

# Bağış ve Yardımların Vergisel Boyutu -I-

**CUMHUR İNAN BİLEN**

Eski Hesap Uzmanı, YMM,  
Bağımsız Denetçi  
<https://orcid.org/0000-0003-2906-5951>

**SELİN GÜLER**

Gazi Üniversitesi Yüksek Lisans Öğrencisi,  
Denetçi Yardımcısı  
<https://orcid.org/0000-0002-6982-0184>

## Öz

*İşbu makale, gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri tarafından yapılan bağış ve yardımların; başta 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu ile 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu çerçevesinde değerlendirilmesi, özel kanunlarda yer alan bağış ve yardımlardan hangilerinin vergi matrahının tespitinde indirim konusu veya gider olarak dikkate alınabileceğinin değerlendirilmesi, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu ile 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu dışında kalan diğer vergi kanunları dahilinde bağış ve yardımların değerlendirilmesi amacıyla hazırlanmıştır. Bu kapsamda; bağış ve yardımların belirli bir kısıt dahilinde vergi matrahından indirilebilmesi, bağış ve yardımların tamamının vergi matrahından indirilebilmesi ve yapılan bağış ve yardımlarının gider olarak dikkate alınabilmesi hususları, Hazine ve Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından verilen konuya ilişkin çeşitli özeldgeler ve yargı kararlarından örnekler verilerek açıklanmaya çalışılmıştır.*

**Anahtar Kelimeler:** Bağış ve Yardım, Vergi Matrahı, Kurum Kazancı, İndirim, Gider.

## 1. GİRİŞ

Öz itibariyle; yapılan bir harcamanın vergi kanunları kapsamında indirim konusu veya gider olarak dikkate alınabilmesi için öncelikle, yapılan harcamanın gerçekleştirilen faaliyet ile ilişkili olması ve faaliyetin devamlılığı için (ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için) gerekli olması gerekmektedir. Lakin, vergi mevzuatı; faaliyet ile ilişkili olmayan ve faaliyetin devamlılığı için gerekli olmayan bazı unsurların da indirim konusu yapılabilmesine ve gider olarak dikkate alınabilmesine cevaz vermiştir. İşbu makalenin konusunu oluşturan bağış ve yardımlar; bağış yapanlar tarafından vergi mevzuatındaki koşulların sağlanması kaydıyla, kısmen veya tamamen kazanç üzerinden indirim konusu yapılabilmekte veya bazı bağış ve yardımlar direkt gider olarak dikkate alınabilmektedir.

Bilindiği üzere; 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun (GVK'nın) "Gelirin Unsurları" başlıklı 2.

maddesinde gelir kapsamında değerlendirilen kazanç ve iratlar;

- Ticari kazançlar,
- Zirai kazançlar,
- Ücretler,
- Serbest meslek kazançları,
- Gayrimenkul sermaye iratları,
- Menkul sermaye iratları,
- Diğer kazanç ve iratlar,

şeklinde sıralanmış olup, yedi gelir unsurundan oluşmaktadır. GVK'da yapılan düzenlemeye paralel olarak; 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun (KVK'nın) "Verginin Konusu" başlıklı 1. maddesinde;

- Sermaye şirketleri,
- Kooperatifler,
- İktisadi kamu kuruluşları,

- Dernek veya vakıflara ait iktisadi işletmeler,
- İş ortaklıkları,

şeklinde sıralanan kurumların kazançları, kurumlar vergisine tabi tutulmuştur.

GVK kapsamında “*safi kazancın vergilendirilmesi*” ilkesi; KVK kapsamında ise “*safi kurum kazancının vergilendirilmesi*” ilkesi, vergi matrahının tespiti esnasında gelirin veya kurum kazancının elde edilmesi ile ilgili giderlerin indirilmesini gerektirmektedir. Bu kapsamda; GVK’nın 40. maddesi ile ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için yapılan harcamaların, safi (net) kazancın tespitinde gider olarak kabul edilmesi düzenlenmiştir. Bunun yanı sıra, KVK’nın 6/(2). maddesinde GVK’nın mezkur maddesine yapılan atıf ile safi kurum kazancının tespitinde GVK’nın ticari kazanç hükümlerinin uygulanacağı belirtilmiştir. Dolayısıyla, kurum veya kişiler tarafından yapılan harcamaların vergi matrahının tespitinde indirim olarak dikkate alınabilmesi için, ilgili harcamaların kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi ile illiyet bağının bulunması gerekmekte olup, mevzuatta özel bir düzenleme olmadığı takdirde; kurum tarafından çeşitli sebepler ile yapılan bağış ve yardımların, kurum kazancının elde edilmesi ile ilgili bir harcama olmaması nedeniyle gider olarak dikkate alınması mümkün bulunmamaktadır. Nitekim, safi gelir veya safi kurum kazancının tespiti sırasında, indirilmesine olanak verilen gider unsurları vergi mevzuatında düzenlenmiştir. Lakin; gelirin elde edilmesi ile illiyet bağı bulunması dahi vergi mevzuatı ile çizilmiş sınırlar dahilinde belirli kurum ve kuruluşlara teşvik amacıyla yapılan bağış ve yardımların;

- Bağış ve yardım yapıldığı hesap dönemi/takvim yılı içerisinde öncelikle doğrudan gider olarak dikkate alınması,

- İlgili hesap dönemi/takvim yılı geçici vergi ve gelir/kurumlar vergisi beyannamelerinde gelir/kurumlar vergisi matrahında Kanunen Kabul Edilmeyen Gider (KKEG) olarak dikkate alınması ve ardından beyanname üzerinde gelir/kurumlar vergisi matrahından indirilmesi,

mümkün bulunmaktadır. Ancak, teoride Hamamcıoğlu’nun da değindiği gibi; “*bağışı kabul eden kurumun hiçbir işine yaramayacak olan, sadece yapan açısından elden çıkarırken aynı zamanda vergi avan-*

*tajı sağlayacak olan bağışların tespit edilmesi durumunda geçersiz sayılması gerekmektedir*”<sup>1</sup> şeklinde görüşler de bulunmaktadır.

Vergi matrahını etkileyebilecek bir bağışın KKEG-indirim yöntemiyle değil, doğrudan gider yazılmak suretiyle vergi miktarını etkilemesi halinde, bu usul hatası yüzünden gider kaydının rededilmesi ve söz konusu yasal hakkın kullanılmaması düşünülemez. Böyle bir hatanın cezası 213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun (VUK’un) 352/2-7. maddesi uyarınca ikinci derece usulsüzlük cezasından ibaret olmalıdır. Ancak, zarar halinde veya kârın düşük olduğu hallerde doğrudan gider yazma yöntemiyle KKEG-indirim yöntemi arasında esasa müessir olabilecek bir fark meydana gelmektedir. Bağış doğrudan gider yazılabildiğinde zararlı bir firmanın zararı derinleşmekte ve bu bağış zarar mahsup hakkı kapsamında gelecek yılların vergi matrahlarını etkilemektedir. Halbuki KKEG-indirim yönteminde firmanın zararda olması halinde KKEG’nin etkisini giderebilecek indirim işlemi yapılmadığı için, söz konusu bağış yapıldığı yılda vergi üzerinde etkili olamadığı gibi, zarar mahsup hakkını da yükseltmediği için gelecek yıllarda da dikkate alınmamakta, böylelikle bağış, hiçbir dönemde kurumlar vergisi matrahını etkileyememektedir.<sup>2</sup>

Söz konusu bağış ve yardımların neler olduğuna işbu makalenin ilerleyen bölümlerinde yer verilecektir.

## 2. BAĞIŞ VE YARDIM KAVRAMI

Türk Dil Kurumu (TDK) sözlüğü kapsamında “*bağış*”; bağışlanan şey, yardım, hibe, teberru olarak tanımlanmıştır. Yine TDK sözlüğünde “*yardım*” kavramı;

- Kendi gücünü ve imkanlarını başka birinin iyiliği için kullanma, muavenet,

- Bir ülkeye bağış veya ödünç olarak verilen para ve ihtiyaç maddeleri,

- Etki,

- Bağış, iane,

- İşlerin daha etkin ve verimli olabilmesi için sağlanan katkı, destek,

olarak, beş farklı şekilde tanımlanmıştır. Söz konusu kavramlar, TDK sözlüğünde tanımları itibarıyla birbirine benzerlik gösterse de, bağış; bağışı alan kişi

1 Hamamcıoğlu, Gülşah V. Medeni Hukukta Tasarruf İşlemi Kavramı, 2014, S.49

2 Kısım II Hibenin (Bağışların) Kazanç Vergilerine ve KDV’ye Etkisi. Erişim: <https://www.denet.com.tr/vergi/dosyalar/veraset/kisim2.pdf>

veya kurumlar tarafından herhangi bir talep olmaksızın verilmekte, yardım; yardımı alan kişi veya kurumların talebi üzerine verilmektedir şeklinde değerlendirilebilmektedir.

