

T.C.
İSTANBUL AYDIN ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI
MUHASEBE DENETİMİ BİLİM DALI

**TÜRKİYE'DE VAKIFLARIN VERGİ VE MUHASEBE
UYGULAMALARI AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ**

Yüksek Lisans Tezi

ÖZCAN ALTUNKARA

İstanbul, 2012

T.C.
İSTANBUL AYDIN ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI
MUHASEBE DENETİMİ BİLİM DALI

**TÜRKİYE'DE VAKIFLARIN VERGİ VE MUHASEBE
UYGULAMALARI AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ**

Yüksek Lisans Tezi

ÖZCAN ALTUNKARA

Danışman: PROF.DR. GÜLÜMSER ÜNKAYA

İstanbul, 2012

ÖNSÖZ

“Türkiye’de Vakıfların Vergi ve Muhasebe Uygulamaları Açısından Değerlendirilmesi” başlıklı tez çalışmamın tamamlanması sürecinde sahip olduğu bilgi birikimini ve tecrübeyi benden esirgemeyen, tez çalışması boyunca ilgi ve desteğini sunarak, sürekli yol göstererek bu çalışmanın tamamlanmasında büyük katkıları bulunan değerli tez danışmanım ve hocam Prof. Dr. Gülümser ÜNKAYA’ ya, yine bu uzun çalışma boyunca sürekli yanımda bulunarak beni yalnız bırakmayan ve sürekli destek vererek bu konuda benimle beraber sabır gösteren değerli eşim Laleş ALTUNKARA’ ya ve sevgili kızım Şevin ALTUNKARA’ ya, fikir ve görüşlerinden yararlandığım, burada isimlerini saymadığım değerli arkadaşlarıma en içten teşekkürlerimi sunar, çalışmamın tüm ilgililere yararlı olmasını temenni ederim.

İstanbul, 2012

Özcan ALTUNKARA



T.C.
İSTANBUL AYDIN ÜNİVERSİTESİ

Tez Onay Belgesi

Enstitümüz İşletme Anabilim Dalı, Muhasebe Denetimi (Tezli) Yüksek Lisans programı öğrencisi **Özcan ALTUNKARA**'nın "TÜRKİYE'DE VAKIFLARIN VERGİ VE MUHASEBE UYGULAMALARI AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ" adlı tez çalışması Enstitümüz Yönetim Kurulunun 21.05.2012 tarih ve 2012/10 sayılı kararıyla oluşturulan jüri tarafından **oybirliği** / **oyçokluğu** ile Yüksek Lisans Tezi olarak **kabul** edilmiştir.

Öğretim Üyesi Adı Soyadı

İmzası

Tez Savunma Tarihi : 29.06.2012

1) Tez Danışmanı

Prof. Dr. Gülşen Çelikkaya

2) Jüri Üyesi

Yrd. Doç. Dr. Mahmut Demirtaş

3) Jüri Üyesi

Yrd. Doç. Dr. K. Kaan Turan

Not: Öğrencinin Tez savunmasında **Başarılı** olması halinde bu form **imzalanacaktır**. Aksi halde geçersizdir.

GENEL BİLGİLER

İsim ve Soyadı : Özcan ALTUNKARA
Anabilim Dalı : İşletme
Programı : Muhasebe Denetimi
Tez Danışmanı : Prof. Dr. Gülümser ÜNKAYA
Tez Türü ve Tarihi : Yüksek Lisans – Mayıs 2012
Anahtar Kelimeler : Vakıf, Vergilendirme, İktisadi İşletme, Muhasebe

ÖZET

TÜRKİYE’DE VAKIFLARIN VERGİ VE MUHASEBE UYGULAMALARI AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ

Günümüzde ülke ekonomisine yön veren kamu ve özel sektör dışında üçüncü bir sektör olarak sivil toplum kuruluşlarının önemi gittikçe artmıştır. Vakıflar, bu sivil toplum kuruluşları içerisinde, ülke ekonomisine ve toplum hayatına sağladığı faydalar düşünüldüğünde önemli bir yere sahip olmuştur. Vakıflar, insan yararına hizmet ederek hayır amacı sağlamayı benimsemişlerdir. Vakıfların, amaçlarına uygun olarak işlevlerini yerine getirmeleri sırasında, ülke ekonomisi içinde bulunmaları nedeniyle bir takım vergisel yükümlülükleri de yerine getirme zorunlulukları ortaya çıkmıştır. Vakıfların, vergisel yükümlülükleri konusunda, diğer işletmelerden bir farklarının bulunmadığı görülmüştür. Vakıfların, vergisel yükümlülüklerini yerine getirmeleri aynı zamanda iyi bir muhasebe sistemlerinin bulunması zorunluluğunu da beraberinde getirmiştir. Vakıfların, hayır amacına yönelik kuruluşlar olması, bunlarda uygulanan muhasebe sisteminin diğer ticari işletmelerden farklı olması sonucunu doğurmuştur.

Bu çalışmada, vakıfların işlevlerini yerine getirirken, Türk Vergi Kanunları karşısındaki durumu değerlendirilmiş ve vakıflarda muhasebe sisteminin işleyişi uygulamalarla beraber anlatılmaya çalışılmıştır.

GENERAL KNOWLEDGE

Name and Surname : Özcan ALTUNKARA

Field : Business

Program : Accounting and Audit

Supervisor : Prof. Dr. Gülümser ÜNKAYA

Degree Awarded and Date : Master - May 2012

Keywords : Foundation, Taxation, Economic Administrator,
Accounting

ABSTRACT

ASSESSMENT OF THE FOUNDATIONS IN TURKEY IN TERMS OF TAX AND ACCOUNTING PRACTISES

At present, apart from the public and the private sector that lead the national economy, the importance of the civil society organizations as a third sector has been increasingly grown. Foundations, among all other civil society organizations, stand in important place considering the benefits to the national economy and the society life. Foundations adopt the principle of charity through serving the human being. While the foundations fulfilling their function in accordance with their aim, as they are in the national economy, it arises they also have to comply with some taxation liabilities. It has been appeared that in terms of tax liabilities, the foundations have no difference with any other enterprises. The foundations while complying with their tax liabilities, they also need a good accounting system. As the foundations are oriented towards charity, the accounting system that is used should be different from other business firms.

In this study, the situation of the foundations in front of the Turkish Tax Law while functioning their aim is assessed and the functioning of the accounting system with practises in the foundations is taken.

İÇİNDEKİLER

	Sayfa No.
ÖNSÖZ	i
ÖZET	ii
ABSTRACT	iii
İÇİNDEKİLER	v
TABLO LİSTESİ	xv
KISALTMALAR	xvi
BİRİNCİ BÖLÜM	1
1. GİRİŞ	1
1.1. Genel	1
1.2. Çalışmanın Amacı	2
1.3. Çalışmanın Kapsamı ve Kısıtları	2
1.4. Çalışmada Uygulanan Yöntem	3
İKİNCİ BÖLÜM	4
2. GENEL OLARAK VAKIFLAR	4
2.1. Vakıf Kavramı ve Vakfın Tanımı	4
2.2. Vakfın Menşei	5
2.3. Vakıfların Tarihçesi	6
2.4. Vakıf Çeşitleri	9
2.4.1. Türk Medeni Kanunu'ndan Önce Kurulmuş Vakıflar	9
2.4.1.1. Mahiyetleri Bakımından Vakıflar	9
2.4.1.2. Mülkiyetleri Bakımından Vakıflar	10
2.4.1.3. İdareleri Bakımından Vakıflar	11
2.4.1.4. Kullanım Şekilleri Bakımından Vakıflar	12
2.4.2. Türk Medeni Kanunu'ndan Sonra Kurulan Vakıflar	12
2.5. Vakfın Kuruluşu	13
2.5.1. Vakfın Kurucuları ve Aranılan Şartlar	13

2.5.2. Vakfın Kuruluş Şekli	14
2.5.2.1. Resmi Senetle Kuruluş.....	14
2.5.2.2. Ölüme Bağlı Tasarruf İle Kuruluş	15
2.5.3. Vakıfların Tescili	15
2.5.4. Vakıf Senedi ve İçeriği.....	17
2.6. Vakıfların İşleyişi ve Yönetimi.....	17
2.6.1. Vakfın Organları	17
2.6.1.1. Vakfın Zorunlu Organı:Yönetim Kurulu	18
2.6.1.2. Vakfın Seçimlik Organları.....	19
2.7. Vakıfların Denetimi	19
2.7.1. Şube ve Temsilciliklerin Denetimi	20
2.7.2. İç Denetimin Amacı.....	21
2.7.3. İç Denetimin Kapsamı	21
2.7.4. İç Denetimi Yapabilecekler	22
2.8. Vakfın Sona Ermesi.....	22
2.8.1. Vakfın Sona Erme Sebepleri	22
2.8.1.1. Vakfın Kendiliğinden Sona Ermesi.....	22
2.8.1.2. Vakfın Mahkeme Kararı İle Sona Ermesi	23
2.8.1.3. Vakfın, Vakıf Kuranın Alacaklılarının ve Saklı Pay Sahibi Mirasçılarının İtirazı Kararı İle Sona Ermesi	24
2.8.2. Vakfın Sona Ermesinin Sonuçları	24
2.8.2.1. Tasfiye	24
2.8.2.2. Tahsis.....	25
2.8.2.3. Vakfın Sicil Kayıtlarından Silinmesi ve İlan	25
ÜÇÜNCÜ BÖLÜM	26
3. VAKIFLARIN VERGİLENDİRİLMESİ	26
3.1. Vakıf Gelirlerinin Vergilendirilmesi	26
3.1.1. Vakıfların Kurumlar Vergisi Kanunu Açısından Değerlendirilmesi.....	26
3.1.1.1. Kurumlar Vergisinin Konusu.....	26
3.1.1.2. Kurumlar Vergisinin Mükellefi	27

3.1.1.3. Vakıfların ve Vakfa Bağlı İktisadi İşletmelerin Kurumlar Vergisi Açısından Vergilendirilmesi	28
3.1.1.3.1. Vakıf Tüzel Kişiliğinin Kurumlar Vergisi Açısından Vergilendirilmesi	28
3.1.1.3.2. Vakfa Bağlı İktisadi İşletmelerin Kurumlar Vergisi Açısından Vergilendirilmesi.....	28
3.1.1.3.2.1. Vakfa Ait İktisadi İşletmelerde Safi Kurum Kazancının Tespiti	35
3.1.1.3.2.2. Vakfa Ait İktisadi İşletmelerde Safi Kurum Kazancının Tespitinde İndirilecek Giderler.....	35
3.1.1.3.2.3. Vakfa Ait İktisadi İşletmelerde Safi Kurum Kazancının Tespitinde İndirilemeyecek Giderler	38
3.1.1.3.2.4. Vakfa Ait İktisadi İşletmelerde Kurumlar Vergisi Matrahının Tespitinde İndirilecek Giderler	39
3.1.1.3.2.5. Vakfa Ait İktisadi İşletmelerde Kurumlar Vergisi Matrahının Tespitinde İndirilecek Diğer İndirimler	40
3.1.1.3.2.6. Vakfa Ait İktisadi İşletmelerde Kurumlar Vergisinin Beyanı	43
3.1.1.3.2.7. Vakfa Ait İktisadi İşletmelerde Kurumlar Vergisinde Dönem Ve Tarhiyat	44
3.1.1.3.2.8. Vakfa Ait İktisadi İşletmelerde Kurumlar Vergisi Beyannamesinin Verilme Zamanı.....	45
3.1.1.3.2.9. Kurumlar Vergisinde Oran	45
3.1.1.3.2.10. Kurumlar Vergisinde Geçici Vergi Uygulaması	46
3.1.1.3.2.11. Kurumlar Vergisinde Ödeme Zamanı	48
3.1.2. Vakıfların Gelir Vergisi Kanunu Açısından Değerlendirilmesi.....	49
3.1.2.1. Gelir Vergisinin Konusu ve Unsurları	49
3.1.2.2. Gelir Vergisinin Mükellefi	49
3.1.2.3. Vakıfların Gelir Vergisi Kanunundaki Durumu	50
3.1.2.3.1. Vakıflar Tarafından Elde Edilen Gelirlerde Vergi Tevkifatı Uygulaması	52

3.1.2.3.1.1. Vakıflara Ait Gayrimenkul Sermaye Gelirlerinde Tevkifat Uygulaması	52
3.1.2.3.1.2. Vakfın Elde Ettiği Menkul Sermaye İradında Gelir Vergisi Tevkifat Uygulaması.....	54
3.1.2.3.2. Vakıflar Tarafından Yapılan Ödemelerde Vergi Tevkifatı Uygulaması	62
3.1.2.3.2.1. Ücret Ödemelerinde Vergi Tevkifatı	62
3.1.2.3.2.2. Serbest Meslek Ücret Ödemelerinde Vergi Tevkifatı	63
3.1.2.3.2.3. Birden Fazla Takvim Yılına Sirayet Eden İnşaat ve Onarma İşleri Ödemelerinde Tevkifat	64
3.1.2.3.2.4. Kira Ödemelerinde Vergi Tevkifatı.....	64
3.1.2.3.2.5. Çiftçilerden Satın Alınan Zirai Mahsuller ve Hizmetler İçin Yapılan Ödemelerde Vergi Tevkifatı	65
3.1.2.3.2.6. Esnaf Muaflığından Yararlananlara Mal ve Hizmet Alımları Karşılığında Yapılan Ödemelerde Vergi Tevkifatı.....	66
3.1.2.3.3. Vakıfların İktisadi İşletmelerinden Elde Ettikleri Kazançların Vakfa Aktarılmasında Vergi Tevkifatı	66
3.1.2.4. Muhtasar (Gelir Vergisi Stopaj) Beyanı, Verilme Zamanı ve Ödenmesi	67
3.1.3. Vakıfların Vergi Usul Kanunu Açısından Değerlendirilmesi	69
3.1.3.1. Vakıfların Bildirim İle İlgili Yükümlülükleri.....	69
3.1.3.2. Vakıfların Defter Tutma Yükümlükleri	72
3.1.3.3. Vakıflarca Kullanılacak Belgeler	75
3.1.3.4. Vakıf İktisadi İşletmelerinin Kullanacağı Belgeler	76
3.1.4. Vakıfların Katma Değer Vergisi Kanunu Açısından Değerlendirilmesi.....	77
3.1.4.1. Katma Değer Vergisinin Konusu	77
3.1.4.2. Katma Değer Vergisinin Mükellefi	79
3.1.4.3. Katma Değer Vergisinin Beyanı	80
3.1.4.4. Katma Değer Vergisi Beyannamesinin Verilme Zamanı.....	81
3.1.4.5. Katma Değer Vergisinin Ödenmesi	82

3.1.4.6. Katma Değer Vergisi Kanununda Vakıflar İle İlgili Muafiyet ve İstisnalar	83
3.1.4.6.1. İthalat İstisnası.....	83
3.1.4.6.2. Sosyal ve Askeri Amaçlı İstisnalarla Diğer İstisnalar	84
3.1.4.6.2.1. Kültür ve Eğitim Amacı Taşıyan İstisnalar	84
3.1.4.6.2.2. Sosyal Amaç Taşıyan İstisnalar	85
3.1.4.6.2.3. Diğer İstisnalar	86
3.1.5. Vakıfların Diğer Vergi Kanunları Karşısındaki Durumu.....	87
3.1.5.1. Vakıfların Damga Vergisi Kanunu Açısından Değerlendirilmesi.....	87
3.1.5.1.1. Damga Vergisinin Konusu	87
3.1.5.1.2. Damga Vergisinin Mükellefi	87
3.1.5.1.3. Damga Vergisinin Beyanı ve Ödenmesi	88
3.1.5.1.4. Damga Vergisi Kanununda Vakıflar İle ilgili Muafiyet ve İstisnalar	89
3.1.5.2. Vakıfların Harçlar Kanunu Açısından Değerlendirilmesi.....	90
3.1.5.2.1. Vakıfların Yargı Harçları Açısından Değerlendirilmesi	90
3.1.5.2.1.1. Yargı Harcının Konusu	90
3.1.5.2.1.2. Yargı Harcının Mükellefi	91
3.1.5.2.1.3. Yargı Harcının Ödenmesi.....	91
3.1.5.2.1.4. Vakıflar İle İlgili Yargı Harçlarında Muafiyet ve İstisnalar.....	92
3.1.5.2.2. Vakıfların Noter Harçları Açısından Değerlendirilmesi	92
3.1.5.2.2.1. Noter Harcının Konusu	92
3.1.5.2.2.2. Noter Harcının Mükellefi	92
3.1.5.2.2.3. Noter Harcının Ödenmesi.....	92
3.1.5.2.2.4. Vakıflar İle İlgili Noter Harcında Muafiyet ve İstisnalar.....	92
3.1.5.2.3. Vakıfların Vergi Yargısı Harçları Açısından Değerlendirilmesi	93
3.1.5.2.3.1. Vergi Yargısı Harcının Konusu.....	93
3.1.5.2.3.2. Vergi Yargısı Harcının Mükellefi	93
3.1.5.2.3.3. Vergi Yargısı Harcının Ödenmesi.....	93
3.1.5.2.3.4. Vakıflarla İle İlgili Vergi Yargısı Harcında Muafiyet ve İstisnalar	93

3.1.5.2.4. Vakıfların Tapu ve Kadastro Harçları Açısından	
Değerlendirilmesi	94
3.1.5.2.4.1. Tapu ve Kadastro Harcının Konusu	94
3.1.5.2.4.2. Tapu ve Kadastro Harcının Mükellefi	94
3.1.5.2.4.3. Tapu ve Kadastro Harcının Ödenmesi	94
3.1.5.2.4.4. Vakıflarla İlgili Tapu ve Kadastro Harcında Muafiyet ve	
İstisnalar	95
3.1.5.3. Vakıfların Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu Açısından	
Değerlendirilmesi.....	96
3.1.5.3.1. Motorlu Taşıtlar Vergisinin Konusu	96
3.1.5.3.2. Motorlu Taşıtlar Vergisinin Mükellefi	96
3.1.5.3.3. Motorlu Taşıtlar Vergisinin Ödenmesi.....	96
3.1.5.3.4. Motorlu Taşıtlar Vergisinde Vakıflar İle İlgili Muafiyet ve	
İstisnalar	98
3.1.5.4. Vakıfların Taşıtlar Alım Vergisi Açısından Değerlendirilmesi	98
3.1.5.4.1. Taşıtlar Alım Vergisinin Konusu	98
3.1.5.4.2. Taşıtlar Alım Vergisinin Mükellefi	98
3.1.5.4.3. Taşıtlar Alım Vergisinin Ödenmesi.....	99
3.1.5.4.4. Taşıtlar Alım Vergisinde Vakıflar İle İlgili Muafiyet ve İstisnalar.....	99
3.1.5.5. Vakıfların Emlak Vergisi Kanunu Açısından Değerlendirilmesi.....	99
3.1.5.5.1. Emlak Vergisinin Konusu	99
3.1.5.5.2. Emlak Vergisinin Mükellefi	100
3.1.5.5.3. Emlak Vergisinin Matrahı, Nispeti, Tarh ve Tahakkuku	100
3.1.5.5.4. Emlak Vergisinin Bildirimi	102
3.1.5.5.5. Emlak Vergisinin Ödenmesi	103
3.1.5.5.6. Vakıflar İle İlgili Emlak Vergisi Kanununda Muafiyet ve	
İstisnalar	104
3.1.5.6. Vakıfların Belediye Gelirleri Kanunu Açısından Değerlendirilmesi	105
3.1.5.6.1. Vakıfların İlan ve Reklam Vergisi Bakımından	
Değerlendirilmesi.....	107

3.1.5.6.1.1. İlan ve Reklam Vergisinin Konusu	107
3.1.5.6.1.2. İlan ve Reklam Vergisinin Mükellefi ve Sorumlusu.....	107
3.1.5.6.1.3. İlan ve Reklam Vergisinin Tarhı ve Ödenmesi	107
3.1.5.6.1.4. Vakıflar İle İlgili İlan ve Reklam Vergisinde Muafiyet ve İstisnalar	108
3.1.5.6.2. Vakıfların Eğlence Vergisi Bakımından Değerlendirilmesi	108
3.1.5.6.2.1. Eğlence Vergisinin Konusu	108
3.1.5.6.2.2. Eğlence Vergisinin Mükellefi	108
3.1.5.6.2.3. Eğlence Vergisinin Ödenmesi	109
3.1.5.6.2.4. Vakıflar İle İlgili Eğlence Vergisinde Muafiyet ve İstisnalar	109
3.1.5.6.3. Vakıfların Çevre Temizlik Vergisi Bakımından Değerlendirilmesi.....	109
3.1.5.6.3.1. Çevre Temizlik Vergisinin Konusu.....	109
3.1.5.6.3.2. Çevre Temizlik Vergisinin Mükellefi	110
3.1.5.6.3.3. Çevre Temizlik Vergisinin Ödenmesi	110
3.1.5.6.3.4. Vakıflar İle İlgili Çevre Temizlik Vergisinde Muafiyet ve İstisnalar	110
3.1.5.6.4. Vakıfların Bina İnşaat Harcı Bakımından Değerlendirilmesi	111
3.1.5.6.4.1. Bina İnşaat Harcının Konusu	111
3.1.5.6.4.2. Bina İnşaat Harcının Mükellefi	111
3.1.5.6.4.3. Bina İnşaat Harcının Ödenmesi.....	111
3.1.5.6.4.4. Vakıflar İle İlgili Bina İnşaat Harcında Muafiyet ve İstisnalar	112
3.1.5.7. Vakıfların Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu Açısından Değerlendirilmesi.....	112
3.1.5.7.1. Veraset ve İntikal Vergisinin Konusu	112
3.1.5.7.2. Veraset ve İntikal Vergisinin Mükellefi	112
3.1.5.7.3. Veraset ve İntikal Vergisinin Beyanı ve Ödenmesi	113
3.1.5.7.4. Vakıflar İle İlgili Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu'nda Muafiyet ve İstisnalar	114
3.1.5.8. Vakıfların Özel Tüketim Vergisi Kanunu Açısından Değerlendirilmesi.....	115

3.1.5.8.1. Özel Tüketim Vergisinin Konusu.....	115
3.1.5.8.2. Özel Tüketim Vergisinin Mükellefi	116
3.1.5.8.3. Özel Tüketim Vergisinin Beyanı ve Ödenmesi.....	116
3.1.5.8.4. Özel Tüketim Vergisi Kanununda Vakıflar İle İlgili Muafiyet ve İstisnalar	117
3.1.5.9. Vakıfların Yeni Türk Ticaret Kanunu Açısından Değerlendirilmesi	117
3.1.5.9.1. Yeni Türk Ticaret Kanunu'nun Vakıflar ve Vakıf İktisadi İşletmeleri Açısından Getirdikleri	117
3.1.5.9.1.1. Yeni Türk Ticaret Kanunu'nda Tacir Kavramının Vakıflar Açısından Getirdikleri.....	118
3.1.5.9.1.2. Yeni Türk Ticaret Kanunu'nda Tek Kişilik Şirket Kuruluşunun Vakıflar Açısından Getirdikleri	119
3.1.5.9.1.3. Yeni Türk Ticaret Kanunu'nda Ticari Defterleri Tutma Yükümlülüğünün Vakıflar Açısından Getirdikleri	120
3.1.5.9.1.4. Yeni Türk Ticaret Kanunu'nda Finansal Tabloların Düzenlenmesinin Vakıflar Açısından Getirdikleri	122
3.1.5.9.1.5. Yeni Türk Ticaret Kanunu'nda İnternet Sitesi Kurma Zorunluluğunun Vakıflar Açısından Getirdikleri	124
3.1.5.9.1.6. Yeni Türk Ticaret Kanunu'nda Denetim Olgusunun Vakıflar Açısından Getirdikleri.....	126
3.1.5.9.1.7. Yeni Türk Ticaret Kanunu Çerçevesinde Muhasebe Standartlarının Vakıflar Açısından Getirdikleri	130
3.2. Vakıflara Yapılan Bağış ve Yardımlara İlişkin Düzenlemeler	133
3.2.1. Gerçek Kişilerin Vakıflara Yaptıkları Bağış ve Yardımlara İlişkin Düzenlemeler	133
3.2.1.1. Gelir Vergisi Mükellefi Gerçek Kişilerin Vakıflara Yaptıkları Bağış Ve Yardımlar	133
3.2.1.2. Gelir Vergisi Beyannamesi Verilmemesi Durumunda Gerçek Kişilerin Vakıflara Yaptıkları Bağış ve Yardımlar	136
3.2.2. Tüzel Kişilerin Bağış ve Yardımları İle İlgili Kurumlar Vergisi Kanunu Düzenlemeleri	136

3.2.3. Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunu Dışındaki Diğer Kanunlarda	
Bağışlarla İlgili Yer Alan Düzenlemeler	140
3.3. Vakıflarda Vergi Muafiyeti ve Uygulaması	142
3.3.1. Vakıflara Vergi Muafiyeti Tanınmasının Şartları	142
3.3.1.1. Faaliyet Konusu.....	142
3.3.1.2. Faaliyet Süresi	143
3.3.1.3. Defter Tutma	143
3.3.1.4. Mal Varlığı ve Yıllık Gelir	143
3.3.1.5. Gelirin Harcanma Şekli	144
3.3.1.6. İlgili Kuruluşların Görüşünün Alınması.....	144
3.3.1.7. Maliye Bakanlığı Merkezi Denetim Elemanlarınca Yapılacak	
İnceleme	144
3.3.2. Vergi Muafiyetinden Yararlanmada Usul	145
3.3.3. Vergi Muafiyeti Tanınan Vakıfların Yükümlülükleri	146
3.3.3.1. Resmi Senet Değişikliklerinde İzin Alınması	146
3.3.3.2. Gönderilecek Mali Tablolar ve Raporlar.....	146
3.3.3.3. Fon Oluşturulması	146
3.3.4. Vergi Muafiyetinin Kaldırılması	147
3.3.5. Diğer Hususlar.....	148
3.3.5.1. Şartlı Bağışlarla İlgili İşlemler	148
3.3.5.2. Vakfa Bağlı İktisadi İşletmelerde Muhasebe İşlemleri ve İşletme	
Gelirlerinin Vakıf Bütçesinde Gösterilmesi	148
3.3.5.3. Vakfa Tahsis Edilen Mal Varlığının Satışı veya Kamulaştırılması	148
3.3.5.4. Vergisel Avantajlar.....	149
DÖRDÜNCÜ BÖLÜM	150
4. VAKIFLAR MUHASEBESİ	150
4.1. Genel Açıklamalar.....	150
4.2. Vakıflarda Tutulacak Defterler	150
4.2.1. Bilanço Esasına Göre Defter Tutma.....	151
4.2.1.1. Bilanço Esasına Göre Tutulacak Defterler	151

4.2.2. İşletme Hesabı Esasına Göre Defter Tutma	152
4.2.2.1. İşletme Hesabı Esasına Göre Tutulacak Defterler	152
4.3. Vakıflarda Tek Düzen Muhasebe Sistemi ve Uygulaması.....	152
4.3.1. Muhasebenin Temel Kavramları	153
4.3.2. Mali Tablolar ve İlkeleri.....	154
4.3.2.1. Vakıflarda Bilanço Örneği	154
4.3.2.2. Vakıflarda Gelir Gider Tablosu Örneği.....	154
4.3.3. Vakıflarda Tek Düzen Genel Hesap Planı	155
4.3.3.1. Tek Düzen Hesap Planında Bilanço Hesaplarında Vakıflar Açısından Özellik Arz Eden Durumlar	157
4.3.3.2. Tek Düzen Hesap Planında Gelir Tablosu Hesaplarında Vakıflar Açısından Özellik Arz Eden Durumlar.....	160
4.3.3.3. Vakıflarda Tek Düzen Hesap Planı Örneği.....	161
4.4. Vakıflarda Muhasebe Kayıtları	162
4.4.1. Vakıflarda Kuruluş Muhasebe Kayıtları	162
4.4.2. Vakfın Şube Açılışı Muhasebe Kayıtları.....	163
4.4.3. Vakıflar Tek Düzen Hesap Planı İşleyişine İlişkin Genel Uygulama.....	164
BEŞİNCİ BÖLÜM	188
5. SONUÇ VE ÖNERİLER	188
EKLER.....	192
KAYNAKÇA	240

TABLO LİSTESİ

Sayfa No.

Tablo 1	: Vakıf (Sosyal Yardımlaşma ve Dayanışma vakıfları hariç) ve Derneklerin Gelir Vergisi Kanunu'na Göre Vergilendirilmesi.....	60
Tablo 2	: Gelir Vergisi Kanunu'na Göre Gerçek Kişilerin Bağışları İle İlgili Düzenlemeler	135
Tablo 3	: Kurumlar Vergisi Kanunu'na Göre Tüzel Kişilerin Bağışları İle İlgili Düzenlemeler	139
Tablo 4	: Şahıs ve Şirketlerin Gelir ve Kurumlar Vergisi Dışındaki Kanunlarla Belirlenen Bağışlar İle İlgili Düzenlemeler	141

KISALTMALAR

age.	Adı geçen eser
agm.	Adı geçen makale
BDDK	Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu
B.K.K.	Bakanlar Kurulu Kararı
EPDK	Enerji Piyasası Düzenleme Kurulu
GVK	Gelir Vergisi Kanunu
Hz.	Hazreti
IASC	Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi
IFAC	Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu
İSMMM	İstanbul Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirler Odası
KDV	Katma Değer Vergisi
Kobi	Küçük ve Orta Boy İşletmeler
MSUGT	Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği
ÖTV	Özel Tüketim Vergisi
s.	Sayfa
ss.	Sayfa sıralı
SGK	Sosyal Güvenlik Kurumu
SMMM	Serbest Muhasebeci Mali Müşavir
SPK	Sermaye Piyasası Kurulu
STK	Sivil Toplum Kuruluşu
TFRS	Türkiye Finansal Raporlama Standartları
TÜRMOB	Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Odaları Birliği
t.y.	Tarih yok

VUK	Vergi Usul Kanunu
YMM	Yeminli Mali Müşavir

BİRİNCİ BÖLÜM

1. GİRİŞ

1.1. Genel

Günümüzde kamu ve özel sektörün dışında üçüncü bir sektör olarak sivil toplum kuruluşları karşımıza çıkmaktadır. Sivil toplum kuruluşlarından biri olan vakıflar, kar amacı taşımayan hayır amacına yönelik kuruluşlardan biridir.

Kar amacı gütmeyen vakıfların, toplum hayatına ve ülke ekonomisine önemli katkıları bulunmaktadır. Vakıflar, yerine getirdikleri ekonomik faaliyetler nedeniyle mali açıdan bazı yükümlülüklerini yerine getirmek zorundadırlar. Türkiye’de vergi kanunlarımızda her ne kadar vergiden muaf vakıf kavramı bulunmasına rağmen uygulamada vakıfların diğer işletmeler gibi birçok vergisel yükümlülüklerle karşı karşıya kaldıkları görülmektedir. Vakıfların toplum hayatına insani yönden sağladığı katkıları düşünüldüğünde, bu kuruluşlara bir ayrımcılık yapmadan, haksız ve adaletsiz bir uygulamaya girişilmeden vergisel anlamda bir takım teşviklerin yaratılması suretiyle önlerinin açılması sağlanmalıdır.

Vakıfların tüzel kişilikleri itibariyle kar amacı taşımayan kuruluşlar olması, muhasebe sistemlerinin diğer işletmelerden farklı olması sonucunu doğurmuştur. Vakıflarda uygulanan muhasebe sisteminde bazı özel durumlar ortaya çıkmaktadır. Ülkemizdeki vakıfların kullandığı muhasebe ve raporlama standartları, genel olarak ticari işletmelerin ihtiyaçlarına yöneliktir.

Vakıfların kullandığı hesap planı, Vakıflar Genel Müdürlüğü tarafından Maliye Bakanlığı’nın işletmeler için oluşturduğu hesap planı dikkate alınarak oluşturulmuştur. Vakıflar, muhasebe işlemlerini gerçekleştirirken bu hesap planını kullanırlar.

1.2. Çalışmanın Amacı

Bu çalışmanın amacı, sivil toplum kuruluşları içerisinde önemli bir yere sahip olan vakıfların, Türkiye'deki vergi kanunları açısından durumunu ortaya koymak ve vakıflarda uygulanan muhasebe sisteminin işleyişini incelemektir.

1.3. Çalışmanın Kapsamı ve Kısıtları

Vakıflarda muhasebe ve vergi uygulamaları başlıklı tez çalışması, giriş ve sonuç bölümleri ile beraber toplam beş bölümden oluşmaktadır.

Birinci bölümde, tez çalışmasının amacı, kapsamı ve kısıtları ile çalışma esnasında uygulanan yöntemle ilgili bilgilere yer verilmiştir.

İkinci bölümde, genel olarak vakıflar konusu ele alınmıştır. Bu bağlamda, ikinci bölümde, vakıf kavramı ve tanımına, vakıfların menşei ve tarihsel gelişimine, vakıf çeşitleri, vakfın kuruluşu, işleyişi, yönetimi, denetimi ve son olarak vakıfların sona ermesine yer verilmiştir.

Üçüncü bölümde vakıfların Türk Vergi Kanunları karşısındaki durumu ele alınmıştır. Bu bağlamda vakıfların kurumlar vergisi, gelir vergisi, vergi usul kanunu ve katma değer vergisi kanunu açısından değerlendirilmesi yapılmış ayrıca vakıfların diğer vergi kanunları karşısındaki durumu değerlendirilmiştir.

Dördüncü bölümde, vakıflarda uygulanan muhasebe sistemi ele alınmıştır. Bu bağlamda vakıflarda tutulacak defterler, tek düzen muhasebe sistemi ve uygulamasına yönelik açıklamalara yer verilmiş ve son olarak vakıflarda uygulanan muhasebe kayıtlarına yönelik uygulamalara yer verilmiştir.

Beşinci bölümde ise, tez çalışmasının sonunda ulaşılan sonuçlara ve bu sonuçlara ilişkin önerilere yer verilmiştir.

Tez çalışmasının kapsamı, sadece Türkiye'deki vakıfların Türk Vergi kanunları karşısındaki durumu ve bu vakıflarda uygulanan muhasebe sisteminin işleyişi ile sınırlı tutulmuştur.

1.4. Çalışmada Uygulanan Yöntem

Tez çalışmasının hazırlanması aşamasında geniş bir literatür araştırması yapılmıştır. Konuyla ilgili kanunlar, tüzükler, yönetmelikler ve tebliğler incelenmiş ayrıca konuyla ilgili kitaplar, ansiklopediler, makaleler, tezler, seminerler, raporlar, taslaklar gözden geçirilmiş ve internet kaynakları üzerinde geniş bir inceleme yürütülerek oldukça geniş bir çerçevede konu ele alınmıştır.

İKİNCİ BÖLÜM

2. GENEL OLARAK VAKIFLAR

2.1. Vakıf Kavramı ve Vakfın Tanımı

Vakıf kelimesi esasen Arapçadan gelmektedir. Arapça, durmak fiilinden türetilmiş mastar isimdir. Çoğulu Evkaf'dır¹.

Sözlük anlamı olarak vakıf, bir hizmetin yerine getirilmesi amacıyla, bir kimsenin belli koşullar ve resmi yollarla parasını ya da mülkünü bağışlaması olarak tanımlanabilir².

Hukuk dilinde vakıf, bir gerçek ya da tüzel kişiliğin belirli bir mülkü, başka bir kişi yararına ya da belirli bir hizmeti yerine getirmek üzere yönetme hakkına sahip kıldığı ilişkiler bütünüdür³.

İslam hukukunda vakıf genel anlamda, mülk sahibinin mülkünü ya da bu mülkün gelirini kamu yararına, belirli bir süre sınırlaması olmaksızın bağışlamasıdır⁴.

4721 sayılı Türk Medeni Kanunu'nda⁵ ise vakıflar, gerçek veya tüzel kişilerin yeterli mal ve hakları belirli ve sürekli bir amaca özgülemeleriyle oluşan tüzel kişiliğe sahip mal toplulukları olarak tanımlanmıştır.

Bütün bu tanımlamalardan sonra, vakıfları en geniş anlamı olarak, bir kişi veya tüzel kişilik tarafından başkalarının yararlanması amacıyla mal ya da paralarının bağışlanması suretiyle, gerçek ya da tüzel kişilerin bu mal ve hakları belirli bir süreyle belirlenmiş olan amaçlara hizmet etmek üzere düzenlenmiş olan resmi bir senede bağlı olarak oluşturdukları tüzel kişiliğe sahip kuruluşlar olarak tanımlayabiliriz.

¹ Mehmet Ali Çelik (hızl.), **Dünden Bugüne Vakıflar**, Afyon: Sivas Vakıflar Bölge Müdürlüğü Yayınları, 1988, s.7.

² **Büyük Larousse Sözlük ve Ansiklopedisi**, "Vakıf", Cilt 19, İstanbul: Gelişim Yayınları, 1986, s.12065.

³ **Ana Britannica Genel Kültür Ansiklopedisi**, "Vakıf", Cilt 31, İstanbul: Hürriyet Yayınları, 1994, s.99-100.

⁴ **Temel Britannica Temel Eğitim ve Kültür Ansiklopedisi**, "Vakıf", Cilt 18, İstanbul: Ana Yayıncılık, 1991, s.289.

⁵ 08.12.2001 tarihli ve 24607 sayılı Resmi Gazete' de yayımlanmıştır.

2.2. Vakfın Menşei

Vakfın menşei hakkındaki çalışmalar, araştırmacıları farklı kaynaklara götürmüştür. Bazı araştırmacılara göre vakfın menşei, İslamiyet'ten önceki eski Türklere, bazılarına göre Roma ve Bizans dönemine, bazılarına göre ise cahiliye devri Arap toplumuna dayanmaktadır⁶.

İslamiyet'ten önceki bazı hukuk sistemlerinde vakfı çağrıştıran bazı düzenlemeler, bir diğer ifadeyle vakıf niteliğine benzer mal özgülemelerinin olduğu görülmüştür. Özellikle, Hazreti İbrahim döneminde birçok hayır kurumu oluşturulmuştur⁷.

İslam hukukçularına göre vakıf, doğrudan doğruya İslami menşeden gelen ve İslam dininden kuvvet alan bir müessesedir. Kuran-ı Kerim'de vakfa dair açık bir hüküm bulunmamakla beraber, İslam hukukçuları bazı ayetlerin bu yöndeki manalarına ve muhtelif hadislere dayanarak bu müesseseyi Hz. Muhammed zamanına kadar götürmektedirler⁸.

İslam Hukuku'nun diğer kısımlarında olduğu gibi vakıf müessesinin de hukuki temelleri Hz. Muhammed tarafından atılmıştır⁹.

İslamiyet'te vakıf müessesesi, Hz. Muhammed'in hurma bahçesi vakfetmesiyle başlamakla beraber, onun vefatından sonra ilk yüzyılda teşekkül etmiş; ikinci hicri asırda hukuki şeklini almış ve büyük gelişme göstererek İslam devletlerinin sosyal ve ekonomik hayatlarında büyük bir rol oynamıştır. İhtiyaçlar ve yardımlaşma fikri insanlığın tarihi kadar eskidir. Her toplum yaşadığı dönemin sosyal şartlarına göre bir takım faaliyetlerde bulunmuştur. Ancak bu faaliyetler, İslam'ın doğuşuna kadar hukuki yapıdan ve süreklilik kavramından uzaktır. Vakfın menşei konusundaki araştırmalar ve iddialar ne kadar geniş olursa olsun, vakıf müessesinin en çok İslam ülkelerinde gelişme gösterdiği ve onların sosyal, ekonomik hayatlarına büyük etkiler yaptığı bir gerçektir. Yapılan araştırmalar ve mevcut eserler, vakıf müessesinin ilk başta dini olarak

⁶ Çelik, **age.**, s.9.

⁷ Suat Ballar, **Yeni Vakıflar Hukuku**, 4.Basım, İstanbul: Seçkin Yayıncılık, 2008, s.26.

⁸ Çelik, **age.**, s.9.

⁹ M. Sertçelik, "Kamu Kurumları İle İlgili Vakıflar", (**Uzmanlık Tezi**, Türkiye ve Ortadoğu Amme İdaresi Enstitüsü, 1995), s.26.

başladığını ortaya koymaktadır. Dini olarak oluşturulan vakıf müesseseleri daha sonra insani, medeni ve sosyal türde vakıflar olarak kurulmaya başlanmış ancak hareket noktası daima dini olmuştur. Araştırmacılar, en gelişmiş vakıf müesseselerinin Türk-İslam Medeniyeti içinde teşekkül ettiği konusunda fikir birliği etmektedirler. Tarihin her devrinde, bir malın dini bir amaca tahsis edilerek vakıflar meydana getirildiği görülür. Hristiyan ülkelerinde kilise vakıflarına ve dini vakıflara, Hindistan'da Budist vakıflara rastlanır. Ancak, vakıflar hiçbir yerde, İslam ülkelerinde olduğu kadar fazla olmamış ve bu kadar büyük önem kazanmamıştır¹⁰.

2.3. Vakıfların Tarihçesi

İlk çağlardan beri hayır amacıyla birçok vakıf kurulmuştur. Ama özel servetin kamu yararına kullanılmasını sağlayan hayır amaçlı hukuksal ve toplumsal birer kurum olarak vakıfların bağış toplama etkinlikleri daha çok 20.yüzyılda Amerika Birleşik Devletleri'nde büyük gelişme göstermiştir. Bağış toplayan hayır amaçlı bu vakıflar eğitim, bilim, tıp, kamu sağlığı ve sosyal refah gibi alanlarda kamu hizmetlerini ve araştırmalarını desteklemek için oluşturulan özel örgütler olarak ortaya çıkmışlardır. Bu vakıflar, hizmet ya da araştırma personeliyle birlikte fiilen hizmet verebilirler de esas amaçları bağış toplamaktır. Bunlar hukuksal bakımdan hayır kurumu ya da kar amacına yönelik olmayan tüzel kişiliklerdir. Herkes miras ya da hibe yoluyla vakfa gelir sağlayabilir; bir şirket ve ya bir aile de vakıf kurup sürekli bağışlarla vakfi destekleyebilir. Eski Mısır, Yunan ve Roma'da vakıflar tek amaca yönelikti. Bu vakıfların gelirleriyle okullar, kitaplıklar ya da bir yerel hayır kurumu desteklenirdi. Ortaçağda Avrupa'daki vakıflar kiliseye bağlı bir gelir kaynağı olarak manastırların parasız yemek dağıtılan, yetimlere bakılan kurumların ya da okulların işletilmesi için kullanılırdı. Rönesans döneminde tacirler eğitim ve yöredeki yoksullara yardım için çok sayıda vakıf kurmuşlardır. Ortaçağda kurulmuş olan vakıfların bir başka özelliği toprağın vakıfların başlıca konusunu oluşturmasıydı. Bu toplumlarda belli bir toprak parçasının vakfedilmesi, çoğu zaman bir gelir kaynağı olarak toprağı; devletin, kralın ya da büyük feodal senyörün denetimi dışına çıkarıp genellikle vakfi kuran kişinin ailesi, çocukları ya da olası başka mirasçıları yararına özelleştirmenin aracıydı. Örneğin

¹⁰ Çelik, age.,s.9-10-11.

Osmanlı toplumunda vakıf kurulması, olağan koşullarda alınıp satılamayan, miras bırakılamayan ve başkasına devredilemeyen miri araziye belirli bir ailenin sürekli denetimi altındaki bir gelir kaynağına dönüştürmenin çok sık başvurulan yöntemlerindendi. Miri arazinin çıplak mülkiyeti bu tür arazileri tasarruf edenlerin elinde olmadığı için, padişah temliknamesi ile miri arazi mülk arazisine dönüştürüldükten sonra vakfediliyordu. Ortaçağda İngiltere’de de küçük vasalların ve hatta köylülerin toprakları vakıflaştırması nedeniyle büyük lordların, özellikle de en büyük lord olarak kralın uğradığı gelir kaybı belirli dönemlerde vakıfların yasaklanması girişimlerine yol açmıştır. İslam toplumlarında vakıf uygulamasının kökleri, İslam öncesi Arap toplumuna kadar uzanmaktadır. Arapların Kâbe’deki putları için vakıflar kurduğu bilinmektedir. Başlangıçta yalnızca tapınaklar ya da toplu tapınma mekânları için gerçekleştirilen vakıf işlemleri zamanla kişilerin değil kamunun tasarrufunda bulunması gereken yollar, kuyular, su tesisleri, köprüler, hanlar gibi çeşitli alanları kapsamına almıştır. Müslüman Türk devletlerinde vakıflar kentleşme sürecinde önemli yer tutmuştur. Özellikle büyük cami ve külliyelerin çevresinde klasik Türk kentlerinin kurulmasına yardımcı olmuştur¹¹.

İslam tarihinde ilk vakfın 625’te Hz. Muhammed tarafından kurulduğu kabul edilir. Hz. Muhammed, Medine’deki yedi hurma bahçesinin gelirini, Müslümanlığın savunulması için, başka bir hurma bahçesini de yiyeceği tükenen yolcular için bağışlamıştır¹².

Abbasiler döneminde, kurulan vakıfların sayısı ve türleri artarken, İslam esaslarına göre vakıf müessesinin temel ilkeleri ve hukuki esasları tespit edilmiş ve vakıf müessesesi İslam dünyasının her tarafına süratle yayılmıştır¹³.

İslam hukukunda tartışma konusu olmakla birlikte mülk sahibinin çocuklarının yararına oluşturulan vakıflar da mevcuttur. Bu tür vakıflar özel topraklara, öbür taşınmazlara ve gelirlere halife ya da sultanın el koyması tehlikesine ya da mirasın birçok kişi tarafından paylaşılmasını engellemek amacıyla kurulmuştur. İslam

¹¹ **Ana Britannica Genel Kültür Ansiklopedisi**, s.99-100.

¹² **Temel Britannica Temel Eğitim ve Kültür Ansiklopedisi**, s.289.

¹³ Nazif Öztürk, **Menşei ve Tarihi Gelişimi Açısından Vakıflar**, Ankara: Vakıflar Genel Müdürlüğü Yayınları, 1983, s.55-56.

toplumunda farklı amaçlara ve işlevlere sahip olan vakıflar kurulmuştur. Camiler, okullar, kütüphaneler, yetimhaneler ve misafirhaneler gibi bazı vakıflarda doğrudan mülkün kendisinden yararlanılır. Başka bazı vakıflar ise yalnızca mülkün gelirinden yararlanmak üzere oluşturulmuşlardır. Bunlar arasında han, mağaza, dükkân gibi yapılar ile tarım için ayrılan topraklar sayılabilir. Bunların dışında belirli bir yöre halkının hastalık, kuraklık, yangın gibi durumlarda yararlanabilmeleri ya da yoksulların vergilerinin ödenmesi için kurulan vakıflar da bulunmaktadır¹⁴.

Selçuklu İmparatorluğu'nun kurulmasından sonraki dönemde, vakıf müessesesi büyük bir gelişme içerisine girmiş ve vakıflar hem sayıca ve toplumda yükledikleri işlevler bakımından hem de hukuksal ve yönetsel açıdan büyük ilerleme kaydetmiştir¹⁵.

İslam tarihinde vakıflar, Osmanlılar zamanında daha da yaygınlaşmıştır. Osmanlı Devletinde ilk vakıf kurucusu Orhan Gazi olmuştur. Osmanlı İmparatorluğu'nun Tanzimat'tan önceki dönemlerinde kamu hizmetleri vakıflar aracılığıyla yürütülmüştür. Başta Orhan Gazi, Yıldırım Beyazıt ve Fatih Sultan Mehmet olmak üzere bütün Osmanlı padişahları, halkın ihtiyacına göre çeşitli vakıflar kurmuşlardır. Vakıf statüsünde; medreseler, kütüphaneler, hanlar, kervansaraylar, hamamlar, hastaneler, su tesisatı, çeşmeler, sebiller, köprüler ve yollar gibi birçok eser meydana getirmişlerdir¹⁶.

1800'lü yılların başında başlayan vakıfları bir çatı altında toplama düşüncesi II. Mahmut döneminde yeniçeri ocağının kaldırılmasından hemen sonra hayata geçirilmiş ve "Evkaf - Humayun Nezareti" kurularak vakfın gelirlerinin vakıf tarafından değil Maliye Nezareti tarafından toplanacağı kabul edilmiştir¹⁷.

Cumhuriyet döneminde vakıf işleri önce Şeriye ve Evkaf Vekâletince yürütülmüştür. Bu bakanlık daha sonra kaldırılmış ve görevleri Başbakanlığa bağlı olarak oluşturulan Vakıflar Genel Müdürlüğü'ne devredilmiştir. 5 Haziran 1935'te kabul edilen 2762 sayılı Vakıflar Kanunu ile Vakıflar Genel Müdürlüğü vakıflarla ilgili

¹⁴ **Temel Britannica Temel Eğitim ve Kültür Ansiklopedisi**, s.289-290.

¹⁵ M. Ulvi Saran, "Vakıf Statüsünün İşlev ve Gerekçeleri Açısından Sosyal Yardımlaşma ve Dayanışma Vakıfları", **Uzmanlık Tezi**, Türkiye ve Ortadoğu Amme İdaresi Enstitüsü, 1990), s.8.

¹⁶ Cemali Özkan, **Tüm Yönleriyle Dernekler ve Vakıflar: Vergilendirilmesi, Muhasebesi, Hukuku ve Mevzuatı**, Ankara: Yaklaşım Yayınları, 2000, s.14.

¹⁷ Mehmet İpşirli, "Osmanlıda Vakıfların Tarihi Gelişimi", **Sivil Toplum Dergisi**, Yıl:4, Sayı:5, (2006), s.68.

görevlerini bu kanuna bağlı olarak yerine getirmeye başlamıştır. 1956 yılında, çıkarılan bir yasa ile 1984 yılında ise Bakanlar Kurulu kararıyla değişikliğe uğrayan bu Kanuna göre mülhak vakıflar, Vakıflar Genel Müdürlüğü'nün denetiminde mütevellilerince, mazbut vakıflar ise doğrudan genel Müdürlükçe idare edilmektedir. Kurtuluş Savaşı sırasında zor koşullarda verilen mücadelenin ülke ekonomisinde yarattığı tahribat nedeniyle 1967 yılına kadar çok az vakıf kurulduğu görülmektedir. Ancak 13.07.1967 tarihinde kabul edilen 903 sayılı Kanun ile vakıflara vergi muafiyeti tanınması konusunda Bakanlar Kurulu'na yetki verilmesi sonucunda vakıf kurma sayısında yeniden artış olmuştur. 903 sayılı Kanuna göre kurulan vakıflara 1986 yılında yürürlüğü giren 3294 sayılı Kanun hükümleri çerçevesinde kurulan Sosyal Yardımlaşma ve Dayanışma Vakıfları da eklenmiştir¹⁸.

20.02.2008 tarihinde 5737 sayılı Yeni Vakıflar Kanunu kabul edilerek yürürlüğü girmiştir. Vakıflar Genel Müdürlüğü, 5737 sayılı Vakıflar Kanunu'na bağlı olarak görevlerini yerine getirmektedir.

5737 sayılı Vakıflar Kanunu ile gerek eski gerekse yeni vakıflar yeni bir düzenlemeye tabi tutulmuştur¹⁹.

2.4. Vakıf Çeşitleri

Vakıfları, çeşitli şekillere göre sınıflandırmak mümkündür. En çok benimsenen şekle göre vakıfları; Türk Medeni Kanunu'ndan önce kurulmuş vakıflar ve Türk Medeni Kanunu'ndan sonra kurulmuş vakıflar olmak üzere sınıflandırmak mümkündür²⁰.

2.4.1. Türk Medeni Kanunu'ndan Önce Kurulmuş Vakıflar

2.4.1.1. Mahiyetleri Bakımından Vakıflar

a) Hayri Vakıflar

¹⁸ Özkan, **age.**, s.15-16.

¹⁹ Kemal Oğuzman, Özer Seliçi ve Saibe Oktay Özdemir, **Kişiler Hukuku: Gerçek ve Tüzel Kişiler**, 9.Basım, İstanbul: Filiz Kitabevi, 2009, s.277.

²⁰ *Vakıflarımız*, (t.y.) <http://www.vgm.gov.tr/sayfa.aspx?Id=35>(10 Aralık 2010)

Geliri tamamen ve kısmen çeşitli hayır işlerine ve hizmetlerine tahsis edilmiş bulunan vakıflardır. Kullanım şekillerine göre ikiye ayrılır²¹:

- 1) Doğrudan doğruya toplumun yararlandığı müesseselerdir. Okul, cami gibi.
- 2) Gelirinden faydalananlar. Akarlardır.

b) Zürri Vakıflar

Herhangi bir hayır şartı olmayıp, gelirinin tamamı vakfın evlatlarına tahsis edilmiş bulunan vakıflardır. Nesebin yok olması halinde bir hayri hizmete tahsis edilebilir²².

2.4.1.2. Mülkiyetleri Bakımından Vakıflar

a) Sahih Vakıflar

Her çeşit maddi varlıklarının mülkiyeti vakfın hükmü şahsiyetine ait olan vakıflardır. Bu tür vakıflarda, vakfedilen menkul ve gayrimenkulleri vakfın malvarlığını oluşturur. Arazi Kanununun 2. maddesinde belirtilen arazi vakfedilmişse buna sahih vakıf denir. Bunlar vakfiyede belirtilen şekilde mütevelliler tarafından idare olunur. Ancak, Arazi Kanununun 2. maddesinde belirtildiği gibi, rakabesi (kuru mülkiyeti) ve bütün tasarruf hakkı vakfın tüzel kişiliğine aittir. Bu tür vakıflara arazi kanunu hükümleri uygulanmaz²³.

b) Sahih Olmayan Vakıflar

Devlet Başkanı veya onun izniyle, devlet arazisi üzerinde meydana getirilen vakıflardır. Miri (devlete ait) araziden olan bir yerin aşar veya rüsumu gibi yararlanma hakkı vakfedilirse, buna da sahih olmayan vakıf (Gayri Sahih Vakıf) ismi verilir. Burada arazinin rakabesi (kuru mülkiyeti) devlete aittir. Buna vakıf denmesinin nedeni devamlı bir tahsis olmasından ileri gelmektedir. Bunlara "Tahsisat Kabilinden Vakıf" veya "İrsadi Vakıf" ismi de verilmektedir. Bu konuda ayrıntılı bilgi arazi kanununun

²¹ Vakıflarımız, (t.y.) <http://www.vgm.gov.tr/sayfa.aspx?Id=35>(10 Aralık 2010)

²² Vakıflarımız, (t.y.) <http://www.vgm.gov.tr/sayfa.aspx?Id=35>(10 Aralık 2010)

²³ Vakıflarımız, (t.y.) <http://www.vgm.gov.tr/sayfa.aspx?Id=35>(10 Aralık 2010)

4.maddesinde ve Ahkâm'ül Evkaf' ın 137. meselesinde yer almıştır. Sahih olmayan vakıflarda, gayrimenkulün çıplak mülkiyeti devlete ait olup;

aa) Yalnız aşar ve rüsumatı (resimleri, vergileri) sultan tarafından bir cihete (hizmete) vakıf ve tahsis olan arazidir.

bb) Yalnız hukuk-u tasarruf iyesi sultan tarafından bir cihete (hizmete) vakıf ve tahsis edilmiş olan arazidir.

cc) Hem hukuku tasarruf iyesi ve hem aşar ve rüsumatı sultan tarafından bir cihete vakıf ve tahsis edilmiş olan arazidir

Bu üç kısımdan yalnız birinci kısımda, arazi kanunları hükümleri uygulanır. Diğer iki kısımda hukuk-u tasarruf iye, taraf-ı vakfa ait olduğundan onlarda arazi kanunu hükümleri uygulanmaz. Yani sahih vakıf hükmünde addedilir²⁴.

2.4.1.3. İdareleri Bakımından Vakıflar

a) Mazbut Vakıflar

5737Sayılı Vakıflar Kanunu uyarınca; Genel Müdürlükçe yönetilecek ve temsil edilecek vakıflar ile mülga 743 sayılı Türk Kanunu Medenisinin yürürlük tarihinden önce kurulmuş ve 2762 sayılı Vakıflar Kanunu gereğince Vakıflar Genel Müdürlüğünce yönetilen vakıflara “Mazbut Vakıf” denilmektedir²⁵.

b) Mülhak Vakıflar

5737 sayılı Vakıflar Kanunu'na göre, mülga 743 Sayılı Türk Kanunu Medenisinin yürürlük tarihinden önce kurulmuş ve yönetimi vakfedenlerin soyundan gelenlere şart edilmiş vakıflara mülhak vakıflar denilmektedir²⁶.

²⁴ Vakıflarımız, (t.y.)<http://www.vgm.gov.tr/sayfa.aspx?Id=35> (10 Aralık 2010).

²⁵ Mazbut Vakıflar, (t.y.) <http://www.vgm.gov.tr/sayfa.aspx?Id=36> (12 Aralık 2010).

²⁶ Mülhak Vakıflar, (t.y.) <http://www.vgm.gov.tr/sayfa.aspx?Id=37> (12 Aralık 2010).

c) Cemaat ve Esnafa Mahsus Vakıflar

Cemaat Vakıfları, Cumhuriyet öncesinde gayrimüslim Türk vatandaşlarının oluşturduğu hayır kurumlarıdır.5737 sayılı Vakıflar Kanunu'nun 3. maddesine göre cemaat vakfi “Vakfiyeleri olup olmadığına bakılmaksızın 2762 sayılı Vakıflar Kanunu gereğince tüzel kişilik kazanmış, mensupları Türkiye Cumhuriyeti vatandaşı olan Türkiye'deki gayrimüslim cemaatlere ait vakıflar” olarak tanımlanmıştır²⁷.

2.4.1.4. Kullanım Şekilleri Bakımından Vakıflar

a) İcare-i Vahideli Vakıflar

Belli bir değer veya süreyle kiraya verilen vakıflardır²⁸.

b) İcare-i Vahide-i Kademeli Vakıflar

Tespit edilen belli bir icar bedelinin daimi olarak verilmesi halinde meccanen müstecirden hiç alınmayan ve müstecirinin ölümünde icarelik hakkı mirasçılara intikal eden vakıflar olup Cumhuriyet devrinde bu uygulama kalkmıştır²⁹.

2.4.2. Türk Medeni Kanunu'ndan Sonra Kurulan Vakıflar

Cumhuriyetin kurulmasından sonra, şahısların isteği üzerine, bağımsız mahkemeler tarafından kurulup, Vakıflar Genel Müdürlüğü tarafından kuruluş senedine uygunluk yönünden denetlenen vakıflardır. Denetim makamı, vakıf senedi hükümlerinin yerine getirilip getirilmediğini, vakıf mallarının gayeye uygun surette ve tarzda idare ve sarf edilip edilmediğini denetler³⁰.

Türk Medeni Kanunu'na göre bir mamelekin bütünü veya gerçekleşmemiş veya gerçekleşeceği anlaşılan her türlü geliri veya ekonomik değeri olan haklar vakfedilebilir. Türk Medeni Kanunu'na göre vakıf yapacak kimse notere müracaatla bir

²⁷ *Cemaat Vakıfları*, (t.y.) <http://www.vgm.gov.tr/sayfa.aspx?Id=38> (12 Aralık 2010).

²⁸ *Vakıflarımız*, (t.y.) <http://www.vgm.gov.tr/sayfa.aspx?Id=35> (12 Aralık 2010).

²⁹ *Vakıflarımız*, (t.y.) <http://www.vgm.gov.tr/sayfa.aspx?Id=35> (12 Aralık 2010).

³⁰ *Türk Medeni Kanununa Tabi Yeni Vakıflar*, (t.y.) <http://www.vgm.gov.tr/sayfa.aspx?Id=39>(12 Aralık 2010).

resmi senet düzenler. Noterce resen düzenlenen senette muhteva olarak şu hususlar yer alır³¹.

- 1- Vakfın gayesi
- 2- Uzuvarları (yönetimi, denetim kurulu)
- 3- Bu gayeye tahsis edilen malları ve hakları,
- 4- Vakfın teşkilatı (vakfı idare edecek kişi ve kişiler)
- 5- İkametgah ve vakfın ismi.

2.5. Vakfın Kuruluşu

T.C. Anayasasının³² 33.maddesinde, ‘‘Herkes, önceden izin almaksızın dernek kurma ve bunlara üye olma ya da üyelikten çıkma hürriyetine sahiptir’’ hükmü yer almaktadır. Dernek kurma özgürlüğüne ilişkin bu hüküm aynı zaman da vakıflar hakkında da uygulanacaktır. Böylece dernek ve vakıf kurma ile ilgili serbestliğin anayasal dayanağına sahip olduğu görülmektedir.

Vakıf kurma işlemi, hukuki niteliği itibari ile tek taraflı bir irade beyanıdır. Vakfın kuruluşunda gerçek ve tüzel kişiler açısından bir sayı sınırlaması yoktur³³.

5737 sayılı Vakıflar Kanunu’nun³⁴ 5.maddesinde, yeni vakıfların Türk Medeni Kanunu hükümlerine göre kurulacağı ve faaliyet göstereceği belirtilmiştir.

2.5.1. Vakıf Kurucuları ve Aranılan Şartlar

Türk Medeni Kanunu’nun 101. maddesinde, vakıf kurma hakkı hem gerçek kişilere hem de tüzel kişilere tanınmıştır. Bu anlamda, vakıf kurma açısından gerçek ve tüzel kişiler arasında herhangi bir ayırım yapılmamıştır.

³¹ Vakıflarımız, (t.y.)<http://www.vgm.gov.tr/sayfa.aspx?Id=35>(12 Aralık 2010).

³² 09.11.1982 tarihli ve 17863 sayılı Resmi Gazete’ de yayımlanmıştır.

³³ M. Tufan Ögüz, **Türk Hukukunda Vakıf Tüzel Kişiliğinin Hukuki Esasları**, İstanbul: Beşir Kitabevi, 2007, s.18.

³⁴ 27.02.2008 tarihli ve 26800 sayılı Resmi Gazete’ de yayımlanmıştır

Vakıf kuran kişinin sağlığında hüküm doğurmak üzere kurulan vakıflarda, vakıf kuran kişinin tam fiili ehliyetine sahip olması ya da sınırlı ehliyetli olması gerekir³⁵.

Vakfın lme bağlı tasarruf yoluyla kurulması halinde, vakıf kuranın vasiyetname yapma ehliyetine sahip olması gerekir³⁶.

Tüzel kişiler tarafından vakıf kurulmasında, tüzel kişinin organlarının vakıf kurma konusunda yetkili olması aranmaktadır. Bu yetki, tüzel kişinin ana statüsünde yer alan bir hükümden kaynaklanabileceği gibi, genel kurulların alacağı bir karara da dayanabilir. Tüzel kişilerin yürütme organları ancak tüzük, esas sözleşme veya genel kurul tarafından yetkili kılındıkları takdirde vakıf kurabilirler. Bununla birlikte, vakıf kurma yetkisinin özel bir kanun hükmünden kaynaklanması da mmkndr³⁷.

2.5.2. Vakfın Kuruluş Şekli

Türk Medeni Kanunu'nun 102.maddesinde vakıfların kuruluşu iki şekilde açıklanmıştır. Bunlardan birincisi, vakıf kurma iradesinin resmi senetle ortaya konması ikincisi ise lme bağlı tasarrufla ortaya çıkmasıdır.

2.5.2.1. Resmi Senetle Kuruluş

Vakıflar Yönetmeliği'nin³⁸ 5.maddesinde, vakıfların resmi senetle kuruluşuna ilişkin hükümlere yer verilmiştir. Vakıfların resmi senetle kuruluşunda, gerçek ve tüzel kişilerin vakıf kurma iradesi noterde düzenlenen bir senetle ortaya konur. Vakıf senedinin, gerçek ve tüzel kişi kurucular tarafından imzalanması şarttır. Noterce tasdik edilen vakıf senedinin bir rneği noter tarafından yedi gün içinde Vakıflar Genel Müdürlüğü'ne gönderilir.

Vakıf senedinin noterce onaylanmasından sonra vakfın yerleşim yerinde bulunan mahkemeye tescil için başvuru yapılır. Bu başvuru vakfeden tarafından yapılır. Resmi senetle vakıf kurma işleminin bir temsilci tarafından yapılması halinde, temsil

³⁵ Mehmet Ayan ve Nurşen Ayan, **Kişiler Hukuku**, Konya: Mimoza Yayınları, 2007, s.171.

³⁶ gz, **age.**, s.23.

³⁷ Ayan ve Ayan, **age.**, s.172.

³⁸ 27.09.2008 tarihli ve 27010 sayılı Resmi Gazete' de yayımlanmıştır.

yetkisinin noterlikçe verilmiş bir belgeye dayanması ve bu belgede vakfın amacı ile özgülenecek mal ve hakların belirlenmiş bulunmasına bağlıdır. Kurucular arasında tüzel kişilerin bulunması halinde, bu tüzel kişilerin vakıf kurabileceğine ve vakfa mal varlığı tahsis edebileceklerine dair bir hüküm bulunan kuruluş statüsünü veya yetkili organ kararını vakıf senedi ile beraber mahkemeye sunmaları gerekir.

Resmi senetle kurulan vakıflarda vakfedenin ölmesi halinde mirasçılarında biri tarafından mahkemeye tescil talebinde bulunabilir. Vakıf senedinin düzenlenip noterce onaylanmasından sonra takip eden üç ay içerisinde vakfedenin veya ölümü halinde mirasçısının tescil talebinde bulunmamış olması veya vakfeden tüzel kişiliğe sahipse bu süre içerisinde sona ermişse vakfın tescili için gereken başvuru Genel Müdürlük tarafından yapılır. Genel Müdürlük tarafından vakfın tescili için mahkemeye yapılan başvuru harcamaları ilgili vakıftan alınmak kaydıyla Genel Müdürlükçe karşılanır.

