

+

MADDE METNİ :

MADDE 3 : MUAFİYETLER

Madde 3 -Aşağıda yazılı şahıslar Veraset ve İntikal Vergisinden muaftır:

a) Amme İdareleri, emekli ve yardım sandıkları, sosyal sigorta kurumları, umumî menfaate hadim cemiyetler, siyasi partiler ve bunlara ait olan veya bunların aralarında kurdukları teşekküllerden Kurumlar Vergisine tâbi olmayanlar;

b) Yukarıdaki fıkrada sayılanlar dışında kalan hükmi şahıslara ait olup umumun istifadesi için ilim, araştırma, kültür, sanat, sıhhat, eğitim, din, hayır, imar, spor gibi maksatlarla kurulan teşekküller;

c) Yabancı Devletlerin Türkiye'de bulunan elçi, maslahatgüzar ve konsolosları (Fahri konsoloslar hariç) ile elçilik ve konsolosluklara mensup olan ve o Devletin tâbiyetinde bulunan memurları ve Türkiye'de resmî bir vazifeye memur edilenler ile bu sayılanların aileleri efradı (Mütekabiliyet şartıyla) (Türk tâbiyetinde bulunan şahıslardan veraset tarikiyle veya sair suretle mal iktisabedenlerle yukarda sayılanların dışında kalıp da Türkiye'de ikamet eden şahısların Türkiye'de bulunan mallarını veraset tarikiyle veya sair suretle iktisabedenler hariç).

MADDE İLE İLGİLİ GENEL TEBLİĞLER :

<u>Tebliğ No</u>	<u>Bölüm</u>
1	3

+

+

MADDEYE İLİŞKİN YORUM VE AÇIKLAMALAR :

1. GENEL OLARAK MUAFİYET

Genel olarak muafiyet, çeşitli iktisadî, sosyal ve teknik sebeplerle bazı kişi veya grupların vergileme dışında bırakılmasıdır. Toplumsal gelişmeye katkı ve toplumun istifadesi amacıyla kurulan, genel halk yararı gözetilen ve ticarî amaç gütmeyen bazı kurum ve kuruluşlar, bir çok vergide olduğu gibi Veraset ve İntikal Vergisinde de muafiyet kapsamına alınarak desteklenmiştir. Bunlar ismen sayılarak vergi muafiyeti tanınanlar ve ismen sayılmamakla birlikte belli amaca hizmet eden tüzel kişiliği haiz teşekküller olarak düzenlenmiştir.

Veraset ve intikal vergisinden muaf tutulan kuruluşların dışında, kendi kuruluş kanunlarında, temin edecekleri bağış ve yardımlar ile ilgili vergi resim ve harç istisnası öngörülen kurumlar da söz konusudur. Bunlara örnek olarak, 7269 sayılı Umumi Hayata Müessir Afetler Dolayısıyla Alınacak Tedbirlerle Yapılacak Yardımlara Dair Kanun, 2828 sayılı Sosyal Hizmetler ve Çocuk Esirgeme Kurumu Hakkında Kanun, 222 sayılı İlk Öğretim ve Eğitim Kanunu, 278 sayılı Türkiye Bilimsel ve Teknik Araştırma Kurumu (TÜBİTAK) Kurulması Hakkında Kanun ve 2876 sayılı Atatürk Kültür, Dil ve Tarih Kurumu Kanunu olarak sayılabilir.¹⁵¹

Veraset ve intikal vergisinde muafiyet, üç ana başlık altında toplanabilir. Bunlar, kamusal muafiyetler, kamu yararı amaçlı teşekküllere sağlanan muafiyetler ve diplomatik muafiyetlerdir.

2. KAMUSAL MUAFİYETLER

2.1. Kamu (Amme) İdareleri

Kamu İdaresi deyimini esas olarak devlet ile eş anlamlıdır. Devlet denilen organizasyonun ilk ve temel görevi, ilgili olduğu toplumun güvenliğini sağlamak, adalet ve sosyal hizmetler sunmaktır. Çeşitli evrimler sonucu ortaya çıkan günümüz sosyal devletinin piyasada talebi bulunan yarı kamusal ve bazı hâllerde de özel mallar üreten boyutları genişlemiş ve sadece piyasa dışı faaliyetlerden oluşmayan farklı bir hüviyet kazanmıştır. Dolayısıyla kamu kesiminde, bu işlerin gerçekleştirilebilmesi için bir çok örgütlenmeye ihtiyaç duyulmuş ve bugünkü boyutlarına ulaşmıştır.