Bunun yanı sıra; 6098 sayılı Türk Borçlar Kanunu'nun 285. maddesinde bağışlama sözleşmesinin tanımı yapılmış olup, "...bağışlayanın sağlararası sonuç doğurmak üzere, malvarlığından bağışlanana karşılıksız olarak bir kazandırma yapmayı üstlendiği sözleşmedir." ibaresine yer verilmiştir. Ayrıca;

- Henüz edinilmemiş olan bir haktan feragat edilmesi,

- Bir mirasın reddedilmesi,
- Ahlaki bir ödevin yerine getirilmesi,

bağışlama sözleşmesinin kapsamı dışında bırakılmıştır. Madde kapsamında;

- Bağışı yapan kişinin malvarlığının azalması,
- Bağışı kabul eden kişinin malvarlığının artması,
- Karşılıksız olarak yapılması,
- Bağış yapan ile bağışı kabul eden arasında karşılıklı iradelerin uyuşması,

unsurlarının var olması gerekmekte olup, bağış olayından bahsedilebilmesi için bahsedilen dört unsurun mevcut olması gerekmektedir.

Ayrıca, Borçlar Kanunu'nun 291. maddesinde "*bağışlayan, bağışlama sözleşmesine yüklemeler koyabilir*" ifadesi bulunmaktadır. Buna göre; bağışlayan, bağışlanana bazı edimlerde bulunmak veya bulunmama şartı ile kazandırıcı işlemde bulunabilmektedir. Bağış gerçekleşmesine rağmen, bağışı kabul eden kendisine yüklenen edimi yerine getirmese ifa davası ile edimin yerine getirilmesi istenebilmektedir. Ombudsmanlık kurumuna yapılan bir şikayette; "... *amacıyla ... üniversitesine yapılan bağışın, idarenin yüklendiği şartı yerine getirmemesi*" nedeniyle bağışa konu malın iadesi ve ya bedelinin ödenmesi talep edilmiştir. Bağışlayan hibe dilekçesinde açıkça hibenin amacını belirtmiştir. Üniversite yönetimi yükümünü yerine getirmede için Borçlar Kanunu 297. maddesinde belirtilen şartlı bağışın iadesi koşulu olduğundan Kamu Denetçiliği Kurumu; idarenin bağışa konu malların bedelini veya kendisini iade etmesi gerektiği yönünde öneride bulunmuştur.<sup>3</sup>

### 3. BAĞIŞ VE YARDIMLARIN VERGİ MEVZUATINDAKİ YERİ

GVK ve KVK mevzuatı uyarınca, vergi matrahının tespitinde indirim konusu yapılabilecek bağış ve yardımlar üç başlık altında değerlendirilebilecektir. Buna göre,

- 1) Belirli bir had ile sınırlandırılarak indirimi kabul edilen bağış ve yardımlar,
- 2) Tamamı indirim konusu yapılabilecek bağış ve yardımlar,
- 3) Doğrudan gider yazılabilecek bağış ve yardımlar,

şeklinde sıralanabilecektir. Söz konusu başlıklar GVK ve KVK mevzuatı kapsamında tasniflenmiş olup, vergi mevzuatı dışında özel kanunlar ile düzenlenen bağış ve yardımlar ayrı bir başlık altında değerlendirilecektir.

### 4. BELİRLİ BİR HAD İLE SINIRLANDIRILARAK İNDİRİMİ KABUL EDİLEN BAĞIŞ VE YARDIMLAR

Belirli bir had ile sınırlandırılarak indirimi kabul edilen bağış ve yardımlar; GVK'nın 89/(4). maddesi ile KVK'nın 11/1-(c). maddesinde düzenlenmiştir.

#### 4.1. GVK'daki Düzenlemeler

Belirli bir had ile sınırlandırılarak indirimi kabul edilen bağış ve yardımlar, GVK'nın 89/(4). maddesinde; "*Genel ve özel bütçeli kamu idareleri, il özel idareleri, belediyeler, köyler ile kamu yararına çalışan dernekler ve Cumhurbaşkanınca vergi muafiyeti tanıyan vakıflara yıllık toplamı beyan edilecek gelirin % 5'ini (kalkınmada öncelikli yöreler için % 10'unu) aşmamak üzere, makbuz karşılığında yapılan bağış ve yardımlar.*" şeklinde ifade edilmiştir. İlgili madde kapsamında yapılan bağış ve yardımların vergi matrahından indiriminin mümkün olabilmesi için;

- Genel ve özel bütçeli kamu idarelerine,
- İl özel idarelerine,
- Belediyelere,
- Köylere,
- Kamu yararına çalışan derneklere,
- Cumhurbaşkanı tarafından vergi muafiyeti tanıyan vakıflara,

3 2014.3001 No.lu şikayete karşılık verilen 11.12.2014 tarihli T.C Kamu Denetçiliği Kurumu Tavsiye Kararı

yapılmış olması ve bunun yanı sıra;

• Yapılan bağış ve yardımların yıllık toplamının beyan edilecek gelirin %5'ini, kalkınmada öncelikli yöreler<sup>4</sup> için ise %10'unu geçmemesi,

- Makbuz karşılığında yapılması,
- Karşılıksız yapılması, gerekmektedir.

Bu noktada, "**kamu yararına çalışan dernekler**" kavramının üzerinde durmakta fayda olduğu düşünülmektedir. 5253 sayılı Dernekler Kanunu'nun 27. maddesinde; kamu yararına çalışan derneklerin Cumhurbaşkanı Kararı ile tespit edildiği ve bir derneğin kamu yararına çalışan derneklerden sayılabilmesi için, en az bir yıldan beri faaliyette bulunması ve derneğin amacı ve bu amacı gerçekleştirmek üzere giriştiği faaliyetlerin topluma yararlı sonuçlar verecek nitelikte ve ölçüde olması gerektiği belirtilmiştir. Bu kapsamda, kamu yararına çalışan dernekler Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın ve varsa ilgili bakanlıkların görüşü üzerine, Bakanlığın teklifi ve Cumhurbaşkanı Kararı ile tespit edilmektedir. Cumhurbaşkanı Kararı ile kamu yararına çalıştığı kabul edilen dernek isimleri Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından yayımlanan genel tebliğler ile ilan edilmektedir. Lakin, Cumhurbaşkanı Kararı ile kamu yararına çalıştığı kabul edilen dernek isimlerinin Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından yayımlanmamış olması hak düşürücü bir mahiyet taşımamakta ve ismi Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından henüz yayımlanmamış olsa dahi söz konusu derneklere yapılan bağış ve yardımlar indirim konusu yapılabilmektedir.

Dernekler Yönetmeliği'nin 49. maddesinde bir derneğin kamu yararına çalışan dernek vasfını haiz olabilmesi için;

- En az bir yıldan beri faaliyette bulunması,
- Son bir yıl içindeki, 2019 yılı için belirlenen tutar olan 165.168,00 TL'sini ve 2020 yılı için 202.462,00 TL'sini geçen alım ve satım işlemlerinin rekabet koşullarına uygun yapılması,
- Amacı ve gerçekleştirdiği faaliyetlerin, üyelerinin dışında yerel veya ulusal düzeyde toplumun ihtiyaç ve

sorunlarına yönelik çözümler üretecek ve toplumsal gelişmeye katkı sağlayacak nitelikte olması,

- Yıl içinde elde ettiği gelirin en az yarısının bu amaçla harcanması,
- Sahip olduğu mal varlığının ve yıllık gelirinin tüzüğünde belirtilen amacı gerçekleştirecek düzeyde olması,

şartlarını taşıması gerekmektedir. Ülkemizde kamu yararına çalışan derneklere örnek olarak;

- Türkiye Kızılay Derneği,
- Türkiye Yeşilay Derneği,
- Darüşşafaka Cemiyeti,
- Yetiştirme Yurdu ve Korunmaya Muhtaç Çocukları Koruma Derneği,
- Tüketiciyi Koruma Derneği,
- Kimse Yok Mu Dayanışma ve Yardımlaşma Derneği,

- Bilimsel Yayınlar Derneği,
- Türk Kültür Araştırma Enstitüsü Derneği,
- Türk Eğitim Derneği,
- Halkevleri Derneği,
- Hayvanları Koruma Derneği,
- Türk Hava Kurumu Derneği,

verilebilecektir. Ülkemizde kamu yararına çalışan diğer derneklere İçişleri Bakanlığı Sivil Toplumla İlişkiler Genel Müdürlüğü'nün web sayfasından ulaşılabilmektedir.<sup>5</sup>

Bunun yanı sıra, ülkemizde vergi muafiyeti tanınan vakıflara örnek olarak;

- Bilim ve Sanat Vakfı,
- Darülaceze Vakfı,
- İktisadi Kalkınma Vakfı,
- Milli Eğitim Vakfı,
- Sağlık ve Sosyal Yardım Vakfı,
- Türk Silahlı Kuvvetleri Mehmetçik Vakfı,
- Türkiye Diyanet Vakfı,

4 Kalkınmada öncelikli yöreler; Adıyaman, Ağrı, Aksaray, Amasya, Ardahan, Artvin, Bartın, Batman, Bayburt, Bingöl, Bitlis, Çanakkale (Bozcaada ve Gökçeada İlçeleri), Çankırı, Çorum, Diyarbakır, Elazığ, Erzincan, Erzurum, Giresun, Gümüşhane, Hakkari, Iğdır, Kahramanmaraş, Karabük, Karaman, Kars, Kastamonu, Kırıkkale, Kırşehir, Kilis, Malatya, Mardin, Muş, Nevşehir, Niğde, Ordu, Osmaniye, Rize, Samsun, Siirt, Sinop, Sivas, Şanlıurfa, Şırnak, Tokat, Trabzon, Tunceli, Van, Yozgat, Zonguldak şeklinde sıralanabilecektir.