2.5.2.2. Ölüme Bağlı Tasarruf İle Kuruluş

Vakıflar Yönetmeliği'nin 6.maddesinde, ölüme bağlı tasarruf ile kuruluşa ilişkin hükümlere yer verilmiştir.

Ölüme bağlı tasarruf yoluyla kuruluş, vakfeden kişinin ölümünden sonra tescil edilmesi üzerine gerçekleşir. Bu yolla kurulan vakıflarda sulh hâkimi vakfın kurulmasına ilişkin belgeyi yedi gün içinde Vakıflar Genel Müdürlüğü'ne gönderir.

Ölüme bağlı tasarruf ile kuruluşta mahkemeye başvuru ilgililer tarafından veya sulh hâkiminin bildirimine üzerine ya da Vakıflar Genel Müdürlüğü'nce resen yapılır. Yapılacak harcamalar, vakıftan alınmak kaydıyla Vakıflar Genel Müdürlüğü'nce yapılır.

2.5.3. Vakıfların Tescili

Vakıf kuran kişinin, vakıf resmi senedini düzenlettirmesinden veya vasiyet yoluyla kurulacak vakıflarda vakıf kuranın ölümünden sonra, başlı başına bir varlığa sahip bağımsız bir kurum meydana gelmiş olur. Ancak, bu kurum henüz tüzel bir kişilik

değildir. Bu kurumun vakıf adı altında tüzel kişilik kazanabilmesi için mutlak suretle tescil edilmesi gerekir³⁹.

Vakıflar Yönetmeliği'nin 7.maddesine göre; vakfın tescili için yetkili mahkemeye başvurulmasından sonra mahkeme, kendisine gelen dosya üzerinde Vakıflar Genel Müdürlüğü'nün görüşünü almak, gerekirse vakfedeni dinlemek ve bilirkişi incelemesi yaptırmak sureti ile vakfın tesciline karar verir. Mahkeme, mal ve hakların korunması için gerekli önlemleri resen alır. Mahkeme, vakfın kuruluşu ile ilgili tescile veya tescil isteminin reddine ilişkin kararı resmi senetle birlikte Vakıflar Genel Müdürlüğü'ne resen tebliğ eder. Vakfın tescil edilerek tüzel kişilik kazanılması halinde yerleşim yeri mahkemesi nezdinde tutulan sicil defterine tescil edilir ve ayrıca Vakıflar Genel Müdürlüğüne tutulan merkezi sicile kayıt yapılır. Vakıflar Genel Müdürlüğüne merkezi sicile kaydedilen vakıf Resmi Gazetede ilan edilir. Eğer tescil kararı başka bir mahkeme tarafından verilmiş ise ilgili belgelerle beraber tescil için vakfın bulunduğu yerleşim yeri mahkemesine gönderilir.

Vakıflar Yönetmeliği'nin 8. maddesine göre; mahkemenin vakfın tesciline ilişkin verdiği karar, başvuran tarafından veya Vakıflar Genel Müdürlüğü tarafından tebliğ tarihinden itibaren bir aylık süre içerisinde temyiz edilebilir. Eğer vakfın kurulmasını engelleyen sebepler var ise, Vakıflar Genel Müdürlüğü veya ilgililer tarafından iptal davası açılabilir.

Vakıflar Yönetmeliği'nin 9. maddesinde; vakfın, yerleşim yeri mahkemesinin yapacağı bildirim üzerine Genel Müdürlükte tutulan merkezi sicile kayıt ettirilerek Resmi Gazete' de ilan edileceği belirtilmiştir.

Vakıflar Yönetmeliği'nin 11. maddesinde belirtildiği üzere, tescil işleminden sonra vakıf tüzel kişilik kazanır, özgülenen malların mülkiyeti ve haklar vakfa geçer. Vakıflar Yönetmeliği'nin 12. maddesine göre; tescile karar vermiş olan mahkeme, tescil sonrasında vakfedilmiş olan taşınmaz malların vakıf tüzel kişiliğine tescili için tapu idaresine bildirim yapar.

³⁹ Jale Akipek ve Turgut Akıntürk, **Türk Medeni Hukuku Başlangıç Hükümleri**, I. Cilt, 6.Basım, İstanbul: Beta Yayınları, 2007, s.675.

2.5.4. Vakıf Senedi ve İçeriği

Vakıf senedi, vakıf kurma iradesini yansıtan vakıf kurma işleminin vakıf kurucuları tarafından yazıya dökülmüş şeklidir.

Türk Medeni Kanunu'nun 106. maddesine göre; vakıf senedinde vakfın adı, amacı, bu amaca özgülenen mal ve haklar, vakfın örgütlenme ve yönetim şekli ile yerleşim yeri gösterilir.

Türk Medeni Kanunu'nun 107. maddesine göre; vakıf senedinde vakfın amacı ile bu amaca özgülenen mal ve haklar yeterince belirlenmiş ve bir takım noksanlıklar varsa bu durum vakfın tescili için yapılan başvurunun reddi için bir engel teşkil etmez. Söz konusu noksanlıklar tescil kararı verilmeden önce ilgili mahkeme tarafından tamamlattırılabilir veya kuruluştan sonra denetim makamının başvurusu üzerine vakfedenin görüşü alınarak vakfın yerleşim yeri mahkemesince tamamlattırılır.

Vakıf senedi örneklerine, tezin ekler kısmında Ek-1 ve Ek-2'de yer verilmiştir.

2.6. Vakıfların İşleyişi ve Yönetimi

Vakıflar, vakıf senedinde belirlenen organları aracılığıyla işlevlerini yerine getirirler. Türk Medeni Kanununun 109.maddesinde belirtildiği üzere, vakfın bir yönetim organının bulunması zorunludur. Vakfın zorunlu organı olan yönetim kurulunun dışında vakıf senedinde diğer organlara da yer verilebilir.

2.6.1. Vakfın Organları

Türk Medeni Kanunu, bir vakıfta yönetim organının oluşmasını zorunlu tutmuştur. Bunun dışında, vakıf senedinde belirtilen ve vakfın işleyişini sağlayan diğer organlar, vakıf kuran gerçek veya tüzel kişinin isteğine bırakılmıştır. Böylece vakfın organları, zorunlu organlar ve ihtiyari organlar olmak üzere iki şekilde ortaya çıkmaktadır.

2.6.1.1. Vakfın Zorunlu Organı: Yönetim Kurulu

Türk Medeni Kanunu'nun 109. maddesinde yönetim organı, vakıflarda olması gereken zorunlu organ olarak belirtilmiştir. Vakıflarda yönetim organı, aynı zamanda karar organıdır. Türk Medeni Kanunu'na göre, yönetim organının kurul tarzında oluşturulması zorunlu değildir. Yönetim organı tek kişiden de oluşabilir. Örneğin vakıf kuranın doğrudan doğruya kendisini vakfın yönetim organı olarak tayin etmesi mümkündür. Ancak vakfın ihtiyaçlarına göre vakıf senedinde yönetim organının bir kurul olarak tayini de söz konusu olabilir. Uygulamada, yönetim organının kurul olarak tayin edildiği hallerde, yönetim organına, yönetim kurulu, müteveli heyeti, müteveli gibi adlar verilmektedir⁴⁰.

Türk Medeni Kanunu Hükümlerine Göre Kurulan Vakıflar Hakkında Tüzük 'ün⁴¹ ek 2. maddesine göre; Bakanlar Kurulu tarafından izin verilen bazı istisnai haller dışında yönetim organında yer alacak yöneticilerin Türkiye Cumhuriyeti vatandaşı olmaları zorunludur.

Türk Medeni Kanunu'nun 106. maddesi uyarınca vakfın örgütlenme ve yönetim şeklinin bu kapsamda vakfın yönetim organının vakıf senedinde gösterilmesi zorunlu olduğundan yönetim kurulunun kim veya kimlerden oluşacağına vakıf kuran vakıf senedinde yer verecektir. Yönetim organında tüzel kişinin de bulunabileceği kabul edilmektedir. Yönetim organı hem karar hem de yürütme organı olduğu için, vakfın genel durumu ve işleyişi ile ilgili kararları aldığı gibi, yönetim organının vakfi yönetme ve temsil etme görevi de vardır. Yönetim organı, karar organı olarak faaliyette bulunurken vakfi kuranın iradesi ile belirlenen vakıf senedi hükümlerine uymak zorundadır. Yönetim organı, vakıf senedinde belirtilen hükümlere uygun olmak kaydıyla, vakfın faaliyetinde uyulacak ilkeleri belirlemek konusunda gerekli kararları alır. Yönetim organına, yürütme organı olarak, vakfi yönetmek ve temsil etmek görevi verilmiştir⁴².

⁴⁰ Ögüz, *age.*, s.76-77.

⁴¹ 21.08.1970 tarihli ve 13586 sayılı Resmi Gazete' de yayımlanmıştır.

⁴² Ögüz, *age.*, s.78-79.

2.6.1.2. Vakfın Seçimlik Organları

Vakfın zorunlu organı olan yönetim organı dışında, vakıf kuran vakıf senedinde belirtilmek şartıyla ihtiyari organlar oluşturabilir. Vakıf senedinde vakfın seçimlik organlarının belirtilmesi durumunda bu organların görev ve yetkilerine ilişkin bilgilere de yer verilmelidir. Bu organlar vakıf senedinde belirtilen hükümlere göre işleyişlerini yerine getirmelidirler. Vakıf organizasyonunun oluşturulması hususunda vakıf kurana geniş bir özgürlük tanınmıştır. Örneğin, danışma kurulu, dış ilişkiler kurulu, planlama kurulu, iç denetleme kurulu gibi organlar vakıf kuran tarafından oluşturulabilir. Vakıfların esas denetim makamı Vakıflar Genel Müdürlüğü olmakla birlikte, asıl denetimden bağımsız olarak vakıf içinde de iç denetimi yapmak üzere bir denetim organının oluşturulması durumunda denetim organı seçimlik organdır⁴³.

2.7. Vakıfların Denetimi

Vakıfların denetlenmesindeki amaç, vakfın amacının güvence altına alınmasıdır. Bu denetim ile hem vakıf kuranın vakıfla gerçekleştirmek istediği amaç hem de devletin ve toplumun çıkarları korunmuş olmaktadır⁴⁴.

Türk Medeni Kanunu'nun 111.maddesinde vakıfların denetimine ilişkin hususlara yer verilmiştir. Vakıfların, vakıf senedinde belirlenmiş olan hükümleri yerine getirip getirmedikleri, vakıf mallarını amaçlarına uygun yönetip yönetmedikleri ve vakıf gelirlerini amaçlarına uygun harcayıp harcamadıkları Vakıflar Genel Müdürlüğüne ve üst kuruluşlarına denetlenir. İlgili maddede vakıfların üst kuruluşlarına denetiminin özel kanun hükümlerine tabi olacağı belirtilmiştir.

5737 sayılı Vakıfların Kanunu'nun 33.maddesine göre; mülhak, cemaat, esnaf vakıfları ile yeni vakıflarda iç denetim esastır. Vakıf; organları tarafından denetlenebileceği gibi, bağımsız denetim kuruluşlarına denetim yaptırılarak da denetlenebilir. Vakıfların amaca ve yasalara uygunluk denetimi ile iktisadi

⁴³ Aydın Zevkliler, Ayşe Havutçu ve Damla Gürpınar, **Medeni Hukuk (Temel Bilgiler)**, 6.Basım, Ankara: Turhan Kitabevi, 2008, s.233.

⁴⁴ H. N. Özeroğlu, "Türk Yönetiminde Vakıf Örgütlenmesi", (**Uzmanlık Tezi**, Türkiye ve Ortadoğu Amme İdaresi Enstitüsü, 1989), s.71.

işletmelerinin faaliyet ve mevzuata uygunluk denetimi Genel M¼d¼rl¼k tarafından yapılır.

Vakıflar Y¼netmelięi'nin 39. maddesine g¼re; vakıf y¼neticileri, yılsonundan itibaren altı ay i¼erisinde yapılacak i¼ denetim rapor ve sonu¼larını, Vakıflar Y¼netmelięi'nde belirtilmiş olan Ek-7'deki forma uygun bir şekilde d¼zenleyerek raporun d¼zenlendięi tarih itibariyle iki ay i¼erisinde ilgili b¼lge m¼d¼rl¼ę¼ne g¼ndermek zorundadır. Yeni vakıflar, şube ve temsilciliklerini de denetleyerek bu birimlere ait bilgileri her yıl verecekleri raporda ayrıca belirtirler. Vakıfların, şube ve temsilciliklerinin amaca ve yasalara uygunluk denetimi ile iktisadi işletme ve iştiraklerinin faaliyet ve mevzuata uygunluk denetimi Genel M¼d¼rl¼k tarafından yapılır. Genel M¼d¼rl¼k Rehberlik ve Teftiş Başkanlığınca vakıfların;

a) Vakfiye ve vakıf senedinde yazılı ama¼ doğrultusunda faaliyette bulunup bulunmadıkları,

b) Y¼r¼rl¼kteki mevzuata uygun y¼netilip y¼netilmedikleri,

c) Mallarını ve gelirlerini vakfiye, 1936 beyannamesi ve vakıf senedindeki şartlara uygun kullanıp kullanmadıkları,

¼) Vakıf iktisadi işletmeleri ile iştiraklerinin iş ve işlemleri ile gerektiğinde vakıflara ait diğer iştiraklerinin iş ve işlemleri denetlenir.

2.7.1. şube ve Temsilciliklerin Denetimi

Vakıflar Y¼netmelięi'nin 40. maddesinde belirtildiği üzere; şube ve temsilciliklerce y¼r¼t¼len faaliyetlerden vakıf y¼netimi ile beraber şube y¼netimi ve temsilciler de sorumludur. şube ve temsilciliklerin denetimi sonucunda; vakıf amacının ger¼ekleřtirilmesi i¼in yeterince katkı sağlanmadığı, vakıf senedine aykırı işlem yapıldığı tespit edilmesi ile beyanda bulunulmadan şube ve temsilciliğin faaliyete ge¼irilmesi durumunda şube ve temsilciliğin kapatılması vakıf merkezine bildirilir.

2.7.2. İç Denetimin Amacı

Vakıflar Yönetmeliği'nin 41. maddesinde vakıflarda yapılması gereken iç denetimin amacı belirtilmiştir. Buna göre, iç denetim, vakıf faaliyetlerinin yürürlükteki mevzuata ve vakfın stratejik planına uygun olarak yürütülmesini; kaynakların etkili, ekonomik ve verimli kullanılmasını; bilgilerin güvenilirliğini, bütünlüğünü ve zamanında elde edilebilirliğini sağlamayı amaçlar. İç denetim, vakfın risk yönetim ve kontrol süreçlerinin etkinliğini değerlendirerek sistemli ve disiplinli bir yaklaşımla vakfın amaçlarına ulaşmasına yardımcı olur.

2.7.3. İç Denetimin Kapsamı

Vakıflar Yönetmeliği'nin 42. maddesinde vakıflarda yapılması gereken iç denetimin kapsamının ne olacağına ilişkin düzenlemelere yer verilmiştir. Vakfın bütün iş ve işlemleri iç denetimin kapsamı altındadır. Vakıflarda yürütülecek iç denetim faaliyeti;

- a) Vakfın vakfiye, 1936 Beyannamesi ve vakıf senedinde yazılı şartlara ve yürürlükteki mevzuata uygun yönetilip yönetilmediği,
- b) Vakfın mallarının ve gelirlerinin vakfiye, 1936 Beyannamesi ve vakıf senedinde belirtilen şartlara uygun bir şekilde etkin ve verimli olarak kullanılıp kullanılmadığı,
- c) İşletme ve iştiraklere sahip olan vakıflarda bu işletme ve iştiraklerin sınai, iktisadi ve ticari esas ve gereklere uygun tarzda idare edilip edilmedikleri, rasyonel bir şekilde işletilip işletilmedikleri,
- d) Vakfın denetime tabi tüm birimlerinin işlem, hesap ve mali tablolarının genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri ile Genel Müdürlükçe belirlenen usul ve esaslara uygun olup olmadığı,

hususları dikkate alınarak defter, kayıt ve belgeleri üzerinden ve gerektiğinde işlem yapılan üçüncü şahıslarla hesap mutabakatı sağlanarak yürütülür.

2.7.4. İç Denetimi Yapabilecekler

Vakıf senetlerinde, denetim organına yer vermiş olan vakıflarda iç denetim bizzat bu denetim organı tarafından yapılabileceği gibi bağımsız denetim kuruluşlarına da yaptırılabilir.

Vakıflar Yönetmeliği'nin 43. maddesine göre; vakfın yetkili organı ya da bağımsız denetim kuruluşu, iç denetimi, denetçi sertifikasına sahip kişiler vasıtasıyla yapar veya yaptırabilir*.

2.8. Vakfın Sona Ermesi

2.8.1. Vakfın Sona Erme Sebepleri

Türk Medeni Kanunu'nun 116. maddesinde belirtilen ve kanunun yer verdiği diğer sebepler dikkate alındığında vakfın sona erme sebepleri üç başlık altında toplanabilir. Bunlardan birincisi, vakıf tüzel kişiliğinin kanunda belirtilen sebeplerin gerçekleşmesi halinde kendiliğinden sona ermesidir. Bu durum vakfın infisah etmesi ya da vakfın dağılması olarak nitelendirilmektedir. İkinci olarak, belirli sebeplerin gerçekleşmesi halinde vakıf tüzel kişiliğinin mahkeme kararı ile sona erdirilmesi söz konusu olur. Bu durum vakfın dağıtılması olarak nitelendirilmektedir. Son olarak vakıf tüzel kişiliği, alacaklıların veya saklı pay sahibi mirasçılarının itirazı ile sona erer⁴⁵.

2.8.1.1. Vakfın Kendiliğinden Sona Ermesi

Türk Medeni Kanunu'nun 116/1. maddesinde belirtildiği üzere; vakfın amacının gerçekleşmesinin olanaksız hale gelmesi ve değiştirilmesine de olanak bulunmadığı durumlarda, vakıf kendiliğinden sona erer ve mahkeme kararı ile sicilden silinir.

* Vakıflar Yönetmeliği'nde yer alan bu hüküm, Danıştay 10. Dairesinin 10.06.2009 tarih 2008/11346 sayılı kararıyla yürütmesi durdurulmuştur.

⁴⁵ Ögüz, **age.**, s.133.

Amacın gerçekleşmesinin imkânsız hale gelmesi ve değiştirilmesine de olanak bulunmaması nedeniyle vakfın kendiliğinden sona ermesi durumunda, sicilden silinmesi mahkeme kararına bağlıdır⁴⁶.

Vakıflar Hakkında Tüzük 'ün 30. maddesine göre; vakfın amacının imkânsız hale geldiği kanaatine varan yönetim organı veya Vakıflar Genel Müdürlüğü, yetkili mahkemeye başvurarak vakfın sona erdiği hususunun mahkeme siciline işlenmesini talep edecektir. Mahkeme başvurunun yapılaş şekline göre, yönetim organının veya Vakıflar Genel Müdürlüğünün yazılı görüşünü alarak talebi karara bağlar. Bu şekilde sona eren vakıf, mahkeme kararı ile sicilden silinir.

Vakfın kendiliğinden sona ermesine ilişkin diğer bir durum, vakıf senedinde yer alan hükümler nedeniyle sona ermesidir⁴⁷.

2.8.1.2. Vakfın Mahkeme Kararı İle Sona Ermesi

Türk Medeni Kanunu'nun 116/2. maddesine göre; yasak amaçlar güttüğü veya yasak faaliyetlerde bulunduğu sonradan tespit edilen veya amacı sonradan yasaklanan vakfın amacının değiştirilmesine olanak yoksa bu durumda vakıf, denetim makamının ya da Cumhuriyet savcısının başvurusu üzerine duruşma yapılarak sona erdirilir.

Vakıf kurulduktan sonra vakfın amacı, Türk Medeni Kanunu'nun 101. maddesinin 4. fıkrasında belirtilen, Cumhuriyetin Anayasa ile belirlenen niteliklerine ve Anayasanın temel ilkelerine, hukuka, ahlaka, milli birliğe ve milli menfaatlere aykırı veya belli bir ırk ya da cemaat mensuplarını destekler bir nitelik kazanırsa, Vakıflar Genel Müdürlüğü ya da cumhuriyet savcısı mahkemeye başvurarak vakfın sona erdirilmesini talep eder⁴⁸.

Vakıflar Hakkında Tüzük 'ün 31. maddesinde belirtildiği üzere; vakfın sona ermesi mahkeme tarafından tutulan sicile işlenir.

⁴⁶ Yusuf Uluç, **Vakıflar Hukuku ve Mevzuatı**, Ankara: PYS Vakıf Sistem Matbaa Müdürlüğü, 2008, s.580.

⁴⁷ Öğüz, **age.**, s.136.

⁴⁸ Serap Helvacı ve Fulya Erlüle, **Medeni Hukuk**, İstanbul: Yayılcık Matbaası, 2007, s.178-179.

2.8.1.3. Vakfın, Vakıf Kuranın Alacaklılarının ve Saklı Pay Sahibi Mirasçılarının İtirazı İle Sona Ermesi

Türk Medeni Kanunu'nun 108. maddesinde; vakfedenin mirasçuları ile alacaklılarının, bağışlamaya ve ölüme bağlı tasarruflara ilişkin hükümler uyarınca dava açma haklarının saklı olduğu belirtilmiştir. Türk Medeni Kanunu'ndaki bu hüküm, alacaklılara ve saklı pay sahibi mirasçılara vakfa itiraz etme imkânı tanımaktadır. Bu şekilde, vakıf kuranın alacaklılarının veya saklı pay sahibi mirasçılarının mahkemeye başvurması sonucunda davanın vakıf aleyhine sonuçlanması durumunda, vakfın mal varlığında azalma meydana gelmesi söz konusu olabilir. Vakfın mal varlığında azalma meydana gelmesi vakfın acze düşmesine sebep olursa vakıf kendiliğinden sona erecektir⁴⁹.

2.8.2. Vakfın Sona Ermesinin Sonuçları

Vakıf tüzel kişiliğinin sona ermesi beraberinde bazı sonuçları da getirmektedir.

2.8.2.1. Tasfiye

Vakfın sona ermesi üzerine vakıf mal varlığının tasfiye edilmesi gerekecektir. Türk Medeni Kanunu'nun 53. maddesi tüzel kişinin malvarlığının tasfiyesinin, kanunda ve kuruluş belgesinde aksine hüküm bulunmadıkça, terekenin resmi tasfiyesine ilişkin hükümlere göre yapılacağını öngörmüştür. Vakıfların tasfiye şekline ilişkin özel bir hüküm bulunmadığı için, vakıf senesinde vakfın tasfiye şekli belirtilmemişse vakfın tasfiyesi Türk Medeni Kanunu'nun 53. maddesi gereğince Türk Medeni Kanunu'nun 632. maddesi ve diğer hükümlere tabi olacaktır⁵⁰.

Türk Medeni Kanunu'nun 634. maddesine göre; tasfiye Sulh Mahkemesince veya atayacağı bir ya da birkaç tasfiye memuru tarafından gerçekleştirilir. Resmi tasfiyeye terekenin defterinin düzenlenmesiyle başlanır ve aynı zamanda yapılacak ilanla miras bırakanın alacaklılarından ve borçlularından, belirtilen süre içerisinde alacaklarını ve borçlarını bildirmeleri istenir. Terekenin daha önce resmi defteri

⁴⁹ Ögüz, *age.*, s.137-138.

⁵⁰ Ögüz, *age.*, s.140.

düzenlenmiş ise resmi tasfiye bu deftere göre yapılır. Tasfiye memuru, göreviyle ilgili işlerini sulh mahkemesinin gözetim ve denetiminde yürütür. Mirasçılar ve tereke alacaklıları, sulh mahkemesine, tasfiye memuru tarafından yapılan veya tasarlanan işlemlerden dolayı bunu öğrendikleri tarihten itibaren yedi gün içinde yazılı olarak şikâyette bulunabilirler.

2.8.2.2. Tahsis

Vakıflar Kanunu'nun 27. maddesine göre; sona eren yeni vakıfların borçlarının tasfiyesinden sonra geriye kalan mal ve haklar, vakıf senedinde düzenlenmiş olan hükümlere göre, vakıf senetlerinde düzenlenmiş herhangi bir hüküm bulunmayanlarda ise Genel Müdürlüğün ve devredilecek vakfın görüşü alınarak mahkeme kararıyla benzer amaçla kurulmuş olan diğer bir vakfa; dağıtılan yeni vakıfların borçlarının tasfiyesinden kalan mal ve haklar ise Genel Müdürlüğe devredilir.

Vakfın kendiliğinden sona ermesi halinde; tahsis vakıf senedinde bulunan hükümlere göre yapılacaktır. Vakıf senedinde tahsise ilişkin hüküm bulunmuyorsa, tahsis Vakıflar Genel Müdürlüğünün görüşü alınarak mahkeme kararıyla benzer amaçlı bir vakfa yapılır. Vakfın amacının hukuka ve ahlaka aykırı hale gelmesi sebebiyle vakfın mahkeme kararıyla sona erdiği hallerde ise, vakıf senedinde yer alan kayıtlara bakılmaksızın vakfın net malvarlığı Vakıflar Genel Müdürlüğü'ne intikal eder⁵¹.

2.8.2.3. Vakfın Sicil Kayıtlarından Silinmesi ve İlan

Vakıflar Hakkında Tüzük 'ün 32. maddesine göre; vakfın sona ermesi üzerine, vakıf kaydı mahkeme sicilinden silinir. Vakfın sona erdiği hususu, ayrıca merkezi sicile de kaydedilir ve Vakıflar Genel Müdürlüğü tarafından Resmi Gazetede ilan olunur.

⁵¹ Ahsen Arıöz Bozkuş, **Genel Esaslarıyla Türk Hukuku'nda Vakıf Müessesesi ve Sosyal Yardımlaşma ve Dayanışma Vakıfları**, İstanbul: T.C. Başbakanlık Sosyal Yardımlaşma ve Dayanışma Genel Müdürlüğü, 2011, s.53.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

3. VAKIFLARIN VERGİLENDİRİLMESİ

3.1. Vakıf Gelirlerinin Vergilendirilmesi

Türk Vergi Kanunlarında vergiden muaf vakıf kavramı bulunmasına rağmen vergi kanunlarında geçmişte ve son zamanlarda yapılan değişikliklerle vakıfların vergiden muaf olmalarının artık bir anlamı kalmamıştır. Vakıf gelirlerine uygulanan mevcut vergileme sistemi vergi muafiyeti olan ve olmayan vakıflar için aynı olmakla birlikte Türk Medeni Kanunu hükümlerine göre kurulan vakıflar dışında özel bir kanunla kurulmuş vakıflar için (Türk Silahlı Kuvvetlerini Güçlendirme Vakfı gibi) farklılık arz etmektedir⁵².

3.1.1. Vakıfların Kurumlar Vergisi Kanunu Açısından Değerlendirilmesi

3.1.1.1. Kurumlar Vergisinin Konusu

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun⁵³ 1. maddesinin 1.fikrasında kurumlar vergisinin konusu belirtilmiştir. Buna göre aşağıda sayılan kurumların kazançları, kurumlar vergisine tabidir:

- a) Sermaye şirketleri
- b) Kooperatifler
- c) İktisadi kamu kuruluşları
- ç) Dernek veya vakıflara ait iktisadi işletmeler
- d) İş ortaklıkları

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 1.maddesi 1.fikrasında Kurumlar Vergisinin mükellefi olarak vakıflara yer verilmemiş ve vakıfların kendileri tüzel kişiliklerinden

⁵² Türkiye Üçüncü Sektör Vakfı, **Vakıf ve Derneklere İlişkin Vergi ve Kamu Yararı Raporu AB Ülkeleri ve Türkiye'deki Uygulamalar ve Öneriler**, İstanbul, 2010, http://www.tusev.org.tr/userfiles/image/TUSEV-EFC-Karsilastirma_ve_Oneriler_Raporu.pdf (25 Şubat 2011), s.32.

⁵³ 21.06.2006 tarihli ve 26205 sayılı Resmi Gazete' de yayımlanmıştır.

dolayı esasen kurumlar vergisinin mükellefi olarak sayılmamıştır. Vergi İdaresi; vakıfları, hayır amaçlı kuruluşlar olması başka bir deyişle kar amacı gütmeyen kuruluşlardan olması nedeniyle Kurumlar Vergisi yönünden mükellef olarak saymamıştır.

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 1.maddesinin 1.fıkrasının (ç) bendinde belirtildiği üzere, vakıflara ait iktisadi işletmeler Kurumlar Vergisi mükellefi olarak sayılmıştır. Vakıfların kendisi Kurumlar Vergisi mükellefi olmamakla beraber, iktisadi bir işletmeye sahip olunması halinde, bu iktisadi işletmenin kazancı Kurumlar Vergisine tabi olacaktır.

Vakıflar Kanunu'nun 26. maddesine göre; vakıflar, amacını gerçekleştirmeye yardımcı olmak ve vakfa gelir temin etmek amacıyla, Genel Müdürlüğe bilgi vermek şartıyla iktisadi işletme ve şirket kurabilir, kurulmuş şirketlere ortak olabilirler.

3.1.1.2. Kurumlar Vergisinin Mükellefi

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 2.maddesinde Kurumlar Vergisinin mükellefleri belirtilmiştir. Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 2.maddesinin 5. fıkrasında dernek veya vakıflara ait iktisadi işletmelerin tanımı yapılmıştır. Buna göre; dernek veya vakıflara ait veya bağlı olup faaliyetleri devamlı bulunan ve sermaye şirketleri ile kooperatifler dışında kalan ticari, sınaî ve zirai işletmeler ile benzer nitelikteki yabancı işletmeler, dernek veya vakıfların iktisadi işletmeleridir. Bu Kanunun uygulanmasında sendikalar dernek; cemaatler ise vakıf sayılmıştır.

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 2.maddesinin 6.fıkrasında belirtildiği üzere, iktisadi kamu kuruluşları ile dernek veya vakıflara ait iktisadi işletmelerin kazanç amacı gütmemeleri, faaliyetlerinin kanunla verilmiş görevler arasında bulunması, tüzel kişiliklerin olmaması, bağımsız muhasebelerinin ve kendilerine ayrılmış sermayelerinin veya işyerlerinin bulunmaması mükellefiyetlerini etkilemez. Mal veya hizmet bedelinin sadece maliyeti karşılayacak kadar olması, kar edilmemesi veya karın kuruluş amaçlarına tahsis edilmesi bunların iktisadi niteliğini değiştirmemektedir.

3.1.1.3. Vakıfların ve Vakfa Bağlı İktisadi İşletmelerin Kurumlar Vergisi Açısından Vergilendirilmesi

3.1.1.3.1. Vakıf Tüzel Kişiliğinin Kurumlar Vergisi Açısından Vergilendirilmesi

Kurumlar Vergisi Kanunu'nda vakıflar tüzel kişilikleri itibariyle kurumlar vergisi mükellefi olarak sayılmamışlardır. Dolayısıyla vakıfların kendileri kurumlar vergisi mükellefi değildirler. Kurumlar Vergisi Kanunu açısından vergilendirmelerini gerektirecek bir durum yoktur.

Vakıfların; gayrimenkul kira gelirleri, mevduat faizi gelirleri, hazine bonusu ve devlet tahvili faizi gelirleri, repo gelirleri, toplu konut ve kamu ortaklığı idareleri ile özelleştirme idaresince çıkarılan menkul kıymetlerden elde edilen gelirler gibi iktisadi işletme oluşturmayan faaliyetlerden elde ettikleri kazançları için kurumlar vergisi beyannamesi vermeleri ve bu suretle kurumlar vergisine tabi tutulmaları söz konusu değildir. Ancak, vakıfların bu tür gelirleri üzerinden Gelir Vergisi Kanunu hükümlerine göre vergi kesintisi yapılacaktır⁵⁴.

3.1.1.3.2. Vakfa Bağlı İktisadi İşletmelerin Kurumlar Vergisi Açısından Vergilendirilmesi

Vakıflar iktisadi amaçlarla kurulmamakla beraber, vakıf tüzel kişilikleri dışında iktisadi işletme sahibi olabilirler. Hatta vakfa kuruluşu sırasında bir iktisadi işletme tahsis edilmiş de olabilir. Bir vakfın iktisadi işletmeye sahip olması onun asıl amacını zayıflatmaz. Aksine iktisadi işletmeler, vakıfları ekonomik olarak güçlü kılan ve dolayısıyla amaçlarına ulaşmalarını hızlandıran oluşumlardır. Bunlar, bütün kurumlar vergisi mükellefleri gibi ticari, sınai ve zirai faaliyetlerde bulunurlar ve

⁵⁴Özkan, age.,s.92.

tedavül ekonomisine katılırlar. Dolayısıyla, haksız rekabete sebebiyet verilmemesi için verginin adalet ve genellik ilkeleri gereği bunların da vergilendirilmeleri esastır⁵⁵.

Vakıfların kendileri esasen iktisadi bir amaç için yani kar elde etme düşüncesiyle kurulmazlar. Vakıf kuruluşunda amaç kar elde etme düşüncesi olmayıp hayır amaçlı olarak faaliyet göstermektir. Ancak, vakıflar hayır amacına yönelik bu faaliyetleri sırasında vakfa gelir sağlama düşüncesiyle kendilerine bağlı iktisadi amaçlı işletmeler oluşturabilirler.

Vakıflar Kanunu'nun 26. maddesinde, vakıfların, amacını gerçekleştirmeye yardımcı olmak ve vakfa gelir temin etmek amacıyla, Genel Müdürlüğe bilgi vermek şartıyla iktisadi işletme ve şirket kurabilecekleri veya kurulmuş şirketlere ortak olabilecekleri belirtilmiştir. Vakıfların bu şekilde kendilerine bağlı iktisadi işletmeler oluşturmaları, şirket kurmaları veya kurulmuş olan şirketlere ortak olmaları durumunda kurumlar vergisi açısından vergilendirilmeleri sonucunu ortaya çıkarmaktadır.

Vergi kanunları hayır işleri için kurulan vakıf tüzel kişiliklerini vergi dışı tutarken, bunlara ait iktisadi işletmeleri ise kurumlar vergisi mükellefi olarak saymıştır⁵⁶.

Kurumlar Vergisi mükellefiyeti vakıfların amaçlarını gerçekleştirebilmek için; ticari, sınai ve zirai işletmeler kurmaları durumunda ortaya çıkmaktadır.

Dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmelerin, sermaye şirketi veya kooperatif şeklinde kurulmaları durumunda, bu hukuki statülerinden dolayı vakıf yerine, bizzat kendileri kurumlar vergisi mükellefi olmaktadır⁵⁷.

Dernek ve vakıflara ait veya bağlı olarak devamlı surette faaliyette bulunan iktisadi işletmeler varsa bunlar Kurumlar Vergisi mükellefi olarak sayılır⁵⁸.

⁵⁵ Sait Öcal, "Vakıfların Vergilendirilmesi İle İlgili Genel Düzenlemeler", **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı 257, (Ocak 2003), s.38.

⁵⁶ Veysi Seviğ, "Dernek ve Vakıflara Ait İktisadi İşletmeler", **Dünya Gazetesi**, 25 Ocak 2007, s.2.

⁵⁷ Nurettin Bilici, **Vergi Hukuku**, Ankara: Seçkin Yayınları, 2008, s.219.

⁵⁸ Osman Pehlivan, **Vergi Hukuku**, Trabzon: Derya Kitapevi, 2008, s.264.

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 1. maddesinin 1.fıkrasında, vakıflara ait iktisadi işletmeler kurumlar vergisi mükellefi olarak sayılmışlardır. Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 2.maddesinde ise dernek veya vakıflara ait iktisadi işletmelerin tanımı yapılmıştır. Buna göre; dernek veya vakıflara ait veya bağlı olup faaliyetleri devamlı bulunan ve sermaye şirketleri ile kooperatifler dışında kalan ticari, sınai ve zirai işletmeler ile benzer nitelikteki yabancı işletmeler, dernek veya vakıfların iktisadi işletmeleridir.

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 2.maddesinin 6.fıkrasında, iktisadi kamu kuruluşları ile dernek veya vakıflara ait iktisadi işletmelerin kazanç amacı gütmemeleri, faaliyetlerinin kanunla verilmiş görevler arasında bulunması, tüzel kişiliklerin olmaması, bağımsız muhasebelerinin ve kendilerine ayrılmış sermayelerinin veya işyerlerinin bulunmaması mükellefiyetlerini etkilemeyeceği şeklinde belirtilmiştir. Mal veya hizmet bedelinin sadece maliyeti karşılayacak kadar olması, kar edilmemesi veya karın kuruluş amaçlarına tahsis edilmesi bunların iktisadi niteliğini değiştirmemektedir.

Vakıflar, amaçlarını gerçekleştirirken bu amaçlarına ulaşabilmek için kendilerine bağlı iktisadi işletmeler kurabilmektedirler. Vakıfların amaçlarını gerçekleştirmek için kar amacı güden veya gütmeyen iktisadi işletmeler oluşturması, bunların Kurumlar Vergisine tabi olması sonucunu doğurmaktadır.

1 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nde⁵⁹ dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmeler ile ilgili detaylı bilgilere yer verilmiştir. Söz konusu tebliğde belirtildiği üzere, dernek veya vakfa ait bir iktisadi işletmenin varlığından söz edilebilmesi için bazı unsurların bulunması gerekmektedir. Bunlar iktisadi işletmenin;

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

2. Sermaye şirketi veya kooperatif şeklinde kurulmamış olması,

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

⁵⁹ 03.04.2007 tarihli ve 26482 sayılı Resmi Gazete' de yayımlanmıştır.

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

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

Örneğin;

- Bir dernek tarafından (telif ve yayın hakkı elinde bulundurulmak suretiyle) bir kitabın yayınlanarak satışa sunulması halinde, bir defada yapılmış olsa dahi piyasaya sunularak birden fazla kişiye pazarlanması nedeniyle devamlılık unsuru gerçekleşmiş olacaktır. Pazarlama işleminin bir defada herhangi bir dağıtım şirketi aracılığı ile yapılmış olması da durumu değiştirmeyecektir.
- Bir dernek tarafından (daha önce herhangi bir şekilde basım ve dağıtımı yapılmamış) bir kitabın telif ve yayın hakkının satılması halinde iktisadi işletmeden söz edilemeyecektir.
- Bir derneğin bir defaya mahsus olmak üzere basımını yaparak satışa sunacağı kitaptan elde edilecek gelir, devamlı olarak yapılan bir faaliyet sonucu elde edilmiş sayılacağından, iktisadi işletme oluşacak ve söz konusu gelirler de kurumlar vergisine tabi tutulacaktır.
- Bir derneğin nakit varlıklarının bir kısmının, derneğin amaçlarını gerçekleştirebilmek için ihtiyaç duyduğu gelirleri sağlamak amacıyla menkul alımına tahsis edilmesi, daha sonra bu menkul kıymetlerin yıl içinde farklı tarihlerde birkaç kez elden çıkarılması veya itfa tarihinde

neması ile birlikte tahsil edilmesi durumunda, devamlılık arz eden ticari, sınai ve zirai bir faaliyetten söz edilemeyeceğinden derneğe bağlı bir iktisadi işletmenin varlığı söz konusu olmayacaktır. Ancak, söz konusu derneğin, üyelerinden bağış adı altında topladığı veya üyelerin değerlendirilmek üzere verdikleri paralarla müstakil bir eleman istihdamını gerektirecek boyutta menkul kıymet alım-satım faaliyetinde bulunması ve münhasıran bu faaliyet için eleman istihdam edilmesi ticari organizasyonun oluştuğu anlamına gelecektir.

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

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

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

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

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

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

Anılan şartları taşıyan dernek veya vakıfların iktisadi işletmeleri; kazanç gayesi güdüp gütmediklerine, faaliyetin, kanunla verilmiş görevler arasında bulunup bulunmamasına, tüzel kişiliğe sahip olup olmamalarına, bağımsız muhasebelerinin bulunup bulunmamasına, kendilerine tahsis edilmiş sermaye veya iş yerlerinin olup olmadığına bakılmaksızın vergiye tabi tutulurlar.

Diğer taraftan, satılan mal veya hizmete ait bedelin sadece maliyeti karşılayacak kadar olması, kar edilmemesi, karın kuruluş amaçlarına tahsis edilmesi bunların iktisadi işletme olma vasfını değiştirmeyecektir.

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

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

Buna göre dernek veya vakıfların eğitim ve sağlık gibi bir takım hizmetleri bir bedel karşılığı olmaksızın yerine getirmeleri halinde, bu faaliyetleri dernek veya vakfa bağlı iktisadi işletme olarak nitelendirilmeyecektir. Ancak, sözü edilen hizmetlerin yerine getirilmesi için yapılan masrafların hizmet verilenlerden tahsil edilmesi veya bu kişilerden veya ailelerinden bağış adı altında bir bedel alınması durumunda, bu faaliyetler, dernek veya vakfa ait iktisadi işletme olarak kabul edilecek ve kurumlar vergisine tabi olacaktır.

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

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

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

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun geçici 2. maddesinin 1.fıkrasının (a) bendi ile 01.01.2008 ile 31.12.2015 tarihleri arasında uygulanmak üzere, dernek veya vakıfların elde ettikleri ve Gelir Vergisi Kanunu'nun 94.maddesinin (5) numaralı bendi ve geçici 67.maddesi kapsamında kesinti suretiyle vergilendirilmiş kazanç ve iratlar dolayısıyla iktisadi işletme oluşturmuş sayılmamaktadırlar. Bu düzenleme ile dernek ve vakıflarla dernek ve vakıf olarak değerlendirilen kurum ve kuruluşların elde ettikleri gelirlerin sadece Gelir Vergisi Kanunu'nun 94.maddesinin (5) numaralı bendi ve geçici 67.maddesi kapsamında kesinti suretiyle vergilendirilmiş;

- Taşınmaz varlıkların kira gelirlerinden,
- Menkul kıymet alım-satım gelirlerinden,
- Menkul kıymetlerin elde tutulması ile itfasından elde edilen gelirlerden,

ibaret olması halinde, elde edilen bu gelirler dolayısıyla 01.01.2008 ile 31.12.2015 tarihleri arasında dernek ve vakıflara bağlı iktisadi işletme oluşmadığından, bu süre zarfında anılan gelirler nedeniyle dernek ve vakıflar adına Kurumlar Vergisi mükellefiyeti tesis edilmemektedir. Bu bağlamda söz konusu vergi kesintileri dernek ve vakıflar açısından nihai vergileme niteliğinde olmaktadır⁶⁰.

Vakıflara ait iktisadi işletmelerin Kurumlar Vergisi mükellefiyetinin doğması beraberinde bazı sonuçları da doğurmaktadır. Bu iktisadi işletmelerin, iktisadi işletmeler nedeniyle defter onaylatması, fatura bastırması, her ay vergi dairesine katma değer vergisi beyannamesi verilmesi, üç aylık kurum geçici vergi beyannamesi verilmesi, aylık veya üç aylık muhtasar beyanname verilmesi ve yılda bir kez kurumlar vergisi

⁶⁰ Veysi Seviğ., "Dernek ve Vakıfların İktisadi İşletmeleri", *Referans Gazetesi*, 2 Aralık 2008, http://www.muhasibetr.com/ulusalbasin/haber_oku.php?haber_id=3628 (10 Mart 2011).

beyannamesi verilmesi gerekmektedir. Yıllık kurum kazancı üzerinden % 20 kurumlar vergisi ödenmesi gerekmektedir. Verginin hesaplanıp geriye kalan kazancın vakfa aktarılması durumunda ayrıca %15 kurumlar vergisi stopajı yapmaları gerekmektedir⁶¹.

3.1.1.3.2.1. Vakfa Ait İktisadi İşletmelerde Safi Kurum Kazancının Tespiti

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 6.maddesine göre; kurumlar vergisi, mükelleflerin bir hesap dönemi içinde elde ettikleri safi kurum kazancı üzerinden hesaplanır. Safi kurum kazancının tespitinde, Gelir Vergisi Kanunu'nun ticari kazanç hakkındaki hükümleri uygulanır. Zirai faaliyetle uğraşan kurumların bu faaliyetinden doğan kazançlarının tespitinde, Gelir Vergisi Kanunu'nun 59.maddesinin son fıkra hükmü de dikkate alınır.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 38.maddesine göre; bilanço esasına göre ticari kazanç, teşebbüsteki öz sermayenin hesap dönemi sonunda ve başındaki değerleri arasındaki müspet farktır. Bu dönem zarfında sahip veya sahiplerce; işletmeye ilave olunan değerler bu farktan indirilir. İşletmeden çekilen değerler ise farka ilave olunur.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 39.maddesine göre; işletme hesabı esasına göre ticari kazanç, bir hesap dönemi içinde elde edilen hasılat ile giderler arasındaki müspet farktır. Elde edilen hasılat, tahsil olunan paralarla tahakkuk eden alacakları; giderler ise, tediye olunan ve borçlanılan meblağları ifade eder. Emtia alım ve satımı ile uğraşanlarda ticari kazancın bulunması için hesap dönemi sonundaki emtia mevcudunun değeri hasılatı, dönem başındaki emtia mevcudunun değeri ise giderlere ilave olunur.

3.1.1.3.2.2. Vakfa Ait İktisadi İşletmelerde Safi Kurum Kazancının Tespitinde İndirilecek Giderler

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 6.maddesinde, safi kurum kazancının tespitinde Gelir Vergisi Kanunu'nun ticari kazanç hakkındaki hükümlerinin uygulanacağı belirtilmiştir. Dolayısıyla, safi kurum kazancının tespitinde indirilecek giderler için hem

⁶¹ *Dernek ve Vakıfların Vergilendirilmesi*, 2009, <http://kanberkilinc.com.tr/dernek-ve-vakiflarin-vergilendirilmesi.htm> (15 Mart 2011).

Gelir Vergisi Kanunu'nda hem de Kurumlar Vergisi Kanunu'nda belirtilmiş olan giderler indirim konusu yapılabilecektir.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 40.maddesine göre; safi kazancın tespit edilmesi için, aşağıdaki giderlerin indirilmesi kabul edilir:

1. Ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için yapılan genel giderler; (İhracat, yurt dışında inşaat, onarma, montaj ve taşımacılık faaliyetlerinde bulunan mükellefler, bu bentte yazılı giderlere ilaveten bu faaliyetlerden döviz olarak elde ettikleri hasılatın binde beşini aşmamak şartıyla yurt dışındaki bu işlerle ilgili giderlerine karşılık olmak üzere götürü olarak hesapladıkları giderleri de indirebilirler.)

2. Hizmetli ve işçilerin iş yerinde veya iş yerinin müstemilatında iâşe ve ibate giderleri, tedavi ve ilaç giderleri, sigorta primleri ve emekli aidatı (Bu primlerin ve aidatın istirdat edilmemek üzere Türkiye'de kain sigorta şirketlerine veya emekli ve yardım sandıklarına ödenmiş olması ve emekli ve yardım sandıklarının tüzel kişiliği haiz bulunmaları şartıyla), 27.maddede yazılı giyim giderleri;

3. İşle ilgili olmak şartıyla, mukavelenameye veya ilama veya kanun emrine istinaden ödenen zarar, ziyan ve tazminatlar;

4. İşle ilgili ve yapılan işin ehemmiyeti ve genişliği ile mütenasip seyahat ve ikamet giderleri (Seyahat maksadının gerektirdiği süreye maksur olmak şartıyla);

5. Kiralama yoluyla edinilen veya işletmeye dâhil olan ve işte kullanılan taşıtların giderleri;

6. İşletme ile ilgili olmak şartıyla; bina, arazi, gider, istihlak, damga, belediye vergileri, harçlar ve kaydiyeler gibi aynı vergi, reim ve harçlar;

7. Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre ayrılan amortismanlar;

8. İşverenlerce, Sendikalar Kanunu hükümlerine göre sendikalara ödenen aidatlar (şu kadar ki; ödenen aidatın bir aylık tutarı, işyerinde işçilere ödenen çıplak ücretin bir günlük toplamını aşamaz).

9. İşverenler tarafından ücretliler adına bireysel emeklilik sistemine ödenen katkı payları.(Gerek işverenler gerekse ücretliler tarafından bireysel emeklilik sistemine ödenen ve vergi matrahının tespitinde dikkate alınan katkı paylarının toplamı bu Kanunu'nun 63.maddesinin 1.fıkrasının (3) numaralı bendinde belirlenen oran ve haddi aşamaz.)

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

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 8.maddesine göre; ticari kazanç gibi hesaplanan kurum kazancının tespitinde, mükellefler aşağıdaki giderleri de ayrıca hasılatından indirebilirler:

- a) Menkul kıymet ihraç giderleri,
- b) Kuruluş ve örgütlenme giderleri,
- c) Genel kurul toplantıları için yapılan giderler ile birleşme, devir, bölünme, fesih ve tasfiye giderleri,
- ç) Sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketlerde komandite ortağın kar payı,
- d) Katılım bankalarının katılma hesabı karşılığında ödenen kar payları,
- e) Sigorta ve reasürans şirketlerinde bilanço gününde hükmü devam eden sigorta sözleşmelerine ait olup, aşağıda belirtilen teknik karşılıklar;

1. Muallak hasar ve tazminat karşılıkları; tahakkuk etmiş ve hesaben tespit edilmiş hasar ve tazminat bedelleri veya bu hesap yapılmamışsa hasar ve tazminatın ve bunlarla ilgili tüm masrafların tahmini değerleri ile gerçekleşmiş, ancak rapor edilmemiş hasar ve tazminat bedelleri ve bunlara ilişkin masraflardan, reasürör payı düşüldükten sonra kalan tutar ile saklama payına isabet eden muallak hasar karşılığı yeterlilik farklarından oluşur.

2. Kazanılmamış prim karşılıkları; yürürlükte bulunan sigorta sözleşmeleri için tahakkuk etmiş primlerden, komisyonlar düşüldükten sonra kalan tutarın gün esasına göre bilanço gününden sonraya sarkan kısmından, aynı esasa göre hesaplanan reasürör payının düşülmesinden sonra kalan tutardır. Ancak bu tutar, nakliyat emtia sigortalarında, yıllık primin komisyon düşüldükten sonraki tutarından şirketlerin kendi saklama paylarında kalanının %25'ini geçemez. Kazanılmamış prim karşılığının gün esasına göre hesaplanması mümkün olmayan reasürans ve retrosesyon işlemlerinde 1/8 yöntemi uygulanabilir.

3. Hayat sigortalarında matematik karşılıklar, her sözleşme üzerinden ayrı ayrı hesaplanır. Karşılıkların, gelirleri vergiden istisna edilmiş olan menkul kıymetlere yatırılan kısmına ait faiz ve kar payları, giderler arasında gösterilemez.

4. Dengeleme karşılığı; takip eden hesap dönemlerinde meydana gelebilecek tazminat oranlarındaki dalgalanmaları dengelemek ve katastrofik riskleri karşılamak üzere sadece deprem ve mühendislik sigorta branşlarında verilen deprem teminatı için hesaplanan dengeleme karşılıklarından oluşur.

5. Bir bilanço döneminde ayrılan sigorta teknik karşılıkları, ertesi bilanço döneminde aynen kara eklenir.

3.1.1.3.2.3. Vakfa Ait İktisadi İşletmelerde Safi Kurum Kazancının Tespitinde İndirilemeyecek Giderler

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 11.maddesinde kurum kazancının tespitinde indirim konusu yapılamayacak giderler sayılmıştır. Buna göre; kurum kazancının tespitinde aşağıdaki indirimlerin yapılması kabul edilemez:

- a) Öz sermaye üzerinden ödenen veya hesaplanan faizler,
- b) Örtülü sermaye üzerinden ödenen veya hesaplanan faiz, kur farkları ve benzeri giderler,
- c) Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazançlar,

ç) Her ne şekilde ve ne isimle olursa olsun ayrılan yedek akçeler (Türk Ticaret Kanununa, kurumların kuruluş kanunlarına, tüzüklerine, ana statülerine veya sözleşmelerine göre safi kazançlardan ayırdıkları tüm yedek akçeler ile Bankacılık Kanununa göre bankaların ayırdıkları genel karşılıklar dahil).

d) Bu Kanuna göre hesaplanan kurumlar vergisi ile her türlü para cezaları, vergi cezaları, 21.07.1953 tarihli 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun hükümlerine göre ödenen gecikme faizleri,

e) Kanunlarla veya kanunların verdiği yetkiye dayanılarak tespit edilen hadler saklı kalmak kaydıyla, menkul kıymetlerin itibari değerlerinin altında ihracından doğan zararlar ile bu menkul kıymetlere ilişkin olarak ödenen komisyonlar ve benzeri her türlü giderler,

f) Kiralama yoluyla edinilen veya işletmede kayıtlı olan; yat, kotra, tekne, sürat teknesi gibi motorlu deniz taşıtları ile uçak, helikopter gibi hava taşıtlarından işletmenin esas faaliyet konusu ile ilgili olmayanların giderleri ve amortismanları,

g) Sözleşmelerde ceza şartı olarak konulan tazminatlar hariç olmak üzere kurumun kendisinin, ortaklarının, yöneticilerinin ve çalışanlarının suçlarından doğan meddi ve manevi zarar tazminat giderleri,

h) Basın yoluyla işlenen fiillerden veya radyo ve televizyon yayınlarından doğacak meddi ve manevi zararlardan dolayı ödenen tazminat giderleri,

ı) Her türlü alkol ve alkollü içkiler ile tütün ve tütün mamullerine ait ilan ve reklam giderlerinin %50'si. Bakanlar Kurulu bu oranı %100'e kadar artırmaya veya sıfıra indirmeye yetkilidir.

3.1.1.3.2.4.Vakfa Ait İktisadi İşletmelerde Kurumlar Vergisi Matrahının Tespitinde İndirilecek Giderler

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 9.maddesine göre; kurumlar vergisi matrahının tespitinde, kurumlar vergisi beyannamesinde her yıla ilişkin tutarlar ayrı ayrı

gösterilmek şartıyla aşağıda belirtilen zararların indirim konusu yapılabileceği belirtilmiştir. İndirim konusu yapılabilecek zararlar;

a) Beş yıldan fazla nakledilmemek şartıyla geçmiş yılların beyannamelerinde yer alan zararlar,

b) Türkiye’de kurumlar vergisinden istisna edilen kazançlarla ilgili olanlar hariç olmak üzere, beş yıldan fazla nakledilmemek şartıyla yurt dışı faaliyetlerden doğan zararlar olarak belirtilmiştir.

3.1.1.3.2.5. Vakfa Ait İktisadi İşletmelerde Kurumlar Vergisi Matrahının Tespitinde İndirilecek Diğer İndirimler

Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 10.maddesinde, kurumlar vergisi matrahının tespitinde kurumlar vergisi beyannamesi üzerinde ayrıca gösterilmek üzere aşağıda yazılı indirimlerin yapılabileceği belirtilmiştir:

a) Mükelleflerin, işletmeleri bünyesinde gerçekleştirdikleri münhasıran yeni teknoloji ve bilgi arayışına yönelik araştırma ve geliştirme harcamaları tutarının % 100’ü oranında hesaplanacak "Ar-Ge indirimi".

Araştırma ve geliştirme faaliyetleri ile doğrudan ilişkili olmayan giderlerden ve tamamen araştırma ve geliştirme faaliyetlerinde kullanılmayan amortisman tâbi iktisadî kıymetler için hesaplanan amortisman tutarlarından verilen paylar üzerinden Ar-Ge indirimi hesaplanmaz. Matrahın yetersiz olması nedeniyle ilgili dönemde indirim konusu yapılamayan tutar, sonraki hesap dönemlerine devreder. Ar-Ge indiriminden yararlanılacak harcamaların kapsamını ve uygulamadan yararlanılabilmesi için gerekli belgeler ile usulleri belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkilidir.

b) 21/5/1986 tarihli ve 3289 sayılı Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğünün Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun ile 17/6/1992 tarihli ve 3813 sayılı Türkiye Futbol Federasyonu Kuruluş ve Görevleri Hakkında Kanun kapsamında yapılan sponsorluk harcamalarının sözü edilen kanunlar uyarınca tespit edilen amatör spor dalları için tamamı, profesyonel spor dalları için % 50’si.

c) Genel ve özel bütçeli kamu idarelerine, il özel idarelerine, belediyelere ve köylere, Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflara ve kamu yararına çalışan dernekler ile bilimsel araştırma ve geliştirme faaliyetinde bulunan kurum ve kuruluşlara makbuz karşılığında yapılan bağış ve yardımların toplamının o yıla ait kurum kazancının % 5'ine kadar olan kısmı.

ç) (c) bendinde sayılan kamu kurum ve kuruluşlarına bağışlanan okul, sağlık tesisi, 100 yatak (kalkınmada öncelikli yörelerde 50 yatak) kapasitesinden az olmamak kaydıyla öğrenci yurdu ile çocuk yuvası, yetiştirme yurdu, huzurevi ve bakım ve rehabilitasyon merkezi inşası dolayısıyla yapılan harcamalar veya bu tesislerin inşası için bu kuruluşlara yapılan her türlü bağış ve yardımlar ile mevcut tesislerin faaliyetlerini devam ettirebilmeleri için yapılan her türlü nakdî ve aynî bağış ve yardımların tamamı.

d) Genel ve özel bütçeli kamu idareleri, il özel idareleri, belediyeler ve köyler, Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflar ve kamu yararına çalışan dernekler ile bilimsel araştırma ve geliştirme faaliyetinde bulunan kurum ve kuruluşlar tarafından yapılan veya Kültür ve Turizm Bakanlığınca desteklenen ya da desteklenmesi uygun görülen;

1) Kültür ve sanat faaliyetlerine ilişkin ticarî olmayan ulusal veya uluslararası organizasyonların gerçekleştirilmesine,

2) Ülkemizin uygarlık birikiminin kültürü, sanatı, tarihi, edebiyatı, mimarîsi ve somut olmayan kültürel mirası ile ilgili veya ülke tanıtımına yönelik kitap, katalog, broşür, film, kaset, CD ve DVD gibi manyetik, elektronik ve bilişim teknolojisi yoluyla üretilenler de dahil olmak üzere görsel, işitsel veya basılı materyallerin hazırlanması, bunlarla ilgili derleme ve araştırmaların yayınlanması, yurt içinde ve yurt dışında dağıtımı ve tanıtımının sağlanmasına,

3) Yazma ve nadir eserlerin korunması ve elektronik ortama aktarılması ile bu eserlerin Kültür ve Turizm Bakanlığı koleksiyonuna kazandırılmasına,

4) 21/7/1983 tarihli ve 2863 sayılı Kültür ve Tabiat Varlıklarını Koruma Kanunu kapsamındaki taşınmaz kültür varlıklarının bakımı, onarımı, yaşatılması, rölöve, restorasyon, restitüsyon projeleri yapılması ve nakil işlerine,

5) Kurtarma kazıları, bilimsel kazı çalışmaları ve yüzey araştırmalarına,

6) Yurt dışındaki taşınmaz Türk kültür varlıklarının yerinde korunması veya ülkemize ait kültür varlıklarının Türkiye'ye getirilmesi çalışmalarına,

7) Kültür envanterinin oluşturulması çalışmalarına,

8) Kültür ve Tabiat Varlıklarını Koruma Kanunu kapsamındaki taşınır kültür varlıkları ile güzel sanatlar, çağdaş ve geleneksel el sanatları alanlarındaki ürün ve eserlerin Kültür ve Turizm Bakanlığı koleksiyonuna kazandırılması ve güvenliklerinin sağlanması,

9) Somut olmayan kültürel miras, güzel sanatlar, sinema, çağdaş ve geleneksel el sanatları alanlarındaki üretim ve faaliyetler ile bu alanlarda araştırma, eğitim veya uygulama merkezleri, atölye, stüdyo ve film platosu kurulması, bakım ve onarımı, her türlü araç ve teçhizatının tedariki ile film yapımına,

10) Kütüphane, müze, sanat galerisi ve kültür merkezi ile sinema, tiyatro, opera, bale ve konser gibi kültür ve sanat faaliyetlerinin sergilendiği tesislerin yapımı, onarımı veya modernizasyon çalışmalarına,

ilişkin harcamalar ile makbuz karşılığı yapılan bağış ve yardımların % 100'. Bakanlar Kurulu, bölgeler ve faaliyet türleri itibarıyla bu oranı, yarısına kadar indirmeye veya kanun seviyesine kadar getirmeye yetkilidir.

e) Bakanlar Kurulunca yardım kararı alınan doğal afetler dolayısıyla Başbakanlık aracılığı ile makbuz karşılığı yapılan ayn ve nakdi bağışların tamamı.

f) İktisadi işletmeleri hariç, Türkiye Kızılay Derneğine makbuz karşılığı yapılan nakdi bağış veya yardımların tamamı.

3.1.1.3.2.6. Vakfa Ait İktisadi İşletmelerde Kurumlar Vergisinin Beyanı

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 14.maddesine göre; kurumlar vergisi, mükellefin veya vergi sorumlusunun beyanı üzerine tarh olunur. Beyanname, ilgili bulunduğu dönemin sonuçlarını içerir. Her mükellef vergiye tabi kazancının tamamı için bir beyanname verir. Ancak, tüzel kişiliği bulunmayan iktisadi kamu kuruluşları ile dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmelerden her biri için, bunların bağlı bulunduğu kamu tüzel kişileri ile dernek ve vakıflar tarafından ayrı beyanname verilir.

Kurumlar Vergisi beyanamesi, hesap döneminin kapandığı ayı izleyen dördüncü ayın birinci gününden yirmi beşinci günü akşamına kadar mükellefin bağlı olduğu vergi dairesine verilir.

Mükelleflerin şubeleri, ajansları, alım-satım büro ve mağazaları, imalathaneleri veya kendilerine bağlı diğer iş yerleri için, bunların bağımsız muhasebeleri ve ayrılmış sermayeleri olsa dahi ayrı beyanname verilmez.

Mükellefin bağlı olduğu vergi dairesi, kurumun kanuni veya iş merkezinin bulunduğu yerin vergi dairesidir.

Maliye Bakanlığı, mükelleflerin bağlı oldukları vergi dairelerini, kanuni veya iş merkezlerine bakmaksızın belirlemeye yetkilidir.

Beyannamelerin şekil, içerik ve ekleri Maliye Bakanlığınca belirlenir. Mükellefler beyanlarını bu beyanname ile yapmak veya bu beyannamelerde yazılı bilgilere uygun olarak bildirmek zorundadır.

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 24.maddesine göre, dar mükellefiyete tabi olanlarda kurumlar vergisi, mükellefin veya vergi sorumlusunun beyanı üzerine tarh olunur. Beyanname, ilgili bulunduğu hesap döneminin sonuçlarını içerir. Her mükellef vergiye tabi kazancının tamamı için bir beyanname verir. Mükelleflerin şubeleri, ajansları, alım-satım büro ve mağazaları, imalathaneleri veya kendilerine bağlı diğer iş yerleri için, bunların bağımsız muhasebeleri ve ayrılmış sermayeleri olsa dahi ayrı beyanname verilmez.

3.1.1.3.2.7. Vakfa Ait İktisadi İşletmelerde Kurumlar Vergisinde Dönem ve Tarhiyat

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 16.maddesine göre; kurumlar vergisinde vergilendirme dönemi, hesap dönemidir. Kendilerine özel hesap dönemi tayin edilenlerin vergilendirme dönemi ise özel hesap dönemleridir. Kesinti suretiyle ödenen vergilerde, istihkak sahiplerince ayrıca yıllık beyanname verilmeyen hallerde, vergi kesintisinin ilgili bulunduğu dönemler vergilendirme dönemi sayılır.

Kurumlar vergisi, beyannamenin verildiği vergi dairesince tarh olunur. Kurumlar vergisi, bu kanuna göre mükellef olanların tüzel kişiliği adına; iktisadi kamu kuruluşları ile derneklere ve vakıflara ait iktisadi işletmelerden tüzel kişiliği haiz olmayanlar için bağlı oldukları kamu tüzel kişileri ya da dernek veya vakıf adına; fonlarda fonun kurucusu adına; iş ortaklıklarında ise verginin ödenmesinden müteselsilen sorumlu olmak üzere yönetici ortak veya ortaklardan herhangi birisi adına tarh olunur.

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 17.maddesinde, tasfiye haline giren kurumların vergilendirilmesinde hesap dönemi yerine tasfiye döneminin geçerli olacağı belirtilmiştir.

Vakıf iktisadi işletmeleri, diğer kurumlar vergisi mükellefleri gibi kurum kazancı üzerinden kurumlar vergisi hesaplayacaktır. Ancak, iktisadi işletmelerinden tüzel kişilikleri bulunmayanların elde ettikleri kazancın vergilendirilmesinde, Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 27/2. maddesine göre bu iktisadi işletmeler tarafından elde edilen kazancın vergisi, iktisadi işletmenin bulunduğu vakıftan aranacaktır. Yani tarhiyatın muhatabı vakıf tüzel kişiliği olacaktır⁶².

⁶² Mehmet Maç, **Kurumlar Vergisi**, 3.Baskı, İstanbul: Denet Yayıncılık, 1999, s.20 ve 918.

3.1.1.3.2.8. Vakfa Ait İktisadi İşletmelerde Kurumlar Vergisi Beyannamesinin Verilme Zamanı

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 14.maddesine göre; kurumlar vergisi beyannamesi, hesap döneminin kapandığı ayı izleyen dördüncü ayın birinci gününden yirmi beşinci günü akşamına kadar mükellefin bağlı olduğu vergi dairesine verilir.

