

## **YEMİN METNİ**

Yüksek Lisans Tezi olarak sunduğum “Türk Vergi Sisteminde Bağış ve Yardımlar” adlı çalışmanın, tarafımdan, bilimsel ahlak ve geleneklere aykırı düşecek bir yardıma başvurmaksızın yazıldığını ve yararlandığım eserlerin bibliyografyada gösterilenlerden oluştuğunu, bunlara atıf yapılarak yararlanılmış olduğunu belirtir ve bunu onurumla doğrularım.

31/07/2006

İSMAİL IŞIK

## YÜKSEK LİSANS TEZ SINAV TUTANAĞI

### Öğrencinin

**Adı ve Soyadı** : İsmail IŞIK  
**Anabilim Dalı** : Maliye  
**Programı** : Mali Hukuk  
**Tez Konusu** : Türk Vergi Sisteminde Bağış ve Yardımlar  
**Sınav Tarihi ve Saati:**

Yukarıda kimlik bilgileri belirtilen öğrenci Sosyal Bilimler Enstitüsü'nün ..... tarih ve ..... Sayılı toplantısında oluşturulan jürimiz tarafından Lisansüstü Yönetmeliğinin 18.maddesi gereğince yüksek lisans tez sınavına alınmıştır.

Adayın kişisel çalışmaya dayanan tezini ..... dakikalık süre içinde savunmasından sonra jüri üyelerince gerek tez konusu gerekse tezin dayanağı olan Anabilim dallarından sorulan sorulara verdiği cevaplar değerlendirilerek tezin,

BAŞARILI	<input type="radio"/>	OY BİRLİĞİ ile	<input type="radio"/>
DÜZELTME	<input type="radio"/>	OY ÇOKLUĞU	<input type="radio"/>
RED edilmesine	<input type="radio"/>	ile karar verilmiştir.	

Jüri teşkil edilmediği için sınav yapılamamıştır. \*\*\*  
Öğrenci sınava gelmemiştir. \*\*

\* Bu halde adaya 3 ay süre verilir.  
\*\* Bu halde adayın kaydı silinir.  
\*\*\* Bu halde sınav için yeni bir tarih belirlenir.

Tez burs, ödül veya teşvik programlarına (Tüba, Fullbright vb.)	
Evet aday olabilir.	<input type="radio"/>
Tez mevcut hali ile basılabilir.	<input type="radio"/>
Tez gözden geçirildikten sonra basılabilir.	<input type="radio"/>
Tezin basımı gerekliliği yoktur.	<input type="radio"/>

### JÜRİ ÜYELERİ

### İMZA

.....	<input type="checkbox"/>	Başarılı	<input type="checkbox"/>	Düzeltilme	<input type="checkbox"/>	Red	.....
.....	<input type="checkbox"/>	Başarılı	<input type="checkbox"/>	Düzeltilme	<input type="checkbox"/>	Red	.....
.....	<input type="checkbox"/>	Başarılı	<input type="checkbox"/>	Düzeltilme	<input type="checkbox"/>	Red	.....

T.C.  
DOKUZ EYLÜL ÜNİVERSİTESİ  
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ  
MALİYE ANABİLİM DALI  
MALİ HUKUK PROGRAMI  
YÜKSEK LİSANS TEZİ

**TÜRK VERGİ SİSTEMİNDE BAĞIŞ VE YARDIMLAR**

İsmail IŞIK

Danışman  
Prof. Dr. Mehmet TOSUNER

2006

## ÖZET

Tezli Yüksek Lisans

Türk Vergi Sisteminde Bağış ve Yardımlar

İsmail IŞIK

Dokuz Eylül Üniversitesi  
Sosyal Bilimleri Enstitüsü  
Maliye Anabilim Dalı  
Mali Hukuk Programı

Bağış ve yardımlar tanım itibariyle bir maddi karşılık beklenmeksizin tamamen içtimai amaçlarla yapılan harcamalardır. Ancak, devlet belli alanlara yönelik bağışların teşvik edilmesini sağlamak amacı ile önemli düzenlemeler yapmış, belli koşullar çerçevesinde yapılan bağış ve yardımların mükelleflerin Gelir ve Kurumlar Vergisi Beyannamelerinde, vergi matrahının tespitinde indirim ya da gider unsuru olarak dikkate alınmasını temin etmiştir.

Bağış ve yardımlar, insancıl duygulara dayanan sosyal nitelikli harcamalardır.

Çalışmamızda bağış ve yardımların Gelir, Kurumlar ve Katma Değer Vergisi ve Özel Kanunlar içerisindeki yeri, temel özellikleri ve mükelleflerce dikkate alınması gereken hususlar irdelenmeye çalışılmıştır.

Beyan esasına dayalı olan vergi sistemimizde, çeşitli kişi ve kuruluşların bağış ve yardım yapmasını kolaylaştıran nedenlerden önemli biri de yapılan bağış ve yardımın belli koşullarda gelir ve kurumlar vergileri matrahından düşülebilmesidir.

Aslında bağış ve yardım dolayısıyla gerçekleşen gider, gelirin elde edilmesiyle ilgili olmayıp, bunu gelirin harcanması çerçevesinde vergilenen gelirden yapılmış gider olarak değerlendirmek gerekir. Ancak yardım yapılan dernek, vakıf ve kuruluşların özellikle sosyal bakımdan ülkeye katkıları gözönünde bulundurulduğunda, matrahtan indirim yoluyla devletin de bu yardım dolaylı olarak katılması düşünülmüştür. Gerçekten kanunda öngörülen miktara kadar yapılacak bağışlar vergiye tabi gelirden indirilmekte bunun üstünde kalan kısım ise vergilenmiş gelirden ödenmiş olmaktadır.

Çalışmamızın ilk bölümünde bağış ve yardımlara ilişkin genel açıklamalara; ikinci bölüm birinci kısımda GVK'da yer alan, ikinci bölüm ikinci kısımda ise KVK'da yer alan, ikinci bölüm üçüncü kısımda ise özel kanunlarda yer alan düzenlemelere, ikinci bölüm dördüncü kısımda da KDV açısından bağış ve yardımlara değinilecek; bağış ve yardım uygulamaları genel hatları itibariyle ele alınacaktır.

Son bölümde ise bağış ve yardım uygulamasının genel sonuçlarının yanı sıra, mükellef ve idare bakımından olumlu ya da olumsuz sonuçları değerlendirilecektir. Öte yandan, bu kurumun daha etkin hale getirilmesi için yapılan öneriler, bu bölümde ayrıntılı olarak ele alınacaktır.

**Anahtar Kelimeler:** 1) Bağış ve Yardımlar 2) Hadde Bağlı Bağış ve Yardımlar 3) Hadde Bağlı Olmayan Bağış ve Yardımlar

***ABSTRACT***

**Master Degree**

**Donations and charities in the Turkish Tax System**

**İsmail IŞIK**

**Dokuz Eylul University  
Institute Of Social Sciences  
Finance Department of Management  
Financial Law Program**

Donations and charities are the expenses fulfilled with the aim of social purposes without waiting any financial return. Powers at work, however, in order to provide the encouragements of the donations and charities oriented certain areas, have made important regulations, and have supplied that donations and charities fulfilled under certain conditions could be considered as an element of reduction to fix tax assesment or of expense to Schedule of Institutional Tax.

Donations and charities are socially qualified expenses based on humanistic sensations

In our study, it is tried to examine that the place and the basic characteristics of the donations and charities in the Individual, Institutional, Value Add Taxes and in specific laws, and the items that should be taken into consideration by taxpayers.

In our taxing system based on the scheduled principial, one of the important reasons that make various people and institutions easy to donate and charity is to be able to reduct it from individual and institutional taxes under certain circumstances.

Actually, the expense caused by donation and charity is not related to get income. It should be appreciated as an expense from taxed income in a framework of spending of that income. Yet, considering the social contributions of the donated societies, foundations and instituions to the country, it is considered that the state should be joined indirectly to this donations by means of reduction from tax assesment. Indeed, the donations up to the compulsive amount in act are extracted from the income subjected to taxing, and the part which excess this amount has already been paid from the taxed income.

The general explanations concerning the donations and charities take the place in the first part of the study; then, in the second and third part, following revealing some regulations mentioned in Individual and Institutional Tax Laws, it will generally be treated the applications of donations and charities. In the fourth part the regulation mentioned in spesific laws, and in the fifth part, establishment of donation and charity will be dealt with on the part of Value Add Taxes.

Final part of the study will appreciate the negative or positive effects, apart from the general effects of the application of donation and charity, on part of taxpayer and of state.

**Key World:** 1) Donation and charities 2) Limited Donation and charities 3) Unlimited Donation and charities



## İÇİNDEKİLER

<b>BİRİNCİ BÖLÜM</b> .....	<b>10</b>
BAĞIŞ VE YARDIM HAKKINDA GENEL AÇIKLAMALAR .....	10
I- BAĞIŞ VE YARDIM KAVRAMI, TANIMI VE BAĞIŞ VE YARDIMDA BULUNANLAR.....	10
A- BAĞIŞ VE YARDIM KAVRAMI .....	10
B- BAĞIŞ VE YARDIMIN TANIMI .....	10
C- BAĞIŞ VE YARDIM YAPANLARIN TANIMI.....	11
1- Genel Açıklama .....	11
2- Vergi Mükellefi Olan Kişiler ve Kuruluşlar .....	14
II- BAĞIŞ VE YARDIMLARIN YAPILMASINI GEREKTİREN NEDENLER, AMAÇLARI VE KARŞIT GÖRÜŞLER .....	19
A- BAĞIŞ VE YARDIMLARIN YAPILMASINI GEREKTİREN NEDENLER.....	19
1- Ekonomik Nedenler .....	19
2- Siyasal ve İdeolojik Nedenler .....	19
3- Mali Nedenler .....	20
4- Sosyal Nedenler .....	20
B- BAĞIŞ VE YARDIMLARIN AMAÇLARI .....	21
1- Genel Amaçlar .....	21
2- Özel Amaçlar .....	21
C- BAĞIŞ VE YARDIMLARA KARŞIT GÖRÜŞLER.....	22
III- BAĞIŞ VE YARDIMLARIN YÖNTEMLERİ, ŞEKİL VE KOŞULLARI İLE FONKSİYONLARI .....	22
A- BAĞIŞ VE YARDIMLARIN YÖNTEMLERİ .....	22
B- BAĞIŞ VE YARDIMLARIN YAPILMA ŞEKLİ VE KOŞULLARI.....	23
C- BAĞIŞ VE YARDIMLARIN FONKSİYONLARI .....	24
IV- BAZI YABANCI ÜLKELERDE BAĞIŞ VE YARDIMLARIN İNDİRİLMESİ .....	26
A- AMERİKA BİRLEŞİK DEVLETLERİ'NDE .....	26
B- ALMANYA'DA .....	28
C- İNGİLTERE'DE .....	30
<b>İKİNCİ BÖLÜM</b> .....	<b>31</b>
BİRİNCİ KISIM.....	31
TÜRK GELİR VERGİSİ KANUNU'NDA BAĞIŞ VE YARDIMLAR .....	31
I- TÜRK GELİR VERGİSİ KANUNU'NUNDA BAĞIŞ VE YARDIMLAR HAKKINDA GENEL AÇIKLAMALAR .....	31
A-1960'DAN ÖNCEKİ DÖNEM .....	31
B- 1960-1980 DÖNEMİ.....	31
C- 1981'DEN SONRAKİ DÖNEM.....	32
1- 3239 sayılı kanun Düzenlenmesi .....	33
2- 4369 Sayılı Kanun Öncesi .....	34
3- 4369 Sayılı Kanun Sonrası : .....	35
3- 4369 Sayılı Kanun Öncesi ve Sonrası Çatışmasından Doğabilecek Sorunlar: .....	37
4- 5035 Sayılı Kanun Düzenlemesi:.....	39
5- 5105 Sayılı Kanun Düzenlemesi:.....	40
II- BAĞIŞ VE YARDIMLARLA İLGİLİ OLARAK GELİR VERGİSİ KANUNUNDA YER ALAN CARİ DÜZENLEMELER.....	41
A- YASAL DAYANAĞI .....	41
B- GELİRİN BELİRLİ BİR ORANI İLE SINIRLI OLARAK İNDİRİME KONU EDİLEBİLEN BAĞIŞ VE YARDIMLAR.....	44
1- Bağış ve Yardımları İndirim Konusu Yapabilecek Mükellefler: .....	44
2- Bağış ve Yardımın Yapılacağı kişiler .....	46
3- Bağış ve Yardım Makbuz Karşılığında Yapılmalıdır.....	48
4- Bağış ve Yardımın tamamen karşılıksız olması gereklidir.....	48
5- Bağış ve Yardım İndiriminde Tutar Sınırlaması .....	49
C- TUTAR SINIRLAMASI OLMASIZIN TAMAMI GELİRDEN İNDİRİLEBİLECEK BAĞIŞ VE YARDIMLAR .....	50
1- Eğitim ve Sağlık Tesisleri İnşası Dolayısıyla Yapılan Harcamalar ile Mevcut Tesislerin Faaliyetlerini Devam Ettirebilmeleri İçin Yapılan Bağış ve Yardımlar .....	52
2- Sanat ve Kültür Faaliyetlerine İlişkin Bağış ve Yardımlar.....	58

3- Sportif Faaliyetlere İlişkin Sponsorluk Harcamaları.....	66
4- Gıda Bankacılığı Faaliyetinde Bulunan Dernek ve Vakıflara Yapılan Gıda Maddeleri Bağışı.....	78
4- İzmir Unversiyade Oyunları Hazırlık Komitesine Yapılan Bağış ve Yardımlar.....	86
5- Mazbut Vakıflara Yapılan Bağışlar.....	86
6- Bağış ve Yardımın Nakden Yapılmaması Halinde İndirilecek Tutarın Tespiti.....	87
7- Bağış ve Yardımın Yabancı Para Cinsinden Yapılması Durumunda Değerleme.....	87
8- Zararlı Hallerde Bağış ve Yardım İndirimi.....	87
9- Bağış ve Yardımın İndirilebileceği Gelir Unsurları.....	88
10- Ortaklıklarda Bağış ve Yardım İndirimi.....	88
11- Bağış ve Yardımlar Yıllık Beynamede Dönem Gelirinden indirilebilecektir.....	89
12- Bağış ve Yardımların Muhasebe Kaydı.....	90
<b>İKİNCİ KISIM.....</b>	<b>96</b>
<b>I- KURUMLAR VERGİSİ KANUNU'NDA BAĞIŞ VE YARDIMLAR.....</b>	<b>96</b>
<b>A- GENEL AÇIKLAMA.....</b>	<b>96</b>
1- 3239 Sayılı Kanun Değişikliği.....	96
2- 4108 Sayılı Kanun Değişikliği.....	105
3- 4369 Sayılı Kanun Değişikliği.....	106
4- 4369 Sayılı Kanun Öncesi ve Sonrası Çatışmasından Doğabilecek Sorunlar:.....	111
5- 5035 Sayılı Kanun Düzenlemesi:.....	112
6- 5228 Sayılı Kanun Düzenlemesi:.....	114
<b>II- BAĞIŞ VE YARDIMLARLA İLGİLİ OLARAK KURUMLAR VERGİSİ KANUNUNDA YER ALAN CARİ DÜZENLEME.....</b>	<b>117</b>
<b>A- YASAL DAYANAĞI.....</b>	<b>118</b>
<b>B- GELİRİN BELİRLİ BİR ORANI İLE SINIRLI OLARAK İNDİRİME KONU EDİLEBİLEN BAĞIŞ VE YARDIMLAR.....</b>	<b>123</b>
1- Bağış ve Yardımları İndirim Konusu Yapabilecek Mükellefler:.....	123
2- Bağış ve Yardımın Yapılacağı kişiler.....	123
3- Bağış ve Yardım Makbuz Karşılığında Yapılmalıdır.....	124
4- Bağış ve Yardımın tamamen karşılıksız olması gereklidir.....	125
5- Bağış ve Yardım İndiriminde Tutar Sınırlaması.....	125
<b>C- TUTAR SINIRLAMASI OLMAKSIZIN TAMAMI GELİRDEN İNDİRİLEBİLECEK BAĞIŞ VE YARDIMLAR.....</b>	<b>128</b>
1- Eğitim ve Sağlık Tesisleri İnşası Dolayısıyla Yapılan Harcamalar ile Mevcut Tesislerin Faaliyetlerini Devam Ettirebilmeleri İçin Yapılan Bağış ve Yardımlar.....	130
2- Sanat ve Kültür Faaliyetlerine İlişkin Bağış ve Yardımlar.....	133
3- Sportif Faaliyetlere İlişkin Sponsorluk Harcamaları.....	137
4- Gıda Bankacılığı Faaliyetinde Bulunan Dernek ve Vakıflara Yapılan Gıda Maddeleri Bağışı.....	138
4- İzmir Unversiyade Oyunları Hazırlık Komitesine Yapılan Bağış ve Yardımlar.....	139
5- Mazbut Vakıflara Yapılan Bağışlar.....	139
6- Bağış ve Yardımın Nakden Yapılmaması Halinde İndirilecek Tutarın Tespiti.....	140
7- Bağış ve Yardımın Yabancı Para Cinsinden Yapılması Durumunda Değerleme.....	140
8- Zararlı Hallerde Bağış ve Yardım İndirimi.....	140
12- Bağış ve Yardımların Muhasebe Kaydı.....	141
<b>ÜÇÜNCÜ KISIM.....</b>	<b>150</b>
<b>I- ÖZEL KANUNLAR İLE DÜZENLEMİŞ BAĞIŞ VE YARDIMLAR.....</b>	<b>150</b>
<b>A- GENEL AÇIKLAMA.....</b>	<b>151</b>
<b>B- ÖZEL KANUNLARI UYARINCA YAPILACAK BAĞIŞ VE YARDIMLAR.....</b>	<b>152</b>
1- 3294 Sayılı Sosyal Yardımlaşma ve Dayanışmayı Teşvik Kanunu Kapsamında Yapılacak Bağış ve Yardımlar.....	152
2- 5434 Sayılı Türkiye Cumhuriyeti Emekli Sandığı Kanunu Kapsamında Yapılan Bağış ve Yardımlar.....	153
3- 2828 Sayılı Sosyal Hizmetler ve Çocuk Esirgeme Kurumu Kanunu Kapsamında Yapılan Bağış ve Yardımlar.....	153
4- 222 Sayılı İlköğretim ve Eğitim Kanunu Kapsamında Yapılan Bağış ve Yardımlar.....	154
5- 2547 Sayılı Yüksek Öğretim Kanunu Kapsamında Yapılan Bağış ve Yardımlar.....	156
6- 278 Sayılı TÜBİTAK Kanunu Kapsamında Yapılan Bağış ve Yardımlar.....	157
7- 2876 Sayılı Atatürk Kültür, Dil ve Tarih Kurumu Kanunu Kapsamında Yapılan Bağış ve Yardımlar.....	158
8- 7269 Sayılı Umumi Hayata Müessir Afetler Dolayısıyla Alınacak Tedbirlerle Yapılacak Yardımlara Dair Kanun Kapsamında Yapılan Bağış ve Yardımlar.....	158
9- 2955 Sayılı Gülhane Askeri Tıp Akademisi Kanunu Kapsamında Yapılan Bağış ve Yardımlar.....	163
10- 3359 Sayılı Sağlık Hizmetleri Temel Kanunu Kapsamında Yapılan Bağış ve Yardımlar.....	163
11- 3388 Sayılı Türk Silahlı Kuvvetlerini Güçlendirme Vakfı Kanunu Kapsamında Yapılan Bağış ve Yardımlar.....	163
12- 3454 Sayılı Adalet Teşkilatını Güçlendirme Fonu Kurulmasına Dair Kanun Kapsamında Yapılan Bağış ve Yardımlar.....	163
13- 4122 Sayılı Kanun Uyarınca Yapılan Bağışlar.....	163
14- Sekiz Yıllık Kesintisiz Eğitim İçin Yapılan Bağışlar.....	163
15- Gazete, Dergi veya Diğer Kuruluşlarca Düzenlenen Kampanyalara Yapılan Bağış ve Yardımlar.....	165
<b>DÖRDÜNCÜ KISIM.....</b>	<b>166</b>



I- KATMA DEĞER VERGİSİ KANUNU'NDA BAĞIŞ VE YARDIMLAR.....	166
A- GENEL AÇIKLAMA.....	168
B- BEDELSİZ TESLİM VE HİZMET İFASI.....	170
C- KANUNLARIN GÖSTERDİĞİ GEREK ÜZERİNE BEDELSİZ YAPILAN TESLİMLER.....	171
D- BAĞIŞ AMACIYLA YAPILAN TESLİM VE HİZMETLER.....	172
1- Hukuki Düzenleme:.....	172
2- Bağışlanan Mal veya Hizmetlere Ait Katma Değer Vergisinin durumu .....	173
E- BAĞIŞLANAN MALLARIN BELGELENDİRİLMESİ.....	184
<b>ÜÇÜNCÜ BÖLÜM.....</b>	<b>186</b>
BAĞIŞ VE YARDIMLARIN DEĞERLENDİRİLMESİ.....	186
I- BAĞIŞ VE YARDIMLAR İLE İLGİLİ OLARAK KARŞILAŞILAN SORUNLAR.....	186
A- GENEL AÇIKLAMA.....	186
1- Bağış ve Yardım Kurumunun Yapısından Kaynaklı Sorunlar .....	186
2- Vergi Mevzuatı Kaynaklı Sorunlar .....	186
3- Bağış ve Yardımların Optimum Faydayı Sağlayıp Sağlayamadığı Hususu .....	187
B- GELİR VE KURUMLAR VERGİSİ KANUNU KAYNAKLI SORUNLAR .....	187
II- BAĞIŞ VE YARDIMLAR İLE İLGİLİ OLARAK KARŞILAŞILAN SORUNLARA ÇÖZÜM ÖNERİLERİ	
.....	188
A- GENEL AÇIKLAMA.....	188
B- GELİR VE KURUMLAR VERGİSİ KANUNU KAYNAKLI SORUNLARA İLİŞKİN ÇÖZÜM ÖNERİLERİ	188
1- İndirilemeyen Bağış ve Yardımların Gelecek Yıllara Taşınabilmesi .....	188
2- Sermaye Şirketlerince Bağış ve Yardım Yapılmasındaki Yetki.....	189
3- Vakıflara Yapılan Bağış ve Yardımlar .....	189
4- Bağış ve Yardımlara İlişkin Yapılacak Değerleme .....	190
5- Bağış ve Yardımlara İlişkin Yapılacak Düzenlemelerin Yeri .....	190
III- SONUÇ.....	191
KAYNAKÇA.....	194
Kitaplar .....	194
Makaleler .....	195
Tezler .....	196
Danıştay Kararları .....	196
İnternet.....	196

# BİRİNCİ BÖLÜM

## BAĞIŞ VE YARDIM HAKKINDA GENEL AÇIKLAMALAR

### I- BAĞIŞ VE YARDIM KAVRAMI, TANIMI VE BAĞIŞ VE YARDIMDA BULUNANLAR

#### A- BAĞIŞ VE YARDIM KAVRAMI

Bağış, bir kişinin kendisine ait bir şeyi, kendi isteği ile bir başkasına karşılıksız veya bedelsiz olarak vermesi olarak tanımlanabilecektir. Hukuksal anlamda bağışlama tanımı ise Borçlar Kanunu'nun 234. maddesinde "Bağışlama, hayatta olan kimseler arasında bir tasarruftur ki, onunla bir kimse; mukabilinde bir ivaz taahhüt etmeksizin malın tamamını veya bir kısmını diğer kimseye temlik eder." şeklinde ifade edilmiştir.

Borçlar Kanunu'nda bağışlama, sağlar arasında gerçekleştirilen ve ölüme bağlı olmayan bir sözleşme türü olarak karşımıza çıkmaktadır. Bu sözleşmede, yalnızca bağışlayan bağışlanana belirli bir değeri verdiği için ve bağışlanan karşılıklı bir değer vermeyi üstlenmediğinden; sözkonusu sözleşme tek tarafa borç yükleyen bir sözleşmedir<sup>1</sup>. Bağışlama temlik borcu doğuran ve ivazsız, yani tek tarafa borç yükleyen bir sözleşmedir<sup>2</sup>. Bu sözleşme türü, yaşayanlar arasında yapılan "kazandırıcı bir işlem" olup, onunla bir kimse, bir malının tümünü veya bir kısmını, karşılıksız (ivazsız) olarak başka bir kimseye geçirmektedir. Başkasına devredilebilen her türlü mameleki kıymet bağışa konu olabilecektir. Taşınır veya taşınmaz eşya, alacaklar, telif ya da patent hakkı gibi haklar, irtifak veya intifa hakkı tesisi gibi haklar bağışlama kapsamında olabilecektir.

Bağışlamanın konusu bir kazandırma olup, bununla bağışlayanın malvarlığına bir değer (menfaat) bağışlananın malvarlığına girer. Böylece bağışlayanın malvarlığı azalır, bağışlananınki artar. Bağışlananın mal varlığının artması, aktifin artması veya pasifin azalması şeklinde olabilir<sup>3</sup>. Bağışlama sözleşmesiyle yapılan kazandırma doğrudan doğruya (alacağın temlik gibi) veya dolaylı (başkasına ait borcu ödeme gibi) olarak yapılabilmektedir.

Bağışlama söz verisi (taahhüdü) veya bağışlama vaadi ise; yaşayanlar arasında bir kimsenin, bir malının tümünü veya bir kısmının karşılıksız (ivazsız) olarak başka bir kimseye geçirmek için söz vermesidir<sup>4</sup>. Görüldüğü üzere bağışlama taahhüdü, ileride bağışlama sözleşmesi yapılacağına ilişkin bir söz (vaad) değildir. Başlı başına bağımsız bir sözleşmedir. Bu nedenle, ileride sözleşme konusu değer, bağışlanana verildiği zaman, sözleşmeyle yüklenilen edim yerine getirilmiş olur. Bundan dolayı, bağışlama taahhüdünü düzenleyen Borçlar Kanunu'nun 238. maddesinin başlığında "bağışlama vaadi" denilmesi tutarlı olmamıştır<sup>5</sup>.

#### B- BAĞIŞ VE YARDIMIN TANIMI

Hibe etmek ve teberru kelimeleri de, bağışlamak ve bağış anlamında kullanılmakta olup, sözlük anlamları da aynıdır.

<sup>1</sup> ZEVKLİLER, Aydın: Borçlar Hukuku Özel Borç İlişkileri, 8. baskı, Ankara 2004, Seçkin Matbaası, ss.154.

<sup>2</sup> ARAL, Fahrettin: Borçlar Hukuku Özel Borç İlişkileri, 3. baskı, Ankara 2000, Yetkin Yayınları, ss.193.

<sup>3</sup> ARAL, Fahrettin: Borçlar Hukuku Özel Borç İlişkileri, 3. baskı, Ankara 2000, Yetkin Yayınları, ss.197.

<sup>4</sup> AYDIN, Zekeriya., "Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Bağış ve Yardımlar", Yayınlanmamış Master Tezi, Gazi Üniv. SBE. Maliye Ana Bilim Dalı, Ankara, Kasım, 1997.

<sup>5</sup> ZEVKLİLER, Aydın: Borçlar Hukuku Özel Borç İlişkileri, 8. baskı, Ankara 2004, Seçkin Matbaası, ss.158.

Borçlar Kanununa göre, bir değer devrini amaçlayan sözleşmelerin amacı, sözkonusu değer mülkiyetini diğer tarafa geçirmek olup, bu tür sözleşmelerin yapılması mülkiyetin intikalini gerçekleştirmemekte; sadece bunların belli bir şeyin mülkiyetinin devrini amaçlamaktadır. Mülkiyetin devredilmesi için, bu sözleşmelerden sonra zilliyetliğin devri veya tapu siciline tescili gerekir. Daima iki taraflı bir hukuki işlem olan bu sözleşmeler de, kendi aralarında, borç altına giren taraf sayısına göre a) Tek taraflı sözleşmeler b) İki taraflı sözleşmeler olmak üzere ikiye bölünürler<sup>6</sup>. Mülkiyetin devrini amaçladığından bu sözleşmelere aynı zamanda “temlik akitler” adıda verilebilmektedir. Bunlar; satım, trampa ve bağışlama sözleşmeleri olmaktadır. Bağışlama, yukarıda belirtildiği gibi, mülkiyetin devrini amaçlayan sözleşmelerden satış ve trampa sözleşmeleri ile birlikte sayılmıştır. Bağışlama sözleşmesinin satış ve trampa sözleşmesinden farkı, satış ve trampa sözleşmelerinde devir karşılığında bir bedel olmasına karşılık, bağışlamada böyle bir ivaz bulunmamaktadır. Mülkiyetin devrini amaçlayan sözleşmeler bu nedenle tek taraflı ve çok taraflı sözleşmeler olarak sınıflandırılmaktadır.

Yalnız bir tarafın irade beyanı ile bir hukuki sonuç doğabiliyorsa, bu çeşit işlemlere “tek taraflı hukuki işlemler” denir. Medeni Hukukumuzun çeşitli alanlarında tek taraflı hukuki işlemler vardır. Bunlar arasında, örnek olarak, vasiyeti (MK. m. 531), mirasın reddini (MK. m. 605), takas beyanını (MK. m. 118), mülkiyet hakkından vazgeçmeyi saymak mümkündür<sup>7</sup>.

Bağışlama, sadece bir tarafı borç altına sokan, karşı tarafa hiç bir borç yüklemeyen; hukuki bir sonuç doğurmaya yönelik irade beyanı olduğu için tek taraflı bir sözleşme hükmündedir. Bu açıdan bağışlama, iki aşamalı bir işlem olmaktadır. Bu aşamalardan birincisi, mülkiyetin devrini amaçlayan bağışlama taahhüdü veya bağışlama vaadi, ikincisi ise zilliyetliğin devri veya tapu siciline tescil aşaması olmaktadır.

## C- BAĞIŞ VE YARDIM YAPANLARIN TANIMI

### 1- Genel Açıklama

Bir hukuki işlem olan bağışlama sözleşmesinin geçerli olabilmesinin temel şartı, sözleşmeyi yapan kişinin veya kişilerin **fiil ehliyetine** (medeni hakları kullanma ehliyeti) veya daha sınırlı bir deyişle **hukuki işlem ehliyetine** sahip olmalarıdır. Bir şahsın, kendi irade ve fiili ile hak edinebilme ve borç altına girebilme ehliyetine “medeni hakları kullanma ehliyeti” (fiil ehliyeti) denir (MK. m. 9). Medeni hukuk açısından fiil ehliyeti, hukuki işlem ve haksız fiil ehliyetlerini kapsar<sup>8</sup>.

Medeni hakları kullanma ehliyeti (fiil ehliyeti) bakımından şahıslar dört gruba ayrılabilir:

- a- Tam ehliyetliler
- b- Sınırlı (mahdut) ehliyetliler
- c- Tam ehliyetsizler
- d- Sınırlı (mahdut) ehliyetsizler<sup>9</sup>.

Burada, fiil ehliyetine ilişkin olarak, bir kişinin hukuki işlemlerinin geçerliliğini, konumuz itibarıyla sözleşme yapabilme ehliyeti bakımından inceleyeceğiz.

### *a- Tam ehliyetliler*

Tam ehliyetliler kategorisine giren gerçek kişiler, fiil ehliyetinin tüm koşullarına

<sup>6</sup> REİSOĞLU, Safa: Borçlar Hukuku, 16. baskı, İstanbul 2004, Beta Basım Yayım, ss.46.

<sup>7</sup> REİSOĞLU, Safa: Borçlar Hukuku, 16. baskı, İstanbul 2004, Beta Basım Yayım, ss.45.

<sup>8</sup> REİSOĞLU, Safa: Borçlar Hukuku, 16. baskı, İstanbul 2004, Beta Basım Yayım, ss.48.

<sup>9</sup> REİSOĞLU, Safa: Borçlar Hukuku, 16. baskı, İstanbul 2004, Beta Basım Yayım, ss.48.

sahip bulunan şahıslardır. Başka bir ifadeyle tam ehliyetliler, ayırt etme gücüne sahip ve ergin olup, aynı zamanda da kısıtlı olmayan kimselerdir.

Bir kişinin tam olarak medeni hakları kullanabilmesi, geçerli hukuki işlem yapabilmesi ve haksız fiillerinden sorumlu tutulabilmesi için;

- a) Ayırt etme gücüne (mümeyyiz olması, temyiz kudretine sahip bulunması),
- b) Ergin (reşit olması, rüştünü ispat etmesi),
- c) Kısıtlı (mahcur) olmaması gerekmektedir.

**i- Ayırt etme gücü:** Medeni Kanunumuzun 13. maddesinde ayırt etme gücü tanımlanmıştır. MK. m. 13'e göre, "yaşının küçüklüğü yüzünden veya akıl hastalığı, akıl zayıflığı, sarhoşluk ya da bunlara benzer sebeplerden biriyle akla uygun biçimde davranma yeteneğinden yoksun olmayan herkes, bu Kanuna göre ayırt etme gücüne sahiptir"<sup>10</sup>. Bu bağlamda, Medeni Kanunumuza göre ayırt etme gücü, akla uygun bir şekilde hareket edebilme yeteneği olmaktadır.

Bir kimsenin ayırt etme gücünden yoksun sayılabilmesi için, o kimsenin MK. m. 13. maddesinde sayılan sebeplerden birinin etkisiyle akla uygun biçimde davranma yeteneğinden yoksun bulunması gerekmektedir. Bunların dışında bir hisle (örneğin heyecan, sevgi, merhamet gibi) hukuki işlem yapan bir kimse; makul sayılmayacak bir davranışta bulunduğu iddiasıyla, ayırt etme gücünden yoksun olduğunu ileri süremez. Kanundaki benzer sebeplere örnek olarak, afyon, morfin, kokain, eroin gibi uyuşturucu maddeleri almış olmak; ateşli bir hastalığa tutulmuş olmak; manyetizma, hipnotizma ile uyutulmuş olmak gibi haller gösterilebilir<sup>11</sup>.

Ayırt etme gücü hukuki işlemin yapıldığı anda mevcut olması gereken bir nispi bir kavramdır. Sarhoşluk gibi geçici bir sebeple de olsa, hukuki işlem sırasında ayırt etme gücünden yoksun olan kimselerin yaptıkları hukuki işlemler (örneğin sözleşmeler) geçersizdir<sup>12</sup>.

**ii- Erginlik :** Tam ehliyetin şartlarından bir diğeri de "reşit olmak"tır. Medeni Kanunumuzun 11. maddesi uyarınca 18 yaşını doldurmuş olan kimse ergindir. Tam ehliyet, kendi lehine haklar yaratabilme iktidarı olduğuna göre, bu "fikri olgunluğa" erişmiş olmak gerekir. Bu ise "belli bir yaşa" gelmek ile mümkün olabilmektedir.

Erken erginlik (18 yaşını doldurmadan) iki halde söz konusu olur. Bunlardan biri, "evlenme ile ergin olma" (evlenme rüştü, erkek için 17, kadın için 15 yaşını bitirmesidir. Olağanüstü hallerde erkek için 15, kadın için 14 yaşını bitirmişlerin evlenmesine izin verilebilir buna fevkalade evlenme rüştü denir); diğeri ise, "kazai rüşt"tür.(15 yaşını bitirmiş olan kimse, kendi rızası ve ana ve babasının muvafakati ile asliye mahkemesi tarafından mezun kılınması)<sup>13</sup>.

**iii- Kısıtlı olmamak (mahcur):** Ayırt etme gücüne sahip ve ergin olan kişilerin tam ehliyetli sayılabilmeleri için Medeni Kanununda sayılan akıl hastalığı, akıl zayıflığı, israf, ayyaşlık, suiihal, suiicare, bir sene veya daha fazla müddetle hürriyeti ortadan kaldıran bir cezaya mahkûm olma ve aciz olan kimsenin talebi (ihtiyari hacir) sebepler dolayısıyla, mahkemece, medeni hakları kullanma ehliyetlerinin kısıtlanmamış (hacir altına alınmamış) olması gerekir<sup>14</sup>. MK'a göre, hacir altına alınıp, kendilerine bir kanuni mümessil tayin edilmiş olan şahıslar, ayırt etme gücüne sahip ve ergin de olsalar tam ehliyetli değildirler.

<sup>10</sup> REİSOĞLU, Safa: Borçlar Hukuku, 16. baskı, İstanbul 2004, Beta Basım Yayım, ss.49.

<sup>11</sup> AYDIN, Zekeriya., "Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Bağış ve Yardımlar", Yayınlanmamış Master Tezi, Gazi Üniv. SBE. Maliye Ana Bilim Dalı, Ankara, Kasım, 1997.

<sup>12</sup> REİSOĞLU, Safa: Borçlar Hukuku, 16. baskı, İstanbul 2004, Beta Basım Yayım, ss.49.

<sup>13</sup> AYDIN, Zekeriya., "Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Bağış ve Yardımlar", Yayınlanmamış Master Tezi, Gazi Üniv. SBE. Maliye Ana Bilim Dalı, Ankara, Kasım, 1997.

<sup>14</sup> AKINTÜRK, Turgut: Bankacılar için Medeni Hukuk Bilgisi, Banka ve Ticaret Hukuk Araştırma Enstitüsü, Bankacılık seri no14, 6. baskı, Ankara, Sevinç Matbaası, 1980, ss.129.

### ***b- Sınırlı ehliyetliler (mahdut)***

Sınırlı ehliyetliler, aslında tam ehliyetli oldukları halde bazı sebeplerden dolayı ehliyetleri belli konularda sınırlandırılmış bulunan kimselerdir. Bu kişilerde ehliyetlilik asıl, ehliyetsizlik ise istisnai bir durumdur. Bu şahısların hacir altına alınmaları için yeterli sebep bulunmama ile beraber medeni hakları kullanma ehliyetlerinin kısmen sınırlandırılması amacıyla, MK'da sayılan (gayrimenkul alım satımı, kıymetli evrak alım satımı, ödünç verme ve alma, bağışlama, kefalet gibi) önemli hukuki işlemlerde izin veya icazeti<sup>15</sup> almak üzere kendilerine kanuni danışman tayin edilen kişiler sınırlı ehliyetlidirler.

Kendilerine yasal danışman tayin edilmiş olan “sınırlı ehliyetli” kişilerde asıl olan “fiil ehliyeti”nin varlığıdır. Bu kişiler, MK. md. 429'da sayılanların dışında kalan işlemler için fiil ehliyetine sahiptirler. Bunlar, MK. md. 429'da belirtilen hukuki işlemleri de kendileri yapacaktır. Ancak, sadece bu işlemlerde, doktrinde “oy danışmanı” olarak nitelendirilen yasal danışmanlarının olumlu görüşünü (onayını) almak zorundadırlar. Yasal danışmanın onaylamaması halinde, işlem sınırlı ehliyetli kişiyi bağlamıyacaktır. Oy danışmanı sınırlı ehliyetli kişinin yasal temsilcisi değildir, MK. md. 429'da öngörülen işlemleri onun adına yapamaz. Kendisine danışman atanan kişinin mal varlığını yönetme hakkı (MK. md. 429/son uyarınca) kaldırılmışsa, mal varlığı, danışman (doktrindeki deyimle, yönetim danışmanı) tarafından yönetilir, bu taktirde danışman, malvarlığının yönetilmesine ilişkin işlemlerde “yasal temsil yetkisine” sahiptir, bu işlemleri tek başına yapabilir<sup>16</sup>.

### ***c- Tam Ehliyetsizler***

Yaş küçüklüğü, akıl hastalığı, akıl zayıflığı, sarhoşluk veya benzer sebeplerden biriyle ayırt etme gücünden (akla uygun biçimde davranma yeteneğinden) yoksun olan kimseler “tam ehliyetsiz”dirler. Tam ehliyetsizler kişilerin “fiil ehliyeti” yoktur (MK. md. 14). Bunların yaptıkları hukuki işlemler (yasalarda gösterilen istisnai durumlar, örneğin MK. md. 145, 146, 156 saklı kalmak kaydıyla) kendiliğinden geçersizdir, batıldır, hukuki bir sonuç doğurmaz (MK. md. 15). Tam ehliyetsiz bir kimsenin yaptığı hukuki işlem, yasal temsilcisinin onayıyla veya işlemi yapan kişinin ayırt etme gücünü kazandıktan (örneğin sarhoşluk hali son bulduktan) sonra işlemi onaylanmasıyla geçerli hale gelmez. İsteniyorsa işlemin yeniden yapılması gerekir. Ayırt etme gücü işlem yapıldıktan sonra kaybedilmişse, işlem geçerliliğini korur<sup>17</sup>.

MK'a göre, tam ehliyetsizlerin medeni hakları kullanma ehliyeti yoktur. Anılan kanuna göre, tam ehliyetsizlerin yaptıkları hukuki muameleler hükümsüzdür, batıldır. Yaş küçüklüğü, akıl hastalığı, akıl zayıflığı, sarhoşluk gibi bir sebeple ayırt etme gücünden yoksun olan kimseler tam ehliyetsizdir. Ayırt etme gücünden yoksun bulunan kimse adına (onu temsilen) hukuki muameleyi kanuni mümessili, olan velisi veya vasisi yapar.

Ayırt etme gücünden yoksun bir kişiyle hukuki işlem yapan kimse iyi niyetli olsa, karşı tarafın tam ehliyetsiz olduğunu bilmese ve bilebilecek durumda olmasa dahi (MK. m. 3), hukuki işlem geçersizdir. Kanun Koyucu MK. m. 15 ile tam ehliyetsiz kimseyi korumuştur<sup>18</sup>.

Veli, vasi gibi yasal temsilciler, sulh ve asliye mahkemesinin izni olsa bile; vesa-yet altındaki kimsenin malını vakfedemez, onun hesabına kefil olamaz ve önemli bağışlarda bulunamaz (MK. md. 449; 342).

<sup>15</sup> Sonradan verilen izin.

<sup>16</sup> REİSOĞLU, Safa: Borçlar Hukuku, 16. baskı, İstanbul 2004, Beta Basım Yayım, ss.51.

<sup>17</sup> REİSOĞLU, Safa: Borçlar Hukuku, 16. baskı, İstanbul 2004, Beta Basım Yayım, ss.51.

<sup>18</sup> REİSOĞLU, Safa: Borçlar Hukuku, 16. baskı, İstanbul 2004, Beta Basım Yayım, ss.52.

#### ***d- Sınırlı (mahdut) ehliyetsizler***

Sınırlı ehliyetsizlerin hukuki durumu MK'un 16. maddesinde düzenlenmiştir. Sınırlı ehliyetsiz kişiler, fiil ehliyeti açısından, ilke olarak "ehliyetsiz"dirlir. Ancak, bunlar, yasada belirlenmiş bazı işlemleri tek başlarına geçerli olarak yapabilme ehliyetine sahip olduklarından, tam ehliyetsiz de değildirler. Bir başka ifadeyle, "ehliyetsizlikleri sınırlanmıştır".

Sınırlı ehliyetsizler kanunda belirtilen istisnai durumlar dışında fiil ehliyetine sahip olmayan şahıslardır. Bu nedenle, bu tür kimselerde ehliyetsizlik asıl, ehliyetlilik ise istisnai bir durumdur. Ayırt etme gücüne sahip küçükler ve ayırt etme gücüne sahip kısıtlılar, fiil ehliyeti açısından "sınırlı ehliyetsizdirler".

Sınırlı ehliyetsiz kişiler, kişiye sıkı sıkıya bağlı haklarını tek başlarına, yasal temsilcilerinin onayı olmaksızın kullanabilirler. Örneğin, bu şahıslar bağışlamayı veya bağışlama vaadini kabul edebilir, nişanı bozabilir, boşanma davası, manevi tazminat davası açabileceklerdir.

Mahdut ehliyetsiz şahıslar yukarıda sayılanların dışındaki hukuki muameleleri ancak, kanuni mümessillerinin izin veya icazeti ile yapabilirler. MK'a göre, mahdut ehliyetsiz şahıslar, kanuni mümessillerinin izin veya icazeti ile dahi mallarını bağışlayamazlar, vakfedemezler ve kefil olamazlar.

Bu bağlamda, yukarıda medeni hakları kullanma ehliyeti bakımından dört grupta incelenen şahıslardan, tam ehliyetli şahıslar bizzat; mahdut ehliyetliler kanuni müşavirlerinin izin veya icazetiyle bağışlayabilirler; tam ehliyetsizler ve mahdut (sınırlı) ehliyetsizler hiçbir şekilde bağış yapamazlar, bunların kanuni mümessili veli ya da vasilerde ilgili mahkemenin izniyle dahi vesayet altındaki tam ve sınırlı ehliyetsiz şahısların mallarını bağışlayamazlar<sup>19</sup>.

## **2- Vergi Mükellefi Olan Kişiler ve Kuruluşlar**

### ***a- Gelir Vergisi Mükellefleri***

Gelir vergisinin konusu gerçek kişilerin gelirleridir. Vergiye tabi tutulacak gelir G.V.K.'nun 1'inci maddesinde aşağıdaki gibi tanımlanmıştır.

**Gelir vergisi bir gerçek kişinin, bir takvim yılı içinde elde ettiği kazanç ve iratların, safi toplamından alınan bir vergidir<sup>20</sup>.**

Bu madde hükmü, Gelir Vergisi Kanunu'nun vergilendirmede esas alacağı gelir tanımına ilişkin temel özellikleri ifade etmektedir. Buna göre, vergiye tabi gelir herşeyden önce kişiseldir. Yani G.V.K. uyarınca üzerinden vergi alınacak gelir bir gerçek kişiye ait olmalıdır. Gelirin elde edildiği dönem ise bir takvim yılıdır. Bu dönem içinde elde edilen kazanç ve iratların toplamı gelir vergisine tabi geliri ifade etmektedir. Söz konusu kanun maddesinde görüldüğü üzere, gelirin bir diğer özelliği de safi olmasıdır. Yani, elde edilen brüt gelirden gelirin elde edilmesi için yapılan giderlerin düşülmesi ve geriye kalan safi (net) gelirin vergiye tabi tutulması gerekmektedir.

Çağdaş vergicilikte gelir üzerinden alınan iki ana vergi bulunmaktadır. Birincisi,

<sup>19</sup> AYDIN, Zekeriya., "Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Bağış ve Yardımlar", Yayınlanmamış Master Tezi, Gazi Üniv. SBE. Maliye Ana Bilim Dalı, Ankara, Kasım, 1997.

<sup>20</sup> TOSUNER, Mehmet- ARIKAN, Zeynep-YERELİ, Burçin ., Türk Vergi Sistemi , İlkem Matbaası, İzmir, 2005, ss. 9.



gerçek kişilerin gelirleri üzerinden alınan kişisel gelir vergisi (individual income tax); ikincisi ise kurum kazançlarından alınan kurumlar vergisi (corporate income tax)'dir<sup>21</sup>.

Gelir vergisinin konusu, gerçek kişiler tarafından elde edilen kazanç ve iratlardır. Buradaki kazanç terimi, sadece emek ya da emek ve sermayenin birleşmesiyle yapılan faaliyetten doğan hasılatı; irat terimi ise, menkul ve gayrimenkul malların başkaları tarafından kullanılmalari karşılığında mal sahiplerinin aldıkları geliri ifade eder. Ücret ve kar birer kazanç unsuru iken, faiz, kira ve rant başlıca irat çeşitleridir.

Bilindiği gibi mükellef yönünden vergi borcu, (devlet açısından vergi alacağı), vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın vukuu veya hukuki durumun tekemmülü ile doğar. Bu tanım VUK'nun 19'uncu maddesinde vergi doğuran olay matlabı altında yer almaktadır. Mükellef, vergi kanunlarına göre kendisine vergi borcu terettüb eden gerçek veya tüzel kişidir. (VUK. Md.8) Verginin kapsamını tayin açısından verginin konusunun tespitinden sonra belirlenmesi gereken ikinci unsur verginin mükellefidir. Her vergi kanunu vergiye tabi olacak mükellefleri de tanımlamaktadır. Gelir vergisinin mükellefi gerçek kişilerdir. Gelir Vergisi Kanunu'na göre, bu vergiye tabi olacak mükellefler tam ve dar mükellef olmak üzere ikiye ayrılmıştır. Tam mükellefler Türkiye içinde ve dışında elde ettikleri gelirlerin tamamı üzerinden vergiye tabi tutulurken, dar mükellefler sadece Türkiye'de elde ettikleri gelirleri üzerinden vergilendirilirler.

#### **aa- Tam Mükellefler**

Türkiye'de yerleşmiş olan gerçek kişiler ile resmi daire veya müesseselere veya merkezi Türkiye'de bulunan teşekkül ve teşebbüslere bağlı olup adı geçen daire, müessese, teşekkül ve teşebbüslerin işleri dolayısıyla yabancı memleketlerde oturan Türk vatandaşları tam mükelleftirler. Tam mükellefler, Türkiye içinde ve dışında elde ettikleri kazanç ve iratların tamamı üzerinden vergilendirilirler. (GVK Md.3)

Gelir Vergisi Kanunu tam mükellefiyetin belirlenmesinde iki ayrı esas kullanmıştır; yerleşme esası (ikametgah) ve uyrukluk esası.

#### **i- Yerleşme Esası**

G.V.K.'nun 4'üncü maddesine göre, ikametgahı Türkiye'de bulunanlar Türkiye'de yerleşmiş sayılırlar. Burada sözü edilen ikametgah kavramı Medeni Kanun'da belirtilen ikametgahı ifade etmektedir. Medeni Kanun'un 19'uncu maddesine göre ikametgah, bir kimsenin yerleşmek niyeti ile oturduğu yerdir.

Her gerçek kişinin bir ikametgahı vardır. Ancak, bir kişinin birden fazla ülkede konutunun bulunması halinde, ikametgahının nerede bulunduğu tespit zorlaşabilir. Bu gibi durumlarda, kişinin yaşantısını sürdürdüğü, şahsi ilişkilerinin olduğu, aile ve iş çevresinin bulunduğu yer ikametgah olarak değerlendirilebilir.

G.V.K.'nun 4'üncü maddesine göre, Türkiye'de yerleşmiş sayılmanın ikinci esası oturma süresidir. Bir takvim yılı içinde Türkiye'de sürekli olarak altı aydan fazla oturanlar Türkiye'de yerleşmiş sayılırlar. Bu süre zarfındaki geçici ayrılmalar Türkiye'de oturma süresini kesmez.

Altı aylık oturma süresinin tespitinde takvim yılı esas alınır. Örneğin, 1 Eylül'den itibaren izleyen yılın Haziran ayına kadar Türkiye'de kalan bir İngiliz vatandaşı, Türkiye'de kaldığı toplam süre 9 ay olmasına rağmen, bu sürenin 4 ayı bir takvim yılı, 5 ayı ise diğer takvim yılı içinde olduğundan Türkiye'de yerleşmiş sayılmayacaktır. Bunun

<sup>21</sup> TOSUNER, Mehmet- ARIKAN, Zeynep-YERELİ, Burçin ., Türk Vergi Sistemi , İlkem Matbaası, İzmir, 2005, ss. 5.

nedeni, gelir vergisinde vergilendirme döneminin takvim yılı olarak kabul edilmiş olmasıdır.

Öte yandan, bazı durumlarda, Türkiye’de oturma süresi altı ayı geçse dahi, Türkiye’de yerleşme esası gerçekleşmiş sayılmaz. G.V.K.’nun 5’inci maddesine göre;

- Belli ve geçici görev veya iş için Türkiye'ye gelen iş, ilim ve fen adamları, uzmanlar, memurlar, basın ve yayın muhabirleri ve durumları bunlara benzeyen diğer kimselerle tahsil veya tedavi veya istirahat veya seyahat maksadıyla gelenler,

- Tutukluluk, hükümlülük veya hastalık gibi elde olmayan sebeplerle Türkiye'de alıkonulmuş veya kalmış olanlar,

Türkiye’de altı aydan fazla kalsalar dahi Türkiye’de yerleşmiş sayılmazlar.

Tam mükellefiyetin yerleşme esasında tespitinde, uyrukluğun herhangi bir önemi bulunmamaktadır. Bu nedenle, çalışma ve oturma izni olarak altı aydan fazla bir süredir yurt dışında yaşayan Türk vatandaşları tam mükellef değildirler ve Türkiye’de elde ettikleri gelirleri üzerinden dar mükellefiyet esasında vergiye tabi tutulurlar<sup>22</sup>.

## **ii- Uyrukluk Esası**

Tam mükellefiyetin tespitinde temel ölçü yerleşme esasına rağmen, G.V.K.’nun 3’üncü maddesinde, bazı hallerde uyrukluk esasının da dikkate alınacağı ifade edilmiştir. Buna göre, resmi daire veya müesseselere veya merkezi Türkiye'de bulunan teşekkül ve teşebbüslere bağlı olup adı geçen daire, müessese, teşekkül ve teşebbüslerin işleri dolayısıyla yabancı memleketlerde oturan Türk vatandaşları tam mükelleftirler.

Ancak, bu kişilerin buldukları yabancı ülkelerde elde ettikleri kazanç ve iratlar üzerinden o ülkede gelir vergisi ya da benzeri bir vergi ödemiş olmaları halinde, sözkonusu kazançlar üzerinden Türkiye’de ayrıca vergiye tabi tutulmazlar.

Yurt dışında yaşayan Türk işçileri 112 seri nolu GVK Genel Tebliği ile tam mükellef, daha sonra ise çalışma veya oturma izni olarak 6 aydan daha fazla bir süredir yurt dışında yaşayan Türk vatandaşları 210 sayılı GVK Genel Tebliği ile dar mükellef addedilmişlerdir.

Bu kapsamda 210 no’lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde yapılan açıklamalar çerçevesinde; Gelir Vergisi Kanununun 3. maddesinin 2. bendinde istisnai olarak tam mükellef sayılan bazı Türk vatandaşlarının, buldukları yabancı ülkelerde gelir vergisine veya benzeri bir vergiye tabi tutulmuş olan kazanç ve iratlarının Türkiye’de ayrıca vergilendirilmeyeceği belirtildiğine göre; bu hükümden, yabancı ülkelerde çalışan Türk işçilerinin de yararlandırılmalarının, kanunun ruhuna uygun düşeceğinden hareketle; çalışma veya oturma izni olarak altı aydan daha fazla bir süredir yurt dışında yaşayan Türk vatandaşlarının Türkiye’de elde ettikleri kazanç ve iratları bakımından dar mükellefiyet esasında vergilendirilmeleri uygun görülmüştür.

## **bb- Dar Mükellefler**

Türkiye’de yerleşmiş olmayan gerçek kişiler dar mükelleftirler. Dar mükellefler,

<sup>22</sup> 06.03.1998 tarih ve 211 Seri Nolu Gelir Vergisi Genel Tebliği



sadece Türkiye’de elde ettikleri kazanç ve iratlar üzerinden vergilendirilirler. Gelir Vergisi Kanunu tam mükellefiyette kişiselilik ilkesini (ikamet, uyruklu) kabul etmiş olmasına rağmen, dar mükellefiyette mülk ilkesini kabul etmiştir<sup>23</sup>.

Tam mükellefiyet esasında var olan kişiyi vergilendirme anlayışının aksine dar mükellefiyette gelirin vergilendirilmesi esastır. Bu durum, vergi toplama hakkının devletlerin egemenlik alanlarıyla sınırlı olmasının bir sonucudur.

Dar mükellefiyet, Türkiye’de yerleşik olmayan, fakat gelirin bir kısmını Türkiye’de elde eden gerçek kişilerin, yurt içinde elde ettiği geliri kapsayan bir vergilendirme şeklidir. Bu gibi gerçek kişiler yalnız Türkiye’de elde ettikleri kazanç ve iratlar üzerinden vergilendirilirler. (GVK: Md. 6) Dolayısıyla yabancı memleketlerde elde ettikleri kazanç ve iratlarını, Türkiye’de verecekleri beyannameye dahil etmezler.

Tam mükellefiyetin tanımında görüldüğü üzere, ülkeler bir yandan vatandaşları üzerinde vergileme haklarını kullanırken diğer yandan da kendi siyasi sınırları içerisinde (vatandaş olsun olmasın) yerleşmiş olan kişileri vergiye tabi tutmaktadırlar. Bu çerçevede, ülkelerin en önemli egemenlik haklarından birisi olan vergileme haklarının çatışmaması için dar mükellefiyet esasında vergilendirmeye ihtiyaç duyulmaktadır. Bu suretle, dar mükellefler esas itibariyle tam mükellef statüsünde oldukları ülkede vergilendirilmekte, dar mükellef statüsünde diğer ülkelerde tabi tutuldukları vergileme ise sadece kısmi bir vergilendirme olmaktadır.

G.V.K.’nın 6’ncı maddesinde, dar mükelleflerin sadece Türkiye’de elde ettikleri kazanç ve iratlar üzerinden vergilendirilecekleri ifade edilmiş, 7’nci maddesinde ise Türkiye’de elde etme şartları kazanç ve iratlar itibariyle ayrı ayrı hükme bağlanmıştır.

## ***b- Kurumlar Vergisi Mükellefleri***

### **aa- Tam Mükellefler**

Tam mükellefiyet, bir mükellefin gerek Türkiye’de gerek yabancı memleketlerden sağladığı kazançların Türkiye’de vergilendirilmesi demektir<sup>24</sup>.

5520 Sayılı KVK’nın birinci maddesinde yazılı,

MADDE 1- “(1) Aşağıda sayılan kurumların kazançları, kurumlar vergisine tâbidir:

- a) Sermaye şirketleri.
- b) Kooperatifler.
- c) İktisadî kamu kuruluşları.
- ç) Dernek veya vakıflara ait iktisadî işletmeler.

d) İş ortaklıkları” ndan kanuni veya iş merkezleri Türkiye’de bulunanlar, anılan kanunun 3. maddesinin 1. fıkrası uyarınca tam mükellefiyet sayılır ve gerek Türkiye’de gerekse Türkiye dışında elde ettikleri kazançların tamamı üzerinden vergilendirilmektedirler.

Kanuni merkez ve iş merkezi kavramları, KVK’nın 3. maddesinin 5. ve 6. fıkralarında aşağıdaki şekilde tanımlanmıştır.

(5) Kanunî merkez: Vergiye tâbi kurumların kuruluş kanunlarında, tüzüklerinde, ana statülerinde veya sözleşmelerinde gösterilen merkezdir.

<sup>23</sup> TOSUNER, Mehmet- ARIKAN, Zeynep-YERELİ, Burçin ., Türk Vergi Sistemi , İlkem Matbaası, İzmir, 2005, ss. 31.

<sup>24</sup> MAÇ, Mehmet: Kurumlar Vergisi, Denet Yayıncılık AŞ, İstanbul 1995, ss. 9.1.

(6) İş merkezi: İş bakımından işlemlerin fiilen toplandığı ve yönetildiği merkezdir.

Tam mükellefiyette yabancı ülkelerde elde edilen gelirlerde, Türkiye'de elde edilen gelirler gibi, brüt tutarı ile Türkiye'de kurumlar vergisi matrahına dahil edilir. Hesaplanan kurumlar vergisinden, yabancı ülkelerde bu gelir üzerinden ödenen vergi mahsup edilmek suretiyle mükerrer vergilendirme önlenmektedir.

Türkiye dışında elde edilen gelirlerin, hem kurumlar vergisi matrahına brüt tutarı ile dahil edilmesi, hem de Türkiye dışında elde edildiği ülkede aynı çerçevede vergilendirilmesi sonucunda doğan çifte vergilendirmenin ortadan kaldırılması KVK'nda iki şekilde sağlanmıştır. Bunlardan birincisi, kanunun 33. maddesinde öngörülen mahsup müessesesi, ikincisi ise çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarıdır.

Sermaye şirketlerinde, mutad-fevkalade (olağan-olağanüstü) iş ayırımı yapılmamıştır. Dolayısıyla bağış ve yardım gibi mutad olmayan işlere şirketin hangi organının karar vereceği hususu önem kazanmaktadır.

Sermaye şirketlerinde bağış ve yardımları, şirketin temsilcileri, organları ve genel kurul kararlarının iptalleri açısından incelemek gerekir. Ancak, şirket tüzel kişiliği yönünden, bağış ve yardımların matrahtan indirilmesiyle birlikte, bu konuda yetkili organın belirlenmesi, iptal edilen kararlar nedeniyle doğması muhtemel hukuki sorumlulukların neler olabileceğinin de ele alınmasında yarar vardır.

Ticaret şirketleri ekonomik, konularda ve nihai olarak karın bölüştürülmesi amacıyla kururlar (BK. md. 521; TTK md. 271). Şirketlerin tasarruf ehliyeti, ana sözleşmelerinde kayıtlı faaliyet konularıyla sınırlıdır. Bunun dışında yaptıkları tasarruflar yok hükmünde ve aynı zamanda şirket için bir fesih sebebidir.(TTK m. 137,274) Şirketin konusu ekonomik ve kar gayesine dönük olduğundan, şirketin amaç ve konulan arasında "bağış ve yardım" yapmak gibi bir hususun yer almayacağı tabidir.

Şirketin faaliyet konusuna giren bir işi, özel bir hükümle genel kurul kendi karar yetkisine almamışsa, bu işin şirketin idare ve temsil organınca (anonim şirketlerde yönetim kurulu; limited şirketlerde müdür) yürütülmesi gerekir. Aynı şekilde, ana konuyla ilişkili işlerin de yine idare ve temsil organınca gerçekleştirilmesi doğaldır. Bu açıdan ele alındığında, şirketin uğraşı konusuna doğrudan veya dolayısıyla girmeyen bağış ve yardımların idare ve temsil organınca yapılmaması gerekir. Yapıldığı takdirde, genel kurulun şirketin tasarruf ehliyeti dışına çıkan yöneticilerin tasarruflarını onaylaması halinde, kanunda gösterilen kişi ve organlarca bu karar aleyhine iptal davası açılabilir(TTK.m.381).

Mahkeme kararı iptal ederse, yine yöneticilere rücu edilebilir veya alınan karar geçersiz sayılır.

## **bb- Dar Mükellefler**

Dar mükellefiyetle ilgili olarak KVK'nın 3. maddesinin 2. fıkrasında, "Kanunun 1 inci maddesinde sayılı kurumlardan kanunî ve iş merkezlerinin her ikisi de Türkiye'de bulunmayanlar, sadece Türkiye'de elde ettikleri kazançları üzerinden vergilendirilirler." düzenlemesi yer almaktadır.

Hangi kazancın Türkiye'de elde edilmiş sayıldığıнын tesbiti ise yine aynı kanunun 3. maddesinin 2. fıkrasında açıklanmıştır. Madde hükümlerinden de anlaşıldığı üzere bir kurumun dar mükellefiyet olarak vergilendirilmesinde sadece kanuni ve iş merkezinin Türkiye dışında olması yeterlidir. Bu kurumun ortaklarının T.C. tabiyetinde olup olmadığına ve ortakların nerede ikamet ettiklerine bakılmaz.

## **II- BAĞIŞ VE YARDIMLARIN YAPILMASINI GEREKTİREN NEDENLER, AMAÇLARI VE KARŞIT GÖRÜŞLER**

### **A- BAĞIŞ VE YARDIMLARIN YAPILMASINI GEREKTİREN NEDENLER**

#### **1- Ekonomik Nedenler**

Tarihi gelişim süreci içerisinde; çeşitli koşullara bağlı olarak değişiklik göstermekle birlikte Devlet, her zaman çeşitli görevler üstlenmiştir. Bu görevleri gerçekleştirebilmesi bakımından sahip olduğu mali araçları en etkin düzeyde kullanmak, her zaman olduğu gibi günümüzde de önemini koruyan bir amaç görünümünü sürdürmektedir. Devletin söz konusu görevleri ve ihtiyaç duyduğu finansal kaynakları, ihtiyaçların büyüklüğüne ve önemine, içinde bulunulan çeşitli koşullara göre değişebilmektedir.

Bu bağlamda, Dünya ile entegre olmaya çalışan ülkemiz de Dünya'da ki ekonomik ve siyasi gelişmelere paralel olarak ekonomimizi daha verimli ve rekabetçi bir yapıya kavuşturmak amacıyla daraltıcı maliye politikaları ve istikrar tedbirleri içeren ekonomik paketlerin uygulanması ülkemiz gündeminde önemli bir yer işgal etmektedir. Bu politikanın gereği olarak, dışa açık bir ekonomi politikasını sürdürmekte ve Dünya'da meydana gelen olayları yakından izleyerek değişen şartlara adapte olma çaba ve arzusunda olan ülkemizde, bütçe politikalarının öncelikli hedefini kamu açıklanının azaltılması amacıyla, kamu harcamalarında tasarrufa gidilmesi oluşturmaktadır. Bu uygulamanın sonucu olarak ta azalan kamu sabit sermaye yatırımları açığının kapatılması için yatırımların teşviki kaçınılmaz olmaktadır.

Bu suretle, bir yandan memleketimizde uygulanan bütçe politikasının durumu, diğer taraftan başta eğitim ve sağlık olmak üzere sabit sermaye yatırımlarına olan ihtiyaçların artması, bu genel ve ortak ihtiyaçlarımızı sağlayan kurum ve kuruluşların, genel planında ve yıllık uygulama programlarında yer alan sektörlere ve alanlara yapılacak yatırımların desteklenmesi ve özendirilmesi için Türk Vergi Sisteminde yer alan müesseselerden biri de bağış ve yardımların gelirlerden indirilmesi müessesesidir.

Ülkemizde son yıllarda başta eğitim ve sağlık hizmetleri olmak üzere bazı yatırımlara olan talebin önemli ölçüde artması ve bu talebin karşılanmasında bütçe imkanlarının yetersiz kalması nedeniyle, vatandaşların da bu yöndeki katkılanna olan talep de önem arz ettiğinden, bu müessesenin bir teşvik unsuru olarak önemli bir yer tuttuğu görülmektedir<sup>25</sup>.

#### **2- Siyasal ve İdeolojik Nedenler**

Çağdaş devletin ekonomik yaşama dolaylı ve dolaysız müdahalesini azaltmak için bazı ortak giderlerin Devlet dışındaki organizasyona kaydırılması zorunlu kalmaktadır.

1982 Türkiye Cumhuriyeti Anayasası'nda "Amaç ve Görevleri" başlıklı 5. maddesinde, Devlet, vatandaşların genel ve ortak ihtiyaçlarını karşılamak amacıyla kurulmuş bir örgüttür tanımını çıkarabiliriz.

Ancak, idare hukukunda ortak ve genel ihtiyaçların bir kısmının karşılanması, ayrı görev, yetki ve sisteme sahip Devlet tüzel kişiliğinden ayrı tüzel kişiliğe sahip mahalli idareler ile belli hizmet veya hizmet grubu için kurulmuş kamu tüzel kişileri tarafından görüşmesi öngörülmüştür. Doğal olarak idare hukuku açısından ayrı olan bu tüzel

<sup>25</sup> AYDIN, Zekeriya., "Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Bağış ve Yardımlar", Yayınlanmamış Master Tezi, Gazi Üniv. SBE. Maliye Ana Bilim Dalı, Ankara, Kasım, 1997.

kişiliklerin gelir, gider ve bütçeleri de ayrıdır. Bu tüzel kişiliklerin görevlerini yerine getirilmesi için zorunlu gelirlerinin sağlanmasında ya da bu görevlerin bazılarının şahıs ve kurumlar tarafından karşılanan giderlerinin azalmasında bağış ve yardımların önemi başta eğitim, sağlık ve benzeri kamu hizmet sektörü olmak üzere hızla artmaktadır. Bu talebin karşılanması için gerekli kaynağın sağlanmasında vergi sistemi kaçınılmaz bir teşvik yoludur<sup>26</sup>.

### 3- Mali Nedenler

Ortak ihtiyaçları karşılanmasında, Devlet'in ekonomik olarak verimsiz çalışmaları, sübvansiyonlar ve borçlanmalar kanalıyla hazinenin finansman yükünü ağırlaştırmaktadır.

Öte yandan finansman yükünün ağırlaşması, vergi gelirlerinin yetersiz olduğu durumlarda Merkez Bankası kaynaklarına başvurulması enflasyona yol açmaktadır. Bu durum karşısında bağış ve yardımlar, kamu kesiminin finansman yükünü azaltacak ve aynı zamanda enflasyonla mücadeleye yardımcı olacaktır. Aynı zamanda bağış ve yardımlar, Devlete ve ortak ihtiyaçların karşılanmasında görevlendirilen kamu kurumları, belediyeler, köyler, kamu yararına faydalı dernekler ve vakıflara ek gelir sağlayacaktır. Böylece, bağış ve yardımlar, vergi yükünün büyümesine yol açmadan kamu hizmetlerinin yerine getirilmesine, yeni yatırımların finansmanına olanak verecektir<sup>27</sup>.

### 4- Sosyal Nedenler

Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunlarına göre, gelirin elde edilmesi için zorunlu olan giderlerden olmakla beraber, bir yandan ülkemizin şartları diğer yandan kamu menfaatine yararlı dernek ve vakıflar ile genel ve ortak ihtiyaçlarımızı karşılamak amacıyla kurulan kurum ve kuruluşların büyümesi ve yaşaması için sosyo-ekonomik nedenlerle sosyal bir transfer olarak görülen bağış ve yardımları, bir yandan memleketimizde uygulanan bütçe politikasının durumu, diğer taraftan başta eğitim ve sağlık olmak üzere sabit sermaye yatırımlarına olan ihtiyaçların artması, bu genel ve ortak ihtiyaçların artması, bu genel ve ortak ihtiyaçlarımızı sağlayan kurum ve kuruluşların yetersiz kalması, sosyo-ekonomik transferlere olan ihtiyacı güncelleştirmektedir<sup>28</sup>.

Bu bağlamda, sosyal devlet anlayışının gereği olarak eğitim, sağlık ve benzeri kamu hizmetlerine olan talep'in hızla artması, Devletçe sunulan bu hizmetlere şahıs ve kurumların da katkıda bulunmasını amaçlayan kanun koyucu, bu alanlara yapılacak bağış ve yardımların belirli koşullar çerçevesinde vergi matrahından indirilmesine imkan vermiştir.

Vergi kanunlarımızda mükelleflere bu imkanın tanınmasının başlıca nedeni, bu hizmetlerin faydasının tüm topluma yayılması ve sağlanacak bu toplumsal faydanın vazgeçilen vergiyi telafi edeceği düşüncesidir<sup>29</sup>.

Bu bağlamda, Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 4. maddesinde, kamu idare ve müesseseleri tarafından içtimai maksatlarla işletilen müesseseler kurumlar vergisinden muaf tutulmuştur.

<sup>26</sup> AYDIN, Zekeriya., "Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Bağış ve Yardımlar", Yayınlanmamış Master Tezi, Gazi Üniv. SBE. Maliye Ana Bilim Dalı, Ankara, Kasım, 1997.

<sup>27</sup> AYDIN, Zekeriya., "Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Bağış ve Yardımlar", Yayınlanmamış Master Tezi, Gazi Üniv. SBE. Maliye Ana Bilim Dalı, Ankara, Kasım, 1997.

<sup>28</sup> AYDIN, Zekeriya., "Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Bağış ve Yardımlar", Yayınlanmamış Master Tezi, Gazi Üniv. SBE. Maliye Ana Bilim Dalı, Ankara, Kasım, 1997.

<sup>29</sup> AĞKOÇ, Sabahattin: "Gelir, Kurumlar ve Katma Değer Vergisinde Bağış ve Yardımlar", Vergi Sorunları Dergisi, Ocak-Şubat 1992, Sayı: 58, ss.71.

## B- BAĞIŞ VE YARDIMLARIN AMAÇLARI

### 1- Genel Amaçlar

Bağışlama eylemi, bağış ve yardımların kavram ve tanımları bölümlerinde sahip olunan para, mal veya hakkın karşılıksız olarak başkalarına devredilmesi olduğu belirtilmiştir. Kişiler ve kurumlar bu eylemi yardım ve iyilikte bulunmak, manevi bir doyum sağlamak veya sosyal bir amaca hizmet etmek gibi nedenlere dayanarak gerçekleştirirler.

Devlet bu yaklaşımından giderek bağış ve yardımları ekonomik, sosyal ve kültürel amaçlarla ekonomik hayat yönlendirme aracı olarak kullanmaktadır. Bu nedenle, bağış ve yardım belirli amaçlara yönelik olarak yasalarla düzenlenmiştir<sup>30</sup>.

Bağış ve yardım düşüncesinin ve uygulamalarının ortaya çıkmasına neden olan faktörler açıklandıktan sonra bu kısımda bağış ve yardımların amaçları belirtilecektir.

Bağış ve yardımların genel amaçlarını;

Ortak ve genel ihtiyaçları karşılayan Devlet'in mali ve idari yükünü azaltmak, Rekabeti ve etkinliği artırmak, yatırımlarda verimliliği yükseltmek,

Kamu kesiminin ekonomideki payını küçültmek, müdahalesini azaltmak,

Yatırım kararlarını almada hükümetlere bağımlılığı azaltma,

Ekonomik mülkiyeti yaygınlaştırma,

Gelir dağılımını yeniden düzenleme ve refahı yayma,

Verimliliğin artırılması ve enflasyonun önlenmesi,

Sosyal hizmetlerin geliştirilmesi ve gelir ve tasarrufların ortak ve genel ihtiyaçlara yönlendirilmesi,

Devlet, kamu kurumları, belediyeler, köyler, kamuya yararlı dernekler ve vakıflara yeni kaynak bulunması olarak sayabiliriz<sup>31</sup>.

### 2- Özel Amaçlar

Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunlarına göre, gelirin elde edilmesi için zorunlu olan giderlerinden olmamakla beraber, bir yandan genel ve ortak ihtiyaçların karşılanması, diğer yandan bu amaçlar kurulan kurum ve kuruluşların büyümesi ve yaşaması için bağış ve yardımlar bir transfer harcamalarıdır.

Bu, harcamaların özel amaçları Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunlarında belirtilmiştir.

Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunlarına göre,

Genel ve özel bütçeli kamu idarelerine, il özel idarelerine, belediyelere ve köylere, Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflara ve kamu yararına çalışan dernekler ile bilimsel araştırma ve geliştirme faaliyetinde bulunan kurum ve kuruluşlarına bağışlanan okul, sağlık tesisi, 100 yatak (kalkınmada öncelikli yörelerde 50 yatak) kapasitesinden az olmamak kaydıyla öğrenci yurdu ile çocuk yuvası, yetiştirme yurdu, huzurevi ve bakım ve rehabilitasyon merkezi inşası dolayısıyla yapılan harcamalar veya bu tesislerin inşası için bu kuruluşlara yapılan her türlü bağış ve yardımlar ile mevcut tesislerin faaliyetlerini devam ettirebilmeleri için yapılan her türlü nakdî ve aynî bağış ve yardımlara sınırlama getirilmeden genel bağışların (%5 sınırlamasının) dışında tutulmuştur.

<sup>30</sup> KIZILOT, Şükri: a.g.e., s. 1804.

<sup>31</sup> AYDIN, Zekeriya., "Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Bağış ve Yardımlar", Yayınlanmamış Master Tezi, Gazi Üniv. SBE. Maliye Ana Bilim Dalı, Ankara, Kasım, 1997.

## **C- BAĞIŞ VE YARDIMLARA KARŞIT GÖRÜŞLER**

Bağış ve yardımlar, istismara yani kötü kullanıma da her zaman açık bulunmaktadır.

Gerekçesi ne olursa olsun, yapılan bağış ve yardımın bir işletmeye gider kaydı ya da gelirden indirilmesi ise tamamen tartışılabilir bir konudur. Bu bağlamda esas tartışma, yapılan aynı veya nakdi ödemenin vergi matrahından dolayısıyla ödenecek vergiden indirimin söz konusu olduğu durumda ortaya çıkmaktadır.

Şöyle ki; anayasal bir düzende bütün kişiler eşit olup, kamu-birey ilişkilerinde de bu eşitlik, vazgeçilmez bir ilke ve önemli bir yaşam faktörüdür<sup>32</sup>.

Bağış ve yardımın tanımı bölümünde açıklandığı gibi, bağış ve yardımlar tamamen kişisel bir tercih ve duygusal bir yaklaşımın sonucu ortaya çıkan bir gelir transferi olup, varlıklı insanların aynı veya nakdi yardımları tamamen subjektif bir olaydır. Dolayısıyla mükelleflerin gelir ya da varlıklarından ayırdıkları bağış ve yardım adındaki transferleri, kamu alacağı olan verginin hesaplandığı matrahtan indirilebilmekte, bu da ödenecek vergiyi azaltmaktadır. Bunun sonucu olarak bireyin yaptığı bağış ve yardımların bir kısmı kendi gelirinden sağlanırken, belirli bir kısmı da topluma yaptırılmış olmaktadır. Bu da Anayasa'nın eşitlik prensibine ters düşmektedir.

Diğer bir karşıt fikirde, yapılan yardımın, bağış ve yardım yapanın, arzuladığı yere, konu itibarıyla faydalı olan bir alana yapılıp yapılmadığı kuşkusunun varlığıdır.

Bir başka karşıt fikir ise, konu ve faaliyet bazında şartlı bağış ve yardımlarda toplumsal fayda sıralamasında ilk sıralarda fayda sağlayacak bir alana yapılmasını engellediği için bu tür bir bağış ve yardımın vergi indirimine konu edilmesi hatalı görülmektedir.

## **III- BAĞIŞ VE YARDIMLARIN YÖNTEMLERİ, ŞEKİL VE KOŞULLARI İLE FONKSİYONLARI**

### **A- BAĞIŞ VE YARDIMLARIN YÖNTEMLERİ**

Mükelleflerce yapılan bağış ve yardımlar şartlı ve şartsız olmak üzere şekilde yapılabilir. Bunlar aşağıda kısaca açıklanmaya çalışılmıştır.

#### **1- Şartsız Bağışlar ve Yardımlar :**

Yapılan şartsız bağışların tamamı, bağışın yapıldığı yılın, yıllık beyanname ile bildirilecek gelirlerinden indirilir. Bağış yapan kişi yaptığı bağışın harcanmasıyla ilgili olarak herhangi bir bağlayıcı unsur ileri sürmemiştir. Bağış kabul eden yer bu tür bağışı, gerçekleştiği tarihte o dönemin geliri olarak hesaplarına alacaktır, bağış yapanda o yılın yıllık beyannamesi ile bildirdiği gelirlerinden indirecektir.

#### **2-Şartlı Bağışlar ve Yardımlar :**

Gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerince yapılan bağışların bir kısmı bunların arzu ve isteğine bağlı olarak belli bir amaca yönelik olabilir. Yapılan bağış ile amacına uygun bir hizmetin veya hizmetlerin ifa edilmesi ön şart olarak ileri sürülebilir. Bu tür, şartlı para bağışlarında paranın şarta bağlı olarak harcanması esastır. Örneğin; okul yapımı şartıyla yapılan bağışların tamamı değil, hizmetin gerçekleştirildiği yıllarda inşaata harcanan kısmı kadar her yıl bu konuda yapılan harcamalar o yılın giderleri veya indirimleri arasında yer alacaktır. Çünkü, şartlı bağışlarda bağış arzu ve isteğinin gerçekleşmesine kadar geçen zaman içinde her zaman vazgeçebilir. Ancak, şartlı olarak

<sup>32</sup> ORHUN, Ali Hadi: "Bağış, Yardım ve Gider Kaydı Konusu". Maliye ve Sigorta Yorumları , Sayı: 231 1 Eylül 1996, ss.49.



bağış yapılmasında bağışlanan gayrimenkul ile motorlu taşıtlar, makine alet gibi taşınır mallar ise bunların bağışının gerçekleşmesi için tapuda, trafikte bağışlananın adına tescil edilmesi ile bağış gerçekleşmektedir. Oysa, şartlı bağışlarda yukarıda belirtildiği gibi hizmetin birden fazla yılda tamamlanabilmesi durumunda bağışlanan gayrimenkul değerinin tamamı bağışlandığı yılda indirim konusu mu yapılacak yoksa, harcama yapıldığı yıllara göre mi indirim konusu yapılacağı hususunda tereddütler bulunmaktadır. Kanımızca, şartlı bağıştan bağış arzu ve isteklerin gerçekleşmesi esas olduğundan ve her zaman bağıştan vazgeçilebileceğinden nakit bağışlarda olduğu gibi harcama ile sınırlı olarak indirim konusu yapılması gerekmektedir.

Vergi kanunları, gider yazılabilecek veya katma değer vergisine tabi tutulmayacak bağışları sınırlandırdığı için, yasal usul ve esaslara uymayan yardımların tespit olması halinde, genel kurallar çerçevesinde cezalı vergi tarhiyatı yapılacaktır.

Defter tutmak mecburiyetinde olan yükümlülerin yaptıkları bağış ve yardımları, defter kayıtlarına intikal ettirmeleri, bilfiil eğitim ve sağlık tesisi inşa edenlerin bu tesislere ilişkin harcamaları yasal defterlerin ayrı bir kısmında veya diğer hesaplarla karışmayacak tarzda takip etmeleri gerekir.

## **B- BAĞIŞ VE YARDIMLARIN YAPILMA ŞEKLİ VE KOŞULLARI**

Gelir vergisi mükelleflerince yapılan bağış ve yardımlar, bağış ve yardımın yapıldığı yılın kazancı ile sınırlıdır<sup>33</sup>. Gelirin yeterli olmaması ya da zararlı durumda, indirilemeyen kısmın gelecek yıllara devretmesi mümkün değildir. Bağış ve yardım gelire bağlı olduğu için, gelirin bulunmaması ya da zarar edilmesi durumunda doğal olarak bağış ve yardım indirimi de mümkün olmamaktadır.

Kurumlar vergisi mükelleflerince yapılan ve KVK'nın 10. maddesi uyarınca herhangi bir hadle sınırlı olmaksızın kurum kazancının tesbitinde gider olarak indirilebilen okul, kreş, spor yurt ve sağlık tesislerine yapılan bağış ve yardımların da kurum kazancı ile sınırlı olduğu hususunda kanunda bir açıklama bulunmamaktadır.

Ancak, 34 seri numaralı Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinde bir hadle sınırlı olmaksızın kurum kazancının tesbitinde gider olarak indirilebilen okul, kreş, spor, yurt ve sağlık tesislerine yapılan bağış ve yardımların da kurum kazancıyla sınırlı olduğu hususuna yer verilmiştir. Sözü edilen tebliğ değerlendirme bölümünde yapılmıştır.

- İndirilecek bağış ve yardımların hesaplanmasında esas alınacak gelir,

GVK'nun ikinci maddesinde sayılan gelir unsurlarından gerçek kişiler tarafından bir takvim yılı içinde elde edilen kazanç ve iratların safi tutarının anılan kanun'un 85 ve müteakip maddelerine göre gelirin beyanı, toplanması, zararların karlara takas ve mahsubu ve indirimleri esas alınarak ortaya çıkan gelirdir.

- İndirim konusu yapılacak bağış ve yardımın hesaplanmasında, takvim esas alınmıştır. İndirilebilecek bağış ve yardımlar, bağış ve yardımların yapıldığı yılın gelirlerinden indirilebilir<sup>34</sup>.

- Borçlar Kanununun 234. maddesinde; bağışın, hayatta olan kişiler arasında, karşılık beklemeksizin bir malın tamamını veya bir kısmını başka bir kimseye devretmekle gerçekleştirilen bir tasarruf olduğu, belirtilmiştir. Bu hükme göre, bağış kazanılmamış olan bir haktan vazgeçmek bir mirası reddetmek ya da ahlaki bir ödevin yerine getirilmesidir.

Bağışlama tek tarafa borç yükleyen bir sözleşmedir. Bağışlayan borç altına girmekte, buna karşılık bağışlanana herhangi bir borç yüklenmemektedir. Bu özellik bağışlamayı satım ve trampadan ayırmaktadır. Ayrıca bağışlama kazandırıcı bir işlemdir.

<sup>33</sup> KARAGÖZOĞLU, H.Fevzi: Gelir Vergisi Kanunu ve Uygulaması, 4.c. Ankara 1982, ss.620.

<sup>34</sup> SEMERCİGİL, Murat: a.g.e., ss.252.

Çünkü bu sözleşme bağışlayanın malvarlığında bir azalma, bağışlananın ise bir çoğalma meydana getirmektedir. Bu nedenle, Kanunda kazanılmamış bir haktan vazgeçmenin, bir mirası reddetmenin ya da ahlaki bir ödevin yerine getirilmesinin bağışlama olmayacağı belirtilmiştir<sup>35</sup>.

Ayrıca, bağış ve yardım yapanların tanımı kısmında bağışlama sözleşmesinin yapılmasında bağışlayanın tam ehliyetli olması gerektiği ve bağışlananın sadece mümeyyiz olması yeterli olduğu belirtilmiştir.

Bağışın başlıca iki türü bulunmaktadır<sup>36</sup>.

#### **i- Elden Bağışlama:**

Bu bağışlama türünün konusunu taşınır eşyalar oluşturmaktadır. Bağışlanacak malın bağışlayan tarafından bağışlanana teslim edilmesiyle bağışlama tamamlanmış olacaktır. Herhangi bir yazılı şekil koşulu olmayan bu tür bağışlama teslim eylemiyle gerçekleşmektedir. Sözelimi, teyp, buzdolabı, vb. taşınır malların karşılıksız olarak birisine verilmesi elden bağışlamadır.

#### **ii- Bağışlama Taahhüdü :**

Bu tür bağış konusu mal ve hakkın zilyetlik ve mülkiyetini bağış yapılacak kişiye devredilmesini taahhüt eder. Bağışlama taahhüdünün konusunu taşınır eşyalar oluşturabildiği gibi taşınmaz eşyalar ve bunlar üzerindeki aynı haklar da oluşturabilir. Bağışlama taahhüdünün geçerli olması için yazılı olması k şartıdır.

-Gelir Vergisi Kanununun 89.maddesinde belirtilen kuruluşlara yapılan bağış ve yardımların kabul edilebilmesi için bağış ve yardımın makbuz karşılığında yapılmış olması gerekmektedir. Sözelimi, medeni kanuna göre kurulan bir vakfın düzenlediği balonun bilet bedeli, çıkarılan dergi gazete veya kitap bedelleri bağış ve yardım olarak kabul edilemez.

Vergi Usul Kanunu'nun 227. maddesinde, aksine bir hüküm olmadıkça bu kanuna göre tutulan ve üçüncü şahıslarla olan ilişki ve işlemlere ait kayıtların belgelenmesi zorunlu kılınmıştır.

