

İKTİSADÎ AMAÇLA VAKIF KURULAMAMASI PRENSİBİ ve VAKFIN İKTİSADÎ İŞLETME İŞLETMESİ

Yrd.Doç.Dr. Murat Doğan - Arş.Gör. Şafak Narbay***

I. İKTİSADÎ AMAÇLA VAKIF KURULAMAMASI PRENSİBİ

A) GENEL OLARAK

Bütün tüzel kişilikler belli bir amaca hizmet etmek üzere kurulur¹. Bu amaç, tüzel kişiyi kuranlar tarafından tespit edilir. Hukuk düzeni ise tespit edilen amaca göre tüzel kişinin türünü belirler. Bir başka deyişle, hukuk düzeni hangi amacın hangi tüzel kişilik için öngörülebileceğini belirler. Buna göre, tüzel kişilik ya iktisadî bir amaç elde etmek, yani kazanç paylaşmak veya başka bir iktisadî menfaat sağlamak üzere kurulur ya da kuruculara iktisadî bir menfaat sağlamaksızın, onların şahsî çabalarıyla veya tahsis ettikleri mallarla eğitim, kültür, sağlık ve benzeri alanlarda, daha çok sosyal amaçlı hizmetler yapmak üzere kurulur. Birincisinde iktisadî bir amaç söz konusudur ki, hukuk düzeni bunun için ticaret şirketi olarak nitelenen tüzel kişilikleri öngörmüştür. İkincisinde ise ideal bir amaç söz konusudur. Bu durumda da hukuk düzeninin öngördüğü dernek veya vakıf tüzel kişiliklerinden birinin seçilmesi gerekir².

* Erzincan Hukuk Fakültesi Medenî Hukuk Anabilim Dalı Öğretim Üyesi.

** Erzincan Hukuk Fakültesi Ticaret Hukuku Anabilim Dalı Araştırma Görevlisi.

¹ DOĞANAY, Ü., Hükmi Şahıslar, İstanbul 1967, 43; HATEMİ, H., Kişiler Hukuku Dersleri, İstanbul 1992, 125 (Kişiler Hukuku); OĞUZMAN, M. K./SELİÇİ, Ö., Kişiler Hukuku Dersleri, 5. Baskı, İstanbul 1993, 111; AKÜNAL, T., Türk Medenî Hukukunda Tüzel Kişiler, İstanbul 1995, 10.

² PAVEL, U., Laenderbericht "Schweiz", in: Stiftungen in Europa Eine Vergleichende Übersicht, Baden-Baden 1971, 95-96; ÖZSUNAY, E., Medenî Hukukumuzda Tüzel Kişiler, 5. Bası, İstanbul 1982, 36; HATEMİ, Kişiler Hukuku, 126; AKÜNAL, 10; OĞUZMAN/SELİÇİ, Kişiler Hukuku, 116; TUNÇOMAÇ, K., İşletme Hukuku, C.1, İstanbul 1970, 91-92.

B) DERNEKLERİN İKTİSADİ AMAÇLA KURULAMAMASI

Derneklerin iktisadî amaçla kurulamayacağı Medenî Kanununun 52 ve 53. maddelerinde ve Dernekler Kanununun 1. maddesinde açıkça öngörülmüştür. Medenî Kanununun 52. maddesinin 2. fıkrası, “İktisadî bir gaye takip eden cemiyetler, şirketler hakkındaki hükümlere tabidir” hükmünü taşıırken, 53. maddesinin 1. fıkrası da, “Siyasî, dinî, ilmî, bedîî, hayrî cemiyetler ile eğlence ve idman cemiyetleri ve asıl gayesi iktisadî olmıyan diğer cemiyetler, nizamnamelerinde cemiyet olarak teşekkül arzusunu izhar etmekle şahsiyet iktisabederler” hükmüne yer vermiştir. Bu hükümlerle iktisadî gaye takip eden dernek kurulamayacağı, kurulsu bile bunun derneklere ilişkin hükümlere değil, ticaret şirketlerine ilişkin hükümlere tabi olacağı belirlenmiştir. Derneklerin iktisadî amaçla kurulamayacağı, ancak kazanç paylaşma amacı dışında amaçlarla kurulabileceği Dernekler Kanununun 1. maddesinde de açıkça belirtilmiştir³. Buna göre, “Bu Kanunun amacı, kazanç paylaşma dışında, kanunlarla yasaklanmamış belirli ve ortak bir gayeyi gerçekleştirmek üzere en az yedi gerçek kişinin bilgi ve çalışmalarının sürekli olarak birleştirmeleri suretiyle oluşturdukları derneklerle ilgili esasları düzenlemektir”. Görüldüğü gibi, bu düzenlemeler karşısında dernekler bakımından ideal amaçla kurulma bir zorunluluk olarak ortaya çıkmaktadır.

C) İKTİSADİ AMAÇLA VAKIF KURULAMAMASI

Vakıfların iktisadî amaçla kurulamayacağına dair bir düzenleme bulunmamaktadır. Bu durum, vakfın ideal amaçla kurulmasının zorunlu olup olmadığı, iktisadî amaç taşıyan vakıfların kurulup kurulamayacağı tartışmalarını doğurmuştur.

1. Vakıf Bakımından İktisadî Amacın Yasaklığı

İktisadî amaç, kazanç elde etmeyi, ekonomik menfaat teminini ve bu yolla mal varlığının aktifini arttırmayı veya meydana gelecek bir eksilmeyi önlemeyi ifade eder⁴. Bu amaçla kurulan ticaret şirketleri, iktisadî faaliyetler

³ Tandoğan, Medenî Kanununun 52 ve 53. maddelerinde dernekler bakımından zikredilen iktisadî gaye gütmeme deyiminin Dernekler Kanununun 1. maddesinde yer alan “kazanç paylaşma amacı olmama” şeklinde değiştirilmeyerek muhafaza edilmesi ve bunun yorumunun doktrine ve mahkeme içtihatlarına bırakılmasının daha uygun olacağı kanaatinde- dir, TANDOĞAN, H., Türk Medenî Kanunu Ön Tasarısının Tüzel Kişilere İlişkin Hükümleri Üzerine Görüşler, AÜHFD. 1973, C.30, S.1-4, 125.

⁴ DOĞANAY, 43-44; EGGER, A., İsviçre Medenî Kanunu Şerhi, Kişinin Hukuku, İkinci Kısım Tüzel Kişiler, (çev.: V. ÇERNİŞ), Ankara 1948, 75; TUNÇOMAĞ, K., Dernek ve Şirketleri Birbirinden Ayırmada Gayenin Önemi, 2. Banka ve Ticaret Hukuku Haftası, Ankara 1962, 206-207 (Gaye); GÜNERİ, H., Türk Medenî Kanunu Açısından Vakıfta Amaç ve Amacına Göre Vakıf Türleri, Ankara 1976, 43, dn.47; krş. RIEMER, H., M.,

neticesi elde ettikleri kazancı ortaklarına dağıtarak, onların mal varlığının aktifini çoğaltırlar veya onların meslek veya geçimleriyle ilgili başka iktisadî menfaatler sağlarlar veya diğer ihtiyaçlarını giderirler. Vakıfta ise ortak unsuru olmayıp kurucu, yönetici ve faydalananlar bulunmaktadır. Bunlardan kurucunun kendine iktisadî menfaat temin üzere vakıf kurması söz konusu olamaz⁵. Bu tür vakıf Türk hukukunda kurulması mümkün olmayan tek şahıslı ticaret şirketini hileli yoldan kurmak anlamına gelir⁶. Medenî Kanunun 74. maddesinde bu hususu yasaklayan bir düzenlemenin bulunma-

Berner Kommentar, Kommentar zum schweizerischen Privatrecht, Schweizerisches Zivilgesetzbuch des Personenrecht, 3. Abteilung, Die juristischen Personen, 3. Teilband, Die Stiftungen, Bern 1981, 243 N.392 vd.; Akipek/Akıntürk, bu tanımlı iktisadî amacın ve kazanç paylaşma amacının geniş yorumu olarak ele almakta ve her iki kavramında dar anlamda, sadece üyelerin mal varlıklarına parayla ölçülebilen bir kazancın bilfiil girmesini sağlamayı ifade edeceğini kabul etmektedirler. Bkz. **AKİPEK G., J/AKINTÜRK, T.**, Türk Medenî Hukuku, Birinci Cilt, 3. Bası, Ankara 1998, 514-517. İktisadî amaç ve kazanç paylaşma amacı ayrımı özellikle dernekler bakımından önem arz etmektedir. Medenî Kanunun 52. maddesinde asıl gayesi iktisadî olan dernekler kurulamayacağı öngörülmüşken, daha sonra yürürlüğe girmiş olan Dernekler Kanununun 1. maddesinde kazanç paylaşma amacıyla dernek kurulamayacağı öngörülmüştür. Bu konuda İsviçre Federal Mahkemesinin kararları ve İsviçre doktrininde ileri sürülen görüşler için bkz. **ANSAY, T.**, Adi Şirket, Dernek ve Ticaret Şirketleri, Ankara 1967, 37 vd. Bu konuda Türk hukukundaki görüşler için bkz. **ANSAY, 57** vd. Dernekler bakımından, üyelerine doğrudan doğruya maddî menfaat sağlamak anlamında olmak üzere kazanç paylaşma amacıyla kurulma yasağı olduğu, buna karşılık üyelerine dolaylı olarak maddî menfaatler sağlamak üzere dernek kurulabilmesi gerektiği yönünde bkz., **ANSAY, 76-77.**; Derneklerin ticaret şirketlerinden ayrılmasında Dernekler Kanununda yer alan kazanç paylaşma kistası yerine Medenî Kanunda öngörülen iktisadî gaye ölçüsünün esas alınması gerektiği yönünde bkz. **TUNÇOMAĞ, Gaye, 214.**; Doktrinde genel olarak özel hukuk tüzel kişileri izledikleri amaca göre kazanç paylaşma amacı taşıyan tüzel kişiler ve kazanç paylaşma amacı taşımayan tüzel kişiler olarak sınıflandırılmakta; birinci grup içinde ticaret şirketleri yer alırken, ikinci grupta dernekler, sendikalar ve vakıflar yer almaktadır. Bu sınıflandırmalar için bkz., **ÖZSUNAY, 35** vd.; **OĞUZMAN/SELİÇİ, Kişiler Hukuku, 116**; **AKÜNAL, 8**; **SEROZAN, R.**, Tüzel Kişiler, Özellikle Dernekler ve Vakıflar, İstanbul 1994, 27-28; **ÖZTAN, B.**, Tüzel Kişiler, 2. Bası, Ankara 1998, 13-14; **ZEVKİLİLER, A.**, Medenî Hukuk, Giriş ve Başlangıç Hükümleri, Kişiler Hukuku, Aile Hukuku, Ankara 1995, 540.