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 17.maddesine göre, tasfiye halinde tasfiye beyannameleri, tasfiye memurları tarafından tasfiye dönemlerinin sonundan itibaren Kanunun 14.maddesinde yazılı sürelerde; tasfiyenin sona erdiği döneme ilişkin tasfiye beyannamesi ise tasfiyenin sonuçlandığı tarihten itibaren otuz gün içinde kurumun bağlı olduğu vergi dairesine verilir.

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 20.maddesine göre; devir veya bölünme işleminin hesap döneminin kapandığı aydan kurumlar vergisi beyannamesinin verildiği ayın sonuna kadar geçen süre içerisinde yapılması halinde, münfesihi veya bölünen kurumun önceki hesap dönemine ilişkin olarak hazırlayacakları ve müştereken imzalayacakları münfesihi veya bölünen kuruma ait kurumlar vergisi beyannamesini, birleşmenin veya bölünmenin ticaret sicil gazetesinde ilan edildiği tarihten itibaren otuz gün içinde münfesihi veya bölünen kurumun bağlı olduğu vergi dairesine verirler.

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 25.maddesine göre; dar mükellefiyete tabi olanlarda kurumlar vergisi beyannamesi, hesap döneminin kapandığı ayı izleyen dördüncü ayın birinci gününden yirmi beşinci günü akşamına kadar, tarhiyatın muhatabının Türkiye'yi terk etmesi halinde ise ülkeyi terk etmesinden önceki on beş gün içinde verilir.

3.1.1.3.2.9. Kurumlar Vergisinde Oran

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 32.maddesine göre; kurumlar vergisi, kurum kazancı üzerinden %20 oranında alınır. Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 23.maddesine göre vergilendirilen yabancı ulaştırma kurumlarında vergi oranını karşılıklı olmak şartıyla, ülkeler itibariyle kara, deniz ve hava ulaştırma kurumları için ayrı ayrı veya

topluca sıfıra kadar indirmeye veya bu maddede yazılı oranın bir katını geçmemek üzere yeni bir oran tespit etmeye Bakanlar Kurulu yetkili kılınmıştır.

3.1.1.3.2.10. Kurumlar Vergisinde Geçici Vergi Uygulaması

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 32.maddesinin 2.fikrasına göre; kurumlar vergisi mükelleflerince, (dar mükellefiyete tabi kurumlarda ticari ve zirai kazançlarla sınırlı olarak) cari vergilendirme döneminin kurumlar vergisine mahsup edilmek üzere Gelir Vergisi Kanunu'nda belirtilen esaslara göre ve cari dönemin kurumlar vergisi oranında geçici vergi ödenir. Yürürlükte olan Kurumlar Vergisi oranı %20 olduğundan uygulanacak geçici vergi oranı da %20 olacaktır. Tam mükellef kurumlar için geçerli olan esaslar, dar mükellef kurumlara da aynen uygulanır.

Bakanlar Kurulu, 2.fıkra yazılı geçici vergi oranını 5 puana kadar indirmeye veya tekrar kanuni seviyesine kadar getirmeye yetkili kılınmıştır.

Gelir Vergisi Kanunu'nun mükerrer 120.maddesinde Kurumlar Vergi mükellefleri için de geçerli olan geçici vergi uygulamasının esasları belirtilmiştir. Buna göre; ticari kazanç sahipleri (basit usulde vergilendirilenler hariç) ile serbest meslek erbabı cari vergilendirme döneminin gelir vergisine mahsup edilmek üzere, bu Kanunun ticari veya mesleki kazancın tespitine ilişkin hükümlerine göre (indirim ve istisnalar ile Vergi Usul Kanunu'nun değerlemeye ait hükümleri de dikkate alınarak) belirlenen ilgili hesap döneminin 01.01.2001 tarihinden itibaren 2000/1514 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile üçer aylık kazançları (42.madde kapsamına giren kazançlar ile noterlik görevini ifa ile mükellef olanların bu işlerden sağladıkları kazançlar hariç) üzerinden 103.maddede yer alan tarifinin ilk gelir dilimine uygulanan oranda geçici vergi öderler. Geçici vergi matrahının hesaplanmasında dönem sonu mal mevcutları, kayıtlar üzerinden tespit edilebilir.

Kurumlar Vergisi mükellefleri de ticari kazançlarını, üçer aylık dönemler halinde Kurum Geçici Vergi Beyannamesi ile beyan etmek zorundadırlar. Kurumlar Vergisi mükellefleri için Kurumlar Vergisi Kanunu'nda belirlenen oran %20'dir.

Hesaplanan geçici vergi, üç aylık dönemi izleyen ikinci ayın on dördüncü günü akşamına kadar bağlı olunan vergi dairesine beyan edilir ve on yedinci günü akşamına kadar ödenir. Aynı dönem içinde tevkif edilmiş bulunan gelir vergisi (42.maddede belirtilen kazançlardan yapılan tevkifat hariç) hesaplanan geçici vergiden mahsup edilir.

Yapılan incelemeler sonucunda, geçmiş dönemlere ait geçici verginin %10'u aşan tutarda eksik beyan edildiğinin tespiti halinde, eksik beyan edilen bu kısım için re'sen veya ikmalen geçici vergi tarh edilir. Mahsup süresi geçtikten sonra, kesinleşen geçici vergiler terkin edilir, ancak gecikme faizi ve ceza tahsil edilir.

Bir önceki takvim yılında üçer aylık dönemler halinde tahakkuk ettirilerek tahsil edilen geçici vergi, yıllık beyanname üzerinden hesaplanan gelir vergisinden mahsup edilir. Bu mahsuplara rağmen kalan geçici vergi tutarı, mükellefin diğer vergi borçlarına mahsup edilir. Bu mahsuplara rağmen kalan geçici vergi tutarı, o yılın sonuna kadar yazılı olarak talep edilmesi halinde mükellefe ret ve iade edilir.

İşin bırakılması halinde, işin bırakıldığı dönemi izleyen dönemlerde geçici vergi ödenmez. Geçici vergi uygulamasına ilişkin usuller Maliye Bakanlığı'nca tespit edilir.

Gelir Vergisi Kanunu'nun mükerrer 120.maddesinde geçici vergi uygulamasına ilişkin belirlenen bu esaslar Kurumlar Vergisi mükellefleri için de aynen geçerlidir. Kurumlar Vergisi mükellefleri için Kurumlar Vergisi Kanunu'nda belirlenen geçici vergi oranı %20'dir.

Vakıflara ait veya bağlı iktisadi işletmeler de kurumlar vergisi mükellefi olduklarından geçici vergi beyannamesini vermek ve bu beyanname üzerinden çıkacak geçici vergiyi ödemek zorundadırlar. Vakıflara ait veya tabi iktisadi işletmeler, üçer aylık ticari kazançlarını veya zararlarını, üç aylık dönemi izleyen ikinci ayın on dördüncü günü akşamına kadar bağlı oldukları vergi dairesine beyan edeceklerdir. Beyan edilen geçici vergi beyannamesinde ticari kazanç veya zarara, ilaveler ve indirimler yapıldıktan sonra geçici vergi matrahının oluşması halinde bu matrah üzerinden %20 oranında kurum geçici vergi hesaplanacaktır. Tahakkuk eden kurum geçici vergi, aynı ayın on yedinci akşamına kadar ödenmek zorundadır.

3.1.1.3.2.11. Kurumlar Vergisinde Ödeme Zamanı

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 21. ve 29.maddelerinde kurumlar vergisinin ödeme zamanları belirtilmiştir. Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 21.maddesine göre; kurumlar vergisi, beyannamenin verildiği ayın sonuna kadar ödenir. Tasfiye ve birleşme halinde, tasfiye edilen veya birleşen kurumlar adına tasfiye veya birleşme kararı üzerinden tarh olunan vergiler, tasfiye veya birleşme nedeniyle infisah eden kuruma ait kurumlar vergisi beyannamesinin verilme süresi içinde ödenir. Tasfiye edilen veya birleşen kurumların bu Kanuna göre tahakkuk etmiş olup, henüz vadeleri gelmemiş bulunan vergileri de aynı süre içinde ödenir.

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 20.maddesinin 1.ve 2.fıkralarına göre gerçekleştirilen devir ve bölünmelerde münfesi kurum adına tahakkuk eden vergilerden; bu fıkraların (a) bentlerinin (1) numaralı alt bentlerine göre münfesi veya bölünen kurum adına tahakkuk edenler, devralan veya birleşilen kurumun devir veya bölünmenin gerçekleştiği hesap dönemine ilişkin kurumlar vergisi beyannamesinin verildiği ayın sonuna kadar, diğer hallerde ise beyanname verme süresi içerisinde devralan veya birleşilen kurumlarca ödenir.

Muhtasar beyanname ile bildirilen vergiler, beyannamenin verildiği ayın yirmi altıncı günü akşamına kadar ödenir.

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 29.maddesinde, dar mükellefiyete tabi olanların kurumlar vergisini ödeme zamanları belirtilmiştir. Buna göre, dar mükellefiyette kurumlar vergisi; yıllık beyanname ile bildirilenlerde beyannamenin verildiği ayın sonuna kadar, muhtasar beyanname ile bildirilenlerde beyannamenin verildiği ayın yirmi altıncı günü akşamına kadar, özel beyannameyle bildirilenler ile tarhiyatın muhatabının Türkiye'yi terk etmesi veya tasfiye ve birleşme hallerinde verilecek beyannamelerde ise beyanname verme süresi içinde, ödenir.

3.1.2. Vakıfların Gelir Vergisi Kanunu Açısından Değerlendirilmesi

3.1.2.1. Gelir Vergisinin Konusu ve Unsurları

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun⁶³ 1.maddesinde Gelir Vergisinin konusu tanımlanmıştır. Buna göre; gerçek kişilerin gelirleri gelir vergisine tabidir. Gelir bir gerçek kişinin bir takvim yılı içinde elde ettiği kazanç ve iratların safi tutarıdır. Bu tanımlamadan anlaşılacağı üzere Gelir Vergisinin konusuna gerçek kişiler girmektedir.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 2.maddesinde, gelire giren kazanç ve iratlar belirtilmiştir. Buna göre gelire giren kazanç ve iratlar;

1. Ticari kazançlar,
2. Zirai kazançlar,
3. Ücretler,
4. Serbest meslek kazançları,
5. Gayrimenkul sermaye iratları,
6. Menkul sermaye iratları,
7. Diğer kazanç ve iratlar olarak belirtilmiştir.

Bu kazanç ve iratlar, gelirin tespitinde gerçek ve safi miktarları ile dikkate alınır.

3.1.2.2. Gelir Vergisinin Mükellefi

Gelir Vergisi Kanunu'nun 3. ve 6.maddelerinde Gelir Vergisinin mükellefleri belirtilmiştir. Gelir Vergisi Kanunu'nun 3.maddesine göre; aşağıda yazılı gerçek kişiler Türkiye içinde ve dışında elde ettikleri kazanç ve iratların tamamı üzerinden vergilendirilirler;

⁶³ 06.01.1961 tarihli ve 10700 sayılı Resmi Gazete' de yayımlanmıştır.

1. Türkiye’de yerleşmiş olanlar,

2. Resmi daire ve müesseselere veya merkezi Türkiye’de bulunan teşekkül ve teşebbüslere bağlı olup adı geçen daire, müessese, teşekkül ve teşebbüslerin işleri dolayısıyla yabancı memleketlerde oturan Türk vatandaşları.

Ancak, resmi daire ve müesseselere veya merkezi Türkiye’de bulunan teşekkül ve teşebbüslere bağlı olup adı geçen daire, müessese, teşekkül ve teşebbüslerin işleri dolayısıyla yabancı memleketlerde oturan Türk vatandaşları, eğer buldukları memleketlerde elde ettikleri kazanç ve iratları dolayısıyla Gelir Vergisi’ne veya benzeri bir vergiye tabi tutulmuş iseler, bu kişiler mezkur kazanç ve iratları üzerinden ayrıca vergiye tabi tutulmazlar.

Gelir Vergisi Kanunu’nun 6.maddesinde ise, Türkiye’de yerleşmiş olmayan gerçek kişilerin sadece Türkiye’de elde ettikleri kazanç ve iratlar üzerinden vergilendirilecekleri belirtilmiş ve bu kişiler gelir vergisinin mükellefi olarak sayılmışlardır.

Vakıflar, Türk Medeni Kanunu hükümlerine göre kurulan tüzel kişiliklerdir. Vakıflar, gerçek kişi olmayıp, tüzel kişiliğe sahip kuruluşlar oldukları için gelir vergisi mükellefi değildirler. Ancak, Gelir Vergisi Kanunu’nun bazı hükümleri vakıfları da ilgilendirmektedir. Vakıfların, Gelir Vergisi Kanunu’ndaki bazı hükümlerden dolayı vergilendirilmesi söz konusudur.

3.1.2.3. Vakıfların Gelir Vergisi Kanunu’ndaki Durumu

Gelir Vergisinin konusunu gerçek kişiler oluşturmaktadır. Vakıflar ise tüzel kişiliğe sahip hayır amaçlı kuruluşlardır. Bu nedenle vakıflar sahip oldukları tüzel kişilikleri itibariyle Gelir Vergisi mükellefi değildirler. Ancak, Gelir Vergisi Kanunu’nun bazı hükümleri vakıfları da ilgilendirmekte ve vakıfların vergilendirilmesi durumunu ortaya çıkarmaktadır.

Türk vergi sisteminde, vakıfların vergilendirmeyi gerektiren faaliyetleri Kurumlar Vergisi Kanunu’na konulan hükümlerle kavranmıştır. Gelir Vergisi Kanunu’nun 94.maddesi, gelirlerin tevkifat yoluyla vergilendirilmesini öngörmektedir.

Söz konusu maddenin 1.fikrasına göre, bu madde kapsamına giren gelirler üzerinden kesilen vergiler, bu gelirleri de içeren beyannameye göre hesaplanacak gelir vergilerinden mahsup edilecektir. Ancak vakıfların kendileri gelir ve kurumlar vergisi mükellefi olmadıklarından ve bu nedenle gelir ve kurumlar vergisi beyannameyi vermeyeceklerinden, kazançlarından 94.maddeye göre kesilen vergileri mahsup edemeyeceklerdir. Dolayısıyla, 94.madde kapsamında yapılan vergi kesintileri vakıflar açısından nihai bir vergilendirme olacaktır⁶⁴.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 94.maddesi vergi tevkifatı yapmak zorunda olanları belirtmiştir. Buna göre; kamu idare ve müesseseleri, iktisadi kamu müesseseleri, sair kurumlar, ticaret şirketleri, iş ortaklıkları, dernekler, vakıflar, dernek ve vakıfların iktisadi işletmeleri, kooperatifler, yatırım fonu yönetenler, gerçek gelirlerini beyan etmeye mecbur olan ticaret ve serbest meslek erbabı, zirai kazançlarını bilanço veya zirai işletme hesabı esasına göre tespit eden çiftçiler bu maddede sayılan ödemeleri (avans olarak ödenenler dahil) nakden veya hesaben yaptıkları sırada, istihkak sahiplerinin gelir vergilerine mahsuben tevkifat yapmaya mecburdurlar. Bu madde hükmünden anlaşılacağı üzere vakıfların kendi tüzel kişilikleri veya kendilerine ait veya tabi olan iktisadi işletmeleri, 94.maddede belirtilen ödemeleri avans olarak ödenenler dahil olmak üzere nakden veya hesaben yaptıklarında bu ödemeler üzerinden gelir vergisi tevkifatı yapmak zorundadırlar.

Vakıflar gayrimenkullerinden kira, iştirak hisselerinden ve hisse senetlerinden temettü, tahvil, TL ve döviz yatırımları üzerinden de faiz geliri elde edebilirler. Gelir Vergisi Kanunu'na göre bu gelirlerin hepsi üzerinden bu geliri ödeyenler tarafından stopaj yoluyla vergi kesintisi yapılması gerekir. Vakıflar, iktisadi işletmelerinden elde ettikleri kar payı için gelir vergisi stopajını kendileri yaparlar. Vakıfların, kuruluşları sırasında tahsis edilen sermaye ile yapılan bağış ve yardımlar gelir vergisine tabi değildir⁶⁵.

⁶⁴ Öcal, **agm.**,s.39.

⁶⁵ Türkiye Üçüncü Sektör Vakfı, **Vakıf ve Derneklere İlişkin Vergi ve Kamu Yararı Raporu AB Ülkeleri ve Türkiye'deki Uygulamalar ve Öneriler**, İstanbul, 2010, [http://www.tusev.org.tr/userfiles/image/TUSEV-EFC-Karsilastirma ve Oneriler Raporu.pdf](http://www.tusev.org.tr/userfiles/image/TUSEV-EFC-Karsilastirma_ve_Oneriler_Raporu.pdf), (25 Şubat 2011), s.33.

Vakıflar ve vakıflara ait iktisadi işletmeler açısından Gelir Vergisi Kanunu'nun 94.maddesine göre yapılacak vergi tevkifatlarını, bu gelirlerin vakıf veya vakfa ait iktisadi işletmeler tarafından elde edilmesi veya bunlar tarafından ödenmesi durumuna göre iki ayrı durumda değerlendirmek gerekir.

3.1.2.3.1. Vakıflar Tarafından Elde Edilen Gelirlerde Vergi Tevkifatı Uygulaması

Vakıflar tarafından elde edilen bazı gelirler, kendilerine ödeme yapanlar tarafından vergi kesintisi yapılmak suretiyle vergilendirilmektedir. Bir başka deyişle, ödemeyi yapanlar tarafından kaynaktan kesinti yapmak suretiyle bu vergilendirme gerçekleştirilmektedir. Vakıflar tarafından elde edilip vergi tevkifatına konu olan bu gelirler, Gelir Vergisi Kanunu'nun 70.maddesinde tanımlanan gayrimenkul sermaye iradı gelirleri ile aynı kanunun 75.maddesinde tanımlanan menkul sermaye iradı gelirleridir.

3.1.2.3.1.1. Vakıflara Ait Gayrimenkul Sermaye Gelirlerinde Tevkifat Uygulaması

Gelir Vergisi Kanunu'nun 70.maddesinde, mal ve hakların sahipleri, mutasarrıfları, zilyetleri, irtifak ve intifa hakkı sahipleri veya kiracıları tarafından kiraya verilmesinden elde edilen iratlar gayrimenkul sermaye iradı olarak tanımlanmıştır. Gayrimenkul sermaye iradı olarak tanımlanan mal ve haklar;

1. Arazi, bina (Döşeli olarak kiraya verilenlerde döşeme için alınan kira bedelleri dahildir), maden suları, memba suları, madenler, taş ocakları, kum ve çakıl istihsal yerleri, tuğla ve kiremit harmanları, tuzlalar ve bunların mütemmim cüzileri ve teferruatı,

2. Voli mahalleri ve dalyanlar,

3. Gayrimenkullerin, ayrı olarak kiraya verilen mütemmim cüzileri ve teferruatı ile bilumum tesisatı demirbaş eşyası ve döşemeleri,

4. Gayrimenkul olarak tescil edilen haklar,

5. Arama, işletme ve imtiyaz hakları ve ruhsatları, ihtira beratı, alameti farika, marka, ticaret unvanı, her türlü teknik resim, desen, model, plan ile sinema ve televizyon filmleri, ses ve görüntü bantları, sanayi ve ticaret ve bilim alanlarında elde edilmiş bir tecrübeye ait bilgilerle gizli bir formül veya bir imalat usulü üzerindeki kullanma hakkı veya imtiyazı gibi haklar (Bu hakların kullanılması için gerekli malzeme ve teçhizat bedelleri de gayrimenkul sermaye iradı sayılır.),

6. Telif hakları,

7. Gemi ve gemi payları (Motorlu olup olmadıklarına ve tonilatolarına bakılmaz) ile bilumum motorlu tahmil ve tahliye vasıtaları,

8. Motorlu nakli ve cer vasıtaları, her türlü motorlu araç, makine ve tesisat ile bunların eklentileri,

olarak sayılmıştır.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 70.maddesinde yazılı mallar ve haklar ticari veya zirai bir işletmeye dahil bulunduğu takdirde bunların iratları ticari veya zirai kazancın tespitine müteallik hükümlere göre hesaplanır. Tüccarlara ait olsa dahi, işletmeye dahil bulunmayan gayrimenkullerle haklar hakkında bu bölümdeki hükümler uygulanır. Vakfın gelirinden hizmet karşılığı olmayarak alınan hisseler ile zirai faaliyete bilfiil iştirak etmeksizin sadece üründen pay alan arazi sahiplerinin gelirleri bu kanunun uygulanmasında gayrimenkul sermaye iradı olarak kabul edilir.

Vakıfların, Gelir Vergisi Kanunu'nun 70.maddesinde belirtilen mal ve hakları kiraya vermelerinden dolayı sağladıkları gelirleri üzerinden, bu ödemeyi yapanlar tarafından vergi kesintisi yapılır. Gelir Vergisi Kanunu'nun 94.maddesinin 1.fıkrasının 5.bendinin (b) alt bendi gereğince; vakıflar (mazbut vakıflar hariç) ve derneklere ait gayrimenkullerin kiralanması karşılığında bunlara yapılan kira ödemelerinden, 2009/14592 sayılı B.K.K. madde 1/5 ile 03.02.2009 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere %20 oranında vergi tevkifatı yapılacağı belirtilmiştir.

Vakıflar tarafından mal ve hakların kiralanması karşılığında, ödemeyi yapanlar tarafından yapılan vergi kesintisi, kesintiyi yapanlar tarafından muhtasar beyanname ile

vergi dairesine bildirilip ödenmek zorundadır. Aylık olarak muhtasar beyanname verenler, kesintinin yapıldığı ayı takip eden ayın 23.günü akşamına kadar, üç aylık muhtasar beyanname verenler yine takip eden ayın 23.günü akşamına kadar vergi dairesine beyanname vermek zorundadırlar. Tahakkuk eden vergi beyannamenin verildiği ayın 26.gününe kadar ödenmek zorundadır.

Vakıfların kendileri gelir veya kurumlar vergisi mükellefi olmadıklarından, vakıflar adına yapılan ve ödemeyi yapanlar tarafından beyan edilip ödenen bu vergi kesintisinin vakıflar tarafından mahsup edilmesi gibi bir durum söz konusu olmayacaktır.

3.1.2.3.1.2. Vakfın Elde Ettiği Menkul Sermaye İradında Gelir Vergisi Tevkifat Uygulaması

Gelir Vergisi Kanunu'nun 75.maddesinde; sahibinin ticari, zirai veya mesleki faaliyeti dışında nakdi sermaye veya para ile temsil edilen değerlerden müteşekkül sermaye dolayısıyla elde ettiği kar payı, faiz, kira ve benzeri gelirler menkul sermaye geliri olarak tanımlanmıştır. Buna göre; kaynağı ne olursa olsun aşağıda yazılı gelirler menkul sermaye geliri olarak sayılmıştır:

1. Her nevi hisse senetlerinin kar payları (kurucu hisse senetleri ve diğer intifa hisse senetlerine verilen kar payları ve pay sahiplerine hazırlık dönemi için faiz olarak veya başka adlarla yapılan her türlü ödemeler ile Sermaye Piyasası Kanununa göre kurulan yatırım fonları katılma belgelerine ödenen kar payları ile konut finansmanı fonlarını temsilen ihraç edilen ipotēge dayalı menkul kıymetlere ve varlık finansmanı fonlarını temsilen ihraç edilen varlığa dayalı menkul kıymetlere ödenen faiz, kar payı ve benzeri gelirler dahil.),

2. İştirak hisselerinden doğan kazançlar (Limited şirket ortaklarının, iş ortaklıklarının ortakları ve komanditerlerin kar payları ile kooperatiflerin dağıttıkları kazançlar bu zümreye dahildir. Kooperatiflerin ortakları ile yaptıkları muamelelerden doğan karların ortaklara, kooperatifle yaptıkları muameleler nispetinde tevzii, kazanç dağıtımını sayılmaz.)

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 7.maddesindeki şartların birlikte gerçekleşmesi halinde; Türkiye'de yerleşik gerçek kişilerin doğrudan veya dolaylı olarak ayrı ayrı ya da birlikte sermayesinin, kar payının veya oy kullanma hakkının en az %50'sine sahip olmak suretiyle kontrol ettikleri yurt dışı iştiraklerinin kazançları dağıtılsın veya dağıtılmasın, iştirakin hesap döneminin kapandığı ayı içeren yıl itibariyle dağıtılan kar payı sayılır. Türkiye'de vergilendirilmiş kazancın iştirak tarafından sonradan dağıtılması durumunda, elde edilen kar paylarının vergilendirilmiş kısmı bu tutardan indirilir.

Adi komandit şirketlerde komanditerlerin kâr payları, şirket kârının ilişkin bulunduğu takvim yılında elde edilmiş sayılır,

3. Kurumların idare Meclisi Başkan ve üyelerine verilen kar payları,

4. Kurumlar Vergisi Kanunu uyarınca yıllık veya özel beyanname veren dar mükellef kurumların, indirim ve istisnalar düşülmeden önceki kurum kazancından, hesaplanan kurumlar vergisi düşüldükten sonra kalan kısmı,

5. Her nevi tahvil (ipotek finansmanı kuruluşları ve konut finansmanı kuruluşları tarafından ihraç edilen ipotega dayalı menkul kıymetler hariç ipotekli sermaye piyasası araçları, varlık teminatlı menkul kıymetler dahil) ve Hazine bonusu faizleri ile Toplu Konut İdaresi, Kamu Ortaklığı İdaresi, Özelleştirme İdaresince çıkarılan menkul kıymetler ve varlık kiralama şirketleri tarafından ihraç edilen kira sertifikalarından sağlanan gelirler (Döviz cinsinden yahut dövize, altına veya başka bir değere endeksli menkul kıymetlerin itfası sırasında oluşan değer artışları gelir sayılmaz.),

6. Her nevi alacak faizleri (Adi, imtiyazlı, rehinli, senetli alacaklarla cari hesap alacaklarından doğan faizler ve kamu tüzel kişilerin borçlanılan ve senede bağlanmış olan meblağlar için ödenen faizler dahil.)

7. Mevduat faizleri (Bankalara, bankerlere, tasarruf sandıklarına, tevdiat kabul eden diğer müesseselere yatırılan vadeli, vadesiz paralara ödenen faizler, bunlar dışında kalan kişi ve kuruluşlardan devamlı olarak para toplama işi ile uğraşanların her ne şekilde

ve ad altında olursa olsun toplanan paralara sağladıkları gelirler ve menfaatler ile bankalar ve 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanununa göre kurulan aracı kurumlar arasındaki borsa para piyasasında değerlendirilen paralara ödenen faizler de mevduat faizi sayılır.),

8. Hisse senetleri ve tahvillerin vadesi gelmemiş kuponların satışından elde edilen bedeller,

9. İştirak hisselerinin sahibi adına henüz tahakkuk etmemiş kar paylarının devir ve temlik karşılığında alınan para ve aylar,

10. Her çeşit senetlerin iskonto edilmesi karşılığında alınan iskonto bedelleri,

11. (3239 sayılı Kanunun 57'nci maddesiyle bent kaldırılmıştır.)

12. Faizsiz olarak kredi verenlere ödenen kar payları ile kar ve zarar ortaklığı belgesi karşılığı ödenen kar payları ve özel finans kurumlarınca kar ve zarara katılma hesabı karşılığında ödenen kar payları,

13.(4842 sayılı Kanunun 37/1-e maddesiyle yürürlükten kaldırılmıştır. Yürürlük; 24.04.2003)

14. Bu maddenin ikinci fıkrasının 5 numaralı bendinde yer alan menkul kıymetleri geri alım ve satım taahhüdü ile iktisap veya elden çıkarılması karşılığında sağlanan menfaatler,

15. Tüzel kişiliği haiz emekli sandıkları, yardım sandıkları ile emeklilik ve sigorta şirketleri tarafından;

a) On yıl süreyle prim, aidat veya katkı payı ödemediği ayrılanlara yapılan ödemeler,

b) On yıl süreyle katkı payı ödemiş olmakla birlikte bireysel emeklilik sisteminden emeklilik hakkı kazanmadan ayrılanlar ile diğer sandık ve sigortalardan on yıl süreyle prim veya aidat ödeyenlere ve vefat, maluliyet veya tasfiye gibi zorunlu nedenlerle ayrılanlara yapılan ödemeler,

c) Bireysel emeklilik sisteminden emeklilik hakkı kazananlar ile bu sistemden vefat, maluliyet veya tasfiye gibi zorunlu nedenlerle ayrılanlara yapılan ödemeler.

Bu gelirler, bunları sağlayan sermaye sahibinin ticari faaliyetine bağlı bulunduğu takdirde ticari kazancın tespitinde dikkate alınır.

Vakıfların, Gelir Vergisi Kanunu'nun 75.maddesinde sayılan menkul sermaye gelirlerinden dolayı, kendilerine bu ödemeleri yapanlar tarafından aynı kanununun 94.maddesine göre vergi kesintisi yapılır. Gelir Vergisi Kanunu'nun 94.maddesinde vergi tevkifatına konu olan kesintiler sayılmıştır.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 94.maddesinin 1.fikrasının 7.bendine göre; Gelir Vergisi Kanunu'nun 75.maddesinin 2.fikrasının 5 numaralı bendinde yazılı menkul sermaye iratlarından, dernek ve vakıflar ile tam mükellef kurumlara ödenenler dahil olmak üzere;

a) Devlet tahvili ve Hazine bonusu faizleri ile Toplu Konut İdaresi, Kamu Ortaklığı İdaresi ve Özelleştirme İdaresi'nce çıkarılan menkul kıymetlere sağlanan gelirlerden, 2009/14592 sayılı B.K.K. madde 1 ile 01.01.2006 tarihinden önce ihraç edilen menkul kıymetlerden elde edilen gelirlere uygulanmak üzere 03.02.2009 tarihinden itibaren %0,

b) Diğerlerinden;

2009/14592 sayılı B.K.K. madde 1 ile 03.02.2009 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere;

ba) Tam mükellef kurumlar tarafından yurt dışında ihraç edilen tahvillerin;

i) Vadesi 1 yıla kadar olanlardan elde edilen faizlerinden % 10,

ii) Vadesi 1 yıl ile 3 yıl arası olanlardan elde edilen faizlerinden % 7,

iii) Vadesi 3 yıl ile 5 yıl arası olanlardan elde edilen faizlerinden % 3,

iv) Vadesi 5 yıl ve daha uzun olanlardan elde edilen faizlerinden %0,

bb) Tam mükellef varlık kiralama şirketleri tarafından yurt dışında ihraç edilen kira sertifikalarının;

i) Vadesi 1 yıla kadar olanlara sağlanan gelirlerden % 10,

ii) Vadesi 1 yıl ile 3 yıl arası olanlara sağlanan gelirlerden % 7,

iii) Vadesi 3 yıl ile 5 yıl arası olanlara sağlanan gelirlerden % 3,

iv) Vadesi 5 yıl ve daha uzun olanlara sağlanan gelirlerden %0,

bc) (ba) ve (bb)'de belirtilenler dışında kalanlar için % 10,

oranında vergi kesintisi yapılacağı belirtilmiştir.

Kanunla kurulan dernek ve vakıflar, Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflar, kamu menfaatine yararlı dernekler ile dernek ve vakıf olmamakla birlikte; odalar, borsalar, meslek örgütleri ve bunların üst kuruluşları, siyasi partiler, emekli ve yardım sandıkları gibi vergi uygulamalarında dernek ve vakıf olarak kabul edilenler tarafından sağlanan gelirler vergi kesintine tabi tutulmayacaktır.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 94.maddesinin 1.fikrasının 8.bendine göre mevduat faizlerinden, dernek ve vakıflar ile tam mükellef kurumlara ödenenler dahil olmak üzere, 2009/14592 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı (B.K.K.) madde 1 ile, 03.02.2009 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere; %15 oranında gelir vergisi kesintisi yapılacağı belirtilmiştir.

Kanunla kurulan dernek ve vakıflar, Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflar, kamu menfaatine yararlı dernekler ile dernek ve vakıf olmamakla birlikte; odalar, borsalar, meslek örgütleri ve bunların üst kuruluşları, siyasi partiler, emekli ve yardım sandıkları gibi vergi uygulamalarında dernek ve vakıf olarak kabul edilenler tarafından sağlanan gelirler vergi kesintine tabi tutulmayacaktır.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 94.maddesinin 1.fikrasının 9.bendine göre 75.maddenin 2.fikrasının 12 numaralı bendinde yer alan menkul sermaye iratlarından, dernek ve vakıflar ile tam mükellef kurumlara ödenenler dahil olmak üzere;

- a) Faizsiz olarak kredi verenlere ödenen kar paylarından,
- b) Kar ve zarar ortaklığı belgesi karşılığı ödenen kar paylarından,
- c) Özel finans kurumlarınca kar ve zarara katılma hesabı karşılığında ödenen kar paylarından,

2009/14592 sayılı B.K.K. madde 1 ile 03.02.2009 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere %15 oranında gelir vergisi kesintisi yapılacağı belirtilmiştir.

Kanunla kurulan dernek ve vakıflar, Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflar, kamu menfaatine yararlı dernekler ile dernek ve vakıf olmamakla birlikte; odalar, borsalar, meslek örgütleri ve bunların üst kuruluşları, siyasi partiler, emekli ve yardım sandıkları gibi vergi uygulamalarında dernek ve vakıf olarak kabul edilenler tarafından sağlanan gelirler vergi kesintine tabi tutulmayacaktır.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 94.maddesinin 1.fikrasının 14.bendine göre, 75.maddenin 2.fikrasının 14 numaralı bendinde yer alan menkul sermaye iratlarından, dernek ve vakıflar ile tam mükellef kurumlara ödenenler dahil olmak üzere;

2009/14592 sayılı B.K.K. madde 1 ile 03.02.2009 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere %15 oranında gelir vergisi kesintisi yapılacağı belirtilmiştir.

Kanunla kurulan dernek ve vakıflar, Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflar, kamu menfaatine yararlı dernekler ile dernek ve vakıf olmamakla birlikte; odalar, borsalar, meslek örgütleri ve bunların üst kuruluşları, siyasi partiler, emekli ve yardım sandıkları gibi vergi uygulamalarında dernek ve vakıf olarak kabul edilenler tarafından sağlanan gelirler vergi kesintine tabi tutulmayacaktır.

Aşağıdaki tabloda vakıf (Sosyal Yardımlaşma ve Dayanışma vakıfları hariç) ve derneklerin, Gelir Vergisi Kanunu yönünden vergilendirilmesi gösterilmektedir.

Tablo 1**Vakıf (Sosyal Yardımlaşma ve Dayanışma vakıfları hariç) ve Derneklerin Gelir Vergisi Kanunu'na Göre Vergilendirilmesi**

Vakıf ve Dernek Kazançları	Kamu yararına çalışan dernekler ve Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflar	Diğer Dernek ve Vakıflar	Özel Kanunla Kurulan Dernek ve Vakıflar
Vakıf ve Derneklerin İktisadi İşletmelerinin Elde Ettiği Kazançlar	İstisna yok, iktisadi işletme verem, cüzam ve trahom tedavisi yapılan bir hastane ise Kurumlar Vergisinden muaf	İstisna yok, iktisadi işletme verem, cüzam ve trahom tedavisi yapılan bir hastane ise Kurumlar Vergisinden muaf	İstisna yok, iktisadi işletme verem, cüzam ve trahom tedavisi yapılan bir hastane ise Kurumlar Vergisinden muaf
İktisadi İşletmeden Elde Edilen ve Vakfa veya Derneğe Aktarılan Kazançlar	Aktarılabacak kazançtan %15 Gelir Vergisi kesintisi yapılır	Aktarılabacak kazançtan %15 Gelir Vergisi kesintisi yapılır	Aktarılabacak kazançtan %15 Gelir Vergisi kesintisi yapılır
Kuruluştta Sağlanan Sermaye, Bağış ve Yardımlar	Gelir Vergisinden muaf, vergi kesintisine tabi değil	Gelir Vergisinden muaf, vergi kesintisine tabi değil	Gelir Vergisinden muaf, vergi kesintisine tabi değil
Menkul ve Gayrimenkul Malvarlığının İşletilmesinden Elde Edilen Kazancın Türü	Ödeyenler tarafından yapılan Gelir Vergisi kesintisi oranı	Ödeyenler tarafından yapılan Gelir Vergisi kesintisi oranı	Ödeyenler tarafından yapılan Gelir Vergisi kesintisi oranı
Hisse Senedi Kar Payları	% 15	% 15	% 15
İştirak Hisselerinden Doğan Kar Payları	% 15	% 15	% 15
A Tipi Yatırım Fonu Kazancı	% 10	% 10	% 10
B Tipi Yatırım Fonu Kazancı	% 10	% 10	% 10
Devlet Tahvili Faizi	% 10	% 10	% 10
Hazine Bonusu Faizi	% 10	% 10	% 10
Risk Ser.Y.Fon ve Ort.,Gay.YF ve GYO Kazançları	% 10	% 10	% 10
Toplu Konut, Kamu Ortaklığı ve Özelleştirme İdarelerince Çıkarılan Menkul Kıymet Gelirleri	% 10	% 10	% 10
Özel Sektör Tahvili Faizleri	% 10	% 10	% 10

Alacak Faizleri	% 0	% 0	% 0
Mevduat Faizleri	% 15	% 15	% 15
Döviz Tevdiat Hesapları (Banka, Özel Finans Kuruluşu)	% 15	% 15	% 15
Özel Finans Kurumlarının Ödedikleri Kar Payları	% 15	% 15	% 15
Repo Gelirleri	% 15	% 15	% 15
Gayrimenkul Sermaye İradı – Kira Gelirleri	% 20	% 20	% 20
Gayrimenkul Alım Satım Kazancı	İstisna var	İstisna var	İstisna var
Devlet Tahvili, Hazine Bonosu Alım Satım Kazançları	% 15	% 15	% 15
Hisse Senedi, İştirak Hissesi, Tahvil Alım Satım Kazançları	İştirakin halka açık olup olmamasına ve elde tutulan süreye bağlı olarak istisna var	İştirakin halka açık olup olmamasına ve elde tutulan süreye bağlı olarak istisna var	İştirakin halka açık olup olmamasına ve elde tutulan süreye bağlı olarak istisna var

Kaynak: Türkiye Üçüncü Sektör Vakfı, Vakıf ve Derneklere İlişkin Vergi ve Kamu Yararı Raporu AB Ülkeleri ve Türkiye’deki Uygulamalar ve Öneriler, Temmuz 2010, [http://www.tusev.org.tr/userfiles/image/TUSEV-EFC-Karsilastirma ve Oneriler Raporu.pdf](http://www.tusev.org.tr/userfiles/image/TUSEV-EFC-Karsilastirma_ve_Oneriler_Raporu.pdf) (25 Şubat 2011), s.33-34.

3.1.2.3.2. Vakıflar Tarafından Yapılan Ödemelerde Vergi Tevkifatı Uygulaması

Gelir Vergisi Kanunu'nun 94.maddesinde belirtildiği üzere; kamu idare ve müesseseleri, iktisadî kamu müesseseleri, sair kurumlar, ticaret şirketleri, iş ortaklıkları, dernekler, vakıflar, dernek ve vakıfların iktisadî işletmeleri, kooperatifler, yatırım fonu yönetenler, gerçek gelirlerini beyan etmeye mecbur olan ticaret ve serbest meslek erbabı, zirai kazançlarını bilanço veya zirai işletme hesabı esasına göre tespit eden çiftçiler bu maddede sayılan ödemeleri (avans olarak ödenenler dahil) nakden veya hesaben yaptıkları sırada, istihkak sahiplerinin gelir vergilerine mahsuben tevkifat yapmaya mecburdurlar.

Vakıflar ve vakıfların iktisadi işletmeleri de, Gelir Vergisi Kanunu'nun 94.maddesinde sayılan bazı ödemeleri (avans olarak ödenenler dahil) nakden veya hesaben yaptıkları esnada, istihkak sahiplerinin gelir vergilerine mahsuben tevkifat yapmak zorundadırlar.

3.1.2.3.2.1. Ücret Ödemelerinde Vergi Tevkifatı

Gelir Vergisi Kanunu'nun 94.maddesinin 1.fikrasının 1.bendine göre hizmet erbabına ödenen ücretler ile aynı kanununun 61.maddesinde yazılı olup ücret sayılan ödemelerden istisnadan faydalananlar hariç olmak üzere, 103 ve 104.maddelere göre gelir vergisi kesintisi yapılmak zorundadır.

Vakıflar ve vakıf iktisadi işletmeleri de bu kapsamda personel çalıştırmaları durumunda personele ödeyecekleri ücretler üzerinden gelir vergisi kesintisi yapmak zorundadırlar.

Personele ödenecek ücretler üzerinden yapılacak gelir vergisi kesintisi ve oranlarına Gelir Vergisi Kanunu'nun 103.maddesinde yer verilmiştir. Buna göre; 278 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği⁶⁶ ile 2011 takvim yılı ücret gelirlerinin vergilendirilmesinde esas alınmak üzere aşağıdaki tutarlar belirlenmiştir. Ücret gelirlerine uygulanacak gelir vergisine tabi gelirler;

⁶⁶ 29.12.2010 tarihli ve 27800 (6.Mükerrer) sayılı Resmi Gazete' de yayımlanmıştır.

9.400,00 TL'ye kadar	%15,
23.000,00 TL'nin 9.400,00 TL'si için 1.410,00 TL, fazlası	%20,
80.000,00 TL'nin 23.000,00 TL'si için 4.130,00 TL, fazlası	%27,
80.000,00 TL'den fazlasının 80.000,00 TL'si için 19.520,00 TL, fazlası	%35,

oranında gelir vergisi kesintisine tabi tutulacaktır.

Ücret gelirlerine uygulanan tarife her yıl yeniden değerlendirme oranında artırılmaktadır.

3.1.2.3.2.2. Serbest Meslek Ücret Ödemelerinde Vergi Tevkifatı

Gelir Vergisi Kanunu'nun 94. maddesinin 1.fıkrasının 2.bendine göre yaptıkları serbest meslek işleri dolayısıyla bu işleri icra edenlere yapılan ödemelerden,

a) Gelir Vergisi Kanunu'nun 18.madde kapsamına giren serbest meslek işleri dolayısıyla yapılan ödemelerden 2009/14592 sayılı B.K.K. ile 03.02.2009 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere %17 oranında,

b) Diğerlerinden ise, 2009/14592 sayılı B.K.K. ile 03.02.2009 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere %20 oranında,

Gelir vergisi kesintisi yapılacağı belirtilmiştir.

Noterlere serbest meslek faaliyetlerinden dolayı yapılan ödemeler gelir vergisi kesintisi açısından kapsam dışında tutulmuştur.

Vakıflar ve vakıf iktisadi işletmeleri de avukatlık, mali müşavirlik vs. gibi aldıkları hizmetlerden dolayı bu kişilere yapacakları ödemeler üzerinden gelir vergisi kesintisi yapmak zorundadırlar.

3.1.2.3.2.3. Birden Fazla Takvim Yılına Sirayet Eden İnşaat ve Onarma İşleri Ödemelerinde Tevkifat

Gelir Vergisi Kanunu'nun 94.maddesinin 1.fıkrasının 3.bendine göre, 42.madde kapsamına giren işler dolayısıyla bu işleri yapanlara (kurumlar dahil) ödenen istihkak bedellerinden, 2009/14592 sayılı B.K.K. ile 03.02.2009 tarihinden itibaren uygulanmak üzere %3 oranında gelir vergisi tevkifatı yapılacağı belirtilmiştir

Vakıflar veya vakıf iktisadi işletmeleri de 42.madde kapsamına giren işler dolayısıyla yapacakları ödemelerden belirtilen oranda gelir vergisi kesintisi yapmak zorundadırlar.

3.1.2.3.2.4. Kira Ödemelerinde Vergi Tevkifatı

Gelir Vergisi Kanunu'nun 94.maddesinin 1.fıkrasının 5.bendinde belirtildiği üzere, Gelir Vergisi Kanunu'nun 70.maddesinde yazılı mal ve hakların kiralınması karşılığında yapılan ödemelerden, 2009/14592 sayılı B.K.K. madde 185 ile 03.02.2009 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere %20 oranında gelir vergisi kesintisi yapılması gerekir.

Vakıflar ve vakıf iktisadi işletmeleri de, 70.madde kapsamında mal ve hakları kiralınmaları durumunda yapacakları ödemelerden gelir vergisi kesintisi yapmak zorundadırlar.

Kiralanan gayrimenkulün kiralayan kişi veya kurumun aktifine kayıtlı olması durumunda, kiralayan yapacağı ödemelerden gelir vergisi kesintisi yapmayacaktır. Kiralayan kişi veya kurumun düzenleyeceği faturaya karşılık, kiracı tarafından %18 oranında katma değer vergisi ödenecektir⁶⁷.

⁶⁷ Ali Karaarslan, "Dernekler ve Vakıflar İle Bunlara Ait İktisadi İşletmelerin Vergi Karşısındaki Durumu", **Yaklaşım Dergisi**, Sayı 101, (Mayıs 2001), s.24.

3.1.2.3.2.5. Çiftçilerden Satın Alınan Zirai Mahsuller ve Hizmetler İçin Yapılan Ödemelerde Vergi Tevkifatı

Gelir Vergisi Kanunu'nun 94.maddesinin 1.fikrasının 11.bendine göre; Çiftçilerden satın alınan ziraî mahsuller ve hizmetler için yapılan ödemelerden;

a) Hayvanlar ve bunların mahsulleri ile kara ve su avcılığı mahsulleri için,

i) Ticaret borsalarında tescil ettirilerek satın alınanlar için, 2009/14592 sayılı B.K.K. ile 03.02.2009 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere % 1,

ii) (i) alt bendi dışında kalanlar için 2009/14592 sayılı B.K.K. ile 03.02.2009 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere % 2,

b) Diğer ziraî mahsuller için,

i) Ticaret borsalarında tescil ettirilerek satın alınan zirai mahsuller için

2009/14592sayılı B.K.K. ile 03.02.2009 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere %2,

ii) (i) alt bendi dışında kalanlar için2009/14592 sayılı B.K.K. ile 03.02.2009 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere % 4,

c) Ziraî faaliyet kapsamında ifa edilen hizmetler için,

i) Orman idaresine veya orman idaresine karşı taahhütte bulunan kurumlara yapılan ormanların ağaçlandırılması, bakımı, kesimi, ürünlerin toplanması, taşınması ve benzeri hizmetler için 2009/14592 sayılı B.K.K. ile 03.02.2009 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere %2,

ii) Diğer hizmetler için 2009/14592 sayılı B.K.K. ile 03.02.2009 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere %4,

d) Çiftçilere yapılan doğrudan gelir desteği ve alternatif ürün ödemeleri için 2009/14592 sayılı B.K.K. ile 03.02.2009 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere % 0,

oranında gelir vergisi kesintisi yapılması gerekmektedir.

Vakıflar ve vakıf iktisadi işletmeleri de, çiftçilerden satın aldıkları zirai mahsuller veya hizmetler için bu madde kapsamında belirtilen oranlarda vergi kesintisi yapmak zorundadırlar.

3.1.2.3.2.6. Esnaf Muaflığından Yararlananlara Mal ve Hizmet Alımları Karşılığında Yapılan Ödemelerde Vergi Tevkifatı

Gelir Vergisi Kanunu'nun 94.maddesinin 1.fikrasının 13.bendi gereğince;

Esnaf muaflığından yararlananlara mal ve hizmet alımları karşılığında yapılan ödemelerden, 2009/14592 sayılı B.K.K. madde 1 ile 03.02.2009 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere;

a) 9.maddenin 1.fikrasının 6 numaralı bendinde yer alan emtia bedelleri veya bu emtianın imalinde ödenen hizmet bedelleri üzerinden %2,

b) Hurda mal alımları için %2,

c) Diğer mal alımları için %5,

d) Diğer hizmet alımları (a, b ve c alt bentleri hariç olmak üzere mal ve hizmet bedelinin ayrılamaması hali de bu kapsamdadır) için %10 oranında gelir vergisi kesintisi yapılması gerekir.

Vakıflar ve vakıf iktisadi işletmeleri de, esnaf muaflığından yararlananlardan mal ve hizmet alımları karşılığında yapacakları ödemelerden bu maddede belirtilen oranlarda gelir vergisi kesintisi yapmak zorundadırlar.

3.1.2.3.3. Vakıfların İktisadi İşletmelerinden Elde Ettikleri Kazançların Vakfa Aktarılmasında Vergi Tevkifatı Uygulaması

Gelir Vergisi Kanunu'nun 94.maddesinin 1.fikrasının 6.bendinin b-i alt bendine göre; tam mükellef kurumlar tarafından; tam mükellef gerçek kişilere, gelir ve kurumlar vergisi mükellefi olmayanlara bu vergilerden muaf olanlara dağıtılan,

75.maddenin 2.fıkrasının (1), (2) ve (3) numaralı bentlerinde yazılı kar paylarından (karın sermayeye eklenmesi kar dağıtımı sayılmaz) 2009/14592 sayılı B.K.K. madde 1/6 ile 03.02.2009 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere %15 oranında gelir vergisi tevkifatına tabi olduğu belirtilmiştir.

Vakıfların iktisadi işletmelerinden elde ettikleri kazançların bu madde kapsamında kar payı olup olmadığı konusunda tereddütler bulunmaktadır. Dolayısıyla vakıf iktisadi işletmelerinin elde ettiği kazançların vakfa aktarılması esnasında gelir vergisi tevkifatına tabi olup olmayacağı konusunda tartışmalar yaşanmaktadır. Nitekim Maliye Bakanlığında alınan görüşler ve Danıştay tarafından verilen kararlar neticesinde vakıf iktisadi işletmelerinden sağlanan kazançların vakfa aktarılması esnasında kar payı sayılıp sayılmayacağı dolayısıyla tevkifata tabi olup olmayacağı konusunda farklı iki durum ortaya çıkmıştır. Bu nedenle vakıflara ait iktisadi işletmelerin karlarını vakfa aktarmadan önce Maliye Bakanlığında özelge almaları yerinde olacaktır⁶⁸.

3.1.2.4. Muhtasar (Gelir Vergisi Stopaj) Beyanı, Verilme Zamanı ve Ödenmesi

Gelir Vergisi Kanunu'nun 98.maddesinde muhtasar beyannamenin verilme zamanı belirtilmiştir. Buna göre; 94.madde gereğince vergi tevkifatı yapmaya mecbur olanlar bir ay içinde yaptıkları ödemeler veya tahakkuk ettirdikleri karlar ve iratlar ile bunlardan tevkif ettikleri vergileri ertesi ayın yirmi üçüncü günü akşamına kadar, ödeme veya tahakkukun yapıldığı yerin bağlı olduğu vergi dairesine bildirmeye mecburdurlar. Yıllarında tahakkuk ettirilen mevduat faizlerinden kesilecek vergilerin bildirilmesi için bu süre bir ay uzatılır.

Aynı belediye hudutları içinde muhtelif yerlerde yapılan ödeme ve tahakkuklar ile bunlara ait vergilerin bir merkezden bildirilmesi caizdir.

Zirai ürün bedelleri üzerinden tevkifat yapanlar hariç olmak üzere, çalıştırdıkları hizmet erbabı sayısı 10 ve daha az olanlar, 94.maddeye göre yapacakları

⁶⁸ Mustafa Akıl, ‘‘Dernek ve Vakıfların İktisadi İşletmelerinden Elde Ettikleri Karlar GVK’ nun 75. Maddesi Uyarınca Kar Payı mıdır?’’, [Elektronik Versiyon] *E-Yaklaşım*, 2004, <http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/makaleler/2004064588.htm> (23 Mart 2011).

tevkifatla ilgili muhtasar beyannamelerini, bağılı buldukları vergi dairesine önceden bildirmek şartıyla her ay yerine Ocak, Nisan, Temmuz ve Ekim aylarının yirmi üçüncü akşamına kadar verebilirler.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 119.maddesinde, muhtasar beyannamenin ödeme zamanı belirtilmiştir. Bu maddeye göre; 94.madde gereğince yapılan vergi tevkifatının, vergi kesenler tarafından beyanname verecekleri ayın yirmi altıncı günü akşamına kadar bağılı buldukları vergi dairesine ödemeleri gerekmektedir.

Vakıflar ve vakıf iktisadi işletmeleri, 94.madde kapsamında yapacakları vergi tevkifatlarını beyannamenin aylık olarak verilmesi durumunda takip eden ayın 23.günü akşamına kadar, üç aylık olarak verilmesi durumunda ise takip eden ayın 26.günü akşamına kadar bağılı oldukları vergi dairesine muhtasar beyanname ile bildirmek zorundadırlar. Muhtasar beyanname dolayısıyla tahakkuk eden vergiler aynı ayın 26.günü akşamına kadar bağılı olunan vergi dairesine ödenmek zorundadır.

376 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği⁶⁹ ile ticari, zirai ve mesleki faaliyetlerinden dolayı gerçek usulde vergilendirilen Gelir Vergisi mükellefleri ile Kurumlar Vergisi mükelleflerine hiçbir hadle sınırlı olmaksızın Muhtasar ve Katma Değer Vergisi Beyannamelerini elektronik ortamda gönderme zorunluluğu getirilmiştir.

Vakıflar tüzel kişilikleri itibariyle Gelir vergisi ya da Kurumlar Vergisi mükellefi olmadıklarından muhtasar beyannamelerini elektronik ortamda göndermek zorunlulukları bulunmamakla beraber istemeleri halinde muhtasar beyannamelerini elektronik ortamda gönderebilirler. Vakıf iktisadi işletmeleri açısından durum farklıdır. Vakıf iktisadi işletmeleri ticari faaliyetlerinden dolayı Kurumlar Vergisi mükellefi olduklarından muhtasar beyannamelerini de elektronik ortamda göndermek zorundadırlar.

⁶⁹ 18.10.2007 tarihli ve 26674 sayılı Resmi Gazete' de yayımlanmıştır.

3.1.3. Vakıfların Vergi Usul Kanunu Açısından Değerlendirilmesi

Vakıfların ve vakıfların sahip olduğu iktisadi işletmelerin, diğer işletmeler gibi 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nda⁷⁰ belirtilmiş olan bazı ödevleri ve yükümlülükleri yerine getirme zorunlulukları vardır. Bu yönüyle vakıfların ve iktisadi işletmelerinin diğer işletmelerden bir farkı bulunmamaktadır.

Vergi Usul Kanunu'nda belirtilmiş olan bu yükümlükler aşağıda ele alınmıştır.

3.1.3.1. Vakıfların Bildirim İle İlgili Yükümlülükleri

Vergi Usul Kanununun değişik maddelerinde mükelleflere işe başlama, adres, iş ve işyeri ile ilgili değişikliklerin, işi bırakmanın, bina ve arazi değişikliklerinin belirtilen süreler içerisinde Vergi Dairesine yazılı olarak bildirilmesi yükümlülüğü getirilmiştir.

Vakıfların kendilerinin gelir, kurumlar, geçici vergi ve katma değer vergisi açısından mükellefiyetleri bulunmamaktadır.

Vakıfların tüzel kişilikleri itibariyle yaptıkları ödemelerden (ücret, kira, serbest meslek ödemeleri vs. gibi) kestikleri gelir vergisi kesintilerini muhtasar beyanname ile beyan etme zorunlulukları nedeniyle vergi dairesine mükellefiyet tesis ettirmeleri gerekmektedir. Mükellefiyet ile ilgili bildirim zamanında yapılması gerekmektedir⁷¹.

Vakıfların sahip oldukları iktisadi işletmelerin, muhtasar beyanname verme yükümlülüğü ile beraber katma değer vergisi geçici vergi ve kurumlar vergisi beyanname verme yükümlülükleri de bulunmaktadır.

Vergi Usul Kanununun 153.maddesi işe başlamayı bildirme hükmünü düzenlemiştir. Bu maddeye göre; aşağıda yazılı mükelleflerden işe başlayanlar keyfiyeti vergi dairesine bildirmeye mecburdurlar:

1. Vergiye tabi ticaret ve sanat erbabı;
2. Serbest meslek erbabı;

⁷⁰ 10.01.1961 tarihli ve 10703 sayılı Resmi Gazete' de yayımlanmıştır.

⁷¹ Özkan, *age.*, s.608.

3. Kurumlar vergisi mükellefleri;

4. Kollektif ve adi şirket ortaklarıyla komandit şirketlerin komandite ortakları.

Ticaret sicil memurlukları, kurumlar vergisi mükellefi olup da Türk Ticaret Kanunu'nun 30.maddesi uyarınca tescil için başvuran mükelleflerin başvuru evraklarının bir suretini ilgili vergi dairesine göndermekle sorumlu tutulmuştur. Ticaret sicil memurluklarının bu şekilde vergi dairesine yaptıkları bildirim ile mükelleflerin işe başlamayı bildirim yükümlülükleri yerine getirilmiş olur. Ticaret sicil memurluğunun bildirim yükümlülüğünü zamanında yerine getirmemesi durumunda ticaret sicil memurları hakkında işe başlamanın zamanında bildirilmemesine ilişkin usulsüzlük cezası uygulanır.

Vakıfların kendilerinin tüzel kişilikleri itibariyle Kurumlar Vergisi mükellefiyetlerinin bulunmaması nedeniyle işe başlamayı bildirme gibi bir zorunlulukları yoktur. Ancak vakfa bağlı bir iktisadi işletmenin varlığı halinde işe başlama bildirim yapılması gerekmektedir. Bu durumda işe başlama bildiriminin, Vergi Usul Kanunu'nun 168.maddesinde belirtildiği üzere, Ticaret Sicil Memurlukları tarafından işe başlama tarihinden itibaren on gün içerisinde Vergi dairesine bildirilmesi gerekmektedir.

Vakıfların, ücretli işçi çalıştırmamaları, işyerine veya eklentilerine kira ödememeleri ve iktisadi işletme oluşturmayan bir faaliyette bulunmamaları halinde vergi dairesine herhangi bir yazılı bildirimde bulunmalarına gerek yoktur. Başka bir ifadeyle vakıfların mükellef ya da sorumlu sıfatıyla vergilendirmeye ilişkin bir yükümlülüğünün bulunmaması durumunda bildirim yükümlülüğü de söz konusu olmayacaktır⁷².

Vakıflar veya kendilerine bağlı iktisadi işletmeler, sonradan meydana gelen değişiklikleri vergi dairesine yazılı olarak bildirmek zorundadır. Vergi Usul Kanunu'nun 157, 158 ve 159. maddelerinde belirtildiği üzere işyeri ve ikametgah adreslerinde meydana gelen değişiklikler, mükellefiyet şeklinde veya işyerinde sayısında meydana gelen değişiklikler, vergiye tabi olmayı gerektiren ya da

⁷² Özkan, *age.*,s.609.

mükellefiyetten muaflığa geçmeyi gerektiren durumların ortaya çıkması halinde bu hususların, Vergi Usul Kanununun 168.maddesinde belirtildiği üzere olayın vuku bulduğu tarihten itibaren bir aylık süre içerisinde vergi dairesine yazılı olarak bildirilmesi gerekmektedir.

Vergi Usul Kanunu'nun 160.maddesine göre işi bırakmanın vergi dairesine bildirilmesi gerekmektedir. Vakıfların ve iktisadi işletmelerinin vergiye tabi olmayı gerektiren işlemlerinin son bulması veya vakıf iktisadi işletmesinin faaliyetinin son bulması durumunda yine bu hususların da vergi dairesine yazılı olarak bildirilmesi gerekmektedir. Vakıflar, faaliyetlerinin son bulması halinde, olayın vuku bulduğu tarihten itibaren Vergi Usul Kanunu'nun 168.maddesinde belirtildiği üzere bir ay içerisinde bu durumu vergi dairesine bildirmek zorundadırlar. Vergi Usul Kanunu'nun 162.maddesinde belirtildiği üzere tasfiye veya iflas durumunda, tasfiye memuru veya iflas idaresi tarafından bu durumun yine Vergi Usul Kanunu'nun 168.maddesinde yazılı süre dikkate alınarak bir ay içerisinde vergi dairesine yazılı olarak bildirilmesi gerekir.

Vergi Usul Kanunu'nun 166 ve 167. maddelerine göre, vakıflar ve vakfa bağlı iktisadi işletmeler, mevcutlarında bulunan bina ve arazilerde meydana gelen değişiklikleri, Vergi Usul Kanunu'nun 168.maddesine göre; yeni inşaatta inşaatın bitiği ve kısmen kullanılmaya başlanılmışsa her kısmın kullanılmaya başlandığı ve diğer değişikliklerde tadili gerektiren halin vuku bulduğu tarihten başlayarak iki ay içerisinde vergi dairesine yazılı olarak bildirmek zorundadır.

Vakıf veya vakıf iktisadi işletmeleri, belirtilen bu bildirimleri zamanında yerine getirmemeleri durumunda bir takım cezai işlemlerle karşı karşıya kalacaklardır.

Vakıf veya vakıf iktisadi işletmelerinde, Vergi Usul Kanunu'nun 352.maddesinde belirtildiği üzere işe başlamanın zamanında bildirilmemesi nedeniyle birinci derece usulsüzlük cezası kesilmesi gerekmektedir. Ancak vakıf iktisadi işletmelerinde, işe başlamanın şirket kuruluşu aşamasında zamanında bildirilmemesi nedeniyle kesilecek cezanın muhatabı Ticaret Sicil Memurluğu olacaktır.

Vakıf veya vakıf iktisadi işletmelerinde, işe başlamanın dışında kalan diğer bildirimlerin zamanında yapılmaması durumunda Vergi Usul Kanunu'nun 352.maddesine göre bu kez ikinci derece usulsüzlük cezası kesilecektir.

3.1.3.2. Vakıfların Defter Tutma Yükümlükleri

Vergi Usul Kanunu'nun 172.maddesinde kimlerin defter tutacağı hususu ile ilgili hüküm bulunmaktadır. Buna göre; aşağıda yazılı gerçek ve tüzel kişiler bu kanunun esaslarına göre defter tutmaya mecburdurlar:

1. Ticaret ve sanat erbabı,
2. Ticaret şirketleri,
3. İktisadi kamu müesseseleri,
4. Dernek ve vakıflara iktisadi işletmeler,
5. Serbest meslek erbabı,
6. Çiftçiler.

Vergi Usul Kanunu'nun aynı maddesinde, iktisadi kamu müesseseleri ile dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmelerin defter tutma bakımından tüccarların tabi olduğu hükümlere tabi oldukları belirtilmiştir.

Vergi Usul Kanunu'nun 172.maddesinde, defter tutmaya mecbur olan gerçek ve tüzel kişiler arasında vakıflar sayılmamış, sadece dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmelere yer verilmiştir.

Vakıfların defter tutmasına yönelik hükümlere, Vakıflar Kanunu ile Vakıflar Yönetmeliğinde yer verilmiştir.

Vakıflar Kanununun 31.maddesinde, vakıfların muhasebe kayıtlarını Genel Müdürlükçe belirlenecek usul ve esaslar dahilinde tutmak zorunda oldukları ve tutulacak defter ve kayıtlarla ilgili usul ve esasların yönetmelikle düzenleneceği ifade edilmiştir.

Defterlerini bilanço esasına göre tutmak zorunda olan, Türk Medeni Kanununa Göre Kurulmuş Vakıflar ile Mülhak, Cemaat ve Esnaf vakıflarının, Vakıflar Yönetmeliğinin 50. maddesinin 1.fıkrası gereğince muhasebe kayıtlarını, Vakıflar Genel Müdürlüğü'nün resmi internet sitesinde yayımlanacak Vakıflar Tek Düzen Hesap Planına uygun bir şekilde tutmaları, bilanço ve gelir-gider tablolarını da bu plan ekindeki örnek tablolara göre düzenlemeleri gerekmektedir.

Hangi vakıfların bilanço esasına tabi olduğu ise yine Vakıflar Yönetmeliğinin 50. maddesinde belirtilmiştir. Buna göre; “Yıllık brüt geliri 4.1.1961 tarihli ve 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 177'inci maddesinin birinci fıkrasının (2) numaralı bendinde yer alan ve her yıl Maliye Bakanlığınca belirlenen tutarının (402 sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile 01.01.2011 tarihinden itibaren 70.000 TL'ni aşanlar) üzerinde bulunan vakıflar ile vergi muafiyeti, işletmesi, iştiraki, şube ve temsilciliği olan vakıfların bilanço esasına göre defter tutmaları zorunludur.” demek suretiyle belirtilmiştir.

Bilanço esasına göre defter tutmak zorunda olmayan vakıflar işletme esasına göre defter tutabilirler.

Vakıflar Yönetmeliği'nin 51.maddesinde vakıfların, bilanço ve işletme hesabı esasında hangi defterleri tutacaklarına yer verilmiştir.

İşletme hesabı esasında vakıfların tutacağı defterler;

- 1- İşletme defteri,
- 2- Karar defteri,
- 3- Bağış makbuzu kayıt defteri,

Bilanço esasında vakıfların tutacağı defterler;

- 1- Yevmiye defteri,
- 2- Defteri kebir (Büyük defter),

- 3- Envanter defteri,
- 4- Karar defteri,
- 5- Bağış makbuzu kayıt defteri,

Vergi Usul Kanunu'nun 220.maddesine göre, tutulacak defterlerin tasdik ettirilmesinin zorunlu olduğu belirtilmiştir. Buna göre; vakıflar tarafından tutulacak yevmiye defteri, envanter defteri, karar defteri ve işletme defterinin kullanılmaya başlamadan önce tasdik ettirilmesi zorunludur. Defteri kebir ve bağış makbuzu kayıt defterinin tasdikine ilişkin bir hüküm bulunmadığından bu defterlerin tasdiki zorunlu tutulmamıştır.