Bu nedenle, yapılan bağış ve yardım, vergi matrahını azaltıcı bir gider kalemi olduğundan belgelendirilmesi gerekmektedir<sup>37</sup>.

### **C- BAĞIŞ VE YARDIMLARIN FONKSİYONLARI**

Gelir ve kurumlar vergisi açısından bağış ve yardımların fonksiyonlarını kamu hizmetlerinin dolayısıyla kamu giderlerinin karşılanması bakımından vergilerin asıl fonksiyonlarından ayıramayız. Vergilerin asıl fonksiyonları, kuşkusuz kamu giderlerini karşılamaktır.

Hiç kuşkusuzdur liberal devlet anlayışından ve ona paralel olarak ta maliye anlayışında meydana gelen gelişmelere bağlı olarak devlet gelir ve harcamaların fonksiyonlarında da değişiklikler meydana gelmiştir.

Bu değişimin bir sonucu olarak ta tarafsız vergiden müdahaleci vergiye dönüşümle birlikte devletin geleneksel hizmetler yanında sosyal ve iktisadi alanlarda yeni görevler yüklenmesine sebep olmuştur. Her yeni görev yeni bir harcama, her harcamada vergi gelirlerinde bir artışın meydana gelmesi demektir. Bu sebeplerle vergi gelirlerinin

---

<sup>35</sup> AKINTÜRK, Turgut: Bankacılar İçin Borçlar Hukuku Bilgisi, 5.Baskı, T. İş Bankası Banka ve Ticaret Hukuku Araştırma Enstitüsü Yayını, Seri No 15, Ankara, 1980, ss. 249.

<sup>36</sup> KIZILOT, Şükrü: a.g.e., ss.1801.

<sup>37</sup> SÜZEN, Hasan Zeki: a.g.e., ss.40.



milli gelire oranla giderek artması, bu milli gelirin harcamalardan da yararlanmak kaydıyla vergi yolu ile yeniden dağıtımına tabi tutulması demektir. Ancak, böylesine ağır bir verginin dağıtımına tabi tutulması istenirse de mümkün değildir. Bu nedenle, devletin harcama programları, bütünüyle toplumun hangi hizmetleri özel olarak değil de devlet aracılığıyla yapmak istediğine göre planlamalı ve bir yıldan diğer yıla ekonomik istikrarla ilgili sorunları dikkate alınmamalıdır. Vergi oranları da birer yıllık ortalama planlı harcamaları yeterince karşılayacak düzeyde ayarlanmalı, hem vergilerde hem de harcamalarda düzensiz değişikliklerden kaçınılmalıdır<sup>38</sup>.

Bütün bunlar sosyal bir transfer olan bağış ve yardımların fonksiyonlarını oluşturmaktadır. Çünkü, batılı ülkelerin son iki yüzyılda yaşadıkları olağanüstü ekonomik büyüme ve özgür girişim kazançlarının yaygın olarak dağılımı, bu ülkelerin yoksulluğunun kapsamını azaltmış olmasına rağmen bu ülkelerde yoksulluk diye tanımladığımız koşullarda yaşayan çok insan bulunduğu bir gerçektir.

Birçok açıdan yoksulluk koşulunda yaşayan insanlar için en istenilir çözüm özel yardımlardır. Devletin sosyal refah etkinliklerindeki yeri ve bu etkinliklerinin artırılmasındaki ana nedeni, bu hizmetleri karşılayan özel hayır etkinliklerinin azalmasıdır.

Bu hayır etkinliklerinin artırılması da başta vakıfların ve kamuya yararlı derneklerin kamu ekonomisi birimi olarak düşünülmesi ve kamu ekonomisi içinde görülmesidir.

Vakıflar ve kamuya yararlı dernekler dahil gelir ve kurumlar vergisi kanunlarında gider yazılması ya da indirilmesi öngörülen bağış ve yardımların yapılacağı kurum ve kuruluşlar, kamu ekonomisinin birimlerinden olduğu gibi, piyasa talebine hizmet etmezler, gelirlerini hizmetlerinden yararlananlardan değil başka kimselerden toplarlar.

Gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerince yapılan bağış ve yardımlar vergi matrahından düşülebildiği için, kısmen vergi oranı kadar devlet geliri sayılabilir. Bağış ve yardım yapılan söz konusu yerlerin gelirlerinin bir kısmı devletin vazgeçtiği vergi geliri olduğuna göre, bunların faaliyetleri de sonuç itibarıyla kamusal niteliğe bürünür. Bağış yapılması öngörülen idarelerin vakıfların ve kamuya yararlı derneklerin gelirleri ve faaliyetleri de kamusal denetime tabidir(MK md.78 ve 79). Ayrıca, bağış ve yardım yapılmasına müsaade edilen söz konusu idare, vakıflara ve kamuya yararlı derneklere kamu idarelerince gelir aktarmaları da yapılmaktadır.

Devlet, toplumda bazı hizmetlerin kendi tercihlerine uygun olarak dağıtılmasını isteyen kimselerden alınan gönüllü katkılara dayanır. Devlet kendi görevleri arasında olduğu halde, bazı kamu hizmetlerini maliyeti paylaşmak, kişilerin yardımlaşma duygularını geliştirip bundan yararlanmak amaçları ile devlet idaresi dışındaki kurum, kuruluş, ve derneklere gördürülebilir.

Belli konularda kamu hizmeti sunan vakıf ya da dernekler halktan bağış toplamakta da etkili olabilirler. Her ne kadar devletin de bazı amaçların gerçekleştirilmesi için bağış kabul etmekte ve bağış yapan gelir ve kurumlar Vergisi mükellefleri için vakıf ve kamuya yararlı derneklere yapılan bağışlarla aynı menfaati sağlamakta ise de, kişiler devlet idarelerine yapacakları bağışlar jk bu hizmetlerin niteliği ve niceliğini etkileyebileceklerine pek fazla inanmayabilirler. Ayrıca bağış yapanlar hakimiyetlerinin kendilerine nüfus, prestij, adlarının belli hizmetlere verilerek sürdürülmesi gibi, öznel yararlar sağlayacağını da düşünürler.

Gelirleri üzerinden verdikleri vergiler sayesinde yapılan kamu hizmetleri ile övünmek, hiç bir vergi yükümlüsünün aklına gelmez. Oysa vergi bağımsızlığı sağlayan bağışlarla özel kurumlara gelir ve kurumlar vergisi kanunlarında öngörülen yerlere katkıda bulunmak, bir cömertlik ve dayanışma belirtisi sayılır ve verenlere övünme imkanı sağlar.

---

<sup>38</sup> FRIEDMAN, Milton: Kapitalizm ve Özgürlük. Altın Kitapları Yayınevi, İstanbul 1975, ss. 133.

Aynı zamanda kamu hizmetini gören özel kuruluşlar, ancak kişilerin bu konudaki şevk ve heveslerini harekete geçirmek, hizmetin dağıtımında kaliteyi yükseltmek bakımından bağışlara tanınan vergi indirimleri yerinde olup bu fonksiyonun sürdürülmesi için bağışlara tanınan vergi indirimi anlamlı ve tercih edilir olmalıdır<sup>39</sup>.

## **IV- BAZI YABANCI ÜLKELERDE BAĞIŞ VE YARDIMLARIN İNDİRİLMESİ**

Genel olarak vergi hukukunda bağış ve yardım müessesesinin vergisel boyutunu ele aldıktan sonra, bazı yabancı ülke uygulamalarına kısaca değinmeye çalışacağız. Konunun ele alınması sırasında, bağış ve yardımı doğrudan ilgilendiren gelir ve kurumlar vergileri ele alınacaktır.

### **A- AMERİKA BİRLEŞİK DEVLETLERİ'NDE**

ABD vergi sisteminde kurumların brüt kazancı; brüt kar, faiz gelirleri (Belediyelerin çıkarmış oldukları bonoların faiz gelirleri hariç olmak üzere), kar payları, kira gelirleri ve sermaye kar veya zararlarının toplamından oluşmaktadır.

Kanunlarda brüt kurum kazancından yapılacak indirim kalemleri ise;

- Olağan İndirimler,
- Organizasyon giderleri,
- Bağış ve yardımlar,
- Özel indirimler (elde edilen kar payları indirimi ve net faaliyet zararları)

indirimleri olmak üzere dört grupta toplanmıştır<sup>40</sup>.

Diğer indirim kalemlerinde olduğu gibi, bağış ve yardımlar, tüzel kişiliği bulunan veya bulunmayan tüm kurumlar, kanunda yazılı koşulları taşıyan yardım kuruluşlarına yapmış oldukları bağış ve yardım tutarları, kurum kazançlarından indirebilirler.

Belirtilen bağış ve yardımlar, genellikle ödemenin yapıldığı yılın kurum kazancından indirilebilir. Ancak, tahakkuk esasını uygulayan kurumlar için bir farklılık bulunmaktadır. Bu kurumlar iki koşulu yerine getirdikleri takdirde, yapmış oldukları bağış ve yardımı önceki yılın kurum kazancından indirebilirler. Buna ilişkin ilk koşul, söz konusu bağış ve yardım, kurum yönetim kurulu üyeleri tarafından yıl sonuna kadar yapılacağına karara bağlanmış olmasıdır. İkinci koşul ise, söz konusu bağış ve yardımların, en geç ertesi yılın üçüncü ayının on beşinci gününden önce ödenmiş olmasıdır.

İndirilebilecek bağış ve yardımın tutarı, ayrı bir hesaplama yapılması ile tespit edilmektedir. İndirilebilecek bağış ve yardım tutarları, vergiye tabi kazançtan, özel indirim kalemlerinden olan "Net faaliyet zararları" düşüldükten sonra kalan vergiye tabi kazancın %10'u dur.

Özel indirim kalemlerinden diğeri olan "Elde edilen kar payları indirimi" ise indirilebilecek bağış ve yardımların hesaplamasına dahildir. Yani kurum kazancından elde edilen kar payları indirilmeden, indirilebilecek bağış ve yardımların hesaplanması gerekmektedir.

Yapılan bağışlardan %10 sınırlaması nedeniyle indirilemeyen kısmı öncelikle cari yıla ilişkin bağış ve yardımlar indirilmek şartıyla daha sonraki beş yıllık süre içinde indirim yapılabilecektir.

<sup>39</sup> AYDIN, Zekeriya., "Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Bağış ve Yardımlar", Yayınlanmamış Master Tezi, Gazi Üniv. SBE. Maliye Ana Bilim Dalı, Ankara, Kasım, 1997.

<sup>40</sup> AYDIN, Selda: "ABD Vergi Sisteminde Kurum Kazancının Tespitinde Yapılan İndirimler", Yaklaşım, Sayı: 50, Ankara, Şubat 1997, ss. 111.

Örnek : X şirketinin toplam satış hasılatı \$1000.000 ve satılan malın maliyeti \$350.000 dir. Şirketin ayrıca toplam \$150.000 kar payı elde etmiştir. Söz konusu kar payına ilişkin "Elde Edilen Kar Payı İndirimi" \$100.000 dir. Şirketin faaliyet giderleri ise \$100.000 dir. Şirket \$150.000 tutarında bağışta bulunmuş ve geçmiş yıldan devreden \$100.000'lık net faaliyet zararı bulunmaktadır.

Bu şirketin indirilebileceği bağış ve yardımların tutarı, aşağıdaki şekilde hesaplanacaktır.

Brüt Gelir (1000.000-350.000=)	\$ 650.000-
Kar Payı	\$ 150.000-
Toplam	\$ 800.000-
Olağan İndirim Tutarı (Faaliyet Giderleri)	\$ 100.000-
Kalan Kurum Kazancı	\$ 700.000-
Net Faaliyet Zararı	\$ 100.000-
Kalan Tutar	\$ 600.000-
İndirilecek Bağış ve Yardım Tutarı(%10)	\$ 60.000-
Yapılan bağış ve yardım tutarı	\$ 150.000-
İndirilemediği için sonraki beş yıllık süre içinde indirilecek bağış ve yardım tutarı	\$ 90.000-
Nakit olmayan bağış ve yardımlar ise değerlendirilerek nakit bağışlarda olduğu gibi %10 oranı ile sınırlıdır <sup>41</sup> . Örneğin	

arazi

ve binalar veya hazine bonoları emsal, piyasa değeri ile, mal stokları ise maliyet değeri (kayıtlı muhasebe) ile değerlemeye tabi tutulur. Ancak iki durumda, firmalar; bu mallara ilişkin bağış ve yardım indirim tutarlarını, emsal piyasa değeri ile maliyet bedelinin farkının %50'si oranında artırmaları mümkündür. Söz konusu indirim miktarı;

İndirim Miktarı = Maliyet Bedeli + V2 (Emsal Piyasa Değeri-Maliyet Bedeli)

formülü ile gösterilebilir. Bu formüle göre bulunacak indirim miktarı, malın maliyet bedelinden iki kat fazla olamaz.

Birinci durum : Firmanın yapmış olduğu bağışın araştırma ve inceleme konusunda olmasıdır. Bunun için bağış yapılan kurumun faaliyetlerinin %80'inin araştırma faaliyetleri olması, en az iki yıldır faaliyette olması, bağışın nakit yapılması vb. koşulların birlikte olması gerekir.

İkinci durum : Firmanın mamullerinin hastalık ve ihtiyaç halinde olanlar veya yaşlılar ve bebekler için bağışlanmış olmasıdır.

Örnek : Çocuk giysileri imalatçısı olan X Şirketi, üretmiş olduğu 500 adet çocuklar Derneği'ne 1996 yılında bağışlamıştır. Bağış yapıldığı tarihte giysilerin maliyet bedeli \$250.000, emsal piyasa değeri ise \$600.000'dır. Söz konusu bağış ve yapan şirketin, elde edilen kar payları indirimden önceki kurum kazancı \$9.000.000'dır. Şirketin 1996 yılında kurum kazancından indirilebileceği maksimum bağış ve yardım tutarı aşağıdaki şekilde hesaplanacaktır.

Örnekte yapılan bağış ihtiyaç nedeniyledir. Bu nedenle;

Bağış ve Yardım tutarı = Maliyet Bedeli + (Emsal Piyasa Değeri-Maliyet Bedeli)

Bağış ve Yardım Tutarı = 250.000+1/2(600.000-250) Bağış ve Yardım Tutarı = 425.000'dır

Şirketin indirilebileceği bağış ve yardım tutarı = \$250.000 x 2 = \$500.000'dır Ancak \$425.000 bu sınırın altında olduğu için tamamıyla kurum kazancından indirecektir.

<sup>41</sup> AYDIN, Selda: "ABD Vergi Sisteminde Kurum Kazancının Tespitinde Yapılan İndirimler", Yaklaşım, Sayı: 50, Ankara, Şubat 1997, ss. 113.

X Şirketinin yapmış olduğu bağış, başka bir yere (ihtiyaç dışı) yapılmış olsaydı yapılacak indirim tutarı \$250.000 ile sınırlı olacaktır<sup>42</sup>.

## B- ALMANYA'DA

1934 tarihli vergi reformundan beri, kurumlar vergisi hukukunda da genel menfaatlere, kiliseye ve insani gayelere hadim masrafların, gelirin tespitinde tenzil edilemeyeceği prensip olarak kabul edilmiş bulunuyordu.

Bu prensip gelir ve kurumlar vergisi hukukunun değiştirilmesine yönelik muhtelif kanunlarla değiştirilmiştir. Yapılan bu değişikliklerde bazı şartlarla muhtelif amaçlar için yapılan bağış ve yardımların gelirlerden indirilmesi kabul edilmiştir.

Bağış ve yardımlara ait muafiyetler, ilmi, kamu yararına hizmet eden veya benzeri amaçlar için gerekli imkanların teminini kolaylaştırmak için gerekli imkanların temininin kolaylaştırmak amaçlarının güderler. Para reformunu müteakip genel menfaatlere veya benzeri amaçlara hizmet eden birlikler, müesseseler ve ilmi enstitüler, maddi imkanlarının büyük kısmını kaybettikleri gibi bunlara eskiden olduğu gibi kamu tüzel kişileri tarafından yapılmakta olan para yardımları da yapılamaz hale geldi. Fakat sözü edilen birliklerin kamu menfaati ile ilgili görevlerini ifa etmeler, toplum için öneme haiz olduğundan, gerekli imkan ve vasıtaların yardım amaçlarına tahsis edilebilmesi için mükelleflere vergiye ilişkin kolaylıklar tanınması zorunlu hasil olmuştur.

Muafiyet hükümleri sadece, kamu yararına, kiliseye, dini, ilmi ve insani faaliyetlere veya Devlet siyasi amaçlarının teşvikine yönelik masrafları kapsamaktadır. Kamu yararı hizmet eden amaçları, özellikle teşvike uygun görüldüğü takdirde muafiyetten yararlanırlar. Bu konunun resmen tanınması Danıştay'ın izni ile Federal Hükümet tarafından neticelendirilir.

Kamu menfaatinin, insani ve benzeri gayelerin teşviki hakkındaki masraflar, dar anlamda alınırsa bağışlama olarak nitelendirilir. Asıl bağışlamalar ihtiyari ve karşılıksız olarak yapılan yardımlara mahsustur. Bağışlar para veya ayın olarak yapılabilir. Bağışta bulunan şahsın sosyal yerlere veya mesleki tasarrufuna göre veya ahlaki bir görev için yapılan yardımlarda ihtiyari şekilde yapılmış sayılır. Buna karşılık, hukuki bir mükellefiyete istinaden yapılan yardımlar, bağış değildir. Bununla beraber özellikle teşvike uygun görülen insani, dini, ilmi ve emsali kamu yararına hizmet eden birliklere ödenen aidatlar hakkında bir istisna geçerlidir. Bu aidatlar da bağışlar gibi özellikle vergi muafiyet ile ilgili amaçların teşvikine hizmet ettikleri için, kamu yararına ve benzeri amaçlara ilişkin masraflar olarak kabul edilir. Buna mukabil hukuki bir Mükellefiyete dayanan diğer ödemeler kamu yararına ve benzeri amaçların teşvikine hizmet eden masraflar olarak nazara alınamaz<sup>43</sup>.

Bağışların normal gelirlerden veya sermayeden yapılmasının önemi bulunmamaktadır.

Hangi hallerde kamu menfaatinin, hayri veya dini amacı mevcut bulunduğu, Vergi Tatbikat Kanununun 17-19'ncü maddelerinden ve Kamu Menfaatlerine İlişkin Tüzük ten çıkarılır. Bağışların kanunda tarif edilen vergi ayrıcalığı ile ilgili amacın teşvikine ait olması, bunların masraf olarak kabul edilmesi için yeterli değildir. Bu mevzuda ayrıca bazı şartların varlığı da aranır. Tamamlama şartlarının bulunması halinde bile bağışların ancak belli bir miktarı vergiye tabi gelirlerden indirilebilir.

Yukarıda açıklanan amaçlar için yapılan bağışlar esas itibarıyla vergiye tabi gelir %5 ini aşmadığı takdirde indirilmesi uygundur. İkinci gayeler için yapılan bağışların

<sup>42</sup> AYDIN, Zekeriya., "Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Bağış ve Yardımlar", Yayınlanmamış Master Tezi, Gazi Üniv. SBE. Maliye Ana Bilim Dalı, Ankara, Kasım, 1997.

<sup>43</sup> AYDIN, Zekeriya., "Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Bağış ve Yardımlar", Yayınlanmamış Master Tezi, Gazi Üniv. SBE. Maliye Ana Bilim Dalı, Ankara, Kasım, 1997.

nispeti %5 den %10'a yükselir.

Örneği, bir yıl içinde 100.000 D.Mark gelir elde eden bir kurum, hayır amaçları için 6.000 D.Mark, ilmi amaçlar için 3.000 D.Mark bağışta bulunursa, bunlardan ancak hayır amaçlılarına ait bulunan ve gelirin %5'ine tekabül eden 5.000 D.Mark tenzil olunursa da bu örnekte ödenen meblağ, kanuni yüzde nispetinin altında bulunduğu için ilmi amaçlara ait bağışlar da tamamıyla indirilmesi uygundur.

Mükellef isterse, yukarıda açıklanan % nispeti yerine genel ciro toplamının ve bir takvim yılı içinde ödenen ücret ve maaşların %02'sini aşmayan bağışları masraf olarak indirebilir. Mükellef %02 nispetini tercih ettiği takdirde ilmi amaçlara ait bağışlar bakış açısı nazarında indirilmesi uygun tutarın artması bahis mevzuu olamaz.

Bağışların masraf olarak tenzili için aşağıdaki şartların da bulunması lazımdır:

**i-** Yardım gören müessesenin, kamu hukuku kurumu ve kamu hizmeti ifa eden makam olması ve yapılan bağışların kanunda belirtilen amaçlardan birine harcanacağını tasdik olunması lazımdır.

**ii-** Bağışlanan müessesenin, KVK'nun 4'üncü maddesinin birinci fıkrasının 6'ncı bendine nazaran vergiden muaf kurum, şahıs birliği veya sermaye topluluğu olması ve bağışların yapı ile öngörülen amaçlarına harcanacağını tasdik olunması lazımdır.

Yukarıda sözü edilen kamu hizmeti ifa eden makam olarak kabul edilen araştırma enstitüleri, üniversiteler ve bütün resmi makamlar anlaşılmalıdır. İlmi bir enstitüye herhangi bir yardım yapıldığı zaman bu yardımın ilmi gayelerin teşviki ile alakalı bulunup bulunmadığı hususunda enstitünün tabi bulunduğu Federal Devlet değil bizzat kendisi karar verir.

Kamu hukuku kurumları ve kamu hizmeti ifa eden müesseseler, kendilerine yapılan yardımların vergi muafiyetini gerektiren amaçların teşviki için olup olmadığı hususlarını bizzat kontrol eder ve karar verirler.

Vergi daireleri, bağışlar hakkında bu şekilde verilen kararlarla bağlı olup hiç bir surette bağışların gelirden indirilmesini red edemezler. Çünkü, Vergi Dairesinin bakış açısına göre verilen bir karar veya bu mevzudaki bir görüşünde isabetsizlik olabilir Bağışta bulunan, kimse, kendisine verilen görüşün muteber olduğuna ve bu yetkiye istinaden kanuni hükümler dairesinde bağışları indirebileceğine itimat edilmelidir.

Kamu hizmeti ifa eden makamlar tarafından ihdas edilen görüşlerde hata yapıldığı takdirde Maliye Dairesi, gerek görürse üst kontrol makamları nezdinde şikayette bulunmak suretiyle istikbalde verilecek kararların doğruluğunu, temine çalışır.

KVK'nun 4'üncü md'nin l'inci fıkrasının 6'ncı bendine göre vergiden muaf tutulan kurumlara yapılan teberrular için de aynı esaslar mevcuttur. Burada da bağışta bulunan kimse, masrafın doğru olduğuna güvenmelidir. Bağışların hasıllattan indirilmesi için en önemli şart, bunların 4'üncü md'nin 6'ncı bendinde vergiden muaf olan kurumlara yapılmış olmasıdır. Bağışın kabulü anında muafiyetten istifade eden bir kurumun daha sonra muafiyet şartlarına haiz olmadığı ortaya çıktığında tespit edilen bu hatalar, bağışta bulunan müessese için bir zarar meydana gelmez. Bu itibarla, bağış yapıldığı anda Vergi Dairesi, söz konusu kurumun vergiden muaf olarak mütalaa ettiği takdirde evvelce verilen görüşler uygun kabul edilir.

Devletin siyasi amaçlarının teşvikine ilişkin bağışların gelirden indirilmesi için aşağıdaki şartların bulunması lazımdır:

**i-** Bağışların, seçim beyannamesine istinaden son seçimde Federal Meclise veya Federal Devle Meclisine asgari bir milletvekili ile temsil edilmiş olan siyasi partilere veya Almanya'da ekaliyetler partisine verilmiş olması ve partinin merkez teşkilatı veya selahiyattar eyalet teşkilatı tarafından, yukarıdaki şartların mevcut olduğu ve kabul edilen bağışların Devletin siyasi amacı için kullanılacağını tasdik edilmesi lazımdır.

**ii-** Bağışların, kendi statüsüne ve fiili faaliyetine göre, münhasıran devletin siyasi

amacına hizmet eden ve mevcut imkanlarını yukarıda sözü geçen partiler için kullanan hükmü şahsa verilmiş olması lazım geldiği gibi bağışların yukarıdaki şartlara haiz partilerin yükselmesine harcanacağına, bağışları kabul eden hükmi şahıslar tarafından tasdik olunması şarttır.

iii- Bağışlar, kanuna bağlı tüzük ile tespit edilmiş bulunan devletin siyasi amaçlarına hizmet eden hükmi şahıslara yapılmış olmalıdır.

Bağışların, hasıllardan indirilmesi hakkında öngörülen şartlar mevcut olmamasına rağmen, yukarıda açıklanan hallerin dışında kalan bağışlar da vergiden muaf tutulabilir. Ancak bunun için Danıştay'ın olumlu görüşüne istinaden Federal Hükümet tarafından karar verilmiş olması şarttır.

Bağışların indirilmesi hakkındaki bu hüküm, aslında tabii afetler gibi acil hallerde halk tarafından yapılan yardımlar için de tatbik edilmelidir. Bu gibi hallerde yardım faaliyetini yürütebilecek vergiden muaf müesseselerin teşkili için yeterli zaman mevcut değildir. Tedbirlerin geçici mahiyeti dolayısıyla örnek kurumların tesisi de amaca uygun düşmez. Bu nedenle de vergi muafiyetini gerektiren amaçlar güden cemiyetlerde olduğu gibi siyasi partilere verilen aidatlar da bağışlara ithal edilir.

Muafiyeti kabul edilmeyen veya kanunen tespit edilen azami haddi aşan bağışların gelire ilave edilmesi gerekir.

Bağışların hesabında esas alınması gereken gelir, bağışların ve muhtemel zarar nakillerinin indirilmesinden önceki gelirdir<sup>44</sup>.

## C- İNGİLTERE'DE

İngiltere'de yerleşmiş şahısların tüm gelirleri ile yerleşme ve mülkiyet farkı gözetmeksizin İngiltere'de kazanılan tüm gelirler gelir vergisinin kapsamındadır.

Bunun istisnası, normal olarak yerleşmemiş şahısların devlet tahvili faizleri ile bazı şartlarda İngiltere'de yerleşmişlerin İngiltere dışındaki kazançları vergilendirmez. Bunun dışında şahsa ait ve paraya çevrilmeyecek gelir veya menfaatler de vergilendirilmez. Örneğin, bedava seyahat, hizmetliye lojman tahsisi, demiryolculara seyahat permi tahsisi, ordu malûllerinin maaşları vb<sup>45</sup>.

Vergileme de genel esas mükellefin kendi beyanıdır. Her kaynaktan elde edilen yıllık gelirlerin ayrı ayrı gösterileceği bu beyannamelerin şekil yönünden bizdekileri andıracağı söylenebilir.

Vergi tekniğinde dinsel ve eğitim bağışları vergiden müstesna olup stopaja tabi tutulmuş olanları için de iade talep edilebilir. Bir mükellef bir vakfa ait yıllık bir senet imzalarsa vakıf idareden vergi iadesini isteyebilir<sup>46</sup>.

---

<sup>44</sup> DURMUŞ, Arif: Alman Kurumlar Vergisi, Maliye Bakanlığı Tetkik Kurulu Yayını, Damga Matbaası, Ankara, ss. 128-133.

<sup>45</sup> AYDIN, Zekeriya., "Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Bağış ve Yardımlar", Yayınlanmamış Master Tezi, Gazi Üniv. SBE. Maliye Ana Bilim Dalı, Ankara, Kasım, 1997.

<sup>46</sup> CİRELİ, Ertan: İngiliz Gelir İdaresi, Maliye Bakanlığı Tetkik Kurulu Yayını, Ankara, ss. 18.



## İKİNCİ BÖLÜM

### BİRİNCİ KISIM

#### TÜRK GELİR VERGİSİ KANUNU'NDA BAĞIŞ VE YARDIMLAR

#### I- TÜRK GELİR VERGİSİ KANUNU'NUNDA BAĞIŞ VE YARDIMLAR HAKKINDA GENEL AÇIKLAMALAR

##### A-1960'DAN ÖNCEKİ DÖNEM

Cumhuriyet döneminde Kazanç Vergisi Kanununda, sadece ticari kazançlardan indirilmesi uygun görülen teberru ve ianelerin (bağış ve yardımlar); Cumhuriyet döneminde yıllık beyanname ile bildirilen gelirlerden indirilmesi imkanı ilk defa 03.06.1949 tarihinde kabul edilen 5421 numaralı Gelir Vergisi Kanunu ile sağlanmıştır<sup>47</sup>.

Anılan kanunun “Sigorta primi, teberru ve iane indirimleri” başlıklı 74’üncü maddesinin 2’nci bendi ile, “Kamu menfaatlerine hadim cemiyetlere makbuz mukabilinde yapılan teberru ve ianeler (yıllık gelirin %5’ini aşmamak şartıyla), yıllık beyanname ile bildirilen gelirlerden indirilebileceği ifade edilmiştir.

Sözkonusu düzenlemenin Gerekçesinde, “Kamu menfaatlerine hadim cemiyetlere yapılan teberrular ve ianeler, gelirin elde edilmesi için ihtiyar olunan masraflardan olmamakla beraber; bir yandan memleketimizin şartları, diğer yandan kamu menfaatlerine hadim cemiyetlerin bünyeleri ve yaşam için bu gibi teberru ve ianelere ihtiyaçları göz önünde tutulmuş ve Kazanç Vergisi Kanunu’nda sadece ticari kazançlar için tanınan bir hüküm umumileştirmek suretiyle kamu menfaatlerine hadim cemiyetlere makbuz mukabilinde yapılan teberru ve ianelerin gelirden indirilmesi kabul edilmiştir. Şu kadar ki, indirilecek miktarın, gelirin %5’ini aşmaması şartı ilave edilmiştir.

##### B- 1960-1980 DÖNEMİ

1960 yılında yürürlüğe giren 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun ile 5421 sayılı Kanun yürürlükten kaldırılmıştır. 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu, 5421 sayılı Kanun’daki bağış ve yardımlarla ilgili hüküm “cemiyetler” “dernekler”, “mukabilinde” “karşılığında”, “teberru ve ianeler” “bağış ve yardımlar” biçiminde günlük dile uyarlanarak, aynen korunmuştur.

Halen uygulanmakta olan 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu ilk defa 19.02.1963 tarihinde 202 sayılı Kanunla geniş ölçüde değiştirilmiştir. Anılan kanunla bağış ve yardımlara ilişkin indirimlerle ilgili 89. maddesinin 2’nci bendinde de önemli değişiklikler yapılmıştır. Bunlar şu şekilde sıralanabilir.

i- 202 sayılı kanunla değiştirilmeden önceki hükümde sadece kamu menfaatlerine yararlı derneklere makbuz karşılığında yapılan bağış ve yardımların yıllık beyanname ile bildirilecek gelirlerden indirilebileceği ifade edilmiş iken, 202 sayılı kanunla bunlara ilaveten genel bütçeye dahil dairelere, katma bütçeli idarelere, il özel idareleri ile belediyelere ve köylere yapılan bu nev’i bağış ve yardımların yıllık gelir vergisi beyannamesinde beyan edilen gelir vergisinde indirilmesine imkan verecek şekilde değişiklik yapılmıştır.

<sup>47</sup> 09.06.1949 tarih ve 7228 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

ii- Nakden yapılmayan bağış ve yardımların gider yazılacak değerlerinin tesbiti mevzuunda da gerekli hükümler ilave olunmuş ve bunların muhasebe kayıtlarında mevcut mukayyet değerlerinin veya böyle bir değer yoksa ve bahis konusu değilse, takdir komisyonlarınca tespit edilecek değerlerinin indirimine esas alınacağı belirtilmiştir.

Aynı olarak yapılan bağış ve yardım, muhasebe kayıtları veya bilanço içinde yer almış bulunan bir mevcuda ait ise, bunun ayrıca defterlerde gider kayıt edilmemesi lazım geldiği gibi bu madde alım satıma mevzu olan bir mala olması durumunda, bunun matrahtan indirilecek değerinin defterlerde hasılat olarak ithal edilmesi de gerekmektedir.

202 sayılı Kanunla, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 89. maddesinin 2 numaralı bendi aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

“2.Genel bütçeye dahil dairelere, katma bütçeli idarelere, il özel idareleri ile belediyelere, köylere ve kamu menfaatlerine yararlı derneklere makbuz karşılında yapılan bağış ve yardımlar (Bir takvim yılı içinde yapılan bağış ve yardımların toplamı o yıla ait beyan edilecek gelirin %5'ini aşarsa fazlası indirilmez. Bağış ve yardımın nakden yapılmaması halinde, bağışlanan ve yardımın konusunu teşkil eden mal veya hakkın mevcutsa mukayyet değeri, bu değer mevcut değilse Vergi Usul Kanunu hükümleri dairesinde takdir komisyonlarınca tespit edilecek değer esas alınır)”<sup>48</sup>.

## C- 1981'DEN SONRAKİ DÖNEM

193 sayılı GVK'nın “Sigorta primi, teberru ve iane indirimleri” başlıklı 89. maddesinin 1 ve 2. bentleri ile 5422 sayılı KVK'nın 14. maddesinin 6. bendi, 3239 sayılı Kanunun 63. maddesi ile değiştirilmiş ve bu değişiklikler 01.01.1986 tarihinden itibaren yürürlüğe girmiştir.

Sözkonusu değişikliklerden sonraki hükümlere göre, 89. maddede mükelleflerin yıllık beyannameye bildirecekleri gelirlerden yapabilecekleri indirimler; 89. maddenin ikinci bendinin birinci fıkrasında, genel bütçeye dahil dairelere, katma bütçeli idarelere, il özel idareleri ile belediyelere, köylere ve kamu menfaatine yararlı derneklere ve Türk Kanunu Medenisi gereğince kurulan vakıflara makbuz karşılığı yapılan bağış ve yardımların, beyan edilen gelirin %5 ini aşmaması şartı ile indirimi kabul edilmiştir.

Bendin ikinci fıkrasında ise; “Genel bütçeye dahil dairelere, katma bütçeli idarelere, il özel idarelerine, belediyeler ve köylere bağışlanan okul, cami, kreş ve spor tesisleri ile 50 yatak (Kalkınmada öncelikli yörelerde 35 yatak) kapasitesinden az olmamak üzere, yurt huzurevi ve sağlık tesislerinin inşası dolayısıyla yapılan harcamalar veya bu tesislerin inşası için bu kuruluşlara yapılan her türlü bağış ve yardımlar ile mevcut tesislerin fâaliyetlerini devam ettirebilmeleri için yapılan her türlü nakdi ve aynı bağış ve yardımlar (Şu kadar ki bu fıkrada geçen bağış ve yardımların miktarı ile bu bağış ve yardımların yapılacağı yerler tahsis edileceği kuruluşlar Bakanlar Kurulunca çıkarılacak bir yönetmelikle belirlenir)” indirilmesi kabul edilmiştir.

Bu fıkra ile getirilen hükümle, eğitim ve sağlık tesislerinin kurulması ve mevcutlarının faaliyetlerini devam ettirmesi amacıyla gelir vergisi mükelleflerince, yapılan harcamalar veya bu tesislerin inşası için bu kuruluşlara yapılan her türlü bağış ve yardımlar ile mevcut tesislerin fâaliyetlerini devam ettirebilmeleri için yapılan nakdi ve aynı bağış ve yardımların tamamının, gelir vergisi matrahından indirim olanağı getirilmiştir.

<sup>48</sup> AYDIN, Zekeriya., “Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Bağış ve Yardımlar”, Yayınlanmamış Master Tezi, Gazi Üniv. SBE. Maliye Ana Bilim Dalı, Ankara, Kasım, 1997.



3239 sayılı kanunla 5422 sayılı KVK'nın 14. maddesinin 6. bendine yapılan ilave ile, "Genel bütçeye dahil dairelere, katma bütçeli dairelere, il özel idarelerine, belediyelere veya köylere bağışlanan okul, kreş ve spor tesisleri" inşaatı veya tesislerin inşaatı için ilgili kuruluşlara yapılan harcamaların gider olarak yazılması imkanı sağlanmıştır.

4108 sayılı kanunla maddeye yapılan ekleme ile; kütüphane, müze, sanat galerisi, kültür merkezi ve sinema, tiyatro, opera, bale ve konser gibi kültürel ve sanatsal etkinliklerin sergilendiği tesisler ile 50 yatak (kalkınmada öncelikli yörelerde 35 yatak) kapasitesinden az olmamak üzere yurt ve sağlık tesislerinin (huzurevleri dahil) inşaatı için yapılan harcamalar veya bu tesislerin inşaatını yapan kuruluşlar yapılan bağış ve yardımlarda dahil edilmiştir.

3239 sayılı kanunla getirilen düzenlemelere ilişkin usul ve esasları yönetmelikle belirlenmesi hükmü getirilmiştir.

Gelir Vergisi Kanunu kapsamında, son dönemlerde bağış ve yardım müessesesinde meydana gelen uygulama değişiklikleri ise, aşağıdaki şekilde ele alınabilecektir.

### **1- 3239 sayılı kanun Düzenlenmesi**

GVK'nda öteden beri var olan bağış ve yardım ile ilgili hukuki düzenleme, mükelleflerin yıllık beyanname ile bildirecekleri gelirlerden indirim yapabilecekleri "Sigorta primi, teberru ve iane indirimleri " başlıklı 89. maddesinin 2. bendinde düzenlenmiştir. Yapılan bu düzenleme 3239 sayılı kanunla genişletilmiş ve daha önce var olan belirli bir hadle sınırlı tutulan bağış ve yardımlar yanında, bazı hadlerde mükelleflerin herhangi bir miktar sınırlaması olmaksızın bağış ve yardım yapmalarına imkan sağlanmıştır. 3239 sayılı kanunla yapılan düzenleme ile GVK'nın 89/2'nci maddesinin bağış ve yardım indirimlerine ilişkin hükümleri aşağıdaki gibi değiştirilmiştir.

*"Genel bütçeye dahil dairelere, katma bütçeli idarelere, il özel idareleri ile belediyelere, köylere ve kamu menfaatlerine yararlı derneklere ve Türk Kanunu Medenisi gereğince kurulan vakıflara makbuz karşılığında yapılan bağış ve yardımlar (Bir takvim yılı içinde yapılan bağış ve yardımların toplamı o yıla ait beyan edilecek gelirin %5'ini aşarsa fazlası indirilmez.)*

*Genel bütçeye dahil dairelere, katma Bütçeli idarelere, il özel idarelerine, belediyeler ve köylere bağışlanan okul, cami, kreş ve spor tesisleri ile 50 yatak (kalkınmada öncelikli yörelerde 35 yatak) kapasitesinden az olmamak üzere yurt, huzurevi ve sağlık tesislerinin inşaatı dolayısıyla yapılan harcamalar veya bu tesislerin inşaatı için bu kuruluşlara yapılan her türlü bağış ve yardımlar ile mevcut tesislerin, faaliyetlerini devam ettirebilmeleri için yapılan her türlü nakdi ve aynı bağış ve yardımlar. Bilimsel araştırma ve geliştirme faaliyetlerinde bulunan kurum ve kuruluşlara yapılan her türlü bağış ve yardımlar. (Şu kadar ki, bu fıkrada geçen bağış ve yardımların miktarı ile bu bağış ve yardımların yapılacağı yerler ve tahsis edileceği kuruluşlar Bakanlar Kurulunca çıkartılacak bir yönetmelikle belirlenir.)*

*Bağış ve yardımın nakden yapılmaması halinde, bağışlanan veya yardımın konusunu teşkil eden mal veya hakkın mevcutsa mukayyet değeri, bu değer mevcut değilse Vergi Usul Kanunu hükümleri dairesinde Takdir Komisyonunca tespit edilecek değer esas alınır".*

Bir taraftan, bazı kamu kuruluşları ile kamuya yararlı nitelikteki kuruluşlara bağış ve yardımda bulunmayı, diğer yandan da sosyal açıdan ihtiyaç duyulan bazı yatırımların

yapılmasını sağlamak, araştırma, geliştirme faaliyetlerini vergi yoluyla özendirmek için, bu amaçlarla yapılan ödemelerin veya mal teslimlerinin indirim uygulamasına yer verilmiştir. Bu bağlamda, GVK'nda öteden beri var olan bağış ve yardımlar ile ilgili hükümler 3239 sayılı kanunla genişletilerek, bazı hallerde yükümlülerin herhangi bir miktar sınırlaması olmaksızın bağış ve yardım yapmalarına imkan sağlanmıştır<sup>49</sup>.

### ***Camilere Yapılan Bağışlara İlişkin Özel Düzenlemeler***

Gelir vergisi yükümlüleri tarafından cami yaptırmak ya da yapılmakta olan camilere katkıda bulunmak için yapılan yardımlar beyan edilen gelirden indirilirken, kurumların cami yaptırmak veya yapılan camilere katkıda bulunmak şeklindeki bağışların safi kurum kazancının belirlenmesinde gider olarak dikkate alınması mümkün değildir. Çünkü, yardım yapılacak tesisler arasında cami sayılmamıştır (KVK md. 14/6).

Madde hükmüne göre, camilere yapılacak ve hiçbir oran ve miktar sınırlaması olmaksızın gider yazılacak bağış ve yardımların gider yazılması için belirtilen kurallar ve esaslar şöyledir.

- Camilere yapılacak bağış ve yardımlar 31.12.2000 yılına kadar gider olarak dikkate alınabilir.

- Camiler genel bütçeye dahil dairelere, katma bütçeli idarelere, il özel idarelerine, belediyelere, vakıflara veya köylere bağışlanmış olmalı veya bu kuruluşlara ait olmalıdır.

Harcamalar bu camilerin inşası veya mevcut camilerin idamesi için aynı veya nakdi olarak yapılabilir.

Caminin ait olduğu durumdan aynı veya nakdi yardımın camiyle ilgili olduğunu gösteren bilgi alınmış olmalıdır.

Cami yapma veya yaptıрма derneklerine yapılan bağışlar genel hükümlere tabi olup, bu kapsamda değerlendirilemeyecektir.

Cami yaptırmak ya da yapılmakta olan camilere katkıda bulunmak veya camilerin idamesi için yapılan bağışlar hakkındaki bir görüşe göre de; müslüman olmayanlar ile islâma inananlar arasında, inançlı olanlar lehine olarak, yukarıda belirtilen amaçla yaptıkları bağış ve yardımlar nedeniyle bağış ve yardım yapmayan kuruma nazaran daha az vergi ödeyecekleri ve bununda vergilendirmede eşitlik ilkesine aykırı olduğu görüşüdür<sup>50</sup>.

Ayrıca, gerek gelir vergisi kanununun 89/2. maddesinde, gerekse kurumlar vergisi kanununun geçici 25. maddesinde camilere ilişkin düzenlemelerle özellikle tarihi camilerin korunmasına yeni bir kaynak bulunması istenilmiştir.

### **2- 4369 Sayılı Kanun Öncesi**

Yapılan bağış ve yardımların yıllık beyanname ile beyan edilen gelirden indirim konusu yapılmasına ilişkin düzenlemeler GVK'nın 89. maddesinde yer almaktadır. Söz konusu maddenin 4369 sayılı Kanunla değişmeden önceki 2. fıkrasına göre;

*“Genel bütçeye dahil dairelere, katma bütçeli idarelere, il özel idareleri ile belediyelere, köylere ve kamu menfaatlerine yararlı derneklere ve Türk Kanunu Medenisi gereğince kurulan vakıflara makbuz karşılığı yapılan bağış ve yardımlar. (Bir takvim yılı içinde yapılan bağış ve yardımların toplamı o yıla ait beyan edilecek gelirin % 5'ini aşarsa fazlası indirilmez)*

<sup>49</sup> AYDIN, Zekeriya., “Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Bağış ve Yardımlar”, Yayınlanmamış Master Tezi, Gazi Üniv. SBE. Maliye Ana Bilim Dalı, Ankara, Kasım, 1997.

<sup>50</sup> AYDIN, Zekeriya., “Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Bağış ve Yardımlar”, Yayınlanmamış Master Tezi, Gazi Üniv. SBE. Maliye Ana Bilim Dalı, Ankara, Kasım, 1997.

*Genel Bütçeli dairelere, katma bütçeli idarelere, il özel idarelerine, belediyeler veya köylere bağışlanan okul, cami, kreş ve spor tesisleri ile 50 yatak (kalkınmada öncelikli yörelerde 35 yatak) kapasitesinden az olmamak üzere yurt, huzurevi ve sağlık tesislerinin 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 yardımlar. Bilimsel araştırma ve geliştirme faaliyetlerinde bulunan kurum ve kuruluşlara yapılan her türlü bağış ve yardımlar (Şu kadar ki, bu fıkrada geçen bağış ve yardımların miktarı ile bu bağış ve yardımların yapılacağı yerler ve tahsis edildiği kuruluşlar Bakanlar Kurulunca çıkarılacak bir yönetmelikle belirlenir.)”*

Söz konusu maddede ayrıca, bağış ve yardımın nakden yapılmaması durumunda bağışın gelirden indirilmesinde, varsa mal veya hakkın mukayyet değeri<sup>51</sup>, böyle bir değer yoksa VUK hükümleri uyarınca takdir komisyonlarınca tespit edilecek değerın esas alınacağı hükme bağlanmıştır<sup>52</sup>.

### **3- 4369 Sayılı Kanun Sonrası :**

4369 Sayılı Kanun’la GVK’nın söz konusu hükmünde esaslı değişiklikler yapılmış ve yapılan bağış ve yardımların indirilmesine sınırlama getirilmiştir. Değişiklik esas itibariyle 3239 sayılı Kanunla 1.1.1986 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere yürürlüğe giren fıkranın kaldırılması şeklinde olmuştur. Değişik hükme göre indirim kapsamında bağış ve yardım yapılacak kuruluşlar aşağıdaki gibidir.

- Genel bütçeye dahil daireler, katma bütçeli idareler, il özel idareleri, belediyeler, köyler,
- Kamu menfaatine yararlı dernekler,
- Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflar,
- Bilimsel araştırma ve geliştirme faaliyetinde bulunan kurum ve kuruluşlar,
- Müze, sinema, tiyatro, opera, bale, klasik müzik, klasik Türk müziği ve plastik sanatlar alanındaki üretim ve etkinlikler ile bu alanlarda kurulacak özel araştırma, eğitim, ve uygulama merkezleri,
- Kültür Bakanlığınca desteklenen veya desteklenmesi uygun görülen uluslararası sanatsal organizasyonlar.

Yukarıda belirtilen kurum ve kuruluşlara yapılacak bağış ve yardımların en fazla beyan edilen gelirin % 5’ine (kalkınmada öncelikli yörelerde % 10’una) kadar olan kısmı indirim konusu yapılabilecektir. Beyan edilen gelirin belirtilen oranı aşan tutarda bağış ve yardım bulunması durumunda aşan tutar indirim konusu yapılamayacaktır. Bağış ve yardımlar dolayısıyla zarar beyan edilmesi de söz konusu değildir. Ayrıca bağış ve yardımın indirim konusu yapılabilmesi tevsik edilebilmesine bağlıdır. Diğer bir ifadeyle bağış ve yardımın mutlaka makbuz karşılığında yapılması gerekmektedir<sup>53</sup>.

### ***a - Vakıflara yapılan bağış ve yardımların indirimi sınırlandırılmıştır.***

Değişiklik öncesinde, “Türk Kanunu Medenisi gereğince kurulan vakıflara” yapılan bağış ve yardımlar indirim konusu yapılabilirken, değişiklik sonrasında sadece

<sup>51</sup> Kayıtlı değer; bir iktisadi kıymetin muhasebe kayıtlarında gösterilen hesap değeridir. (VUK md. 265)

<sup>52</sup> BAŞ Seyit Ahmet., “Gelir ve Kurumlar Vergisi Açısından Bağış ve Yardım İndirimi Uygulaması”, Vergi Dünyası, Sayı:213, Mayıs 1999, s. 51.

<sup>53</sup> BAŞ Seyit Ahmet., “Gelir ve Kurumlar Vergisi Açısından Bağış ve Yardım İndirimi Uygulaması”, Vergi Dünyası, Sayı:213, Mayıs 1999, s. 51.

“Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflara” yapılan bağış ve yardımların indirimine imkan tanınmıştır. Bu değişiklik sonrasında, Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınmış bulunmayan vakıflara yapılan bağış ve yardımların indirim imkanı kalmamıştır<sup>54</sup>.

***b -Okul, cami, kreş, spor tesisleri, yurt, huzurevi ve sağlık tesislerine ilişkin bağış ve yardımların indirim imkanı kalmamıştır.***

Değişiklik öncesinde bu tür tesislerin, genel bütçeye dahil dairelere, katma bütçeli idarelere, il özel idarelerine, belediyeler ve köylere bağışlanması veya bu tür tesisler yapılmak üzere yukarıda belirtilen kurumlara bağış ve yardımda bulunulması veya aynı kapsamda mevcut tesislerin faaliyetlerini devam ettirebilmeleri için yapılan bağış ve yardımlar indirim konusu yapılabilmekteydi. Bu hüküm kapsamında yapılan bağışların indirim konusu yapılmasıyla ilgili olarak 86/1042 sayılı yönetmelik yayımlanmış<sup>55</sup> olduğundan indirimler bu yönetmelik çerçevesinde yapılmaktaydı.

4369 sayılı Kanun’la okul, cami, kreş yurt vb. tesislerle ilgili olarak gerek tesisin bağışlanması, gerekse tesisi yapan kuruma bağış yapılmasına ilişkin düzenleme kaldırılmıştır. Dolayısıyla bu kapsamda yapılan bağış ve yardımların beyan edilen gelirden indirim imkanı kalmamıştır. Ayrıca bağış ve yardımlarla ilgili olarak Bakanlar Kurulu’na yetki veren hüküm de kaldırılmış olduğundan yukarıda zikredilen yönetmelik de geçerliliğini yitirmiştir<sup>56</sup>.

***c -Kamu menfaatine Yararlı Dernekler Bağış ve Yardım Kapsamına Dahil Edilmiştir.***

4369 Sayılı Kanunla değişmeden önceki hükümde indirim konu bağış ve yardımın yapılacağı kurum ve kuruluşlar arasında “kamu menfaatine yararlı dernekler” yer almamaktaydı. 4369 sayılı Kanun’la yapılan değişiklikle, kamu menfaatine yararlı dernekler de bağış ve yardım kapsamına dahil edilmiştir. Bilindiği üzere bir derneğin kamuya yararlı dernek olup olmadığına Bakanlar Kurulu karar vermektedir. Bağış ve yardım yapılan derneğin kamu menfaatine yararlı olduğuna ilişkin Bakanlar Kurulu Kararı mevcutsa yapılan bağış ve yardımlar genel sınırlar çerçevesinde indirim konusu yapılabilecektir. Aksi takdirde derneğe yapılan bağış ve yardımın beyan edilen gelirden indirilmesi mümkün değildir<sup>57</sup>.

***d-Bazı Sanatsal Etkinlik ve Araştırmalar Bağış ve Yardım Kapsamına Alınmıştır.***

GVK’nın 4369 sayılı Kanun’la değişen ve 1.1.1999 tarihinde yürürlüğe girecek olan 2 numaralı bendi uyarınca, önce kapsamda bulunmayan kültür ve sanata ilişkin bazı kurum kuruluş ve organizasyonlar, gelirden indirilebilecek mahiyette bağış ve yardım yapılabilecek kurum ve kuruluşlar arasına alınmıştır. Bu düzenleme ile sponsorluk teşvik edilmektedir<sup>58</sup>.

<sup>54</sup> BAŞ Seyit Ahmet., “Gelir ve Kurumlar Vergisi Açısından Bağış ve Yardım İndirimi Uygulaması”, Vergi Dünyası, Sayı:213, Mayıs 1999, s. 51.

<sup>55</sup> Söz konusu yönetmelik 17.9.1986 tarih ve 19224 sayılı R.G.de yayımlanmıştır.

<sup>56</sup> BAŞ Seyit Ahmet., “Gelir ve Kurumlar Vergisi Açısından Bağış ve Yardım İndirimi Uygulaması”, Vergi Dünyası, Sayı:213, Mayıs 1999, s. 52.

<sup>57</sup> BAŞ Seyit Ahmet., “Gelir ve Kurumlar Vergisi Açısından Bağış ve Yardım İndirimi Uygulaması”, Vergi Dünyası, Sayı:213, Mayıs 1999, s. 52.

<sup>58</sup> ERÜZ Ertan., “1.1.1999 Tarihinden İtibaren Bağış ve Yardımların Gelirden İndirilmesi veya Gider Yazılması”, Vergi Dünyası, Sayı:205, Eylül 1998, s. 104.

Değişiklik öncesinde okul, cami, spor tesisleri, yurt, huzurevi ve sağlık tesislerine ilişkin olarak yapılan bağış ve yardımlar indirim kapsamındayken yukarıda belirtildiği üzere 4369 sayılı Kanun'la bu tür tesislerle ilgili olarak yapılacak bağış ve yardımların indirilmesine son verilmiştir. Bu tür tesisler yerine, müze, sinema, tiyatro, opera, bale, klasik müzik, klasik Türk müziği ve plastik sanatlar alanında üretim ve etkinlikler ile bu alanlarda kurulacak özel araştırma, eğitim ve uygulama merkezlerine yapılacak bağış ve yardımlar indirim kapsamına alınmıştır. Bu kapsamda yapılacak bağış ve yardımların indirimi uygulamasında Kültür Bakanlığınca yapılan tanım ve sınıflandırmalar önem arzedecektir.

Maddenin gerekçesinde, kültür ve sanat alanında sayılan faaliyetlerin teşviki amacıyla bu düzenlemeye gidildiği belirtilmiştir. Ayrıca okul ihtiyacının sekiz yıllık temel eğitim kanunu çerçevesinde karşılanmasının amaçlandığı ifade edilmiştir. Diğer tesislerle (cami, spor tesisleri, yurt, huzurevi, ve sağlık tesisleri) ilgili olarak yapılan bağış ve yardımların indirim kapsamından neden çıkarıldığına ilişkin madde gerekçesinde herhangi bir açıklamaya yer verilmemiştir.

### ***e -Uluslararası Sanatsal Organizasyonlar Bağış ve Yardım Kapsamına Alınmıştır.***

Madde gerekçesinde belirtildiği üzere bir takım sanatsal faaliyetlerin teşvik edilmesi babında, Kültür Bakanlığınca da desteklenen veya desteklenmesi uygun görülen uluslararası sanatsal organizasyonlara yapılan bağışlar da genel sınırlar çerçevesinde beyan edilen gelirden indirim konusu yapılabilecektir.

### ***f -Bilimsel Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinde Bulunan Kurum ve Kuruluşlara Yapılan Bağış Yardımlar.***

Değişiklik öncesindeki uygulamada, bilimsel araştırma ve geliştirme faaliyetlerinde bulunan kurum ve kuruluşlara yapılan bağış ve yardımlar 86/10942 sayılı yönetmelik çerçevesinde değerlendirilmekteydi. 4369 sayılı kanunla yapılan değişiklik sonrasında bu konuda düzenleme yapılmasına ilişkin olarak Bakanlar Kurulu'na yetki veren hüküm kaldırılmıştır. Dolayısıyla, bilimsel araştırma ve geliştirme faaliyetlerinde bulunan kurum ve kuruluşlara yapılan bağış ve yardımlar değişiklik sonrasında da madde metninde yer almakla birlikte, beyan edilen gelirden indirilebilmesi için öngörülen kıstas değiştirilmiştir. Söz konusu kurum ve kuruluşlara yapılan bağış ve yardımlar, değişiklik öncesinde yukarıda da belirtildiği üzere 86/10942 sayılı yönetmelik çerçevesinde indirim konusu yapılırken; değişiklik sonrasında indirim açısından genel sınırlamalara tabi tutulmuştur. Diğer bir deyişle beyan edilen gelirin % 5'ine (kalkınmada öncelikli yörelerde % 10'una) kadarlık kısmı indirim konusu yapılabilecektir<sup>59</sup>.

### **3- 4369 Sayılı Kanun Öncesi ve Sonrası Çatışmasından Doğabilecek Sorunlar:**

4369 sayılı Kanun'la değişmeden önceki GVK'nın 89/2 ve KVK'nın 14/6. maddeleri uyarınca okul, cami, kreş, spor tesisi, yurt, huzurevi, sağlık vb. tesislerin inşası dolayısıyla yapılan harcamalar sınırsız olarak beyan edilecek gelirden indirilebilmekte ve kurum kazancının tespitinde gider yazılabilmekte idi.

Bu kapsamda, yeni düzenlemenin yürürlüğe gireceği 01.01.1999 tarihinden evvel

<sup>59</sup> BAŞ Seyit Ahmet., "Gelir ve Kurumlar Vergisi Açısından Bağış ve Yardım İndirimi Uygulaması", Vergi Dünyası, Sayı:213, Mayıs 1999, s. 53.

başlamış olup, bu tarihten sonra inşaatı devam edecek tesis ve binalara ilişkin bu tarihten sonra yapılacak harcamaların sınırsız olarak indiriminin devam edip etmeyeceğine ilişkin 4369 sayılı Kanun'da herhangi bir düzenleme yer almamaktadır. Bu durum, bu mahiyette inşaat yapmakta olan mükelleflerin tereddüte düşmelerine sebep olacaktır. Kanaatimize göre 4369 sayılı Kanun'dan evvel bu tür bina inşa ederek bağış yapmak isteyen mükelleflerin kazanılmış bir hakları olması nedeniyle bu inşaatlar dolayısıyla 01.01.1999 tarihinden sonra da inşaat tamamlanıncaya kadar yapacakları harcamaların eski hükümlere göre tamamını indirme hakları olacaktır. Ancak ihtilaf olmaması için bu hususların tebliğle açıklanmasında fayda görmekteyiz<sup>60</sup>.

GVK ve KVK'da 4369 sayılı Kanunla yapılan değişiklikler genel olarak irdelendiğinde, bağış ve yardımlardan yararlanacak kurum ve kuruluşların kapsamının daraltıldığı, indirim konusu yapılacak bağış ve yardım oranının yükseltildiği dikkati çekmektedir.

Kamu idare ve müesseselerine yapılan bağış ve yardımlar değişiklik sonrasında da yerini korurken, vakıfların bir kısmı bağış ve yardım indirimi kapsamından çıkartılmış ve sadece Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflara yapılan bağış ve yardımlara indirim imkanı tanınmıştır.

Diğer taraftan gelir vergisi açısından kamuya yararlı derneklere yapılan bağış ve yardımlar da indirim kapsamına dahil edilmiştir.

Bilimsel araştırma ve geliştirme faaliyetlerinde bulunan kurum ve kuruluşlara yapılan bağış ve yardımlar, yeni düzenleme çerçevesinde genel hükümlere göre indirim konusu yapılmaya devam edilecektir.

Gelir vergisi açısından yapılacak uygulamada, kanun koyucu teşvik edilen faaliyetlerle ilgili olarak tercih değişikliği yapmıştır. Önceki düzenlemeye göre, okul, cami, spor tesisleri, sağlık tesisleri, yurt ve huzurevi gibi tesislerle ilgili olarak yapılan bağış ve yardımlar indirim kapsamında değerlendirilirken; yapılan değişiklikte söz konusu tesislere ilişkin yardımlar indirim kapsamından çıkartılmış, yerine, sinema, tiyatro, opera, bale, klasik müzik vb. sanatsal faaliyette bulunan kuruluşlarla ilgili olarak yapılacak bağış ve yardımlar indirim kapsamına alınmıştır.

4369 sayılı Kanunla yapılan değişiklikler kendi içinde çelişki arz etmektedir. Yukarıda belirtildiği üzere kültürel ve sanatsal faaliyetlerle ilgili olarak yapılan bağış ve yardımlar indirim kapsamına alınırken, KVK.'nda yapılan değişiklikte kültürel ve sanatsal faaliyetlerde bulunan kuruluşlara yapılan bağış ve yardımlar indirim kapsamından çıkartılmıştır.

4108 sayılı Kanunla KVK'ya eklenen ve 1.1.1995-31.12.2000 tarihleri arasında uygulanması öngörülen, camilerle ilgili olarak yapılan bağışlara ilişkin geçici düzenleme de yürürlüğünün sona ermesine kısa süre kala yürürlükten kaldırılmasına ihtiyaç hissedilmiş ve 1.1.1999 tarihinden itibaren yürürlükten kaldırılmıştır.

4369 Sayılı Kanunla ele alınan konuyla ilgili olarak GVK ve KVK'da yapılan değişikliklerin tamamı 1.1.1999 tarihinden itibaren yürürlüğe girmektedir. Diğer bir deyişle, 1.1.1999 tarihinden önce elde edilen gelirler açısından eski hükümler uygulanacaktır. Dolayısıyla 1998 yılı gelirlerinden yapılacak bağış ve yardım indirimi uygulaması 4369 sayılı Kanunla değişmeden önceki hükümlere göre yapılacaktır.

4369 sayılı Kanunun en büyük zaaflarından birisi olan geçiş düzenlemesi eksikliği bu konuda da göze çarpmaktadır. İnşaatı devam eden tesisler ve bu tesislerle ilgili olarak yapılacak bağış ve yardım indirimi uygulamasında tereddütler ve sorunlar oluşabilecektir. Ortaya çıkacak sorunlarla ilgili olarak vergi idaresinin görüşünün alınması, ancak bundan önce ortaya çıkması muhtemel sorunlarla ilgili olarak uygulamanın

<sup>60</sup> ERÜZ Ertan., "1.1.1999 Tarihinden İtibaren Bağış ve Yardımların Gelirden İndirilmesi veya Gider Yazılması", Vergi Dünyası, Sayı:205, Eylül 1998, s. 110.



yönlendirilmesi babında Maliye Bakanlığınca düzenleme yapılmasının uygun olacağı kanaatindeyiz<sup>61</sup>.

#### **4- 5035 Sayılı Kanun Düzenlemesi:**

##### ***a- Ticari Kazanç Elde Eden Gelir ve Kurumlar Vergisi Mükelleflerine Sağlanan Vergisel Teşvikler:***

5035 sayılı Sayılı Kanun'un 12. maddesi ile 193 Sayılı Kanun'un 40 nci maddesinin birinci fıkrasına aşağıdaki bent eklenmiştir..

“10. Fakirlere yardım amacıyla gıda bankacılığı faaliyetinde bulunan dernek ve vakıflara Maliye Bakanlığınca belirlenen usul ve esaslar çerçevesinde bağışlanan gıda maddelerinin maliyet bedeli.”

Gelir Vergisi Kanunu'nun 40. maddesinde Ticari Kazancın tespitinde indirilecek giderlere yer verilmiştir. Bu çerçevede gerek kurumlar vergisi mükellefleri gerekse ticari kazanç elde eden gelir vergisi mükellefleri Gıda Bankacılığı yapan dernek ve vakıflara gıda maddesi olarak yapmış oldukları bağışların maliyet bedellerini ticari kazancın tespitinde doğrudan gider olarak dikkate alabileceklerdir. 251 nolu GVK tebliğinde belirtildiği üzere ticari işletmeye dahil malların (gıda maddelerinin) bağışlanması durumunda bu malların maliyet bedeli Gelir Vergisi Kanununun 40 ıncı maddesi çerçevesinde gider kaydedilir. Bu işlem, faturanın bir yandan gelir bir yandan da gider kaydedilmesi suretiyle gerçekleştirilir.

Öte yandan aynı tebliğde bağış yapanlarca düzenlenecek belgelerin niteliğine ilişkin olarak açıklamalarda da bulunulmuştur. Buna göre, Gelir Vergisi Kanununun 40 ıncı maddesine eklenen hüküm çerçevesinde indirim konusu yapılacak bağışa konu mal bedeli Vergi Usul Kanununun 232 inci maddesinde belirtilen fatura düzenleme sınırının altında kalsa (326 nolu VUK genel Tebliği uyarınca fatura düzenleme alt sınırı 01.01.2004 tarihinden itibaren 440.000.000 TL olarak belirlenmiştir) dahi mutlaka fatura ile belgelendirilecek ve ayrıca taşıma için de sevk irsaliyesi düzenlenecektir. Bağışlanan gıda maddesine ilişkin bilgiler eksiksiz olarak bağış yapılan dernek veya vakıf adına düzenlenen faturada yer alacaktır. Mal bedeli olarak faturada, bağışa konu malın maliyet bedeli (yüklenilen katma değer vergisi hariç) yazılı olacaktır. Ayrıca faturada “ihtiyaç sahiplerine yardım şartıyla bağışlandığından KDV hesaplanmamıştır.” ibaresinin yer alması zorunludur<sup>62</sup>.

##### ***b- Ticari Kazanç Dışında Kazanç Elde Eden ve Beyanname Veren Gelir Vergisi Mükelleflerine Getirilen Vergisel Teşvikler***

5035 sayılı Sayılı Kanun'un 14. maddesi ile 193 Sayılı Kanun'un 89 nci maddesinin birinci fıkrasının 2 numaralı bendinin ikinci alt bendinden sonra gelmek üzere aşağıdaki alt bent eklenmiştir.

“.....Fakirlere yardım amacıyla gıda bankacılığı faaliyetinde bulunan dernek ve vakıflara Maliye Bakanlığınca belirlenen usul ve esaslar çerçevesinde bağışlanan gıda maddelerinin maliyet bedelinin tamamı, yıllık beyanname ile bildirilen gelirden indirilir.”

Ticari kazancı olmayan ancak diğer gelir ve iradları olan (gayrimenkul sermaye

<sup>61</sup> BAŞ Seyit Ahmet, “Gelir ve Kurumlar Vergisi Açısından Bağış ve Yardım İndirimi Uygulaması”, Vergi Dünyası, Sayı:213, Mayıs 1999, s. 59.

<sup>62</sup> YETKİNER, Erkan., “Dünyada ve Türkiye’de Gıda Bankacılığı”, Vergi Dünyası, Sayı:272, Nisan 2004, s. 61-71.

iradı, menkul sermaye iradı, sair kazanç ve iradı) gelir vergisi mükellefleri gıda maddesi olarak yapmış oldukları bağışların maliyet bedellerinin tamamını yıllık beyanname ile bildirilen gelirden indirebilirler. 251 nolu GVK tebliğinde belirtildiği üzere bağışlanan gıda maddelerinin işletmeye dahil olmaması halinde ise, söz konusu malın maliyet bedeli (KDV dahil) Gelir Vergisi Kanununun 89 uncu maddesi çerçevesinde yıllık beyannamenin bağış ve yardımlara ilişkin bölümüne yazılarak gelir vergisi matrahının tespitinde indirim olarak dikkate alınacaktır. Gelir Vergisi Kanununun 89 uncu maddesinde yapılan düzenleme çerçevesinde, yıllık beyannameye yer alacak gelir vergisi matrahının tespitinde indirim konusu yapılacak işlemlerde bağışı yapan tarafından bir belge düzenlenmesine gerek bulunmamakta olup, varsa bağış yapılan malın edinimine ilişkin belgelerin saklanması zorunludur.

Ticari kazanç elde eden Gelir ve Kurumlar vergisi mükellefleri Gıda Bankacılığı yapan dernek ve vakıflara gıda maddesi olarak yapmış oldukları bağışların maliyet bedellerini ticari kazancın tespitinde doğrudan gider olarak dikkate alabildikleri halde, ticari kazanç elde etmeyen ancak diğer iradları elde eden gelir vergisi mükellefleri sözkonusu bağışların maliyet bedelini beyanname üzerinden beyan edilen gelirden indirim konusu yapabilmektedirler. Yani ticari kazanç elde edenler sözkonusu bağışları dolayısıyla zararda olsalar bile ilgili tutarları ticari kazançtan indirim konusu yapabilmektedirler. Buna karşın ticari kazanç dışında gelir elde edenlerin gelir vergisi beyannamelerinde beyan edilecek gelirleri mevcut değilse sözkonusu bağışları tutarlarını indirim konusu yapamaları mümkün değildir. Bu nedenle sözkonusu yasal düzenleme ile ticari kazanç elde eden gelir veya kurumlar vergisi mükelleflerine daha fazla vergisel avantaj sağlanmıştır<sup>63</sup>.

#### **5- 5105 Sayılı Kanun Düzenlemesi:**

5105 sayılı Kanunun gerekçesinde de ifade edildiği üzere: bu Kanunla, Devlet bütçesinden yardım alan, Devletin siyasî ve idarî birimleri tarafından yönetilmeyip ancak denetlenebilen idarî ve malî yönden özerk federasyonların kurulması amaçlanmış ve uluslararası federasyonlar gibi yapılanmalarına imkân sağlanmak istenilmiştir. Böylece federasyonların faaliyetlerini daha verimli ve süratli bir şekilde organize edebilmeleri ve spor faaliyetlerinin daha geniş kitlelere ulaştırılmasının sağlanması amaçlanmıştır.

Bu gerekçeyle, 3289 sayılı Kanun'un ek-3. maddesinin 3. fıkrası aşağıdaki şekilde değiştirilmek suretiyle sponsorluk uygulamasının kapsamı genişletilmiş ve ulusal veya uluslararası spor hizmet ve faaliyetlerini desteklemek amacıyla gerçek ve tüzel kişilerin sponsorluk yapabilmeleri imkanı sağlanmıştır.

Ayrıca, bu faaliyetlere destek verecek olan gerçek ve tüzel kişilerin yaptıkları harcamaların Gelir ve Kurumlar Vergisi açısından gider sayılacağı düzenlemesi yapılarak 3289 sayılı Kanundaki düzenlemenin uygulanabilirliğinin sağlanması amaçlanmaktadır<sup>64</sup>.

Sporun yaygınlaşması ve özellikle çocuk ve gençlerin bedensel ve zihinsel gelişimlerinde önemli bir paya sahip olan bu alanda atılacak adımların teşvik ve özendirilmesi açısından 5105 sayılı Kanun ile getirilen vergisel düzenlemeler ve sağlanan avantajlar önemli bir gelişme olmuştur. 16 Haziran 2004 tarihinde Resmi Gazetede yayımlanan Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğü Sponsorluk Yönetmeliği ile de sponsorluğun uygulanma şartları ve esasları ortaya konularak gerçek ve tüzel kişilerin bir yandan ülkemiz sporuna katkı sağlamaları öte yandan da yaptıkları harcamaları vergi matrahından indirme imkanları ortaya konmuştur.

<sup>63</sup> YETKİNER, Erkan., "Dünyada ve Türkiye'de Gıda Bankacılığı", Vergi Dünyası, Sayı:272, Nisan 2004, s. 61-71.

<sup>64</sup> ÖZDİN, Ali., "Sportif Faaliyetlere İlişkin Sponsorluk Uygulamasında Yapılan Değişiklik", Vergi Dünyası, Sayı:274, Haziran 2004, s. 129-132.



## **II- BAĞIŞ VE YARDIMLARLA İLGİLİ OLARAK GELİR VERGİSİ KANUNUNDA YER ALAN CARİ DÜZENLEMELER**

Gelir Vergisi mükelleflerinin yıllık beyanname ile beyan etmeleri gereken gelir vergisi matrahına ulaşılrken, beyannamenin “Gelir Bildirimi” tablosunda, çeşitli kaynaklardan elde edilen kazanç ve iratlarla, varsa zararlar toplanmaktadır. Gerekli mahsup işlemleri yapıldıktan sonra ortaya kar çıkıyorsa, bu tutardan beyanname üzerinde bazı indirimlerin yapılması imkanı bulunmaktadır. Sözü edilen indirimler, esas itibariyle Gelir Vergisi Kanununun 89. maddesinde;

- sigorta primi indirimi,
  - bağış ve yardım indirimi,
  - sakatlık indirimi,
- olarak düzenlenmiştir<sup>65</sup>.

Yıllık gelir vergisi beyannamesinde indirim konusu yapılabilecek bağış ve yardımlara ilişkin hususlar Gelir Vergisi Kanununun 89. maddesinin 2. fıkrasında düzenlenmiştir. Söz konusu düzenleme bağış ve yardım yapılabilecek kurum ve kuruluşlar ile bağış ve yardımların gider olarak indirilmesinde uygulanacak sınır ve yapılan bağış ve yardımların indirilmesi için gerekli diğer hususları içermektedir<sup>66</sup>.

G.V.K.’nun 89. maddesinin son bendinde bağış ve yardımın nakden yapılmaması halinde, bağışlanan veya yardımın konusunu teşkil eden mal veya hakkın mevcutsa mukayyet değeri, bu değer mevcut değilse Vergi Usul Kanunu hükümleri dairesinde takdir komisyonunca tespit edilecek değer esas alınacağı belirtilmiştir<sup>67</sup>.

Değinen 89. maddenin birinci fıkrasında “...bildirilen gelirlerden aşağıdaki indirimler yapılabilir.” şeklinde hükümlü olduğu üzere; yukarıda belirtilen bağış ve yardımların indirilebilmesi için öncelikle beyan edilen ve üzerinden vergi hesaplanmasına esas teşkil edecek matrahın mevcudiyeti şarttır. Bu çerçevede indirime konu azami bağış ve yardım tutarı beyan edilen matrah tutarı kadar olacaktır. Zarar beyan eden mükellefler için, bağış ve yardım indirimi veya indirilemeyen bağış-yardım miktarının takip eden yıllar kazançlarından indirilmesi mümkün bulunmamaktadır<sup>68</sup>.

### **A- YASAL DAYANAĞI**

Bağış ve yardımlar genel olarak ticari kazancın elde edilmesi veya idame ettirilmesi ile ilgili olmadıkları halde kanun koyucu bir takım sosyal amaçlarla bu tür giderlerin bazı şartlar dahilinde bir kısmının veya tamamının vergi matrahından düşülmesine imkan vermiştir.

Vergi mevzuatımızda bağış ve yardımların gider veya indirim olarak dikkate alınabileceğini düzenleyen hükümler 5228 Sayılı Kanunla değişmeden önce Gelir Vergisi Kanununun 89/2. ve Kurumlar Vergisi Kanununun 14/6. maddelerinde yer almaktaydı. Ancak 5228 sayılı kanunla anılan maddelerde yapılan değişikliğin 31.07.2004 tarihinde yürürlüğe girmesiyle indirimi veya gider yazılması kabul edilen bağış ve yardımların kapsamı değiştirilmiş ve yeni düzenlemeler G.V.K.’nun 89/4, 5, 6 ve 7., K.V.K.’nun ise mükerrer 14. maddesinde yer almıştır. Bu iki maddedeki düzenlemeler birbirine paralel olmakla birlikte bazı farklılıklar da arz etmektedir. Bunların dışında bazı özel kanun

<sup>65</sup> AKSOY Ümit., “GVK’nun 89.Maddesine Göre Yıllık Gelir Vergisi Beyannamesi Üzerinden Yapılabilecek İndirimler”, Vergi Dünyası, Sayı:247, Mart 2002, s. 50.

<sup>66</sup> AKSOY Ümit., “GVK’nun 89.Maddesine Göre Yıllık Gelir Vergisi Beyannamesi Üzerinden Yapılabilecek İndirimler”, Vergi Dünyası, Sayı:247, Mart 2002, s. 50.

<sup>67</sup> ÖZBAKIR Ahmet; “Bağış ve Yardımların Vergisel Boyutu”, Vergi Dünyası, Sayı:149, Ocak 1994, s. 65.

<sup>68</sup> TUNAL S. Selman; “Bağış ve Yardımların Gelir, Kurumlar, Katma Değer Vergisi Kanunları İçerisindeki Yeri ve Genel Özellikleri”, Vergi Dünyası, Sayı:140, Nisan 1993, s. 60.

hükümleri uyarınca da, yapılacak bağış ve yardımların tamamının matrahtan indirilebilmesine olanak sağlanmıştır<sup>69</sup>.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 89. maddesine göre yıllık beyanname ile bildirilecek gelirlerden, bağış ve yardımlar indirimi yapılabilir<sup>70</sup>. Gelir vergisi mükelleflerince yapılacak bağış ve yardımların kazanç ve İratlardan indirilebilmesinin yasal dayanağı, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun Diğer İndirimler başlıklı 89. maddesinin 5228 sayılı Kanunun 28 inci maddesiyle değişik 4, 5, 6 ve 7. bentlerinde düzenlenmiştir. GVK'nın 89/4 maddesine göre; mükelleflerce yıl içinde genel ve özel bütçeli kamu idareleri, il özel idareleri, belediyeler, köyler ile kamu yararına çalışan dernekler ve Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflara yapılmak ve yıllık toplamı beyan edilecek gelirin % 5'ini (kalkınmada öncelikli yöreler için % 10'unu) aşmayan ve makbuz karşılığında yapılan bağış ve yardımlar dönem matrahının tespitinde gider olarak dikkate alınabilecektir<sup>71</sup>. Kamu yararına çalışan dernekler (Dernekler Kanununa göre bir dernek, kamuya yararlı dernek statüsünü Danıştay'ın müsbet kararı ve Bakanlar Kurulunun onayı ile kazanır. Bu dernekler zaman zaman Maliye Bakanlığı'nın yayımladığı genel tebliğler ile kamuoyuna duyurulur.)<sup>72</sup>.

Örneğin, normal bir bölgede 60 bin YTL'lik beyanda bulunan bir mükellef ancak beyan edilen gelirin;  $60.000 \times \%5 = 3.000$  YTL'lik kısmını bağış ve yardım olarak gelirinden indirebilir. Bu tutardan fazla indirimde bulunamaz<sup>73</sup>.

Burada açıklanması gereken husus kalkınmada öncelikli yöreler için, beyan edilecek gelirin % 10'unu aşmamak şartıyla indirilecek bağış ve yardımların ikametgahı bu yörelerde bulunan mükellefler tarafından yapılacak bağış ve yardımlara ilişkin mi olduğu yoksa kalkınmada öncelikli yörelere yapılacak bağış ve yardımlara ilişkin mi olduğu hususudur. Zira kanunun lafzından bu hususun anlaşılması güçtür veya ihtilaf doğuracak mahiyettedir. Kanaatimize göre, kanun koyucunun maksadı kalkınmada öncelikli yörelere yapılacak bağış ve yardımları teşvik etmektir. Bu nedenle mükellefiyeti nerede olursa olsun, mükelleflerin bu yörede yer alan kurum ve kuruluşlara yapacakları bağış ve yardımlar beyan edilecek gelirin % 10'unu aşmamak kaydıyla indirim konusu yapılabilecektir. Bu hükmün tebliğlerle açıklanması faydalı olacaktır.

Ayrıca ikinci anlayışı kabul ettiğimiz takdirde hem normal yörelere hem de kalkınmada öncelikli yörelere bağış ve yardımda bulunacak mükelleflerin indirebilecekleri bağış ve yardım tutarının tespitinde sorun çıkacaktır. Yani indirim oranı her yöreye yapılan bağış ve yardımlar için ayrı ayrı mı dikkate alınacaktır, yoksa bu durumda bağış yardım toplamı % 10 luk sınırı kadar mı indirilebilecektir<sup>74</sup>.

Aynı kanunun 89/5 maddesi ile de, 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 inşası dolayısıyla yapılan harcamalar veya bu tesislerin inşası için bu kuruluşlara yapılan her türlü bağış ve

<sup>69</sup> AKALIN, Devrim, KÜLAHLI, Ömür., "Gelir Vergisi ve Kurumlar Vergisi Açısından Bağış ve Yardımlar", Vergi Dünyası, Sayı:280, Aralık 2004, s. 129-135.

<sup>70</sup> TOSUNER, Mehmet- ARIKAN, Zeynep-YERELİ, Burçin ., Türk Vergi Sistemi , İlkem Matbaası, İzmir, 2005, ss. 190.

<sup>71</sup> Oluş Mali Hukuk Bürosu: Tüm Vergi Kanunları, Ankara Ocak 2005, s. 99.

<sup>72</sup> AKALIN, Devrim, KÜLAHLI, Ömür., "Gelir Vergisi ve Kurumlar Vergisi Açısından Bağış ve Yardımlar", Vergi Dünyası, Sayı:280, Aralık 2004, s. 129-135.

<sup>73</sup> TOSUNER, Mehmet- ARIKAN, Zeynep-YERELİ, Burçin ., Türk Vergi Sistemi , İlkem Matbaası, İzmir, 2005, ss. 192.

<sup>74</sup> ERÜZ Ertan., "1.1.1999 Tarihinden İtibaren Bağış ve Yardımların Gelirden İndirilmesi veya Gider Yazılması", Vergi Dünyası, Sayı:205, Eylül 1998, s. 105.

yardımlar ile mevcut tesislerin faaliyetlerini devam ettirebilmeleri için yapılan her türlü nakdî ve aynı bağış ve yardımların tamamı, yukarıda belirtilen oranla sınırlı olmaksızın beyan edilen gelirden indirilebilecektir<sup>75</sup>.

Yine aynı maddenin 6. bendi ile; Fakirlere yardım amacıyla gıda bankacılığı faaliyetinde bulunan dernek ve vakıflara Maliye Bakanlığınca belirlenen usul ve esaslar çerçevesinde bağışlanan gıda maddelerinin maliyet bedelinin tamamı beyan edilen gelirden indirilebilecektir.

Diğer taraftan 7. bendi ile de; genel ve özel bütçeli kamu idareleri, il özel idareleri, belediyeler, köyler, kamu yararına çalışan dernekler, Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflar ve bilimsel araştırma faaliyetinde bulunan kurum ve kuruluşlar tarafından yapılan ya da Kültür ve Turizm Bakanlığınca desteklenen veya desteklenmesi uygun görülen;

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

b) 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,

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

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

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

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

g) Kültür envanterinin oluşturulması çalışmalarına,

h) 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,

i) 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,

j) 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,

ilişkin harcamalar ile bu amaçla yapılan her türlü bağış ve yardımların % 100'ü (Bakanlar Kurulu, bölgeler ve faaliyet türleri itibariyle bu oranı yarısına kadar indirmeye veya kanuni oranına kadar çıkarmaya yetkilidir)<sup>76</sup>.

<sup>75</sup> Oluş Mali Hukuk Bürosu: a.g.e., s. 99.

<sup>76</sup> Oluş Mali Hukuk Bürosu: a.g.e., s. 99.

Bu hükümlerle, eğitim ve sağlık kuruluşlarının kurulması ve mevcutlarının idamesini sağlamak için gelir vergisi mükelleflerince genel bütçeye dahil dairelere, katma bütçeli idarelere, il özel idareleri ve belediyeler ile köylere bağışlanan okul, kreş ve spor tesisleri ile 50 yatak kapasitesinden az olmamak üzere yurt ve sağlık tesislerinin inşaatı dolayısıyla yapılan harcamalar veya bu tesislerin inşaatı için bu kuruluşlara yapılan her türlü bağış ve yardımı yapan mükelleflerce gelir vergisi matrahlarından indirebilmelerine olanak tanımaktadır.

Gelirin sağlanması ve devamlılığı için yapılması gereken ve bu yönleriyle tipik olarak vergi yükünü azaltabilen giderler arasında yer almadıkları halde, bağış ve yardım şeklinde yapılan harcamalar, mevzuatla belirlenen şartlar çerçevesinde mükelleflere vergisel avantajlar sağlamaktadır. Kanun koyucu, sosyal, bilimsel, sanatsal ve ülke için faydalı diğer başkaca faaliyetlerin teşviki ve desteklenmesi amacıyla, belirli bağış ve yardımların vergi matrahından düşülmesini mümkün hale getirmiştir.

Bağış ve yardımların vergi matrahından indirilmesinde, vergi mevzuatımızca öngörülen bazı farklılıklar bulunmaktadır. Mesela Gelir Vergisi mükellefleri bağış ve yardım şeklindeki giderlerini, dönem kazanç hesaplarıyla hiç ilgilendirmeden; direkt beyanname üzerinde indirim konusu yapabilmektedirler. Oysa Kurumlar vergisi mükelleflerinde bu giderler, kayıtlarda doğrudan gider hesaplarına aktarılmakta ve dönem kazancıyla ilişkilendirilmektedir<sup>77</sup>.

Vergi Usul Kanununun 172. maddesi hükmü gereğince defter tutmak mecburiyetinde olan yükümlülerin yaptıkları bağış ve yardımları defter kayıtlarına intikal ettirmeleri, bilfiil eğitim ve sağlık tesisi inşa edenlerin bu tesislere ilişkin harcamaları yasal defterlerin ayrı bir kısmında veya diğer hesaplarla karışmayacak tarzda takip etmeleri gerekir.

Uygulamada, yükümlülerce bilfiil inşa edilen eğitim ve sağlık tesisleri, yükümlüler ile il veya ilçe milli eğitim veya sağlık müdürlüklerince karşılıklı imzalanan bir ön protokol anlaşmasına dayalı olarak bağışlanmaktadır. Bu protokolde, genel itibarıyla bağışlanacak eğitim veya sağlık tesisinin yapı özellikleri, inşaat başlanılan dönem, muhtemel bitiş tarihi ile inşaatın tahmini maliyeti gösterilmektedir.

Yükümlüler, bağış ve yardım konusu olacak eğitim ve sağlık tesis inşaatlarının, yapım çalışmaları devam ettiği sürece işletme aktifinde göstermeli ve sözkonusu inşaatlar tamamlandıktan sonra bağış yapılan kuruma teslim edildiğinde, şirketçe ilgili yıl giderlerine intikal ettirilmelidir<sup>78</sup>.

Anılan kanunun aynı bendinde, bilimsel araştırma ve gelişmeyi teşvik etmek amacıyla yalnızca bu tür faaliyetlerde bulunan kuruluşlara yapılacak her türlü bağış ve yardımların, bağış ve yardımı yapan kuruluşların vergi matrahlarından indirmeleri öngörülmektedir.

## **B- GELİRİN BELİRLİ BİR ORANI İLE SINIRLI OLARAK İNDİRİME KONU EDİLEBİLEN BAĞIŞ VE YARDIMLAR**

### **1- Bağış ve Yardımları İndirim Konusu Yapabilecek Mükellefler:**

Gelir vergisi mükellefleri GVK'nın 89. maddesi uyanınca yaptıkları bağışları, gelirlerinden indirim konusu yapabilirler. Ancak, söz konusu maddede 31.07.2004

<sup>77</sup> YILDIRIM Yavuz., "Vergisel Yönüyle Bağış ve Yardımlar", Vergi Dünyası, Sayı:256, Aralık 2002, s. 132.