¹⁵¹ DENET'in 1999/17 sayılı Sirküler Raporu

+

Kamu idarelerinin çeşit ve sayıları burada ifade edilemeyecek kadar geniştir. Kamu idareleri Anayasamızın 126 ve müteakip maddelerinde Merkezî ve Mahallî İdareler olarak ayrılmış ve ayrıca Yüksek Öğretim Kurum ve Üst Kurumları, Radyo ve Televizyon İdaresi, Atatürk Kültür, Dil ve Tarih Yüksek Kurumu, Kamu Kurumu Niteliğinde Meslek Kuruluşları ve Diyanet İşleri Başkanlığı kamu idaresi olarak düzenlenmiştir.

Merkezî ve mahallî idareler bu genel tanımlama içinde bilinen anlamda kamu İdarelerini oluşturmaktadır. Merkezî idareler, devletin merkezî idare teşkilatı olup eğitim, adalet, savunma vb. hizmetleri sunmaktadır. Merkezî idarelerin başlıcaları, Cumhurbaşkanlığı, Başbakanlık ve Bakanlıklar, Başbakanlığa bağlı kuruluşlar olan, Devlet Planlama Teşkilatı, Devlet Personel Dairesi, Atom Enerjisi Komisyonu, Milli Güvenlik Kurulu Genel Sekreterliği, Devlet İstatistik Enstitüsü, Vakıflar Genel Müdürlüğü, Tübitak, Tapu ve Kadastro Genel Müdürlüğü, Diyanet İşleri Başkanlığı, Milli İstihbarat Teşkilatı ile bakanlıklar ve bunlara bağlı idarelerdir.

Mahallî idareler ademi merkezîyet (yerinden yönetim) idareleridir. Bunlar belirli bir coğrafi alanda oturan halka, çeşitli konularda, merkezden ayrı olarak kararlar almak ve bunları uygulamak hususunda tanınan özerklik sonucu doğmuştur. Mahallî idareler merkezî idareden ayrı bir tüzel kişiliğe sahip ve kendilerine ait gelirleri olan kuruluşlardır.

Mahallî idareler, İl Özel İdareleri¹⁵², Belediyeler¹⁵³ ve Köyler¹⁵⁴ dir. Bütün bu sayılan kamu idareleri veraset ve intikal vergisinden muaftır. Dolayısıyla bu idarelere yapılan bağışlarda ve devletin mirasçı olması hâllerinde vergi doğmaz.

Kamu meslek kuruluşları da vergiden muaf teşekküllerdir. Buna rağmen Danıştay bir kararında¹⁵⁵ banka ikramiye çekilişinde kazandığı paradan dolayı, Ticaret Borsası Başkanlığının veraset ve intikal vergisine tâbi olduğuna hükmetmiştir. Hâlbuki kamu meslek kuruluşları yukarıda ifade edildiği gibi Anayasamızda kamu idaresi olarak düzenlenmiş kurumlardır.

2.2. Emekli Ve Yardım Sandıkları ile Sosyal Sigorta Kurumları

Ülkemizde sosyal güvenlik alanında örgütlenmiş üç büyük kurum vardır. Bunlar T.C. Emekli Sandığı, Sosyal Sigortalar Kurumu ve Bağ Kur dur.

¹⁵² 1987 tarih 3360 sayılı Kanun

¹⁵³ 1930 tarih ve 1580 sayılı Kanun

¹⁵⁴ 1924 tarih ve 442 sayılı Kanun

¹⁵⁵ Dn.11.D. 24.4.1973, E:1972/1341 K:1973/964

+

+

Bunların dışında, özel bankaların, sigorta ve reasürans şirketlerinin, Sanayi ve Ticaret Odaları ile bunların birliklerinin ve borsaların çalıştırdıkları personelin bağlı olduğu özel sandıklar bulunmaktadır.¹⁵⁶ Ayrıca OYAK (Ordu Yardımlaşma Kurumu)¹⁵⁷, silahlı kuvvetler mensupları için bazı yararlar sağlamak üzere kurulmuştur.