- ⁵ **STAUNDİNGER, J./RAWERT, P.**, Kommentar zum Bürgerlichen Gesetzbuch mit Einführungsgesetz und Nebengesetzen, Erstes Buch, Allgemeiner Teil (§§ 21-103), 13. Auflage, Berlin 1995, 374 N.9; **HATEMİ, H.**, Önceki ve Bugünkü Türk Hukuku'nda Vakıf Kurma Muamelesi, İstanbul 1968, 299-300, 340 (Vakıf Kurma); **AKYILDIZ, A.**, Vakfın Kuruluşunda "Amaç" ve "Mal Varlığı" Denetimi ile "Vakıflarda Dernekleşme Eğilimi" Problemi, Vakıflar Dergisi 1997, S.26, 414; **DOĞAN, M.**, Vakıflarda Mal Varlığı, Ankara 2000, 24; **PAVEL, 67-68**; **DOĞANAY, 91**; **İŞERİ, A.**, Türkiye'de Medenî Kanununa Göre Kurulmuş Olan Vakıflar ve Sorunları, İstanbul, 1975, 81(Sorunlar).
- ⁶ Aynı yönde bkz., **İŞERİ, Sorunlar, 81.** Aksi yönde BGE 53 I 440; 55 I 373; 71 I 268.

ması da buna imkan sağlandığı manasına gelmez⁷. Vakfeden, tahsis ettiği mallardan iktisadî menfaat temin etmek istiyorsa bunu vakıf kurarak değil, yatırım araçlarından yararlanarak veya bir ticaret şirketi kurarak yapmalıdır⁸. Bu bakımdan, kurucusu ile faydalananları aynı olan bir vakfın kurulması kabul edilemez. Böyle bir vakfın kuruluşuna imkan tanınması vakıf olarak adlandırılan yeni bir şirket türünün ortaya çıkmasına sebep olur⁹. Vakfın yöneticileri ise vakfın işleyişini sağlayan kişiler olup, onların da vakfa tahsis edilen malın gelirini paylaşmaları söz konusu olamaz. Yöneticiler, ancak yaptıkları iş karşılığı belli bir ücret alabilirler. Faydalananlar ise genellikle ismen belirlenmiş kimseler ve hatta beşerî varlıklar olmayıp, çoğunlukla, vakıf senedinde öngörülmüş belirli şartları taşıyan veya belli bir yerde oturan kimselerden oluşur. Örneğin, Erzincan Hukuk Fakültesinde okuyan öğrenciler veya Erzincan ilindeki kimsesiz çocuklar gibi. Bunların bir şirket ortaklarının sahip oldukları gibi hisseleri olmadığından kazanç paylaşmaları da söz konusu değildir¹⁰. Faydalananlar, vakfın faaliyetlerinden vakfın amacına uygun düştüğü ölçüde yararlanacak kişilerdir. Bunun dışında, kâr beklentileri veya başka bir kazanç elde etmeleri bahis konusu değildir.

Netice olarak, kanaatimizce vakıfta iktisadî amaç güdülmesi veya iktisadî amaç taşıyan bir vakfın kurulması mümkün değildir¹¹.

⁷ AKYILDIZ, 414; DOĞAN, 24; krş. OCAK, N., Vakıf Çeşitleri ve Ticarî İşletme İşleten Vakıfların Tacir Sıfatı, Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi 1996, Prof. Dr. Şakir Berki'ye Armağan, C.5, S.1-2, 247.

⁸ Aynı yönde SAECKER F., J./REUTER, D., Münchener Kommentar zum Bürgerlichen Gesetzbuch, Band 1 Allgemeiner Teil (§§ 1-240), 3. Auflage, München 1993, 670 N.12

⁹ Bu konuda bkz. SAECKER/REUTER, 670 N.12; KARAYALÇIN, Y., Ticaret Hukuku Dersleri, C.II, Şirketler Hukuku, 2. Baskı, Ankara 1973, 47 (Şirketler Hukuku); HATEMİ, Vakıf Kurma, 298-300 ve dn.9; GÜNERİ, Amaç, 44; İŞERİ, Sorunlar, 81; OCAK, 247.

¹⁰ HATEMİ, Vakıf Kurma, 300-301. Aksi görüş için bkz. GÜNERİ, Amaç, 46.

¹¹ RIEMER, 255 N.403 vd.; SAECKER/REUTER, 670 N.12; HATEMİ, Vakıf Kurma, 299-300; AKYILDIZ, 414; DOĞAN, 25; BAYRAKERİ, F., Uygulamada Ortaya Çıkan ve Çıkabilecek Sorunlar Açısından, Medenî Kanuna Tâbi Vakıfların Kuruluş İşleyiş ve Gelişimindeki Aksaklık ve Zorluklar ile Bunların Giderilmesi İçin Alınması Gerekli Hukukî, İdarî, Ekonomik ve Mali Tedbirler, Türkiye'de Medenî Kanuna Göre Kurulmuş Vakıflar ve Sorunları, İstanbul 1975, 306; HATEMİ, Kişiler Hukuku, 148; HATEMİ, H., Vakıf Kurumu Nedir, Nasıl Olmalıdır, Milliyet Gazetesi 24.4.1975, 2 (Vakıf Kurumu); İŞERİ, Sorunlar, 81; SEROZAN, 91; BİRSEL, M. T., Ticarî İşletme Hukuku, C.I, İzmir 1970, 130.; Aksi görüş için bkz. AKİPEK/AKINTÜRK, 512,639; DOĞANAY, 7; AKÜNAL, T./TEZEL, A., Medenî Kanuna Tâbi Vakıfların Kuruluş İşleyiş ve Gelişimindeki Aksaklık ve Zorluklar, Türkiye'de Medenî Kanuna Göre Kurulmuş Vakıflar ve Sorunları, İstanbul 1975, 192; GÜNERİ, Amaç, 43; ŞANVER, S., Vakıfların Vergilendirilmesi, EİTİAD. 1968, C.4, S.2, 2; ZEVKLİLER, 622.;

2. Vakfın Amacına Ulaşmak İçin İktisadî İşletme İşletmesi

Vakıf iktisadî amaç taşıyamamakla beraber, bir vakfın amacına ulaşmak için gelir elde etmek üzere iktisadî işletme işletmesine engel bir düzenleme de bulunmamaktadır¹². Bu itibarla, bir vakıf amacına ulaşmak için ihtiyaç duyduğu geliri iktisadî bir işletme işleterek elde edebilir¹³. Hatta bir vakfa

Soergel/Schultze=v. Lasaulx, vakfın amacını gerçekleştirmek için gelirlerinden yararlanmak üzere bir iktisadî işletme işletmesi gibi, amacının sadece bir iktisadî işletmeyi işletmek olmasının da mümkün olduğunu savunmaktadırlar. Bkz. **SOERGEL B./SCHULTZE=v. LASAULX**, Kommentar zum Bürgerlichen Gesetzbuch, Band 1, 10. Auflage, Stuttgart 1967, 377 N.43.; Benzcr görüş için **EBERSBACH**, Handbuch des Deutschen Stiftungsrechts, Göttingen 1972, 33-34; Akipek/Akıntürk ise, vakıfların esas itibarıyla ideal amaçlı olan tüzel kişilikler olduğunu, fakat mevzuatta iktisadî amaçla kurulmalarını engelleyen bir hüküm olmadığı gibi mahiyetlerinin de buna engel teşkil etmeyeceğini ileri sürmektedirler, **AKİPEK/AKINTÜRK**, 512; İşeri, iktisadî gayeli vakıf kurulabileceğini ileri sürmekle birlikte, açıklamalarından bununla amacına ulaşmak için iktisadî işletme işleten vakıfları kastettiği anlaşılmaktadır. İşeri'ye göre, vakıf iktisadî gayele kurulabilir, ancak, bu iktisadî gayeyi bir kimsenin sahip olduğu ticari işletmesini, kuracağı vakfa tahsis ederek, kendisini veya Medenî Kanunun 322. maddesindeki şartları dikkate almaksızın, aile fertlerini bu vakıftan yararlanan gösterip, ticari işletmenin gelirlerinin kendisine veya aile fertlerine ödenebileceği anlamında kabul etmek mümkün değildir, bkz., **İŞERİ**, Sorunlar, 81.; Arkan da, ekonomik bir amacı gerçekleştirmek ve bu arada ticari işletme işletmek amacıyla vakıf kurulup kurulamayacağını tartışmalı olduğunu belirttiikten sonra, Medenî Kanun'da bir vakfın kurulamayacağı yasak amaçlar içerisinde ekonomik amacın yer almış olması karşısında, amacı ticari işletme işletmek olan vakıfların da kurulabileceğinin kabul edilmekte olduğunu ifade etmektedir, **ARKAN, S.**, Ticari İşletme Hukuku, Gözden Geçirilmiş Beşinci Bası, Ankara, 1999/X, 117, dn.1; Aynı yönde **KARAYALÇIN**, Şirketler Hukuku, 46-47; **MERZ**, Einleitendes Votum Professor Merz zum "Projet de loi turque concernant les fondations nouvelles", Sammelband der Beitrage zur Dritten Türkisch-Schweizerischen Juristischen Woche, Ankara 1966, 66.

¹² **HATEMİ**, Vakıf Kurma, 299; **SAECKER/REUTER**, 648 N.25; **VURAL, G.**, Amerika Birleşik Devletlerinde Vakıfların Ticari İşletme İşletmeleri, **ALTİAD**, 1973, C.5, S.1, 191; **BİRSEL**, 130; **BAYRAKERİ**, 306; **İŞERİ**, Sorunlar, 81; **MERZ**, Einleitendes, 66; **KARAYALÇIN**, Şirketler Hukuku, 46. Karayalçın, aynı hususu dernekler bakımından da zikretmektedir, **KARAYALÇIN**, Kamuya Faydalı Müesseseler (Menafii Umumiyye Hadim Müesseseler), Ankara 1946, 25 dn.51 (Müesseseler); krş. **SAECKER/REUTER**, 638 N.6.

¹³ **SAECKER/REUTER**, 648 N.25, 670 N.12; **RIEMER**, 251-252 N.399; **GÜNERİ**, Amaç, 47; **BAYRAKERİ**, 306; **İŞERİ**, Sorunlar, 81; **MERZ**, Einleitendes, 66; **HENNERKES, B. H./BİNZ, M. K./SORG, M. H.**, Die Stiftung als Rechtsform für Familienunternehmen (I), DB. 1986, Heft 43 vom 24.10.1986, 2219-2220.; Riemer, amaçları araştırma projelerinin finansmanını sağlamak olan iki vakıftan iktisadî işletme işleterek onun gelirleriyle veya ortak olduğu bir ticaret şirketinde hisselerine düşen kâr payıyla amaçlarını gerçekleştirmeye çalışan vakıf ile, alışılmış şekilde tahsis edilmiş bir sermayenin (bir miktar paranın) geliriyle amaçlarını gerçekleştirmeye çalışan vakıf arasında ne fark olduğunu sorarak, amacını gerçekleştirmek için iktisadî işletme işletmenin

daha kuruluş aşamasında iktisadî bir işletmenin tahsis edilmesi de mümkündür (MK. m.73/II). Vakfın bu şekilde bir işletmeye sahip olması, onun iktisadî amaç güttüğünü göstermez¹⁴. Çünkü, işletme ve ondan kazanç elde etme vakfın amacı değil, amacına ulaşmakta kullandığı bir araçtır. Bunun dışında bir ihtimal olarak, vakfın bir iktisadî işletmeyi işletme amacıyla kurulması vakfın mahiyetine aykırı bir durumdur¹⁵. Böyle bir işletme işletilmesi, ancak tali, ideal amaçlara tâbi nitelikli olarak tayin edilebilir¹⁶. Zira, vakfı ticaret şirketlerinden ayıran en önemli unsur amacıdır. Ticaret şirketleri ideal amaçlarla kurulamayacağı gibi vakıf da iktisadî amaçlarla kurulamaz. Vakfın iktisadî amaçla kurulmasını açıkça yasaklayan bir hüküm bulunmamasıyla beraber vakıf müessesesinin mahiyeti bu yasağın kabulünü gerektir-

ideal amacı iktisadî amaca dönüştürmeyeceğini vurgulamaktadır, **RIEMER**, 251-252 N.399.; Dernekler bakımından aynı yönde **TUNÇOMAĞ**, Gaye, 218-220.