5 Ülkemizde kamu yararına çalışan derneklere <https://www.siviltoplum.gov.tr/kamu-yararına-calisan-dernekler> linkinden ulaşılabilmektedir.

verilebilecektir. Ülkemizde vergi muafiyeti tanınan vakıflara Gelir İdaresi Başkanlığı'nın web sayfasından ulaşılabilmektedir.<sup>6</sup>

Dolayısıyla, GVK'nın mezkur maddesi uyarınca bağış ve yardım yapılacak dernekler; kamuya yararlı dernekler ile Cumhurbaşkanı tarafından vergi muafiyeti tanınan vakıflar ile sınırlandırılmış olup, kamuya yararlı dernekler ile Cumhurbaşkanı tarafından vergi muafiyeti tanınan vakıflar dışında kalan dernek ve vakıflara yapılan bağışların gelir vergisi beyannamesinde indirim konusu yapılması mümkün bulunmamaktadır.

#### 4.1.1. Sponsorluk Harcamaları

GVK'nın 89. maddesinin 8. bendinde; "3289 sayılı *Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğü'nün 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; amatör spor dalları için tamamı, profesyonel spor dalları için % 50'si*" ibaresi yer almakta olup, sponsorluk harcamasının yıllık gelirden indirilebilmesi için spor dalının amatör veya profesyonel olması önem arz etmektedir. Bu noktada; amatör ve profesyonel ayrımı yapılırken sporcuların katılmış olduğu gösteri, maç, yarışma gibi organizasyonlar sebebiyle bireysel olarak veya bağlı bulunduğu kurum, kuruluş, organizasyon, kulüp veya benzeri girişimler aracılığı ile gelir elde edip etmediğine bakılmaktadır. Dolayısıyla, kazanç elde etmek amacıyla yapılmayan spor faaliyetleri amatör spor olarak; ticari bir organizasyon içinde yapılan faaliyetlerin tamamının gelir getiren nitelikte olması sebebiyle profesyonel spor olarak değerlendirilmektedir.

#### 4.2. KVK'daki Düzenlemeler

Belirli bir had ile sınırlandırılarak indirimi kabul edilen bağış ve yardımlar, KVK'nın 10/1-(c). maddesinde; "*Genel ve özel bütçeli kamu idarelerine, il özel idarelerine, belediyelere ve köylere, Cumhurbaşka-*

*nınca 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.*" şeklinde ifade edilmiştir. İlgili Kanun maddesinden anlaşıldığı üzere, GVK'da yer alan düzenlemeler ile büyük ölçüde benzerlik göstermesine rağmen bazı noktalarda farklılıklar bulunmaktadır. Buna göre, ilgili madde kapsamında yapılan bağış ve yardımların vergi matrahından indiriminin mümkün olabilmesi için;

- Genel ve özel bütçeli kamu idarelerine,
- İl özel idarelerine,
- Belediyelere,
- Köylere,
- Cumhurbaşkanı tarafından vergi muafiyeti tanınan vakıflara,
- Kamu yararına çalışan derneklere,
- Bilimsel araştırma ve geliştirme faaliyetinde bulunan kurum ve kuruluşlara<sup>7</sup>,

yapılmış olması gerekmekte olup, görüldüğü üzere GVK'ya ek olarak bilimsel araştırma ve geliştirme faaliyetinde bulunan kurum ve kuruluşlara yapılan yardımlar KVK uyarınca kurum kazancından indirilebilmektedir. GVK'da yer alan "*kalkınmada öncelikli yöreler için %10*" düzenlemesi KVK'da bulunmamakta, dolayısıyla, bağış ve yardımların tamamı için üst sınır kurum kazancının %5'i ile sınırlandırılmaktadır. Başka bir ifadeyle, KVK'nın 10/1(c) maddesinde GVK'nın 89/4. maddesinde sayılan kuruluşlardan farklı olarak bilimsel araştırma ve geliştirme faaliyetinde bulunan kurum ve kuruluşlara yapılan bağış ve yardımlar için de indirim hakkı tanınmıştır. Bunun yanı sıra, GVK'nın 89/4. maddesinde ise, KVK'nın 10/1-(c) bendinden farklı olarak kalkınmada öncelikli yörelerde yapılan bağış ve yardım-

6 Ülkemizde vergi muafiyeti tanınan diğer vakıflara <https://www.gib.gov.tr/yarim-ve-kaynaklar/yararli-bilgiler/vergi-muafiyeti-taninan-vakiflarin-listesi> linkinden ulaşılabilmektedir.

7 Araştırma ve geliştirme faaliyeti, 5746 sayılı Araştırma, Geliştirme ve Tasarım Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun'un 2/1-(a) maddesinde; "Araştırma ve geliştirme, kültür, insan ve toplumun bilgisinden oluşan bilgi dağarcığının artırılması ve bunun yeni süreç, sistem ve uygulamalar tasarlamak üzere kullanılması için sistematik bir temelde yürütülen yaratıcı çalışmaları, çevre uyumlu ürün tasarımı veya yazılım faaliyetleri ile alanında bilimsel ve teknolojik gelişme sağlayan, bilimsel ve teknolojik bir belirsizliğe odaklanan, çıktıları özgün, deneysel, bilimsel ve teknik içerik taşıyan faaliyetleri" olarak ifade edilmiştir. Bu kapsamda Türkiye'de bilimsel araştırma ve geliştirme faaliyetinde bulunan bazı kurum kuruluşlara örnek olarak; Türkiye Bilimsel ve Teknik Araştırma Kurumu (TÜBİTAK), Türkiye Bilimler Akademisi (TÜBA), Türk Dil Kurumu (TDK), Türkiye İstatistik Kurumu (TÜİK), Maden ve Tetkik Arama Genel Müdürlüğü (MTA), Tarımsal Araştırmalar ve Politikalar Genel Müdürlüğü (TAGEM), Türk Deniz Araştırmaları Vakfı (TÜDAV) ve üniversitelerin kendi bünyelerinde oluşturdukları birimler verilebilecektir.

lar için beyan edilen gelirin %10'una kadar indirim hakkı tanınmıştır. KVK'nın 10. maddesinde yer alan "*sırasıyla*" ibaresinden; kurum kazancının bulunması durumunda, bağış ve yardımlardan önce Ar-Ge indirimlerinin ve sponsorluk harcamalarının indirilmesi gerekmektedir. Lakin, Ar-Ge indirimi uygulamasına ilişkin KVK'nın 10/1-(a) maddesi, 6728 sayılı Yatırım Ortamının İyileştirilmesi Amacıyla Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun'un 57. maddesi hükmü gereğince 09.08.2016 tarihi itibarıyla yürürlükten kaldırılmıştır. Bu sebeple, kurum kazancının bulunması durumunda önce KVK'nın 10/1-(b). maddesi ile düzenlenen sponsorluk harcamalarının indirim konusu yapılması, ardından kurum kazancı kaldıysa, bağış ve yardımların indirim konusu yapılması söz konusudur.

Erzurum Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen 02.08.2013 tarih ve 30094508-125[10-2013/1.1]-29 sayılı özalgede; "...*vergi muafiyeti tanınan Vakfınıza makbuz karşılığı yapılacak bağış ve yardımların Gelir Vergisi Kanununun 89 uncu maddesinin birinci fıkrasının (4) numaralı bendi ile Kurumlar Vergisi Kanununun 10 uncu maddesinin birinci fıkrasının (c) bendi kapsamında, kurumlar vergisi mükellefleri için o yılki kurum kazancının %5'i, gelir vergisi mükellefleri için ise beyan edilecek gelirin %5'i (kalkınmada öncelikli yörelerde %10'u) ile sınırlı olmak üzere indirim konusu yapılması mümkündür.*" ibaresinde yer verildiği üzere, vergi muafiyeti tanınan vakfa makbuz karşılığı olmak şartıyla yapılan bağış ve yardımların, vergi matrahının tespitinde indirim konusu yapılması mümkün bulunmaktadır. Ancak, İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen 08.12.2016 tarih ve 62030549-125[10-2016/445]-241387 sayılı özalgede; "...*kamu yararına çalışan dernek statüsünde bulunmayan derneğimize yapılan bağışların, gelir veya kurumlar vergisi matrahının tespitinde beyanname üzerinde indirim konusu yapılması mümkün bulunmamaktadır.*" ifadelerine yer verilmiş olup, özalgde metninden de anlaşıldığı üzere, kamu yararına çalışmayan derneklere yapılan bağışların vergi matrahının tespitinde indirim konusu yapılması mümkün değildir.