<sup>78</sup> KARAKOÇ Yusuf., "Vergi Hukuku Açısından Bağış ve Yardımlar (I)", Vergi Dünyası, Sayı:187, Mart 1997, s. .

tarhinde yürürlüğe giren 5228 sayılı Kanun'un 28. maddesi ile değişiklik yapılmıştır. Bu değişikliklerle bağış ve yardım yapılabilecek kişi ve kuruluşların kapsamı ve indirim konu bağış ve yardımların niteliği yeniden düzenlenmiştir. Dolayısıyla, 31.07.2004 tarihinden önce yapılan bağış ve yardımlar ile, bu tarihten sonra yapılan bağış ve yardımların bildirilecek gelirden indiriminde farklılıklar bulunmaktadır<sup>79</sup>.

Gelir Vergisi kanununun 89. maddesinde yer alan bağış ve yardımların indirilebilmesi için her şeyden önce beyan edilen bir gelirin mevcudiyeti şarttır. Her halükarda indirilecek bağış ve yardım miktarı, beyan edilen geliri aşamayacaktır. Dolayısıyla, zarar beyanı halinde indirim mümkün olmayacak, ayrıca indirilemeyen kısım bir sonraki yıla da devir edemeyecektir. Bir başka ifade ile, düşülmeyen ya da çeşitli nedenlerle düşülemeyen bağış ve yardım miktarını zarar gibi kabul edip diğer yıllara devretmek mümkün değildir<sup>80</sup>.

Gelir Vergisi Kanununda, yapılan bağış ve yardımların indirilebileceği gelir türüne ilişkin herhangi bir belirleme yapılmamıştır. Gelirin türüne bakılmaksızın indirim, tüm gelir unsurlarının toplamına uygulanacaktır. Yapılan bağış ve yardımlar gelir vergisi mükelleflerince gider kaydedilmeyecek, beyannamede yer alan gelirden indirilecektir<sup>81</sup>.

Gelir Vergisi'nde, bağış ve yardımlar ticari, zirai ve mesleki kazançlar dahil, sağlanan tüm gelirlerde yapılan bir harcama olarak kabul edilmiş ve bu nedenle beyan edilen gelirden indirilmesi öngörülmüştür. Bu durumda; ticari, zirai ve mesleki kazanç sahiplerinin bağış ve yardımları defterlerinde gider kaydetmeleri yerine, beyannamede indirim konusu yapmaları daha yerinde bir uygulamadır. Kuşkusuz, adi ortaklıklar ile şahıs ortaklıkları için de aynı durum sözkonusudur.

Gerçek kişilerde bağış ve yardım ödemeleri, kişisel hesaba, adi ortaklıklarla kollektif ve adi komandit ortaklıklarda da, payları oranında ortakların kişisel hesaplarına yansıtılması gerekmektedir.

Bununla beraber, bağış ve yardımların önce gider hesaplarında kayda alınması, daha sonra yıl sonunda kişisel hesaplara aktarılması da mümkündür. Bağış ve yardımların defterlerde gider hesaplarında bırakılması, yasal açıdan usulsüzlük fiiline neden olacaktır. Mükellef Gelir Vergisi Kanunu'ndaki % 5 bağış ve yardım haddini aşmamış olsa dahi, indirimin yıllık gelir vergisi beyannamesinde yapılmaması "Vergi beyannameleri, bildirimler, evrak ve belgelerin kanunen belli şekil ve kapsamı ve ekleri ile bunlarla ilgili olarak yapılan diğer düzenlemelere ilişkin hükümlere uyulmamış olması" nedeniyle II. derece usulsüzlük fiili işlendiği ileri sürülebilecektir.

Yıllık gelir vergisi beyannamesi veren ve bu beyannamede gelir beyan eden bütün gelir vergisi mükellefleri bu indirimden yararlanabilirler. Başka bir ifadeyle söz konusu indirimi yapabilmek için, yıllık beyanname verilmesi ve bu beyannamede bir gelir beyan edilmesi gerekmektedir. 1.1.2000 ve 31.12.2001 tarihleri arasında uygulanan hayat standardı esasına tabi olan mükellefler ise, hayat standardı temel ve ilave gösterge tutarlarının üzerinde bir gelir beyan etmeleri durumunda bu indirimden yararlanabileceklerdir.

Yıllık beyannamede zarar beyan eden ya da hayat standardı esasına göre belirlenen tutardan daha düşük beyanda bulunan gelir vergisi mükelleflerinin, yaptıkları

<sup>79</sup> Hesap Uzmanları Derneği, **Beyanname Düzenleme Kılavuzu**, HUD Yayıncılık, İstanbul, 2005, s. 313.

<sup>80</sup> TOSUNER, Mehmet- ARIKAN, Zeynep-YERELİ, Burçin ., Türk Vergi Sistemi , İlkem Matbaası, İzmir, 2005, ss. 192.

<sup>81</sup> ALTINBAŞ Hidayet., "1.1.1999 Tarihinden İtibaren Bağış ve Yardımların Gelirden İndirilmesi veya Gider Yazılması", Vergi Dünyası, Sayı:196, Aralık 1997, s. 174.

bağış ve yardım tutarlarını indirim konusu yapmaları mümkün bulunmamaktadır. Ayrıca bağış ve yardımlar, ancak yapıldıkları yıla ilişkin gelirden indirilebileceği için, indirim konusu yapılamayan bağış ve yardımların devredilerek sonraki yıllara ilişkin gelirden indirim konusu yapılması da mümkün değildir<sup>82</sup>.

Bağış ve yardım indirimi yalnızca tacirlere tanınmış olan bir imkan değildir. Bu itibarla, yıllık beyanname veren bütün yükümlüler gelir unsurlarının mahiyeti ne olursa olsun yukarıda açıklanan şartlara uygun olmak ve yıllık beyannamelerinde belirtmek suretiyle yapmış oldukları bağış ve yardımları gelir vergisi matrahlarından indirebileceklerdir.

Bağış ve yardımın indirilebilmesi için, mutlaka o yıl beyan edilen bir gelirin bulunması gerekmektedir. Beyan edilen gelir, varsa geçmiş yıldan devren gelen zararın mahsubundan sonraki gelir tutarıdır. Beyan edilen gelirin olmaması ya da beyan edilen gelirin varlığıyla birlikte devreden zarar nedeniyle, gelirin kalmaması durumunda bağış ve yardım indirilemeyecektir<sup>83</sup>.

Ayrıca, bağış ve yardım makbuz karşılığı yapılmış olmalıdır. Örneğin, kamu menfaatine yararlı bir derneğin düzenlediği balonun bilet bedelini bağış ve yardım olarak indirim konusu yapmak mümkün değildir<sup>84</sup>.

## 2- Bağış ve Yardımın Yapılacağı kişiler

GVK'nın 5228 sayılı Kanun ile değiştirilmeden önceki 89. maddesi (değişikliğin yürürlük tarihi 31.07.2004'tür) uyanınca, aşağıda sayılan kişi ve kuruluşlara yapılan bağış ve yardımlar, beyan edilecek gelirin normal yörelerde %5'ini, kalkınmada öncelikli yörelerde %10'unu aşmayacak şekilde gelirden indirim olarak dikkate alınabilecektir:<sup>85</sup>

- Genel bütçeye dahil daireler,
- Katma bütçeli idareler,
- il özel idareleri,
- Belediyeler,
- Köyler,
- Kamu menfaatine yararlı dernekler, (Dernekler Kanunu'na göre derneklerin kamuya yararlı dernek olarak sayılması, Danıştay'ın müspet karar ve Bakanlar Kurulunun onayı ile mümkündür. Bu dernekler zaman zaman Maliye Bakanlığı'nın yayımladığı genel tebliğler ile kamuoyuna duyurulur. Ancak Bakanlar Kurulu Kararı ile kamuya yararlı dernek olarak kabul edilmiş, fakat henüz Maliye Bakanlığı tarafından kamuoyuna duyurulmamış derneklere yapılan bağış ve yardımlar da indirim konusu yapılabilir<sup>86</sup>),
- Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflar<sup>87</sup>,
- Bilimsel araştırma ve geliştirme faaliyetinde bulunan kurum ve kuruluşlar<sup>88</sup>,

<sup>82</sup> AKSOY Ümit., "GVK'nun 89.Maddesine Göre Yıllık Gelir Vergisi Beyannamesi Üzerinden Yapılabilecek İndirimler", Vergi Dünyası, Sayı:247, Mart 2002, s. 50.

<sup>83</sup> KARAKOÇ Yusuf., "Vergi Hukuku Açısından Bağış ve Yardımlar (I)", Vergi Dünyası, Sayı:187, Mart 1997, s. .

<sup>84</sup> TOSUNER, Mehmet- ARIKAN, Zeynep-YERELİ, Burçin ., Türk Vergi Sistemi , İlkem Matbaası, İzmir, 2005, ss. 192.

<sup>85</sup> Hesap Uzmanları Derneği, **Beyanname Düzenleme Kılavuzu**, HUD Yayıncılık, İstanbul, 2005, s. 313.

<sup>86</sup> YILDIRIM Yavuz., "Vergisel Yönüyle Bağış ve Yardımlar", Vergi Dünyası, Sayı:256, Aralık 2002, s. 132.

<sup>87</sup> KONUK Hayri., "Bağış ve Yardım İndirimleri", Vergi Dünyası, Sayı:220, Aralık 1999, s. 99.



- Müzeler,
- Sinema, tiyatro, opera, bale, klasik müzik, klasik Türk Müziği ve plastik sanatlar alanında üretim ve etkinliklerle bu alanlarda kurulacak özel araştırma, eğitim ve uygulama merkezleri,
- Kültür Bakanlığınca da desteklenen veya desteklenmesi uygun görülen uluslararası sanatsal organizasyonlar<sup>89</sup>.

Prensip olarak, madde metninde de yer alan bu kurum ve kuruluşlar dışındakilere yapılacak olan bağış ve yardımların, gelir vergisi beyannamesinde beyan edilen gelirden indirilmesi mümkün bulunmamaktadır.

Ancak, GVK'nın 89. maddesi 5228 sayılı Kanun ile tümüyle değiştirilmiş olup değişiklik sonrasında, bağış yapılan, ancak yapılan bağışın beyan edilen gelirin belirli bir oranına kadarlık kısmının indirim konusu yapılabildiği, kişi ve kuruluşların kapsamı yeniden belirlenmiştir. Buna göre, 31.07.2004 tarihinden sonra aşağıda sayılan kişi ve kuruluşlara yapılan bağış ve yardımlar, beyan edilecek gelirin normal yörelerde yüzde beşini, kalkınmada öncelikli yörelerde yüzde onunu aşmayacak şekilde indirim olarak dikkate alınabilecektir.<sup>90</sup> Böylece indirim konusu yapılabilecek bağış ve yardım tutarı beyan edilen gelirin % 5' i (kalkınmada öncelikli yöreler için % 10'u) ile sınırlandırılmıştır. Bu düzenlemeyle, belirtilen oranı aşan miktarda yapılan bağış ve yardımların, vergilendirilmiş gelirden yapılması amaçlanmıştır<sup>91</sup>.

Dolayısıyla, indirim konusu yapılacak bağış ve yardım tutarının tespiti açısından bağış ve yardımın 31.07.2004 tarihinden önce veya sonra yapılmış olmasının önemi bulunmaktadır. Örneğin, özel kanununda (TÜBİTAK gibi) bağış ve yardım indirimine ilişkin bir hüküm bulunmayan ve bilimsel araştırma ve geliştirme faaliyetinde bulunan kurum ve kuruluşlara yapılan bağış ve yardımların indirim konusu yapılabileceği tutar, 31.07.2004 tarihinden önce normal yörelerde gelirin % 5'i ile sınırlı iken, 31.07.2004 tarihinden sonra bağış belirli amaçlarla yapılmışsa herhangi bir oranla sınırlandırılmamıştır<sup>92</sup>.

Dikkat edilmesi gereken bir başka husus, sadece kamuya yararlı dernekler ile Bakanlar Kurulu'nca vergi muafiyeti tanınan vakıflara yapılan bağışların gelirden indirimine müsaade edildiğidir. Bunların dışında kalan dernek ve vakıflara yapılan bağışların gelirden indirimi mümkün değildir<sup>93</sup>.

Dernekler Kanunu'na göre derneklerin kamuya yararlı sayılması, Danıştay'ın Kararı ile Bakanlar Kurulu'nca tasdik edilmesine bağlıdır. Bakanlar Kurulu Kararı ile kamuya yararlılığı tasdik edilmiş bulunan derneklerin adları zaman zaman Maliye Bakanlığı'nca yayımlanan genel tebliğlerle belli edilmektedir. Ancak, bu derneklerin ünvanlarının Bakanlıkça yayımlanması hak doğurucu bir mahiyet taşımaz. Bakanlar Kurulu Kararı ile kamuya yararlı dernek niteliğini almış olan bir derneğin ünvanı Maliye Bakanlığı'nca henüz yayımlanmamış olsa bile, böyle bir derneğe yapılan bağış, gelirden indirilebilir<sup>94</sup>.

<sup>88</sup> ERİŞTİ Murat., "Vergi Matrahından İndirilebilecek Bağış ve Yardımlar", Vergi Dünyası, Sayı:232, Aralık 2000, s. .

<sup>89</sup> ÖZBAKIR Ahmet., "Matrahdan İndirilebilir Bağış Ve Yardımlar ", Vergi Dünyası, Sayı:244, Aralık 2001, s. 95.

<sup>90</sup> Hesap Uzmanları Derneği, **Beyanname Düzenleme Kılavuzu**, HUD Yayıncılık, İstanbul, 2005, s. 314.

<sup>91</sup> AKSOY Ümit., "GVK'nun 89.Maddesine Göre Yıllık Gelir Vergisi Beyanname Üzerinden Yapılabilecek İndirimler", Vergi Dünyası, Sayı:247, Mart 2002, s. 51.

<sup>92</sup> Hesap Uzmanları Derneği, **Beyanname Düzenleme Kılavuzu**, HUD Yayıncılık, İstanbul, 2005, s. 314.

<sup>93</sup> Hesap Uzmanları Derneği, **Beyanname Düzenleme Kılavuzu**, HUD Yayıncılık, İstanbul, 2005, s. 314.

<sup>94</sup> ÖZBAKIR Ahmet., "Matrahdan İndirilebilir Bağış Ve Yardımlar ", Vergi Dünyası, Sayı:244, Aralık 2001, s. 96.



### 3- Bağış ve Yardım Makbuz Karşılığında Yapılmalıdır

Bağış ve yardım, yukarıda sayılan kişilere ancak makbuz karşılığında yapıldığında gelirden indirim konusu yapılabilir. Karşılığında makbuz alınmayan bağışların hiç bir şekilde gelirden indirimi söz konusu değildir. Ayrıca bağış ve yardıma konu para, mal veya hakkın karşılıksız verilmiş olması gerekmektedir. Dolayısıyla balo, kermes gibi faaliyetler için davetiye karşılığında ödenen paraların veya herhangi bir yayının bedelinin<sup>95</sup> bağış ve yardım olarak kabul edilmesi ve indirim konusu yapılması mümkün bulunmamaktadır<sup>96</sup>. Örneğin kamu menfaatine yararlı bir derneğin düzenlediği balonun bilet bedeli veya bunlarca çıkarılan dergi, gazete veya kitabın bedeli bağış ve yardım olarak indirim konusu yapılamaz<sup>97</sup>.

Yapılacak bağış ve yardımlar makbuz karşılığında olmalıdır. Bağış ve yardımın makbuz karşılığı yapılması kanunda açıkça belirtilmiştir. Bu belirtme ücret, menkul ve gayrimenkul sermaye iradı gibi gelirleri dolayısıyla beyanname vermek zorunda olan ancak defter tutma yükümlülüğü bulunmayan mükellefler için bir anlam ifade etmektedir. Zira defter tutmak zorunda olan mükellefler VUK'nun 227. maddesi hükmü uyarınca üçüncü şahıslarla olan münasebet ve muamelelerine ait kayıtlarını zaten tevsik etmek mecburiyetindedirler<sup>98</sup>. Bilindiği üzere, Vergi Usul Kanununun 227. maddesinde, aksine bir hüküm olmadıkça bu kanuna göre tutulan ve üçüncü şahıslarla olan ilişki ve işlemlere ait kayıtların belgelenmesi zorunlu kılınmıştır. Bu nedenle, yapılan bağış ve yardım, vergi matrahını azaltıcı bir gider kalemi olduğundan belgelendirilmesi gerekmektedir. Kaldı ki, kanun "makbuz karşılığında" ibaresine açıkça yer vermekle, bunun bir indirim şartı olduğunu kabul etmektedir. Bu nedenle, makbuz karşılığı yapılmayan bağış ve yardımlar esasen belgesiz gider niteliğini taşıyacağından, bu bağış ve yardımların beyan edilen gelirden indirilmesi mümkün değildir<sup>99</sup>.

### 4- Bağış ve Yardımın tamamen karşılıksız olması gereklidir

Diğer taraftan bağış ve yardımlar tamamen karşılıksız olmalıdır. Temelinde bir bağış güdüsü bulunmakla birlikte şeklen de olsa bir karşılığa dayanan yardımlar, örneğin yukarıda sayılan kurumlardan biri tarafından düzenlenen konser veya kermes için bilet alınması, bunlar tarafından neşredilen dergilere abone olunması bu bağlamda indirime cevaz vermez<sup>100</sup>.

Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan bilimsel araştırma ve geliştirme faaliyetlerinde bulunan kurum ve kuruluşlara yapılan her türlü bağış ve yardımların tamamı indirim konusu yapılabilir veya gider yazılabilir. Yapılan bağışlar, bilimsel araştırma ve geliştirme faaliyetleri dışında başka bir amaçla kullanılamaz. Amaç dışı kullanıldığının tespiti halinde, Maliye Bakanlığı bu kurum ve kuruluşların vergi muafiyetinin kaldırılmasını Bakanlar Kurulundan talep eder<sup>101</sup>.

<sup>95</sup> KONUK Hayri., "Bağış ve Yardım İndirimleri", Vergi Dünyası, Sayı:220, Aralık 1999, s. 98.

<sup>96</sup> AKSOY Ümit., "GVK'nun 89.Maddesine Göre Yıllık Gelir Vergisi Beyanname Üzerinden Yapılabilecek İndirimler", Vergi Dünyası, Sayı:247, Mart 2002, s. 52.

<sup>97</sup> Hesap Uzmanları Derneği, **Beyanname Düzenleme Kılavuzu**, HUD Yayıncılık, İstanbul, 2005, s. 315.

<sup>98</sup> KAPLAN Yusuf., "Vergisel Açıdan Bağış ve Yardımlar", Vergi Dünyası, Sayı:208, Aralık 1998, s. 31.

<sup>99</sup> KARAKOÇ Yusuf., "Vergi Hukuku Açısından Bağış ve Yardımlar (I)", Vergi Dünyası, Sayı:187, Mart 1997, s. .

<sup>100</sup> KAPLAN Yusuf., "Vergisel Açıdan Bağış ve Yardımlar", Vergi Dünyası, Sayı:208, Aralık 1998, s. 31.

<sup>101</sup> KAPLAN Yusuf., "Vergisel Açıdan Bağış ve Yardımlar", Vergi Dünyası, Sayı:208, Aralık 1998, s. 33.

## 5- Bağış ve Yardım İndiriminde Tutar Sınırlaması

GVK'nın 5228 sayılı Kanun ile değiştirilmeden önceki 89. maddesi (değişikliğin yürürlük tarihi 31.07.2004'tür) uyarınca genel bütçeye dahil dairelere, katma bütçeli idarelere, il özel idarelerine, belediyelere, köylere, kamu menfaatine yararlı derneklere, Bakanlar Kurulu'nca vergi muafiyeti tanınan vakıflara, bilimsel araştırma ve geliştirme faaliyetinde bulunan kurum ve kuruluşlara, müzelere, sinema, tiyatro, opera, bale, klasik müzik, klasik Türk Müziği ve plastik sanatlar alanında üretim ve etkinliklerle bu alanlarda kurulacak özel araştırma, eğitim ve uygulama merkezlerine ve Kültür Bakanlığı'nca da desteklenen veya desteklenmesi uygun görülen uluslararası sanatsal organizasyonlara yapılan bağış ve yardımların gider kabul edilecek kısmı o yıla ait olarak beyan edilen gelirin yüzde beşidir. (Kalkınmada öncelikli yörelerde bu oran % 10'dur).

İndirim konusu yapılabilecek bağış ve yardım miktarı G.V.K.'nın 89/4. maddesinde beyan edilecek gelirin kalkınmada öncelikli yörelerde yüzde 10'u, diğer yerlerde ise yüzde 5'i ile sınırlandırılmıştır. Eğer önceki yıllardan devreden indirilebilecek zarar mevcut ise öncelikle bu zararın mahsubu yapılır. Adi ve kolektif şirket ortakları, şirketin yaptığı bağış ve yardımları şirketteki hisseleri oranında kendi beyanlarında indirim konusu yapabileceklerdir. Diğer taraftan, aynı maddenin 5, 6 ve 7'inci bentlerinde sayılan harcama, bağış ve yardımların tamamı indirim konusu yapılabilecektir<sup>102</sup>.

Gelir vergisi mükellefleri yapacakları bağış ve yardımları yıllık beyanname ile bildirecekleri gelirden indirim konusu yapabilmektedir. İndirim konusu yapılabilecek bağış ve yardımın tutarı (eğer var ise) geçmiş yıllardan devreden zararın mahsubundan sonraki gelir tutarı üzerinden hesaplanacaktır. Daha açık bir ifadeyle, indirim konusu yapılabilecek bağış ve yardım tutarı geçmiş yıl zararlarının mahsubundan sonraki tutarın % 5 ini geçemeyecektir<sup>103</sup>. Dolayısıyla, zarar beyan eden gelir vergisi mükelleflerinin bağış ve yardımları indirim konusu yapmaları mümkün değildir. Ayrıca, gerek zarar beyanı, gerekse gelirin yetersiz olması nedeniyle indirilemeyen bağış ve yardımların daha sonraki yıllarda indirim konusu yapılması veya zarar olarak devredilmesi de mümkün değildir<sup>104</sup>. Aksi bir yaklaşım, sermayenin bir kısmınının bağış yapılan kuruma transferinin zarar olarak kabulü sonucunu doğurur ki, bu Gelir Vergisi Kanunu'na göre mümkün değildir.

Adi veya kolektif şirketler tarafından yapılan bağış ve yardımlarda her bir ortağın hissesine düşen miktar; bağış ve yardımın yapıldığı yıla ilişkin olarak verilen yıllık beyanname de indirim konusu yapılacaktır<sup>105</sup>. Uygulamada, özellikle kolektif, adi komandit ve adi ortaklıklarda görüldüğü üzere, çeşitli kuruluşlara bağış ve yardımları bulunmakta, bunlar defterlere gider olarak kaydedilmektedir. Yapılan ödemelerin ortaklık payları oranında şahsi hesaplara kaydedilmesi doğru olacaktır. Çünkü her ortağın ortaklıktaki hissesi her zaman aynı olsa bile ortakların başka kaynaklardan da gelir sağlamaları sözkonusu olabilmektedir<sup>106</sup>.

Örnek:

Bay (İ)'nin 2004 yılı toplam geliri 30.000.000.000.-TL olup aynı zamanda 2003

<sup>102</sup> AKALIN, Devrim, KÜLAHLI, Ömür., "Gelir Vergisi ve Kurumlar Vergisi Açısından Bağış ve Yardımlar", Vergi Dünyası, Sayı:280, Aralık 2004, s. 129-135.

<sup>103</sup> ERİŞTİ Murat., "Vergi Matrahından İndirilebilecek Bağış ve Yardımlar", Vergi Dünyası, Sayı:232, Aralık 2000, s. .

<sup>104</sup> Hesap Uzmanları Derneği, **Beyanname Düzenleme Kılavuzu**, HUD Yayıncılık, İstanbul, 2005, s. 315.

<sup>105</sup> ÖZBAKIR Ahmet., "Matrahdan İndirilebilir Bağış Ve Yardımlar ", Vergi Dünyası, Sayı:244, Aralık 2001, s. 96.

<sup>106</sup> ÖZBAKIR Ahmet; "Bağış ve Yardımların Vergisel Boyutu", Vergi Dünyası, Sayı:149, Ocak 1994, s. 69.

yılından devreden 8.000.000.000.-TL tutarında zararı bulunmaktadır. Bay (İ) normal yörede bilimsel araştırma ve geliştirme faaliyetinde bulunan bir kuruma 30.07.2004 tarihinde 2.000.000.000.-TL makbuz karşılığı bağış yapmıştır. Bu durumda, Bay(İ)'nin 2004 yılında indirebileceği bağış ve yardım tutarı; 2004 yılı gelirinden geçmiş yıl zararları düşüldükten sonra kalan (30.000.000.000-8.000.000.000=) 22.000.000.000.-TL'nin %5'i (22.000.000.000 x 0,05=) 1.100.000.000.-TL (1.100.-YTL) olacaktır. Ancak Bay(İ) söz konusu bağışı, 31.07.2004 tarihinden sonra yapsaydı, ilgili bölümde belirtilecek şartlar altında bağış tutarının tamamını indirim olarak dikkate alabilmesi mümkün olabilecektir.

Aile fertlerinden birisi tarafından yapılan bağış ve yardımlar, her birinin kendi adına verecekleri beyannamede bildirilen toplam gelirden indirilebilecektir<sup>107</sup>.

### **C- TUTAR SINIRLAMASI OLMAKSIZIN TAMAMI GELİRDEN İNDİRİLEBİLECEK BAĞIŞ VE YARDIMLAR**

İndirim konusu yapılabilecek bağış ve yardım miktarı, genel olarak, G.V.K.'nun 89/4. maddesinde beyan edilecek gelirin kalkınmada öncelikli yörelerde yüzde 10'u, diğer yerlerde ise yüzde 5'i ile sınırlandırılmıştır. Eğer önceki yıllardan devreden indirilebilecek zarar mevcut ise öncelikle bu zararın mahsubu yapılır. Adi ve kolektif şirket ortakları, şirketin yaptığı bağış ve yardımları şirketteki hisseleri oranında kendi beyanlarında indirim konusu yapabileceklerdir. Diğer taraftan, aynı maddenin 5, 6 ve 7'inci bentlerinde sayılan harcama, bağış ve yardımların tamamı indirim konusu yapılabilecektir.

Değişiklik öncesi G.V.K.'nun 89/2. maddesinin ikinci fıkrasında yer alan “okul, sağlık tesisi ve yüz yatak (kalkınmada öncelikli yörelerde elli yatak) kapasitesinden az olmamak üzere öğrenci yurdu” ibaresine; 5228 Sayılı Kanun ile çocuk yuvası, yetiştirme yurdu, huzurevi, bakım ve rehabilitasyon merkezleri de eklenmiştir. Böylece anılan bu yerlerin (yüz yatak kapasitesinden az olmamak üzere; kalkınmada öncelikli yörelerde elli yatak) inşası için yapılan harcamalar, her türlü bağış ve yardımlar ile mevcut tesislerin faaliyetlerini devam ettirebilmeleri için yapılan her türlü nakdî ve aynî bağış ve yardımların tamamı, 31.07.2004'ten sonra yapılmış olması kaydıyla, indirilebilecektir.

GVK 89. maddede “gelir vergisi beyannamesinde bildirilecek gelirlerden aşağıdaki indirimler yapılabilir” denilmektedir. Dolayısıyla, yapılan bağış ve yardımların indirime konu olabilmesi için öncelikle ilgili yılda kâr beyan edilmiş olmalıdır. Zira kanun koyucu yapılan bağış ve yardımların, açıkça, gelirden indirilmesini öngörmüştür. ilgili yılda zarar oluşması durumunda mükelleflerin indirim hakları bulunmamaktadır. Gelir vergisi mükelleflerinin bağış veya yardımı yaptıkları anda gider kaydedip bunları sonuç hesaplarına intikal ettirmeleri, geçici vergi ve yıllık vergi matrahlarının eksik tespit edilmesine neden olacaktır. Bu şekilde bir matrah tespitinde eğer halâ matrah oluştu ise mükerrer indirim de söz konusu olacaktır. Bu gibi bir durumdan sakınmak için mükellefler yıl içinde yaptıkları ve sonuç hesaplarına intikal ettirdikleri bu tür gider ve harcamaları yıl sonunda kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate almalı, beyan edecekleri matraha ilave etmeli ve bağış ve yardımların üst sınırını bu matraha göre tespit etmelidirler<sup>108</sup>.

Örneğin, gelir vergisi mükellefi olan Bay A, bir devlet hastanesinin inşası için yıl içinde 5.000 YTL bağışlamış ve bunu sonuç hesaplarına bir gider unsuru olarak yansıtmış,

<sup>107</sup> Hesap Uzmanları Derneği, **Beyanname Düzenleme Kılavuzu**, HUD Yayıncılık, İstanbul, 2005, s. 316.

<sup>108</sup> AKALIN, Devrim, KÜLAHLI, Ömür., “Gelir Vergisi ve Kurumlar Vergisi Açısından Bağış ve Yardımlar”, Vergi Dünyası, Sayı:280, Aralık 2004, s. 129-135.

yıl sonunda da dönem kârını da 50.000 YTL olarak hesaplamış ve bağışladığı 5.000 YTL'yi beyannamede dönem kârından ayrıca indirmiş olsun. Bu durumda vergi matrahı 45.000 YTL olacaktır. Burada söz konusu olan 5.000 YTL tutarındaki harcama (bağış) ticari kazancın elde edilmesi ile ilgili olmadığından kanunen geçersiz giderlerdendir. Ancak kanun koyucu çeşitli sosyal amaçlarla bu tür bir harcamanın beyan edilecek gelirden indirilebilmesine izin vermiştir. Ancak Bay A, söz konusu tutarı hem gider hem de indirim olarak dikkate almak suretiyle mükerrer indirimde bulunmuş ve vergi matrahının eksik hesaplanmasına neden olmuştur. Burada beyan edilecek gelir aslında (50.000 YTL + KKEG niteliğindeki 5.000 YTL) 55.000 YTL'dir. Bu durumda beyan edilecek gelirden yapılan bağışın indirilmesi suretiyle (55-5=50) vergi matrahı 50.000 YTL olarak bulunacaktır. Görüldüğü üzere yapılan bağış ve yardımın gider olarak dikkate alındıktan sonra beyan edilecek gelire (KKEG olarak) eklenmemesi, örneğimizde görüldüğü üzere mükerrer, indirimde neden olabileceği gibi matrahın doğmamasına da neden olabilir.

Bağış veya yardımın aynî olarak yapılması durumunda ise öncelikle bağış veya yardımın konusu teşkil eden mal veya hakkın mukayyet değeri<sup>109</sup>, bu yoksa Vergi Usul Kanununun 267. maddesinde belirtilen üçüncü sıraya göre (takdir komisyonunun belirlediği değere göre) tespit edilen değeri indirim konusu yapılabilecektir.

Bağışlanacak kıymetin mukayyet değeri mevcut değil ise, diğer bir deyişle mükellefin gelirini yıllık beyanname ile beyan etmek mecburiyetinde olmasına karşın defter tutmak mecburiyetinde olmaması halinde ya da defter tutmak mecburiyetinde olmasına karşın bağışlayacağı kıymetin işletmesi dışında şahsi servet konusu bir kıymet olması durumunda mükellef bağış konusu iktisadi kıymetin emsal bedelinin takdir edilmesini Vergi Usul Kanunu'nun 267. maddesinin üçüncü sırasında belli edilen düzenleme çerçevesinde takdir komisyonundan talep edebilecektir<sup>110</sup>.

Şahsi servete dahil bir malın bağışlanmasını işletme veya kurumla irtibatlandırmanın mümkün olup olmadığını tartışmak gerekir. Çünkü, beyan edilen gelirin ya da kurum matrahının hesaplanmasına bağlı olarak kabul edilen bir hususu, bunlarla ilgisi olmayan bir mal ile ilişkilendirmek doğru olmayacaktır<sup>111</sup>.

Yapılan bağış veya yardımın yabancı para cinsinden olması halinde ise bağış veya yardımın yapıldığı tarihteki Merkez Bankası döviz alış kuru ile hesaplanacak olan Türk Lirası değeri indirim olarak dikkate alınacaktır<sup>112</sup>.

Bağış konusu iktisadi kıymetin net değerinin kayıtlı değer olduğu; net değerden anlaşılması gerekenin ise, özellikle amortisman tabii iktisadi kıymetlerde amortisman dolaylı metod ile ayrılması, yani hesaplanan amortismanların ilgili buldukları değerlerden doğrudan doğruya düşülmeyerek pasifte ayrı bir karşılık hesabında toplanması halinde, aktifteki kıymetlerin pasifte, bu kıymetler için birikmiş olan amortismanlar indirildikten sonra kalan tutar olduğunu belirtmek gerekir.

<sup>109</sup> Mukayyet (kayıtlı) değer, bir iktisadi kıymetin muhasebe kayıtlarında gösterilen hesap değeridir. (VUK md. 265)

<sup>110</sup> TUNAL S. Selman; "Bağış ve Yardımların Gelir, Kurumlar, Katma Değer Vergisi Kanunları İçerisindeki Yeri ve Genel Özellikleri", Vergi Dünyası, Sayı:140, Nisan 1993, s. 63.

<sup>111</sup> KARAKOÇ Yusuf., "Vergi Hukuku Açısından Bağış ve Yardımlar (I)", Vergi Dünyası, Sayı:187, Mart 1997, s. .

<sup>112</sup> AKALIN, Devrim, KÜLAHLI, Ömür., "Gelir Vergisi ve Kurumlar Vergisi Açısından Bağış ve Yardımlar", Vergi Dünyası, Sayı:280, Aralık 2004, s. 129-135.

## 1- Eğitim ve Sağlık Tesisleri İnşası Dolayısıyla Yapılan Harcamalar ile Mevcut Tesislerin Faaliyetlerini Devam Ettirebilmeleri İçin Yapılan Bağış ve Yardımlar

### *a- Kanuni Düzenleme*

GVK'nın 31.07.2004 tarihinde yürürlüğe giren, 5228 sayılı Kanun'un 28'inci maddesi ile değişiklik yapılmadan önceki 89. maddesi uyarınca maddenin 2 numaralı bendinde sayılan kamu idare ve müesseselerine “bağışlanan okul, sağlık tesisi ve yüz yatak (kalkınmada öncelikli yörelerde elli yatak) kapasitesinden az olmamak üzere öğrenci yurdu 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 yıllık beyanname ile bildirilecek gelirlerden indirilir.”

#### *Görüldüğü üzere 5228 sayılı Kanun öncesinde (31.07.2004 öncesi);*

-GVK'nın 89. maddesinin birinci fıkrasının (2) numaralı bendinde sayılan kamu idare ve müesseselerine bağışlanan okul, sağlık tesisi ve yüz yatak (kalkınmada öncelikli yörelerde elli yatak) kapasitesinden az olmamak üzere öğrenci yurdu inşası dolayısıyla yapılan harcamaların,

-Okul, sağlık tesisi ve öğrenci yurdu (kalkınmada öncelikli yörelerde en az elli diğer yörelerde en az yüz yatak kapasiteli) inşa ettiren (yukarıda sayılan) kamu kurum ve kuruluşlarına bu tesislerin inşası için yapılan her türlü bağış ve yardımların,

- Mevcut okul, sağlık tesisi ve öğrenci yurtlarının (kalkınmada öncelikli yörelerde en az elli diğer yörelerde en az yüz yatak kapasiteli) faaliyetlerini devam ettirebilmeleri için yapılan nakdi ve aynı bağış ve yardımların tamamı yıllık beyanname ile birlikte gelirlerden indirilir<sup>113</sup>.

31.07.2004 tarihinde yürürlüğe giren 5228 sayılı Kanun ile değişik GVK'nın 89. maddesinde ise, “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 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 tamamının” yıllık beyanname ile bildirilecek gelirlerden indirilebileceği hüküm altına alınmıştır. Görüldüğü üzere 5228 sayılı Kanun sonrasında (31.07.2004 sonrası);

- 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, çocuk yuvası, yetiştirme yurdu, huzurevi, bakım ve rehabilitasyon merkezi inşası dolayısıyla yapılan harcamaların,

- Okul, sağlık tesisi ve öğrenci yurdu ile çocuk yuvası, yetiştirme yurdu, huzurevi, bakım rehabilitasyon merkezi inşa ettiren (yukarıda sayılan) kamu kurum ve kuruluşlarına bu tesislerin inşası için yapılan her türlü bağış ve yardımların,

<sup>113</sup> Hesap Uzmanları Derneği, **Beyanname Düzenleme Kılavuzu**, HUD Yayıncılık, İstanbul, 2005, s. 316.



- Mevcut okul, sağlık tesisi ve oğrenci yurtlan ile ocuk yuvası, yetiştirme yurdu, huzurevi, bakım ve rehabilitasyon merkezlerinin faaliyetlerini devam ettirebilmeleri için yapılan nakdi ve aynı bağış ve yardımların, tamamı yıllık beyanname ile birlikte gelirlerden indirilir<sup>114</sup>.

Yukarıda belirtilen kurumlarca işletilen anaokulu dahil, ilk oğretim okulları, liseler, meslek liseleri, meslek yüksek okulları ve üniversitelere yapılan bağış ve yardımlar için bu imkan söz konusudur. Örneğin bir mükellef, okul yaptırıp bunu Milli Eğitim Bakanlığına bağışlar ise, bu bağış tutarını gelirinden indirilebilecektir.

Okul, sağlık tesisi veya oğrenci yurduna ilişkin olarak yapılmış olsa dahi yukarıda sayılan kamu idare ve müesseseleri dışında kalan kurum veya kuruluşlara (zel okullar ve yurtlar gibi) yapılacak bağış ve yardımların tamamının vergiye tabi kazançtan indirilmesi mümkün değildir.

Yukarıda belirtilen kurumlarca işletilen anaokulu dahil, ilk oğretim okulları, liseler, meslek liseleri, meslek yüksek okulları ve niversiteler (vakıf niversiteleri dahil) yanında rehberlik ve araştırma merkezi, mesleki eğitim merkezi, iş eğitim merkezi, mesleki ve teknik eğitim merkezi ve akşam sanat okullarına da yapılan bağış ve yardımlar için bu imkan söz konusudur. Sağlık tesisi ifadesinden ise Sağlık Bakanlığınca sağlık tesisi kapsamında değerlendirilen kurum ve kuruluşların anlaşılması gerekmektedir.

Okul ve oğrenci yurtlarına ilişkin düzenleme 24 Nisan 2003 tarihinde, sağlık tesislerine ilişkin düzenleme de 7 Ağustos 2003 tarihinde yürürlüğe girmiş olduğundan, bu tarihlerden sonra yapılan bağış ve yardımların tamamının kazançtan indirilmesi mümkün olabilecektir. Buna göre rneğin Mayıs 2002 ayında yapımına başlanan bir lise inşaatı için 24 Nisan 2003 tarihinden sonra yapılan bağış ve yardımlar bu imkandan yararlanacaktır.

Yapılan düzenleme yeni okul inşaatı kadar mevcut okulların faaliyetlerine devam etmeleri için gerekli bağış ve yardımları da kapsamaktadır . Buna göre bir liseye yakacak, sıra, masa ve perde alınması için yapılan bağışlarda vergiye tabi kazançtan indirilebilecektir. Bağış ve yardımların para yerine aynı olarak yapılması durumunda, bağışlanan veya yardım konusu yapılan mal veya hakkın varsa mukayyet (kayıtlı) değerı, bu değer yoksa takdir komisyonunca belli edilecek emsal bedeli indirimine esas alınacaktır.

Sadece ticari ve zirai kazanç sahipleri ile serbest meslek erbabı değil yıllık gelir vergisi beyannameyi veren tüm mükellefler (menkul sermaye iradı ve gayrimenkul sermaye iradı sahipleri dahil) ile kurumlar vergisi mükellefleri bu imkandan yararlanabilir. Örneğin, sahip olduğu 3 konutu kiraya veren bir mükellef elde ettiği kira gelirinden yıl içinde okullara ve sağlık tesislerine yaptığı bağışları düşerek daha az vergi deyebilecektir.

Yapılan bağış ve yardımların kazançtan indirilebilmesi imkanı o yıl elde edilen kazanç ile sınırlıdır. Kazancı aşan bağış tutarlarının indirilmek üzere ertesı yıla devri mümkün değildir. Örneğin, yıllık kazancı 20.000 YTL olan bir doktor yapılmakta olan bir okula yıl içerisinde 25.000 YTL bağışlamış ise bağışı düşmek suretiyle bu yıl için vergi ödemeyecek ancak artan 5.000 YTL'yi ertesı yıla devredemeyecektir. Yapılan bağış ve yardımların ilgili kurumlardan alınacak belgelerle tevsik edilmesi yeterli olup, okul veya sağlık kuruluşundan alınacak belgeler indirim için geçerli belge olarak kabul edilecektir.

Eğitim konusunda getirilen bu teşvik okul ve yurtların inşası yanında bunların faaliyetlerine devam etmesi için yapılan bağış ve yardımları da kapsamaktadır. Buna göre, eğitime devam eden bir okulun perdelerinin değiştirilmesi, yeni sıraların alınması, boya ve

<sup>114</sup> Hesap Uzmanları Derneği, **Beyanname Düzenleme Kılavuzu**, HUD Yayıncılık, İstanbul, 2005, s. 317.

badanasının yapılması, okulun temizlenmesi, yakacak alınması gibi harcamalar bu kapsamda değerlendirilecektir. Örneğin, 2005 yılı kazancı 5.000 YTL olan bir tüccar sekiz yıllık eğitim veren bir okulun yakacak ihtiyacı için 4.000 YTL bağışta bulunur ise sadece 200 YTL [(5.000 – 4.000 =) 1.000 X % 20] gelir vergisi ödeyecektir.

Nakdi olduğu kadar mal ve hizmet şeklinde yapılan bağış ve yardımlarda vergiye tabi kazançtan indirilebilecektir. Ürettiği veya satın aldığı sütlerden bir kısmını bir anaokuluna bağışlayan mükellef bu sütlerin değerini kazancından düşebileceği gibi ticaret lisesinin temizliğini para almaksızın yapan temizlik firması da normalde bu hizmet ne kadara sunuluyor ise bunu vergisel kazancından indirecektir.

Örnek:

Bay (A) İstanbul ili sınırları içerisinde toptan gıda maddeleri ticaretiyle uğraşp 2004 yılı ticari kârı 40 milyar liradır. Bay (A) İstanbul İl Özel İdaresi tarafından işletilen çocuk yuvasının faaliyetine devam etmesi için İl Özel İdaresi'ne 2004 yılında her ayın onbeşinde makbuz karşılığında 1 milyar lira bağışta bulunmuştur.

Bay (A)'nın 31.07.2004 tarihine kadar yaptığı bağış toplamı olan (1 milyar x 7=) 7 milyar liranın, gelirin % 5'i kadar olan (40 milyar x % 5=) 2 milyar liralık kısmı gelirden indirilebilecek, geri kalan beş milyar liralık bağış indirim konusu yapılamayacaktır. 31.07.2004 tarihinden sonra yapılan (5 x 1 milyar=) 5 milyar liralık bağışın ise tamamı gelirden indirilebilecektir.

### ***b- Öğrencilere Verilen Bursların Kazançtan İndirimi***

Temel eğitim, yüksek öğrenim ya da akademik düzeyde eğitim gören kişilere eğitimleri sırasında sağlanan ekonomik yardımlara burs adı verilmektedir. İşletmelerce burs adı altında yapılan bu tür eğitim amaçlı ekonomik yardımlar uygulamada çok değişik şekillerde ortaya çıkmakta, gelir ve kurumlar vergisi matrahlarının tespitinde indirilip indirilemeyecekleri konusunda tereddütler yaratmaktadır. Bu bölümün konusunu gelir ve kurumlar vergisi matrahlarının tespitinde gider olarak indirilip indirilemeyecek burs giderleri oluşturmaktadır.

Şirketler ve şahıslar adına Türkiye'de veya yabancı ülkelerde okutulan veya staj gören öğrencilere yeme, içme, konaklama ve eğitim masraflarını karşılamak üzere verilen burslar bazı koşulların varlığı halinde gelir ve kurumlar vergisinin tespitinde gider olarak dikkate alınabilmektedir. Belirlenen koşulları taşımayan eğitim ve öğrenim burslarının vergiye tabi kazancın belirlenmesinde masraf yazılması mümkün değildir.

Gelir Vergisi Kanununun 28. maddesinde yer alan düzenlemeye göre, verilen bursların gider olarak değerlendirilmesi için öncelikle bursun işle ilgili olması yani burs alan öğrencinin bursun bitiminde ilgili işletmede görev alması gerekmektedir. Bu nedenle burs verilmeden önce bursu veren işletme ile eğitim masrafları karşılanacak kişi arasında eğitimin bitimini takiben, hizmet yükümlülüğünü gerektiren noter tasdikli bir sözleşmenin düzenlenmesi gerekmektedir. Sözleşme olmaksızın öğrencilere karşılıksız olarak verilen bedeller kazancın tespitinde gider olarak indirilemez.

Burs verilecek öğrencilerin, Türkiye'nin her tarafında eğitim gören öğrencilerin katılabileceği objektif bir yarışma sınavını (ÖSS, Anadolu Liseleri Sınavı vb.) kazanarak bursu hak etmeleri koşulu bulunmaktadır. Bu şartın konmasındaki temel amaç,



işletmelerin sahip veya yöneticilerinin yakınları için yapılan eğitim harcamalarının işletme ile ilgili olduğu varsayımı ile gider olarak yazılmasını önlemek fırsat eşitliğini sağlayarak başarılı olan öğrencilere burs verenleri desteklemektir.

Bursun süresinin ve karşılanacak eğitim giderleri miktarının işin önemi ve genişliği ile orantılı olması da aranan bir unsurdur. Buna göre, işletmenin büyüklüğü, cirosu ve beyan ettiği gelir ile orantılı bir burs harcaması gider olarak kabul edilecektir. Bu orantının tespitinde vergi inceleme elemanının yapmış olduğu analiz önem kazanacaktır.

Sözleşmesi, 2005 yılı satışları 20.000 YTL olan bir tüccarın Üniversite Seçme Sınavında birinci olan bir öğrenciyeye ödediği yıllık 8.000 YTL tutarındaki burs işletmenin büyüklüğü ile orantılı olmadığından gider olarak kabul edilmeyecektir.

## **i- indirilebilecek öğrenci burs giderleri**

### **ia- Ücret Ödemesi Niteliğindeki Burs Giderleri**

Gelir Vergisi Kanununun 40. Maddesinin 1 numaralı bendinde, ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için yapılan genel giderlerin safi ticari kazancın tespitinde gider olarak indirileceği hükme bağlanmıştır. Genel giderlerin en önemlilerinden birini de ücret ödemeleri oluşturmaktadır.

Gelir Vergisi Kanununun 61. Maddesinde ücretin tanımı yapıldıktan sonra, önceden yapılmış veya gelecekte yapılacak hizmetler karşılığında verilen para ve ayınlarla sağlanan diğer menfaatlerinde ücret olduğu ifade edilmiştir.

Maliye Bakanlığınca, özel müesseseler ve şahıslar hesabına yabancı memleketlerde okutulan veya staj yapan öğrenciler ile Türkiye’de tahsilde bulunan öğrencilere iâşe, ibate ve tahsil gideri olarak yapılan ödemelerle öğrencilere verilen bursların, bazı koşulların gerçekleşmesi halinde, Gelir Vergisi Kanununun 40. maddesinin 2 numaralı bendi ve 61. maddesinin üçüncü fıkrasının 1 numaralı, hükümleri çerçevesinde genel gider olarak ticari kazançtan indirilebileceği kabul edilmektedir.

Maliye Bakanlığı özelgelerine göre<sup>115</sup>, kurumlarca öğrencilere verilen bursların gider olarak kabul edilebilmesi için;

- Bursun işle ilgili olması, yani burs verilen kişilerin okulu bitirdikten sonra işletmede hizmet yükümlülükleri nedeniyle çalışacaklarını gösteren bir sözleşme düzenlenmesi ve bu durumun her hangi bir inceleme anında inceleme elemanına kanıtlanması,
- Burs verilecek kişilerin, Türkiye’nin her tarafında eğitim gören öğrencilerin katılabileceği bir yarışma sınavı sonunda sınavı kazanan kişilerden olması,
- Verilen burs miktarının işin ehemmiyeti ve genişliği ile orantılı olması, gerekir.

Burs verilen kişilerin okulu bitirdikten sonra burs verilen işletmede hizmet yükümlülükleri nedeniyle çalışacaklarını gösteren bir sözleşme düzenlenmesi uygulamasında sözleşmenin şekli konusunda herhangi bir açıklama yapılmamıştır. Bununla birlikte bursu veren ve alan taraflar arasında ileride doğabilecek olası ihtilafların giderilmesi ve herhangi bir inceleme anında inceleme elemanına gösterilebilecek yasal bir dayanak olması açısından sözleşmenin noter tasdikli olarak düzenlenmesinin gerekli olduğu düşünülmektedir.

<sup>115</sup> Maliye Bakanlığının; 08.11.1979 tarih ve GVK/1-2126-66-49/84475 sayılı, 19.10.1999 tarih ve 49/4913-64/044683 sayılı özelgeleri.

Diğer taraftan burs verilecek kişilerin, Türkiye'nin her tarafında eğitim gören öğrencilerin katılabileceği bir yarışma sınavı sonunda sınavı kazanan kişilerden olması şartından Türkiye genelinde sınav yapan ve konusunda uzmanlaşmış Öğrenci Seçme ve Yerleştirme Merkezi gibi kuruluşlarca yapılan sınavlarda başarılı olma şartı anlaşılmalıdır. Bu koşulun getirilmesindeki temel gerekçenin işletmelerin sahip veya üst düzey yöneticilerinin kendileri veya yakınları için yapılan eğitim harcamalarının işletme ile ilgili bir harcamaymış gibi gösterilerek gelir ve kurumlar vergisi matrahlarının düşürülmeye çalışılmasının önlenmesi amacına yönelik olduğu açıktır.

Verilen burs miktarının işin ehemmiyeti ve genişliği ile orantılı olmasından ise işletmenin cirosu ve beyan ettiği gelir ile orantılı olmasının anlaşılması gerekir. Buna göre firmanın büyüklüğü ile orantılı olan burs harcamaları kabul edilecek olmakla birlikte orantılı olmayan burs harcamaları kabul edilmeyebilecektir.

Öte yandan, gelecekteki hizmet yükümlülüğü nedeniyle yapılan ve ücret niteliğinde bulunan bu ödemeler Gelir Vergisi Kanununun 28/2. maddesine göre gelir vergisinden istisnadır.

Burs verilecek öğrenci ile gelecekteki hizmet yükümlülüğünü içeren bir sözleşme düzenlenmemesi halinde, öğrenciye karşılıksız olarak yapılacak ödemeler, ticari gelirin elde edilmesi ile ilişkilendirilemeyeceğinden, bağış olarak değerlendirilir. Bu durumda, verilen bursların kurum kazancının tespitinde gider olarak indirilmesi mümkün değildir<sup>116</sup>.

#### **ib- Eğitim Kurumlarınca Verilen Öğrenci Bursları**

Bazen burs giderleri yukarıda açıklandığı şekilde işletmeye gelecekte hizmet yükümlülüğü altına giren kişilere yapılan ücret ödemesi niteliğinde bir ekonomik yardım şeklinde değil de işletmenin reklamını yapmaya yönelik öğrenci burs giderlerinden oluşmaktadır. Bu durumda burs giderinin gelir ve kurumlar vergisi matrahlarında indirilebilmesi için yapılan giderin ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi ile doğrudan ilgili reklam harcaması niteliğinde olması gerekir. Buna ilişkin en iyi örnek bir dersane işletmesinin, dershaneye kaydolun öğrencilerden üniversite sınavlarında dereceye giren öğrencilere burs vermesi halinde, bu harcama ticari kazancın elde edilmesi ile doğrudan ilgili reklam harcaması olarak ticari kazancın tespitinde dikkate alınabilir<sup>117</sup>.

#### **ii- indirilemeyecek öğrenci burs giderleri**

Gelir Vergisi Kanununun 40. Maddesi ile Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 8. maddesinde, safi kurum kazancının tespitinde hasıllattan indirilecek giderler sayılmıştır. Söz konusu giderler doğrudan doğruya işletme ile ilgili giderler olup, ticari kazancın elde edilmesi ve idamesine yöneliktir. Bu nedenle doğrudan doğruya işletme ile ilgili olmayıp, ticari kazancın elde edilmesi ve idamesine yönelik olmayan burs giderleri vergisel açıdan kabul edilen bir gider unsuru değildir. Bu nedenle bu tür harcamaların kanunen kabul edilmeyen gider olarak yada belirli koşulları taşıması halinde bağış olarak kabul edilmesi gerekir.

Bilindiği üzere ülkemizde son yıllarda faaliyete geçen ve paralı eğitim veren eğitim kurumlarında eğitim gören kişilerin yanısıra yurt dışında, özellikle Avrupa ülkelerinde ve Amerika Birleşik Devletlerinde eğitim gören kişilerin sayısında önemli bir artış olmuştur. Yerli ve yabancı eğitim kurumlarına ödenen yıllık eğitim ücretleri de oldukça yüksek tutarlara ulaşmıştır. Bu durum bazen işletmelerin sahip veya üst düzey

<sup>116</sup> KIRATLI Aydın., "Gelir Ve Kurumlar Vergisi Matrahlarının Tespitinde Öğrenci Burs Giderleri ", Vergi Dünyası, Sayı:237, Mayıs 2001, s. 51.

<sup>117</sup> KIRATLI Aydın., "Gelir Ve Kurumlar Vergisi Matrahlarının Tespitinde Öğrenci Burs Giderleri ", Vergi Dünyası, Sayı:237, Mayıs 2001, s. 51.

yöneticilerinin kendileri veya yakınları için yapılan eğitim harcamalarının işletme ile ilgili bir harcamaymış gibi gösterilerek gelir ve kurumlar vergisi matrahlarının tespitinde gider olarak dikkate almalarına yol açmaktadır. Ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi ile ilgili olmayan bu tür eğitim harcamalarının gelir ve kurumlar vergisi matrahlarının tespitinde gider olarak indirilmesi mümkün değildir. Konu ile ilgili olarak verilen bir özeldede şirket ortaklarından birinin oğlunun yurt dışındaki bir üniversitede yüksek lisans eğitimi yapması ve eğitim giderlerinin şirketçe karşılanması durumunda, söz konusu giderler kurumun ticari kazancının elde edilmesi ve idamesi ile ilgili olmadığından kurum kazancının tespitinde gider olarak kaydedilemeyeceği ifade edilmiştir.

Gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri bazı durumlarda hiçbir karşılığı olmadan sadece sosyal gayelerle burslar vermektedirler. Karşılıksız olan ve ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi ile ilgili olmayan verilen burslarla ilgili harcamaların da gelir ve kurumlar vergisi matrahlarının tespitinde gider olarak indirilmesi mümkün değildir. Maliye Bakanlığınca verilen bir özeldede Anadolu liseleri sınavını kazanan fakir, zeki ve yetenekli öğrencilere, öğretim süreleri boyunca sınıfta kalmamak şartıyla karşılıksız olarak verilen burs bedellerinin, yukarıda belirtilen ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için yapılan genel giderler kapsamında olmadığından, vergi matrahının belirlenmesinde gider olarak hasıllattan indirilemeyeceği belirtilmiştir<sup>118</sup>.

### ***c- Aynı Olarak Eğitim Bağış ve Yardımı***

Bir gelir veya kurumlar vergisi yükümlüsünün okul, kreş, yurt, spor veya sağlık tesisi inşaatı yaptırarak ilgili kuruluşa bağış yapması durumunda, kanun ve yönetmelik hükümlerine uygun olarak yapacağı işlemler şunlar olacaktır.

İnşaatın arsası yükümlünün kendisine ait olabilir, veya aktifinde kayıtlı olabilir, yada yükümlü arsayı satın alır veyahut da arsa ilgili kuruluşun olabilir. İnşaat arsası aktifte kayıtlı ise, yükümlü emsal bedeli ile defter kayıtlarında, Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre gerekli muhasebe işlemlerini yapar. Yapılacak tesisle ilgili olarak, yönetmelikte yer alan Bakanlıktan izin alır.

İnşaatı, yükümlüler emanet usulünde yaptırabilirler veya bir müteahhit de bu işi üstlenebilir. Müteahhidin işi üstlenmesi halinde, müteahhit tarafından düzenlenen fatura ve hak ediş raporlarındaki harcamalar toplamı, gelir vergisi yükümlülerince, beyan edilen gelirden indirilir; kurumlar vergisi yükümlülerince ise gider yazılır.

İnşaatın yapımını yükümlünün kendisinin üstlenmesi halinde, inşaat ile ilgili yapılan tüm harcamaların belgelerini Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre alıp muhafaza etmesi gerekir. İnşaat bitiminde ise, ilgili Bayındırlık Müdürlüğünce keşif yapılarak, ilgili idareden uygunluk belgesi alınır ve beyanname verme süresi sonuna kadar Maliye Bakanlığınca gönderilir. Yapılan belgeli harcamaların toplamı da, gelir vergisi yükümlülerince yıllık beyanname beyan edilen gelirden indirilir; kurumlar vergisi yükümlülerince ise gider yazılır.

Gelir vergisi yükümlüleri, bağış ve yardım yapılan inşaatla ilgili hesaplarını ya kanunî defterlerde takip ederek sonuçta cari hesaba aktarırlar ya da yaptıkları harcamaları kanunî defterlerine intikal ettirmezler ama belgelerini, Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre muhafaza ederler ve gerektiğinde yetkililere ibraz ederler. Buna karşılık, kurumlar vergisi yükümlüleri ise gider yazdıkları için mutlaka inşaat hesaplarını kanuni defterlerde takip etmek zorundadırlar.

<sup>118</sup> KIRATLI Aydın., “Gelir Ve Kurumlar Vergisi Matrahlarının Tespitinde Öğrenci Burs Giderleri ”, Vergi Dünyası, Sayı:237, Mayıs 2001, s. 51.

Aynı durum, aynı olarak yapılan bağış ve yardımın, inşaat olmayıp, malzeme bağışı, bakım, onarım, donatım şeklinde yapılması halinde de sözkonusudur<sup>119</sup>.

Ancak, uygulamada bu prosedüre uyulmadığı gözlenmektedir. Nitekim bazı yükümlülerin, yönetmelik hükümlerini yanlış yorumlayarak, tesislerin inşaatı için yaptıkları harcamaların belgesini almayarak yönetmeliğin 2/a maddesindeki (ilgili Bakanlığın belirleyeceği esaslar çerçevesinde) parantez hükmünden hareketle, sanki yapılan harcamaların uygunluğunun, Maliye Bakanlığı tarafından değil de, ilgili bakanlık tarafından denetleneceği gibi bir yorum getirdikleri görülmektedir. ilgili Bakanlıkça mutlaka denetleme yapılacaktır ama, harcama belgelerinin mutlaka alınması gerekir.

Ayrıca, inşaatın tamamlanmasından sonra, keşif özeti yaptırıldığında, keşif özetinde yer alan inşaat harcamaları tutarının olduğu gibi matrahtan indirim yoluna gidildiği görülmektedir. Her ne kadar keşif özetinin, yetkili kurumlar tarafından düzenlenmesine ve resmi belge niteliği taşımasına rağmen, keşif özeti çıkarılırken de hatalı uygulamalar yapıldığına rastlanmaktadır. Keşif özetinin inşaat bitim tarihi itibarıyla yapıldığı ve birim fiyatlarını o yılda geçerli olan miktarlarının esas alındığı, oysa inşaatın bir önceki yılda başlanması veya aynı yılda bitirilememesi durumlarında, yükümlülerin haksız ve fazla indirim imkanına kavuştukları görülmektedir.

Yükümlüler tarafından harcama belgelerinin alınmaması, vergileme kurallarına aykırı olmakta ve belge düzenine ters düşmektedir. Öte yandan bu uygulama, zincirleme olarak vergi kaybına yol açmaktadır. Bir taraftan kamu yararına yapılan bir işlem, öbür taraftan hazinenin zararına sonuçlar doğurabilmektedir. Vergilemede esas olan kurallara göre, bir yükümlünün gider yazdığı veya matrahtan indirdiği miktarlar, bir başka yükümlü için ise gelir unsurunu oluşturmaktadır ve vergilenmektedir. Aksine bir uygulama yapıldığında, yani yükümlüler tarafından belge alınmadığında, bu faaliyetten gelir elde edenler, örneğin, nakliyeciler, malzeme satanlar veya çalışan işçilerin elde ettiği gelirin vergilenmemesi anlamına gelir. Bu tür bir işlem kanunun lafzına ve ruhuna aykırıdır. Kaldı ki, kanunda bağış ve yardımların yapılması halinde belge alınmaz diye bir hüküm olmadığı gibi, ilgili yönetmelikte de böyle bir hükme yer verilmemiştir. Bu itibarla, yapılan aynı bağış ve yardımların indirimi konusu yapılması veya gider yazılması için, mutlaka harcamaların, Vergi Usul Kanunu hükümlerine uygun belgeye bağlanması, muhafaza ve ibrazı gerekir<sup>120</sup>.

## **2- Sanat ve Kültür Faaliyetlerine İlişkin Bağış ve Yardımlar**

GVK'nın 31.07.2004 tarihinde yürürlüğe giren 5228 sayılı Kanun'un 284'üncü maddesi değişiklik yapılmadan önceki 89. maddesi uyanca 01.01.2004 tarihinden itibaren;

"Vakıflar Genel Müdürlüğünün idaresinde ve denetiminde bulunan mazbut vakıflar ile belediyeler dahil diğer kamu kurum ve kuruluşları adına kayıtlı olan, Kültür ve Tabiat Varlıklarını Koruma Kurulu nezdinde eski eser tescilli abide eserlerin; bakımı, onarımı, restore edilmesi yaşıatılması amacıyla abide eserin kayıtlı olduğu kurum ve kuruluşlara yapılan bağış ve yardımların tamamı yıllık beyanname ile bildirilen gelirden indirilir.

Buna göre, Kültür ve Tabiat Varlıklarını Koruma Kurulu nezdinde eski eser tescilli abide eserlerin; bakımı, onarımı, restore edilmesi ve yaşıatılması amacıyla,

<sup>119</sup> KARAKOÇ Yusuf., "Vergi Hukuku Açısından Bağış ve Yardımlar (I)", Vergi Dünyası, Sayı:187, Mart 1997, s. .

<sup>120</sup> KARAKOÇ Yusuf., "Vergi Hukuku Açısından Bağış ve Yardımlar (I)", Vergi Dünyası, Sayı:187, Mart 1997, s. .

adlarına abide eser kayıtlı olan Vakıflar Genel Müdürlüğü'nün idaresinde ve denetiminde bulunan mazbut vakıflar, belediyeler dahil diğer kamu kurum ve kuruluşlarına yapılan bağış ve yardımların tamamı beyanname ile bildirilen gelirden indirilecektir<sup>121</sup>.

Ayrıca aynı maddenin yedinci bendinde, yukarıda sayılan kurum ve kuruluşların yanı sıra, bilimsel araştırma faaliyetinde bulunan kurum ve kuruluşlar tarafından yapılan ya da Kültür ve Turizm Bakanlığı'nca desteklenen veya desteklenmesi uygun görülen çeşitli faaliyetlere ilişkin olarak yapılan harcamalar ile bağış ve yardımların da indirim konusu yapılabilmesine olanak sağlanmıştır. GVK'nın 89. maddesinin yedinci bendinde on altı bent halinde düzenlenmiş olan harcama, bağış ve yardımlar şu şekildedir:<sup>122</sup>

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

a) Kültür ve sanat faaliyetlerine ilişkin ticari olmayan ulusal veya uluslararası organizasyonların gerçekleştirilmesine ilişkin harcamalar,

b) 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 dağıtım ve tanıtımının sağlanmasına ilişkin harcamalar,

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

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

Burada bahsi geçen **rölöve**, bir yapının, kent dokusunun veya arkeolojik kalıntının yakından incelenmesi, belgelenmesi, mimarlık tarihi açısından değerlendirilmesi ve restorasyon projeleri hazırlanabilmesi için binanın iç ve dış mimarisine, özgün dekorasyonuna ve taşıyıcı sistemi ile yapı malzemelerine ait mevcut durumunun ölçekli çizimlerle anlatımı demektir. Sonradan değişikliğe uğramış, kısmen yıkılmış ya da yok olmuş öğelerin, yapıların veya yerleşmelerin ilk tasarımlarındaki ya da belirli bir tarihteki durumlarının, arşiv kayıtlarından, yapı üzerindeki izlerden, yapıya, yerleşmeye ait çizim fotoğraf gibi belgelerden yararlanılarak plan, kesit, görünüş ve aksonometrik (paralel) çizimlerle ya da maketle anlatımına da **restitüsyon** denir<sup>123</sup>.

e) Kurtarma kazıları, bilimsel kazı çalışmaları ve yüzey araştırmaları,

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

g) Kültür envanterinin oluşturulması çalışmaları,

h) 2863 sayılı Kanun kapsamındaki taşınır kültür varlıkları ile güzel sanatlar, çağdaş ve geleneksel el sanatları alanlarındaki ürün ve eserlerin Kültür ve Turizm

<sup>121</sup> Hesap Uzmanları Derneği, **Beyanname Düzenleme Kılavuzu**, HUD Yayıncılık, İstanbul, 2005, s. 317.

<sup>122</sup> AKALIN, Devrim, KÜLAHLI, Ömür., "Gelir Vergisi ve Kurumlar Vergisi Açısından Bağış ve Yardımlar", Vergi Dünyası, Sayı:280, Aralık 2004, s. 129-135.

<sup>123</sup> AKALIN, Devrim, KÜLAHLI, Ömür., "Gelir Vergisi ve Kurumlar Vergisi Açısından Bağış ve Yardımlar", Vergi Dünyası, Sayı:280, Aralık 2004, s. 129-135.



Bakanlığı koleksiyonuna kazandırılması ve güvenliklerinin sağlanması

i) 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 yapımı

j) 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;

ilişkin harcamalar ile bu amaçla yapılan her türlü bağış ve yardımların % 100'ü (Bakanlar Kurulu, bölgeler ve faaliyet türleri itibariyle bu oranı yarısına kadar indirmeye veya kanuni oranına kadar çıkarmaya yetkilidir.)" beyan edilecek gelirden indirim konusu yapılabilecektir.

Görüldüğü üzere yedinci bentte sayılan harcama, bağış ve yardımların tamamı miras kalan ve/veya günümüzde yaşanan kültür ve sanatın korunması, tanıtılması ve geliştirilmesine yönelik olanlardır<sup>124</sup>.

5228 sayılı kanun öncesi GVK 89/2. maddesinin üçüncü fıkrası hükmünce, Vakıflar Genel Müdürlüğü'nün idaresinde ve denetiminde bulunan mazbut vakıflar<sup>125</sup> ile diğer kamu kurum ve kuruluşları adına kayıtlı olan, Kültür ve Tabiat Varlıklarını Koruma Kurulu nezdinde eski eser olarak tescil edilmiş abide eserlerin bakımı, onarımı, restore edilmesi ve yaşatılması amacıyla bu kurum ve kuruluşlara yapılan bağış ve yardımların tamamı indirilebiliyordu. 5228 Sayılı Kanun ile bu teşviğin kapsamı daha da arttırılmış ve 89. maddenin 7 inci bendinde (bizim de yukarıya aldığımız) on alt bent halinde düzenlenmiştir<sup>126</sup>.

5228 Sayılı Kanun yürürlüğe girmeden önce GVK'nın 89/2. maddesinde bilimsel araştırma ve geliştirme faaliyetinde bulunan kurum ve kuruluşlara yapılan bağışların özel bir amaç aranmaksızın indirimi yapılabiliyordu. Ancak 5228 sayılı kanunla yapılan değişiklik sonucu bu kurum ve kuruluşlara yapılan bağış ve yardımların hepsi değil, sadece 89. maddenin yedinci bendinde sayılan faaliyetler için olanları indirim konusu yapılabilecektir<sup>127</sup>.

Bu kuruluşlara yapılacak bağışlar hakkında bağış yapan gelir vergisi mükelleflerini ilgilendiren herhangi bir şart bulunmamakta sadece yapılan bağışlar bilimsel araştırma ve geliştirme faaliyetleri dışında başka bir amaçla kullanılamaz. Kullanıldığının tesbiti halinde Maliye Bakanlığı bu kurum ve kuruluşların vergi muaflığının kaldırılmasını Bakanlar Kurulundan talep Edecektir.

İndirim konusu yapılabilecek harcama ve bağışlar, yukarıda sayılan kurumlar ya da desteklenmesi Kültür ve Turizm Bakanlığınca uygun görülen projeleri gerçekleştiren kişiler lehine yapılan harcamalarla, bunlara yapılan bağış ve yardımlar olacaktır. Bakanlıkça uygun görülen projeyi yapan kişiler vergi mükellefi iseler, bu kişilerin bizzat yapacağı harcamaların (yukarıda sayılanlar) da indirim konusu yapılabileceği

<sup>124</sup> AKALIN, Devrim, KÜLAHLI, Ömür., "Gelir Vergisi ve Kurumlar Vergisi Açısından Bağış ve Yardımlar", Vergi Dünyası, Sayı:280, Aralık 2004, s. 129-135.

<sup>125</sup> **Mazbut Vakıflar** ise, vakfi idare edenin soyu tükenip, 10 yıl idaresiz kalması, kanunen veya fiilen hayrî hizmeti kalmaması üzerine, idarelerine el konulmuş ve idaresi doğrudan Vakıflar Genel Müdürlüğüne bağlanan vakıflardır.

<sup>126</sup> AKALIN, Devrim, KÜLAHLI, Ömür., "Gelir Vergisi ve Kurumlar Vergisi Açısından Bağış ve Yardımlar", Vergi Dünyası, Sayı:280, Aralık 2004, s. 129-135.

<sup>127</sup> AKALIN, Devrim, KÜLAHLI, Ömür., "Gelir Vergisi ve Kurumlar Vergisi Açısından Bağış ve Yardımlar", Vergi Dünyası, Sayı:280, Aralık 2004, s. 129-135.

anlaşılmaktadır<sup>128</sup>.

5228 Sayılı Kanun ile yapılan değişikliklerden bir diğeri de müzelere yapılan her türlü bağış ve yardımlar yerine; bu yerlerin sadece yapımı, onarımı veya modernizasyon çalışmaları için yapılan harcamalar ile bağış ve yardımların indirim konusu yapılabilmesidir. Getirilen bir diğer sınırlama da bu bağış ve yardımların yapılabileceği yerler hakkındadır. Bu kapsamda yapılan bağış ve yardımların indirim konusu yapılabilmesi için bu çalışmaların G.V.K. 89/7 inci maddesinde belirtilen kurum veya kuruluşlarca yapılması ya da Kültür ve Turizm Bakanlığınca desteklenmesi veya desteklenmesinin uygun görülmesi gerekmektedir. Ayrıca, 5228 sayılı kanun ile kütüphaneler için de bu kapsamda yapılan harcama, bağış ve yardımların da indirim konusu yapılabilmesi sağlanmıştır<sup>129</sup>.

### ***a- Kültürel Sponsorluk Harcamaları İle Kültürel Bağış ve Yardımların Vergi Matrahından İndirilmesi***

Yapılan harcamanın veya bu amaçla yapılan bağış ve yardımın tamamının (%100'ünün) indirilmesi mümkündür. Bakanlar Kurulu bölgeler ve faaliyet türleri itibariyle bu oranı yarısına kadar indirmeye veya yeniden kanuni oranına (%100'e) kadar çıkarmaya yetkilidir.

Bilindiği gibi gelir vergisi matrahından indirilebilecek bağışlar “beyan edilen gelir”le sınırlıdır. Çünkü GVK'nın 89. maddesinde, beyanname ile bildirilen gelirden indirimlerin yapılacağı belirtilmektedir. Bu bakımdan kültürel harcama ve bağışlar da beyan edilen gelirle sınırlı olarak indirilecek, indirilemeyen kısım gelecek yıllara devredemeyecektir.

Kurumlar vergisi bakımından üst sınırın ne olduğu konusunda ise farklı görüşler bulunmaktaydı. Maliye Bakanlığı kurumlarda da indirim ve bağışlar için geçerli olan üst sınırın gelir vergisi mükelleflerine paralel bir şekilde mali kar olduğu görüşündeydi. Bu görüşe göre, bağış ve indirimlerle zarara sebebiyet verilemeyeceği gibi; zararın derinleştirilmesi de mümkün bulunmamaktaydı. Oysa bizim görüşümüz bağış ve benzeri indirimlerin KVK'nın 14. maddesi uyarınca “indirilecek gider” olması nedeniyle zarara sebebiyet verebileceği veya zararı artırabileceği yönündeydi.

5228 sayılı Kanunla yapılan bir düzenleme bu tartışmayı Maliye lehine sonuçlandırmıştır. Söz konusu Kanunun 32 inci maddesi ile; geçmiş yıl zararları, bağış ve benzeri indirimler, kurumlar vergisi matrahının tespitinde indirilecek giderleri düzenleyen 14. madde kapsamından çıkarılarak mükerrer 14. maddede düzenlenmiş, ayrıca bu maddeye kültürel harcamalarla kültürel bağış ve yardımlar da ilave edilmiştir. Böylelikle GVK'nın 89. maddesine paralel bir düzenleme yapılmış olmaktadır. Maddenin girişinde indirimlerin “kurumlar vergisi beyanamesi üzerinde ayrıca gösterilmek üzere kurum kazancından yapılacağı” hükme bağlanmaktadır. Buna göre, dönem içinde yapılan ve gider yazılmış bulunan mükerrer 14. madde kapsamındaki harcamaların (kültürel ve sportif harcamalar, okul, hastane, yurt harcamaları vs.) ve bağışların beyanname üzerinde önce KKEG olarak dikkate alındıktan sonra “indirim” olarak matrahtan düşülmesi gerektiği anlaşılmaktadır. Bu konuda Maliye Bakanlığında yapılacak açıklamalar izlenmelidir<sup>130</sup>.

<sup>128</sup> SAĞLAM, Erdoğan., “Kültürel Sponsorluk Harcamalarının Vergi Matrahından İndirilmesi ve Kültürle İlgili İstisna ve Teşvikler”, Vergi Dünyası, Sayı:277, Eylül 2004, s. 56-64.

<sup>129</sup> AKALIN, Devrim, KÜLAHLI, Ömür., “Gelir Vergisi ve Kurumlar Vergisi Açısından Bağış ve Yardımlar”, Vergi Dünyası, Sayı:280, Aralık 2004, s. 129-135.

<sup>130</sup> SAĞLAM, Erdoğan., “Kültürel Sponsorluk Harcamalarının Vergi Matrahından İndirilmesi ve Kültürle İlgili İstisna ve Teşvikler”, Vergi Dünyası, Sayı:277, Eylül 2004, s. 56-64.



Kültür harcamalarının veya kültürel bağış ve yardımların vergi matrahından indirilmesine imkan veren değişiklikler 31.7.2004 tarihinde yürürlüğe girdiği için, ancak bu tarihten itibaren yapılan harcamalar veya yapılan bağış ve yardımlar indirim konusu yapılabilir. Bu nedenledir ki bu kapsamda ilk indirim, 2004 yılı üçüncü geçici vergi beyannamesi üzerinde yapılabilecektir<sup>131</sup>.

### ***b- Kültür ve Tabiat Varlıkları İçin 5226 Sayılı Kanunla Getirilen Vergi İstisnaları***

Bilindiği gibi 2863 sayılı Kültür Ve Tabiat Varlıklarını Koruma Kanunu'nun 21. maddesine göre, tapu kütüğüne “korunması gerekli taşınmaz kültür varlığıdır” kaydı konulmuş olan taşınmaz kültür ve tabiat varlıkları ile arkeolojik sit alanı ve doğal sit alanı olmaları nedeniyle üzerlerine kesin yapılanma yasağı getirilmiş bulunan taşınmaz kültür ve tabiat varlıkları olan arsa ve araziler her türlü vergi, resim ve harçtan muafır.

Geçmişte bu hükme dayanılarak emlak vergisi ve harç muafiyeti uygulanıp uygulanamayacağı tartışma konusu olmuş, Maliye Bakanlığı önce bu istisnanın uygulanamayacağı yönünde görüşler verirken, sürekli hale gelen Danıştay Kararları karşısında görüşünü değiştirmiş ve bu kapsamdaki gayrimenkuller için tapu harcı ve emlak vergisi muafiyeti uygulanabileceğini kabul etmek zorunda kalmıştır.

Halen kültür ve tabiat varlıkları için, 1997/4 sıra no.lu Harçlar Kanunu iç Genelgesi'ne göre tapu harcı muafiyeti, Maliye Bakanlığı'nın muhtelif muktezalarına istinaden ise emlak vergisi muafiyeti tereddütsüz uygulanmaktadır.

Bu defa 5226 sayılı Kültür ve Tabiat Varlıklarını Koruma Kanunu ile Çeşitli Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun ile bazı vergi kanunlarına hüküm ilave edilmek suretiyle vergi istisnaları öngörülmüş bulunmaktadır. Bu Kanun 27.07.2004 tarih ve 25535 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmış olup, yayımı tarihinde yürürlüğe girmiştir. Söz konusu Kanunla getirilen istisnalar şöyledir:<sup>132</sup>

#### **i- Veraset ve intikal Vergisi istisnası :**

5226 sayılı Kanunun 18. maddesi ile Veraset ve intikal Vergisi Kanunu'nun 4. maddesinin 1. fıkrasına aşağıdaki (m) bendi suretiyle, kapsama giren kültür varlıklarının veraset ve intikal yoluyla devir işlemlerinde veraset ve intikal vergisi istisnası getirilmiştir :

“m) 2863 sayılı Kültür ve Tabiat Varlıklarını Koruma Kanunu kapsamındaki tescilli taşınmaz kültür varlıklarının veraset ve intikal yoluyla devir ve iktisabına ilişkin işlemler.”

Böylelikle kapsama giren tabiat ve kültür varlıklarının veraset ve intikal yoluyla devir işlemleri veraset ve intikal vergisinden istisna edilmiştir.

#### **ii- KDV istisnası :**

5226 sayılı Kanun'un 19. maddesi ile KDV Kanunu'nun 17. maddesinin (2) numaralı fıkrasına (d) bendi eklenmiştir :

“d) 2863 sayılı Kültür ve Tabiat Varlıklarını Koruma Kanunu kapsamındaki

<sup>131</sup> SAĞLAM, Erdoğan., “Kültürel Sponsorluk Harcamalarının Vergi Matrahından İndirilmesi ve Kültürle İlgili İstisna ve Teşvikler”, Vergi Dünyası, Sayı:277, Eylül 2004, s. 56-64.

<sup>132</sup> SAĞLAM, Erdoğan., “Kültürel Sponsorluk Harcamalarının Vergi Matrahından İndirilmesi ve Kültürle İlgili İstisna ve Teşvikler”, Vergi Dünyası, Sayı:277, Eylül 2004, s. 56-64.

tescilli taşınmaz kültür varlıklarının rölöve, restorasyon ve restitüsyon projelerine münhasır olmak üzere, bu projelendirmelerden yararlananlara verilen mimarlık hizmetleri ile projelerin uygulanması kapsamında yapılacak teslimler.

istisna kapsamına girecek mal ve hizmetler ile bunların asgari standartları ve bu bendin uygulanmasına ilişkin usul ve esaslar Maliye Bakanlığınca çıkarılacak bir yönetmelikle belirlenir.”

Kültür ve tabiat varlıklarının kamu yararı gerekçesi ile korunması nedeniyle mülk sahiplerinin mülkiyet haklarına ciddi sınırlamalar getirilmekte ve maliyeti yüksek olan bakım ve onarım işleri uzun süreçlerle tamamlanabilmektedir. Bu taşınmazlarla ilgili projelere ilişkin hizmet alımları ve bu projelerin uygulanmasına ilişkin mal teslimlerine KDV istisnası getirilmek suretiyle yükün hafifletilmesi amaçlanmaktadır.

Bu istisna kısmî istisna olduğundan mal ve hizmet faturasını KDV'siz düzenleyecek olan satıcılar bu hizmet ifası ve mal teslimlerine ilişkin olarak yükledikleri KDV'yi indiremeyeceklerdir.

İstisna kapsamına girecek mal ve hizmetler ile bunların asgari standartları ve bu istisna uygulamasına ilişkin usul ve esaslar çıkarılacak bir yönetmelikle belirlenecektir.

### **iii- Tapu Harcı istisnası :**

5226 sayılı Kanun'un 20. maddesi ile Harçlar Kanununun 59. maddesinin birinci fıkrasına aşağıdaki (m) bendi eklenmek suretiyle, kapsama giren kültür varlıklarının devir ve iktisabına ilişkin işlemler tapu harcından istisna edilmiştir:

“m) 2863 sayılı Kültür ve Tabiat Varlıklarını Koruma Kanunu kapsamındaki tescilli taşınmaz kültür varlıklarının devir ve iktisabına ilişkin işlemler.”

Harç istisnası halihazırda uygulanmakta olduğu için bu hüküm bir yenilik getirmemiştir.

### **iv- Emlak Vergisi Muafiyeti:**

5226 sayılı Kanunla Emlak Vergisi Kanunu'na yukarıdakilere benzer bir istisna hükmü eklenmemiştir. Buradan hareketle bundan böyle emlak vergisi istisnası uygulanmayacağı söylenemez. Çünkü 2863 sayılı Kültür ve Tabiat Varlıklarını Koruma Kanununun yukarıda belirttiğimiz 21. maddesinin “vergi, resim ve harç muafiyeti” öngören fıkrasında herhangi bir değişiklik yoktur. Söz konusu madde emlak vergisi muafiyet uygulaması için dayanak teşkil etmektedir. Zaten halihazırda bu maddeye istinaden emlak vergisi muafiyeti uygulanmaktadır. Özetle belirtmek gerekir ise, emlak vergisi bakımından eski uygulama aynen devam etmektedir<sup>133</sup>.

### **c- Kültür Yatırımları ve Girişimlerinin Teşvikine Dair 5225 Sayılı Kanunla Getirilen Teşvikler**

5225 sayılı Kanunla (RG. 21.7.2004 – 25529) yerli ve yabancı tüzel kişilerin Kanun kapsamındaki kültür yatırımı ve girişimlerine bazı teşvikler getirilmiştir. Bu Kanun kapsamında teşvik veya indirim konu faaliyetler şunlardır:

Kültür merkezlerinin yapımı, onarımı ve işletilmesi,

Kütüphane, arşiv, müze, sanat galerisi, sanat atölyesi, film platosu, sanatsal

<sup>133</sup> SAĞLAM, Erdoğan., “Kültürel Sponsorluk Harcamalarının Vergi Matrahından İndirilmesi ve Kültürle İlgili İstisna ve Teşvikler”, Vergi Dünyası, Sayı:277, Eylül 2004, s. 56-64.

tasarım ünitesi, sanat stüdyosu ile sinema, tiyatro, opera, bale, konser ve benzeri kültürel ve sanatsal etkinliklerin ya da ürünlerin yapıldığı, üretildiği veya sergilendiği mekanlar ile kültürel ve sanatsal alanlara yönelik özel araştırma, eğitim veya uygulama merkezlerinin yapımı, onarımı veya işletilmesi,

2863 sayılı Kanun kapsamındaki taşınmaz kültür varlıklarının, bu Kanun'un amacı doğrultusunda kullanılması,

Kültür varlıkları ile somut olmayan kültürel mirasın araştırılması, derlenmesi, belgelendirilmesi, arşivlenmesi, yayınlanması, eğitimi, öğretimi ve tanıtılması faaliyetleri.

Teşviklerden yararlanabilmek için Kültür Yatırımı veya Kültür Girişimi Belgesi almak gerekmekte olup, belge, Kültür ve Turizm Bakanlığınca verilecektir.

Öngörülen teşvik unsurları şunlardır:

#### **i- Taşınmaz mal tahsisi: (Yürürlük ; 21.7.2004)**

Kültür ve Turizm Bakanlığı, bu Kanun kapsamında kültür yatırımı ve girişimleri için taşınmaz mal tahsis etmeye yetkilidir. Bakanlıkça tahsisi uygun görülen taşınmaz mallardan;

- Hazine adına tescilli olanlar Bakanlığın talebi üzerine Maliye Bakanlığı'nın uygun görüşü ile en geç üç ay içerisinde,

- Mülkiyeti 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun eki (II) sayılı cetvelde yer alan kamu idareleri ile mahalli idarelere ait olanlar, Bakanlığın talebi üzerine ilgili idarenin uygun görüşü ile en geç üç ay içinde bedelsiz olarak Hazine adına tapuya tescil edilerek, Bakanlığa tahsis edilir. (Bu bendin yürürlük tarihi; 1.1.2005)

Hazineye ait olup halen Bakanlığa tahsisli taşınmaz mallar, bu Kanun kapsamında Bakanlıkça tahsis edilebilir.

Bu taşınmaz malların tahsisi, kiralanması ve bunlar üzerinde bağımsız ve sürekli üst hakkı tesisine ilişkin esaslar ile süreler, taşınmaz malın bulunduğu yer itibariyle bedeller, hakların sona ermesi ve diğer şartlar, Bakanlık ve Maliye Bakanlığınca 2886 sayılı Devlet İhale Kanunu'na bağlı olmaksızın müştereken tespit edilir.

Bu taşınmaz mallar üzerinde bağımsız ve sürekli nitelikli üst hakları dahil olmak üzere irtifak hakkı tesisi ve bunlardan alt yapı için gerekli olanlar üzerinde, alt yapıyı gerçekleştirecek kamu kurumu lehine bedelsiz irtifak hakkı tesisi, Bakanlığın uygun görüşü üzerine, Maliye Bakanlığınca belirlenen koşullarla ve bu Bakanlık tarafından yapılır.

Bu Kanuna göre tahsis edilen, ancak tahsisi iptal edilen veya tahsis süresi sona eren taşınmaz mallar üzerinde bulunan yapı, tesis ve müştemilat bedelsiz olarak Hazineye intikal eder. ilgililer, bunlar için herhangi bir hak veya bedel talep edemez.

