

Bağış ve Yardımların Vergisel Boyutu -II-

(Bir önceki sayımızda yayımlanan makalenin devamı niteliğindedir.)

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 özelemler ve yargı kararlarından örnekler verilerek açıklanmaya çalışılmıştır.

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

1. ÖZEL KANUNLARDA YER VERİLEN BAĞIŞ VE YARDIMLAR

Bilindiği üzere; KVK'nın 35. maddesinde; “Diğer kanunlardaki muafiyet, istisna ve indirimlere ilişkin hükümler, kurumlar vergisi bakımından geçersizdir.” ibaresi yer almaktadır. Mezkur madde uyarınca her ne kadar diğer kanunlardaki muafiyet, istisna ve indirimlere ilişkin düzenlemelerin geçersiz olduğundan bahsedilse de özel Kanunlarda yer alan düzenlemeler KVK’da yer alan söz konusu düzenlemeye amir olarak uygulanmaktadır.

Dolayısıyla, GVK’nın 89. maddesi ile KVK’nın 10. maddesi dışında; bağış ve yardımlar kapsamında gider kabul edilen ya da indirim konusu yapılan düzenlemelerin bulunduğu özel kanunlar bulunmaktadır. Bahsedilen Kanunlar;

- 222 sayılı İlköğretim ve Eğitim Kanunu,
- 278 sayılı Türkiye Bilimsel ve Teknik Araştırma Kurumu Kurulması Hakkında Kanun,

- 3294 sayılı Sosyal Yardımlaşma ve Dayanışmayı Teşvik Kanunu,
- 2828 sayılı Sosyal Hizmetler Kanunu,
- 2876 sayılı Atatürk Kültür, Dil ve Tarih Yüksek Kurumu Kanunu,
- 3388 sayılı Türk Silahlı Kuvvetlerini Güçlendirme Vakfı Kanunu,
- 2955 sayılı Gülhane Askeri Tıp Akademisi Kanunu,
- 4122 sayılı Milli Ağaçlandırma ve Erozyon Kontrolü Seferberlik Kanunu,
- 2547 sayılı Yükseköğretim Kanunu,
- 7269 sayılı Umumi Hayata Müessir Afetler Dolayısıyla Alınacak Tedbirlerle Yapılacak Yardımlara Dair Kanun,

şeklinde sıralanabilecektir. Yukarıda sıralanan Kanunlarda bağışların matrahtan indirimine ilişkin oransal veya tutarsal bir sınır öngörülmediğinden yapılan bağışların tamamı indirime konu edilebilecektir.

1.1. 222 Sayılı İlköğretim ve Eğitim Kanunu

222 sayılı İlköğretim ve Eğitim Kanunu'nun 76. maddesinin (g) fıkrasında; “*Gelir ve Kurumlar Vergisi yükümlülükleri tarafından makbuz mukabilinde yapılacak para bağışları, yıllık bildirim ile bildirilecek gelirlerden ve kurum kazançlarından indirilir.*” ibaresi yer almaktadır. Bu kapsamda; kamu idaresindeki ilköğretim okullarına yapılan nakdi bağış ve yardımların tamamı vergi matrahının tespitinde indirim konusu yapılabilecektir.

1.2. 278 Sayılı Türkiye Bilimsel ve Teknik Araştırma Kurumu (TÜBİTAK) Kurulması Hakkında Kanun

278 sayılı Türkiye Bilimsel ve Teknik Araştırma Kurumu Kurulması Hakkında Kanun'un 13. maddesinde; “*Türkiye Bilimsel ve Teknolojik Araştırma Kurumuna yapılacak her türlü bağışlar, vasiyetler ve yardımlar vergi, resim ve harçlardan muaftır. Gelir veya Kurumlar Vergisine bağlı mükellefler tarafından bu kuruma makbuz karşılığında yapılacak para bağışları yıllık bildiri ile bildirilecek gelirlerden ve Kurum kazancından indirilir.*” ibaresi yer almaktadır. Bu kapsamda; Türkiye Bilimsel ve Teknolojik Araştırma Kurumu'na makbuz karşılığında yapılan nakdi yardımlar, vergi matrahının tespitinde indirim konusu yapılabilecektir.

1.3. 3294 Sayılı Sosyal Yardımlaşma ve Dayanışmayı Teşvik Kanunu

3294 sayılı Sosyal Yardımlaşma ve Dayanışmayı Teşvik Kanunu'nun 9. maddesinde; “*Fona ve Vakfa yapılacak bağış ve yardımlar her türlü vergi, resim ve harçtan muaftır. Bu bağış ve yardımlar Kurumlar ve Gelir Vergisi matrahından indirilebilir.*” ibaresi yer almaktadır. Bu kapsamda; Sosyal Yardımlaşma ve Dayanışmayı Teşvik Fonuna ve Sosyal Yardımlaşma ve Dayanışma Vakıflarına yapılan bağış ve yardımların tamamı vergi matrahının tespitinde indirim konusu yapılabilecektir.

1.4. 2828 Sayılı Sosyal Hizmetler Kanunu

2828 sayılı Sosyal Hizmetler Kanunu'nun 20. maddesinin (b) fıkrasında; “*Gelir veya Kurumlar Vergisi mükellefleri tarafından Kurum ve kuruluşlarına makbuz karşılığında yapılacak nakdî ve aynı bağışlar Gelir ve Kurumlar Vergisi kanunları hükümlerine göre yıllık beyanname ile bildirilecek gelirlerden ve Kurum kazancından indirilir.*” ibaresinden anlaşıldığı üzere; makbuz karşılığında yapılan nakdi ve aynı bağışlar gelirden ve kurum kazancından indirilebilmektedir.

1.5. 2876 Sayılı Atatürk Kültür, Dil ve Tarih Yüksek Kurumu Kanunu

2876 sayılı Atatürk Kültür, Dil ve Tarih Yüksek Kurumu Kanunu'nun 101. maddesinde; “*Yüksek Kuruma ve*

bağlı kuruluşlarına yapılacak bağış ve yardımlar her türlü vergi, resim ve harçtan muaftır. Yapılan bağış ve yardımları, gelir ve kurumlar vergisi yükümlülükleri yılı içinde verecekleri beyannamelere masraf kaydedebilirler.” ibaresi yer almaktadır. Bu kapsamda; Atatürk Kültür, Dil ve Tarih Yüksek Kurumu'na yapılan bağış ve yardımlar **Kanun hükmü gereği diğer bağış ve yardımlardan farklı olarak vergi matrahının tespitinde gider olarak dikkate alınabilecektir.** Başka bir ifadeyle, ilgili Kurum'a yapılan bağış ve yardımlar dolayısıyla gider yazılan tutarlar, dönem zararının doğması durumunda, gelecek yıllara aktarılabilir. Diğer bir deyişle, ilgili özel Kanun'da bağışların gider olarak yazılabileceğine ilişkin hüküm varsa, söz konusu bağışların gider olarak muhasebe kayıtlarına alınması ve beyanname üzerinde KKEG olarak gösterilmesine gerek bulunmamaktadır. Dolayısıyla, söz konusu bağışlara ilişkin olarak kurum kazancından indirim yapılamamakta ve yapılan bağışların mali zarara sebep olması durumunda, gelecek yılların vergi matrahını etkilemesi mümkün bulunmaktadır.

1.6. 3388 Sayılı Türk Silahlı Kuvvetlerini Güçlendirme Vakfı Kanunu

3388 sayılı Türk Silahlı Kuvvetlerini Güçlendirme Vakfı Kanunu'nun 3. maddesinde; “*Vakfa yapılacak bağış ve yardımlar; her türlü vergi, resim ve harçtan muaftır. Bu bağış ve yardımlar, kurumlar ve gelir vergisi matrahından indirilebilir.*” ibaresinden anlaşıldığı üzere; Türk Silahlı Kuvvetlerini Güçlendirme Vakfı'na yapılan bağış ve yardımlar kurumlar ve gelir vergisi matrahından indirilebilmektedir.

1.7. 2955 Sayılı Gülhane Askeri Tıp Akademisi Kanunu

2955 sayılı Gülhane Askeri Tıp Akademisi Kanunu'nun 46. maddesinin (b) fıkrasında; “*Gelir veya kurumlar vergisi mükellefleri tarafından Gülhane Askeri Tıp Akademisine makbuz karşılığında yapılacak nakdi bağışlar, Gelir ve Kurumlar Vergisi kanunları hükümlerine göre yıllık beyanname ile bildirilecek gelirlerden ve kurum kazancından indirilebilir.*” ibaresi yer almaktadır. Bu kapsamda; Gülhane Askeri Tıp Akademisi'ne makbuz karşılığı yapılan nakdi bağışlar, gelir ve kurum kazancından indirilebilmektedir.

1.8. 4122 Sayılı Milli Ağaçlandırma ve Erozyon Kontrolü Seferberlik Kanunu

4122 sayılı Milli Ağaçlandırma ve Erozyon Kontrolü Seferberlik Kanunu'nun 12. maddesinde; “*Bu Kanun hükümlerine göre kurulan ormanlarda, ağaçlandırma, bakım ve koruma masraflarının tamamı gelir ve kurumlar vergisi matrahından düşülür.*” ibaresi yer almaktadır. Dolayısıyla, Milli Ağaçlandırma

ve Erozyon Kontrolü Seferberlik Kanunu kapsamında kurulan ormanlarda gerçekleştirilen; ağaçlandırma, bakım ve koruma gibi masrafların karşılanması amacıyla Tarım ve Orman Bakanlığı Orman Genel Müdürlüğü'ne yapılan bağış ve yardımların tamamı gelir ve kurumlar vergisi matrahından indirilebilmektedir.

1.9. 2547 Sayılı Yükseköğretim Kanunu

2547 sayılı Yükseköğretim Kanunu'nun 56. maddesinin (b) fıkrasında; “*Gelir veya kurumlar vergisi mükellefleri tarafından üniversitelere, yüksek teknoloji enstitüleri ile gelirlerinin en az dörtte üçünü münhasıran devlet üniversitelerinin faaliyetlerinin devam ettirilmesi ve desteklenmesini amaç edinmek üzere kurulan ve fiilen bu çerçevede faaliyette bulunan vakıflardan Cumhurbaşkanınca vergi muafiyeti tanınanlara makbuz karşılığında yapılan bağışlar, Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunları hükümlerine göre yıllık beyanname ile bildirilecek gelirden ve kurum kazancından indirilebilir.*” ibaresi yer almaktadır. Bu kapsamda; makbuz karşılığında yapılan bağış ve yardımlar gelirden ve kurum kazancından indirilebilmektedir.

