ermeni ve Musevî azınlıklar tarafından kurulmuş, Lozan Antlaşması ile güvence altına alınmış ve kendi azınlığına mensup Türkiye Cumhuriyeti uyruklu öğrencilerin devam ettiği okul öncesi eğitim, ilköğretim ve ortaöğretim özel okullarının azınlık okulları olduğu ifade edilmiştir.

Bilindiği üzere Azınlık okullarının giderlerinin büyük bir bölümü bağlı olduğu vakıflar tarafından karşılanmaktadır. Bu vakıflar Cumhuriyet öncesinde de faaliyetlerine devam eden kurumlar olup, 1936 yılında Rum, Ermeni ve Musevî cemaat vakıfları düzenlediği beyannameler ile Vakıflar Genel Müdürlüğü’ndeki kütüğe tescil ve kayıt yaptırmışlardır. Bu şekilde vakfiyesi bulunmayan bu kurumlar “Vakıf” olarak kabul edilmiştir.

Azınlık vakıflarına bağlı okulların maddi açıdan her türlü giderlerinin ilgili vakıflar tarafından karşılanması söz konusu vakıfların gelirlerinin kaynağının vergi mevzuatı açısından ele alınmasını gerekli kılabilir. Özellikle Azınlık vakıflarına yapılan bağışların okula gelen öğrencilerin eğitim ücretleri olup olmadığı, söz konusu bağışların velilerin eğitim ücretlerinin vergilendirilmemesi için bağış adı altına ödenip ödenmediği, ayrıca bu durumun iktisadi işletme oluşturup oluşturmadığının tespiti vergilendirme açısından önem arz etmektedir.

KVK’nın 1’nci maddesinin birinci fıkrasına göre kurumlar vergisinin mükellefleri arasında vakıflara ait iktisadî işletmelerde sayılmıştır. Mezkur maddeye göre vakıflar kurumlar vergisi mükellefi olmayıp bunlara bağlı iktisadi işletmeler kurumlar vergisi mükellefi olarak kabul edilmektedir. KVK’nın 2’nci maddesinde vakıflara ait veya bağlı olup faaliyetleri devamlı bulunan ve aynı

maddenin birinci ve ikinci fıkraları dışında kalan ticarî, sınai ve zirai işletmeler ile benzer nitelikteki yabancı işletmelerden vakıfların iktisadî işletmelerinin anlaşılması gerektiği hüküm altına alınmıştır. Ayrıca KVK'nın uygulanmasında cemaatler vakıf olarak sayılmaktadır.

Bu kapsamda vakfiyeleri olup olmadığına bakılmaksızın 2762 sayılı Vakıflar Kanunu (mülga) gereğince tüzel kişilik kazanmış ve mensupları Türkiye Cumhuriyeti vatandaşı olan Türkiye'deki gayrimüslim cemaatlara ait cemaat vakıflarının tüzel kişilikleri itibarıyla kurumlar vergisi mükellefiyeti bulunmamaktadır. Bununla beraber bu vakıflara bağlı iktisadi işletme oluşturacak nitelikteki ticari, sınai ve zirai faaliyetlerin kurumlar vergisine tabi tutulması ve oluşacak iktisadi işletme nezdinde de vakfin tüzel kişiliğinden ayrı olarak kurumlar vergisi mükellefiyeti tesis edilmesi gerekecektir. Kanun hükmü uyarınca hâlihazırda Türkiye'de amaçları uyarınca faaliyette bulunan azınlık vakıfları, iktisadi işletmesi bulunmayan ve buna bağlı olarak da kurumlar vergisi mükellefi olmayan gayrimüslim cemaat vakıfları olarak faaliyetlerini sürdürmektedir.

1 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin ilgili bölümünde vakıflara ilişkin yapılan açıklamalarda vakıfların faaliyetlerinin hangi durumlarda iktisadi işletme oluşturabileceği açıklanmıştır. Buna göre, iktisadi işletmenin unsurları, ticari faaliyetin de temel özelliklerinden olan, bir

organizasyona bağlı olarak piyasa ekonomisi içerisinde bedel karşılığı mal alım-satımı, imalatı ya da hizmet ifaları gibi faaliyetlerdir. Bunun yanı sıra herhangi bir vakfa ait iktisadi işletmenin varlığından söz edilebilmesi için iktisadi işletmenin vakfa ait veya bağlı olması, sermaye şirketi veya kooperatif şeklinde kurulmamış olması ve ticari, sınai veya zirai alanda devamlı olarak faaliyette bulunması gerekmektedir.