- 14 **HATEMİ**, Vakıf Kurma, 299; **İŞERİ**, Sorunlar, 81; **KARAYALÇIN**, Müessesc, 25 dn.51; **BAYRAKERİ**, 306.
- 15 **MERZ**, Einleitendes, 66; **AKYILDIZ**, 414; **DOĞAN**, 70.; Aküna/Tezel, amacına ulaşmak için iktisadî işletme işletmek ile iktisadî işletme işletmeyi amaç edinmenin aynı şeyler olmadığını belirttikten sonra, bir iktisadî işletme işletmenin amaç olarak tayin edilip edilemeyeceğini sormakta ve Medenî Kanununun 74. maddesinin 2. fıkrasında yasaklanmamasından hareketle bunun mümkün olduğu sonucuna varmaktadırlar, **AKÜNAL/TEZEL**, 192; Bunun dışında, vakfın iktisadî gayeyle kurulabileceğini savunanlar, iktisadî işletme işletmenin vakfın amacı haline getirilmesinin, bu iktisadî işletmenin bölünüp parçalanmasını da önleyeceğini ileri sürmektedirler, bkz., **GÜNERİ**, Amaç, 46; **KARAYALÇIN**, Y., Ticaret Hukuku Dersleri, C.I, Giriş-Ticari İşletme, 2. Baskı, Ankara 1960, 135 dn.21 (Ticari İşletme); **MESTMAECKER**, E. J/**REUTER**, D., Laenderbericht "Deutschland", in: Stiftungen in Europa Eine Vergleichende Übersicht, Baden-Baden 1971, 126; **MEDİCUS**, D., Allgemeiner Teil des BGB, 2. Auflage, Heidelberg 1985, 416 N.1170 vd.; **AKÜNAL/TEZEL**, 182. İsviçre Federal Mahkemesi bir kararında bir limited şirketin, kurucusunun ölümünden sonra muhafazası amacıyla bir vakfın kurulabileceğine ve şirketin vakfın yararlanana olarak tayin edilebileceğine karar vermiştir. Bkz. BGE 75 II 81; **RIEMER**, 246 N.396.; 903 sayılı Kanunun hazırlık aşamasında oluşturulan Millet Meclisi Geçici Komisyonunun raporunda da aynı hususa değinilmesi vakfın iktisadî gayeyle kurulabileceğine delil olarak gösterilmektedir. Vakfın iktisadî işletme işletmesinin, onun bölünmesini önleyeceği doğru olmakla beraber bunun vakıf bakımından tek amaç olarak öngörülmesinin vakfın mahiyetine aykırı olduğu kanaatindeyiz. Ancak iktisadî amaç dışında amaçlarla kurulmuş bir vakfa iktisadî işletmenin tahsis edilmesi kabul edilebilir. Aksi halde, iktisadî bir işletme bölünmesini gerekçesiyle vakıf adı altında yeni bir şirket türü meydana getirilmiş olur. Alman Federal Adalet Bakanlığının oluşturduğu çalışma komisyonu tarafından hazırlanan 1976 tarihli raporda da, iktisadî işletme amacıyla vakıf kurulması vakıf müessesesinden sapma olarak değerlendirilerek, bu tür vakıflara onay verilmemesi gerektiği belirtilmiştir. Bkz., **SEİFART**, W., Kein Bundesstiftungsgesetz, Zeitschrift für Rechtspolitik (ZPR) 1978, Heft 6, 144.
- 16 **MERZ**, Einleitendes, 66; **AKYILDIZ**, 414.; Ayrıca bkz., BGE 75 II 81; **RIEMER**, 246 N.396.; Dernekler bakımından aynı yönde **TUNÇOMAĞ**, Gaye, 218-220.

mektedir¹⁷. Vakfın iktisadî bir işletme işletmesi söz konusu olmaksızın, iktisadî amaçla kurulması da aynı şekilde mahiyetine aykırılığı sebebiyle mümkün değildir¹⁸.

Derneklerin iktisadî amaç ile kurulamayacağı Medenî Kanun ve Dernekler Kanununda açıkça belirtildiği halde, amacına ulaşması için iktisadî işletme işletebileceği de Medenî Kanunun 54. maddesinin 2. fıkrasında öngörülmüştür¹⁹. Bu düzenleme, dernekler ve vakıfların amaçlarına ulaşmak üzere iktisadî işletme işletmelerinin iktisadî amaç olarak nitelenemeyeceğini göstermektedir. Alman ve İsviçre Hukuklarında örneği bulunan şirket işleten ve/veya yöneten vakıflarda da çoğunlukla, tek amaç şirketin işletilmesi ve bu yolla kazanç paylaşılması değildir²⁰. Bunlar, daha çok vakfın diğer amaçlarına işletmenin geliri ile ulaşmak üzere bu iktisadî işletmeye sahip olmaktadır²¹.

II. VAKFA BİR İKTİSADÎ İŞLETMENİN TAHSİSİ

Medenî Kanunun 73. maddesine 13.7.1967 tarihli 903 sayılı Kanunla²² eklenen 2. fıkrada, “bir mamelekin bütünü”nün de vakfedilebileceği öngörülmüştür²³. Mamelek veya bugünkü kullanımıyla mal varlığı kavramı, bir kimsenin sahip olduğu parayla ölçülebilen mal, hak ve borçların²⁴ tamamını ifade eder²⁵.

¹⁷ **RIEMER**, 255 N.403 vd.; **MERZ**, Bemerkungen zum “Projet de loi turque concernant les fondations nouvelles” und zum Begleitbericht von Professor Haluk **TANDOĞAN**, Sammelband der Beiträge zur Dritten Türkisch-Schweizerischen Juristischen Woche, Ankara 1966, 46-48; **BİRSEL**, 128, 130.

¹⁸ **RIEMER**, 261 N.416.

¹⁹ **KARAYALÇIN**, Müessesese, 25, dn.51; **HATEMİ**, Vakıf Kurma, 299; **KÖPRÜLÜ, B.**, Medenî Hukuk, Genel Prensipier- Kişiler Hukuku, 2. Bası, İstanbul 1984, 457; **OĞUZMAN/SELİÇİ**, Kişiler Hukuku, 157; **ÖZSUNAY**, 106; **AKÜNAL**, 56.

²⁰ **RIEMER**, 247 N.398 vd.; **GÜNERİ**, Amaç, 48-49.

²¹ Bu konuda örnekler için bkz., **RIEMER**, 248-251; **HENNERKES/BİNZ/SORG**, 2220; **GÜNERİ**, Amaç, 48-49.

²² RG. 24.7.1967, S.12655.

²³ Adalet Bakanlığı tarafından hazırlanan 1998 tarihli Türk Medenî Kanunu Öntasarısında ‘mamelek’ yerine ‘malvarlığı’ kavramı kullanılmıştır (m.101/II).

²⁴ Borçların mameleke dahil olup olmadığı tartışmaları için bkz. **AYİTER, N.**, Mamelek Kavramı Üzerine İnceleme, Ankara 1968, 95-96. Ayiter’in de belirttiği gibi, bu tartışmalar çoğu zaman teorik planda kalmakta, pratikte borçlar mamelek içinde değerlendirilmektedir.

²⁵ **ÜNAL, Ş.**, Şekli Eşya Hukuku (Giriş-Zilyetlik-Tapu Sicili), 2. Baskı, Ankara 1994, 6; Ayiter’e göre mamelek de bir hukuk varlığıdır. Çünkü bu varlık edinilen hakların ve giri-

Mamelek kavramının mal ve haklar ilaveten borçları da kapsamı, vakfa, içinde borçların da yer aldığı bir mamelekin bütün olarak²⁶ tahsis edilip edilemeyeceği tereddüdünü uyandırmaktadır²⁷. Burada önemli olan husus, tahsis edilen mamelekin aktif ve pasifi hesaplanarak net aktif değerler tespit edilmeden önce tescilin yapılmamasıdır. Böylece, vakıf bir şahsın mamelekinin tasfiyecisi haline gelmemiş olur. Ancak, tescilden önce en azından net mameleki tespit için bir hesaplama yapılması şarttır²⁸. Bunun için, tescil için başvurulması halinde hakim tahsis edilen mameleke bir kayyım tayin ederek net mamelekin bulunması için borçların tasfiyesini sağlayabilir²⁹. Bu hesaplama, sağlıklı yapılan tahsislerde farazî, yani kağıt üzerinde yapılarak gerçekleştirilir.

Bu tasfiye veya hesaplama neticesi mamelekin aktif bakiyesinin vakfın amacını gerçekleştirmeye yeterli olmadığı ortaya çıkarsa vakfın tesciline karar verilmemelidir³⁰.

Bir mamelek gibi bütün bir işletme de bir vakıf kurmak üzere tahsis edilebilir. İşletme, mal, hak ve borçlardan oluşan bir bütünlük arz eder. Ancak, işletmenin mamelekten farkı, kapsamına mal varlığı hakkı sayılmayan, ama başlı başına bir değer ifade eden unsurların da dahil olmasında kendini gösterir. Tahsis bunların hepsini kapsayabileceği gibi bazı unsurların dışarıda tutulması suretiyle de yapılması mümkündür. Ancak, bir işletmenin tahsisinden söz edebilmek için, en azından o işletmenin bağımsız olarak çalışabilmesi için gerekli olan unsurların tahsis edilmiş olması şarttır³¹. İşletmenin tahsisi halinde, borçlar tasfiye edilmemişse, borçlar ödendikten sonra kalacak aktif değer vakfın amacını gerçekleştirmeye yeterli olup olmayacağı

şilen borçların toplamı yahut yığındır, **AYİTER**, 7-8. Ayrıca mamelekin unsurları için bkz. **AYİTER**, 93 vd.

- 26 Mamelekin hukukî mahiyeti hakkındaki görüşler için bkz. **AYİTER**, 20 vd. Ayiter'e göre mamelek bir tüm olarak telâkki edilemez, bilakis kanun koyucunun bütün unsurlarını her vesile ile ayrı ayrı muamelelere tâbi tuttuğu bir yığındır, **AYİTER**, 27.
- 27 Bu konudaki tartışmalar için bkz., **HATEMİ**, Vakıf Kurma, 303; **DOĞAN**, 67; **İŞERİ**, Türk Medenî Kanununa Göre Vakıf (Tesis), Ankara 1968, 66 (VAKIF); **ÖZSUNAY**, 397.
- 28 **HATEMİ**, Vakıf Kurma, 304; **İŞERİ**, Vakıf, 67.
- 29 Hatemi aynı çözümü, bir terekenin bütününün tahsisiyle vakıf kurulması hali için ileri sürmektedir, **HATEMİ**, Vakıf Kurma, 304.
- 30 **HATEMİ**, Vakıf Kurma, 303-304; **İŞERİ**, Vakıf, 67; **DOĞAN**, 70.
- 31 Krş., **AYİTER**, 48-49.

incelenmeli ve yeterli olacağıın anlaşılması halinde tescile karar verilmelidir³².

Bir iktisadî işletme, sadece sahibinin ölümünden sonra vakıf eliyle işletilmesi sağlanmak üzere vakfa tahsis edilemez. Diğer bir deyişle, tek amacı bir işletmeyi işletmek olan bir vakıf kurulamaz³³. Böyle bir amaçla kurulmak istenen vakıf, vakıf müessesesinin ideal amaç taşımasını gerektiren mahiyetine aykırıdır³⁴. Ancak, işletme sahibi, ölümünden sonra kurulacak bir vakıfla hem işletmesinin idaresini hem de bunun geliriyle, belirleyeceği amaçlar doğrultusunda faaliyet gösterilmesini sağlamak üzere bir vakıf kurabilir³⁵. Ancak burada, Şanver'in³⁶ iddia ettiğinin aksine, vakıf tüzel kişiliği ve hukuki şekliyle iktisadî faaliyetlerin yürütülmesine imkan tanıyan bir durum söz konusu değildir. Asıl gaye, vakfın amacı doğrultusunda faaliyet göstermesi olup, tahsis edilen iktisadî işletme, gelirleriyle vakfın amacına ulaşmayı sağlayacak bir vasıttır.