İstanbul Defterdarlığı tarafından İstanbul YMM Odası'na verilen 20.12.1999 tarih ve 12525 sayılı özeldgede; “*...Bu itibarla vakıf üniversiteleri de dahil olmak üzere Yüksek Öğretim Kanunu'na tabi üniversite ve yüksek teknoloji enstitülerine yapılacak nakdi*

bağışlar herhangi bir miktar sınırlamasına tabi olmaksızın kurum kazancından veya gelir vergisi matrahından indirilebilecektir. Aynı olarak yapılacak bağışların ise Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 14/6 ve Gelir Vergisi Kanunu'nun 89. maddesi hükümlerine göre indirim konusu yapılması gerekir.” ibarelerine yer verilmiştir.

1.10. 7269 Sayılı Umumi Hayata Müessir Afetler Dolayısıyla Alınacak Tedbirlerle Yapılacak Yardımlara Dair Kanun

7269 sayılı Umumi Hayata Müessir Afetler Dolayısıyla Alınacak Tedbirlerle Yapılacak Yardımlara Dair Kanun'un 45. maddesinde; “*Afetlerden zarar görenlere yardımda bulunmak üzere kurulan Milli Yardım Komitesi ile mahalli yardım komitelerine makbuz mukabilinde yapılacak bağış ve yardımlar her türlü vergi, resim ve harcdan müstesna olduğu gibi bunların gelir ve kurumlar vergileri mükellefleri tarafından masraf kaydı da caizdir.*” ibaresi yer almaktadır. Dolayısıyla, Milli Yardım Komitesi ile mahalli yardım komitelerine makbuz karşılığında yapılacak bağış ve yardımlar **Kanun hükmü gereği diğer bağış ve yardımlardan farklı olarak gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri tarafından gider olarak dikkate alınabilecektir.**

Yapılan açıklamalar kapsamında, bağış ve yardımlara ilişkin özet tablo aşağıdaki gibidir. Buna göre;

Bağış ve Yardımın Yapılacağı Kurum veya Kuruluşlar	Yasal Dayanak (Kanun No)	Kanun Maddesi	Bağış ve Yardımın Nevi	Bağış ve Yardımın Sınırı	İndirim Yapılabilmesi veya Gider Yazılabilmesi
Genel ve özel bütçeli kamu idareleri, il özel idareleri, belediyeler, köyler ile kamu yararına çalışan dernekler ve Cumhurbaşkanınca vergi muafiyeti tanınan vakıflara	193	89/(4)	Nakdi ve Ayni	%5 (kalkınma da öncelikli yöreler için %10)	İndirim
Genel ve özel bütçeli kamu idarelerine, il özel idarelerine, belediyelere ve köylere, Cumhurbaşkanınca vergi muafiyeti tanınan vakıflara ve kamu yararına çalışan dernekler ile bilimsel araştırma ve geliştirme faaliyetinde bulunan kurum ve kuruluşlara	5520	10/(1)-c	Nakdi ve Ayni	%5	İndirim
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 bağış ve yardımlar	193	89/(5)	Nakdi ve Ayni	Sınırsız ¹	İndirim

1 Yapılan bağış ve yardımların indirim sınırı, tabloda “sınırsız” olarak ifade edilmiş olsa da indirim sınırının “kazanç” ile sınırlı olduğu unutulmamalıdır.

Bağış ve Yardım Yapılacağı Kurum veya Kuruluşlar	Yasal Dayanak (Kanun No)	Kanun Maddesi	Bağış ve Yardımın Nevi	Bağış ve Yardımın Sınırı	İndirim Yapılabilmesi veya Gider Yazılabilmesi
Genel ve özel bütçeli kamu idarelerine, il özel idarelerine, belediyelere ve köylere, Cumhurbaşkanınca vergi muafiyeti tanınan vakıflara ve kamu yararına 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 olmamak 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 bağış ve yardımlar	5520	10/(1)-ç	Nakdi ve Ayni	Sınırsız	İndirim
Fakirlere yardım amacıyla gıda bankacılığı faaliyetinde bulunan dernek ve vakıflara Maliye Bakanlığınca belirlenen usul ve esaslar çerçevesinde bağışlanan gıda, temizlik, giyecek ve yakacak maddeleri	193	89/(6)	Ayni	Sınırsız	Ticari Kazanç Sağlayanlar İçin Gider; Diğerleri İçin İndirim
Kültürel Harcamalar ile Kültürel Bağış ve Yardımlar	193	89/(7)	Nakdi ve Ayni	Sınırsız	İndirim
Kültürel Harcamalar ile Kültürel Bağış ve Yardımlar	5520	10/(1)-d	Nakdi ve Ayni	Sınırsız	İndirim
Cumhurbaşkanınca başlatılan yardım kampanyalarına makbuz karşılığı yapılan bağışlar	193	89/(10)	Nakdi ve Ayni	Sınırsız	İndirim
Cumhurbaşkanınca başlatılan yardım kampanyalarına makbuz karşılığı yapılan bağışlar	5520	10/(1)-e	Nakdi ve Ayni	Sınırsız	İndirim
İktisadi işletmeleri hariç, Türkiye Kızılay Derneğine ve Türkiye Yeşilay Cemiyetine makbuz karşılığı yapılan bağış ve yardım	193	89/(11)	Nakdi	Sınırsız	İndirim
İktisadi işletmeleri hariç, Türkiye Kızılay Derneğine ve Türkiye Yeşilay Cemiyetine makbuz karşılığı yapılan bağış ve yardım	5520	10/(1)-f	Nakdi	Sınırsız	İndirim
İlköğretim kurumları	222	76/(g)	Nakdi	Sınırsız	İndirim
Türkiye Bilimsel ve Teknik Araştırma Kurumu (TÜBİTAK)	278	13	Nakdi	Sınırsız	İndirim
Sosyal Yardımlaşma ve Dayanışmayı Teşvik Fonuna ve Sosyal Yardımlaşma ve Dayanışma Vakıflarına yapılan bağış ve yardımlar	3294	9	Nakdi ve Ayni	Sınırsız	İndirim
Sosyal hizmetler kapsamındaki kurum ve kuruluşlara yapılan bağış ve yardımların	2828	20/(b)	Nakdi	Sınırsız	İndirim
Atatürk Kültür, Dil ve Tarih Kurumu	2876	101	Nakdi ve Ayni	Sınırsız	Gider
Türk Silahlı Kuvvetlerini Güçlendirme Vakfı	3388	3	Nakdi ve Ayni	Sınırsız	İndirim
Gülhane Askeri Tıp Akademisi	2955	46/(b)	Nakdi	Sınırsız	İndirim
Milli Ağaçlandırmaya ve Erozyon Kontrolü Seferberlik Kanunu çerçevesinde yapılan harcamalar	4122	12	Nakdi ve Ayni	Sınırsız	İndirim
Üniversiteler ve yüksek teknoloji enstitüleri	2547	56	Nakdi	Sınırsız	İndirim
Umumi hayata müessir afet felaketleri için milli ve mahalli yardım Komitelerine	7269	45	Nakdi ve Ayni	Sınırsız	Gider

Yukarıdaki tabloda görüldüğü üzere; bazı kurum ve kuruluşlara yapılan bağış ve yardımlar kazancın belli bir kısmına kadar yapılabilirken, bazı kurum ve kuruluşlara yapılan bağış ve yardımlar kazancın yeterli olması durumunda sınırsız olarak indirim konusu yapılabilir. Mevzuat kapsamında; bazı kurum ve kuruluşlara yapılan bağış ve yardımların tamamının indirim konusu yapılmasına cevaz verilmesinde amaçlanan, söz konusu kurumlara kaynak aktarılmasıdır. Ancak, yapılan bağış ve yardımın tamamının kazancın tespiti indirim konusu yapılabilmesi için söz konusu kurumları aracı olarak kullanarak başka kurumlara kaynak aktarılması, Kanuna karşı hile yani peçe leme olarak nitelendirilebilecektir. Bilindiği üzere, “peçe leme”; vergi yükümlülere ya da sorumluları tarafından durumun gereklerine göre doğal olarak başvurulmama cık bir şekilde vergi yasasını dolanmak olarak ifade edilebilmektedir.

2. DİĞER VERGİ KANUNLARI KAPSAMINDA BAĞIŞ VE YARDIMLARIN DEĞERLENDİRİLMESİ

2.1. 3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu (KDVK) Kapsamında Bağış ve Yardımlar

KDVK’nın “Sosyal ve Askeri Amaçlı İstisnalarla Diğer İstisnalar” 17. maddesinin 2. fıkrasının (b) bendinde; “08.02.2007 tarihli ve 5580 sayılı Kanun hükümlerine tâbi özel okullarca bedelsiz verilen eğitim, öğretim hizmetlerinde ilgili dönemdeki kapasitelerinin % 10’unu, 24/3/1950 tarihli ve 5661 sayılı Yüksek Öğrenim Öğrenci Yurtları ve Aşevleri Hakkındaki Kanuna Ek Kanun ile 30/4/1992 tarihli ve 3797 sayılı Milli Eğitim Bakanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun hükümlerine göre kurulan öğrenci yurtları tarafından bedelsiz verilen yurt hizmetlerinde ilgili dönemdeki kapasitelerinin % 10’unu, üniversite ve yüksekokullarda ise % 50’sini geçmemek üzere verilen bedelsiz eğitim ve öğretim hizmetleri, kanunların gösterdiği gerek üzerine bedelsiz olarak yapılan mal teslimi ve hizmet ifaları, 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” ibaresine yer verilmiştir. Bu kapsamda;

- Genel ve katma bütçeli dairelere, il özel idarelerine, belediyelere, köylere, bunların teşkil ettikleri birliklere,
- Üniversitelere,

- Döner sermayeli kuruluşlara,
- Kanunla kurulan kamu kurum ve kuruluşlarına,
- Kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşlarına,
- Siyasi partiler ve sendikalara,
- Kanunla kurulan veya tüzel kişiliği haiz emekli ve yardım sandıklarına,
- Kamu menfaatine yararlı derneklere,
- Tarımsal amaçlı kooperatiflere,
- Cumhurbaşkanınca vergi muafiyeti tanınan vakıflara,

bedelsiz olarak yapılan her türlü mal teslimi ve hizmet ifaları katma değer vergisinden istisna tutulmuştur. Bunun yanı sıra, anılan kurum ve kuruluşlar dışında kalan kurum, kuruluş ve işletmelere yapılan bedelsiz mal teslimi ve hizmet ifalarında ise KDVK’nın “Emsal Bedeli ve Emsal Ücreti” başlıklı 27. maddesi kapsamında emsal bedel üzerinden katma değer vergisinin hesaplanması gerekmektedir. Mezkur Kanun’un “İndirilemeyecek Katma Değer Vergisi” başlıklı 30. maddesinin 1. fıkrasının (a) bendi ile “İstisna Edilmiş İşlemlerde İndirim” başlıklı 32. maddesi hükmü uyarınca; anılan istisna kapsamında yapılan mal teslimi ve hizmet ifaları nedeniyle, bağış yapan mükellefler tarafından yüklenilen KDV’nin indirim konusu yapılması ve KDV iadesine konu olması mümkün bulunmamaktadır. Ancak, 06.04.2019 tarih ve 30383 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 7104 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu ve Bazı Kanunlar ile 178 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun’un 9. maddesi ile KDVK’nın 30. maddesinin 1. fıkrasının (a) bendine; “Bu Kanun’un 17’nci maddesinin (2) numaralı fıkrasının (b), (c) ve (d) bentleri ile (4) numaralı fıkrasının (ı) ve (ö) bentleri uyarınca katma değer vergisinden istisna edilen işlemler hariç” şeklinde parantez içi hüküm eklenmiş olup, 01.01.2019 tarihinden itibaren yürürlüğe girmiştir. Yapılan değişiklik ile KDVK’nın 30. maddesinde sayılan indirilemeyecek katma değer vergilerine istisna getirilerek KDVK’nın 17/2-(b) ve (c) bentlerinde düzenlenen bağış ve yardımlar dahilinde, ilgili KDV tutarlarının indirilebileceği hüküm altına alınmıştır.