İl özel idareleri ile belediyeler, mülkiyetlerinde olan taşınmaz malları, Bakanlığın uygun görüşü üzerine bu Kanun hükümlerine göre tahsis edebilirler.

Bu bendin uygulanması ile ilgili usul ve esaslar Maliye Bakanlığı ve Bakanlıkça müştereken çıkarılacak bir yönetmelikle düzenlenir.

#### **ii- Gelir vergisi stopaj indirimi: (Yürürlük ; 1.8.2004)**

Bu Kanun uyarınca belge almış kurumlar vergisi mükellefi yatırımcı veya girişimcilerin, ilgili idareye verecekleri aylık sigorta prim bordrolarında bildirdikleri,

münhasıran belgeli yatırım veya girişimde çalıştıracakları işçilerin ücretleri üzerinden hesaplanan gelir vergisinin, yatırım aşamasında üç yılı aşmamak kaydıyla %50'si, işletme aşamasında ise 7 yılı aşmamak kaydıyla %25'i verilecek muhtasar beyanname üzerinden tahakkuk eden vergiden terkin edilecektir.

Bu bendin uygulanmasına ilişkin usul ve esaslar Maliye Bakanlığınca belirlenecektir.

### **iii- SSK işveren payı indirimi: (Yürürlük ; 1.8.2004),**

Bu Kanun uyarınca belgelendirilmiş kurumlar vergisi mükellefi yatırımcı veya girişimcilerin, ilgili idareye verecekleri aylık sigorta prim bordrolarında bildirdikleri, münhasıran belgeli yatırım veya girişimde çalıştıracakları işçilerin sigorta primleri işveren hissesinin, yatırım aşamasında üç yılı aşmamak şartıyla %50'si, işletme aşamasında ise 7 yılı aşmamak şartıyla %25'i Hazinece karşılanacaktır.

Bu bendin uygulanması ile yatırım veya işletmenin niteliği dikkate alınarak mükellefin çalıştırabileceği azami işçi sayısına ilişkin usul ve esaslar Maliye Bakanlığı, Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığı ile Hazine Müsteşarlığının bağlı olduğu Bakanlıkça müştereken belirlenecektir.

### **iv- Su bedeli indirimi ve enerji desteği: (Yürürlük ; 1.8.2004)**

Kültür yatırımı ve girişimleri; su ücretlerini yatırım veya girişimin bulunduğu yörede uygulanan tarifelerden en düşüğü üzerinden ödeyecekler, bu yatırım veya girişimin elektrik enerjisi ve doğalgaz giderlerinin %20'si 5 yıl süreyle Hazinece karşılanacaktır.

Bu bendin uygulanması ile enerji giderlerinin iadesine ilişkin süreler, iadenin nakden veya mahsuben yapılmasına ilişkin usul ve esaslar, Maliye Bakanlığı, Enerji ve Tabii Kaynaklar Bakanlığı ile Hazine Müsteşarlığının bağlı bulunduğu Bakanlıkça müştereken belirlenecektir.

### **v- Yabancı uzman personel ve sanatçı çalıştırabilme: (Yürürlük ; 21.7.2004)**

Belgeli yatırım veya girişimlerde, Bakanlık ve içişleri Bakanlığının görüşü alınarak Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığınca verilen izinle yabancı uzman personel ve sanatçı çalıştırılabilir.

Ancak bu şekilde çalıştırılan yabancı personelin sayısı toplam personelin %10'unu aşamaz. Bu oran Bakanlıkça %20'ye kadar artırılabilir. Bu personel en erken, işletmenin faaliyete geçmesinin üç ay öncesinden itibaren çalışmaya başlayabilir.

### **vi- Hafta sonu ve resmi tatillerde faaliyette bulunabilme: (Yürürlük ; 21.7.2004)**

Belgeli girişimler ile belge kapsamındaki diğer birimler belgede belirlenen çalışma süresi içinde hafta sonu ve resmi tatillerde de faaliyetlerine devam edebilirler.

Stopaj, SSK işveren payı ve su bedeli indirimi ile enerji desteği uygulamasında yöresel gelişim farklılıkları, proje türleri ile faaliyetin yapıldığı yerin tescilli taşınmaz kültür varlığı olması dikkate alınarak, kanunda belirtilen oranları yarısına kadar indirmeye veya kanuni oranlarına çıkarmaya Bakanlar Kurulu yetkilidir. Bu teşvik ve indirim unsurlarından yararlanan kültür yatırım ve girişimleri için başka bir teşvik mevzuatında da benzer teşvik ve indirimlerin bulunması halinde, yatırımcı veya girişimcinin lehine olan hükümler uygulanır.

Kültür yatırımı veya girişimlerine yönelik teşvik ve indirim unsurları ile bunlardan yararlanmaya yönelik diğer usul ve esaslar, Bakanlık ve ilgili bakanlıklar ile Hazine ve Devlet Planlama Teşkilatı müsteşarlıklarınca müştereken tespit edilir.

Kanunda belirtilen Yönetmelikler 1 yıl içinde çıkarılacaktır<sup>134</sup>.

### 3- Sportif Faaliyetlere İlişkin Sponsorluk Harcamaları

GVK'nın 89. maddesine 5105 sayılı Kanun ile eklenen hüküm uyanca, "3289 sayılı Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğünün Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun ile 17.6.1992 tarihli ve 3813 sayılı Türkiye Futbol Federasyonu Kuruluş ve Görevleri Hakkında Kanun kapsamında yapılan sponsorluk harcamalarının; amatör spor dalları için tamamı, profesyonel spor dalları için % 50'si." beyan edilecek gelirden indirim olarak dikkate alınabilecektir. Bu hüküm 13.03.2004 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Söz konusu hükme 5228 sayılı Kanun ile değişik GVK'nın 89/8. maddesinde de aynen yer verilmiştir. Bu noktada dikkate alınması gereken husus sponsorluk harcamalarının beyan edilecek gelirden indirim olanağının 13.03.2004 tarihinde vergi mevzuatına girmiş olduğudur. Dolayısıyla, söz konusu tarihten önce yapılan sponsorluk harcamaları beyan edilecek gelirden indirim olarak dikkate alınamayacaktır<sup>135</sup>.

Spor alanında yapılan **sponsorluk**<sup>136</sup> harcamalarına ilişkin olarak 5105 sayılı ve 5228 sayılı Kanunlarla GVK'nın 89. ve KVK'nın 10/1-b bendinde yapılan düzenlemeler ile mükelleflerin, Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğünün Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun ile Türkiye Futbol Federasyonu Kuruluş ve Görevleri Hakkında Kanun kapsamında yaptıkları sponsorluk harcamalarının; amatör spor dalları için tamamı, profesyonel spor dalları için ise % 50' sinin beyannameler üzerinde indirilebilmesine imkan sağlanmıştır.

Bu düzenlemeler ile mükelleflerin Yönetmelikte belirlenen koşulları sağlayan harcamalarının gelir ve kurumlar vergisi beyannameleri ile geçici vergi beyannamelerinde indirilmesi imkanı doğmuştur<sup>137</sup>.

12.4.2001 tarihli ve 4644 sayılı Kanunun 2. maddesi ile 3289 sayılı Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğü'nün Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanunun ek-3. maddesinde değişiklik yapılarak; Genel Müdürlüğün gençlik, spor hizmet ve faaliyetlerini desteklemek amacıyla gerçek ve tüzel kişilerin sponsorluk yapabileceği, uluslararası spor organizasyonları ile Genel Müdürlükçe uygun görülen spor tesisleri için yapacakları harcamaların 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu (GVK) ile 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'na (KVK) göre gider sayılacağı düzenlenmiştir.

Söz konusu Kanun'un yürürlüğe girmesinden itibaren geçen iki yıllık sürede Kanunun sadece uluslararası spor organizasyonlarını kapsamı sebebiyle gençlik, spor hizmet ve faaliyetlerinin desteklenmesinde sponsorluktan beklenen amaca ulaşılamamıştır.

Sportif faaliyetlerin desteklenmesi ve sporcuların kaynak sorunlarının çözülmesi amacıyla yapılan düzenlemelere yönelik, 5105 sayılı "Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğünün Teşkilat ve görevleri Hakkında Kanun ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun" (5105 Sayılı Kanun) 13.03.2004 tarih ve 25401 sayılı Resmi

<sup>134</sup> SAĞLAM, Erdoğan., "Kültürel Sponsorluk Harcamalarının Vergi Matrahından İndirilmesi ve Kültürle İlgili İstisna ve Teşvikler", Vergi Dünyası, Sayı:277, Eylül 2004, s. 56-64.

<sup>135</sup> Hesap Uzmanları Derneği, **Beyanname Düzenleme Kılavuzu**, HUD Yayıncılık, İstanbul, 2005, s. 320.

<sup>136</sup> Sporda sponsorluk; sportif bir gösteri, müsabaka, şov gibi bir etkinliğin masraflarını kendi adının anılması koşulu ile üstüne alan kişi veya kuruluşların ortak adı olarak tanımlanabilir.

<sup>137</sup> ÇALIŞKAN, Kazım., "Spor Alanında Yapılan Sponsorluk Harcamaları", Vergi Dünyası, Sayı:277, Eylül 2004, s. 79-83.

Gazete’de yayımlanmak suretiyle yürürlüğe girmiştir.

*Söz konusu 3289 Sayılı Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğüünün Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanununun 13.03.2004 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere 5105 sayılı Kanun ile değişik Ek 3. maddesinde;*

*“Ödül ve sponsorluk*

*Ek Madde 3- .....*

*Ulusal veya uluslararası gençlik ve spor hizmet ve faaliyetlerini desteklemek amacıyla gerçek ve tüzel kişiler;*

*a) Genel Müdürlüğün yıllık faaliyet programında yer alan ulusal ve uluslararası gençlik ve spor organizasyonları,*

*b) Sporcuların transfer bedelleri hariç olmak üzere spor kulüpleri ile federasyonların yıllık programlarında bulunan sporun yaygınlaştırılması ve sporcuların desteklenmesine yönelik resmî sportif faaliyetleri,*

*c) Kamu kurum ve kuruluşları ve yerel yönetimler ile spor kulüplerine ait spor tesislerinden Genel Müdürlükçe uygun görülenlerin yapımı, bakımı ve onarımı,*

*d) Federasyonların ve spor kulüplerinin sportif hizmet ve faaliyetlerinin yürütülebilmesi için gerekli olan spor organizasyonları ile sportif araç, gereç ve malzemelerin temini,*

*e) Ferdî lisanslı sporcuların, Genel Müdürlük veya federasyonlarca ferdî olarak katılmalarına izin verilen ulusal veya uluslararası organizasyonları,*

*f) Türkiye Milli Olimpiyat Komitesi ile Paralimpik Komitesinin sportif faaliyetlerine ilişkin hizmetleri,*

*Kapsamında sponsorluk yapabilirler.*

*Ferdî veya takım sporcuları ile gençlik ve spor kulüpleri, ulusal veya uluslararası sportif faaliyetlerde; Genel Müdürlüğün belirleyeceği esaslar dahilinde reklam alabilirler.*

*Sportif faaliyetlere, sporculara, spor kulüplerine, federasyonlara veya tesislere yapılacak harcamalara ilişkin belgeler Genel Müdürlüğün kontrol ve tasdikine tâbidir. Spor tesisleri için yapılacak yapım harcamaları ile Genel Müdürlükçe çıkarılacak yönetmelikle belirlenen tutarı aşan bakım ve onarım işlerine ilişkin harcamalar yeminli malî müşavirlerce tasdik edilir.*

*Sponsorluk ve reklamlarla ilgili esas ve usuller Genel Müdürlükçe çıkarılacak yönetmelikle belirlenir.”*

*hükmü yer almaktadır.*

*Görüldüğü üzere, 3289 Sayılı Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğüünün Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanununun Ek 3 üncü maddesinde 5105 sayılı Kanunla yapılan değişiklikte sponsorluk yapılabilecek spor hizmet ve faaliyetlerinin kapsamı genişletilmiştir. Uluslararası organizasyonların yanı sıra ulusal organizasyonlarda kapsam içine alınırken kamu kurum ve kuruluşlarıyla yerel yönetimlere ait spor tesislerinin yapım, bakım ve onarımları yanında kulüpler ile ferdi lisanslı sporcuların faaliyetleri için de sponsor olabilme imkânı getirilmiştir.*

*5105 sayılı Kanun ile; sponsorluk yapılabilecek spor hizmet ve faaliyetlerinin kapsamı genişletilmiştir. Yeni düzenlemede, uluslararası organizasyonların yanı sıra ulusal organizasyonlar ile kamu kurum ve kuruluşlarıyla yerel yönetimlere ait spor tesislerinin yapım, bakım ve onarımları da kapsama dahil edilmiş ve kulüpler ile ferdi lisanslı*

sporcuların faaliyetleri için de sponsorluk yapılabilme imkânı getirilmiştir.

Kanun ile ayrıca; sponsorluk kapsamında yapılan aynî veya nakdî harcamaların amatör spor dalları için tamamının, profesyonel spor dallarında ise % 50'sinin Gelir Vergisi Kanunu ile Kurumlar Vergisi Kanunu'na göre gider sayılacağı düzenlenerek, sponsorluktan beklenen hedefe ulaşılması amaçlanmıştır<sup>138</sup>.

### **a- Eski Uygulama**

3289 sayılı Kanun'un ek-3'üncü maddesinde, 5105 sayılı Kanun'la değişiklik yapılmadan önce; Genel müdürlüğün gençlik spor hizmet ve faaliyetlerini desteklemek amacıyla özel ve tüzel kişilerin sponsorluk yapabileceği, sponsorların "uluslararası resmi spor organizasyonları" ile "Genel Müdürlükçe uygun görülen spor tesisleri" için yapacakları aynî ve/veya nakdî harcamaların 193 sayılı G.V.K. ile 5422 sayılı KVK'ya göre gider sayılacağı düzenlenmekteydi.

Konuyla ilgili olarak, 11.09.2001 tarih ve 24565 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan sponsorluk yönetmeliğindeki genel hükümler ise aşağıdaki şekildeydi;

a) Organizasyon ve tesisin özelliği nedeniyle birden fazla sponsor ile sözleşme yapılabilir. Bu durumda, sponsorlara konuyla ilgili bilgi verilerek koordinasyon ve uyumun sağlanması hususunda tüm tedbirler alınır.

b) Sponsorlar iş ve işlemlerinde kamu düzenini bozucu, genel ahlak ve adaba aykırı, zararlı ve kötü alışkanlıkları özendirici, kanunlarla yasaklanmış yazı, logo amblem ve benzeri işaretleri kullanamazlar.

c) Ulusal ve uluslararası spor federasyonlarının yürürlükteki genel kuralları ile söz konusu organizasyona ait özel mevzuatlara uyulur.

d) Spor tesislerinin onarımı, tamamlama ve yeni yapımlarında, ilgili birimince hazırlanan keşif dosyası, proje ve hesaplarına, devam edenlerde ise mevcut ve geçerli sözleşmelere uyulur. Hakediş kesin hesap ve tasfiye işlemleri Genel müdürlük tarafından yapılır.

e) Genel Müdürlük, federasyon başkanlıkları ve il müdürlükleri yıllık faaliyet programlarında yer alan uluslararası resmi gençlik ve spor organizasyonları ile yarım kalan tesislerin tamamlanması, yeni tesis yapımı veya mevcut tesislerin onarımları için ihtiyaç duyulan sponsorluk hizmetleri basın, yayın organları aracılığıyla ve ilan panolarında sponsorlara duyurulur. Sponsorluk hizmetlerinin hangi esaslara göre yapılacağı duyuruda belirtilir.

Yapılan duyuru üzerine sponsorluk yapmak isteyen özel ve tüzel kişiler;

i) Yarım kalan, yeni yapılacak gençlik ve spor tesisleri ile mevcut spor ve gençlik tesislerinin onarımı için Genel Müdürlüğe ve/veya il müdürlüklerine; organizasyonlar için ise, ilgili federasyona, ilgili daire başkanlığına veya il müdürlüğüne,

yapmayı taahhüt ettikleri hizmetleri ayrıntılı olarak belirtilen yazılı başvurularını yaparlar.

Sponsorlarca münhasıran yönetmeliğe göre yapılacak hizmet faaliyetleri ile ilgili harcamaların G.V.K ve K.V.K açısından gider yazılabilmesi için "sponsorluk belgesi" düzenlenir. Ancak sponsorluk konusu hizmetin sözleşme bedelini geçmemek üzere ve sponsor tarafından doğrudan harcama yapılması halinde harcama belgeleri Genel

<sup>138</sup> ÖZDİN, Ali., "Sportif Faaliyetlere İlişkin Sponsorluk Uygulamasında Yapılan Değişiklik", Vergi Dünyası, Sayı:274, Haziran 2004, s. 129-132.



Müdürlükçe tasdik edilmek kaydıyla gider yazılır. Belgelenmeyen harcamalar gider olarak kabul edilmez<sup>139</sup>.

### ***b- Yeni Sponsorluk Kanun Düzenlemesinin İrdelenmesi***

*Gelir Vergisi Kanununun 89 uncu maddesinin birinci fıkrasının 8 numaralı bendine göre, “3289 sayılı Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğünün Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun ile 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.”*

5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun mükerrer 14 üncü maddesinin 1 numaralı bendinin e alt bendine göre, “3289 sayılı Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğünün Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun ile 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.”

gelirin veya kurum kazancının tespitinde indirim olarak dikkate alınabilecektir<sup>140</sup>.

### ***i- Sponsorluk Uygulamasının Kapsamı***

5105 sayılı kanunun 1. maddesi ile, 3289 sayılı Kanun’un ek-3. maddesinin 3. fıkrası aşağıdaki şekilde değiştirilmek suretiyle; öncelikle sponsorluk uygulamasının kapsamı genişletilmiştir;

*“Ulusal veya uluslararası gençlik ve spor hizmet ve faaliyetlerini desteklemek amacıyla gerçek ve tüzel kişiler;*

*a) Genel Müdürlüğün yıllık faaliyet programında yer alan ulusal ve uluslararası gençlik ve spor organizasyonları,*

*b) Sporcuların transfer bedelleri hariç olmak üzere spor kulüpleri ile federasyonların yıllık programlarında bulunan sporun yaygınlaştırılması ve sporcuların desteklenmesine yönelik resmî sportif faaliyetleri,*

*c) Kamu kurum ve kuruluşları ve yerel yönetimler ile spor kulüplerine ait spor tesislerinden Genel Müdürlükçe uygun görülenlerin yapımı, bakımı ve onarımı,*

*d) Federasyonların ve spor kulüplerinin sportif hizmet ve faaliyetlerinin yürütülebilmesi için gerekli olan spor organizasyonları ile sportif araç, gereç ve malzemelerin temini,*

*e) Ferdî lisanslı sporcuların, Genel Müdürlük veya federasyonlarca ferdî olarak katılmalarına izin verilen ulusal veya uluslararası organizasyonları,*

*f) Türkiye Milli Olimpiyat Komitesi ile Paralimpik Komitesinin sportif faaliyetlerine ilişkin hizmetleri,*

*Kapsamında sponsorluk yapabilirler.”*

Yapılan bu değişiklik ile ulusal veya uluslararası spor hizmet ve faaliyetlerini desteklemek amacıyla gerçek ve tüzel kişilerin sponsorluk yapabilmeleri amaçlanmıştır.

Bu çerçevede, Genel Müdürlüğün yıllık faaliyet programında yer alan ulusal ve uluslararası gençlik ve spor organizasyonları, federasyonların ve spor kulüplerinin yıllık

<sup>139</sup> ÖZDİN, Ali., “Sportif Faaliyetlere İlişkin Sponsorluk Uygulamasında Yapılan Değişiklik”, Vergi Dünyası, Sayı:274, Haziran 2004, s. 129-132.

<sup>140</sup> ÇALIŞKAN, Kazım., “Spor Alanında Yapılan Sponsorluk Harcamaları”, Vergi Dünyası, Sayı:277, Eylül 2004, s. 79-83.

programlarında bulunan sporun yaygınlaştırılması ve sporcuların desteklenmesine yönelik her türlü spor temas ve gösterilerine ait faaliyetler, kamu kurum ve kuruluşları ile yerel yönetimlere ait spor tesislerinden Genel Müdürlükçe uygun görülenlerin yapımı, bakımı ve onarımı, federasyonların ve spor kulüplerinin sportif hizmet ve faaliyetlerinin yürütülebilmesi için gerekli olan sportif araç, gereç ve malzemeler ile ferdi lisanslı sporcuların Genel Müdürlükçe ferdi olarak katılmalarına izin verilen ulusal veya uluslararası organizasyonlardaki her türlü masraflarla ilgili olarak sponsorluk yapılabileceği öngörülmüştür<sup>141</sup>.

Görüldüğü üzere, öncelikle sponsorluk harcamalarının indirimine yasal bir çerçeve oluşturulmuştur. Bunun pratikte iki sonucu vardır:

- Yasa ve yönetmelik kapsamı dışında kalan sponsorluk harcamaların (reklam vb. olarak) indirilmesi imkanı ortadan kaldırılmıştır. Çünkü söz konusu harcamalar “sponsorluk harcaması” olarak tanımlanmış olup, bunların başka bir şekilde tanımlanması ve indirimine konu edilmesi engellenmiştir.

- Artık yasa ve yönetmelik kapsamında yapılacak harcamaların indirilmesi, kazancın elde edilmesi veya idame ettirilmesiyle ilişkili olmadığından hareketle, eleştiri konusu yapılamayacaktır.

## ii- Gider Olarak İndirebilme

5105 sayılı kanunun 4. maddesi ile, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu’nun 89. maddesine aşağıdaki 8 numaralı bent eklenmiştir;

*“3289 sayılı Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğünün Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun ile 17.6.1992 tarihli ve 3813 sayılı Türkiye Futbol Federasyonu Kuruluş ve Görevleri Hakkında Kanun kapsamında yapılan sponsorluk harcamalarının; amatör spor dalları için tamamı, profesyonel spor dalları için % 50’si.”*

5105 sayılı kanunun 5. maddesi ile de aynı ibare, 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 10. maddesinin 1. fıkrasının b bendine eklenmiştir.

Bu yeni düzenleme ile de, Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğünün Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun ile Türkiye Futbol Federasyonu Kuruluş ve Görevleri Hakkında Kanun kapsamında yapılan sponsorluk harcamalarının;

- amatör spor dalları için tamamının,
- profesyonel spor dalları için % 50’sinin

gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerince matrahın tespitinde indirim konusu yapılmasına izin verilmiş olmaktadır.

a) Sponsor kapsamında yapılacak harcamalar nakdi olabileceği gibi sportif araç ve gereçlerin sağlanması şeklinde (aynı) de olabilecektir. Aynı yapılan harcamaların kazançtan indirilmesinde mal veya hakkın varsa mukayyet değeri, bu değer yoksa takdir komisyonunca belli edilecek emsal bedeli indirimine esas alınacaktır.

b) 5105 sayılı kanunun 1. maddesi gereğince; sportif faaliyetlere, sporculara, spor kulüplerine, federasyonlara veya tesislere yapılacak harcamalara ilişkin belgeler Genel Müdürlüğün kontrol ve tasdikine tâbidir. Spor tesisleri için yapılacak yapım harcamaları ile Genel Müdürlükçe çıkarılacak yönetmelikle belirlenen tutarı aşan bakım ve onarım işlerine ilişkin harcamalar yeminli malî müşavirlerce onaylanacaktır.

<sup>141</sup> ÖZDİN, Ali., “Sportif Faaliyetlere İlişkin Sponsorluk Uygulamasında Yapılan Değişiklik”, Vergi Dünyası, Sayı:274, Haziran 2004, s. 129-132.

c) Harcamanın aynı olması halinde yüklenilen katma değer vergisi mükellefin katma değer vergisine tabi faaliyetleri nedeniyle tahsil ettiği katma değer vergisinden indirilemeyecek, ancak sponsorluk harcamasına dahil edilerek yukarıda belirtilen sınırlamalar çerçevesinde gelir veya kurumlar vergisi matrahından düşülebilecektir.

d) Bu hükümlerden yararlanarak indirim konusu yapılabilecek sponsorluk harcaması tutarı, beyan edilen gelir veya kazanç ile sınırlı olacaktır.

e) Zarar beyan edilmesi durumunda ise, söz konusu harcamaların indirilmesi de mümkün olamayacaktır.

Vergi avantajına konu olabilecek sponsorluklarla ilgili usul ve esaslar, Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğüne çıkarılacak bir yönetmelik ile belirlenecektir. Bu nedenle, madde hükümleri 13.03.2004 tarihi itibarıyla yürürlüğe girmiş olmasına rağmen, uygulamaya ancak söz konusu yönetmeliğin yayımlanmasından sonra başlanabilecektir.

Önceki düzenlemeden farklı olarak uluslararası/ulusal organizasyon ayırımına gidilmemiş, ancak amatör spor dallarına ilişkin sponsorluk harcamalarının tamamı, profesyonel spor dalları içinde yarısının gider olarak kabul edileceği belirtilmiştir.

Türk Vergi Hukuku içinde amatörlük-profesyonellik, ayırımı vergileme rejimi açısından önemi nedeniyle Katma Değer Vergisi Kanunu'nda işlenmiştir. Mezkur Kanunun 1 no'lu Genel Tebliğinin I-B "Vergiye Tabi İşlemler" alt başlığının beşinci alt ayırımında açıklanmıştır. Buna göre;

*"Profesyonel sanatçıların yer aldığı konserler ile profesyonel sporcuların katıldığı sportif faaliyetler, karşılaşmalar, yarışlar ve yarışmalar tertiplenmesi ve gösterilmesi Katma Değer Vergisi Kanununa tabidir."*

Madde hükmünden anlaşılacağı üzere amatör nitelikli faaliyetler vergi dışında tutulmaktadır. Amatör profesyonel ayırımının, sanatçı veya sporcunun bu faaliyetleri karşılığında gelir elde etmemesine göre yapılması gerekir. Profesyonel terimi, bir kişinin mesleğini amatör gibi zevk için veya heves dolayısıyla değil de, kazanç sağlamak ve geçimini temin etmek amacıyla yapmasını, konser kavramı ise genel veya özel bir toplantıda herhangi bir müzik türünde veya herhangi bir çalgıyla veya sesle veya her ikisi birlikte yapılan müzik icrasını ifade eder.

Eğer sporcu ve sanatçı sözkonusu faaliyetleri nedeniyle gelir elde ediyorsa profesyoneldir. Yani bu faaliyetini belli bir menfaat karşılığında yapmaktadır. Dolayısıyla amatör, profesyonel ayırımı yapılırken sporcu ve sanatçıların katıldıkları gösteri, konser, karşılaşma, yarış ve benzeri organizasyonlar nedeniyle ferdi olarak veya bağlı bulunduğu kurum, kuruluş, organizasyon, klüp veya benzeri teşebbüsler aracılığı ile belli bir gelir elde edilip edilmediğine bakılmalıdır. Ayrıca ticari bir organizasyon için yapılan faaliyetler herhangi bir ayırım yapılmaksızın Kanunun 1/1. maddesindeki genel hükme göre vergilendirilecektir. Bu tür faaliyetlerin vergi dışı kalması için, sözkonusu faaliyetlerde profesyonel sporcu ve sanatçıların hiç yer almaması gerekir<sup>142</sup>.

Yeni düzenleme ile, yasa ve yönetmelikte sayılanlar dışında kalan harcamalar sponsorluk harcaması olarak değerlendirilemeyecektir. Örneğin; transfer harcamaları sponsorluk harcamaları kapsamında olmadığından indirilemeyecektir<sup>143</sup>.

<sup>142</sup> ÖZDİN, Ali., "Sportif Faaliyetlere İlişkin Sponsorluk Uygulamasında Yapılan Değişiklik", Vergi Dünyası, Sayı:274, Haziran 2004, s. 129-132.

<sup>143</sup> ÇALIŞKAN, Kazım., "Spor Alanında Yapılan Sponsorluk Harcamaları", Vergi Dünyası, Sayı:277, Eylül 2004, s. 79-83.

### iii- Yıllık Beyannamelerde “bağış ve Yardımlar” Olarak İndirebilme

Sponsor olan mükellefler bu harcamalarını Gelir Vergisi Kanunu’nun 89. ve Kurumlar Vergisi Kanununun 10. maddesi hükümleri çerçevesinde yıllık beyannamede indirim konusu yapabileceklerdir.

Söz konusu indirim gelir vergisi mükellefleri için “Yıllık Gelir Vergisi Beynamesi TABLO-II Gelir Bildirimi” bölümünün 27 nci satırında gösterilecektir.

Kurumlar vergisi mükellefleri ise 5228 sayılı Kanun ile düzenleme yapılmadan önce Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 14 üncü maddesi hükmü gereğince söz konusu harcamaları indirilecek gider olarak dikkate aldıklarından, kazancın tespitinde indirim konusu yapılan bu harcamaları, yıllık kurumlar vergisi beyannamesinde ayrıca indirim konusu yapmaları söz konusu değildi.

Ancak 5228 sayılı Kanunla mükerrer 10. maddesi ile yapılan düzenleme ile “diğer indirimler” başlığı altında yeni bir düzenleme yapılmış olup, sponsorluk harcamaları da dahil olmak üzere bağış ve yardımların tıpkı gelir vergisi mükelleflerinde olduğu gibi yıllık kurumlar vergisi beyannamesinde indirim konusu yapılacağına açıklık getirilmiştir. Dolayısıyla sponsorluk harcamaları da diğer bağış ve yardımlar gibi 2004 ve takip eden yıllara ilişkin kurumlar vergisi beyannamesinde yer verilecek satırda gösterilecektir<sup>144</sup>.

Sponsorluk harcamalarının yıllık gelirden indirilmesi veya kurum kazancının tespitinde gider olarak değerlendirilmesinde spor dalının amatör veya profesyonel olması önem kazanmaktadır. Amatör ve profesyonel ayrımı yapılırken sporcunun katıldığı gösteri, maç, yarış ve benzeri organizasyonlar nedeniyle ferdi olarak veya bağlı bulunduğu kurum, kuruluş, organizasyon, kulüp veya benzeri teşebbüsler aracılığı ile belli bir gelir elde edip etmediğine bakılması gerekir. Kazanç amacıyla veya bir para ödülünü ve belirli bir geliri sağlamak niyetiyle yapılmayan spor faaliyetleri amatör spor olarak kabul edilebilecektir. Ayrıca ticari bir organizasyon içinde yapılan faaliyetlerin tamamı gelir sağlayıcı nitelikte olacağından bu tür faaliyetler profesyonel kavramı içersinde değerlendirilecektir.

Federasyonlara, gençlik ve spor kulüplerine, sporculara, gençlik ve spor tesisleri ile faaliyetlerine yapılacak harcamalara ilişkin belgeler Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğünün kontrol ve tasdikine tabidir. Genel Müdürlükçe tasdik edilmeyen harcamalar gider olarak kabul edilmez. Genel Müdürlükçe tasdik edilen harcamalara ilişkin belgelerin birer örneği, harcamalarda bulunan mükellefin bağlı bulunduğu vergi dairesine gönderilir.

Gençlik ve spor tesisleri için yapılacak yapım ve ikmal işleri ile 2004 yılı için 1 trilyon TL’sını aşan bakım ve onarım işlerine ilişkin harcamaların yeminli mali müşavirlerce de tasdik edilmesi gerekmektedir. 1 Trilyon rakamı sonraki yıllar için her yıl için Devlet İstatistik Enstitüsü tarafından belirlenen yıllık Toptan Eşya Fiyat Endeksi değişim oranı ile artırılarak dikkate alınır.

Mali müşavirlerce sponsor harcamalarına ilişkin olarak gerçeğe aykırı belge tasdik edildiğinin tespiti halinde, bu işlemi gerçekleştiren mali müşavirler tasdik kapsamı ile sınırlı olmak üzere ziyaa uğratan vergilerden ve kesilecek cezalardan sponsorla birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu tutulurlar. Ayrıca bu husus ilgililer hakkında disiplin kovuşturmasına imkan vermek amacıyla Maliye Bakanlığına ve bağlı bulunulan oda başkanlığına bildirilir.

<sup>144</sup> ÇALIŞKAN, Kazım., “Spor Alanında Yapılan Sponsorluk Harcamaları”, Vergi Dünyası, Sayı:277, Eylül 2004, s. 79-83.

#### **iv- Geçici Vergi Beyannamelerinde “bağış ve Yardımlar” Olarak İndirebilme**

Bilindiği gibi, geçici vergiye tabi mükellefler üçer aylık dönemler halinde geçici, vergiye tabi kazançları geçici vergi beyannamesi ile bildirmek zorundadırlar. Bu mükellef grupları yıllık beyana tabi kazançlarını hangi hükümlere göre tespit ediyorlarsa geçici vergiye tabi kazançlarını da aynı hükümler çerçevesinde belirlemektedirler. Dolayısıyla yıllık beyannamede yapabilecekleri indirimleri geçici vergi beyannamesinde de yapabilmektedirler. Dikkat edilmesi gereken husus dönemsellik ilkesine uyulması gerektiğidir.

Söz konusu sponsorluk harcamaları hem gelir hem de kurumlar vergisi mükellefleri için “Geçici Vergi Beyannamesi TABLO-I Matrah Bildirimi” bölümünün 19 Numaralı bağış ve yardımlar satırında gösterilecektir<sup>145</sup>.

#### **v- Faaliyetin Zararla Sonuçlanması Durumunda Beynamede “bağış ve Yardım” İndirimi**

Gelir Vergisi ve Kurumlar Vergisi Kanunlarının ilgili hükümlerinde (GVK madde 88, KVK madde 9) ilgili hükümlerinde faaliyetin zararlı sonuçlanması halinde bu zararın 5 yıl ile sınırlı olmak üzere takip eden yıllardaki kazançtan mahsup edileceğine ilişkin hükümlere yer verilmiştir. Dolayısıyla sponsorluk harcamaları ile ilgili olarak indirim konusu yapılacak yıla ilişkin gelir/kurum kazancının zararlı olması ya da yetersiz olması nedeni ile indirilemeyen bir tutarın olması halinde indirilemeyen sponsorluk harcamalarının ertesi yıllara devredilmesi mümkün değildir. Çünkü sponsorluk harcamasının indirim konusu yapılacak gelirden fazla yapılmış olması veya faaliyetin zararlı sonuçlanması nedeniyle indirilememiş olması yukarıda sözünü ettiğimiz kanun hükümlerinde yer alan zarar niteliğini taşımamaktadır<sup>146</sup>.

#### **vi- Sponsorluk Harcamalarının Belgelendirilmesi**

Sponsorluk harcamaları beyanname üzerinden indirim konusu yapılmakta olup, bu indirim için beyanname (yıllık gelir-kurumlar/geçici) ekinde herhangi bir belge ibrazına gerek bulunmamaktadır. Ancak sponsor olan mükellefler gerek sponsorluk sözleşmelerini gerekse sözleşme kapsamında yaptıkları harcamaları gösteren belgeleri herhangi bir vergi incelemesi sırasında ibraz etmekle yükümlüdürler.

Sponsorluk sözleşmesinde yer almayan harcamaların indirimi mümkün bulunmamaktadır. Sponsorluk harcaması aynı veya nakdi olarak gerçekleştirilebilir. Sponsorluk harcaması olarak yapılan aynı bağış ve yardımın sponsor olan kişi veya firmanın kendi üretimi olması halinde, söz konusu bağış ve yardımı kendi adına düzenleyeceği fatura ile belgelendirecektir.

Örneğin, spor malzemeleri üreticisi Melis AŞ firması, amatör Salihlispor kulübüne kendi ürettiği spor ayakkabılarından 100 adet bağışta bulunmuştur. Melis AŞ firması sponsorluk harcaması adı altında yaptığı bu bağışı, ayakkabıların emsal bedeli üzerinden işletmeden çekiş göstererek kendi adına düzenleyeceği fatura ile belgelendirecektir<sup>147</sup>.

#### **c- Yeni Yönetmelik Düzenlemesi**

04.03.2004 tarih ve 5105 sayılı Kanun ve bu Kanuna istinaden çıkarılan 16

<sup>145</sup> ÇALIŞKAN, Kazım., “Spor Alanında Yapılan Sponsorluk Harcamaları”, Vergi Dünyası, Sayı:277, Eylül 2004, s. 79-83.

<sup>146</sup> ÇALIŞKAN, Kazım., “Spor Alanında Yapılan Sponsorluk Harcamaları”, Vergi Dünyası, Sayı:277, Eylül 2004, s. 79-83.

<sup>147</sup> ÇALIŞKAN, Kazım., “Spor Alanında Yapılan Sponsorluk Harcamaları”, Vergi Dünyası, Sayı:277, Eylül 2004, s. 79-83.

Haziran 2004 tarih ve 25494 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğü Sponsorluk Yönetmeliğindeki düzenlemeler aşağıdaki gibidir.

**i- Sponsorluk Alanları**

Ulusal veya uluslar arası gençlik ve spor hizmet ve faaliyetlerini desteklemek amacıyla gerçek ve tüzel kişiler aşağıda belirtilen alanlarda sponsorluk yapabilirler.

ia) Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğünün yıllık faaliyet programında yer alan ulusal veya uluslar arası gençlik ve spor organizasyonları,

ib) Sporcuların transfer bedelleri hariç olmak üzere spor kulüpleri ile federasyonların yıllık programlarında bulunan eğitim ve altyapı faaliyetleri gibi sporun yaygınlaştırılması ve sporcuların desteklenmesine yönelik resmi sportif faaliyetleri,

ic) Kamu kurum ve kuruluşları ve yerel yönetimler ile spor kulüplerine ait gençlik ve spor tesislerinden Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğünce uygun görülenlerin yapımı, ikmali, bakımı ve onarımı,

id) Federasyonların veya spor kulüplerinin sportif hizmet ve faaliyetlerinin yürütülebilmesi için gerekli olan spor organizasyonları ile sportif araç, gereç ve malzemelerin temini,

ie) Ferdi lisanslı sporcuların, Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğü veya federasyonlarca ferdi olarak katılmalarına izin verilen ulusal veya uluslar arası organizasyonları,

if) Türkiye Milli Olimpiyat Komitesi ile Paralimpik Komitesinin sportif faaliyetlerine ilişkin hizmetleri.

Yukarıda madde madde sayılmış alanlara ilişkin olarak yapılacak sponsorluk harcamalarının, sponsorluk alan ile sponsorlar arasında her iki tarafın hak ve yükümlülüklerini içeren yazılı bir sözleşmeye dayanarak yapılması zorunluluğu bulunmaktadır.

Yukarıda madde madde sayılmış alanlara ilişkin olarak yapılacak sponsorluk harcamalarını;

- gençlik ve spor hizmet ve faaliyetlerine ilişkin sponsorluk ve
- gençlik ve spor tesislerinin yapımına ilişkin sponsorluk

olmak üzere ikiye ayırarak incelemek yerinde olacaktır.

Yapılan bu düzenleme ile sayılan alanların dışında olan veya gerekli koşulları sağlamayan harcamaların sponsorluk harcaması olarak kabul edilmesi mümkün değildir.

Reklam giderleri işletmelerin genel gider kalemlerinden biridir. Yapılan bir harcamanın, genel giderler arasında sayılabilmesi için kazancın elde edilmesi veya idame ettirilmesiyle doğrudan ve açık ilişkili olması gerekir. Yani gider yapıldıkça elde edilecek gelirden de buna paralel bir artış meydana gelmelidir. Ancak bu ilişkinin özellikle reklam harcamalarında kurulması her zaman mümkün değildir. Bu nedenden dolayı, işletmelerin sportif amaçlı reklam harcamalarının, gelirden meydana gelen artışla açık bir orantısızlık gösterdiği, dolaylı bir nitelik arz ettiği veya işletme sahibinin kişisel tatminini sağlamaya yönelik olduğu gerekçeleri ile eleştiri konusu yapılabilmektedir.

Bu nedenle, işletmeler tarafından harcama kararı verilme aşamasında, bu konudaki değerlendirmelerin yapılması ve sponsorluk harcamalarına ilişkin şartlara uygun olarak yapılması gerekir. Eğer harcamanın bağış yönü daha belirginse, bu nitelikteki harcamalar yasal prosedüre uygun olarak yapılması koşuluyla, bağış ve yardım olarak indirilmesi daha uygun olacaktır.

Yapılan harcamanın reklam gideri veya sponsorluk gideri olmasının işletme için



farklı etkileri bulunmaktadır. Reklam gideri olarak dönem kazancından indirilecek olan harcamaların, kazancın yetersiz olması veya zarar beyanı nedeniyle indirilememesi durumunda, daha sonraki yıllarda indirim konusu yapılması veya zarar olarak devredilmesi imkanı bulunmaktadır. Ancak, sponsorluk harcamalarının, gerek zarar beyanı, gerekse kazancın yetersiz olması nedeniyle indirilememesi halinde, daha sonraki yıllarda indirim konusu yapılması veya zarar olarak devredilmesi imkanı yoktur<sup>148</sup>.

### **aa-Gençlik ve Spor Hizmet ve Faaliyetlerine İlişkin Sponsorluk**

Sponsorluk harcamalarının bu kapsamda değerlendirilebilmesi için;

- Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğü,
- Federasyonlar,
- Gençlik ve spor kulüpleri (bağlı olduğu federasyonun liglerine veya resmi müsabakalarına katılması şartıyla),
- Ferdi lisanslı sporcular (ilgili federasyonun izniyle),
- Türkiye Milli Olimpiyat Komitesi ve Paralimpik Komitesinin faaliyetleri ile ilgili olması ve aşağıda belirtilen konularda yapılması gerekir

- Ulaşım harcamaları,
- İaşe ve ibate harcamaları,
- Ödüller ve promosyon ürünleri harcamaları,
- Reklam ve tanıtım harcamaları,
- Kırtasiye harcamaları,
- Sağlık ve sigorta harcamaları,
- Malzeme, araç ve gereç alımı ile kiralama harcamaları,
- Tesis kiralama harcamaları,
- Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğünce uygun görülen organizasyonla ilgili diğer harcamalar.

Sayılan harcamalar dışında kalanlar, sponsorluk harcaması olarak değerlendirilemeyecektir. Ayrıca, yapılacak harcamalara ilişkin belgeler Genel Müdürlüğün kontrol ve tasdikine tabidir. Genel Müdürlükçe tasdik edilmeyen harcamaların indirimi kabul edilmemektedir.

Yapılan düzenlemeyle, tamamen tarafların inisiyatifinde olan sponsorluk harcamaları, başlangıçtan sonuçlanana kadarki süreçlerin tamamında, kamusal bir denetime tabi olacaktır. Yapılan harcamanın sözleşme kapsamında olup olmadığı, gerçekleştirilip gerçekleştirilmediği kontrol edilecek ve harcamaların emsallerine nazaran bariz farklılıklar içermesi önlenmiş olacaktır.

Sponsorluğa konu hizmet ve işle ilgili taahhüt edilen sponsorluk bedeli, sponsor tarafından bizzat harcanabileceği gibi, taahhüt ettiği sponsorluk bedelini, sponsorluğu alanın hesabına da yatırabilir. Sponsorluğu alan tarafından gelir kaydedilen bu tutara ilişkin harcamalarda ise, sponsorluğu alanın tabi olduğu mevzuat hükümleri uygulanır.

Gençlik ve spor kulüplerine yapılan harcamaların sponsorluk harcaması olarak kabul edilebilmesi için sponsorluk alan kulübün bağlı olduğu federasyonun liglerine veya resmi müsabakalarına katılması şartı aranır.

Kanunda sadece “sportif araç, gereç ve malzemelerin temini” sponsorluk kapsamında olmasına rağmen, Yönetmelikte “malzeme, araç ve gereç alımı ile kiralama

<sup>148</sup> ÇALIŞKAN, Kazım., “Spor Alanında Yapılan Sponsorluk Harcamaları”, Vergi Dünyası, Sayı:277, Eylül 2004, s. 79-83.



harcamaları” şeklinde düzenleme yapılmıştır.

Ancak bu konuda dikkatli olunması ve normlar hiyerarşisi dikkate alınarak sadece sportif araç, gereç ve malzemelerin sadece alımı yoluyla (kiralananak değil) teminine yönelik harcamaların bu kapsamda değerlendirilmesi gerekmektedir. Çünkü, kiralamaların “sportif araç, gereç ve malzemelerin temini” ifadesi kapsamına girmediği kanısındayız.

Örnek verecek olursak; bir futbol kulübünün müsabakalara katılımını sağlamak üzere uçak alınması durumunda, alınan araç sportif bir araç olmadığından, yapılan harcama sponsorluk harcaması sayılmayacaktır. Buna karşılık, bir yelken kulübüne alınan yelkenli sportif bir araç ve yapılan harcama da sponsorluk harcamasıdır.

Sporcular ile gençlik ve spor kulüpleri, ulusal veya uluslar arası gençlik ve spor faaliyetlerinde sponsorluktan yararlanabilir ve reklam alabilirler. Sponsorluk ve reklam alınmasında ulusal ve uluslar arası federasyonların kuralları geçerli olup, reklamların federasyonlar tarafından izin verilen şekil ve ölçülere uygun olması gerekir<sup>149</sup>.

Sponsorlara, ulusal ve uluslar arası federasyonların reklam ve sponsorlukla ilgili hükümlerine aykırı olmamak kaydıyla; faaliyet veya tesisin isim hakkı ile her türlü reklam ve tanıtım hakları verilebilir.

Sponsorluk sözleşmelerine veya reklam alınmasında uyulacak hususlara riayet edilmemesi halinde sözleşme iptal edilir. Bu husus Maliye Bakanlığı ile ilgilinin bağlı bulunduğu vergi dairesine bildirilir. Bu durumda, o zamana kadar indirim konusu yapılmış harcamalar dolayısıyla, eksik tespit edilen dönem kazançlarına ilişkin cezalı tarhiyatlar yapılacaktır.

### **bb-Gençlik ve Spor Tesislerine ilişkin Sponsorluk**

Kamu kurum ve kuruluşları, yerel yönetimler, gençlik ve spor kulüplerine ait olup Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğü’nce yapımı uygun görülen ve projesi tasdik edilen gençlik ve spor tesisleri ile ikmal, bakımı ve onarımı uygun görülen gençlik ve spor tesisleri sponsorluk kapsamı içerisinde değerlendirilir.

Gençlik ve spor tesislerinin yapımı ile ilgili her türlü proje Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğü tarafından onaylandıktan sonra uygulamaya esas kabul edilir. Bu yapıların ruhsat, yapı kullanma izin belgeleri ve diğer teknik işlemler, esas olarak sponsorlar veya görevlendireceği kişi veya kurumlarca ya da uygun görülmesi halinde Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğü’nce takip edilip sonuçlandırılır. Yıllara sari yapım, ikmal, bakım ve onarım işlerinde her yılın sonu itibari ile yapılan imalat miktarları esas kabul edilerek harcama belgeleri düzenlenir.

Gençlik ve spor tesislerinin yapımı ile ilgili olarak aşağıda belirtilen koşulların sağlanması gerekir.

- Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğünden proje onayı alınması,
- İnşaatların teknik kontrolü ile teknik denetiminin uzman kişi, kurum veya kuruluşlara yaptırılarak, hazırlanacak mali ve teknik belgelerin 30 gün içerisinde Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğü’ne gönderilmesi,
- Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğü’nce, hazırlanan mali ve teknik belgelerin incelenip, uygun görülmesi,

<sup>149</sup> ÇALIŞKAN, Kazım., “Spor Alanında Yapılan Sponsorluk Harcamaları”, Vergi Dünyası, Sayı:277, Eylül 2004, s. 79-83.

- Yıllara sari yapım, ikmal, bakım ve onarım işleri yapılması halinde her yılın sonu itibarıyla harcama belgeleri düzenlenmesi ve Genel Müdürlüğe tasdik ettirilmesi,
- Ayrıca, 2004 yılı için bir trilyon TL (1.000.000.000.000.-TL)'nin üzerindeki, (sonraki yıllar için ise bu rakamın Devlet İstatistik Enstitüsü tarafından belirlenen yıllık TEFE değişim oranı ile çarpımı sonucu elde edilen tutarı aşan) bakım ve onarım işlerine ilişkin harcamaların yeminli mali müşavirlere de tasdik ettirilmesi.

Her ne kadar Yönetmelikte yıllık esasta bir düzenleme yapılmış olsa da, geçici vergi uygulamaları açısından, ilgili dönemde sponsorluk sözleşmesi kapsamında yapılan harcamalara ilişkin belgelerde yer alan tutarların indirileceği tabiidir<sup>150</sup>.

### ii- Sponsorluk Sözleşmeleri

Sponsorluk alan ile sponsorlar arasında her iki tarafın hak ve yükümlülüklerini içeren yazılı sözleşme yapılması zorunludur. Sponsorlarla sözleşme yapmaya sponsorluk hizmetini alan kişi, kurum veya kuruluş yetkilidir. Organizasyon veya tesislerle ilgili olarak birden fazla sponsorla sözleşme yapılabilir.

Sponsorlarla yapılacak sözleşmelerde;

- a) Sponsorun adı, soyadı veya kanuni unvanı,
- b) Sponsorun ikametgah ve işyeri adresi,
- c) Sponsorun bağlı bulunduğu vergi dairesi ve vergi kimlik numarası,
- d) Sponsorluğun konusu,
- e) Sponsorluk bedeli,
- f) Faaliyetin veya tesisin yapımı, ikmali, bakımı ve onarımına ilişkin uygulama programı, başlama-bitiş tarihleri ve yeri,
- g) Sponsorluğun başlama ve bitiş tarihleri,
- h) Sponsorluk alanın hak ve yükümlülükleri,
- i) Sponsorun hakları ve mücbir sebepler dışındaki yükümlülükleri,
- j) Sponsorun taahhüt ettiği işle ilgili olarak varsa üçüncü şahıslarla yaptığı ya da yapacağı anlaşmalara ilişkin bilgi ve belgeler,
- k) ihtiyaç duyulabilecek diğer hususlar,
- l) Anlaşmazlıkların nerede ve ne şekilde çözümleneceği,
- m) Sözleşmenin kaç maddeden ibaret olduğu, tarih, imza eden kişilerin adı, soyadı ve unvanı,

belirtilir.

Sponsorluk sözleşmelerine veya reklam alınmasında uyulacak hususlara riayet edilmemesi halinde sözleşme iptal edilir. Varsa idarenin zararının tahsili için hukuki işlem yapılır. Ayrıca bu husus Maliye Bakanlığı ile ilgilinin bağlı bulunduğu vergi dairesine bildirilir<sup>151</sup>.

### iii- Sponsor Olamayacaklar

- Kamu ihalelerine katılmaktan yasaklanan,
- İlgili mercilerce hileli iflas ettiğine karar verilen,
- Sponsorluk yapan ancak taahhüdünü yerine getirmeyen veya eksik yerine getiren
- Vergi ve SSK prim borcu olan,

<sup>150</sup> ÇALIŞKAN, Kazım., "Spor Alanında Yapılan Sponsorluk Harcamaları", Vergi Dünyası, Sayı:277, Eylül 2004, s. 79-83.

<sup>151</sup> ÇALIŞKAN, Kazım., "Spor Alanında Yapılan Sponsorluk Harcamaları", Vergi Dünyası, Sayı:277, Eylül 2004, s. 79-83.

gerçek veya tüzel kişiler sponsorluk yapamazlar<sup>152</sup>.

Düzenlemeden önce kısıtlamaya tabi olmaksızın sponsorluk harcamalarını indirebilen; kamu ihalelerine katılmaktan yasaklananlar, ilgili mercilerce hileli iflas ettiğine karar verilenler, sponsorluk yapan ancak taahhüdünü yerine getirmeyenler veya eksik yerine getirenler, vergi ve SSK prim borcu olan gerçek veya tüzel kişiler, artık söz konusu harcamalarını indiremeyeceklerdir.

#### **4- Gıda Bankacılığı Faaliyetinde Bulunan Dernek ve Vakıflara Yapılan Gıda Maddeleri Bağışı**

Gıda bankacılığı (Foodbank) terimi ilk kez mali kanunlarımızda bir dizi değişiklikler içeren, 25.12.2003 tarih ve 5035 sayılı Kanun ile Türkiye'nin gündemine girmiştir. ihtiyaç fazlası gıdanın yoksul vatandaşlara dağıtılmasını sağlayacak olan gıda bankacılığında paketleme ve kotlama hatası gibi sebeplerden dolayı piyasaya sürülemeyen ürünlerin, yoksullara dağıtılması amaçlanmıştır. Gıda bankacılığı, yoksul vatandaşlar ile ellerinde paketleme ve kodlama hatası, son kullanım tarihinin yaklaşmış olması v.b sebeplerden dolayı piyasaya sürülemeyen ihtiyaç fazlası gıda bulunan üretici, lokanta, market, otel v.b gerçek ve tüzel kişiler arasında köprü oluşturmayı amaçlayan ve israfı önleme yanında sosyal adaleti sağlamayı da amaç edinen bir sistemdir. Bu sistemde gıda bankacılığı yapan ve kâr amacı gütmeyen vakıf veya dernek aracı işlevini görerek gıda ürünlerinin ihtiyacı olanlara düzenli ve sağlıklı bir şekilde ulaştırılmasını sağlamaktadır. Gıda bankalarına gıda maddesi bağışında bulunan gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri bağışlarını 2004 tarihinden itibaren kazançlarından indirebileceklerdir. Gıda bankasını dernekler veya vakıflar kurabilecektir. Türkiye'de şu ana kadar kurulmuş gıda bankası bir kaç adettir. Getirilen bu teşvikle ülkemizde fiilen uygulanan sistemin yaygınlaşacağı düşünülmektedir.

5035 Sayılı Kanun ile Gelir Vergisi Kanunu'nun 40 ve 89. maddelerinde, Katma Değer Vergisi Kanunu'nun ise 17. maddesinde yapılan değişikliklerle 1.1.2004 tarihinden itibaren fakirlere yardım amacıyla gıda bankacılığı faaliyetinde bulunan dernek ve vakıflara bağışlanan gıda maddelerinin maliyet bedellerinin bağışı yapanlarca gelir veya kurumlar vergisi matrahının tespitinde indirim konusu yapılması ve bu teslimlerin katma değer vergisinden istisna edilmesi sağlanmıştır.

Sosyal devlet anlayışının mali kanunlarla yapılan düzenlemelerle geliştirilmesi sevindirici olmakla beraber uygulamada gıda bankacılığı faaliyetinin vergiden kaçınma aracı olarak kullanılmasına izin vermemek gerekir. Bu kapsamda bakanlık yasanın kendisine vermiş olduğu yetkiye dayanarak, şu anda yürürlükte olan gıda bankacılığı kapsamında yapılacak bağışların usul ve esaslarını biraz gecikmelide olsa, 21.03.2004 tarih ve 25409 sayılı resmi gazetede yayımlanan 251 seri numaralı Gelir Vergisi Genel Tebliği ile duyurmuştur<sup>153</sup>.

GVK'nın 89. maddesine 01.01.2004 tarihinde yürürlüğe girmek üzere 5035 sayılı Kanun ile eklenen hüküm uyarınca, "Fakirlere yardım amacıyla gıda bankacılığı faaliyetinde bulunan dernek ve vakıflara Maliye Bakanlığınca belirlenen usul ve esaslar çerçevesinde bağışlanan gıda maddelerinin maliyet bedelinin tamamı" bildirilen gelirden indirim olarak dikkate alınabilmektedir. Söz konusu düzenleme, 5035 sayılı Kanun ile ticari kazancın tespitinde indirilecek giderlerin düzenlendiği GVK'nın 40. numaralı

<sup>152</sup> ÇALIŞKAN, Kazım., "Spor Alanında Yapılan Sponsorluk Harcamaları", Vergi Dünyası, Sayı:277, Eylül 2004, s. 79-83.

<sup>153</sup> YAKIŞIKLI, Ramazan., "Gıda Bankacılığı Faaliyetinde Bulunan Dernek ve Vakıflar ile Mazbut Vakıflara Yapılan Bağış ve Yardımlar", Vergi Dünyası, Sayı:272, Nisan 2004, s. 72-76.

maddesine 10. bent olarak eklenmiştir. Söz konusu hükme, 89. maddede 5228 sayılı Kanun ile yapılan değişik sonrasında da aynen yer verilmiştir. Bu durumda, 2004 yılında yapılan gıda maddeleri bağışlarının maliyet bedellerinin tamamı bildirilen gelirden indirim olarak dikkate alınabilecektir. Ticari kazanç mükellefleri söz konusu bağışları, ticari kazançlarını tespit ederken indirim olarak dikkate aldıklarında, bir de beyanname üzerinden indirim yapamayacaklardır. Maliye Bakanlığı konu ile ilgili olarak 21.03.2004 tarih ve 25409 sayılı Resmi Gazete'de yayımladığı 251 seri no.lu GVK GT'de gerekli açıklamalarda bulunmuştur.

31.12.2004 tarih ve 25687 (3. mük) sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 5281 sayılı Kanun'un 43 maddesinin 8 numaralı fıkrasının a ve c bentleri ile GVK'nın 40/10 ve 89/6 numaralı maddelerindeki "gıda maddelerinin" ibaresi "gıda, temizlik, giyecek ve yakacak maddelerinin" olarak değiştirilmiştir. Ancak söz konusu değişiklikler 01.01.2005 tarihinde yürürlüğe girmiştir<sup>154</sup>.

Fakirlere yardım amacıyla gıda bankacılığı faaliyetinde bulunan dernek ve vakıflara yapılacak bağış ve yardımların usul ve esaslarını belirleyen 251 seri no'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği'nde "Gelir Vergisi Kanununun 89. maddesinde yapılan düzenleme çerçevesinde, yıllık beyannameye yer alacak gelir vergisi matrahının tespitinde indirim konusu yapılacak işlemlerde bağışı yapan tarafından bir belge düzenlenmesine gerek bulunmamakta olup, varsa bağış yapılan malın edinimine ilişkin belgelerin saklanması zorunludur. Dernek ve vakıflar kendi mevzuatlarının öngördüğü belgeleri düzenleyecek ve bağış yapanlara bir örneğini vereceklerdir." denilmektedir.

Bağışın gider olarak indirilebilmesi için belirlenen usul ve esaslar, **251 numaralı Gelir Vergisi Genel Tebliği**nde ayrıntılı olarak açıklanmıştır.

Gıda maddesi bağışının dernek veya vakfa yapılmış olması gerekmektedir. İhtiyacı bulunanlara doğrudan veya başka organizasyonlar aracılığıyla yapılacak gıda yardımlarının yukarıda belirtilen maddeler kapsamında yapılmış bağış olarak değerlendirilmesi mümkün değildir. Bağışı kabul edecek dernek veya vakfın tüzüğünde veya senedinde ihtiyacı bulunanlara gıda yardımı yapabilmesine ilişkin hükümlerin bulunması gerekmektedir. Bununla beraber, dernek veya vakfın başka alanlarda da faaliyet gösteriyor olmasının, kamuya yararlı dernek veya vergiden muaf vakıf olup olmamasının uygulama açısından herhangi bir önemi bulunmamaktadır. Ancak, ihtiyacı bulunanlara doğrudan veya başka organizasyonlar aracılığıyla yapılacak gıda yardımlarının verginin hesabında gider yazılması veya gelirden indirilmesi mümkün değildir.

Gıda bankacılığı kapsamında yapılacak bağışların gıda maddesi niteliğinde olması gerekmektedir. Yapılacak bağışlar şartlı olarak (bedelsiz olarak ihtiyaç sahiplerine dağıtılmak üzere) yapılmalıdır. Gıda maddesi niteliğini taşımayan veya şartlı olarak yapılmayan bağışlar, gıda bankacılığı kapsamında yapılacak bağış olarak değerlendirilmeyecektir.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 40. maddesine eklenen hüküm çerçevesinde indirim konusu yapılacak bağışlar, bağışa konu mal bedeli Vergi Usul Kanunu'nun 232. maddesinde belirtilen fatura düzenleme sınırının altında kalsa dahi mutlaka fatura ile belgelendirilecek ve ayrıca taşıma için sevk irsaliyesi düzenlenecektir. Bağışlanan mala ilişkin bilgileri eksiksiz olarak içerecek fatura, bağış yapılan dernek veya vakıf adına düzenlenecektir. Mal bedeli olarak faturada, bağışa konu malın maliyet bedeli (yüklenilen katma değer vergisi hariç) yazılı olacaktır. Faturada "ihtiyaç sahiplerine yardım şartıyla bağışlandığından KDV hesaplanmamıştır." ibaresinin yer alması zorunludur.

<sup>154</sup> Hesap Uzmanları Derneği, **Beyanname Düzenleme Kılavuzu**, HUD Yayıncılık, İstanbul, 2005, s. 319.

Dikkat edileceği üzere, bağışlanan şeyin sadece gıda maddesi niteliğinde olması nakit ..vb olmaması gerekir. 560 sayılı Gıdaların Üretimi, Tüketimi ve Denetlenmesine Dair Kanun Hükmünde Kararnamenin 3/a maddesinde Gıda maddesi: Tütün ve sadece ilaç olarak kullanılanlar hariç olmak üzere; içkiler ve cikletler ile hazırlama ve işleme gereği kullanılan maddeler dahil, insanlar tarafından yenilen ve içilen ham, yarı veya tam işlenmiş her türlü maddeyi içerir. Anılan kararnameye göre; gıda maddelerinin teknik ve hijyenik şekilde üretim, işletme, muhafaza, depolama, pazarlama ve halkın gereği gibi beslenmesini sağlamak, üretici ve tüketici menfaatleriyle, halk sağlığını korumak üzere, Sağlık Bakanlığı, Tarım Bakanlığı veya Belediyelerce denetlenmesi ve faaliyet izni alınması gerekir<sup>155</sup>.

Ayrıca bağışlanan gıda maddelerinin maliyet bedelini sadece ticari kazanç sahibi gelir vergisi mükellefleri safi kazancın tespitinde gider olarak indirebilecektir.

Burada gider tutarı bağışlanan gıda maddesinin maliyet bedeli kadar olacaktır. Maliyet bedeline satın alma veya imal bedelinden başka vade farkı, kur farkı, nakliye.. vb ödemelerde dahildir. (VUK md. 262) Öte yandan aşağıda açıklandığı üzere, bağışta bulunan gelir vergisi mükellefleri gıda maddelerinin alım ve imali aşamasında yükledikleri katma değer vergilerini de indirim konusu yapmayıp gider olarak dikkate alacaklardır.

Diğer taraftan, bir sonraki bölümde açıklandığı üzere, bağışların yıllık beyanname ile bildirilen gelirden de indirilebileceği düzenlenmiştir. Ancak burada ticari kazanç sahibi gelir vergisi mükelleflerinin bağış tutarını hem gider olarak safi kazançtan hem de aynı tutarı yıllık beyanname ile bildirilen gelirden indirmek gibi mükerrer uygulama yapmaması gerekir. Her ne kadar kanun sistematığı yanlış olarak buna izin versede beyan edilen gelir var ise bu tür bağışlar ayrıca beyanname üzerinden indirilemez.

GVK'nın 40. maddesinde yer alan düzenleme maddenin genel içeriğine uymamaktadır. Ancak düzenlemenin bu maddede yer alması zarar beyan eden mükellefler açısından önem arz etmektedir<sup>156</sup>.

Görüldüğü üzere, gelir vergisi açısından bağış yapanın herhangi bir belge düzenleme zorunluluğu bulunmamakla birlikte bağış yapılan dernek veya vakfın makbuz düzenlemesi ve bir örneğinin bağış veya yardımı yapana verilmesi mecburidir.

Yine aynı tebliğe göre ticari işletmeye dahil malların (gıda maddelerinin) bağışlanması durumunda bu malların maliyet bedeli Gelir Vergisi Kanunu'nun 40. maddesi çerçevesinde gider kaydedilir. Bu işlem, faturanın bir yandan gelir bir yandan da gider kaydedilmesi suretiyle gerçekleştirilir. Bağışlanan gıda maddelerinin işletmeye dahil olmaması halinde ise, söz konusu malın maliyet bedeli (KDV dahil) Gelir Vergisi Kanunu'nun 89. maddesi çerçevesinde yıllık beyannamenin bağış ve yardımlara ilişkin bölümüne yazılarak gelir vergisi matrahının tespitinde indirim olarak dikkate alınabilecektir<sup>157</sup>.

### ***a- Gıda Bağışı Kavramı***

Gıda bankacılığı kavramı ilk olarak 1960'ların sonunda ABD'nin Arizona Eyaletinin Phoenix şehrinde emekli bir iş adamı olan John Van Hengel'in fakirlere yardım amacıyla yaptığı çalışmalarla başlamıştır. 1960'larda John Van Hengel fakirlere yemek dağıtan yerel bir mutfakta gönüllü olarak çalışmakta iken çalıştığı yere bağış olarak gelen

<sup>155</sup> YAKIŞIKLI, Ramazan., "Gıda Bankacılığı Faaliyetinde Bulunan Dernek ve Vakıflar ile Mazbut Vakıflara Yapılan Bağış ve Yardımlar", Vergi Dünyası, Sayı:272, Nisan 2004, s. 72-76.

<sup>156</sup> YAKIŞIKLI, Ramazan., "Gıda Bankacılığı Faaliyetinde Bulunan Dernek ve Vakıflar ile Mazbut Vakıflara Yapılan Bağış ve Yardımlar", Vergi Dünyası, Sayı:272, Nisan 2004, s. 72-76.

<sup>157</sup> AKALIN, Devrim, KÜLAHLI, Ömür., "Gelir Vergisi ve Kurumlar Vergisi Açısından Bağış ve Yardımlar", Vergi Dünyası, Sayı:280, Aralık 2004, s. 129-135.



yiyecekleri saklamaya başlamış, ancak dağıtılan yemek miktarından çok daha fazla miktarda yiyecek bağışlandığı için, John Van Hengel sözkonusu yiyecekleri saklayabilecek bir depo kiralamıştır. Daha sonrada ilk yiyecek bankası kurulmuştur. Bundan sonra ABD'nin değişik eyaletlerinde John Van Hengel'in kurduğu şekilde fakirlere yardım amacıyla yiyecek bankaları kurulmuştur. 1976'da çıkarılan vergi reform kanunu ile şirketlere gıda bağışları nedeniyle sağlanan vergi kolaylıkları Gıda Bankacılığının ABD'de hızla gelişmesini ve yaygınlaşmasını sağlamıştır. ABD'de halen 215 Gıda Bankası ile fakirlere yiyecek dağıtımı yapılmaktadır. Sözkonusu Gıda Bankalarının tümü kâr amacı gütmeyen kuruluşlar (Non-Profit Organization) tarafından çalıştırılmaktadır. Bu kuruluşlarda çalışanların büyük bir kısmı gönüllülerden oluşmaktadır.

Bugün ABD'de 8 milyonu çocuk ve 4 milyon yaşlı olmak üzere toplam 23 milyondan fazla Amerikalı Gıda Bankalarının yardımları ile hayatlarını sürdürmektedir.

Ülkemizde Osmanlı'dan bugüne fakirlere yiyecek yardımları bazı dernek ve vakıflar tarafından kurulan aş evleri tarafından yapılmaktadır. Ancak kırsal kesimden kentlere olan göçün artması, ekonomik krizler nedeniyle şehirlerde yaşayan insanların bir kısmı ya yetersiz beslenmekte, yada hiç beslenmemektedir. Bu durumda belli sosyo-ekonomik grupta bulunan kişilere gıda yardımı yapılmasını gerektirmektedir<sup>158</sup>.

5035 sayılı Kanununun 12. maddesi ile Gelir Vergisi Kanunu'nun 40. maddesinin birinci fıkrasının 10 numaralı bendine 1.1.2004 tarihinden geçerli olmak üzere eklenen hüküm uyarınca, fakirlere yardım amacıyla gıda bankacılığı faaliyetinde bulunan dernek ve vakıflara Maliye Bakanlığınca belirlenen usul ve esaslar çerçevesinde bağışlanan gıda maddelerinin maliyet bedeli<sup>159</sup> safi kazancın tespitinde gider olarak indirilecektir. Bağışın gider olarak indirilebilmesi için belirlenen usul ve esaslar, 251 numaralı Gelir Vergisi Genel Tebliğinde ayrıntılı olarak açıklanmıştır.

### ***b- Bağışın Yapılacağı Dernek veya Vakıfların Niteliği***

02.01.2004 tarih ve 25334 sayılı Mükerrer Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren 5035 sayılı "Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanunu" ile Gelir Vergisi Kanunu, Kurumlar Vergisi Kanunu ve Katma Değer Vergisi Kanunu'nda bazı yasal değişiklikler yapılmak suretiyle Gıda Bankacılığı faaliyetinde bulunan dernek ve vakıflara gıda maddesi bağışında bulunan mükelleflere bazı vergisel avantajlar getirilmiştir. 5035 sayılı kanun ile Bakanlığa verilen yetki çerçevesinde Gıda Bankacılığı kapsamında yapılacak bağışlara ilişkin usul ve esasları 21.03.2004 tarih ve 25409 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 251 nolu Gelir Vergisi Genel Tebliği ile belirlemiştir<sup>160</sup>.

Gıda maddesi bağışının dernek veya vakfa yapılmış olması gerekmektedir. İhtiyacı bulunanlara doğrudan veya başka organizasyonlar aracılığıyla yapılacak gıda yardımlarının yapılmış olarak değerlendirilmesi mümkün değildir. Bağışı kabul edecek demek veya vakfın tüzüğünde veya senedinde ihtiyacı bulunanlara gıda yardımı yapabilmesine ilişkin hükümlerin bulunması gerekmektedir. Bununla beraber, dernek veya vakfın başka alanlarda faaliyet gösteriyor olmasının, kamuya yararlı dernek veya vergiden

<sup>158</sup> YETKİNER, Erkan., "Dünyada ve Türkiye'de Gıda Bankacılığı", Vergi Dünyası, Sayı:272, Nisan 2004, s. 61-71.

<sup>159</sup> **Maliyet Bedeli**; iktisadi bir kıymetin iktisap edilmesi veyahut değerinin artırılması münasebetiyle yapılan ödemelerle bunlara müteferri bilumum giderlerin toplamını ifade eder.

<sup>160</sup> YETKİNER, Erkan., "Dünyada ve Türkiye'de Gıda Bankacılığı", Vergi Dünyası, Sayı:272, Nisan 2004, s. 61-71.

muaf vakıf olup olmamasının uygulama açısından herhangi bir önemi bulunmamaktadır<sup>161</sup>.

Gıda Bankacılığı yapmak için yeni kurulan dernek ve vakıfların kuruluş aşamasında hazırladıkları tüzük veya senetlerinde “ihtiyacı bulunanlara gıda yardımı yapabilmesine imkan sağlayan” hükme yer vermeleri gerekmektedir. Başka alanlarda halen faaliyet gösteren ancak üyelerine veya üyeleri dışında ihtiyacı bulunanlara gıda yardımı yapmak suretiyle hizmet vermek isteyen dernek veya vakıflar, olağan veya olağanüstü genel kurullarında karar almak suretiyle tüzük veya senetlerine “ihtiyacı bulunanlara gıda yardımı yapabilmesine” ilişkin maddeyi ilave ettikten sonra gıda bankacılığı kapsamında faaliyet gösterebileceklerdir. Tüzüğünde veya senedinde gıda bankacılığı yapılabilmesine imkan veren bir dernek veya vakıf olmaksızın ihtiyacı bulunan kişilere doğrudan doğruya veya bunun dışındaki başka organizasyonlar aracılığıyla yapılacak gıda yardımlarının verginin hesabında gider yazılması veya vergiye tabi gelirden indirilmesi mümkün değildir.

Gıda bankacılığı kapsamında yapılacak bağışların konusunun kesinlikle gıda maddesi niteliğinde olması gerekmektedir. Ev ve giyim eşyası, kırtasiye maddesi, vb. nitelikte gıda ürünü niteliği bulunmayan malların gıda bankacılığı kapsamında değerlendirilmesi mümkün değildir. Bunun yanında, gıda bankacılığı sistemi içerisinde yapılan bağışlar karşılığında belli bazı görev ve yükümlülükleri şart koşan nitelikte olmayıp sadece bedelsiz olarak ihtiyaç sahiplerine dağıtılmak üzere yapılacaktır.

#### ***c- Bağışa Konu Olacak Mallar ve Bağışın Niteliği***

Gıda bankacılığı kapsamında yapılacak bağışların gıda maddesi niteliğinde olması gerekmektedir. Yapılacak bağışlar şartlı olarak (bedelsiz olarak ihtiyaç sahiplerine dağıtılmak üzere) yapılmalıdır. Gıda maddesi niteliğini taşımayan veya şartlı olarak yapılmayan bağışlar, gıda bankacılığı kapsamında yapılacak bağış olarak değerlendirilmeyecektir. 01.01.2005 tarihinden itibaren temizlik, giyecek ve yakacak maddesi niteliğindeki bağışlarda, gelirden indirim olarak dikkate alınabilecektir<sup>162</sup>.

#### ***d- Bağışı Yapanlar ve Alanlarca Düzenlenecek Belge***

GVK'nın 40. maddesine eklenen hüküm çerçevesinde indirim konusu yapılacak bağışlar, bağışa konu mal bedeli VUK'un 232. maddesinde belirtilen fatura düzenleme sınırının altında kalsa dahi (2004 yılı için 440 Milyon TL) mutlaka fatura ile belgelendirilecek ve ayrıca taşıma için sevk irsaliyesi düzenlenecektir. Bağışlanan mala ilişkin bilgileri eksiksiz olarak içerecek fatura, bağış yapılan dernek veya vakıf adına düzenlenecektir. Mal bedeli olarak faturada, bağışa konu malın maliyet bedeli (yüklenilen katma değer vergisi hariç) yazılı olacaktır. Faturada “İhtiyaç sahiplerine yardım şartıyla bağışlandığından KDV hesaplanmamıştır.” ibaresinin yer alması zorunludur.

Bağışlanan mala ilişkin bilgileri eksiksiz olarak içerecek fatura bağışı yapan işletmelerce bağış yapılan dernek veya vakıf adına düzenlenecektir. Mal bedeli olarak faturada, bağışa konu malın maliyet bedeli yanında “İhtiyaç sahiplerine yardım şartıyla bağışlandığından KDV hesaplanmamıştır.” ibaresinin yer alması zorunludur. Dernek ve vakıflar kendi mevzuatlarının öngördüğü belgeleri düzenleyecek ve bağış yapanlara bir

<sup>161</sup> Hesap Uzmanları Derneği, **Beyanname Düzenleme Kılavuzu**, HUD Yayıncılık, İstanbul, 2005, s. 319.

<sup>162</sup> Hesap Uzmanları Derneği, **Beyanname Düzenleme Kılavuzu**, HUD Yayıncılık, İstanbul, 2005, s. 319.



örneğini vereceklerdir. Sözgeşi, makarna üreten bir firmanın paketlemedeki kodlama hatası yüzünden ihraç edemediği 2 ton makarnayı tüzüğünde gıda bankacılığı yapabileceğine ilişkin düzenleme bulunan bir vakfa bağışlaması durumunda şirket tarafından KDV olmadan düzenlenen fatura vakıf adına kesilecek ve şirket bu fatura ve vakıf tarafından düzenlenen belgeye dayanarak makarnanın maliyet bedelini gider olarak kaydetmek suretiyle daha az vergi vermiş olacaktır.

GVK'nın 89. maddesinde yapılan düzenleme çerçevesinde, yıllık beyannamede yer alacak gelir vergisi matrahının tespitinde indirim konusu yapılacak işlemlerde bağış yapan tarafından bir belge düzenlenmesine gerek bulunmamakta olup, varsa bağış yapılan malın edinimine ilişkin belgelerin saklanması zorunludur<sup>163</sup>. Ticari işletmeye dahil gıda maddelerinin bağışlanması durumunda bu malların maliyet bedeli Gelir Vergisi Kanunu'nun 40. maddesi çerçevesinde gider kaydedilecektir. Bu işlem, faturanın bir yandan gelir bir yandan da gider kaydedilmesi suretiyle gerçekleştirilecektir. Bağışlanan gıda maddelerinin işletmeye dahil olmaması halinde ise, söz konusu malın maliyet bedeli (KDV dahil) Gelir Vergisi Kanunu'nun 89. maddesi çerçevesinde yıllık beyannamenin bağış ve yardımlara ilişkin bölümüne yazılarak gelir vergisi matrahının tespitinde indirim olarak dikkate alınacaktır.

251 nolu GVK tebliğine göre, Dernek ve vakıflar kendi mevzuatlarının öngördüğü belgeleri düzenleyecek ve bağış yapanlara bir örneğini vereceklerdir. Ticari faaliyetle uğraşanlarca düzenlenen faturalar ise dernek ve vakıflar tarafından muhafaza edilecektir<sup>164</sup>.

### ***e- Kayıt Düzeni ve Beyannamelerde Gösterim***

1.1.2004 tarihinden geçerli olmak üzere, 5035 sayılı kanununun 14. maddesi ile Gelir Vergisi Kanununun 89. maddesinin birinci fıkrasının (2) numaralı bendinin ikinci alt bendinden sonra gelmek üzere, Fakirlere yardım amacıyla gıda bankacılığı faaliyetinde bulunan dernek ve vakıflara Maliye Bakanlığınca belirlenen usul ve esaslar çerçevesinde bağışlanan gıda maddelerinin maliyet bedelinin tamamının, yıllık beyanname ile bildirilen gelirden indirileceği hükmü getirilmiştir. Bu madde kapsamında yapılacak işlemlerde bağış yapan tarafından bir belge düzenlenmesine gerek bulunmamakta olup, varsa bağış yapılan malın edinimine ilişkin belgelerin saklanması zorunludur. (GV GT. 251)

Gelir vergisi mükellefleri yapacakları bağış ve yardımları yıllık beyanname ile bildirecekleri gelirlerden indirim konusu yapabilmektedirler. Dolayısıyla, zarar beyan eden gelir vergisi mükelleflerinin bağış ve yardımları indirim konusu yapmaları mümkün bulunmamaktadır. Bu durumda, bağış ve yardımların bir yılda indirim konusu yapılabilecek tutarı gelir vergisi mükelleflerinde Yıllık Gelir Vergisi Beyannamesinin "Gelir Bildirimi" tablosunda yer alan "Mahsup Edilecek indirimler ve Geçmiş Yıl Zararları Toplamı" ndan önceki tutar ile sınırlı olmaktadır. Gerek zarar beyanı gerekse gelirin yetersiz olması nedeniyle indirilemeyen bağış ve yardımların daha sonraki yıllarda indirim konusu yapılması veya zarar olarak devredilmesi ise mümkün değildir.

Burada dikkat edilecek bir noktada bir önceki bölümde açıklandığı üzere, ticari

<sup>163</sup> Hesap Uzmanları Derneği, **Beyanname Düzenleme Kılavuzu**, HUD Yayıncılık, İstanbul, 2005, s. 320.

<sup>164</sup> YETKİNER, Erkan., "Dünyada ve Türkiye'de Gıda Bankacılığı", Vergi Dünyası, Sayı:272, Nisan 2004, s. 61-71.

kazanç sahibi gelir vergisi mükellefleri bu tutarı gider olarak indirebiliyorlardı. Gider kaydı varsa ayrıca yıllık beyanname ile bildirilen gelirden indirim yapılamayacaktır. Bu nedenle, Ticari işletmeye dahil malların (gıda maddelerinin) bağışlanması durumunda bu malların maliyet bedeli Gelir Vergisi Kanununun 40. maddesi çerçevesinde gider kaydedilir. Bu işlem, faturanın bir yandan gelir bir yandan da gider kaydedilmesi suretiyle gerçekleştirilir. (GV GT. 251)

Madde hükmü bağışlanan gıda maddeleri ile herhangi bir sınırlama olmaksızın maliyet bedelinin tamamının indirimine olanak vermektedir. Ayrıca GVK'nın 89. maddesinde bağış ve yardımın aynı olarak yapılması durumunda, bağışlanan veya yardım konusu yapılan mal veya hakkın varsa mukayyet değeri (kıymetin defter değeri), yoksa VUK 267/3. maddesine göre takdir komisyonunca emsal değer tespit edileceği genel uygulamasından sapılarak maliyet bedeli esas alınmıştır. Ancak bağışlanacak gıda maddesinin maliyet bedelinin, mükelleflerin defter tutara mecburiyetlerinin olmaması ve belgelendirilememesi veya şahsi servetlerine dahil olması nedeniyle bilinmediği durumlarda ne olacaktır. Bize göre genel hükümler çerçevesinde bağışlanan gıda maddesinin Vergi Usul Kanunu'nun 267. maddesinin üçüncü sırasında belli edilen düzenleme çerçevesinde emsal bedelinin takdir komisyonundan talep edilmesi gerekecektir<sup>165</sup>.

Başta ABD olmak üzere bir çok ülkede ekonomik imkansızlıklar ve çevre şartları nedeniyle yeterli derecede beslenemeyen insanların ihtiyaçlarının karşılanması noktasında önemli bir işlevi bulunan Gıda Bankacılığı (Food Banking) sisteminin ülkemizde uygulanmaya başlanmasını sevindirici bir gelişme olarak algılamak gerekir. Yardımlaşma ve dayanışma duygusunun kültürümüz içerisinde önemli bir yere sahip olduğu göz önünde bulundurulduğunda bu sistem sosyal adaletin sağlanması ve israfın önüne geçilmesi konusunda umulanın üstünde bir katkı sağlayabilir. 2004 yılı başından itibaren uygulanmak üzere 5035 sayılı Kanun ile GVK ve KDV Kanunlarında yapılan değişiklikler ile Gıda Bankacılığı sisteminin vergisel anlamda teşvik edilmesi de bu alanda atılmış önemli bir adımdır.

Diğer taraftan, ülkemizde bulunan dernek ve vakıfların büyük bir kısmının gerçek fonksiyonları olan sosyal ve ekonomik yardımlaşma ve dayanışma özelliğini yitirdiği yılda bir kez yapılan yemek veya balodan başka bir etkinlikte bulunmadığı ve bunların sayılarının bazı insanların kişisel faydaları ve çekişmeleri yüzünden giderek arttığı gözlenmektedir. İşte bu tablo içerisinde Gıda Bankacılığı sistemi ülkemizin dört bir yanında bulunan dernek ve vakıfların gerçek fonksiyonlarını yerine getirme, ülkenin sosyal ve ekonomik kalkınmasında rol oynama yanında yoksullukla ve israfla mücadele konusunda etkin olarak çalışma fırsatı yaratacaktır.

### *f- Gıda Bankacılığına İlişkin İstatistikî Bilgi (ABD)*

TABLO 1: Gıda Bankacılığı<sup>166</sup>

	States	Açlık Sınırı		Nüfus	Çocuk Fakirlik Oranı (%)		Yapan İşsizlik Oranı (%)		Organizasyon Oranı (%)	Sayısı
		Oranı (%)			Oranı (%)					
1	Alaska	11.1	626,932	7.9	12.5	7.7	1			
2	Alabama	11.9	4,447,100		14.8	23.3	5.9	4		
3	Arkansas	12.8	2,673,400		16.3	28.3	5.4	3		
4	Arizona	11.6	5,130,632		12.9	22.3	6.2	4		

<sup>165</sup> YAKIŞIKLI, Ramazan., "Gıda Bankacılığı Faaliyetinde Bulunan Dernek ve Vakıflar ile Mazbut Vakıflara Yapılan Bağış ve Yardımlar", Vergi Dünyası, Sayı:272, Nisan 2004, s. 72-76.

<sup>166</sup> YETKİNER, Erkan., "Dünyada ve Türkiye'de Gıda Bankacılığı", Vergi Dünyası, Sayı:272, Nisan 2004, s. 61-71.

5	California	11.8	33,871,648	13.1	16.4	6.7	20
6	Colorado 8.6	4,301,261	9.0	10.6	5.7	5	
7	Connecticut	6.8	3,405,565	4.4	9.3	4.3	3
8	Washington, D.C.	9.8	572,059	16.1	30.8	6.4	1
9	Delaware 7.3	783,600	8.5	9.3	4.2	1	
10	Florida	12.2	15,982,378	12.0	18.8	5.5	7
11	Georgia	11.6	8,186,453	12.6	19.5	5.1	8
12	Hawaii	10.8	1,211,537	10.4	15.9	4.2	1
13	Iowa	7.6	2,926,324	7.7	7.6	4.0	4
14	Idaho	13.0	1,293,953	12.7	15.9	5.8	1
15	Illinois	9.2	12,419,293	10.2	15.8	6.5	6
16	Indiana	8.5	6,080,485	7.9	11.3	5.1	8
17	Kansas	11.3	2,688,418	10.1	14.4	5.1	1
18	Kentucky 10.1	4,041,769	12.4	17.2	5.6	3	
19	Louisiana 13.2	4,468,976	17.5	23.1	5.9	3	
20	Massachusetts	6.7	6,349,097	10.2	11.9	5.3	3
21	Maryland 8.8	5,296,486	7.3	7.6	4.4	1	
22	Maine	9.4	1,274,923	10.3	12.4	4.4	2
23	Michigan 8.1	9,938,444	9.7	13.0	6.2	8	
24	Minnesota	7.1	4,919,479	6.8	8.4	4.4	5
25	Mississippi	13.1	2,844,658	16.8	23.2	6.8	6
26	Missouri 8.6	5,595,211	10.2	12.9	5.5	1	
27	Montana 13.2	902,195	14.4	16.4	4.6	2	
28	North Carolina	11.1	8,049,313	12.9	16.4	6.7	8
29	North Dakota	8.5	642,200	12.4	19.5	4.0	1
30	Nebraska 9.9	1,711,263	9.7	13.5	3.6	2	
31	New Hampshire	6.5	1,235,786	6.2	8.2	4.7	1
32	New Jersey	7.8	8,414,350	7.7	9.6	5.8	3
33	New Mexico	14.6	1,819,046	18.8	25.4	5.4	1
34	Nevada 10.1	1,998,257	9.0	9.1	5.5	2	
35	New York	9.6	18,976,457	14.1	20.0	6.1	10
36	Ohio	9.1	11,353,140	10.8	16.2	5.7	12
37	Oklahoma	12.9	3,450,654	14.3	21.4	4.5	2
38	Oregon 13.7	3,421,399	11.8	15.1	7.5	3	
39	Pennsylvania	8.4	12,281,054	9.2	14.0	5.7	11
40	Puerto Rico	N/A	N/A	N/A	N/A	1	
41	Rhode Island	8.7	1,048,319	10.0	11.0	5.1	1
42	South Carolina	11.3	4,012,012	12.7	23.0	6.0	3
43	South Dakota	7.9	754,844	9.0	8.2	3.1	2
44	Tennessee	11.8	5,689,283	13.2	20.4	5.1	6
45	Texas	13.9	20,851,821	15.2	21.1	6.3	17
46	Utah	13.8	2,233,169	8.0	12.5	6.1	1
47	Virginia	7.6	7,078,515	8.0	8.4	4.1	6
48	Vermont 9.1	608,827	9.8	12.2	3.7	1	
49	Washington	12.5	5,894,121	10.4	13.7	7.3	2
50	Wisconsin	8.4	5,363,675	8.6	12.0	5.5	4
51	West Virginia	10.3	1,808,344	15.6	22.2	6.1	2
52	Wyoming 9.9	493,782	10.3	10.7	4.2	1	

215

**Açlık Sınırı Oranı (%) : sağlıklı bir hayat için yeteri miktarda yiyeceğe sahip olma imkanı olmayan kişilerin sayısal oranı**

#### **4- İzmir Universiade Oyunları Hazırlık Komitesine Yapılan Bağış ve Yardımlar**

Universiade kelimesi üniversite öğrencilerinin olimpiyatları anlamına gelen Üniversite (University) ve Olimpiyat (Olympiad) kelimelerinin birleşmesinden oluşmaktadır. Universiade, bir çok spor dalını bir araya getiren bir kültür ve spor festivali olması nedeniyle dünyanın önemli spor etkinliklerinden birisi olup her iki yılda bir farklı kentte düzenlenen bu oyunlar yaz ve kış oyunları olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. Bu kapsamda 2005 yılı yaz oyunları İzmir’de düzenlenmiştir. Söz konusu oyunları düzenleyecek organizasyon komitesi 12.06.2001 tarihinde kurulmuştur.