Gelir elde etmek için iktisadî işletme işleten vakıfların amaçlarının çok dışında olan ticarî ve hatta sınaî faaliyetlerde bulunmasının sakıncalı olduğu yönündeki eleştiriler haklı olmakla beraber³⁷, iktisadî işletme işletmek, vakfın salt amacı haline gelmeyi sağladığı gelirlerle vakfın amacının gerçekleştirilmesinde faydalanılan bir kaynak konumunda kaldığı sürece, vakıf müessesesine aykırı addedilmemelidir³⁸. Bu durumun anlaşılmasında Karayalçın'ın yaptığı tespitten yararlanmak faydalı olacaktır: Karayalçın, vakfı geniş anlamıyla tüzel kişiliği olan bir işletme olarak niteledikten sonra, vakfın amacına uygun olarak hizmet üreten bu işletmede hizmet bölümüyle kaynak bölümünü açıkça birbirinden ayırmak gerektiğini ileri sürmektedir. Fonksiyon ayrılığı bulunan bu iki bölümden kaynak bölümü, vakfedenin

32 İŞERİ, Vakıf, 67.

33 Bkz. yukarıda I, C, 1.

34 SAECKER/REUTER, 670 N.12; RIEMER, 255 N.403; AKYILDIZ, 414; BAYRAKERİ, 306; HATEMİ, Vakıf Kurma, 299-300; HATEMİ, Kişiler Hukuku, 148; İŞERİ, Sorunlar, 81; SEROZAN, 91; OCAK, 247. Aksi görüş için bkz. AKÜNAL/TEZEL, 192; GÜNERİ, Amaç, 43; ŞANVER, 2; ZEVKLİLER, 622; SOERGEL/SCHULTZE=V. LASAULX, 337 N.43; DOĞANAY, 7.

35 903 sayılı Kanunun hazırlık safhasında oluşturulan Millet Meclisi Geçici Komisyonunun raporunda ticarî ve sınaî işletmelerin miras kuralları karşısında bölünüp parçalanmasını önlemek için vakıf şekline dönüştürülebilmelerine imkân tanındığı belirtilmiştir, bkz., İŞERİ, Vakıf, 290.; Bu konuda ayrıca bkz. AKÜNAL, 115.

36 ŞANVER, 2. Benzer görüş için bkz. GÜNERİ, Amaç, 42 vd.; Krş., SOERGEL/SCHULTZE=V. LASAULX, 337 N.43.

37 ŞENER, H., Vakıflar Üzerine (Mali Bir Yaklaşım), Maliye Dergisi 1978, S.31, 45.

38 Aynı yönde bkz. SAECKER/REUTER, 648 N.25.

amaca tahsis ettiği malların ve diğer gelir kaynaklarının yönetiminden sorumlu olup, vakfeden amaca menkul kıymet, taşınmaz mal veya ticarî işletme tahsis etmişse, bu varlığın işleterek elde edilen gelirleri amaç için kullanılmak üzere vakıf senedi hükümlerine göre, hizmet bölümüne vermesi gerekecektir. Hizmet bölümü ise, kaynak bölümünden aktarılan bu gelirleri vakıf amacına uygun olarak kullanmakla sorumlu olacaktır³⁹. Uygulamada bu kadar kesin hatlarla belirlenmiş bir görev dağılımı yapılmazsa da, vakfın hizmetlerini sağlayacak gelir temin eden ayrı bir bölüm bulunduğunu varsaymak, vakfa gelir sağlayacak kaynakların vakıf müessesesiyle bağdaşıp bağdaşmadığını tespit bakımından önemlidir. Bu itibarla, vakfın amacı haline gelmemiş, vakfa gelir sağlayan bir iktisadî işletme de bu manada vakfın kaynak bölümünde yer alan bir unsur olarak değerlendirilmelidir.

Özellikle mirasın taksimi sebebiyle büyük iktisadî işletmelerin parçalanarak güçlerini kaybetmesi, bu şekilde bir vakıf kurmak ve onun eliyle işletmeyi idare etmek suretiyle önlenebilir⁴⁰. Bunun için iktisadî işletmenin mahiyetinin tahsise elverişli olması şarttır. Örneğin, çok ortaklı bir anonim şirketin ortaklarından birinin ölümü sebebiyle tümüyle bir vakfa tahsisi söz konusu olamaz. Ama, ölen ortak şirketteki hisselerini bir vakfa tahsis edebilir⁴¹. Buna rağmen, 1970 yılında kurulan Türkiye Yüksek Teknik Öğrenim Vakfına, Işık Tedrisat Anonim Şirketi hak, mal ve borçlarıyla bir bütün olarak devredilmiş, amaç olarak ise Işık Mühendislik ve Mimarlık Yüksek Okulunun aynı isim altında devamını temin etmek, yüksek ve çağdaş medenîyet seviyesinde meslekî ve teknik öğrenim yapmak, öğrencilerini Türk millî eğitiminin temel ilkelerine bağlı olarak yetiştirmek, onlara memleket kalkınması, millî beraberlik şuur ve sevgisinin gerçekleşmesi için imkânlar hazırlamak şeklinde belirlenmiştir⁴². Burada, her ne kadar ideal bir amacı gerçekleştirmek için iktisadî bir işletme tahsis edilmekte ise de, anonim şir-

³⁹ **KARAYALÇIN, Y.**, Vakıflarda Denetim Giderlerine Katılma ve Bu Konuda Yargıtay 6. Hukuk Dairesinin 30.11.1976, Danıştay XII. Dairesinin 27.11.1975 Tarihli Kararları, *BATİDER*, 1979, C.10, S.2, 490-491 (Denetim).

⁴⁰ **AKÜNAL/TEZEL**, 182; **GÜNERİ**, Amaç, 46-47; **KARAYALÇIN**, Ticarî İşletme, 135 dn.21; **MEDİCUS**, 416 N.1170 vd.; **MESTMAECKER/REUTER**, 126; **İŞERİ**, Sorunlar, 81. Akünal/Tezel, ticarî ve sınaî işletmenin vakıf haline dönüştürülerek miras hukuku kuralları karşısında parçalanıp, dağılmaktan kurtarılmasının vakıf müessesesine yabancı olmakla beraber sadece Türk hukukunda rastlanan bir uygulama olmadığını belirtmektedirler, **AKÜNAL/TEZEL**, 182.; Ayrıca bkz., *BGE* 75 II 81; **RIEMER**, 246 N.396.

⁴¹ **DOĞAN**, 181.

⁴² **İŞERİ**, Sorunlar, 120 N.137. Diğer örnekler için **İŞERİ**, Sorunlar, 151 N.258, 152 N.261, 262.

ketin bütün hisselerinin vakfa devri, çok ortaklı şirketin hukuk sistemimizin kabul etmediği tek şahıs şirketi haline dönüşmesi anlamına gelir⁴³. Bu itibarla, söz konusu tahsis işletmenin mahiyetine uygun değildir. Nitekim, Yargıtay bir kararında, bir komandit şirketin borçlarıyla birlikte bir bütün olarak vakfa tahsisini kabul etmemiştir⁴⁴.

Vakfa ticarî işletme türünde bir iktisadî işletme tahsis edilmişse, vakfın işletmeye ait hangi değerlere sahip olabileceğinin belirlenmesi gerekir⁴⁵. Bir ticarî işletmenin sahip olabileceği değerler Ticaret Kanununun 11. maddesinin 2. fıkrasında sınırlayıcı olmamak üzere sayılmıştır⁴⁶. Buna göre, "Tesisat, kiracılık hakkı, ticaret unvanı ve diğer adlar, ihtira beratları ve markalar, bir sanata müteallik veya bir şahsa ait model ve resimler gibi bir müessesenin işletilmesi için daimi bir tarzda tahsis olunan unsurlar, mukavelede aksine hüküm olmadıkça ticarî işletmeye dahil sayılır". Bir vakfa bir ticarî işletme tahsis edilmişse, aksi vakıf senedinde öngörülmedikçe, söz konusu

43 Diğer taraftan bir anonim ortaklığın bu şekilde bütün hisse senetleriyle birlikte bir vakfa devredilmesi durumu TK.md.434/f.1 b.4 düzenlemesine göre anonim şirket için bir infisah sebebidir. Zira bent 4, bir anonim ortaklıkta pay sahibi sayısı beş kişiden aşağıya düşerse, bu durumun anonim ortaklığı infisah ettireceğini düzenlemektedir. İşte bir anonim ortaklığın bütün hisse (senet)lerinin bir vakıf tüzel kişiliğine devri durumunda da anonim ortaklığın pay sahibi sayısı bire inmiş olacak ve bu da anonim ortaklığı infisah ettirecektir. Ancak bu durumu bir fesih sebebi olan ve TK.md.435'te düzenlenen "gerçek pay sahibi olanların sayısının beşten aşağıya düşmesi" durumuyla karıştırmamak gerekir. Çünkü burada görünüşte beş pay sahibi bulunmaktadır; fakat "gerçekten" pay sahibi olanların sayısı beşin altındadır. Bu konuda geniş açıklamalar için bkz. **TEKİNALP, Ü./ (POROY, R./ÇAMOĞLU, E.)**, Ortaklıklar Ve Kooperatif Hukuku, Güncelleştirilmiş 8.Bası, İstanbul 2000, N.1550 ve N.1555

44 Y. 6. HD. 1.3.1988, E.1987/14734, K.1988/3060, YKD. 1988, C.14, S.7, 918-919.

45 Karayalçın, ticarî işletmelerin iktisadî işletmelerin bir kolu olduğunu belirttiikten sonra, bir iktisadî işletmenin varlığından söz edilebilmesi için gelir sağlamayı hedef tutmak, devamlılık, bağımsızlık, aleniyet unsurlarının bulunması gerektiğini; bir iktisadî işletmenin ticarî işletme sayılabilmesi için olumlu şart olarak Ticaret Kanununun 12. maddesinde yazılı işleri görmek maksadıyla kurulmuş olması veya Ticaret Kanununun 13. maddesine göre bu iktisadî işletmenin ticarî şekilde işletilen bir müessese olarak nitelendirilebilmesi gerektiğini; olumsuz şart olarak da iktisadî işletmenin Ticaret Kanununun 17. maddesine göre esnaf işletmesi sayılmaya müsait olmaması gerektiğini ifade etmektedir, **KARAYALÇIN**, Ticarî İşletme, 92-96.; Aynı yönde **DOMANIÇ, H.**, Türk Ticaret Kanunu Şerhi, C.I, İstanbul 1988, 93; Ticari İşletmenin 25.1.1986 gün 86/10313 sayılı Bakanlar Kurulu Kararnamesini de dikkate alacak şekilde öğelerinin belirlenmesi ve tanımı için bkz. **İMREGÜN, O.**, Ticaret Hukukunun Genel İlkeleri, Gözden Geçirilmiş Üçüncü Bası, İstanbul 1995, 7-12; **ARKAN**, 18-23; **POROY, R./YASAMAN H.**, Ticari İşletme Hukuku, Gözden Geçirilmiş 7.Bası, İstanbul 1995, 30-38

46 Bu değerlerin doktrindeki ayrımı hakkındaki açıklamalar için bkz. **ARKAN**, 30-31; **POROY/YASAMAN**, 39-40

hükümde sayılan değerler vakfa tahsis edilmiş olmaktadır⁴⁷. Vakıf kuran, isterse bunlardan bir kısmını tahsis etmekten kaçınabilir. Ancak, ticarî işletmenin kapsamına dahil olan bazı değerler, ticarî işletmenin diğer unsurları ile birlikte tahsise konu olabildikleri halde, yalnız bunların tahsisiyle bir vakıf kurulamaz. Bir kimsenin şahsî itibarı ve kredisi, bir ticarî işletmenin müşteri çevresi bu tür değerlerdendir⁴⁸.