Buna ilave olarak, 7104 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu ve Bazı Kanunlar ile 178 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun’un 4. maddesi ile KDVK’nın 13. maddesine (k) bendi; “Genel ve özel bütçeli kamu idarelerine, il özel idarelerine, belediyelere ve köylere bağışlanmak üzere yapılan okul, sağlık tesisi ve yüz yatak (kalkınmada öncelikli yörelerde elli yatak) kapasitesinden az olma-

mak üzere öğrenci yurdu ile çocuk yuvası, yetiştirme yurdu, huzurevi, bakım ve rehabilitasyon merkezi, mülki idare amirlerinin izni ve denetimine tabi ibadet haneler, Diyanet İşleri Başkanlığı denetimine tabi yaygın din eğitimi verilen tesisler, Gençlik ve Spor Bakanlığına ait gençlik merkezleri ile gençlik ve izcilik kamplarının inşası dolayısıyla bağışta bulunacaklara yapılan teslim ve hizmetler” eklenmiştir. Anılan bend uyarınca yapılan bağış ve yardımlar kapsamında, bağış yapılan teslim ve hizmetler KDV’den müstesna tutulmuştur.

Eskişehir Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen 24.10.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.26.15.01-KDV-53-2/26-99 sayılı özelgede; “...şirketiniz aktifine kayıtlı aracın Üniversitesi Rektörlüğüne bedelsiz olarak teslimi KDV Kanununun 17/2-b maddesi kapsamında KDV den istisna olacaktır. Bu teslim nedeniyle yüklenilen KDV ise, KDV Kanununun 30/a maddesi gereğince şirketiniz tarafından indirim konusu yapılmayacak, indirilemeyen bu vergi gelir veya kurumlar vergisi matrahlarının tespitinde işin mahiyetine göre gider ya da maliyet unsuru olarak dikkate alınabilmektedir.” ifadesine yer verilmiştir. Eskişehir Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen özelgenin tarihinin, 7104 sayılı Kanun ile yapılan değişiklikten önceki bir tarih olması sebebiyle, yapılan bağışa ilişkin KDV’nin indirim konusu yapılamayacağına dair görüş verilmiştir.

Kütahya Defterdarlığı Gelir Müdürlüğü tarafından verilen 10.05.2013 tarih ve 61504625-19183-16 sayılı özelgede; “...şirketinizin aktifinde iki tam yıldan uzun süredir kayıtlı bulunan taşınmazın bir bölümünün Milli Eğitim Müdürlüğü tarafından okul yapılması için İl Özel İdaresi tarafından kamulaştırılması, sonrasında kamulaştırma bedelinin ise tahsil edilmeyerek Milli Eğitim Bakanlığına okul yapılması amacıyla bağışlanması nedeniyle taşınmazın kamulaştırma işlemi KDV Kanununun 17/4-r maddesi kapsamında KDV den istisna olacaktır. Söz konusu taşınmazın iktisabında yüklenilen ve teslimin yapıldığı döneme kadar indirim yoluyla giderilemeyen KDV’nin, indirim hesaplarından çıkarılarak teslimin yapıldığı hesap dönemine ilişkin gelir veya kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider olarak dikkate alınması gerekmektedir.” ifadesine yer verilmiştir.

Dolayısıyla, bağış yapan tarafından bağışa konu malın alınmasında yüklenilen KDV’nin, bağış yapılması durumunda KDV matrahından indirilmesi söz konusu değildir. Lakin, indirilemeyen KDV’nin, indirim hesaplarından çıkarılarak teslimin yapıldığı hesap

dönemine ilişkin gelir veya kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider olarak dikkate alınması gerekmektedir.

İzmir 4. Vergi Mahkemesi tarafından verilen 23.10.2014 tarih ve E.2013/1239, K.2014/1402 sayılı Karar’da; kamusal karakteri ağır basan ve kuruluş amacı kâr elde etmek olan davacı şirkete ait yüksek miktardaki paranın karşılıksız olarak hakim ortağı olan İzmir Büyükşehir Belediye Başkanlığı’na kullanılması, söz konusu kaynağın işletmenin gereksinimlerinde kullanılmaması, işletmenin borç verme işleminden doğan kazançtan yoksun bırakılması nedeniyle KVK’nın örtülü kazanç hükümlerini düzenleyen 13. madde hükümleri ile davacı şirket tarafından İzmir Büyükşehir Belediye Başkanlığı’na borç para vermek suretiyle sunulan hizmet için ayrıca katma değer vergisi hesaplanması gerektiği halde söz konusu hasılat için fatura düzenlenmediği, katma değer vergisi beyan etmediği sebepleriyle eleştirilen ve bulunan matrah farkı üzerinden re’sen tarh edilen katma değer vergisi ile kesilen vergi ziyai cezasının hukuka aykırı olmadığı gerekçesiyle davanın reddine karar verilmiştir.

Ancak, Danıştay 9. Dairesi tarafından verilen 22.05.2019 tarih ve E.2015/304, K.2019/2352 sayılı Karar’da; kamusal karakteri ağır basan bir belediye şirketi olan davacı şirketin ekonomik bütünlük bakımından belediye adına sosyal faaliyetler kapsamında harcama yaparak kamusal gayenin gerçekleşmesini engellemeyecek düzeyde harcama yapmasında, sponsorluk hizmeti vermesinde hukuka aykırılık bulunmadığı ve vergi ziyai cezalı katma değer vergisinde hukuka uyarlık bulunmadığından İzmir 4. Vergi Mahkemesi’nin kararını bozmuştur.

2.2. 492 Sayılı Harçlar Kanunu Kapsamında Bağış ve Yardımlar

492 sayılı Harçlar Kanunu’nun 59. maddesinin (a) bendinde yer alan; “Genel ve özel bütçeli idarelerle, il özel idareleri, belediyeler ve köylerin iktisap edecekleri gayrimenkullerin vesair aynı hakların tescili, şerhi gerektiren işlemleri ve bunların terkinleri,” ile (b) bendinde yer alan; “Kamu menfaatlerine yararlı dernekler ile Cumhurbaşkanınca vergi muafiyeti tanıyan vakıfların iktisap edecekleri gayrimenkullerin ve sair aynı hakların tescilleri ve şerhi gerektiren işlemleri ve bunların terkinleri.” ibareleri kapsamında gerçekleştirilen işlemler harçtan istisna tutulmuştur.

2.3. 7338 Sayılı Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu Kapsamında Bağış ve Yardımlar

7338 sayılı Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu'nun "Muafiyetler" başlıklı 3. maddesinin (a) bendinde yer alan; "Amme İdareleri, emekli ve yardım sandıkları, sosyal sigorta kurumları, umumi menfaata hadim cemiyetler, siyasi partiler ve bunlara ait olan veya bunların aralarında kurdukları teşekküllerden Kurumlar Vergisine tabi olmayanlar;" ve (b) bendinde yer alan; "Yukarıki fıkra da sayılanlar dışında kalan hükmi şahıslara ait olup umurun istifadesi için ilim, araştırma, kültür, sanat, sıhhat, eğitim, din, hayır, imar, spor gibi maksatlarla kurulan teşekküller;" ibareleri kapsamında anılan kurum, kuruluş ve şahıslar Veraset ve İntikal Vergisinden muaftır. Antalya Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen 14.04.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.07.16.02-VRS-2010-44-53 sayılı özelgede; "Dernek Tüzüğünde, Derneğin amacının; ortaöğretim ve yüksek okullarda örgün ve yaygın eğitim kurumlarında yahut kurslarında okuyan öğrencileri barındırmak, onların eğitim, yeme, içme, ısınma, hastane ve tedavi masraflarına yardımcı olmak gibi hususlar olduğu belirtildiğinden, umurun istifadesi için eğitim, hayır gibi konularda faaliyette bulunmak üzere kurulmuş olduğu anlaşılan Derneğin bu niteliği devam ettiği sürece, bağış yoluyla intikal eden mallar nedeniyle veraset ve intikal vergisinden muaftutulması ve veraset ve intikal vergisi beyannamesi verilmemesi gerekmektedir." ifadeleri bulunmakta olup; derneğe bağışlanan gayrimenkulün Veraset ve İntikal Vergisi'ne tabi olmadığından, Veraset ve İntikal Vergisi beyannamesi verilmeyeceği hususuna açıklık getirilmiştir.

İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen 04.06.2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.17.01-KDV.17-1798 sayılı özelgede;

- 7338 sayılı Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu'nun 1. maddesinde; Türkiye Cumhuriyeti tabiiyetinde bulunan şahıslara ait mallar ile Türkiye'de bulunan malların veraset tarihiyle veya herhangi bir suretle ivazsız bir tarzda bir şahıstan diğer bir şahsa intikalinin veraset ve intikal vergisine tabi olduğu hükme bağlandığı,

- Mezkur Kanun'un 3. maddesinin (a) fıkrasında, 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 olmayanların, (b) fıkrasında da yukarıdaki fıkra da sayılanlar dışında kalan hükmi şahıslara ait olup, umurun istifadesi için ilim, araştırma, kültür, sanat, sıhhat, eğitim, din, hayır, imar, spor gibi maksatlarla kurulan

teşekküllerin veraset ve intikal vergisinden muaf tutulacağı ifade edilmiştir. Bunun yanı sıra söz konusu Kanun'un 7. maddesinin ikinci fıkrasında, Kanun'un 3. maddesinde yazılı şahısların beyanname vermeyecekleri düzenlendiği,

- 2547 sayılı Yüksek Öğretim Kanununun 56. maddesinin 3708 sayılı Kanunla değişik (b) bendinde "Üniversiteler ve yüksek teknoloji enstitüleri, genel bütçeye dahil kamu kurum ve kuruluşlarına tanınan mali muafiyetler, istisnalar ve diğer mali kolaylıklardan aynen yararlanırlar." hükmünün yer aldığı,

gerekçeleriyle, ... Vakfı tarafından kurulan üniversitenin veraset ve intikal vergisinden muaf olduğu ve üniversiteye yapılan bağış ve yardımlardan dolayı veraset ve intikal vergisinin aranılmaması gerekmektedir görüşü verilmiştir.