Ayrıca, İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen 03.05.2010 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01-KVK 10-66 sayılı özalgede, 1 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'ne atıfta bulunularak kurum kazancı; "*İndirilebilecek bağış ve yardım tutarının tespitinde esas alınan kurum kazancı, zarar mahsubu dahil giderler ile iştirak kazançları istisnası düşüldükten sonra, indirim ve istisnalar düşülmeden önceki [Ticari bilanço kârı - (iştirak kazançları istis-*

*nası + geçmiş yıl zararları)] tutardır.*" şeklinde ifade edilmiştir.

İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı özalgesinden hareketle; 5422 sayılı Mülga Kurumlar Vergisi Kanunu'nun mükerrer 14. maddesinde bağış ve yardımların kurum kazancının %5'ine kadar indirilebileceği ve 11.04.2005 tarihli 17 Sıra No.lu Kurumlar Vergisi Sirküleri'nde kurum kazancının; "*indirilebilecek bağış ve yardım tutarının tespitinde esas alınan kurum kazancı, zarar mahsubu dahil giderler düşüldükten, iştirak kazançları hariç indirim istisnalar düşülmeden önceki [Kâr ve İlaveler Toplamı-(İştirak Kazançları İstisnası+Geçmiş Yıl Zararları)] tutarı...*" şeklinde hesaplandığına yer verilmiştir. İlgili Sirküler'den anlaşıldığı üzere; kurum kazancının tespitinde kanunen kabul edilmeyen giderlerin de hesaba katılması ve üzerinden indirim yapılacak kurum kazancının ticari kâr değil, mali kâr olması gerektiği aşikârdır. Lakin, 21.06.2006 tarih ve 26205 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 10. maddesi ile düzenlenen bağış ve yardımların kurum kazancının tespitinde indirim konusu yapılması hususuna açıklık getiren 1 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nde dikkate alınacak kurum kazancının; "*[Ticari bilanço kârı-(iştirak kazançları istisnası+geçmiş yıl zararları)]*" şeklinde hesaplanacağına değinilmiştir. Ancak, 31.12.2012 tarih ve 28514 sayılı 4. mükerrer Resmi Gazete'de yayımlanan 7 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği ile 1 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nde değişiklikler yapılmış ve kurum kazancının hesabında kanunen kabul edilmeyen giderlerin de dikkate alınacağı düzenlenmiştir. İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen özalgde, 7 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği yayımlanmadan önce verilmiş olup, güncelliğini yitirmiştir. Dolayısıyla, 1 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nde meydana gelen değişiklik kapsamında, indirim tutarının tespitinde beyan edilen gelir olarak ticari bilanço kâr veya zararına kanunen kabul edilmeyen giderler eklenmek ve geçmiş yıl zararları ile varsa tüm indirim ve istisnalar düşülmek suretiyle bulunan tutarın **[Ticari bilanço kârı (zararı) + kanunen kabul edilmeyen giderler - geçmiş yıl zararları - tüm indirim ve istisnalar] dikkate alınması gerekmektedir.**

#### 4.2.1. Sponsorluk Harcamaları

KVK'nın 10. maddesinin (b) bendinde; "*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 kapsa-*

munda yapılan sponsorluk harcamalarının sözü edilen kanunlar uyarınca tespit edilen amatör spor dalları için tamamı, profesyonel spor dalları için % 50'si." ibaresine yer verilmiştir. Bu kapsamda; amatör spor dallarına yapılan harcamaların tamamı, profesyonel spor dallarına yapılan harcamaların ise %50'si kurum kazancının tespitinde indirim konusu yapılabilecektir.

Bu noktada üzerinde durulması gereken bir diğer husus; spor kulüplerine yapılan bağış ve yardımların, spor kulüplerinin kamu yararına çalışan dernek statüsünü haiz olan derneklere yapılan bağış ve yardımlar ile sponsorluk harcaması kapsamında yapılan harcamaların vergisel boyutudur. Spor kulüplerinin kamu yararına çalışan dernek statüsüne haiz olan derneklere yapılan bağış ve yardımların kurum kazancının %5'ine kadarlık kısmı, KVK'nın 10/1-(c) maddesi kapsamında kurum kazancının tespitinde indirim konusu yapılabilecektir. Ancak, spor kulüplerine ilişkin derneklerin kamu yararına çalışan dernek statüsünü haiz olmaması durumunda; söz konusu derneklere yapılan bağış ve yardımların tamamı kurum kazancından indirilememekte ve tamamı KKEG olarak muhasebe kayıtlarına alınmaktadır. Bu durumda, bağış yapan kurum bağış yapacağı dernek ile sponsorluk anlaşması düzenleyebilmekte ve spor kulübüne ilişkin yaptığı harcamaları kurum kazancının tespitinde indirim konusu yapabilmektedir.

1 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nde sponsorluk harcamalarının, ticari kazancın elde edilmesi ile doğrudan ilişkili olmayan veya ilişkisi ölçülmeyen, sosyal amacı öne çıkan harcamalar olduğu, ticari kazancın elde edilmesi ile doğrudan ilişkili olan reklam harcamalarından farklılık arz ettiği belirtilmiştir. Bu kapsamda, sponsor olan kurumun adının anılması koşuluyla;

- Resmi spor organizasyonları için yapılan saha, salon veya tesis kira bedelleri,
- Sporcuların iâşe, seyahat ve ikamet giderleri,
- Spor malzemesi bedeli,
- Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğü'nün uygun göreceği spor tesisleri için yapılan aynı ve nakdi harcamalar,
- Sporcuların transfer edilmesini sağlayacak bon-servis bedelleri,
- Spor müsabakaları sonucuna göre sporculara veya spor adamlarına prim mahiyetinde aynı ve nakdi ödemeler,

gibi harcamalar sponsorluk harcaması olarak değerlendirilmektedir. Spor sahalarına, sporcuların veya

diğer ilgililerin spor giysilerinin ya da spor araç ve gereçlerinin üzerine yazılı veya elektronik sinyaller yardımıyla sanal olarak kurumun tanıtımının yapılmasını sağlayacak amblem, marka, isim ve benzeri işaretler konulması gibi doğrudan ticari fayda sağlayan ve kurumun tanıtımını amaçlayan harcamalar ise reklam harcaması olarak değerlendirilmektedir. Sponsorluk uygulamasına ilişkin usul ve esaslar, 16.04.2004 tarih ve 25494 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğü Sponsorluk Yönetmeliği'nde düzenlenmiştir. Buna göre, gerçek ve tüzel kişiler, federasyonlara, gençlik ve spor kulüplerine veya sporculara, spor tesisleri ve faaliyetlerine ilişkin olarak anılan Yönetmelikte belirtilen usul ve esaslar dahilinde sponsor olabilmektedir. Gerçek ve tüzel kişiler, süresiz bir şekilde sponsor olamayacakları gibi; bunların herhangi bir şekilde vergi borçları da bulunmamalıdır. Bu nedenle, kurumların sponsor olabilmeleri için bağlı oldukları vergi dairesine müracaat ederek, vergi borcu olmadığına dair bir yazı almaları ve yapılan sponsorluk sözleşmesinin bir örneğini ilgili vergi dairesine vermeleri gerekmektedir. Bu kapsamda, Yönetmeliğin 8. maddesi uyarınca sponsorluk hizmeti alan ile sponsor arasında her iki tarafın hak ve yükümlülüklerini içeren yazılı bir sözleşme yapılması gerekmekte olup sponsorlar ile sözleşme yapmaya sponsorluk hizmetini alan kişi, kurum veya kuruluş yetkilidir.

Anılan Yönetmeliğin 4. maddesinde "belge", sponsorluk ve reklam hizmet ve işlemlerine ilişkin belge; "nakdi destek", sponsor tarafından sponsorluğu alana yapılan parasal ödeme; "ayni destek" ise sponsorluk konusu işle ilgili olarak sponsor tarafından yapılan mal ve hizmet alımlarına ilişkin harcama olarak tanımlanmaktadır.