Cumhuriyetten önce işçi ve memurlar için bir kaç yetersiz emekli sandığı mevcut bulunmakta ve bunlara üye olan kişilerin emekli maaşları bakanlık bütçelerinden karşılanmaktaydı. 1949 yılında 5434 sayılı Kanunla T.C. Emekli Sandığı kurulup 1.1.1950 de yürürlüğe girmiştir. Bu sandık Genel ve Katma Bütçeli İdarelerle, İl Özel İdareleri ve Belediyelerden İktisadî Devlet teşekküllerinden ve bunların iştirakleri ile kurulan bankalar ve ortaklıklardan maaş ve ücret alan daimî memurların hepsini kapsama almıştır.¹⁵⁸ Daha sonra "65 Yaşını Doldurmuş Muhtaç Güçsüz ve Kimsesiz Türk Vatandaşlarına Aylık Bağlanması Hakkında Kanun" (1.1.1977) ihdas edilerek T.C. Emekli Sandığı kaynaklarından, sosyal güvenlik şemsiyesi dışında kalmış bazı kimselere aylık bağlanması hususunda düzenleme yapılmıştır.

Bir hizmet akdine dayanarak özel sektörde bir veya bir kaç işveren tarafından çalıştırılan işçilerin tâbi oldukları 506 sayılı Sosyal Sigortalar Kanunu ise, 1.3.1965 te yürürlüğe girmiştir.

Bahsedilen sosyal güvenlik kuruluşlarının kapsamı dışında kalan ve herhangi bir işverene hizmet akdi ile bağlı olmaksızın kendi adına ve hesabına bağımsız çalışanlar da, Esnaf ve Sanatkarlar ve Diğer Bağımsız Çalışanlar Sosyal Sigortalar Kurumu Kanunu'na (Bağ-Kur) tâbidirler. Bu Kanunun yürürlük tarihi de 1.10.1972'dir. Ayrıca Bağ-Kur şemsiyesi altında "Tarımda Kendi Adına ve Hesabına Çalışanlar Sosyal Sigortalar Kanunu" (1.1.1984), "Tarım İşçileri Sosyal Sigortalar Kanunu" (1.1.1984), "Muhtar Ödenek ve Sosyal Güvenlik Kanunu" (10.9.1977) ihdas edilmiştir.

Bilindiği gibi yukarıda sözü edilen sosyal güvenlik kuruluşları tek bir çatı altında toplanmış ve 1.1.2007 tarihinden itibaren yürürlüğe girecek olan Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu¹⁵⁹ ile ulusal sosyal güvenlik kanunu kabul edilmiştir. Yukarıdaki açıklamalarımız bu Kanunu ve dolayısıyla Sosyal Güvenlik Kurumu Başkanlığını da kapsamaktadır.

¹⁵⁶ 506 Sayılı SSK Kanunu Geçici m.20 hükmüne göre kurulmuşlardır.

¹⁵⁷ 205 sayılı Kanun

¹⁵⁸ Öncel Türkan, Parafiskal Yükümlülükler, İ.Ü. İktisat Fakültesi Yayını No:494, İstanbul 1983 s.30

¹⁵⁹ R.G. 16.06.2006-26200

+

Bütün bu kurumlar veraset ve intikal vergisinden muaftır. Ancak bu kurum ve kuruluşlara yardım yapılması pek sık rastlanan bir durum değildir. Hatta kurumların çoğu kendi prim gelirlerini bile toplayamamaktadır. Bu durumda, bu kuruluşlara vergi muafiyeti sağlanmasını, kamusal kuruluşlara tanınan geleneksel muafiyet çerçevesinde algılamak gerekir.