Vergi Usul Kanunu'nun 221. maddesinde tutulacak defterlerin ne zaman tasdik edileceği belirtilmiştir. Buna göre;

1. Öteden beri işe devam etmekte olanlar defterin kullanılacağı yıldan önce gelen son ayda,
2. Hesap dönemleri Maliye Bakanlığı tarafından tespit edilenler, defterin kullanılacağı hesap döneminden önce gelen son ayda,
3. Yeniden işe başlayanlar, sınıf değiştirenler ve yeni bir mükellefiyete girenler işe başlama, sınıf değiştirme ve yeni mükellefiyete girme tarihinden önce; vergi muafiyeti kalkanlar, muafliktan çıkma tarihinden başlayarak on gün içinde,
4. Tasdike tabi defterlerin dolması dolayısıyla veya sair sebeplerle yıl içinde yeni defter kullanmaya mecbur olanlar bunları kullanmaya başlamadan önce

Vergi Usul Kanunu'nun 223.maddesine göre; defterler, iş yerinin, iş yeri olmayanlar için ikametgahının bulunduğu yerdeki noter veya noterlik görevini ifa ile mükellef olanlar, menkul kıymetler ve kambiyo borsasındaki acenteler için borsa komiserliği tarafından tasdik olunur. Defterler anonim ve limited şirketlerin kuruluşu aşamasında, şirket merkezinin bulunduğu yer ticaret sicili memuru veya noter tarafından tasdik edilir.

Vakıfların da tutmak zorunda oldukları defterleri, kullanmaya başlamadan önce notere tasdik ettirmeleri gerekmektedir.

Vergi Usul Kanunu'na göre tutulması gereken defterlerin kapanış tasdikinin yapılması zorunlu tutulmamış ve bu yönde bir hükme yer verilmemiştir. Ancak, tutulması gereken defterlerin kapanış tasdikinin yapılması söz konusu defterlerin hukuki uyumsuzluklarda delil niteliği taşıması açısından yararlı olacaktır.

3.1.3.3. Vakıflarca Kullanılacak Belgeler

Vakıfların kendileri tüzel kişilikleri itibariyle kazançlarından dolayı vergi mükellefi olmadıklarından, Vergi Usul Kanunu'na göre bastırılması ve kullanılması zorunlu olan belgeleri kullanmak zorunda değildirler. Ancak, vakıflar faaliyetleri sırasında gelir veya kurumlar vergisi mükellefi olanların yanı sıra mükellef olmayanlarla, basit usulde vergilendirilenlerle ya da çeşitli resmi kurumlarla iş ilişkisi içinde olabilirler. Bu ilişkisi sırasında gerçekleşen işlemlerin belgelendirilmesi hem vakıflar açısından hem karşı taraf açısından sorun olabilmektedir. Bu nedenle vakıfların zorunlu olmamakla beraber, Vergi Usul Kanunu hükümleri uyarınca kullanılması zorunlu olan belgeleri kullanabileceklerdir. Bu belgelerin matbaalardan bastırılması zorunluluğu bulunmamakla birlikte notere tasdik ettirilip kullanılabilir. Vakıflar, kendilerine yapılan bağış ve yardımları kullanacakları bağış ve yardım makbuzları ile belgelendireceklerdir. Bağış ve yardımların nakdi veya ayni olmasının makbuz kullanma açısından bir önemi bulunmamaktadır⁷³.

Vakıflar Yönetmeliğinin 52.maddesinde, vakıflar tarafından tutulması gereken defterler ile kullanılan bağış makbuzlarının, harcama belgeleri ve diğer belgelerin özel kanunlarla belirtilen süreler saklı kalmak üzere, ilgili buldukları mali yılı takip eden takvim yılından başlayarak 10yıl süreyle saklı tutmaları gerektiği belirtilmiştir. Vakıflar, kullanacakları bağış makbuzları ile gerekli görülen belgeleri Vakıflar genel Müdürlüğünden temin edeceklerdir.

⁷³ Özkan, age., s.616-617.

3.1.3.4. Vakıf İktisadi İşletmelerinin Kullanacağı Belgeler

Bütün vergi mükelleflerinin, aksine hüküm bulunmadıkça, tutulan defterlere kaydedilen üçüncü kişilerle ilgili gerçekleşen işlemlerini belgelendirme zorunlulukları bulunmaktadır. Vakfa bağlı iktisadi işletmeler de Kurumlar Vergisi mükellefi olmaları nedeniyle Vergi Usul Kanununda belirtilen belgeleri bastırıp kullanmak zorundadırlar. Bunun yanında, vakıf iktisadi işletmeleri envanter kayıtlarını, amortisman kayıtlarını ve diğer birtakım iç işlemlerini belgelendirmek durumundadırlar⁷⁴.

Vergi Usul Kanunu'nun Üçüncü Kısımında yer alan "Vesikalar" başlıklı bölümde (227-242. maddeler arası) belirtilmiş olan ve kullanımını belli şekil ve şartlara bağlanmış olan belgeler sayılmıştır. Bu belgeler;

- 1- Fatura ve sevk irsaliyesi,
- 2- Fatura yerine geçen belgeler (Perakende satış belgeleri, gider pusulası, müstahsil makbuzu, döviz alım ve satım belgesi),
- 3- Serbest meslek makbuzları,
- 4- Ücret bordroları ve bordro yerine geçen belgeler,
- 5- Diğer evrak ve vesikalar (Taşıma irsaliyesi, yolcu listeleri, günlük müşteri listeleri, adisyon),

olarak ayrıma tabi tutulmuştur.

Maliye Bakanlığı, Vergi Usul Kanununun 257.maddesi ile verilen yetkiyi kullanarak bu belgelerden bir kısmının basım, dağıtım ve kullanımını bazı esaslara bağlamıştır.159 ve 164 seri numaralı Vergi Usul Kanunu genel tebliğleri ile faturalar, müstahsil makbuzları, serbest meslek makbuzları, gider pusulaları, perakende satış belgeleri (yazarkasa fişleri hariç), sevk irsaliyeleri, taşıma irsaliyeleri, yolcu listeleri ve günlük müşteri listelerinin noter tasdikli olarak kullanım zorunluluğu getirilmiştir.164 seri numaralı Genel Tebliğde, noter tasdikli olarak kullanılacak bu belgelerin,

⁷⁴ Özkan, age.,s.618.

Maliye Bakanlığınca bastırılmış veya “Vergi Usul Kanunu Uyarınca Vergi Mükellefleri Tarafından Kullanılan Belgelerin Basım ve Dağıtım Hakkında Yönetmelik” hükümleri uyarınca anlaşmalı matbaalara bastırılıp kullanılabilceği belirtilmiştir. Vakfa ait veya bağılı iktisadi işletmelerin, bu belgeleri notere ya da anlaşmalı matbaalara bastırarak kullanmaları gerekmektedir. Belgelerin tasdik edilmemesi durumunda bu belgeler hiç kullanılmamış sayılacaktır⁷⁵.

3.1.4. Vakıfların Katma Değer Vergisi Kanunu Açısından Değerlendirilmesi

Katma Değer Vergisi, yapısı itibariyle, indirim mekanizmasına dayanmakta, verginin ödeyicisi (yüklenicisi) ile mükellefi farklı olabilmektedir. Bu yapısı nedeniyle, katma değer vergisi, istisnaları sınırlı olan bir vergidir. Katma değer vergisi mükellefi, mal ve hizmet tedariki nedeniyle ödediği vergiyi (maliyet KDV), mal teslimleri ve hizmet ifaları nedeniyle tahsil ettiği vergiden (hesaplanan KDV) indirerek yani mahsup ederek aradaki farkı, bağılı olduğu vergi dairesine beyan ederek yasal sürede ödeyen gerçek ve tüzel kişilerdir. Perakende safhasında mal ve hizmet satın alanlar yani nihai tüketici olanlar ise katma değere vergisi ödeyicisi (yüklenicisi) oldukları halde, bu verginin mükellefi değildirler. Vakıflar, tüzel kişilikler itibariyle ya da kendilerine ait veya bağılı bir iktisadi işletme niteliği taşımayan faaliyetleri nedeniyle katma değer vergisi mükellefi değildirler ama katma değer vergisi ödeyicisidirler⁷⁶.

3.1.4.1. Katma Değer Vergisinin Konusu

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun⁷⁷ 1.maddesinde katma değer vergisinin konusunu teşkil eden işlemler sayılmıştır. Buna göre, Türkiye’de yapılan aşağıdaki işlemler katma değer vergisine tabidir:

1. Ticari, sınaî, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetler,

2. Her türlü mal ve hizmet ithalatı,

⁷⁵ Özkan, **age.**, s.619.

⁷⁶ Karaarslan, **agm.**, s.20.

⁷⁷ 02.11.1984 tarihli 18563 sayılı Resmi Gazete’ de yayımlanmıştır.

3. Diğer faaliyetlerden doğan teslim ve hizmetler:

a) Posta, telefon, telgraf, teleks ve bunlara benzer hizmetler ile radyo ve televizyon hizmetleri,

b) Her türlü şans ve talih oyunlarının tertiplenmesi ve oynanması;

c) Profesyonel sanatçıların yer aldığı gösteriler ve konserler ile profesyonel sporcuların katıldığı sportif faaliyetler, maçlar, yarışlar ve yarışmalar tertiplenmesi, gösterilmesi,

d) Müzayede mahallerinde ve gümrük depolarında yapılan satışlar ile 10.02.2005 tarihli ve 5300 sayılı Tarım Ürünleri Lisanslı Depoculuk Kanunu'na göre düzenlenen ürün senetlerinin, senedin temsil ettiği ürünü depodan çekecek olanlara teslimi,

e) Boru hattı ile ham petrol, gaz ve bunların ürünlerinin taşınmaları,

f) Gelir Vergisi Kanunu'nun 70.maddesinde belirtilen mal ve hakların kiralanması işlemleri,

g) Genel ve katma bütçeli idarelere, il özel idarelerine, belediyeler ve köyler ile bunların teşkil ettikleri birliklere, üniversitelere, dernek ve vakıflara, her türlü mesleki kuruluşlara ait veya tabi olan veyahut bunlar tarafından kurulan veya işletilen müesseseler ile döner sermayeli kuruluşların veya bunlara ait veya tabi diğer müesseselerin ticari, sınaî, zirai ve mesleki nitelikteki teslim ve hizmetleri,

h) Rekabet eşitsizliğini gidermek maksadıyla isteğe bağlı mükellefiyetler suretiyle vergilendirilecek teslim ve hizmetler.

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 1.maddesinin 3/g bendinde belirtildiği üzere; vakfa ait veya tabi olan, vakıf tarafından kurulan veya işletilen müesseselerin ticari, sınaî, zirai veya mesleki nitelikteki teslim ve hizmetleri katma değer vergisine tabidir. Bu şekilde, vakıf tarafından işletilen müesseselerin ticari, sınaî, zirai veya

mesleki nitelikte olan mal ve hizmet teslimleri nedeniyle katma değer vergisi hesaplanacaktır.

Vakfın tüzüğünde belirtilen gelirlerden üye aidatı, hibe, teberru gibi adlar altında toplanan bağışların mal teslimi veya bir hizmet karşılığı olarak gerçekleşmemesi durumunda elde edilen bu gelirler için ayrıca katma değer vergisi hesaplanmayacaktır. Bu bağlamda vakıfların kuruluş amaçlarına uygun teslim ve hizmetleri katma değer vergisi kapsamına girmemektedir⁷⁸.

11 Seri No.lu KDV Genel Tebliği'nin (E) bölümünde, KDV Kanunu'nun 1/3-g maddesinde sayılan belediyeler, il özel idareleri, genel ve katma bütçeli idareler, üniversiteler, dernek ve vakıflar, her türlü meslek kuruluşlarının iktisadi işletme niteliği taşımadıkları, bu kuruluş ve idarelerin sahibi buldukları gayrimenkulleri kiralama işlemlerinin KDV'ye tabi olmayacağı belirtilmiştir⁷⁹.

Vakıfların sahibi buldukları gayrimenkullerin kendisinin bir ticari işletme özelliği göstermesi veya gayrimenkulün vakıf tüzel kişiliğine değil de bunların iktisadi işletmelerinin aktifine kayıtlı olması halinde, bu gayrimenkullerin kiralanması işlemleri, Kanun'un 1/3-g maddesine göre KDV'ye tabi olacaktır⁸⁰.

3.1.4.2. Katma Değer Vergisinin Mükellefi

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 8.maddesinin 1.fikrasında katma değer vergisinin mükellefleri sayılmıştır. Buna göre katma değer vergisinin mükellefi;

1. Mal teslimi ve hizmet ifası hallerinde bu işleri yapanlar,
2. İthalatta mal ve hizmet ithal edenler,
3. Transit taşımlarda gümrük veya geçiş işlemine muhatap olanlar,
4. PTT İşletme Genel Müdürlüğü ve radyo ve televizyon kurumları,

⁷⁸ A.Ercan Yıldırım ve Halil Söyler, "Dernek ve Vakıflar İle İktisadi İşletmelerinin Vergilendirilmesi", **Yaklaşım Dergisi**, Sayı.114 (Haziran 2002), s.208.

⁷⁹ Şükrü Kızılot, **Katma Değer Vergisi Kanunu ve Uygulaması (Açıklamalı ve İctihatlı)**, 5.Baskı, Ankara: Yaklaşım Yayıncılık, 2010, s.117.

⁸⁰ Sedat Ünalın, "Gelir ve Kurumlar Vergileri, KDV ve Belge Düzeni Açısından Kira Giderleri ve Muhasebeleştirilmesi", **Yaklaşım Dergisi**, Sayı.46, (Ekim 1996), s.16-20.

5. Her türlü şans ve talih oyunlarını tertip edenler,

6. Profesyonel sanatçıların yer aldığı gösteriler ve konserler ile profesyonel sporcuların katıldığı sportif faaliyetler, maçlar, yarışlar ve yarışmalar tertiplenmesi, gösterilmesi durumunda bunları tertipleyenler veya gösterenler,

7. Gelir Vergisi Kanunu'nun 70.maddesinde belirtilen mal ve hakları kiraya verenler,

8. İsteğe bağlı mükellefiyette talepte bulunanlardır.

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 8.maddesinin 2.fikrasında; vergiye tabi bir işlem söz konusu olmadığı veya katma değer vergisini fatura veya benzeri vesikalarda göstermeye hakkı bulunmadığı halde; düzenlediği bu tür vesikalarda katma değer vergisi gösterenlerin bu vergiyi ödemekle mükellef olduğu belirtilmiştir. Bu husus kanuna göre borçlu oldukları vergi tutarından daha yüksek bir meblağı gösteren mükellefler için de geçerlidir. Bu gibi sebeplerle fazla ödenen vergiler, Maliye Bakanlığının belirleyeceği usul ve esaslara göre ilgililere iade edilir.

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 1, 8 ve 40. maddelerine göre; vakıf, Kanun'un 1. maddesinde sayılan ticari, sınaî, zirai ve mesleki bir faaliyeti bulunuyorsa, vakfa bağlı bir iktisadi işletmenin oluştuğunun kabul edilmesi ve bu işletmenin KDV mükellefiyetinin tesis ettirilmesi gerekir. Bu durumda vakfa bağlı bu işletmenin her ay KDV beyannamesi vermesi gerekmektedir. Kanun kapsamına giren herhangi bir faaliyetinin bulunmaması halinde KDV mükellefiyeti tesis ettirmesi ve KDV beyannamesi vermesi zorunluluğu bulunmamaktadır⁸¹.

3.1.4.3. Katma Değer Vergisinin Beyanı

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 40.maddesine göre katma değer vergisi, bu kanunda aksine hüküm bulunmadıkça mükelleflerin yazılı beyanları üzerine tarh olunur. Bu kanunun 9.maddesinde belirtilen hallerde bu beyan, vergi kesintisi yapmakla sorumlu tutulanlar tarafından yapılır. Herhangi bir vergilendirme döneminde vergiye

⁸¹ Kızılot, *age.*, s.475.

tabi işlemleri bulunmayan mükellefler de beyanname vermek mecburiyetindedirler. İthalatta alınan katma değer vergisi, gümrük giriş beyannamesindeki beyan üzerine, gümrük giriş beyannamesi verilmeyen haller ve motorlu kara taşıtları ile Türkiye ile yabancı ülkeler arasında yapılan yük ve yolcu taşımaları ile transit taşımalara ait katma değer vergisi mükelleflerin yapacakları özel beyan üzerine tarh olunur. Bu fıkra hükmüne göre tarhiyata esas alınacak beyannamelerde, vergi matrahının unsurları ile vergi oranının açıkça gösterilmesi gereklidir. Maliye Bakanlığı, bu kanunun 17.maddesinin 1.fıkrasında sayılan kurum ve kuruluşlara sadece vergiye tabi işlemlerinin bulunduğu dönemler için beyanname verdirmeye, beyanname yerine kaim olmak üzere işleme esas olan belgeleri kabul etmeye, bu mükelleflere ait verginin beyan ve ödeme zamanı ile tahsiline ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkili kılınmıştır.

Vakıflar, Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 1.maddesinde belirtilen ve katma değer vergisinin konusuna giren işlemleri gerçekleştirmeleri durumunda katma değer vergisi beyannamesi vermek zorundadırlar. Yine vakfa ait veya tabi iktisadi işletmelerin ticari, sınai, zirai veya mesleki nitelikteki faaliyetleri nedeniyle katma değer vergisi beyannamesi vermeleri gerekmektedir.

3.1.4.4. Katma Değer Vergisi Beyannamesinin Verilme Zamanı

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 41.maddesinde katma değer vergisi beyannamesinin verilme zamanı belirtilmiştir. Buna göre; mükellefler ve vergi kesintisi yapmakla sorumlu tutulanlar katma değer vergisi beyannamelerini, vergilendirme dönemini takip eden ayın yirmi dördüncü günü akşamına ilgili vergi dairesine vermekle yükümlüdürler. Katma Değer Vergisi beyanının gümrük giriş beyannamesi veya özel beyanname ile yapılması gerektiği hallerde bu beyannameler vergi mükellefiyetinin başladığı anda ilgili gümrük idaresine verilir. İş bırakan mükellefin katma değer vergisi beyannamesi, işin bırakıldığı tarihi izleyen ayın yirmi dördüncü günü akşamına kadar verilir.

376 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği⁸² ile; ticari, zirai ve mesleki faaliyetlerinden dolayı gerçek usulde Gelir Vergisi mükellefleri ile Kurumlar Vergisi

⁸² 18.10.2007 tarih ve 26674 sayılı Resmi Gazete 'de yayımlanmıştır.

mükelleflerine hiçbir hadle sınırlı olmaksızın muhtasar ve Katma Değer Vergisi beyannamelerini elektronik ortamda gönderme zorunluluğu getirilmiştir.

Vakıflar, katma değer vergisinin mükellefi olmaları durumunda katma değer vergisi beyannamelerini, beyannamenin ait olduğu ayı takip eden ayın yirmi dördüncü günü sonuna kadar bağlı oldukları vergi dairesine elektronik ortamda göndermek zorundadırlar. Aynı şekilde vakfa ait veya tabi iktisadi işletmeler de, katma değer vergisi beyannamelerini, beyannamenin ait olduğu ayı takip eden ayın yirmi dördüncü günü sonuna kadar bağlı oldukları vergi dairesine elektronik ortamda internet üzerinden göndermek zorundadırlar.

3.1.4.5. Katma Değer Vergisinin Ödenmesi

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 46.maddesine göre, beyanname vermek mecburiyetinde olan mükellefler ile vergi kesmekle sorumlu tutulanlar, bir vergilendirme dönemine ait katma değer vergilerini beyanname verecekleri ayın yirmi altıncı günü akşamına kadar ödemeye mecburdurlar. İthalde alınan katma değer vergisi, gümrük vergisi ile birlikte ve aynı zamanda ödenir. Gümrük vergisine tabi olmayan ithalata ve ikametgahı, kanuni merkezi ve iş merkezi yurt dışında bulunanlar tarafından motorlu kara taşıtlarıyla Türkiye ile yabancı ülkeler arasında yapılan taşımacılık ile transit taşımacılığa ait katma değer vergisi, bu işlemlere ait özel beyannamelerin verilme süresi içinde ödenir. Beyanname vermek mecburiyetinde olmayan mükelleflerin katma değer vergisi, tarh süresi içinde ödenir. Götürü usulde vergilendirilen mükelleflerin katma değer vergisi, Gelir Vergisi Kanunu'nun götürü vergilendirmeye ilişkin usul ve esasları ile vergilendirme dönemine ait hükümleri çerçevesinde tarh ve tahakkuk ettirilerek, götürü gelir vergisinin ödeme süreleri içinde ödenir. Maliye ve Gümrük Bakanlığı, işlemin mahiyetini göz önünde tutarak katma değer vergisinin işlemten önce ödenmiş olması şartını koymaya yetkili kılınmıştır.

Vakıflar, katma değer vergisinin konusuna giren işlemlerden dolayı vergi mükellefi olmaları durumunda katma değer vergisi beyannamesini her ayın yirmi dördüncü günü sonuna kadar internet ortamında bağlı oldukları vergi dairesine vermekle yükümlüdürler. Bununla beraber beyannameden dolayı ortaya çıkan katma

değer vergisini ve beyannameye ait damga vergisini aynı ayın yirmi altıncı akşamına kadar ödemek zorundadırlar.

3.1.4.6. Katma Değer Vergisi Kanununda Vakıflar İle İlgili Muafiyet ve İstisnalar

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun "İthalat İstisnası" başlıklı 16.maddesi ile "Sosyal ve Askeri Amaçlı İstisnalarla Diğer İstisnalar" başlıklı 17.maddesinde bazı kurum ve kuruluşlar için bazı istisnalar getirilmiştir.

3.1.4.6.1. İthalat İstisnası

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 16.maddesinde, 4458 sayılı Gümrük Kanunu'nun⁸³ 167.maddesinin 1. fıkrasının 7.bendinde sayılan ve gümrük vergisinden muaf olarak ithal edilen eşyanın katma değer vergisinden de istisna olduğu hükme bağlanmıştır. Söz konusu maddede, Bakanlar Kurulunca belirlenecek kişi, kurum ve kuruluşlar tarafından ticari gaye güdülmemek ve amacı doğrultusunda kullanılmak üzere ithal edilen eşyadan;

1. Eğitim, bilim ve kültürel amaçlı eşya ile bilimsel alet ve cihazlar,
2. Tıbbi teşhis, tedavi ve araştırma yapılmasına mahsus alet ve cihazlar,
3. Bilimsel araştırma amacına yönelik hayvanlar ile biyolojik veya kimyasal maddeler,
4. İnsan kaynaklı tedavi edici maddeler ile kan gruplama ve doku tipi ayırma belirteçleri,
5. İlaç özelliği olan ürünlerin kalite kontrolü amacına yönelik maddeler,
6. Ulusal araştırma geliştirme kurumları tarafından yürütülen veya desteklenen araştırma ve geliştirme faaliyetlerinde kullanılmak üzere ithal edilen eşya,

Gümrük vergisinden muaf tutulmuştur.

⁸³ 04.11.1999 tarihli 23866 sayılı Resmi Gazete 'de yayımlanmıştır.

Bu durumda Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıfların, gümrük vergisinden muaf tutulan bu eşyaları ithal etmeleri halinde ayrıca katma değer vergisi ödemeyeceklerdir⁸⁴.

3.1.4.6.2. Sosyal ve Askeri Amaçlı İstisnalarla Diğer İstisnalar

Bu istisnalar dört ana başlık altında toplanmıştır.

- 1- Kültür ve Eğitim Amacı Taşıyan İstisnalar
- 2- Sosyal Amaç Taşıyan İstisnalar
- 3- Askeri Amaç Taşıyan İstisnalar
- 4- Diğer İstisnalar

Söz konusu bu istisnalardan vakıflar ile ilgili olanlar; kültür ve eğitim amacı taşıyan istisnalar, sosyal amaç taşıyan istisnalar ve diğer istisnalardır.

3.1.4.6.2.1. Kültür ve Eğitim Amacı Taşıyan İstisnalar

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 17.maddesinin 1.fikrasına göre; genel ve katma bütçeli daireler, il özel idareleri, belediyeler, köyler, bunların teşkil ettikleri birlikler, üniversiteler, döner sermayeli kuruluşlar, kanunla kurulan kamu kurum ve kuruluşları, kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları, siyasi partiler ve sendikalar, kanunla kurulan veya tüzel kişiliğe haiz emekli ve yardım sandıkları, kamu menfaatine yararlı dernekler, tarımsal amaçlı kooperatifler ve Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıfların;

a) İlim, fen ve güzel sanatları, tarımı yaymak, ıslah ve teşvik etmek amacıyla yaptıkları teslim ve hizmetleri,

b) Tiyatro, konser salonu, kütüphane, sergi, okuma ve konferans salonları ile spor tesisleri işletmek veya yönetmek suretiyle ifa ettikleri kültür ve eğitim faaliyetlerine ilişkin teslim ve hizmetleri katma değer vergisinden istisna tutulmuştur.

⁸⁴ Özkan, age.,s.320.

Dernek, vakıf ve cemaatlerin özel okul işletmeciliği, Kanun'un 17/1-a maddesinde düzenlenen söz konusu istisna kapsamına girmemektedir. Dernek, vakıf ve cemaatlerin özel okul işletmeleri halinde, bu faaliyetleri kendilerine bağlı bir iktisadi işletme oluşturmaktadır. Bu iktisadi işletmelerin özel okul işletmeciliği faaliyeti ise Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 1/3-g maddesine göre KDV'ye tabi bulunmaktadır⁸⁵.

Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınmış bulunan bir vakfın, sebze tohumlarını ıslah ederek daha kaliteli ve verimli kılabilmek üzere yetiştirdiği fideleri üreticilere teslimi katma değer vergisine tabi olmayacaktır. Bunun gibi, Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan bir vakfın, işletilmesini üstlendiği tiyatro veya konser salonu ya da diğer kültür ve eğitim amacı taşıyan faaliyetleri dolayısıyla gerçekleştirdiği teslim ve hizmetler de katma değer vergisine konu olmayacaktır⁸⁶.

3.1.4.6.2.2. Sosyal Amaç Taşıyan İstisnalar

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 17.maddesinin 2.fikrasına göre; genel ve katma bütçeli daireler, il özel idareleri, belediyeler, köyler, bunların teşkil ettikleri birlikler, üniversiteler, döner sermayeli kuruluşlar, kanunla kurulan kamu kurum ve kuruluşları, kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları, siyasi partiler ve sendikalar, kanunla kurulan veya tüzel kişiliğe haiz emekli ve yardım sandıkları, kamu menfaatine yararlı dernekler, tarımsal amaçlı kooperatifler ve Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıfların;

a) Hastane, nekahethane, klinik, dispanser, prevantoryum, sanatoryum, kan bankası ve organ nakline mahsus bankalar, anıtlar, botanik ve zooloji bahçeleri, parklar ile veteriner, bakteriyoloji, seroloji ve distofajin laboratuvarları gibi kuruluşlar, öğrenci veya yetiştirme yurtları, yaşlı ve sakat bakım ve huzurevleri, parasız fukara aşevleri, düşkün evleri ve yetimhaneleri işletmek veya yönetmek suretiyle ifa ettikleri kuruluş amaçlarına uygun teslim ve hizmetleri ile bunlardan sağlık hizmeti sunanların teşhis ve tedaviye yönelik olarak birbirlerine yapacakları teslim ve hizmetler,

⁸⁵ Kızılot, *age.*, s.300-301.

⁸⁶ Özkan, *age.*,s.317-318

b) Birinci fıkrada sayılan kurum ve kuruluşlara bedelsiz olarak yapılan her türlü mal teslimi ve hizmet ifaları ile fakirlere yardım amacıyla gıda bankacılığı faaliyetinde bulunan dernek ve vakıflara Maliye Bakanlığınca belirlenen usul ve esaslar çerçevesinde bağışlanan gıda, temizlik, giyecek ve yakacak maddelerinin teslimi, katma değer vergisinden istisna tutulmuştur.

Bu hüküm gereğince, 17.maddede sayılan diğer kurum ve kuruluşların yanı sıra Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıfların anılan fıkrada sayılan türden faaliyetleri kapsamındaki mal ve hizmet teslimleri dolayısıyla ilgililerden mal ve hizmetin bedeli dışında ayrıca katma değer vergisi alınmayacaktır. Örneğin; Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan bir vakıf tarafından işletilen özel hastane, klinik veya maddede sayılan diğer tesislerde verilen hizmetlerden yararlananlardan alınan hizmet ücretinin dışında ayrıca KDV tahsil edilmeyecektir⁸⁷.

3.1.4.6.2.3. Diğer İstisnalar

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 17.maddesinin 4.fikrasının (d) bendine göre; iktisadi işletmelere dahil olmayan gayrimenkullerin kiralanması işlemleri ile Sağlık Bakanlığı'na bağlı hastane, klinik, dispanser, sanatoryum gibi kurum ve kuruluşların Gelir Vergisi Kanunu'nun 70.maddesinde belirtilen mal ve hakların kiralanması işlemlerinin katma değer vergisinden istisna olduğu belirtilmiştir.

Vakıfların iktisadi işletmeleri tarafından Gelir Vergisi Kanunu'nun 70. maddesinde belirtilen her türlü mal ve hakların kiralanması işlemi KDV'ye tabi iken, aynı kanunun 17/4-d bendine göre iktisadi işletmeye dahil olmayan gayrimenkullerin kiralanması işlemleri KDV'den istisna tutulmuştur. Ancak, bu istisna sadece gayrimenkuller için geçerli olup, vakıf tüzel kişiliği tarafından gayrimenkuller dışındaki diğer mal ve hakların kiralanması işlemleri KDV'ye tabi olacaktır⁸⁸.

⁸⁷ Özkan, **age.**, s.318-319.

⁸⁸ Mehmet Şahin ve Canan Öykü Dönmez, "Vakıf ve Derneklerin Vergilendirilmesi ve Denetimi", [Elektronik Versiyon] *E-Yaklaşım*, 2004, http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_frame.asp?file_name=2004104892.htm (20 Nisan 2011).

3.1.5. Vakıfların Diğer Vergi Kanunları Karşısındaki Durumu

3.1.5.1. Vakıfların Damga Vergisi Kanunu Açısından Değerlendirilmesi

3.1.5.1.1. Damga Vergisinin Konusu

488 sayılı Damga Vergisi Kanunu'nun⁸⁹ 1.maddesinde Damga Vergisinin konusu tanımlanmıştır. Buna göre, bu kanuna ekli (1) sayılı tabloda yazılı kağıtlar damga vergisine tabidir.

Bu kanundaki kağıtlar terimi, yazılıp imzalamak veya imza yerine geçen bir işaret konmak suretiyle düzenlenen ve herhangi bir hususu ispat etmek veya belli etmek için ibraz edilecek olan belgeler ile elektronik imza kullanılmak suretiyle manyetik ortamda ve elektronik veri şeklinde oluşturulan belgeleri ifade eder.

Yabancı memleketlerle Türkiye'deki yabancı elçilik ve konsolosluklarda düzenlenen kağıtlar, Türkiye'de resmi dairelere ibraz edildiği, üzerine devir veya ciro işlemleri yürütüldüğü veya herhangi bir suretle hükümlerinden faydalanıldığı takdirde vergiye tabi tutulur.

Damga Vergisi Kanunu'nun 2.maddesinde, vergiye tabi kağıtlar mahiyetinde bulunan veya onların yerini alan mektup ve şerhlerle, bu kağıtların hükümlerinin yenilenmesine, uzatılmasına, değiştirilmesine devrine veya bozulmasına ilişkin mektup ve şerhlerin de damga vergisine tabi olduğu belirtilmiştir.

3.1.5.1.2. Damga Vergisinin Mükellefi

Damga Vergisi Kanunu'nun 3.maddesinde damga vergisinin mükellefleri belirtilmiştir. Buna göre, damga vergisinin mükellefi kağıtları imza edenlerdir.

Resmi dairelerle kişiler arasındaki işlemlere ait kağıtların damga vergisini kişiler öder.

Yabancı memleketlerle Türkiye'deki yabancı elçilik ve konsolosluklarda düzenlenen kağıtların vergisini, Türkiye'de bu kağıtları resmi dairelere ibraz eden,

⁸⁹ 11.07.1964 tarihli ve 11751 sayılı Resmi Gazete' de yayımlanmıştır.

üzerlerinde devir veya ciro işlemleri yapanlar veya herhangi bir suretle hükümlerinden faydalananlar öderler. Ancak bunlardan ticari veya mütedavil kağıt mahiyetinde bulunanların vergisini, bunları en evvel satan veya kabul veya başka suretle kullanan kişiler öderler.

Vakıflar, Damga Vergisi Kanunu'nun 1.maddesinde belirtildiği üzere bu kanuna ekli (1) sayılı tabloda yazılı kağıtları düzenlenmeleri durumunda damga vergisinin mükellefi olmak zorundadırlar.

3.1.5.1.3. Damga Vergisinin Beyanı ve Ödenmesi

Damga Vergisi Kanunu'nun 10.maddesine göre; damga vergisi nispi veya maktu olarak alınır. Nispi vergide, kağıtların nevi ve mahiyetlerine göre, bu kağıtlarda yazılı belli para, maktu vergide kağıtların mahiyetleri esas alınır. Belli para terimi, kağıtların ihtiva ettiği veya bunlarda yazılı rakamların hasıl edeceği parayı ifade eder.

Damga Vergisi Kanunu'nun 14.maddesinde, kağıtların damga vergisinin, bu kanuna ekli (1) sayılı tabloda yazılı nispet ve miktarlarda alınacağı belirtilmiştir.

Damga Vergisi Kanunu'nun 15.maddesinde, damga vergisinin makbuz karşılığı, istihkaktan kesinti yapılması veya basılı damga konulması şekillerinden biriyle ödeneceği belirtilmiştir.

Damga Vergisi Kanunu'nun 21.maddesinde, basılı damga konulacak kağıtların vergisinin yüzde beş noksanı ile peşin olarak ödeneceği belirtilmiştir.

Damga Vergisi Kanunu'nun 22.maddesinde makbuz karşılığı ödenecek damga vergisinin ödeme zamanı belirtilmiştir. Buna göre; Maliye Bakanlığınca belirlenen mükellefler, kurum ve kuruluşlar tarafından bir ay içinde düzenlenen kağıtların vergisi, ertesi ayın yirminci (371 Sıra No.lu VUK tebliği⁹⁰ uyarınca yirmi üçüncü) günü akşamına kadar vergi dairesine bir beyanname ile bildirilir ve yirmi altıncı günü akşamına kadar ödenir. Bunun dışında kalan hallerde ise, kağıdın düzenlendiği tarihi

⁹⁰ 17.04.2007 tarihli ve 26496 sayılı Resmi Gazete 'de yayımlanmıştır.

izleyen on beş gün içinde vergi dairesine bir beyanname ile bildirilir ve yine on beş günlük süre içinde ödenir.

Damga Vergisi Kanunu'nun 23.maddesinde, genel bütçeli daireler dışında kalan ve istihkaktan kesinti yapmak durumunda bulunan daire ve müesseseler tarafından bir ay içinde kesilen damga vergisinin, ertesini ayın yirminci (371 Sıra No.lu VUK tebliği ile yirmi üçüncü) günü akşamına kadar ödemenin yapıldığı yer vergi dairesine bir beyanname ile bildirileceği ve yirmi altıncı günü akşamına kadar ödeneceği belirtilmiştir.

3.1.5.1.4. Damga Vergisi Kanununda Vakıflar İle ilgili Muafiyet ve İstisnalar

Damga Vergisi Kanunu'nda vakıflara herhangi bir istisna ve muafiyet tanınmamıştır. Dolayısıyla vakıfların, Damga Vergisi Kanunu'na ekli (1) sayılı tabloda yazılı kağıtları düzenlemeleri durumunda buna ait damga vergisini ödemeleri gerekecektir.

Damga Vergisi Kanunu'nun "İstisnalar" başlıklı 9.maddesinde; bu kanuna ekli (2) sayılı tabloda yazılı kağıtların damga vergisinden müstesna olduğu belirtilmiştir. Buna göre; Damga Vergisi Kanunu'na ekli (2) sayılı tablonun V. Bölümünün 19.fikrasında; Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıfların kuruluş işlemlerinde düzenlenen her türlü kağıtlarla, Türk Silahlı Kuvvetlerini (Jandarma Genel Komutanlığı dahil) güçlendirmek amacıyla kurulmuş vakıfların her türlü işlemlerinde düzenlenen kağıtların damga vergisinden istisna olduğu belirtilmiştir.

Bakanlar Kurulunca, vakıflara ancak kurulduktan sonra vergi muafiyeti tanınabileceğinden, vakıfların kuruluş işlemlerinde düzenlenen her türlü kağıtlar ile ilgili bu istisnanın uygulama olanağı bulunmamaktadır⁹¹.

⁹¹ Karaarslan, **agm.**, s.39.

3.1.5.2. Vakıfların Harçlar Kanunu Açısından Değerlendirilmesi

492 sayılı Harçlar Kanunu'nun⁹² 1.maddesinde, bu kanuna göre alınacak harçlar belirtilmiştir. Bu Kanuna göre alınacak harçlar;

- 1) Yargı harçları,
 - 2) Noter harçları,
 - 3) Vergi yargısı harçları,
 - 4) Tapu ve kadastro harçları,
 - 5) Konsolosluk harçları,
 - 6) Pasaport, ikamet tezkeresi, vize ve Dışişleri Bakanlığı tasdik harçları,
 - 7) Gemi ve liman harçları,
 - 8) İmtiyazname, ruhsatname ve diploma harçları
 - 9) Trafik harçları
- olarak sayılmıştır.

Harçlar Kanunu'nda belirtilmiş olan bu çok çeşitli harçlardan uygulamada vakıfları en çok ilgilendiren harçlar olan yargı harçları, noter harçları, vergi yargısı harçları ve tapu ve kadastro harçları üzerinde durulacaktır.

3.1.5.2.1. Vakıfların Yargı Harçları Açısından Değerlendirilmesi

3.1.5.2.1.1. Yargı Harcının Konusu

Harçlar Kanunu'nun 2.maddesine göre; yargı işlemlerinden bu kanuna bağlı (1) sayılı tarifede yazılı olanları, yargı harçlarına tabidir. Ceza mahkemelerinde şahsi hukuka ait hakların hüküm altına alınması halinde de, celse harçları hariç olmak üzere (1) sayılı tarifeye göre harç alınır.

⁹² 17.07.1964 tarihli ve 11756 sayılı Resmi Gazete' de yayımlanmıştır.

3.1.5.2.1.2. Yargı Harcının Mükellefi

Harçlar Kanunu'nun 11.maddesine göre; genel olarak yargı harçlarını davayı açan veya harca mevzu olan işlemin yapılmasını isteyen kişiler ödemekle mükelleftir. Vasinin hesabının görülmesi dolayısıyla alınacak harçlar, vesayet altındaki şahsa izafeten vasiden alınır. Herhangi bir istek olmaksızın resen yapılacak işlemlere ait harçlar, aksine hüküm yoksa lehine işlem yapılan kişilerden alınır.

3.1.5.2.1.3. Yargı Harcının Ödenmesi

Harçlar Kanunu'nun 15.maddesine göre; yargı harçları (1) sayılı tarifede yazılı işlemlerden değer ölçüsüne göre nispi esas üzerinden, işlemin nevi ve mahiyetine göre maktu esas üzerinden alınır.

Harçlar Kanunu'nun 25.maddesine göre; yargı harçları makbuz karşılığında ödenir.

Harçlar Kanunu'nun 26.maddesine göre; yargı harçları harca konu olan işlemleri yapan mahkeme veya daire tarafından alınır.

Harçlar Kanunu'nun 27.maddesine göre; (1) sayılı tarifede yazılı maktu harçlar ilgili bulunduğu işlemin yapılmasından önce peşin olarak ödenir. Mahiyetleri icabı işin sonunda hesap edilip alınması gerekenler, harç alacağının doğması tarihinden itibaren 15 gün içinde ödenir.

Harçlar Kanunu'nun 28.maddesinde; 1 sayılı tarifede yazılı nispi harçların ödeme zamanı belirtilmiştir. Buna göre; karar ve ilam harçlarının dörtte biri peşin, geri kalanı kararın verilmesinden itibaren iki ay içinde ödenir. Ölüm ve cismani zarar sebebiyle açılan maddi ve manevi tazminat davalarında peşin alınan harcın oranı yirmide bir olarak alınır. İcra takiplerinde tahsil harcı; alacağın ödenmesi sırasında, ödeme yapılmayan hallerde harç alacağının doğması tarihinden itibaren 15 gün içinde ödenir. (1) sayılı tarifenin (D) bölümünde yazılı depozito, defter tutma ve miras işlerine ait harçlar işin sonundan itibaren 15 gün içinde ödenir.

3.1.5.2.1.4. Vakıflar İle İlgili Yargı Harçlarında Muafiyet ve İstisnalar

Harçlar Kanunu'nun 13.maddesinde harçtan müstesna işlemler ve 14.maddesinde harçtan kimlerin muaf olduğu düzenlenmiştir. Söz konusu maddelerde vakıfların yargı harçlarından muaf ve istisna olduğuna dair herhangi bir hüküm bulunmamaktadır. Dolayısıyla vakıflar, yargı harcına konu işlemlerinden dolayı ortaya çıkacak yargı harçlarını ödeyeceklerdir.

3.1.5.2.2. Vakıfların Noter Harçları Açısından Değerlendirilmesi

3.1.5.2.2.1. Noter Harcının Konusu

Harçlar Kanunu'nun 38.maddesine göre; noter işlemlerinden bu kanuna bağlı (2) sayılı tarifede yazılı olanları noter harçlarına tabidir.

3.1.5.2.2.2. Noter Harcının Mükellefi

Harçlar Kanunu'nun 40.maddesine göre; noter harçlarını, harca mevzuu olan işlemin yapılmasını isteyen kişiler ödemekle mükelleftirler.

3.1.5.2.2.3. Noter Harcının Ödenmesi

Harçlar Kanunu'nun 41.maddesine göre; noter harçları (2) sayılı tarifede yazılı işlemlerden değer veya ağırlık ölçüsüne göre nispi, işlemin nevi ve mahiyetine göre maktu esas üzerinden alınır. Harçlar Kanunu'nun 45.maddesine göre; harçlara uygulanacak nispetler, (2) sayılı tarifede yazılı nispetlerdir. Harçlar Kanunu'nun 49.maddesine göre; noter harçları, ilgili işlemin hitamından önce peşin olarak alınır.

3.1.5.2.2.4. Vakıflar İle İlgili Noter Harcında Muafiyet ve İstisnalar

Harçlar Kanunu'nun 38.maddesinde; Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıfların kuruluş muameleleriyle bu vakıflara yapılacak bağışlamaların harca tabi tutulmayacağı belirtilmiştir.

Bakanlar Kurulunca, vakıflara ancak kurulduktan sonra vergi muafiyeti tanınabildiğinden, Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıfların kuruluş

muamelelerinin noter harcından istisna olması hükmünün uygulama olanağı bulunmamaktadır. Bir vakfa, Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınmasından sonra yapılacak bağışların noter işlemleri, noter harcından istisna tutulmuştur. Bunun dışında vakıflar, anılan Kanuna ekli ‘2’ sayılı tarifede yer alan noter işlemlerini yapmaları halinde noter harcını ödemek zorundadırlar⁹³.

3.1.5.2.3. Vakıfların Vergi Yargısı Harçları Açısından Değerlendirilmesi

3.1.5.2.3.1. Vergi Yargısı Harcının Konusu

Harçlar Kanunu’nun 52.maddesine göre; vergi yargısı işlemlerinden bu kanuna ekli (3) sayılı tarifede yazılı olanlar, vergi yargısı harçlarına tabidir.

3.1.5.2.3.2. Vergi Yargısı Harcının Mükellefi

Harçlar Kanunu’nun 53.maddesine göre; vergi yargısı harçları, harca mevzu olan işlemlerden dolayı Vergi Mahkemeleri, Bölge İdare Mahkemeleri ve Danıştay’a başvuranlar tarafından ödenir.

3.1.5.2.3.3. Vergi Yargısı Harcının Ödenmesi

Harçlar Kanunu’nun 54.maddesine göre; vergi yargısı harçları (3) sayılı tarifede yazılı işlemlerden değer ölçüsüne göre nispi esas üzerinden, işlemin nevi ve mahiyetine göre maktu esas üzerinden alınır. Harçlar Kanunu’nun 55.maddesine göre; vergi yargısı harçlarından ‘Başvurma harcı’ dava dilekçesi verilmesi sırasında makbuz karşılığında peşin olarak ödenir. Maktu harçlar ise, ihbarname esasına göre, ihbarnamenin tebliği tarihinden itibaren 1 ay içinde ilgili vergi dairesine ödenir.

3.1.5.2.3.4. Vakıflarla İle İlgili Vergi Yargısı Harcında Muafiyet ve İstisnalar

Vergi yargısı harçlarında vakıflar ile ilgili herhangi bir muafiyet ve istisna bulunmadığından, vakıflar Harçlar Kanunu’nun (3) sayılı tarifesinde yer alan vergi yargısı harçlarını ödeyeceklerdir.

⁹³ Karaarslan, **agm.**, s.40.

3.1.5.2.4. Vakıfların Tapu ve Kadastro Harçları Açısından Değerlendirilmesi

3.1.5.2.4.1. Tapu ve Kadastro Harcının Konusu

Harçlar Kanunu'nun 57.maddesine göre; tapu ve kadastro işlemlerinden bu kanuna bağlı (4) sayılı tarifede yazılı olanları, tapu ve kadastro harçlarına tabidir.

3.1.5.2.4.2. Tapu ve Kadastro Harcının Mükellefi

Harçlar Kanunu'nun 58.maddesine göre; tapu ve kadastro harçlarını kanuna ekli tarifede belirtilen kişiler; tarifede belirtilmeyen işlemlerde, taraflar aksini kararlaştırmamış ise, aşağıda yazılı kişiler ödemekle mükelleftir.

1) Mülkiyet ve mülkiyetten gayri ayni hakları iktisap edenler (İktisap eden kişiler birden fazla ise harçları hisseleri oranınca öderler.)

2) İpotek tesisinde ipoteği tesis edenler,

3) Kadastro işlerinde adlarına tescil yapılanlar,

4) Miras sebebiyle çıplak mülkiyetin mirasçı adına tescilinde, çıplak mülkiyet sahibi olanlar,

5) Rücülarda rücu eden taraf,

6) Bunlar dışında kalan işlemlerde lehine işlem yapılmış olanlar,

Tapu harcını öderler.

3.1.5.2.4.3. Tapu ve Kadastro Harcının Ödenmesi

Harçlar Kanunu'nun 60.maddesine göre; tapu ve kadastro harçları, (4) sayılı tarifede yazılı işlemlerden, işlemlerin nevi ve mahiyetine göre, değer esaslı üzerinden nispi veya maktu olarak alınır.

Harçlar Kanunu'nun 64.maddesine göre; tapu ve kadaastro harçları (4) sayılı tarifede yazılı nispetler üzerinden alınır. Muhtelif işlemler aynı zamanda yapılırsa her işlem ayrı ayrı harca tabidir. Şu kadar ki ifrazen yapılan taksimlerde bu fıkra hükmü uygulanmaz. Çıplak mülkiyet ve intifa haklarına ait harçların hesabında, kayıtlı değerin üçte biri çıplak mülkiyete, üçte ikisi de intifa hakkına ayrılır.

Harçlar Kanunu'nun 66.maddesine göre; tapu ve kadaastro harçları, makbuz karşılığında ödenir. Bunun şeklini belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkili kılınmıştır.

Harçlar Kanunu'nun 67.maddesine göre; tapu ve kadaastro harçları, işlemin yapıldığı yerin vergi dairesine ödenir. Maliye Bakanlığınca yetki verilmesi halinde ilgili kuruluşlar tarafından da tahsilat yapılabilir.

Maliye Bakanlığı, bu yetkisini kullanarak, tapu harçlarının tahsili konusunda tapu sicil müdürlüklerine yetki vermiş olup tapu harçları halen bu idarelere ödenmektedir⁹⁴.

Harçlar Kanunu'nun 68.maddesine göre; kadaastro ve tapulama harçları tahakkukundan itibaren (ihtilafı işlerde hükmün kesinleştiği tarihi takip eden aybaşından itibaren) bir sene içinde ödenir. İştirak halindeki mülkiyetlerde tahakkuk ettirilen harcın tamamı, diğer şeriklere rücu hakkı mahfuz kalmak şartıyla, o gayrimenkule fiilen zilyed bulunan şerikten ve birden ziyade şerik fiilen zilyed bulunuyorsa bunlardan herhangi birinden tahsil olunur. Ancak, kadaastro ve tapulaması yapılan gayrimenkul bu süre içinde tedavül ederse, harç yeni malik adına yapılacak tescilden önce ödenir.

3.1.5.2.4.4. Vakıflarla İlgili Tapu ve Kadaastro Harcında Muafiyet ve İstisnalar

Harçlar Kanunu'nun 59.maddesinde tapu ve kadaastro harçlarında, harçtan müstesna tutulan işlemler sayılmıştır. Buna göre; Harçlar Kanunu'nun 59.maddesinin (b) bendinde belirtildiği üzere, kamu menfaatlerine yaralı dernekler ile Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıfların iktisap edecekleri gayrimenkullerin ve sair

⁹⁴ Özkan, age.,s.344.

ayni hakların tescilleri ve şerhi gerektiren işlemleriyle bu dernek ve vakıflara ait tesislerin ve bu tesislerin sonradan iktisap edecekleri gayrimenkullerin ve sair ayni hakların tescilleri ve şerhi gerektiren işlemleri ve bunların terkinleri, harçtan istisna tutulmuştur. Dolayısıyla Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflar, bu işlemlerden dolayı tapu ve kadastro harcı ödemeyeceklerdir. Ayrıca 59.maddede sayılan istisnalara ilave olarak, özel kanunlarda yer alan muafiyet ve istisnalar ilişkin hükümler saklı tutulmuştur.

3.1.5.3. Vakıfların Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu Açısından Değerlendirilmesi

3.1.5.3.1. Motorlu Taşıtlar Vergisinin Konusu

Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu'nun⁹⁵ 1.maddesinde verginin konusu tanımlanmıştır. Buna göre; bu kanunun 5 ve 6'ncı maddelerinde yazılı tarifelerde yer alan; Karayolları Trafik Kanunu'na göre trafik şube veya bürolarına kayıt ve tescil edilmiş bulunan motorlu kara taşıtları, Ulaştırma Bakanlığı Sivil Havacılık Genel Müdürlüğü'ne kayıt ve tescil edilmiş olan uçak ve helikopterler motorlu taşıtlar vergisine tabidir.

3.1.5.3.2. Motorlu Taşıtlar Vergisinin Mükellefi

Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanununun 3.maddesinde; motorlu taşıtlar vergisinin mükellefi, trafik sicili ile Ulaştırma Bakanlığınca tutulan sivil hava vasıtaları sicilinde adlarına motorlu taşıt kayıt ve tescil edilmiş olan gerçek ve tüzel kişiler olarak belirtilmiştir.

3.1.5.3.3. Motorlu Taşıtlar Vergisinin Ödenmesi

Motorlu taşıtlar vergisi, Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu'nun 5. ve 6.maddelerinde belirtilen tarifelerde yer alan ölçü ve hadlere göre ödenir.

⁹⁵ 23.02.1963 tarihli ve 11342 sayılı Resmi Gazete' de yayımlanmıştır.

Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu'nun 9.maddesine göre; motorlu taşıtlar vergisi, taşıtların kayıt ve tescilinin yapıldığı yerin vergi dairesi tarafından her yıl Ocak ayının başında yıllık olarak tahakkuk ettirilmiş sayılır.

Yıl içinde bu kanunun 10.ve 11.maddeleri gereğince, vergi miktarlarında bir değişiklik olması halinde, bu değişikliğe göre ödenecek vergi; değişiklik eğer takvim yılının ilk altı ayı içinde yapılmış ise takip eden son altı aylık dönemin başında, son altı ay içinde yapılmış ise takip eden takvim yılı başında tahakkuk ettirilmiş sayılır. Tahakkuk ettirilen vergi, ayrıca mükellefe tebliğ edilmez ve vergi tahakkuk ettirilen günde tebliğ edilmiş sayılır. Tahakkuk ettirilmesi gereken motorlu taşıtlar vergisinin eksik tahakkuk ettirilmesi veya hiç tahakkuk ettirilmemesi halinde, bu vergi ilgili vergi dairesi tarafından ikmalen tarh edilir.

Maliye Bakanlığı, taşıtların kayıt ve tescilinin yapıldığı yerle sınırlı olmaksızın, motorlu taşıtlar vergisinin tarh, tahakkuk ve tahsil işlemlerini yürütecek vergi dairesini tespit etmeye yetkili kılınmıştır.

Motorlu taşıtlar vergisi, her yıl Ocak ve Temmuz aylarında iki eşit taksitte ödenir. Takvim yılının ilk altı ayında, taşıtın bünyesinde bir değişiklik olması veya verginin arttırılması veya azaltılması halinde ikinci taksit, yeni duruma göre ödenir.

(I), (II) ve (IV) sayılı tarifelerde yazılı taşıtlar için vergi taşıtların kayıt ve tescilinin yapıldığı yerin vergi dairesine veya Maliye Bakanlığı tarafından motorlu taşıtlar vergisi tahsiline yetki verilen banka veya özel finans kurumu şubelerine ödenir.

(I), (II) ve (IV) sayılı tarifelerde yazılı taşıtların, yıl içinde ilk defa kayıt ve tescillerinin yapılması halinde vergi, yıllık olarak tahakkuk eder. Tahakkuk eden verginin taksit süresi geçmiş olan kısmı kayıt ve tescilin yapıldığı tarihten itibaren bir ay içinde ödenir. İlk altı aylık dönem geçtikten sonra yapılacak kayıt ve tescil işlemlerinde, sadece ikinci altı aylık döneme ilişkin vergi tahakkuk eder ve ödenir.

Devir ve temlik sebebiyle Ocak ve Temmuz ayları içinde yapılacak kayıt ve tescil veya satış nedeniyle malik değişikliğinde vergi, bu değişikliğin yapılmasından önce ödenir.

3.1.5.3.4. Motorlu Taşıtlar Vergisinde Vakıflar İle İlgili Muafiyet ve İstisnalar

Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu'nun "İstisnalar" başlıklı 4.maddesinde vakıflarla ilgili herhangi bir düzenlemeye yer verilmemiştir. Dolayısıyla vakıflar, bu kanunun 5 ve 6'ncı maddelerinde yazılı tarifelerde yer alan motorlu taşıtları kendi adlarına tescil ettirdiklerinde bunlara ait motorlu taşıtlar vergisini ödemek zorundadırlar.

3.1.5.4. Vakıfların Taşıtların Alım Vergisi Açısından Değerlendirilmesi

Taşıtların Alım Vergisi, 29.07.1970 tarihinde kabul edilen 1318 sayılı Finansman Kanunu⁹⁶ ile yürürlüğe girmiştir.

3.1.5.4.1. Taşıtların Alım Vergisinin Konusu

Finansman Kanunu'nun 1.maddesinde taşıtların alım vergisinin konusu ve mükellefi düzenlenmiştir. Buna göre; bu kanunun 4,5 ve 6'ncı maddelerinde yazılı taşıtların;

a) Her ne şekilde olursa olsun iktisap edilmesi, (Mülkiyeti muhafaza kaydıyla veya sair akitlere göre iktisaplar dahil; ana bayi, bayi, bölge bayii, yetkili satıcı ve acentelerle, Maliye Bakanlığınca bu nitelikte oldukları tespit edilenlerin, yalnızca satmak üzere iktisap ettikleri plakasız taşıtlarla veraset yoluyla intikaller hariç),

b) Yurt dışında iktisap edilerek Türkiye'ye ithal edilmesi,

c) Vekâletname ile tasarruf hakkının devralınması,

Taşıtların alım vergisine tabidir.

3.1.5.4.2. Taşıtların Alım Vergisinin Mükellefi

Finansman Kanunu'nun yine 1.maddesinde taşıtların alım vergisinin mükellefi, bu kanunun 4,5 ve 6'ncı maddelerinde yazılı taşıtları, yukarıda belirtilen şekilde, iktisap

⁹⁶ 10.08.1970 tarihli ve 13575 sayılı Resmi Gazete' de yayımlanmıştır.

eden, yurt dışında iktisap ederek Türkiye'ye ithal eden veya bunların tasarruf hakkını devralan gerçek ve tüzel kişiler olarak belirtilmiştir.

3.1.5.4.3. Taşıt Alım Vergisinin Ödenmesi

Taşıt alım vergisi, 1318 sayılı Finansman Kanunu'nun, 4,5 ve 6.maddelerinde yer alan tarifelerdeki ölçü ve hadlere göre alınır.

Finansman Kanunu'nun 7.maddesine göre; taşıt alım vergisi, mükellefin, Maliye Bakanlığınca tespit edilecek esaslara göre, ilgili trafik, belediye, liman, gümrük idareleri, ana bayi, bayi, bölge bayii, yetkili satıcı, acentelerle Ulaştırma Bakanlığı Sivil Havacılık Genel Müdürlüğü ile noterlerce onaylanmış beyanname üzerine tarh olunur. Mükellefler vergiye ilişkin beyannamelerini iktisap, ithal ve devir işlemlerinin tamamlanmasından önce bu işlemlerin yapıldığı yer vergi dairesine vermek zorundadırlar.

Finansman Kanunu'nun 8.maddesine göre; taşıt alım vergisi, iktisap, ithal ve devir işlemlerinin ikmalinden önce beyannamenin verildiği yer vergi dairesine ödenir.

3.1.5.4.4. Taşıt Alım Vergisinde Vakıflar İle İlgili Muafiyet ve İstisnalar

Finansman Kanunu'nun "Muaflık ve İstisnalar" başlıklı 3.maddesinde vakıflara ilişkin herhangi bir düzenlemeye yer verilmemiştir. Bu nedenle vakıfların taşıt alım vergisinden muaflık ve istisna gibi bir durumları söz konusu olmadığından sahip oldukları taşıtlar için taşıt alım vergisi ödemek zorundadırlar.

3.1.5.5. Vakıfların Emlak Vergisi Kanunu Açısından Değerlendirilmesi

3.1.5.5.1. Emlak Vergisinin Konusu

1319 sayılı Emlak Vergisi Kanunu'nun⁹⁷ 1. ve 12.maddelerinde, Emlak Vergisi'nin konusu tanımlanmıştır. Buna göre, Türkiye sınırları içinde bulunan binalar bu kanun hükümlerine göre Bina Vergisi'ne tabidir. Türkiye sınırları içinde bulunan arazi ve arsalar bu kanun hükümlerine göre Arazi Vergisine tabidir. Belediye sınırları

⁹⁷ 11.08.1970 tarihli ve 13576 sayılı Resmi Gazete' de yayımlanmıştır.

içinde Belediyece parsellenmiş arazi arsa sayılır. Belediye sınırları içinde veya dışında bulunan parsellenmiş araziden hangilerinin bu kanuna göre arsa sayılacağı Bakanlar Kurulu Kararı ile belli edilir. Aksine hüküm olmadıkça bu kanunun diğer maddelerinde yer alan arazi tabiri arsaları da kapsar.

Emlak Vergisi Kanunu'nun 2.maddesine göre; bina tabiri, yapıldığı madde ne olursa olsun, gerek karada gerek su üzerindeki sabit inşaatın hepsini kapsar. Bu kanunun uygulanmasında Vergi Usul Kanununda yazılı mütemmimleri de bina ile birlikte nazara alınır. Yüzer havuzlar, sair yüzer yapılar, çadırlar ve nakil vasıtalarına takılıp çekilebilen seyyar evler ve benzerleri bina sayılmaz.

3.1.5.5.2. Emlak Vergisinin Mükellefi

Emlak Vergisi Kanunu'nun 3. ve 13.maddelerinde emlak vergisinin mükellefleri belirtilmiştir. Buna göre; bina ve arazi vergisini, bina veya arazinin maliki, varsa intifa hakkı sahibi, her ikisi de yoksa bina veya araziye malik gibi tasarruf edenler öder.

Bir binaya veya araziye paylı mülkiyet halinde malik olanlar, hisseleri oranında mükelleftirler. Elbirliği mülkiyette malikler vergiden müteselsilen sorumlu olurlar.

3.1.5.5.3. Emlak Vergisinin Matrahı, Nispeti, Tarh ve Tahakkuku

Emlak Vergisi Kanunu'nun 7.maddesine göre; bina vergisinin matrahı, binanın bu kanun hükümlerine göre tespit olunan vergi değeridir. Sabit istihsal tesisatına ait değerler vergi matrahına dahil edilmez.

Emlak Vergisi Kanunu'nun 17.maddesine göre; arazi vergisinin matrahı arazinin bu kanun hükümlerine göre tespit olunan vergi değeridir.

Emlak Vergisi Kanunu'nun 8.maddesinde; bina vergisinin oranı meskenlerde binde bir, diğer binalarda ise binde iki olarak belirlenmiştir.

Yeni inşa edilen bina veya binaların vergisi, arsasının veya arsa payının vergisinden az olamaz. Bu hüküm binaların inşalarının sona erdiği yılı takip eden bütçe yılından itibaren dört yıl uygulanır.

Emlak Vergisi Kanunu'nun 18.maddesine göre; arazi vergisinin oranı binde bir, arsalarda ise binde üç olarak belirlenmiştir.

Bina, arazi ve arsalar için belirlenen oranlar, 5216 sayılı Kanunu'nun uygulandığı büyük şehir belediye sınırları ve mücavir alanlar içinde %100 arttırılarak uygulanır. Bakanlar Kurulu, vergi oranlarını yarısına kadar indirmeye veya üç katına kadar arttırmaya yetkili kılınmıştır.

Emlak Vergisi Kanunu'nun 11. ve 21.maddelerinde, bina ve arazi vergilerinde tarh ve tahakkukun nasıl olacağı belirtilmiştir. Buna göre; bina ve arazi vergisi ilgili belediye tarafından,

a) Dört yılda bir defa olmak üzere takdir işlemlerinin yapıldığı yılı takip eden bütçe yılının Ocak ve Şubat aylarında,

b) 33.maddenin (1) ile (7) numaralı fıkralarında yazılı vergi değerini tadil eden sebeplerle bildirim verilmesi icap eden hallerde, vergi değerini tadil eden sebeplerin meydana geldiği bütçe yılını takip eden yılın ocak ayı içinde, vergi değerini tadil eden sebep yılın son üç ayı içinde meydana gelmiş ve bildirim, vergi değerini tadil eden sebebin meydana geldiği bütçe yılını takip eden yılda verilmiş ise bildirim verilmediği tarihte,

c) 33.maddenin (8) numaralı fıkrasında yazılı hallerde, takdir işlemlerinin yapıldığı bütçe yılını takip eden yılın Ocak ve Şubat aylarında,

29.maddeye göre hesaplanan vergi değeri esas alınarak tarh olunur. Bildirim posta ile gönderilmiş ise vergi, bildirim verme süresinin son gününü takip eden yedi gün içinde tarh olunur. Tarh olunan vergiler, tarh edilen tarihte tahakkuk etmiş sayılır ve mükellefe bir yazı ile bildirilir.

Yapılan tarh ve tahakkuku takip eden yıllarda, 29.maddeye göre tespit edilen vergi değeri üzerinden hesaplanan bina ve arazi vergisi, her bütçe yılının başından itibaren o yıl için tahakkuk etmiş sayılır.

Bir il veya ilçe hududu içerisinde birden fazla belediye olması halinde, belediye ve mücavir alan sınırları dışında bulunan bina veya araziye ait vergiyi tarha yetkili olacak belediye, ilgili valiler tarafından belirlenir.

Genel beyan dönemi veya vergi değerini tadil eden sebeplerin doğması halinde mükellefiyetin başlangıç yılını takip eden yıllarda, bu Kanunun 29.maddesinin üçüncü fıkrasına göre tespit edilen matrah üzerinden hesaplanan bina vergisi, her takvim yılının başından itibaren o yıl için tahakkuk etmiş sayılır.

3.1.5.5.4. Emlak Vergisinin Bildirimi

Emlak Vergisi Kanunu'nun 23.maddesinde, emlak vergisinin bildirim verme süreleri belirtilmiştir. Buna göre; bu kanunun 33'üncü maddesinde (8 numaralı fıkra hariç) yazılı vergi değerini tadil eden nedenlerin bulunması halinde (geçici ve daimi muafiyetten faydalanılması hali dahil) emlak vergisi bildirim verilmesi zorunludur. Devlete ait arazi için bildirim verilmez.

Bildirimler;

a) Yeni inşa edilen binalar için, inşaatın sona erdiği veya inşaatın sona ermesinden evvel kısmen kullanılmaya başlanmış ise her kısmın kullanılmasına başlandığı bütçe yılı içerisinde,

b) Bu Kanunun 33'üncü maddesinde (8 numaralı fıkra hariç) yazılı vergi değerini tadil eden sebeplerin doğması halinde, değişikliğin vuku bulduğu bütçe yılı içerisinde,

Emlakın bulunduğu yerdeki ilgili belediyeye verilir.

Yukarıdaki fıkralarda yazılı haller bütçe yılının son üç ayı içinde vuku bulduğu takdirde bildirim, olayın vuku bulduğu tarihten itibaren üç ay içinde verilir. Elbirliği

mülkiyetinde mükellefler müşterek imzalı bir bildirim verebilecekleri gibi, münferiden de bildirim verebilirler. Paylı mülkiyet halinde ise bildirim münferiden verilir.

Elbirliği mülkiyetinde münferiden bildirim verildiği takdirde, gayrimenkule ait vergi değeri üzerinden hissedarların adedine göre ayrı ayrı tarh ve tahakkuk yapılır. Bildirimlerin şekli ve kapsamı Maliye Bakanlığınca belirlenir.