GVK'ya 5225 sayılı Kanun'un 12. maddesiyle eklenen geçici 66. madde uyarınca İzmir Universiade Oyunları Hazırlık ve Düzenleme Kurulu'na yapılan her türlü nakdi ve aynı bağış ve yardımlar ile sponsorluk harcamalarının tamamı yıllık beyanname ile bildirilecek gelirden indirilebilmektedir. Ancak söz konusu hüküm GVK'ya 13.11.2004 tarihinde eklenmiş olup, bu tarihten önce yapılan bağış ve yardımların indirim olarak dikkate alınması mümkün değildir<sup>167</sup>.

#### **5- Mazbut Vakıflara Yapılan Bağışlar**

##### ***a- Gelir Vergisi Mükellefleri Bakımından***

1.1.2004 tarihinden geçerli olmak üzere, 5035 sayılı kanunun 14. maddesi ile Gelir Vergisi Kanunu'nun 89. maddesinin birinci fıkrasının (2) numaralı bendinin ikinci alt bendinden sonra gelmek üzere, “Vakıflar Genel Müdürlüğünün idaresinde ve denetiminde bulunan mazbut vakıflara yapılan bağış ve yardımların tamamı... yıllık beyanname ile bildirilen gelirden indirilir.” hükmü getirilmiştir. Dikkat edileceği üzere, bu düzenlemede yapılan bağış ve yardımlar açısından herhangi bir sınırlama getirilmemiş, bağış ve yardımların tamamının gelirden indirileceği belirtilmiştir.

Bağış ve yardımın nakdi olarak değil de aynı olarak yapılması durumunda, bağışlanan veya yardım konusu yapılan mal veya hakkın varsa mukayyet değeri, yoksa VUK 267/3 maddesine göre takdir komisyonunca tespit edilecek emsal değeri ile değer tespiti yapılacaktır. (GVK MD.89/2. fıkra, 5035 Sayılı Kanun düzenlemesi) Bilindiği üzere bir iktisadi kıymetin mukayyet değeri o kıymetin defter değeridir. Amortisman tabi bir iktisadi kıymetin bağış ya da yardım konusu yapılması durumunda o kıymetin itfa edilmemiş kısmı bağış veya yardım olarak indirim konusu yapılacaktır. Bağış veya yardımın yabancı bir para cinsinden yapılması durumunda, yardımın yapıldığı tarihteki yabancı paranın Merkez Bankası döviz alış kuru esas alınacaktır.

Ancak sözkonusu uygulama 5281 Sayılı Kanun değişikliği ile 1.1.2005 tarihinden itibaren uygulamadan kaldırılmıştır. Bu tarihten itibaren mazbut vakıflara ilişkin özel bir düzenleme kalmamış ve bu vakıflarda genel hükümlere tabi hale gelmiştir.

##### ***b- Stopaj Uygulaması Bakımından***

1.1.2004 tarihinden geçerli olmak üzere, 5035 sayılı kanunun 48/4-d. maddesi ile Gelir Vergisi Kanununun 94. maddesinin birinci fıkrasının (5) numaralı bendinin (b) alt bendinde yer alan “Vakıflar” ibaresi “Vakıflar (mazbut vakıflar hariç)”, şeklinde değiştirilmiştir. Buna göre, mazbut vakıflara ait gayrimenkullerin kiralanması karşılığında bunlara yapılan kira ödemelerinden, 1.1.2004 tarihinden itibaren gelir vergisi kesintisi

<sup>167</sup> Hesap Uzmanları Derneği, **Beyanname Düzenleme Kılavuzu**, HUD Yayıncılık, İstanbul, 2005, s. 321.

yapılmayacaktır<sup>168</sup>.

## **6- Bağış ve Yardımın Nakden Yapılmaması Halinde İndirilecek Tutarın Tespiti**

Bağış ve yardımın ayın olarak yapılması halinde değerinin tespitinde,

- Mukayyet değer mevcutsa bu değer bağış ve yardımın indiriminde esas alınır. Mukayyet değer, iktisadi kıymetlerin muhasebe kayıtlarında gösterilen hesap değeridir. Örneğin, emtianın ilgili emtia hesabında kayıtlı değeri, amortismanların ilgili değerlerden doğrudan doğruya indirilmeleri halinde demirbaşların kalan değerleri mukayyet değerleridir. Hesaplanan amortismanların ilgili bulundukları değerlerden doğrudan doğruya düşülmeyerek pasifte ayrı bir karşılık hesabında toplanması halinde, her demirbaşın mukayyet değeri aktifteki kıymetinden pasifte kendisi için birikmiş olan amortisman indirildikten sonra kalan değerdir.
- Mukayyet değer ise Vergi Usul Kanunu' nun 265' nci maddesine göre mukayyet değer, iktisadi kıymetlerin muhasebe kayıtlarında gösterilen hesap değeridir<sup>169</sup>. Eğer mukayyet değer yoksa, VUK'un 267. maddesinin üçüncü sırasına göre Takdir Komisyonu'nca belli edilecek bedeli ile değerlendirilerek gelirden indirilir<sup>170</sup>.

Aynı bağış ve yardımlar konusunda GVK'nın 89. maddesinin 10. bendinde ve KVK'nın 10. maddesinin (2). fıkrasında aynı hükümlere yer verilmiştir. Tek farklılık, gelir vergisi kanununda sadece "mukayyet değer"den bahsedilirken kurumlar vergisi kanununda "malîyet bedeli veya kayıtlı değeri" olarak ifade edilmiştir.

GVK'nın 89/2. maddesinde yer alan hüküm aynen şöyledir: Bağış ve yardımın nakden yapılmaması halinde, bağışlanan veya yardımın konusunu teşkil eden mal veya hakkın mevcutsa mukayyet değeri, yoksa Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre Takdir Komisyonunca tespit edilecek değeri esas alınır.

## **7- Bağış ve Yardımın Yabancı Para Cinsinden Yapılması Durumunda Değerleme**

Bağış ve yardımın yabancı para cinsinden yapılması durumunda yardımın yapıldığı tarihteki yabancı paranın Merkez Bankası döviz alış kuruna göre hesaplanacak YTL karşılığı esas alınacaktır<sup>171</sup>.

## **8- Zararlı Hallerde Bağış ve Yardım İndirimi**

Zararlı beyanname veren mükellefler için bağış ve yardım indirimi söz konusu olamaz. Çünkü Kanun, bunların "Gelirden" indirilmesini öngörmüştür.

Ticari işletmelerde genellikle, işletme sahibi veya yöneticileri tarafından yukandaki şartlara uyan bağış ve yardımlar, yapıldığı sırada "genel giderler" hesabına kaydedilmektedir. Dönemin zararlı sonuçlanması veya yapılan bağış ve yardımların beyan edilen gelirin % 5'ini aşması halinde de yapılan yardım genel giderler hesabında aynen kalmakta, bu ise kanun hükümlerine uygun bulunmadığından kanuna uygun olmayan bir

<sup>168</sup> YAKIŞIKLI, Ramazan., "Gıda Bankacılığı Faaliyetinde Bulunan Dernek ve Vakıflar ile Mazbut Vakıflara Yapılan Bağış ve Yardımlar", Vergi Dünyası, Sayı:272, Nisan 2004, s. 72-76.

<sup>169</sup> KONUK Hayri., "Bağış ve Yardım İndirimleri", Vergi Dünyası, Sayı:220, Aralık 1999, s. 100.

<sup>170</sup> Hesap Uzmanları Derneği, **Beyanname Düzenleme Kılavuzu**, HUD Yayıncılık, İstanbul, 2005, s. 321.

<sup>171</sup> ÖZBAKIR Ahmet., "Matrahdan İndirilebilir Bağış Ve Yardımlar", Vergi Dünyası, Sayı:244, Aralık 2001, s. 96.

şekilde indirim yapılmış olmaktadır.

Bu gibi hallerde yıl içinde yapılan bağış ve yardımlar kar-zararla ilgilendirilmeksizin geçici bir hesapta toplanmalıdır. Dönem sonunda, geçici hesapta toplanan bağış ve yardımlar, işletme sahibinin yıllık beyannamesi üzerinden hesaplanacak gelirin % 5'ini geçmediği takdirde (veya geçtiği halde geçmeyen kısmı) genel gider hesabına aktarılabilir. Ancak bu takdirde, bağış ve yardımlar ticari kazancın hesaplanmasında nazara alınmış olacağından ayrıca yıllık beyanname üzerinde bir indirim söz konusu olamaz. Uygun kayıt şekli geçici hesapta toplanan bağış ve yardımların, müteşebbisin şahsi hesabına atılmak suretiyle kapatılması, öte yandan bağış ve yardım indiriminin yıllık beyanname üzerinden yapılmasıdır.

Dönemin zararlar kapanması halinde de bağış ve yardımlar zarara ilave edilmeyerek müteşebbisin şahsi hesabına nakledilmelidir. Zira yukarıda değinildiği gibi, zarar halinde bağış yardımlar zarar artırıcı bir unsur olamaz. Ancak gelirden indirilebilir<sup>172</sup>.

### 9- Bağış ve Yardımın İndirilebileceği Gelir Unsurları

Bağış ve yardımlar, mükelleflerin bütün gelir unsurlarından indirilebilir. Kanunda bu konuda herhangi bir ayırım yapılmamıştır. Ancak, indirim konusu yapılacak bağış ve yardımın, yukarıda sayılan kurallara uygun olarak yapılması hususu önem arz etmektedir<sup>173</sup>.

### 10- Ortaklıklarda Bağış ve Yardım İndirimi

Ortaklık halindeki teşebbüslerde de (adi veya kolektif ortaklıklar) bağış ve yardımlar hisseler oranında, yıl sonunda ortakların şahsi hesaplarına nakledilmeli, buna karşılık her ortak, hissesine düşen bağış ve yardımı, beyannamesinde bildireceği gelirden indirmelidir<sup>174</sup>.

Örnek:

Bay (A), Bay (B) ve Bay (C)'nin ortakları olduğu ve kalkınmada öncelikli olmayan yörede faaliyet gösteren bir kolektif şirketin 2005 yılı kârı 60.000 YTL'dir. Ortaklardan Bay (A)'nın hissesi %50, Bay (B)'nin hissesi % 30 ve Bay (C)'nin hissesi % 20'dir. Ortakların diğer gelir unsurları şöyledir:

Bay (A)	
Ücret (Tek işverenden alınmış)	: 20.000 YTL
Bay (B)	
Şahsi teşebbüs kazancı	: 3.000 YTL
Menkul sermaye iradı (Alacak faizi)	: 2.200 YTL
Bay (C)	
Şahsi teşebbüs zararı	: 18.000 YTL

Ortaklık dönem içinde Bakanlar Kurulu'nca vergi muafiyeti tanınan vakıflara makbuz karşılığında 6.000 YTL tutarında bağışta bulunmuştur. Bu bağışlar ortaklık defterlerine yazılmak suretiyle genel giderlere katılmış ve bu kanalla kâr ve zarar hesabına

<sup>172</sup> Hesap Uzmanları Derneği, **Beyanname Düzenleme Kılavuzu**, HUD Yayıncılık, İstanbul, 2005, s. 321.

<sup>173</sup> Hesap Uzmanları Derneği, **Beyanname Düzenleme Kılavuzu**, HUD Yayıncılık, İstanbul, 2005, s. 322.

<sup>174</sup> Hesap Uzmanları Derneği, **Beyanname Düzenleme Kılavuzu**, HUD Yayıncılık, İstanbul, 2005, s. 322.

intikal etmiştir.

Bu durumda 6.000 YTL tutarındaki bağışın bir muhasebe maddesi ile kâr ve zarar hesabına alacak ve hisseleri oranında ortakların şahsi hesaplarına borç kaydedilmesi gerekmektedir. Böylece kâr ve zarar hesabında (60.000 + 6.000 =) 66.000 YTL'ye yükselen kâr ortaklar hesabında aşağıdaki miktarlarda dağılacak ve bu tutarlar ortakların beyannamelerinde ticari kazanç olarak beyan olunacaktır:

Ortak(A)	33.000 YTL (66.000 x %50)
Ortak (B)	19.800 YTL (66.000 x %30)
Ortak (C)	13.200 YTL (66.000 x %20)

*Bay (A)'nın Bağış ve Yardım İndirimi hesabı:*

Ticari kazanç (adi ortaklık kazanç payı) : 33.000 YTL  
Gelir (Matrah) : 33.000 YTL

Bay (A)'nın hissesine düşen bağış tutan (6.000 x %50=) 3.000 YTL'dir. Bu miktar yıllık beyannamesinde beyan edilen gelirin %5'ini aştığından, yapılan bağışın gelirin %5'ine isabet eden (33.000 x 0,05=) 1.650 YTL tutarındaki kısmı indirilecek; kalan (3.000 – 1.650=) 1.350 YTL tutarındaki kısmın gelirden indirimi kabul edilmeyecektir.

*Bay (B)'nin Bağış ve Yardım İndirimi hesabı:*

Ticari kazanç (adi ortaklık kazanç payı) : 19.800 YTL  
Şahsi teşebbüs kazancı : 3.000 YTL  
Menkul sermaye iradı (Alacak faizi) : 2.200 YTL  
Gelir (Matrah) : 25.000 YTL

Bay (B)'nin hissesine düşen bağış tutarı (6.000 x %30=) 1.800 YTL'dir. Bu miktar yıllık beyannamesinde beyan edilen gelirin %5'ini aştığından, yapılan bağışın gelirin %5'ine isabet eden (25.000 x 0,05=) 1.250 YTL tutarındaki kısmı indirilecek; kalan (1.800 – 1.250=) 550 YTL tutarındaki kısmın gelirden indirimi kabul edilmeyecektir.

*Bay (C)'nin Bağış ve Yardım İndirimi hesabı:*

Ticari kazanç (adi ortaklık kazanç payı) : 13.200 YTL  
Şahsi teşebbüs zararı : 18.000 YTL  
Gelir (Matrah) : - 4.800 YTL (zarar)

Bu durumda Bay (C), zarar beyan ettiği için hiç bir şekilde bağış yardım indiriminden yararlanamayacaktır.

## **11- Bağış ve Yardımlar Yıllık Beyannamede Dönem Gelirinden indirilebilecektir**

Yapılan bağış ve yardımın indirim konusu yapılması için kanun maddesi gereği öncelikle ilgili yıl hesaplarının tamamen ve karla kapanması gerekmektedir. GVK 89. maddesinde bağış ve yardımların “gelirden” indirilebileceği hükmü yer aldığından, zarar beyan eden mükelleflerin bağış ve yardımlarını indirim konusu yapmaları mümkün değildir.

Bu nedenle ticari ve zirai kazanç sahipleri ile serbest meslek erbabı gelir vergisi mükelleflerinde, bağış ve yardımların yapıldıkları anda yasal defterde gider yazılmaları, öncelikle dönemler itibariyle geçici vergi matrahlarının ve nihayetinde bağış ve yardım



indirimine esas yıl gelirin eksik hesaplanmasına yol açabilecek, hatta Gelir vergisi beyannamesindeki matrah tespit edilirken hata ile mükerrer indirim etkisi dahi yaratabilecektir. O halde bu mükellefler yıl boyunca söz konusu giderleri geçici hesaplarda izlemeli, yıl sonunda cari hesaplarla kapatmalı ve beyannamede indirim konusu yapmalıdırlar.

Sadece ticari ve zirai kazanç sahipleri ile serbest meslek erbabı değil, bunlar dışında kalan ve yıllık gelir vergisi beyannamesi veren (gayrimenkul ve menkul sermaye iradı elde edenler gibi) diğer tüm gelir vergisi mükellefleri, beyannamelerinde daha önceden sözü edilen şartlar çerçevesinde bağış ve yardım indirimi hakkına sahiptirler<sup>175</sup>.

## **12- Bağış ve Yardımların Muhasebe Kaydı**

Genellikle ticari işletmelerde, müteşebbis veya şirket yöneticileri tarafından yapılan bağış ve yardımlar yapıldığı sırada gider hesaplarına kaydedilmektedir. Dönemin zararlar sonuçlanması veya yapılan bağış ve yardımların beyan edilen gelirin % 5'ini (veya kalkınmada öncelikli yörelerde % 10'unu) aşması durumunda yapılan bağış ve yardım genel giderler hesabında aynen kalmakta, bu ise kanun hükmüne uygun bulunmadığından vergi incelemesi sırasında eleştiri konusu yapılabilmektedir. Bu nedenle yıl içinde yapılan bağış ve yardımların kâr zararlar ile ilgilendirilmeksizin geçici bir hesapta toplanarak, dönem sonunda yıllık beyannamede hesaplanacak gelire göre indirilebilecek miktarı gider hesaplarına kaydedilebilir. İndirilemeyen kısım ise kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alınacaktır. Ancak bu takdirde, bağış ve yardımlar ticari kazancın tespitinde dikkate alınacağından ayrıca yıllık beyanname üzerinden bir indirim söz konusu olamaz. Bu şekilde hareket, vergilendirme bakımından değişik bir sonuç doğurmayacağından; sakıncalı olmamakla beraber, şeklen kanun hükümlerine uygun sayılmaz. Bir başka ifade ile bu durum "Vergi beyannameleri, bildirimler, evrak ve belgelerin kanunen belli şekil ve kapsamı ve ekleri ile bunlarla ilgili olarak yapılan diğer düzenlemelere ilişkin hükümlere uyulmamış olması" gereğince II. derece usulsüzlük cezası gerektirir. Uygun kayıt şekli ise geçici hesapta toplanan bağış ve yardımların, müteşebbisin şahsi hesabına atılmak suretiyle kapatılması, öte yandan bağış ve yardım indiriminin yıllık beyannamede ticari kâr üzerinden yapılmasıdır<sup>176</sup>.

Ticari işletmelerde yapılan bağış ve yardımların yapıldıkları anda doğrudan gider hesaplarına intikal ettirmesi uygun değildir. Çünkü, yapılan bağış ve yardımın indirim konusu yapılması dönemin kâr veya zarar ile kapanmasına yada indirimin mali kârın %5'i ( kalkınmada öncelikli yörelerde %10) geçmemesi gibi şartlara bağlıdır. Dolayısıyla, yapılacak bağış ve yardımların öncelikle bir nazım hesapta muhasebeleştirilmesi ve sonradan dönem sonunda işletme sahiplerinin şahsi hesaplarıyla kapatılması uygun olacaktır. İndirim ise, bilindiği üzere, yıllık beyanname üzerinden yapılacaktır<sup>177</sup>.

### ***a- Muhasebe Biliminde Bağış ve Yardımlar***

#### **i- Hesap Planlarında Yeri**

Muhasebe hesap planlarında bağış ve yardımlar dönem giderleri veya faaliyet dışı giderler ve zararlar içerisinde gösterilir. Tek düzen hesap planında faaliyet dışı giderler ve zararlar içinde 686-Bağış ve Yardımlar Hesabı yer almıştır.

Sermaye Piyasası Kanunu kapsamına giren ortaklık ve aracı kurumlar için

<sup>175</sup> YILDIRIM Yavuz., "Vergisel Yönüyle Bağış ve Yardımlar", Vergi Dünyası, Sayı:256, Aralık 2002, s. 133.

<sup>176</sup> ÖZBAKIR Ahmet., "Matrahdan İndirilebilir Bağış Ve Yardımlar ", Vergi Dünyası, Sayı:244, Aralık 2001, s. 96.

<sup>177</sup> ERİŞTİ Murat., "Vergi Matrahından İndirilebilecek Bağış ve Yardımlar", Vergi Dünyası, Sayı:232, Aralık 2000, s. .

hazırlanan Standart Genel Hesap Planında bağış ve yardımlar için ayrı bir hesap kodu verilmemiştir. Bu nedenle 525 çeşitli giderler içinde açılacak bir tali hesapta izlenebilir.

Yeni Fransız genel muhasebe planında ise ayırım şöyledir.

67. Arızı ve istisnai giderler

671. Yönetim faaliyetlerine ait arızı ve istisnai giderler

6713. Bağış ve yardımlar

Memleketimizde işletmelerin çoğu bağış ve yardımlar için ayrı bir hesap açmamakta, bazen de genel giderler içinde ayrı bir tali hesapta izlemektedir<sup>178</sup>.

### ***b- Gider Hesaplarına veya Kişisel Hesaplara Dahil Edilmesi***

Bağış ve yardımlar kuşkusuz işletme faaliyetlerinin gerçekleştirilmesi için yapılan düzenli ve sürekli harcamalardan değildir, arızı niteliktedir. Ancak yasalara ve yönetmeliklere kadar dahil olduktan sonra bunları işletmeye tamamen yabancı giderler olarak da düşünmek mümkün değildir. Hatta bir kısmının çeşitli fonlar, aidat ve nispi kesintilerden pek farkı yoktur. İşletmelerde de bu harcamalar gider hesaplarında kayda alınmalıdır.

Gelir vergisinde bağış ve yardımlar ticari, zirai ve mesleki kazançlar dahil sağlanan tüm gelirlerden yapılan bir harcama olarak kabul edilmiş ve bu nedenle beyan edilen gelirden indirilmesi öngörülmüştür. Bu durumda ticari, zirai ve mesleki kazanç sahiplerinin bağış ve yardımları defterlerinde gider kaydetmeleri yerine beyannamede indirim konusu yapmaları daha yerinde bir harekettir. Kuşkusuz adi ortaklıklarla şahıs ortaklıkları da aynı durumdadır.

Gerçek kişilerde bağış ve yardım ödemeleri kişisel hesaba, adi ortaklıklarla kollektif ve adi komandit ortaklıklarda da payları oranında yine ortakların kişisel hesaplarına intikal ettirilecektir.

Bununla beraber bağış ve yardımların önce gider hesaplarında kayda alınması, daha sonra yıl sonunda kişisel hesaplara aktarılması da mümkündür. Hatta istatistik bilgileri ve indirilebilecek bağış ve yardım miktarını daha sağlıklı ve çabuk belli edebilmek amacıyla bu yol tercih edilmelidir. Bağış ve yardımların defterlerde gider hesaplarında bırakılması yasal bakımdan sakıncalı mıdır?

Kanımızca bu durumda bir usulsüzlük suçu işlenmiş olabilecektir. Mükellef Gelir Vergisi Kanunundaki % 5 bağış ve yardım haddini aşmamış olsa bile, indirimin yıllık gelir vergisi beyannamesinde yapılmaması, “Vergi Beyannameleri, Bildirimler, Evrak ve Belgelerin kanunen belli şekil ve muhteviyatı ve ekleri ile bunlarla ilgili olarak yapılan diğer düzenlemelere ilişkin hükümlere uyulmamış olması” nedeniyle II. derece usulsüzlük suçu işlendiği ileri sürülebilir.

### ***c- Gerçek Kişilerin Yaptığı Bağış ve Yardımların Muhasebe Kaydı***

Bir tüccar 31.1.2005 tarihinde kamu menfaatlerine yararlı dernekler içinde yer alan Kızılay’a 200.000 YTL, ayrıca 31.3.2005 tarihinde de, Galatasaray futbol kulübüne de 100.000 YTL bağışta bulunmuştur. Bu ödemeleri aşağıdaki maddelerle yıl içinde kayda alacaktır.

<sup>178</sup> CANOĞLU M. Ali; “Vergi Hukukumuzda ve Muhasebe Biliminde Bağış ve Yardımlar (II)”, Vergi Dünyası, Sayı:74, Ekim 1987, s. 18.

500-----31.01.2005-----	
<b>770-Genel Yönetim Giderleri Hesabı</b>	<b>200.000.-</b>
770.01.010- Bağış ve yardımlar	200.000
<b>100-Kasa Hesabı</b>	<b>200.000.-</b>
<i>Kızılaya yapılan bağış kaydı.</i>	
-----/------	

600-----31.03.2005-----	
<b>770-Genel Yönetim Giderleri Hesabı</b>	<b>100.000.-</b>
770.01.010- Bağış ve yardımlar	50.000
770.01.020- Kanune kabul edilmeyen giderler	50.000
<b>100-Kasa Hesabı</b>	<b>100.000.-</b>
<i>Galatasaray futbol kulübüne yapılan bağış kaydı.</i>	
<i>(Profesyonel spor dalları için %50'si gider yazılabilmektedir.)</i>	
-----/------	

900-----31.12.2005-----	
<b>131-Cari Hesap</b>	<b>100.000.-</b>
131.01.01- Kişisel hesap	100.000
<b>770-Genel Yönetim Giderleri Hesabı</b>	<b>100.000.-</b>
770.01.010- Bağış ve yardımlar	50.000
770.01.020- Kanune kabul edilmeyen giderler	50.000
<i>Bağışların aktarılması kaydı.</i>	
-----/------	

Tüccar dilediği takdirde, bağış ve yardımları başlangıçta doğrudan doğruya kişisel hesaba kaydedebilecektir.

#### ***d- Adi Ortaklık, Kollektif ve Adi Komandit Ortaklıkların Yaptığı Bağış ve Yardımların Muhasebe Kaydı***

Yıl içindeki kayıtlar kişisel teşebbüslerdekini aynıdır. Yıl sonunda ise her ortağa sermaye payları oranında dağıtım yapılarak hesaplar kapatılacaktır.

900-----31.12.2005-----	
<b>131-Ortaklar Cari Hesabı</b>	<b>100.000.-</b>
131.01.01- Ortak A (%50 paylı) cari hesabı	50.000
131.01.02- Ortak B (%40 paylı) cari hesabı	40.000
131.01.03- Ortak C (%10 paylı) cari hesabı	10.000
<b>770-Genel Yönetim Giderleri Hesabı</b>	<b>100.000.-</b>
770.01.010- Bağış ve yardımlar	50.000
770.01.020- Kanune kabul edilmeyen giderler	50.000
<i>Bağışların yıl sonunda aktarılması kaydı.</i>	
-----/------	

Burada her ortak vereceği yıllık gelir vergisi beyannamesinde Kızılay'a ve Galatasaray futbol kulübüne yapılan bağıştan payına düşen miktarı yasal hükümleri de göz önünde tutarak indirebilecektir.

### ***e- Okul, Kreş, Hastane ve Benzeri Tesisler İnşa Etme Bağışlarının Muhasebe Kaydı***

Gelir veya kurumlar vergisi mükellefleri, bittiğinde bağışlamak amacıyla okul, hastane gibi inşaatlara başlayabilmekte ve bu inşaatlara ilişkin yapım harcamaları birden fazla yıla yayılabilmektedir. Böyle bir durumda inşaat harcamalarının biriktirilip inşaat bittiğinde ve ilgili kuruluşa bağışlandığında mı bağış gideri doğmuş sayılacağı yoksa her yıl yapılan bağış harcamalarının harcamanın yapıldığı yılda mı gider yazılacağı konusunda tereddüt duyulabilir.

1999 yılı sonuna kadar geçerli olan hükümlere göre, YÖNETMELİK kapsamında bağışlanmak üzere yapılan inşaatlarda harcama esası geçerli idi. Yani uygunluk belgesi çerçevesinde bağışlayacağı binanın inşaatını sürdüren kurum her yıl yaptığı inşaat harcamalarını, inşaatın bitmesini beklemeksizin gider yazabilmekteydi.

Yönetmelikteki hüküm çerçevesinde uygulanan harcama esasının, (bu Yönetmelik 1.1.1999 dan itibaren hükümsüz kalmış olmasına rağmen) sürdürülmesi bize göre gereklidir. Çünkü gelir ve giderlerin yıllık esasta tespit edilerek vergiye tabi kazancın hesaplanması ilkesi bunu gerektirmekte olup söz konusu yönetmelikle bu gereklilik kabul edilmiş ve yıllarca uygulanmıştır. Kaldı ki bağışlanmak üzere yapılan inşaatın maliyetlerini gider yazmak için inşaatın bitmesini beklemek bağış giderleri, özellikle % 5 ile sınırlı olduğu durumlar için, mükellefin hukukunu zedeler ve yapılan bağış harcamalarının enflasyon yoluyla küçülerek reel bağış giderinin dikkate alınmasını da önler. Ancak bu gibi bağışlarda harcama esasının uygulanabilmesi için inşaatın bağışlanmak amacıyla yapıldığı hususunun peşinen belirlenmiş olması ve inşaatın ileride tamamlanmamış halde veya tamamlandıktan sonra fiilen bağışlanması gerekir. Uygulamada bir inşaatın bağışlanmak amacıyla yapılmakta oluşu bağışlayacak olan ile bağışı kabul edecek kurum arasında yapılan protokollerle belirlenmektedir<sup>179</sup>.

Uygulamada, mükelleflerce bilfiil inşa edilen eğitim ve sağlık tesisleri; mükellefler ile il veya ilçe milli eğitim veya sağlık müdürlüklerince karşılıklı imzalanan bir ön protokol anlaşmasına dayalı olarak bağışlanmaktadır. Bu protokolde, genel itibariyle bağışlanacak eğitim veya sağlık tesisinin yapı özellikleri, inşaata başlanılan dönem, muhtemel bitiş tarihi ile inşaatın tahmini maliyeti gösterilmektedir. 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 172. maddesi hükmü gereğince defter tutmak mecburiyetinde olan mükelleflerin yaptıkları bağış ve yardımları defter kayıtlarına intikal ettirmeleri, bilfiil eğitim ve sağlık tesisi inşa edenlerin bu tesislere ilişkin harcamaları yasal defterlerin ayrı bir kısmında veya diğer hesaplarla karışmayacak tarzda takip etmeleri gerekmektedir<sup>180</sup>. Mükelleflerin bağış amacıyla yapılan inşaatın hesaplarını ayrı tutması zorunlu ve özellikle de indirim hakkı tanınmayan bu işlemle ilgili yüklendiği vergiyi maliyet unsuru olarak gözönünde bulundurabilmesi açısından da gerekliliktir. Yapmış oldukları mal satışı veya hizmet ifalarının tamamı katma değer vergisi kanunun hükümleri uyarınca kısmi istisna niteliği taşıyan işlemlerden oluşan mükellefler, mal ve hizmet alışlarında yükledikleri katma değer vergisini indirim konusu yapamayacaklardır. Bu vergiler gider veya maliyet unsuru olarak nazara alınabilecektir.

Kısmi istisna kapsamına giren konut inşa eden mükelleflerin aynı zamanda

<sup>179</sup> MAÇ Mehmet., "Gelir ve Kurumlar Vergisi Hesabında Kazançtan İndirilebilen Bağışlar", Vergi Dünyası, Sayı:244, Aralık 2001, s. 8.

<sup>180</sup> TUNAL S. Selman; "Bağış ve Yardımların Gelir, Kurumlar, Katma Değer Vergisi Kanunları İçerisindeki Yeri ve Genel Özellikleri", Vergi Dünyası, Sayı:140, Nisan 1993, s. 65.

vergiye tabi bağımsız inşaatlarının da mevcut olması halinde mükellefler bu inşaatları ile ilgili olarak yaptıkları mal ve hizmet alımlarından hangilerinin istisna kapsamına giren inşaat, hangilerinin de vergiye tabi başka inşaatı ait olduğunu tespit edecek şekilde muhasebelerini tutacaklardır. Bu şekilde faaliyette bulunan mükelleflerin söz konusu işlemlerle ilgili ortak genel giderler dolayısıyla yükledikleri genel giderler de indirim hakkı tanınan ve tanınmayan işlemler esas alınarak oranlanacak ve indirim hakkı tanınanlara isabet eden kısım indirim konusu yapılabilecektir<sup>181</sup>.

İndirim hakkı tanınan ve tanınmayan işlemleri birlikte yapan mükellefler, alışlarında yükledikleri vergileri herhangi bir ayırım yapmaksızın tamamen o dönemde indirilebilir KDV hesabına intikal ettireceklerdir. Daha sonra aynı dönemde toplam satışlar içinde indirim hakkı tanınmayan işlemlerin oranı bulunacak, bu oran o dönemdeki toplam satışlar nedeniyle yüklenen vergilere uygulanarak istisna kapsamına giren işlemler nedeniyle yüklenen vergi miktarı hesaplanacaktır. Bu şekilde bulunacak, vergisiz satışlara (kısmi istisna kapsamına giren işlemlere) ait yüklenen vergiler, indirilebilir KDV hesabından çıkartılarak gider veya maliyet hesaplarına intikal ettirilecektir. indirilecek verginin bulunmaması veya yetersiz olması halinde artan kısım, “fazla ve yersiz hesaplanan” vergi olarak beyan edilecektir<sup>182</sup>.

#### **i – İşletme Tarafından Bağışlanmak Maksudı ile İnşaa Edilen Tesislerin Muhasebeleştirilmesinde I. Yöntem**

Muhasebeleştirme konusu ile ilgili olarak mükelleflerin dikkat etmeleri gereken husus; bağış ve yardım konusu olacak eğitim ve sağlık tesis inşaatlarının, yapım çalışmaları devam ettiği süre boyunca işletme aktifinde gösterilmesi ve söz konusu inşaatlar tamamlanıp bağış yapılan kuruma teslim edildiğinde, şirketçe ilgili yıl giderlerine intikal ettirilmesi. Söz konusu muhasebe kayıtları aşağıda olduğu şekilde düzenlenebilir (KDV ihmal edilmiştir).

600-----10.06.2006-----	
<b>258- Yapılmakta Olan Yatırımlar Hs</b>	<b>200.000.-</b>
258.01.010- Devam eden okul inşaatı 200.000	
<b>100- Kasa Hesabı</b>	<b>200.000.-</b>
Veya	
<b>102- Bankalar Hesabı</b>	
<i>Milli Eğitim Bakanlığı'na yapılan okul inşaat giderleri kaydı.</i>	
-----/-----	

800-----30.06.2006-----	
<b>131- Ortaklardan Alacaklar Hesabı</b>	<b>200.000.-</b>
131.01.010- Bağış ve yardımlar 200.000	
<b>258- Yapılmakta Olan Yatırımlar Hs</b>	<b>200.000.-</b>
258.01.010- Devam eden okul inşaatı 200.000	
<i>Milli Eğitim Bakanlığı'na yapılan okul inşaatı bağış kaydı.</i>	
-----/-----	

<sup>181</sup> CANOĞLU M. Ali; “Maliyetler ve Katma Değer Vergisi”, Vergi Dünyası, Sayı:140, Ocak 1989, s. 71.

<sup>182</sup> CANOĞLU M. Ali; “Maliyetler ve Katma Değer Vergisi”, Vergi Dünyası, Sayı:140, Ocak 1989, s. 71.

**ii – İşletme Tarafından Bağışlanmak Maksudı ile İnşaa Edilen Tesislerin Muhasebeleştirilmesinde II. Yöntem**

700-----10.06.2006-----	
<b>258- Yapılmakta Olan Yatırımlar Hs</b>	<b>800.000.-</b>
258.01.010- Devam eden okul inşaatı 800.000	
<b>100- Kasa Hesabı</b>	<b>800.000.-</b>
Veya	
<b>102- Bankalar Hesabı</b>	
<i>Milli Eğitim Bakanlığı'na yapılan okul inşaat giderleri kaydı.</i>	
-----/-----	

Bu yöntemde, okul tamamlandığında bir defada bağış gideri olarak dikkate alınmaktadır.

900-----30.10.2006-----	
<b>131- Ortaklardan Alacaklar Hesabı</b>	<b>800.000.-</b>
131.01.010- Okul Bağışı 800.000	
<b>258- Yapılmakta Olan Yatırımlar Hs</b>	<b>800.000.-</b>
258.01.010- Devam eden okul inşaatı 800.000	
<i>Milli Eğitim Bakanlığı'na yapılan okul inşaatı bağış kaydı.</i>	
-----/-----	

Bağış ve yardım ister gerçek kişi isterse tüzel kişi tarafından yapılsın girdilerin Katma Değer Vergileri ; diğer surette vergiye tabi mal teslimleri veya hizmet ifaları nedeniyle tahakkuk edecek katma değer vergisinden mahsup edilmeyip, gider veya maliyet unsuru olarak kaydedilecektir. Okul, kreş, hastane ve benzeri tesislerin yapımları tamamlandıktan sonra teşebbüsün amortismanına tabi sabit kıymet hesaplarına aktarılması gereksizdir<sup>183</sup>.

<sup>183</sup> CANOĞLU M. Ali; "Vergi Hukukumuzda ve Muhasebe Biliminde Bağış ve Yardımlar (II)", Vergi Dünyası, Sayı:74, Ekim 1987, s. 25.

## İKİNCİ KISIM

### I- KURUMLAR VERGİSİ KANUNU'NDA BAĞIŞ VE YARDIMLAR

#### A- GENEL AÇIKLAMA

Kurumlar Vergisi Kanunu'nda da, Gelir Vergisi kanunu'nda olduğu gibi belli bir had dahilinde indirilen bağış ve yardımlar ile bir hadle sınırlı olmayan bağış ve yardımlar anlayışı yer almaktadır.

Kurumlar tarafından yapılan bağış ve yardımlar Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 10. maddesinde ifade edildiği gibi diğer indirimler arasında yer almaktadır. Hesap döneminin kârla veya zararlı kapanma durumuna göre, bağış ve yardımları yıl sonunda yapılan envanter çalışmaları sırasında gözden geçirmekte yarar vardır. Bu değerlendirme hesap dönemi kârlı olarak kapadı ise, bağış ve yardımın kanunda gösterilen hadleri aşmış olmadığı, hesap dönemi zarar sonuçlandı ise tümünün kanunen kabul edilmeyen giderler hesabına yansıtılması şeklinde olacaktır.

Bağış, harcama kalemi niteliğindedir. Onun masraf kaydı bu nedenle kurum kazancının varlığı şartına bağlanmıştır. Yukarıda sayılan kurum ve kuruluşlara yapılacak bağış ve yardımların gider olarak indirilebilmesi için makbuz karşılığında yapılması zorunludur. Aksi halde belgesiz gider olarak düşünülmesi ve kazancın belirlenmesinde dikkate alınmaması gerekir<sup>184</sup>.

#### 1- 3239 Sayılı Kanun Değişikliği

Dikkat edilirse Bağış ve Yardımlar Kurumlar Vergisi Kanununun İndirilecek giderler başlıklı 14. maddesi içerisinde düzenlenmiştir. Bu madde de "Ticari kazanç gibi hesaplanan kurum kazancının tespitinde mükellefler aşağıdaki giderleri de ayrıca hasıllattan indirebilirler." denilmektedir. Kanun Lafzı'ndan da görüleceği üzere ilgili madde de sayılan unsurlar birer gider unsurudur, bu unsurlar kurum kazancını eksiltebilir ya da kurum kazancının "zarar" durumuna geçmesine neden olabilirler.

Ancak Vergi İdaresi KVK 14/6. bendi farklı bir şekilde yorumlamış ve görüntüsü Kurumlar Vergisi Kanunu 34 seri no.lu Genel Tebliği ile aşağıdaki şekilde açıklamıştır:

"..... Aynı bende 3239 sayılı kanuna eklenen hükümlerle, genel bütçeye dahil dairelere, katma bütçeli idarelere, il özel idareleri ve belediyeler ile köylere okul, kreş, spor, yurt ve sağlık tesislerinin inşaatı veya mevcutların idamesi için yapılan bağış ve yardımların, yukarıdaki esaslar çerçevesinde kurum kazancından indirilmesi öngörülmüştür. Ancak, bu hükümde yapılan söz konusu bağış ve yardımların, o yılın kurum kazancının hangi oranında indirim konusu yapılacağı belirtilmediğinden, indirilecek bağış ve yardım miktarı en fazla o yıl ki kurum kazancı kadar olacaktır<sup>185</sup>.

Öte yandan indirim konusu yapılacak bağış ve yardım miktarının belirlenmesinde esas alınacak kurum kazancı, 14. maddenin diğer bentleri gereğince yapılan indirimlerden (geçmiş yıl zararları hariç) sonra kalan miktar olacaktır. Bu şekilde hesaplanan ilgili yıl

<sup>184</sup> KARAKOÇ Yusuf, "Vergi Hukuku Açısından Bağış ve Yardımlar (I)", Vergi Dünyası, Sayı:187, Mart 1997, s. .

<sup>185</sup> TUNAL S. Selman; "Bağış ve Yardımların Gelir, Kurumlar, Katma Değer Vergisi Kanunları İçerisindeki Yeri ve Genel Özellikleri", Vergi Dünyası, Sayı:140, Nisan 1993, s. 66.



kurum kazancını aşan ve bu nedenle indirilemeyen bağış ve yardımların ise müteakip yılların kurum kazançlarından indirilemeyeceği tabiidir.”

Örneğin 20 milyar TL kazancı olan kurum 4 milyar TL bağışta bulunursa, indirebileceği tutar 1 milyar TL dir. Kalan 3 milyar TL ertesi yılda da indirim konusu yapılamaz.

İndirim konusu yapılacak bağış ve yardım miktarının belirlenmesinde esas alınacak kurum kazancı ticari kazanç değil mali kazanç olup, 34 seri numaralı Kurumlar Vergisi Genel Tebliği uyarınca Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 14. Maddesinin diğer bentleri gereğince yapılan indirimlerden (geçmiş yıl zararları hariç) sonra kalan miktar olacaktır.

Görüldüğü üzere, idarenin bu yaklaşımı ile Kurumlar Vergisi Kanunu'ndaki bağış ve yardım müessesesi Gelir Vergisi Kanunu'ndaki düzenlemeye paralel bir konuma getirilmeye çalışılmıştır.

İdarenin bu konudaki yaklaşımının genel mantığına katılmakla beraber bağış ve yardım müessesesinin Kanun'un 14. maddesi içerisinde düzenlenmiş olmasının bir takım çelişiklere sebep olabileceği hususunu ifade etmekte fayda görüyoruz <sup>186</sup>.

#### ***a- Belli Bir Hadle Sınırlı Olarak İndirilebilecek Bağış Ve Yardımlar***

##### ***Kapsamı***

Okul, cami, kreş ve spor tesisleri, kütüphane, müze, sanat galerisi, kültür merkezi ve sinema, tiyatro, opera, bale ve konser gibi kültürel ve sanatsal etkinliklerin sergilendiği tesisler ile 50 yatak (kalkınmada öncelikli yörelerde 35 yatak) kapasitesinden az olmamak üzere yurt ve sağlık tesislerinin inşaatı dolayısıyla yapılan harcamalar,

Bu tesislerin inşaatı için bu kuruluşlara yapılan her türlü bağış ve yardımlar,

- Mevcut tesislerin, faaliyetlerin devam ettirebilmeleri için, yapılan her türlü nakdi ve aynı bağış ve yardımlar,

- Bilimsel araştırma ve geliştirme faaliyetlerinde bulunan kurum ve kuruluşlara yapılan her türlü bağış ve yardımlar,

- Bağışlanan tesisin (okul, spor ve sağlık tesisi) ilgili Bakanlığın yatırım programında yer alması ve bu Bakanlıkça belirlenen esaslara göre hareket edilmesi,

- Program dışı tesis inşaatında, tesisin plan hedeflerine ve yıllık programlara uygunluğu yönünden değerlemeye tabi tutularak, ilgili bakanlıkça yapım izni verilmiş olması, ayrıca uygunluk yazısının bir örneğinin beyanname verme döneminin sonuna kadar Maliye Bakanlığı'na intikal ettirilmesi şarttır.

Belli bir hadle sınırlı olmaksızın beyan edilecek gelir tutarında indirim konusu yapılabilir. Ancak bu bağış ve yardımların miktarı yapılacağı yerler ve tahsis edileceği kuruluşlar Bakanlar Kurulunca çıkarılacak bir yönetmelikle belirlenmektedir.

Yapılan bağış ve yardımların yıllık beyanname ile beyan edilen gelirden indirim konusu yapılmasına ilişkin düzenlemeler Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 14. maddesinin 6. bendinde yer almaktadır. Söz konusu maddenin 4369 sayılı Kanunla değişmeden önceki şekline, bir başka ifade ile, 3239 sayılı Kanun hükümleri geçerli iken yapılacak bağış ve yardımlar aşağıdaki gibi sınıflandırılabilir;

- Genel bütçeye dahil daireler, katma bütçeli idareler, il özel idareleri, belediyeler, köylere yapılan bağış ve yardımlar,

<sup>186</sup> TUNAL S. Selman; “Bağış ve Yardımların Gelir, Kurumlar, Katma Değer Vergisi Kanunları İçerisindeki Yeri ve Genel Özellikleri”, Vergi Dünyası, Sayı:140, Nisan 1993, s. 67.

- Kamu menfaatine yararlı derneklere yapılan bağış ve yardımlar,
- Türk Kanunu Medenisine göre kurulan vakıflara yapılan bağış ve yardımlar,
- Çerçevesi yönetmelikle belirlenen bağış ve yardımlar.

Bağış ve yardımın indirim konusu yapılabilmesine ilişkin genel kural, bir takvim yılı içinde yapılan bağış ve yardımlar toplamının o yıla ait kurum kazancının yüzde ikisini ve her halde yirmi bin lirayı aşamayacağı şeklindedir. Ancak bu genel kuralın iki tane istisnası mevcuttur. Birisi 86/10942 sayılı yönetmelik çerçevesinde yapılan bağış ve yardımlar, diğeri ise Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflara yapılan bağış ve yardımlardır<sup>187</sup>.

Bağış ve yardımların yıl içinde gider yazılması Gelir Vergisi'nden farklı olarak, kurumlar vergisinde bağış ve yardımlar gider yazılabilmektedir. Bu bakımdan yüzde iki ve yirmibin lira had ve miktarın hesabında kurum kazancına (ticari kar) gider yazılan bağış ve yardım miktarının eklenmesi gerekmektedir. Aksi düşünüş acaba yerinde midir? Konuyu birazda uçta bir örnek yardımıyla açıklayalım<sup>188</sup>.

Bir kurumun kazancı (kar ve zarar hesabı alacak bakiyesi) dokuzyüzseksenbin liradır. Bu rakam kar ve zarar hesabına dahil olan yirmibin lira kamu menfaatlerine yararlı bir derneğe yapılan bağış nazara alınarak belirlenmiştir. Şimdi burada % 2 ve 20.000. TL. ölçüler: 980.000. TL'mi yoksa 1.000.000. TL'mi esas alınarak kullanılacaktır? 1.000.000.TL'ya göre 20.000. TL bağışın tamamı indirilebilecek, 980.000. TL'ya göre ise indirilecek bağış 19.600. TL olacaktır.

Hemen belirtelim ki gelir vergisi uygulamasında bağış ve yardımlar gider yazılmayıp tüm gelirler üzerinden hesaplandığından, bu kanunla uyum sağlamak için kurumlar vergisinde de indirim hesabının bağış ve yardımlar dahil edilmiş kurum kazancı esas alınarak yapılması gerekir. Kaldı ki bağış ve yardımların gider kaydı kurumların gerçek kişilerin aksine tüm hasılat ve giderlerinin defterlere intikal ettirilmesi zorunluluğundan doğmaktadır. Netice olarak bağış ve yardımlar kurum kazancına eklenerek hesaplamalar yapılmalıdır<sup>189</sup>.

### ***Koşulları***

Kurumlar Vergisi Kanunu'nda da, Gelir Vergisi Kanunu'nda belirlenen kapsam ve koşullar aynı şekilde belirlenmiştir.

GVK'nun 89. maddesinde sayılan bağış ve yardım yapılacak yerler, kurumlar vergisi kanunu'nun 14/6 maddesinde aynen sayılmıştır. Belli bir had dahilinde indirilmesi öngörülen bağış ve yardımların hesabında; takvim yılı esas alınarak yapılan bağış ve yardımların toplamının sadece o yıla ait kurum kazancının %2'si ve her halükarda 20.000.TL ile sınırlandırılmıştır. Bir başka ifadeyle yapılan bağış ve yardımların 20.000 TL fazla kurum kazancından indirme imkanı bulunmamaktadır.

Ancak, bu kapsam ve koşulların bir istisnası bulunmaktadır, o da Bakanlar Kurulu'nca vergi muafiyeti tanınan vakıflara yapılan bağış ve yardımlar hususudur. Bakanlar Kurulu'nca vergi muafiyeti tanınan vakıflara yapılan bağış ve yardımlarda

<sup>187</sup> BAŞ Seyit Ahmet, "Gelir ve Kurumlar Vergisi Açısından Bağış ve Yardım İndirimi Uygulaması", Vergi Dünyası, Sayı:213, Mayıs 1999, s. 54.

<sup>188</sup> CANOĞLU M. Ali; "Vergi Hukukumuzda ve Muhasebe Biliminde Bağış ve Yardımlar", Vergi Dünyası, Sayı:73, Eylül 1987, s. 10.

<sup>189</sup> CANOĞLU M. Ali; "Vergi Hukukumuzda ve Muhasebe Biliminde Bağış ve Yardımlar", Vergi Dünyası, Sayı:73, Eylül 1987, s. 11.

20.000. TL tavan miktar sınırlaması bulunmamaktadır, aynı zamanda kurum kazancının %2'si olarak sınırlanan oran kurum kazancının %5'i olarak belirlenmiştir (KVK m. 14/6).

Bu durumda kurumlar vergisi mükellefleri hem bir takvim yılında yaptıkları bağış ve yardımların toplamının o yıla ait kurum kazancının %2'sini 20.000 TL'yi geçmemek üzere hem de Bakanlar Kurulu'nca vergi muafiyeti tanınan vakıflara yapılan bağış ve yardımların toplamının o yıla ait kurum kazancının %5'i kadarlık kısmı indirilebilecektir.

Kurumlar vergisi mükelleflerinde özellikle de sermaye şirketlerin de, bağış ve yardım yapmaya karar verecek temsilcileri ve organının belirlenmesi önem kazanmaktadır. Sermaye şirketlerinin tasarruf ehliyeti, ana sözleşmelerinde kayıtlı faaliyet konularıyla sınırlı olup, bunun dışında yaptıkları tasarruflar yok hükmünde ve aynı zamanda şirket için bir fesih sebebidir . Doğal olarak sermaye şirketlerinin konusu, ekonomik ve kar gayesine yönelik olduğundan, amaç ve konuları arasında bağış ve yardım yapmalarının yer almayacağı tabiidir.

Bu bağlamda, sermaye şirketlerinde mutad olmayan bağış ve yardımların genel kurul kararı ile yapılması ya da genel kurul tarafından onaylanmış şirket bütçesinde kayıtlı olması şartıyla yönetim kurulu tarafından yapılması zorunlu bulunmaktadır<sup>190</sup>.

#### ***Bağış ve Yardımlara Esas Kurum Kazancı***

Bağış ve yardımlara esas kurum kazancı o yıla ait kurum kazancıdır. Yapılan bağış ve yardımlar gelir vergisi kanununda yıllık beyanname ile beyan edilecek gelirlerden indirilmesi öngörülürken kurumlar vergisi kanununda yapılan bağış ve yardımların gider yazılması öngörülmüştür. Bu bakımdan % 2 ve 20.000 TL had ile %5'lik haddin hesabında esas alınacak kurum kazancının tesbiti için kurum kazancına gider yazılan bağış ve yardım miktarının eklenmesi gerekmektedir.

Konuya bir örnekle açıklamak gerekirse, 1996 takvim yılı kurum kazancı 850.000.000 TL olan X Ticaret A.Ş tarafından 1996 takvim yılında il özel İdaresine 100.000.000 TL ve Bakanlar Kurulu'nca vergi muafiyeti tanınan Y Vakfına 50.000.000 TL olmak üzere toplam 150.000.000.TL bağış yapılmıştır.

Kurum kazancı	850.000.000.TL
Gider Yazılan bağış ve yardımlar	150.000.000.TL
Bağış ve yardımın hesabına esas kurum kazancı	1.000.000.000.TL

Gider yazılabilecek İl özel idaresine yapılan bağış: 20.000 TL (% 2 ve 20.000 TL had ile sınırlı)

Gider yazılabilecek BKK ile vergi muafiyeti tanınan vakıfa yapılan bağış : 50.000.000 TL (1.000.000.000 x %5 =)

Toplam Gider yazılabilecek bağış ve yardım tutarı : 50.020.000 TL (20.000 + 50.000.000 = )

Gider yazılamayacak bağış ve yardım tutarı : 99.980.000 TL ( 150.000.000-50.020.000 =)

<sup>190</sup> AYDIN, Zekeriya., "Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Bağış ve Yardımlar", Yayınlanmamış Master Tezi, Gazi Üniv. SBE. Maliye Ana Bilim Dalı, Ankara, Kasım, 1997.

Yapılan bağış ve yardımlar her ne kadar gelir vergisi uygulamasında indirim, kurumlar vergisi uygulamasında gider yazılması gerekmekte ise de, gelir vergisi uygulamasında da ticari, zirai ve serbest meslek kazançlarına yapılan bağış ve yardımlara ilişkin makbuzların gider olarak kayıtlarına alınması Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre zorunlu bulunmaktadır. Çünkü, kasa ve günlük nakit hareketinin ve faiz hasılat ve giderlerinin defterlerine intikal ettirmeleri zorunlu bulunmaktadır. Bu tür durumlarda da kurumlar vergisinde olduğu gibi gider yazılan bağışın beyan edilen gelire ilave edilmesi gerekmektedir.

İndirilebilecek bağış ve yardımların hesaplanmasında esas olarak **kurum kazancı** alınmıştır. Madde hükmünden belirtilen kurum kazancı **safi kurum kazancıdır**. Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 13. maddesine göre safi kurum kazancı; dönem kârına (kurum kazancına) kanunen kabul edilmeyen giderlerin ilave edilmesi ve indirim ve istisnaların indirilmesi ile tespit edilmektedir.

Bağış ve yardımların kanunda öngörülen miktarları aşan kısımları da, kanunen kabul edilmeyen giderler olarak dönem kârına ilavesi gerekmektedir. Bu bağlamda, gider yazılan bağış ve yardımların kanunen kabul edilmeyen kısmı yapılan bağış ve yardımların genel olarak safi kurum kazancının %2'sini aşan kısmıdır. Safi kurum kazancı ifadesinden, o yıl ayrılacak finansman fonunun düşülmesinden sonra kalan tutardır.

Yapılan bağış ve yardımların hesaplanmasında kullanılacak formül Aşağıda ki gibi olmaktadır<sup>191</sup>.

$$\text{Gider Yazılabilecek bağış ve yardımlar} = \text{Safi Kurum Kazancı} \times 2/100+2$$

Ayrıca gider yazılacak bağış ve yardımlar vergi muafiyeti tanınmış olan vakıflara yapılanlar hariç 20.000 TL'yi de aşmaması gerekmektedir. Ayrıca, harcama niteliğindeki bağış ve yardımlar safi kurum kazancının bulunması ve yeterli olması halinde gider yazılabilecektir. Safi Kurum kazancın bulunmaması veya yeterli olmaması durumunda gider yazılması mümkün olmadığından dönemsonu işlemlerinde tamamı kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alınacaktır.

### ***b- Belli Bir Hadle Sınırlı Olmadan İndirilebilecek Bağış Ve Yardımlar***

#### ***Kapsamı***

Gelirden indirilecek bağış ve yardımın tutarı, kural olarak, gelirin vergiye tabi tutulacak tutarının yüzde beşi ile sınırlandırılmıştır. Ancak, vergi mevzuatı da bu sınırın aşılması imkanı veren özel hükümlere de yer verilmiştir.

Belli bir hadle bağlı olmaksızın indirilen bağış ve yardımlar gelir vergisi mükelleflerinde olduğu gibi bağış ve yardımların yapılacağı yerler ve belirli faaliyetlerle sınırlandırılmıştır.

Bağış ve yardımların yapılabileceği yerler;  
Genel bütçeye dahil daireler,  
Katma bütçeli daireler,  
İl özel idareleri,  
Belediyeler,  
Köyler.  
olmaktadır.

#### ***Koşulları***

<sup>191</sup> AYDIN, Zekeriya., "Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Bağış ve Yardımlar", Yayınlanmamış Master Tezi, Gazi Üniv. SBE. Maliye Ana Bilim Dalı, Ankara, Kasım, 1997.

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 14. maddesinin 6. bendinde bazı sosyal tesislerin ve varlıklarını idame ettirmeleri amacıyla yapılmış olan bağış ve lar kurum kazancından indirilebilmektedir.

### ***c- Yönetmelik Çerçevesinde Yapılan Bağış ve Yardımlar***

86/10942 Sayılı Yönetmelik çerçevesinde yapılan bağış ve yardımlar bu sınırlamanın dışında tutulmuştur. Söz konusu bağış ve yardımlar yönetmelikle belirlenen sınırlar çerçevesinde indirim konusu yapılabilmektedir. Bu kapsamda bağış ve yardım yapılacak kurum ve kuruluşlar ile bağış ve yardımın konusu aşağıda belirtilmiştir.

Genel bütçeye dahil dairelere, katma bütçeli idarelere; il özel idarelerine belediyelere veya köylere bağışlanan okul, kreş, spor tesisleri, kütüphane, müze, sanat galerisi, kültür merkezi ve sinema, tiyatro, opera, bale ve konser gibi kültürel ve sanatsal etkinliklerin sergilendiği tesisler, 50 yatak (kalkınmada öncelikli yörelerde 35 yatak) kapasitesinden az olmamak üzere yurt, sağlık tesislerinin (huzurevleri dahil) inşası dolayısıyla yapılan harcamalar veya bu tesislerin inşası için ilgili kuruluşlara yapılan her türlü bağış ve yardımlar ile mevcut tesislerin faaliyetlerini devam ettirebilmeleri için yapılan her türlü nakdi ve ayni bağış ve yardımlar, bilimsel araştırma ve geliştirme faaliyetlerinde bulunan kurum ve kuruluşlara yapılan bağış ve yardımlar<sup>192</sup>.

4369 Sayılı Kanun'la söz konusu hüküm kaldırılmış olduğundan 86/10942 sayılı yönetmelikle yapılan düzenlemelerin ayrıntısına burada girilmeyecek; sadece özet olarak aşağıdaki şekilde değinilecektir<sup>193</sup>.

*Mevcut eğitim, sağlık ve spor tesislerine yapılacak nakdi bağışlar hakkında ise ilgili Bakanlıktan uygunluk belgesi alınması ve bu uygunluk belgesinin bir örneğinin Maliye Bakanlığı'na gönderilmesi gerekir. Ancak (1997 yılı için geçerli rakamlar) 191.681.861 .-TL'den 958.409.798.- TL'ye kadar olan nakdi bağış ve yardımlar için bu belge, tesisin bulunduğu yer Valiliğince verilecektir. Miktarı 1.000.000 (Bir Milyon) liranın altında olan ve anılan tesislere yapılan bağış ve yardımlar izin alınmadan doğrudan, gelir vergisi mükelleflerince yıllık beyanname ile bildirilen gelirden indirilebilir, kurumlar vergisi mükelleflerince ise gider olarak yazılabilir.*

*Ayrıca sözü edilen yönetmeliğin 3. maddesi uyarınca Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan bilimsel araştırma ve geliştirme faaliyetlerinde bulunan kurum ve kuruluşlara yapılan her türlü bağış ve yardımların tamamı, bilimsel araştırma ve geliştirme faaliyetleri dışında başka bir amaçla kullanılmama kaydıyla gelir vergisi mükelleflerince yıllık beyanname ile bildirilen gelirden indirilebilir, kurumlar vergisi mükelleflerince ise gider olarak yazılabilir. Amaç dışı kullanıldığının tespiti halinde, Maliye Bakanlığı bu kurum ve kuruluşların vergi muafiliğinin kaldırılmasını Bakanlar Kurulundan talep eder<sup>194</sup>.*

### ***d- Bakanlar Kurulunca Vergi Muafiyeti Tanınan Vakıflara Yapılan Bağış ve Yardımlar***

Kanun koyucu, vergi muafiyeti elde etmiş vakıflar bakımından özel bir

<sup>192</sup> AYDIN, Zekeriya., "Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Bağış ve Yardımlar", Yayınlanmamış Master Tezi, Gazi Üniv. SBE. Maliye Ana Bilim Dalı, Ankara, Kasım, 1997.

<sup>193</sup> BAŞ Seyit Ahmet, "Gelir ve Kurumlar Vergisi Açısından Bağış ve Yardım İndirimi Uygulanması", Vergi Dünyası, Sayı:213, Mayıs 1999, s. 55.

<sup>194</sup> ALTINBAŞ Hidayet, "1.1.1999 Tarihinden İtibaren Bağış ve Yardımların Gelirden İndirilmesi veya Gider Yazılması", Vergi Dünyası, Sayı:196, Aralık 1997, s. 178.

düzenleme yaparak, mutlak rakamlara bağlı olmaksızın gider kaydedilebilecek tutarı, bağış ve yardımda bulunan kurumun kazancının %5'ine yükseltmiştir.

Yapılan bu düzenleme ile, vakıfların ticari amaçla faaliyet göstermeyecekleri ilke olarak kabul edilerek, toplumun kültürel değerlerinin korunup geliştirilmesi gayesini taşıyan vakıflara daha fazla maddi kaynak sağlanması hedeflenmiştir.

Kurum kazancının %5'inin hesabında, bağış öncesi kazancın mı, yoksa bağış indirildikten sonraki kazancın mı dikkate alınacağı tereddüt yaratabilir. Yasaya göre, kurum kazancı, yapılan bağış düşülerek tespit edileceğinden, %5'in uygulanacağı tutarın da bağışlı kazanç olduğu kanaatini taşımaktayız.

Kurum kazancının %2'sini ve 20.000 lirayı aşmayan bağış ve yardımın vakıflara yapılmasında ise, bağış yapılan vakfın Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınmış bir vakıf olması veya vergi muafiyeti tanınmamış bir vakıf olmasının önemi yoktur. Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflara yapılacak bağış ve yardımlar yapılması halinde 20.000 liralık bir sınır yoktur. Sadece %5'lik bir sınır mevcuttur. Kurumlar, kurum kazancının %5'lik kısmını hesaplarken ticari bilançolarına göre hesaplanan kurum kârı üzerinden değil, bu kârdan bazı ilave ve indirimler yapılarak ulaşılan mali kurum kazancını esas alacaklardır<sup>195</sup>.

Bakanlar Kurulu'nca vergi muafiyeti tanınan vakıflara yapılan bağış ve yardımlar Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 14/6 maddesinin 3. paragrafında yer alan parantez içi hüküm uyarınca indirim konusunda genel hükmün dışında tutulmuştur. Söz konusu hüküm uyarınca, vergi muafiyeti tanınan vakıflara yapılan bağış ve yardımlar 20.000.- Liralık hadde bakılmaksızın o yıla ait kurum kazancının % 5'ine kadar olan kısmı indirim konusu yapılabilmektedir.

Bağış ve yardımın nakden yapılmaması durumunda bağış ve yardımın konusunu teşkil eden mal veya hakkın maliyet bedeli veya mukayyet değeri, böyle bir değer mevcut değilse VUK hükümlerine göre takdir komisyonlarınca tespit edilecek değeri esas alınacaktır<sup>196</sup>.

#### ***e- Yatırım Programına Dahil İnşaatlar İçin Yapılan Bağış ve Yardım Kapsamındaki Harcamalar***

Kurumlar vergisi mükelleflerince, Milli Eğitim Bakanlığı ile Sağlık Bakanlığı'nın yatırım programlarında yer alan tesislerin inşaatı için yapılan harcamaların tamamı ilgili Bakanlığın belirleyeceği esaslar çerçevesinde izin alınmadan gider yazabilecektir.

Ancak ilgili bakanlıkların yatırım programlarında yer alan özellikle yurt, huzurevi ve sağlık tesislerinin inşaatı dolayısıyla yapılan harcamalarının tamamının gider yazılabilmesi için söz konusu tesislerin 50 yatak (kalkınmada öncelikli yörelerde 35 yatak kapasitesinden) az olmaması gerekmektedir. (KVK md. 14/6)

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 14/6. maddesinde yurt, huzurevi ve sağlık tesisleri için yatak kapasitesi aranırken, cami, okul, kreş ve spor tesisleri, kütüphane müze sanat galerisi, kültür merkezi ve sinema, tiyatro, opera, bale ve konser gibi kültürel ve sanatsal etkinliklerin sergilendiği tesislerde herhangi bir kapasite şartı aranmamaktadır.

#### ***f- Tesislerin İnşaatı İçin Yapılacak Malzeme Bağış ve Yardımlar***

Okul, yurt, spor ve sağlık tesisi bağışlamalarında ise olayın özelliğine göre;

<sup>195</sup> AYDIN, Zekeriya., "Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Bağış ve Yardımlar", Yayınlanmamış Master Tezi, Gazi Üniv. SBE. Maliye Ana Bilim Dalı, Ankara, Kasım, 1997.

<sup>196</sup> BAŞ Seyit Ahmet, "Gelir ve Kurumlar Vergisi Açısından Bağış ve Yardım İndirimi Uygulaması", Vergi Dünyası, Sayı:213, Mayıs 1999, s. 55.



- Arsa, bağış yapan kuruma ait ise, yapının tamamlanmasıyla gayrimenkul kullanılabilir ve bağışlanabilir olduğundan, inşaatın bittiği yılda oluşan maliyet üzerinden indirim uygulanması,

- Arsa kamu kurumuna ait ise, inşaatın devam ettiği her takvim yılı itibariyle ve harcama bazında, daha kapsamlı indirim imkanı tanınmaktadır<sup>197</sup>.

#### ***g- Yatırım Programlarına Dahil Bulunmayan İnşaatlar İçin Yapılan Bağış ve Yardımlar Kapsamındaki Harcamalar***

Kurumlar vergisi mükelleflerinin okul, yurt, sağlık ocağı gibi kanun'un belirlediği tesisleri inşa etmek suretiyle kanunda belirtilen kurum ve kuruluşlara bağışlaması söz konusu olduğunda;

- Bağışlanacak tesisi, kanunen tutmak zorunda oldukları defterlerde ayrı hesaplarda takip etmeleri, diğer faaliyetlerine ait giderlerle karışmasını için gerekli tedbirleri almaları,

- Aynı zamanda, bu tesisin inşaatı için kullanılan mal ve malzemelere ilişkin katma değer vergisini, ticari faaliyetleri dolayısıyla verdikleri beyannamede ve ilgili kayıtlarda mahsup etmemeleri gerekmektedir.

Bağışlanması kararlaştırılan tesisin maliyetinin saptanması ve gider yazılabilecek tutarın hesap edilmesi bakımından, işlemleri ayırtetmenin faydası çok açıktır. Yüklenilen katma değer vergisi maliyete yansıtılacaktır.

#### ***ğ- Tesis Yapımı, Bakım-Onarım, Donanım, Tamir ve Yönetimi için Yapılan Şartsız Bağış ve Yardımlar***

Kurumlar vergisi yükümlülerince yapılan bağış ve yardımların nakden yapılmaması durumunda, bağışlanan veya yardım konusunu teşkil eden mal veya hakkın değerinin tesbitinde Gelir Vergisi Kanunu'ndaki düzenlemeden farklı olarak öncelikle bağışlanan kıymetin maliyet bedeline bakılacak, maliyet bedelinin kesin olarak tespit edilmemesi halinde yasal defterlerdeki kayıtlı değeri bağışlanan kıymetini bedeli olarak gösterecek, bu değerinde mevcut olmaması halinde Vergi Usul Kanunu hükümleri dairesinde takdir komisyonlarınca belirlenecek değeri esas alınacaktır.

Bağış ve yardımlar hakkındaki yönetmelik hükmüne göre; genel, katma bütçeli dairelere, il özel idarelerine, belediyeler ve köylere okul, cami, kreş, yurt, spor tesislerinin, kütüphane, müze, sanat galerisi, kültür merkezi ve sinema, tiyatro, opera, bale ve konser gibi kültürel ve sanatsal etkinliklerin sergilendiği tesisler ile 50 yatak (kalkınmada öncelikli yörelerde 35 yatak kapasitesinden az olmamak üzere) yurt ve sağlık tesislerinin (huzurevleri dahil) yapımı veya onarımı için şartsız olarak yapılan bağışların tamamı kurumlar vergisi mükelleflerince gider yazılabilecektir.

#### ***h- Tesis İnşaatı İçin Arsa Bağışları***

Kurumlar vergisi mükelleflerinin, okul, cami, kreş, spor tesisleri, kütüphane, müze, sanat galerisi, kültür merkezi ve sinema, tiyatro, opera, bale ve konser gibi kültürel ve sanatsal etkinliklerin sergilendiği tesisler ile 50 yatak kalkınmada öncelikli yörelerde 35 yatak kapasitesinden az olmamak üzere) yurt ve sağlık tesislerinin (huzurevleri dahil) inşaatı dolayısıyla genel bütçeye dahil daireler, katma bütçeli idareler, il özel idareleri, belediyeler ve köylere yapacakları arsa bağışlarının tamamının gelirlerinden indirilmesi için, arsanın belediye imar planı içinde bulunması gerekir. Yönetmelikte geçen belediye

<sup>197</sup> AYDIN, Zekeriya., "Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Bağış ve Yardımlar", Yayınlanmamış Master Tezi, Gazi Üniv. SBE. Maliye Ana Bilim Dalı, Ankara, Kasım, 1997.



imar alanının 3194 sayılı İmar Kanununda yer alan **Nazım İmar Planı ve Uygulama İmar Planı** olduğu anlaşılmaktadır. Yönetmeliğin 2/d maddesi bağışlanacak arsanın tasdikli imar plânında kamu binaları yapılmaya tahsisli yerler arasında alması gerekir şeklinde anlaşılacaktır. İmar planı dışında bulunan arsalar için ilgili bakanlıktan izin alınacak ve bu izin yazısının bir örneği Maliye Bakanlığına gönderilecektir<sup>198</sup>.

#### ***ı- Bilimsel Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinde Bulunan Kurum ve Kuruluşlara Yapılan Bağış ve Yardımlar***

Bilimsel araştırma ve geliştirme faaliyetlerinde bulunan kurum ve kuruluşlara yapılan her türlü bağış ve yardımların da kurum hasılatından indirilmesi yoluna gidilebilmektedir.

Gerek sosyal nitelikli tesislere ve gerekse bilimsel araştırma ve geliştirme kurumları ile ilgili bağış ve yardımların tutarı, yapılacağı yerler ve tahsis edileceği kuruluşların bir yönetmelikle belirlenmesi konusunda, Bakanlar Kuruluna yetki verilmiştir, bu yetkiye dayanılarak çıkartılmış olan yönetmelikte, Bakanlar Kurulu tarafından vergi muafiyeti tanınmış olan kurumun; bilimsel araştırma ve geliştirme faaliyetleri dışında başka bir amaçla kullanılmaması gerekmektedir. Aksi takdirde, Maliye Bakanlığının söz konusu kurum ve kuruluşların vergi muafiliğının kaldırılmasını, Bakanlar Kurulundan istemesi gerekliliği bulunmaktadır.

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 14. maddesinin 6. bendinin ikinci paragrafından anlaşılacağı üzere, bilimsel araştırma ve geliştirme faaliyetinde bulunan kurum ve kuruluşlara yapılan bağış ve yardımlarda herhangi bir miktar veya yüzde kısıtlaması olmaksızın kurum kazancından gider olarak indirilmesi olanağı sağlanmıştır. Bağış yapılan kurumun, kamu kurumu olması şartı yoktur.

Ancak, bu konuda vergi idaresi 34 nolu KV Genel Tebliğinde, indirilecek bağış ve yardım miktarının, bağış ve yardımın yapıldığı yılın kurum kazancını aşamayacağını, diğer bir deyimle bağış ve yardım miktarının en fazla o yılın kurum kazancı kadar olacağını belirtmiştir. Böylece, yapılabilecek bağış ve yardım, bağış ve yardımın yapıldığı yılda elde edilebilecek kurum kazancıyla sınırlandırılmıştır. Kurum kazancını aşan miktarda bağış ve yardım yapılması durumunda, aşan kısım gider olarak kabul edilmeyecek, diğer bir deyimle bağış ve yardım nedeniyle dönem faaliyet sonucu zararlı hale gelmeyecektir.

Bağış ve yardımlar yapılırken, içinde bulunulan yılın muhtemel kurum kazancı gözönünde bulundurulmalı ve bağış ve yardımlar buna göre yapılmalıdır. Herhangi bir nedenle, yapılan bağış ve yardımlar kurum kazancını aşarsa, aşan kısmı, kanunen kabul edilmeyen gider niteliği kazanacağından kurum kazancına eklenmesi gerekir<sup>199</sup>.

#### ***i- Bağış ve Yardımların Miktarının Yeniden Değerleme Oranının Uygulanması ile Yeniden Tespit Edilmesi***

Yönetmelikte belirlenen bu miktarlar 1986 yılı için geçerli olup, söz konusu parasal miktarlar, her yıl Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre o yıl için tespit edilmiş olan yeniden değerlendirme oranı ile çarpılmak suretiyle yeniden tespit olunur ve takip eden yıla da bu miktarlar uygulanır.

Yönetmelik çerçevesinde gelir vergisi yükümlülerince yapılan bu tür bağış ve yardımlar gider olarak yazabileceklerinden zararlı veya az kârlı olunması halinde bu

<sup>198</sup> AYDIN, Zekeriya., "Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Bağış ve Yardımlar", Yayınlanmamış Master Tezi, Gazi Üniv. SBE. Maliye Ana Bilim Dalı, Ankara, Kasım, 1997.

<sup>199</sup> AYDIN, Zekeriya., "Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Bağış ve Yardımlar", Yayınlanmamış Master Tezi, Gazi Üniv. SBE. Maliye Ana Bilim Dalı, Ankara, Kasım, 1997.

harcamaları gelecek yıllara devri mümkün bulunmamaktadır. Kurumlar ise, bu tür bağış ve yardımları gider olarak yazabilecekleri tutardan daha zararlı veya daha az kârlı olunması halinde bu harcamaları gelecek yıllara aktarabilme olanağına sahip olamayacaklardır.

#### ***j- Mevcut Tesislere Yapılacak Nakdi Bağış ve Yardımlar***

Mevcut eğitim, sağlık ve spor tesislerine yapılacak nakdi bağışlar için ilgili bakanlıktan uygunluk belgesi alınması ve bu uygunluk belgesinin bir örneğinin Maliye Bakanlığına gönderilmesi gerekmektedir. Ancak, 1 milyon liradan 5 milyon liraya kadar olan nakdi bağışlar ve yardımlar için bu belge, tesisin bulunduğu yer valiliğince verilecektir. Miktarı 1 milyon liranın altında olan ve anılan tesislere yapılan bağış ve yardımlar ise izin alınmadan doğrudan gelir vergisi yükümlülerince yıllık beyanname ile bildirilen gelirlerden indirilebilecek, kurumlar vergisi yükümlülerince ise gider yazılabilecektir.

#### **2- 4108 Sayılı Kanun Değişikliği**

4108 sayılı Kanun'un 30. maddesi ile eklenen ifade ile bağış konusu olabilecek tesislerin çeşidi artırılmıştır. Amaç, kültürel ve sanatsal etkinliklerin sergilendiği tesislerin sayısını çoğaltmaktır. Boyutları son derece geniş tutulan bu giderlerle ilgili olarak, yönetmelikle bazı zorunlu düzenlemeler yapılmıştır. Kurumların, bu düzenlemeye göre, bazı idari usul ve işlemleri yerine getirmeden, doğrudan bağış yapmaları ve harcama tutarını defterlerde ait oldukları hesaplarda gider göstermeleri kabul edilmemiştir. Yönetmelik hükümlerine göre, ilgili kamu kurumlarından uygunluk belgesi veya yazısı almak ve konu hakkında mali idareyi bilgilendirilmesi zorunlu tutulmuştur.

Yönetmeliğe göre, kurumlar vergisine tabi mükelleflerin yaptıkları bağış ve yardımın, defterlerinde gider yazabilmeleri için; sermaye şirketleri tarafından inşaa ettirilerek Belediyelere bağışlanan spor tesislerinin inşaatı için yapılan harcamanın yapıldığı yılda ve o yıl ki kurum kazancını aşmamak koşuluyla gider yazılabilecektir<sup>200</sup>.

GVK'nın 89. maddesinde yer alan düzenlemeye paralellik sağlamak amacıyla, 4108 sayılı Kanunla 2.6.1995 tarihinden geçerli olmak üzere KVK'ya geçici 25. madde eklenmiştir. Söz konusu maddeyle, "1.1.1995 - 31.12.2000 tarihleri arasında uygulanmak üzere, kurumlar vergisi mükelleflerince genel bütçeye dahil dairelere, katma bütçeli idarelerce, il özel idarelerine, belediyelere, vakıflara veya köylere bağışlanan camilerin inşası dolayısıyla yapılan harcamalar veya camilerin inşası için anılan kuruluşlara yapılan her türlü bağış ve yardımlar ile mevcut camilerin idamesi için yapılan her türlü madde ve aynı bağış ve yardımların kurum kazancının tespitinde gider olarak indirilmesi" öngörülmüştür. Bu madde kapsamında yapılan bağış ve yardımların tamamı indirim konusu yapılabilmektedir. Ancak söz konusu geçici madde yürürlük süresinin dolmasına iki yıl kala, 4369 sayılı Kanun'la 1.1.1999 tarihinden geçerli olmak üzere kaldırılmıştır. Dolayısıyla bu tarihten sonra elde edilecek kurum kazançlarından bu kapsamda bağış ve yardım indirimi yapılması söz konusu olmayacaktır<sup>201</sup>.

Kurumlar Vergisi Kanununun 14. maddesinin 6. bendinde yer alan hüküm ile Gelir Vergisi Kanununun 89. maddesinin 2. bendinde yer alan aynı nitelikteki hüküm arasında bazı farklılıklar bulunmaktadır. bunları şu şekilde belirtmek mümkündür.

a- Gelir vergisi yükümlülerince yapılan bu tür bağış ve yardımlar beyan edilen gelirden beyanname üzerinde indirilirken, kurumlar vergisi yükümlülerince yapılan bağış

<sup>200</sup> 23.03.1988 tarih ve 22113 sayılı Maliye Bakanlığı Özelgesi.

<sup>201</sup> BAŞ Seyit Ahmet, "Gelir ve Kurumlar Vergisi Açısından Bağış ve Yardım İndirimi Uygulaması", Vergi Dünyası, Sayı:213, Mayıs 1999, s. 55.

ve yardımlar kanunî defterlere gider olarak kaydedilmektedir.

b- Gelir vergisi yükümlüleri tarafından cami yaptırmak ya da yapılmakta olan camilere katkıda bulunmak için yapılan yardımlar beyan edilen gelirden indirilirken, kurumların cami yaptırmak veya yapılan camilere katkıda bulunmak şeklindeki yardımlarının kurum kazancının belirlenmesinde gider olarak dikkate alınması mümkün değildi. Çünkü, yardım yapılacak kuruluşlar arasında "cami" sayılmamıştı (KVK. m. 14/6). Ancak, 4108 sayılı Kanunun 32. maddesiyle Kurumlar Vergisi Kanununa geçici 25. madde hükmüne göre camilere yapılacak ve hiçbir oran ve miktarla sınırlı olmaksızın gider yazılacak bağış ve yardım için belirlenen kurullar şöyledir:

- Camilere yapılacak bağış ve yardım 31.12.2000 tarihine kadar gider olarak dikkate alınabilir.

- Camiler genel bütçeye dahil dairelere, katma bütçeli idarelere, il özel idarelerine, belediyelere, vakıflara veya köylere bağışlanmış olmalı veya bu kuruluşlara ait olmalıdır.

- Harcamalar bu camilerin inşası veya mevcut camilerin idamesi için yapılabilir.

- Harcama aynî veya nakdî olarak yapılabilir.

- Caminin ait olduğu kurumdan aynî veya nakdî yardımın camiyle ilgili olduğunu gösteren bir belge alınmış olmalıdır. Cami yapma ve yaşatma derneklerine yapılan bağışlar genel hükümlere tabi olup, bu kapsamda değerlendirilmez.

Böyle bir düzenlemenin, farklı inançlara sahip kişilerle, dinsizlerin sahip oldukları kurumlar, İslama inanan ve yukarıda belirtilen amaçla bağış ve yardım yapan kişilerin sahip oldukları kurumlara göre deha fazla vergi ödeyecekleri gerekçesiyle, vergilemede eşitlik ilkesine aykırı olduğu; Anayasada yer alan laiklik ilkesi karşısında tartışmaya açık olduğu ileri sürülmektedir.

Bu düzenleme ile, gelir vergisi, yükümlüleri ile kurumlar vergisi yükümlüleri arasındaki eşitsizlik giderilmiş, özellikle tarihi camileri korunmasına yeni bir kaynak yaratılmış bulunmaktadır.

c- Kurumlar vergisi yükümlülerince yapılan bağış ve yardımın nakden yapılmaması halinde, bağışlanan veya yardımın konusunu teşkil eden mal veya hakkın değerinin tespitinde Gelir Vergisi Kanunundaki düzenlemeden farklı olarak öncelikle bağışlanan kıymetin maliyet bedeline bakılacak, maliyet bedelinin kesin olarak tespit edilmemesi halinde yasal defterlerdeki kayıtlı değeri bağışlanan kıymetini bedeli olarak gösterecek, bu değer de mevcut olması halinde Vergi Usul Kanunu hükümleri dairesinde takdir komisyonlarınca belirlenecek değeri esas alınacaktır<sup>202</sup>.

### **3- 4369 Sayılı Kanun Değişikliği:**

4369 Sayılı Kanun'la Kurumlar Vergisi Kanunu'nun safi kurum kazancının tespitinde indirim konusu yapılabilecek bağış ve yardımlar konusunda önemli değişiklikler yapılmıştır. 4369 sayılı yasanın 55. maddesi ile yapılan değişiklik 01.01.1999 tarihinden itibaren geçerlilik kazanmıştır. Söz konusu kanun hükmü aşağıdaki gibidir.

Genel bütçeye dahil dairelere, katma bütçeli idarelere, il özel idarelerine,

<sup>202</sup> KARAKOÇ Yusuf, "Vergi Hukuku Açısından Bağış ve Yardımlar (I)", Vergi Dünyası, Sayı:187, Mart 1997, s. .

belediyelere ve köylere, Bakanlar Kurulu'nca vergi muafiyeti tanınan vakıflara, kamu menfaatine yararlı sayılan derneklere ve bilimsel araştırma ve geliştirme faaliyetlerinde bulunan kurum ve kuruluşlara makbuz karşılığında yapılan bağış ve yardımların toplamının o yıla ait kurum kazancının %5'ine kadar olan kısmı.

KVK'nun 14/6.maddesinde 4369 sayılı Kanunla yapılan değişikliğin gerekçesinde, bağış ve yardım tutarının hesaplanmasında esas alınacak kurum kazancının, yapılan bağış ve yardım tutarının indirilmesinden önceki kurum mali kazancı olduğu belirtilmiştir. Kanun gerekçesi şöyledir:

“Eskiden olduğu gibi %5 oranındaki sınırlamanın hesaplanmasında esas alınacak kurum kazancı, kurumun yapılan bağış ve yardım tutarının indirilmesinden önceki mali kazancıdır. Geçmiş yıllardan devren gelen zarar bulunması halinde mali kazancın zarar mahsubundan sonraki tutarının indirim konusu yapılabilecek toplam bağış ve yardım tutarının hesaplanmasında esas alınması gerekmektedir.

Örneğin, bağış ve yardımlar dikkate alınmadan önceki kurum kazancı 5.880.000.000.-TL. olan bir kurumun ilgili yılda, bentte belirtilen kurum ve kuruluşlara makbuz karşılığı olarak yaptığı bağış ve yardımlar toplamı 300 milyon TL ise, kurum kazancının tespitinde dikkate alınabilecek azami tutar  $[(5.880.000.000/1,05=) 5.600.000.000.-TL, (5.880.000.000 - 5.600.000.000=) 280.000.000.-TL]$  280.000.000.-TL. olmaktadır. Dolayısıyla 300 milyonluk bağış ve yardımın 280 milyon liralık kısmı kurumlar vergisi matrahının tespitinde dikkate alınacaktır. Kurumlar vergisi matrahı  $(5.880.000.000 - 280.000.000=) 5.600.000.000.-TL.$  olacaktır.”

Gerekçede, bağış ve yardım indirimine esas tutarın kurumun bağış ve yardım tutarının indirilmesinden önceki kazanç olduğu belirtildiği halde, verilen örnekteki çözüm hatalıdır. Şöyle ki, yukardaki örnekte bağış indirimi dikkate alınmadan önceki kurum kazancı 5.880.000.000.-TL'dir. İndirilen bağış tutarı ise 300.000.000.-TL'dir. Demek ki kurum bağış yapmamış olsaydı 5.880.000.000.-TL. matrah beyan edecekti. 300 milyon liralık bağış sonrası ticari kazancı 5.580.000.000.-TL'ye inmiş olacaktır. Gerekçedeki örnekte dış yüzde formülü yerine iç yüzde formülü uygulamak suretiyle indirilecek bağış miktarı azaltılmıştır.