Kanunun 3/a maddesinde Emekli ve Yardım Sandıklarının vergiden muaf olduğu belirtilmiş, ancak fıkrada başka bir açıklamaya yer verilmemiştir. Bu durumda hükmî şahsiyeti olsun olmasın, her nev'i yardım sandığının ve bu meyanda bazı kurumların kendi bünyelerinde kurdukları yardımlaşma sandıklarının dahi muafiyetten yararlanması mümkün görünmektedir.

Bazı büyük firmaların kendi personellerine münhasır olmak üzere kurmuş oldukları yardım sandıklarının da muafiyetten istifade etmeleri mümkündür. Ancak bize göre, bu tür özel yardım sandıklarının belirli bir yasal zemin içinde örgütlenmesi hâlinde vergiden muaf tutulması gerekir. Aksi takdirde herhangi bir kanuna dayanmaksızın keyfî olarak kurulan yardım sandıklarının muafiyetten istifade ettirilmesi hâlinde muvazaalı işlemlere zemin hazırlanmış olacaktır.

2.3. Kamu Menfaatine Yararlı Sayılan Dernekler

Dernekler 2908 sayılı Dernekler Kanununa göre kurulur ve faaliyetlerini bu Kanun hükümlerine göre yürütürler. Derneklerin kuruluş amacı, kazanç paylaşma dışında kalan ve kanunlarla yasaklanmamış olan bir alanda, ortak bir gayeyi gerçekleştirmektir.

Derneğin "*Umumun İstifadesi*" için kurulmuş olması, veraset ve intikal vergisinden muaf tutulması için gerekli bir şarttır.¹⁶⁰ Aksi hâlde yani derneğin belli kişi veya kuruluşlara yönelik hizmetleri söz konusu ise, muafiyetten yararlanması mümkün olamaz. Örneğin İşçi Emeklileri, Malûl, Dul ve Yetimleri Derneği'ne vasiyet veya herhangi bir suretle ivazsız intikal yapılması hâlinde, intikal eden mallar Veraset ve İntikal Vergisi'ne tâbidir.¹⁶¹

Bir derneğin kamu yararına çalışan derneklerden sayılabilmesi için, bir yıldan beri faaliyette bulunması, giriştiği faaliyetlerin ülke çapında yararlı sonuçlar verecek nitelik ve ölçüde olması ve dernek genel kurulunun bu

¹⁶⁰ Veraset ve İntikal Vergisi Genel Tebliği Sıra No:1 (R.G.20.8.1959-10284)

¹⁶¹ Erkilet Şaban, Vakıflar ve Derneklerin Vergilendirilmesi, Ankara 1991, s.417

+

+

konuda karar almış olması gerekmektedir (DK. m.58-59). Ayrıca ilgili bakanlıkların görüşü alınarak, İçişleri Bakanlığının öneride bulunması, Danıştay İdarî İşler Kurulunun kararı ve Bakanlar Kurulunun onayı gerekmektedir (DK.m.59).

Bir derneğin genel menfaatlere hizmet ettiği, derneğin sosyal dayanışma ve gelişmeye katkısının ölçülmesi ile anlaşılır. Belirli bir bölge veya belirli bir gruba hizmet sağlayan bir dernek bu şartlardan yoksundur. Ayrıca sosyal dayanışma ve gelişme bakımından ifa edeceği hizmetlerden belli şartlar altında genel yararlanma imkânının bulunması ve derneğin amaçları ile ilgili olarak devletin bütçesinde bu hizmetlere yönelik ödenek konulmuş olması gerekmektedir.¹⁶²

Maliye Bakanlığı yayımladığı 14.11.2003 tarihli 2 sayılı Kurumlar Vergisi Sirküleri'nde, bir derneğin kamu yararına çalışan derneklerden sayılabilmesi ve İçişleri Bakanlığı'na uygun görüş verilebilmesi için aradığı şartları belirtmiş bulunmaktadır. Bu şartların mevcudiyeti ise incelemeler yoluyla tespit edilmektedir. Sirkülere göre Bakanlığın olumlu görüş verebilmesi için aşağıdaki koşulların varlığı aranmaktadır.