Vakıflar, sahip oldukları bina, arsa ve araziler için Emlak Vergisi Kanunu'nda belirtilmiş süreler dahilinde taşınmazın bulunduğu yerin bağlı olduğu belediyeye emlak vergisi bildirimini yapmak zorundadırlar. Vakıflar, sahip oldukları bina, arsa ve araziler vergiden muaf olsa bile bu emlak vergisi bildirimini yapmak zorundadırlar.

3.1.5.5.5. Emlak Vergisinin Ödenmesi

Emlak Vergisi Kanununun 30.maddesinde emlak vergilerinin ödeme süreleri belirtilmiştir. Buna göre; emlak vergisi birinci taksiti, Mart, Nisan ve Mayıs aylarında, ikinci taksiti Kasım ayı içinde olmak üzere iki eşit taksitte ödenir. Maliye Bakanlığı ödeme aylarını, bölgelerin özelliklerine göre değiştirebilir.

Kanunlar veya diğer kamu düzeni koyan mevzuatla tasarrufu kısıtlanan bina, arsa ve arazinin vergisi, kısıtlamanın devam ettiği sürece 1/10 oranında tahsil olunur. 9 ve 19'uncu madde hükümleri saklıdır.

Kısıtlamanın kaldırılması halinde, kaldırılma tarihini takip eden bütçe yılından itibaren emlakın vergisi, tüm vergi değeri üzerinden ödenir.

Kısıtlamanın devam ettiği sürede tecil edilen verginin 9/10'u bina, arsa veya arazinin satılması, istimlaki veya hibe yoluyla ahara devir ve temlik halinde, tahsilat zamanaşımına uğramamış olanları muaccel hale gelir.

Kanunla ve diğer mevzuatla yapılan kısıtlamaların neler olduğu, süresi, tevsiki ve kısıtlama koyan kamu organlarının görevleri ve sorumlulukları Maliye Bakanlığınca, Milli Eğitim, İmar ve İskan ve İçişleri Bakanlıklarının mütalaaları alınarak hazırlanacak bir yönetmelikle tanzim olunur.

Devir ve ferağ yapılan bina ve arazinin, devir ve ferağın yapıldığı yıl ile geçmiş yıllara ait ödenmemiş Emlak Vergisinin ödenmesinden devreden ve devralan müteselsilen sorumlu tutulurlar. Devralanın mükellefe rücu hakkı saklıdır. Tapu daireleri devir ve ferağ işlemi, işlemin yapıldığı ayı takip eden ayın 15'inci günü akşamına kadar ilgili belediyelere bildirir.

3.1.5.5.6. Vakıflar İle İlgili Emlak Vergisi Kanununda Muafiyet ve İstisnalar

Emlak Vergisi Kanunu'nun 4.maddesinde binalarla ilgili muafiyetlere yer verilmiştir.

Emlak Vergisi Kanunu'nun 4.maddesinin 1.fıkrasının (a) bendinde, Özel bütçeli idarelere (mazbut vakıflar dahil), İl Özel İdarelerine, belediyelere, köy tüzel kişiliğine, kanunla kurulan üniversitelere ve devlete ait binaların emlak vergisinden muaf olduğu belirtilmiştir. Dolayısıyla mazbut vakıflar, sahibi oldukları binalar için emlak vergisi ödemeyeceklerdir.

Emlak Vergisi Kanunu'nun 4.maddesinin 1.fıkrasının (m) bendinde, Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflara ait binaların vakıf senedindeki amaca tahsis edilmek şartıyla emlak vergisinden muaf olduğu hükmü yer almaktadır.

Emlak Vergisi Kanunu'nun 4.maddesinin 1.fıkrasının (s) bendinde, Türk Silahlı Kuvvetlerini (Jandarma Genel Komutanlığı dahil) güçlendirmek amacıyla kurulmuş vakıflara ait binaların da emlak vergisinden muaf olduğu belirtilmiştir.

Emlak Vergisi Kanunu'nun 4.maddesinin 1.fıkrasının (f) bendinde, kazanç gayesi olmamak şartıyla işletilen hastane, dispanser, sağlık, rehabilitasyon, teşhis ve tedavi merkezleri, sanatoryum, prevantoryum, öğrenci yurtları, düşkünler evi, yetimhaneler, revirler, kreşler, kütüphaneler ve korunmaya muhtaç çocukları koruma birliklerine ait yurtlar ve işyerleri ile benzerleri emlak vergisinden muaf tutulmuştur. Vakıflar, bu türden işletmelere sahipler bunları ticari amaçla kullanmamak şartıyla emlak vergisinden muaf tutulmuşlardır. Örneğin; bir vakıf sahibi olduğu ve amacına

yönelik olarak kullandığı, ticari bir kazanç gütmediği sağlık binası için emlak vergisi ödemeyecektir.

Emlak Vergisi Kanunu'nun 14.maddesinde ise arazilerle ilgili muafiyetler yer verilmiştir.

Emlak Vergisi Kanunu'nun 14.maddesinin 1.fikrasının (f) bendinde, Türk Silahlı Kuvvetlerini (Jandarma Genel Komutanlığı dahil) güçlendirmek amacıyla kurulmuş vakıflara ait arazi ve arsalar emlak vergisinden muaf tutulmuştur.

Emlak Vergisi Kanunu'nun 14.maddesinin 1.fikrasının (g) bendinde belirtildiği üzere, belediye ve mücavir alan sınırları dışında bulunan araziler emlak vergisinden muafır. Bu muafiyetten yararlanılması için, bu arazi ve arsaların ticari, sınai ve turistik faaliyetlerde kullanılmaması gerekmektedir. Dolayısıyla vakıfların bu türden sahibi oldukları arazi ve arsalar için emlak vergisi ödenmeyecektir.

Vakıflar sahibi oldukları bina, arsa ve araziler için muafık ve istisnadan yararlınsalar bile emlak vergisi bildiriminde bulunacaklardır. Muafiyet ve istisna kapsamında bulunan bina, arsa ve araziler için verilen bildirimler nedeniyle herhangi bir vergi tahakkuk etmeyecektir. Muafiyet ve istisna dışında kalan bina, arsa ve araziler için tahakkuk ettirilecek vergiler ise vakıflar tarafından ödenmek zorundadır.

3.1.5.6. Vakıfların Belediye Gelirleri Kanunu Açısından Değerlendirilmesi

2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanunu'na⁹⁸ göre belediyeler, çeşitli vergi, harç ve harcamalara ilişkin katılma paylarından oluşan gelirleri toplamaktadırlar. Belediye Gelirleri Kanunu'nda tanımlanmış bu vergi, harç ve harcamalara ilişkin katılma payları şunlardır:

- 1) İlan ve Reklam Vergisi,
- 2) Eğlence Vergisi,
- 3) Akaryakıt Tüketim Vergisi,

⁹⁸ 29.05.1981 tarihli ve 17354 sayılı Resmi Gazete 'de yayımlanmıştır.

- 4) Haberleşme Vergisi,
- 5) Elektrik ve Havagazı Tüketim Vergisi,
- 6) Yangın Sigortası Vergisi,
- 7) Çevre Temizlik Vergisi,
- 8) Temizleme ve Aydınlatma Harcı,
- 9) Tatil Günlerinde Çalışma Ruhsat Harcı,
- 10) Kaynak Suları Harcı,
- 11) Tellallık Harcı,
- 12) Hayvan Kesimi Muayene ve Denetleme Harcı,
- 13) Ölçü ve Tartı Aletleri Muayene Harcı,
- 14) Bina İnşaat Harcı,
- 15) Kayıt ve Suret Harcı,
- 16) İmar İle İlgili Harçlar,
- 17) İşyeri Açma İzin Harcı,
- 18) Muayene, Ruhsat ve Rapor Harcı,
- 19) Sağlık Belgesi Harcı,
- 20) Esnaf Muaflığı Belgesi Harcı,
- 21) Yol Harcamalarına Katılma Payı,
- 22) Kanalizasyon Harcamalarına Katılma Payı,
- 23) Su Tesisleri Harcamalarına Katılma Payı.

Belediyeler yukarıda belirtildiği üzere birçok vergi, harç ve katılma payını gelir olarak tahsil etmektedir. Vakıflar açısından bu kadar çeşit vergi, harç ve katılma payları içerisinde uygulamada en çok karşılaşılan vergiler olan İlan ve Reklam Vergisi, Eğlence Vergisi, Çevre Temizlik Vergisi ve Bina İnşaat Harcı üzerinde durulacaktır.

3.1.5.6.1. Vakıfların İlan ve Reklam Vergisi Bakımından Değerlendirilmesi

3.1.5.6.1.1. İlan ve Reklam Vergisinin Konusu

Belediye Gelirleri Kanunu'nun 12.maddesinde ilan ve reklam vergisinin konusu belirtilmiştir. Buna göre; belediye sınırları ile mücavir alanları içinde yapılan her türlü ilan ve reklam, ilan ve reklam vergisine tabidir.

3.1.5.6.1.2. İlan ve Reklam Vergisinin Mükellefi ve Sorumlusu

Belediye Gelirleri Kanunu'nun 13.maddesine göre, ilan ve reklam vergisinin mükellefi, yurt dışından gönderilen ilan ve reklamlar dahil olmak üzere, ilan ve reklamı kendi adına yapan veya yaptıran gerçek veya tüzel kişilerdir.

İlan ve reklam işlerini mutad meslek olarak ifa edenler, başkaları adına yaptıkları ilan ve reklamlara ait vergileri mükellefler adına ilgili belediyeye yatırmaktan sorumlu tutulmuşlardır.

3.1.5.6.1.3. İlan ve Reklam Vergisinin Tarhı ve Ödenmesi

İlan ve reklam vergisi, Belediye Gelirleri Kanunu'nun 15.maddesinde belirtilmiş olan tarifeye göre alınır.

Belediye Gelirleri Kanunu'nun 16.maddesinde, ilan ve reklam vergisinin tarhı ve ödenmesine ilişkin hükümlere yer verilmiştir. Buna göre; vergiye tabi ilan ve reklamlarda, ilan ve reklam işinin mükellefçe yapılması halinde ilan veya reklam işinin yapılmasından önce mükellef tarafından, ilan ve reklam işinin bu işi mutad meslek olarak ifa edenler tarafından yapılması halinde ilan ve reklam işini yapanlarca ilan veya reklamın yapıldığı ayı takip eden ayın 20'nci günü akşamına kadar verilecek beyanname

üzerine, tarh ve tahakkuk ettirilir. Beyannameler vergi tarifesinin 1, 2, 3, 4, 5 ve 6'ncı bentlerinde yazılı ilan ve reklamlarda bunların yayınlandığı dağıtıldığı veya teşhir edildiği mahallin belediyesine verilir.

İlan ve reklam vergisi, beyanname verme süresi içinde ödenir. Belediye meclisleri vergi tarifesinin 1, 2 ve 4'üncü bentlerinde yazılı yıllık ilan ve reklamlara ait vergileri, yılı içinde, iki eşit taksitte almaya yetkilidirler.

İlan ve reklam vergisinin ödendiğinin belgelendirilmesi yönünden ilgili belediyeler gerekli usulleri ihdas edebilirler.

3.1.5.6.1.4. Vakıflar İle İlgili İlan ve Reklam Vergisinde Muafiyet ve İstisnalar

Belediye Gelirleri Kanunu'nun 14.maddesinde, ilan ve reklam vergisi ile ilgili olarak istisna ve muafıklara yer verilmiştir. Belediye Gelirleri Kanunu'nun 14.maddesinde sayılan istisna ve muafıklarda vakıflara ilişkin herhangi bir düzenlemeye yer verilmemiştir. Dolayısıyla vakıflar, Belediye Gelirleri Kanunu'nun 15.maddesinde yer alan tarifedeki işlemlerle ilgili olarak belirtilen tutarlar üzerinden ilan ve reklam vergisini ödeyeceklerdir.

3.1.5.6.2. Vakıfların Eğlence Vergisi Bakımından Değerlendirilmesi

3.1.5.6.2.1. Eğlence Vergisinin Konusu

Belediye Gelirleri Kanunu'nun 17.maddesinde, bu kanunun 21.maddesinde belirtilen biletle girilen yerler, müşterek bahisler, biletle girilmesi zorunlu olmayan ve belediye sınırları ile mücavir alanlar içinde yer alan eğlence işletmelerinin faaliyetlerinin eğlence vergisine tabi olduğu belirtilmiştir.

3.1.5.6.2.2. Eğlence Vergisinin Mükellefi

Belediye Gelirleri Kanunu'nun 18.maddesine göre, eğlence vergisinin mükellefi, eğlence yerlerini işleten gerçek veya tüzel kişilerdir.

3.1.5.6.2.3. Eğlence Vergisinin Ödenmesi

Eğlence vergisi, Belediye Gelirleri Kanunu'nun 21.maddesinde belirtilmiş olan nispet ve miktarlara göre alınır.

Belediye Gelirleri Kanunu'nun 22.maddesinde eğlence vergisinin ödenmesine ilişkin hükümler düzenlenmiştir. Buna göre; vergi biletle girilen yerlerde bilet bedellerine eklenmek suretiyle hesaplanır ve belediye tarafından özel damga konulması sırasında ödenir. Bu suretle alınan biletlerin kullanılmadan iadesi halinde peşin olarak ödenen vergi geri verilir. Genel ve Katma Bütçeli İdarelerle İl Özel İdareleri ve Köyler tarafından yürütülen spor müsabakaları, at yarışları ve benzeri faaliyetlerde bilet bedeli ile birlikte alınan vergi takip eden 20 gün içinde ilgili belediyeye ödenir.

Müşterek bahislerde her aya ait vergi o ayı takip eden ayın 20'nci günü akşamına kadar ilgili belediyeye bir beyanname ile bildirilir ve aynı sürede ödenir.

Biletle girilmesi zorunlu olmayan eğlence yerlerinde her aya ait vergi o ayı takip eden ayın 20'nci günü akşamına kadar ilgili belediyeye yatırılır.

3.1.5.6.2.4. Vakıflar İle İlgili Eğlence Vergisinde Muafiyet ve İstisnalar

Belediye Gelirleri Kanunu'nun 19.maddesinde, Eğlence Vergisi ile ilgili olarak istisna ve muafıklara yer verilmiştir. Belediye Gelirleri Kanunu'nun 19.maddesinde sayılan istisna ve muafıklarda vakıflara ilişkin herhangi bir düzenlemeye yer verilmemiştir. Dolayısıyla vakıflar, Belediye Gelirleri Kanunu'nun 19.maddesinde sayılanlar dışında eğlence faaliyetlerinde bulunması halinde buna ilişkin eğlence vergisini ilgili belediyeye süresi içinde ödemek zorundadırlar.

3.1.5.6.3. Vakıfların Çevre Temizlik Vergisi Açısından Değerlendirilmesi

3.1.5.6.3.1. Çevre Temizlik Vergisinin Konusu

Belediye Gelirleri Kanunu'nun 5035 Sayılı Kanun'un⁹⁹ 41.maddesiyle değişik mükerrer 44.maddesinde, belediye sınırları ve mücavir alanlar içinde bulunan ve

⁹⁹ 02.01.2004 tarihli ve 25334 sayılı Resmi Gazete' de yayımlanmıştır.

belediyelerin çevre temizlik hizmetlerinden yararlanan konut, iş yeri ve diğer şekillerde kullanılan binaların çevre temizlik vergisine tabi olduğu belirtilmiştir.

3.1.5.6.3.2. Çevre Temizlik Vergisinin Mükellefi

Belediye Gelirleri Kanunu'nun mükerrer 44.maddesine göre, çevre temizlik vergisinin mükellefi binaları kullananlardır. Mükellefiyet binanın kullanımı ile başlar.

3.1.5.6.3.3. Çevre Temizlik Vergisinin Ödenmesi

Belediye Gelirleri Kanunu'nun mükerrer 44.maddesine göre, konutlara ait çevre temizlik vergisi, su tüketim miktarı esas alınmak suretiyle hesaplanır. İşyerleri ve diğer şekilde kullanılan binalara ait çevre temizlik vergisi, Belediye Gelirleri Kanunu'nda belirlenmiş olan tarifeye göre alınır. Bu tarife büyük şehirlerde %25 arttırılarak uygulanır.

Su tüketim miktarı esas alınmak suretiyle hesaplanan çevre temizlik vergisi, su faturasında ayrıca gösterilmek suretiyle tahakkuk etmiş sayılır. Bu suretle tahakkuk eden vergi, su tüketim bedeli ile birlikte belediyelerce tahsil edilir. İşyeri ve diğer şekillerde kullanılan binalara ait çevre temizlik vergisi, belediyelerce binaların tarifedeki derecelere intibak ettirilmesi üzerine her yılın Ocak ayında yıllık tutarı itibarıyla tahakkuk etmiş sayılır. Tahakkuk eden vergi, bir defaya mahsus olmak üzere, belediyelerin ilan mahallerinde bir ay süreyle ilan edilir. İş yeri ve diğer şekilde kullanılan binalarla ilgili olarak tahakkuk eden bu vergi, her yıl, emlak vergisinin taksit sürelerinde ödenir.

3.1.5.6.3.4. Vakıflar İle İlgili Çevre Temizlik Vergisinde Muafiyet ve İstisnalar

Belediye Gelirleri Kanunu'nun mükerrer 44.maddesinde, vakıflara ilişkin çevre temizlik vergiyle ilgili herhangi bir muafiyet veya istisnaya yer verilmemiştir. Dolayısıyla vakıfların çevre temizlik vergisini ödemeleri gerekmektedir.

3.1.5.6.4. Vakıfların Bina İnşaat Harcı Bakımından Değerlendirilmesi

3.1.5.6.4.1. Bina İnşaat Harcının Konusu

Belediye Gelirleri Kanunu'nun ek 1.maddesine göre; belediye sınırları ve mücavir alanlar içinde yapılan her türlü bina inşaatı (ilave ve tadiller dahil), inşaat veya tadilat ruhsatının alınmasında Ek Madde 6'da yer alan tarifede gösterilen nispet ve hadlerde bina inşaat harcına tabidir.

Konut veya işyerlerinin kullanım tarzlarının değiştirilmesi (konutun işyerine ve harca tabi olmayan işyerinin harca tabi işyerine dönüştürülmesi) halinde de bu değişiklik tadilat sayılarak ek harca tabi tutulur.

İnşaata ruhsatsız başlanması halinde de harç alacağı doğmuş sayılır.

3.1.5.6.4.2. Bina İnşaat Harcının Mükellefi

Belediye Gelirleri Kanunu'nun ek 3.maddesinde bina inşaat harcının mükellefleri belirtilmiştir. Buna göre; bina inşaat harcını inşaat, ilave tadilat için inşaat ruhsatı alanlar öder. İnşaata ruhsatsız başlanılmasında mükellef, inşaat ruhsatı almak mecburiyetinde olanlardır. Binanın kullanım tarzının değiştirilmesi halinde mükellef, binanın sahipleridir.

3.1.5.6.4.3. Bina İnşaat Harcının Ödenmesi

Belediye Gelirleri Kanunu'nun ek 5.maddesine göre; bina inşaat harcı, inşaat ruhsatının alınmasından önce makbuz karşılığında ilgili belediyeye ödenir.

İnşaatin, kısmen veya hiç yapılmaması halinde inşaat ruhsatı kısmen veya tamamen iptal edilirse, daha önce harçta gerekli düzeltme ve iadeler yapılır.

Bina inşaat harcı, Belediye Gelirleri Kanunu'nun ek 6.maddesinde belirtilmiş olan tarifeye göre ödenir.

3.1.5.6.4.4. Vakıflar İle İlgili Bina İnşaat Harcında Muafiyet ve İstisnalar

Belediye Gelirleri Kanunu'nun ek 2.maddesinde bina harcı ile ilgili sayılan istisnalarda vakıflarla ilgili herhangi bir hüküm bulunmamaktadır. Dolayısıyla vakıflar, yapacakları inşaatlarla ilgili olarak bina harçlarını ilgili belediyeye ödeyeceklerdir.

3.1.5.7. Vakıfların Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu Açısından Değerlendirilmesi

3.1.5.7.1. Veraset ve İntikal Vergisinin Konusu

7338 sayılı Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu'nun¹⁰⁰ 1.maddesinde veraset ve intikal vergisinin konusu tanımlanmıştır. Buna göre; Türkiye Cumhuriyeti tabiiyetinde bulunan şahıslara ait mallar ile Türkiye'de bulunan malların ve veraset tarihiyle veya herhangi bir suretle olursa olsun ivazsız bir tarzda bir şahıstan diğer şahsa intikali veraset ve intikal vergisine tabidir.

Bu vergi, Türk tabiiyetinde bulunan şahısların ecnebi memleketlerde aynı yollardan iktisap edebilecekleri mallara da şamildir.

Türkiye Cumhuriyeti tabiiyetindeki bir şahsın Türkiye hudutları dışında bulunan malını veraset tarihiyle sair suretle ivazsız bir tarzda iktisap eden ve Türkiye'de ikametgâhı olmayan ecnebi şahıs bu vergi ile mükellef tutulmaz.

3.1.5.7.2. Veraset ve İntikal Vergisinin Mükellefi

Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu'nun 5.maddesine göre; veraset ve intikal vergisinin mükellefi, veraset tarihiyle veya ivazsız bir tarzda mal iktisap eden şahıstır.

Vakıflara yapılan hibelerde vakıflar, genel olarak veraset ve intikal vergisi mükellefi konumundadırlar¹⁰¹.

¹⁰⁰ 15.06.1959 tarihli ve 10231 sayılı Resmi Gazete' de yayımlanmıştır.

¹⁰¹ Mehmet Şahin ve Canan Öykü Dönmez, "Vakıf ve Derneklerin Vergilendirilmesi ve Denetimi", [Elektronik Versiyon] *E-Yaklaşım*, 2004, http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_frame.asp?file_name=2004104892.htm (30 Nisan 2011).

3.1.5.7.3. Veraset ve İntikal Vergisinin Beyanı ve Ödenmesi

Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu'nun 7.maddesine göre; veraset tarihiyle veya sair suretle ivazsız bir tarzda mal iktisap edenler, iktisap ettikleri malları, 5602 sayılı Şans Oyunları Hasılatından Alınan Vergi, Fon ve Payların Düzenlenmesi Hakkında Kanun¹⁰² kapsamında şans oyunları düzenleyen ilgili kurum ve kuruluşlar ile yarışma ve çekilişi düzenleyen gerçek ve tüzel kişiler ikramiye kazananların ikramiyelerinden kesilen vergileri, bir beyanname ile bildirmeye mecburdurlar.

Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu'nun 8.maddesine göre; beyannameler muris veya tasarrufu yapan şahsın ikametgah durumuna göre vergi dairelerine veya maliye vekaletine verilir. Tasarrufu yapan hükmi şahıs ve diğer teşekküllerde beyannamenin verilmesinde bunların merkezlerinin bulunduğu yere göre beyannamenin verileceği vergi dairesi tespit edilir.

Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu'nun 9.maddesinde, veraset ve intikal vergisi ile ilgili beyanname verme süreleri belirtilmiştir. Buna göre; beyannameler aşağıda yazılı müddetlerde verilir:

1. Veraset tarihiyle vuku bulan intikallerde,

a) Ölüm Türkiye'de vuku bulmuş ise mükelleflerin Türkiye'de bulunmaları halinde ölüm tarihini takip eden dört ay içinde, mükelleflerin yabancı bir memlekette bulunmaları halinde ölüm tarihini takip eden altı ay içinde;

b) Ölüm yabancı bir memlekette vuku bulmuş ise mükelleflerin Türkiye'de bulunmaları halinde ölüm tarihini takip eden altı ay içinde, mükellefler müteveffanın bulunduğu memlekette oldukları takdirde ölüm tarihini takip eden dört ay içinde, mükellefler müteveffanın bulunduğu yerin dışında başka bir yabancı memlekette oldukları takdirde de ölüm tarihini takip eden sekiz ay içinde;

c) Gaiplik halinde, gaiplik kararının ölüm siciline kaydolunduğu tarihi takip eden bir ay içinde;

¹⁰² 21.03.2007 tarihli ve 26469 sayılı Resmi Gazete' de yayımlanmıştır.

2. Diğer suretle vaki intikallerde malların hukuken iktisap edildiği tarihi takip eden bir ay içinde.

3. Gerçek veya tüzel kişilerce düzenlenen yarışma ve çekilişler ile 5602 sayılı Kanunda tanımlanan şans oyunlarında yarışma ve çekiliş ile müsabakaların yapıldığı günü takip eden ayın 20'nci günü akşamına kadar.

Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu'nun 19.maddesinde veraset ve intikal vergisinin ödeme zamanları belirtilmiştir. Buna göre; 5602 sayılı Kanunda tanımlanan şans oyunları; veraset ve intikal vergisi tahakkukundan itibaren (3) yılda ve her yıl Mayıs ve Kasım aylarında olmak üzere iki eşit taksitte ödenir. Gerçek ve tüzel kişilerce düzenlenen yarışma ve çekilişlerde kazananlara ödenecek ikramiyeler ile 5602 sayılı Kanunda tanımlanan şans oyunları dolayısıyla dağıtılacak ikramiyelerden kesilen vergiler ise beyanname süresi içinde ödenir.

3.1.5.7.4. Vakıflar İle İlgili Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu'nda Muafiyet ve İstisnalar

Veraset ve İntikal Kanunu'nda yer alan muafiyet ve istisnalar 3.ve 4.maddelerde düzenlenmiştir. Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu'nun 3.maddesinin (a) bendinde, amme idareleri, emekli ve yardım sandıkları, sosyal sigorta kurumları, umumi menfaate hadim cemiyetler, siyasi partiler ve bunlara ait olan veya bunların aralarında kurdukları teşekküllerden Kurumlar Vergisine tabi olmayanlar ile (a) bendinde sayılanlar dışında kalan hükmi şahıslara ait olup umumun istifadesi için ilim, araştırma, kültür, sanat, sıhhat, eğitim, din, hayır, imar, spor gibi maksatlarla kurulan teşekküllerin veraset ve intikal vergisinden muaf oldukları belirtilmiştir.

Vakıfların ilim, araştırma, kültür, sanat, sıhhat, eğitim, din, hayır, imar, spor gibi faaliyetlerde bulunacaklarını resmi senetlerinde belirtmeleri ve bu konulardaki faaliyetlerini herkesin yararlanabileceği şekilde gerçekleştirmeleri, diğer bir ifade ile faaliyetlerini belli bir yöre ya da kitle ile sınırlandırılmamış olmaları halinde Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu'nda belirtilmiş olan muafiyetlerden yararlanabileceklerdir¹⁰³.

¹⁰³ Özkan, age., s.334.

Dolayısıyla vakıflar bu faaliyetlerle ilgili olarak veraset ve intikal vergisi ödemeyeceklerdir.

Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu'nun 4.maddesinin 1.fıkrasının (k) bendinde belirtildiği üzere, Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflara kuruluşu için veya kurulduktan sonra tahsis olunan mallar veraset ve intikal vergisinden istisna tutulmuştur.

Bir vakfa, Bakanlar Kurulunca ancak kurulduktan sonra vergi muafiyeti tanınabildiğinden, vakıflara kuruluş için tahsis olunan edilen malların veraset ve intikal vergisinden istisna tutulmasının olanağı bulunmamaktadır¹⁰⁴.

Belirtilen bu muafiyet ve istisnaların dışında vakıflar, Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu'nda belirtildiği şekilde mal iktisap etmeleri durumunda kanunda öngörülen süreler içinde Veraset ve İntikal Vergisi beyannamesi vererek tahakkuk edecek olan vergiyi süresi içinde ödemek durumundadırlar.

3.1.5.8. Vakıfların Özel Tüketim Vergisi Kanunu Açısından Değerlendirilmesi

3.1.5.8.1. Özel Tüketim Vergisinin Konusu

4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu'nun¹⁰⁵ 1.maddesinde özel tüketim vergisine tabi olan mallar belirtilmiştir. Buna göre; Özel Tüketim Vergisi Kanunu'na ekli; (I) sayılı listedeki malların ithalatçıları veya rafineriler dahil imal edenler tarafından teslimi, (II) sayılı listedeki mallardan kayıt ve tescile tabi olmayanlar ile (III) ve (IV) sayılı listelerdeki malların ithalatı veya imal ya da inşa edenler tarafından teslimi, (I), (III) ve (IV) sayılı listelerdeki mallar ile (II) sayılı listedeki mallardan kayıt ve tescile tabi olmayanların özel tüketim vergisi uygulanmadan önce müzayede yoluyla satışı, bir defaya mahsus olmak üzere özel tüketim vergisine tabi tutulmuştur.

¹⁰⁴ Karaarslan, **agm.**, s.36.

¹⁰⁵ 12.06.2002 tarihli ve 24783 sayılı Resmi Gazete' de yayımlanmıştır.

3.1.5.8.2. Özel Tüketim Vergisinin Mükellefi

Özel Tüketim Vergisi Kanunu'nun 4.maddesinde, özel tüketim vergisinin mükellefi, bu kanuna ekli; (I), (III) ve (IV) sayılı listelerdeki mallar ile (II) sayılı listedeki mallardan kayıt ve tescile tabi olmayanları imal, inşa veya ithal edenler ile bu malların müzayede yoluyla satışını gerçekleştirenler, (II) sayılı listedeki mallardan kayıt ve tescile tabi olanlar için; motorlu araç ticareti yapanlar, kullanmak üzere ithal edenler veya müzayede yoluyla satışını gerçekleştirenler olarak belirtilmiştir.

3.1.5.8.3. Özel Tüketim Vergisinin Beyanı ve Ödenmesi

Özel Tüketim Vergisi Kanunu'nun 12.maddesinde, özel tüketim vergisinin bu kanuna ekli listelerde yazılı malların karşılarında gösterilen tutar ve/veya oranlarda alınacağı belirtilmiştir.

Özel Tüketim Vergisi Kanunu'nun 14.maddesinde özel tüketim vergisinin beyanı ve ödenmesine ilişkin hususlar belirtilmiştir. Buna göre; özel tüketim vergisi, mükelleflerin yazılı beyanları üzerine tarh olunur. Adi ortaklıklarda, verginin ödenmesinden ortakların tamamı müteselsilen sorumlu olmak üzere ortaklardan herhangi birisi tarhiyata muhatap tutulur. Bu vergi, beyannamenin verildiği günde, beyanname posta ile gönderilmişse vergiyi tarh edecek daireye geldiği tarihi takip eden yedi gün içinde tarh edilir. Özel tüketim vergisi, beyanname verme süresi içinde ödenir. Vergilendirme dönemi; bu kanuna ekli (I) sayılı listedeki mallar için her ayın ilk on beş günlük birinci ve kalan günlerinden oluşan ikinci dönem, (III) ve (IV) sayılı listelerdeki mallar ile (II) sayılı listedeki mallardan kayıt ve tescile tabi olmayanların tesliminde, faaliyette bulunulan takvim yılının birer aylık dönemleridir. Beyanname, (I) sayılı listedeki mallar için vergilendirme dönemini izleyen onuncu günü, diğer mallar için vergilendirme dönemini izleyen ayın on beşinci günü akşamına kadar mükellefin katma değer vergisi yönünden bağlı olduğu vergi dairesine verilir.

(II) sayılı listedeki kayıt ve tescile tabi mallara ait özel tüketim vergisi beyanname, ilk iktisap ile ilgili işlemlerin tamamlanmasından önce bu işlemlerin yapıldığı yer vergi dairesine verilir ve vergi aynı günde ödenir.

İthalatta alınan vergi, ilgili gümrük idaresince hesaplanır ve gümrük mevzuatına göre kabul edilen beyanname veya diğer belgeler üzerine imza alınmak suretiyle mükellefe, kanuni temsilcisine veya gümrük müşavirine tebliğ edilir. Bu tebliğ üzerine ortaya çıkacak ihtilaflar için ithalat vergilerinin tabi olduğu usul ve esaslar uygulanır. Bu vergi, ithalat vergileri ile aynı zamanda ödenir. İthalat vergilerine tabi olmayan mallara ait vergi, gümrük mevzuatına göre kabul edilen beyannamenin veya diğer belgelerin tescili tarihinde, bu tarihteki oran veya tutarlar üzerinden hesaplanarak tahsil edilir.

3.1.5.8.4. Özel Tüketim Vergisi Kanununda Vakıflar İle İlgili Muafiyet ve İstisnalar

Özel Tüketim Vergisi Kanunu'nun 5,6,7 ve 7/A maddelerinde özel tüketim vergisi ile ilgili istisnalara yer verilmiştir. Söz konusu maddelerde, vakıflara istisna ve muaflik yönünden herhangi bir hüküm konulmamıştır. Dolayısıyla vakıflar, özel tüketim vergisine konu mallar nedeniyle kendilerine yapılacak teslimlerde özel tüketim vergisini ödemek zorundadırlar.

3.1.5.9. Vakıfların Yeni Türk Ticaret Kanunu Açısından Değerlendirilmesi

Vakıfların kendileri tüzel kişilikleri itibarıyla Türk Medeni Kanunu ve Vakıflar Kanunu hükümlerine bağlı olarak faaliyet gösterirler. Vakıf iktisadi işletmeleri ise iktisadi bir faaliyetin içine girmeleri neticesinde ayrıca Türk Ticaret Kanunu hükümlerine bağlı olarak da faaliyet göstermek zorundadırlar. Nitekim Yeni Türk Ticaret Kanununda vakıf iktisadi işletmeleri ile ilgili düzenlemelere de yer verilmiştir.

3.1.5.9.1. Yeni Türk Ticaret Kanunu'nun Vakıflar ve Vakıf İktisadi İşletmeleri Açısından Getirdikleri

6102 sayılı yeni Türk Ticaret Kanunu, Türkiye Büyük Millet Meclisi Genel Kurulunda 13.01.2011 tarihinde kabul edilmiş ve yayımlanmıştır¹⁰⁶. Söz konusu kanun, şirketlerin denetlenmesine ilişkin hükümler ile Türkiye Muhasebe Standartlarının uygulanmasına ilişkin hükümler hariç 01.07.2012 tarihinden itibaren yürürlüğe

¹⁰⁶ 14.02.2011 tarihli ve 27846 sayılı Resmi Gazete' de yayımlanmıştır.

girecektir. Şirketlerin denetlenmesi ve Türkiye Muhasebe Standartlarının uygulanmasına ilişkin zorunluluk ise 01.01.2013 tarihinden itibaren başlayacaktır.

Vakıflar, tüzel kişilikleri itibariyle Türk Medeni Kanunu ve Vakıflar Kanunu hükümlerine tabidirler. Vakıflar, esas itibariyle hayır amaçlı kuruluşlardır yani iktisadi bir kazanç elde etme düşüncesiyle kurulmazlar. Ancak, bazen vakıfların amaçlarına ulaşabilmek için iktisadi faaliyetler içine girdikleri ve kendilerine bağlı iktisadi işletmeler oluşturdukları da bilinmektedir. Vakıflar Kanunu'nda da vakıfların, amacını gerçekleştirmeye yardımcı olmak ve vakfa gelir temin etmek amacıyla, Vakıflar Genel Müdürlüğü'ne bilgi vermek şartıyla iktisadi işletme ve şirket kurabilecekleri veya kurulmuş şirketlere ortak olabilecekleri belirtilmiştir.

Vakıfların, amacına ulaşmak için ticari bir işletme oluşturması yeni Türk Ticaret Kanunu açısından bir takım sonuçlar doğurmakta ve vakıflara bağlı bu ticari işletmelerin bir takım yeni düzenlemelere tabi olması sonucunu da beraberinde getirmektedir.

3.1.5.9.1.1. Yeni Türk Ticaret Kanununda Tacir Kavramının Vakıflar Açısından Getirdikleri

6102 Sayılı Yeni Türk Ticaret Kanunu'nun 16.maddesinde tüzel kişiler açısından kimlerin tacir sayılacağına ilişkin hükümler düzenlenmiştir. Söz konusu maddeye göre; ticaret şirketleriyle, amacına varmak için ticari bir işletme işleten vakıflar, dernekler ve kendi kuruluş kanunları gereğince özel hukuk hükümlerine göre yönetilmek üzere veya ticari şekilde işletilmek üzere Devlet, il özel idaresi, belediye ve köy ile diğer kamu tüzel kişileri tarafından kurulan kurum ve kuruluşlar da tacir sayılmıştır.

Devlet, il özel idaresi, belediye ve köy ile diğer kamu tüzel kişileri ile kamu yararına çalışan dernekler ve gelirinin yarısından fazlasını kamu görevi niteliğindeki işlere harcayan vakıflar, bir ticari işletmeyi, ister doğrudan doğruya ister kamu hukuku hükümlerine göre yönetilen ve işletilen bir tüzel kişi eliyle işletilmesi durumunda bunlar tacir sayılmazlar.

Halen yürürlükte olan 6762 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nda vakıflar tüzel kişi tacir olarak sayılmamış ancak yorum yoluyla bunların da tacir sayılacağı yönünde görüşler oluşturulmuştur. Söz konusu bu boşluk 6102 sayılı Yeni Türk Ticaret Kanunu'nda açıkça düzenleme yapılarak giderilmiş ve ticari işletme işleten tüzel kişiler arasına vakıflar da eklenmiştir. Yeni Türk Ticaret Kanunu'nun gerekçesi dikkate alındığında vakıfların, derneklere nazaran daha fazla ticari kazanç amacı güden tüzel kişiler olması nedeniyle bu düzenlemenin yapılması kaçınılmaz olarak değerlendirilmiştir. Yeni düzenlemeye göre gelirinin yarısından fazlasını kamu görevi niteliğinde görevler için harcayan vakıfların tacir sayılmayacağı da ifade edilmiştir¹⁰⁷.

3.1.5.9.1.2. Yeni Türk Ticaret Kanunu'nda Tek Kişilik Şirket Kuruluşunun Vakıflar Açısından Getirdikleri

6102 sayılı yeni Türk Ticaret Kanunu'nun 338.maddesine göre anonim şirketin kurulabilmesi için pay sahibi olan bir veya daha fazla kurucunun varlığı şarttır. 573.maddeye göre ise limited şirketin, bir veya daha çok gerçek veya tüzel kişi tarafından kurulacağı belirtilmiştir.

6762 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nda¹⁰⁸ anonim şirket kuruluşunda en az 5, limited şirket kuruluşunda ise en az 2 gerçek veya tüzel kişinin kurucu ortak olması şarttır.

6102 sayılı yeni Türk Ticaret Kanunu'ndaki düzenlemeler ile bir anonim veya limited şirketin tek kişi tarafından başka bir ortağa gereksinim duyulmadan kurulabilmesinin önü açılmıştır¹⁰⁹.

Vakıflar, 6762 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nda tek başlarına şirket kurumaz iken, 6102 sayılı yeni Türk Ticaret Kanunu ile vakıfların tek başlarına başka bir ortağa gereksinim duymadan anonim veya limited şirket kurabilmelerinin önü açılmış olmaktadır.

¹⁰⁷ İstanbul Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirler Odası, **130 Soruda Yeni Türk Ticaret Kanunu**, İstanbul: İSMMMO Yayınları, 2011, s.22.

¹⁰⁸ 09.07.1956 tarihli ve 9353 sayılı Resmi Gazete' de yayımlanmıştır.

¹⁰⁹ İSMMMO , **age.**, s.58.

3.1.5.9.1.3. Yeni Türk Ticaret Kanunu'nda Ticari Defterleri Tutma Yükümlülüğünün Vakıflar Açısından Getirdikleri

6102 sayılı yeni Türk Ticaret Kanunu'nun 64.maddesinde defter tutma yükümlülüğünden bahsedilmiştir. Söz konusu maddeye göre; her tacir, ticari defterleri tutmak ve defterlerinde, ticari işlemleriyle malvarlığı durumunu, Türkiye Muhasebe Standartlarına ve 88.madde hükümleri başta olmak üzere bu Kanuna göre açıkça görülebilir bir şekilde ortaya koymak zorundadır. Defterler, üçüncü kişi uzmanlara, makul bir süre içinde yapacakları incelemede işletmenin faaliyetleri ve finansal durumu hakkında fikir verebilecek şekilde tutulur. İşletme faaliyetlerinin oluşumu ve gelişmesi defterlerden izlenebilmelidir.

Yeni Türk Ticaret Kanunu ticari defterlerin tutulması konusunda ulusal ve uluslararası standartlara uyularak defter tutma yükümlülüğüne ilişkin emredici bir düzenleme getirmektedir¹¹⁰.Her tacire Türkiye Muhasebe Standartları ve Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına göre muhasebe tutma zorunluluğu getirilmiştir¹¹¹.

Amacına varmak için ticari işletme işleten vakıflar da, ticari defterlerin tutulması konusunda ulusal ve uluslararası standartlara uyarak defter tutmak konusunda yükümlülüklerini yerine getirmek zorundadırlar. Amacına varmak için ticari işletme işleten vakıflar, muhasebe kayıtlarını tutarken Türkiye Muhasebe Standartları ve Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarını dikkate almak zorundadırlar.

Yeni Türk Ticaret Kanunu'nda defter tutmada gerçek ve tüzel kişi ayırımı ortadan kaldırılmış ve tüm tacirler için tutulacak muhasebe defterleri; yevmiye defteri, defteri kebir ve envanter defteri olarak belirlenmiştir. Bunların dışında tutulacak defterler Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu tarafından bir tebliğ ile belirlenecektir. İşletmenin muhasebesi ile ilgili olmayan pay defteri, yönetim kurulu karar defteri ve genel kurul toplantı ve müzakere defteri de ticari defter olarak nitelendirilmiştir.6102

¹¹⁰ İSMMM, **age.**, s.29.

¹¹¹ Hasan Zeki Süzen, "Yeni Türk Ticaret Kanununun Getirdikleri", 2011, http://www.dengeymm.com.tr/yeni_trk_ticaret_kanununun_getirdikleri-hasan_zeki_szen_ymm/yayin/50/, (15 Ocak 2012).

sayılı yeni Türk Ticaret Kanunu'nda, tutulacak defterler arasında işletme defteri yer almamaktadır¹¹².

Amacına varmak için ticari işletme işleten vakıflar, bilanço esasına göre kayıtlarını tutmak zorundadırlar. Bilanço esasına göre kayıtlarını tutacak vakıflar, yevmiye defteri, defteri kebir, envanter defterinin yanında işletmenin muhasebesi ile doğrudan ilişkili olmayan pay defteri, yönetim kurulu karar defteri ile genel kurul toplantı ve müzakere defteri gibi ticari defterleri de tutmak zorundadırlar.

Yeni Türk Ticaret Kanunu'nda defterlerin açılış tasdiki ile ilgili bir değişiklik bulunmamaktadır. Ancak kapanış tasdikinin defter ayırımı olmaksızın izleyen faaliyet döneminin altıncı ayının sonuna kadar yapılacağı hükmü getirilmiştir. Ayrıca Türkiye Muhasebe Standartlarına göre elektronik ortamda veya dosyalama suretiyle tutulacak defterlerin açılış ve kapanış onaylarının şekli ve esasları ile bu defterlerin nasıl tutulacağı Sanayi ve Ticaret Bakanlığı'nca bir tebliğle belirleneceği belirtilmiştir. Yeni Türk Ticaret Kanunu'nda tacir tarafından tutulan tüm defterler ticari sayılmış ve defterlerin tamamı için açılış ve kapanış tasdiki zorunluluğu getirilmiştir. Kapanış tasdiki zamanı da ayrıca belirlenerek bu konuda karmaşa ve belirsizlik ortadan kaldırılmıştır. Tüm defterlerin tasdiki ile ticari defterler tacirler için özel delil olma özelliğine sahip olmuş olacaktır¹¹³.

Türkiye Muhasebe Standartlarına göre elektronik ortamda defter tutulmasına ilişkin olarak Sanayi ve Ticaret Bakanlığı tarafından yayımlanan 1 Sıra No.lu Elektronik Defter Genel Tebliği¹¹⁴ ile elektronik ortamda defter tutulmasına ilişkin düzenlemelere yer verilmiştir.

Amacına varmak için ticari işletme işleten vakıflar, yeni Türk Ticaret Kanunu ile getirilen düzenlemeler çerçevesinde, tutacakları tüm ticari defterleri hiçbir ayırım yapmadan açılış ve kapanış tasdiklerini notere onaylatmak zorundadırlar. Vakıflar,

¹¹² Fatma Pamukçu, "Yeni Türk Ticaret Kanunu'nun Muhasebe Uygulamalarına Getirdiği Yenilikler", *Yaklaşım Dergisi*, Sayı 220, (Nisan 2011), http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_frame.asp?file_name=20110419011.htm (16 Ocak 2012).

¹¹³ Fatma Pamukçu, "Yeni Türk Ticaret Kanunu'nun Muhasebe Uygulamalarına Getirdiği Yenilikler", *Yaklaşım Dergisi*, Sayı 220, (Nisan 2011), http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_frame.asp?file_name=20110419011.htm (16 Ocak 2012).

¹¹⁴ 13.12.2011 tarihli ve 28141 sayılı Resmi Gazete' de yayımlanmıştır.

tuttukları ticari defterlerin kapanış tasdikini izleyen faaliyet döneminin altıncı ayının sonuna kadar notere yaptırmak zorundadırlar. Bu şekilde tasdiki yapılan tüm defterler vakıflar açısından delil niteliğine sahip olacaktır.

Yeni Türk Ticaret Kanunu'nda, teknolojik gelişmelerin dikkate alınmasının bir sonucu olarak, defter ve belgelerin saklanması konusunda ikili bir sistem öngörülmüştür. Buna göre; defter ve belgeler fiziki olarak saklanabileceği gibi veri taşıyıcıları kullanılarak da saklanabilecektir. Veri taşıyıcıları dendiğinde; interalia, mikro fişleri, CD'ler, magnetler ve elektronik ortam anlaşılmalıdır. Bu yöntemle; defterlerin tutulmasında, Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına göre tacirin ticari işlemlerini açıkça göstermesi gerekmektedir¹¹⁵.

Amacına varmak için ticari işletme vakıflar da, Türk Ticaret Kanunu'ndaki bu yeni düzenlemeler ile defter ve belgelerini fiziki olarak saklayabilecekleri gibi veri taşıyıcıları kullanarak da muhafaza edebileceklerdir.

3.1.5.9.1.4. Yeni Türk Ticaret Kanunu'nda Finansal Tabloların Düzenlenmesinin Vakıflar Açısından Getirdikleri

Yeni Türk Ticaret Kanunu finansal tabloların düzenlemesi ile ilgili bir takım yeni düzenlemeler getirmiştir.

Yeni Türk Ticaret Kanunu'nun 68.maddesine göre, tacir ticari faaliyetinin başında ve her faaliyet döneminin sonunda varlık ve borçlarının ilişkisini gösteren finansal tabloları çıkarmak zorundadır. Bu finansal tablolar sırasıyla açılış bilançosu ve yıllık bilanço olarak belirtilmiştir.

Tacirin hazırlaması gereken yılsonu finansal tabloları, bilanço ve gelir tablosundan oluşmaktadır. Ancak 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun 514.maddesi ile Türkiye Muhasebe Standartlarının bu konudaki hükümlerine de uyulması gerekmektedir.

Yeni Türk Ticaret Kanunu'nun 69.maddesine göre yılsonu finansal tablolar;

¹¹⁵ İSMMMO, age., s.30.

- a) Türkiye Muhasebe Standartlarına uyularak düzenlenmeli,
- b) Açık ve anlaşılır olmalı,
- c) Düzenli bir işletme faaliyeti akışının gerekli kıldığı süre içinde çıkarılmalıdır.

Yeni Türk Ticaret Kanunu'nun 70. maddesine göre; diğer kanunlardaki istisnalar saklı kalmak kaydıyla, yılsonu finansal tabloların Türkçe ve Türk Lirası ile düzenlenmesi zorunluluğu bulunmaktadır.

Yeni Türk Ticaret Kanunu'nun 71. maddesine göre; finansal tabloların, tacir tarafından tarih atılarak imza atılması gerekmektedir. Halen yürürlükte olan Türk Ticaret Kanunu'nda finansal tabloların tacir tarafından tarih atılarak imzalanması yönünde bir hüküm bulunmamaktadır.

Yeni Türk Ticaret Kanunu'nun 78. maddesinde, finansal tablolarda yer alan varlıklar ve borçlarla ilgili olarak, aşağıdakilerle sınırlı olmamak ve Türkiye Muhasebe Standartlarında öngörülen ilkeler de dikkate alınmak koşuluyla değerlendirme ilkeleri şöyle belirlenmiştir.

- a) Bir önceki dönemin kapanış bilançosundaki değerler ile faaliyet döneminin açılış bilançosundaki değerler birbirinin aynı olmalıdır.
- b) Fiili veya hukuki duruma aykırı olmadıkça, değerlemelerde işletme faaliyetinin sürekliliğinden hareket edilir.
- c) Bilanço kapanış gününde, varlıklar ve borçlar teker teker değerlendirilir.
- d) Değerleme ihtiyatla yapılmalıdır; özellikle de bilanço gününe kadar doğmuş bulunan bütün muhtemel riskler ve zararlar, bunlar bilanço günü ile yılsonu finansal tablolarının düzenlenme tarihi arasında öğrenilmiş olsalar bile, dikkate alınır; kazançlar bilanço günü itibarıyla gerçekleşmişlerse hesaba katılır. Değerlemeye ilişkin olumlu ve olumsuz

farkların dönem sonuçlarıyla ilişkilendirilmesinde Türkiye Muhasebe Standartlarındaki esaslara uyulur.

- e) Faaliyet yılının gider ve gelirleri, ödeme ve tahsilat tarihlerine bakılmaksızın yılsonu finansal tablolarına alınır.
- f) Önceki yılsonu faaliyet tablolarında uygulanmış bulunan yöntemler korunur.

Amacına varmak için ticari işletme işleten vakıflar, finansal tablolarını düzenlerken Yeni Türk Ticaret Kanunu'nun getirdiği yeni düzenlemeleri dikkate almak zorundadırlar.

Vakıflar, finansal tablolarını yani açılış bilançolarını, yıllık bilançolarını ve gelir tablolarını düzenlerken Türkiye Muhasebe Standartlarında belirlenmiş olan hükümleri de dikkate almaları gerekmektedir. Yine karşılıkların ayrılması ve değerlendirme ilkelerine ilişkin hükümlerde de Türkiye Muhasebe Standartlarına uyulması gerekmektedir. Vakıfların düzenleyecekleri yılsonu finansal tablolarını, Türkçe ve Türk Lirası olarak düzenlenmelidir. Düzenlenecek yılsonu finansal tabloların tacir tarafından imzalanması şarttır.

3.1.5.9.1.5. Yeni Türk Ticaret Kanunu'nda İnternet Sitesi Kurma Zorunluluğunun Vakıflar Açısından Getirdikleri

Bilişim dünyasında yaşanan hızlı gelişmelerin etkisini Yeni Türk Ticaret Kanunu'nda da görmek mümkündür. Yeni Türk Ticaret Kanunu'nun 1524.maddesi ile sermaye şirketlerine internet sitesi kurma zorunluluğu getirilmiştir.

Yeni Türk Ticaret Kanunu ile her sermaye şirketine (anonim, limited, sermayesi paylara bölünmüş komandit şirket) bir web sitesi kurma zorunluluğu getirilmiştir. Web sitesinde aşağıdaki bilgilerin yayınlanması gerekmektedir¹¹⁶.

¹¹⁶ Hasan Zeki Süzen, "Yeni Türk Ticaret Kanununun Getirdikleri", 2011, http://www.dengeymm.com.tr/yeni_trk_ticaret_kanununun_getirdikleri-hasan_zeki_szen_yymm/yayin/50/, (15 Ocak 2012).

- Şirketçe kanunen yapılması gereken ilanlar,
- Pay sahipleri ile ortaklar açısından önem taşıyan açıklamalar,
- Yönetim ve müdürler kurulu ile genel kurul toplantıları hazırlıkları,
- Pay sahiplerine veya ortaklara sunulması gereken belgeler,
- Genel kurullara ait olanlar da dahil her türlü çağrılar, oy verme, şeffaflık ve kamuoyu aydınlatma yönünden zorunlu ve bilgi toplumu açısından yararlı görülen tüm hizmetlerin ve bilgilerin sunulması,
- Bilgi almaya yönelik soruların, bunlara verilen cevapların, benzeri işlemlerin, bu kanunda veya diğer kanunlarda pay sahiplerinin veya ortaklarının aydınlatılmasının öngörüldüğü hususlar,
- Finansal tablolar, bunların dipnotları ve ekleri,
- Yönetim kurulunun yıllık raporu ile kurumsal yönetim ilkelerine ne ölçüde uyulduğuna ilişkin yıllık değerlendirme açıklaması,
- Denetçinin, özel denetçinin, işlem denetçisinin raporları,
- Yetkili kurul ve bakanlıkların konulmasını istedikleri, pay sahiplerini ve sermaye piyasasını ilgilendiren konulara ilişkin olarak, şirketin cevapları ve bildirimleri.

Yeni Türk Ticaret Kanunu'nun 1524.maddesinde düzenlenen bu hükümler 01.07.2013 tarihinden itibaren yürürlüğe girecektir.

Amacına varmak için ticari işletme işleten vakıflar da, yeni Türk Ticaret Kanunu'nun 1524.maddesi ile getirilen internet sitesi kurmaya ilişkin zorunluluğa uymak zorundadırlar. Vakıfların web sitesi oluşturmaları ve 1524.maddede belirtilen hükümleri dikkate alarak madde kapsamında yer alan bilgileri web sitelerinde yayınlanmaları gerekecektir.

3.1.5.9.1.6. Yeni Türk Ticaret Kanunu'nda Denetim Olgusunun Vakıflar Açısından Getirdikleri

Yeni Türk Ticaret Kanunu anonim ve limited şirketlere denetim açısından bir takım yeni düzenlemeler getirmiştir. Yeni Türk Ticaret Kanunu'nun 397-406 maddelerinde anonim şirketlerde denetlemeye ilişkin hükümlere yer verilmiştir.

Anonim şirketlerde; mevcut yapıda murakıplık müessesinin, herhangi bir meslek bilgisi ve/veya şartı gerektirmediğinden, bu kurumun çok da işlevsel ve yönlendirici olmadığı bilinmektedir. Bu durumda şirkette istenen şeffaflık ve tutarlılık ilkelerinden sapılması yeni düzenlemeleri gerekli kılmıştır. Getirilen bu yeni sistemde murakıplık müessesesi şirketin bir organı olmaktan çıkarılmıştır. Bunun yerine şirketlerin ölçekleri ile paralel olarak denetim, bağımsız denetim kuruluşlarına veya en az bir SMMM veya YMM'ye bırakılmıştır. Kabul edilen bu yeni sistemde, denetimin daha işlevsel bir hale getirildiğini söyleyebiliriz. Zira yeni Türk Ticaret Kanunu'nun hazırlanması aşamasında denetime ilişkin yeni sistem oluşturulurken, uluslararası denetim standartları göz önünde bulundurulmuş ve bu yeni yapının şirketlerin mevcut durumlarını daha iyi görmeleri açısından daha işlevsel bir yapıya kavuşturulması amaçlanmıştır. Denetçi olabileceklerden SMMM veya YMM'ler 3568 sayılı Kanun ile düzenlenen ve lisanslı, regule edilmiş bir faaliyet alanıdır. Bağımsız denetleme kuruluşları ise kuruluş ve çalışma esasları ile denetleme elemanlarının nitelikleri Sanayi ve Ticaret Bakanlığı tarafından hazırlanıp Bakanlar Kurulunca yürürlüğe konulacak bir yönetmelik ile düzenlenecektir. Yeni düzenlemenin anonim şirketler bakımından üç ayrı tür olarak denetimi düzenlemiştir. Buna göre; mevcut düzenlemede yer alan ancak uygulama bakımından işlevi olmayan murakıplık müessesesi yerine şirket yapılarına göre ihtiyaç duyulması halinde uygulanacak olan belirli denetim mekanizmaları oluşturulmuştur. Bu denetim mekanizmaları;

- a) Bağımsız Denetim,
- b) İşlem Denetçisi,
- c) Özel Denetçi,

olmak üzere üç ayrı tür olarak karşımıza çıkmaktadır¹¹⁷.

Yeni Türk Ticaret Kanunu'nun 635. maddesinde; anonim şirketin denetçiye ve işlem denetçileriyle denetime ve özel denetime ilişkin hükümlerinin limited şirketlere de uygulanacağı belirtilmiştir. Yani anonim şirketlerde geçerli olan denetlemeye ilişkin hükümler limited şirketler için de aynen geçerlidir.

Finansal tabloların bağımsız bir denetçi tarafından denetlenmesinin amacı; finansal tabloların bir bütün olarak finansal durumu, faaliyet sonuçlarını, finansal durumdaki değişimleri ve nakit akışlarını genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine (Uluslararası Finansal Raporlama Standartları ya da Türkiye Muhasebe Standartları) göre, dürüst bir biçimde yansıtmakta olduğu hususunda bir yargıya ulaşmaktır. Denetçi bulgularını ve yargısını yayınladığı denetim raporunda bildirir. Denetçinin sorumluluğu mesleki standartlara uygun bir inceleme yapmak ve bulgularını raporlamaktır. Denetçinin denetleyeceği şirkette pay sahibi olması, denetlenen şirkette çalışması, defterlerin tutulmasında veya finansal tabloların düzenlenmesinde denetçilik dışında katkısı bulunması veya katkısı bulunan tüzel kişilerde veya gerçek kişilerin yanında çalışması hallerine ilgili şirkette denetçi olamaz. Denetçinin seçimine genel kurulda karşı oy vermiş pay sahipleri (sermayenin yüzde onunu, halka açık şirketlerde esas veya çıkarılmış sermayenin yüzde beşi), haklı sebeplerin varlığında, mevcut denetçinin görevden alınması ve yeni denetçi atanması için görevden alma ve yeni denetçi atama davası açmak üzere başvurabileceklerdir. Denetimi dürüst, tarafsız bir şekilde yapmayan ve sır saklamayan denetçiler hakkında tazminata hükmedilebilecektir. Bir bağımsız denetleme kuruluşunun, bir şirketin denetlenmesi için görevlendirdiği denetçi yedi yıl arka arkaya o şirket için denetleme raporu vermişse, o denetçi en az iki yıl için değiştirilecektir. Ayrıca denetçinin denetleme yaptığı şirkete, vergi danışmanlığı ve vergi denetimi dışında danışmanlık veya hizmet vermesi ve bunu bir yavru şirket aracılığıyla yapması yasaklanmıştır. Denetlenmemiş finansal tablo ve yıllık raporlar yok sayılmaktadır. Denetim sonrasında yapılan değişikliklerin denetçinin onayına sunulması gerekmektedir. Yeni Türk Ticaret Kanunu'nun denetlemeye ilişkin hükümleri 01.01.2013 tarihinden itibaren yürürlüğe girecektir. Denetçilerin, şirketlerin yetkili

¹¹⁷ İSMMMO, *age.*, s.86.

organları tarafından en 01.03.2013 tarihine kadar seçilmesi gerekecektir. Seçimle birlikte eski kanuna göre görev yapan denetçinin görevi sona erer. 31.12.2012 tarihinde veya özel hesap dönemi dolayısıyla daha sonraki bir tarihte sona erecek olan dönemin bilançosu eski denetçi tarafından denetlenir. 01.01.2013 tarihini taşıyan veya özel hesap dönemi dolayısıyla daha sonraki bir tarih itibariyle çıkarılmış bulunan açılış bilançosu bu kanuna göre seçilmiş denetçi tarafından ve bu kanun hükümleri uyarınca denetlenir. Bu kanun hükmüne göre seçilen denetçi denetimini bu kanun hükümlerine göre yapar. Ancak denetçi geçmiş yıla ait finansal tablolar ile gerekli karşılaştırmayı yapabilmek için mevcut kanuna ve diğer mevzuata göre hazırlanmış finansal tablolara raporunda yer verir¹¹⁸.

Vakıfların amaçlarına ulaşmak için anonim veya limited şirket kurmaları, vakıflara bağlı anonim veya limited şirketlerin yeni Türk Ticaret Kanunu ile getirilen denetlemeye ilişkin yeni düzenlemelere uyma zorunluluğunu beraberinde getirmektedir. Bu durumda finansal tabloların yeni Türk Ticaret Kanunu'nun da denetlemeye ilişkin belirtilen düzenlemeler çerçevesinde bağımsız denetimden geçirilmesi gerekmektedir.

Yeni Türk Ticaret Kanunu'nda belirtilen denetim mekanizmalarından bir diğeri işlem denetçiliği ile ilgili olanıdır.

Yeni Türk Ticaret Kanunu'nun 554.maddesinde yer alan düzenlemede, işlem denetçileri; şirketin kuruluşu, sermaye artırımı, azaltılması, birleşme, bölünme, tür değiştirme, menkul kıymet ihracı veya herhangi bir diğer şirket işlem ve kararlarının denetlenmesi konusunda görev alacaklardır. İşlem denetçisi olabilmek için denetçi olma şartlarını taşımak gerekmektedir. Dolayısıyla ortakları, yeminli mali müşavir veya serbest muhasebeci mali müşavir unvanını taşıyan bağımsız bir denetleme kuruluşu olma koşulu işlem denetçileri için de geçerli olacaktır. Yeni Türk Ticaret Kanunu'nun işlem denetçisine getirdiği görevleri şu şekilde sıralayabiliriz;

¹¹⁸ Hasan Zeki Süzen, "Yeni Türk Ticaret Kanununun Getirdikleri", 2011, http://www.dengeymm.com.tr/yeni_trk_ticaret_kanununun_getirdikleri-hasan_zeki_szen_ymm/yayin/50/, (15 Ocak 2012).

- Sermaye şirketlerinin kuruluş işlemlerinin denetlenmesi,
- Şirketlerin sermaye artırımı, azaltılması konusunda alınan kararların denetlenmesi,
- Birleşme sözleşmesi ve birleşme raporunun denetlenmesi,
- Bölünme sözleşmesi ve bölünme planının denetlenmesi,
- Menkul kıymet ihracı veya herhangi bir diğer şirket işlem ve kararlarının denetlenmesi,
- Tür değiştirme planının ve tür değiştirme raporunun denetlenmesi,
- Diğer işlemlerin denetimi¹¹⁹.

Yeni Türk Ticaret Kanunu'nun 554.maddesinde anonim şirketlerde işlem denetçilerinin denetlemesi gereken bu işlemler, kanunun 635.maddesi ile limited şirketler için de zorunlu tutulmuştur.

Yeni Türk Ticaret Kanunu'nda işlem denetçileri için sır saklama yükümlülüğü getirilmiş ve bu yükümlülüğü kasten veya ihmal ile ihlal edenler şirkete ve zarar verdikleri takdirde bağlı şirketlere karşı sorumlu tutulmuşlardır. Ayrıca işlem denetçileri kanuni görevlerinin yerine getirilmesinde kusurlu hareket ettikleri takdirde hem şirkete hem de pay sahipleri ile şirket alacaklılarına karşı verdikleri zarar dolayısıyla sorumlu tutulmuşlardır¹²⁰.

Amacına varmak için anonim veya limited şirket kuran vakıflar da, yeni Türk Ticaret Kanunu'nun 554.maddesinde belirtilmiş olan işlemlerin ortaya çıkması durumunda bu işlemlerini işlem denetçilerine denettirmek zorundadırlar.

Yeni Türk Ticaret Kanunu ile getirilen denetim mekanizmalarının sonuncusu özel denetim ile ilgili olanıdır.

¹¹⁹ İSMMM, **age.**, s.94.

¹²⁰ Hasan Zeki Süzen, "Yeni Türk Ticaret Kanununun Getirdikleri", 2011, http://www.dengeymm.com.tr/yeni_trk_ticaret_kanununun_getirdikleri-hasan_zeki_szen_ymm/yayin/50/, (15 Ocak 2012).

Yeni Türk Ticaret Kanunu'nda özel denetçi atanması, hakim şirket yavru şirket ilişkileri açısından uygulama alanı bulan bir yöntem olup, gerekli görüldüğü hallerde; herhangi bir pay sahibinin şirket merkezinin bulunduğu asliye ticaret mahkemesine başvurması sonucu mahkemenin tayin edeceği bir kişinin şirketler topluluğu ile ilgili inceleme yapmasıdır. Her pay sahibi pay sahipliği haklarını kullanabilmek ve belirli olayların özel bir denetimle açıklığa kavuşturulmasını, gündemde yer almasa bile Genel Kuruldan isteyebilir. Genel Kurulun istemi onaylaması halinde her pay sahibinin otuz gün içinde mahkemeye başvurma hakkı vardır. Aşağıdaki hallerde özel denetçi atanmasına karar verilebilir;

- Şirketi denetleyen denetçi şirketin hakim şirketle veya topluluk şirketleriyle ilişkileriyle ilgili olarak sınırlı olumlu görüş veya kaçınma yazısı yazmışsa,
- Yönetim Kurulunun aldığı kararların şirketi zarara uğratması ve bunlar dolayısıyla denkleştirme yapılmadığı açıklanmışsa, özel denetçi atanması için mahkemeye başvuru yapılabilecektir¹²¹.

Amacına varmak için ticari işletme işleten vakıflarda, özel denetçi atanmasını gerektirecek bir durumun ortaya çıkması halinde mahkemeye başvurularak özel denetçi atanması istenebilir.

3.1.5.9.1.7. Yeni Türk Ticaret Kanunu Çerçevesinde Muhasebe Standartlarının Vakıflar Açısından Getirdikleri

Dünya üzerinde sermaye hareketlerinin giderek yoğunlaşması, ülkeler arasındaki ticari işlemlerin giderek daha da artması sonucunu beraberinde getirmiştir. Bu durum sermaye piyasalarının küreselleşmesini sağlamıştır.