2.4. 6802 Sayılı Gider Vergileri Kanunu Kapsamında Bağış ve Yardımlar

6802 sayılı Gider Vergileri Kanunu'nun 39. maddesinde; "Her nevi mobil elektronik haberleşme işletmeciliği kapsamındaki (ön ödemeli hatlara yüklemeler için yapılan satışlar dâhil) tesis, devir, nakil ve haberleşme hizmetleri %7,5" ibaresine yer verilmiştir. Bu kapsamda; her türde elektronik haberleşme işletmeciliği kapsamındaki tesis, devir, nakil ve haberleşme hizmetleri %25 oranında Özel İletişim Vergisi'ne tabidir. Ayrıca, özel iletişim vergisinin matrahı, katma değer vergisi matrahını oluşturan unsurlardan teşekkül etmektedir. Dolayısıyla, yapılan bağış ve yardımlar kapsamında bedelsiz mal teslimi ve hizmet ifalarının KDV'den istisna olması ve bağış ve yardımların özü itibarıyla özel iletişim vergisinin matrahını oluşturmaması sebebiyle; bağış ve yardımların özel iletişim vergisine tabi tutulmaması gerekmektedir.

2.5. 2464 Sayılı Belediye Gelirleri Kanunu Kapsamında Bağış ve Yardımlar

2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanunu'nun Ek 2. maddesinde bina inşaat harcından istisna olan bina inşaatları düzenlenmiştir. Ek 2. maddenin (g) bendi kapsamında; karşılık gözetmeksizin Devlete devrolunmak şartıyla inşa edilen okullar ve öğrenci yurtları bina inşaat harcından müstesnadır.

Burada üzerinde durulması gereken bir diğer husus ise; belediyelerin bağış ve yardım kabul edip edemeyeceği hususudur. 2860 sayılı Yardım Toplama Kanunu'nun 3. maddesinde; "Kamu yararına uygun olarak, amaçlarını gerçekleştirmek, muhtaç kişilere yardım sağlamak ve kamu hizmetlerinden bir veya birkaçını gerçekleştirmek veya destek olmak üzere gerçek kişi-

ler, dernekler, kurumlar, vakıflar, spor kulüpleri, gazete ve dergiler yardım toplayabilirler.” ibaresine yer verilmiş olup, yardım toplayabilecek kurum ve kuruluşlar sayılmıştır. Bunun yanı sıra; 5393 sayılı Belediye Kanunu’nun 59. maddesinde belediye gelirleri sıralanmış olup, (g) bendinde “bağışlar” a yer verilmiştir. Ayrıca, 5216 sayılı Büyükşehir Belediyesi Kanunu’nun 23. maddesinde büyükşehir belediyelerinin gelirleri sıralanmış olup, (n) bendinde “şartlı ve şartsız bağışlar” a yer verilmiştir.

Dolayısıyla, bahsi geçen Kanun hükümleri uyarınca; belediyelerin yardım toplama yetkisini haiz olduğu ve gelir kalemlerinin içerisinde bağışların yer aldığı görülmektedir. Bu kapsamda belediyelere yapılan bağış ve yardımlar; GVK’nın 89/4. maddesi ve KVK’nın 10/1-(c) maddesi hükümleri çerçevesinde değerlendirilecek olup, makbuz karşılığı yapılan bağış ve yardımların kazancın tespitinde indirim konusu yapılabilecektir.

İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından 14.11.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01-KVK 10-2000 sayılı özelgede; şartlı bağış olarak belediyeye yapılan ödemelerin, KVK’nın 10. maddesinin (c) bendi uyarınca, o yıla ait beyan edilecek kazancın %5’i ile sınırlı olmak üzere, indirim konusu yapılabileceği görüşü verilmiştir. Başka bir ifadeyle, bir mağazanın önünde yapılan yol çalışmasının mağazanın menfaatlerine uygun olarak yapılması karşılığında belediyeye yapılan şartlı bağışın tamamının beyan edilen kurum kazancın %5’ini geçmemek kaydıyla indirim konusu yapılmasına izin verilmiştir. Bu özelgeden de anlaşılacağı üzere bağışların karşılıksız olma özelliği sadece özellik ismi olarak kullanılmış ve tamamen şartlı bağış gibi gösterilerek uygulamada olması gereken özelliklerini kaybetmiştir.

İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen 27.07.2017 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01-120[89-2014/674]-224222 sayılı özelgede; ... Belediye Başkanlığı’na ait arsa üzerine 30 derslikli bir okul inşa edilerek belediyeye bağışlanması kapsamında; okul inşaatı ile ilgili harcamalar nedeniyle ödenen KDV’nin indirilip indirilemeyeceği, KV yönünden bağışın indirim konusu yapıp yapılamayacağı, yapılan işlemler ve düzenlenen kağıtlar nedeniyle harç ve damga vergisinin doğup doğmayacağı konularına açıklık getirilmiştir. Özelge kapsamında;

• **Kurumlar Vergisi Yönünden:** ... Belediye Başkanlığı’na ait arsa üzerine inşa edilerek belediyeye bağışlanacak 30 derslikli okul inşaatı ile ilgili olarak yapılan harcamaların, harcamanın yapıldığı yıla ilişkin kazancın tespitinde indirim konusu yapılabilmesi

mümkün bulunmaktadır. Lakin, bağışın yapıldığı dönemde faaliyetin zararlar sonuçlanması veya kurum kazancının yetersiz olması durumunda indirilemeyen bağış tutarının daha sonraki yıllarda indirim konusu yapılması veya zarar olarak devredilmesi mümkün bulunmamaktadır.

• **Katma Değer Vergisi Yönünden:** Belediyeye ait arsa üzerine bağış yapan şirket tarafından okulun bedelsiz tesliminin yapılması halinde; söz konusu teslim KDV’den istisna olup, teslimi ilişkin KDV hesaplanmayacaktır. Bunun yanı sıra, teslimi ilişkin yüklenilen KDV’nin indirimine konu edilmesi mümkün bulunmakta olup, yüklenilen verginin işin mahiyetine göre gider veya maliyet hesaplarına intikal edilmesi gerekmektedir.

• **Damga Vergisi Yönünden:** Yapılan bağışa ilişkin düzenlenen “Protokol”ün herhangi bir bedel ihtiva etmemesi sebebiyle, söz konusu kağıtta damga vergisi aranılmamaktadır. Lakin, kağıda konu iş ile ilgili olur, onay, mektup vb. düzenlenmesi veya sözleşmeye bu yönde şerh konulması halinde söz konusu kağıdın/şerhin damga vergisine tabi tutulması gerekmektedir.

• **Harçlar Kanunu Yönünden:** İşbu makalenin önceki bölümlerinde bahsedildiği üzere; 492 sayılı Harçlar Kanunu’nun 59/(a) maddesi uyarınca; söz konusu gayrimenkulün üzerine yapılacak okulun bir ivaz karşılığında değil de bedelsiz (bağış olarak) belediyeye devredilmesi halinde, harç aranılmayacağı aşikârdır.

• **Belediye Gelirleri Kanunu Yönünden:** 2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanunu’nun Ek 2. maddesinin (g) bendi uyarınca; karşılık gözetmeksizin devlete devrolunmak şartıyla inşa edilen okullar ve öğrenci yurtlarının, bina inşaat harcından istisna tutulacağı hükme bağlanmıştır. Bu kapsamda; bağış yapan şirket tarafından yaptırılacak okul inşaatının karşılık gözetmeksizin devlete devrolunması halinde bina inşaat harcından istisna tutulması, imar ile ilgili harçlara tabi olması, ayrıca imar mevzuatı gereği aranılacak harçların konusu yapılmayan ve şirketin isteğine bağlı olarak belediye tarafından ifa edilecek her türlü hizmet için belediye meclisleri tarafından düzenlenen tarifelere göre ücret ödenmesi gerekmektedir.

Ayrıca burada üzerinde durulması gereken bir diğer husus ise; okul inşaatının kamu arazisi ve özel arazi üzerine yapılması durumundaki ayrımdır. 1 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Kanunu Genel Tebliği hükümleri uyarınca; kamu kurum ve kuruluşları ile imzalanan protokol gereğince kamu arazisi üzerine okul yaptırılması halinde, söz konusu okul inşasına ilişkin olarak

yapılan harcamalar, harcamanın yapıldığı yıla ilişkin kazancın tespitinde indirim konusu yapılabilecektir. Ancak, özel arazisi üzerine okul inşaatı yapan mükellef, okul inşaatına ilişkin harcamaların tamamını -ki buna önceki hesap dönemlerinde kazancın yetersiz olması sebebiyle indirim konusu yapamadığı tutarlar da dahil- okul inşaatının tamamlandığı hesap döneminde kazancın oluşması şartıyla indirim konusu yapabilecektir.

Bunun yanı sıra; İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen 08.08.2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.35.17.02-032-738 sayılı özelgede; 2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanunu'nun "İmar ile ilgili harçlar" başlıklı 80. maddesine atıf yapılarak, yapı kullanma izni verilmesi işlerinin "Yapı Kullanma İzni Harcına" tabi olduğu belirtilmiş ve vakıf adına kayıtlı taşınmazlarla ilgili bir istisna hükmüne değinilmediği belirtilmiştir. Bu gerekçeyle; vakıf adına kayıtlı inşaatı biten bina için yapı kullanma izni alınması aşamasında 2464 sayılı Kanun hükümlerine göre ilgili belediyeye yapı kullanma izni harcının ödenmesi gerektiği, ancak, inşaatı biten binanın bağımsız bölümleri için Tapu Müdürlüğü'nde yapılacak cins değişikliği işlemlerinden 492 sayılı Harçlar Kanunu'nun 59. maddesinin 1. fıkrasının (b) bendi uyarınca harç aranılmayacağı belirtilmiştir. Dolayısıyla; İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen 08.08.2012 tarihli özelgeden ve İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen 27.07.2017 tarihli özelgeden; idarenin görüşünde herhangi bir değişiklik olmadığı ve taşınmaz bağışının harçlardan muaf olacağı anlaşılmaktadır.