Yönetmeliğin 12. maddesinde ise sponsorluğa konu hizmet ve işle ilgili yüklenilen sponsorluk bedelinin sponsor tarafından bizzat harcanabileceği gibi bu bedelin sponsorluğu alanın hesabına da yatırılabilmesi; sponsorluğu alan tarafından gelir kaydedilen bu tutara ilişkin harcamalarda ise sponsorluğu alanın tabi olduğu mevzuat hükümlerinin uygulanacağı belirtilmiştir. Sponsorluk hizmetini alan kişi, kurum ve kuruluşlara sponsorlarca nakdi bir destekte bulunulması ve bu desteğin de hizmeti alanlar adına açılmış bir banka hesabına yatırılmış olması durumunda, sponsorlara yatırılan tutarlar için bankalar tarafından verilecek makbuz veya dekontun yapılan bağışın tevsik edici belgesi olarak kabul edilmesi gerekmektedir. Ancak, banka dekontu veya makbuzda paranın "sponsorluk amacıyla" yatırıldığına dair bir ifadeye yer verilmesi şarttır. Söz konusu

nakdi desteğin; sponsorluk hizmeti alanlara nakden elden teslim edilmiş olması halinde ise hizmeti alan kişi, kurum ve kuruluşlarca düzenlenecek alındı makbuzu, bağışa ilişkin tevsik edici belge olarak kabul edilmektedir. Diğer taraftan, desteğin nakdi olarak değil de aynı olarak yapılmış olması durumunda;

- İşletmenin varlıklarından aynı olarak yapılan desteğin sponsorluk hizmetini alan kişi, kurum ve kuruluşlara teslim edilmesi halinde, teslimi yapılan değerler için fatura düzenlenmesi, faturada, teslimin sponsorluk maksatlı olduğuna, teslimi yapılan değerlerin cinsi, nev'i ve miktarına ilişkin olarak tereddüde mahal bırakmayacak bilgilere yer verilmesi; faturanın hizmeti alanlar adına düzenlenmiş olması; faturanın arka yüzünün de hizmeti alan kişilere veya kanuni temsilcilerine imzalatılmış olması,

- Aynı değerlerin, mükellefler tarafından dışarıdan sağlanarak sponsorluk hizmeti alanlara bağışlanmış olması durumunda da hizmeti alanlarca teslim alınacak bu değerler için alındı makbuzunun düzenlenmesi ve makbuzda, bağışlanan kıymetlerin değerlerinin, cinsinin, miktarlarının, adedinin, vb. hususların tereddüde mahal bırakmayacak şekilde yer alması,

gerekmektedir. Ayrıca, bağışlanan değerlere ilişkin olarak mükellefler adına düzenlenmiş olan faturaların arka yüzünün de yukarıda belirtilen açıklamalar dahilinde hizmeti alan kişi veya kanuni temsilcilere imzalatılmış olması gerekmektedir. Ancak, makbuz karşılığı olmaksızın yapılan bağış veya yardımların mükellefler tarafından indirim olarak dikkate alınabilmesi mümkün değildir. Sponsorluk Yönetmeliği kapsamında aynı ya da nakdi olarak yapılan harcamalar, kurumlar vergisi mükellefleri tarafından harcamanın yapıldığı yılda indirim olarak dikkate alınabilecektir. Bu kapsamda, yukarıda kapsamı belirtilen sponsorluk harcamalarının indirimi için söz konusu beyannamelerin ekinde herhangi bir belgenin ibraz zorunluluğu bulunmamaktadır.

## 5. TAMAMI İNDİRİM KONUSU YAPILABİLİR BAĞIŞ VE YARDIMLAR

Tamamı indirim konusu yapılabilecek bağış ve yardımlar; GVK'nın 89. maddesinin 5, 6, 7, 10 ve 11. bendleri ile KVK'nın 10. maddesinin 1. fıkrasının (ç), (d), (e) ve (f) bendlerinde düzenlenmiştir.

### 5.1. GVK'daki Düzenlemeler

#### 5.1.1. Eğitim, Sağlık ve Din Tesislerine Yapılan Bağış ve Yardımlar

GVK'nın 89. maddesinin 5. bendinde yer alan; *"Genel ve özel bütçeli kamu idarelerine, il özel idarelerine, belediyelere ve köylere bağışlanan okul, sağlık tesisi ve yüz yatak (kalkınmada öncelikli yörelerde elli yatak) kapasitesinden az olmamak üzere öğrenci yurdu ile çocuk yuvası, yetiştirme yurdu, huzurevi, bakım ve rehabilitasyon merkezi ile mülki idare amirlerinin izni ve denetimine tabi olarak yaptırılacak ibadethaneler ve Diyanet İşleri Başkanlığı denetiminde yaygın din eğitimi verilen tesislerin ve Gençlik ve Spor Bakanlığına ait gençlik merkezleri ile gençlik ve izcilik kamplarının 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."* ibaresi ile eğitim, sağlık, bakım ve rehabilitasyon hizmetlerinin ve din eğitiminin yaygınlaşması ve söz konusu faaliyetlerin devamı amacıyla yapılan bağış ve yardımların tamamı gelir vergisi matrahından gerekli koşulların sağlanması durumunda indirilebilecektir. Ayrıca, 21 No.lu Gelir Vergisi Sirküleri kapsamında; okul, sağlık tesisi ve öğrenci yurdu inşası dolayısıyla yapılan harcamalar, harcamanın yapıldığı yıla ilişkin gelir vergisi matrahının tespitinde dikkate alınabilmektedir. Kazanç yetersizliği nedeniyle indirim konusu yapılamayan bağış kısmı izleyen yıllarda dikkate alınamayacak ve mali zarara yol açamayacaktır.

Hazine ve Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından verilen 14.09.2005 tarih ve B.07.1.GİB.03.51/5114 sayılı özelgede; *"Eğitime %100 Destek Kampanyası" çerçevesinde inşa edilecek okulun, inşaatının tamamlanmasından sonra Milli Eğitim Müdürlüklerine devredilmesi ve inşaatın yapımında toplanan yardımların, yapılması planlanan okul adına bir bankada açılacak bir hesapta toplanması ve banka tarafından verilecek makbuz veya dekontta, "Okul inşasında kullanılmak üzere" açıklamasına yer verilmesi halinde, bu hesaba yapılan nakdi bağışların, mükelleflerin vergi matrahlarının tespitinde gider olarak dikkate alınabilmesi mümkündür."* ibaresine yer verilmiş olup, makbuz karşılığı olmaksızın aynı ve nakdi olarak okul inşası için yapılan bağış ve yardımların mükellefler tarafından gider veya indirim olarak dikkate alınabilmesi mümkün olmayacaktır.

Aynı özelgede; okul inşası için bağış ve yardımlarını aynı olarak işletmelerinin aktifinden veya stokundan çekerek bağışlamış olmaları durumunda, işletmeden çekerek bağışlanan değerler için, yapılacak okul adına ya da okulun bulunduğu Milli Eğitim Müdürlüğü adına fatura düzenlemeleri, düzenlenen faturanın arka yüzüne, *"faturada belirtilen değerlerin okul inşası dolayısıyla"*



*bağışlandığına ilişkin”* şerh konularak okul ya da Milli Eğitim Müdürlüğü yetkilisi tarafından imzalanmış olunması yeterli bulunmaktadır.

Okul inşası için bağışlanacak aynı değerlerin, mükellefler tarafından dışarıdan alınarak okula bağışlanmış olması durumunda ise, okul ya da Milli Eğitim Müdürlüğü’nce teslim alınacak bu değerler için alındı makbuzunun düzenlenmiş olması yeterlidir. Bu durumda, alındı makbuzunda bağışlanan kıymetin alım değerinin, cinsinin, miktarının, adedinin ya da kilogramının tereddüde mahal bırakmayacak şekilde belirtilmiş olması gerekmektedir. Ayrıca, bağışlanan değerlere ilişkin olarak mükellefler adına düzenlenmiş olan faturaların arka yüzünün de yukarıda belirtilen açıklamalar dahilinde, okul ya da Milli Eğitim Müdürlüğü yetkililerince imzalanmış olması gerekmektedir.

Ancak burada dikkat edilmesi gereken bir diğer husus; okul aile birliklerine yapılan bağış ve yardımlardır. Bağış ve yardım yapılacak eğitim kurumunun; genel ve özel bütçeli kamu idarelerine, il özel idarelerine, belediyeler, köyler ile, kamu yararına çalışan dernekler ve vergi muafiyeti tanınmış vakıflara bağlı olması gerekmektedir. Dolayısıyla, okul aile birlikleri; tüzel kişiliklerinin bulunmaması ve vergi matrahından indirim yapılması öngörülen kurum ve kuruluşların kapsamına girmemesi nedeniyle, vergi mevzuatı uyarınca okul aile birliklerine yapılan bağış ve yardımlar indirim kapsamının dışında tutulmaktadır.

Konuya ilişkin olarak Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen 25.01.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.06.16.01-2010-GVK-89-7-27 sayılı özelgede; “...okul aile birlikleri Gelir Vergisi Kanununun 89 uncu maddesinin birinci fıkrasının (4) ve (5) numaralı bentlerinde sayılan kamu kurum ve kuruluşları arasında ve kamu yararına çalışan dernek veya Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıf kapsamında yer almadığından, ... Okul Aile Birliğine yapmış olduğunuz nakdi bağışın beyan edilen gelirinizden indirimi mümkün bulunmamaktadır.” görüşüne yer verilmiştir.