Ticari faaliyetin tespitinde devamlılık unsuru önemli olduğundan dolayı faaliyetin organizasyon gerektirmesi veya amacının ticari olması durumunda devamlılık unsurunun varlığı kabul edilecektir.

Tebliğ açıklamalarına göre ticari organizasyon; sermaye tahsisi, işyeri açılması, personel istihdamı, ticaret siciline kaydolmak gibi unsur ve şartlardan tümü veya bir kısmı yerine getirilmek suretiyle belirli şekilde kurulmuş olacaktır. Yine anılan Tebliğe göre, iktisadi işletmenin tanımı içinde yer alan ve devamlı olarak yapılan ticari, sınai veya zirai faaliyetten söz edebilmek için bu işletmenin tedavül ekonomisine katılması, başka bir ifadeyle işletmede üretilen veya alınan malların veya verilen hizmetin bir bedel karşılığı satılmış olması gerekir. Aksi halde diğer unsurlar var olsa dahi bir iktisadi işletmenin varlığından söz edilemez.

Bu bağlamda vakıfların eğitim hizmetlerini bir bedel karşılığı olmaksızın yerine getirmeleri halinde, bu faaliyetler vakfa bağlı iktisadi işletme olarak nitelendirilmeyecektir. Ancak,

sözü edilen hizmetlerin yerine getirilmesi için yapılan masrafların hizmet verilenlerden tahsil edilmesi veya bu kişilerden veya ailelerinden bağış adı altında bir bedel alınması durumunda, bu faaliyetler, vakfa ait iktisadi işletme olarak kabul edilecek ve kurumlar vergisine tabi olacaktır.

Öte yandan konuyla alakalı olarak İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen özeldede de Tebliğ açıklamalarına benzer açıklamalarda bulunulmuştur.

Azınlık vakıflarının yöneticilerinin (idare edenlerinin) bağışlar yönünden bağışçı

profilinin kim olduğunu bilmesi ve ona göre adım atması gerekmektedir. Zira okul giderleri yıllara göre artış gösteren kalemler arasında yer aldığından dolayı velilerden bağış alıp almama gündeme gelebilecektir. Okullarda eğitim gören öğrencilerin velileri verilen eğitim hizmetinin kalitesinin düşmemesi vb. sebeplerle okul yönetimine bağış verme ya da okula bağlı vakfa bağış yapma niyetinde olabilirler. Bu durum son derece makul ve iyi niyetli olarak kabul edilse bile vergi muafiyetini ortadan kaldıracak bir tutum olarak karşımıza çıkabilir.

TÜİK'in 05.12.2024 tarihli yayınladığı eğitim harcamalarıyla alakalı 2021-2023 yıllarına ilişkin verileri¹⁰ aşağıdaki gibidir;

Özel eğitim kurumlarınca yapılan toplam harcama, 2021-2023							
(MilyonTL)							
Ortaöğretim Toplam (Okul Öncesi + İlkokul + Ortaokul)	Yıl	Toplam Harcama	Toplam Harcama Önceki Yıla Göre Artış Oranı	Cari Harcama Toplamı	Personel Harcamaları Toplamı	Personel Dışı Cari Harcama Toplamı	Sermaye Harcaması Toplamı
	2021	19.770		16.807	9.333	7.473	2.963
	2022	36.620	0,85	31.760	17.613	14.148	4.859
	2023	65.531	0,79	57.881	35.102	22.779	7.651

Yukarıdaki tabloya sadece 2021 ila 2023 yıllarına ilişkin Özel eğitim kurumlarınca yapılan toplam harcamalar alınmıştır. Tabloya bakıldığında özel eğitim kurumlarının harcamalarının yarısından çoğunu personel harcamaları oluşturmaktadır. Personel harcamaları içerisinde bulunduğu üzere öğretmen ücretleri de yer almaktadır. Yine 2023 yılından bir önceki yıla göre eğitim harcamalarındaki artış oranı %79 olarak gerçekleşmiştir. Özel okul harcamalarının her yıl ciddi oranda artış göstermesinde son birkaç yıldır yaşanan enflasyonist dönemin de etkisi yadsınamaz.