3. BAĞIŞ VE YARDIMLAR KAPSAMINDA ÖZELLİKLİ DURUMLAR

3.1. Bağış ve Yardımların İndirim Sınırı ve İndirim Dönemi

Bağış yapan gelir veya kurumlar vergisi mükelleflerinin, bağış ve yardımlar dolayısıyla indirebileceği maksimum düzey, ilgili dönem kazancı ile sınırlıdır. Yapılan bağış ve yardımlar, ilgili dönem beyannamesinde ayrıca gösterilmekte ve indirim konusu yapılabilmektedir. Bu kapsamda, varsa bağış yapılan dönem kazancından indirilebilmekte ve kazancın yetersiz olması durumunda, gelecek dönemlere aktarılamamakta başka bir ifadeyle devredememektedir. Ancak, bağış ve yardımlara ilişkin indirimlerin gelecek dönemlere aktarılabilmesindeki istisnalar işbu makalenin önceki bölümlerinde anlatıldığı üzere; ilgili mevzuat dahilinde ve gerekli şartların sağlanması durumunda gider

olarak gösterilebilecek ve gelecek dönemlere aktarılabilecektir.

3.2. Bağış ve Yardımlarda Belgelendirme

Bilindiği üzere; aynı ve nakdi bağışlar "bağış makbuzu" ile belgelendirilmekte olup, bağış makbuzunun temin edilemediği durumlarda; nakdi bağışların, bağışı kabul eden kurum veya kuruluşlar tarafından verilen makbuz veya söz konusu kurum veya kuruluşların mezkur amaca yönelik olarak bankada açtırdığı hesaplara yatırılması sonucu bankadan alınan dekontlar ile de belgelendirilmesi mümkün bulunmaktadır. Öz itibarıyla, bağış ve yardım yapıldığının ispatlanabilmesi için genel olarak; bağış yapılan kurum veya kuruluştan makbuz alınması istenilmekte olup, aksi halde bağış ve yardım indiriminin rededilmesi söz konusu olabilecektir. Örneğin; faturasız hatlar aracılığı ile yapılan bağışların tevsikinin zor olması sebebiyle, yapılan bağış ve yardımın tevsik edilmeksizin kazançtan indirimi söz konusu olamayacaktır.

3.3. Bağış ve Yardımların Zamanlaması

Yatırım aşamasındaki şirketler, yıllara sari inşaat işi ya da maden arama sürecinde olan vb. özellikli durumlardaki vergi mükellefleri, gelir ve giderleri için her yıl kâr, zarar beyan etmeyebilmektedir. Bu nedenle, genellikle işin bittiği sene firmaların vergi matrahı oluşmaya başlamaktadır. İlk olarak bu işletmenin esas faaliyet konusundan kaynaklanmayan bir gelir nedeniyle kurum kazancı oluşmuş ise, çıkan kurum kazancı üzerinden bağış ve yardımın çeşidine göre indirim konusu yapıp yapılmayacağı değerlendirilmelidir. Lakin, çoğunlukla yatırım aşamasında olan işletmelerin iş bitene kadar kurum kazancı oluşmamaktadır. Önceden de belirtildiği üzere bağış ve yardımın yapıldığı yıl kurumun kazancı bulunmuyor ise, bu bağış ve yardımdan sonraki yıllarda yararlanılması mümkün bulunmamaktadır. Çünkü her ne kadar yatırım sürecini tamamlayıp, ilgili tutarları gelir tablosuna aktaracak olsa da, bunu yatırımın bittiği ve işletme aşamasına geçtiği yıl yapabileceğinden, bağış ve yardımların matrahtan indirilebilmesi devretmeyen bir hak olduğu için, bu tutarları vergi matrahından indirilmesi de mümkün olmayacaktır.²

3.4. Bağış ve Yardımların Yabancı Para Cinsinden Yapılması

Yabancı para cinsinden yapılan bağış ve yardımların, bağış ve yardımların yapıldığı tarihteki T.C. Merkez Bankası döviz alış kuru esas alınarak Türk Lirası'na çevrilen tutarlarının dikkate alınması gerekmektedir.

2 ATAY, Özlem. İNAL, Esra Önder. Bağış ve Yardımlara Kısa Bir Bakış (21 Şubat 2020) <https://kpmgvergi.com/>

3.5. Bağış ve Yardımların Aynı Olarak Yapılması

Bağış ve yardımların aynı olarak yapılması durumunda, GVK'nın 89. maddesi uyarınca bağış ve yardımın konusunu teşkil eden mal veya hakkın varsa mukayyet değeri, eğer mukayyet değeri yoksa VUK hükümleri uyarınca takdir komisyonu tarafından tespit olunacak değeri esas alınmaktadır. Bunun yanı sıra, KVK'nın 10. maddesi uyarınca aynı olarak yapılan bağış ve yardıma konu mal veya hakkın maliyet bedeli veya kayıtlı değeri esas alınmakta olup, söz konusu değerlerinin olmaması durumunda yine takdir komisyonu tarafından tespit olunacak değeri esas alınmaktadır.

Ancak, bağışlanan mal amortismanına tabi iktisadi kıymet ise, bağışın parasal karşılığının tespiti, ilgili sabit kıymetin aktif değerinden birikmiş amortismanının düşülmesi ile gerçekleştirilmektedir.

3.6. Bağış ve Yardımların Ortaklıklarda İndirilmesi

GVK hükümleri uyarınca; adi ortaklık ve kolektif şirket ortaklıklarında, ortaklıklar değil ortakların kendisi gelir veya kurumlar vergisi mükellefi olup, ortaklıklar tarafından yapılan bağış ve yardımların, bağış ve yardımların yapıldığı ilgili hesap dönemi sonunda, ortakların hisseleri oranında, her ortağın kendi gelir veya kurumlar vergisi beyannamesinde indirebileceği düzenlenmiştir. Ancak, iş ortaklıklarının tüzel kişiliği bulunmamasına rağmen KVK hükümlerine göre kurumlar vergisi mükellefi kabul edilmesi sebebiyle, iş ortaklıklarının yapacağı bağış ve yardımlar da KVK hükümleri ve özel Kanunlarda yer alan hükümler kapsamında kurum kazancından indirim konusu yapılabilir.

3.7. Bağış ve Yardımların Muhasebeleştirilmesi

Bağış ve yardımların muhasebeleştirilmesi ile ilgili 1 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nin "10.3. Sponsorluk harcamaları ile bağış ve yardımlar" başlığı altında düzenleme yapılmıştır. Söz konusu düzenleme; "Kurumlar tarafından yapılan sponsorluk harcamaları ile bağış ve yardımlar, harcamanın veya bağış ve yardımın yapıldığı tarihte kayıtlarda gider olarak dikkate alındığından, söz konusu harcamalar ile bağış ve yardımların kurum kazancının tespitinde kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alınması ve kurum kazancının yeterli olması halinde, bu bölümde yer alan açıklamalar çerçevesinde, beyanname üzerinde ayrıca gösterilmek şartıyla kurumlar vergisi matrahından indirilmesi gerekmektedir." şek-

lindedir. Dolayısıyla, yıl içerisinde yapılan bağış ve yardımlar kanunen kabul edilmeyen giderlerin takip edildiği hesapta toplanmalı, mali kârın tespitinde dikkate alınmamalı, kurum kazancının yeterli olması durumunda ise beyanname üzerinde ayrıca gösterilerek kurumlar vergisi matrahından indirilmelidir.

3.8. Bağış ve Yardımların Örtülü Kazanç Dağıtımı ile İlişkisi

KVK'nın 13. maddesi "transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı" şeklinde ifade edilen vergi güvenlik müessesesini düzenlemektedir. Söz konusu düzenlemeye göre ortakla ilişkili kişi, kurumların kendi ortakları, kurumların veya ortaklarının ilgili bulunduğu gerçek kişi veya kurum ile idaresi, denetimi veya sermayesi bakımından doğrudan veya dolaylı olarak bağlı bulunduğu ya da nüfuzu altında bulundurduğu gerçek kişi veya kurumları ifade etmektedir. Ortakların eşleri, ortakların veya eşlerinin üstsoy ve altsoy ile üçüncü derece dahil yansoy hısımları ve kayın hısımları da ilişkili kişi kapsamında değerlendirilmektedir. KVK'da yer alan düzenlemeye paralel olarak GVK'nın 41. maddesinde de teşebbüs sahibinin eşi, üstsoy ve altsoy, üçüncü derece dahil yansoy ve kayın hısımları ile doğrudan veya dolaylı ortağı bulunduğu şirketler, bu şirketlerin ortakları, bu şirketlerin idaresi, denetimi veya sermayesi bakımından kontrolü altında bulunan diğer şirketlerin ilişkili kişi sayıldığı belirtilmektedir. Dolayısıyla, kurumlar vergisi ve gelir vergisi mükellefleri tarafından yapılacak bağış ve yardımlarda transfer fiyatlandırılması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı hükümlerinin de göz önüne alınması gerekmektedir. Buna göre; kurumlar vergisi ve gelir vergisi mükelleflerinin ilişkili kişilere yapacakları nakden, hak ya da mal şeklindeki bağış ve yardımların muvazaalı işlem kabul edilip transfer fiyatlandırması hükümleri de dikkate alındığında kurumlar vergisi matrahı ve gelir vergisi matrahının tespitinde indirim konusu yapılması mümkün olmamaktadır.

3.9. Bağış ve Yardımların Sermaye Piyasası Kanunu ile İlişkisi

6362 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu'nun 19. maddesinin 5. fıkrası uyarınca; halka açık ortaklıklar tarafından bağış yapılabilmesi veya pay sahibi dışındaki kişilere kârdan pay dağıtılabilmesi için esas sözleşmede hüküm bulunması şarttır. Yapılacak bağışın sınırı halka açık ortaklık genel kurulu tarafından belirlenmektedir. Sermaye Piyasası Kurulu, bağış tutarına üst sınır getirmeye yetkili kılınmıştır. Bunun yanı sıra, ortaklıkların ilgili mali yıl içinde yapmış olduğu

bağışlar, dağıtılabilir kâr matrahına eklenmektedir. Ancak, burada dikkat edilmesi gereken husus; ortaklar tarafından yapılan bağış ve yardımların kâr dağıtım tablosu hesaplanırken dikkate alınması ve konunun atlanmamasıdır.