### **5.1.2. Gıda Bankacılığı Faaliyetinde Bulunan Dernek ve Vakıflara Yapılan Bağış ve Yardımlar**

GVK’nın 89. maddesinin 6. bendinde; “*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 bedelinin tamamı.*” ibaresine yer verilmiş olup, fakirlere yardım amacıyla gıda bankacılığı faaliyetinde bulunan dernek ve vakıflara Maliye Bakanlığı tarafından belir-

lenen usul ve esaslar çerçevesinde bağışlanan; gıda, temizlik, giyecek ve yakacak maddelerinin maliyet bedelinin tamamının gelir vergisi beyannamesinde bildirilecek gelirden indirilebileceği hüküm altına alınmıştır. Mezkur madde ile yapılan düzenleme; bütün gelir unsurları için geçerli olup, genel düzenleme niteliğini haizdir. Bu kapsamda, gıda bankacılığına ilişkin açıklamalara yer veren 251 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği’nde;

- Gıda bankacılığı kapsamında yapılan bağışların niteliğinin; gıda, temizlik, giyecek ve yakacak maddesi olması gerektiği,
- Gıda, temizlik, giyecek ve yakacak maddesi bağışının dernek veya vakfa yapılmış olması gerektiği,
- Bağışı kabul eden dernek veya vakfın tüzüğünde veya senedinde ihtiyacı bulunanlara gıda, temizlik, giyecek ve yakacak yardımı yapabilmemesine ilişkin hükümlerin bulunması gerektiği,
- Bağışların bedelsiz (karşılıksız) olarak ihtiyaç sahiplerine dağıtılmak üzere yapılması gerektiği,

hususlarına değinilmiştir. İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen 04.05.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01-GVK 40-442 sayılı özelgede; “...gelir veya kurumlar vergisi mükelleflerinin herhangi bir sektör veya faaliyet ayırımı olmaksızın, gıda bankacılığı kapsamında Türk Kızılayı ... Şubesine veya Sosyal Yardımlaşma ve Dayanışma Vakfına makbuz karşılığında olmak üzere bağışlayacakları ve Belediyeniz ile koordinasyon içerisinde ihtiyaç sahiplerine teslim edilecek gıda, temizlik, giyecek ve yakacak maddelerinin maliyet bedellerinin Gelir Vergisi Kanununun 40 ıncı ve 89 uncu maddeleri ile 251 seri no.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde belirtilen ve yukarıda açıklanan şartlar dahilinde safi kazancın tespitinde gider olarak indirilmesi mümkündür.” ibaresine ve “... ihtiyaç sahiplerine bedelsiz hizmet verebilmek amacıyla, 251 seri nolu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde belirtilen şartlara uygun olarak bağışlanan kemer, anti bakteriyel jel, traş bıçağı, traş köpüğü, ayakkabı olarak sayılan ürünler temizlik ve giyecek maddeleri olarak gıda bankacılığı kapsamında yapılan bağış olarak değerlendirilebileceğinden, bu bağışın vergi matrahının tespitinde gider veya indirim olarak dikkate alınması mümkün bulunmaktadır. Ancak çanta, cüzdan, giyim aksesuarı, haşere ilaçları, krem, ayakkabı boyası, her türlü kırtasiye ürünü, kozmetik, yara bandı, deodorant, parfüm, oda spreyi vb. olarak sayılan ürünler bu kapsamda değerlendirilemeyeceğinden bu ürünlerin bağışının vergi matrahının tespitinde gider

veya indirim olarak dikkate alınamayacağı tabiidir.” ibaresine verilmiştir. İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen özelden anlaşıldığı üzere, 251 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği ile düzenlenmiş olan; gıda bankacılığı kapsamında yapılan bağışların niteliğinin gıda, temizlik, giyecek ve yakacak maddesi olması gerektiği aşikârdır. Ayrıca, ticari kazanç bakımından özel düzenlemeye yer veren GVK’nın 40/(10). maddesi kapsamında; ticari kazanç sahibi gelir vergisi mükelleflerinin, gıda bankacılığı kapsamında yapmış olduğu bağış ve yardımlar kazancın tespiti aşamasında gider olarak dikkate alınabilecektir. Ancak, diğer gelir vergisi mükelleflerinin gıda bankacılığı kapsamında yapmış olduğu bağış ve yardımlar, gelir vergisi beyannameleri üzerinde indirim konusu yapılarak matrahtan indirilecektir. Gıda bankacılığı kapsamında, gider kaydedilebilecek bağışlara ilişkin ticari kazanç sahiplerinin dikkat etmesi gereken hususlar;

- Bağış yapan tarafından, yapılan bağışa ilişkin fatura düzenlenmesi ve taşıma durumu varsa sevk irsaliyesi düzenlenmesi,

- Bağış yapan tarafından düzenlenen faturada, bağışlanan mala ilişkin bilgilerin eksiksiz olması ve bağış yapılan dernek veya vakıf adına düzenlenmesi,

- Bağışlanan malın maliyet bedeli ile düzenlenmesi, başka bir ifadeyle yüklenilen KDV hariç olarak düzenlenmesi,

- Faturada “İhtiyaç sahiplerine yardım şartıyla bağışlandığından KDV hesaplanmamıştır” ibaresinin yer alması,

- Dernek ve vakıflar tarafından kendi mevzuatları kapsamında düzenlenecek belgelerin bağış yapanlara verilmesi,

- Bağışlanan mallara ilişkin maliyet bedelinin gider kaydedilmesi ve söz konusu işleme ilişkin faturanın bir yandan gelir bir yandan gider yazılması,

şeklinde sıralanabilecek olup, bağışın doğrudan ihtiyaç sahiplerine ve/veya başka organizasyonlar aracılığıyla yapılmış olması durumunda GVK hükümleri uyarınca bağış olarak değerlendirilmesi mümkün bulunmamaktadır. Yinelenecek olursa, bağışı kabul eden dernek veya vakfın tüzüğünde veya senesinde; ihtiyacı bulunanlara gıda, temizlik, giyecek ve yakacak yardımı yapabilmesine ilişkin hükümlerin bulunması esastır.

### 5.1.3. Kültür ve Turizm Amaçlı Bağış ve Yardımlar

GVK’nın 89. maddesinin 7. bendinde; “Genel ve özel bütçeli kamu idareleri, il özel idareleri, belediyeler, köyler, kamu yararına çalışan dernekler, Cumhuri-

başkanınca vergi muafiyeti tanınan vakıflar ve bilimsel araştırma faaliyetinde bulunan kurum ve kuruluşlar tarafından yapılan ya da Kültür ve Turizm Bakanlığına desteklenen veya desteklenmesi uygun görülen;

- Kültür ve sanat faaliyetlerine ilişkin ticari olmayan ulusal veya uluslararası organizasyonların gerçekleştirilmesine,

- Ülkemizin uygarlık birikiminin kültürü, sanatı, tarihi, edebiyatı, mimarisi 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,

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

- 2863 sayılı Kültür ve Tabiat Varlıklarını Koruma Kanunu kapsamındaki taşınmaz kültür varlıklarının bakımı, onarımı, yaşatılması, rölöve, restorasyon, restitüsyon projeleri yapılması ve nakil işlerine,

- Kurtarma kazıları, bilimsel kazı çalışmaları ve yüzey araştırmalarına,

- Yurt dışındaki taşınmaz Türk kültür varlıklarının yerinde korunması veya ülkemize ait kültür varlıklarının Türkiye’ye getirilmesi çalışmalarına,

- Kültür envanterinin oluşturulması çalışmalarına,

- 2863 sayılı Kanun kapsamındaki taşınır kültür varlıkları ile güzel sanatlar, çağdaş ve geleneksel el sanatları alanlarındaki ürün ve eserlerin Kültür ve Turizm Bakanlığı koleksiyonuna kazandırılması ve güvenliklerinin sağlanmasına,

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

- Kütüphane, müze, sanat galerisi ve kültür merkezi ile sinema, tiyatro, opera, bale ve konser gibi kültürel ve sanatsal etkinliklerin sergilendiği tesislerin yapımı, onarımı veya modernizasyon çalışmalarına,

- İlişkin harcamalar ile bu amaçla yapılan her türlü bağış ve yardımların % 100’ü” gelir vergisi matrahının tespitinde, gelir vergisi beyannamesinde bildirilecek gelirden indirilebilmektedir.

#### 5.1.4. Yardım Kampanyalarına İlişkin Bağış ve Yardımlar

GVK'nın 89. maddesinin 10. bendinde; “*Cumhurbaşkanınca başlatılan yardım kampanyalarına makbuz karşılığı yapılan aynı ve nakdi bağışların tamamı.*” ibaresi bulunmaktadır. Söz konusu Kanun maddesi, 11.09.2014 tarih ve 29116 mükerrer sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 6552 sayılı İş Kanunu ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması ile Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına Dair Kanun ile değişikliğe uğramadan önce; “*Bakanlar Kurulu’na yardım kararı alınan doğal afetler dolayısıyla Başbakanlık aracılığıyla makbuz karşılığında yapılan aynı ve nakdi bağışların tamamı*” şeklindeydi. Mezkur maddenin nihai hali itibarıyla; Cumhurbaşkanı tarafından başlatılan yardım kampanyalarına yapılan aynı ve nakdi bağışların tamamı gelir vergisi beyannamesinde bildirilecek gelirden indirilebilecektir. Cumhurbaşkanı tarafından başlatılan yardım kampanyalarına verilebilecek en güncel örnek ise; ülkemizde koronavirus salgınının başlamasının ardından başlatılan “*Biz Bize Yeteriz Türkiyem*” milli dayanışma kampanyası olup, kampanyaya ilişkin detaylar işbu makalenin ilerleyen bölümlerinde ele alınacaktır.