III. VAKFIN BİR İKTİSADİ İŞLETME İŞLETMESİ

A) GENEL OLARAK

Vakıf iktisadî amaç ile kurulamamakla beraber, iktisadî amaç gütmeksizin bir işletmeye sahip olabilir⁴⁹. Bu da iki şekilde ortaya çıkabilir: Birincisi, vakfa mal varlığı olarak bir iktisadî işletmenin tahsis edilmiş olmasıdır. İkincisi ise, vakfın bir iktisadî işletme kurmasıdır. Birinci halde vakıf, iktisadî işletmenin sahibi olurken, onun gelirleriyle de amacı doğrultusunda hizmet eder⁵⁰.

47 İŞERİ, Vakıf, 67; KARAYALÇIN, Ticarî İşletme, 183.

48 İŞERİ, Vakıf, 68.

49 HATEMİ, Vakıf Kurma, 299; SAECKER/REUTER, 648 N.25; BİRSEL, 130; VURAL, 191. Ayrıca bkz. yukarıda I, C, 1.; Şener, vakıfların iktisadî işletme işletebileceklerini belirtmekle beraber, iktisadî işletme kurarak veya bağış toplayarak faaliyet gösteren vakıfların terime verilen anlam yönünden gerçek vakıf olmadıkları, organizatörlük yapan müesseseler oldukları görüşündedir, ŞENER, 45.; Aynı görüşte YERLİ, A., Vakıf Müessesinde Gözlemlenen Gelişmeler ve Vakıflara Tanınan Vergi Muafiyeti, Maliye Dergisi 1993, S.114, 20.; Bir mal varlığı tahsis etmeksizin, salt toplanacak bağışlarla faaliyet göstermek üzere kurulan vakıflar bakımından bu görüşün haklılığına katılıyoruz.; Krş., GÜNERİ, H., Vakıf İşletmeleri, Vakıflar Dergisi 1977, S.XI, 40 (İşletme). Bununla beraber, bir mal varlığı tahsisi yapılarak kurulduktan sonra, iktisadî işletme kurmak suretiyle faaliyet gösteren vakıflar bakımından bu görüşe katılma imkânı bulamıyoruz.

50 SAECKER/REUTER, 648 N.25, 670 N.12; RIEMER, 251-252 N.399; BAYRAKERİ, 306; İŞERİ, Sorunlar, 81; MERZ, Einleitendes, 66; HENNERKES/BİNZ/SORG, 2220; GÜNERİ, Amaç, 47. Ancak, Güneri'nin, vakıf senedinde yer alacak, vakfın gelirinin kurucu veya yöneticilere ait olacağına ilişkin kayıtların geçerli olacağı yönündeki görüşüne katılmıyoruz, GÜNERİ, Amaç, 46.; Hatemi'nin de belirttiği gibi, vakıf senedinde kurucu lehine ancak, tali, sınırlı sayılabilecek yararlanma kayıtları bulunabilir. Yöneticiler ise, hizmetlerini karşılığını alırlar, vakfın gelirini tamamıyla paylaşmaları ise kabul edilemez, HATEMİ, Vakıf Kurma, 300; Aynı yönde İŞERİ, Sorunlar, 81; KARAYALÇIN, Şirketler Hukuku, 46-47. Bu konuda Amerikan Hukukundaki uygulama örnekleri için bkz., VURAL, 187-188.; Vakıflar Genel Müdürlüğü tarafından yayınlanan Türk Medenî Kanunu Hükümlerine Göre Kurulan Vakıflar Hakkında Tebliğe ekli 1 numaralı vakıf senedi örneğinde de, vakfın gayesini gerçekleştirmek için yapacağı iş ve işlemler arasında (m.4), vakfa gelir sağlamak amacıyla olağan işletme ilkelerine göre çalışacak iktisadî işletmeler, ortaklıklar kurmak, kurulu olanlara iştirak etmek, bun-

Vakfın iktisadî işletmeye sahip olabileceği ikinci hal, kurulmuş olan vakfın bir iktisadî işletme ihdasıyla ortaya çıkabilir. İktisadî işletme doğrudan vakfın amacını gerçekleştirmeye yönelik olabileceği gibi, vakıf amacıyla doğrudan ilgisi olmamakla beraber, elde edilecek gelirlerle vakfın amacını gerçekleştirmesi için kurulmuş da olabilir. Örneğin, sağlık amaçlı bir vakfın kuracağı hastane veya eğitim amaçlı bir vakfın kuracağı okul işletmesi vakfın doğrudan amacına yönelik olduğu halde, bir market işletmesi geliriyle vakfın amacının gerçekleştirilmesine hizmet edecek bir iktisadî işletmedir.

Vakıf gelir elde etmek üzere bir iktisadî işletme kurmuş olsa dahi, bu amacının iktisadî olduğu manasına gelmez. Vakfın, bu halde de amacı ideal (manevi) olmakla beraber, bu amaca ulaşmak için kullanılan vasıta iktisadîdir⁵¹. Bu iktisadî işletmenin işletilmesi, ancak tali, ideal amaçlara tâbi nitelikli olarak tayin edilebilir⁵². Bunun için ayrıca, vakıf senedinde iktisadî işletme işletileceğine dair açık bir hükmün bulunması gereklidir⁵³. Zira, ticarî işletme vakıf bakımından ekonomik risk taşır. Bu yüzden, vakıf kuranın bu riski göze aldığını gösteren beyanın vakıf senedinde yer alması aranmalıdır. Aksi halde, vakıf kuran, belirlediği amacı gerçekleştirmeye yetecek mal tahsis ettiği halde, yöneticilerin farklı düşüncelerle ticarî işletme kurarak vakfın mal varlığını riske sokmalarına, vakfedenin iradesine uygun olup olmadığına bakmaksızın imkan tanınmış olur. Vakfedenin vakıf senedinde açık bir düzenlemesi yoksa, vakfın mal varlığı ve gelirlerinin onun öngördüğünün dışındaki işlere sarf edilmesi tasvip edilemez.

Burada, vakfın iktisadî işletmeyi kurarken sermayeyi kendisine tahsis edilmiş mallardan mı, yoksa bu malların gelirinden mi ayıracağı hususu üzerinde durulması gerekir. Ticarî işletmenin bir risk taşıdığı, vakfa gelir getirmesi kadar vakfın zarara uğramasına da sebep olabileceği, hatta tacir sayılması halinde iflas yoluyla takip edilmesine sebep olacağı göz önünde tutulursa, vakfın işletmeye tahsis edeceği sermayenin kaynağının taşıdığı önem anlaşılır.

Vakfın mallarının tahsisi suretiyle işletme kurması, işletmenin gelir getirip getirmeyeceği, gelir getirirse bunun ne zaman gerçekleşeceği belli olmadığı için vakfın belli bir süre faaliyet yapamamasına, hatta işletmenin zarar etmesi durumunda vakıf faaliyetlerinin tamamen durmasına sebep olabilir.

ları doğrudan işletmek ya da denetim altında bir işletmeciye işletirmek de sayılmıştır, RG. 21.9.1997, S.23117.

51 **VURAL**, 191.

52 **MERZ**, Einleitendes, 66; **BİRSEL**, 130. Ayrıca bkz., BGE 75 II 81, **RIEMER**, 246 N.396.

53 **DOĞAN**, 182.

Oysa, vakıfta esas olan düzenli geliri olan bir mal varlığıyla kesintisiz olarak amaca uygun faaliyette bulunabilmektir. Bu sebeple, vakfın esas mal varlığından değil de, gelirlerinden tahsisle bulunarak işletme kurması daha uygundur⁵⁴. Bununla beraber, eğer mal varlığından işletme için ayrılacak miktar vakfın faaliyetlerini olumsuz olarak etkilemeyecekse, kalan mal varlığı amacı gerçekleştirmekte yeterli ise mal varlığından tahsisle de işletme kurabileceği kabul edilmelidir⁵⁵.

B) VAKFIN İKTİSADİ İŞLETME İŞLETMESİNİN SONUÇLARI

Medenî Kanun vakıfların iktisadî işletme işletip işletemeyeceği hususunda herhangi bir düzenleme içermemektedir. Böyle bir düzenleme olmadığı için vakfın ticari işletme işletmesi halinde ne gibi hukukî sonuçlar doğacağı, sermayesinin kaynağının ne olacağı ve benzeri konularda da herhangi bir hüküm bulunmamaktadır.

1. Vakfın Tacir Sayılması

a) Genel Olarak

Vakıfların aksine, derneklerin iktisadî işletme işletmesi ile ilgili olarak Medenî Kanun yanı sıra Ticaret Kanunu ve Ticaret Sicili Tüzüğü'nde⁵⁶ hükümler bulunmaktadır. Medenî Kanunun 54. maddesinin 2. fıkrası, "Gayesine erişmek için ticari şekilde icraî sanat eden bir cemiyet, kendisini sicile kaydettirmekle mükelleftir" hükmünü taşımaktadır. Bu hükümle derneğin amacına erişmek için ticarî işletme işletebileceği, ancak bu durumda kendisini ticaret siciline kaydettirmesi gerektiği öngörülmüştür.

Ticaret Kanununda ise, "tacirler" ana başlığı, "hükmi şahıslar" alt başlığı altında yer alan 18. maddede, "Ticaret şirketleriyle, gayesine varmak için ticarî bir işletme işleten dernekler ve kendi kuruluş kanunları gereğince hususi hukuk hükümleri dairesinde idare edilmek veya ticarî şekilde işletilmek üzere devlet, vilayet, belediye gibi amme hükmi şahısları tarafından kurulan teşekkül ve müesseseler dahi tacir sayılırlar.

⁵⁴ Bayrakeri, vakfa tahsis edilmiş malların münhasıran vakfın amacına tahsis edilmiş olduğunu, bunların vakfın ticarî işletmesine sermaye olarak konulmasının ticarî amaca tahsisi manasına geleceğinden kanuna aykırı olacağını savunmaktadır, **BAYRAKERİ**, 306.

⁵⁵ **DOĞAN**, 186.

⁵⁶ 2.2.1957 tarihinde Bakanlar Kurulunun 4/8604 sayılı kararıyla yürürlüğe sokulan Ticaret Sicil Nizamnamesi'nde 1998 yılında birtakım değişiklikler yapılmış ve md.24 a) düzenlemesiyle "Nizamname" adı "Tüzük" olarak değiştirilmiş ve böylece Ticaret Sicil Nizamnamesi "Ticaret Sicil Tüzüğü" olmuştur. RG.28.8.1998, S.23447

Devlet, vilayet ve belediye gibi amme hükmî şahısları ile umumi menfaate hadim cemiyetler, bir ticarî işletmeyi ister doğrudan doğruya, ister amme hukuku hükümlerine göre idare edilen ve işletilen bir hükmî şahıs eliyle işletsinler kendileri tacir sayılamazlar” hükmü yer almaktadır.

Ticaret Kanununun 18. maddesinin 1. fıkrası amacına ulaşmak için ticarî işletme işleten derneğin tacir sayılacağını öngörürken, ikinci fıkra, kamuya yararlı derneklerin ticarî işletme işletseler dahi tacir sayılamayacaklarını hükme bağlamaktadır. Ticaret Sicil Tüzüğü’nün 72 ve 73. maddelerinde, ticarî işletme işleten derneğin ticaret siciline tesciline ilişkin hususlar düzenlenirken, 75. maddesinde kamuya yararlı derneklerin ticarî işletmelerinin bizzat tacir olarak tesciline dair hüküm yer almaktadır.

Bu hükümlerden anlaşıldığı üzere, kanun koyucu ticarî işletme işleten dernekler bakımından bir ayırım yapmış ve kamuya yararlı derneklerin ticarî işletme işletse dahi tacir sayılamayacağını, ancak bunlara ait ticarî işletmenin tacir olarak tescil edileceğini öngörmüştür. Diğer dernekler bakımından ise bizzat derneğin tacir olarak kaydedileceğini hükme bağlamıştır.