Dernek tüzüğünde amaç olarak belirlenen faaliyetlerin kamu hizmeti niteliğinde olması, yıl içinde elde edilen gelirlerin en az üçte ikisinin dernek amaçlarına harcanacağı hususuna tüzükte yer verilmesi, derneğin amaç edindiği hizmetlerin herkesin yararına açık olacağına, belli bir yöre veya kitleye hizmetle sınırlı olmadığına tüzükte yazılı bulunması, bu hususların en az son iki yılda fiilen gerçekleştirilmiş olması, derneğin sahip olduğu malvarlığının ve yıllık gelirinin tüzüğünde amaç edindiği hizmetleri gerçekleştirecek düzeyde olması gerekmektedir.

Derneğin kamuya yararlı sayılması, vergi muafiyeti için şarttır. Konu ile ilgili bir Danıştay kararı¹⁶³ şu şekildedir:

“Sümerbank ikramiye keşidesinden kazandığı ikramiyeden dolayı dernekleri adına usulsüzlük cezalı intikal vergisini terkin eden İtiraz Komisyonu kararını; mükellefin yardımlaşma sandığı olmadığı gibi, kamu menfaatine yararlı bir dernek de olmaması sebebiyle 7338 sayılı Veraset ve İntikal Vergisi Kanununun 3/a kapsamında mütalâa edilerek vergiden muaf tutulmasına imkân bulunmadığından... Temyiz Komisyonu kararı aynı gerekçe ve nedenlerle yerinde görüldüğünden Sümerbank Memur ve Müstahdemleri Yardımlaşma Derneği tarafından açılan dava oybirliğiyle reddedilmiştir.”

¹⁶² Erkilet, a.g.e., s.226

¹⁶³ Dn.11.D. 22.11.1972, E:1972/2116 K:1972/2984

+

Kısaca kamu yararına çalışan dernekler (Kızılay, Çocuk Esirgeme Kurumu vb.), devlete ait görevlerin yerine getirilmesine yardım etmek, hiçbir özel amaç izlememek yalnızca kamu yararına çalışmak üzere kurulan umuma açık derneklerdir.

2.4. Siyasi Partiler

Siyasi partiler de veraset ve intikal vergisinden muaf tutulmuş kuruluşlardır. Bu özelliklerine rağmen, kamu kurum ve kuruluşlarının, bankaların, siyasi partilere bağışta bulunmaları yasaktır.¹⁶⁴ Keza siyasi partiler yabancı devletlerden, uluslararası kuruluşlardan, yabancı uyruklu kişiler ile yabancı ülkelerdeki dernek, grup ve kurumlardan herhangi bir suretle aynî veya nakdî bağış ve yardım alamaz. Türk uyruklu gerçek kişiler ile Türkiye’de kurulmuş tüzel kişi kurumlar, bir partiye, bir yıl içinde 2 milyar liradan fazla bağış yapamazlar.¹⁶⁵

Sadece siyasi partiler değil bunların kurmuş oldukları teşekküllerden kurumlar vergisine tâbi olmayanlar da muafiyetten istifade edebilecektir. Buradaki amaç, siyasi partilerin ticarî şekilde işletilmek amacıyla kurulmayan gençlik ve kadın kolları gibi kuruluşlarının, gerekli yardım ve bağışları vergiden muaf olarak sağlayabilmesidir.

2.5. Kurumlar Vergisinden Muaf Diğer Teşekküller

Yukarıda bahsi geçen kamu kuruluşları, emekli ve yardım sandıkları, sosyal sigorta kurumları, genel menfaatlere yararlı dernek ve vakıflar ile siyasi partiler tarafından kurulan çeşitli teşekküller mevcuttur. Bu teşekküller ticarî, sınaî veya herhangi bir surette kazanç elde etmek amacıyla kurulmuş olabilir veya faaliyetlerinde ticarî amaç olmayabilir. Şayet bu müesseseler kurumlar vergisinden muaf tutulmuşlar ise, Veraset ve İntikal Vergisinden de muaftırlar.

Ancak, her kurumlar vergisinden muaf teşekkülü muafiyet kapsamında düşünmemek gerekir. Madde metninden de anlaşılacağı gibi, muaf teşekküller denilince, veraset ve intikal vergisinden muaf olduğu kabul edilen kuruluşlara ait bulunan ve kurumlar vergisine tâbi olmaksızın faaliyet sürdüren işletmeleri düşünmek gerekir.