#### 5.1.5. Türkiye Kızılay Derneği’ne ve Yeşilay Cemiyetine Yapılan Bağış ve Yardımlar

GVK'nın 89. maddesinin 11. bendinde; “*İktisadi işletmeleri hariç, Türkiye Kızılay Derneğine ve Türkiye Yeşilay Cemiyetine makbuz karşılığı yapılan nakdi bağış ve yardımların tamamı.*” ibaresi bulunmaktadır. Türkiye Kızılay Derneği’ne ve Türkiye Yeşilay Cemiyeti’ne yapılan aynı yardımlar söz konusu Kanun madde kapsamında değerlendirilemeyecek olup, makbuz karşılığı yapılan nakdi bağış ve yardımların tamamı gelir vergisi matrahından indirilebilecektir. Ancak, Türkiye Kızılay Derneği ve Türkiye Yeşilay Cemiyeti’nin GVK’nın 89. maddesinin 4. bendi uyarınca, kamu yararına çalışan dernek olarak tanımlanması sebebiyle, yapılan aynı bağış ve yardımların yıllık toplamı, beyan edilecek gelirin %5’ini (kalkınmada öncelikli yöreler için %10’unu) aşmamak üzere, gelir vergisi beyannamesinde indirim konusu yapılabilecektir.

### 5.2. KVK’daki Düzenlemeler

#### 5.2.1. Eğitim, Sağlık ve Din Tesislerine Yapılan Bağış ve Yardımlar

KVK'nın 10. maddesinin 1. fıkrasının (ç) bendi uyarınca; genel ve özel bütçeli kamu idarelerine, il özel idarelerine, belediyelere ve köylere, Cumhurbaşkanınca vergi muafiyeti tanınan vakıflara ve kamu ya-

rarına çalışan dernekler ile bilimsel araştırma ve geliştirme faaliyetinde bulunan kurum ve kuruluşlara bağışlanan okul, sağlık tesisi, 100 yatak (kalkınmada öncelikli yörelerde 50 yatak) kapasitesinden az olmak kaydıyla öğrenci yurdu ile çocuk yuvası, yetiştirme yurdu, huzurevi ve bakım ve rehabilitasyon merkezi ile mülki idare amirlerinin izni ve denetimine tabi olarak yaptırılacak ibadethaneler ve Diyanet İşleri Başkanlığı denetiminde yaygın din eğitimi verilen tesislerin ve Gençlik ve Spor Bakanlığına ait gençlik merkezleri ile gençlik ve izcilik kamplarının 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 nakdi ve aynı bağış ve yardımların tamamı kurum kazancının tespitinde indirim konusu yapılabilecektir.

Düzenlemede yer alan “*ibadethane*” ve “*yaygın dini eğitim verilen tesis*” ifadelerinden Diyanet İşleri Bakanlığı tarafından ibadethane sayılan yerler ile Diyanet İşleri Bakanlığı denetimine tabi olan ve din eğitimi verilen tesislerin anlaşılması gerekmektedir. Öte yandan, anılan ibadethanelerin umuma açık olması, inşasının mülki idare amirlerinin iznine istinaden gerçekleştirilmesi, inşa ve faaliyetine devam etmesi için yapılan bağış ve yardımların da yine mülki idare amirlerinin denetiminde gerçekleştirilmesi gerekmekte olup, yaygın din eğitimi verilen tesisler için yapılan harcamaların da Diyanet İşleri Başkanlığı teşkilatınca denetlenmesi gerekmektedir. Ayrıca, düzenlemede yer alan “*okul*” ifadesinden, doğrudan eğitim-öğretim hizmetlerinin verildiği temel birimlerin anlaşılması gerekmektedir. Rehberlik ve araştırma merkezi, mesleki eğitim merkezi, iş eğitim merkezi, mesleki ve teknik eğitim merkezi ve akşam sanat okulları da bu kapsamda değerlendirilmektedir. Yine aynı düzenlemede yer alan “*sağlık tesisi*” ifadesi ise Sağlık Bakanlığı tarafından sağlık tesisi kapsamında değerlendirilen kurum ve kuruluşları temsil etmektedir. Nitekim, eğitim ve sağlık tesislerine ilişkin olarak yapılan bağış ve yardımların, kamu idare ve kuruluşları dışında kalan kurum veya kuruluşlara yapılması durumunda bağış ve yardımların vergi matrahının tespitinde indirim konusu yapıp yapılamayacağı genel hükümler çerçevesinde değerlendirilmektedir.

Trabzon Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen 29.04.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.61.15.01-621-43-2010-28 sayılı özelgede; “*...genel bütçe içerisinde yer alan Milli Eğitim Bakanlığına bağlı ilköğretim okulunun öğretmenler odasının mobilya ve mefruşat v.b.*

*gibi donanımı ile yine milli eğitim bakanlığı bünyesindeki liselere alınacak akıllı yazı tahtasının mevcut okulun faaliyetini devam ettirebilmesi amacıyla yapılacak bağış ve yardımlar olarak kabul edilerek tamamının, belgelendirilmesi kaydıyla; kurum kazancının tespitinde indirim konusu yapılması mümkün bulunmaktadır.” ibaresi yer almaktadır. Özelge kapsamında; Milli Eğitim Bakanlığı’na bağlı okula yapılan aynı bağışların kurum kazancının tespitinde indirim konusu yapılmasının mümkün olduğu aşikârdır.*

Balikesir Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen 19.03.2013 tarih ve 46480499-125[10-2013/850]-35 sayılı özelgede; şirket aktifinde kayıtlı bulunan arsanın ... Camii Yaptırma ve Yaşatma Derneği’ne bağışlanması durumunda söz konusu arsa bağışı için fatura düzenlenmesi gerektiği ve düzenlenen faturanın arka yüzüne faturada belirtilen değerlerin ilgili dernek tarafından bağış ve yardım olarak alındığına ilişkin şerh konularak yetkili kişiler tarafından imzalanması şartıyla kurum kazancından indirim konusu yapılabileceği ifade edilmektedir. Söz konusu özelgede yer alan ifade “...söz konusu arsa bağışınız için fatura düzenlemeniz ve düzenlenen faturanın arka yüzüne faturada belirtilen değerlerin ilgili dernek tarafından bağış veya yardım olarak alındığına ilişkin şerh konularak yetkili kişiler tarafından imzalanması şartıyla kurum kazancından indirim konusu yapılması mümkündür.” şeklindedir. Bu kapsamda, şirket aktifine kayıtlı taşınmazların bağışında belirli koşulların sağlanması durumunda, faturada belirtilen tutarların tamamı kurum kazancının tespitinde indirim konusu yapılabilecektir. Burada dikkat edilmesi gereken husus, bağış yapılacak tutarın arsanın şirket aktifinde gözüken ve VUK’un 262. maddesinde belirtilen tarihi maliyet bedeli ile sınırlandırılmasıdır. Aksi durumda, şirket tarafından, arsanın rayiç değeriyle faturada gösterilmesi durumunda kurum kazancından, Kanun’da öngörülenin üzerinde bir indirim yapılması sonucu doğacaktır.

### **5.2.2. Kültür ve Turizm Amaçlı Bağış ve Yardımlar**

KVK’nın 10. maddesinin 1. fıkrasının (c) bendi; “Genel ve özel bütçeli kamu idareleri, il özel idareleri, belediyeler ve köyler, Cumhurbaşkanınca 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;

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

- 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,

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

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

- Kurtarma kazıları, bilimsel kazı çalışmaları ve yüzey araştırmalarına,

- Yurt dışındaki taşınmaz Türk kültür varlıklarının yerinde korunması veya ülkemize ait kültür varlıklarının Türkiye’ye getirilmesi çalışmalarına,

- Kültür envanterinin oluşturulması çalışmalarına,

- 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 sağlanmasına,

- 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,

- 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’ü” şeklinde olup, madde kapsamında yapılan bağış ve yardımlar kurum kazancının tespitinde indirim konusu yapılabilecektir.*

### **5.2.3. Yardım Kampanyalarına İlişkin Bağış ve Yardımlar**

KVK’nın 10. maddesinin 1. fıkrasının (e) bendinde; “Cumhurbaşkanınca başlatılan yardım kampanyalarına makbuz karşılığı yapılan aynı ve nakdî