Vakıfların iktisadî işletme işletebileceklerini öngören açık bir hüküm bulunmamakla beraber, Medenî Kanunun 73. maddesinin 2. fıkrasında vakfın bir mamelekin bütününün tahsisi ile de kurulabileceği öngörüldüğünden, bir işletmenin tahsisi ile vakıf kurulabilmesine ve dolayısıyla vakfın bu işletmeyi işletmesine, zımnen de olsa izin verildiği anlaşılmaktadır. Vakıflar Hakkında Tüzüğü’nün 20. maddesi de, işletmelere sahip olan vakıfların denetimine ilişkin bir düzenlemeye yer vermiştir. Ayrıca, Ticaret Sicili Tüzüğü’nün 76. maddesinde de vakıflara ait ticari işletmelerin tescilini öngören bir hüküm yer almaktadır.

Vakfın ticari işletme işletebileceği vakıf senediyle öngörülmüş ve yönetim organı da bu konuda karar alarak bir işletme kurmuşsa, bu kez de karşımıza bu işletmenin hangi hukukî esaslara tâbi olacağı, ticaret hukuku bakımından tacir sayılıp sayılamayacağı sorunu çıkmaktadır. Gerçekten, ticarî işletmeye sahip vakıflarla ilgili bir hüküm bulunmadığına ve Ticaret Kanununun 18. maddesinde tüzel kişi tacirler arasında vakıf sayılmadığına göre, ticarî işletmesi olmasına rağmen tacir sayılamayacak mıdır?

Bu soruyu işletilen ticarî işletmenin niteliğine göre cevaplandırmak gerekir. Vakıf, tüzel kişiliğe sahip bir ticaret şirketinin kurucu ortağı veya sonradan katılan hissedarı olabilir. Bu gibi durumlarda tacir sıfatını vakıf değil, şirketin kendisi haizdir. Nitekim Ticaret Kanununun 18. maddesinin 1. fıkrasında ticaret şirketlerinin tacir sayılacağı açıkça öngörülmüştür.

b) Vakfın Tüzel Kişiliğe Sahip Bir İşletme İşletmesi

Vakfın tüzel kişiliğe sahip bir işletme kurması veya kurulmuş bir işletmeye hissedar olması söz konusu ise, bunun için sermaye şirketlerinin tercih edilmesi gerekmektedir. Çünkü Ticaret Kanununun 153. maddesi kolektif şirketin sadece gerçek şahıslar tarafından kurulabileceğini hükme bağlamıştır. Komandit şirketlerde ise tüzel kişilerin ancak sorumluluğu şirkete getirdiği sermaye ile sınırlı olan komanditer ortak olabilecekleri öngörülmüştür (TK. m.243/II). Dolayısıyla, vakıf, bunların dışındaki anonim veya limited şirketlere ortak olabilir veya komandit şirkete komanditer ortak olarak girebilir. Bu şirketlerin ortak özelliği şirket ortağının şirketin borçlarından sorumluluğunun getirdiği sermaye ile sınırlı olması, şirket borçları için ortağın şahsî mal varlığına başvurulamamasıdır (TK. m.269/II, 243/II, 503).

c) Vakfın Tüzel Kişiliğe Sahip Olmayan Bir İşletme İşletmesi

Vakıf, tüzel kişiliğe sahip olmayan bir ticarî işletme kuruyorsa tacir sıfatı vakfa mı yoksa kurulan işletmeye mi aittir? Yukarıda belirtildiği üzere, kanun koyucu dernekler bakımından bir ayırım yaparak iktisadî işletme işleten kamuya yararlı derneklerin tacir sayılmayacağını, işlettikleri işletmenin tacir sıfatını haiz olacağını (TK. m.18/II), diğer derneklerin ise ticarî işletme işletmeleri halinde tacir sıfatını kazanacaklarını öngörmüştür (TK. m.18/I).

Tacir kabul edilen tüzel kişilerin sayıldığı Ticaret Kanununun 18. maddesinin 1. fıkrasında ticarî işletme işleten vakıf sayılmamıştır. Diğer taraftan, tacir sayılmayacak tüzel kişiler arasında da vakfa yer verilmemiştir (TK. m.18/II). Ticaret Kanununun bu maddesi, buradaki saymanın sınırlayıcı olduğu şeklinde yorumlanırsa, burada sayılanlar dışındaki tüzel kişilerin ve tabii vakıfların da ticari işletme işletseler dahi tacir sayılmayacaklarının kabulü gerekir⁵⁷.

Bununla beraber, yapılacak geniş bir yorumla aksi bir sonuca ulaşmak da mümkündür. Nitekim doktrinde, Ticaret Kanununun 18. maddesinin tacir sayılacak tüzel kişileri sınırlayıcı şekilde sayan bir hüküm olmadığı; bu maddede sayılmamakla beraber, ticarî işletme işleterek ekonomik hayatta önemli rol oynayan vakıfların da, genel hüküm niteliğindeki Ticaret Kanununun 14. maddesine göre tacir sayılması gerektiği kabul edilmektedir⁵⁸.

⁵⁷ BOZER, A., Ticaret Hukuku Bilgisi, 11. Baskı, Ankara 1986, 56; BOZER, A./GÖLE, C., Ticaret Hukuku Bilgisi, 14. Baskı, Ankara 1998, 52.

⁵⁸ ARKAN, 113, 116-117; BİRSEL, 130; BALLAR, S., Medenî, Ticarî, Malî Hukuk Yönünden Dernek ve Vakıfların İktisadî İşletmeleri, Batider. 1990, C.15, S.3, 113 (Vakıfların İktisadi İşletmeleri); OCAK, 248.

Bu sonuncu yorum tarzı, iktisadî işletme işlettiği için tacir sayılması sebebiyle vakfın aleyhine olmakla beraber, hukuk mantığına daha uygundur. Gerçekten, ticarî işletme işleten vakıfların Ticaret Kanununun 18. maddesinde sayılmaması, vakfı tacir saymamak düşüncesinden ziyade, mahiyeti gereği ticarî işletme işletmeye uygun görülmemesinden kaynaklanmaktadır. Vakıf mahiyeti gereği, belli bir amaca mal tahsisi ile kurulur ve vakfın amacını gerçekleştirecek yeterlilikte mal tahsis edilmesi zorunludur. Dolayısıyla, normal şartlar altında vakfın amacına ulaşmak için ticarî işletme işletmeye ihtiyacı olmaması gerekir. Bununla beraber, özellikle amacın geniş tutulması ve buna uygun olarak faaliyet konularının artması sebebiyle vakıflar, daha çok gelir elde etme amacıyla, derneklerde olduğu gibi iktisadî işletme kurma yoluna başvurmaktadırlar. Bir işletme tahsisiyle vakıf kurulmasına dayanak teşkil eden Medenî Kanunun 73. maddesinin 2. fıkrasının 1967 tarihli 903 sayılı Kanunla eklendiği göz önünde tutulursa, 1956 tarihli Ticaret Kanununda ticarî işletme işleten vakfın tacir sayılıp sayılmayacağı ile ilgili bir hükmün bulunmaması eksiklik olarak kabul edilemez. Bu itibarla, vakfın ticarî işletme işletmesi halinde tacir sayılması gerekir kanaatindeyiz.

Ticaret Sicili Tüzüğü'nün 76. maddesinde vakıfların kurdukları işletmelerin ticaret siciline tescili öngörülmektedir. Bu hükümde, sadece işletmenin tescilinden söz edilmekte, vakfın bu işletmenin kurucusu sıfatıyla tacir olarak tescili öngörülmemektedir. Kanaatimizce, bu eksiklik Ticaret Kanununda ticarî işletme işleten vakfın tacir sayılacağını öngören açık bir hüküm bulunmamasından kaynaklanmaktadır. Aksi halde, kamuya yararlı derneklerde olduğu gibi işleteni tacir sayılmayan yeni bir işletme kategorisi ortaya çıkmaktadır⁵⁹.

Diğer taraftan, kamuya yararlı vakıfların iktisadî işletmelerinin tacir sayılıp sayılmayacakları ile ilgili bir düzenleme de mevcut değildir. Burada akla gelen soru, bir ayırım yapmaksızın bu işletmeler de tacir sayılacak mı, yoksa derneklerde yapılan ayırımın kıyasen uygulanmasıyla kamuya yararlı dernekler gibi kamuya yararlı vakıflar da ticarî işletme işletmeler dahi tacir sayılmayacaklar mı? Burada da, kamu yararına çalışan ve adeta bir kamu görevi gören kamuya yararlı derneklerle kamuya yararlı vakıflar arasında bir eşitsizlik meydana getirmemek için kamuya yararlı vakıfların da Ticaret Kanununun 18. maddesinin 2. fıkrası kıyasen uygulanarak tacir sayılmamaları kanunun sistematığına daha uygun görünmektedir⁶⁰.

⁵⁹ KARAYALÇIN, Ticarî İşletme, 13 5; İŞERİ, Sorunlar, 82; ARKAN, 117.

⁶⁰ BİRSEL, 130; ARKAN, 117; BALLAR, Vakıfların İktisadî İşletmeleri, 113; OCAK, 248.

d) Vakfın Tacir Sayılmasının Sonuçları

İktisadî işletme işleten vakfın tacir sayılmasının en önemli sonucu iflase tâbi olmasında görülür (TK. m.20). Vakıf ticarî işletmeye sahipse, bu işletmenin borçlarından dolayı iflas yoluyla takip edilebilir. Bunun neticesinde vakfın bütün mal varlığı iflas masasına dahil edilerek işletmenin borçlarını karşılamak üzere satılacağından, amacı gerçekleştirmeye yetecek mal varlığı kalması hali dışında, vakıf iflas sonunda Medenî Kanununun 81/A maddesi gereği dağılır. Bunun önüne geçebilmek için Vakıflar Hakkında Tüzükte işletme işleten vakıfların denetimi ile ilgili özel hükümler öngörülmüş bulunmaktadır (VHT. m.20/IV)⁶¹.

Vakıf tacir sayılması gereği şu hükümlere de tâbi olmaktadır: Tacir sayılan vakıf ticaret unvanı kullanmak zorundadır (TK. m.41). Ticaretine ilişkin bütün işlerde basiretli bir iş adamı gibi hareket etmesi gerekir (TK. m.20/II). Tacirin borçları esas olarak ticarîdir, dolayısıyla ticarî hükümlere tâbidir (TK. m.21/I). Ticarî işletme işleten vakıf, ticaret unvanını, ticarî işletmesini ve varsa şubelerini ticaret siciline tescil ve ilan ettirmelidir (TK. m.42). Tacir sayılan vakıf ticarî işletmesi ile ilgili olarak ticarî defterler tutmaya ve bunları kanunda öngörülen süreler dahilinde ticarî belgelerle beraber saklamaya mecburdur (TK. m.66 vd.)⁶².

2. Vakfın İşletmesinden Dolayı Vergi Mükellefiyeti

a) Vakfın İşletmesinden Dolayı Kurumlar Vergisi Mükellefiyeti

Kurumlar Vergisi Kanununun 1. maddesinde kurumlar vergisine tâbi olan kurumlar arasında dernek ve vakıflara ait iktisadî işletmeler de sayılmıştır⁶³. Bu hüküm gereği, vakıf kurumlar vergisine tâbi olmamakla beraber⁶⁴, iktisadî işletmesi bulunması halinde bu işletme dolayısıyla kurumlar vergisi mükellefi olmaktadır.

⁶¹ Bkz. aşağıda III,3.