Ülkeler arasındaki işletmelerin birbirleriyle olan ticari münasebetlerinin artması, uluslararası alanda finansal bilginin daha kaliteli, ortak ve anlaşılabilir olması ihtiyacını yaratmıştır. Bu bağlamda, uluslararası alanda birbiriyle ticari ilişkilere giren işletmelerin muhasebe ve finansal raporlamalarında farklı uygulamaların ortadan

¹²¹ İSMMMO, age., s.95.

kaldırılması ve uluslararası alanda işletmelerin ortak bir muhasebe seti kullanmaları ihtiyacını doğurmuştur.

Uluslararası Muhasebe Standartları, Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu tarafından hazırlanmakta ve yayınlanmaktadır. Bu girişimin amacı kurulun çıkardığı muhasebe standartlarının uluslararası düzeyde kabulünü sağlamak üzere etkin ve verimli bir çalışma ortamı yaratmaktır¹²².

Finansal muhasebe alanında uluslararası standartların oluşturulması ile ilgili kuruluşların başında Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi IASC (International Accounting Standards Committee) gelmektedir. IASC'nin oluşturulması ve geliştirilmesinde Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) üyelerinin önemli bir payı bulunmaktadır. IASC, 2000 yılına kadar, IFAC'ın bir kolu gibi çalışmıştır. IASC, 2000 yılından sonraki yapılanma değişikliğinden sonra daha bağımsız bir kuruluş haline gelmiştir¹²³.

Muhasebe Standartlarının Türkiye'deki gelişimine baktığımızda, geçmiş dönemde birçok kurumun yetkisini kullanarak muhasebe standartları yayımladığını görmekteyiz. Birçok kurumun muhasebe standardı yayımlanması bazı karışıklıkları da beraberinde getirmiştir. Bu karmaşıklığı ortadan kaldırmak üzere, Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu kurulmuş ve çalışmalar bu kurum aracılığıyla yürütülmeye başlanmıştır.

660 sayılı Kanun Hükmünde Kararname¹²⁴ ile Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu,02.11.2011 tarihinde görev ve yetkilerini Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumuna devretmiştir.

Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu tarafından, Türkiye Finansal Raporlama Standartları (Tam Set) ve Küçük ve Orta Boy İşletmeler için Türkiye Finansal Raporlama Standartları olmak üzere iki ayrı standart seti yayımlanmıştır.

¹²² Gürbüz Gökçen, Başak Ataman Akgül, Cemal Çakıcı, **Türkiye Muhasebe Standartları Uygulamaları**, 1.Baskı, İstanbul: Beta Yayınevi, 2006, s.3.

¹²³ Mustafa Türköt, "Finansal Muhasebede Uluslararası Standartlar", *Yaklaşım Dergisi*, Sayı.148, (Nisan 2005), http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_frame.asp?file_name=2005046448.htm(16 Şubat 2012).

¹²⁴ 02.11.2011 tarihli ve 28103 sayılı Resmi Gazete' de yayımlanmıştır.

2012 yılı itibariyle Türkiye Muhasebe Standartları başlıklı 29, Türkiye Finansal Raporlama Standartları başlıklı 8 standart yürürlükte. 2013 yılında Türkiye Finansal Raporlama Standartları başlıklı 5 yeni standardın yürürlüğe girmesi beklenmektedir. Kobi TFRS ise 35 bölümden oluşan tek bir standart metindir¹²⁵.

Türkiye’de şu anda vakıf ticari işletmeleri, Maliye Bakanlığınca belirlenmiş, sistemin çok basit bir uyarlaması olan geleneksel bir muhasebe ve raporlama sistemini kullanmaktadır. Vakıfların kullandığı muhasebe ve raporlama standartları ise genel olarak ticari kuruluşların ihtiyaçlarına ve kullanımlarına dönüktür. Bugüne kadar ülkemizde vakıflara özgü Uluslararası Muhasebe Standartları belirlenmemiştir. Buna karşın Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarını kabul etmiş olan birçok ülke vakıfların ve benzeri kar amacı gütmeyen kuruluşların kullanması için ülke bazında düzenlemeler yapmıştır. Türkiye’de vakıflarda muhasebe standartların uygulanması bakımından düzenletici kuruluş Vakıflar Genel Müdürlüğü’dür. Vakıflar Genel Müdürlüğü’nün de SPK, BDDK, Hazine ve EPDK gibi kuruluşların yaptığı gibi devlet maliyesinin, vakıf kurucu ve yöneticilerinin, üyelerinin, vakıflara bağış ve yardım yapanların, onlara gerektiğinde kredi ve fon verecek kuruluşların ve genel olarak toplumun mali tablolarından beklediği, standart, anlaşılabilir, şeffaf ve ihtiyaçlara cevap verecek Türkiye Finansal Raporlama Standartlarına uyumlu bir muhasebe sistemini vakıflar için uygulamaya koyması bir zorunluluk olarak ortaya çıkmaktadır. Vakıflarda, muhasebe standartlarının uygulanmasına yönelik olarak Türkiye Üçüncü Sektör Vakfı tarafından hazırlanan Vakıflar İçin Muhasebe Standartları Taslağı, Türkiye Muhasebe Standartları Kuruluna gönderilmek üzere 28.07.2009 tarihinde Vakıflar Genel Müdürlüğü’ne sunulmuştur¹²⁶.

Yeni Türk Ticaret Kanunu’nun 88.maddesinde; 64 ila 88.madde hükümlerine tabi gerçek ve tüzel kişilerin gerek ticari defterlerini tutarken, gerek münferit ve konsolide finansal tablolarını düzenlerken, Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu tarafından yayımlanan, Türkiye Muhasebe Standartlarına, kavramsal çerçevede yer alan muhasebe ilkelerine ve bunların ayrılmaz parçası olan yorumlara aynen uymak ve bunları uygulamak zorunda oldukları belirtilmiştir.

¹²⁵ Kerem Sarioğlu ve Taylan Altıntaş, “Kobi TFRS”, **TÜRMOB Kobi TFRS Semineri**, İstanbul, 24-25 Mart 2012.

¹²⁶ Türkiye Üçüncü Sektör Vakfı, **Vakıflar İçin Muhasebe Standartları Taslağı**, İstanbul, 2009, s.2.

Böylece, Türk Ticaret Kanunu'nun 88.maddesi ile gerçek ve tüzel kişi tacirlere gerek ticari defterlerini tutarken ve gerekse finansal tablolarını düzenlerken, Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu tarafından yayınlanmış olan muhasebe standartlarına uyma zorunluluğu getirilmiştir. Muhasebe standartlarına uyma zorunluluğu 01.01.2013 tarihinden itibaren yürürlüğe gireceğinden, gerçek ve tüzel kişi tacirlerin, 31.12.2012 sonu finansal tablolarını muhasebe standartlarına uyumlu hale getirmeleri gerektirir.

Amacına varmak için ticari işletme işleten vakıflar da, 01.01.2013 tarihinden itibaren gerek ticari defterlerini tutarken ve gerekse de finansal tablolarını düzenlerken yayınlanmış olan muhasebe standartlarına uymaları zorunlu hale gelecektir. Muhasebe standartlarına uyma zorunluluğu 01.01.2013 tarihinden itibaren yürürlüğü gireceğinden, ticari işletme işleten vakıfların da, diğer gerçek ve tüzel kişi tacirler gibi, 31.12.2012 sonu finansal tablolarını muhasebe standartlarına uyumlu hale getirmeleri gerekmektedir.

3.2. Vakıflara Yapılan Bağış ve Yardımlara İlişkin Düzenlemeler

3.2.1. Gerçek Kişilerin Vakıflara Yaptıkları Bağış ve Yardımlara İlişkin Düzenlemeler

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 40. ve 89. maddelerinde bağış ve yardımlara ilişkin hükümlere yer verilmiştir. Gerçek kişilerin vakıflara yaptıkları bağış ve yardımlar, bu kişilerin gelir vergisi mükellefi olup olmama durumlarına göre farklılık arz etmektedir.

3.2.1.1. Gelir Vergisi Mükellefi Gerçek Kişilerin Vakıflara Yaptıkları Bağış ve Yardımlar

Gerçek kişilerin vakıflara yaptıkları bağışlarda istisna durumu, vakıfların vergi muafiyetinin olup olmamasına göre farklılık göstermektedir. Buna göre; gerçek kişilerin

vergi muafiyeti olan vakıflara yaptıkları bağışlarda istisna vardır. Vergi muafiyeti olmayan vakıflara yapılan bağışlarda ise istisna yoktur¹²⁷.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 89.maddesinde yer alan düzenlemeye göre gerçek kişilerin aşağıda belirtilmiş olan kuruluşlara yaptıkları bağış ve yardımlar gider olarak indirilebilir:

1-Genel ve Özel Bütçeli Kamu İdareleri, İl Özel İdareleri, Belediyeler ve Köyler

2-Kamu yararına çalışan dernekler, vergi muafiyeti tanınan vakıflar

3-Bilimsel araştırma faaliyetlerinde bulunan kurum ve kuruluşlar

4- Fakirlere yardım amacıyla gıda bankacılığı yapan dernek ve vakıflar

Bağış ve yardımların gider olarak indirilebilecek tutarı, bu bağış ve yardımların amaçlarına ve bağış yapılan kuruluşa bağlı olarak o yıl gelirin %5 ile (kalkınmada öncelikli yöreler %10'u) sınırlı olabilir veya tamamı Gelir Vergisi Beyannamesinde gösterilmek şartıyla gider olarak indirilebilir. Bağış ve yardımların, kazancı aşan kısmı yani indirilemeyen kısmı gelecek yıla devredemez ve gelecek yıllarda indirim konusu yapılamaz.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 89. Maddesine göre; bağış ve yardımlar nakdi veya aynı olabilir. Bağış ve yardımların nakden yapılmaması halinde, bağışlanan veya yardımın konusunu teşkil eden mal veya hakkın varsa mukayyet değeri, yoksa Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre takdir komisyonunca tespit edilecek değeri esas alınır.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 89.maddesine göre gerçek kişilerin bağışları ile ilgili düzenlemeler (Kalkınmada Öncelikli Yörelerde İstisna Oranı %10'dur) aşağıdaki tabloda özetlenmiştir:

¹²⁷ Türkiye Üçüncü Sektör Vakfı, **Vakıf ve Derneklere İlişkin Vergi ve Kamu Yararı Raporu AB Ülkelerine Türkiye'deki Uygulamalar ve Öneriler**, İstanbul, 2010, http://www.tusev.org.tr/userfiles/image/TUSEV-EFC-Karsilastirma_ve_Oneriler_Raporu.pdf, (25 Şubat 2011), s.36.

Tablo 2

**Gelir Vergisi Kanunu'na Göre Gerçek Kişilerin Bağışları İle İlgili
Düzenlemeler**

Bağışın Yapılabileceği Kuruluş	Kanun No-Madde No	Bağış Yapılanın Statüsü	Bağışın Türü	Bağışın Matraha Oranı (Sınırsız=Matrahın Tamamına Kadar Bağışlanabilir)	Üst Sınır (Sınırsız=Bağış Tutarı Matrah Tutarı Kadar Olabilir)
Genel ve Özel Bütçeli Kamu İdarelerine, İl Özel İdarelerine, Belediyelere ve Köylere – Makbuz Karşılığı Yapılan Genel Bağışlar	193-89/4	Kamu	Nakdi ve Ayni	% 5	Gelirin % 5'ine eşit tutar
Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınmış vakıflar, kamu yararına çalışan derneklere yapılan genel bağışlar	193-89/4	Özel	Nakdi ve Ayni	% 5	Gelirin % 5'ine eşit tutar
Genel ve Özel Bütçeli Kamu İdarelerine, İl Özel İdarelerine, Belediyelere ve Köylere Okul, sağlıksitesi, öğrenci yurdu, huzur evi, bakım ve rehabilitasyon merkezi inşa edip, bağışlanması veyabu kuruluşlara bunların inşası içinveya mevcut olan bu türde tesislerin faaliyetlerinin idamesi için yapılan bağışlar	193-89/5	Kamu	Nakdi ve Ayni	Sınırsız	Sınırsız
Fakirlere yardım amacıyla Gıda Bankacılığı yapan dernek ve vakıflara gıda, temizlik, giyecek ve yakacak maddeleri verilmesi suretiyle yapılan bağışlar	193-89/6	Özel	Ayni	Sınırsız	Sınırsız
Genel ve Özel Bütçeli Kamu İdareleri, İl Özel İdareleri, Belediyeler ve Köyler ile kamu yararına çalışan dernekler, vergi muafiyeti tanınan vakıflar ve bilimsel araştırma faaliyetlerinde bulunan kurum ve kuruluşlar tarafından yapılan ya da Kültür ve Turizm Bakanlığınca desteklenen veya desteklenmesi uygun görülen kültür, sanat, arkeoloji, tarih, edebiyat, kültür varlıklarını koruma gibi belirli alanlarda yapılan harcamalar ve bu amaçlar için yapılan bağış ve yardımlar	193-89/7 (a-j)	Kamu , Özel	Nakdi ve Ayni	Sınırsız	Sınırsız

Kaynak: Türkiye Üçüncü Sektör Vakfı, Vakıf ve Derneklere İlişkin Vergi ve Kamu Yararı Raporu AB Ülkeleri ve Türkiye'deki Uygulamalar ve Öneriler, Temmuz 2010,
[http://www.tusev.org.tr/userfiles/image/TUSEV-EFC-Karsilastirma ve Oneriler Raporu.pdf](http://www.tusev.org.tr/userfiles/image/TUSEV-EFC-Karsilastirma_ve_Oneriler_Raporu.pdf) (25Şubat 2011), s.37.

3.2.1.2. Gelir Vergisi Beyannamesi Verilmemesi Durumunda Gerçek Kişilerin Vakıflara Yaptıkları Bağış ve Yardımlar

Türkiye’de Gelir Vergisi esas itibariyle beyanname üzerinden alınmaktadır. Ancak son yıllarda vergi kesintisi uygulamasının artması ile bazı gelir unsurları için Gelir Vergisi Beyannamesi verilmesi oldukça sınırlı bir hale gelmiştir. Özellikle bir kısım menkul sermaye iradı şeklindeki gelirler stopaj suretiyle daha düşük oranda vergilenmekte, bu gelirler için beyan zorunluluğunun kaldırılması neticesinde de bu gelirler yıllık beyannameye dahil edilmemekte ve stopaj suretiyle vergileme nihai vergileme haline gelmektedir. Bazı menkul sermaye iratlarında da beyan sınırlarının yüksek olması nedeniyle sınır altında kalan bu gelirler için ya yıllık beyanname verilmemekte ya da bu gelirler yıllık beyannameye dahil edilmemektedir. Bütün bunların sonucunda beyanname verilmemesi ve bağışların da indirilememesi durumu ortaya çıkmaktadır. Örneğin; geliri sadece stopaj suretiyle vergilenen menkul sermaye iratlarından oluşan gerçek kişiler, gelirlerinin tamamını bazı kuruluşlara bağışlamaları mümkün olmasına rağmen stopaj suretiyle, asgari oranda bir vergiyi ödemek durumundadırlar. Kanunda bazı menkul sermaye iratlarından kesilen vergiler diğer gelirler nedeniyle ödenecek vergi olmaması ve iade durumu ortaya çıkması halinde, örneğin beyan edilmesi gereken diğer faaliyetlerden zarar edilmiş olması halinde kesinlikle iade edilmemektedir. Öte yandan gelirleri sadece ücretten ya da stopaj yoluyla vergilenen menkul sermaye iratlarından ibaret olan kişiler beyanname verememekte ve bağışlarını indirememektedirler¹²⁸.

3.2.2. Tüzel Kişilerin Bağış ve Yardımları İle İlgili Kurumlar Vergisi Kanunu Düzenlemeleri

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 10. maddesinde bağış ve yardımlara ilişkin hükümlere yer verilmiştir.

¹²⁸ Türkiye Üçüncü Sektör Vakfı, **Vakıf ve Derneklere İlişkin Vergi ve Kamu Yararı Raporu AB Ülkeleri ve Türkiye’deki Uygulamalar ve Öneriler**, İstanbul, 2010, http://www.tusev.org.tr/userfiles/image/TUSEV-EFC-Karsilastirma_ve_Oneriler_Raporu.pdf, (25 Şubat 2011), s.38.

Tüzel kişilerin vergi muafiyeti olan vakıflara yaptığı bağış ve yardımlara istisna vardır. Vergi muafiyeti olmayan vakıflara yapılan bağış ve yardımlara istisna yoktur¹²⁹.

Kurumlar Vergisi Kanunu'nda bağış ve yardımlara ilişkin düzenlemelerin, Gelir Vergisi Kanunu'nda yer alan bağış ve yardımlara ilişkin düzenlemelere benzer olduğu görülmektedir. Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 10.maddesinde yer alan hükümlere göre bağış ve yardım yapılabilen kuruluşlar aşağıdaki gibi belirtilmiştir:

- 1- Genel ve Özel Bütçeli Kamu İdareleri, İl Özel İdareleri, Belediyeler ve Köyler
- 2- Kamu yararına çalışan dernekler, vergi muafiyeti tanınan vakıflar
- 3- Bilimsel araştırma faaliyetlerinde bulunan kurum ve kuruluşlar
- 4- Gıda bankacılığı yapan dernek ve vakıflar

Bağış ve yardımların gider olarak indirilebilecek tutarı, bu bağış ve yardımların amaçlarına ve bağış ve yardım yapılan kuruluşa bağlı olarak o yıl gelirinin %5 ile (kalkınmada öncelikli yöreler için de aynı oran geçerlidir.) sınırlı olabilir veya tamamı Kurumlar Vergisi Beyannamesinde gösterilmek şartıyla gider olarak indirilebilir. Bağış ve yardım tutarının Kurumlar Vergisi Beyannamesinde belirtilen kazancı aşması durumunda aşan kısım dikkate alınmaz ve gelecek yıllara devredilerek indirim konusu yapılamaz.

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 10. maddesine göre; bağış ve yardımlar nakdi veya ayni olabilir. Bağış ve yardımların nakden yapılmaması halinde, bağışlanan veya yardımın konusunu oluşturan mal veya hakkın maliyet bedeli veya kayıtlı değeri, bu değer mevcut değilse Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre takdir komisyonlarınca tespit edilecek değeri esas alınır.

¹²⁹ Türkiye Üçüncü Sektör Vakfı, **Vakıf ve Derneklere İlişkin Vergi ve Kamu Yararı Raporu AB Ülkeleri ve Türkiye'deki Uygulamalar ve Öneriler**, İstanbul, 2010, http://www.tusev.org.tr/userfiles/image/TUSEV-EFC-Karsilastirma_ve_Oneriler_Raporu.pdf, (25 Şubat 2011), s.38.

Kurumlar Vergisi Kanunu'na göre tüzel kişilerin bağışları ile ilgili düzenlemeler aşağıdaki tabloda özetlenmiştir:

Tablo 3**Kurumlar Vergisi Kanunu'na Göre Tüzel Kişilerin Bağışları İle İlgili
Düzenlemeler**

Bağışın Yapılabileceği Kuruluş	Kanun No-Madde No	Bağış Yapılanın Statüsü	Bağışın Türü	Bağışın Matraha Oranı (Sınırsız=Matrahın Tamamına Kadar Bağışlanabilir)	Üst Sınır (Sınırsız=Bağış Tutarı Matrah Tutarı Kadar Olabilir)
Genel ve Özel Bütçeli Kamu İdarelerine, İl Özel İdarelerine, Belediyelere ve Köylere – Makbuz Karşılığı Yapılan Genel Bağışlar	5520 10/1-c	Kamu	Nakdi ve Ayni	% 5	Gelirin % 5'ine eşit tutar
Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınmış vakıflara ve kamu yararına çalışan derneklere yapılan genel bağışlar	5520 10/1-c	Özel	Nakdi ve Ayni	% 5	Gelirin % 5'ine eşit tutar
Bilimsel araştırma ve geliştirme faaliyetinde bulunan kuruluşlara yapılan genel bağışlar	5520 10/1-c	Kamu, Özel	Nakdi ve Ayni	% 5	Gelirin % 5'ine eşit tutar
Genel ve Özel Bütçeli Kamu İdarelerine, İl Özel İdarelerine, Belediyelere ve Köylere okul, sağliktesisi, öğrenciyurdu, huzurevi, bakım ve rehabilitasyon merkezi inşa edip, bağışlanması veya bu kuruluşlara bunların inşası için veya mevcut olan bu türde tesislerin faaliyetlerinin idamesi için yapılan bağışlar	5520 10/1-c	Kamu	Nakdi ve Ayni	Sınırsız	Sınırsız
Fakirlere yardım amacıyla Gıda Bankacılığı yapan dernek ve vakıflara gıda, temizlik, giyecek ve yakacak maddeleri verilmesi suretiyle yapılan bağışlar	193/40-10	Özel	Ayni	Sınırsız	Sınırsız
Genel ve Özel Bütçeli Kamu İdareleri, İl Özel İdareleri, Belediyeler ve Köylere ile kamu yararına çalışan dernekler, vergi muafiyeti tanınan vakıflar ve bilimsel araştırma faaliyetlerinde bulunan kurum ve kuruluşlar tarafından yapılan ya da Kültür ve Turizm Bakanlığınca desteklenen veya desteklenmesi uygun görülen kültür, sanat, arkeoloji, tarih, edebiyat, kültür varlıklarını koruma gibi belirli alanlarda yapılan harcamalar ve bu amaçlar için yapılan bağış ve yardımlar	5520 10/1-d/1-10	Kamu, Özel	Nakdi ve Ayni	Sınırsız	Sınırsız

Kaynak: Türkiye Üçüncü Sektör Vakfı, Vakıf ve Derneklere İlişkin Vergi ve Kamu Yararı Raporu AB Ülkeleri ve Türkiye'deki Uygulamalar ve Öneriler, İstanbul, 2010, http://www.tusev.org.tr/userfiles/image/TUSEV-EFC-Karsilastirma_ve_Oneriler_Raporu.pdf, (25 Şubat 2011), s.39.

3.2.3. Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunu Dışındaki Diğer Kanunlarda Bağışlarla İlgili Yer Alan Düzenlemeler

Gerçek ve tüzel kişilerin bağış ve yardımlara ilişkin düzenlemeler, Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunu'nun dışında diğer kanunlarda da düzenlenmiştir. Belli bir süre ile sınırlanmayan bu düzenlemeler, değişiklik olmadığı sürece bağış ve ilişkin kalıcı düzenlemelerdir¹³⁰.

Şahısların ve şirketlerin Gelir ve Kurumlar Vergisi dışındaki kanunlarla belirlenen bağış yapabileceği kuruluşlar ve bu bağışların Gelir ve Kurumlar Vergisinden indirilebilecek oran ve tutarları aşağıdaki tabloda özetlenmiştir:

¹³⁰ Türkiye Üçüncü Sektör Vakfı, **Vakıf ve Derneklere İlişkin Vergi ve Kamu Yararı Raporu AB Ülkeleri ve Türkiye'deki Uygulamalar ve Öneriler**, İstanbul, 2010, http://www.tusev.org.tr/userfiles/image/TUSEV-EFC-Karsilastirma_ve_Oneriler_Raporu.pdf, (25 Şubat 2011), s.41.

Tablo 4**Şahıs ve Şirketlerin Gelir ve Kurumlar Vergisi Dışındaki Kanunlarla Belirlenen Bağışlar ile İlgili Düzenlemeler**

Bağışın Yapılabileceği Kuruluş	Kanun No-Madde No	Bağış Yapılanın Statüsü	Bağışın Türü	Bağışın Matraha Oranı (Sınırsız=Matrahın Tamamına Kadar Bağışlanabilir)	Üst Sınır (Sınırsız=Bağış Tutarı Matrah Tutarı Kadar Olabilir)
Umumi Hayata Müessir Affet Felaketzedeleri için Hayır Kurumları, Mal Sandıkları ve Diğer Kuruluşlar, Milli Mahalli Yardım Komiteleri	7269/44,45	Kamu	Sadece Nakdi	Sınırsız	Sınırsız
Sosyal Hizmetler ve Çocuk Esirgeme Kurumu ile Kuruluşları	28228/20/b	Kamu	Sadece Nakdi	Sınırsız	Sınırsız
Üniversiteler ve İleri Teknoloji Enstitüleri	2547/56	Özel, Kamu	Sadece Nakdi	Sınırsız	Sınırsız
İlköğretim Kurumları	222/76	Özel, Kamu	Sadece Nakdi	Sınırsız	Sınırsız
Türkiye Bilimsel ve Teknik Araştırma Kurumu (TÜBİTAK)	278/13	Kamu	Sadece Nakdi	Sınırsız	Sınırsız
Atatürk Kültür, Dil ve Tarih Kurumu	2876/101	Kamu	Nakdi ve Ayni	Sınırsız	Sınırsız
Sosyal Yardımlaşma ve Dayanışmayı Teşvik Fonu veya Sosyal Yardımlaşma ve Dayanışma Vakıfları	3294/9	Kamu	Nakdi ve Ayni	Sınırsız	Sınırsız
Milli Ağaçlandırma ve Erozyon Kontrolü Seferberlik Kanunu Çerçevesinde Yapılan Harcamalar	4122/12	Kamu	Nakdi ve Ayni	Sınırsız	Sınırsız
Sekiz Yıllık Kesintisiz Eğitim için yapılan bağışlar	4306 Tebliğ97/1	Kamu	Sadece Nakdi	Sınırsız	Sınırsız
Emekli Sandığı Kanunu	5434 Ek44	Kamu	Ayni Nakdi	Sınırsız	Sınırsız
Gülhane Askeri Tıp Akademisi Kanunu	2955/46-b	Kamu	Sadece Nakdi	Sınırsız	Sınırsız

Kaynak: Türkiye Üçüncü Sektör Vakfı, Vakıf ve Derneklere İlişkin Vergi ve Kamu Yararı Raporu AB Ülkeleri ve Türkiye'deki Uygulamalar ve Öneriler, İstanbul, 2010, http://www.tusev.org.tr/userfiles/image/TUSEV-EFC-Karsilastirma_ve_Oneriler_Raporu.pdf, (25 Şubat 2011), s.42-43.

3.3. Vakıflarda Vergi Muafiyeti ve Uygulaması

4962 sayılı Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması ve Vakıflara Vergi Muafiyeti Tanınması Hakkında Kanunun¹³¹ 20.maddesinde, ‘‘Gelirlerinin en az üçte ikisini nevi itibariyle genel, katma ve özel bütçeli idarelerin bütçeleri içinde yer alan bir hizmetin veya hizmetlerin yerine getirilmesini amaç edinmek üzere kurulan vakıflara, Maliye Bakanlığı’nın önerisi üzerine Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınabilir.’’ hükmü yer almaktadır.

Bu hüküm çerçevesinde, vakıflara vergi muafiyeti tanınmasının şartları, vergi muafiyeti tanınan vakıfların yerine getireceği yükümlülükler, vergi muafiyetinin kaldırılması ve vergiden muaf vakıflarla ilgili uygulamada karşılaşılan sorunlar hakkında, 1 Seri No.lu Vakıflara Vergi Muafiyeti Tanınması Hakkında Genel Tebliğ¹³² ile gerekli açıklamalar yapılmıştır.1 Seri No.lu Vakıflara Vergi Muafiyeti Tanınması Hakkında Genel Tebliğin yürürlüğe girmesi ile daha önce yürürlükte olan 83 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği¹³³ yürürlükten kaldırılmıştır.

3.3.1. Vakıflara Vergi Muafiyeti Tanınmasının Şartları

1 Seri No.lu Vakıflara Vergi Muafiyeti Tanınması Hakkında Genel Tebliğ ile vakıflara vergi muafiyeti tanınması hususunda bazı şartlar getirilmiştir.

4962 Sayılı Kanunun 20.maddesi uyarınca vergi muafiyeti tanınması talebinde bulunacak vakıfların başvuru tarihi itibarıyla aşağıda belirtilen şartların hepsini bir arada taşıması gerekmektedir.

3.3.1.1. Faaliyet Konusu

Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınacak vakfın; sağlık, sosyal yardım, eğitim, bilimsel araştırma ve geliştirme, kültür ve çevre koruma ile ağaçlandırma konularında faaliyette bulunmayı amaç edinmiş olması gerekir. Vakfın faaliyet konusu bu sayılanlardan birisi veya birden fazlası ile ilgili olabilir. Ancak, vergi muafiyeti

¹³¹ 07.08.2003 tarih ve 25192 sayılı Resmi Gazete’ de yayımlanmıştır.

¹³² 03.04.2007 tarih ve 26482 sayılı Resmi Gazete’ de yayımlanmıştır.

¹³³ 02.09.2003 tarih ve 25217 sayılı Resmi Gazete’ de yayımlanmıştır.

talebinde bulunacak vakfın bu faaliyetlerinin kamuya açık ve devletin kamu hizmeti yükünü azaltıcı etki yapacak düzeyde olması gerekir. Belli bir yöre veya belli bir kitleye hizmeti amaçlayan vakıflara vergi muafiyeti tanınması mümkün değildir.

3.3.1.2. Faaliyet Süresi

Vakıfların, vergi muafiyeti talebinde bulunmadan önce kuruldukları tarihten itibaren en az bir yıl süre ile faaliyette bulunuyor olması ve bu süre içindeki faaliyetleri ile devletin kamu hizmeti yükünü azaltıcı etki sağlamış olmaları gerekmektedir.

3.3.1.3. Defter Tutma

Vergi muafiyeti tanınacak vakıfların bilanço esasına göre defter tutmaları gerekir. Bu vakıfların, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre birinci sınıf tüccarlar tarafından tutulması gereken defterleri aynı Kanunda belirtilen süreler içinde tasdik ettirerek kullanmaları ve muhasebe kayıtlarının Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğlerine uygun olması, vakfa ait iktisadi işletmeler bulunması halinde bunlar için de ayrıca defter tasdik ettirmeleri ve vakfın muhasebe kayıtları ile iktisadi işletmesinin muhasebe kayıtlarını birbiriyle karışmasını önleyecek şekilde ayrı ayrı izlemeleri gerekmektedir.

3.3.1.4. Mal Varlığı ve Yıllık Gelir

Vergi muafiyeti talebinde bulunan vakıfların vergi muafiyeti talebinde buldukları tarihte en az 505.000,00 TL (Beş yüz beş bin Türk Lirası) gelir getirici mal varlığına ve en az 49.000,00 TL (Kırk dokuz bin Türk Lirası) yıllık gelire sahip olmaları gerekir. Yıllık gelirin tespitinde; genel ve özel bütçeli idareler bütçelerinden yapılan yardımlar ile bağış niteliğindeki gelirler dikkate alınmaz. Bu tutarlar, her yıl Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre o yıl için belirlenen yeniden değerlendirme oranında artar ve izleyen yılda bu miktarlar esas alınır. Bu miktarların hesabında, bin TL'ye kadar olan tutarlar dikkate alınmaz.

3.3.1.5. Gelirin Harcanma Şekli

Vakıf resmi senesinde,4962 Sayılı Kanununun 20.maddesi hükmüne uygun olarak yıl içinde elde edilen brüt gelirlerin en az üçte ikisinin sağlık, sosyal yardım, eğitim, bilimsel araştırma ve geliştirme, kültür ve çevre koruma ile ağaçlandırma faaliyetlerinden oluşan amaçlara harcanacağı yazılı olması ve son bir yılda bu koşulu fiilen yerine getirmiş olması ve vergi muafiyetinin devamı süresince de bu şarta uyulması gerekir. Vakfın amaçlarına ayrılması ve harcanması gereken miktarlar hiçbir şekilde başka bir amaçla kullanılamaz. Ancak, yönetim ve idame giderleri ile ihtiyata ve vakıf malvarlığını artırıcı yatırımlara ayrılan miktarların, tamamının veya bir kısmının vakfın amaçlarına yönelik hizmetlere harcanması mümkündür.

3.3.1.6. İlgili Kuruluşların Görüşünün Alınması

Vakıfların vergi muafiyetleri taleplerinin Maliye Bakanlığınca ilk değerlendirilmesi yapıldıktan sonra, vakfa vergi muafiyeti tanınıp tanınmayacağı konusunda Vakıflar Genel Müdürlüğü'nün ve vakıf resmi senesinde amaç edinilen konulara göre ilgili diğer kuruluşların görüşleri alınır. Vakıflar Genel Müdürlüğü ve ilgili kuruluşların bu konudaki görüşlerini vergi muafiyeti talebinde bulunan vakfın kurulduğu tarihten itibaren vergi muafiyeti talebinde bulunduğu tarihe kadarki faaliyetleri ile Devletin kamu hizmeti yükünü ne ölçüde azalttığını kendi denetim elemanlarına (denetim birimi bulunmayan kuruluşların yetkili organlarınca) yaptıracakları incelemelere dayanarak bildirmeleri ve yazıları ekinde inceleme raporu ve tutanağın bir örneğini de Maliye Bakanlığına göndermeleri gerekmektedir. Herhangi bir incelemeye dayanmayan görüşler, ilgili vakfa vergi muafiyeti tanınmasında göz önünde bulundurulmaz.

3.3.1.7. Maliye Bakanlığı Merkezi Denetim Elemanlarınca Yapılacak İnceleme

Yukarıda sayılan şartların yerine getirilmesi halinde, vergi muafiyeti talebinde bulunan vakfın, kurulduğu tarihten inceleme tarihine kadar olan faaliyet ve çalışmaları, görevlendirilecek Bakanlık merkezi denetim elemanınca incelenir. Bakanlık merkezi denetim elemanlarınca yapılacak incelemelerde; vakfın son bir yıl içindeki faaliyetleri

ile Devletin kamu hizmeti yükünü ne ölçüde azalttığı ve bu genel tebliğ ile belirlenen diğer şartları taşıyıp taşımadığı tespit edilir. İnceleme elemanının ilgili vakfa vergi muafiyeti verilip verilmemesi konusundaki görüşü raporda açık olarak belirtilir.

3.3.2. Vergi Muafiyetinden Yararlanmada Usul

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

Bu vakıflar başvuru yazısının ekinde;

1- Vakıf resmi senedinin 5 örneğini,

2- Gelir getirici malvarlığı ve yıllık gelire ilişkin bilgi ve belgeleri,

3- Kuruldukları tarihten başvuru tarihine kadarki süre içinde resmi senette yazılı olup amaçlar arasında yer alan sağlık, sosyal yardım, eğitim, bilimsel araştırma ve geliştirme, kültür ve çevre koruma ile ağaçlandırma konuları ile ilgili olarak gösterilen faaliyetleri içeren faaliyet raporunu,

Bakanlığa gönderirler.

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

3.3.3. Vergi Muafiyeti Tanınan Vakıfların Yükümlülükleri

3.3.3.1. Resmi Senet Değişikliklerinde İzin Alınması

Vergi muafiyeti tanınan vakıfların yönetimlerinde resmi senette değişiklik yapılmasının düşünülmesi halinde, değişiklik gerçekleştirilmeden önce bu konuda Maliye Bakanlığında izin alınması zorunludur. İzin alınmaksızın yapılan değişikliğin bu genel tebliğ ve ilgili diğer mevzuat hükümlerine aykırı olması halinde Bakanlıkça tanınan süre içinde resmi senet vakıf yönetimince eski haline getirilmez ya da değişiklik Bakanlıkça öngörülen şekilde düzeltilmez ise vakfın vergi muafiyetinin kaldırılmasına ilişkin hükümler uygulamaya konulur.

3.3.3.2. Gönderilecek Mali Tablolar ve Raporlar

Bakanlar Kurulu Kararı ile vergi muafiyeti tanınan vakıflarca, dönem sonunda düzenlenecek bilanço ve gelir gider tablosu ile bir yıllık faaliyetlerinin sonuçlarını gösteren kesin bütçelerin birer örneği, yıllık faaliyet raporu ve yeminli mali müşavirce düzenlenmiş tasdik raporu ile birlikte yılın ilk üç ayı içinde Bakanlığa gönderilir. Ancak, yıllık faaliyet raporu dışındaki belgelerin 3568 sayılı kanun ve ilgili genel tebliğ esaslarına uygun olarak yeminli mali müşavire onaylatılmış olması gerekir. Yeminli mali müşavire onaylatılmadan gönderilen belgeler hiç gönderilmemiş sayılır.

3.3.3.3. Fon Oluşturulması

Bakanlar Kurulu Kararı ile vergi muafiyeti tanınan vakıfların, yıllık gelirlerinin en az üçte ikisini elde edildiği yıl içinde amaçlarına harcamaları esastır. Elde edildiği yıl içinde amaçlara harcanması gerektiği halde vakıf yönetiminin iradesi dışında harcanamayan gelirler, sonraki yılın tahmini bütçesine konulur ve bu miktardan yönetim ve idame giderleri ile ihtiyata ve vakıf malvarlığını artırıcı yatırımlara pay ayrılmadan, tamamı o yıl içinde vakfın amaçlarına harcanır. Bu durumun geçerli bir nedene dayanmaksızın süreklilik göstermesi (üst üste iki yıl gibi) vergi muafiyeti şartlarının ihlali anlamına gelir. Ancak, sözü edilen gelir fazlaları, vakıf resmi senedinde yazılı sağlık, sosyal yardım, eğitim, bilimsel araştırma ve geliştirme, kültür ve çevre koruma ile ağaçlandırma faaliyetleriyle ilgili amaçların gerçekleştirilmesine yönelik yatırımlar

için üç yıl süre ile bir fon hesabında tutulabilir. Bunun için ilgili vakıfça, yatırıma ilişkin yönetim kurulu kararıyla yatırım projesinin ana hatlarını (maliyetini, finansman kaynaklarını, gerçekleştirme süresini vb.) içeren bir yazı ile Maliye Bakanlığına başvurularak izin alınması gerekir. Bu suretle finansmanı için fon oluşturulmasına izin alınan yatırımın üç yıllık süre içinde tamamlanamaması halinde, gecikme gerekçeleri Bakanlıkça uygun görülürse sözü edilen süre iki yıl daha uzatılabilir.

3.3.4. Vergi Muafiyetinin Kaldırılması

Bakanlar Kurulu Kararı ile vergi muafiyeti tanınan vakıfların, Bakanlıkta oluşan dosyalarının incelenmesi veya olağan denetimler ya da yaptırılacak özel denetimler sonucunda;

1- Yasal yükümlülüklere uymadıklarının,

2- Resmi senetlerinde yazılı sağlık, sosyal yardım, eğitim, bilimsel araştırma ve geliştirme, kültür ve çevre koruma ile ağaçlandırmaya yönelik amaçları dışında faaliyette bulduklarının,

3- Son yıllardaki faaliyetleri dikkate alındığında resmi senette yazılı amaçlarını gerçekleştirmelerinin mümkün olmadığı,

4- Genel tebliğ ile belirlenen yükümlülükleri yerine getirmediüklerinin,

Tespiti halinde, tespit edilen hususlar hakkında ilgili vakıftan açıklama istenir. Vakıf yönetiminde Bakanlıkça verilen süre içinde açıklama yapılmaz veya yapılan açıklamalar yeterli görülmezse veya açıklamalar yeterli görülmele beraber vakıf Bakanlıkça yapılan uyarıya rağmen benzeri ihlalleri tekrarlırsa, Maliye Bakanlığınca Vakıflar Genel Müdürlüğünün de görüşü alınarak Bakanlar Kurulundan vakfın vergi muafiyetinin kaldırılması istenir.

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

3.3.5. Diğer Hususlar

3.3.5.1. Şartlı Bağışlarla İlgili İşlemler

Vakfın amaçları arasında yazılı bir hizmetin gerçekleştirilmesi şartıyla yapılan bağışların, hizmetin gerçekleştirildiği yıllarda harcanması öngörülen kısmının o yılın gelirleri arasında gösterilmesi gerekir.

Vakfın malvarlığına eklenmesi ve gelirlerinin vakfın amaçları içinde yer alan bir hizmet veya hizmetlerin yerine getirilmesinde kullanılması şartıyla yapılan bağışlarda, ana para vakfın mal varlığı sayılacak, ancak bu paranın getireceği gelir, vakfın gelirleri arasına dahil edilecektir.

Muhasebe işlemleri yönünden de şartlı bağışlar vakfın defterlerinde ayrı hesaplarda izlenir. Şartlı bağış para olarak yapılmış ise bu para fon olarak yine ayrı bir hesapta gösterilir.

3.3.5.2. Vakfa Bağlı İktisadi İşletmelerde Muhasebe İşlemleri ve İşletme Gelirlerinin Vakıf Bütçesinde Gösterilmesi

Vakfa bağlı veya ait iktisadi işletme bulunması halinde vakıfla işletmenin muhasebe işlemlerinin ayrı defterlerde izlenmesi ve vakfın işlemleriyle iktisadi işletmenin işlemlerinin birbirinden ayrılması gerekir. İktisadi işletmenin dönem sonunda oluşan kârından ödenmesi gereken vergiler ve diğer yasal yükümlülükler ayrıldıktan sonra kalan net kar, vakıf bütçesine gelir olarak aktarılır.

3.3.5.3. Vakfa Tahsis Edilen Mal Varlığının Satışı veya Kamulaştırılması

Vakfa tahsis edilen mal varlığının satışı ya da kamulaştırılmasından elde edilen gelirler yıllık giderlere harcanmayıp, vakfa gelir sağlayacak yatırımlara tahsis edilebilir. Ancak bu paraların yatırımlara harcanmadan önceki dönem içinde değerlendirilmesinden elde edilen faizin vakfın yıllık gelirlerine dahil edilmesi zorunludur.

3.3.5.4. Vergisel Avantajlar

Vakıflar tüzel kişilikleri itibarıyla kurumlar vergisi kapsamına girmediklerinden, vergiden muaf vakıf statüsü kazanan vakıfların kurumlar vergisinden muafiyetleri de söz konusu olmamaktadır.

Vergiden muaf vakıf statüsünü kazanan vakıflar halen mevcut düzenlemelere göre,

1- 25.10.1984 tarihli ve 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 17.maddesinin 1 ve 2 numaralı fıkraları kapsamına giren teslim ve hizmetleri için katma değer vergisi istisnasından,

2- 08.06.1959 tarihli ve 7338 sayılı Veraset ve İntikal Vergisi Kanununun 4.maddesinin (k) bendine göre, bu vakıflara kuruluşu için veya kurulduktan sonra tahsis olunan malların intikalinde veraset ve intikal vergisi istisnasından,

3- 02.07.1964 tarihli ve 492 sayılı Harçlar Kanununun 59.maddesinin (b) bendine göre, bu vakıflar tarafından iktisap edilecek gayrimenkullerin ve sair aynı hakların tescilleri ve şerhi gerektiren işlemleri ile bunlara ait tesislerin ve bu tesislerin sonradan iktisap edecekleri gayrimenkullerin ve sair aynı hakların tescilleri ve şerhi gerektiren işlemleri ve bunların terkinlerinde harç istisnasından,

4- 29.07.1970 tarihli ve 1319 sayılı Emlak Vergisi Kanununun 4.maddesinin (m) fıkrasına göre, resmi senedinde yazılı amaçlara tahsis edilmek şartıyla vakfa ait binalar için emlak vergisi muafiyetinden,

yararlanmaktadır.

Diğer taraftan, yukarıda sayılan muafiyet ve istisnalar vakfın tüzel kişiliğine yönelik olup vakfa ait iktisadi işletmelerin bu muafiyet ve istisnalardan yararlanması mümkün bulunmamaktadır.

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

4. VAKIFLAR MUHASEBESİ

4.1. Genel Açıklamalar

Vakıflarda hesap işleri, belgeleme, defter tutma, sonuç çıkarma ve raporlama, finansal analizler açısından önemli olduğu kadar, hesap verilebilirliğin sağlanabilmesi açısından da oldukça önemlidir¹³⁴.

Vakıflar kar amacı gütmeyen sivil toplum kuruluşlarıdır. Vakıfların kar amacı gütmeyen kuruluşlardan olması, vakıflarda uygulanacak muhasebe sisteminin diğer işletmelerden farklı olması sonucunu doğurmaktadır.

Kar amacı güden işletmeleri, vakıflar gibi kar amacı gütmeyen işletmelerden ayıran temel özellik onların gayeleridir. Bu durum vakıfların muhasebe sistemine de yansımıştır. Muhasebe sistemi yönünden vakıfları diğer işletmelerden ayıran özellik, gelirlerin tahsili (şartlı ve şartsız bağış gibi) ve bu gelirlerin dönem sonundaki dağıtım noktasında ortaya çıkmaktadır. Bir diğer özellik ise vakıfların kendilerine has bir hesap planlarının oluşudur. Muhasebenin temel kavramları, bilanço ilkeleri ve gelir tablosu ilkeleri diğer işletmelerde olduğu gibidir¹³⁵.

Vakıfların tüzel kişiliklerinde uygulanan muhasebe sistemi ile vakıfların iktisadi işletmelerinde uygulanan muhasebe sistemi birbirinden farklıdır.

4.2. Vakıflarda Tutulacak Defterler

Vakıflar, bilanço esasına veya işletme hesabı esasına göre defter tutmak zorundadırlar.

¹³⁴ Ahmet Hayri Durmuş, **Vakıflar Muhasebesi**, İstanbul: İstanbul Ticaret Üniversitesi Yayınları, 2011, s.94.

¹³⁵ Mikail Erol, “Sivil Toplum Kuruluşlarından (STK)Vakıflar ve Vakıflarda Muhasebe Kayıt Sistemi”, *İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 2007.<http://iibfdergi.kmu.edu.tr/userfiles/file/aralik2007/PDF/18.pdf>, (10 Mart 2012). s.343.

4.2.1. Bilanço Esasına Göre Defter Tutma

Vakıflar Tüzüğü'nün 29. maddesinde, vakıflar tarafından tutulacak defterlere ilişkin düzenlemelere yer verilmiştir. Buna göre; 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 177. maddesinin 5. bendi hükmü uyarınca işletme hesabı esasına göre defter tutmalarına izin verilenler dışında kalan vakıflar, bilanço esasına göre defter tutarlar. Ancak, yapıları gereği bilanço esasına göre defter tutmalarına imkan veya gerek görülmeyenlerin işletme hesabı esasına göre defter tutmalarına Vakıflar Genel Müdürlüğü'nce izin verilebilir. Yeni kurulan vakıflar, tescili izleyen en geç bir yıl içinde, Vakıflar Genel Müdürlüğü'nce yapılacak teftişe kadar işletme hesabı esasına göre defter tutabilirler. Bakanlar Kurulunca vergi muafılığı tanınan vakıflar yalnız bilanço esasına göre defter tutarlar. Bilanço esasına veya işletme hesabı esasına göre defter tutacaklar, Vakıflar Genel Müdürlüğü'nce gönderilecek muhasebe hesap planına uyarlar.

Vakıflar Yönetmeliği'nin 50.maddesinin 2. fıkrasında belirtildiği üzere, yıllık brüt geliri 4.1.1961 tarihli ve 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 177'inci maddesinin birinci fıkrasının (2) numaralı bendinde yer alan ve her yıl Maliye Bakanlığınca belirlenen tutarının (402 sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği¹³⁶ ile 01.01.2011 tarihinden itibaren 70.000 TL'ni aşanlar) üzerinde bulunan vakıflar ile vergi muafiyeti, işletmesi, iştiraki, şube ve temsilciliği olan vakıfların bilanço esasına göre defter tutmaları zorunludur.

4.2.1.1. Bilanço Esasına Göre Tutulacak Defterler

Vakıflar Yönetmeliği'nin 51. maddesinin 1/b bendinde, bilanço esasına göre defter tutan vakıfların, tutmak zorunda oldukları defterler belirtilmiştir. Buna göre, bilanço esasına göre tutulması gereken defterler;

- 1- Karar Defteri,
- 2- Yevmiye Defteri,
- 3- Büyük Defter,

¹³⁶ 29.12.2010 tarihli ve 27800 sayılı (6.Mükerrer) Resmi Gazete' de yayımlanmıştır.

4- Envanter Defteri,

5- Bağış Makbuzu Kayıt Defteri,

Olarak sıralanmıştır.

4.2.2. İşletme Hesabı Esasına Göre Defter Tutma

Vakıflar Hakkında Tüzük' ün 29. maddesinde, yapıları gereği bilanço esasına göre defter tutmalarına imkan veya gerek görülmeyenlerin işletme hesabı esasına göre defter tutmalarına Vakıflar Genel Müdürlüğünce izin verilebileceği belirtilmiştir. Bununla beraber yeni kurulan vakıflara, tescili izleyen en geç bir yıl içinde, Vakıflar Genel Müdürlüğünce yapılacak teftişe kadar işletme hesabı esasına göre defter tutmalarına izin verilmiştir.

Vakıflar Yönetmeliği'nde 50. maddesinin 3. fıkrasında, bilanço esasına göre defter tutmak zorunda olmayan vakıfların işletme esasına göre defter tutabilecekleri belirtilmiştir.

4.2.2.1. İşletme Hesabı Esasına Göre Tutulacak Defterler

Vakıflar Yönetmeliği'nin 51. maddesinin 1/a bendinde, işletme hesabı esasına göre defter tutan vakıfların, tutmak zorunda oldukları defterler belirtilmiştir. Buna göre, işletme hesabı esasına göre tutulması gereken defterler;

1- Karar Defteri,

2- İşletme Hesabı Defteri,

3- Bağış Makbuzu Kayıt Defteri,

Olarak sıralanmıştır.

4.3. Vakıflarda Tek Düzen Muhasebe Sistemi ve Uygulaması

Vakıflarda uygulanacak tek düzen hesap çalışması, üç ana bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümde, muhasebe temel kavramları açıklanmıştır. Kar amacı

güden işletmeler için geliştirilen muhasebe temel kavram ve ilkeleri vakıflar için de benimsenmiştir. İkinci bölümde, mali tablolar başlığı altında bilanço ve gelir-gider tablosu ilkeleri açıklanmıştır. Üçüncü bölümde ise; vakıflar için tekdüzen genel hesap planı oluşturulmuştur¹³⁷.

4.3.1. Muhasebenin Temel Kavramları

Muhasebe temel kavramları, evrensel kavramlar olup muhasebe ilke ve kurallarına dayandığı zemini oluşturur. Temel kavramlar ilke ve kurallarla beraber, muhasebe uygulamalarına yön veren disiplinin esası olup, muhasebe bilgileri bu esasa göre üretilir. Muhasebenin temel kavramları şunlardır¹³⁸:

1. Sosyal Sorumluluk Kavramı
2. Kişilik Kavramı
3. İşletmenin Sürekliliği Kavramı
4. Dönemsellik Kavramı
5. Parayla Ölçülme Kavramı
6. Maliyet Esası Kavramı
7. Tarafsızlık ve Belgelendirme Kavramı
8. Tutarlılık Kavramı
9. Tam Açıklama Kavramı
10. İhtiyatlılık Kavramı
11. Önemlilik Kavramı
12. Özün Önceliği Kavramı

¹³⁷ Erol, **agm.**, s.343.

¹³⁸ Nalan Akdoğan ve Orhan Sevilengül, **Tek Düzen Muhasebe Sistemi Uygulaması**, 2. Basım, İstanbul: İSMMMO Yayınları, 1994, s.3.

4.3.2. Mali Tablolar ve İlkeleri

Mali tablolar ilkeleri, temel mali tabloların düzenlenmesinde vakıflar tarafından uygulanacak kuralları ifade eder. Vakıflarda temel mali tablolar bilanço ve gelir-gider tablosu olmak üzere iki tablodan oluşmaktadır. Adı geçen temel mali tablolar düzenlenirken uygulanacak ilkeler, muhasebe temel kavramlarına dayanır ve temel kavramlarla birlikte bir bütün ifade eder¹³⁹.

Muhasebe işlemleri sonrası düzenlenen mali tabloların belirli ilkeleri taşıması gerekmektedir. Mali tablolardan bilanço ilkeleri; malvarlığı koyan kurucular ya da mütevelliler, şartlı bağışta bulunan kişi ve kuruluşlar ile alacaklıların vakfa sağladıkları kaynaklar ve bunlarla elde edilen varlıkların muhasebe kayıt, hesap ve tablolarının anlamlı bir şekilde tespit edilmesi ve gösterilmesi yoluyla belli bir tarihte vakfın mali durumunu açıklıkla ve ilgililer için gerçeğe uygun olarak yansıtılmasıdır. Bilanço ilkeleri, varlıklar, yabancı kaynaklar ve öz kaynaklar itibariyle üç grupta toplanmaktadır. Gelir tablosu ilkelerinin amacı ise, satışlar, gelirler, giderler, maliyetler, kar ve zararlara ait hesapların belli dönemlere ait faaliyet sonuçlarını doğru olarak göstermelerini sağlamaktadır¹⁴⁰.

4.3.2.1. Vakıflarda Bilanço Örneği

Vakıflar Genel Müdürlüğünce hazırlanan ve vakıflarda uygulanması gereken bilanço örneği Vakıflar Genel Müdürlüğü'nün resmi internet sitesinde yer almaktadır. Bilanço örneğine tezin ekler kısmında Ek-3'te yer verilmiştir.

4.3.2.2. Vakıflarda Gelir-Gider Tablosu Örneği

Vakıflar Genel Müdürlüğünce hazırlanan ve vakıflarda uygulanması gereken Gelir-Gider Tablosu Vakıflar Genel Müdürlüğü'nün resmi internet sitesinde yer almaktadır. Gelir – Gider Tablosu örneğine tezin ekler kısmında Ek-4'te yer verilmiştir.

¹³⁹ Türk Medeni Kanunu Hükümlerine Göre Kurulan Vakıfların Uyacakları Usul Ve Esaslarla İlgili Bildiriler, <http://www.koyhizmetlerivakfi.com/eski/Vak.Uy.Usul%20ve%20Esasl.ulg.Bildiriler.htm>, (12 Mart 2012).

¹⁴⁰ Özkan, **age.**, s.421.

4.3.3. Vakıflarda Tek Düzen Genel Hesap Planı

Vakıflar Kanunu'nun 31.maddesinde vakıfların, muhasebe kayıtlarını Genel Müdürlükçe belirlenecek usul ve esaslar dahilinde tutmak zorunda oldukları belirtilmiştir.

Türk Medeni Kanununa Göre Kurulan Vakıflar Hakkında Tüzük' ün değişik 29. maddesinde, vakıfların Vakıflar Genel Müdürlüğünce gönderilecek hesap planına uymak zorunda oldukları belirtilmiştir. Vakıflar Genel Müdürlüğü bu yetkisini kullanarak 30.11.1994 tarih ve 4042 sayılı genelgesiyle vakıflarda tek düzen hesap planı uygulamasını başlatmıştır. Vakıflar Genel Müdürlüğü tarafından hazırlanan tek düzen hesap planı, Maliye Bakanlığının 26.12.1992 tarihli 1 Sıra No.lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği(MSUGT) dikkate alınarak hazırlanmıştır¹⁴¹.

Hazırlanan bu hesap planı, 26.12.1992 tarih ve 21447 mükerrer sayılı Resmî Gazete' de yayımlanan 1 Sıra No.lu MSUGT ekindeki Tek Düzen Hesap Planına vakıfların faaliyetleri göz önünde bulundurularak yeni hesaplar ilave edilmesi suretiyle oluşturulmuş, genel olarak Maliye Bakanlığı'nca belirlenen hesap planının bütünlük ve tutarlılığı korunmaya çalışılmıştır. Bu hassasiyet sebebiyle ve kar amacı gütmeyen vakıfların yapısı gereği, hazırlanan bu hesap planında da pratikte çeşitli uygulama zorluklarıyla karşılaşıldığı bilinmektedir¹⁴².

Vakıflar Genel Müdürlüğünce hazırlanan tek düzen hesap planı ile vakıflardaki mali işlemlerin belli kavram ve ilkeler çerçevesinde muhasebeleştirilmesini sağlamak ve sonuçta ilgililere tutarlı ve karşılaştırılabilir mali tablolar sunulmasını temin etmek ve böylece denetim faaliyetlerini kolaylaştırmak amaçlanmıştır. Hesap planı hazırlanırken, muhasebe uygulama tebliğindeki esaslara bağlı kalmak (boş hesap kullanmak) ve Maliye Bakanlığının da olumlu görüşü alınmak suretiyle hareket edilmiştir¹⁴³.

¹⁴¹ Durmuş, **age.**, s.117.

¹⁴² Okan Saydam ve Mustafa Ekici, **Türk Medeni Kanuna Göre Vakıf, Yeni Vakıflar, Kuruluşu, Hukuki Yapısı, Muhasebe Düzeni**, İstanbul: Sev Matbaacılık ve Yayıncılık, 1998, s.87-88.

¹⁴³ Hıdır Menteş, Talha Apak ve Uğur Büyükbalkan, "Sirküler Rapor", **Vakıflar (Kuruluşu-Faaliyeti-Denetimi-Vergilendirilmesi) Mevzuatı**, Ankara: Türmob Yayınları, 2000, s.54.

Türk Medeni Kanunu'na göre kurulan bütün vakıflar (işletmeler) hariç 01.01.1995 tarihinden itibaren bu hesap planına uyacaklardır. Bu hesap planına göre vakıflar vakıf amacı ve ihtiyacı doğrultusunda gerekli hesapları kullanarak muhasebe kayıtlarını yapacaklardır. Yeni kurulan vakıflar ile (vergi muafiyeti olanlar hariç) Vakıflar Genel Müdürlüğünce işletme hesabı esasına göre defter tutmalarına izin verilen vakıflar bu hesap planına uyup uymamakta serbest bulunmaktadır. Diğerlerinin ise; söz konusu hesap planına uymaları zorunlu tutulmuştur¹⁴⁴.

Vakıflar Yönetmeliği'nin 50. maddesinin 1. fıkrasında, bilanço esasına göre defter tutmak zorunda olan yeni vakıflar (Türk Medeni Kanunu'na Göre Kurulmuş Vakıflar) ile mülhak, cemaat ve esnaf vakıflarının, muhasebe kayıtlarını Genel Müdürlüğün resmi internet sitesinde yayımlanan Vakıflar Tek Düzen Hesap Planına uygun olarak tutmaları, bilanço ve gelir tablolarını da bu plan ekindeki örnek tablolara göre düzenlemeleri gerektiği belirtilmiştir.

1 Sıra No.lu MSUGT' ne göre vakıflara ait iktisadi işletmeler, Kurumlar Vergisi mükellefi olduklarından, söz konusu tebliğde belirtilen esaslara göre hareket etmeleri gerekmektedir. Tebliğde belirtilen şartlar dahilinde hesap planını uygulayacak ve temel mali tablolar ile gerektiğinde diğer mali tabloları düzenleyecektir. Vakfa ait bir iktisadi işletme mevcut ise, bu iktisadi işletme için muhasebe uygulama tebliğlerindeki esaslara göre hesap planı kullanılacak, temel mali tablolar hazırlanacak ve belirlenen haddin aşılması durumunda fon akım, nakit akım, net işletme sermayesi değişim ve kar dağıtım tablosu gibi diğer mali tablolar düzenlenecektir. Yine tebliğde belirtilen hadlerin aşılması halinde 7/A seçeneği kullanılacaktır¹⁴⁵.

¹⁴⁴ Erol, **agm.**, s.343.

¹⁴⁵ Menteş ve diğerleri, **agr.**, s.54-55.

4.3.3.1. Tek Düzen Hesap Planında Bilanço Hesaplarında Vakıflar Açısından Özellik Arz Eden Durumlar:

Vakıflarda, tek düzen hesap planı uygulanmasında muhasebe sistemi uygulama genel tebliğine göre diğer işletmelerden farklı olarak bazı hesapların işleyişinde özellik arz eden durumlar söz konusudur¹⁴⁶.

Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği Tek Düzen Hesap Planında;

13- Diğer Alacaklar

131- Ortaklardan Alacaklar

133- Bağlı Ortaklıklardan Alacaklar

23- Diğer Alacaklar

230- Ortaklardan Alacaklar

232- Bağlı Ortaklıklardan Alacaklar

24- Mali Duran Varlıklar

245- Bağlı Ortaklıklar

246- Bağlı Ortaklıklar Sermaye Taahhüdü (-)

247- Bağlı Ortaklıklar Sermaye Payları Değer Düşüklüğü Karşılığı (-)

¹⁴⁶ Yakup Kayıhan, “Vakıflarda Muhasebe ve Vergi Uygulamaları”, **Bursa Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası Semineri**, Bursa, <http://www.bursa-smmmo.org.tr/bsmmmo/index.php?site=tesmer&blm=seminer> (23 Mart 2012).

33- Diğer Borçlar

331- Ortaklara Borçlar

333- Bağlı Ortaklıklara Borçlar

43- Diğer Borçlar

431- Ortaklara Borçlar

433- Bağlı Ortaklıklara Borçlar

Vakıflar Tek Düzen Hesap Planında;

13- Diğer Alacaklar

131- Kuruculardan Alacaklar

133- İktisadi İşletmelerden Alacaklar

134- Üyelerden Alacaklar

23- Diğer Alacaklar

231- Kuruculardan Alacaklar

233- İktisadi İşletmelerden Alacaklar

234- Üyelerden Alacaklar

24- Mali Duran Varlıklar

245- İktisadi İşletmeler

246- İktisadi İşletmeler Sermaye Taahhüdü (-)

247- İktisadi İşletmeler Sermaye Değer Düşüklüğü Karşılığı (-)

33- Diğer Borçlar

331- Kuruculara Borçlar

333- İktisadi İşletmelere Borçlar

334- Üyelere Borçlar

43- Diğer Borçlar

431- Kuruculara Borçlar

433- İktisadi İşletmelere Borçlar

434- Üyelere Borçlar

Vakıflar Genel Müdürlüğüne hazırlanmış olan Tek Düzen Hesap Planında, bazı yeni düzenlemeler ve düzeltmelerin yapılmasına ihtiyaç vardır. Örneğin, “Bağlı Ortaklıklar” hesabı, “İktisadi İşletme” hesabı ile birlikte kullanılmıştır. Vakfın, aynı anda hem bağlı ortaklığı hem de iktisadi işletmesi olabilir. Bu nedenle, “Bağlı Ortaklıklar” ve “İktisadi İşletme” hesaplarının, bilançoda ayrı ayrı gösterilmesi daha uygun olacaktır. Bu hesapların ayrılmasına bağlı olarak, sermaye taahhütleri, sermaye payları değer düşüklüğü karşılıkları hesaplarının da ayrı hesaplarda izlenmesi uygun olacaktır. Bu amaçla, “242 İştirakler” ile “245 Bağlı Ortaklıklar” aynı büyük defter hesabında toplanabilir. Bağlı Ortaklıklar hesabından boşalacak kodlu hesap olarak “245

Vakfa Bağlı İktisadi İşletmeler'' hesabı kullanılabilir. Sermaye taahhütleri ve değer düşüklüğü karşılıkları da aynı şekilde yapılabilir. Vakıflar Tek Düzen Hesap Planı incelendiğinde, hesap planında yer alan birçok hesabın vakıflar tarafından kullanılmadığı görülmektedir. Bu nedenle, hesap planında yer alan ancak uygulamada kullanılmayan bu hesapların çıkarılarak hesap planının sadeleşmesi sağlanabilir. İndirilecek KDV, Peşin Ödenen Vergiler ve Fonlar, Yıllara Yaygın Onarım ve inşaat Maliyetleri, Yıllara Yaygın İnşaat Hak edişleri gibi hesaplar, vakıflar tarafından kullanılmayan ve çıkarılması gereken hesaplar olarak görülmektedir¹⁴⁷.

4.3.3.2. Tek Düzen Hesap Planında Gelir Tablosu Hesaplarında Vakıflar Açısından Özellik Arz Eden Durumlar:

Vakıflar tek düzen hesap planında gelir tablosu hesaplarının işleyişinde özellik arz eden bazı durumlar vardır¹⁴⁸.

60- Brüt Satışlar

603- Bağış ve Yardımlar

604- Prim ve Aidatlar

63- Faaliyet Giderleri

633- Amacına Yönelik Giderler

64- Diğer Faaliyetlerden Olağan Gelir ve Karlar

648- İktisadi İşletme Gelirleri

¹⁴⁷ Durmuş, age., s.117-118.

¹⁴⁸ Yakup Kayıhan, ''Vakıflarda Muhasebe ve Vergi Uygulamaları'', **Bursa Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası Semineri**, Bursa, <http://www.bursa-smmmo.org.tr/bsmmmo/index.php?site=tesmer&blm=seminernot> (23 Mart 2012).

Vakıflar Tek Düzen Hesap Planında, 7/B seçeneği, bazı hesapların ayrıntılı olarak açılmasına elverişli değildir. Örneğin vakıflarda yapılan bağış ve yardımlar çok önemli olmasına rağmen, 7/B gider sınıfında buna yer verilmemiştir. Sadece, 63 Faaliyet Giderleri grubunda kaydedilebilir. Ancak ayrıntılı olarak izlenebileceği büyük defter hesabı bulunmamaktadır¹⁴⁹.

Vakıflar Tek Düzen Hesap Planında, 7/B seçeneğinde, başlıca bütün giderler için 790-797 hesap aralığında sadece 8 adet büyük defter hesabı açılmıştır. Hâlbuki vakıf senedine göre, amaca uygun giderler (Bağış ve yardım giderleri ile değer artırıcı giderler veya harcamalar) ve amaca uygun olmayan giderler ayrımı mutlaka yapılmalıdır. Bu amaçla 7/B seçeneğinde bu 8 adet gider hesabının, ‘‘amaca uygun giderler’’ ve ‘‘amaca uygun olmayan giderler’’ olmak üzere iki alt kırılıma ayrılması gerekir¹⁵⁰.

4.3.3.3.Vakıflar Tek Düzen Hesap Planı Örneği

Vakıflar, muhasebe sistemlerini tek düzen hesap planına uygun olarak kurmak ve işletmek zorundadır. Tek düzen hesap planında bilançoyu oluşturan hesaplar aktif ve pasif hesaplar olmak üzere iki bölümden oluşmaktadır.