¹⁰ <https://data.tuik.gov.tr/Bulten/Index?p=Egitim-Harcamalari-Istatistikleri-2023-53557>, (Çevrimiçi), S.E.T. 19.02.2025.

Eğitim harcamalarındaki artış göze alındığında azınlık vakıf yöneticilerinin alınan bağışları artırmaya yönelik girişimlerde bulunabilmeleri ya da öğrenci velilerinin okula bağlı vakıflara bağış yapmak istemeleri gündeme gelebilir. Velilerce yapılan bağışların verilen eğitim hizmetinin karşılığı olarak algılanması durumunda iktisadi işletme oluşacak ve vakfa bağlı bir iktisadi işleme kurulup mükellefiyet tesis edilmesi gerekebilecektir. Tabi iktisadi işletme oluşmasına ilişkin söz konusu bağışların -tek seferde çok cüzi bir rakam olarak ve bir veya birkaç veliden alınması durumu- yerine her bir veliden sürekli olarak (örneğin her ay) cüzi olmayacak şekilde alınması durumunun kastedildiği izahtan varestedir.

Sonuç olarak vergi mevzuatımıza göre, azınlık vakıflarınca alınan ve ilgili vakfa bağlı okulun giderleri için kullanılan bağışların; Türkiye Cumhuriyeti uyruklu Rum, Ermeni ve Musevi kökenli gayrimüslim öğrencilere eğitim hizmeti verilmesi amacıyla faaliyette bulunan okulların eğitim hizmetine yönelik her türlü giderlerini (öğretmen maaşı, çalıştırılan işçi maaşları, servis maliyeti, yemekhane giderleri, temizlik ve güvenlik giderleri vb.) karşılamak üzere kullanılması, bu eğitim hizmetinin karşılığının bağışlar yoluyla herhangi bir ücrete ya da ücret tarifesine tabi olmaması, azınlık vakıflarına yapılan bağışların eğitim hizmetlerinin bir karşılığı olarak verilmemesi, eğitim hizmeti karşılığında yapılan masrafların tamamına yakınının ilgili

azınlık vakıfları tarafından finanse edilmesi gibi şartların sağlanması halinde azınlık vakıflarına bağlı okullar tarafından verilen eğitim faaliyetleri dolayısıyla alınan bağışlar yönünden bir iktisadi işletme oluşmayacak, başka bir ifade ile anılan vakıfların vergi muafiyeti devam edecektir.

KAYNAKÇA

1. <https://data.tuik.gov.tr/Bulten/Index?p=Egitim-Harcamalari-Istatistikleri-2023-53557>, (Çevrimiçi), S.E.T. 19.02.2025
2. <https://sozluk.gov.tr/>, (Çevrimiçi), S.E.T. 17.02.2025.
3. <https://www.ismetinonu.org.tr/lozan-baris-antlasmasi-tam-metni/> (Çevrimiçi), S.E.T. 18.02.2025
4. <https://www.vgm.gov.tr/vakiflarimiz/vakiflarimiz/cemaat-vakiflari>, (Çevrimiçi), S.E.T. 18.02.2025
5. T.C. Anayasası (1982)
6. 4721 Sayılı Medeni Kanun
7. 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu
8. 5580 Sayılı Özel Eğitim Kurumları Kanunu
9. 5737 sayılı Vakıflar Kanunu
10. 1 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği
11. İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen 02/09/2019 tarih



Gürok Grup 75 Yaşında!

Gürok Grup olarak 1948'den bu yana Türkiye'yi ileriye taşıyan projelerle üretmeye devam ediyoruz.

Yenilikçi ve vizyoner bakış açımızla dünya markaları yaratma hedefiyle çalışıyor, Cumhuriyetimizin 100. yılında 75. yaşımızı kutlarken üretim ve ihracat rekorlarıyla ülkemize değer katıyoruz.

Kültürel mirasımızla gelecek arasında kurduğumuz bağla topluma değer katan projeler üretiyor; yaptığımız her işte dünya, toplum ve insanı odağımıza alarak daha iyi bir gelecek için var gücümüzle çalışıyoruz.