Ayrıca, bağış ve yardımlara ilişkin bilgiler genel kurulda pay sahiplerinin bilgisine sunulmakta ve Sermaye Piyasası Kurulu tarafından özel durumların kamuya açıklanmasına ilişkin yayımlanan düzenlemeler dahilinde kamuya duyurulmaktadır.³

4. BAĞIŞ VE YARDIMLARA İLİŞKİN ÇEŞİTLİ ÖRNEKLER

4.1. Safi Gelirin Tespiti ve Bağış ve Yardımların İndirimi

Örnek 1: 2020 hesap döneminde Bay (X)'in tek işverenden elde ettiği kümülatif ücret geliri 700.000

TL ve konut kira geliri 12.000 TL tutarında olup götürü gider uygulamasını tercih etmiştir. Özel sağlık sigortası için ödediği prim tutarı 30.000 TL ve ikamet ettiği ilçede yer alan kamu idaresindeki okula nakit olarak yaptığı bağış tutarı 20.000 TL'dir. 2020 hesap döneminde Bay (X)'in ücret gelirinden 231.070 TL gelir vergisi kesintisi yapılmıştır (Asgari geçim indiriminin mahsup edilmediği varsayımı altında). Söz konusu veriler ışığında Bay (X)'in safi geliri aşağıdaki gibi hesaplanmaktadır. Buna göre;

07.12.2019 tarih ve 30971 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 7194 sayılı Dijital Hizmet Vergisi ile Bazı Kanunlarda ve 375 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun ile yapılan düzenleme kapsamında; Bay (X)'in 2020 hesap döneminde tek işverenden (GVK'nın 103. maddesinde belirtilen tarifenin 4. gelir diliminde yer alan tu-

Ücret Geliri (A)	700.000
Konut Kira Geliri (B)	12.000
Götürü Gider $[C=(B-5.400)*0,15]^4$	810
Gider İndirimi Sonrası Kira Geliri $[D=(B-C)]$	11.190
İndirime Esas Tutar $[E=(A+D)]$	711.190
Şahıs Sigortası Primi (F) ⁵	30.000
Bağış İndirimi (G) ⁶	20.000
Gelir Vergisi Matrahı $[H=(E-(F+G))]$	661.190
Hesaplanan Gelir Vergisi (I)	215.546
Gelir Vergisi Kesintisi (İ)	231.070
İade Edilecek Vergi $[J=(İ-I)]$	15.524

3 Halka açık şirketler tarafından bağış ve yardımlara ilişkin yayımlanan özel durum açıklamalarına <https://www.kap.org.tr/tr/> linkinden arama yapılarak ulaşılabilmektedir.

4 2020 yılı için uygulanan mesken kira geliri istisnasını (6.600 TL) aşan kısmın %15'i dikkate alınarak hesaplanmaktadır. Bu kapsamda, götürü gider $(12.000-6.600)*0,15=$ 810 TL tutarındadır.

5 İndirim konusu yapılacak primlerin toplamı, beyan edilen gelirin %15'ini ve asgari ücretin yıllık tutarını aşamayacaktır (2020 yılı gelirlerine ilişkin olarak kullanılacak olan asgari ücretin yıllık brüt tutarı 35.316 TL'dir).

6 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 nakdi ve aynî bağış ve yardımların tamamı." hükmü uyarınca tamamı indirim konusu yapılmıştır.

tarı aşması sebebiyle) 600.000 TL'nin üzerinde ücret geliri elde etmesi sebebiyle; 2020 hesap döneminde elde etmiş olduğu ücret geliri ve konut kira gelirini, yıllık gelir vergisi beyannamesi ile "Hazır Beyan Sistemi" üzerinden beyan etmesi öngörülmektedir.

4.2. Safi Kurum Kazancının Tespiti ve Bağış ve Yardımların İndirimi

Örnek 2: (X) A.Ş.'nin 2019 hesap dönemi ticari

rarı 300.000 TL tutarında olup; makbuz karşılığında Türkiye Yeşilay Derneği'ne 30.000 TL, derneğin iktisadi işletmesine 10.000 TL nakdi yardımda bulunmuştur. Bunun yanı sıra, kamuya yararlı bir derneğe toplam bedeli 10.000 TL olan 5 adet bilgisayar bağışlamıştır. (X) A.Ş.'nin 2019 hesap dönemi KKEG toplamı ise 50.000 TL tutarındadır. (X) A.Ş. tarafından yapılan bağış ve yardımlar özetle aşağıdaki gibidir. Buna göre;

Bağış ve Yardım Yapılan Kurum	Bağış Tutarı	İndirim Konusu Yapılabilecek Bağış Tutarı
Türkiye Yeşilay Derneği	30.000,00	30.000,00
Türkiye Yeşilay Derneği İktisadi İşletmesi	10.000,00	0,00 ⁷
Kamuya Yararlı Dernek	10.000,00	10.000,00 ⁸

bilanço kârı 900.000 TL olup söz konusu kazancın 100.000 TL'lik kısmı ortağı olduğu (Y) A.Ş.'nin kâr payından oluşmaktadır. (X) A.Ş.'nin 2018 yılı za-

Söz konusu bilgiler ışığında, (X) A.Ş.'nin kurumlar vergisi matrahı aşağıdaki gibi hesaplanacaktır. Buna göre;

Ticari Bilanço Kârı (A)	900.000,00
Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler (B)	50.000,00
Kâr ve İlaveler Toplamı [C=(A+B)]	950.000,00
İştirak Kazançları İstisnası (5/1-a) (D)	100.000,00
Kâr [E=(C-D)]	850.000,00
Geçmiş Yıl Zararları (F)	300.000,00
İndirime Esas Tutar [G=(E-F)]	550.000,00
Bağış ve Yardımlar, (10/1-c) (H)	10.000,00
Bağış ve Yardımlar, (10/1-f) (I)	30.000,00
Kurumlar Vergisi Matrahı [İ=(G-H-I)]	510.000,00
Hesaplanan Kurumlar Vergisi [J=(İ*0,22)]	112.200,00

- 7 KVK'nın 10/1-(f) maddesi uyarınca; Türkiye Yeşilay Derneği İktisadi İşletmesi'ne yapılan bağış tutarının tamamı, kurum kazancının tespitinde indirim konusu yapılamayacaktır.
- 8 İşbu makalenin önceki bölümlerinde bahsedildiği üzere kurum kazancı; [Ticari bilanço kârı (zararı) + kanunen kabul edilmeyen giderler - geçmiş yıl zararları - tüm indirim ve istisnalar] şeklinde hesaplanacak olup, (X) A.Ş.'nin kurum kazancı [900.000,00+50.000,00-300.000,00-100.000,00=] 550.000 TL'dir. Dolayısıyla, (X) A.Ş., kamuya yararlı bir derneğe yapmış olduğu bağış tutarının azami (550.000*0,05=) 27.500 TL'sini kurum kazancının tespitinde indirim konusu yapabilecek olup, 10.000,00 TL'nin tamamını kurum kazancının tespitinde indirim konusu yapabilecektir.

Beyanname Düzenleme Programı üzerinden hazırlanan taslak Kurumlar Vergisi Beyannamesi'nin “Kazanç ve İlaveler” kısmı aşağıdaki gibidir. Buna göre;

Beyanname1 - KURUMLAR_22		
Vergi Bildirimi	Düzenleme Bilgileri	
Genel Bilgiler	Kuruma Bağlı İşyerleri ve Geçmiş Yıl Zararları	
Ticari Bilanço Karı	900.000	
Ticari Bilanço Zararı		
İLAVELER		
Türü	Tutarı	
Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler	50.000	
TOPLAM		
50.000,00		
ZARAR OLSA DAHİ İNDİRİLECEK İSTİSNA VE İNDİRİMLER		
Türü	Açıklama	Tutarı
İştirak Kazançları İstisnası (K.V.K Mad. 5/1-a) /(K.V.K. Mad...	(Y) A.Ş.'den Kâr Payı	100.000
TOPLAM		100.000,00
Kar ve İlaveler Toplamı	950.000,00	
Cari Yıla Ait Zarar, İstisna ve İndirimler Toplamı	100.000,00	
ZARAR	0,00	
KAR	850.000,00	
Diğer Geçmiş Yıl Zararları	300.000,00	
İstisnadan Kaynaklanan Geçmiş Yıl Zararları	0,00	
Mahsup Edilecek Toplam Geçmiş Yıl Zararları	300.000,00	
İndirime Esas Tutar	550.000,00	
KAZANCIN BULUNMASI HALİNDE İNDİRİLECEK İSTİSNA VE İNDİRİMLER		
Türü	Açıklama	Tutarı
Bağış ve Yardımlar (K.V.K. Mad. 10/1-c)	Kamuya Yararlı Derneğe Yapıl...	10.000
Türkiye Kızılay Derneğine ve Türkiye Yeşilay Cemiyetine Ya...	Türkiye Yeşilay Derneği'ne Ya...	30.000
TOPLAM		40.000,00

Beyanname Düzenleme Programı üzerinden hazırlanan taslak Kurumlar Vergisi Beyannamesi'nin “Vergi Bildirimi” kısmı aşağıdaki gibidir. Buna göre;