¹⁶⁴ 2820 sayılı Siyasi Partiler Kanunu m.66 (R.G. 24.04.1990 - 18027)

¹⁶⁵ Siyasi Partiler Kanunu’nun 66 ncı maddesine göre bir siyasi partiye aynı yıl içinde 50 milyon liradan fazla kıymette aynî ve nakdi bağışta bulunulamaz. Bu tutar 4393 sayılı Kanunun 69/k maddesi gereğince 1999 yılı için 2 milyar olarak tespit edilmiş ve o tarihten bu yana değişmemiştir.

+

+

Kamu idaresi olarak sınıflandırılmayan kamu iktisadî teşebbüslerinden de bahsetmek istiyoruz. Kamu iktisadi teşebbüsleri iktisadî devlet teşekkülleri ve kamu iktisadî kuruluşları olarak ikiye ayrılır. İktisadî devlet teşekküllerinin (Makine ve Kimya Endüstrisi Kurumu, Türkiye Demir Çelik İşletmeleri, Toprak Mahsulleri Ofisi vs.) esas amacı kâr olmayan kuruluşlar olmasına karşılık, kamu iktisadî teşebbüsleri (Türkiye Şeker Fabrikaları A.Ş., Deniz Nakliyatı T.A.Ş., Halk Bankası A.Ş.) tıpkı özel sektör gibi kâr ve rekabet eden ve özel sektör koşulları altında çalışan kuruluşlardır. Bu sayılan kuruluşların tümü 233 sayılı Kanun Hükmünde Kararnameye tâbi bulunmaktadır.

Bahsi geçen Kararnameye tâbi olan kuruluşları kamu idaresi olarak kabul etmek mümkün değildir. Ancak tüm bu kuruluşlara Devletin belirli nispetlerde ortaklığı (veya sahipliği) söz konusu olduğundan, bu kuruluşların kamu idareleri tarafından kurulduğunu söylemek mümkündür. Dolayısıyla bahsi geçen kurumlar içinde kurumlar vergisinden muaf olanlar veraset ve intikal vergisinden de muaftırlar.

Esasen, bir teşekkülün kurumlar vergisinden muaf olup olmadığını anlamak için, öncelikle Kurumlar Vergisi Kanununda muafiyeti düzenleyen hükme bakmak gerekir. Dolayısıyla, bu kurumların tespitinde öncelikle yararlanılması gereken yasal zemin, Kurumlar Vergisi Kanununun 4 üncü maddesidir. Bahsi geçen düzenleme incelendiğinde buradaki muafiyetlerin büyük bir kısmının kamusal muafiyetlerden meydana geldiği görülür. Kamusal muafiyetler, ana hatları itibarıyla yukarıda açıklanmıştır.¹⁶⁶

Bu madde kapsamında kamusal olmayan muafiyetler ise şöyle sıralanabilir;

- Sadece idman ve spor faaliyetlerinde bulunan anonim şirketler,
- Bazı şartları taşımaları hâlinde kooperatiflerdir.

Bu sayılan kurum ve kuruluşlar, Kurumlar Vergisi Kanununun 4 üncü maddesine göre kurumlar vergisinden muaftır. Ancak bunların veraset ve intikal vergisinden muaf olabilmeleri için, 3 üncü maddenin (a) bendinde yazılı kurumlar tarafından kurulmuş olmaları gerekir.

Cumhurbaşkanlığı (eski uygulamaya göre Bakanlar Kurulu) tarafından vergi muafiyeti tanınmış olan vakıflar Kanun'un 3. maddesindeki bu muafiyetten faydalanabilmektedir. Ancak 5737 sayılı Vakıflar Kanunu'na

¹⁶⁶ Kurumlar vergisine ilişkin muafiyetler konusunda Mehmet MAÇ'ın Kurumlar Vergisi Kitabının 3 üncü baskısına bakınız.