Aktif hesaplar; dönen ve duran varlıklardan oluşmaktadır. Pasif hesaplar ise, kısa vadeli yabancı kaynaklar, uzun vadeli yabancı kaynaklar ve öz kaynaklardan oluşmaktadır.

Vakıflarda uygulanacak tek düzen hesap planı örneğine, tezin ekler kısmında Ek-5’de yer verilmiştir.

¹⁴⁹ Durmuş, **age.**, s.118.

¹⁵⁰ Semih Bükler, Davut Aydın ve Necdet Sağlam, **Vakıflar Tek Düzen Hesap Planına Göre Vakıflar Kuruluşu, Yönetimi ve Muhasebesi**, Eskişehir: Ofset Matbaacılık Yayıncılık, 1988, s.202-206.

4.4. Vakıflarda Muhasebe Kayıtları

4.4.1. Vakıflarda Kuruluş Muhasebe Kayıtları

Vakıflar, tanımlarına uygun olarak belli bir amacın gerçekleştirilmesi için bir mal veya hakkın gelirleriyle birlikte tahsis edilmesi suretiyle kurulurlar. Vakfın kuruluşu esnasında tahsis edilen mallar onun kuruluş mal varlığıdır. Muhasebe kayıtları, bu mal varlığının açılış bilançosuna uygun bir şekilde kayıtlara yansıtılması ile başlar. Vakfın kuruluşu için tahsis edilen mal varlığı, tahsis etme tarihindeki değeri ile kayıtlara intikal ettirilir. Bu konuda 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'ndaki 269-297 sayılı değerlendirme hükümleri uygulanır¹⁵¹.

Örnek:

Tıbbi ve hukuki konularda ihtiyacı olanlara yardım faaliyetinde bulunmak üzere 05.10.2010 tarihinde (A) Sağlık ve Hukuk Hizmetleri Vakfı altında İstanbul'da bir vakıf kurulmuştur. Kurucular tarafından vakfa, 30.000,00 TL nakit para tahsis edilmiş ve tahsis edilen nakit para vakıf için bankada açılan hesaba yatırılmıştır. Vakfın kullanacağı demirbaşlar yine vakıf kurucuları tarafından tahsis edilmiş ve ilgili mahkeme tarafından tahsis edilen bu demirbaşlardan büro mobilyası için 15.000,00 TL ve 5 adet bilgisayar için 5.000,00 TL değer biçilmiştir.

(A) Sağlık ve Hukuk Hizmetleri Vakfı'nın kuruluş muhasebe kayıtları aşağıdaki gibidir:

-----05.10.2010-----	
102- BANKALAR	30.000,00
255- DEMİRBAŞLAR	20.000,00
500- KURULUŞ MAL VARLIĞI	50.000,00
----- / -----	

¹⁵¹ Yakup Kayıhan, 'Vakıflarda Muhasebe ve Vergi Uygulamaları', **Bursa Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası Semineri**, Bursa, <http://www.bursa-smmmo.org.tr/bsmmmo/index.php?site=tesmer&blm=seminernot> (23 Mart 2012).

Vakfin açılış bilançosu da bu kuruluş muhasebe kayıtlarına uygun olarak yapılır. Kuruluş esnasında vakfa tahsis edilen mallar vakıf sermayesi olarak işlem görür.

Örnek:

Yurt içinde tedavi ettirilemeyen hastaların yurt dışında tedavi ettirilmesi için özel ihtisas hastaneleri kurulması amacıyla bir vakıf kurulmasına karar verilmiştir. Bu amaçla emlak vergisi değeri 135.000,00 TL olan bir ev, 250.000,00 TL olan bir arsa, 30.000,00 TL para, 25.000,00 TL hisse senedi ve 20.000,00 TL hazine bonusu tahsis edilmek suretiyle 10.06.2010 tarihinde (B) Sağlık Hizmetleri Vakfı adı altında bir vakıf kurulmuştur.

(B) Sağlık Hizmetleri Vakfı'nın kuruluş muhasebe kayıtları aşağıdaki gibidir:

-----10.06.2010-----	
102- BANKALAR	30.000,00
110- HİSSE SENETLERİ	25.000,00
112- KAMU KESİM TAH.,SENET VE BONOLARI	20.000,00
250- ARAZİ VE ARSALAR	250.000,00
252- BİNALAR	135.000,00
500- KURULUŞ MAL VARLIĞI	460.000,00
----- / -----	

4.4.2.Vakfin Şube Açılışı Muhasebe Kayıtları:

Örnek:

Tıbbi ve hukuki konularda ihtiyacı olanlara yardım faaliyetinde bulunmak üzere 05.10.2010 tarihinde İstanbul'da kurulmuş olan (A) Sağlık ve Hukuk Hizmetleri Vakfı, uzun zamandır sürdürdüğü faaliyetlerini daha etkin bir hale getirmek için Ankara ilinde bir şube açmaya karar vermiştir. Bu çerçevede 10.06.2011 tarihinde açılan şube için, 20.000,00 TL para şubenin açılan banka hesabına yatırılmış ve ayrıca değeri 2.500,00 TL olan demirbaş tahsis edilmiştir.

Şube açılış muhasebe kayıtları aşağıdaki gibi olacaktır:

-----10.06.2011-----		
102- BANKALAR		20.000,00
255- DEMİRBAŞLAR		2.500,00
500- KURULUŞ MAL VARLIĞI		22.500,00
----- / -----		

Vakıf Genel Merkez muhasebe kayıtları aşağıdaki gibi olacaktır:

-----10.06.2011-----		
245- BAĞLI ORTAKLIKLAR		22.500,00
102- BANKALAR		20.000,00
255- DEMİRBAŞLAR		2.500,00
----- / -----		

4.4.3.Vakıflar Tek Düzen Hesap Planı İşleyişine İlişkin Genel Uygulama

Örnek:

Tıbbi ve hukuki konularda ihtiyacı olanlara yardım faaliyetinde bulunmak üzere 05.10.2010 tarihinde (A) Sağlık ve Hukuk Hizmetleri Vakfı altında İstanbul'da bir vakıf kurulmuştur. Kurucular tarafından vakfa, 30.000,00 TL nakit para tahsis edilmiş ve tahsis edilen nakit para vakıf için bankada açılan hesaba yatırılmıştır. Vakfın kullanacağı demirbaşlar yine vakıf kurucuları tarafından tahsis edilmiş ve ilgili mahkeme tarafından tahsis edilen bu demirbaşlardan büro mobilyası için 15.000,00 TL ve 5 adet bilgisayar için 5.000,00 TL değer biçilmiştir.

(A) Sağlık ve Hukuk Hizmetleri Vakfının kuruluşundan sonra, 2010 yılı içerisinde gerçekleştirdiği faaliyetlere ilişkin işlemler aşağıdaki gibidir:

1- 2010 yılı açılış kayıtları yapılmıştır.

2- 11.10.2010 tarihinde vakfın 2010/Ekim-Kasım-Aralık dönemlerine ait üç aylık kirası, brüt 7.500,00 TL üzerinden %20 gelir vergisi kesintisi yapılarak net 6.000,00 TL vakfın banka hesabından ödenmiştir.

3- 18.10.2010 tarihinde vakfın işlerinin yürütülmesi sırasında kullanılmak üzere 35.000,00 TL (%18 KDV ve ÖTV dahil) bir adet otomobil satın alınmıştır. Söz konusu otomobil için aynı gün vakfın banka hesabından 5.000,00 TL ödeme yapılmış, geriye kalan 30.000,00 TL için vakfın hesabı bulunan bankadan 12 ay vadeli 33.000,00 TL geri ödemeli taşıt kredisi kullanılmıştır. Taşıt kredisi kullandırılması nedeniyle banka tarafından ayrıca 500,00 TL dosya masrafı vakfın banka hesabından tahsil edilmiştir.

4- 22.10.2010 tarihinde vakfın banka hesabından 2.000,00 TL çekilmiştir.

5- 25.10.2010 tarihinde vakfın bulunduğu iş yeri için 1.650,00 TL tutarında iş yeri sigorta poliçesi yapılmış bedeli peşin olarak ödenmiştir.

6- 28.10.2010 tarihinde vakıf bünyesinde çalışan personel için brüt 6.200,00 TL ücret tahakkuk etmiş olup bu ücretlerden 790,50 TL gelir vergisi, 40,92 TL damga vergisi ve 930,00 TL SGK işçi payı kesintisi yapıldıktan sonra geriye kalan 4.438,58 TL tutar personele bankadan ödenmiştir. SGK İşveren payı %21,5'tir.

7- 02.11.2010 tarihinde vakfın ihtiyacı olanlara sunduğu sağlık hizmetlerinde kullanılmak üzere bir işadamı tarafından vakfa 3.000,00 TL ve 5.000,00 TL tutarında iki adet çek bağışlanmıştır.

8- 05.11.2010 tarihinde tıbbi olarak yardıma muhtaç olan kişilerin tedavisi karşılığında bir hastaneden gelen %8 KDV dahil fatura karşılığında 6.000,00 TL vakfın banka hesabından ödenmiştir.

9- 08.11.2010 tarihinde daha önceden bir işadamı tarafından alınan 5.000,00 TL tutarındaki bir adet çek tahsil edilerek vakfın banka hesabına yatırılmıştır. Çek tahsili esnasında ilgili banka tarafından 30,00 TL çek tahsil masrafı kesilmiştir.

10- 12.11.2010 tarihinde Avrupa Birliği Fonundan 200.000 İsviçre Frangı vakfın banka hesabına gönderilmiştir. Banka hesabına gelen para aynı gün işlem kuru olan 0,2026 TL üzerinden bozdurularak vakfın banka hesabına geçirilmiştir

11- 17.11.2010 tarihinde vakıf faaliyetlerinin sunulduğu vakfa ait derginin matbaa basım ücreti ile ilgili olarak alınan %18 KDV dahil 2.220,00 TL faturaya istinaden matbaa firmasına vakfın banka hesabından aynı gün ödeme yapılmıştır.

12- 18.11.2010 tarihinde vakfın işlerinin yürütülmesi için alınmış olan taşıtın 1.taksit ödemesi olan 2.750,00 TL bankadan ödenmiştir.

13- 19.11.2010 tarihinde 120,00 TL telefon faturası (%18 KDV dahil), 95,00 TL elektrik faturası (%18 KDV dahil) ve 38,00 TL su faturası (%8 KDV dahil) nakden ödenmiştir.

14- 22.11.2010 tarihinde yardıma ihtiyacı olanlara sağlanan hukuki destek kapsamında bir avukattan alınan 6.000,00 TL serbest meslek makbuzu üzerinden %20 gelir vergisi tutarı 1.200,00 TL ve %18 KDV tutarı 1.080,00 TL hesaplandıktan sonra 5.880,00 TL vakfın banka hesabından ödenmiştir.

15- 25.11.2010 tarihinde tıbbi yönden yardım almak üzere vakfa başvurmuş olan kişilere Kasım ayı içerisinde yapılan ilaç ve tedavi harcamalarına ilişkin bir hastaneden alınan %8 KDV dahil 3.000,00 TL faturaya karşılık daha önceden vakfa bir işadamı tarafından bağışlanan 3.000,00 TL tutarındaki çekle ödeme yapılmıştır.

16- 29.11.2010 tarihinde yurtdışındaki bir firmadan vakfın amaçları doğrultusunda kullanılmak üzere 9.350 Euro bağış vakfın banka hesabına gönderilmiştir. Vakfın hesabına gelen para aynı gün bozdurularak bankadan çekilmiştir. İşlem günündeki döviz kuru 2,045 TL'dir.

17- 30.11.2010 tarihinde Kasım ayı kira bedeli ilgili hesaba aktarılarak giderleştirilmiştir.

18- 30.11.2010 tarihinde Kasım ayına ait 135,62 TL işyeri sigorta bedeli ilgili hesaba aktarılarak giderleştirilmiştir.

19- 30.11.2010 tarihinde vakfın Ekim ayına ilişkin 2.077,00 TL SGK primi, 186,00 TL işsizlik sigortası primi ve bildirgeye ait 13,75 TL damga vergisi nakden ödenmiştir.

20- 30.11.2010 tarihinde vakıf bünyesinde çalışan personel için brüt 7.000,00 TL ücret tahakkuku etmiş olup bu ücretlerden 892,50 TL gelir vergisi, 46,20 TL damga vergisi ve 1.050,00 TL SGK işçi payı kesintisi yapıldıktan sonra geriye kalan 5.011,30 TL personele bankadan ödenmiştir.

21- 02.12.2010 tarihinde vakıf bünyesinde muhasebe departmanında kullanılmak üzere bilgisayar paket programı alınmış ve bunun karşılığında alınan %18 KDV dahil 1.900,00 TL faturaya istinaden bir firmaya vakfın 20.12.2010 vadeli kendi çeki verilerek ödeme yapılmıştır.

22- 07.12.2010 tarihinde bir işadamı tarafından vakfın amaçları doğrultusunda kullanılmak üzere vakfın banka hesabına 10.000,00 TL bağış yapılmıştır.

23- 10.12.2010 tarihinde tıbbi yönden yardıma ihtiyacı olanların ilaç ve tedavi masrafları karşılığında bir hastaneye %8 KDV dahil 1.620,00 TL fatura karşılığında aynı gün vakfın banka hesabından ödeme yapılmıştır.

24- 15.12.2010 tarihinde yurtdışındaki bir firmadan vakfın banka hesabına 2.500 Euro bağış gönderilmiştir. Gelen bağış bedeli aynı gün bozdurularak vakfın banka hesabına geçirilmiştir. İşlem günündeki döviz kuru 1,9400 TL'dir.

25- 17.12.2010 tarihinde vakfın işlerinin yürütülmesi için alınmış olan taşıtın 2.taksit ödemesi olan 2.750,00 TL bankadan ödenmiştir.

26- 20.12.2010 tarihinde bankadan gelen dekontta daha önceden verilmiş olan 1.900,00 TL tutarındaki çekin ödendiği görülmüştür.

27- 21.12.2010 tarihinde 127,00 TL telefon faturası (%18 KDV dahil), 59,00 TL elektrik faturası (%18 KDV dahil) ve 35,00 TL su faturası (%8 KDV dahil) nakden ödenmiştir.

28- 22.12.2010 tarihinde vakıf çalışanlarının yemek bedeli olarak %8 KDV dahil 725,00 TL fatura karşılığında peşin ödeme yapılmıştır.

29- 24.12.2010 tarihinde araçlar için akaryakıt alınan benzin firmasına %18 KDV dahil 1.500,00 TL fatura karşılığında nakden ödeme yapılmıştır.

30- 27.12.2010 tarihinde 255,00 TL (%18 KDV dahil) fatura karşılığında kırtasiye malzemesi satın alınmış ve bedeli peşin ödenmiştir.

31- 28.12.2010 tarihinde hukuki olarak yardıma muhtaç olan ve eşlerinden kötü muamele görmüş kişilere yardım amacıyla bir avukattan sağlanan hizmet karşılığında alınan serbest meslek makbuzuna istinaden brüt 5.000,00 TL üzerinden %20 oranında gelir vergisi stopaj kesintisi 1.000,00 TL kesilerek ve %18 KDV olan 900,00 TL hesaplandıktan sonra net 4.900,00 TL ödeme vakfın banka hesabından yapılmıştır.

32- 31.12.2010 tarihinde vakıf bünyesinde çalışan personel için brüt 6.600,00 TL'si ücret tahakkuku etmiş olup bu ücretlerden 841,50 TL gelir vergisi, 43,56 TL damga vergisi ve 990,00 TL SGK işçi payı kesintisi yapıldıktan sonra geriye kalan 4.724,94 TL tutar personele bankadan ödenmiştir.

33- 31.12.2010 tarihinde Aralık ayı kira bedeli ilgili hesaba aktarılarak giderleştirilmiştir.

34- 31.12.2010 tarihinde Aralık ayına ait 140,14 TL işyeri sigorta bedeli ilgili hesaba aktarılarak giderleştirilmiştir.

35- 31.12.2010 tarihinde vakfın Kasım ayına ilişkin 2.345,00 TL SGK primi, 210,00 TL işsizlik sigortası primi ve bildirgeye ait 13,75 TL damga vergisi nakden ödenmiştir.

(A) Sağlık ve Hukuk Hizmetleri Vakfının dönem sonu işlemleri aşağıdaki gibidir:

36-Bankadan gelen hesap özetinde 31.12.2010 tarihi itibarıyla vadeli hesap için 220,00 TL faiz tahakkuk ettirildiği tespit edilmiştir.

37-Vakfin aktifinde kayıtlı bulunan ve yıl içerisinde alınmış bulunan taşıtlar ve demirbaşlar için belirlenmiş olan ekonomik ömür ve normal amortisman oranları aşağıdaki gibi belirlenmiştir. Amortisman oranlarının tespitinde 333 sıra numaralı V.U.K genel tebliğinde yer alan oranlar dikkate alınmıştır.

	Ekonomik Ömür (Yıl)	Normal Amortisman Oranı (%)
Taşıtlar	5	0,20
Demirbaşlar	5	0,20
Haklar	15	0,0666
Bilgisayarlar	4	0,25

Amortisman Tutarlarının Hesaplanması:

(A) Sağlık ve Hukuk Hizmetleri Vakfı 31.12.2010 Tarihli Amortisman Tablosu

Hesap Adı	Hesap Kodu	Aktif Giriş Tarihi	Aktif Değer	Ekonomik Ömür	Amortisman Oranı	Amortisman Tutarı
Otomobil	254	18.10.2010	35.500,00	5	0,20	1.775,00*
Büro Mobilyası	255	05.10.2010	15.000,00	5	0,20	3.000,00
Bilgisayar (5 ad.)	255	05.10.2010	5.000,00	4	0,25	1.250,00
Bilgisayar Paket Programı	260	02.12.2010	1.900,00	15	0,0666	126,54
Toplam			57.400,00			6.151,54

* Kıst amortisman hesaplanmıştır.

38- Yıl içerisinde gerçekleşen genel yönetim giderleri 43.247,44 TL olarak gerçekleşmiş ve yansıtma hesabı aracılığıyla 632 no.lu hesaba aktarılmıştır.

39-Yıl içerisinde gerçekleşen amacına yönelik giderler 23.600,00 TL olarak gerçekleşmiş ve 633 no.lu hesaba aktarılmıştır.

40- Finansman giderleri hesabı yansıtma hesabı aracılığıyla, 660-Kısa Vadeli Borçlanma Giderleri hesabına aktarılmıştır.

41- Gider çeşitleri yansıtma hesabı ilgili hesaplarıyla karşılıklı olarak kapatılmıştır.

42- Bağış ve Yardımlar, Faiz Gelirleri Hesabı 690-Dönem Karı veya Zararı hesabına aktarılarak kapatılmıştır.

43- Genel Yönetim Giderleri, Amacına Yönelik Giderler ve Kısa Vadeli Finansman Giderleri Hesabı 690-Dönem Karı veya Zararı hesabına aktarılarak kapatılmıştır.

44- Dönem Karı veya Zararı, 590-Dönem Net Karı Hesabına devredilerek bilançoğa taşınmak suretiyle kapatılmıştır.

45-Vakfın yılsonu kapanış kayıtları yapılmıştır.

(A) Sağlık ve Hukuk Hizmetleri Vakfı 2010 Yılı Yevmiye Kayıtları aşağıdaki gibidir:

1-----05.10.2010-----		
102- BANKALAR	30.000,00	
255- DEMİRBAŞLAR	20.000,00	
500- KURULUŞ MAL VARLIĞI		50.000,00
Açılış Kaydı		
2-----11.10.2010-----		
794- ÇEŞİTLİ GİDERLER	2.500,00	
180- GELECEK AYLARA AİT GİDERLER	5.000,00	
360- ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR		1.500,00
102- BANKALAR		6.000,00
Ekim-Kasım-Aralık Ayları Kira Ödemesi		
3-----18.10.2010-----		
254- TAŞITLAR	35.500,00	
102- BANKALAR	30.000,00	
280- GELECEK YILLARA AİT GİDERLER	2.500,00	
797- FİNANSMAN GİDERLERİ	500,00	
102- BANKALAR		35.500,00
300- BANKA KREDİLERİ		33.000,00
Araç Alımı		
4-----22.10.2010-----		
100- KASA	2.000,00	
102- BANKALAR		2.000,00
Bankadan Çekilen		
5-----25.10.2010-----		
794- ÇEŞİTLİ GİDERLER	31,64	
180- GELECEK AYLARA AİT GİDERLER	275,76	
280- GELECEK YILLARA AİT GİDERLER	1.342,60	
100- KASA		1.650,00
İşyeri Sigorta Poliçe Gideri		
6-----28.10.2010-----		
791- İŞÇİ ÜCRET VE GİDERLERİ	7.533,00	
360- ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR		831,42
361- ÖDENECEK SOSYAL GÜVENLİK KES.		2.263,00
102- BANKALAR		4.438,58
Ekim Ayı Ücret Tahakkuku ve Ödemesi		
7-----02.11.2010-----		
101- ALINAN ÇEKLER	8.000,00	
603- BAĞIŞ VE YARDIMLAR		8.000,00
Çek Bağışı		
----- / -----		

8-----05.11.2010-----		
794- ÇEŞİTLİ GİDERLER	6.000,00	
102- BANKALAR		6.000,00
Sağlık Giderlerinin Kaydı		
9-----08.11.2010-----		
100- KASA	4.970,00	
102- BANKALAR	4.970,00	
794- ÇEŞİTLİ GİDERLER	30,00	
100- KASA		4.970,00
101- ALINAN ÇEKLER		5.000,00
Çek Tahsili		
10-----12.11.2010-----		
102- BANKALAR	40.520,00	
603- BAĞIŞ VE YARDIMLAR		40.520,00
Yurt Dışı Gelen Yardım Bedeli		
11-----17.11.2010-----		
794- ÇEŞİTLİ GİDERLER	2.220,00	
102- BANKALAR		2.220,00
Matbaa Gideri		
12-----18.11.2010-----		
300- BANKA KREDİLERİ	2.750,00	
102- BANKALAR		2.750,00
Araç Kredisi 1.Taksit Ödemesi		
13-----19.11.2010-----		
793- DIŞARIDAN SAĞLANAN FAYDA VE HİZ.	253,00	
100- KASA		253,00
Telefon, Elektrik ve Su Giderlerinin Kaydı		
14-----22.11.2010-----		
793- DIŞARIDAN SAĞLANAN FAYDA VE HİZ.	7.080,00	
102- BANKALAR		5.880,00
360- ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR		1.200,00
Hukuk Giderlerinin Kaydı		
15-----25.11.2010-----		
794- ÇEŞİTLİ GİDERLER	3.000,00	
101- ALINAN ÇEKLER		3.000,00
Sağlık Giderlerinin Kaydı		
----- / -----		

16-----29.11.2010-----		
100- KASA	19.120,75	
102- BANKALAR	19.120,75	
102- BANKALAR		19.120,75
603- BAĞIŞ VE YARDIMLAR		19.120,75
Gelen Bağış Bedeli ve Döviz Bozdurma		
17-----30.11.2010-----		
794- ÇEŞİTLİ GİDERLER	2.500,00	
180- GELECEK AYLARA AİT GİDERLER		2.500,00
Kasım Ayı Kira Bedelinin Giderleştirilmesi		
18-----30.11.2010-----		
794- ÇEŞİTLİ GİDERLER	135,62	
180- GELECEK AYLARA AİT GİDERLER		135,62
Kasım Ayı İşyeri Sigorta Bedelinin Giderleştirilmesi		
19-----30.11.2010-----		
361- ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR	2.263,00	
795- VERGİ, RESİM VE HARÇLAR	13,75	
100- KASA		2.276,75
Ekim Ayı SGK Prim Ödemesi		
20-----30.11.2010-----		
791- İŞÇİ ÜCRET VE GİDERLERİ	8.505,00	
360- ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR		938,70
361- ÖDENECEK SOSYAL GÜVENLİK KES.		2.555,00
102- BANKALAR		5.011,30
Kasım Ayı Ücret Tahakkuku ve Ödemesi		
21-----02.12.2010-----		
260- HAKLAR	1.900,00	
103- VERİLEN ÇEKLER VE ÖDEME EMİRLERİ (-)		1.900,00
Bilgisayar Paket Program Alımı		
22-----07.12.2010-----		
102- BANKALAR	10.000,00	
603- BAĞIŞ VE YARDIMLAR		10.000,00
Bankaya Yatırılan Bağış Bedeli		
23-----10.12.2010-----		
794- ÇEŞİTLİ GİDERLER	1.620,00	
102- BANKALAR		1.620,00
Sağlık Giderlerinin Kaydı		
24-----15.12.2010-----		
102- BANKALAR	4.850,00	
603- BAĞIŞ VE YARDIMLAR		4.850,00
Gelen Bağış Bedeli ve Döviz Bozdurma		

25-----17.12.2010-----		
300- BANKA KREDİLERİ	2.750,00	
102- BANKALAR		2.750,00
Araç Kredisi 2.Taksit Ödemesi		
26-----20.12.2010-----		
103- VERİLEN ÇEKLER VE ÖDEME EMİRLERİ (-)	1.900,00	
102- BANKALAR		1.900,00
Çek Ödemesi		
27-----21.12.2010-----		
793- DIŞARIDAN SAĞLANAN FAYDA VE HİZ.	221,00	
100- KASA		221,00
Telefon, Elektrik ve Su Giderlerinin Kaydı		
28-----22.12.2010-----		
794- ÇEŞİTLİ GİDERLER	725,00	
100- KASA		725,00
Yemek Bedelinin Ödenmesi		
29-----24.12.2010-----		
793- DIŞARIDAN SAĞLANAN FAYDA VE HİZ.	1.500,00	
100- KASA		1.500,00
Akaryakıt Bedelinin Ödenmesi		
30-----27.12.2010-----		
794- ÇEŞİTLİ GİDERLER	255,00	
100- KASA		255,00
Kırtasiye Malzemesi Gideri		
31-----28.12.2010-----		
793- DIŞARIDAN SAĞLANAN FAYDA VE HİZ.	5.900,00	
100- KASA		4.900,00
360- ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR		1.000,00
Hukuk Giderlerinin Kaydı		
32-----31.12.2010-----		
791- İŞÇİ ÜCRET VE GİDERLERİ	8.019,00	
360- ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR		885,06
361- ÖDENECEK SOSYAL GÜVENLİK KES.		2.409,00
102- BANKALAR		4.724,94
Aralık Ayı Ücret Tahakkuku ve Ödemesi		
33-----31.12.2010-----		
794- ÇEŞİTLİ GİDERLER	2.500,00	
180- GELECEK AYLARA AİT GİDERLER		2.500,00
Aralık Ayı Kira Bedelinin Giderleştirilmesi		
----- / -----		

34-----31.12.2010-----		
794- ÇEŞİTLİ GİDERLER	140,14	
180- GELECEK AYLARA AİT GİDERLER		140,14
Aralık Ayı İşyeri Sigorta Bedelinin Giderleştirilmesi		
35-----31.12.2010-----		
361- ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR	2.555,00	
795- VERGİ, RESİM VE HARÇLAR	13,75	
100- KASA		2.568,75
Kasım Ayı SGK Prim Ödemesi		
36-----31.12.2010-----		
102- BANKALAR	2.220,00	
642- FAİZ GELİRLERİ		2.220,00
Dönem Sonu Banka Vadeli Hesap Faiz Tahakkuku		
37-----31.12.2010-----		
796- AMORTİSMAN VE TÜKENME PAYLARI	6.151,54	
257-BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR (-)		6.025,00
268-BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR (-)		126,54
Amortisman Giderlerinin Kaydı		
38-----31.12.2010-----		
632- GENEL YÖNETİM GİDERLERİ	43.247,44	
798-GİDER ÇEŞİTLERİ YANSITMA HS.		43.247,44
Genel Yönetim Giderlerinin İlgili Hesaba Aktarılması		
39-----31.12.2010-----		
633- AMACINA YÖNELİK GİDERLER	23.600,00	
798- GİDER ÇEŞİTLERİ YANSITMA HS.		23.600,00
Amacına Yönelik Giderlerin İlgili Hesaba Aktarılması		
40-----31.12.2010-----		
660- KISA VADELİ BORÇLANMA GİD.	500,00	
798- GİDER ÇEŞİTLERİ YANSITMA HS.		500,00
Finansman Giderlerinin İlgili Hesaba Aktarılması		
----- / -----		

41-----31.12.2010-----	
798- GİDER ÇEŞİTLERİ YANSITMA HS.	67.347,44
791- MEMUR ÜCRET VE GİDERLERİ	24.057,00
793- DIŞARIDAN SAĞLANAN FAYDA VE HİZ.	14.954,00
794- ÇEŞİTLİ GİDERLER	21.657,40
795- VERGİ, RESİM VE HARÇLAR	27,50
796- AMORTİSMAN VE TÜKENME PAYLARI	6.151,54
797- FİNANSMAN GİDERLERİ	500,00
Gider Hesaplarının Yansıtma Hesabı Aracılığıyla Kapatılması	
42-----31.12.2010-----	
603- BAĞIŞ VE YARDIMLAR	82.490,75
642- FAİZ GELİRLERİ	2.220,00
690-DÖNEM KARI VEYA ZARARI	84.710,75
Gelir Tablosu Hesaplarının Kapatılması	
43-----31.12.2010-----	
690- DÖNEM KARI VEYA ZARARI	67.347,44
632- GENEL YÖNETİM GİDERLERİ	43.247,44
633- AMACINA YÖNELİK GİDERLER	23.600,00
660- KISA VADELİ BORÇLANMA GİD.	500,00
Gelir Tablosu Hesaplarının Kapatılması	
44-----31.12.2010-----	
690- DÖNEM KARI VEYA ZARARI	17.363,31
590- DÖNEM NET KARI	17.363,31
Dönem Karının Dönem Net Karı Hesabına Aktarılması	
45-----31.12.2010-----	
257- BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR (-)	6.025,00
268- BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR (-)	126,54
300- BANKA KREDİLERİ	27.500,00
360- ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR	6.355,18
361- ÖDENECEK SOSYAL GÜV.KES.	2.409,00
500- SERMAYE (MAL VARLIĞI)	50.000,00
590- DÖNEM NET KARI (GELİR/GİDER FAZ.)	17.363,31
100- KASA	6.771,25
102- BANKALAR	41.765,18
254- TAŞITLAR	35.500,00
255- DEMİRBAŞLAR	20.000,00
260- HAKLAR	1.900,00
280- GELECEK YILLARA AİT GİD.	3.842,60
Kapanış Kaydı	

(A) Sağlık ve Hukuk Hizmetleri Vakfı 2010 Yılı Defteri Kebir Kayıtları aşağıdaki gibidir:

100 - KASA HS.							
Yev.Tarihi	No	Açıklama	Borç	Yev.Tarihi	No	Açıklama	Alacak
22.10.2010	4	Nakit Çekilen	2.000,00	25.10.2010	5	İşyeri Sigorta Gid.	1.650,00
08.11.2010	9	Çek Tahsili	4.970,00	08.11.2010	9	Çek Tahsili	4.970,00
29.11.2010	16	Bağış Bedeli	19.120,75	19.11.2010	13	Tlf.Su ve Elkt.Öd.	253,00
				30.11.2010	19	SGK Prim Öd.	2.276,75
				21.12.2010	27	Tlf.Su ve Elkt.Öd.	221,00
				22.12.2010	28	Yemek Gideri	725,00
				24.12.2010	29	Akaryakıt Gideri	1.500,00
				27.12.2010	30	Kurt.Mlz.Gideri	255,00
				28.12.2010	31	Hukuk Gideri	4.900,00
				31.12.2010	35	SGK Prim Öd.	2.568,75
				31.12.2010	45	Kapanış Kaydı	6.771,25
		Toplam	26.090,75			Toplam	26.090,75

101 - PORTFÖYDEKİ ÇEKLER HS.							
Yev.Tarihi	No	Açıklama	Borç	Yev.Tarihi	No	Açıklama	Alacak
02.11.2010	7	Çek Bağış Bedeli	8.000,00	08.11.2010	9	Çek Tahsili	5.000,00
				25.11.2010	15	Sağlık Gideri	3.000,00
		Toplam	8.000,00			Toplam	8.000,00

102 - BANKALAR HS.							
Yev.Tarihi	No	Açıklama	Borç	Yev.Tarihi	No	Açıklama	Alacak
05.10.2010	1	Açılış Kaydı	30.000,00	11.10.2010	2	Kira Ödemesi	6.000,00
18.10.2010	3	Araç Alımı	30.000,00	18.10.2010	3	Araç Alımı	35.500,00
08.11.2010	9	Çek Tahsili	4.970,00	22.10.2010	4	Nakit Çekilen	2.000,00
12.11.2010	10	Yardım Bedeli	40.520,00	28.10.2010	6	Ücret Ödemesi	4.438,58
29.11.2010	16	Bağış Bedeli	19.120,75	05.11.2010	8	Sağlık Gideri	6.000,00
07.12.2010	22	Bağış Bedeli	10.000,00	17.11.2010	11	Matbaa Gideri	2.220,00
15.12.2010	24	Bağış Bedeli	4.850,00	18.11.2010	12	Kredi Ödemesi	2.750,00
31.12.2010	36	Faiz Geliri	2.220,00	22.11.2010	14	Hukuk Gideri	5.880,00
				29.11.2010	16	Bağış Bedeli	19.120,75
				30.11.2010	20	Ücret Ödemesi	5.011,30
				10.12.2010	23	Sağlık Gideri	1.620,00
				17.12.2010	25	Kredi Ödemesi	2.750,00
				20.12.2010	26	Çek Ödemesi	1.900,00
				31.12.2010	32	Ücret Ödemesi	4.724,94
				31.12.2010	45	Kapanış Kaydı	41.765,18
		Toplam	141.680,75			Toplam	141.680,75

103 - VERİLEN ÇEKLER VE ÖDEME EMİRLERİ HS.							
Yev.Tarihi	No	Açıklama	Borç	Yev.Tarihi	No	Açıklama	Alacak
20.12.2010	26	Çek Ödemesi	1.900,00	02.12.2010	21	Bilg.Pakt.Prog.	1.900,00
		Toplam	1.900,00			Toplam	1.900,00

180 - GELECEK AYLARA AİT GİDERLER HS.							
Yev.Tarihi	No	Açıklama	Borç	Yev.Tarihi	No	Açıklama	Alacak
11.10.2010	2	Kira Ödemesi	5.000,00	30.11.2010	17	Kira Gid.Akt.	2.500,00
25.10.2010	5	İşyeri Sigorta Gid.	275,76	30.11.2010	18	İşyeri Sig.Gid.Akt.	135,62
				31.12.2010	33	Kira Gid.Akt.	2.500,00
				31.12.2010	34	İşyeri Sig.Gid.Akt.	140,14
		Toplam	5.275,76			Toplam	5.275,76

254 - TAŞITLAR HS.							
Yev.Tarihi	No	Açıklama	Borç	Yev.Tarihi	No	Açıklama	Alacak
18.10.2010	3	Araç Alımı	35.500,00	31.12.2010	45	Kapanış Kaydı	35.500,00
		Toplam	35.500,00			Toplam	35.500,00

255 - DEMİRBAŞLAR HS.

Yev.Tarihi	No	Açıklama	Borç	Yev.Tarihi	No	Açıklama	Alacak	
05.10.2010	1	Açılış Kaydı		20.000,00	31.12.2010	45	Kapanış Kaydı	20.000,00
		Toplam		20.000,00		Toplam	20.000,00	

257 - BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR HS.

Yev.Tarihi	No	Açıklama	Borç	Yev.Tarihi	No	Açıklama	Alacak
31.12.2010	45	Kapanış Kaydı	6.025,00	31.12.2010	37	Amortisman Gideri	6.025,00
		Toplam	6.025,00			Toplam	6.025,00

260 - HAKLALAR HS.

Yev.Tarihi	No	Açıklama	Borç	Yev.Tarihi	No	Açıklama	Alacak
02.12.2010	21	Bilg.Pakt.Prog.	1.900,00	31.12.2010	45	Kapanış Kaydı	1.900,00
		Toplam	1.900,00			Toplam	1.900,00

268 - BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR HS.

Yev.Tarihi	No	Açıklama	Borç	Yev.Tarihi	No	Açıklama	Alacak
31.12.2010	45	Kapanış Kaydı	126,54	31.12.2010	37	Amortisman Gideri	126,54
		Toplam	126,54			Toplam	126,54

280 - GELECEK YILLARA AİT GİDERLER HS.							
Yev.Tarihi	No	Açıklama	Borç	Yev.Tarihi	No	Açıklama	Alacak
18.10.2010	3	Araç Alımı	2.500,00	31.12.2010	45	Kapanış Kaydı	3.842,60
25.10.2010	5	İşyeri Sigorta Gid.	1.342,60				
		Toplam	3.842,60			Toplam	3.842,60

300 - BANKA KREDİLERİ HS.							
Yev.Tarihi	No	Açıklama	Borç	Yev.Tarihi	No	Açıklama	Alacak
18.11.2010	12	Araç Kredi Öd.	2.750,00	18.10.2010	3	Araç Alımı	33.000,00
17.12.2010	12	Araç Kredi Öd.	2.750,00				
31.12.2010	45	Kapanış Kaydı	27.500,00				
		Toplam	33.000,00			Toplam	33.000,00

360 - ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR HS.							
Yev.Tarihi	No	Açıklama	Borç	Yev.Tarihi	No	Açıklama	Alacak
31.12.2010	45	Kapanış Kaydı	6.355,18	11.10.2010	2	Kira Ödemesi	1.500,00
				28.10.2010	6	Ücret Ödemesi	831,42
				22.11.2010	14	Hukuk Gideri	1.200,00
				30.11.2010	20	Ücret Ödemesi	938,70
				28.12.2010	31	Hukuk Gideri	1.000,00
				31.12.2010	32	Ücret Ödemesi	885,06
		Toplam	6.355,18			Toplam	6.355,18

361 - ÖDENECEK SOSYAL GÜVENLİK KESİNTİLERİ HS.							
Yev.Tarihi	No	Açıklama	Borç	Yev.Tarihi	No	Açıklama	Alacak
30.11.2010	19	Sgk Prim Ödemesi	2.263,00	28.10.2010	6	Ücret Ödemesi	2.263,00
31.12.2010	35	Sgk Prim Ödemesi	2.555,00	30.11.2010	20	Ücret Ödemesi	2.555,00
31.12.2010	45	Kapanış Kaydı	2.409,00	31.12.2010	32	Ücret Ödemesi	2.409,00
		Toplam	7.227,00			Toplam	7.227,00

500 - SERMAYE HS.							
Yev.Tarihi	No	Açıklama	Borç	Yev.Tarihi	No	Açıklama	Alacak
31.12.2010	45	Kapanış Kaydı	50.000,00	05.10.2010	1	Açılış Kaydı	50.000,00
		Toplam	50.000,00			Toplam	50.000,00

590 - DÖNEM NET KARI (DÖNEM NET GELİR FAZLASI) HS.							
Yev.Tarihi	No	Açıklama	Borç	Yev.Tarihi	No	Açıklama	Alacak
31.12.2010	45	Kapanış Kaydı	17.363,31	31.12.2010	44	Dönem Karı Akt.	17.363,31
		Toplam	17.363,31			Toplam	17.363,31

603 - BAĞIŞ VE YARDIMLAR HS.							
Yev.Tarihi	No	Açıklama	Borç	Yev.Tarihi	No	Açıklama	Alacak
31.12.2010	41	Gider Hs.Kapanışı	82.490,75	02.11.2010	7	Çek Bağışı	8.000,00
				12.11.2010	10	Bağış Bedeli	40.520,00
				29.11.2010	16	Bağış Bedeli	19.120,75
				07.12.2010	22	Bağış Bedeli	10.000,00
				15.12.2010	24	Bağış Bedeli	4.850,00
		Toplam	82.490,75			Toplam	82.490,75

632 - GENEL YÖNETİM GİDERLERİ HS.							
Yev.Tarihi	No	Açıklama	Borç	Yev.Tarihi	No	Açıklama	Alacak
31.12.2010	38	Gen.Yön.Gid.Akt.	43.247,44	31.12.2010	43	Gelr.Tabl.Hs.Kap.	43.247,44
		Toplam	43.247,44			Toplam	43.247,44

633 - AMACINA YÖNELİK GİDERLER HS.							
Yev.Tarihi	No	Açıklama	Borç	Yev.Tarihi	No	Açıklama	Alacak
31.12.2010	39	Am.Yön.Gid.Akt.	23.600,00	31.12.2010	43	Gelr.Tabl.Hs.Kap.	23.600,00
		Toplam	23.600,00			Toplam	23.600,00

642 - FAİZ GELİRLERİ HS.							
Yev.Tarihi	No	Açıklama	Borç	Yev.Tarihi	No	Açıklama	Alacak
31.12.2010	42	Gelir Tabl.Hs.Kap.	2.220,00	31.12.2010	36	Gelir Tabl.Hs.Kap.	2.220,00
		Toplam	2.220,00			Toplam	2.220,00

660 - KISA VADELİ BORÇLANMA GİDERLERİ HS.							
Yev.Tarihi	No	Açıklama	Borç	Yev.Tarihi	No	Açıklama	Alacak
31.12.2010	40	Finans Gid.Akt.	500,00	31.12.2010	43	Gelr.Tabl.Hs.Kap.	500,00
		Toplam	500,00			Toplam	500,00

690 - DÖNEM KARI VEYA ZARARI (GELİR/GİDER FAZLASI) HS.							
Yev.Tarihi	No	Açıklama	Borç	Yev.Tarihi	No	Açıklama	Alacak
31.12.2010	43	Gelr.Tabl.Hs.Kap.	67.347,44	31.12.2010	42	Gelir Tab. Hs. Kap.	84.710,75
31.12.2010	44	Dönem Karı Akt.	17.363,31				
		Toplam	84.710,75			Toplam	84.710,75

791 - İŞÇİ ÜCRET VE GİDERLERİ HS.							
Yev.Tarihi	No	Açıklama	Borç	Yev.Tarihi	No	Açıklama	Alacak
28.10.2010	6	Ücret Ödemesi	7.533,00	31.12.2010	41	Gider Hs.Kapanışı	24.057,00
30.11.2010	20	Ücret Ödemesi	8.505,00				
31.12.2010	32	Ücret Ödemesi	8.019,00				
		Toplam	24.057,00			Toplam	24.057,00

793 - DIŞARDAN SAĞLANAN FAYDA VE HİZMETLER HS.							
Yev.Tarihi	No	Açıklama	Borç	Yev.Tarihi	No	Açıklama	Alacak
19.11.2010	13	Tlf.Su ve Elkt.Gid.	253,00	31.12.2010	41	Gider Hs.Kapanışı	14.954,00
22.11.2010	14	Hukuk Gideri	7.080,00				
21.12.2010	27	Tlf.Su ve Elkt.Gid.	221,00				
24.12.2010	29	Akaryakıt Gid.	1.500,00				
28.12.2010	31	Hukuk Gideri	5.900,00				
		Toplam	14.954,00			Toplam	14.954,00

794 - ÇEŞİTLİ GİDERLER HS.							
Yev.Tarihi	No	Açıklama	Borç	Yev.Tarihi	No	Açıklama	Alacak
11.10.2010	2	Kira Ödemesi	2.500,00	31.12.2010	41	Gider Hs.Kapanışı	21.567,40
25.10.2010	5	İşyeri Sigorta Gid.	31,64				
05.11.2010	8	Sağlık Gideri	6.000,00				
08.11.2010	9	Çek Tahsil Masrafı	30,00				
17.11.2010	11	Matbaa Gideri	2.220,00				
25.11.2010	15	Sağlık Gideri	3.000,00				
30.11.2010	17	Kira Gid.Akt.	2.500,00				
30.11.2010	18	Sigorta Gid.Akt.	135,62				
10.12.2010	23	Sağlık Gideri	1.620,00				
22.12.2010	28	Yemek Gideri	725				
27.12.2010	30	Kirtasiye Gideri	255				
31.12.2010	33	Kira Gid.Akt.	2.500,00				
31.12.2010	34	Sigorta Gid.Akt.	140,14				
		Toplam	21.657,40			Toplam	21.567,40

795 - VERGİ, RESİM VE HARÇLAR HS.							
Yev.Tarihi	No	Açıklama	Borç	Yev.Tarihi	No	Açıklama	Alacak
30.11.2010	19	Sgk Prim Ödemesi	13,75	31.12.2010	41	Gider Hs.Kapanışı	27,50
31.12.2010	35	Sgk Prim Ödemesi	13,75				
		Toplam	27,50			Toplam	27,50

796 - AMORTİSMAN VE TÜKENME PAYLARI HS.							
Yev.Tarihi	No	Açıklama	Borç	Yev.Tarihi	No	Açıklama	Alacak
31.12.2010	37	Amortisman Gideri	6.151,54	31.12.2010	41	Gider Hs.Kapanışı	6.151,54
		Toplam	6.151,54			Toplam	6.151,54

797 - FİNANSMAN GİDERLER HS.							
Yev.Tarihi	No	Açıklama	Borç	Yev.Tarihi	No	Açıklama	Alacak
18.10.2010	3	Araç Alımı	500,00	31.12.2010	41	Gider Hs.Kapanışı	500,00
		Toplam	500,00			Toplam	500,00

798 - GİDER ÇEŞİTLERİ YANSITMA HS.							
Yev.Tarihi	No	Açıklama	Borç	Yev.Tarihi	No	Açıklama	Alacak
31.12.2010	41	Gider Hs.Kapanışı	67.347,44	31.12.2010	38	Gen.Yön.Gid.Akt.	43.247,44
				31.12.2010	39	Am.Yön.Gid.Akt.	23.600,00
				31.12.2010	40	Finans Gid.Akt.	500,00
		Toplam	67.347,44			Toplam	67.347,44

**(A) SAĞLIK VE HUKUK HİZMETLERİ VAKFI 31.12.2010 TARİHLİ GENEL
MİZAN**

HESAP	HESAP ADI	BORÇ	ALACAK	BORÇ	ALACAK
KODU				BAKİYE	BAKİYE
100	KASA	26.090,75	19.319,50	6.771,25	
101	ALINAN ÇEKLER	8.000,00	8.000,00		
102	BANKALAR	141.680,75	99.915,57	41.765,18	
103	VERİLEN ÇEK.VE ÖD.EMİR. (-)	1.900,00	1.900,00		
180	GELECEK AYLARA AİT GİD.	5.275,76	5.275,76		
254	TAŞITLAR	35.500,00		35.500,00	
255	DEMİRBAŞLAR	20.000,00		20.000,00	
257	BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR (-)		6.025,00		6.025,00
260	HAKLAR	1.900,00		1.900,00	
268	BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR (-)		126,54		126,54
280	GELECEK YILLARA AİT GİD.	3.842,60		3.842,60	
300	BANKA KREDİLERİ	5.500,00	33.000,00		27.500,00
360	ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR		6.355,18		6.355,18
361	ÖDENECEK SOSYAL GÜV.KES.	4.518,00	6.927,00		2.409,00
500	SERMAYE (MAL VARLIĞI)		50.000,00		50.000,00
590	DÖNEM NET KARI (DÖNEM NET GELİR FAZ.)		17.363,31		17.363,31
603	BAĞIŞ VE YARDIMLAR	82.490,75	82.490,75		
632	GENEL YÖNETİM GİDERLERİ (-)	43.247,44	43.247,44		
633	AMACINA YÖNELİK GİDERLER (-)	23.600,00	23.600,00		
642	FAİZ GELİRLERİ	2.220,00	2.220,00		
660	KISA VADELİ BORÇLANMA GİD. (-)	500,00	500,00		
690	DÖNEM KARI/ZARARI (GELİR/GİDER FAZ.)	84.710,75	84.710,75		
791	İŞÇİ ÜCRET VE GİDERLERİ	24.057,00	24.057,00		
793	DIŞARIDAN SAĞLANAN FAYDA VE HİZ.	14.954,00	14.954,00		
794	ÇEŞİTLİ GİDERLER	21.657,40	21.657,40		
795	VERGİ, RESİM VE HARÇLAR	27,50	27,50		
796	AMORTİSMAN VE TÜKENME PAYLARI	6.151,54	6.151,54		
797	FİNANSMAN GİDERLERİ	500,00	500,00		
798	GİDER ÇEŞİTLERİ YANSITMA HS.	67.347,44	67.347,44		
	GENEL TOPLAM	625.671,68	625.671,68	109.779,03	109.779,03

**(A) SAĞLIK VE HUKUK HİZMETLERİ VAKFI 31.12.2010 TARİHLİ
BİLANÇO**

AKTİF HESAPLAR			
I. DÖNEN VARLIKLAR			48.536,43
A. Hazır Değerler		48.536,43	
1. Kasa	6.771,25		
3. Bankalar	41.765,18		
II. DURAN VARLIKLAR			55.091,06
D. Maddi Duran Varlıklar		49.475,00	
5. Taşıtlar	35.500,00		
6. Demirbaşlar	20.000,00		
8. Birikmiş Amortismanlar (-)	6.025,00		
E. Maddi Olmayan Duran Varlıklar		1.773,46	
1. Haklar	1.900,00		
7. Birikmiş Amortismanlar (-)	126,54		
G. Gelecek Yıl.Ait Gider ve Gelir Tahakkukları		3.842,60	
1. Gelecek Yıllara Ait Giderler	3.842,60		
AKTİF TOPLAMI	103.627,49	103.627,49	103.627,49
PASİF HESAPLAR			
III. KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR			36.264,18
A. Mali Borçlar		27.500,00	
1. Banka Kredileri	27.500,00		
F. Ödenecek Vergi ve Diğer Yükümlülükler		8.764,18	
1. Ödenecek Vergi ve Fonlar	6.355,18		
2. Ödenecek Sosyal Güvenlik Kesintileri	2.409,00		
V. ÖZKAYNAKLAR			67.363,31
A. Ödenmiş Sermaye		50.000,00	
1. Sermaye	50.000,00		
F. Dönem Net Karı (Zararı)		17.363,31	
1. Dönem Net Karı (Dönem Net Gelir Fazlası)	17.363,31		
PASİF TOPLAMI	103.627,49	103.627,49	103.627,49

**(A) SAĞLIK VE HUKUK HİZMETLERİ VAKFI 31.12.2010 TARİHLİ
GELİR - GİDER TABLOSU**

A. BRÜT SATIŞLAR		82.490,75
4. Bağış ve Yardımlar	82.490,75	
NET SATIŞLAR		82.490,75
BRÜT SATIŞ KARI VEYA ZARARI (GELİRİ VEYA GİDERİ)		82.490,75
D. FAALİYET GİDERLERİ (-)		-66.847,44
3. Genel Yönetim Giderleri (-)	-43.247,44	
4. Amacına Yönelik Giderler (-)	-23.600,00	
E. DİĞER FAALİYETLERDEN OLAĞAN GELİR VE KARLAR		2.220,00
3. Faiz Gelirleri	2.220,00	
G. FİNANSMAN GİDERLERİ (-)		-500,00
1. Kısa Vadeli Borçlanma Giderleri (-)	-500,00	
FAALİYET KARI VEYA ZARARI (GELİR VEYA GİDERİ)		17.363,31
DÖNEM NET KARI VEYA ZARARI (GELİR VEYA GİDER FAZLASI)		17.363,31

BEŞİNCİ BÖLÜM

5. SONUÇ VE ÖNERİLER

İhtiyaçlar ve yardımlaşma duygusu insanlığın tarihi kadar eskidir. Sivil toplum kuruluşlarının en önemlilerden biri olan vakıf müessesinin temelinde de bu yardımlaşma duygusu yatmaktadır. Vakıfların esas amacı, yardıma muhtaç olan kişilere bu yardımlaşma duygusu çerçevesinde ekonomik anlamda destek olmaktır. Bu anlamda vakıf müessesesi hayır amacına yönelik bir müessesedir. Türk Medeni Kanunu'nda vakıflar, gerçek ve tüzel kişilerin yeterli mal ve hakları belirli ve sürekli bir amaca özgülemeleriyle oluşan tüzel kişiliğe sahip mal toplulukları olarak tanımlanmıştır. İlk çağlardan bugüne hayır amacına yönelik birçok vakıf kurulmuştur. Vakıflar, geçmişten günümüze insanlığa ve topluma büyük hizmetler sunmuştur. Bu anlamda vakıflar, günümüzde kamu ve özel sektörün dışında ekonomiye yön veren üçüncü bir sektör olarak kabul edilen sivil toplum kuruluşları içerisinde önemli bir yere sahiptir.

Ülke ekonomisi içerisinde, insanlık ve toplum açısından yerine getirdiği ekonomik işlevleri nedeniyle vakıflar, diğer işletmeler gibi mali açıdan bir takım yükümlülüklerle karşı karşıyadırlar. Türk Vergi Kanunlarında, vergiden muaf vakıf kavramı bulunmasına rağmen, son zamanlarda yapılan değişikliklerle vakıfların vergiden muaf olmalarının pek bir anlamı kalmamıştır. Bununla birlikte, vakıfların tüzel kişilikleri itibariyle hayır amacına yönelik kuruluşlar olması nedeniyle bu kuruluşların vergilendirilmesinde diğer iktisadi işletmelere göre bir takım ayrıcalıklara sahip olduğu söylenebilir.

Vakıfların vergilendirilmesinde, vakıfların tüzel kişiliklerinin dışında iktisadi işletmelerinin bulunup bulunmaması veya vakfın vergiden muaf bir vakıf olması gibi durumlar vergilendirme esnasında özellik arz etmektedir. Örneğin; vakıf, tüzel kişiliği açısından kurumlar vergisi mükellefi değildir. Ancak, vakfın tüzel kişiliğinin dışında kendisine ait bir iktisadi işletme oluşturması durumunda vakfa ait bu iktisadi işletme kurumlar vergisi açısından vergiye tabi olacaktır. Yine benzer şekilde, vakıflar tüzel kişilikleri itibariyle katma değer vergisi mükellefi değildirler. Sadece yaptıkları alım ve hizmetlere ilişkin katma değer vergisini karşı tarafa ödemek durumundadır. Vakfa ait

bir iktisadi işletmenin varlığı halinde ise, bu iktisadi işletme katma değer vergisi açısından vergi idaresine karşı mükellef olarak yükümlülüğünü yerine getirmek zorundadır.

Vakıflara tüzel kişilikleri itibariyle kar amacına yönelik olmamaları ve hayır amacına yönelik olmalarından dolayı bu şekilde vergisel anlamda bir takım avantajlar sağlanmıştır. Ancak günümüzde, vakıf tüzel kişiliklerinin ticari ilişkilerde bir araç olarak kullanıldığı görülmektedir. Ticari işletmeciler aracılığıyla yapılması gereken bir takım ticari faaliyetin vakıf bünyesinde yapıldığı görülmektedir. Kar amacına yönelik iktisadi bir faaliyet içerisine girmediği devlet vakıflara vergisel anlamda bir takım desteklerde bulunması olması gereken bir durumdur. Ancak, vakfın iktisadi bir faaliyete girişmesi durumunda devletin vergisel anlamda tanıdığı bu ayrıcalıkların da ortadan kalkması doğaldır. Zira bu durumda diğer iktisadi işletmeler aleyhine dengenin bozulması kabul edilebilecek bir durum değildir. Bu anlamda vakıfların vergilendirilmesinde iktisadi işletmenin olup olmaması önemli bir etkidir.

Vergi muafiyeti kazanan vakıflar, diğer vakıflara göre bir takım vergisel avantajlara sahiptir. Vergi kanunlarımıza baktığımızda, vakıfların vergilendirilmesi esnasında birtakım muafiyet ve istisnaların uygulandığı görülmektedir. Bu muafiyet ve istisnadan yararlanabilmek için, vakıfların Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflardan olması gerekir. Bu anlamda, Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıfların vergi kanunlarında birçok istisna ve muafiyetten yararlanmaları söz konusudur. Ancak, bu muafiyet ve istisnadan yararlanmanın şartı Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıf olma durumunun bazı kanunlarda geçerliliğinin olmadığı görülmektedir. Örneğin; 488 sayılı Damga Vergisi Kanunu'nda Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıfların kuruluş işlemlerinde düzenlenen her türlü kağıtların damga vergisinden istisna olduğu belirtilmiştir. Bakanlar Kurulunca, vakıflara ancak kurulduktan sonra vergi muafiyeti tanınabileceğinden bu damga vergisi istisnasının uygulama olanağı bulunmamaktadır. Benzer şekilde, diğer bazı kanunlarda da bu nedenden dolayı istisna ve muafiyetten yararlanma durumunun vakıflar açısından uygulama olanağının bulunmadığı görülmektedir. Bu karmaşıklığın giderilmesi ve vakıflara uygulanan istisna ve muafıkların sınırının geliştirilmesi gerekir.

Vakıfların, kar amacı gütmeyen kuruluşlardan olması bunlarda uygulanan muhasebe sisteminin diğer işletmelerden farklı olması sonucunu doğurmuştur. Vakıfların tüzel kişiliklerinde uygulanan muhasebe sistemi ile vakıfların iktisadi işletmelerinde uygulanan muhasebe sistemi birbirinden farklıdır.

Türk Medeni Kanunu'na Göre Kurulan Vakıflar Hakkında Tüzük' ün değişik 29. maddesinde, vakıfların Vakıflar Genel Müdürlüğüne gönderilecek hesap planına uymak zorunda oldukları belirtilmiştir. Vakıflar, Vakıflar Genel Müdürlüğü tarafından Maliye Bakanlığı'nın 1 Sıra No.lu MSUGT dikkate alınarak hazırlanmış olan Tek Düzen Hesap Planını kullanırlar. Hazırlanan bu hesap planı, vakıfların faaliyetleri göz önünde bulundurularak yeni hesaplar ilave edilmesi suretiyle oluşturulmuş, genel olarak Maliye Bakanlığı'na belirlenen hesap planının bütünlük ve tutarlılığı korunmaya çalışılmıştır. Bu hassasiyet sebebiyle ve kar amacı gütmeyen vakıfların yapısı gereği, hazırlanan bu hesap planında da pratikte çeşitli uygulama zorluklarıyla karşılaşıldığı bilinmektedir.

Vakıflar Genel Müdürlüğü'nce hazırlanan Tek Düzen Hesap Planı incelendiğinde, bazı hesaplara ilişkin değişikliklerin ve düzeltmelerin yapılması gerekmektedir. Çünkü hazırlanmış olan Tek Düzen Hesap Planı her ne kadar vakıflara özgü oluşturulmuş ise de ticari işletmelerin kullandığı Tek Düzen Hesap Planının etkisinin ağırlıkta olduğu görülmektedir. Vakıfların kullandığı Tek Düzen Hesap Planında esasında vakıfları ilgilendirmeyen ticari işletmelerde kullanılan birçok hesap kodunun yer aldığı görülmektedir. Örneğin; İndirilecek KDV, Peşin Ödenen Vergiler ve Fonlar, Yıllara Yaygın Onarım ve İnşaat Maliyetleri, Yıllara Yaygın İnşaat Hak edişleri gibi hesaplar, vakıflar tarafından hiç kullanılmayan hesaplardır. Bu nedenle vakıflar tarafından kullanılmayan bu hesapların Tek Düzen Hesap Planından çıkarılarak hesap planının sadeleştirilmesi ve vakıfların amacına yönelik bir hale getirilmesi sağlanmalıdır.

Vakıflar mali tablolarını düzenlerken, Vakıflar Genel Müdürlüğü tarafından hazırlanan bilanço ve gelir-gider tablosunu örneğini kullanırlar.

Vakıf iktisadi işletmeleri, Maliye Bakanlığınca belirlenmiş olan sistemin çok basit bir uyarlaması olan geleneksel bir muhasebe ve raporlama sistemini kullanmaktadır. Vakıfların kullandığı muhasebe ve raporlama sistemi ise genel olarak ticari kuruluşların ihtiyaçlarına dönüktür. Dünya üzerinde Uluslararası Muhasebe Standartlarını ve Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarını kabul etmiş olan birçok ülke vakıfların ve benzeri kar amacı gütmeyen kuruluşların kullanması için bazı düzenlemeler yapmışlardır. Ülkemizde ise vakıflara özgü muhasebe standartları henüz belirlenmiştir.

Devlet maliyesinin, vakıf kurucu ve yöneticilerinin, üyelerinin vakıflara bağış ve yardım yapanların, onlara gerektiğinde kredi ve fon verecek kuruluşların ve genel olarak toplumun mali tablolardan beklediği, standart, anlaşılabilir, şeffaf ve ihtiyaçlara cevap verecek Türkiye Finansal Raporlama Standartlarına uyumlu bir muhasebe sisteminin vakıflar için uygulamaya konulması bir zorunluluk olarak karşımıza çıkmaktadır.

EKLER

EK 1: Genel Olarak Vakıf Senedi Örneği

... Vakfı Resmi Senedi

Vakfın Adı

Madde 1- Vakfın adıVakfı'dır. İşbu resmi senette sadece vakıf denilecektir.(Vakfın adı amaçları ile uyumlu olmalıdır. Her hangi bir kamu kurum veya kuruluşunun ismini alamazlar.)

Vakfın Merkezi

Madde 2-Vakfın merkeziİli, ilçesinde olup, adresi' dir. (Vakıflar 5072 sayılı Dernek ve Vakıfların Kamu Kurum ve Kuruluşları ile İlişkilerine Dair Kanununun 2. Maddesinin (a) fıkrası gereğince kamu kurum ve kuruluşlarının hizmet binaları ve müştemilatı içinde faaliyet gösteremez.)

İlgili mevzuat çerçevesinde vakıf yönetim kurulu kararı ve yetkili makamlardan izin almak kaydıyla yurt içinde veya dışında şube ve temsilcilikler açılabilir.

Vakfın Gayesi

Madde 3- (Türk Medeni Kanununun 101. maddesinin son fıkrasına aykırı olmamalı, açık, somut olmalı ve süreklilik arz etmelidir.)

Vakfın Faaliyetleri

Madde 4- (Vakfın amacını gerçekleştirmek için yapacağı faaliyetler yazılır. Faaliyetler amaç ile uyumlu olmalıdır.)

Vakfın Gayesini Gerçekleştirmek İçin Yapabileceği İş ve İşlemler

Madde 5- Vakıf gayesine ulaşmak için yasal sınırlamalar dışında, miktar ve değeri kısıtlanmamış taşınır ve taşınmaz mallara bağış, vasiyet, satın alma ve kiralama

suretiyle sahip olmaya ve kullanmaya, vakıflara ilişkin yasa hükümleri uyarınca sahip olduklarını satmaya, devir ve ferağ etmeye, gelirlerini almaya ve harcamaya, vakıf malvarlığına giren bir ya da birden çok taşınmaz mal veya gelirlerini bir ya da bir çok kez yatırımda kullanmaya, vakıf amaç ve hizmet konularına aykırı olmamak koşulu ile yapılacak bağış ve vasiyet, satın alma ve diğer yollarla mal ettiği taşınır ve taşınmaz malları ve paraları yönetim ve tasarrufa, menkul değerleri almaya ve vakfin amacı doğrultusunda bunları değerlendirip satmaya, vakfin amaçlarına benzer çalışmalarda bulunan yurtiçi ve yasal izin alındığında yurt dışındaki vakıflar, gerçek ve tüzel kişiler ile işbirliği yapmaya, kamu kurum ve kuruluşları dışındakilerden yardım almaya, bu yardımı sağlamak için anlaşmalar yapmaya, taşınmaz malların irtifak, intifa, sükna, üst, rehin, ipotek gibi mülkiyetten gayri aynı haklarını kabule, bu hakları kullanmaya, olan ya da olacak gelirleri ile kuracağı sözleşmeler için taşınır ve taşınmaz malların rehin ve ipotegi dâhil her türlü güvenceleri almaya, geçerli banka kefaletlerini kabule, vakfin amaç ve hizmet konularını gerçekleştirmek için gerektiğinde ödünç almaya, kefalet, rehin, ipotek ve diğer güvenceleri vermeye, vakfin amaç ve hizmet konularına uygun olarak yürütülen ve yürütülecek projelerden ve her türlü çalışmalardan gelir elde etmeye ve vakfa gelir sağlamak amacı ile olağan işletme ilkelerine göre çalışacak iktisadi işletmeler, ortaklıklar kurmaya, kurulu olanlara iştirake, bunları doğrudan işletmeye yada denetimi altında bir işletmeciye işletirmeye, vakfin amaç ve hizmet konularından birinin yada tümünün gerçekleştirilmesi için yararlı ve gerekli görülen girişim, tasarruf, mal edinme, inşaat ve benzeri sözleşmeleri yapmaya Türk Medeni Kanununun 48. Maddesinde belirtildiği üzere izinli ve yetkilidir. Vakıf bu yetki ve gelirlerini Türk Medeni Kanunu ile yasaklanan maksatlarla kullanamaz.

Vakfın Mal Varlığı

Madde 6- Vakfın kuruluş malvarlığı kurucular tarafından vakfa tahsis edilmiş olan'dır. (Nakit, ya da yeterli bir miktarı nakit olmak kaydıyla nakdi değeri olan menkul ya da gayrimenkul olabilir. Nakit ise paranın vakıf adına Vakıflar Bankası ya da bir devlet bankasına bloke edilerek dekontunun mahkemeye ibrazı, gayrimenkul ise tapu bilgilerinin senette belirtilmesi gereklidir.)

Kuruluş malvarlığı, vakfın kurulmasını müteakip, malvarlığına yapılacak ilavelerle arttırılabilir.

Vakfın Organları

Madde 7- Vakfın organları aşağıda gösterilmiştir.

- a) Mütevelli Heyet
- b) Yönetim Kurulu
- c) Denetim Kurulu

Mütevelli Heyeti

Madde 8- Vakfın mütevelli heyeti, ekli listede adları yazılı ve işbu vakıf senedi altında imzaları bulunan gerçek kişiler ile (varsa) tüzel kişilik temsilcilerinden oluşan (.) kişidir.