Kurumun bağış indirimini yapmadan önceki kazancı olan 5.880.000.000.-TL'nin %5'i  $(5.880.000.000 \times \%5=) 294.000.000.-TL$ 'dir. Mükellef 300 milyon TL. bağışı indirimi yaptığına göre yasal sınırı aşan  $(300.000.000 - 294.000.000=) 6.000.000.-TL$ 'lik bağış indiriminin kanunen kabul edilmeyen gider olması gerektiği halde, örnekte matraha ilave edilecek tutar 20 milyon TL'dir.

Gerekçede verilen örnekteki mükellef gelir vergisi mükellefi olsaydı, iç yüzde oranı değil, dış yüzde oranı uygulanarak hesaplama yapılacaktı ve indirilecek tutar 280 değil, 294 milyon lira olarak hesaplanacaktı. Keza, GVK'nun 89. maddesinde mükelleflerin yıllık beyanname ile bildirecekleri gelirden %5'ini (kalkınmada öncelikli yörelerde %10'unu) bağış indirimi olarak indirebilecekleri belirtilmektedir. 5.880.000.000.-TL'nin %5'inin 294.000.000.-TL. olduğunda kuşku olmasa gerek.

Öte yandan herhangi bir hadde bağlı olmayan bağışlarda (okul bağışları gibi) mükellef kazancının %100'ü olan 5.880.000.000.-TL. bağış yapabileceği halde, hadde bağlı bağış yapan mükellef %5 yerine %4,76 oranında bağış yapmış olacaktır. Böyle bir

hesaba doğru demek mümkün mü?<sup>203</sup>

4369 sayılı Kanun ile yapılan değişikliğin genel özelliği, 3239 sayılı Kanunla 1.1.1986 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere ilgili bende eklenen 2. paragrafın kaldırılmış olmasıdır. Bu genel özellik dışında önem arzeden diğer bir husus da indirilebilecek bağış ve yardım kapsamının genişletilmiş olmasıdır. Aşağıda ilgili hükmün değişik haline yer verildikten sonra, yapılan değişikliğin doğurduğu sonuçlar ele alınmıştır<sup>204</sup>. Değişik hükme göre indirim kapsamında bağış ve yardım yapılacak kuruluşlar aşağıdaki gibidir.

- Genel bütçeye dahil daireler, katma bütçeli idareler, il özel idareleri, belediyeler, köyler,
- Kamu menfaatine yararlı dernekler,
- Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflar,
- Bilimsel araştırma ve geliştirme faaliyetinde bulunan kurum ve kuruluşlar<sup>205</sup>,

Yukarıda belirtildiği üzere, değişiklik öncesinde yapılan bağış ve yardımların kurum kazancının % 2'lik kısmı indirim konusu yapılabilmekte, yapılacak indirim her halde 20.000.- lirayı aşamamaktaydı. (Belirtilen istisnalar genel hükmün dışındadır.) 4369 sayılı Kanun'la yapılan değişiklikle, daha önce mevcut olan maktu sınır kaldırılmış; yukarıda belirtilen kurum ve kuruluşlara makbuz karşılığında yapılacak bağış ve yardımların toplamının o yıla ait kurum kazancının %5'ine kadar olan kısmının indirim konusu yapılmasına imkan tanınmıştır. Yapılan bağış ve yardımlar ancak yapıldıkları döneme ilişkin kurum kazancından indirim konusu yapılabilir. İlgili dönemde kazancın yeterli olmaması veya % 5 lik sınırlama nedeniyle yapılan bağış ve yardımdan indirilemeyen kısım bulunması halinde, bu artan kısım ertesi yılın kurum kazancından indirim konusu yapılamaz<sup>206</sup>. Ancak GVK'da yapılan değişikliğe benzer bir şekilde kalkımda öncelikli yöreler için ayrı bir oran öngörülmemiştir.

Yukarıda belirtilen kurum ve kuruluşlara yapılacak bağış ve yardımların en fazla beyan edilen gelirin % 5'ine kadar olan kısmı indirim konusu yapılabilecektir. Beyan edilen gelirin belirtilen oranı aşan tutarda bağış ve yardım bulunması durumunda aşan tutar indirim konusu yapılamayacaktır. Bağış ve yardımlar dolayısıyla zarar beyan edilmesi de söz konusu değildir. Ayrıca bağış ve yardımın indirim konusu yapılabilmesi tevsik edilebilmesine bağlıdır. Diğer bir ifadeyle bağış ve yardımın mutlaka makbuz karşılığında yapılması gerekmektedir<sup>207</sup>.

### ***a - Vakıflara yapılan bağış ve yardımların indirimi sınırlandırılmıştır.***

4369 sayılı Kanunla değişmeden önceki hükme göre, Türk Kanun Maddesine göre kurulan vakıflar arasında ayırım yapılmaksızın tamamına yapılan bağış ve yardımlar indirim kapsamında değerlendirilmekteydi. Değişiklik sonrasında vakıflara yapılan bağış ve yardımların kapsamı, bağış ve yardımdan yararlananlar açısından daraltılmıştır. Değişik

<sup>203</sup> ŞEKER Sakıp, "Bağış ve Yardım İndirimine Esas Alınacak Kurum Kazancının Tespiti", Vergi Dünyası, Sayı:225, Mayıs 2000, s. 166.

<sup>204</sup> BAŞ Seyit Ahmet, "Gelir ve Kurumlar Vergisi Açısından Bağış ve Yardım İndirimi Uygulaması", Vergi Dünyası, Sayı:213, Mayıs 1999, s. 55.

<sup>205</sup> BAŞ Seyit Ahmet, "Gelir ve Kurumlar Vergisi Açısından Bağış ve Yardım İndirimi Uygulaması", Vergi Dünyası, Sayı:213, Mayıs 1999, s. 56.

<sup>206</sup> ÖZBAKIR Ahmet, "Matrahdan İndirilebilir Bağış Ve Yardımlar ", Vergi Dünyası, Sayı:244, Aralık 2001, s. 97.

<sup>207</sup> BAŞ Seyit Ahmet., "Gelir ve Kurumlar Vergisi Açısından Bağış ve Yardım İndirimi Uygulaması", Vergi Dünyası, Sayı:213, Mayıs 1999, s. 51.

hükme göre yalnızca Bakanlar Kurulu'nca vergi muafiyeti tanınan vakıflara yapılan bağış ve yardımlar indirimine konu edilebilecektir. Vakıflardan Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınanlar dışında kalanlara yapılan bağış ve yardımların indirim kapsamında değerlendirilmesi söz konusu olmayacaktır<sup>208</sup>.

***b -Okul, cami, kreş, spor tesisleri, yurt, huzurevi ve sağlık tesislerine ilişkin bağış ve yardımların indirim imkanı kalmamıştır.***

Değişiklik öncesinde bu tür tesislerin, genel bütçeye dahil dairelere, katma bütçeli idarelere, il özel idarelerine, belediyeler ve köylere bağışlanması veya bu tür tesisler yapılmak üzere yukarıda belirtilen kurumlara bağış ve yardımda bulunulması veya aynı kapsamda mevcut tesislerin faaliyetlerini devam ettirebilmeleri için yapılan bağış ve yardımlar indirim konusu yapılabilmekteydi. Bu hüküm kapsamında yapılan bağışların indirim konusu yapılmasıyla ilgili olarak 86/10942 sayılı yönetmelik yayımlanmış<sup>209</sup> olduğundan indirimler bu yönetmelik çerçevesinde yapılmaktaydı.

KVK.'nın 14. maddesinin 6 no.lu bendine 3239 sayılı Kanunla 1.1.1986 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere eklenen hükümlerle verilen yetkiye istinaden Bakanlar Kurulu'nca yayımlanan söz konusu yönetmelik çerçevesinde yapılan bağış ve yardım indirimi uygulamasına son verilmiştir. Dolayısıyla yukarıda belirtilen tesisler ile bu tesislerin inşası ve mevcut tesislerin faaliyetlerini devam ettirmeleri için yapılan bağış ve yardımlar indirim konusu yapılamayacaktır. Bilimsel araştırma ve geliştirme faaliyetlerinde bulunan kurum ve kuruluşlar da yönetmelik çerçevesinde, yapılacak bağış ve yardımlardan yararlanacak kuruluşlar arasında yer almakla birlikte değişiklik sırasında bu kurum ve kuruluşlar 6 no.lu bendin ilk paragrafına dahil edilmiştir. Bu düzenlemeyle bilimsel araştırma ve geliştirme faaliyetlerinde bulunan kurum ve kuruluşlara yapılan bağış ve yardımlarda indirim uygulamasının devam etmesine imkan tanınmıştır.

Görüldüğü üzere, 4369 sayılı Kanun'la okul, cami, kreş yurt vb. tesislerle ilgili olarak gerek tesisin bağışlanması, gerekse tesisi yapan kuruma bağış yapılmasına ilişkin düzenleme kaldırılmıştır. Dolayısıyla bu kapsamda yapılan bağış ve yardımların beyan edilen gelirden indirim imkanı kalmamıştır. Ayrıca bağış ve yardımlarla ilgili olarak Bakanlar Kurulu'na yetki veren hüküm de kaldırılmış olduğundan yukarıda zikredilen yönetmelik de geçerliliğini yitirmiştir<sup>210</sup>.

Yönetmelik çerçevesinde yapılan bağış ve yardımlar kapsamında kütüphane, müze, sanat galerisi, kültür merkezi ve sinema, tiyatro, opera, bale ve konser gibi kültürel ve sanatsal etkinliklerin sergilendiği tesisler de yer almaktaydı. Ancak söz konusu hükmün kaldırılmasıyla bu tür tesislerle ilgili olarak yapılacak bağış ve yardımlar indirim uygulaması kapsamının dışında tutulmuştur. Yukarıda yer verildiği üzere bunun tam aksi düzenleme GVK'da yapılmıştır. 4369 sayılı Kanunla KVK'da yapılan değişikliklerle, kültürel ve sanatsal faaliyet gösteren kurumlara yapılan bağış ve yardımlar indirim kapsamından çıkarılırken; GVK'da yapılan değişikliklerle, kültürel ve sanatsal faaliyet gösteren kurum ve kuruluşlara yapılan yardımlar indirim kapsamına alınmıştır. Yukarıda bahsettiğimiz nedenlere, GVK'da yer alan bu düzenlemenin kurumlar vergisi mükellefleri açısından uygulanması söz konusu değildir<sup>211</sup>.

<sup>208</sup> BAŞ Seyit Ahmet., "Gelir ve Kurumlar Vergisi Açısından Bağış ve Yardım İndirimi Uygulaması", Vergi Dünyası, Sayı:213, Mayıs 1999, s. 51.

<sup>209</sup> Söz konusu yönetmelik 17.9.1986 tarih ve 19224 sayılı R.G.de yayımlanmıştır.

<sup>210</sup> BAŞ Seyit Ahmet., "Gelir ve Kurumlar Vergisi Açısından Bağış ve Yardım İndirimi Uygulaması", Vergi Dünyası, Sayı:213, Mayıs 1999, s. 52.

<sup>211</sup> BAŞ Seyit Ahmet, "Gelir ve Kurumlar Vergisi Açısından Bağış ve Yardım İndirimi Uygulaması", Vergi Dünyası, Sayı:213, Mayıs 1999, s. 57.



***c -Kamu menfaatine Yararlı Dernekler Bağış ve Yardım Kapsamına Dahil Edilmiştir.***

4369 Sayılı Kanunla değişmeden önceki hükümde indirimde konu bağış ve yardımın yapılacağı kurum ve kuruluşlar arasında “kamu menfaatine yararlı dernekler” yer almamaktaydı. 4369 sayılı Kanun’la yapılan değişiklikle, kamu menfaatine yararlı dernekler de bağış ve yardım kapsamına dahil edilmiştir. Bilindiği üzere bir derneğin kamuya yararlı dernek olup olmadığına Bakanlar Kurulu karar vermektedir. Bağış ve yardım yapılan derneğin kamu menfaatine yararlı olduğuna ilişkin Bakanlar Kurulu Kararı mevcutsa yapılan bağış ve yardımlar genel sınırlar çerçevesinde indirim konusu yapılabilecektir. Aksi takdirde derneğe yapılan bağış ve yardımın beyan edilen gelirden indirilmesi mümkün değildir<sup>212</sup>.

***f -Bilimsel Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinde Bulunan Kurum ve Kuruluşlara Yapılan Bağış Yardımlar.***

Değişiklik öncesindeki uygulamada, bilimsel araştırma ve geliştirme faaliyetlerinde bulunan kurum ve kuruluşlara yapılan bağış ve yardımlar 86/10942 sayılı yönetmelik çerçevesinde değerlendirilmekteydi. 4369 sayılı kanunla yapılan değişiklik sonrasında bu konuda düzenleme yapılmasına ilişkin olarak Bakanlar Kurulu’na yetki veren hüküm kaldırılmıştır. Dolayısıyla, bilimsel araştırma ve geliştirme faaliyetlerinde bulunan kurum ve kuruluşlara yapılan bağış ve yardımlar değişiklik sonrasında da madde metninde yer almakla birlikte, beyan edilen gelirden indirilebilmesi için öngörülen kıstas değiştirilmiştir. Söz konusu kurum ve kuruluşlara yapılan bağış ve yardımlar, değişiklik öncesinde yukarıda da belirtildiği üzere 86/10942 sayılı yönetmelik çerçevesinde indirim konusu yapılırken; değişiklik sonrasında indirim açısından genel sınırlamalara tabi tutulmuştur. Diğer bir deyişle beyan edilen gelirin % 5’ine (kalkınmada öncelikli yörelerde % 10’una) kadarlık kısmı indirim konusu yapılabilecektir<sup>213</sup>.

Maddenin 4369 sayılı yasa ile değişik yeni halinden de açıkça görüleceği üzere, eski rejime göre getirilen en önemli değişiklikler bağış ve yardımın indirimine getirilen 20.000 liralık sınırın ve yönetmelik kapsamında sınırsız indirim imkanının kaldırılması başka bir ifade ile yönetmeliğin 1999 ve müteakip yıllara uygulanmayacak olmasıdır.

Bağış ve yardımın nakden yapılmaması halinde, bağışlanan veya yardımın konusunu teşkil eden mal veya hakkın varsa mukayyet değeri, bu değer yoksa Vergi Usul Kanunu’nun 267. Maddesinin üçüncü sırasına göre takdir komisyonunca belli edilecek bedeliyle değerlendirilecektir<sup>214</sup>.

Bilindiği üzere, bir iktisadi kıymetin mukayyet değeri o kıymetin defter değeridir. Amortisman tabi bir iktisadi kıymetin bağış yada yardım konusu yapılması durumunda o kıymetin itfa edilmemiş kısmı bağış veya yardım olarak indirim konusu yapılabilecektir. Ayrıca, kurumların hesap dönemlerini zararlar kapatmaları durumunda yaptıkları bağış ve yardımları indirim konusu yapılamazlar<sup>215</sup>.

Bağış veya yardımın yabancı bir para cinsinden yapılması durumunda da yine, bağışın veya yardımın yapıldığı tarihteki yabancı paranın Merkez Bankası döviz alış kuru

<sup>212</sup> BAŞ Seyit Ahmet., “Gelir ve Kurumlar Vergisi Açısından Bağış ve Yardım İndirimi Uygulaması”, Vergi Dünyası, Sayı:213, Mayıs 1999, s. 52.

<sup>213</sup> BAŞ Seyit Ahmet., “Gelir ve Kurumlar Vergisi Açısından Bağış ve Yardım İndirimi Uygulaması”, Vergi Dünyası, Sayı:213, Mayıs 1999, s. 53.

<sup>214</sup> ÖZBAKIR Ahmet, “Matrahdan İndirilebilir Bağış Ve Yardımlar ”, Vergi Dünyası, Sayı:244, Aralık 2001, s. 97.

<sup>215</sup> ERIŞTİ Murat, “Vergi Matrahından İndirilebilecek Bağış ve Yardımlar”, Vergi Dünyası, Sayı:232, Aralık 2000, s. .

esas alınacaktır<sup>216</sup>.

Görüldüğü üzere, bilimsel araştırma ve geliştirme faaliyetlerinde bulunan kurum ve kuruluşlara yapılan her türlü bağış ve yardımların da kurum hasılatından indirilmesi yoluna gidilebilmektedir. Gerek sosyal nitelikli tesislere ve gerekse bilimsel araştırma ve geliştirme kurumları ile ilgili bağış ve yardımların tutarı, yapılacağı yerler ve tahsis edileceği kuruluşların bir yönetmelikle belirlenmesi konusunda, Bakanlar Kuruluna yetki verilmiştir. bu yetkiye dayanılarak çıkartılmış olan yönetmelikte, Bakanlar Kurulu tarafından vergi muafiyeti tanınmış olan bilimsel araştırma ve geliştirme faaliyetlerinde bulunan kurum ve kuruluşlar için yapılan bağış ve yardımların gider olarak yazılabileceği belirtilmiştir. Yapılan bağışların, bilimsel araştırma ve geliştirme faaliyetleri dışında başka bir amaçla kullanılmaması gerekmektedir. Aksi takdirde, Maliye Bakanlığının sözkonusu kurum ve kuruluşların vergi muafiliğinin kaldırılmasını, Bakanlar Kurulundan istemesi zorunluluğu vardır.

Kurumlar Vergisi Kanununun 14. maddesinin 6. bendinin ikinci paragrafından anlaşılacağı üzere, bilimsel araştırma ve geliştirme faaliyetinde bulunan kurum ve kuruluşlara yapılan bağış ve yardımlarda herhangi bir miktar veya nispet kısıtlaması olmaksızın kurum kazancından gider olarak indirilmektedir. Bağış yapılan kurumun, kamu kurumu olması şart değildir<sup>217</sup>.

#### **4- 4369 Sayılı Kanun Öncesi ve Sonrası Çatışmasından Doğabilecek Sorunlar:**

4369 sayılı Kanun'la değişmeden önceki GVK'nın 89/2 ve Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 14/6. maddeleri uyarınca okul, cami, kreş, spor tesisi, yurt, huzurevi, sağlık vb. tesislerin inşası dolayısıyla yapılan harcamalar sınırsız olarak beyan edilecek gelirden indirilebilmekte ve kurum kazancının tespitinde gider yazılabilmekte idi.

Bu kapsamda, yeni düzenlemenin yürürlüğe gireceği 01.01.1999 tarihinden evvel başlamış olup, bu tarihten sonra inşaatı devam edecek tesis ve binalara ilişkin bu tarihten sonra yapılacak harcamaların sınırsız olarak indiriminin devam edip etmeyeceğine ilişkin 4369 sayılı Kanun'da herhangi bir düzenleme yer almamaktadır. Bu durum, bu mahiyette inşaat yapmakta olan mükelleflerin tereddüte düşmelerine sebep olacaktır. Kanaatimize göre 4369 sayılı Kanun'dan evvel bu tür bina inşa ederek bağış yapmak isteyen mükelleflerin kazanılmış bir hakları olması nedeniyle bu inşaatlar dolayısıyla 01.01.1999 tarihinden sonra da inşaat tamamlanıncaya kadar yapacakları harcamaların eski hükümlere göre tamamını indirme hakları olacaktır. Ancak ihtilaf olmaması için bu hususların tebliğle açıklanmasında fayda görmekteyiz<sup>218</sup>.

#### *Konuya ilişkin Geçici 25. Madde Düzenlemesi*

KVK'da yer alan geçici 25. madde hükmüne göre, "1.1.1995-31.12.2000 yılları arasında uygulanmak üzere kurumlar vergisi mükelleflerince genel bütçeye dahil dairelere, katma bütçeli dairelere, il özel idarelerine, belediyelere, vakıflara veya köylere bağışlanan camilerin inşası dolayısıyla yapılan harcamalar veya camilerin inşası için anılan kuruluşlara yapılan her türlü bağış ve yardımlar ile mevcut camilerin idamesi için yapılan her türlü maddi ve aynı bağış ve yardımlar, kurum kazancının tespitinde gider olarak

<sup>216</sup> YILDIRIM Yavuz, "Vergisel Yöntüyle Bağış ve Yardımlar", Vergi Dünyası, Sayı:256, Aralık 2002, s. 134.

<sup>217</sup> KARAKOÇ Yusuf, "Vergi Hukuku Açısından Bağış ve Yardımlar (I)", Vergi Dünyası, Sayı:187, Mart 1997, s. .

<sup>218</sup> ERÜZ Ertan., "1.1.1999 Tarihinden İtibaren Bağış ve Yardımların Gelirden İndirilmesi veya Gider Yazılması", Vergi Dünyası, Sayı:205, Eylül 1998, s. 110.

hasıllattan indirilir.”

Bu madde hükmüne göre yapılan bağışın gider yazılabilmesi için, yukarıda sayılan kamu kuruluşlarının bağış makbuzu vermeleri şarttır. Bu nedenle, sözkonusu kurum ve kuruluşlara bağışlanmak amacıyla yapılıyor olsa dahi makbuza bağlanmayan cami yapım harcamaları veya camiye bağış amaçlı ayın veya nakit teslimleri gider yazılamayacaktır. Ayrıca, bağış amacıyla cami inşa edilmesinde veya camilere yönelik ayın şeklinde bağışta bulunulması halinde bunlar için yüklenilen KDV'ler indirimine konu edilemeyecektir. Çünkü KDVK'nın 17/2-b maddesine göre, kanunların gösterdiği gerek üzerine bedelsiz olarak yapılan mal teslimi ve hizmet ifaları ile aynı maddede sayılan kurum ve kuruluşlara bedelsiz olarak yapılan her türlü mal teslimi ve hizmet ifaları, KDV'den müstesna tutulmuştur<sup>219</sup>.

Yukarıda bahse konu Geçici 25. madde Düzenlemesi, 4369 sayılı yasanın 82/4 maddesi uyarınca, daha önce yürürlükten kalkış tarihi 31.12.2000 olarak belirlenmiş iken, 01.01.1999 tarihinden itibaren yürürlükten kaldırılmıştır. Dolayısıyla, 01.01.1999 tarihinden sonra bu kapsamda yapılacak bağış ve yardımlar sınırsız olarak indirim konusu yapılamayacak, ancak kanunun yeni şekliyle belirtilen kurum ve kuruluşlara bu amaçla yapılan yardımların genel hükümler çerçevesinde, kurum kazancının %5'ine kadar olan kısmı indirim konusu yapılabilecektir.

İkinci bir konu olarakta, 4369 sayılı Kanunun içyüzde yöntemi nedeniyle doğru bulmadığımız, gerekçesine de aykırı olan 67 no'lu Tebliğdeki son düzenlemenin (iştirak kazancı istisnası ve geçmiş yıllar zararları hariç) gözden geçirilmesi ve 34 no'lu Tebliğdeki anlayışa geri dönülmesi gerekmektedir. Kanun gerekçesi Kanunun lafzına ve ruhuna açıkça aykırı olduğu için dikkate alınmamalıdır. Aksi takdirde kurumların, muhasebe yöntemi nedeniyle yasa ile belirlenen bağış indirimi yapma hakları kısıtlanmış olmaktadır. Bağış indirimi yönünden gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri yönünden herhangi bir fark olmamalıdır. Bağışa esas en yüksek kazanç tutarı, bağış gideri (indirimi) yapılmadan önceki mali kazanç tutarı kabul edilmeli ve bu tutar dışyüzde yöntemi ile hesaplanmalıdır. Kanunen kabul edilmeyen gider bulunması halinde, bağışa esas en yüksek kazanç ise, ticari kazanç kanunen kabul edilmeyen giderin de ilave edilmesi suretiyle hesaplanan tutar olmalıdır<sup>220</sup>.

## **5- 5035 Sayılı Kanun Düzenlemesi:**

### ***a- Ticari Kazanç Elde Eden Gelir ve Kurumlar Vergisi Mükelleflerine ilişkin gıda bankacılığı:***

5035 sayılı Sayılı Kanun'un 12. maddesi ile 193 Sayılı Gelir Vergis Kanun'un 40. maddesinin birinci fıkrasına aşağıdaki bent eklenmiştir..

“10. Fakirlere yardım amacıyla gıda bankacılığı faaliyetinde bulunan dernek ve vakıflara Maliye Bakanlığınca belirlenen usul ve esaslar çerçevesinde bağışlanan gıda maddelerinin maliyet bedeli.”

Kurumlar vergisi mükelleflerinin, fakirlere yardım amacıyla gıda bankacılığı faaliyetinde bulunan dernek ve vakıflara bağışlanan gıda maddelerinin gider olarak

<sup>219</sup> DİKMEN Mustafa Burçin, “Kurumlar Vergisi Kanununda Yer Alan Geçici Maddeler”, Vergi Dünyası, Sayı:195, Kasım 1997, s. 124.

<sup>220</sup> ŞEKER Sakıp, “Bağış ve Yardım İndirimine Esas Alınacak Kurum Kazancının Tespiti”, Vergi Dünyası, Sayı:225, Mayıs 2000, s. 169.

indirilmesi uygulaması kurumlar vergisi kanununda ayrıca yer almamıştır. Ancak KVK.'nun 13/2 maddesinde, safi kurum kazancının tespitinde GVK'nun ticari kazanç hakkındaki hükümlerinin uygulanacağı belirtilmiştir. Ayrıca KVK'nun 14/1 maddesine göre de kurum kazancı ticari kazancın hesaplanması ile ilgili esaslara göre tespit edileceğinden kurum kazancının tespitinde öncelikle GVK'nun ticari kazançla ilgili 40. maddesinde yer alan giderler hasıllattan indirim konusu yapılacaktır. Bu durumda kurumlar vergisi mükellefleri de GVK'nun 40/10.maddesinde yer alan Fakirlere yardım amacıyla gıda bankacılığı faaliyetinde bulunan dernek ve vakıflara Maliye Bakanlığınca belirlenen usul ve esaslar çerçevesinde bağışlanan gıda maddelerinin maliyet bedelini kurum kazancının tespitinde gider olarak indirebileceklerdir<sup>221</sup>.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 40. maddesinde Ticari Kazancın tespitinde indirilecek giderlere yer verilmiştir. Bu çerçevede gerek kurumlar vergisi mükellefleri gerekse ticari kazanç elde eden gelir vergisi mükellefleri Gıda Bankacılığı yapan dernek ve vakıflara gıda maddesi olarak yapmış oldukları bağışların maliyet bedellerini ticari kazancın tespitinde doğrudan gider olarak dikkate alabileceklerdir. 251 nolu GVK tebliğinde belirtildiği üzere ticari işletmeye dahil malların (gıda maddelerinin) bağışlanması durumunda bu malların maliyet bedeli Gelir Vergisi Kanununun 40 ıncı maddesi çerçevesinde gider kaydedilir. Bu işlem, faturanın bir yandan gelir bir yandan da gider kaydedilmesi suretiyle gerçekleştirilir.

Öte yandan aynı tebliğde bağış yapanlarca düzenlenecek belgelerin niteliğine ilişkin olarak açıklamalarda da bulunulmuştur. Buna göre, Gelir Vergisi Kanununun 40. maddesine eklenen hüküm çerçevesinde indirim konusu yapılacak bağışa konu mal bedeli Vergi Usul Kanunu'nun 232. maddesinde belirtilen fatura düzenleme sınırının altında kalsa (326 nolu VUK genel Tebliği uyarınca fatura düzenleme alt sınırı 01.01.2004 tarihinden itibaren 440.000.000 TL olarak belirlenmiştir) dahi mutlaka fatura ile belgelendirilecek ve ayrıca taşıma için de sevk irsaliyesi düzenlenecektir. Bağışlanan gıda maddesine ilişkin bilgiler eksiksiz olarak bağış yapılan dernek veya vakıf adına düzenlenen faturada yer alacaktır. Mal bedeli olarak faturada, bağışa konu malın maliyet bedeli (yüklenilen katma değer vergisi hariç) yazılı olacaktır. Ayrıca faturada "ihtiyaç sahiplerine yardım şartıyla bağışlandığından KDV hesaplanmamıştır." ibaresinin yer alması zorunludur<sup>222</sup>.

#### ***b- Mazbut vakıflara yapılan bağışlar:***

1.1.2004 tarihinden geçerli olmak üzere, 5035 sayılı kanunun 16. maddesiyle Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 14. maddesinin birinci fıkrasının (6) numaralı bendinin ikinci alt bendinden sonra gelmek üzere, Vakıflar Genel Müdürlüğü'nün idaresinde ve denetiminde bulunan mazbut vakıflara yapılan bağış ve yardımların tamamının kurum kazancının tespitinde gider kaydedileceği hükmü getirilmiştir.

Maddede yapılan bağış ve yardımın tamamının kurum kazancının tespitinde gider kaydedileceği belirtilmekle beraber, Kurumlar Vergisi Kanunu 34 seri no.lu Genel Tebliği ile açıklandığı üzere; "indirim konusu yapılacak bağış ve yardım miktarının belirlenmesinde esas alınacak kurum kazancı, 14. maddenin diğer bentleri gereğince yapılan indirimlerden (geçmiş yıl zararları hariç) sonra kalan miktar olacaktır. Bu şekilde hesaplanan ilgili yıl kurum kazancını aşan ve bu nedenle indirilemeyen bağış ve yardımlar ise müteakip yılların kurum kazançlarından indirilemeyecektir." açıklaması yapılarak gelir vergisi mükelleflerine paralel bir uygulama yapılmış, bağış ve yardımların devreden zarar

<sup>221</sup> YAKIŞIKLI, Ramazan., "Gıda Bankacılığı Faaliyetinde Bulunan Dernek ve Vakıflar ile Mazbut Vakıflara Yapılan Bağış ve Yardımlar", Vergi Dünyası, Sayı:272, Nisan 2004, s. 72-76.

<sup>222</sup> YETKİNER, Erkan., "Dünyada ve Türkiye'de Gıda Bankacılığı", Vergi Dünyası, Sayı:272, Nisan 2004, s. 61-71.

niteliği ortadan kaldırılmıştır.

Diğer taraftan kurumlar Vergisi mükelleflerince yapılan bağış ve yardımın nakden yapılmaması halinde bağışlanan veya yardımın konusunu teşkil eden mal veya hakkın değerinin tespitinde Gelir Vergisi Kanunu'ndaki düzenlemeden farklı olarak öncelikle bağışlanan kıymetin maliyet bedeline bakılacak, maliyet bedelinin kesin olarak tespit edilememesi halinde yasal defterlerdeki mukayyet değeri (kayıtlı değer) bağışlanan kıymetin bedelini gösterecek, bu değer de mevcut olmaması halinde Vergi Usul Kanunu hükümleri dairesinde takdir komisyonlarınca tespit edilecek değeri esas alınacaktır. Ayrıca bağış veya yardımın yabancı bir para cinsinden yapılması durumunda, yardımın yapıldığı tarihteki yabancı paranın Merkez Bankası döviz alış kuru esas alınacaktır<sup>223</sup>.

### **6- 5228 Sayılı Kanun Düzenlemesi:**

Kurumlar Vergisi Kanunu'nda bağış ve yardımlar ile ilgili hükümler 5228 Sayılı Kanun ile yapılan değişiklik sonrası mükerrer 14. maddenin 1. fıkrasının b, c, d (on altı bendi ile) bentlerinde yer almıştır. Değişiklik öncesi ise ilgili hükümler KVK 14/6. maddesinde yer almaktaydı.

Esas olarak, GVK'nın 5228 sayılı kanunla değişmeden önceki 89/2. maddesi ile Kurumlar Vergisi Kanunu'nun yine değişiklik öncesi hali birbirine paralellik arz etmekteydi. 5228 sayılı kanunun yürürlüğe girmesi ile birlikte iki kanun arasındaki farklılık daha da azaltılarak gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri arasında eşitlik sağlanmaya çalışılmıştır.

Gelir vergisi mükellefleri yaptıkları bağış ve yardımları ilgili yılın beyannamesinde göstermek suretiyle indirim konusu yaparken, kurumlar vergisi mükellefleri ise bu tür harcamalarını kanunla belirtilen şartlara uymak kaydıyla direkt olarak kurum kazancının tespitinde dikkate alıyorlardı. Yeni düzenleme ile birlikte bundan böyle kurumlar vergisi mükellefleri de yaptıkları bağış ve yardımları verilecek beyannamede ayrıca göstermek suretiyle indirim konusu yapacaklardır.

#### **a- Bağış ve Yardımların Yapılabileceği Kurumlar**

Kurumlar vergisi mükelleflerinin yaptıkları çeşitli harcamalar ile bağış ve yardımları verecekleri beyannamede indirim konusu olarak dikkate alabilmeleri için bunların aşağıda belirtilen kurum ve kuruluşlara yapılması gerekmektedir.

- Genel ve özel bütçeli daireler
- İl özel idareleri
- Belediyeler
- Köyler
- Kamu yararına çalışan dernekler
- Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflar
- Bilimsel araştırma ve geliştirme faaliyetlerinde bulunan kurum ve kuruluşlar

Görüldüğü üzere GVK'nın 89. maddesi ile Kurumlar Vergisi Kanunu'nun mük. 14. maddesinde sayılan kurum ve kuruluşlar farklılık arz etmektedir. 5228 sayılı kanun ile yapılan değişiklik sonucu gelir vergisi mükellefleri, bilimsel araştırma ve geliştirme faaliyetlerinde bulunan kurum ve kuruluşlara sadece belli (GVK 89/7. maddesinde belirtilen) faaliyetlerin gerçekleştirilmesi için yaptıkları bağış ve yardımları indirim konusu

<sup>223</sup> YAKIŞIKLI, Ramazan., "Gıda Bankacılığı Faaliyetinde Bulunan Dernek ve Vakıflar ile Mazbut Vakıflara Yapılan Bağış ve Yardımlar", Vergi Dünyası, Sayı:272, Nisan 2004, s. 72-76.



yapabileceklerdir. Kurumlar vergisi mükellefleri için ise eskiden de olduğu gibi bu tür bir sınırlama bulunmamaktadır.

Ayrıca, kurumlar vergisi mükellefleri için fakirlere yardım amacıyla gıda bankacılığı faaliyetinde bulunan dernek ve vakıflara bağışlanan gıda maddelerinin maliyet bedellerinin indirimi öngörülmemiştir.

### **b- Harcama, Bağış ve Yardımlarda Kayıt ve Belge Düzeni**

Kurumlar vergisi mükelleflerinin de yaptıkları bağış ve yardımları indirim konusu yapabilmeleri için bunların makbuz karşılığı olması gerekmektedir. Aksi takdirde kurumlar vergisi mükellefleri de bu tür harcamalarını beyannamede indiremeyeceklerdir.

### **c- İndirilebilecek Harcama, Bağış ve Yardımların Tutarı**

İndirim konusu yapılabilecek bağış ve yardım miktarı KVK mükerrer 14. maddenin 1/b bendinde kurum kazancının yüzde 5'i ile sınırlandırılmıştır. Dikkat edileceği üzere kurumlar vergisi mükellefleri için kalkınmada öncelikli yörelerde yapılacak bağış ve yardımlar hakkında farklı bir oran (gelir vergisi mükellefleri için %10 oranı geçerli idi) belirlenmemiştir. Öte yandan aynı maddenin 1/c ve 1/d bentlerinde sayılan harcama, bağış ve yardımların tamamı kazanç beyan edilmesi ve yeterli olması halinde indirim konusu yapılabilecektir.

5228 sayılı kanun öncesi KVK 14/6. maddesinde yer alan “*okul, sağlık tesisi ve yüz yatak (kalkınmada öncelikli yörelerde elli yatak) kapasitesinden az olmamak üzere öğrenci yurdu*” ibaresine, yeni düzenlenen mükerrer 14/1-c maddesinde çocuk yuvası, yetiştirme yurdu, huzurevi, bakım ve rehabilitasyon merkezleri de eklenmiştir. Böylece anılan bu yerlerin inşası için de yapılan her türlü bağış ve yardımlar ile mevcut tesislerin faaliyetlerini devam ettirebilmeleri için yapılan her türlü nakdî ve aynî bağış ve yardımların tamamı, 31.07.2004'ten sonra yapılmış olması kaydıyla, indirilebilecektir.

KVK mük. 14/1-d maddesinde sayılan ve tamamının indirilebilmesine müsaade edilen harcama, bağış ve yardımlar ise GVK 89/7. maddesinde on alt bent halinde sayılan ve bizim de yukarıda belirttiğimiz harcama, bağış ve yardımlardan oluşmaktadır.

İndirilebilecek harcama, bağış ve yardımların üst sınırın tespitine esas olacak kurum kazancının 67 seri no'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nde “*zarar mahsubu dahil giderler düşüldükten, iştirak kazançları hariç indirim ve istisnalar düşülmeden önceki tutar*” olduğu belirtilmiştir. Dönem içinde yapılan bağış ve yardımların sonuç hesaplarına intikal ettirilmesi durumunda indirimin üst sınırını hesaplarken bu tutarların kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alınması gerekmektedir. Aksi takdirde kurum kazancının eksik tespit edilmesi, kurum kazancının pozitif olması halinde ayrıca da yapılan bağış ve yardımın mükerrer indirimi söz konusu olacaktır.

Yapılan bağış ve yardım aynı bir nitelik taşıyor ise öncelikle varsa mukayyet değeri, yoksa VUK'un 267. maddesinde üçüncü sırada belirtilen, takdir komisyonunca belirlenen değer kurum kazancından beyannamede indirilebilecektir. Yapılan bağış veya yardımın yabancı para cinsinden olması halinde ise bağış veya yardımın yapıldığı tarihteki Merkez Bankası döviz alış kuru ile hesaplanacak olan Yeni Türk Lirası değeri, indirim olarak dikkate alınacaktır<sup>224</sup>.

5228 sayılı kanun değişikliği ile getirilen uygulamayı özetlemek gerekirse; gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri için bu mevzuda yapılan düzenlemelerde paralellik sağlanmaya çalışılmış ancak yazımızda da belirttiğimiz üzere bazı farklılıkların

<sup>224</sup> AKALIN, Devrim, KÜLAHLI, Ömür., “Gelir Vergisi ve Kurumlar Vergisi Açısından Bağış ve Yardımlar”, Vergi Dünyası, Sayı:280, Aralık 2004, s. 129-135.



mevcudiyeti korunmuştur. Tamamen sosyal amaçlar güden bu tür düzenlemelerde mükellef türleri itibariyle farklılık olmasının nedeni anlaşılamamaktadır.

Bağış ve yardımların indirimini düzenleyen hükümler vergi mevzuatı ile ilgili olmayan diğer bir çok kanunda yer almaktadır. Bu tür hükümlerin vergi kanunları içerisinde yer alması bu düzenlemelerin etkinliğini artıracaktır. Böylece, bunların düzenleme amaçlarını ne kadar gerçekleştirdiğinin değerlendirilmesi de mümkün olabilecektir.

Kanun koyucu çeşitli sosyal amaçlarla, ticari kazancın elde edilmesi veya idame ettirilmesi ile ilgili olmayan bağış ve yardım gibi harcamaların beyannamede bildirilen gelirlerden veya kurum kazancından indirilebilmesine imkan sağlamıştır. Bu tür düzenlemelerin, kamu kaynaklarının optimum dağılımına yardımcı olup olmadığı hususu ise tartışmalıdır.

Diğer taraftan, bu kaynakların kamusal otorite tarafından toplanması halinde ise hangi sosyal harcamanın en gerekli olduğuna karar verilmesi sorununun ortaya çıkacağı savunulmaktadır. Bireylerin kendisinin ve çevresinin faydasını maksimum kılacak şekilde hareket ettiklerini varsaydığımızda; bu tür sosyal harcamaların bireylere bırakılmasının ve bu tür harcamaların artması için vergisel teşvik sağlanmasının gerçekçi ve mantıklı bir uygulama olduğu, zira her bireyin kendisinin ve çevresinin faydasını maksimum kıldığında bütün toplumun faydasının da maksimum olacağı savunulmaktadır.

Kamusal otorite, bu tür harcamaların indirimine imkan vermekle, kendisinin yapacağı bazı harcamalardan kurtulmakta ve bunun karşılığında da bir kısım verginin toplanmasından vazgeçmektedir. Ancak bu çeşit bir uygulama amaçlanan sosyal faydanın sağlanmasını gerçekleştirebilecek midir? Sosyal harcamalar niteliğinde olan bağış ve yardımların ülke genelinde ihtiyaca göre dağılımı optimum faydayı sağlayacaktır. Fakat bu optimum faydanın gerçekleşmesi, her bir mükellefin bireysel olarak hareket etmesi halinde pek de mümkün görünmemektedir<sup>225</sup>.

Temmuz 2004 ayı içinde yayımlanan üç Kanun (5225, 5226 ve 5228 sayılı kanunlar) ile kültür yatırımları ile ilgili önemli düzenlemeler yapılmıştır. Yapılan düzenlemeler;

Kültürel harcamaların ve bu amaçla yapılan bağışların %100'ünün gelir ve kurumlar vergisi matrahından indirilmesine imkan verilmesi,

Kültür ve Tabiat Varlıklarını Koruma Kanunu kapsamındaki tescilli taşınmaz kültür varlıkları için veraset ve intikal vergisi, bazı durumlarda KDV ve tapu harcı istisnası getirilmesi,

Kültür ve Turizm Bakanlığınca belgeye bağlanacak yatırımlara stopaj gelir vergisi, SSK işçi payı ve su bedeli indirimi ve enerji desteği adı altında birtakım teşvikler öngörülmesi,

şeklinde özetlenebilir.

Ülkemizde kültüre önem verilmeye başlanması memnuniyet vericidir. Umarız yapılan düzenlemeler, imkanı olan insanların bu konuya eğilmelerini sağlar. Sadece sportif amaçlı sponsorluk örnekleri görmekten de bu vesileyle kurtuluruz<sup>226</sup>.

<sup>225</sup> AKALIN, Devrim, KÜLAHLI, Ömür., "Gelir Vergisi ve Kurumlar Vergisi Açısından Bağış ve Yardımlar", Vergi Dünyası, Sayı:280, Aralık 2004, s. 129-135.

<sup>226</sup> SAĞLAM, Erdoğan., "Kültürel Sponsorluk Harcamalarının Vergi Matrahından İndirilmesi ve Kültürel İlgili İstisna ve Teşvikler", Vergi Dünyası, Sayı:277, Eylül 2004, s. 56-64.

## **II- BAĞIŞ VE YARDIMLARLA İLGİLİ OLARAK KURUMLAR VERGİSİ KANUNUNDA YER ALAN CARİ DÜZENLEME**

Bağış, Türk toplumuna özgü bir sosyal dayanışma örneğidir. Türk toplumunda dünden bugüne bağış ve yardım yapma isteği değişmediğinden, vergi hukukuna da bu müessesenin belirli koşullarla alınmasına gerek duyulmuştur. Gelir Vergisi Mevzuatına 1950’li yıllarda giren bağış ve yardımlarla ilgili hükümler, günümüzün sosyal ve ekonomik gereklerine uygun olarak geliştirilmiştir. Nitekim, ülkemizde ilköğretimi yaygınlaştırmak için, ulusal düzeyde milli bir politika halinde oluşturulan 222 sayılı ilköğretim Kanunu, bağış ve yardımlara karşı son derece açık hale getirilmiştir. Yine bu doğrultuda 2547 sayılı Yüksek Öğretim Kanunu’na göre de yapılacak bağış ve yardımlarda, yardımı yapanlar bakımından bir sınır konmamıştır. Böylelikle, milletçe birlik ve beraberliğin en güzel örneğini oluşturan yardımlaşmalarda Devletin yanında bireylerin ve kurumların katkıları da bağış ve yardımın miktarına bakılmaksızın vergi kanunları açısından kısmen ödüllendirilmiştir<sup>227</sup>.

Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 1.1.2006 tarihinden geçerli 6. maddesine göre, tam mükellef kurumların safi kurum kazancı, Gelir Vergisi Kanununun ticari kazanç hükümlerine göre belirlenmekte; yine aynı kanunun 1.1.2006 tarihinden geçerli 22. maddesine göre dar mükellefiyete tabi kurumların, iş yeri veya daimî temsilci vasıtasıyla elde edilen (bahsedilen ticari kazanç olmaktadır) kazançlarının tespitinde, aksi belirtilmediği takdirde tam mükellef kurumlar için geçerli olan hükümler, bir başka ifade ile, bunlara da ticari kazanç hükümleri uygulanır.

Dar mükellefiyete tâbi kurumların ticarî veya ziraî kazançlar dışında kalan kazanç ve iratları hakkında, Gelir Vergisi Kanunu’nun bu kazanç ve iratların tespitine ilişkin hükümleri uygulanır. Ancak, bu kazanç ve iratların Türkiye’de yapılmakta olan ticarî veya ziraî faaliyet kapsamında elde edilmesi halinde, kurum kazancı ticari kazanç hükümlerine göre tespit edilir.

Bağış ve yardımların vergilendirilmiş kazanç üzerinden yapılması esas prensip olmakla birlikte, sosyal amaçlı bağış ve yardımların kamu harcamalarını azaltıcı rol oynadığı da dikkate alınarak, pek çok ülkede vergi matrahının tespitinde indirimine izin verilmektedir. Ülkemizde de öteden beri kamu harcamalarını azaltıcı nitelikteki bağış ve yardımların vergi matrahının tespitinde indirimini düzenleyen çok sayıda kanun bulunmaktadır<sup>228</sup>.

Kurumlar vergisi mükellefleri kural olarak bilanço esasında defter tutan kurumlardan oluştuğundan, bunların kazançlarının Gelir Vergisi Kanunu’nun bilanço esasında ticari kazancın tespiti hükümlerine göre belirlenmesi gerekir. Bir başka deyişle, kurumlar vergisinde ticari kazançların tespitinde uygulanan gerçek usule göre vergilendirme halindeki hükümler uygulanır<sup>229</sup>. Bilanço esasına göre ticari kazanç, özsermaye kıyaslaması yapılarak hesaplanır. Bu yöntemde ticari kazanç, işletmenin özsermayesinin hesap dönemi sonundaki ve başındaki değerleri arasındaki olumlu farktır. Bu dönem içerisinde işletme sahiplerince;

— İşletmeye ilave olunan değerler farktan indirilir,

<sup>227</sup> ÖZBAKIR Ahmet; “Bağış ve Yardımların Vergisel Boyutu”, Vergi Dünyası, Sayı:149, Ocak 1994, s. 63.

<sup>228</sup> ŞEKER Sakıp, “Bağış ve Yardım İndirimine Esas Alınacak Kurum Kazancının Tespiti”, Vergi Dünyası, Sayı:225, Mayıs 2000, s s. 164.

<sup>229</sup> TOSUNER, Mehmet- ARIKAN, Zeynep-YERELİ, Burçin ., Türk Vergi Sistemi , İlkem Matbaası, İzmir, 2005, ss. 212.

— İşletmeden çekilen değerler ise farka ilave olunur.

Ticari kazancın bu şekilde tespit edilmesi sırasında, Vergi Usul Kanunu'nun değerlemeye ait hükümleri ile Gelir Vergisi Kanunu'nun indirilecek ve indirilemeyecek giderlere ilişkin 40 ve 41. maddeleri hükümlerine uyulması gerekir.

Gelir Vergisi Kanunu hükümlerine göre ticari kazanç hesaplandıktan sonra, Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 10. maddesinde sayılan diğer indirimleri ile 11. maddesinde yer alan kabul edilmeyen indirimlerin ayrıca dikkate alınması gerekir.

Öteden beri kurumlarda bağış ve yardım miktarının belirlenmesinde esas alınacak kurum kazancının ne olması gerektiği tereddüt konusu olmuştur. Keza, kurumlarda bağış ve yardım kurum ticari kazancının tespitinde gider olarak yazılmakta sonra da, meydana çıkan kâr üzerinden yasada belirtilen %5 oranı hesaplanmaktadır. Söz konusu bağış ve yardımın, gelir vergisi mükelleflerinde yıllık beyanname üzerinden indirilmesinde herhangi bir sorun yaşanmadığı halde, kurumlarda başlangıçta gider yazılan tutarın daha sonra beyanı gereken kârın belli bir oranını aşıp aşmadığını araştırmak farklı görüş ve uygulamaların ortaya çıkmasına neden olmaktadır<sup>230</sup>.

## A- YASAL DAYANAĞI

Bağış ve yardımlar genel olarak ticari kazancın elde edilmesi veya idame ettirilmesi ile ilgili olmadıkları halde kanun koyucu bir takım sosyal amaçlarla bu tür giderlerin bazı şartlar dahilinde bir kısmının veya tamamının vergi matrahından düşülmesine imkan vermiştir.

Vergi mevzuatımızda bağış ve yardımların gider veya indirim olarak dikkate alınabileceğini düzenleyen hükümler 5228 Sayılı Kanunla değişmeden önce Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 14/6. maddelerinde yer almaktaydı. Ancak 5228 sayılı kanunla anılan maddelerde yapılan değişikliğin 31.07.2004 tarihinde yürürlüğe girmesiyle indirimi veya gider yazılması kabul edilen bağış ve yardımların kapsamı değiştirilmiş ve yeni düzenlemeler Kurumlar Vergisi Kanunu'nun mükerrer 14. maddesinde yer almıştır<sup>231</sup>. 1.1.2006 tarihinden itibaren de, bağış ve yardımlar konusu, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 10. maddesinde yer almaktadır. Bunun dışında bazı özel kanun hükümleri uyarınca da, yapılacak bağış ve yardımların tamamının matrahtan indirilebilmesi halen olanak dahilindedir.

Kamu yararına çalışan dernekler (Dernekler Kanununa göre bir dernek, kamuya yararlı dernek statüsünü Danıştay'ın müsbet kararı ve Bakanlar Kurulunun onayı ile kazanır. Bu dernekler zaman zaman Maliye Bakanlığı'nın yayımladığı genel tebliğler ile kamuoyuna duyurulur.)<sup>232</sup>.

Gelirin sağlanması ve devamlılığı için yapılması gereken ve bu yönleriyle tipik olarak vergi yükünü azaltabilen giderler arasında yer almadıkları halde, bağış ve yardım şeklinde yapılan harcamalar, mevzuatla belirlenen şartlar çerçevesinde mükelleflere vergisel avantajlar sağlamaktadır. Kanun koyucu, sosyal, bilimsel, sanatsal ve ülke için faydalı diğer başkaca faaliyetlerin teşviki ve desteklenmesi amacıyla, belirli bağış ve yardımların vergi matrahından düşülmesini mümkün hale getirmiştir.

Bağış ve yardımların vergi matrahından indirilmesinde, vergi mevzuatımızca

<sup>230</sup> ŞEKER Sakıp, "Bağış ve Yardım İndirimine Esas Alınacak Kurum Kazancının Tespiti", Vergi Dünyası, Sayı:225, Mayıs 2000, s. 165.

<sup>231</sup> AKALIN, Devrim, KÜLAHLI, Ömür., "Gelir Vergisi ve Kurumlar Vergisi Açısından Bağış ve Yardımlar", Vergi Dünyası, Sayı:280, Aralık 2004, s. 129-135.

<sup>232</sup> AKALIN, Devrim, KÜLAHLI, Ömür., "Gelir Vergisi ve Kurumlar Vergisi Açısından Bağış ve Yardımlar", Vergi Dünyası, Sayı:280, Aralık 2004, s. 129-135.

öngörülen bazı farklılıklar bulunmaktadır. Mesela Gelir Vergisi mükellefleri bağış ve yardım şeklindeki giderlerini, dönem kazanç hesaplarıyla hiç ilgilendirmeden; direkt beyanname üzerinde indirim konusu yapabilmektedirler. Oysa Kurumlar vergisi mükelleflerinde bu giderler, kayıtlarda doğrudan gider hesaplarına aktarılmakta ve dönem kazancıyla ilişkilendirilmektedir<sup>233</sup>.

Vergi Usul Kanunu'nun 172. maddesi hükmü gereğince defter tutmak mecburiyetinde olan yükümlülerin yaptıkları bağış ve yardımları defter kayıtlarına intikal ettirmeleri, bilfiil eğitim ve sağlık tesisi inşa edenlerin bu tesislere ilişkin harcamaları yasal defterlerin ayrı bir kısmında veya diğer hesaplarla karışmayacak tarzda takip etmeleri gerekir.

Uygulamada, yükümlülerce bilfiil inşa edilen eğitim ve sağlık tesisleri, yükümlüler ile il veya ilçe milli eğitim veya sağlık müdürlüklerince karşılıklı imzalanan bir ön protokol anlaşmasına dayalı olarak bağışlanmaktadır. Bu protokole, genel itibariyle bağışlanacak eğitim veya sağlık tesisinin yapı özellikleri, inşaata başlanılan dönem, muhtemel bitiş tarihi ile inşaatın tahmini maliyeti gösterilmektedir.

Yükümlüler, bağış ve yardım konusu olacak eğitim ve sağlık tesis inşaatlarını, yapım çalışmaları devam ettiği sürece işletme aktifinde göstermeli ve sözkonusu inşaatlar tamamlanıp bağış yapılan kuruma teslim edildiğinde, şirketçe ilgili yıl giderlerine intikal ettirilmelidir<sup>234</sup>.

Anılan kanunun aynı bendinde, bilimsel araştırma ve gelişmeyi teşvik etmek amacıyla yalnızca bu tür faaliyetlerde bulunan kuruluşlara yapılacak her türlü bağış ve yardımların, bağış ve yardımı yapan kuruluşların vergi matrahlarından indirmeleri öngörülmektedir.

5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun yerini alan 5520 sayılı yeni kanun 21.06.2006 tarihinde Resmi Gazete'de yayınlanarak yürürlüğe girmiştir. Yeni Kurumlar Vergisi Kanunu'nda bağış ve yardımlar konusu "diğer indirimler" başlıklı 10. maddesinde düzenlenmiştir. Sözkonusu düzenleme aşağıda yer aldığı gibidir.

#### *Diğer indirimler*

##### *Madde No 10*

##### *Kapsam*

*(1) Kurumlar vergisi matrahının tespitinde; kurumlar vergisi beyannamesi üzerinde ayrıca gösterilmek şartıyla, kurum kazancından sırasıyla aşağıdaki indirimler yapılır:*

*a) Mükelleflerin, işletmeleri bünyesinde gerçekleştirdikleri münhasıran yeni teknoloji ve bilgi arayışına yönelik araştırma ve geliştirme harcamaları tutarının % 40'ı oranında hesaplanacak "Ar-Ge indirimi".*

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

<sup>233</sup> YILDIRIM Yavuz., "Vergisel Yönüyle Bağış ve Yardımlar", Vergi Dünyası, Sayı:256, Aralık 2002, s. 132.

<sup>234</sup> KARAKOÇ Yusuf., "Vergi Hukuku Açısından Bağış ve Yardımlar (I)", Vergi Dünyası, Sayı:187, Mart 1997, s. .

b) 21/5/1986 tarihli ve 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 sözü edilen kanunlar uyarınca tespit edilen amatör spor dalları için tamamı, profesyonel spor dalları için % 50'si.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

7) Kültür envanterinin oluşturulması çalışmalarına,

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

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

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

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

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

(2) Bağış ve yardımların nakden yapılmaması halinde, bağışlanan veya yardımın konusunu oluşturan mal veya hakkın maliyet bedeli veya kayıtlı değeri, bu değer mevcut değilse Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre takdir komisyonlarınca tespit edilecek değeri esas alınır.

(3) Bu maddenin uygulanmasına ilişkin usûlleri belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkilidir.

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 10. maddesi, 01.01.2006 tarihinden itibaren geçerli olarak yayımı olan 21.06.2006 tarihinde yürürlüğe girmiş bulunmaktadır.

Madde, kurumlar vergisi matrahının tespitinde, kurumlar vergisi beyannamesi üzerinde ayrıca gösterilmek kaydıyla, kurum kazancından sırasıyla yapılacak indirimleri düzenlemektedir.

Maddede sayılan diğer indirimler, esasen kazancın bulunması halinde beyanname üzerinden indirim konusu yapılan ve kazancın yetersiz olması nedeniyle de sonraki yıllara devretmeyen indirimlerdir. Bunun tek istisnası Ar-Ge indirimidir.

Maddenin birinci fıkrasının (a) bendinde, mükelleflerin işletmeleri bünyesinde gerçekleştirdikleri yeni teknoloji ve bilgi arayışına yönelik araştırma ve geliştirme faaliyetlerine ilişkin harcamaların %40'ının beyan edilen kurum kazancından indirimine imkan sağlanmaktadır.

Matrahın yetersiz olması sonucu ilgili dönemde indirim konusu yapılamayan tutarın bulunması durumunda, bentte özel bir düzenlemeye yer verilmesi nedeniyle, bu tutar sonraki hesap dönemlerine devrederek indirim konusu yapılabilecektir.

Ülkemizin kalkınmasında ve uluslararası rekabet gücümüzün artırılmasında araştırma ve geliştirmeye yönelik harcamaların gayri safi milli hasıla içindeki payının artırılması büyük önem taşımaktadır. Bu nedenle, araştırma ve geliştirme harcaması yapan özel sektör kurumlarının bu alandaki çabalarının desteklenmesi için araştırma ve geliştirmeye yönelik harcamaların %40'ının beyan edilen gelirden indirilmesine olanak sağlayan bir düzenleme yapılmaktadır.

Kapsama sadece işletme içi araştırma ve geliştirme faaliyetlerine yönelik harcamalar girmektedir. Bu yönüyle Ar-Ge faaliyetlerine yönelik olarak 4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanununda yer alan teşvik edici düzenlemenin bir



tamamlayıcısı niteliğindedir.

(b) bendi sponsorluk harcamalarına ilişkindir.

Ülkemizdeki sportif faaliyetleri teşvik etmek amacıyla sportif faaliyetlere dönük sponsorluk harcamalarının kazançtan indirimine olanak verilmektedir. Buna göre; 3289 sayılı Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğünün Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun ile 3813 sayılı Türkiye Futbol Federasyonu Kuruluş ve Görevleri Hakkında Kanun kapsamında yapılan sponsorluk harcamalarının; sözü edilen kanunlar uyarınca tespit edilen amatör spor dalları için tamamı, profesyonel spor dalları için %50'si kurumlar vergisi matrahının tespitinde, beyan edilen kurum kazancından indirim olarak dikkate alınabilecektir.

(c) bendi ile bağış ve yardımlar düzenlenmektedir. Dayanışmayı, sivil toplum örgütlerini ve araştırma geliştirme faaliyetlerini teşvik etmek amacıyla kurumlar vergisi mükelleflerinin yapmış oldukları bağışların belli bir kısmının kazançtan indirimine izin verilmektedir.

Bağış ve yardımların matrahtan indirilmesi için şu şartlara uymak gerekir:

- Bağış ve yardım, genel ve özel bütçeli kamu idarelerine, il özel idarelerine, belediyelere ve köylere, Bakanlar Kurulu'nca vergi muafiyeti tanınan vakıflara, kamu menfaatine yararlı sayılan dernekler ile bilimsel araştırma ve geliştirme faaliyetlerinde bulunan kurum ve kuruluşlara yapılmalıdır.

- Bağış ve yardım makbuz karşılığı olmalıdır.

- Anılan kuruluşlara yapılan ödemenin bağış kapsamında indirim konusu yapılabilmesi için bağış ve yardımın karşılıksız yapılması gerekmektedir.

- Bağış ve yardımın matrahtan indirimi o yıla ait kurum kazancının yüzde beşi ile sınırlandırılmıştır. İndirime esas kazanç tutarının tespitinde, zarar mahsubu dahil giderler ve iştirak kazançları düşüldükten sonra, indirim ve istisnalar düşülmeden önceki tutar esas alınacaktır.

- Bağış ve yardımın sadece ilgili dönem kazancından indirilmesi gerekir. İndirilemeyen kısım diğer yıla nakledilemez.

- Bağış ve yardım, nakden veya aynen olabilir. Bağış ve yardımın nakden yapılmaması halinde bağışlanan veya yardımın konusunu teşkil eden mal veya hakkın maliyet bedeli veya mukayyet değeri, bu değer mevcut değilse Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre Takdir Komisyonları'nca tespit edilecek değeri esas alınır.

(ç) bendinde, eğitimi, sağlık ve bakım hizmetlerini geliştirmek ve devam ettirmek amacıyla yapılan harcamaların da kazançtan indirilmesine izin verilmektedir.

Buna göre,

- 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, çocuk yuvası, yetiştirme yurdu, huzurevi, bakım ve rehabilitasyon merkezi inşası dolayısıyla yapılan harcamaların,

- Söz konusu tesislerin inşası için yukarıda belirtilen kamu kuruluşlarına yapılan her türlü bağış ve yardımların,

- Mevcut okul, sağlık tesisi ve öğrenci yurtları ile çocuk yuvası, yetiştirme yurdu, huzurevi, bakım ve rehabilitasyon merkezlerinin faaliyetlerini devam ettirebilmeleri için yapılan nakdi ve aynı bağış ve yardımların

tamamı kurumlar vergisi matrahının tespitinde indirim konusu yapılabilecektir.

Sözü edilen tesislerin yapımı için bentte sayılan kuruluşlar dışında yer alan kamuya yararlı dernekler ile Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflara yapılan bağış ve yardımlar ise (c) bendi kapsamında o yılki kurum kazancının yüzde beşi ile sınırlı olmak üzere bağış ve yardım indiriminden yararlanabilecektir.

(d) bendi ile genel ve özel bütçeli kamu idareleri ile il özel idareleri ve belediyeler, köyler ve kamu yararına çalışan dernekler, Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflar ve bilimsel araştırma faaliyetinde bulunan kurum ve kuruluşlar tarafından yapılan ya da Kültür ve Turizm Bakanlığınca desteklenen veya desteklenmesi uygun görülen harcamalar ile makbuz karşılığında yapılan bağış ve yardımlardan bu bentte sayılanlar da kurum kazancından indirilebilecektir.

(e) bendi ile Bakanlar Kurulunca yardım kararı alınan doğal afetler dolayısıyla Başbakanlık aracılığı ile makbuz karşılığında yapılan aynı ve nakdî bağışların tamamı kurum kazancından indirilebilecektir.

İkinci fıkra ile bağış ve yardımların nakden yapılmaması halinde, bağışlanan veya yardımın konusunu oluşturan mal veya hakkın maliyet bedeli veya kayıtlı değerinin, bu değer mevcut olmaması halinde ise Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre takdir komisyonlarınca tespit edilecek değerinin esas alınacağı belirtilmektedir.

Üçüncü fıkrada ise bu maddenin uygulanmasına ilişkin usullerin belirlenmesi konusunda Maliye Bakanlığına yetki verilmektedir.

## **B- GELİRİN BELİRLİ BİR ORANI İLE SINIRLI OLARAK İNDİRİME KONU EDİLEBİLEN BAĞIŞ VE YARDIMLAR**

### **1- Bağış ve Yardımları İndirim Konusu Yapabilecek Mükellefler:**

Kurumlar vergisi mükellefleri 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 10. maddesi uyarınca (1.1.2006 tarihinden geçerli) yaptıkları bağışları, kurum kazancından indirim konusu yapabilirler.

### **2- Bağış ve Yardımın Yapılacağı kişiler**

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 10/1-c bendi uyarınca, aşağıda sayılan kişi ve kuruluşlara yapılan bağış ve yardımlar, o yıla ait kurum kazancının % 5'ine kadar olan kısmı indirim olarak dikkate alınabilecektir:

- Genel bütçeli kamu idareleri,
- Özel bütçeli kamu idareleri,
- İl özel idareleri,
- Belediyeler,

- Köyler,
- Kamu yararına çalışan dernekler, (Dernekler Kanunu'na göre derneklerin kamuya yararlı dernek olarak sayılması, Danıştay'ın müspet karar ve Bakanlar Kurulunun onayı ile mümkündür. Bu dernekler zaman zaman Maliye Bakanlığı'nın yayımladığı genel tebliğler ile kamuoyuna duyurulur. Ancak Bakanlar Kurulu Kararı ile kamuya yararlı dernek olarak kabul edilmiş, fakat henüz Maliye Bakanlığı tarafından kamuoyuna duyurulmamış derneklere yapılan bağış ve yardımlar da indirim konusu yapılabilmektedir)<sup>235</sup>,
- Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflar<sup>236</sup>,
- Bilimsel araştırma ve geliştirme faaliyetinde bulunan kurum ve kuruluşlar<sup>237</sup>,

Prencip olarak, madde metninde de yer alan bu kurum ve kuruluşlar dışındakilere yapılacak olan bağış ve yardımların, gelir vergisi beyannamesinde beyan edilen gelirden indirilmesi mümkün bulunmamaktadır.

Dikkat edilmesi gereken bir başka husus, sadece kamuya yararlı dernekler ile Bakanlar Kurulu'nca vergi muafiyeti tanınan vakıflara yapılan bağışların gelirden indirimine müsaade edildiğidir. Bunların dışında kalan dernek ve vakıflara yapılan bağışların gelirden indirimi mümkün değildir<sup>238</sup>.

Dernekler Kanunu'na göre derneklerin kamuya yararlı sayılması, Danıştay'ın Kararı ile Bakanlar Kurulu'nca tasdik edilmesine bağlıdır. Bakanlar Kurulu Kararı ile kamuya yararlılığı tasdik edilmiş bulunan derneklerin adları zaman zaman Maliye Bakanlığı'nca yayımlanan genel tebliğlerle belli edilmektedir. Ancak, bu derneklerin ünvanlarının Bakanlıkça yayımlanması hak doğurucu bir mahiyet taşımaz. Bakanlar Kurulu Kararı ile kamuya yararlı dernek niteliğini almış olan bir derneğin ünvanı Maliye Bakanlığı'nca henüz yayımlanmamış olsa bile, böyle bir derneğe yapılan bağış, gelirden indirilebilir<sup>239</sup>.

### 3- Bağış ve Yardım Makbuz Karşılığında Yapılmalıdır

Bağış ve yardım, yukarıda sayılan kişilere ancak makbuz karşılığında yapıldığında gelirden indirim konusu yapılabilir. Karşılığında makbuz alınmayan bağışların hiç bir şekilde gelirden indirimi söz konusu değildir. Ayrıca bağış ve yardıma konu para, mal veya hakkın karşılıksız verilmiş olması gerekmektedir. Açıktır ki, bir karşılık bulunduğu ödeme bağış ve yardım olmaktan çıkacaktır. Dolayısıyla balo, kermes gibi faaliyetler için davetiye karşılığında ödenen paraların veya herhangi bir yayının bedelinin<sup>240</sup> bağış ve yardım olarak kabul edilmesi ve indirim konusu yapılması mümkün bulunmamaktadır<sup>241</sup>. Örneğin kamu menfaatine yararlı bir derneğin düzenlediği balonun bilet bedeli veya bunlarca çıkarılan dergi, gazete veya kitabın bedeli bağış ve yardım olarak indirim konusu yapılamaz<sup>242</sup>.

<sup>235</sup> YILDIRIM Yavuz., "Vergisel Yönüyle Bağış ve Yardımlar", Vergi Dünyası, Sayı:256, Aralık 2002, s. 132.

<sup>236</sup> KONUK Hayri., "Bağış ve Yardım İndirimleri", Vergi Dünyası, Sayı:220, Aralık 1999, s. 99.

<sup>237</sup> ERİŞTİ Murat., "Vergi Matrahından İndirilebilecek Bağış ve Yardımlar", Vergi Dünyası, Sayı:232, Aralık 2000, s. .

<sup>238</sup> Hesap Uzmanları Derneği, **Beyanname Düzenleme Kılavuzu**, HUD Yayıncılık, İstanbul, 2005, s. 314.

<sup>239</sup> ÖZBAKIR Ahmet., "Matrahdan İndirilebilir Bağış Ve Yardımlar", Vergi Dünyası, Sayı:244, Aralık 2001, s. 96.

<sup>240</sup> KONUK Hayri., "Bağış ve Yardım İndirimleri", Vergi Dünyası, Sayı:220, Aralık 1999, s. 98.

<sup>241</sup> AKSOY Ümit., "GVK'nun 89.Maddesine Göre Yıllık Gelir Vergisi Beynamesi Üzerinden Yapılabilecek İndirimler", Vergi Dünyası, Sayı:247, Mart 2002, s. 52.

<sup>242</sup> Hesap Uzmanları Derneği, **Beyanname Düzenleme Kılavuzu**, HUD Yayıncılık, İstanbul, 2005, s. 315.

Yapılacak bağış ve yardımlar makbuz karşılığında olmalıdır. Bağış ve yardımın makbuz karşılığı yapılması kanunda açıkça belirtilmiştir. Bu belirtme ücret, menkul ve gayrimenkul sermaye iradı gibi gelirleri dolayısıyla beyanname vermek zorunda olan ancak defter tutma yükümlülüğü bulunmayan mükellefler için bir anlam ifade etmektedir. Zira defter tutmak zorunda olan mükellefler VUK'nun 227. maddesi hükmü uyarınca üçüncü şahıslarla olan münasebet ve muamelelerine ait kayıtlarını zaten tevsik etmek mecburiyetindedirler<sup>243</sup>. Bilindiği üzere, Vergi Usul Kanunu'nun 227. maddesinde, aksine bir hüküm olmadıkça bu kanuna göre tutulan ve üçüncü şahıslarla olan ilişki ve işlemlere ait kayıtların belgelenmesi zorunlu kılınmıştır. Bu nedenle, yapılan bağış ve yardım, vergi matrahını azaltıcı bir gider kalemi olduğundan belgelendirilmesi gerekmektedir. Kaldı ki, kanun "makbuz karşılığında" ibaresine açıkça yer vermekle, bunun bir indirim şartı olduğunu kabul etmektedir. Bu nedenle, makbuz karşılığı yapılmayan bağış ve yardımlar esasen belgesiz gider niteliğini taşıyacağından, bu bağış ve yardımların beyan edilen gelirden indirilmesi mümkün değildir<sup>244</sup>. Esasen bu şart vergi matrahını etkileyen unsurların tevsik edileceği ilkesinin de normal gereğidir<sup>245</sup>.

#### **4- Bağış ve Yardımın tamamen karşılıksız olması gereklidir**

Diğer taraftan bağış ve yardımlar tamamen karşılıksız olmalıdır. Temelinde bir bağış güdüsü bulunmakla birlikte şeklen de olsa bir karşılığa dayanan yardımlar, örneğin yukarıda sayılan kurumlardan biri tarafından düzenlenen konser veya kermes için bilet alınması, bunlar tarafından neşredilen dergilere abone olunması bu bağlamda indirimde cevaz vermez<sup>246</sup>.

Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan bilimsel araştırma ve geliştirme faaliyetlerinde bulunan kurum ve kuruluşlara yapılan her türlü bağış ve yardımların tamamı indirim konusu yapılabilir veya gider yazılabilir. Yapılan bağışlar, bilimsel araştırma ve geliştirme faaliyetleri dışında başka bir amaçla kullanılamaz. Amaç dışı kullanıldığıının tespiti halinde, Maliye Bakanlığı bu kurum ve kuruluşların vergi muafiyetinin kaldırılmasını Bakanlar Kurulundan talep eder<sup>247</sup>.

#### **5- Bağış ve Yardım İndiriminde Tutar Sınırlaması**

Yukarıdaki KVK'nın 10. maddesinde belirtildiği üzere bu fıkrafta sayılan kurum ve kuruluşlara yıl boyunca yapılan aynî ve nakdî bağışların gider yazılması, o yıla ait kurum kazancının % 5'i ile sınırlanmıştır.

Burada kastedilen kurum kazancının yani % 5'i alınacak rakamın ne olduğu, 34 no.lu KV Genel Tebliğinde açıklanmış olup, Maliye Bakanlığı 67 no.lu Tebliğ ile bu konuda anlayış değişikliğine gitmiştir. Söz konusu anlayış değişikliği, iştirak kazançlarının ve geçmiş yıl zararlarının % 5'i alınacak rakamı küçültmesi şeklinde özetlenebilir. (34 no.lu Tebliğe göre eskiden iştirak kazançları % 5'in bazına dahildi ve geçmiş yıl zararları bu bazı küçültüyordu.

67 seri numaralı KVK Genel Tebliği ile yapılan düzenleme gereğince indirim konusu yapılacak bağış ve yardım miktarının belirlenmesinde esas alınacak kurum kazancı; zarar mahsubu dahil giderler düşüldükten, iştirak kazançları hariç indirim ve istisnalar düşülmeden önceki tutarı ifade etmektedir. Dolayısıyla mükellefler, yıl içinde

<sup>243</sup> KAPLAN Yusuf., "Vergisel Açından Bağış ve Yardımlar", Vergi Dünyası, Sayı:208, Aralık 1998, s. 31.

<sup>244</sup> KARAKOÇ Yusuf., "Vergi Hukuku Açısından Bağış ve Yardımlar (I)", Vergi Dünyası, Sayı:187, Mart 1997, s. .

<sup>245</sup> ÖZBAKIR Ahmet, "Matrahdan İndirilebilir Bağış Ve Yardımlar ", Vergi Dünyası, Sayı:244, Aralık 2001, s. 97.

<sup>246</sup> KAPLAN Yusuf., "Vergisel Açından Bağış ve Yardımlar", Vergi Dünyası, Sayı:208, Aralık 1998, s. 31.

<sup>247</sup> KAPLAN Yusuf., "Vergisel Açından Bağış ve Yardımlar", Vergi Dünyası, Sayı:208, Aralık 1998, s. 33.

gider yazdıkları bağış ve yardımların kazançtan indirilecek kısmını tebliğle yapılan bu izaha göre hesaplayacak, limiti aşan kısmı kanunen kabul edilmeyen gider olarak beyannamede göstereceklerdir.

#### **a- 34 No’lu Kurumlar Vergisi Kanunu Genel Tebliği Anlayışı**

İndirim konusu yapılacak bağış ve yardımın belirlenmesinde esas alınacak kurum kazancı konusunda 34 no’lu KVK Genel Tebliğinde şu ifadelere yer verilmiştir.

“Öte yandan, indirim konusu yapılacak bağış ve yardım miktarının belirlenmesinde esas alınacak kurum kazancı, 14’ncü maddenin diğer bentleri gereğince yapılan indirimlerden (geçmiş yıl zararları hariç) sonra kalan miktar olacaktır. Bu şekilde hesaplanan ilgili yıl kurum kazancını aşan ve bu nedenle indirilemeyen bağış ve yardımların ise müteakip yılların kurum kazançlarından indirilemeyeceği tabiidir.”

Anılan Tebliğde ayrıca, “indirilecek bağış ve yardım miktarının en fazla o yıla ait kurum kazancı kadar olacağı (hadde bağlı olmayan bağış ve yardımlarda) belirtilmiştir<sup>248</sup>.

#### **b- 67 No’lu Kurumlar Vergisi Kanunu Genel Tebliği Anlayışı**

Bağış ve yardımların kurum kazancından indirilmesi konusunda temelde yasal bir değişiklik olmadığı halde, 67 no’lu KVK Genel Tebliği ile indirim esas kurum kazancının hesaplanma yöntemi değiştirilmiştir. Buna göre,

“İndirilecek bağış ve yardım giderinin üst sınırının hesaplanmasında esas alınan kurum kazancı; zarar mahsubu dahil giderler düşüldükten, iştirak kazançları hariç indirim ve istisnalar düşülmeden önceki tutarı ifade etmektedir.”

Yapılan bu son düzenlemede, “iştirak kazançları” mutlak olarak vergiden istisna olduğu için bağış ve yardımın hesabında kazanç sayılmamıştır<sup>249</sup>.

67 no’lu Tebliğ göre, bağış ve yardıma esas kurum kazancı, zarar mahsubu dahil giderler düşüldükten sonraki (indirim ve istisnalar düşülmeden önceki) tutardır. Tebliğdeki ifadeden düşülmesi gereken giderlere bağış ve yardım giderlerinin de dahil olduğu anlaşılmaktadır. Keza, 34 no’lu Tebliğde bağış ve yardım giderleri diğer giderlerden ayrı tutulmuştur. (İştirak kazancı istisnası konusuna daha sonra değinilecektir.)

Bağış tutarı gider yazıldıktan sonra, indirilmesi gereken azami bağış miktarını sonuçtan hareketle hesaplamak teknik olarak doğru sonuç vermez. Kanunda, bağış ve yardımların toplamının o yıla ait kurum kazancının %5’ine kadar olan kısmının **ayrıca hasıllattan indirileceği** belirtilmiştir. Yani bütün giderler indirildikten sonra kalan kardan ayrıca %5 oranında bir indirim daha yapılabilecektir. Kanundaki bu ifadeyi bağış ve yardım gideri indirildikten sonra bir oran hesaplama şeklinde anlamamak gerekir. Matematiksel olarak doğru olmayan bir şeyin kanuna konulması düşünülemez. Kaldı ki, Kanunda 14.maddedeki giderlerin ayrıca hasıllattan indirileceği belirtilmiştir. Bütün diğer giderler indirildikten sonra da bağış ve yardım giderinin indirilmesi gerekir. Bu anlamda 34 no’lu Tebliğdeki anlatım doğrudur. Bağış öncesi kazancın 1,05’e bölünerek bağışa esas kazancın (iç yüzde formülü ile) hesaplanması doğru değildir. 34 no’lu Tebliğde bağış miktarının belirlenmesinde esas alınacak tutarın hesabında geçmiş yıl zararları da hariç

<sup>248</sup>ŞEKER Sakıp, “Bağış ve Yardım İndirimine Esas Alınacak Kurum Kazancının Tespiti”, Vergi Dünyası, Sayı:225, Mayıs 2000, s. 165.

<sup>249</sup>ŞEKER Sakıp, “Bağış ve Yardım İndirimine Esas Alınacak Kurum Kazancının Tespiti”, Vergi Dünyası, Sayı:225, Mayıs 2000, s. 166.

tutulmuştur. Bunun anlamı, mükellefin gider olarak kaydedebileceği bağış miktarının hesabında, geçmiş yıl zararlarının dikkate alınmayacağıdır<sup>250</sup>.

Konuyu bir örnekle açmak gerekirse;

### Örnek 1

	Kanuna Göre	Gereğe Göre
Hasılat	10.000	10.000
Gider ve Maliyetler (Bağış indirimi hariç)	8.000	8.000
Ticari Kazanç (Bağışa Esas Tutar)	2.000	2.000
Bağış ve Yardım	(2.000 X %5 =) 100	(2.000/1,05) X %5 =) 95,24
Matrah	1.900	1.904,76

### Örnek 2

Bağış gideri dahil bütün indirim ve giderlerden sonraki tutardan hareketle indirilerek bağış ve yardım tutarını hesaplamının doğru sonuç vermeyeceği aşağıdaki karşılaştırmalı örnekten de kolaylıkla anlaşılmaktadır.

	Mükellef A	Mükellef B
Ticari Kar (Bağış Öncesi)	1.000	1.000
Bağış Gideri	1.000	50
Kalan	0	950
Bağış ve Yardım İndirimi Hakkı (%5)	(0 X %5 =) 0	(950 X %5 =) 47,5
Kanunen Kabul Edilmeyen Gider	1.000	2,5
Matrah	1.000	952,5

67 no'lu KVK Genel Tebliğine göre mükellef (A)'nın 1.000.-TL'nin tamamını bağış gideri yazması hiç bağış indirimi hakkı elde edememesi sonucunu doğurmuştur. Oysa mükellef (B), 50 TL'yi gider yazmakla daha az vergi matrahı beyan etme hakkı elde etmiştir. Mükellef (B)'nin herhangi bir hadde bağlı olmayan türden 800.-TL bağış yapması halinde bağış hakkı (1000 – 800=)200.-TL olacak, 600.-TL fazla bağış Kanunen Kabul Edilmeyen Gider Kabul edilecektir.67 no'lu Tebliğle yapılan düzenlemeye göre kurumların herhangi bir hadde bağlı olmaksızın yapabilecekleri bağış miktarı hemen hemen imkansız hale gelmektedir. 67 No'lu Tebliğdeki ifadenin tarafımızca yanlış anlaşıldığı veya yorumlandığı ileri sürülebilirse de, biz gerekçedeki içyüzde formülü uygulanarak yapılan hesaplamayı da doğru ve yasal bulmuyoruz<sup>251</sup>.

Bakanlığın son anlayışına göre, söz konusu % 5'lik sınırın hesap şekli ve anlayış değişikliğinin yarattığı etki aşağıdaki tablo yardımı ile ve rakamlı olarak şöyle izah edilebilir :

<sup>250</sup> ŞEKER Sakıp, "Bağış ve Yardım İndirimine Esas Alınacak Kurum Kazancının Tespiti", Vergi Dünyası, Sayı:225, Mayıs 2000, s. 166.

<sup>251</sup> ŞEKER Sakıp, "Bağış ve Yardım İndirimine Esas Alınacak Kurum Kazancının Tespiti", Vergi Dünyası, Sayı:225, Mayıs 2000, s. 167.



		34 no.lu Tebliğ		67 No.lu Tebliğ
Vergi öncesi ticarî kazanç	(+)	100.000.000.000	(+)	100.000.000.000
Gider yazılmış olan ve % 5 ile sınırlı bağışlar	(+)	25.000.000.000	(+)	25.000.000.000
Kanunen kabul edilmeyen giderler	(+)	15.000.000.000	(+)	15.000.000.000
Diğer indirimler	(-)	20.000.000.000	(-)	20.000.000.000
İştirak kazançları istisnası	(0)	50.000.000.000	(-)	50.000.000.000
Geçmiş yıllar mali zararları	(0)	70.000.000.000	(-)	70.000.000.000
% 5 e baz teşkil eden rakam	(=)	120.000.000.000	(=)	-
Gider yazılabilecek bağış tutarı	(x%5)	6.000.000.000	(x%5)	-
Bağışın kanunen kabul edilmeyecek kısmı		19.000.000.000		25.000.000.000

Dikkat edilirse örneğimizdeki kurum 34 no.lu Tebliğdeki anlayışa göre, 25 milyarlık bağışının (120x0,05 =) 6 milyarlık kısmını gider yazabilmekteyken, 67 no.lu Tebliğe göre hareket ettiğinde gider yazabileceği bağış sifıra inmektedir.

Bu anlayış değişikliği yerindedir. Çünkü iştirak kazançlarının indirtilmemesi, aynı kazancın birden fazla kurumda %5'lik baza girmesi suretiyle mükerrerlik yaratmaktaydı. Keza geçmiş yıl zararları KVK nun 14. maddesine göre cari yıl gideri olduğu için ve cari yıl kazancından karşılanması gerektiği için %5'in bazını küçültmesi gerekmekteydi.

Geçmişte %5'e baz teşkil eden kurum kazancının ticari kâr mı olduğu yoksa, kanunen kabul edilmeyen giderlerin ilavesi ve diğer indirimlerin düşülmesi suretiyle bulunan mali anlamdaki kâr mı olduğu konusu tartışmalı idi ve bizim öteden beri benimseyip uyguladığımız görüş, mali kârın esas alınması gerektiği yolundaydı. Nihayet Danıştay bu konudaki vergi yargısı görüşünü ortaya koyan ilk kararını verdi ve bu kararda *%5'e baz teşkil edecek kurum kazancının ticari kâr değil mali kâr olduğunu kabul etti*. Söz konusu karara konu olay, bilançosundaki ticari sonucu zarar olan bir kurumun, kurumlar vergisi beyannamesinde bu zarara kanunen kabul edilmeyen gideri ilave edince mali anlamda kâr (vergi matrahı) çıkması ve kurumun bu matrahın %5'i ile sınırlı bağış indirimi yapmış olması nedeniyle tarhiyata uğramasıdır<sup>252</sup>.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 10. madde uygulamasında; indirime esas kazanç tutarının tespitinde, zarar mahsubu dahil giderler ve iştirak kazançları düşüldükten sonra, indirim ve istisnalar düşülmeden önceki tutar esas alınacaktır. Görüldüğü üzere 67 no.lu Tebliğ anlayışı aynı şekilde devam ettirilmektedir.

## C- TUTAR SINIRLAMASI OLMAKSIZIN TAMAMI GELİRDEN İNDİRİLEBİLECEK BAĞIŞ VE YARDIMLAR

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 10/1-ç, d ve e bentleri uyarınca, sözkonusu bentlerde sayılan faaliyetlere ilişkin olarak yapılan bağış ve yardımların tamamı indirim konusu yapılabilecektir. Bilindiği üzere, kurum kazancının belli bir oranı olarak tespit edilmeyen bağış ve yardımların, en fazla o yıl ki kurum kazancı kadar olabileceği, bu sözkonusu kurum kazancının da "indirilecek giderler" maddesinde yer alan (1.1.2006 tarihinden itibaren KVK md. 8; eski KVK'da ise 14. madde) kalemlerin dikkate alınması suretiyle miktar olacağı hüküm altına alınmıştır. Ayrıca kurum kazancını aşan bağış ve yardımların indirilemeyen kısmının müteakip yıl kazançlarından da indirilemeyeceği belirtilmiştir<sup>253</sup>.

<sup>252</sup> MAÇ Mehmet., "Gelir ve Kurumlar Vergisi Hesabında Kazançtan İndirilebilen Bağışlar", Vergi Dünyası, Sayı:244, Aralık 2001, s. 6.

<sup>253</sup> 1.12.1987 tarih ve 19651 S. Resmi Gazete'de yayımlanan 34 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nin 111/1. bölümü.

Mali idarenin kurumlar vergisi mükellefleri için getirmiş olduğu bu yorumun, gelir vergisi mükellefleri içinde aynı yaklaşımla, geçerli olacağı yani geliri aşan bir bağışın yapılamayacağı ve müteakip yıl gelirlerinden indirilemeyeceği sonucu ortaya çıkmaktadır. Ayrıca bağış ve yardım indirimi, zarar mahsupları da yapıldıktan sonra, hayat standardı esasına göre beyanı gereken geliri aşan kısma uygulanabilecektir. Zira bağış ve yardım gelir mevcut olması halinde indirim konusu yapılabilecektir<sup>254</sup>.

Benzer şekilde, Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 10/1-ç bendi uyarınca, (c) bendinde sayılan kamu kurum ve kuruluşlarına bağışlanan okul, sağlık tesisi, 100 yatak (kalkınmada öncelikli yörelerde 50 yatak) kapasitesinden az olmamak kaydıyla öğrenci yurdu ile çocuk yuvası, yetiştirme yurdu, huzurevi ve bakım ve rehabilitasyon merkezi inşası dolayısıyla yapılan harcamalar veya bu tesislerin inşası için bu kuruluşlara yapılan her türlü bağış ve yardımlar ile mevcut tesislerin faaliyetlerini devam ettirebilmeleri için yapılan her türlü nakdî ve aynî bağış ve yardımlar indirim olarak dikkate alınabilecektir.