*bağışların tamamı*” ibaresine yer verilmiş olup, Kanun maddesi kapsamında Cumhurbaşkanı tarafından başlatılan yardım kampanyalarına makbuz karşılığı olmak üzere yapılan ayni ve nakdi yardımların tamamı kurum kazancının tespitinde indirim konusu yapılabilmektedir. İşbu makalenin önceki bölümlerinde değinildiği üzere; Cumhurbaşkanı tarafından başlatılan yardım kampanyalarına verilebilecek en güncel örnek “*Biz Bize Yeteriz Türkiye*” milli dayanışma kampanyasıdır. Cumhurbaşkanı tarafından 30.03.2020 tarihli Cumhurbaşkanlığı Kabine Toplantısı’nın ardından milli dayanışma kampanyası başlatıldığı açıklanmıştır. Cumhurbaşkanı tarafından kampanyanın amacı; “*Amacımız yevmiye ile geçimini sürdüren kesimler başta olmak üzere alınan tedbirlerden dolayı mağdur olan dar gelirli vatandaşlarımıza ilave destek sağlamaktadır.*” ifadesiyle belirtilmiştir. Yardım kampanyası kapsamında nakdi yardımlar Aile, Çalışma ve Sosyal Hizmetler Bakanlığı adına bankalarda açılan söz konusu hesaplara makbuz (dekont) karşılığında ve 8119 numarasına cep telefonlarından kısa mesaj göndererek yapılabilmektedir. Söz konusu yardım kampanyası kapsamında; gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri tarafından ayni ve nakdi yardımlar yapılmaya başlanmıştır. Bu noktada, yardım kampanyasının Cumhurbaşkanı tarafından bir Karar yerine açıklama ile başlatılmış olması, gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri tarafından yapılan bağış ve yardımların, safi gelirin/safi kurum kazancının tespitinde indirim konusu yapılabileceğine ilişkin soru işaretleri oluşturmuştur. Ancak, Kanun’da yer alan “*Cumhurbaşkanınca başlatılan yardım kampanyalarına*” ibaresi kapsamında, Kanun lafzının da göz önünde bulundurulması ile gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri tarafından yapılan bağış ve yardımların makbuz karşılığı olması suretiyle, yardım kampanyası Cumhurbaşkanı Kararı ile açıklanmamış olsa dahi safi gelirin/safi kurum kazancının tespitinde indirim konusu yapılması mümkündür.

#### **5.2.4. Türkiye Kızılay Derneği’ne ve Yeşilay Cemiyetine Yapılan Bağış ve Yardımlar**

KVK’nın 10. maddesinin 1. fıkrasının (f) bendinde; “*İktisadi işletmeleri hariç, Türkiye Kızılay Derneğine ve Türkiye Yeşilay Cemiyetine makbuz karşılığı yapılan nakdi bağış veya yardımların tamamı*” ibaresine yer verilmiştir. Bu kapsamda yapılan nakdi bağış ve yardımların tamamı kurum kazancının tespitinde indirim konusu yapılabilmektedir.

Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu tarafından verilen 26.03.2014 tarih ve E.2013/385,

K.2014/188 sayılı Karar’da; “*...Kızılay Derneğinin iktisadi işletmesi olan Afyon Mineralli Su İşletmeleri kurumlar vergisi mükellefidir. Anılan iktisadi işletmenin Türkiye Kızılay Derneğine yapmış olduğu nakdi bağışın beyannamede gösterilmek suretiyle kurum kazancından indiriminin yapılmasına yasal bir engel olmadığı gibi Kanun maddesinin gerekçesinde de; “Derneğin iktisadi işletmeleri hariç” ibaresinin iktisadi işletmelere yapılan bağışların kurum kazancından indirilemeyeceğine ilişkin olduğu açıklanmıştır. Bu durumda, Kızılay Derneğinin iktisadi işletmesi olan Afyon Mineralli Su İşletmeleri tarafından Kızılay Derneğine yapılan nakdi bağış tutarının kurum kazancından indirilmesi gerektiği yolundaki ihtirazi kaydın kabul edilmeyerek tahakkuk ettirilen vergide hukuka uyarlık bulunmamaktadır*” ifadesine yer verilmiştir. Söz konusu Karar’da Denizli Vergi Mahkemesinin 26.04.2013 günlü ve E:2013/368, K: 2013/345 sayılı ısrar kararının bozulmasına karar verilmiştir.

Başka bir ifadeyle, Afyon Mineralli Su İşletmeleri tarafından Türkiye Kızılay Derneği’ne yapılan nakdi bağış tutarının, Afyon Mineralli Su İşletmesi tarafından ihtirazi kayıtlarla verilen Temmuz-Eylül 2011 dönemi geçici vergi beyannamesinde beyan edilmesi ve beyannameye istinaden tahakkuk eden verginin 60.000 TL’lik kısmının iptali ile ödenen tutarın iadesi için açılan davada Denizli Vergi Mahkemesinin 25.05.2012 tarih ve E:2011/872, K:2012/573 sayılı kararı ile Afyon Mineralli Su İşletmesinin kuruluş amacının Türkiye Kızılay Derneğine gelir sağlamak olan ve bu kapsamda elde edilen kazancın derneğe aktarılmasının, bağış yapan tarafından vergi avantajı sağlaması ve derneğin mali yapısının güçlendirilmesi amacını taşıması sebebiyle rededilmiştir. Davacı olan Afyon Mineralli Su İşletmeleri tarafından gerçekleştirilen temyiz istemi Danıştay Dördüncü Dairesi incelemiş ve Denizli Vergi Mahkemesinin kararını bozmuştur. Lakin Denizli Vergi Mahkemesi bozma kararına uymamıştır. Nihayetinde, Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu tarafından tahakkuk ettirilen verginin hukuka uyarlığının bulunmaması sebebiyle, Denizli Vergi Mahkemesinin ısrar kararı bozulmuştur.

#### **6. GİDER YAZILABİLECEK BAĞIŞ VE YARDIMLAR**

GVK ve KVK’da düzenlenen bağış ve yardımlar temel olarak; bağış ve yardım tutarlarının beyannamede ayrıca belirtilerek, vergi matrahından indirilmesi esasına dayanmaktadır. Ancak, bu durumun tek istisnası olarak kabul edilebilecek; GVK’nın 40. maddesinin 10. fıkrasında düzenlenen, fakirlere yardım amacıyla gıda ban-

kacılığı faaliyetinde bulunan dernek ve vakıflara Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından belirlenen usul ve esaslar dahilinde bağışlanan gıda, temizlik, giyecek ve yakacak maddelerinin maliyet bedelinin tamamının gider olarak dikkate alınabilmesidir. Ayrıca, KVK'nın 8. maddesi kurum kazancının tespitinde; GVK ile düzenlenen ticari kazancın hesaplanmasına ilişkin hükümlerin uygulanabileceğini düzenlemiştir. Bu kapsamda, kurumlar vergisi mükellefleri de gelir vergisi mükellefleri gibi fakirlere yardım amacıyla gıda bankacılığı faaliyetinde bulunan dernek ve vakıflara bağışladıkları gıda, temizlik, giyecek ve yakacak maddelerinin maliyet bedellerinin tamamını kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alabilecektir.

Ancak, bağış ve yardımların kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınması durumunda beyannameye ayrıca indirim olarak gösterilmesi mümkün bulunmamaktadır. Bilindiği üzere; bağış ve yardımların gider olarak yazılması ile indirim konusu edilmesi arasındaki temel fark, bağış ve yardımların gider yazılması durumunda dönem zararı oluşuyorsa gelecek yıllara aktarılmasıdır. Lakin, bağış ve yardımların kurum kazancının tespitinde indirim olarak dikkate alınması durumunda gelecek yıllara aktarılması gibi bir söz konusu değildir. Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen 15.11.2018 tarih ve 64597866-120[40]-E.24205 sayılı özelgede; "...şirketiniz tarafından ... Derneğine bağışlanan giyecek

maddelerinin maliyet bedellerinin Gelir Vergisi Kanununun 40 ıncı maddesinin birinci fıkrasının (10) numaralı bendi ile 251 seri no.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde belirtilen ve yukarıda açıklanan şartların sağlanması kaydıyla, safi kurum kazancınızın tespitinde gider olarak dikkate alınması mümkün bulunmaktadır. Öte yandan, ...Derneğine bağışlanan ancak gerekli şartları taşımayan veya gıda, temizlik, giyecek ve yakacak maddesi niteliğini haiz olmayan aynı bağışların ise 1 seri no.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin "10.3.2.1. Kurum kazancının %5'i ile sınırlı bağış ve yardımlar" başlıklı bölümünde yapılan açıklamalar çerçevesinde kurumlar vergisi matrahınızın tespitinde indirim konusu yapılması mümkündür." ifadelerine yer verilmiş olup, gıda bankacılığı kapsamında; gıda, temizlik, giyecek ve yakacak maddesi niteliğini haiz olmayan aynı bağışların kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınamayacağı, ancak, kamu yararına çalışan dernek ve vakıflara yapılması durumunda kurum kazancının %5'i ile sınırlı olmak kaydıyla kurum kazancının tespitinde indirim konusu yapılması mümkün bulunmaktadır. Ayrıca aynı özelgede, aynı bağışların konusunu oluşturan emtia veya hak; sırasıyla maliyet bedeli, kayıtlı değeri ve bu değerler mevcut değilse VUK'a göre kurulan takdir komisyonlarınca belirlenen değeri esas alınarak muhasebe kayıtlarına alınacağı da yer verilmiştir.

(Devamı diğer sayımızda yayımlanacaktır)