⁶² Bu hususlarda ve tacir olmanın bunlar dışındaki hukukî sonuçları hakkında geniş bilgi için bkz. ARKAN, 123-153; KARAYALÇIN, Ticari İşletme, 142 vd.; İMREGÜN, 45-58; POROY/YASAMAN, 102-125

⁶³ “Vakıflara ait ekonomik işletmelerin vergilendirilmelerinde ise, Devlet hazinesi için varidat sağlamak nedeninin yanında, piyasa ekonomisinde diğer üretim birimleri ile aynı faaliyeti gösteren bu işletmeler lehine vergiler yolu ile avantaj sağlamama ve piyasadaki dengeyi bozmamak fikri de yer alır”, AKÜNAL/TEZEL, 220.

⁶⁴ Bu muafiyetin iktisadî denklik prensibine aykırı olduğu, vergi teorisiyle çeliştiği ve kısmen de Kurumlar Vergisi Kanununun sistematığına aykırı olduğu ileri sürülmüştür, bkz., ŞANVER, 8.; Alman Hukukunda vakıflar kurumlar vergisine tâbidir (KStG. §§ 1

Kanun koyucu, vakıfları esas olarak kurumlar vergisine tâbi kılmamakla beraber, vakıf adı altında ticarî faaliyetlerini gizleyerek vergisiz kazanç elde etmeyi amaçlayan kişi ve kuruluşların bu suiistimallerini önleyebilmek için vakıfların iktisadî işletmelerini vergiye tâbi tutmuştur⁶⁵.

Kurumlar Vergisi Kanununun 199 sayılı Kanunla⁶⁶ ve 903 sayılı Kanunla değişik 5. maddesi kurumlar vergisine tâbi dernek ve vakıflara ait işletmeleri “dernek ve vakıflara ait veya bağlı olup 4. maddede yazılı şartları haiz bulunan işletmeler ile aynı mahiyetteki yabancı işletmeler, dernek ve vakıfların iktisadî işletmeleridir” şeklinde tanımlamıştır. Vakfa ait işletme, faaliyetleri vakıf tarafından organize edilen veya doğrudan doğruya vakfın işlettiği işletmeleri; vakfa bağlı işletme ise hukuken vakfa ait olan, vakfın doğrudan doğruya işletmemekle beraber idare ve faaliyetinin tespitinde tam yetkili olduğu işletmeleri ifade eder⁶⁷.

Böyle bir işletmenin kurumlar vergisine tâbi olması Kanunun 4. maddesindeki şartları da taşımasına bağlıdır. Kurumlar Vergisi Kanununun 4. maddesi “Devlete, özel idarelere, belediyelere ve diğer kamu idarelerine ve müesseselerine ait veya tâbi olup faaliyetleri devamlı bulunan ve 1. maddenin (A) ve (B) işaretli bentleri haricinde kalan ticarî, sınaî ve ziraî iktisadî kamu müesseseleridir. Bunların kazanç gayesi gütmemeleri, faaliyetin kanunla tevdi edilmiş görevler arasında bulunması, tüzel kişiliklerinin olmaması, müstakil muhasebeleri ve kendilerine tahsis edilmiş sermayelerinin veya işyerlerinin bulunmaması mükellefiyetlerine tesir etmez” hükmünü taşımaktadır. Kurumlar vergisine tâbi olması için vakfa ait veya bağlı işletmenin de bu şartları haiz olması gerekir. Buna göre vakfın işletmesi:

1- Ticarî, sınaî veya ziraî işletme olmalı ve bu işletmenin faaliyeti sonunda bir kazanç husule gelmeli,

2- Faaliyetleri sürekli olmalı, birkaç defaya mahsus olan ve etkinlik göstermeyen kazançlardan olmamalı⁶⁸. Örneğin, vakıf tarafından arızî olarak tertip edilen gezi, kurs, balo, toplantı, konser sonucu elde edilmiş bir gelir olmamalı,

N.5, 23/1). Ayrıca bkz. **SAECKER/REUTER**, 661 N.51; **MESTMAECKER/REUTER**, 144-145.

⁶⁵ **AKÜNAL/TEZEL**, 221; **ACAR, F.**, Dernek ve Vakıfların Vergi Mevzuatı Açısından Değerlendirilmesi, Vergi Sorunları Dergisi 1995, Y.14, S.84, 24.

⁶⁶ RG. 23.2.1963, S.11342.

⁶⁷ **ACAR**, 23.

⁶⁸ **AKÜNAL/TEZEL**, 221; **ACAR**, 23.

3- Vakfa ait veya bağlı olmalı, sağlanan kazanç ise doğrudan vakfa intikal etmeli, Maliye Bakanlığı da 47 Numaralı Kurumlar Vergisi Kanunu Genel Tebliğinde vakıf iktisadî işletmesinden söz edebilmek için işletmenin tedavül ekonomisine katılması, başka bir ifade ile işletmede üretilen mallar veya verilen hizmetlerin bir bedel karşılığında satılmış olması gerektiğini belirtmiştir⁶⁹.

Bu şartları taşıyan vakfa ait işletme kazanç gayesi gütmese, amacına ulaşmak için vakıf senedinde yazılı faaliyetler arasında bulunsa⁷⁰, tüzel kişiliği olmasa, müstakil muhasebeleri ve kendilerine tahsis edilmiş sermayeleri bulunmasa dahi kurumlar vergisi mükellefidir (KVK. m.4/II). Tüzel kişiliği olmayan vakıf iktisadî işletmelerinin kurumlar vergisi, vakıf adına tarh olunur (KVK. m.26/b.2). Vakfa bağlı işletme sermaye şirketi şeklinde kurulmuşsa, kurumlar vergisine, tüzel kişiliğe sahip olması ve Kurumlar Vergisi Kanununun 1. maddesinin (A) bendinde sayılması itibariyle şirketin kendisi tâbidir.

Vakıf yukarıda sayılan şartları taşıyan bir işletmeye sahipse, bundan elde edilecek gelirler kurumlar vergisine tâbi olur. Bununla beraber, 4369 sayılı Kanunla yapılan değişiklikten önce, Kurumlar Vergisi Kanunu bazı işletmelere Maliye Bakanlığınca kurumlar vergisi muafiyeti tanımabileceğini öngörmüştü. Kurumlar Vergisi Kanununun muaflik ve istisnaları düzenleyen 7. maddesinin 7. bendine göre aynı maddenin 3, 4, 5 ve 6. bentlerinde yazılı müesseselerden demek ve vakıflara ait olup mezkur bentlerde belirtilen maksat ve gayelerle işletildikleri, ilgili bakanlıkların görüşü alınmak suretiyle Maliye Bakanlığı'na kabul edilenler kurumlar vergisinden muaf olmaktadır.

“Uygulamada kamu idare ve müesseseleri ile aynı koşullarda işletilme şartının aranması nedeni ile yaygın olarak verilmeyen bu muafiyetin kaldırılması, muafiyetten yararlanan az sayıdaki kurumu önemli ölçüde etkileyecek durumda değildir. Çünkü, kârlı işletmelere muafiyet verilmemekte, kârlı olmayan işletmelere verilen muafiyetin kaldırılması da kurumlar vergisinin gelir üzerinden alınan bir vergi olması nedeniyle bunlara bir vergi yükü

⁶⁹ DURA, İ. H., Vakıfların Vergi Muafiyetine İlişkin Olarak Genel Düzenlemeler Çerçevesinde Kurumlar Vergisi Açısından Bir Değerlendirme, Vergi Sorunları Dergisi 1997, Y.16, S.104, 44-45.

⁷⁰ Danıştay, vakıfların, amaçlarına ulaşmak için vakıf senedinde yazılı faaliyetleri arasında bulunsa da Ticaret Kanununun ticarî işletme tanımına uygun nitelikler taşıyan organizasyonlarının iktisadî işletme sayılacağına ve bu yerlerden elde edilen kazancın vergilendirilmesi gerektiğine karar vermiştir, bkz., Danıştay 4. Dairesi 18.4.1988, E.1986/4596, K.1988/1562, BALLAR, S., Yeni Vakıflar Hukuku, 2. Baskı, İstanbul 1991, 314-316 (Vakıflar).

getirmemektedir. Muafiyetin kaldırılmasının bu işletmeler açısından sonucu, defter ve belge düzeninde getirdiği değişiklikler ve beyanname verilmesi ile sınırlı olacaktır”⁷¹.

b) Vakfın İşletmesinin Kurumlar Vergisinden Muafiyeti

903 sayılı Kanunun 5. maddesi Kurumlar Vergisi Kanununda Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflar lehine üç ayrı değişiklik öngörmüştür. Bunlardan biri de Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakfın kurumlar vergisinden muaf olmasıdır⁷².

Diğer taraftan, Kurumlar Vergisi Kanununun 7. maddesinin 15. bendinde 3824 sayılı Kanunla bir değişiklik yapılarak⁷³, parantez içi bir hüküm eklenmek suretiyle (m.9)⁷⁴, Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıfların kurumlar vergisinden muaf olmalarının iktisadî işletmelerini kapsamayacağı öngörülmüştür⁷⁵.

Bu değişikliğe kadar, Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıfların kendileri gibi iktisadî işletmeleri de bu muafiyetten yararlanmakta

⁷¹ **BIYIK, R.**, Kurumlar Vergisi Kanununda 4369 Sayılı Kanunla Yapılan Değişiklikler, Vergi Dünyası 1998, S.204, 26.

⁷² Krş. **PAVEL**, 92-93.

⁷³ RG. 11.7.1992, S.21821.

⁷⁴ Danıştay 4. Dairesi 18.4.1988, E.1986/4596, K.1988/1562, “...tüm bu kurallardan varılan sonuç ticarî sınaî ya da tarımsal etkinlikleri süreklilik taşıyan, vakıflara ait veya bağlı bulunan iktisadî işletmelerin, vergiye tâbi olduklarıdır. Ticarî veya sınaî veya zirai işletme kavramlarının ise Ticaret Kanunu hükümlerine göre belirlenmesi zorunludur. Ticaret Kanununun 11 inci maddesine göre genel olarak, ticarethane veya fabrika yahut ticarî şekilde işletilen diğer müesseseler ticarî işletme, 12. maddede ve madde devamında yazılı bentlerde yer alan ve nitelikçe kabul edilmek gereken kuruluşları, ticarethane sayılmıştır. Ticarî şekilde işletildiği kabul edilmek gereken kuruluşlarla ilgili 13 üncü madde ile 11 ve 12. maddelerde yer verilen kurallar karşısında, kitap basım ve satımının, ticari işletme niteliği taşıdığından kuşku bulunmamaktadır. Vakıf senedinde, gelirleri arasında kitap basım ve satışından elde edilen hasılatı yer verilen ve vergisi uyumsuzluk konusu yapılan yılda kurumlar vergisinden bağımsız tutulma istemi kabul edilmiş bulunmayan Hizmet Vakfının ticarî işletme niteliğini taşıyan uyumsuzluk etkinliğinin vergilendirilmesi zorunludur. Vergi mahkemesi tarafından etkinliğin, amaca ulaşmak için yürütüldüğü yolunda yapılan tespit, vergi mükellefiyetini etkileyici nitelik taşımadığından bu noktada yasaya uygunluk görülmemiştir”, **BALLAR**, Vakıflar, 315-316.

⁷⁵ Alman Hukukunda, doğrudan doğruya vakfın amacına gerçekleştirmeye yönelik işletmeler, anaokulu, huzurevi, müze, tiyatro gibi kurumlar vergiden muaf tutulurken, vakfın gelir elde etmek için işlettiği işletmeler vergilendirilmektedir, bkz., **SAECKER/REUTER**, 662 N.52.

idi⁷⁶. Esasen, vakıf bakımından kurumlar vergisinden muafiyetin bir anlam ifade etmesi de ancak böyle mümkün olabilmekteydi. Çünkü, Kurumlar Vergisi Kanununun 1. maddesinde kurumlar vergisinin konusu belirlenirken vakıfların kendilerinin değil, iktisadî işletmelerinin kazançlarının kurumlar vergisine tâbi olacağı açıkça öngörülmüştür. Buna göre, vakıf iktisadî işletmeye sahip değilse, kurumlar vergisine tâbi olması da söz konusu olmaz. Dolayısıyla, iktisadî işletmesi olmayan bir vakfa kurumlar vergisinden muafiyet tanınmasının da bir manası olamaz⁷⁷.