Ayrıca, Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 10/1-d bendi uyarınca, "Genel ve özel bütçeli kamu idareleri, il özel idareleri, belediyeler ve köyler, Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflar ve kamu yararına çalışan dernekler ile bilimsel araştırma ve geliştirme faaliyetinde bulunan kurum ve kuruluşlar tarafından yapılan veya Kültür ve Turizm Bakanlığınca desteklenen ya da desteklenmesi uygun görülen; kültürel, sanatsal, tarihi değerlerin ve tabiat varlıklarının korunması ve kurtarılmasına ilişkin faaliyetlere yapılan harcamaların indirim olarak dikkate alınabilecektir.

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 10/1-e bendi uyarınca, Bakanlar Kurulunca yardım kararı alınan doğal afetler dolayısıyla Başbakanlık aracılığı ile makbuz karşılığı yapılan aynî ve nakdî bağışlar da indirim olarak dikkate alınabilecektir.

Prensip olarak, madde metninde de yer alan bu kurum ve kuruluşlar dışındakilere yapılacak olan bağış ve yardımların, gelir vergisi beyannamesinde beyan edilen gelirden indirilmesi mümkün bulunmamaktadır.

Dikkat edilmesi gereken bir başka husus, sadece kamuya yararlı dernekler ile Bakanlar Kurulu'nca vergi muafiyeti tanınan vakıflara yapılan bağışların gelirden indirimine müsaade edildiğidir. Bunların dışında kalan dernek ve vakıflara yapılan bağışların gelirden indirimi mümkün değildir<sup>255</sup>.

Dernekler Kanunu'na göre derneklerin kamuya yararlı sayılması, Danıştay'ın Kararı ile Bakanlar Kurulu'nca tasdik edilmesine bağlıdır. Bakanlar Kurulu Kararı ile kamuya yararlılığı tasdik edilmiş bulunan derneklerin adları zaman zaman Maliye Bakanlığı'nca yayımlanan genel tebliğlerle belli edilmektedir. Ancak, bu derneklerin ünvanlarının Bakanlıkça yayımlanması hak doğurucu bir mahiyet taşımaz. Bakanlar Kurulu Kararı ile kamuya yararlı dernek niteliğini almış olan bir derneğin ünvanı Maliye Bakanlığı'nca henüz yayımlanmamış olsa bile, böyle bir derneğe yapılan bağış, gelirden indirilebilir<sup>256</sup>.

Bağış veya yardımın aynî olarak yapılması durumunda ise öncelikle bağış veya

<sup>254</sup> ERÜZ Ertan, "Kesintisiz İlköğretim Dolayısıyla Yapılacak Bağış ve Yardımların Gelirden İndirilmesi veya Gider Yazılması", Vergi Dünyası, Sayı:193, Eylül 1997, s. 65.

<sup>255</sup> Hesap Uzmanları Derneği, **Beyanname Düzenleme Kılavuzu**, HUD Yayıncılık, İstanbul, 2005, s. 314.

<sup>256</sup> ÖZBAKIR Ahmet., "Matrahdan İndirilebilir Bağış Ve Yardımlar", Vergi Dünyası, Sayı:244, Aralık 2001, s. 96.

yardımın konusu teşkil eden mal veya hakkın mukayyet değeri<sup>257</sup>, bu yoksa Vergi Usul Kanununun 267. maddesinde belirtilen üçüncü sıraya göre (takdir komisyonunun belirlediği değere göre) tespit edilen değeri indirim konusu yapılabilecektir.

Bağışlanacak kıymetin mukayyet değeri mevcut değil ise, diğer bir deyişle mükellefin gelirini yıllık beyanname ile beyan etmek mecburiyetinde olmasına karşın defter tutmak mecburiyetinde olmaması halinde ya da defter tutmak mecburiyetinde olmasına karşın bağışlayacağı kıymetin işletmesi dışında şahsi servet konusu bir kıymet olması durumunda mükellef bağış konusu iktisadi kıymetin emsal bedelinin takdir edilmesini Vergi Usul Kanunu'nun 267. maddesinin üçüncü sırasında belli edilen düzenleme çerçevesinde takdir komisyonundan talep edebilecektir<sup>258</sup>.

Yapılan bağış veya yardımın yabancı para cinsinden olması halinde ise bağış veya yardımın yapıldığı tarihteki Merkez Bankası döviz alış kuru ile hesaplanacak olan Türk Lirası değeri indirim olarak dikkate alınacaktır<sup>259</sup>.

Bağış konusu iktisadi kıymetin net değerinin kayıtlı değer olduğu; net değerden anlaşılması gerekenin ise, özellikle amortisman tabi iktisadi kıymetlerde amortisman dolaylı metod ile ayrılması, yani hesaplanan amortismanların ilgili buldukları değerlerden doğrudan doğruya düşülmeyerek pasifte ayrı bir karşılık hesabında toplanması halinde, aktifteki kıymetlerin pasifte, bu kıymetler için birikmiş olan amortismanlar indirildikten sonra kalan tutar olduğunu belirtmek gerekir.

## **1- Eğitim ve Sağlık Tesisleri İnşası Dolayısıyla Yapılan Harcamalar ile Mevcut Tesislerin Faaliyetlerini Devam Ettirebilmeleri İçin Yapılan Bağış ve Yardımlar**

### ***a- Kanuni Düzenleme***

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 1.1.2006 tarihinde yürürlüğe giren 10/1-ç bendi uyarınca, (c) bendinde sayılan kamu kurum ve kuruluşlarına bağışlanan okul, sağlık tesisi, 100 yatak (kalkınmada öncelikli yörelerde 50 yatak) kapasitesinden az olmamak kaydıyla öğrenci yurdu ile çocuk yuvası, yetiştirme yurdu, huzurevi ve bakım ve rehabilitasyon merkezi inşası dolayısıyla yapılan harcamalar veya bu tesislerin inşası için bu kuruluşlara yapılan her türlü bağış ve yardımlar ile mevcut tesislerin faaliyetlerini devam ettirebilmeleri için yapılan her türlü nakdî ve aynî bağış ve yardımlar indirim olarak dikkate alınabilecektir.

- 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, çocuk yuvası, yetiştirme yurdu, huzurevi, bakım ve rehabilitasyon merkezi inşası dolayısıyla yapılan harcamaların,

- Okul, sağlık tesisi ve öğrenci yurdu ile çocuk yuvası, yetiştirme yurdu, huzurevi, bakım rehabilitasyon merkezi inşa ettiren (yukarıda sayılan) kamu kurum ve kuruluşlarına bu tesislerin inşası için yapılan her türlü bağış ve yardımların,

<sup>257</sup> Mukayyet (kayıtlı) değer, bir iktisadi kıymetin muhasebe kayıtlarında gösterilen hesap değeridir. (VUK md. 265)

<sup>258</sup> TUNAL S. Selman; "Bağış ve Yardımların Gelir, Kurumlar, Katma Değer Vergisi Kanunları İçerisindeki Yeri ve Genel Özellikleri", Vergi Dünyası, Sayı:140, Nisan 1993, s. 63.

<sup>259</sup> AKALIN, Devrim, KÜLAHLI, Ömür., "Gelir Vergisi ve Kurumlar Vergisi Açısından Bağış ve Yardımlar", Vergi Dünyası, Sayı:280, Aralık 2004, s. 129-135.

- Mevcut okul, sağlık tesisi ve oğrenci yurtları ile ocuk yuvası, yetiştirme yurdu, huzurevi, bakım ve rehabilitasyon merkezlerinin faaliyetlerini devam ettirebilmeleri için yapılan nakdi ve ayni bağış ve yardımların, tamamı yıllık beyanname ile birlikte gelirlerden indirilir<sup>260</sup>.

Yukarıda belirtilen kurumlarca işletilen anaokulu dahil, ilk oğretim okulları, liseler, meslek liseleri, meslek yüksek okulları ve üniversitelere yapılan bağış ve yardımlar için bu imkan söz konusudur. Örneğin bir mükellef, okul yaptırıp bunu Milli Eğitim Bakanlığına bağışlar ise, bu bağış tutarını gelirden indirilebilecektir.

Okul, sağlık tesisi veya oğrenci yurduna ilişkin olarak yapılmış olsa dahi yukarıda sayılan kamu idare ve müesseseleri dışında kalan kurum veya kuruluşlara (zel okullar ve yurtlar gibi) yapılacak bağış ve yardımların tamamının vergiye tabi kazançtan indirilmesi mümkün değildir.

Yukarıda belirtilen kurumlarca işletilen anaokulu dahil, ilk oğretim okulları, liseler, meslek liseleri, meslek yüksek okulları ve niversiteler (vakıf niversiteleri dahil) yanında rehberlik ve araştırma merkezi, mesleki eğitim merkezi, iş eğitim merkezi, mesleki ve teknik eğitim merkezi ve akşam sanat okullarına da yapılan bağış ve yardımlar için bu imkan söz konusudur. Sağlık tesisi ifadesinden ise Sağlık Bakanlığınca sağlık tesisi kapsamında değerlendirilen kurum ve kuruluşların anlaşılması gerekmektedir.

Okul ve oğrenci yurtlarına ilişkin düzenleme 24 Nisan 2003 tarihinde, sağlık tesislerine ilişkin düzenleme de 7 Ağustos 2003 tarihinde yürürlüğe girmiş olduğundan, bu tarihlerden sonra yapılan bağış ve yardımların tamamının kazançtan indirilmesi mümkün olabilecektir. Buna göre rneğin Mayıs 2002 ayında yapımına başlanan bir lise inşaatı için 24 Nisan 2003 tarihinden sonra yapılan bağış ve yardımlar bu imkandan yararlanacaktır.

Yapılan düzenleme yeni okul inşaatı kadar mevcut okulların faaliyetlerine devam etmeleri için gerekli bağış ve yardımları da kapsamaktadır. Buna göre bir liseye yakacak, sıra, masa ve perde alınması için yapılan bağışlarda vergiye tabi kazançtan indirilebilecektir. Bağış ve yardımların para yerine ayni olarak yapılması durumunda, bağışlanan veya yardım konusu yapılan mal veya hakkın varsa mukayyet (kayıtlı) değer, bu değer yoksa takdir komisyonunca belli edilecek emsal bedeli indirimine esas alınacaktır.

Sadece ticari ve zirai kazanç sahipleri ile serbest meslek erbabı değil yıllık gelir vergisi beyannameyi veren tüm mükellefler (menkul sermaye iradı ve gayrimenkul sermaye iradı sahipleri dahil) ile kurumlar vergisi mükellefleri bu imkandan yararlanabilir. Örneğin, sahip olduğu 3 konutu kiraya veren bir mükellef elde ettiği kira gelirinden yıl içinde okullara ve sağlık tesislerine yaptığı bağışları düşerek daha az vergi deyebilecektir.

Yapılan bağış ve yardımların kazançtan indirilebilmesi imkanı o yıl elde edilen kazanç ile sınırlıdır. Kazancı aşan bağış tutarlarının indirilmek üzere ertesine yıla devri mümkün değildir. Örneğin, yıllık kazancı 20.000 YTL olan bir doktor yapılmakta olan bir okula yıl içerisinde 25.000 YTL bağışlamış ise bağışı düşmek suretiyle bu yıl için vergi ödemeyecek ancak artan 5.000 YTL'yi ertesine yıla devredemeyecektir. Yapılan bağış ve yardımların ilgili kurumlardan alınacak belgelerle tevsik edilmesi yeterli olup, okul veya sağlık kuruluşundan alınacak belgeler indirim için geçerli belge olarak kabul edilecektir.

Eğitim konusunda getirilen bu teşvik okul ve yurtların inşası yanında bunların faaliyetlerine devam etmesi için yapılan bağış ve yardımları da kapsamaktadır. Buna göre, eğitime devam eden bir okulun perdelerinin değiştirilmesi, yeni sıraların alınması, boya ve

<sup>260</sup> Hesap Uzmanları Derneği, **Beyanname Düzenleme Kılavuzu**, HUD Yayıncılık, İstanbul, 2005, s. 317.

badanasının yapılması, okulun temizlenmesi, yakacak alınması gibi harcamalar bu kapsamda değerlendirilecektir. Örneğin, 2005 yılı kazancı 5.000 YTL olan bir tüccar sekiz yıllık eğitim veren bir okulun yakacak ihtiyacı için 4.000 YTL bağışta bulunur ise sadece 200 YTL [(5.000 – 4.000 =) 1.000 X % 20] gelir vergisi ödeyecektir.

Nakdi olduğu kadar mal ve hizmet şeklinde yapılan bağış ve yardımlarda vergiye tabi kazançtan indirilebilecektir. Ürettiği veya satın aldığı sütlerden bir kısmını bir anaokuluna bağışlayan mükellef bu sütlerin değerini kazancından düşebileceği gibi ticaret lisesinin temizliğini para almaksızın yapan temizlik firması da normalde bu hizmet ne kadara sunuluyor ise bunu vergisel kazancından indirecektir. Bağış, gider harcaması niteliğindedir. Onun masraf kaydı bu nedenle kurum kazancının mevcudiyeti şartına bağlanmıştır. Ayrıca bağış ve yardım ancak yapıldığı takvim yılının dönem kazancından indirilebilecek veya gider yazılabilecektir.<sup>261</sup>

### ***b- Öğrencilere Verilen Bursların Kazançtan İndirimi***

Temel eğitim, yüksek öğrenim ya da akademik düzeyde eğitim gören kişilere eğitimleri sırasında sağlanan ekonomik yardımlara burs adı verilmektedir. İşletmelerce burs adı altında yapılan bu tür eğitim amaçlı ekonomik yardımlar uygulamada çok değişik şekillerde ortaya çıkmakta, gelir ve kurumlar vergisi matrahlarının tespitinde indirilip indirilemeyecekleri konusunda tereddütler yaratmaktadır. Bu bölümün konusunu gelir ve kurumlar vergisi matrahlarının tespitinde gider olarak indirilip indirilemeyecek burs giderleri oluşturmaktadır. Konuya ilişkin olarak Gelir vergisi bölümünde ayrıntılı olarak yapılmış olan açıklamalar; kurumlar vergisi mükellefleri içinde aynen geçerli olmaktadır.

### ***c- Aynı Olarak Eğitim Bağış ve Yardımı***

Bir gelir veya kurumlar vergisi yükümlüsünün okul, kreş, yurt, spor veya sağlık tesisi inşaatı yaptırarak ilgili kuruluşa bağış yapması durumunda, kanun ve yönetmelik hükümlerine uygun olarak yapacağı işlemler şunlar olacaktır.

İnşaatın arsası yükümlünün kendisine ait olabilir, veya aktifinde kayıtlı olabilir, yada yükümlü arsayı satın alır veyahut da arsa ilgili kuruluşun olabilir. İnşaat arsası aktifte kayıtlı ise, yükümlü emsal bedeli ile defter kayıtlarında, Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre gerekli muhasebe işlemlerini yapar. Yapılacak tesisle ilgili olarak, yönetmelikte yer alan Bakanlıktan izin alır.

İnşaatı, yükümlüler emanet usulünde yaptırabilirler veya bir müteahhit de bu işi üstlenebilir. Müteahhidin işi üstlenmesi halinde, müteahhit tarafından düzenlenen fatura ve hak ediş raporlarındaki harcamalar toplamı, gelir vergisi yükümlülerince, beyan edilen gelirden indirilir; kurumlar vergisi yükümlülerince ise gider yazılır.

İnşaatın yapımını yükümlünün kendisinin üstlenmesi halinde, inşaat ile ilgili yapılan tüm harcamaların belgelerini Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre alıp muhafaza etmesi gerekir. İnşaat bitiminde ise, ilgili Bayındırlık Müdürlüğünce keşif yapılarak, ilgili idareden uygunluk belgesi alınır ve beyanname verme süresi sonuna kadar Maliye Bakanlığına gönderilir. Yapılan belgeli harcamaların toplamı da, gelir vergisi yükümlülerince yıllık beyanname beyan edilen gelirden indirilir; kurumlar vergisi yükümlülerince ise gider yazılır.

Gelir vergisi yükümlüleri, bağış ve yardım yapılan inşaatla ilgili hesaplarını ya

<sup>261</sup> ÖZBAKIR Ahmet; "Bağış ve Yardımların Vergisel Boyutu", Vergi Dünyası, Sayı:149, Ocak 1994, s. 70.



kanunî defterlerde takip ederek sonuçta cari hesaba aktarırlar ya da yaptıkları harcamaları kanunî defterlerine intikal ettirmezler ama belgelerini, Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre muhafaza ederler ve gerektiğinde yetkililere ibraz ederler. Buna karşılık, kurumlar vergisi yükümlüleri ise gider yazdıkları için mutlaka inşaat hesaplarını kanuni defterlerde takip etmek zorundadırlar.

Aynı durum, aynî olarak yapılan bağış ve yardımın, inşaat olmayıp, malzeme bağışı, bakım, onarım, donatım şeklinde yapılması halinde de sözkonusudur<sup>262</sup>.

Ancak, uygulamada bu prosedüre uyulmadığı gözlenmektedir. Nitekim bazı yükümlülerin, yönetmelik hükümlerini yanlış yorumlayarak, tesislerin inşaatı için yaptıkları harcamaların belgesini almayarak yönetmeliğin 2/a maddesindeki (ilgili Bakanlığın belirleyeceği esaslar çerçevesinde) parantez hükmünden hareketle, sanki yapılan harcamaların uygunluğunun, Maliye Bakanlığı tarafından değil de, ilgili bakanlık tarafından denetleneceği gibi bir yorum getirdikleri görülmektedir. ilgili Bakanlıkça mutlaka denetleme yapılacaktır ama, harcama belgelerinin mutlaka alınması gerekir.

Ayrıca, inşaatın tamamlanmasından sonra, keşif özeti yaptırıldığında, keşif özetinde yer alan inşaat harcamaları tutarının olduğu gibi matrahtan indirim yoluna gidildiği görülmektedir. Her ne kadar keşif özetinin, yetkili kurumlar tarafından düzenlenmesine ve resmi belge niteliği taşımasına rağmen, keşif özeti çıkarılırken de hatalı uygulamalar yapıldığına rastlanmaktadır. Keşif özetinin inşaat bitim tarihi itibarıyla yapıldığı ve birim fiyatlarını o yılda geçerli olan miktarlarının esas alındığı, oysa inşaatın bir önceki yılda başlanması veya aynı yılda bitirilememesi durumlarında, yükümlülerin haksız ve fazla indirim imkanına kavuştukları görülmektedir.

Yükümlüler tarafından harcama belgelerinin alınmaması, vergileme kurallarına aykırı olmakta ve belge düzenine ters düşmektedir. Öte yandan bu uygulama, zincirleme olarak vergi kaybına yol açmaktadır. Bir taraftan kamu yararına yapılan bir işlem, öbür taraftan hazinenin zararına sonuçlar doğurabilmektedir. Vergilemede esas olan kurallara göre, bir yükümlünün gider yazdığı veya matrahtan indirdiği miktarlar, bir başka yükümlü için ise gelir unsurunu oluşturmakta ve vergilenmektedir. Aksine bir uygulama yapıldığında, yani yükümlüler tarafından belge alınmadığında, bu faaliyetten gelir elde edenler, örneğin, nakliyeciler, malzeme satanlar veya çalışan işçilerin elde ettiği gelirin vergilenmemesi anlamına gelir. Bu tür bir işlem kanunun lafzına ve ruhuna aykırıdır. Kaldı ki, kanunda bağış ve yardımların yapılması halinde belge alınmaz diye bir hüküm olmadığı gibi, ilgili yönetmelikte de böyle bir hükme yer verilmemiştir. Bu itibarla, yapılan aynî bağış ve yardımların indirimi konusu yapılması veya gider yazılması için, mutlaka harcamaların, Vergi Usul Kanunu hükümlerine uygun belgeye bağlanması, muhafaza ve ibrazı gerekir<sup>263</sup>.

## **2- Sanat ve Kültür Faaliyetlerine İlişkin Bağış ve Yardımlar**

KVK'nın 21.06.2006 tarihinde yürürlüğe giren 10/1-d bendi uyarınca 01.01.2006 tarihinden itibaren;

*“d) Genel ve özel bütçeli kamu idareleri, il özel idareleri, belediyeler ve köyler, Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflar ve kamu yararına çalışan dernekler ile bilimsel araştırma ve geliştirme faaliyetinde bulunan kurum ve kuruluşlar tarafından*

<sup>262</sup> KARAKOÇ Yusuf., “Vergi Hukuku Açısından Bağış ve Yardımlar (I)”, Vergi Dünyası, Sayı:187, Mart 1997, s. .

<sup>263</sup> KARAKOÇ Yusuf., “Vergi Hukuku Açısından Bağış ve Yardımlar (I)”, Vergi Dünyası, Sayı:187, Mart 1997, s. .



yapılan veya Kültür ve Turizm Bakanlığınca desteklenen ya da desteklenmesi uygun görülen;

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

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

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

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

Burada bahsi geçen **rölöve**, bir yapının, kent dokusunun veya arkeolojik kalıntının yakından incelenmesi, belgelenmesi, mimarlık tarihi açısından değerlendirilmesi ve restorasyon projeleri hazırlanabilmesi için binanın iç ve dış mimarisine, özgün dekorasyonuna ve taşıyıcı sistemi ile yapı malzemelerine ait mevcut durumunun ölçekli çizimlerle anlatımı demektir. Sonradan değişikliğe uğramış, kısmen yıkılmış ya da yok olmuş öğelerin, yapıların veya yerleşmelerin ilk tasarımlarındaki ya da belirli bir tarihteki durumlarının, arşiv kayıtlarından, yapı üzerindeki izlerden, yapıya, yerleşmeye ait çizim fotoğraf gibi belgelerden yararlanılarak plan, kesit, görünüş ve aksonometrik (paralel) çizimlerle ya da maketle anlatımına da **restitüsyon** denir<sup>264</sup>.

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

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

7) Kültür envanterinin oluşturulması çalışmalarına,

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

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

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

<sup>264</sup> AKALIN, Devrim, KÜLAHLI, Ömür., “Gelir Vergisi ve Kurumlar Vergisi Açısından Bağış ve Yardımlar”, Vergi Dünyası, Sayı:280, Aralık 2004, s. 129-135.

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

Vakıflar Genel Müdürlüğü'nün idaresinde ve denetiminde bulunan mazbut vakıflar ile belediyeler dahil diğer kamu kurum ve kuruluşları adına kayıtlı olan, Kültür ve Tabiat Varlıklarını Koruma Kurulu nezdinde eski eser tescilli abide eserlerin; bakımı, onarımı, restore edilmesi yaşıatılması amacıyla abide eserin kayıtlı olduğu kurum ve kuruluşlara yapılan bağış ve yardımların tamamı yıllık beyanname ile bildirilen gelirden indirilir.

Buna göre, Kültür ve Tabiat Varlıklarını Koruma Kurulu nezdinde eski eser tescilli abide eserlerin; bakımı, onarımı, restore edilmesi ve yaşıatılması amacıyla, adlarına abide eser kayıtlı olan Vakıflar Genel Müdürlüğü'nün idaresinde ve denetiminde bulunan mazbut vakıflar, belediyeler dahil diğer kamu kurum ve kuruluşlarına yapılan bağış ve yardımların tamamı beyanname ile bildirilen gelirden indirilecektir<sup>265</sup>.

KVK'nın 10/1-d bendinde, bilimsel araştırma ve geliştirme faaliyetinde bulunan kurum ve kuruluşlara yapılan bağış ve yardımların hepsi değil, sadece sözkonusu bendde sayılan faaliyetler için olanları indirim konusu yapılabilecektir. Bu kuruluşlara yapılacak bağışlar hakkında bağış yapan gelir vergisi mükelleflerini ilgilendiren herhangi bir şart bulunmamakta sadece yapılan bağışlar bilimsel araştırma ve geliştirme faaliyetleri dışında başka bir amaçla kullanılamaz. Kullanıldığıının tesbiti halinde Maliye Bakanlığı bu kurum ve kuruluşların vergi muafliğının kaldırılmasını Bakanlar Kurulundan talep edecektir.

Ayrıca aynı maddenin 10/1-d bendinde, yukarıda sayılan kurum ve kuruluşların yanı sıra, bilimsel araştırma faaliyetinde bulunan kurum ve kuruluşlar tarafından yapılan ya da Kültür ve Turizm Bakanlığı'nca desteklenen veya desteklenmesi uygun görülen çeşitli faaliyetlere ilişkin olarak yapılan harcamalar ile bağış ve yardımların da indirim konusu yapılabilmesine olanak sağlanmışır<sup>266</sup>. Sözkonusu harcamalar, KVK'nın 10/1-d bendinde, yukarıda yer aldığı gibi, on alt bent halinde düzenlenmiştir.

Görüldüğü üzere desteklenmek istenen harcama, bağış ve yardımların tamamı miras kalan ve/veya günümüzde yaşanan kültür ve sanatın korunması, tanıtılması ve geliştirilmesine yönelik olanlardır.

İndirim konusu yapılabilecek harcama ve bağışlar, yukarıda sayılan kurumlar ya da desteklenmesi Kültür ve Turizm Bakanlığınca uygun görülen projeleri gerçekleştiren kişiler lehine yapılan harcamalarla, bunlara yapılan bağış ve yardımlar olacaktır. Bakanlıkça uygun görülen projeyi yapan kişiler vergi mükellefi iseler, bu kişilerin bizzat yapacağı harcamaların (yukarıda sayılanlar) da indirim konusu yapılabileceği anlaşılmaktadır<sup>267</sup>.

KVK'nın 10/1-d-10) bend düzenlenmesinde dikkat edilmesi gereken bir özellikte, müzelere yapılan her türlü bağış ve yardımlar yerine; bu yerlerin sadece yapımı, onarımı veya modernizasyon çalışmaları için yapılan harcamalar ile bağış ve yardımların indirim konusu yapılabilmesidir. Getirilen bir diğer sınırlama da bu bağış ve yardımların yapılabileceği yerler hakkındadır. Bu kapsamda yapılan bağış ve yardımların indirim

<sup>265</sup> Hesap Uzmanları Derneği, **Beyanname Düzenleme Kılavuzu**, HUD Yayıncılık, İstanbul, 2005, s. 317.

<sup>266</sup> AKALIN, Devrim, KÜLAHLI, Ömür., “Gelir Vergisi ve Kurumlar Vergisi Açısından Bağış ve Yardımlar”, Vergi Dünyası, Sayı:280, Aralık 2004, s. 129-135.

<sup>267</sup> SAĞLAM, Erdoğan., “Kültürel Sponsorluk Harcamalarının Vergi Matrahından İndirilmesi ve Kültürle İlgili İstisna ve Teşvikler”, Vergi Dünyası, Sayı:277, Eylül 2004, s. 56-64.

konusu yapılabilmesi için bu çalışmaların KVK'nın 10. maddesinde belirtilen kurum veya kuruluşlarca yapılması ya da Kültür ve Turizm Bakanlığınca desteklenmesi veya desteklenmesinin uygun görülmesi gerekmektedir. Ayrıca, yine aynı düzenleme ile kütüphaneler için de bu kapsamda yapılan harcama, bağış ve yardımların da indirim konusu yapılabilmesi sağlanmıştır.

### ***a- Kültürel Sponsorluk Harcamaları İle Kültürel Bağış ve Yardımların Vergi Matrahından İndirilmesi***

Yapılan harcamanın veya bu amaçla yapılan bağış ve yardımın tamamının (%100'ünün) indirilmesi mümkündür. Bakanlar Kurulu bölgeler ve faaliyet türleri itibarıyla bu oranı yarısına kadar indirmeye veya yeniden kanuni oranına (%100'e) kadar çıkarmaya yetkilidir.

Bilindiği gibi gelir vergisi matrahından indirilebilecek bağışlar "beyan edilen gelir"le sınırlıdır. Çünkü KVK'nın 10. maddesinde, beyanname ile bildirilen gelirden indirimlerin yapılacağı belirtilmektedir. Bu bakımdan kültürel harcama ve bağışlar da beyan edilen gelirle sınırlı olarak indirilecek, indirilemeyen kısım gelecek yıllara devredemeyecektir.

Kurumlar vergisi bakımından üst sınırın ne olduğu konusunda ise farklı görüşler bulunmaktaydı. Maliye Bakanlığı kurumlarda da indirim ve bağışlar için geçerli olan üst sınırın gelir vergisi mükelleflerine paralel bir şekilde mali kar olduğu görüşündeydi. Bu görüşe göre, bağış ve indirimlerle zarara sebebiyet verilemeyeceği gibi; zararın derinleştirilmesi de mümkün bulunmamaktaydı. 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu düzenlemesinde bağış ve benzeri indirimlerin Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 10. maddesi uyarınca "diğer indirimler" olarak belirlenmesi nedeniyle, zarara sebebiyet verebileceği veya zararı artırabileceği yönündeki tartışmalara da bir son verilmiştir.

Maddenin girişinde indirimlerin "kurumlar vergisi beyanamesi üzerinde ayrıca gösterilmek üzere kurum kazancından yapılacağı" hükmüne bağlanmaktadır. Buna göre, dönem içinde yapılan ve gider yazılmış bulunan 10. madde kapsamındaki harcamaların (kültürel ve sportif harcamalar, okul, hastane, yurt harcamaları vs.) ve bağışların beyanname üzerinde önce KKEG olarak dikkate alındıktan sonra "indirim" olarak matrahtan düşülmesi gerektiği anlaşılmaktadır. Bu konuda Maliye Bakanlığında yapılacak açıklamalar izlenmelidir<sup>268</sup>.

### ***b- Kültür ve Tabiat Varlıkları İçin Getirilen Vergi İstisnaları***

Bilindiği gibi 2863 sayılı Kültür Ve Tabiat Varlıklarını Koruma Kanunu'nun 21. maddesine göre, tapu kütüğüne "korunması gerekli taşınmaz kültür varlığıdır" kaydı konulmuş olan taşınmaz kültür ve tabiat varlıkları ile arkeolojik sit alanı ve doğal sit alanı olmaları nedeniyle üzerlerine kesin yapılanma yasağı getirilmiş bulunan taşınmaz kültür ve tabiat varlıkları olan arsa ve araziler her türlü vergi, resim ve harçtan muafır.

Geçmişte bu hükme dayanılarak emlak vergisi ve harç muafiyeti uygulanıp uygulanamayacağı tartışma konusu olmuş, Maliye Bakanlığı önce bu istisnanın uygulanamayacağı yönünde görüşler verirken, sürekli hale gelen Danıştay Kararları karşısında görüşünü değiştirmiş ve bu kapsamdaki gayrimenkuller için tapu harcı ve emlak vergisi muafiyeti uygulanabileceğini kabul etmek zorunda kalmıştır.

268 SAĞLAM, Erdoğan., "Kültürel Sponsorluk Harcamalarının Vergi Matrahından İndirilmesi ve Kültürle İlgili İstisna ve Teşvikler", Vergi Dünyası, Sayı:277, Eylül 2004, s. 56-64.

Halen kültür ve tabiat varlıkları için, 1997/4 sıra no.lu Harçlar Kanunu iç Genelgesi'ne göre tapu harcı muafiyeti, Maliye Bakanlığı'nın muhtelif muktezalarına istinaden ise emlak vergisi muafiyeti tereddütsüz uygulanmaktadır.

Konuya ilişkin olarak Gelir vergisi bölümünde ayrıntılı olarak yapılmış olan açıklamalar; kurumlar vergisi mükellefleri içinde aynen geçerli olmaktadır.

### ***c- Kültür Yatırımları ve Girişimlerine İlişkin Getirilen Teşvikler***

KVK'nın 10/1-d-9) ve 10). bend düzenlemeleri aşağıdaki gibidir.

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

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

*ilişkin harcamalar ile makbuz karşılığı yapılan bağış ve yardımların % 100'ü.”*

Sözkonusu düzenleme ile yerli ve yabancı tüzel kişilerin Kanun kapsamındaki kültür yatırımı ve girişimlerine bazı teşvikler getirilmiştir. Bu Kanun kapsamında teşvik veya indirim konu faaliyetler şunlardır:

Kültür merkezlerinin yapımı, onarımı ve işletilmesi,

Kütüphane, arşiv, müze, sanat galerisi, sanat atölyesi, film platosu, sanatsal tasarım ünitesi, sanat stüdyosu ile sinema, tiyatro, opera, bale, konser ve benzeri kültürel ve sanatsal etkinliklerin ya da ürünlerin yapıldığı, üretildiği veya sergilendiği mekanlar ile kültürel ve sanatsal alanlara yönelik özel araştırma, eğitim veya uygulama merkezlerinin yapımı, onarımı veya işletilmesi,

2863 sayılı Kanun kapsamındaki taşınmaz kültür varlıklarının, bu Kanun'un amacı doğrultusunda kullanılması,

Kültür varlıkları ile somut olmayan kültürel mirasın araştırılması, derlenmesi, belgelendirilmesi, arşivlenmesi, yayımlanması, eğitimi, öğretimi ve tanıtılması faaliyetleri.

Teşviklerden yararlanabilmek için Kültür Yatırımı veya Kültür Girişimi Belgesi almak gerekmekte olup, belge, Kültür ve Turizm Bakanlığınca verilecektir.

Konuya ilişkin olarak Gelir vergisi bölümünde ayrıntılı olarak yapılmış olan açıklamalar; kurumlar vergisi mükellefleri içinde aynen geçerli olmaktadır.

### **3- Sportif Faaliyetlere İlişkin Sponsorluk Harcamaları**

KVK'nın 10/1-b bend düzenlemesi aşağıdaki gibidir.

*b) 21/5/1986 tarihli ve 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 sözü edilen kanunlar uyarınca tespit edilen amatör spor dalları için tamamı, profesyonel spor dalları için % 50'si.*

Sözkonusu kanuni düzenleme uyarınca, “3289 sayılı Gençlik ve Spor Genel

Müdürlüğünün Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun ile 17.6.1992 tarihli ve 3813 sayılı Türkiye Futbol Federasyonu Kuruluş ve Görevleri Hakkında Kanun kapsamında yapılan sponsorluk harcamalarının; amatör spor dalları için tamamı, profesyonel spor dalları için % 50'si.” beyan edilecek gelirden indirim olarak dikkate alınabilecektir. Bu hüküm 1.1.2006 tarihinden geçerli olarak yürürlüğe girmiştir. Bu noktada dikkate alınması gereken husus sponsorluk harcamalarının beyan edilecek gelirden indirimin olanağının ilk olarak eski kurumlar vergisi çerçevesinde 13.03.2004 tarihinde vergi mevzuatına girmiş olduğudur. Dolayısıyla, söz konusu tarihten önce yapılan sponsorluk harcamaları beyan edilecek gelirden indirim olarak dikkate alınamayacaktır<sup>269</sup>.

Spor alanında yapılan **sponsorluk**<sup>270</sup> harcamalarına ilişkin olarak 5105 sayılı ve 5228 sayılı Kanunlarla GVK'nın 89. ve 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 10/1-b bendinde yapılan düzenlemeler ile mükelleflerin, Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğünün Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun ile Türkiye Futbol Federasyonu Kuruluş ve Görevleri Hakkında Kanun kapsamında yaptıkları sponsorluk harcamalarının; amatör spor dalları için tamamı, profesyonel spor dalları için ise % 50' sinin beyannameler üzerinde indirilebilmesine imkan sağlanmıştır.

Bu düzenlemeler ile mükelleflerin Yönetmelikte belirlenen koşulları sağlayan harcamalarının gelir ve kurumlar vergisi beyannameleri ile geçici vergi beyannamelerinde indirilmesi imkanı doğmuştur<sup>271</sup>.

12.4.2001 tarihli ve 4644 sayılı Kanunun 2. maddesi ile 3289 sayılı Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğü'nün Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanunun ek-3. maddesinde değişiklik yapılarak; Genel Müdürlüğün gençlik, spor hizmet ve faaliyetlerini desteklemek amacıyla gerçek ve tüzel kişilerin sponsorluk yapabileceği, uluslararası spor organizasyonları ile Genel Müdürlükçe uygun görülen spor tesisleri için yapacakları harcamaların 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu (GVK) ile 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'na (KVK) göre gider sayılacağı düzenlenmişti.

Konuya ilişkin olarak Gelir vergisi bölümünde ayrıntılı olarak yapılmış olan açıklamalar; kurumlar vergisi mükellefleri içinde aynen geçerli olmaktadır.

#### **4- Gıda Bankacılığı Faaliyetinde Bulunan Dernek ve Vakıflara Yapılan Gıda Maddeleri Bağışı**

Gıda bankalarına gıda maddesi bağışında bulunan gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri bağışlarını 1.1.2004 tarihinden itibaren kazançlarından indirebileceklerdir. 5035 Sayılı Kanun ile Gelir Vergisi Kanunu'nun 40 ve 89. maddelerinde, Katma Değer Vergisi Kanunu'nun ise 17. maddesinde yapılan değişikliklerle 1.1.2004 tarihinden itibaren fakirlere yardım amacıyla gıda bankacılığı faaliyetinde bulunan dernek ve vakıflara bağışlanan gıda maddelerinin maliyet bedellerinin bağışı yapanlarca gelir veya kurumlar vergisi matrahının tespitinde indirim konusu yapılması ve bu teslimlerin katma değer vergisinden istisna edilmesi sağlanmıştır.

Konuya ilişkin olarak Gelir vergisi bölümünde ayrıntılı olarak yapılmış olan açıklamalar; kurumlar vergisi mükellefleri içinde aynen geçerli olmaktadır.

<sup>269</sup> Hesap Uzmanları Derneği, **Beyanname Düzenleme Kılavuzu**, HUD Yayıncılık, İstanbul, 2005, s. 320.

<sup>270</sup> Sporda sponsorluk; sportif bir gösteri, müsabaka, şov gibi bir etkinliğin masraflarını kendi adının anılması koşulu ile üstüne alan kişi veya kuruluşların ortak adı olarak tanımlanabilir.

<sup>271</sup> ÇALIŞKAN, Kazım., “Spor Alanında Yapılan Sponsorluk Harcamaları”, Vergi Dünyası, Sayı:277, Eylül 2004, s. 79-83.

#### **4- İzmir Universiade Oyunları Hazırlık Komitesine Yapılan Bağış ve Yardımlar**

Universiade kelimesi üniversite öğrencilerinin olimpiyatları anlamına gelen Üniversite (University) ve Olimpiyat (Olympiad) kelimelerinin birleşmesinden oluşmaktadır. Universiade, bir çok spor dalını bir araya getiren bir kültür ve spor festivali olması nedeniyle dünyanın önemli spor etkinliklerinden birisi olup her iki yılda bir farklı kentte düzenlenen bu oyunlar yaz ve kış oyunları olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. Bu kapsamda 2005 yılı yaz oyunları İzmir’de düzenlenmiştir. Söz konusu oyunları düzenleyecek organizasyon komitesi 12.06.2001 tarihinde kurulmuştur.

KVK'ya 5225 sayılı Kanunla eklenen geçici 34. madde uyarınca İzmir Universiade Oyunları Hazırlık ve Düzenleme Kuruluna yapılan her türlü nakdî ve aynî bağış ve yardımlar ile sponsorluk harcamalarının tamamı kurum kazancının tespitinde hasılatтан gider olarak indirilebilmektedir. Ancak söz konusu hüküm KVK'ya 13.11.2004 tarihinde eklenmiş olup, bu tarihten önce yapılan bağış ve yardımların indirim olarak dikkate alınması mümkün değildir.

#### **5- Mazbut Vakıflara Yapılan Bağışlar**

##### ***a- Gelir Vergisi Mükellefleri Bakımından***

1.1.2004 tarihinden geçerli olmak üzere, 5035 sayılı kanunun 16. maddesiyle Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 14. maddesinin birinci fıkrasının (6) numaralı bendinin ikinci alt bendinden sonra gelmek üzere, Vakıflar Genel Müdürlüğü’nün idaresinde ve denetiminde bulunan mazbut vakıflara yapılan bağış ve yardımların tamamının kurum kazancının tespitinde gider kaydedileceği hükmü getirilmiştir.

Maddede yapılan bağış ve yardımın tamamının kurum kazancının tespitinde gider kaydedileceği belirtilmekle beraber, Kurumlar Vergisi Kanunu 34 seri no.lu Genel Tebliği ile açıklandığı üzere; “indirim konusu yapılacak bağış ve yardım miktarının belirlenmesinde esas alınacak kurum kazancı, 14. maddenin diğer bentleri gereğince yapılan indirimlerden (geçmiş yıl zararları hariç) sonra kalan miktar olacaktır. Bu şekilde hesaplanan ilgili yıl kurum kazancını aşan ve bu nedenle indirilemeyen bağış ve yardımlar ise müteakip yılların kurum kazançlarından indirilemeyecektir.” açıklaması yapılarak gelir vergisi mükelleflerine paralel bir uygulama yapılmış, bağış ve yardımların devreden zarar niteliği ortadan kaldırılmıştır.

Ancak sözkonusu uygulama 5281 Sayılı Kanun değişikliği ile 1.1.2005 tarihinden itibaren uygulamadan kaldırılmıştır. Bu tarihten itibaren mazbut vakıflara ilişkin özel bir düzenleme kalmamış ve bu vakıflarda genel hükümlere tabi hale gelmiştir.

##### ***b- Stopaj Uygulaması Bakımından***

1.1.2004 tarihinden geçerli olmak üzere, 5035 sayılı kanunun 48/4-d. maddesi ile Gelir Vergisi Kanununun 94. maddesinin birinci fıkrasının (5) numaralı bendinin (b) alt bendinde yer alan “Vakıflar” ibaresi “Vakıflar (mazbut vakıflar hariç)”, şeklinde değiştirilmiştir. Buna göre, mazbut vakıflara ait gayrimenkullerin kiralanması karşılığında bunlara yapılan kira ödemelerinden, 1.1.2004 tarihinden itibaren gelir vergisi kesintisi yapılmayacaktır<sup>272</sup>.

<sup>272</sup> YAKIŞIKLI, Ramazan., “Gıda Bankacılığı Faaliyetinde Bulunan Dernek ve Vakıflar ile Mazbut Vakıflara Yapılan Bağış ve Yardımlar”, Vergi Dünyası, Sayı:272, Nisan 2004, s. 72-76.



## **6- Bağış ve Yardımın Nakden Yapılmaması Halinde İndirilecek Tutarın Tespiti**

Kurumlar Vergisi mükelleflerince yapılan bağış ve yardımın nakden yapılmaması halinde bağışlanan veya yardımın konusunu teşkil eden mal veya hakkın değerinin tespitinde Gelir Vergisi Kanunu'ndaki düzenlemeden farklı olarak öncelikle bağışlanan kıymetin maliyet bedeline bakılacak, maliyet bedelinin kesin olarak tespit edilememesi halinde yasal defterlerdeki mukayyet değeri (kayıtlı değer) bağışlanan kıymetin bedelini gösterecek, bu değerin de mevcut olmaması halinde Vergi Usul Kanunu hükümleri dairesinde takdir komisyonlarınca tespit edilecek değeri esas alınacaktır. Ayrıca bağış veya yardımın yabancı bir para cinsinden yapılması durumunda, yardımın yapıldığı tarihteki yabancı paranın Merkez Bankası döviz alış kuru esas alınacaktır<sup>273</sup>.

• Mukayyet değer ise Vergi Usul Kanunu' nun 265' nci maddesinde düzenlenmiştir ve buna göre mukayyet değer, iktisadi kıymetlerin muhasebe kayıtlarında gösterilen hesap değeridir<sup>274</sup>. Örneğin, emtia'nın ilgili emtia hesabında kayıtlı değeri, amortismanların ilgili değerlerden doğrudan doğruya indirilmeleri halinde demirbaşların kalan değerleri mukayyet değerleridir. Hesaplanan amortismanların ilgili buldukları değerlerden doğrudan doğruya düşülmeyerek pasifte ayrı bir karşılık hesabında toplanması halinde, her demirbaşın mukayyet değeri aktifteki kıymetinden pasifte kendisi için birikmiş olan amortisman indirildikten sonra kalan değerdir. Eğer mukayyet değer yoksa, VUK'un 267. maddesinin üçüncü sırasına göre Takdir Komisyonu'nca belli edilecek bedeli ile değerlendirilerek gelirden indirilir<sup>275</sup>.

## **7- Bağış ve Yardımın Yabancı Para Cinsinden Yapılması Durumunda Değerleme**

Bağış ve yardımın yabancı para cinsinden yapılması durumunda yardımın yapıldığı tarihteki yabancı paranın Merkez Bankası döviz alış kuruna göre hesaplanacak YTL karşılığı esas alınacaktır.

## **8- Zararlı Hallerde Bağış ve Yardım İndirimi**

Zararlı beyanname veren mükellefler için bağış ve yardım indirimi söz konusu olamaz. Çünkü Kanun, bunların "Gelirden" indirilmesini öngörmüştür.

Ticari işletmelerde genellikle, işletme sahibi veya yöneticileri tarafından yukandaki şartlara uyan bağış ve yardımlar, yapıldığı sırada "genel giderler" hesabına kaydedilmektedir. Dönemin zararlı sonuçlanması veya yapılan bağış ve yardımların beyan edilen gelirin % 5'ini aşması halinde de yapılan yardım genel giderler hesabında aynen kalmakta, bu ise kanun hükümlerine uygun bulunmadığından kanuna uygun olmayan bir şekilde indirim yapılmış olmaktadır.

Bu gibi hallerde yıl içinde yapılan bağış ve yardımlar kar-zararla ilgilendirilmeksizin geçici bir hesapta toplanmalıdır. Dönem sonunda, geçici hesapta toplanan bağış ve yardımlar, işletme sahibinin yıllık beyanamesi üzerinden hesaplanacak

<sup>273</sup> YAKIŞIKLI, Ramazan., "Gıda Bankacılığı Faaliyetinde Bulunan Dernek ve Vakıflar ile Mazbut Vakıflara Yapılan Bağış ve Yardımlar", Vergi Dünyası, Sayı:272, Nisan 2004, s. 72-76.

<sup>274</sup> KONUK Hayri., "Bağış ve Yardım İndirimleri", Vergi Dünyası, Sayı:220, Aralık 1999, s. 100.

<sup>275</sup> Hesap Uzmanları Derneği, **Beyanname Düzenleme Kılavuzu**, HUD Yayıncılık, İstanbul, 2005, s. 321.

gelirin % 5'ini geçmediği takdirde (veya geçtiği halde geçmeyen kısmı) genel gider hesabına aktarılabilir. Ancak bu takdirde, bağış ve yardımlar ticari kazancın hesaplanmasında nazara alınmış olacağından ayrıca yıllık beyanname üzerinde bir indirim söz konusu olamaz. Uygun kayıt şekli geçici hesapta toplanan bağış ve yardımların, müteşebbisin şahsi hesabına atılmak suretiyle kapatılması, öte yandan bağış ve yardım indiriminin yıllık beyanname üzerinden yapılmasıdır.

Dönemin zararlar kapanması halinde de bağış ve yardımlar zarara ilave edilmeyerek müteşebbisin şahsi hesabına nakledilmelidir. Zira yukarıda değinildiği gibi, zarar halinde bağış yardımlar zarar artırıcı bir unsur olamaz. Ancak gelirden indirilebilir<sup>276</sup>.

## 12- Bağış ve Yardımların Muhasebe Kaydı

Bağış ve yardımlar kuşkusuz işletme faaliyetlerinin gerçekleştirilmesi için yapılan düzenli ve sürekli harcamalardan değildir, arızı niteliktedir. Ancak yasalara ve yönetmeliklere kadar dahil olduktan sonra bunları işletmeye tamamen yabancı giderler olarak da düşünmek mümkün değildir. Hatta bir kısmının çeşitli fonlar, aidat ve nispi kesintilerden pek farkı yoktur. İşletmelerde de bu harcamalar gider hesaplarında kayda alınmalıdır<sup>277</sup>. İlk bakışta sürekli bir gider olmaması ve karşılığında açık bir hizmet sağlamaması nedeniyle bağışlar maliyete etkisi olmayan bir gider görünümündedir. Ancak yapılan bağışlar işletmenin itibarını artırır, piyasada işletmeye karşı sempati uyanır ve bu da sürümü artırır, maliyetleri düşürür. Bu nitelikteki bir giderin ise maliyete alınması gerekir.

Maliyet muhasebesinde giderler maliyetlere girmeleri mümkün olanlar ve olmayanlar şekilde de ayrıma tabi tutulurlar. Bir giderin maliyetlere girmesi veya girmemesi konusu esas itibarıyla teşebbüsün normal yani her günkü çalışması kavramına dayanır.

Normal ve günlük çalışmalara ilişkin giderler prensip itibarıyla maliyetlere girer. Buna karşılık olağanüstü nitelik taşıyan giderler maliyetlere girmez. Maliyetlere girecek ve girmeyecek giderler konusunda esas itibarıyla üç görüş mevcuttur.

Birinci görüş: Maliyet bedeli direkt harcamalar dışında atölye giderlerini de içine almalıdır. Burada atölye giderleri endirekt işçilik, sosyal giderler, ustabaşı ve kısım şefi ücretleri, muharrik kuvvet, ısıtma, elektrik, bakım ve malzeme sarflarını içine almaktadır. Diğer bütün harcamalar ve genel nitelikteki giderler maliyetlere girmez. Fabrika genel hizmetleri, teşebbüs merkezi giderleri, vergi ve resimler, amortismanlar, finansal giderler ve muhtelif karşılıklar gibi.

ikinci görüş: Amortismanlar, sermaye faizi, muhtelif karşılıklar gibi takdir ve tahmin konusu giderler dışındaki bütün harcamalar maliyetlere girer.

Üçüncü görüş: Maliyet bedeli işletme hesabı borcunda yer alan bütün harcamaları içine almalıdır. işletmenin hasılatına katkısı olmayan giderler ile doğrudan doğruya kar ve zarar hesabına dahil olan giderler hariç (31).

1957 Tarihli Fransız genel muhasebe planı maliyetlere girmeyen giderleri aşağıdaki şekilde belli etmektedir:

Doğrudan doğruya aktif hesaplara kaydedilen giderler (örneğin sabit varlık harcamaları) ile doğrudan doğruya kar ve zarar hesabını ilgilendiren zararlar (Örneğin sabit varlık satışından doğan zararlar),

Fiskal kuralları uygulanması sonucu teşebbüs üzerinde kalmayan vergiler

<sup>276</sup> Hesap Uzmanları Derneği, **Beyanname Düzenleme Kılavuzu**, HUD Yayıncılık, İstanbul, 2005, s. 321.

<sup>277</sup> CANOĞLU M. Ali; "Vergi Hukukumuzda ve Muhasebe Biliminde Bağış ve Yardımlar (II)", Vergi Dünyası, Sayı:74, Ekim 1987, s. 19.

(mamullerin tesliminde alınan istihsal vergisi, katma değer vergisi gibi),

Kuruluş giderleri, tahvil çıkarma giderleri gibi teşebbüsün günlük çalışmasına ilişkin olmayan giderler,

Teşebbüsün günlük çalışmasına ilişkin olmakla beraber, faaliyetin gerçekleşmesinde alışılmış nitelikte olmayan ve bir risk olarak kabulü gereken giderler (örneğin stoklar, iştirak ve plasman senetleri ile şüpheli alacaklar için ayrılan karşılıklar, uyuşmazlık ve dava karşılıkları).

Bir prensip olarak işletmeye yabancı olan giderler, fevkalade giderler ve safi kardan yapılan ödemeler maliyetleri ilgilendirmemektedir.<sup>278</sup>

Bağış ve yardımların teşebbüslerin normal ve günlük çalışmalarına ilişkin mutad giderler arasında yer almadığı oldukça sert bir düşüncüdür. Bu harcamalar genel yönetim fonksiyonu içinde çoğu zaman sosyal dayanışma gereği yapılmaktadır. Genel idare giderleri içerisinde dileyen teşebbüslerce üretim maliyetlerine dahil edilebilir. Ancak önemli tutarda tamamen istisnai nitelikteki bağış ve yardımların maliyetlere katılmaması gerekir. Büyük yangınlar, depremler ve benzeri olaylar nedeniyle yapılan bağış ve yardımlar maliyetlere dahil edilmemelidir. Keza 3239 sayılı yasa ile indirimi kabul edilen okul, hastane ve benzeri yapıt bedelleri ile malzeme ve nakit yardımları için de durum aynıdır.

Bağış ve yardımların üretim maliyetlerine dahil edilmesi bilhassa gelir vergisi mükellefleri bakımından sorunlar yaratmaktadır. Gelir vergisi mükellefleri bağış ve yardım indirimini beyannameye yer alan gelirleri üzerinden yaptıklarından gider kaydedilen miktar ile bu gelirler arasında bağlantı kurmak zorundadırlar. Gelir Vergisi Kanununda belirlenen kurum ve kuruluşlar dışındaki kişi ve kuruluşlara yapılan bağış ve yardımlar kanunen kabul edilmeyen giderlerdendir. Bu nedenle maliyetlere dahil edilmeyecektir. Kanunda belirlenen kurum ve kuruluşlara yapılanların da yasal haddi aşan kısmı indirilemediği için maliyet hesaplamalarında bu husus da gözönünde bulundurulacaktır. Beyannameye dahil edilecek gelir miktarı belli olmadan maliyetlere girecek bağış miktarını belli etmek mümkün değildir. Bütün bu sorunlar yanında bir de yıl sonunda satılan ve stok kalan mamul maliyetlerine dahil bulunan bağış ve yardım miktarının belirlenmesi zorunluluğu vardır.

Kurumlar vergisi mükellefleri bağış ve yardımları üretim maliyetlerine dahil etmek için daha serbest durumda olmakla beraber, açıkladığımız sorunların çoğu onlar için de sözkonusudur. Netice olarak biz bağış ve yardımların maliyet muhasebesi bakımından üretim maliyetlerine dahil edilmeleri mümkün olmasına rağmen vergi hukukumuz açısından gerek gelir vergisi mükelleflerinin ve gerekse kurumlar vergisi mükelleflerinin bunları üretim maliyetleri dışında bırakmalarını öneriyoruz.

### ***a- Muhasebe Biliminde Bağış ve Yardımlar***

#### ***i- Hesap Planlarında Yeri***

Muhasebe hesap planlarında bağış ve yardımlar dönem giderleri veya faaliyet dışı giderler ve zararlar içerisinde gösterilir. Tek düzen hesap planında faaliyet dışı giderler ve zararlar içinde 686-Bağış ve Yardımlar Hesabı yer almıştır.

Sermaye Piyasası Kanunu kapsamına giren ortaklık ve aracı kurumlar için hazırlanan Standart Genel Hesap Planında bağış ve yardımlar için ayrı bir hesap kodu verilmemiştir. Bu nedenle 525 çeşitli giderler içinde açılacak bir tali hesapta izlenebilir.

Yeni Fransız genel muhasebe planında ise ayırım şöyledir.

<sup>278</sup> CANOĞLU M. Ali; "Vergi Hukukumuzda ve Muhasebe Biliminde Bağış ve Yardımlar (II)", Vergi Dünyası, Sayı:74, Ekim 1987, s. 20.

67. Arızı ve istisnai giderler

671. Yönetim faaliyetlerine ait arızı ve istisnai giderler

6713. Bağış ve yardımlar

Memleketimizde işletmelerin çoğu bağış ve yardımlar için ayrı bir hesap açmamakta, bazen de genel giderler içinde ayrı bir tali hesapta izlemektedir<sup>279</sup>.

### ***b- Kurumların Yaptığı Bağış ve Yardımlarda Yetkili Organ Hususu***

Sermaye şirketlerinde, mutad fevkalade (olağan olağanüstü) iş ayırımı yapılmamıştır. Dolayısıyla bağış ve yardım gibi mutad olmayan işlere şirketin hangi organının karar vereceği hususu önem kazanmaktadır.

Sermaye şirketlerinde bağış ve yardımları, şirketin temsilcileri, organları ve genel kurul kararlarının iptalleri açısından incelemek gerekir. Gerçi konu bütünüyle ticari hukuku alanını ilgilendirmektedir. Ancak, şirket tüzel kişiliği yönünden, bağış ve yardımların matrahtan indirilmesine kadar, bu konuda yetkili organın belirlenmesi, iptal edilen kararlar nedeniyle doğması muhtemel hukuki sorumlulukların neler olabileceğinin de ele alınmasında yarar vardır.

Ticaret şirketleri ekonomik konularda ve nihaî olarak karın bölüştürülmesi amacıyla kurullar (BK. m 521; TTK m. 271). Şirketlerin tasarruf ehliyeti, ana sözleşmelerinde kayıtlı faaliyet konularıyla sınırlıdır. Bunun dışında yaptıkları tasarruflar yok hükmünde ve aynı zamanda şirket için bir fesih sebebidir. (TTK. m. 137. 274) Şirketin konusu ekonomik ve kar gayesine dönük olduğundan, şirketin amaç ve konuları arasında" bağış ve yardım" yapmak gibi bir hususun yer almayacağı tâbiidir.

Şirketin faaliyet konusuna giren bir işi, özel bir hükümle genel kurul kendi karar yetkisine almamışsa, bu işin şirketin idare ve temsil organınca (anonim şirketlerde yönetim kurulu; limited şirketlerde müdür) yürütülmesi gerekir. Aynı şekilde, ana konuyla ilişkili işlerin de yine idare ve temsil organınca gerçekleştirilmesi doğaldır. Bu açıdan ele alındığında, şirketin uğraşı konusuna doğrudan veya dolayısıyla girmeyen bağış ve yardımların idare ve temsil organınca yapılmaması gerekir. Yapıldığı takdirde, genel kurulun şirketin tasarruf ehliyeti dışına çıkan yöneticilerin tasarruflarını onaylaması halinde, kanunda gösterilen kişi ve organlarca bu karar aleyhine iptal davası açılabilir (TTK. m. 381). Mahkeme kararı iptal ederse, yine yöneticilere rücu edilebilir veya alınan kara geçersiz sayılır.

Bağış ve yardım doğrudan şirketin karının bölüştürülmesi sırasında, şirketin en yetkili organı olan genel kurul tarafından veya genel kurulca onaylanmış şirket bütçesinde kayıt olduğu takdirde yönetim kurulunca yapılabilir. Bu karar aleyhine iyi niyet kuralına, ana sözleşmeye aykırı olduğu veya şirketi mali müzayaka içine soktuğu Dava açıldığı halde veya mahkeme iptal kararına rağmen bu ödeme yapılmışsa, ödeme kararı verenlerin sorumlu olacağı tâbiidir. İptal edilmiş bir genel kurul kararına rağmen, aynı genel kurul tekrar alsa bile, temsil edenlerin bu ödemeyi yapmamaları gerekir. Bu durumların ortaya çıkmaması için, bağış ve yardım kararının genel kurulca alınması veya onanmasından sonra, fiilen ödeme yapmak için iptal davası açma süresi olan 3 aylık sürenin geçmesini beklemekte yarar vardır. Yargıtay Hukuk Genel Kurulunun bir kararı konuya yeterli derecede açıklık getirecek niteliktedir.

Öte yandan, bağış ve yardım alan kişi ve kuruluşlar açısından da konunun incelenmesinde yarar vardır. Bağış ve yardım alan kuruluşların, bu bağış ve yardımın, yukarıda açıklandığı şekilde hukuka uygun olup olmadığını araştırmaları veya bağış ve yardım kesinleşinceye kadar kullanmamaları gerekir. Aksi halde yardımın mahkeme

<sup>279</sup> CANOĞLU M. Ali; "Vergi Hukukumuzda ve Muhasebe Biliminde Bağış ve Yardımlar (II)", Vergi Dünyası, Sayı:74, Ekim 1987, s. 18.

kararıyla iptali veya genel kurulca onaylanmaması halinde, geri istenmesi mümkündür. Çünkü, şirketin tasarruf ehliyeti dışına çıkan işlerin şirketi bağlamayacağı ve yoklukla malû olduğu konusunda yazarlar arasında görüş birliği bulunmaktadır.

Ticari bilanço açısından, hukuka uygun şekilde kesinleşmiş bağış ve yardım nereye yapılırsa yapılsın tümüyle gider niteliğindedir ve ortaklara dağıtılacak karı etkiler. Mali bilanço bakımından ise, sadece Kurumlar Vergisi Kanununun kabul ettiği miktar ve oranlarda gider yazılabilir ve ödenecek kurumlar vergisini etkiler

Bağış ve yardımların gider yazılabilmesi, bunların şirketin yetkili organınca mutlaka kabul edileceği anlamına gelmemektedir. Başka bir deyişle, şirketin yetkili organı buna rağmen bağış ve yardım yapılmasını kabul etmeyebilir. Ancak, gider yazılabilmesi, yetkili organın bağış ve yardım yapılmasını kabulünü kolaylaştırabilir.

Öte yandan bağış ve yardımın kurum kazancının belirli bir oranına bağlandığı durumlarda, kurum kazancı yoksa, bağış ve yardımın yapılması da mümkün bulunmamaktadır<sup>280</sup>.

### ***c- Kurumların Yaptığı Bağış ve Yardımların Muhasebe Kaydı***

#### **Örnek 1 (nakit yapılan bağış):**

Bir anonim şirket 2006 yılının Nisan ayında Türk Eğitim Vakfına 20.000 YTL, Temmuz ayında okul yapımı için özel idareye 10.000 YTL bağışta bulunmuş, anılan bağışların tamamını gider yazdıktan sonra ilgili yıl için 90.000 YTL ticari kar hesaplamış, 31.12.2006 tarihi itibarıyla de karın % 5'i olan 4.500 YTL'yi 3454 Sayılı Adalet Teşkilatını Güçlendirme Fonu'na bağışlamış ve tamamını gider yazmıştır. Şirket ilgili yıl ticari kârından 20.000 YTL iştirak kazancı istisnası tenzil ederek 65.500 YTL kurum kazancı beyan etmiştir.

Yapılan bu işlemin doğruluğu aşağıdaki gibi irdelenir: Öncelikle anılan kurumun sözü edilen bağışları yapmamış olması halinde beyan edeceği mali kârın ne olması gerektiği hesaplanır.

Şirketin yaptığı bağışların toplamı (20.000 + 10.000 + 4.500 =) 34.500 YTL'dir. Bu miktar, beyan edilen kurum kazancına ilave edildiğinde (65.500 + 34.500=) 100.000 YTL elde edilir ki; bu rakam bize şirketin bağış yapmamış olması halinde beyan edeceği kurum kazancını verir. Kurumun, Türk Eğitim Vakfı ile Adalet Teşkilatını Güçlendirme Fonu'na yapabileceği bağışların toplamı, bu vakıfların Bakanlar Kurulu Kararı uyarınca vergiden muaf tutulması nedeniyle kurum kazancının % 5'i olan (100.000 X 0,05 = 5.000 YTL'yi aşamayacaktır. Oysa şirket her iki kuruma toplam 20.000 + 4.500 = 24.500 YTL bağış yapmış ve gider yazmıştır. Dolayısıyla, (24.500 – 5.000 =) 19.500 YTL'nin kanunen kabul edilmeyen gider olarak kurum kazancına ilavesi gerekecektir. Okul yapımı için yapılan bağışın tamamı ise gider yazılacaktır.

500-----30.04.2006-----	
<b>770-Genel Yönetim Giderleri Hesabı</b>	<b>20.000.-</b>
770.01.010- Bağış ve yardımlar	20.000
<b>100-Kasa Hesabı</b>	<b>20.000.-</b>
<b>Türk Eğitim Vakfına Yapılan Bağış kaydı.</b>	
-----/-----	

<sup>280</sup> KARAKOÇ Yusuf, "Vergi Hukuku Açısından Bağış ve Yardımlar (I)", Vergi Dünyası, Sayı:187, Mart 1997, s. .

600-----31.07.2006-----	
<b>770-Genel Yönetim Giderleri Hesabı</b>	<b>10.000.-</b>
770.01.010- Bağış ve yardımlar	10.000
<b>100-Kasa Hesabı</b>	<b>10.000.-</b>
<i>Okul Yapımı için Yapılan Bağış kaydı.</i>	
-----/-----	

801-----31.12.2006-----	
<b>770-Genel Yönetim Giderleri Hesabı</b>	<b>4.500.-</b>
770.01.010- Bağış ve yardımlar	4.500
<b>100-Kasa Hesabı</b>	<b>4.500.-</b>
<i>Adalet Teşkilatını Güçlendirme Fonu'na yapılan bağış kaydı.</i>	
-----/-----	

802-----31.12.2006-----	
<b>770-Genel Yönetim Giderleri Hesabı</b>	<b>19.500.-</b>
770.01.020- Kanune kabul edilmeyen giderler	19.500
<b>770-Genel Yönetim Giderleri Hesabı</b>	<b>19.500.-</b>
770.01.010- Bağış ve yardımlar	19.500
<i>Yıl Sonu Kaydı.</i>	
-----/-----	

### Örnek 2 (mal olarak yapılan bağış):

Kumaş ticareti yapan bir anonim şirket satın aldığı kumaşlardan bir kısmını ilçe belediyesine 23 Nisan 2006 tarihinde bağışlamıştır. Maliyet bedeli 100.000 YTL olan emtia için 18.000 YTL kdv alış sırasında ödenmiştir. Kurumun 2006 hesap dönemine ilişkin kurum kazancı 500.000 YTL'dir.

Öncelikle, bahsi bağış 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 10. maddesi uyarınca kurum kazancının %5'i ile sınırlandırılmıştır. Dolayısıyla tamamının dikkate alınması mümkün olmayacaktır.

600-----23.04.2006-----	
<b>770-Genel Yönetim Giderleri Hesabı</b>	<b>100.000.-</b>
770.01.010- Bağış ve yardımlar	25.000
770.01.020- Kanune kabul edilmeyen giderler	75.000
<b>153-Ticari Mal Hesabı</b>	<b>100.000.-</b>
<i>İlçe belediyesine yapılan bağış kaydı.</i>	
-----/-----	

601-----23.04.2006-----	
<b>770-Genel Yönetim Giderleri Hesabı</b>	<b>18.000.-</b>
770.01.012- Diğer giderler	4.500
770.01.020- Kanune kabul edilmeyen giderler	13.500
<b>191-İndirilecek KDV Hesabı</b>	<b>18.000.-</b>
<i>Bağışa ait KDV'nin ilgili hesaplara aktarılması kaydı.</i>	
-----/-----	



18.000 YTL tutarındaki indirilecek katma değer vergisi vaktiyle kumaşın satın alınması sırasında indirilecek katma değer vergisi hesabına borç yazılmıştır. Ancak bağışın yasal miktarı aşan kısmına isabet eden katma değer vergisi mahsup edilemediği gibi gider olarak da kabul edilmediğinden bu hesaptan çıkarılarak kanunen kabul edilmeyen giderlere aktarılması gerekliliği bulunmaktadır.

### Örnek 3 (cihaz olarak yapılan bağış):

Medikal cihaz ve tıbbi aletler alım-satımı ile uğraşan bir limited şirket, 80.000 YTL ile buna ilişkin 14.400 YTL KDV (80.000 X %18= 14.400) ödeyerek satın aldığı ameliyat masasını, 30 Haziran 2006 tarihinde Ege Üniversitesi Tıp Fakültesi Hastanesine bağışlamıştır.

Öncelikle sözkonusu bağış, 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 10/1-ç bendi uyarınca, kurum kazancının uygun olması koşuluyla, tamamiyle indirimine konu edilebilecektir.

600-----30.06.2006-----	
<b>770-Genel Yönetim Giderleri Hesabı</b>	<b>80.000.-</b>
770.01.010- Bağış ve yardımlar	80.000
<b>157-Diğer Stoklar Hesabı</b>	<b>80.000.-</b>
<i>Ege Üniversitesi Tıp Fakültesine yapılan bağış kaydı.</i>	
-----/-----	

601-----30.06.2006-----	
<b>770-Genel Yönetim Giderleri Hesabı</b>	<b>14.400.-</b>
770.01.012- Diğer giderler	14.400
<b>191-İndirilecek KDV Hesabı</b>	<b>14.400.-</b>
<i>Bağışa ait KDV'nin ilgili hesaplara aktarılması kaydı.</i>	
-----/-----	

### Örnek 4 (cihaz olarak özel hastahaneye yapılan bağış):

Medikal cihaz ve tıbbi aletler alım-satımı ile uğraşan bir limited şirket, 80.000 YTL ile buna ilişkin 14.400 YTL KDV (80.000 X %18= 14.400) ödeyerek satın aldığı ameliyat masasını, 30 Haziran 2006 tarihinde Özel IŞIK Hastanesine bağışlamıştır.

Öncelikle sözkonusu bağış, 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 10/1-ç bendi uyarınca indirimine konu edilebilecek bir bağış değildir. İlgili düzenlemede sayılan kamu kurum ve kuruluşlarından birisi olmaması sebebiyle sözkonusu bağış gideri kurum kazancından indirilemeyecektir.

Ayrıca, özel bir hastaneye bağış yapılması durumunda, bu bağış işlemi Kanunda belirtilen kuruluşlara yapılmamış olduğu için, bağış olarak kabulü mümkün olmadığından bu işlem işletmeden çekiş hükmünde olup sözkonusu ameliyat masasının emsal bedelle değerlendirilmesi gerekmektedir. Mükellef kurumun yasal defter ve belgeleri üzerinden ameliyat masasının KDV hariç ortalama satış fiyatı 100.000 YTL olarak tespit edilmiş olduğu varsayımıyla; aşağıdaki muhasebe kaydının yapılması gerekmektedir. (100.000 x % 18 = 18.000 YTL KDV).

701-----	30.06.2006-----	
<b>770-Genel Yönetim Giderleri Hesabı</b>		<b>118.000.-</b>
770.01.020- Kanune kabul edilmeyen giderler	118.000	
<b>157-Diğer Stoklar Hesabı</b>		<b>100.000.-</b>
<b>391-Hesaplanan KDV Hesabı</b>		<b>18.000.-</b>
<i>Bağışa ait KDV'nin ilgili hesaplara aktarılması kaydı.</i>		
-----/-----		

Yukarıda yer alan kayıt, eğer yanlışlıkla bağış giderlerine atılmış olsa idi; aşağıda yer aldığı şekilde düzeltilmesi gerekliliği doğacaktı.

908-----	31.12.2006-----	
<b>770-Genel Yönetim Giderleri Hesabı</b>		<b>118.000.-</b>
770.01.020- Kanune kabul edilmeyen giderler	118.000	
<b>770-Genel Yönetim Giderleri Hesabı</b>		<b>118.000.-</b>
770.01.010- Bağış ve yardımlar	118.000	
<i>Yanlışlıkla bağış hesabına yazılan cihazın ilgili hesaplara aktarılması kaydı.</i>		
-----/-----		

Bu şekilde hareketle kurumlar vergisi beyannamesindeki "Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler" ile uyum sağlanmış olmaktadır.

Görüldüğü gibi kurumlarda yıl sonunda bağış ve yardımların kişisel hesaplara veya ortakları temsil eden hesaplara aktarılması gibi bir durum sözkonusu değildir. Ancak indirilebilecek bağış ve yardımların yasal ölçüleri aşan miktarın yıl sonunda kanunen kabul edilmeyen giderlere aktarılması gerekmektedir.

#### **Örnek 5 (Okul, Kreş, Hastane ve Benzeri Tesisler İnşa Etme Bağışları):**

Gelir veya kurumlar vergisi mükellefleri, bittiğinde bağışlamak amacıyla okul, hastane gibi inşaatlara başlayabilmekte ve bu inşaatlara ilişkin yapım harcamaları birden fazla yıla yayılabilmektedir. Böyle bir durumda inşaat harcamalarının biriktirilip inşaat bittiğinde ve ilgili kuruluşa bağışlandığında mı bağış gideri doğmuş sayılacağı yoksa her yıl yapılan bağış harcamalarının harcamanın yapıldığı yılda mı gider yazılacağı konusunda tereddüt duyulabilir.

1999 yılı sonuna kadar geçerli olan hükümlere göre, YÖNETMELİK kapsamında bağışlanmak üzere yapılan inşaatlarda harcama esaslı geçerli idi. Yani uygunluk belgesi çerçevesinde bağışlayacağı binanın inşaatını sürdüren kurum her yıl yaptığı inşaat harcamalarını, inşaatın bitmesini beklemeksizin gider yazabilmekteydi.

Yönetmelikteki hüküm çerçevesinde uygulanan harcama esasının, (bu Yönetmelik 1.1.1999 dan itibaren hükümsüz kalmış olmasına rağmen) sürdürülmesi bize göre gereklidir. Çünkü gelir ve giderlerin yıllık esasta tespit edilerek vergiye tabi kazancın hesaplanması ilkesi bunu gerektirmekte olup söz konusu yönetmelikle bu gereklilik kabul edilmiş ve yıllarca uygulanmıştır. Kaldı ki bağışlanmak üzere yapılan inşaatın maliyetlerini gider yazmak için inşaatın bitmesini beklemek bağış giderleri, özellikle % 5 ile sınırlı olduğu durumlar için, mükellefin hukukunu zedeler ve yapılan bağış harcamalarının enflasyon yoluyla küçülerek reel bağış giderinin dikkate alınmasını da önler. Ancak bu gibi bağışlarda harcama esasının uygulanabilmesi için inşaatın bağışlanmak amacıyla yapıldığı hususunun peşinen belirlenmiş olması ve inşaatın ileride

tamamlanmamış halde veya tamamlandıktan sonra fiilen bağışlanması gerekir. Uygulamada bir inşaatın bağışlanmak amacıyla yapılmakta oluşu bağışlayacak olan ile bağışı kabul edecek kurum arasında yapılan protokollerle belirlenmektedir<sup>281</sup>.

Uygulamada, mükelleflerce bilfiil inşa edilen eğitim ve sağlık tesisleri; mükellefler ile il veya ilçe milli eğitim veya sağlık müdürlüklerince karşılıklı imzalanan bir ön protokol anlaşmasına dayalı olarak bağışlanmaktadır. Bu protokolde, genel itibariyle bağışlanacak eğitim veya sağlık tesisinin yapı özellikleri, inşaata başlanılan dönem, muhtemel bitiş tarihi ile inşaatın tahmini maliyeti gösterilmektedir. 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 172. maddesi hükmü gereğince defter tutmak mecburiyetinde olan mükelleflerin yaptıkları bağış ve yardımları defter kayıtlarına intikal ettirmeleri, bilfiil eğitim ve sağlık tesisi inşa edenlerin bu tesislere ilişkin harcamaları yasal defterlerin ayrı bir kısmında veya diğer hesaplarla karışmayacak tarzda takip etmeleri gerekmektedir<sup>282</sup>. Mükelleflerin bağış amacıyla yapılan inşaatın hesaplarını ayrı tutması zorunlu ve özellikle de indirim hakkı tanınmayan bu işlemle ilgili yüklendiği vergiyi maliyet unsuru olarak gözönünde bulundurabilmesi açısından da gerekliliktir. Yapmış oldukları mal satışı veya hizmet ifalarının tamamı katma değer vergisi kanunun hükümleri uyarınca kısmi istisna niteliği taşıyan işlemlerden oluşan mükellefler, mal ve hizmet alışlarında yükledikleri katma değer vergisini indirim konusu yapamayacaklardır. Bu vergiler gider veya maliyet unsuru olarak nazara alınabilecektir.

Kısmi istisna kapsamına giren konut inşa eden mükelleflerin aynı zamanda vergiye tabi bağımsız inşaatlarının da mevcut olması halinde mükellefler bu inşaatları ile ilgili olarak yaptıkları mal ve hizmet alımlarından hangilerinin istisna kapsamına giren inşaata, hangilerinin de vergiye tabi başka inşaata ait olduğunu tespit edecek şekilde muhasebelerini tutacaklardır. Bu şekilde faaliyette bulunan mükelleflerin söz konusu işlemlerle ilgili ortak genel giderler dolayısıyla yükledikleri genel giderler de indirim hakkı tanınan ve tanınmayan işlemler esas alınarak oranlanacak ve indirim hakkı tanınanlara isabet eden kısım indirim konusu yapılabilecektir<sup>283</sup>.

İndirim hakkı tanınan ve tanınmayan işlemleri birlikte yapan mükellefler, alışlarında yükledikleri vergileri herhangi bir ayırım yapmaksızın tamamen o dönemde indirilebilir KDV hesabına intikal ettireceklerdir. Daha sonra aynı dönemde toplam satışlar içinde indirim hakkı tanınmayan işlemlerin oranı bulunacak, bu oran o dönemdeki toplam satışlar nedeniyle yüklenen vergilere uygulanarak istisna kapsamına giren işlemler nedeniyle yüklenen vergi miktarı hesaplanacaktır. Bu şekilde bulunacak, vergisiz satışlara (kısmi istisna kapsamına giren işlemlere) ait yüklenen vergiler, indirilebilir KDV hesabından çıkartılarak gider veya maliyet hesaplarına intikal ettirilecektir. indirilecek verginin bulunmaması veya yetersiz olması halinde artan kısım, “fazla ve yersiz hesaplanan” vergi olarak beyan edilecektir<sup>284</sup>.

## **i – Kurum Tarafından Bağışlanmak Maksudı ile İnşaa Edilen Tesislerin Muhasebeleştirilmesinde I. Yöntem**

Muhasebeleştirme konusu ile ilgili olarak mükelleflerin dikkat etmeleri gereken husus; bağış ve yardım konusu olacak eğitim ve sağlık tesis inşaatlarının, yapım

<sup>281</sup> MAÇ Mehmet., “Gelir ve Kurumlar Vergisi Hesabında Kazançtan İndirilebilen Bağışlar”, Vergi Dünyası, Sayı:244, Aralık 2001, s. 8.

<sup>282</sup> TUNAL S. Selman; “Bağış ve Yardımların Gelir, Kurumlar, Katma Değer Vergisi Kanunları İçerisindeki Yeri ve Genel Özellikleri”, Vergi Dünyası, Sayı:140, Nisan 1993, s. 65.

<sup>283</sup> CANOĞLU M. Ali; “Maliyetler ve Katma Değer Vergisi”, Vergi Dünyası, Sayı:140, Ocak 1989, s. 71.

<sup>284</sup> CANOĞLU M. Ali; “Maliyetler ve Katma Değer Vergisi”, Vergi Dünyası, Sayı:140, Ocak 1989, s. 71.

çalışmaları devam ettiği süre boyunca işletme aktifinde gösterilmesi ve söz konusu inşaatlar tamamlanıp bağış yapılan kuruma teslim edildiğinde, şirketçe ilgili yıl giderlerine intikal ettirilmesi. Söz konusu muhasebe kayıtları aşağıda olduğu şekilde düzenlenebilir (KDV ihmal edilmiştir).

600-----10.06.2006-----	
<b>258- Yapılmakta Olan Yatırımlar Hs</b>	<b>200.000.-</b>
258.01.010- Devam eden okul inşaatı 200.000	
<b>100- Kasa Hesabı</b>	<b>200.000.-</b>
Veya	
<b>102- Bankalar Hesabı</b>	
<i>Milli Eğitim Bakanlığı'na yapılan okul inşaat giderleri kaydı.</i>	
-----/-----	

800-----30.06.2006-----	
<b>770-Genel Yönetim Giderleri Hesabı</b>	<b>200.000.-</b>
770.01.010- Bağış ve yardımlar	200.000
<b>258- Yapılmakta Olan Yatırımlar Hs</b>	<b>200.000.-</b>
258.01.010- Devam eden okul inşaatı 200.000	
<i>Milli Eğitim Bakanlığı'na yapılan okul inşaatı bağış kaydı.</i>	
-----/-----	

## ii – Kurum Tarafından Bağışlanmak Maksudı ile İnşaa Edilen Tesislerin Muhasebeleştirilmesinde II. Yöntem

700-----10.06.2006-----	
<b>258- Yapılmakta Olan Yatırımlar Hs</b>	<b>800.000.-</b>
258.01.010- Devam eden okul inşaatı 800.000	
<b>100-Kasa veya Bankalar Hs</b>	<b>800.000.-</b>
<i>Milli Eğitim Bakanlığı'na yapılan okul inşaat giderleri kaydı.</i>	
-----/-----	

Bu yöntemde, okul tamamlandığında bir defada bağış gideri olarak dikkate alınmaktadır.

900-----30.10.2006-----	
<b>770-Genel Yönetim Giderleri Hesabı</b>	<b>800.000.-</b>
770.01.010- Okul Bağışı	800.000
<b>258- Yapılmakta Olan Yatırımlar Hs</b>	<b>800.000.-</b>
258.01.010- Devam eden okul inşaatı 800.000	
<i>Milli Eğitim Bakanlığı'na yapılan okul inşaatı bağış kaydı.</i>	
-----/-----	

Bağış ve yardım ister gerçek kişi isterse tüzel kişi tarafından yapılsın girdilerin Katma Değer Vergileri ; diğer surette vergiye tabi mal teslimleri veya hizmet ifaları nedeniyle tahakkuk edecek katma değer vergisinden mahsup edilmeyip, gider veya maliyet unsuru olarak kaydedilecektir. Okul, kreş, hastane ve benzeri tesislerin yapımları tamamlandıktan sonra teşebbüsün amortismanına tabi sabit kıymet hesaplarına aktarılması gereksizdir.

## ÜÇÜNCÜ KISIM

### I- ÖZEL KANUNLAR İLE DÜZENLEMİŞ BAĞIŞ VE YARDIMLAR

Bağış, Türk toplumuna özgü bir sosyal dayanışma örneğidir. Osmanlı İmparatorluğundan günümüze değin uzanan çizgide sosyal yardımlar yoluyla bir hayli önemli yatırımlar yapılmıştır. Özellikle imalathaneler, eğitim forumları, yol, çeşme ve köprülerin bir kısmı devlet katkısı olmadan bağış ve yardımlar yoluyla inşa edilmiştir.

Türk toplumunda dünden bugüne bağış ve yardım yapma isteği işmediğinden, vergi hukukuna da bu müessesenin belirli koşullarla getirilmesine duyulmuştur. Bağış ve yardımlarla ilgili hükümler, günümüzün sosyal ve ekonomik gereklerine uygun hale getirilmişlerdir.

Örnek vermek gerekirse, ülkemizde ilköğretimi yaygınlaştırmak için, ulusal düzeyde milli bir politika halinde oluşturulan 222 sayılı İlköğretim Kanunu, bağış ve yardımlara karşı son derece açık hale getirilmiştir. Yine bu doğrultuda 2547 sayılı Yüksek Öğretim Kanununa göre de yapılacak bağış ve yardımlarda, yardımcı yapanlar bakımından bir sınır konmamıştır. Böylelikle, milletçe birlik ve beraberliğin en güzel örneğini oluşturan yardımlaşmalarda Devletin yanında bireylerin katkıları da bağış ve yardımın miktarına bakılmaksızın vergi kanunları açısından kısmen desteklenmiştir.

Gelirlerden indirilecek bağış ve yardım tutarının, genelde yıllık beyanname ile bildirilen gelirin %5'i ile sınırlandırılmış olmasına karşın, vergi kanunları dışındaki bazı kanunlarda bu sınırın aşılmasına olanak veren özel durumlar mevcut bulunmaktadır. Böyle durumlarda, bağış ve yardımlarda %5 ile sınırlı olmamakla beraber yapılan bağış ve yardımların o yıl beyan edilecek gelir tutarını aşamayacağı açıktır. Çünkü zarar mahsubu olması durumunda, mahsuptan sonra kalan kısımdan fazla olamayacaktır. Fazla ise bu fazlalık zarar kabul edilerek, diğer yıllara devredilmeyecektir. (Benzer bir mantıkla, hayat standardı esasına tabi olan ticari ve mesleki kazanç sahipleri de, en fazla hayat standardı esasına göre hesaplanan gelir miktarı sınırına kadar indirimde bulunabilmekteydiler.)

3239 sayılı Kanunla yapılan ilave düzenlemelerde bazı kurum ve kuruluşlara yapılan bağışların kapsamı da aşağıda belirtilmiştir.

Gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin yapacakları bağış ve yardımların beyan edecekleri gelirlerinden indirimiyle ilgili olarak çeşitli kanunlarda bazı özel düzenlemeler bulunmaktadır. Bu konuda özel hükümler içeren çeşitli kanunlar çerçevesinde yapılacak bağış ve yardımlar, % 5 lik sınır dikkate alınmaksızın beyan edilen gelirden indirilebilmektedir.

Bağış ve yardımların beyan edilecek gelirden indirimine ilişkin özel hükümler içeren kanunlardan bazıları aşağıda sıralanmıştır.

- 222 Sayılı İlköğretim ve Eğitim Kanunu,
- 278 Sayılı Türkiye Bilimsel ve Teknik Araştırma Kurulması Hakkında Kanun,
- 2547 Sayılı Yüksek Öğretim Kanunu,
- 2828 Sayılı Sosyal Hizmetler ve Çocuk Esirgeme Kurumu Kanunu,
- 2876 Sayılı Atatürk Kültür, Dil ve Tarih Yüksek Kurumu Kanunu,
- 2955 Sayılı Gülhane Askeri Tıp Akademisi Kanunu,
- 3294 Sayılı Sosyal Yardımlaşma ve Dayanışmayı Teşvik Kanunu,
- 4122 Sayılı Milli Ağaçlandırma ve Erozyon Kontrolü Seferberlik Kanunu,
- 5434 Sayılı Türkiye Cumhuriyeti Emekli Sandığı Kanunu,
- 7269 sayılı Umumi Hayata Müessir Afetler Dolayısıyla Alınacak Tedbirlerle Yapılacak Yardımlara Dair Kanun.

## A- GENEL AÇIKLAMA

Bağış ve yardımlara ilişkin indirimler genel olarak Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunlarında düzenlenmiş olmakla beraber bazı özel kanunlarda, yardımın yapıldığı gerçek veya tüzel kişilere veya yardımın yapılması amacıyla söz konusu yardımların Gelir ve Kurumlar Vergisi Kazançlarından indirimine ilişkin, düzenlemeler mevcuttur. Söz konusu düzenlemeler doğal afetlerden zarar görenlere yapılacak bağış ve yardımları da kapsamaktadır<sup>285</sup>.