+

eklenen “Kuruluşunda veya kurulduktan sonra vakıflara bağışlanan taşınır ve taşınmaz mallar Veraset ve İntikal Vergisinden istisnadır.” hükmü tüm vakıflara, bağışlayanın kimliğine, bağış konusu malın veya paranın büyüklüğüne bakılmaksızın istisna imkanı getirmiş olduğu için vakıflar açısından bu muafiyet hükmünün işlevi kalmamıştır.

3. KAMU İSTİFADESİ AMACINI GÜDEN TEŞEKKÜLLER

Hükmî şahıslara ait olan ve halkın genelinin yararlanması için ilim, araştırma, kültür, sanat, sıhhat, eğitim, din, hayır, imar, spor gibi maksatlarla kurulmuş olan teşekküller de veraset ve intikal vergisinden muafır.

Vergi muafiyetini sağlamadaki temel anlayış, kamu istifadesi sağlama amacıdır. Güdülen amacın kamu yararı ihtiva edip etmediği hususunun tespiti son derece zordur. Çünkü bir faaliyetin kamu istifadesi amacı taşıyıp taşımadığına yönelik herhangi bir ölçü yoktur.

Kamu istifadesi amacı, özel teşebbüsün kâr amaçlı kuruluşlarında da söz konusu olabilir. Diğer bir anlatımla, özel kesimin uğraşı alanı ilim, araştırma, kültür, sanat, sağlık, eğitim, spor, hayır, din gibi konularla ilgili ise, bu tür kuruluşların muafiyet taşıyıp taşımadığı tereddütlüdür. Örneğin, dinî kitap satan bir yayınevının, dinî faaliyette bulunuyor ve bu faaliyetlerde kamu yararı vardır şeklinde bir düşünce ile vergiden muaf olması düşünülemez. Veya özel bir hastaneye çok önemli bir cihazın bağışlanması hâlinde, bu hastane açısından vergi muafiyetinin düşünülmesi söz konusu olamaz.

Vergiden muaf olan kamusal faaliyetleri sosyal amaçlarla işletilen müesseselerin faaliyeti olarak anlamak gerekir. Örneğin şefkat, rehin ve yardım sandıkları, fukara aşhaneleri, ceza ve ıslah evleri atölyeleri, öğrenci yurtları ve pansiyonları bu kapsamdadır.

Bize göre, mal veya hizmetleri maliyetine veya çok cüzî bir kârla veren, toplumun her bireyinin istifadesine açık olarak örgütlenmiş bulunan ve yukarıda sayılan faaliyet konuları ile iştiğal eden hükmî şahısları vergiden muaf kabul etmek gerekir. Kanunda geçen “Umumun istifadesi” tâbiri, esas itibarıyla herkesin hukukî ve ekonomik olarak yararlanabilmesi anlamına gelmektedir. Özel bir hastanenin herkese açık olması herkesin bu hastaneden rahatlıkla yararlanabileceği anlamına gelmez. Çünkü bu hastaneden sadece bedelini ödeyebilenlerin yararlanabileceği açıktır. Bu durumda muafiyeti söz konusu edilecek kurumun, kâr sağlamayan veya

+

+

ana amacı kâr olmayan bir bedel esasında çalışıyor veya tamamen bedelsiz mal ve hizmet veriyor olması gerekir.

Kendi kanunlarında veraset ve intikal vergisinden muaf olması öngörölmüş teşekküller de vardır. Örneğin 3359 sayılı Sağlık Hizmetleri Temel Kanunu'nun 5/f maddesinde, sağlık işletmelerine yapılacak bağış ve yardımların veraset ve intikal vergisinden muafiyeti öngörölmüştür.¹⁶⁷ Bu tür işletmeler gibi kanunî düzenlemeleri içinde muafiyet öngörülen kuruluşlar için kamu yararının aranmasına gerek bulunmamaktadır.