Kurumlar Vergisi Kanununa yapılan ilaveyle vakıfların iktisadî işletmelerinin muafiyet kapsamı dışında tutulması, aynı maddede yer alan muafiyet hükmünü manasız kılmaktadır. Çünkü, vakfın iktisadî işletmesi yoksa bu hükmün uygulanması söz konusu olmaz. İktisadî işletmesinin bulunması halinde de bu işletmenin kazançları muafiyet kapsamı dışında tutulduğu için tanınan muafiyetin vakıf bakımından faydası olmamaktadır. Bu sebeple, vakıflar bakımından tanınan vergi muafiyeti, vakfın amacı doğrultusunda yapacağı faaliyetler çerçevesinde yer alan işletmelerin gelirlerini kapsayacak, gelir elde etmek üzere işlettiği işletmeleri dışarıda tutacak şekilde öngörülürse, hem söz konusu muafiyet bir anlam ifade eder, hem de gelir elde etmek üzere işletilen iktisadî işletmelerin vergiden muaf tutulmasının haksız rekabete sebep olduğu eleştirileri bertaraf edilmiş olur.

3. Vakfın İşletmesinin Denetimi

Vakıflar, Vakıflar Genel Müdürlüğünün denetimine tâbidir (MK. M.78/I). Vakıflar Genel Müdürlüğü, vakıf senedi hükümlerinin yerine getirilip getirilmediğini, vakıf mallarının gayeye uygun surette ve tarzda idare ve sarf edilip edilmediğini denetleme görev ve yetkisine sahiptir (MK. m.78/II). Medenî Kanun denetimin tarzının ve nasıl yapılacağı ve sonuçlarının

⁷⁶ YILDIZ, İ. H., Vakıflara İlişkin Hukukî Düzenlemeler II, Vergi Dünyası 1987, C.6, S.70, 66. Bununla beraber, İŞERİ, bu değişiklikten önce de Kurumlar Vergisi Kanununun 7. maddesinde vakıflara ait iktisadî işletmelerin vergiden muaf olacağı açıkça zikredilmediği için, bunların muafiyet kapsamına girmeyeceğini ve vergilendirilebileceğini ileri sürmekteydi, İŞERİ, Sorunlar, 79.; Tandoğan ise, vakfın iktisadî işletmelerinin de muafiyetten faydalanmasının diğer özel hukuk tüzel kişileri aleyhine eşit olmayan şartlarla rekabeti doğuracağından bu muafiyetin kaldırılmasını önermekte idi, bkz., TANDOĞAN, 134.

⁷⁷ ACAR, 26; YERLİ, 12-13; YILDIZ, 66; DURA, 44, 51; ÇAKMAK, Ş., Vakıflarda Vergileme Sorunları, Vergi Dünyası 1998, S.205, 4.; İŞERİ, 903 sayılı Kanunun 5. maddesinin A bendiyle Kurumlar Vergisi Kanununun 7. maddesine eklenen vakıfların kurumlar vergisinden muaf olduğuna dair hükmün, vakıflar kurumlar vergisi mükellefi olmadığı için bir değeri ve uygulama olanağı bulunmadığını belirtmekteydi, İŞERİ, Sorunlar, 72,79.

tüzükle düzenleneceğini belirtmiştir (MK. m.78/III). Vakıflar Hakkında Tüzüğün bu konuyu düzenleyen 20. Maddesine göre, her vakfın en az iki yılda bir kere denetlenmesi zorunludur. Her denetimde vakfın bir önceki denetimden itibaren geçen bütün işlem ve hesapları incelenerek vakıf senedindeki hükümlerin yerine getirilip getirilmediği, vakfın mallarının gayeye uygun şekilde idare ve sarf edilip edilmediği araştırılır (VHT. m.20/III).

Aynı hükmün dördüncü fıkrasına göre de, işletmelere sahip olan vakıflarda, ayrıca bu işletmelerin bilânçoları ile kâr ve zarar hesapları ve bunların sınaî, iktisadî ve ticarî esas ve icaplara uygun tarzda idare edilip edilmedikleri, verimli ve rasyonel bir şekilde işletilip işletilmedikleri incelenir. İşletmelerin verimleri benzeri müesseselere göre düşük ise veya zarar etmişse bunların sebepleri araştırılarak belirtilir (VHT. m.20/IV).

Bu son düzenleme, Medenî Kanunda bulunmayıp, Vakıflar Hakkında Tüzükte yer almıştır. Bu hükmün öncelikle vakıf işletmelerinin suiistimalini önlemeye yönelik olduğu anlaşılmaktadır. Buna ilaveten, işletmelerin iyi işletilmemesi vakfın amacını gerçekleştireceği malların bir kısmından mahrum kalması, işletmenin zarar etmesi ise bu malları kaybetmesi anlamı taşır. Bu bakımdan da vakıf işletmelerinin denetimi özel bir önem arz eder.

Tüzük, işletmelerin sınaî, iktisadî ve ticarî esas ve icaplara uygun idare edilip edilmedikleri, verimli ve rasyonel bir şekilde işletilip işletilmedikleri bakımlarından denetleneceğini öngörmektedir. Bu husus, söz konusu denetimin Devletin özel hukuk tüzel kişisi olan vakıflara aşırı müdahalesi olacağı ve denetimi gerçekleştirecek yeterliğe sahip denetçileri gerektireceği, Vakıflar Genel Müdürlüğünün ise bu alanda uzman denetçilere sahip olmadığı gerekçeleriyle eleştirilmiştir⁷⁸. Gerçekten, vakfın ve işletmesinin ne tarzda idare edileceği vakıf kuran veya onun vakıf senedinde verdiği yetki çerçevesinde yönetim organı tarafından belirlenir. Vakfeden veya yönetim organı hangi tarz idarenin daha elverişli olduğu konusunda denetçilerden farklı düşünüyor olabilir. İdare tarzı, işletmenin verimi ve gelirinin benzeri işletmelere göre düşük olmasına veya zarar etmesine sebep olmuşsa, bu durum müdahaleyi gerektirebilir. Bunun dışında işletmenin idare tarzına müdahale edilmemelidir.

Hemen belirtmek gerekir ki, denetçiler bu hususlarda sadece rapor hazırlamaya yetkilidir. Doğrudan müdahale yetkileri bulunmamaktadır. Vakıflar Genel Müdürlüğü, denetleme sonunda verilen raporları inceleyerek, ra-

⁷⁸ Bu eleştirilerin yer aldığı Ankara Hukuk Fakültesinin Mütalâası için bkz., İŞERİ, A., Türk Medenî Kanununa Göre Kurulan Vakıflar Hakkında Tüzük ve İlgili Hazırlık Çalışmaları, Ankara 1972, 31 (Hazırlık Çalışmaları).

porda vakıf yöneticilerinin işten uzaklaştırılmalarını gerektiren bir sebep tespit ederse, derhal yetkili asliye mahkemesine başvurarak işten uzaklaştırılmalarını sağlar (VHT. m.21/a). Denetim raporunda, işten uzaklaştırmayı gerektiren bir durum bulunmamakla beraber, vakfın yönetimine ilişkin işlemlerde düzeltilmesi gereken noktalar olduğu belirtilmişse, raporun bu kısmı vakıf yöneticilerine tebliğ edilerek gereken düzeltmenin yapılması istenir (VHT. m.21/b). Bu hüküm, diğer vakıf işlemleri ile birlikte vakfın işletmelerine ilişkin işlemler bakımından da uygulanacaktır.

Bunların sonucunda, yöneticiler kusurlu hareketleriyle vakfa zarar vermişler veya denetleme sırasında tespit edilen noksan ve yanlışlıkların tamamlanması ve düzeltilmesi için yapılan tebliğe rağmen bunları yerine getirmemiş veya yerine getirdikten sonra yine tavsiyelere aykırı işlem yapmaya devam etmişlerse, Vakıflar Genel Müdürlüğünün başvurusu üzerine yetkili asliye mahkemesince duruşma yapılarak görevden alınabilir (VHT. m.23/I,d,g).

Vakıflar Genel Müdürlüğü, vakıfların işletmelerinin denetimini Vakıflar Hakkında Tüzüğü'nün 20. maddesinin öngördüğü esaslar çerçevesinde yapabilmek için bu alanda uzman denetçiler görevlendirmelidir. Ancak, yaklaşık 4500 vakfın işletmeleriyle birlikte denetiminin güçlüğü ortadadır. Bu bakımdan, Medenî Kanunda yapılacak bir değişiklikle Vakıflar Genel Müdürlüğüne, yapacağı denetimlerde ilgili bakanlık veya bakanlıkların işbirliğini isteyebilme yetkisi verilmesi isabetli olacaktır⁷⁹. Bu yolla, vakfın işletmeleri bakımından da Sanayi ve Ticaret Bakanlığının işbirliği sağlanabilirse, bu bakanlığın uzman denetçilerinden yararlanılabilecektir.

SONUÇ

Vakıflar idealler amaçlar gerçekleştirilmek üzere kurulur. İktisadî amaçla vakıf kurulamaz. Ancak, ideal amaçla kurulan bir vakıf, bu amacı gerçekleştirebilmek için iktisadî bir işletme işletebilir. Bu durum, vakfın iktisadî amaç taşıdığı manasına gelmez. Burada söz konusu işletme vakfın amacının gerçekleştirilmesinde sadece bir araçtır. Vakfın bir iktisadî işletme tahsis edilerek kurulması da mümkündür. Böyle bir durumda, hakimin, tahsis edilen işletmenin borçları çıkarıldıktan sonra geriye kalan net mal varlığının vakfın amacını gerçekleştirmeye yeterli olup olmadığını incelemesi gerekir. Eğer, yeterli olacağı kanaatine ulaşırsa vakfın tesciline karar vermesi, aksi halde reddetmelidir.

⁷⁹ İşeri'nin bu yöndeki teklifi için bkz., İŞERİ, Sorunlar, 47.

Vakfın tüzel kişilik kazandıktan sonra iktisadî işletme kurabilmesi için, vakıf senedinde buna izin veren bir hüküm bulunmalıdır. Vakfeden vakfın amacını gerçekleştirmeye yeterli mal tahsis etmiş ve vakfın işletme işletmesine ilişkin bir hüküm de öngörmemişse, yöneticiler bir takım mülahazalarla işletme kuramamalıdır. Çünkü, gerek olmadığı halde vakfın mal varlığı, kurulan iktisadî işletme sebebiyle riske atılmış olur.

Her ne kadar Türk Ticaret Kanununda açıkça yer almamış olmakla birlikte eğer bir vakıf amacına ulaşmak için bir ticarî işletme işletiyorsa kanaatimizce tacir sayılmalıdır. Tacir olan bir vakıf doğal olarak tacir olmanın hükümlerine tâbi olur. Tacir sayılmanın en önemli sonuçlarından biri olarak vakfın da iflası istenebilecektir. Buna karşılık, tıpkı kamuya yararlı demeklerde olduğu gibi kamuya yararlı vakıfların ticarî işletmeleri bulursa da tacir sayılmamaları gerekir

Ayrıca, vakıf, işletmesi dolayısıyla kurumlar vergisi mükellefi olur. Vakıfların iktisadî işletmeleri, verimli ve rasyonel işletilip işletilmedikleri bakımından özel olarak denetlenir.