1.seçenek: Mütevelli heyet üyeleri, kendilerinden sonra görev yapmak üzere yerlerini almasını istedikleri üç kişinin adını önceden belirleyerek yazılı olarak mütevelli heyete verirler. Ölüm, istifa ya da başka bir nedenle üyeliklerde eksilme olduğunda, mütevelli heyet üyeliği listedeki sıraya göre ilk sıradan başlamak üzere adaylara teklif edilir.

Mütevelli heyet üyelerinin aday bırakmamaları veya adaylardan hiçbirinin görevi kabul etmemeleri halinde, boşalan mütevelli heyet üyeliğine seçim, kalan mütevelli heyet üyelerinin ortak kararı ile yapılır.

Veya;

2. seçenek: Mütevelli heyet üyeliğinin ölüm, istifa ya da başka bir nedenle boşalması halinde, boşalan üyeliklere, yönetim kurulunun veya mütevelli heyet üyelerinin teklifi ve mütevelli heyetin kararıyla seçim yapılır. (Bu iki seçenekten sadece biri yazılmalıdır.)

Mütevelli Heyetinin Görev ve Yetkileri

Madde 9- Mütevelli heyet vakfin en yüksek karar organıdır. Mütevelli heyetin yetkileri aşağıda gösterilmiştir:

- a) Yönetim kurulunu seçmek,
- b) Denetim kurulunu seçmek,
- c) Vakıf yönetim kurulunca hazırlanan faaliyet raporu ile denetim kurulu raporlarını görüşüp incelemek, yönetim kurulunun ibrası konusunda karar vermek,
- d) Yönetim kurulunca hazırlanacak vakıf iç mevzuat tasarılarını aynen veya değiştirerek kabul etmek,
- e) Yönetim kurulunca hazırlanacak yıllık bütçe tasarılarını aynen veya değiştirerek kabul etmek,
- f) Kamu görevlileri dışındaki yönetim ve denetim kurulu üyelerine huzur hakkı verilip verilmeyeceğini, verilecekse miktarını belirlemek,
- g) Gerektiğinde vakıf senedinde ilave ve değişiklikler yapmak,
- h) Vakıf faaliyetleri konusunda genel politikaları belirlemek.

Mütevelli Heyetin Toplantı Zamanı ve Karar Nisabı

Madde 10- Mütevelli heyetinin ilk toplantısı, vakfin tescilini müteakip bir ay içinde yapılır.

- a) Bilanço ve çalışma raporlarının onaylanması konularını görüşmek üzere şubat ayı içinde,
- b) Bütçe ve çalışma raporlarının onaylanması ile seçimlerin yapılmasına ilişkin konuları görüşmek üzere kasım ayı içinde toplanır. Mütevelli heyet ayrıca yönetim kurulunun gördüğü lüzum üzerine veya mütevelli heyet üyelerinin en az üçte birinin yazılı olarak yönetim kurulundan talepte bulunmaları

halinde olağanüstü olarak toplanabilir. Olağan ve olağanüstü toplantılarda, ilan olunan gündemde yer almayan konular görüşülemez. Ancak, olağan toplantıda divanın teşkilinden hemen sonra, hazır bulunanların, en az onda birinin yazılı önerisi ile; senet değişikliği ve vakıf organları ile vakfa yükümlülük ve sorumluluklar yükleyecek konular dışında gündeme madde ilavesi mümkündür. Toplantı tarihi, yeri, saati ve gündemi, toplantı gününden en az 7 (yedi) gün önce imza karşılığı veya üyelere ulaşacak şekilde taahhütlü mektupla bildirilir. Mütevelli heyet üye tamsayısının yarısından bir fazlası ile toplanır. Çoğunluk sağlanamadığı takdirde toplantı, bir hafta sonra aynı gün ve saatte aynı yerde yapılır. Bu ikinci toplantıda toplantı nisabı, üye tamsayısının üçte birinden (1/3) az olamaz. Mütevelli heyet karar yeter sayısı ise, toplantıya katılanların yarısından bir fazlasıdır. Oyların eşit olması halinde, divan başkanının oyu iki oy sayılır. Oylamanın ne şekilde yapılacağı ayrıca karara bağlanır. Her üyenin tek oy hakkı vardır. Toplantıya gelemeyecek üye, mütevelli heyetten bir başka üyeyi vekil tayin edebilir. Bir şahısta birden fazla vekalet toplanamaz. Vakıf senedinde yapılacak değişiklik, düzeltme veya ilaveler için karar yeter sayısı, üye tamsayısının üçte ikisidir.

Yönetim Kurulu

Madde 11- Vakıf yönetim kurulu, mütevelli heyetçe iki yıllığına seçilecek (5 ila 9 arasında sabit bir sayı yazılacak)... asil ve (...) yedek üyeden oluşur. Yönetim kurulu üyelerinden çoğunluğunun mütevelli heyet üyesi olması zorunludur. Çoğunluk oluşturmamak şartıyla vakıf dışından kişilerin seçilmesi mümkündür. Yönetim kurulunun ilk toplantısında başkan, başkan yardımcısı ve muhasip üye seçilerek görev taksimi yapılır. Görev süresi bitmeden herhangi bir sebeple yönetim kurulu üyeliği sona eren üyenin yerine, sırasına göre yedek üyelerden biri göreve çağrılır. Yönetim kurulu ayda en az bir kere toplanır. Geçerli mazereti olmadan arka arkaya () toplantıya katılmayan yönetim kurulu üyesi, bu görevden çekilmiş sayılır. Toplantı yeter sayısı () olup, kararlar mevcudun çoğunluğu ile alınır. Oyların eşit olması halinde başkanın oyu iki oy sayılır. Alınan kararlar noter tasdikli karar defterine yazılarak imzalanır. (Parantez içindeki kısımlar doldurulacaktır.)

Yönetim Kurulunun Görev, Yetki ve Sorumlulukları

Madde 12- Yönetim kurulu, vakfın idare ve icra organıdır. Bu sıfatla yönetim kurulu:

a) Vakıf gayesi doğrultusunda her türlü kararı alır ve uygular.

b) Mütevelli heyetçe belirlenen genel politikalar ışığında, vakıf faaliyetlerinin düzenli ve verimli olarak yürütülmesini sağlar. Bu bağlamda gerekli iç mevzuat tasarılarını hazırlar ve mütevelli heyetin onayına sunar.

c) Vakıf malvarlığının değerlendirilmesi ve yeni mali kaynaklara kavuşturulması hususunda gereken çalışmaları yapar.

d) Vakıf tüzel kişiliği adına, bütün gerçek ve tüzel kişilerle hukuki, mali ve sair konularda gerekli girişimlerde bulunur ve işlemler yapar.

e) Görev, yetki ve sorumlulukları açıkça önceden belirlenmek kaydıyla vakfa müdür atar, vakıf genel sekreterliği veya benzeri yardımcı birimler oluşturabilir, gerektiğinde görevlerine son verir.

f) Vakıfta istihdam edilecek personeli belirler, atamasını yapar, ücretlerini tayin eder, gerektiğinde işlerine son verir.

g) İlgili mevzuat hükümleri çerçevesinde, yurtiçinde ve yurtdışında şube ve temsilcilik açılmasına ve kapatılmasına karar verir, bu hususta gereken işlemleri yapar.

h) Vakfın muhasebe işlerini takip ve kontrol eder, hesap dönemi sonunda gelir-gider cetveli ve bilançoların düzenlenerek ilgili idareye gönderilmesini ve ilanını sağlar.

i) Mütevelli heyetin kabul ettiği yıllık bütçeyi uygular.

j) Mütevelli heyet toplantıları ile ilgili hazırlık işlemlerini yerine getirir.

k) Mütevelli heyet toplantılarında, döneme ait vakıf faaliyet raporunu ibraya sunar.

I) İlgili mevzuat ile vakıf senedi ve vakıf iç mevzuatının gerektirdiği diğer görevleri yapar.

Vakfın Temsili

Madde 13- Vakfi yönetim kurulu temsil eder. Yönetim kurulu bu temsil yetkisini yönetim kurulu başkanı ve başkan yardımcısına devredebilir. Yönetim kurulu, genel veya belli hal ve konularda, belirteceği esaslar dahilinde kendi üyelerinden bir veya birkaçını, yetkili memur ve memurlarından herhangi bir veya birkaçını, temsilci veya temsilciliklerini, herhangi bir sözleşmeyi akdetmeye, mukavele, hukuki belge veya senedi vakıf nam ve hesabına tanzim ve devretmeye de yetkili kılabilir.

Denetim Kurulu

Madde 14- Denetim kurulu mütevelli heyet adına vakfın faaliyet ve hesaplarını denetlemek için kurulmuş bir organdır. Denetim kurulu, mütevelli heyetçe kendi içinden veya çoğunluk oluşturmamak üzere dışarıdan iki yıl için seçilecek (3 ila 5 arasında sabit bir sayı yazılacaktır.) ... kişiden oluşur. Ayrıca () yedek üye seçilir. Herhangi bir sebeple ayrılan asıl üye yerine yedek üye göreve çağrılır. Denetim kurulu, incelemelerini tüm defter, kayıt ve belgeler üzerinde yapar. Vakıf hesapları yeminli mali müşavirler tarafından da tasdik edildikten sonra hesap dönemi itibari ile düzenlenecek rapor, mütevelli heyet toplantısından en az 15 (on beş) gün önce mütevelli heyete gönderilmek üzere yönetim kuruluna verilir. (Parantez içindeki kısımlar doldurulacaktır.)

Huzur Hakkı

Madde 15- Kamu görevlileri dışındaki yönetim ve denetim kurulu üyelerine huzur hakkı veya ücret verilip verilmeyeceğini, verilecekse bunun miktarını mütevelli heyet belirler. (Üyeler arasında kamu görevlisi bulunması halinde 5072 sayılı Dernek ve Vakıfların Kamu Kurum ve Kuruluşları ile İlişkilerine Dair Kanunun 2'nci maddesinin (e) fıkrası gereğince huzur hakkı ödenmeyecektir.)

Vakfın Gelirleri

Madde 16- Vakfın gelirleri aşağıda gösterilmiştir.

a) Vakfın amacına uygun her türlü şartlı, şartsız bağışlar ile yardımlar.

b) Vakıf faaliyetlerinden elde edilecek muhtelif gelirler.

c) İktisadi işletmeler, iştirakler ve ortaklıklardan sağlanacak gelirler.

d) Vakıf menkul ve gayrimenkulleri ile diğer varlık ve haklarının değerlendirilmesi ile sağlanacak gelirler.

Vakıf Gelirinin Tahsis ve Sarf Edileceği Yerler

Madde 17- Vakfın yıllık gelirlerinin en az üçte ikisi vakfın amaçlarına tahsis ve sarf olunur.

Resmi Senet Değişikliği

Madde 18- Vakıf senedinde yapılacak değişiklikler yönetim kurulunun veya mütevelli heyet üyelerinin en az beşte birinin (1/5) yazılı teklifi ile, mütevelli heyet üye tamsayısının en az üçte ikisinin (2/3) onayı ile yapılır.

Vakfın Sona Ermesi

Madde 19- Vakfın herhangi bir sebeple sona ermesi halinde vakfın tasfiyesinden arta kalan malvarlığı'na (boşluk kısmına vakfın malvarlığının devredileceği konusuna en yakın olan bir başka vakıf ya da kuruluşun ismi yazılacaktır.) devredilir.

Vakfın feshi, ancak yönetim kurulunun veya mütevelli heyet üye tamsayısının en az yarısından bir fazlasının yazılı teklifi ve mütevelli heyet üye tamsayısının üçte ikisinin (2/3) onayı ile mümkündür.

Vakıf Kurucuları

Madde 20- Vakıf kurucularının adı, soyadı ile vakfa özgüledikleri mali değerler aşağıda gösterilmiştir.

1-.....

2-.....

Geçici Hükümler

Geçici Madde 1- Vakfın ilk geçici yönetim kurulu, aşağıda adları yazılı üyelerden oluşmuştur.

1-.....

2-.....

Geçici yönetim kurulu, vakfın tescil tarihinden itibaren en geç bir ay içerisinde mütevelli heyeti toplantıya çağırarakla yükümlü olup, bu süre içinde senette belirtilen görev ve yetkililerine haizdir.

Geçici Madde 2- Vakfın tescili için gerekli tüm işlemleri yapmak üzereyetkili kılınmıştır.

EK 2: Dar Amaçlı Vakıflar İçin Vakıf Senedi Örneği

... Vakfı Resmi Senedi

Vakfın Adı

Madde 1-Vakfın adıVakfı'dır. İşbu resmi senette sadece vakıf denilecektir.

(Vakfın adı amaçları ile uyumlu olmalıdır. Her hangi bir kamu kurum veya kuruluşunun ismini alamazlar.)

Vakfın Merkezi

Madde 2-Vakfın merkeziİli, ilçesinde olup, adresi' dir. İlgili mevzuat çerçevesinde vakıf yönetim kurulu kararı ve yetkili makamlardan izin almak kaydıyla yurt içinde veya dışında şube ve temsilcilikler açılabilir.

Vakfın Gayesi

Madde 3- (Gaye Türk Medeni Kanununun 101.maddesinin son fıkrasına aykırı olmamalı, açık, somut olmalı ve süreklilik arz etmelidir.)

Vakfın Faaliyetleri

Madde 4- (Vakfın amacını gerçekleştirmek için yapacağı faaliyetler yazılır. Faaliyetler amaç ile uyumlu olmalıdır.)

Vakfın Gayesini Gerçekleştirmek İçin Yapabileceği İş ve İşlemler

Madde 5- Vakıf gayesine ulaşmak için yasal sınırlamalar dışında, miktar ve değeri kısıtlanmamış taşınır ve taşınmaz mallara bağış, vasiyet, satın alma ve kiralama suretiyle sahip olmaya ve kullanmaya, vakıflara ilişkin yasa hükümleri uyarınca sahip olduklarını satmaya, devir ve ferağ etmeye, gelirlerini almaya ve harcamaya, vakıf malvarlığına giren bir ya da birden çok taşınmaz mal veya gelirlerini bir ya da bir çok kez yatırımda kullanmaya, vakıf amaç ve hizmet konularına aykırı olmamak koşulu ile yapılacak bağış ve vasiyet, satın alma ve diğer yollarla mal ettiği taşınır ve taşınmaz

malları ve paraları yönetim ve tasarrufa, menkul değerleri almaya ve vakfin amacı doğrultusunda bunları değerlendirip satmaya, vakfin amaçlarına benzer çalışmalarda bulunan yurtiçi ve yasal izin alındığında yurt dışındaki vakıflar, gerçek ve tüzel kişiler ile işbirliği yapmaya, kamu kurum ve kuruluşları dışındakilerden yardım almaya, bu yardımı sağlamak için anlaşmalar yapmaya, taşınmaz malların irtifak, intifa, sükna, üst, rehin, ipotek gibi mülkiyetten gayri ayni haklarını kabule, bu hakları kullanmaya, olan ya da olacak gelirleri ile kuracağı sözleşmeler için taşınır ve taşınmaz malların rehin ve ipotegi dahil her türlü güvenceleri almaya, geçerli banka kefaletlerini kabule, vakfin amaç ve hizmet konularını gerçekleştirmek için gerektiğinde ödünç almaya, kefalet, rehin, ipotek ve diğer güvenceleri vermeye, vakfin amaç ve hizmet konularına uygun olarak yürütülen ve yürütülecek projelerden ve her türlü çalışmalardan gelir elde etmeye ve vakfa gelir sağlamak amacı ile olağan işletme ilkelerine göre çalışacak iktisadi işletmeler, ortaklıklar kurmaya, kurulu olanlara iştirake, bunları doğrudan işletmeye yada denetimi altında bir işletmeciye işletirmeye, vakfin amaç ve hizmet konularından birinin yada tümünün gerçekleştirilmesi için yararlı ve gerekli görülen girişim, tasarruf, mal edinme, inşaat ve benzeri sözleşmeleri yapmaya Türk Medeni Kanununun 48. Maddesinde belirtildiği üzere izinli ve yetkilidir. Vakıf bu yetki ve gelirlerini Türk Medeni Kanunu ile yasaklanan maksatlarla kullanamaz.

Vakfın Mal Varlığı

Madde 6- Vakfın kuruluş malvarlığı kurucular tarafından vakfa tahsis edilmiş olan'dır.

(Nakit, ya da yeterli bir miktarı nakit olmak kaydıyla nakdi değeri olan menkul ya da gayrimenkul olabilir. Nakit ise paranın vakıf adına Vakıflar Bankası ya da bir devlet bankasına bloke edilerek dekontunun mahkemeye ibrazı, gayrimenkul ise tapu bilgilerinin senette belirtilmesi gereklidir.)

Kuruluş malvarlığı, vakfın kurulmasını müteakip, malvarlığına yapılacak ilavelerle arttırılabilir.

Vakfın Organları

Madde 7- Vakıf (.) kişilik bir yönetim kurulu tarafından yönetilecektir. Yönetim kurulu üyeleri, kendilerinden sonra görev yapmak üzere yerlerini almasını istedikleri üç kişinin adını önceden belirleyerek yazılı olarak yönetim kuruluna verirler. Yönetim kurulu üyeliği listedeki sıraya göre ilk sıradan başlamak üzere adaylara teklif edilir.

Yönetim kurulu üyelerinin aday bırakmamaları, adaylardan hiçbirinin görevi kabul etmemeleri veya vakıf yöneticiliğinden uzaklaştırılmaları halinde boşalan yönetim kurulu üyeliğine seçim, kalan yönetim kurulu üyelerinin ortak kararı ile yapılır.

Vakıf Başkanı ve Yardımcısı

Madde 8- Yönetim kurulu ilk toplantısında kendi üyeleri arasından bir başkan ve bir başkan yardımcısı seçer. Başkan yardımcısı başkanın yokluğunda onun yetkilerini kullanır.

Yönetim Kurulunun Toplantı Kararı ve İlkeleri

Madde 9- Yönetim kurulu ayda en az bir kere vakıf başkanı veya iki üyenin çağrısı ile çoğunlukla toplanır. Kararlar çoğunlukla alınır. Oyların eşitliği halinde başkanın oyu iki oy sayılır. Üst üste üç toplantıya katılmayan üye istifa etmiş kabul edilir. Toplantıya katılamayacak üye bir başka üyeye vekalet verebilir.

Yönetim Kurulunun Görev, Yetki ve Sorumlulukları

Madde 10- Yönetim kurulu, vakfın idare, temsil ve icra organıdır. Bu sıfatla yönetim kurulu:

- a) Vakıf gayesi doğrultusunda her türlü kararı alır ve uygular.
- b) Vakıf faaliyetlerinin düzenli ve verimli olarak yürütülmesini sağlar. Bu bağlamda gerekli iç mevzuat tasarılarını hazırlar.

c) Vakıf malvarlığının değerlendirilmesi ve yeni mali kaynaklara kavuşturulması hususunda gereken çalışmaları yapar.

d) Vakıf tüzel kişiliği adına, bütün gerçek ve tüzel kişilerle hukuki, mali ve sair konularda gerekli girişimlerde bulunur ve işlemler yapar.

e) Görev, yetki ve sorumlulukları açıkça önceden belirlenmek kaydıyla vakfa müdür atar, vakıf genel sekreterliği veya benzeri yardımcı birimler oluşturabilir, gerektiğinde görevlerine son verir.

f) Vakıfta çalıştırılacak edilecek personeli belirler, atamasını yapar, ücretlerini tayin eder, gerektiğinde işlerine son verir.

g) İlgili mevzuat hükümleri çerçevesinde, yurtiçinde ve yurtdışında şube ve temsilcilik açılmasına ve kapatılmasına karar verir, bu hususta gereken işlemleri yapar.

h) Vakfın muhasebe işlerini takip ve kontrol eder, hesap dönemi sonunda gelir-gider cetveli ve bilançoların düzenlenerek ilgili idareye gönderilmesini ve ilanını sağlar.

i) Gerekli defterleri tutar, yıllık bütçeyi uygular.

j) Gerektiğinde vakıf senedinde ilave ve değişiklikler yapar.

k) İlgili mevzuat ile vakıf senedi ve vakıf iç mevzuatının gerektirdiği diğer görevleri yapar.

Vekil Tayini

Madde 11- Yönetim kurulu, genel veya belli hal ve konularda, belirteceği esaslar dahilinde kendi üyelerinden bir veya birkaçını, yetkili memur ve memurlarından herhangi bir veya birkaçını, görevlendirebilir, temsilci veya vekil tayin edebilir.

Denetim

Madde 12- Vakıf, Vakıflar Genel Müdürlüğünce denetlenir.

Huzur Hakkı

Madde 13- (Kamu görevlileri dışındaki yönetim kurulu üyelerine huzur hakkı veya ücret verilip verilmeyeceği, verilecekse bunun miktarı yazılır. Üyeler arasında kamu görevlisi bulunması halinde 5072 sayılı Dernek ve Vakıfların Kamu Kurum ve Kuruluşları ile İlişkilerine Dair Kanununun 2. maddesinin (e) fıkrası gereğince huzur hakkı ödenmeyecektir.)

Vakfın Gelirleri

Madde 14- Vakfın gelirleri aşağıda gösterilmiştir.

- a) Vakfın amacına uygun her türlü şartlı, şartsız bağışlar ile yardımlar.
- b) Vakıf faaliyetlerinden elde edilecek muhtelif gelirler.
- c) İktisadi işletmeler, iştirakler ve ortaklıklardan sağlanacak gelirler.
- d) Vakıf menkul ve gayrimenkulleri ile diğer varlık ve haklarının değerlendirilmesi ile sağlanacak gelirler.

Vakıf Gelirinin Tahsis ve Sarf Edileceği Yerler

Madde 15- Vakfın yıllık gelirlerinin en az üçte ikisi vakfın amaçlarına tahsis ve sarf olunur.

Resmi Senet Değişikliği

Madde 16- Vakıf senedinde yapılacak değişiklikler yönetim kurulunun oy birliği ile alacağı kararla yapılır.

Vakfın Sona Ermesi

Madde 17- Vakfın herhangi bir sebeple sona ermesi halinde vakfın tasfiyesinden arta kalan malvarlığı'na (boşluk kısmına vakfın malvarlığının devredileceği konusuna en yakın olan bir başka vakıf ya da kuruluşun ismi yazılacaktır.) devredilir. Vakfın feshi, yönetim kurulunun oybirliğiyle alacağı karar ile mümkündür.

Vakıf Kurucuları

Madde 18- Vakıf kurucularının adı, soyadı, ile vakfa özgüledikleri mali değerler aşağıda gösterilmiştir.

1-.....

2-.....

EK 3 : Vakıflarda Bilanço Örneği

.....VAKFI AYRINTILI BİLANÇO ÖRNEĞİ

AKTİF			
I-DÖNEN VARLIKLAR			.....
HAZIR DEĞERLER		.....
-Kasa	.....	
-Alınan Çekler	.....	
-Bankalar	.....	
-Verilen Çekler ve Ödeme Emirleri (-)	(.....)		
-Diğer Hazır Değerler	.....	
MENKUL KIYMETLER		.....
-Hisse Senetleri	.....	
-Özel Kesim Tahvil, Senet ve Bonoları	.....	
-Kamu Kesimi Tahvil, Senet ve Bonoları	.....	
-Menkul Değerler Değer Düşüklüğü Karşılığı (-)	(.....)		
ALACAKLAR		.....
-Alıcılar	.....	
-Alacak Senetleri	.....	
-Alacak Senetleri Reeskontu (-)	(.....)		
-Verilen Depozito ve Teminatlar	.....	
-Şüpheli Alacaklar	.....	
-Şüpheli Alacaklar Karşılığı	.....	
DİĞER ALACAKLAR		.....
-Kuruculardan Alacaklar	.....	
-İştiraklerden Alacaklar	.....	
-İktisadi İşletmelerden Alacaklar	.....	
-Personelden Alacaklar	.....	
-Üyelerden Alacaklar	.....	
-Diğer Çeşitli Alacaklar	.....	
-Diğer Alacak Senetleri Reeskontu (-)	(.....)		
-Şüpheli Diğer Alacaklar	.....	
-Şüpheli Diğer Alacaklar Karşılığı (-)	(.....)		
STOKLAR		.....
-İlk Madde ve Malzeme	.....	
-Yarı Mamuller	.....	
-Mamuller	.....	
-Ticari Mallar	.....	
-Diğer Stoklar	.....	
-Stok Değer Düşüklüğü Karşılığı (-)	(.....)		
-Verilen Sipariş Avansları	.....	

GELECEK AYLARA AİT GİDERLER VE GELİR TAHAKKUKLARI			
-Gelecek Aylara Ait Giderler	.....	
-Gelir Tahakkukları	.....	
DİĞER DÖNEN VARLIKLAR		.....
-Devreden KDV	.....	
-İndirilecek KDV	.....	
-Diğer Katma Değer Vergisi	.....	
-Peşin Ödenen Vergiler ve Fonlar	.....	
-İş Avansları	.....	
-Personel Avansları	.....	
-Sayım ve Tesellüm Noksanları	.....	
-Diğer Çeşitli Dönen Varlıklar	.....	
-Diğer Dönen Varlıklar Karşılığı (-)	(.....)		
II- DURAN VARLIKLAR			.....
ALACAKLAR		.....
-Alıcılar	.....	
-Alacak Senetleri	.....	
-Alacak Senetleri Reeskontu (-)	.....	
-Verilen Depozito ve Teminatlar	(.....)		
		
DİĞER ALACAKLAR		.....
-Kuruculardan Alacaklar	.....	
-Üyelerden Alacaklar	.....	
-İktisadi İşletmelerden Alacaklar	.....	
-Üyelerden Alacaklar	.....	
-Personelden Alacaklar	.....	
-Diğer Çeşitli Alacaklar	.....	
-Diğer Alacak Senetleri Reeskontu (-)	(.....)		
MALİ DURAN VARLIKLAR		.....
-Fon Yatırımları	.....	
-İştirakler	.....	
-İştirak Sermaye Taahhütleri (-)	(.....)		
-İştirakler Sermaye Payları Değer Düşüklüğü Karşılığı (-)	(.....)		
-İktisadi İşletmelere Sermaye Taahhütleri (-)	(.....)		
-Diğer Mali Duran Varlıklar	.....	

MADDİ DURAN VARLIKLAR		.....
-Arazi ve Arsalar	.....	
-Yer Altı ve Yer Üstü Düzenleri	.....	
-Binalar	.....	
-Tesis, Makine ve Cihazlar	.....	
-Taşıtlar	.....	
-Demirbaşlar	.....	
-Diğer Maddi Duran Varlıklar	.....	
-Birikmiş Amortismanlar (-)	(.....)		
-Yapılmakta Olan Yatırımlar	.....	
-Verilen Avanslar	.....	
MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLAR		.....
-Haklar	.....	
-Kuruluş ve Örgütlenme Giderleri	.....	
-Özel Maliyetler	.....	
-Diğer Maddi Olmayan Duran Varlıklar	.....	
-Birikmiş Amortismanlar (-)	(.....)		
-Verilen Avanslar	.....	
ÖZEL TÜKENMEYE TABİ VARLIKLAR		.....
-Arama Giderleri	.....	
-Hazırlık ve Geliştirme Giderleri	.....	
-Diğer Özel Tükenmeye Tabi Varlıklar	.....	
-Birikmiş Tükenme Payları (-)	(.....)		
-Verilen Avanslar	.....	
GELECEK YILLARA AİT GİDERLER VE GELİR TAHAKKUKLARI		.....
-Gelecek Yıllara Ait Giderler	.....	
-Gelir Tahakkukları	.....	
DİĞER DURAN VARLIKLAR		.....
-Gelecek Yıllarda İndirilecek KDV	.....	
-Diğer Katma Değer Vergisi	.....	
-Gelecek Yıllar İhtiyacı Stoklar	.....	
-Elden Çıkarılacak Stoklar ve Maddi Duran Varlıklar	.....	
-Peşin Ödenen Vergi ve Fonlar	.....	
-Diğer Çeşitli Duran Varlıklar	.....	
-Stok Değer Düşüklüğü Karşılığı (-)	(.....)		
-Birikmiş Amortismanlar (-)	(.....)		
AKTİF TOPLAMI			
NAZİM HESAPLAR			
AKTİF GENEL TOPLAMI			

PASİF			
I-KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR			.....
MALİ BORÇLAR		.....
-Banka Kredileri	.....	
-Uzun Vadeli Kredilerden Ana Para Taksitleri ve Faizleri	.....	
-Diğer Mali Borçlar	.....	
BORÇLAR		.....
-Satıcılar	.....	
-Borç Senetleri	.....	
-Borç Senetleri Reeskontu (-)	(.....)		
-Alınan Depozito ve Teminatlar	.....	
DİĞER MALİ BORÇLAR		.....
-Üyelere Borçlar	.....	
-Kuruculara Borçlar	.....	
-İştiraklere Borçlar	.....	
-Diğer Borç Senetleri Reeskontu (-)	(.....)		
-Diğer Çeşitli Borçlar	.....	
ALINAN AVANSLAR		.....
-Alınan Sipariş Avansları	.....	
-Alınan Diğer Avanslar	.....	
ÖDENECEK VERGİ VE DİĞER YÜKÜMLÜLÜKLER		.....
-Ödenecek Vergi ve Fonlar	.....	
-Ödenecek Sosyal Güvenlik Kesintileri	.....	
-Vadesi Geçmiş Ertelenmiş veya Taksitlendirilmiş Vergi ve Diğer Yükümlülükler	.....	
-Ödenecek Diğer Yükümlülükler	.....	
BORÇ VE GİDER KARŞILIKLARI		.....
-Kıdem Tazminatı Karşılığı	.....	
-Diğer Borç ve Gider Karşılıkları	.....	
GELECEK AYLARA AİT GELİRLER VE GİDER TAHAKKUKLARI		.....
-Gelecek Aylara Ait Giderler Gider Tahakkukları	.....	
-Maliyet Gider Karşılığı	.....	
DİĞER KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR		.....
-Hesaplanan KDV	.....	
-Diğer KDV	.....	
-Sayım ve Tesellüm Fazlaları	.....	
-Diğer Çeşitli Yabancı Kaynaklar	.....	

II-UZUN VADELİ YABANCI KAYNAKLAR			.....
MALİ BORÇLAR		.....
-Banka Kredileri	.....	
-Diğer Mali Borçlar	.....	
BORÇLAR		.....
-Satıcılar	.....	
-Borç Senetleri	.....	
-Borç Senetleri Reeskontu (-)	.....	
-Alınan Depozito ve Teminatlar	.....	
DİĞER BORÇLAR		.....
-İştiraklere Borçlar	.....	
-İktisadi İşletmelere Borçlar	.....	
-Üyelere Borçlar	.....	
-Kamuya Olan Ertilenmiş veya Taksitlendirilmiş Borçlar	.....	
-Diğer Çeşitli Borçlar	.....	
-Diğer Borç Senetleri Reeskontu (-)	(.....)		
ALINAN AVANSLAR		.....
-Alınan Sipariş Avansları	.....	
-Alınan Diğer Avanslar	.....	
BORÇ VE GİDER KARŞILIKLARI		.....
-Kıdem Tazminatı Karşılığı	.....	
-Diğer Borç ve Gider Karşılıkları	.....	
GELECEK YILLARA AİT GELİRLER VE GİDER TAHAKKUKLARI		.....
-Gelecek Yıllara Ait Gelirler	.....	
-Gider Tahakkukları	.....	
DİĞER UZUN VADELİ YABANCI KAYNAKLAR		.....
-Gelecek Yıllara Ertilenen veya Terkin Edilen KDV	.....	
-Tesise Katılma Payları	.....	
-Diğer Çeşitli Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar	.....	
		

III-ÖZKAYNAKLAR			.....
SERMAYE		.....
-Başlangıç Mal Varlığı	.....	
-Mal Varlığı Artışları	.....	
SERMAYE YEDEKLERİ		.....
-Yeniden Değerleme Artışları	.....	
-Diğer Sermaye Yedekleri	.....	
KAR YEDEKLERİ		.....
-Emeklilik Fonu	.....	
-Sağlık Fonu	.....	
-Sosyal Yardım Fonu	.....	
-Eğitim Fonu	.....	
-Matematik Karşılıklar	.....	
-Ödenmiş Primler Karşılığı	.....	
-Olağanüstü Karşılıklar	.....	
GEÇMİŞ YILLAR GELİRLERİ		.....
GEÇMİŞ YILLAR ZARARLARI (-)		(.....)	
DÖNEM NET GELİR VEYA GİDER FAZLASI (-)		(.....)	
-Dönem Net Gelir Fazlası	.....	
-Dönem Net Gider Fazlası (-)	(.....)		
PASİF TOPLAM			
NAZİM HESAPLAR			
PASİF GENEL TOPLAMI			
Dipnotlar :	.....	
1).....			
2).....			
3).....			

EK 4 : Vakıflarda Gelir – Gider Tablosu Örneği

.....VAKFI AYRINTILI GELİR-GİDER TABLOSU ÖRNEĞİ

A-BRÜT SATIŞLAR		.....
-Yurt İçi Satışlar	.....
-Yurt Dışı Satışlar	.....
-Diğer Gelirler	.....
-Bağış ve Yardımlar	.....
-Prim ve Aidatlar	.....
B-SATIŞTAN İNDİRİMLER (-)		(.....)
-Satıştan İadeler (-)	(.....)	
-Satış İskontoları (-)	(.....)	
-Diğer İndirimler (-)	(.....)	
NET SATIŞLAR		.....
C-SATIŞLARIN MALİYETİ (-)		(.....)
-Satılan Mamuller Maliyeti (-)	(.....)	
-Satılan Ticari Mallar Maliyeti (-)	(.....)	
-Satılan Hizmet Maliyeti (-)	(.....)	
-Diğer Satışların Maliyeti (-)	(.....)	
BRÜT SATIŞ KARI VEYA ZARARI (GELİRİ VEYA GİDERİ)		.....
D-FAALİYET GİDERLERİ (-)		(.....)
-Araştırma ve Geliştirme Giderleri (-)	(.....)	
-Pazarlama Satış ve Dağıtım Giderleri (-)	(.....)	
-Genel Yönetim Giderleri (-)	(.....)	
-Amaca Yönelik Giderler (-)	(.....)	
E-DİĞER FAALİYETLERDEN OLAĞAN GELİR VE KÂRLAR		.....
-İştiraklerden Temettü Gelirleri	.....
-Bağlı Ortaklıklardan Temettü Gelirleri	.....
-Faiz Gelirleri	.....
-Komisyon Gelirleri	.....
-Konusu Kalmayan Karşılıklar	.....
-Menkul Kıymetler Satış Kârları	.....
-Kambiyo Kârları	.....
-Reeskont Faiz Gelirleri	.....
-İktisadi İşletme Gelirleri	.....
-Diğer Olağan Gelir ve Kârlar	.....

F-DİĞER FAALİYETLERDEN OLAĞAN GİDER VE ZARARLAR (GİDER VE GİDER FAZLALARI) (-)		(.....)
	(.....)	
-Komisyon Giderleri (-)	(.....)	
-Karşılık Giderler (-)	(.....)	
-Menkul Kıymet Satış Zararları (-)	(.....)	
-Kambiyo Zararları (-)	(.....)	
-Reeskont Faiz Giderleri (-)	(.....)	
-Diğer Olağan Gider ve Zararlar (-)	(.....)	
G-FİNANSMAN GİDERLERİ (-)		(.....)
-Kısa Vadeli Borçlanma Gideri (-)	(.....)	
-Uzun Vadeli Borçlanma Gideri (-)	(.....)	
FAALİYET KARI VEYA ZARARI (GELİR VEYA GİDERİ)		.....
H-OLAĞANDIŞI GELİR VE KÂRLAR (GELİR VE GELİR FAZLALARI)		.....
-Önceki Dönem Gelir ve Kârları (Gelir ve Gelir Fazlaları)	.....
-Diğer Olağandışı Gelir ve Kârlar (Gelir ve Gelir Fazlaları)	.....
I-OLAĞANDIŞI GİDER VE ZARARLAR (GİDER VE GİDER FAZLASI) (-)		(.....)
-Çalışılmayan Kısım Gider ve Zararları (-)	(.....)	
-Önceki Dönem Gider ve Zararları (-)	(.....)	
-Diğer Olağandışı Gider ve Zararlar (-)	(.....)	
DÖNEM NET KÂRI VEYA ZARARI (GELİR VEYA GİDER FAZLASI)		.....

EK 5: Vakıflar Tek Düzen Hesap Planı Örneği

BİLANÇO HESAPLARI

A-AKTİF HESAPLAR (VARLIKLAR VE VARLIKLARI DÜZENLEYİCİ HESAPLAR)

1-DÖNEN VARLIKLAR

10-HAZIR DEĞERLER

100-Kasa

101-Alınan Çekler

102-Bankalar

103-Verilen Çekler ve Ödeme Emirleri (-)

104-

105-

106-

107-

108-Diğer Hazır Değerler

11-MENKUL KIYMETLER

110-Hisse Senetleri

111-Özel Kesim Tahvil, Senet ve Bonoları

112-Kamu Kesim Tahvil, Senet ve Bonoları

113-

114-

115-

116-

117-

118- Diğer Menkul Kıymetler

119- Menkul Kıymetler Değer Düşüklüğü Karşılığı (-)

12- TİCARİ ALACAKLAR

120-Alıcılar

121-Alacak Senetleri

122- Alacak Senetleri Reeskontu (-)

123-

124-

125-

126- Verilen Depozito ve Teminatlar

127- Diğer Ticari Alacaklar

128- Şüpheli Ticari Alacaklar

129-Şüpheli Alacaklar Karşılığı (-)

13-DİĞER ALACAKLAR

131-Ortaklardan Alacaklar

132- İştiraklerden Alacaklar

133- Bağlı Ortaklıklardan Alacaklar

134- Üyelerden Alacaklar

135- Personelden Alacaklar

136- Diğer Çeşitli Alacaklar

137- Diğer Alacak Senetleri Reeskontu (-)

138- Şüpheli Diğer Alacaklar

139- Şüpheli Diğer Alacaklar Karşılığı (-)

14-

15- STOKLAR

150-İlk Madde ve Malzeme

151- Yarı Mamuller - Üretim

152- Mamuller

153- Ticari Mallar

154-

155-

156-

157- Diğer Stoklar

158- Stok Değer Düşüklüğü Karşılığı (-)

159- Verilen Sipariş Avansları

16-

17- YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM MALİYETLERİ

170- Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetleri

171-

172-

173-

174-

175-

176-

177-

178-

179- Taşeronlara Verilen Avanslar

**18-GELECEK AYLARA AİT GİDERLER VE GELİR
TAHAKKUKLARI**

180- Gelecek Aylara Ait Giderler

181- Gelir Tahakkukları

19- DİĞER DÖNEN VARLIKLAR

190- Devreden Katma Değer Vergisi

191-İndirilecek Katma Değer Vergisi

192-Diğer Katma Değer Vergisi

193-Peşin Ödenen Vergiler ve Fonlar

194-

195-İş Avansları

196- Personel Avansları

197- Sayım ve Tesellüm Noksanları

198- Diğer Çeşitli Dönen Varlıkları

199- Diğer Dönen Varlıklar Karşılığı (-)

2-DURAN VARLIKLAR

22-TİCARİ ALACAKLAR

220-Alıcılar

221-Alacak Senetleri

222-Alacak Senetleri Reeskontu (-)

223-

224-

225-

226-Verilen Depozito ve Teminatlar

227-

228-

229-Şüpheli Alacaklar Karşılığı (-)

23-DİĞER ALACAKLAR

231-Ortaklardan (Kuruculardan) Alacaklar

232-İştiraklerden Alacaklar

233-Bağlı Ortaklıklardan (İktisadi İşletmelerden) Alacaklar

234-Üyelerden Alacaklar

235-Personelden Alacaklar

236-Diğer Çeşitli Alacaklar

237-Diğer Alacak Senetleri Reeskontu (-)

238-

239-Şüpheli Diğer Alacaklar Karşılığı (-)

24-MALİ DURAN VARLIKLAR

240-Bağlı Menkul Kıymetler

241-Bağlı Menkul Kıymetler Değer Düşüklüğü Karşılığı (-)

242-İştirakler

243-İştiraklere Sermaye Taahhütleri (-)

244-İştirakler Sermaye Payları Değer Düşüklüğü Karşılığı (-)

245-Bağlı Ortaklıklar (İktisadi İşletmeler)

246-Bağlı Ortaklıklara (İktisadi İşletmelere) Sermaye Taahhütleri (-)

247-Bağlı Ortaklıklar Sermaye Payları Değer Düşüklüğü Karşılığı (-)

248-Diğer Mali Duran Varlıklar

249-Diğer Mali Duran Varlıklar Karşılığı (-)

25-MADDİ DURAN VARLIKLAR

250- Arazi ve Arsalar

251- Yer Altı ve Yer Üstü Düzenleri

252- Binalar

253- Tesis, Makine ve Cihazlar

254- Taşıtlar

255- Demirbaşlar

256- Diğer Maddi Duran Varlıklar

257- Birikmiş Amortismanlar (-)

258- Yapılmakta Olan Yatırımlar

259- Verilen Avanslar

26- MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLAR

260- Haklar

261- Şerefiye

262- Kuruluş ve Örgütlenme Giderleri

263- Araştırma ve Geliştirme Giderleri

264- Özel Maliyetler

265-

266-

267- Diğer Maddi Olmayan Duran Varlıklar

268- Birikmiş Amortismanlar (-)

269- Verilen Avanslar

27- ÖZEL TÜKENMEYE TABİ VARLIKLAR

270-

271- Arama Giderleri

272-

273-

274-

275-

276

277- Diğer Özel Tükenmeye Tabi Varlıklar

278- Birikmiş Tükenme Payları (-)

279- Verilen Avanslar

**28- GELECEK YILLARA AİT GİDERLER VE GELİR
TAHAKKUKLARI**

280- Gelecek Yıllara Ait Giderler

281- Gelir Tahakkukları

282-

283-

284-

285-

286-

287-

288-

289-

29- DİĞER DURAN VARLIKLAR

290- Gelecek Yıllarda İndirilecek Katma Değer Vergisi

291- Gelecek Yıllarda İndirilecek Katma Değer Vergisi

292- Diğer Katma Değer Vergisi

293- Gelecek Yıllar İhtiyacı Stokları

294- Elden Çıkarılacak Stoklar ve Maddi Duran Varlıklar

297- Diğer Çeşitli Duran Varlıklar

298- Stok Değer Düşüklüğü Karşılığı (-)

299- Birikmiş Amortismanlar (-)

B- PASİF (KAYNAKLAR VE KAYNAKLARI DÜZENLEYİCİ HESAPLAR)

1-(3) KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR

30- MALİ BORÇLAR

300- Banka Kredileri

301-

302-

303- Uzun Vadeli Kredilerin Anapara Taksitleri ve Faizleri

304-

305-

306-

307-

308-

309- Diğer Mali Borçlar

31-

32- TİCARİ BORÇLAR

320- Satıcılar

321- Borç Senetleri

322- Borç Senetleri Reeskontu (-)

323-

324- Diğer Ticari Borçlar

325-

326- Alınan Depozito ve Teminatlar

327-

328-

329- Diğer Ticari Borçlar

33-DİĞER BORÇLAR

331- Ortaklara (Kuruculara) Borçlar

332- İştiraklere Borçlar

333- Bağlı Ortaklıklara (İktisadi İşletmelere) Borçlar

334- Üyelere Borçlara

335- Personeler Borçlar

336- Diğer Çeşitli Borçlar

337- Diğer Borç Senetleri Reeskontu (-)

34- ALINAN AVANSLAR

340-Alınan Sipariş Avansları

341-

342-

343-

344-

345-

346-

347-

348-

349-Alınan Diğer Avanslar

35-YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM HAKEDİŞLERİ

350-Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Hakediş Bedelleri

351-

352-

353-

354-

355-

356-

357-

358-

359-

36-ÖDENECEK VERGİ VE DİĞER YÜKÜMLÜLÜKLER

360-Ödenecek Vergi ve Fonlar

361-Ödenecek Sosyal Güvenlik Kesintileri

362-

363-

364-

365-

366-

367-

368-Vadesi Geçmiş, Ertelenmiş veya Taksitlendirilmiş Vergi ve Diğer Yükümlülükler

369-Ödenecek Diğer Yükümlülükler

37-BORÇ VE GİDER KARŞILIKLARI

370-Dönem Karı, Vergi ve Diğer Yasal Yükümlülük Karşılıkları

371-Dönem Karının Peşin Ödenen Vergi ve Diğer Yükümlülükleri (-)

372-Kıdem Tazminatı Karşılığı

373-Maliyet Giderleri Karşılığı

374-

375-

376-

377-

378-

379-Diğer Borç ve Gider Karşılıkları

**38-GELECEK AYLARA AİT GELİRLER VE GİDER
TAHAKKUKLARI**

380-Gelecek Aylara Ait Gelirler

381-Gider Tahakkukları

382-

383-

384-

385-

386-

387-

388-

389-

39-DİĞER KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR

390-

391-Hesaplanan Katma Değer Vergisi

392-Diğer Katma Değer Vergisi

393-Merkez ve Őubeler cari Hesabı

394-

395-

396-

397-Sayım ve Tesellüm Fazlaları

398-

399-Diğer çeşitli Yabancı Kaynaklar

4-UZUN VADELİ YABANCI KAYNAKLAR

40-MALİ BORÇLAR

400-Banka Kredileri

401-

402-

403-

404-

405-(Kullanılmaz)

406-

407-(Kullanılmaz)

408--(Kullanılmaz)

409-Diğer Mali Borçlar

41-

42-TİCARİ BORÇLAR

420-Satıcılar

421-Borç Senetleri

422-Borç Senetleri Reeskontu (-)

423-

424-

425-

426-Alınan Depozito ve Teminatlar

427-

428-

429-Diğer Ticari Borçlar

43-DİĞER BORÇLAR

430-

431-Ortaklara (Kuruculara) Borçlar

432-İştiraklere Borçlar

433-Bağlı Ortaklıklara (İktisadi İşletmelere) Borçlar

434-Üyelere Borçlar

435-

436-Diğer Çeşitli Borçlar

437-Diğer Borç Senetleri Reeskontu (-)

438-Kamuya Olan Ertelemiş veya Taksitlendirilmiş Borçlar

439-

44-ALINAN AVANSLAR

440-Alınan Sipariş Avansları

441-

442-

443-

444-

445-

446-

447-

448-

449-Alınan Diğer Avanslar

45-

46-

47-BORÇ VE GİDER KARŞILIKLARI

470-

471-

472-Kıdem Tazminatı Karşılığı

473-

474-

475-

476-

477-

478-

479-Diğer Borç ve Gider Karşılıkları

**48-GELECEK YILLARA AİT GELİRLER VE GİDER
TAHAKKUKLARI**

480-Gelecek Yıllara Ait Gelirler

481-Gider Tahakkukları

482-

483-

484-

485-

486-

487-

488-

489-

49-DİĞER UZUN VADELİ YABANCI KAYNAKLAR

490-

491-

492-Gelecek Yıllara Ertelenen veya Terkin Edilecek Katma Değer Vergisi

493-Tesise Katılma Payları

494-

495-

496-

497-

498-

499-Diğer Çeşitli Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar

5-ÖZKAYNAKLAR

50-ÖDENMİŞ SERMAYE

500-Sermaye (Mal Varlığı)

501-Ödenmemiş Sermaye (-)

51-

52-SERMAYE YEDEKLERİ

520-(Kullanılmaz)

521-(Kullanılmaz)

522-Maddi Duran Varlık Yeniden Değerleme Artışları

523-İştirakler Yeniden Değerleme Artışları

524-

525-

526-

527-

528-

529-Diğer Sermaye Yedekleri

53-

54-KAR YEDEKLERİ

540-Yasal Yedekler

541-Statü Yedekleri

542-Olağanüstü Yedekler

543-Matematik Karşılıklar

544-Ödenmiş Primler Karşılığı

545-

546-

547-

548-Diğer Kar Yedekleri

549-Özel Fonlar

55-

56-

57-GEÇMİŞ YILLAR KARLARI (GELİR FAZLALARI)

570-Geçmiş Yıllar Karları (Gelir Fazlaları)

58-GEÇMİŞ YILLAR ZARARLARI (-) (GİDER FAZLALARI)

580-Geçmiş Yıllar Zararları (Gider Fazlaları)

59-DÖNEM NET KARI (DÖNEM NET GELİR FAZLASI)

590-Dönem Net Karı (Dönem Net Gelir Fazlası)

591-Dönem Net Zararı (-) (Dönem Net Gider Fazlası)

GELİR-GİDER TABLOSU HESAPLARI

6-GELİR HESAPLARI

60-BRÜT SATIŞLAR

600-Yurtiçi Satışlar

601-Yurtdışı Satışlar

602-Diğer Gelirler

603-Bağış ve Yardımlar

604-Prim ve Aidatlar

61-SATIŞ İNDİRİMLERİ (-)

610-Satıştan İadeler (-)

611-Satış İskontoları (-)

612-Diğer İndirimler (-)

613-

614-

615-

616-

617-

618-

619-

62-SATIŞLARIN MALİYETİ (-)

620-Satılan Mamüller Maliyeti (-)

621-Satılan Ticari Mallar Maliyeti (-)

622-Satılan Hizmet Maliyeti (-)

623-Diğer Satışların Maliyeti (-)

624-

625-

626-

627-

628-

629-

63-FAALİYET GİDERLERİ

630-Araştırma ve Geliştirme Giderleri (-)

631-Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri (-)

632-Genel Yönetim Giderleri (-)

633-Amacına Yönelik Giderler (-)

634-

635-

636-

637-

638-

639-

64-DİĞER FAALİYETLERDEN OLAĞAN GELİR VE KARLAR

640-İştiraklerden Temettü Gelirleri

641-Bağlı Ortaklıklardan (İktisadi İşletmeler) Temettü Gelirleri

642-Faiz Gelirleri

643-Komisyon Gelirleri

644-Konusu Kalmayan Karşılıklar

645-Menkul Kıymet Satış Karları

646-Kambiyo Karları

647-Reeskont Faiz Gelirleri

648-İktisadi İşletme Gelirleri

649-Diğer Olağan Gelir ve Karlar

**65-DİĞER FAALİYETLERDEN OLAĞAN GİDER VE ZARARLAR (-)
(GİDER VE GİDER FAZLALARI)**

650-

651-

652-

653-Komisyon Giderleri (-)

654-Karşılık Giderleri

655-Menkul Kıymet Satış Zararları (-)

656-Kambiyo Zararları (-)

657-Reeskont Faiz Giderleri (-)

658-

659-Diğer Gider ve Zararlar (-)

66-FİNANSMAN GİDERLERİ (-)

660-Kısa Vadeli Borçlanma Giderleri (-)

661-Uzun Vadeli Borçlanma Giderleri (-)

**67-OLAĞANDIŞI GELİR VE KARLAR (GELİR VE GELİR
FAZLALARI)**

670-

671-Önceki Dönem Gelir ve Karları (Gelir ve Gelir Fazlaları)

672-

673-

674-

675-

676-

677-

678-

679-Diğer Olağandışı Gelir ve Karlar (Gelir ve Gelir Fazlaları)

68-OLAĞANDIŞI GİDER VE ZARARLAR (-) (GİDER VE GİDER FAZLALARI)

680-Çalışmayan Kısım Gider ve Zararları (-)

681-Önceki Dönem Gider ve Zararları (-)

682-

683-

684-

685-

686-

687-

688-

689-Diğer Olağandışı Gider ve Zararlar (-) (Gider ve Gider Fazlaları)

69-DÖNEM NET KARI/ZARARI (DÖNEM GELİR/GİDER FAZLASI)

690-Dönem Karı veya Zararı (Gelir veya Gider Fazlası)

691-Dönem Karı Vergi ve Diğer Yasal Yükümlülük Karşılıkları (-)

692-Dönem Net Karı veya Zararı (Dönem Net Gelir veya Gider Fazlası)

7-MALİYET HESAPLARI (7/B SEÇENEĞİ)

79-GİDER ÇEŞİTLERİ

790-İlk Madde ve Malzeme Giderleri

791-İşçi Ücret ve Giderleri

792-Memur Ücret ve Giderleri

793-Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmetler

794-Çeşitli Giderler

795-Vergi, Resim ve Harçlar

796-Amortisman ve Tükenme Payları

797-Finansman Giderleri

798-Gider Çeşitleri Yansıtma Hesabı

799-Üretim Maliyet Hesabı

8-

9-NAZIM HESAPLAR

900-Borçlu Nazım Hesaplar

950-Alacaklı Nazım Hesaplar

10-SERBEST

KAYNAKÇA

KİTAPLAR

Akdoğan, Nalan ve Orhan Sevilengül. **Tek Düzen Muhasebe Sistemi Uygulaması**. 2. Basım, İstanbul: İSMMMO Yayınları, 1994.

Akipek, Jale ve Turgut Akıntürk. **Türk Medeni Hukuku Başlangıç Hükümleri**. I. Cilt. 6. Basım, İstanbul: Beta Yayınları, 2007.

Ayan, Mehmet ve Nurşen Ayan. **Kişiler Hukuku**. Konya: Mimoza Yayınları, 2007.

Ballar, Suat. **Yeni Vakıflar Hukuku**. 4.Basım. İstanbul: Seçkin Yayıncılık, 2008.

Bilici, Nurettin. **Vergi Hukuku**. Ankara: Seçkin Yayınları, 2008.

Bozkuş, Ahsen Arıöz. **Genel Esaslarıyla Türk Hukuku'nda Vakıf Müessesesi ve Sosyal Yardımlaşma ve Dayanışma Vakıfları**. İstanbul: T.C. Başbakanlık Sosyal Yardımlaşma ve Dayanışma Genel Müdürlüğü Yayınları, 2011.

Büker, Semih, Davut Aydın ve Necdet Sağlam. **Vakıflar Tek Düzen Hesap Planına Göre Vakıflar Kuruluşu, Yönetimi ve Muhasebesi**. Eskişehir: Ofset Matbaacılık Yayıncılık, 1988.

Çelik, Mehmet Ali (hızl.).**Dünden Bugüne Vakıflar**. Afyon: Sivas Vakıflar Bölge Müdürlüğü Yayınları, 1988.

Durmuş, Ahmet Hayri. **Vakıflar Muhasebesi**. İstanbul: İstanbul Ticaret Üniversitesi Yayınları, 2011.

Gökçen, Gürbüz, Başak Ataman Akgül ve Cemal Çakıcı. **Türkiye Muhasebe Standartları Uygulamaları**.1.Baskı. İstanbul: Beta Yayınevi, 2006.

Helvacı, Serap ve Fulya Erlüle. **Medeni Hukuk**. İstanbul: Yaylacık Matbaası, 2007.

Kızılot, Şükrü. **Katma Değer Vergisi Kanunu ve Uygulaması (Açıklamalı ve İçtihatlı)**. 5. Basım. Ankara: Yaklaşım Yayıncılık, 2010.

İSMMMO. **130 Soruda Yeni Türk Ticaret Kanunu**. İstanbul: İSMMMO Yayınları, 2011.

Maç, Mehmet. **Kurumlar Vergisi**.3. Basım. İstanbul: Denet Yayıncılık, 1999.

Oğuzman, Kemal, Özer Seliçi ve Saibe Oktay Özdemir. **Kişiler Hukuku: Gerçek ve Tüzel Kişiler**. 9.Basım, İstanbul: Filiz Kitapevi, 2009.

Öğüz, M. Tufan. **Türk Hukukunda Vakıf Tüzel Kişiliğinin Hukuki Esasları**. İstanbul: Beşir Kitabevi, 2000.

Özkan, Cemali. **Tüm Yönleriyle Dernekler ve Vakıflar: Vergilendirilmesi, Muhasebesi, Hukuku ve Mevzuatı**. Ankara: Yaklaşım Yayınları, 2000.

Öztürk, Nazif. **Menşei ve Tarihi Gelişimi Açısından Vakıflar**. Ankara: Vakıflar Genel Müdürlüğü Yayınları, 1983.

Pehlivan, Osman. **Vergi Hukuku**. Trabzon: Derya Kitapevi, 2008.

Saydam, Okan ve Mustafa Ekici. **Türk Medeni Kanuna Göre Vakıf, Yeni Vakıflar, Kuruluşu, Hukuki Yapısı, Muhasebe Düzeni**. İstanbul: Sev Matbaacılık ve Yayıncılık, 1998.

Uluç, Yusuf. **Vakıflar Hukuku ve Mevzuatı**. Ankara: PYS Vakıf Sistem Matbaa Müdürlüğü, 2008.

Zevkliler, Aydın, Ayşe Havutçu ve Damla Gürpınar. **Medeni Hukuk (Temel Bilgiler)**. 6. Basım. Ankara: Turhan Kitapevi, 2008.

ANSİKLOPEDİLER

Ana Britannica Genel Kültür Ansiklopedisi.“Vakıf”, Cilt 31. İstanbul: Hürriyet Yayınları, 1994.

Büyük Larousse Sözlük ve Ansiklopedisi.“Vakıf”, Cilt 19. İstanbul: Gelişim Yayınları, 1986.

Temel Britannica Temel Eğitim ve Kültür Ansiklopedisi.“Vakıf”, Cilt 18. İstanbul: Ana Yayıncılık, 1991.

MAKALELER

İpşirli, Mehmet. “Osmanlıda Vakıfların Tarihi Gelişimi”. **Sivil Toplum Dergisi**. Sayı.5, 2006, s.68.

Karaaslan, Ali. “Dernekler ve Vakıflar İle Bunlara Ait İktisadi İşletmelerin Vergi Karşısındaki Durumu”. **Yaklaşım Dergisi**, Sayı.101, Mayıs 2001, ss.20-24.

Öcal, Sait. “Vakıfların Vergilendirilmesi İle İlgili Genel Düzenlemeler”. **Vergi Dünyası Dergisi**. Sayı.257, Ocak 2003,ss.38-39.

Ünalın, Sedat. “Gelir ve Kurumlar Vergileri, KDV ve Belge Düzeni Açısından Kira Giderleri ve Muhasebeleştirilmesi”. **Yaklaşım Dergisi**. Sayı.46, Ekim 1996, ss.16-20.

Yıldırım, A. Ercan ve Halil Söyler. “Dernek ve Vakıflar İle İktisadi İşletmelerinin Vergilendirilmesi”. **Yaklaşım Dergisi**, Sayı.114, Haziran 2002, s.208.

TEZLER

Özeroğlu, H. N. ‘‘Türk Yönetiminde Vakıf Örgütlenmesi’’, **Uzmanlık Tezi**. Türkiye ve Ortadoğu Amme İdaresi Enstitüsü, 1989.

Saran, M. Ulvi. ‘‘Vakıf Statüsünün İşlev ve Gerekçeleri Açısından Sosyal Yardımlaşma ve Dayanışma Vakıfları’’, **Uzmanlık Tezi**. Türkiye ve Ortadoğu Amme İdaresi Enstitüsü, 1990.

Sertçelik, M. ‘‘Kamu Kurumları İle İlgili Vakıflar’’, **Uzmanlık Tezi**. Türkiye ve Ortadoğu Amme İdaresi Enstitüsü, 1995.

KANUNLAR

T.C. Anayasası (09.11.1982)

193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu (06.01.1961)

197 Sayılı Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu (23.02.1963)

213 Sayılı Vergi Usul Kanunu (10.01.1961)

488 Sayılı Damga Vergisi Kanunu (11.07.1964)

492 Sayılı Harçlar Kanunu (17.07.1964)

1318 sayılı Finansman Kanunu (10.08.1970)

1319 Sayılı Emlak Vergisi Kanunu (11.08.1970)

2464 Sayılı Belediye Gelirleri Kanunu (29.05.1981)

3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu (02.11.1984)

4458 Sayılı Gümrük Vergisi Kanunu (04.11.1999)

4721 Sayılı Türk Medeni Kanunu (08.12.2001)

4760 Sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu (12.06.2002)

4962 Sayılı Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması ve Vakıflara Vergi Muafiyeti Tanınması Hakkında Kanun (07.08.2003)

5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu (21.06.2006)

5737 Sayılı Vakıflar Kanunu (27.02.2008)

6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu (14.02.2011)

6762 Sayılı Türk Ticaret Kanunu (09.07.1956)

7338 Sayılı Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu (15.06.1959)

YÖNETMELİKLER

Vakıflar Yönetmeliği (27.09.2008)

TÜZÜKLER

Vakıflar Hakkında Tüzük (21.08.1970)

TEBLİĞLER

1 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği (03.04.2007)

**1 Seri No.lu Vakıflara Vergi Muafiyeti Tanınması Hakkında Genel Tebliğ
(03.04.2007)**

278 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği (29.12.2010)

371Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği (17.04.2007)

376 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği (18.10.2007)

402 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği (29.12.2010)

ELEKTRONİK KAYNAKLAR

Akıl, Mustafa. ‘‘Dernek ve Vakıfların İktisadi İşletmelerinden Elde Ettikleri Karlar GVK’ nun 75. Maddesi Uyarınca Kar Payı mıdır?’’, [Elektronik Versiyon] *E-Yaklaşım*. 2004, <http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/makaleler/2004064588.htm> (23 Mart 2011).

Cemaat Vakıfları. (t.y.) <http://www.vgm.gov.tr/sayfa.aspx?Id=38> (12 Aralık 2010).

Dernek ve Vakıfların Vergilendirilmesi.2009.
<http://kanberkilinc.com.tr/dernek-ve-vakiflarin-vergilendirilmesi.htm> (15 Mart 2011).

Erol, Mikail. ‘‘Sivil Toplum Kuruluşlarından (STK) Vakıflar ve Vakıflarda Muhasebe Kayıt Sistemi’’, *İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*. 2007, s.343.
<http://iibfdergi.kmu.edu.tr/userfiles/file/aralik2007/PDF/18.pdf> (10 Mart 2012).

Kayıhan, Yakup. ‘‘Vakıflarda Muhasebe ve Vergi Uygulamaları’’, Bursa Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirler Odası Semineri. Bursa,
<http://www.bursa-smmmo.org.tr/bsmmmo/index.php?site=tesmer&blm=seminernot> (23 Mart 2012).

Mazbut Vakıflar. (t.y.) <http://www.vgm.gov.tr/sayfa.aspx?Id=36> (12 Aralık 2010).

Mülhak Vakıflar. (t.y.) <http://www.vgm.gov.tr/sayfa.aspx?Id=37> (12 Aralık 2010).

Pamukçu, Fatma. “Yeni Türk Ticaret Kanunu’nun Muhasebe Uygulamalarına Getirdiği Yenilikler”. *Yaklaşım Dergisi*. Sayı.220, Nisan2011.

http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_frame.asp?file_name=20110419011.htm
(16 Ocak 2012).

Seviğ, Veysi. “Dernek ve Vakıflara Ait İktisadi İşletmeler”, *Referans Gazetesi*. 2 Aralık 2008. http://www.muhasibetr.com/ulusalbasin/haber_oku.php?haber_id=3628
(10 Mart 2011).

Süzen, Hasan Zeki. “Yeni Türk Ticaret Kanununun Getirdikleri”, 2011. http://www.dengeymm.com.tr/yeni_trk_ticaret_kanununun_getirdikleri-hasan_zeki_szen_ymm/yayin/50/ (15 Ocak 2012).

Şahin, Mehmet ve Canan Öykü Dönmez. “Vakıf ve Derneklerin Vergilendirilmesi ve Denetimi”, [Elektronik Versiyon] *E-Yaklaşım*. 2004. http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_frame.asp?file_name=2004104892.htm
(20 Nisan 2011).

Türk Medeni Kanununa Tabi Yeni Vakıflar. (t.y.) <http://www.vgm.gov.tr/sayfa.aspx?Id=39> (12 Aralık 2010).

Türk Medeni Kanunu Hükümlerine Göre Kurulan Vakıfların Uyacakları Usul ve Esaslarla İlgili Bildiriler. <http://www.koyhizmetlerivakfi.com/eski/Vak.Uy.Usul%20ve%20Esasl.ilg.Bildiriler.htm>
(12 Mart 2012)

Türkkot, Mustafa. “Finansal Muhasebede Uluslararası Standartlar”. *Yaklaşım Dergisi*. Sayı.148,2005. http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_frame.asp?file_name=2005046448.htm
(16 Şubat 2012).

Vakıflarımız. (t.y.) <http://www.vgm.gov.tr/sayfa.aspx?Id=35> (10 Aralık 2010).

Türkiye Üçüncü Sektör Vakfı. Vakıf ve Derneklere İlişkin Vergi ve Kamu Yararı Raporu AB Ülkeleri ve Türkiye'deki Uygulamalar ve Öneriler. İstanbul, 2010.
http://www.tusev.org.tr/userfiles/image/TUSEV-EF-Karsilastirma_ve_Oneriler_Raporu.pdf (25 Şubat 2011).

DİĞER KAYNAKLAR

Menteş, Hıdır, Talha Apak ve Uğur Büyükbalkan. ‘‘Sirküler Rapor’’, **Vakıflar (Kuruluşu- Faaliyeti- Denetimi- Vergilendirilmesi) Mevzuatı**. Ankara: TÜRMOB Yayınları, 2000.

Sarioğlu, Kerem ve Taylan Altıntaş. ‘‘Kobi TFRS’’, **TÜRMOB Kobi TFRS Semineri**. İstanbul, 24-25 Mart 2012.

Seviğ, Veysi. ‘‘Dernek ve Vakıflara Ait İktisadi İşletmeler’’, **Dünya Gazetesi**. 25 Ocak 2007.

Türkiye Üçüncü Sektör Vakfı. **Vakıflar İçin Muhasebe Standartları Taslağı**. İstanbul, 2009.