Kamu istifadesi amacı güden teşekküllerden bir kısmı yabancıdır. "Cemaat" olarak da tâbir ettiğimiz ve Osmanlı Devleti zamanında verilen fermanlarla veya fermansız olarak kurulmuş, varlıklarını zamanımıza kadar devam ettirmiş olan, yabancı dinî, ilmî, sıhhî ve hayrî müesseselerin sayısı giderek azalmakla beraber varlıklarını sürdürmeye çalışmaktadırlar. Lozan Konferansında "Din ve Eğitim Konuları ile Hastanelere Uygulanacak Rejim" konusunu inceleyen alt komisyon raporu benimsenerek 30 Ekim 1914 den önce varlıkları tanınmış olan din ve öğretim kurumları ile hastanelerin ve hayır kurumlarının varlıkları ve kazanılmış hakları korunmuş ve bu tür yabancı kurumların ivazsız iktisapları zorlaştırılmamıştır. Ancak özel kanunlara göre bu kurumların taşınmaz mal edinmeleri hâlinde, bunların tasfiyesi gerekebilecektir.¹⁶⁸

4. DİPLOMATİK MUAFİYETLER

Türkiye'de bulunan Elçiler, Maslahatgüzarlar, Konsoloslar, elçilik ve konsolosluk memurları ve bunların aileleri, prensip olarak veraset ve intikal vergisinden muaftırlar.¹⁶⁹

Muafiyetten faydalanabilmek için;

1. Müttekabiliyet (Karşı devletin de bu muafiyeti Türkiye'ye yönelik olarak uyguluyor) olması,
2. Diplomatik kişilerin ilgili yabancı devlet tâbiyetinde olmaları
3. Bir Türk vatandaşından, veraset veya sair suretle ivazsız şekilde, mal iktisap etmemeleri,
4. Bir yabancıнын Türkiye'de bulunan mallarını herhangi bir suretle karşılıksız olarak iktisap etmemeleri gerekmektedir.

Dikkat edilecek olursa diplomatik muafiyetin sınırı, bahsi geçen kişiler için Türk tâbiyetli şahıslardan mal edindikleri durumda vergiyle teklif

¹⁶⁷ 3359 sayılı Sağlık Hizmetleri Temel Kanunu (R.G. 15.5.1987-19461)

¹⁶⁸ Çelikel Aysel, Yabancılar Hukuku, Beta Yayınları 5. Baskı, İstanbul 1990, s.260

¹⁶⁹ Veraset ve İntikal Vergisi El Kitabı a.g.e. s.20

+

edilmeleri yönünde çizilmiştir. Öte yandan diğer sınır, mal tâbiyet ilkesine göre malların bulunduğu yer açısından 1'nci maddedeki anlayışa paralel olarak düzenlenmiştir.

Buna göre Türkiye'de ikamet eden bahsi geçen diplomatik şahısların dışında kalan herhangi bir şahsın (Türk veya yabancı fark etmez) Türkiye'de bulunan malları diplomatik şahıslara intikal ederse, yine vergi söz konusu olacaktır.¹⁷⁰ Diğer bir anlatımla, bu tür şahıslara tanınan muafiyet kendi aileleri içinde intikal eden mallar açısından söz konusudur.

Diplomatik muaflığın yanı sıra, resmî anlaşmalar gereği uluslararası kuruluş görevlilerinden Türkiye'de bir vazifeye memur edilenler de muafiyet kapsamındadır. Bu kişiler elçilik ve konsolosluk memurları dışında kalanlardır. Örneğin Nato, Birleşmiş Milletler, Unesco gibi teşekküllerden resmî bir görev olarak Türkiye'de bulunan kişiler muafiyet kapsamındadır.¹⁷¹

Bu kişilerin de veraset ve intikal vergisinden bağışık tutulması için benzer şekilde;

1. Müttekabiliyet (Karşı devletin de bu muafiyeti Türkiye'ye yönelik olarak uyguluyor) olması,
2. Bir Türk vatandaşından veraset veya sair suretle ivazsız şekilde mal iktisap etmemeleri,
3. Bir yabancıdan Türkiye'de bulunan mallarını herhangi bir suretle karşılıksız olarak iktisap etmemeleri gerekmektedir.

¹⁷⁰ Veraset ve İntikal Vergisi Genel Tebliği Sıra No:1

¹⁷¹ Tan Cemal Nuri- Urul Niyazi, Yeni Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu Şerh ve İzahları, Ayyıldız Matbaası, Ankara 1959, s.97

+