Beyanname1 - KURUMLAR_22																					
Vergi Bildirimi	Düzenleme Bilgileri																				
Genel Bilgiler	Kuruma Bağlı İşyerleri ve Geçmiş Yıl Zararları																				
Dönem Safi Kurum Kazancı	510.000,00																				
KVK'nın 32/A Mad. Kapsamında İndirimli Kurumlar Vergisine Tabi Matrah																					
KVK'nın 32/A Mad. Kapsamında İndirimli Kurumlar Vergisi Oranı																					
Genel Orana Tabi Matrah	510.000,00																				
İşletmeden Çekilen Enflasyon Düzeltmesi Farkları																					
Gelecek Yıla Devreden Cari Yıl Zararları	0,00																				
Safi Kurum Kazancının Türkiye Dışında Elde Edilen Kısım																					
VERGİ BİLDİRİMİ																					
Kurumlar Vergisi Matrahı	510.000,00																				
Hesaplanan Kurumlar Vergisi	112.200,00																				
Hesaplanan Vergi İndirimi Tutarı (Hesaplanan Kurumlar Vergisi * %5)																					
MAHSUP EDİLECEK VERGİLER																					
Türü	Tutarı																				
<table border="1"> <tr> <td>Mahsup Edilecek Vergiler Toplamı</td> <td></td> </tr> <tr> <td>Yabancı Ülkelerde Ödenen Vergilerden Cari Yılda Mahsup Edilemeyip Gelecek Yıla Devr. Kısım</td> <td></td> </tr> <tr> <td>Ödenmesi Gereken Kurumlar Vergisi</td> <td>112.200,00</td> </tr> <tr> <td>Yabancı Ülkelerde Ödenen Ancak Tevsik Edilememesi Nedeniyle Tecil Edilen Kurumlar Vergisi</td> <td>0,00</td> </tr> <tr> <td>Vergi İndiriminin Mahsubundan Sonra Ödenmesi Gereken Kurumlar Vergisi</td> <td>112.200,00</td> </tr> <tr> <td>İadesi Gereken Kurumlar Vergisi ve/veya Geçici Vergi</td> <td>0,00</td> </tr> <tr> <td>İadesi Gereken Kurumlar Vergisi</td> <td>0,00</td> </tr> <tr> <td>İadesi Gereken Geçici Vergi</td> <td>0,00</td> </tr> <tr> <td>Kalan Vergi İndirimi</td> <td>0,00</td> </tr> <tr> <td>Damga Vergisi</td> <td>220,60</td> </tr> </table>		Mahsup Edilecek Vergiler Toplamı		Yabancı Ülkelerde Ödenen Vergilerden Cari Yılda Mahsup Edilemeyip Gelecek Yıla Devr. Kısım		Ödenmesi Gereken Kurumlar Vergisi	112.200,00	Yabancı Ülkelerde Ödenen Ancak Tevsik Edilememesi Nedeniyle Tecil Edilen Kurumlar Vergisi	0,00	Vergi İndiriminin Mahsubundan Sonra Ödenmesi Gereken Kurumlar Vergisi	112.200,00	İadesi Gereken Kurumlar Vergisi ve/veya Geçici Vergi	0,00	İadesi Gereken Kurumlar Vergisi	0,00	İadesi Gereken Geçici Vergi	0,00	Kalan Vergi İndirimi	0,00	Damga Vergisi	220,60
Mahsup Edilecek Vergiler Toplamı																					
Yabancı Ülkelerde Ödenen Vergilerden Cari Yılda Mahsup Edilemeyip Gelecek Yıla Devr. Kısım																					
Ödenmesi Gereken Kurumlar Vergisi	112.200,00																				
Yabancı Ülkelerde Ödenen Ancak Tevsik Edilememesi Nedeniyle Tecil Edilen Kurumlar Vergisi	0,00																				
Vergi İndiriminin Mahsubundan Sonra Ödenmesi Gereken Kurumlar Vergisi	112.200,00																				
İadesi Gereken Kurumlar Vergisi ve/veya Geçici Vergi	0,00																				
İadesi Gereken Kurumlar Vergisi	0,00																				
İadesi Gereken Geçici Vergi	0,00																				
Kalan Vergi İndirimi	0,00																				
Damga Vergisi	220,60																				
Kazancın Tespit Yöntemi	Bilanço																				
Bilanço Tipi	Tek Düzen Hesap Planı(Aracı Kur. ve Halka Açık Şirk. Dahil)																				

Bunun yanı sıra; bağış ve yardımlar Kurum Geçici Vergi Beyannamesi'nde de indirim konusu yapılabilir. Beyanname Düzenleme Programı üzerinden hazırlanan taslak Kurum Geçici Vergi Beyannamesi'nin "Matrah Bildirimi" kısmı aşağıdaki gibidir. Buna göre;

Beyanname2 - KGEICICI_28

Genel Bilgiler Matrah Bildirimi Vergi Bildirimi Düzenleme Bilgileri Ekler

Ticari Bilanço Karı 900.000

Ticari Bilanço Zararı

Kanunen Kabul Edilmeyen Gider 50.000

ZARAR OLSA DAHI İNDİRİLECEK İSTİSNA VE İNDİRİMLER

Türü	Açıklama	Tutarı
İştirak Kazançları İstisnası (K.V.K Mad. 5/1-a) /(K....	(Y) A.Ş.'den Kâr Payı	100.000

Toplam 100.000,00

ZARAR **KAR**

Zarar Olsa Dahı İndirilecek İstisna ve İndirimler 100.000,00

Kar ve İlaveler Toplamı 950.000,00

Zarar ve İndirimler Toplamı 100.000,00

Zarar 0,00

Kar 850.000,00

Mahsup Edilecek Geçmiş Yıl Zararları 300.000

İndirime Esas Tutar 550.000,00

KAZANCIN BULUNMASI HALİNDE İNDİRİLECEK İSTİSNA VE İNDİRİMLER

Türü	Açıklama	Tutarı
Bağış ve Yardımlar (K.V.K.Mad. 10/1-c)	Kamuya Yararlı Derneğe Yapılan Bağışlar	10.000
Türkiye Kızılay Derneği ile Türkiye Yeşilay Cemiyeti...	Türkiye Yeşilay Derneği'ne Yapılan Bağışlar	30.000

Toplam 40.000,00

Dönem Zararı 0,00

Safı Geçici Vergi Matrahı 510.000,00

KVK'nın 32/A Mad. Kapsamında İndirimli Kurumlar Vergisine (Geçici Vergiye) Tabi Matrah

KVK'nın 32/A Mad. Kapsamında İndirimli Kurumlar Vergisi (Geçici Vergi) Oranı

Genel Orana Tabi Geçici Vergi Matrahı 510.000,00

İşletmeden Çekilen Enflasyon Düzeltmesi Farkları

HASILAT ESASLI VERGİLEME KAPSAMINDAKİ FAALİYETLER (G.V.K. 113. MADDE)

G.V.K. 113. Mad. Kapsamında Elde Edilen Hasılat

G.V.K. 113. Mad. Kapsamında Vergiye Tabi Matrah

Beyanname Düzenleme Programı üzerinden hazırlanan taslak Kurum Geçici Vergi Beyannamesi'nin "Vergi Bildirimi" kısmı aşağıdaki gibidir. Buna göre;

Beyanname2 - KGEICICI_28

Genel Bilgiler Matrah Bildirimi Vergi Bildirimi **Düzenleme Bilgileri** Eklr

Geçici Vergi Matrahı	510.000,00
Hesaplanan Geçici Vergi	112.200,00
Önceki Dönemlerde Hesaplanan Geçici Vergi	0,00
Ödenmesi Gereken Geçici Vergi	112.200,00
Mahsup Edilecek Yabancı Ülkelerde Ödenen Vergi Tutarı (KVK 33.Mad.göre Tevsik edilebilenler)	
Yabancı Ülkelerde Ödenen Vergiler (Beyanname Tarihi itibariyle Tevsik Edilemeyenler)	
Mahsup Edilecek Tevkifat Tutarı	
Mahsup Edilecek Geçici Vergi, Yabancı Ülkelerde Ödenen Vergi ve Tevkifat Tutarı Toplamı	0,00
Ödenecek Geçici Vergi	112.200,00
Yabancı Ülkelerde Ödenen Ancak Tevsik Edilememesi Nedeni ile Tecil Edilen Geçici Kurumlar Vergisi	0,00
Sonraki Döneme Devreden Yabancı Ülkelerde Ödenen Vergi Tutarı	
Sonraki Döneme Devreden Tevkifat Tutarı	0,00
Sonraki Döneme Devreden Hesaplanan Geçici Vergi	112.200,00
Damga Vergisi	91,70

Kazancın Tespit Yöntemi: **Bilanço**

Bilanço Tipi: **Tek Düzen Hesap Planı(Aracı Kur. ve Halka Açık Şirk. Dahil)**

GECICI DÖNEMİ İÇERİSİNDE FAALİYET KODU İTİBARIYLA BRÜT KAZANÇ DAĞILIMI (*)

Faaliyet Kodu	Brüt Satış Tutarı
Toplam Brüt Satış Tutarı	

*Cari yıl Geçici Vergi Dönemi içinde faaliyet kodu itibariyle elde edilen brüt satış miktarı en yüksek tutardan en az doğru yazılacaktır. En fazla 3 faaliyet kodu yazılabilir. Kalan satışınızı DİGER olarak girmeniz gerekir. DİGER için de Faaliyet Kodu alanına 6 adet 9 (999999) yazmanız gerekir. Faaliyet kodları vergi dairesinde kayıtlı faaliyet kodlarına uygun olmalıdır.

4.3. Nakdi Bağış ve Yardım Yapılması Durumu

Örnek 3: (A) Ltd. Şti. tarafından 2019 hesap döneminde; kamuya yararlı bir derneğe makbuz karşılığında 3.000,00 TL tutarında nakdi bağış yapılmış olup, kurum kazancı 50.000,00 TL tutarındadır. Söz konusu işleme ilişkin muhasebe kaydı aşağıdaki gibidir. Buna göre;

-----2019-----		
770 Genel Yönetim Giderleri ⁹	3.000,00	
770.01 Bağış ve Yardımlar		
102 Bankalar	3.000,00	
-----2019-----		
950 KKEG	3.000,00 ¹⁰	
951 KKEG Alacaklı	3.000,00	
-----/------		

9 770 Genel Yönetim Giderleri hesabı yerine 689 Diğer Olağandışı Gider ve Zararlar hesabı da kullanılabilir.

10 (A) Ltd. Şti'nin yapmış olduğu bağış ve yardımlar kapsamında; bağış yapılan 3.000 TL'nin tamamı KKEG olarak muhasebe kayıtlarına alınacaktır. Ancak, kurum kazancının tespitinde indirim konusu yapabileceği azami tutar (50.000,00*0,05=) 2.500 TL olması sebebiyle, kurum kazancından azami olarak 2.500 TL'yi indirebilecektir.

Örnek 4: (B) Ltd. Şti. tarafından 2019 hesap döneminde; kamuya yararlı dernek vasfını haiz olmayan bir derneğe makbuz karşılığında 3.000,00 TL tutarında nakdi bağış yapılmış olup, kurum kazancı 50.000,00 TL tutarındadır. Söz konusu işleme ilişkin muhasebe kaydı aşağıdaki gibidir. Buna göre;

-----2019-----		
770 Genel Yönetim Giderleri		3.000,00
770.01 Bağış ve Yardımlar		
	102 Bankalar	3.000,00
-----2019-----		
950 KKEG		3.000,00 ¹¹
	951 KKEG Alacaklı	3.000,00
-----/------		

4.4. İşletme Aktifinden Aynı Bağış Yapılması Durumu

Örnek 5: Tıbbi ürünlerin üretimi konusunda faaliyet gösteren (C) A.Ş. tarafından 2019 hesap döneminde; Türkiye Kızılay Derneği'ne KDV dahil 11.800 TL tutarında tıbbi ürün bağışında bulunulmuş olup, söz konusu işleme ilişkin muhasebe kaydı aşağıdaki gibidir.

-----2019-----		
770 Genel Yönetim Giderleri		11.800,00
770.01 Bağış ve Yardımlar		
	152 Mamüller	10.000,00
	391 Hesaplanan KDV	1.800,00
-----2019-----		
950 KKEG		11.800,00 ¹²
	951 KKEG Alacaklı	11.800,00
-----/------		

Örnek 6: Tıbbi ürünlerin üretimi konusunda faaliyet gösteren (D) A.Ş. tarafından 2019 hesap döneminde; kamuya yararlı dernek vasfını haiz olmayan bir derneğe KDV dahil 11.800 TL tutarında tıbbi ürün bağışında bulunulmuş olup, söz konusu işleme ilişkin muhasebe kaydı aşağıdaki gibidir. Buna göre;

-----2019-----		
770 Genel Yönetim Giderleri		11.800,00
770.01 Bağış ve Yardımlar		
	152 Mamüller	10.000,00
	391 Hesaplanan KDV	1.800,00
-----2019-----		
950 KKEG		11.800,00 ¹³
	951 KKEG Alacaklı	11.800,00
-----/------		

11 (A) Ltd. Şti'nin yapmış olduğu bağışın, kamuya yararlı dernek vasfını haiz olmayan bir derneğe yapılması sebebiyle, bağış tutarının tamamı KKEG olarak muhasebe kayıtlarına alınmakta olup, kurum kazancının tespitinde indirimi konusu yapılması mümkün değildir.

12 KVK hükümleri uyarınca Türkiye Kızılay Derneği'ne yapılan bağışların tamamı kurum kazancından indirilebilmektedir. Ancak, yapılan bağış ve yardımların öncelikle KKEG olarak muhasebe kayıtlarına alınması gerekmektedir.

13 (D) A.Ş.'nin yapmış olduğu bağışın, kamuya yararlı dernek vasfını haiz olmayan bir derneğe yapılması sebebiyle, bağış tutarının tamamı KKEG olarak muhasebe kayıtlarına alınmakta olup, kurum kazancının tespitinde indirimi konusu yapılması mümkün değildir.

4.5. Bağış Yapmak Amacıyla Varlık Satın Alınması Durumu

Örnek 7: (E) Ltd. Şti. tarafından gıda bankacılığı kapsamında faaliyet gösteren bir derneğe bağışlanmak üzere; piyasadan KDV dahil 10.800 TL temel gıda maddesi alınmış ve gıda bankacılığı kapsamında faaliyet gösteren (X) Derneği'ne bağışlanmıştır. Söz konusu işleme ilişkin muhasebe kaydı aşağıdaki gibidir. Buna göre;

-----2019-----		
770 Genel Yönetim Giderleri	10.800,00	
770.01 Bağış ve Yardımlar		
320 Satıcılar	10.000,00	
391 Hesaplanan KDV	800,00	
-----/-----		

Örnek 8: (F) Ltd. Şti. tarafından doğrudan ihtiyaç sahiplerine bağışlanmak üzere; piyasadan KDV dahil 10.800 TL temel gıda maddesi alınmış ve bağışlanmıştır. Söz konusu işleme ilişkin muhasebe kaydı aşağıdaki gibidir. Buna göre;

-----2019-----		
770 Genel Yönetim Giderleri	10.800,00	
770.01 Bağış ve Yardımlar		
320 Satıcılar	10.000,00	
391 Hesaplanan KDV	800,00	
-----2019-----		
950 KKEG	10.800,00 ¹⁴	
951 KKEG Alacaklı	10.800,00	
-----/-----		

5. SONUÇ

İşbu makalede; belirli sınırlar kapsamında indirim konusu yapılabilecek bağış ve yardımlar, tamamı indirim konusu yapılabilecek bağış ve yardımlar, gider olarak dikkate alınabilecek bağış ve yardımlar, başta GVK ve KVK olmak üzere; özel kanunlar ile diğer vergi kanunları kapsamında değerlendirilmiştir.

Vergi mevzuatı; faaliyet ile ilişkili olmayan ve faaliyetin devamlılığı için gerekli olmayan bazı unsurların da indirim konusu yapılabilmemesine ve gider olarak dikkate alınabilmesine cevaz vermiştir. Dolayısıyla; bağış yapan tarafın vergi matrahının tespitinde indirim veya gider unsuru olarak dikkate alınması, bir diğer ifadeyle vergi avantajı sağlamasının yanı sıra, sosyal sorumluluk, yardımlaşma, dayanışma bilinci gibi sebeplerle, bağış yapan dışında toplumun bütününe etkilenmektedir.

Ancak; sosyal, kültürel, eğitim, sağlık, spor, güvenlik gibi amaçlarla bağış yapan gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin yapmış olduğu bağış ve yardımlar dolayısıyla, beyanname dönemlerinde mağduriyet yaşamaması amacıyla dikkat etmesi gereken başlıca husus; bağış ve yardımın karşılıksız yapılmış olması ve belgeye dayandırılmasıdır. Vergi mevzuatı hükümleri uyarınca; indirim veya gider konusu yapılan bağış ve yardımların muhakkak tevsik edici belgeye dayandırılması gerektiği unutulmamalıdır.

Ayrıca, bağış ve yardımların vergi mevzuatı ile belirlenen şartlar dahilinde gelir vergisi ve kurumlar vergisi matrahlarından indirilmesi; hem kamunun desteklediği konularda kâr dağıtımı gibi ilave bir yolla şirket fonlarının kullanılarak şirket dışına para çıkmaksızın bağış ve yardımların yapılmasını, hem de kurum kazancının indirimi yoluyla bağış ve yardım tutarının %22'sinin bağış yapan şirket tarafından geri alınabilmesini sağlamaktadır. Buna ilave olarak, tüm gelişmiş ülke vergi sistemlerinde yapılan bu indirim mekanizmasının, hayır-severleri bağış yapmak konusunda cesaretlendirdiği de yadsınamaz bir gerçektir.

14 GVK hükümleri uyarınca doğrudan ihtiyaç sahiplerine yapılan gıda yardımları, gıda bankacılığı kapsamı dışında değerlendirilmediğinden, yapılan bağış tutarının tamamı KKEG olarak muhasebe kayıtlarına alınmıştır.

KAYNAKÇA

- 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu
- 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu
- 5422 Sayılı Mülga Kurumlar Vergisi Kanunu
- 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu
- 1 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği
- 7 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği
- 6098 Sayılı Türk Borçlar Kanunu
- 3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu
- 5253 Sayılı Dernekler Kanunu
- 492 Sayılı Harçlar Kanunu
- 7338 Sayılı Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu
- 6802 Sayılı Gider Vergileri Kanunu
- 2464 Sayılı Belediye Gelirleri Kanunu
- 222 Sayılı İlköğretim ve Eğitim Kanunu
- 278 Sayılı Türkiye Bilimsel ve Teknik Araştırma Kurumu Kurulması Hakkında Kanun
- 3294 Sayılı Sosyal Yardımlaşma ve Dayanışmayı Teşvik Kanunu
- 2828 Sayılı Sosyal Hizmetler Kanunu
- 2876 Sayılı Atatürk Kültür, Dil ve Tarih Yüksek Kurumu Kanunu
- 3388 Sayılı Türk Silahlı Kuvvetlerini Güçlendirme Vakfı Kanunu
- 2955 Sayılı Gülhane Askeri Tıp Akademisi Kanunu
- 4122 Sayılı Milli Ağaçlandırma ve Erozyon Kontrolü Seferberlik Kanunu
- 2547 Sayılı Yükseköğretim Kanunu
- 7269 Sayılı Umumi Hayata Müessir Afetler Dolayısıyla Alınacak Tedbirlerle Yapılacak Yardımlara Dair Kanun
- 2860 Sayılı Yardım Toplama Kanunu
- 5393 Sayılı Belediye Kanunu
- 5216 Sayılı Büyükşehir Belediyesi Kanunu
- 6362 Sayılı Sermaye Piyasası Kanunu
- 7104 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu ve Bazı Kanunlar ile 178 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun
- 7194 Sayılı Dijital Hizmet Vergisi ile Bazı Kanunlarda ve 375 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun
- 251 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği
- 26.03.2014 Tarih ve E.2013/385, K.2014/188 Sayılı Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurul Kararı

- 22.05.2019 Tarih ve E.2015/304, K.2019/2352 Sayılı Danıştay 9. Dairesi Kararı
- 17 Sıra No.lu Kurumlar Vergisi Sirküleri
- 21 No.lu Gelir Vergisi Sirküleri
- Dernekler Yönetmeliği
- Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğü Sponsorluk Yönetmeliği
- 20.12.1999 Tarih ve 12525 Sayılı İstanbul Defterdarlığı Özelgesi
- 14.09.2005 Tarih ve B.07.1.GİB.0.03.51/5114 Sayılı Hazine ve Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı Özelgesi
- 03.05.2010 Tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01-KVK 10-66 Sayılı İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı Özelgesi
- 25.01.2011 Tarih ve B.07.1.GİB.4.06.16.01-2010-GVK-89-7-27 Sayılı Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı Özelgesi
- 14.04.2011 Tarih ve B.07.1.GİB.4.07.16.02-VRS-2010-44-53 Sayılı Antalya Vergi Dairesi Başkanlığı Özelgesi
- 29.04.2011 Tarih ve B.07.1.GİB.4.61.15.01-621-43-2010-28 Sayılı Trabzon Vergi Dairesi Başkanlığı Özelgesi
- 04.05.2011 Tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01-GVK 40-442 Sayılı İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı Özelgesi
- 24.10.2011 Tarih ve B.07.1.GİB.4.26.15.01-KDV-53-2/26-99 Sayılı Eskişehir Vergi Dairesi Başkanlığı Özelgesi
- 14.11.2011 Tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01-KVK 10-2000 Sayılı İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı Özelgesi
- 04.06.2012 Tarih ve B.07.1.GİB.4.34.17.01-KDV.17-1798 Sayılı İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı Özelgesi
- 08.08.2012 Tarih ve B.07.1.GİB.4.35.17.02-032-738 Sayılı İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı Özelgesi
- 19.03.2013 Tarih ve 46480499-125[10-2013/850]-35 Sayılı Balıkesir Vergi Dairesi Başkanlığı Özelgesi
- 10.05.2013 Tarih ve 61504625-19183-16 Sayılı Kütahya Defterdarlığı Gelir Müdürlüğü Özelgesi
- 02.08.2013 Tarih ve 30094508-125[10-2013/1.1]-29 Sayılı Erzurum Vergi Dairesi Başkanlığı Özelgesi
- 08.12.2016 Tarih ve 62030549-125[10-2016/445]-241387 Sayılı İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı Özelgesi

- 27.07.2017 Tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01-120 [89-2014/674]-224222 Sayılı İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı Özelgesi

- 15.11.2018 Tarih ve 64597866-120[40]-E.24205 Sayılı Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı Özelgesi

- 11.12.2014 Tarihli T.C Kamu Denetçiliği Kurumu Tavsiye Kararı

- ATAY, Özlem. İNAL, Esra Önder. Bağış ve Yardımlara Kısa Bir Bakış (21 Şubat 2020) <https://kpmgvergi.com/>

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

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