Gelir Vergisi Kanunu ve Kurumlar Vergisi Kanunu dışında da yapılan bağış ve yardımların indirimine ilişkin bir çok kanuni düzenleme bulunmaktadır. Bazı özel kanunlarda, belli kurum ve kuruluşlara belli sınırlar dahilinde (örneğin bağışın sadece nakden yapılması gibi) yapılacak bağışların gelir vergisi ve kurumlar vergisi matrahından indirilebileceği şeklinde hükümler bulunmaktadır. Bu tür özel kanunlarla bağış ve yardımların düzenlendiği kurum ve kuruluşlar genelde Türkiye Kızılay Derneği, Sosyal Hizmetler ve Çocuk Esirgeme Kurumu, Yüksek Öğretim Kurumu ve TÜBİTAK gibi toplumda herkes tarafından bilinen ve yurt çapında yaygın bir örgüt ağı bulunan organizasyonlardır. Bu tür kanunlarda genellikle “.... yapılacak .... bağışlar, yıllık beyanname ile bildirilecek gelirlerden ve kurum kazançlarından indirilebilir” şeklinde ifadeler yer almaktadır<sup>286</sup>.

Söz konusu özel kanunlar uyarınca yapılacak bağış ve yardımların, gelir vergisi mükellefleri açısından beyan edilen gelirden indirilmesi konusunda herhangi bir tereddüt yoktur. Ancak, KVK’da kurumlar vergisiyle ilgili olarak yapılacak düzenlemeler konusunda sınırlama vardır. Şöyle ki; KVK’nın 06.07.1994 tarihinde yürürlüğe giren mükerrer 45. maddesinde “Kurumlar vergisine ilişkin istisna, muafiyet ve kurum kazancının tespitinde indirimleri düzenleyen hükümler, ancak bu Kanun, Gelir Vergisi Kanunu ve Vergi Usul Kanununa hüküm eklemek veya bu kanunlarda değişiklik yapmak suretiyle düzenlenir. Uluslararası anlaşma hükümleri saklıdır.” hükmü yer almasına rağmen diğer kanunlarda yer alan indirim müesseselerinin de uygulanmasına devam edilmektedir. Hatta söz konusu mük. 45. maddenin varlığına rağmen sonradan yürürlüğe giren bazı kanunlarda da – örneğin, 4122 sayılı Milli Ağaçlandırma ve Erozyon Kontrolü Seferberlik Kanunu - indirim müessesine yer verildiği görülmektedir<sup>287</sup>.

Söz konusu düzenlemenin kurumlar vergisi mükellefleri açısından sınırlayıcı bir düzenleme olduğu hakkında bir başka görüşte aşağıdaki gibidir.

Ancak bu kanunlara göre yapılan bağış ve yardımların tamamının sınırsız olarak kurum kazancından indirilmesi KVK’nın mük. 45. md. hükmü uyarınca mümkün gözükmemekle beraber, uygulamada ihtilaf konusu yapılmamaktadır. KVK’nın mük. 45/1. maddesine göre “Kurumlar vergisine ilişkin istisna, muafiyet ve kurum kazancının tespitinde indirimleri düzenleyen hükümler, ancak bu Kanun, Gelir Vergisi Kanunu ve VUK’a hüküm eklemek veya bu kanunlarda değişiklik yapılmak suretiyle düzenlenir”

Bu hüküm uyarınca diğer bazı kanunlar gereği yapılan bağış ve yardımların gider yazılması hukuki dayanaktan yoksun kalmaktadır. Bu çelişkili durumun ortadan kaldırılması ve vergi mevzuatındaki dağınıklığın sona ermesi için diğer bazı kanunlarda yer alan bu hükümlerin kaldırılarak, KVK ve GVK’na eklenmesinin faydalı olacağını düşünmekteyiz<sup>288</sup>.

<sup>285</sup> KONUK Hayri, “Bağış ve Yardım İndirimleri”, Vergi Dünyası, Sayı:220, Aralık 1999, s. 98.

<sup>286</sup> KAPLAN Yusuf, “Vergisel Açından Bağış ve Yardımlar”, Vergi Dünyası, Sayı:208, Aralık 1998, s. 37.

<sup>287</sup> AKALIN, Devrim, KÜLAHLI, Ömür., “Gelir Vergisi ve Kurumlar Vergisi Açısından Bağış ve Yardımlar”, Vergi Dünyası, Sayı:280, Aralık 2004, s. 129-135.

<sup>288</sup> ERÜZ Ertan, “1.1.1999 Tarihinden İtibaren Bağış ve Yardımların Gelirden İndirilmesi veya Gider Yazılması”, Vergi Dünyası,



Söz konusu özel kanunlara ilişkin düşüncelerimiz özetle şöyledir:

- Bağış ve yardımların bu tür özel kanunlar uyarınca gelir ve kurumlar vergisi matrahlarından indirilmesine KVK'nın mükerrer 45. maddesi engel değildir. Zira, KVK'nın mükerrer 45. maddesindeki "Kurumlar vergisine ilişkin istisna, muafiyet ve kurum kazancının tespitinde indirimleri düzenleyen hükümler, ancak bu Kanun, Gelir Vergisi Kanunu ve Vergi Usul Kanununa hüküm eklemek veya bu kanunlarda değişiklik yapılmak suretiyle düzenlenir" şeklindeki düzenleme genel mahiyette bir hükümdür. Bu hüküm 4008 sayılı kanunla getirilmiş ve 6.7.1994 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Ancak bu tarihten önce çıkartılmış olan özel düzenlemelerin yürürlükten kaldırıldığı konusunda her hangi bir hüküm bulunmamaktadır. Kaldı ki, bu tarihten sonra da benzer nitelikte özel yasal düzenlemeler devam etmiştir. Örneğin, 23.7.1995 tarih ve 4122 sayılı Milli Ağaçlandırma ve Erozyon Kontrolü Seferberlik Kanununun 12. maddesinde, bu kanun hükümlerine göre kurulan ormanlarda ağaçlandırma, bakım ve koruma masraflarının tamamının gelir ve kurumlar vergisi matrahından düşüleceği hükme bağlanmıştır. Esasen istisna ve muafiyetlerle ilgili benzer düzenlemeler Emlak Vergisi Kanunu (md.22) ile Katma Değer Vergisi Kanununda da (md.19) yer almasına rağmen, bu vergilere ilişkin olarak da özel düzenlemeler bulunmaktadır. Dolayısıyla, KVK'nın mükerrer 45. maddesindeki düzenleme bir tavsiye ve temenni hükmünden öteye gidememektedir. Zaten aynı konuda bir biriyle çelişen hem özel hemde genel nitelikte bir hüküm varsa, özel nitelikteki hükmün uygulanacağı evrensel bir hukuk kuralıdır,

- Mükellefler bağışta buldukları kurumlar hakkında özel kanunlar bulunup bulunmadığını araştırmak durumundadırlar,

- Bu tür bağış ve yardımları bir gider olarak değil, gelir veya kazanç üzerinden yapılabilecek bir indirim olarak algılamak ve indirilebilecek bağış tutarını o yılki gelir veya kurum kazancıyla sınırlı tutmak gerekmektedir. En azından maliye idaresinin görüşü bu yöndedir. Yani bağış ve yardım dolayısıyla zarar doğamayacağı veya mevcut zararın arttırılamayacağı şeklindeki 34 nolu kurumlar vergisi genel tebliğindeki anlayışın bu tür bağışlar için de geçerli olduğu düşüncesindeyiz<sup>289</sup>.

## **B- ÖZEL KANUNLARI UYARINCA YAPILACAK BAĞIŞ VE YARDIMLAR**

### **1- 3294 Sayılı Sosyal Yardımlaşma ve Dayanışmayı Teşvik Kanunu Kapsamında Yapılacak Bağış ve Yardımlar**

3294 sayılı Kanun'unun 9. maddesi uyarınca, mükellefler tarafından sosyal dayanışma ve yardımlaşma fonu ve vakıflarına yapılacak nakdi ve ayni bağış ve yardımlar gelirden ve kurum kazançlarından indirilebilecektir<sup>290</sup>.

Bilindiği üzere, 3294 sayılı Sosyal Yardımlaşma ve Dayanışmayı Teşvik Kanunu (RG 14.06.1986-19134) ile bu isim altında bir fon oluşturulmuş, fonda toplanan paraların ihtiyaç sahiplerine dağıtımı ve yasanın amaçları doğrultusunda sair faaliyetlerde bulunmak üzere her il ve ilçede sosyal yardımlaşma ve dayanışma vakıfları kurulması öngörülmüştür.

Sayı:205, Eylül 1998, s. 109.

<sup>289</sup> KAPLAN Yusuf, "Vergisel Açından Bağış ve Yardımlar", Vergi Dünyası, Sayı:208, Aralık 1998, s. 37.

<sup>290</sup> Hesap Uzmanları Derneği, **Beyanname Düzenleme Kılavuzu**, HUD Yayıncılık, İstanbul, 2005, s. 326.

3294 sayılı yasanın 9. maddesinde ;

“Fona veya vakfa yapılacak bağış ve yardımlar, her türlü vergi, resim ve harçtan muaftır. Bu bağış ve yardımlar kurumlar ve gelir vergisi matrahtan indirilebilir”

hükmü yer almaktadır.

Bu hüküm uyarınca gerek fona, gerekse sosyal yardımlaşma ve dayanışma vakıflarına yapılan bağışlar sınırsız olarak gider yazılabilmektedir. Ancak, zarar beyan eden kurumlar böyle bir indirimle zararlarını büyütmezler veya matrahı zarara dönüştüremezler<sup>291</sup>.

## **2- 5434 Sayılı Türkiye Cumhuriyeti Emekli Sandığı Kanunu Kapsamında Yapılan Bağış ve Yardımlar**

5434 sayılı Türkiye Cumhuriyeti Emekli Sandığı Kanunu'nun ek 44. maddesine göre; Emekli Sandığına,

- Dinlenme ve bakımevlerine yapılması,
- Bu bağışların dinlenme ve bakımevlerinin tesis ve işletmelerinde kullanılması, şartlarıyla yapılan bağışlar ve yardımlar gelir ve kurumlar vergisi matrahının

tespitinde indirim konusu yapılabilir<sup>292</sup>.

Bağış ve yardımın aynı nitelikte olması halinde ise yardımın maliyet bedeli indirim tutarı olarak dikkate alınır<sup>293</sup>.

5434 Sayılı Türkiye Cumhuriyeti Emekli Sandığı Kanunu'nun ek 44. Maddesi (28.4.1982 - 2665/2 madde ile gelen ek 4. Madde hükmü olup madde numarası teselsül ettirilmiştir.) sandık, dinlenme ve bakımevleri için yapılacak bağışları düzenlemekte olup söz konusu madde metni aşağıdaki gibidir;

“Sandık, dinlenme ve bakımevleri için özel ve tüzel kişiler tarafından yapılacak her türlü bağışı kabul eder. Bu bağışlar, dinlenme ve bakımevlerinin tesis ve işletmelerinde kullanılır.

Bu suretle yapılacak bağış ve yardımlar gelir ve kurumlar vergisi matrahından tenzil edilir. Aynı olarak yapılan yardımlar maliyet bedeli üzerinden değerlendirir.”

Madde metninden de açıkça anlaşılacağı üzere söz konusu indirimden faydalanabilmek için bağış ve yardımların;

- dinlenme veya bakımevlerine yapılmalı
- bu bağışların dinlenme ve bakımevlerinin tesis ve işletmelerinde kullanılması gerekmektedir<sup>294</sup>.

## **3- 2828 Sayılı Sosyal Hizmetler ve Çocuk Esirgeme Kurumu Kanunu Kapsamında Yapılan Bağış ve Yardımlar**

2828 sayılı Sosyal Hizmetler ve Çocuk Esirgeme Kurumu Kanunu'nun 20/b maddesine göre; gelir veya kurumlar vergisi mükellefleri tarafından Sosyal Hizmetler ve Çocuk Esirgeme Kurumu veya kuruluşlarına makbuz karşılığında yapılacak nakdi bağışlar

<sup>291</sup> ERİŞTİ Murat, “Vergi Matrahından İndirilebilecek Bağış ve Yardımlar”, Vergi Dünyası, Sayı:232, Aralık 2000, s. .

<sup>292</sup> Hesap Uzmanları Derneği, **Beyanname Düzenleme Kılavuzu**, HUD Yayıncılık, İstanbul, 2005, s. 325.

<sup>293</sup> AKALIN, Devrim, KÜLAHLI, Ömür., “Gelir Vergisi ve Kurumlar Vergisi Açısından Bağış ve Yardımlar”, Vergi Dünyası, Sayı:280, Aralık 2004, s. 129-135.

<sup>294</sup> ÖZBAKIR Ahmet, “Matrahtan İndirilebilir Bağış Ve Yardımlar ”, Vergi Dünyası, Sayı:244, Aralık 2001, s. 101.

gelir ve kurumlar vergisi kanunları hükümlerine göre yıllık beyanname ile bildirilecek gelirlerden ve kurum kazancından indirilir<sup>295</sup>.

27.05.1983 tarih ve 18059 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan<sup>296</sup> Sosyal Hizmetler ve Çocuk Esirgeme Kurumu hakkındaki 2828 sayılı yasanın 18/e. maddesinde, kuruma yapılacak her türlü bağışlar kurumun gelirleri arasında sayılmış, aynı yasanın 20. maddesinde ise gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin kurum ve kuruluşlarına makbuz karşılığı yapacakları nakdi bağışların sınırsız olarak vergi matrahından indirilebileceği hüküm altına alınmıştır<sup>297</sup>.

2828 sayılı Sosyal Hizmetler ve Çocuk Esirgeme Kurumu Kanunu'nun 20/b maddesi aşağıdaki gibidir:

“Gelir veya Kurumlar Vergisi mükellefleri tarafından Kurum veya kuruluşlarına makbuz karşılığında yapılacak nakdi bağışlar Gelir ve Kurumlar Vergisi kanunları hükümlerine göre yıllık beyanname ile bildirilecek gelirlerden ve kurum kazancından indirilir.”

Diğer taraftan, 24.5.1957 tarih ve 9615 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 6972 Sayılı Korunmaya Muhtaç Çocuklar Kanunu’nda yapılan düzenleme uyarınca gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerince yapılacak bağış ve yardımların indirim konusu yapılabileceği hususu bazı kaynaklarda yer almaktadır. Ancak 2828 sayılı kanunun 38/a maddesi ile 6972 Sayılı Kanun 27.5.1983 tarihinde yürürlükten kaldırılmış olduğundan bu tarihten sonra yapılan bağış ve yardımlar için hüküm ifade etmemektedir<sup>298</sup>.

Korunmaya, bakıma veya yardıma muhtaç aile, çocuk, sakat, yaşlı ve diğer kişilere götürülen sosyal hizmetlere ve bu hizmetleri yürütmek üzere kurulan teşkilatın kuruluş, görev, yetki ve sorumlulukları ile faaliyet ve gelirlerine ait esas ve usullerin belirlendiği kanunda gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri tarafından kurum ve kuruluşlarına makbuz karşılığında yapılacak nakdi bağışlar verilecek beyannamelerde gelirlerden ve kazançlardan indirilebilecektir<sup>299</sup>.

#### **4- 222 Sayılı İlköğretim ve Eğitim Kanunu Kapsamında Yapılan Bağış ve Yardımlar**

222 sayılı İlköğretim ve Eğitim Kanunu'nun 76. maddesinin (g) fıkrasına göre; gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri tarafından makbuz karşılığında yapılacak para bağışları, yıllık bildirim ile bildirilecek gelirlerden ve kurum kazançlarından indirilir. Bahsi geçen kanun uyarınca yapılacak bağışların vergi matrahından tamamen indirilebilmesi için, sadece eğitim ve öğretim kurumlarına, makbuz karşılığında ve nakit şeklinde yapılması gerekmektedir<sup>300</sup>. Bir başka ifadeyle, aynı olarak yapılan bağış ve yardımların bedellerinin indirimi mümkün bulunmamaktadır<sup>301</sup>.

222 Sayılı İlköğretim ve Eğitim Kanunu’ nun 76. Maddesinin (g) fıkrası aşağıdaki

<sup>295</sup> Hesap Uzmanları Derneği, **Beyanname Düzenleme Kılavuzu**, HUD Yayıncılık, İstanbul, 2005, s. 325.

<sup>296</sup> ÖZBAKIR Ahmet, “Matrahdan İndirilebilir Bağış Ve Yardımlar”, Vergi Dünyası, Sayı:244, Aralık 2001, s. 98.

<sup>297</sup> AKALIN, Devrim, KÜLAHLI, Ömür., “Gelir Vergisi ve Kurumlar Vergisi Açısından Bağış ve Yardımlar”, Vergi Dünyası, Sayı:280, Aralık 2004, s. 129-135.

<sup>298</sup> KONUK Hayri, “Bağış ve Yardım İndirimleri”, Vergi Dünyası, Sayı:220, Aralık 1999, s. 107.

<sup>299</sup> CANOĞLU M. Ali; “Vergi Hukukumuzda ve Muhasebe Biliminde Bağış ve Yardımlar (II)”, Vergi Dünyası, Sayı:74, Ekim 1987, s. 18.

<sup>300</sup> Hesap Uzmanları Derneği, **Beyanname Düzenleme Kılavuzu**, HUD Yayıncılık, İstanbul, 2005, s. 324.

<sup>301</sup> AKALIN, Devrim, KÜLAHLI, Ömür., “Gelir Vergisi ve Kurumlar Vergisi Açısından Bağış ve Yardımlar”, Vergi Dünyası, Sayı:280, Aralık 2004, s. 129-135.

gibidir:

“İktisadi Devlet Teşekkülleri, özel kurumlar, dernekler veya hayırsever kimseler tarafından yapılacak her türlü mal, para bağışları ve vasiyetler, (İş bu bağış ve vasiyetlerle bununla ilgili işlemlerden resim ve harç alınmaz.)

Gelir ve Kurumlar Vergisi yükümlülükleri tarafından makbuz mukabilinde yapılacak para bağışları, yıllık bildirim ile bildirilecek gelirlerden ve kurum kazançlarından indirilir.”

Madde metninden anlaşılacağı üzere, gelir ve kurumlar vergisi yükümlülükleri tarafından makbuz mukabilinde yapılacak para bağışlarının yıllık bildirim ile bildirilecek gelirlerden ve kurum kazançlarından indirilmesine imkan tanınmış ve aynı kanunun 78. Maddesinde de bu bağışın tahsis edilebileceği yerler hüküm altına alınmıştır.

Bahsi geçen kanun uyarınca yapılacak bağışların vergi matrahından tamamen indirilebilmesi için; sadece eğitim ve öğretim kurumlarına, makbuz karşılığında, ve nakit şeklinde, yapılması gerekmektedir.

Yukarıdaki koşullara uymayan bağışlar 222 Sayılı Kanun çerçevesinde değil, genel hükümler çerçevesinde değerlendirilecektir<sup>302</sup>.

222 sayılı İlköğretim ve Eğitim Kanununun 6 ncı maddesinde ilköğretim kurumları “ mecburi olan ilkokullar, yetiştirici ve tamamlayıcı sınıflar ve kurslar, özel eğitim ve öğretime muhtaç çocuklar için kurulacak okullar, sınıflar ve gezici öğretmenlikler ile isteğe bağlı olan okul öncesi eğitim kurumları, tamamlayıcı sınıflar ve kurslar” olarak sayılmıştır<sup>303</sup>.

Örneğin, ilkokul inşa ettirip Milli Eğitim'e bağışlayan kurum genel hükümlere göre, okul inşa bedelini nakit olarak bağışlayan kurum ise 222 sayılı Kanuna göre indirim hakkından yararlanır. Ayrıca, okul derneklerine bağış yapılmışsa bunların da genel hükümler çerçevesinde değerlendirilmesi gerekir. Anılan Kanunda ayrıca iktisadi devlet teşekküllerinin ve özel kurumların her türlü mal, para bağışlarıyla ilgili işlemlerinin, resim ve harçtan muaf olduğu belirtilmiştir (md. 7,8), Ayrıca, Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu amme idarelerince yapılan ivazsız intikallerin bu vergiden muaf olduğunu hükme bağladığından, bağış alan sözkonusu idareler vergi ödemeyeceklerdir (VİVK.md. 3/a)<sup>304</sup>.

222 sayılı Kanuna göre yapılmış olan, köy, kasaba ve şehir ilköğretim kurumlarının ve öğretmen evlerinin yapımı, tadil, esaslı onarım, her türlü ilk tesis ve okul eşyası, ders aletleri ile arsa ve arazi kamulaştırmaları, küçük onarımlar,okulların genel giderleri, yoksul öğrencilere parasız olarak verilecek okul kitapları ve ders gereçleri bedeli,öğrencilerin yiyecek giyecek noksanlarının giderilmesi, esaslı hastalıklarının tedavisi, pansiyonlu ilkokulların ve tamamlayıcı kursların ve sınıfların giderleri ve benzeri harcamaları karşılamak üzere, gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri tarafından makbuz karşılığında yapılacak para bağışları yıllık beyanname ile bildirilen gelirlerden ve kurum kazançlarından sınır kısıtlaması olmaksızın indirilebilecektir<sup>305</sup>.

222 sayılı İlköğretim Kanununa göre yapılacak bağış ve yardımların, özel idarelere veya özel idareye intikal ettirilmek üzere resmi bir merciye yapılması gerekmektedir. Ayrıca, bu yardımların makbuz veya dekont gibi öğelerle tevsik edilmesi gerekmektedir. Aksi halde, bağış okul inşasıyla ilgili olsa bile, belli edilen kuruma uyulmadığından gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri için %5'lik sınıra tabi olunur.

<sup>302</sup> ÖZBAKIR Ahmet, “Matrahdan İndirilebilir Bağış Ve Yardımlar”, Vergi Dünyası, Sayı:244, Aralık 2001, s. 101.

<sup>303</sup> ERİŞTİ Murat, “Vergi Matrahından İndirilebilecek Bağış ve Yardımlar”, Vergi Dünyası, Sayı:232, Aralık 2000, s. .

<sup>304</sup> KARAKOÇ Yusuf, “Vergi Hukuku Açısından Bağış ve Yardımlar (II)”, Vergi Dünyası, Sayı:188, Nisan 1997, s. 87.

<sup>305</sup> CANOĞLU M. Ali; “Vergi Hukukumuzda ve Muhasebe Biliminde Bağış ve Yardımlar (II)”, Vergi Dünyası, Sayı:74, Ekim 1987, s. 17.

## 5- 2547 Sayılı Yüksek Öğretim Kanunu Kapsamında Yapılan Bağış ve Yardımlar

2547 sayılı Yüksek Öğretim Kanunu'nun 56. maddesinin b bendine göre; gelir veya kurumlar vergisi mükellefleri tarafından üniversitelere ve yüksek teknoloji enstitülerine makbuz karşılığında yapılacak nakdi bağışlar, gelir ve kurumlar vergisi kanunları hükümlerine göre yıllık beyanname ile bildirilecek gelirlerden ve kurum kazancından indirilir.

Aynı kanunun ek 7. maddesi uyarınca vakıf üniversitelerine yapılan bağış ve yardımlar da söz konusu mali kolaylıklardan yararlanabilmektedir. 3708 sayılı yasanın 4. maddesinde vakıflarca kurulan belli nitelikteki yüksek öğretim kurumlarına üniversite adının verilebileceği hükmü yer almaktadır. Dolayısıyla vakıf üniversitelerine makbuz karşılığı yapılan nakdi yardımların da vergi matrahından indirilmesi gerekmektedir<sup>306</sup>.

2547 sayılı Yüksek Öğretim Kanunu'nun "Mali Kolaylıklar" başlıklı 56. maddesinin "b" fıkrasında yer alan düzenleme aşağıdaki gibidir.

"Gelir ve Kurumlar Vergisi mükelleflerinin üniversiteler ve yüksek teknoloji enstitülerine makbuz karşılığında yapılacak nakdi bağışlar gelir ve kurumlar vergisi kanunlarının hükümlerine göre yıllık beyanname ile bildirilecek gelirlerden ve kurum kazancından indirilir."

Kanunun bu hükmündeki "üniversiteler" ibaresi fakülteleri, enstitüleri, yüksek okulları, konservatuarları, meslek yüksek okullarını ve uygulama ve araştırma merkezlerini kapsamamaktadır. Burada bağış ve yardımlarda esas alınan üniversite tüzel kişiliğidir. "Yüksek teknoloji enstitüleri" ise; 3708 Sayılı Kanun'un 1. maddesinde şu şekilde tanımlanmaktadır. "Teknoloji alanında ileri düzeyde araştırma, eğitim, öğretim, üretim, yayın ve danışmanlık yapan kamu tüzel kişileri ve bilimsel özerkliğe sahip yüksek öğretim kurumlarıdır"<sup>307</sup>.

Söz konusu kanuna göre yapılan bağışların ve yardımların gelirden indirilebilmesi için, bağışın veya yardımın üniversitelere ve yüksek teknoloji enstitülerine yapılmış olması gerekmektedir. Fakültele, yüksek okullara vb kurumlara yapılan bağış ve yardımlar bu düzenlemeye göre gelirden indirilememektedir<sup>308</sup>.

Yukarıda belirtilen kuruluşlara yapılan bağışların ve yardımların bu kanun kapsamında indirilebilmesi için, yapılan bağışın veya yardımın nakit olarak yapılmış olması gerekmektedir.

Üniversitelere yapılan gider kaydı mümkün bağışlar 2547 sayılı Kanunla nakdi bağışlar ile sınırlanmış ise de; GVK ve KVK uyarınca aynı bağışların yapılabilmesi de mümkün olacaktır. GVK ve KVK'nın "bağış ve yardımlar" hakkındaki kanuni düzenlemeleri "Genel ve katma bütçeli idareler...." diye başlamaktadır. Devlet üniversitelerinin de katma bütçeli kuruluşlar olmaları sebebiyle, bu kapsamda aynı bağış yapılması mümkün olabilecektir.

2547 sayılı Yüksek Öğretim Kanunu'nun "Mali Kolaylıklar" başlıklı 56. maddesinin "b" fıkrasında yer alan hükmündeki "üniversiteler" ibaresinin; fakülteleri, enstitüleri, yüksek okulları, konservatuarları, meslek yüksek okullarını ve uygulama ve

<sup>306</sup> ERİŞTİ Murat, "Vergi Matrahından İndirilebilecek Bağış ve Yardımlar", Vergi Dünyası, Sayı:232, Aralık 2000, s. .

<sup>307</sup> AKALIN, Devrim, KÜLAHLI, Ömür., "Gelir Vergisi ve Kurumlar Vergisi Açısından Bağış ve Yardımlar", Vergi Dünyası, Sayı:280, Aralık 2004, s. 129-135.

<sup>308</sup> Hesap Uzmanları Derneği, **Beyanname Düzenleme Kılavuzu**, HUD Yayıncılık, İstanbul, 2005, s. 324.

araştırma merkezlerini kapsamaması gerektiği anlayışını doğru bulmamaktayız.

9 Nisan 1991 tarihine kadar, tüm yüksek öğretim kurumlarına yapılan nakdi bağışlar gelir ve kurumlar vergisi matrahından indirilmesi olanak dahilindeydi. 9 Nisan 1991 tarihinden sonra ise, sadece üniversitelere ve yüksek teknoloji enstitülerine yapılan nakdi bağışlar matrahtan indirilebilir hale gelmiş, fakültelere, enstitülere, yüksek okullara, konservatuarlara, meslek yüksek okullarına, uygulama ve araştırma merkezlerine yapılan nakdi bağışların 56/b fıkrası uyarınca gelir ve kurumlar vergisi matrahından indirilebilmesi imkanı ortadan kaldırılmıştır.

Üniversite kavramının geniş yorumlanarak; fakülte, enstitü, yüksek okul, konservatuar, meslek yüksek okulu, uygulama ve araştırma merkezlerini de kapsar şekilde yorumlanması gerektiğini düşünüyoruz. Çünkü;

2547 sayılı Yükseköğretim Kanunu'nun 2'inci maddesinde, kanun'un kapsamı belirlenmiştir. Maddede; “Bu kanun; yükseköğretim üst kuruluşlarını, bütün yüksek öğretim kurumlarını, bağlı birimlerini ve bunlarla ilgili faaliyet ve esasları kapsar” hükmü yer almaktadır.

Aynı şekilde, anılan kanun'un tanımlar başlıklı 3. maddesinin (d) bendinde üniversitenin tanımı yapılmıştır. Tanıma göre; “Üniversite: Bilimsel özerkliğe ve kamu tüzel kişiliğine sahip yüksek düzeyde eğitim-öğretim, bilimsel araştırma, yayın ve danışmanlık yapan; fakülte, enstitü, yüksekokul ve benzeri kuruluş ve birimlerden oluşan bir yükseköğretim kurumudur.”

Görüldüğü üzere, madde tanımında üniversite; fakülte, enstitü, yüksekokul ve benzeri kuruluş ve birimlerden oluştuğu kabul edilmiştir. 3708 sayılı Kanun'un 3. maddesi ile yapılan değişiklikte “üniversitelere” denilmek suretiyle, fakülte, enstitü, yüksekokul ve benzeri kuruluş ve birimler ifade edilmiştir.

Konu, bağış ve yardımın amaç ve hedefi bakımından ele alındığında da, yüksek düzeyde eğitim-öğretim, bilimsel araştırma, yayın ve danışmanlık yapmanın teşvik edilerek, tüm bunlar için finansman desteği verilmesi gereği ön planda tutulmalıdır.

Amaç ve hedef bu şekilde belirlenince, üniversiteler bu amaç ve hedeflerini kendilerine bağlı bulunan fakülte, enstitü, yüksekokul ve benzeri kuruluş ve birimleri ile yapmaktadır. Bu bağlamda, fakülte, enstitü, yüksekokul ve benzeri kuruluş ve birimlere yapılan bağış ve yardımların üniversitelere yapılan bağış ve yardımların dışında görmeye ilişkin yorum, kanunlarının lafzı ve ruhu ile bağdaşmayan ters bir yorumdur.

Bu gerekçeler ile, tüm yükseköğretim kurumlarına yapılan nakdi bağışların, gelir ve kurumlar vergisi matrahından indirilebilmesi gerektiğini düşünmekteyiz.

## **6- 278 Sayılı TÜBİTAK Kanunu Kapsamında Yapılan Bağış ve Yardımlar**

278 sayılı Türkiye Bilimsel ve Teknik Araştırma Kurumu Kurulması Hakkında Kanun'unun 13. maddesi uyarınca, gelir ve kurumlar vergisine tabi mükellefler bu kuruma makbuz mukabili yapılacak para bağışlarını yıllık beyanname ile bildirilecek gelirlerden ve kurum kazancından indirebilecektir<sup>309</sup>. Aynı olarak yapılan bağış ve yardımların ise makbuz karşılığında olsa dahi indirilebilmeleri mümkün değildir<sup>310</sup>.

278 sayılı Sayılı Türkiye Bilimsel ve Teknik Araştırma Kurumu Kurulması

<sup>309</sup> Hesap Uzmanları Derneği, **Beyanname Düzenleme Kılavuzu**, HUD Yayıncılık, İstanbul, 2005, s. 325.

<sup>310</sup> AKALIN, Devrim, KÜLAHLI, Ömür., “Gelir Vergisi ve Kurumlar Vergisi Açısından Bağış ve Yardımlar”, Vergi Dünyası, Sayı:280, Aralık 2004, s. 129-135.



Hakkında Kanun'un 13. Maddesi uyarınca, Türkiye Bilimsel ve Teknik Araştırma Kurumuna yapılacak her türlü bağışlar, vasiyetler ve yardımlar vergi resim ve harçlardan muaftır<sup>311</sup>.

### **7- 2876 Sayılı Atatürk Kültür, Dil ve Tarih Kurumu Kanunu Kapsamında Yapılan Bağış ve Yardımlar**

2876 sayılı Atatürk Kültür, Dil ve Tarih Yüksek Kurumu 101. maddesinde, Yüksek Kuruma ve bağlı kuruluşlarına yapılacak bağış ve yardımların gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerince yılı içinde verecekleri beyannamelerde gider kaydedilebileceği belirtilmiştir<sup>312</sup>.

17.8.1983 tarih ve 18138 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 11.8.1983 tarih ve 2876 Sayılı Atatürk Kültür, Dil ve Tarih Yüksek Kurumu Kanunu'nun 100'üncü maddesinin a/2,b/3,c/4 ve e/3 bentlerinde yüksek kuruma ve bağlı kuruluşlarına yapılan bağışlar bunların gelirleri arasında sayılmış<sup>313</sup> ve mali kolaylıklar başlıklı 101. maddesinde, Kuruma ve bağlı kuruluşlarına yapılacak bağış ve yardımların her türlü vergi, resim ve harçtan muaf olduğu, sözkonusu bağış ve yardımların Gelir ve Kurumlar Vergisi mükelleflerince yılı içinde verecekleri beyannamelere masraf kaydedilebileceği belirtilmiştir<sup>314</sup>.

### **8- 7269 Sayılı Umumi Hayata Müessir Afetler Dolayısıyla Alınacak Tedbirlerle Yapılacak Yardımlara Dair Kanun Kapsamında Yapılan Bağış ve Yardımlar**

7269 sayılı kanun deprem, yangın, su baskını, yer kayması, kaya düşmesi, çığ ve benzeri afetlerde yapıların ve kamu tesislerinin genel hayata etkili olacak derecede zarar görmesi halinde yapılacak yardımlar hakkında Uygulanmaktadır.

15.5.1959 tarihli ve 7269 sayılı Umumi Hayata Müessir Afetler Dolayısıyla Alınacak Tedbirlerle Yapılacak Yardımlara Dair Kanunun 44 üncü maddesine göre bu kanunun 33 üncü maddesi gereğince kurulan fona verilen hisseler verildikleri yılın yıllık beyannamesiyle bildirilecek gelirlerden ve kurum kazançlarından indirilir.Yine aynı kanunun 45 inci maddesi uyarınca, afetlerden zarar görenlere yardımda bulunmak üzere kurulan Milli Yardım Komitesi ile mahalli yardım komitelerine makbuz mukabilinde yapılacak bağış ve yardımların gider kaydedilmesi mümkün bulunmaktadır<sup>315</sup>.

7269 sayılı yasanın 1 inci maddesinde doğal afetler sayılmış ve bu afetlerde zarar gören yerlere yapılacak bağışlarda bu kanun hükümlerinin uygulanacağı belirtilmiştir. Yine bu afetlerin genel hayata etkinliğine ilişkin esasların Bayındırlık ve İskan Bakanlığınca hazırlanacak yönetmelikle belirleneceği açıklanmış ve söz konusu afetlerin meydana gelmesinde zararın o yerin genel hayatına etkili olup olmayacağına, daha doğrusu, yapılacak bağışların bu kanun kapsamına girip girmeyeceğine bu Bakanlıkça karar verileceği belirtilmiştir.

<sup>311</sup> ÖZBAKIR Ahmet, "Matrahdan İndirilebilir Bağış Ve Yardımlar ", Vergi Dünyası, Sayı:244, Aralık 2001, s. 101.

<sup>312</sup> Hesap Uzmanları Derneği, **Beyanname Düzenleme Kılavuzu**, HUD Yayıncılık, İstanbul, 2005, s. 325.

<sup>313</sup> ERİŞTİ Murat, "Vergi Matrahından İndirilebilecek Bağış ve Yardımlar", Vergi Dünyası, Sayı:232, Aralık 2000, s. .

<sup>314</sup> ÖZBAKIR Ahmet, "Matrahdan İndirilebilir Bağış Ve Yardımlar ", Vergi Dünyası, Sayı:244, Aralık 2001, s. 102.

<sup>315</sup> AKALIN, Devrim, KÜLAHLI, Ömür., "Gelir Vergisi ve Kurumlar Vergisi Açısından Bağış ve Yardımlar", Vergi Dünyası, Sayı:280, Aralık 2004, s. 129-135.

Deprem, yangın, su baskını, yer kayması, kaya düşmesi, çığ ve benzeri afetlerde, yapıları ve kamu tesisleri genel hayata etkili olacak derecede zarar gören veya görmesi muhtemel olarak yerlerde alınacak tedbirler ve yapılacak yardımları karşılamak üzere bir fon teşkil edilmiştir<sup>316</sup>. Milli yardım komitesi veya mahalli yardım komitelerine makbuz karşılığı yapılacak sözkonusu nakdi bağış ve yardımlar için bir sınır kısıtlaması yoktur<sup>317</sup>.

Söz konusu kanunun 33 üncü maddesinde, bu kanun kapsamında yapılacak harcamaları karşılamak üzere belli kaynaklardan oluşan bir fon teşkil edilmesi öngörülmüş ve fonun kaynaklarından biri olarak bu amaca yönelik bağışlar da sayılmıştır. Ancak, kanunun 44 üncü maddesinde yer alan “Gelir ve Kurumlar Vergisi mükellefleri tarafından 33. madde mucibince fona verilen hisseler verildikleri yılın yıllık beyannamesiyle bildirilecek gelirlerden ve kurum kazançlarından indirilir” hükmü ile 7269 sayılı yasa kapsamında doğal afetlerden zarar gören yerler için oluşturulacak yardım fonlarına yapılacak bağışların vergi matrahından indirilmesine imkan tanınmıştır<sup>318</sup>.

Bu hükümlere göre, genel hayatı etkileyen afetlerden etkilenenlere harcanmak üzere gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerince makbuz karşılığında yapılacak nakdi ve aynı bağış ve yardımlar, GVK'nın ve KVK'nın bağış ve yardımla ilgili maddelerinde yer alan miktarlarla sınırlı olmaksızın aşağıda belirtilen açıklamalar çerçevesinde yıllık beyanname ile bildirilecek gelirlerden veya kurum kazançlarından indirilecek veya gider olarak dikkate alınabilecektir.

- Genel hayatı etkileyen afetlerden etkilenenlere yapılacak harcamaları karşılamak üzere 7269 sayılı Kanun'a göre kurulan “Fon”a verilmek üzere kamu kurumları, mahalli idareler, mahalli yardım komiteleri, hayır kurumları, Türkiye Kızılay Derneği ile diğer kuruluşlara makbuz karşılığında yapılacak nakdi bağışlar ve bankalarda fon veya fona aktarılacak üzere anılan kuruluşlar adına olan hesaplara yatırılan paralar ile Türkiye Kızılay Derneği'ne yapılan aynı bağışlar yıllık beyanname ile bildirilecek gelirlerden veya kurum kazancından indirilebilecektir<sup>319</sup>.

- Afetlerden zarar görenlere yardımda bulunmak üzere oluşturulan Milli Yardım Komitesi ile mahalli yardım komitelerine makbuz mukabilinde yapılacak nakdi ve aynı bağışlar beyanname ile bildirilecek gelir ve kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınabilecektir. Yardım komiteleri, afet hali nedeniyle acil yardım hizmetlerini yürütmek üzere 7269 sayılı Kanuna dayanılarak Bakanlar Kurulu'nun 1.4.1988 tarihli ve 88/12777 sayılı Kararı ile yürürlüğe konulan “Afetlere İlişkin Acil Yardım Teşkilatı ve Planlama Esaslarına Dair Yönetmelik” çerçevesinde illerde ve ilçelerde vali ve kaymakamlarca oluşturulacak kurtarma ve yardım komiteleridir.

- Nakdi bağışların indirilebilmesi veya gider kaydedilebilmesi için bağışı kabul eden kuruluşlarca verilecek makbuz veya bu amaçla bankalarda açtırılan hesaplara yatırıldığına ilişkin banka dekontları (Makbuz ve dekontta, kabul edilen bağışların bu amaçla kabul edildiğinin belirtilmesi şartıyla) ile belgelendirilmesi gerekmektedir.

Aynı bağışlar için ise mükellefler malın cinsini, miktarını ve maliyet bedelini

<sup>316</sup> CANOĞLU M. Ali; “Vergi Hukukumuzda ve Muhasebe Biliminde Bağış ve Yardımlar (II)”, Vergi Dünyası, Sayı:74, Ekim 1987, s. 16.

<sup>317</sup> CANOĞLU M. Ali; “Vergi Hukukumuzda ve Muhasebe Biliminde Bağış ve Yardımlar (II)”, Vergi Dünyası, Sayı:74, Ekim 1987, s. 17.

<sup>318</sup> ERIŞTİ Murat, “Vergi Matrahından İndirilebilecek Bağış ve Yardımlar”, Vergi Dünyası, Sayı:232, Aralık 2000, s. .

<sup>319</sup> Hesap Uzmanları Derneği, **Beyanname Düzenleme Kılavuzu**, HUD Yayıncılık, İstanbul, 2005, s. 323.

(amortismanına tabi iktisadi kıymetler için net aktif değeri) gösterir bir fatura ve buna ilişkin sevk irsaliyesi düzenlemek zorundadırlar. Yardımların tesliminde yardım yapılan kuruluşlardan makbuz alınacak, makbuz verilmemesi halinde ise bir tutanak düzenlenecektir. Mükellefler yaptıkları aynı yardımları düzenlenen bu makbuz veya tutanıklara istinaden indirim veya gider olarak dikkate alabilecektir<sup>320</sup>.

Depremden ya da diğer afetlerden zarar görenlere yapılacak bağış ve yardımlara ilişkin olarak 25.5.1959 tarih ve 10213 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 15.5.1959 tarih ve 7269 sayılı Umumi Hayata Müessir Afetler Dolayısıyla Alınacak Tedbirlerle Yapılacak Yardımlara Dair Kanunu’nun da özel düzenlemeler yapılmıştır.

Sözkonusu kanunun 44. maddesi aşağıdaki gibidir:

“33. Maddede yazılı kaynaklardan teşekkür eden fon gelirleri Gelir Vergisinden müstesnadır.

Gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri tarafından 33. Madde mucibince fona verilen hisseler verildikleri yılın yıllık beyannamesiyle bildirilecek gelirlerden ve kurum kazançlarından indirilir.”

Bahsi geçen Kanun’un 33. Maddesine göre ise, 7269 Sayılı Kanun uyarınca yapılacak harcamaları karşılamak üzere sözkonusu maddede belirtilen bir fon teşkil edilecektir.

Teşkil edilecek fonun gelirleri 7269 sayılı Kanun’un 44. maddesinin birinci fıkrası uyarınca Gelir Vergisinden müstesnadır.

Gelir ve Kurumlar vergisi mükellefleri tarafından 33. Madde mucibince fona verilen hisseler ise aynı kanunun 44. Maddesinin ikinci fıkrası uyarınca verildikleri yılın yıllık beyannamesiyle bildirilecek gelirlerden ve kurum kazançlarından indirilecektir. Söz konusu ödemeler bağış olarak kabul edilemez. Kanundan doğan zorunluluğa göre ödenen bu fonlar genel gider olarak defterlere yansıtılabilirler.

Diğer taraftan, Kanun’un 45. Maddesine göre, 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 harçtan müstesna olduğu gibi, bunların Gelir ve Kurumlar vergileri mükellefleri tarafından gider kaydı da sınırsız olarak mümkün bulunmaktadır.

Ayrıca afetlerden zarar görenlere tahsis edilmek üzere düzenlenen temsil, konser ve spor eğlenceleri de her türlü vergi resim ve harçtan muaf tutulacaktır<sup>321</sup>.

17. 08. 1999 tarihinde meydana gelen deprem felaketiyle ilgili olarak 7269 sayılı Kanun çerçevesinde yapılacak bağış ve yardımlarla ilgili indirim esasları 64 seri numaralı Kurumlar Vergisi Genel Tebliği ile düzenlenmiş olup, söz konusu tebliğ 03.09.1999 tarih ve 23805 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır. Anılan tebliğde yapılan açıklamalar aşağıdaki gibidir;

“15/5/1959 tarihli ve 7269 sayılı Umumi Hayata Müessir Afetler Dolayısıyla Alınacak Tedbirlerle Yapılacak Yardımlara Dair Kanun’un 44 ve 45 inci maddelerine

<sup>320</sup> Hesap Uzmanları Derneği, **Beyanname Düzenleme Kılavuzu**, HUD Yayıncılık, İstanbul, 2005, s. 324.

<sup>321</sup> KONUK Hayri, “Bağış ve Yardım İndirimleri”, Vergi Dünyası, Sayı:220, Aralık 1999, s. 103.

göre, gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri tarafından bu Kanun'un 33 üncü maddesi gereğince fona verilen hisseler, verildikleri yılın yıllık beyannamesi ile bildirilecek gelirlerden ve kurum kazançlarından indirilebilecek, afetlerden zarar görenlere yardımda bulunmak üzere kurulan Milli Yardım Komitesi ve mahalli yardım komitelerine makbuz mukabilinde yapılacak bağış ve yardımlar ise gider olarak dikkate alınabilecektir.

Bu hükümlere göre, umumi hayata müessir afetlere maruz kalanlara harcanmak üzere gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerince makbuz mukabili yapılacak nakdi ve aynı bağış ve yardımlar **Gelir Vergisi Kanunu ve Kurumlar Vergisi Kanunu'nun anılan maddelerinde yer alan miktarlarla sınırlı olmaksızın** aşağıda belirtilen açıklamalar çerçevesinde yıllık beyanname ile bildirilecek gelirlerden veya kurum kazancından indirilecek veya gider olarak dikkate alınabilecektir.”

Tebliğde ifade edildiği üzere yapılan bağış ve yardımlar Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunlarında yer alan ve yukarıda detaylı olarak anlatılan bağış ve yardımların indirimine ilişkin genel hükümlerde bahsedilen gelirin veya kazancın belirli bir oranı ile sınırlı değildir.

Mükelleflerin bağış ve yardımını 7269 sayılı Kanun uyarınca gelirlerinden indirebilmeleri için, anılan bağış ve yardımların şu esaslara göre yapılması gerekmektedir.

Bağış ve yardımlar, 7269 sayılı Kanuna göre kurulan “Fon”a verilmek üzere kamu kurumları, mahalli idareler, mal sandıkları, hayır kurumları, Türkiye Kızılay Derneği ile diğer kuruluşlara makbuz mukabilinde yapılmalıdır. Bu kurum ve kuruluşlara yapılan nakdi bağışlar ve bankalarda fon veya fona aktarılmak üzere anılan kuruluşlar adına açılan hesaplara yatırılan paralar ile Türkiye Kızılay Derneği'ne yapılan aynı bağışlar yıllık beyanname ile bildirilecek gelirlerden veya kurum kazancından indirilebilecektir.

Afetlerden zarar görenlere yardımda bulunmak üzere oluşturulan Milli Yardım Komitesi ile mahalli yardım komitelerine makbuz mukabilinde yapılacak nakdi ve aynı bağışlar da beyanname ile bildirilecek gelir ve kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınabilecektir. Yardım komiteleri, afet hali nedeniyle acil yardım hizmetlerini yürütmek üzere 7269 sayılı Kanuna dayanılarak Bakanlar Kurulu'nun 1/4/1988 tarihli ve 88/12777 sayılı Kararı ile yürürlüğe konulan “Afetlere İlişkin Acil Yardım Teşkilatı ve Planlama Esaslarına Dair Yönetmelik” çerçevesinde illerde ve ilçelerde vali ve kaymakamlarca oluşturulacak kurtarma ve yardım komiteleridir.

Açıktır ki, yukarıda bahsedilen milli ve mahalli yardım komitelerine bu kapsamda yapılacak bağış ve yardımlar gider olarak dikkate alınabileceğinden, indirim konusu yapılabilecek miktar, beyanname ile bildirilecek gelirler ile sınırlı olmayacaktır. Diğer bir ifadeyle yapılan bağış ve yardım tutarı gelir veya kazançtan fazla ise bu fazla olan tutar zarar olarak ertesi yılın veya daha sonraki yılların kazancından da indirilebilecektir<sup>322</sup>.

Nakdi bağışların indirilebilmesi veya gider kaydedilebilmesi için bağışı kabul eden kuruluşlarca verilecek makbuz veya bu amaçla bankalarda açtırılan hesaplara yatırıldığına ilişkin banka dekontları ile belgelendirilmesi gerekmektedir. Makbuz ve dekontta, kabul edilen bağışların bu amaçla kabul edildiğinin belirtilmesi gerekir.

Aynı bağışlar için ise mükellefler fatura ve buna ilişkin sevk irsaliyesi düzenlemek zorundadır. Düzenlenecek faturada malın cinsi, miktarı ve maliyet bedeli

<sup>322</sup> KONUK Hayri, “Bağış ve Yardım İndirimleri”, Vergi Dünyası, Sayı:220, Aralık 1999, s. 105.

(amortismanına tabi iktisadi kıymetler için net aktif değeri) gösterilecektir.

Yardımların tesliminde yardım yapılan kuruluşlardan makbuz alınması gerekmekte, makbuz verilememesi halinde ise ayrıntılı bir tutanak düzenlenmesi gerekmektedir. Mükellefler yaptıkları aynı yardımları düzenlenen bu makbuz veya tutanaklara istinaden indirim veya gider olarak dikkate alabileceklerdir.

Nakdi bağışların indirilebilmesi veya gider kaydedilebilmesi için bağışı kabul eden kuruluşlarca verilecek makbuz veya bu amaçla bankalarda açtırılan hesaplara yatırıldığına ilişkin banka dekontları ile belgelendirilmesi gerekmektedir. Makbuz ve dekontta, kabul edilen bağışların bu amaçla kabul edildiğinin belirtilmesi gerekir.

Aynı bağışlar için ise mükellefler fatura ve buna ilişkin sevk irsaliyesi düzenlemek zorundadır. Düzenlenecek faturada malın cinsi, miktarı ve maliyet bedeli (amortismanına tabi iktisadi kıymetler için net aktif değeri) gösterilecektir.

Yardımların tesliminde yardım yapılan kuruluşlardan makbuz alınması gerekmekte, makbuz verilememesi halinde ise ayrıntılı bir tutanak düzenlenmesi gerekmektedir. Mükellefler yaptıkları aynı yardımları düzenlenen bu makbuz veya tutanaklara istinaden indirim veya gider olarak dikkate alabileceklerdir<sup>323</sup>.

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 17/2-b maddesinde, aynı maddenin 1. fıkrasında sayılan kurum ve kuruluşlara bedelsiz olarak yapılan hizmet ifaları ile mal teslimlerinin vergiden müstesna olduğu, 16/1-a maddesinde ise Kanunda vergiden müstesna olduğu belirtilen mal ve hizmetlerin ithalinde de istisna uygulanacağı hükme bağlanmıştır.

Bu hükümlere göre Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 17 nci maddesinin 1 inci fıkrasında sayılan; genel ve katma bütçeli daireler, il özel idareleri, belediyeler, köyler, bunların teşkil ettikleri birlikler, üniversiteler, döner sermayeli kuruluşlar, kanunla kurulan kamu kurum ve kuruluşları, kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları, siyasi partiler ve sendikalar, kanunla kurulan veya tüzel kişiliği haiz emekli ve yardım sandıkları, kamu menfaatine yararlı dernekler, tarımsal amaçlı kooperatifler ve Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflara hibe, yardım, bağış v.b. isimler altında bedelsiz olarak yapılan hizmet ifaları ve mal teslimleri ile bu kuruluşlara yurtdışından bedelsiz olarak gelen mal ve hizmetlerin ithali katma değer vergisine tabi olmayacaktır. Nakdi olarak yapılan bağış ve yardımlar ise katma değer vergisinin konusuna girmemektedir. Diğer taraftan aynı Kanunun 30/a maddesine göre bedelsiz olarak yapılan hizmet ifaları ve mal teslimlerinin bünyesine giren vergiler indirim olarak dikkate alınamayacaktır.

Bu açıklamalardan anlaşılacağı üzere afetlerden zarar görenlere yapılan aynı bağışların bünyesindeki katma değer vergisi indirim konusu yapılamayacaktır. Daha önceden indirilen verginin de hasılat KDV yazılarak düzeltilmesi gerekmektedir. Sözkonusu indirilemeyen katma değer vergilerinin gider olarak kaydedilebileceği açıktır<sup>324</sup>.

<sup>323</sup> KONUK Hayri, "Bağış ve Yardım İndirimleri", Vergi Dünyası, Sayı:220, Aralık 1999, s. 104.

<sup>324</sup> ÖZBAKIR Ahmet, "Matrahtan İndirilebilir Bağış Ve Yardımlar", Vergi Dünyası, Sayı:244, Aralık 2001, s. 101.

## **9- 2955 Sayılı Gülhane Askeri Tıp Akademisi Kanunu Kapsamında Yapılan Bağış ve Yardımlar**

2955 sayılı Gülhane Askeri Tıp Akademisi Kanunu'nun 46. maddesinin b bendine göre, gelir veya kurumlar vergisi mükellefleri tarafından Gülhane Askeri Tıp Akademisi'ne makbuz karşılığı yapılacak nakdi bağışlar, gelir ve kurumlar vergisi kanunları hükümlerine göre yıllık beyanname ile bildirilecek gelirlerden ve kurum kazancından indirilir<sup>325</sup>.

## **10- 3359 Sayılı Sağlık Hizmetleri Temel Kanunu Kapsamında Yapılan Bağış ve Yardımlar**

3359 Sayılı Hizmetler Temel Kanunu'nun 5. maddesi uyarınca sağlık işletmelerine yapılan bağış ve yardımlar gelir ve kurumlar vergisi matrahından herhangi bir miktar sınırlaması olmaksızın indirilebilmektedir.

## **11- 3388 Sayılı Türk Silahlı Kuvvetlerini Güçlendirme Vakfı Kanunu Kapsamında Yapılan Bağış ve Yardımlar**

Türk Silahlı Kuvvetlerini Güçlendirme Vakfı Kanunu'nun 3. maddesine göre; vakfa yapılan her türlü bağış ve yardımlar gelir vergisi matrahından indirilebilmektedir.

## **12- 3454 Sayılı Adalet Teşkilatını Güçlendirme Fonu Kurulmasına Dair Kanun Kapsamında Yapılan Bağış ve Yardımlar**

Adalet Teşkilatını Güçlendirme Fonu Kurulmasına Dair 3454 sayılı Kanun'un 6. maddesi kapsamında fona yapılacak bağış ve yardımların gelir ve kurumlar vergisi matrahından indirilmesi kabul edilmiştir. Ancak, fona yapılacak bağış ve yardımların indirilmesinde beyan edilen gelirin %5'inin aşılması gerekmektedir.

## **13- 4122 Sayılı Kanun Uyarınca Yapılan Bağışlar**

26/07/1995 tarihinde yürürlüğe giren 4122 sayılı Milli Ağaçlandırma ve Erozyon Kontrolü Seferberlik Kanunu'nun 12. maddesi ve bu kanuna göre çıkarılan yönetmelik uyarınca; yapılacak ağaçlandırma ve erozyon kontrolü çalışmaları ile her türlü tesis, bakım ve koruma masrafları gelir ve kurumlar vergisi matrahından düşülebilecektir<sup>326</sup>.

4122 Sayılı Milli Ağaçlandırma ve Erozyon Kontrolü Seferberlik Kanunu'nun 12. maddesi ve bu kanuna göre çıkarılan yönetmelik uyarınca yapılacak ağaçlandırma ve erozyon kontrolü çalışmaları ile her türlü tesis, bakım ve koruma masrafları gelir ve kurumlar vergisi matrahından düşülebilecektir<sup>327</sup>.

## **14- Sekiz Yıllık Kesintisiz Eğitim İçin Yapılan Bağışlar**

4306 sayılı yasa uyarınca, sekiz yıllık kesintisiz ilköğretim giderlerini karşılamak amacıyla yapılan nakdi bağışların tamamı gelir ve kurumlar vergisi matrahından indirim konusu yapılabilecektir<sup>328</sup>.

4306 sayılı sekiz yıllık kesintisiz ilköğretim uygulaması hakkındaki kanunla ilgili olarak Maliye ve Milli Eğitim Bakanlıklarınca çıkartılan 97/1 sayılı tebliğin (20.8.1997

<sup>325</sup> Hesap Uzmanları Derneği, **Beyanname Düzenleme Kılavuzu**, HUD Yayıncılık, İstanbul, 2005, s. 325.

<sup>326</sup> Hesap Uzmanları Derneği, **Beyanname Düzenleme Kılavuzu**, HUD Yayıncılık, İstanbul, 2005, s. 325.

<sup>327</sup> ÖZBAKIR Ahmet, "Matrahdan İndirilebilir Bağış Ve Yardımlar", Vergi Dünyası, Sayı:244, Aralık 2001, s. 102.

<sup>328</sup> YILDIRIM Yavuz, "Vergisel Yönüyle Bağış ve Yardımlar", Vergi Dünyası, Sayı:256, Aralık 2002, s. 135.



tarikh ve 23086 sayılı Resmi Gazete) C bölümünde, Milli Eğitim Bakanlığı'na okul yapımı veya onarımı için yapılan bağış ve yardımların tamamının, GVK'nun 89/2 ve KVK'nın 14/6. maddeleri ile 22.08.1986 tarih ve 86/10942 sayılı BKK eki yönetmelik hükümleri çerçevesinde, yıllık beyanname ile bildirilen gelirlerden indirilebileceği veya kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınabileceği belirtilmiştir.

Söz konusu tebliğe ayrıca, “Bağış ve yardımların beyan edilen gelirden indirilmesi veya gider yazılmasında her hangi bir sınırlama olmadığı gibi hiç bir kurumdan izin alınmasına da gerek bulunmamaktadır” denilmektedir.

Sekiz yıllık kesintisiz eğitim kapsamında yapılan bağış ve yardımlar için söz konusu yönetmelikte şart koşulan bir takım izinlerin alınmasına ve uygunluk belgesinin Maliye Bakanlığı'na gönderilmesine 97/1 sayılı tebliğ uyarınca gerek olmadığı anlaşılmaktadır.

Ancak indirim veya gider yazılabilecek bağış tutarları konusunda daha önce değindiğimiz genel hükümlerin geçerli olduğunu düşünüyöruz. Yani gelir vergisi mükellefleri için beyanname gösterilen yıllık gelirden hayat standardı esasına göre hesaplanacak tutarı aşan kısmı indirim konusu yapılabilecek, kurumlar vergisi mükellefleri için ise 34 no.lu kurumlar vergisi genel tebliği uyarınca en fazla o yılki kurum kazancı kadar bir tutar gider kaydedilebilecektir<sup>329</sup>.

Kesintisiz eğitimin sekiz yıla çıkarılması dolayısıyla, Milli Eğitim Bakanlığı tarafından bir bağış ve yardım kampanyası açılması zorunluluğu hasıl olmuştur. Zira ilköğretimin sekiz yıla çıkarılması nedeniyle yeni okul yapımı, mevcut okullara ek derslikler yapılması ve bunların ders araç, gereçleri ile donatılması ile yeni eğitim kadrolarının ilave edilmesi zorunluluğu doğmuştur. Mevcut bütçe imkânlar ile bu yatırımların karşılanması şu an için imkan dahilinde değildir. Açılan bağış ve yardım kampanyası ile yapılacak ilave yatırımlara gerçek ve tüzel kişilerin katkısı amaçlanmaktadır. Yazımızda gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin bu kapsamda yapacakları bağış ve yardımların indirim ve gider yazılabilme koşulları açıklanacaktır<sup>330</sup>.

97/1 sayılı tebliğin C bölümünde ise Milli Eğitim Bakanlığına okul yapımı veya onarımı için yapılan bağış ve yardımların tamamının, GVK'nun 89/2. maddesi ile KVK'nın 14/6 maddesi ve 22.8.1986 tarih ve 86/10942 sayılı BKK ile kabul edilen ve 17.9.1986 tarihli R.G. de yayımlanan Yönetmelik çerçevesinde, gelir vergisi mükelleflerince yıllık beyanname ile bildirilen gelirlerden indirilmesi ve kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınmasının mümkün bulunduğu açıklanmıştır.

Ayrıca yapılacak bağış ve yardımların beyan edilen gelirden indirilmesi veya gider yazılmasında herhangi bir sınırlama olmadığı gibi hiç bir kurumdan da izin alınmasına da gerek bulunmadığı hükmü tebliğe yer almaktadır.

Bu hükümle; 17.9.1986 tarihli Yönetmeliğin, imar planı dışındaki arsa bağışları için Milli Eğitim Bakanlığından izin alınması ile nakdi bağışlarda Valilik veya Milli Eğitim Bakanlığından uygunluk belgesi alınması, ve bu belgelerin Maliye Bakanlığına gönderilmesi yükümlülüğu tebliğ kapsamında yapılacak bağışlarla ilgili olarak aranmayacaktır.

<sup>329</sup> KAPLAN Yusuf, “Vergisel Açından Bağış ve Yardımlar”, Vergi Dünyası, Sayı:208, Aralık 1998, s. 38.

<sup>330</sup> ERÜZ Ertan, “Kesintisiz İlköğretim Dolayısıyla Yapılacak Bağış ve Yardımların Gelirden İndirilmesi veya Gider Yazılması”, Vergi Dünyası, Sayı:193, Eylül 1997, s. 64.

Ancak tebliğde yer alan, yapılacak bağış ve yardımların beyan edilecek gelirden indirilmesi veya gider yazılmasında herhangi bir sınırlama olmadığına ilişkin hükmün, 34 seri no.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği ile mali idarenin belirtmiş olduğu görüş doğrultusunda kurum kazancından fazla olamayacağı, zira 17.9.1986 tarihli Yönetmelikte de yer alan bağış ve yardımların tamamının gider yazılacağı hükmüne rağmen bu görüşün tebliğ edildiği hususunun gözönünde bulundurulması gerekir.

Aynı şekilde gelir vergisi mükelleflerinde indirim konusu yapabileceği bağış ve yardım tutarı zarar mahsupları da yapıldıktan sonra bulunan gelir kısmı olacaktır. Çünkü bağış ve yardımların indirimi için bir gelirin mevcut olması gerekir. Yapılan bağış ve yardımın müteakip yıl gelirlerinden indirilmesi de mümkün değildir<sup>331</sup>.

### **15- Gazete, Dergi veya Diğer Kuruluşlarca Düzenlenen Kampanyalara Yapılan Bağış ve Yardımlar**

Gazete, dergi veya başka kurum ve kuruluşlar, yaygın olarak yaptıkları kampanyalarla para toplamakta, böyle durumlarda yardımlar bankalarda açtırılan hesaplarda toplanmaktadır. Bu kampanyalarda toplanan paraların bağışlanacağı yere göre bağış ve yardımlar sınırsız olarak veya Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunları'nda yer alan sınırlar çerçevesinde beyan edilen gelirden indirilebilmekte veya gider yazılabilmektedir.

Ancak, düzenlenen kampanyalara katılan gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerince yapılan bağış ve yardımların, vergi matrahından indirilebilmesi için, bu bağış veya yardımın yapıldığı kurum veya kuruluş tarafından verilen makbuzla belgelendirilmesi gerekir. Kampanyayı düzenleyen tarafından bu amaçla bankalarda açtırılacak hesaplara para yatırımlara bankalarca verilecek dekontlarda, bu hesabın kampanyaya ait olduğunun ve daha sonra hesaplarda toplanan paraların tamamının ilgili kurum veya kuruluşa devredileceğinin belirtilmesi şartıyla banka dekontları ile belgelendirilmesi de mümkündür<sup>332</sup>.

<sup>331</sup> ERÜZ Ertan, "Kesintisiz İlköğretim Dolayısıyla Yapılacak Bağış ve Yardımların Gelirden İndirilmesi veya Gider Yazılması", Vergi Dünyası, Sayı:193, Eylül 1997, s. 67.

<sup>332</sup> Hesap Uzmanları Derneği, **Beyanname Düzenleme Kılavuzu**, HUD Yayıncılık, İstanbul, 2005, s. 326.

## **DÖRDÜNCÜ KISIM**

### **I- KATMA DEĞER VERGİSİ KANUNU'NDA BAĞIŞ VE YARDIMLAR**

Madde hükmünden de anlaşılacağı üzere katma değer vergisinde yer alan bağış ve yardımlar, gelir ve kurumlar vergisindeki bağış ve yardım müesseselerine nazaran daha geniş bir kapsama sahip bulunmaktadır. Dikkat edilmesi gereken husus yapılan teslim veya hizmet ifasının bedelsiz olmasıdır. Bağış ve yardım konusu mal veya hizmetin katma değer vergisinden müstesna tutulmasında herhangi bir had sözkonusu değildir.

Bağış ve yardımların Katma Değer Vergisi Kanunu içerisindeki yerini irdelerken değinilmesi gereken bir diğer husus, bağışlanan kıymetlerin, bağışlayan şirketçe iktisap edilmesi ya da imal edilmesi durumunda firmaca yüklenilen Katma Değer Vergilerinin ne şekilde işlem göreceği hususudur.

KDV Kanunu'nun "indirilemeyecek katma değer vergisi başlıklı" 30. maddesinin (a) bendi hükmünde, vergiye tabi olmayan veya vergiden istisna edilmiş bulunan malların teslimi ve hizmet ifası ile ilgili alış vesikalarında gösterilen veya bu mal ve hizmetlerin maliyetleri içinde yer alan katma değer vergisi, mükellefin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanan katma değer vergisinden indirilemez denilmektedir.

Yukarıda değindiğimiz madde hükmü çerçevesinde, mükelleflerin bağışladıkları kıymetlerin iktisabı ya da imalinde ya da inşa edilmesinde yüklenilen vergiler kesin surette mükellefin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanan KDV'den indirilemeyecektir.

Konu ile ilgisi olması bakımından kanununun 58. maddesini irdeleyecek olursak, ilgili madde de;

"Mükellefin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanan Katma Değer Vergisi ile mükellefçe indirilebilecek Katma Değer Vergisi, Gelir ve Kurumlar Vergisi matrahlarının tespitinde gider olarak kabul edilemez." denilmekte olup bu maddenin mevhumu muhalifinden hareket edildiğinde KDV Kanunu'nun 30/a maddesi gereğince indirim kabul edilmeyen KDV'lerin mükelleflerce Gelir ve Kurumlar Vergisi matrahlarının tespitinde gider olarak kabul edileceği sonucuna ulaşılmaktadır.

Sözkonusu işlemleri yapanlar, bu işlemlerle ilgili alış ve giderler dolayısıyla yüklendikleri vergileri indirim konusu yapamamaktadırlar. Çünkü, Katma Değer Vergisi Kanununda, vergiye tabi olmayan veya veriden istisna edilmiş bulunan malların teslimi ve hizmet ifası ile ilgili alış vesikalarında gösterilen veya bu mal ve hizmetlerin maliyetleri için yer alan katma değer vergisinin indirilemeyeceği hükmüne yer verilmiştir (m. 30/a). Bu şekilde vergiden istisna edilmiş işlemlerde verginin istisna edildiği aşamaya kadar ki aşamalarda ödenen vergilerin yükü (gizli vergi yükü) kalmaktadır. Dolayısıyla indirim hakkı vermeyen vergi istisnası, gerçek bir vergi istisnası değil. daha düşük oranda vergilendirme özelliği taşımaktadır. Ancak, bu vergiler gelir ve kurumlar vergisi uygulamaları çerçevesinde işin niteliğine göre gider veya maliyet unsuru olarak gözönünde alınabilmektedir (KDVK.m. 58)<sup>333</sup>.

<sup>333</sup> KARAKOÇ Yusuf, "Vergi Hukuku Açısından Bağış ve Yardımlar (II)", Vergi Dünyası, Sayı:188, Nisan 1997, s. 82.

Vergi idaresi, bu konudaki görüşünü 1 Seri No'lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği'nin XI/B bölümünde şu şekilde belirtmiştir:

“Mükelleflerin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesapladıkları katma değer vergisi, gelir ve kurumlara vergisi matrahlarının tespitinde gider olarak düşülmeyeceği gibi bu işlemlere ilişkin olarak alış vesikalarında gösterilen ve indirilebilecek katma değer vergisi de gider olarak kabul edilmeyecektir.

Madde hükmünün düzenleniş amacı, mükellefin üstünde yük olarak kalmayacak verginin, gelir ve kurumlar vergisi matrahların tespitinde gider olarak kabulünün önlenmesidir.

Diğer yandan indirilemeyecek katma değer vergisinin gelir ve kurumlar vergisi matrahlarının tespitinde işin mahiyetine göre gider veya maliyet unsuru olarak dikkate alınacağı tabiidir.

Mükelleflerin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanan katma değer vergisi ise, ancak vergiye tabi malların işçilere aynî ücret olarak verilmesi veya çeşitli kişi ya da kuruluşlara bağışlanması halleriyle sınırlı olarak, dolaylı bir biçimde gider yazılabilecektir.”

Konuyla ilgili olarak 23 Seri No'lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliğinin (f) bölümünden şu açıklamalara yer verilmiştir:

“Kanunun 30/a ve 32. maddeleri hükümlerine göre 17. madde kapsamına giren işlemler kısmı istisna niteliğindedir. Buna göre madde kapsamına giren işlemleri yapanlar, bu işlemlerle ilgili alış ve giderler dolayısıyla yükledikleri vergileri indirim konusu yapamayacak, bu vergiler gelir ve kurumlar vergisi uygulamaları çerçevesinde işin mahiyetine göre gider veya maliyet unsuru olarak gözönüne alınabilecektir”.

İdarenin Bağış Amacı ile yapılan İnşaatlardaki Katma Değer Vergisi uygulaması üzerindeki görüşü de 26 seri no.lu KDV Genel Tebliği'nin G “vergi indirimi” başlıklı bölümün “2. Bağış Amacıyla Yapılan İnşaatlarda Durum” kısmında şu şekilde ifade edilmiştir.

“Bir vergi mükellefinin bağış amacıyla yaptığı inşaatın hesaplarını ayrı tutması (muhasabeleştirilmesi) zorunludur. Dolayısıyla indirim hakkı tanınmayan bu işlemle ilgili yüklendiği vergiyi, ancak bir maliyet unsuru olarak gözönünde bulundurabilecektir.

Öte yandan, Katma Değer Vergisi Kanunu'nun değişik 17/2-b maddesi kapsamına girmeyen bağışlar vergiye tabi olduğundan, bu şekilde gerçekleştirilen bağışlarda emsal bedel üzerinden vergi hesaplanıp beyan edileceği ve bağışlanan mal dolayısıyla yüklenen vergilerin de indirim konusu yapılabileceği tabiidir.”

Kanun ve Tebliğ hükümlerinden de anlaşılacağı üzere, Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 11,13,14 ve 15. maddelerinde yeralan istisnalar mutlak istisna niteliğinde, 17. maddedeki istisnalar ise kısmî istisna niteliğindedir<sup>334</sup>.

Bağış konusu iktisadi kıymetin iktisap edilmesi ya da imalatı esnasında yüklenen katma değer vergilerinin mükelleflerce vergiye tabi işlemleri üzerinden

<sup>334</sup> KARAKOÇ Yusuf, “Vergi Hukuku Açısından Bağış ve Yardımlar (II)”, Vergi Dünyası, Sayı:188, Nisan 1997, s. 82.

hesaplanan KDV'lerden bağışın yapıldığı dönem öncesinde indirilmiş olması durumunda yapılması gereken işlem, bağışın yapıldığı vergilendirme dönemi itibariyle daha önce indirilen vergi tutarında KDV hesaplanıp bu dönem beyannamesinde hesaplanan KDV sütununda beyan edilmesidir<sup>335</sup>.

## A- GENEL AÇIKLAMA

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 1/1. maddesi hükmüne göre; ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde, bedelsiz dahi olsa yapılan teslim ve hizmetler KDV'ye tabi bulunmaktadır ve bedelsiz teslimlerde KDV Kanunu'nun 27. maddesine göre emsal bedel üzerinden hesaplanması gerekmektedir.

Bununla beraber, KDV Kanunu'nda yukarıda belirtilen hükümlerin istisnaları bulunmaktadır ve bazı bedelsiz teslim ve hizmetler KDV'den müstesna tutulmuştur. Nitekim bağış ve yardım şeklindeki bedelsiz teslim ve hizmetlere, KDV Kanunu'nun 17/2-b maddesinde yer verilmiştir. Söz konusu 17/2-b fıkrasının metni ise aşağıdaki gibidir.

*“ Sosyal ve Askerî Amaçlı İstisnalarla Diğer İstisnalar  
Madde No 17*

*Kapsam*

*1. Kültür ve Eğitim Amacı Taşıyan İstisnalar:*

*Genel ve katma bütçeli daireler, il özel idareleri, belediyeler, köyler, bunların teşkil ettikleri birlikler, üniversiteler, döner sermayeli kuruluşlar, kanunla kurulan kamu kurum ve kuruluşları, kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları, siyasî partiler ve sendikalar, kanunla kurulan veya tüzelkişiliği haiz emekli ve yardım sandıkları, kamu menfaatine yararlı dernekler, tarımsal amaçlı kooperatifler ve Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıfların:*

.....

*2. Sosyal Amaç Taşıyan İstisnalar:*

.....

*b) (5228 sayılı Kanununun 15 inci maddesiyle değişen bent. Yürürlük: 31.7.2004) Üniversite ve yüksekokullar ile 8.6.1965 tarihli ve 625 sayılı Kanun hükümlerine tâbi özel okullar tarafından ilgili dönemdeki kapasitelerinin %10'unu 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 (5281 sayılı Kanununun 43/14-a maddesiyle değişen ibare; Geçerlilik; 01.01.2005, Yürürlük; 31.12.2004) gıda, temizlik, giyecek ve yakacak maddelerinin teslimi,*

..... ”

Görüldüğü gibi eğer bedelsiz teslim işlemi kanunların gösterdiği gerek üzerine yapılıyorsa, bedelsiz teslim kime yapılmış olursa olsun, teslim konu mal ve hizmetin cinsi, mahiyeti ne olursa olsun istisna uygulanacak, KDV hesaplanmayacaktır.

<sup>335</sup> TUNAL S. Selman; “Bağış ve Yardımların Gelir, Kurumlar, Katma Değer Vergisi Kanunları İçerisindeki Yeri ve Genel Özellikleri”, Vergi Dünyası, Sayı:140, Nisan 1993, s. 69.

Keza 17. maddenin 1. fıkrasında sayılan,

- Genel ve katma bütçeli dairelere,
- İl özel idarelerine,
- Belediyelere,
- Köylere,
- Yukarıda sayılan kamu tüzel kişilerinince teşkil edilen birliklere,
- Üniversitelere,
- Döner sermayeli kuruluşlara,
- Kanunla kurulmuş kamu kurum ve kuruluşları,
- Kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşlarına,
- Siyasi partilere,
- Sendikalara,
- Kanunla kurulan veya tüzel kişiliğe haiz olan emekli ve yardım sandıklarına,
- Kamu menfaatine yararlı derneklere,
- Tarımsal amaçlı kooperatiflere,
- Bakanlar Kurulu'nca vergi muafiyeti tanınan vakıflara,

yapılan her türlü mal ve hizmet bağışları KDV'nden istisna edilmiş olduğu için KDV hesaplanması yoluna gidilmeyecektir<sup>336</sup>.

Madde hükmüne göre, yapılan teslimlerin ve hizmetlerin Katma Değer Vergisinden istisna edilmesi için yapılan teslimin sosyal nitelikli işlere harcanması ya da bu işlerle de tüketilmesi ve teslimin ve hizmetin bedelsiz olması şarttır.

KDV Kanunu'nun 17. maddesine göre istisna edilen işlemler ile ilgili girdi KDV indirilemeyecek ve duruma göre gider veya kanunen kabul edilmeyen gider hesaplarına kaydedilebilecektir. Çünkü, aynı kanun'un 30/a. maddesinde "vergiye tabi olmayan veya vergiden istisna edilmiş bulunan malların teslimi ve hizmet ifası ile ilgili alış vesikalarında gösterilen veya bu mal hizmetlerin maliyetleri içinde yer alan katma değer vergisinin" indirilemeyeceği hüküm altına alınmıştır. KDVK'nın 30/a maddesi "kısmi istisna" niteliğinde olup, bu teslim ve hizmetler nedeniyle yüklenilen katma değer vergileri indirim konusu yapılamamaktadır. Bağışlanan aynı kıymetin satın alınması, imali veya inşası dolayısıyla yüklenilen KDV'ler daha önceki dönemlerde indirim konusu yapılmışsa, bağışın gerçekleştiği andan itibaren "yersiz olarak indirilen KDV" olarak düzeltilmesi gerekmektedir.

<sup>336</sup> ÖZBAKIR Ahmet, "Matrahdan İndirilebilir Bağış Ve Yardımlar ", Vergi Dünyası, Sayı:244, Aralık 2001, s. 98.



Eğer KDVK'nun 17/2-b maddesine göre istisna kapsamına girecek şekilde teslim edilen mal ve hizmetlerle ilgili olması nedeniyle indirimi mümkün bulunmayan bu KDV tutarları; daha öncesinde indirim konusu yapılmışsa, teslimin vuku bulunduğu ay düzeltme yollarına gidilir ve KDV beyannamesinde artı değer olarak dikkate alınır<sup>337</sup>. İndirilecek KDV'den çıkarılan söz konusu indirimi mümkün bulunmayan bu KDV tutarları ise, dönem gideri olarak düşünülecek ve mükelleflerce gelir veya kurum kazancından düşülecek bağış tutarına ilave edilecektir<sup>338</sup>.

Türkiye'de gerçekleşen ticari, sınaî, ziraî faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan mal teslimleri ve hizmet ifaları katma değer vergisinin konusunu oluşturmaktadır. Kural bu olmakla birlikte, çeşitli gerekçelerle bazı mal teslimleri ve hizmet ifaları katma değer vergisi kapsamı dışında bırakılmıştır. Bunlar daha çok Katma Değer Vergisi Kanununun 17. maddesinde “kültür ve eğitim amacı taşıyan istisnalar” ile “sosyal amaç taşıyan istisnalar” başlıkları altında düzenlenmiştir. Katma değer vergisi açısından bağış ve yardımlar, bedelsiz teslim ve hizmetler şeklinde karşımıza çıkmaktadır. Bunları, “sosyal amaçlı bedelsiz teslim ve hizmetler” ile “kanunların gösterdiği gerek üzerine yapılan bedelsiz teslim ve hizmetler” başlıkları altından incelemek mümkündür<sup>339</sup>.

## B- BEDELSİZ TESLİM VE HİZMET İFASI

### Sosyal Amaçlı Bedelsiz Teslim ve Hizmetler

Ticarî, ziraî, sınaî ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan bazı teslim ve hizmetler, sosyal gerekçelerle katma değer vergisinden istisna edilmiştir (KDVK md. 17/2).

Üçüncü şahıslar, Katma Değer Vergisi Kanununun 17. maddesinin 1 ve 2 numaralı fıkralarında sayılan kurum ve kuruluşlara bedelsiz olarak mal teslim edebilirler veya hizmet yapabilirler. Bu şekilde yapılan bedelsiz mal teslimleri ve hizmet ifaları katma değer vergisine konu olmayacaktır. Bu istisnanın uygulanabilmesi için, mal tesliminin veya hizmet ifasının bedelsiz yapılması ve sosyal amaç taşınması gerekir. Burada sözü edilen sosyal amaçtan, toplum yararına olan bütün faaliyetler anlaşılmalıdır. 17. maddenin 1 numaralı fıkrasında sayılan kurumlar; genel ve katma bütçeli daireler, il özel idareleri, belediyeler, köyler, bunların oluşturdukları birlikler, üniversiteler, döner sermayeli kuruluşlar, kanunla kurulan kamu kurum ve kuruluşları, kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları, siyasî partiler ve sendikalar, kanunla kurulan veya tüzel kişiliği bulunan emekli ve yardım sandıkları, kamu menfaatine yararlı dernekler, tarımsal amaçlı kooperatifler ve Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflardır. Bu kurum ve kuruluşlara sosyal amaçla ve bedelsiz olarak yapılan mal teslimleri ve hizmet ifaları vergilendirilmeyecektir.

17. maddenin 2 numaralı fıkrasının (a) bendinde, hastane, nekahathane, klinik, dispanser, prevantoryum, senatoryum, kan bankası ve organ nakline ilişkin bankalar anıtlar, botanik ve zooloji bahçeleri, parklar ile veteriner, bakteriyoloji, seroloji distofajin laboratuvarları gibi kuruluşlar, öğrenci veya yetiştirme yurtları, yaşlı ve sakat bakım ve huzurevleri, parasız fukara aşevleri, düşkün evleri ve yetimhaneleri gibi sosyal müesseseler sayılmaktadır. Bu müesseselere yapılan bedelsiz teslimlerin ve hizmet

<sup>337</sup> ÖZBAKIR Ahmet, “Matrahdan İndirilebilir Bağış Ve Yardımlar”, Vergi Dünyası, Sayı:244, Aralık 2001, s. 98.

<sup>338</sup> YILDIRIM Yavuz, “Vergisel Yönüyle Bağış ve Yardımlar”, Vergi Dünyası, Sayı:256, Aralık 2002, s. 136.

<sup>339</sup> KARAKOÇ Yusuf, “Vergi Hukuku Açısından Bağış ve Yardımlar (II)”, Vergi Dünyası, Sayı:188, Nisan 1997, s. 77.

ifalarının vergiye tabi tutulmaması için, bunların 17. maddenin 1 numaralı fıkrasında sayılan kurum ve kuruluşlar tarafından işletilmesi gerekir. Örneğin, üniversiteye ait bir hastaneye, bir anonim şirket tarafından bağışlanan ambulans vergiye tabi olmamasına rağmen, anonim şirketin, aynı ambulansı üniversite hastanesine satması halinde, bu teslim katma değer vergisinin konusunu oluşturacaktır. Öte yandan, anonim şirketin bir özel hastaneye ambulans bağışlaması vergiye tabi olacaktır. Burada dikkat edilmesi gereken husus, 17. maddenin 2 numaralı fıkrasının (a) bendinde yer alan sosyal ve sağlık amaçlı müesseselerin, 17. maddesinin 1 numaralı fıkrasında yer alan idare ve kurumlar tarafından işletilmesi gerektiğidir. Örneğin, bir anonim şirkete ait kan bankasına yapılan teslimler bedelsiz dahi olsa, vergiye tabi tutulurken, üniversiteye bağlı kan bankasına yapılan bedelsiz teslimler, katma değer vergisine tabi olmayacaktır.

Madde hükmünden de anlaşılacağı üzere katma değer vergisinde yer alan bağış ve yardımlar, gelir ve kurumlar vergisindeki bağış ve yardım müesseselerine nazaran daha geniş bir kapsama sahiptir. Belirtilen kuruluşlara yapılan teslimlerin ve hizmet ifalarının istisnadan yararlanabilmesi, bunların bedelsiz olarak yapılmış olması şartına bağlanmıştır. Başka bir deyişle nakdî veya aynî bir bedelin varlığı durumunda, bu sosyal amaçlı faaliyetleri gerçekleştiren kurumlara yapılan teslim ve hizmetler nedeniyle istisna sözkonusu olmayacaktır. Bedelsiz olarak yapılan mal teslimi ve hizmet ifasının istisna kapsamında olabilmesi için herhangi bir üst sınıra tabi olması sözkonusu değildir. Ayrıca, istisnadan yararlanılması bakımından, yapılan bağışın ilgili kurum veya kuruluş tarafından nasıl ve hangi amaçla kullanılacağına önemi yoktur. Çünkü, kanun koyucu, kanunda belirtilen kurum ve kuruluşlara yapılan her türlü bedelsiz mal teslimi ve hizmet ifasının vergilendirilmemesini istemektedir. Bunun temelinde de, bu kurum ve kuruluşlara yapılacak her türlü bağış ve yardımın sosyal amaç taşıyacağı düşüncesi yatmaktadır<sup>340</sup>.

### **C- KANUNLARIN GÖSTERDİĞİ GEREK ÜZERİNE BEDELSİZ YAPILAN TESLİMLER**

Katma Değer Vergisi Kanununun 17. maddesinin 2 numaralı fıkrasının (b) bendinde, “Kanunların gösterdiği gerek üzerine bedelsiz olarak yapılan mal teslimi ve hizmet ifaları” vergiden istisna edilmektedir. Bu itibarla, herhangi bir kanunun, ticarî, sınaî, ziraî ve meslekî faaliyetler çerçevesinde gerçekleştirilen bir malın tesliminin, hizmetin ifasının bedelsiz olarak yapılmasını hükme bağlaması halinde, katma değer vergisine konu bir işlemin varlığından söz edilemez.

1136 sayılı Avukatlık Kanunu'nun 178. maddesi uyarınca, adlî yardım büroları, yoksul ve aciz kişilerin işlerini ücretsiz olarak takip etmek üzere avukatları görevlendirebilir. Yoksul ve aciz kişilerin durumu, ilgili mahkeme tarafından belirlenir ve adlî yardım bürosundan avukat görevlendirilmesi istenir. Görevlendirilen avukata vekalet ücreti ödenmez. Ancak, Ceza Muhakemeleri Usulü Kanunu'nun 3842 sayılı Kanunla değişik 146. maddesi uyarınca Barolar tarafından görevlendirilen avukatlar, ücretlerini ilgili Baro Başkanlığından aldıkları için, sözkonusu hizmetini istisnadan yararlandırılması mümkün değildir.

Öte yandan, 625 sayılı Özel Okullar Kanununun 3035 sayılı Kanunla eklenen ek. 4. maddesi gereğince özel okullarda öğrenci sayısının belli bir oranında ücretsiz olarak okutulan öğrencilere verilen eğitim hizmeti vergiye tabi tutulmayacaktır.

<sup>340</sup> KARAKOÇ Yusuf, “Vergi Hukuku Açısından Bağış ve Yardımlar (II)”, Vergi Dünyası, Sayı:188, Nisan 1997, s. 79.

Özel okul işletmesi ticari, avukatlık ise serbest meslek faaliyeti olmakla beraber; bu faaliyetler çerçevesinde gerçekleştirilen yukarıdaki hizmetler Kanunlar gereği ve ücretsiz yapıldığı için, katma değer vergisine tabi tutulmayacaktır.

Gerek Avukatlık Kanununda, gerekse Özel Okullar Kanununda bedelsiz yapılması öngörülen hizmetlerin temelinde sosyal amaç vardır. Avukatlık Kanunu ile yoksul ve aciz kişilerin savunulmasının bedelsiz yapılması öngörülmüştür. Özel Okullar Kanununa göre, bedelsiz öğretimi öngörülenler yetenekli ve fakat ailevi durumları özel okul giderlerini karşılamaya elverişli olmayan öğrencilerdir.

Bedelsiz teslim işlemi Kanunların gösterdiği gerek üzerine yapılıyorsa, bedelsiz teslim kime yapılırsa yapılsın, teslim konu mal ve ifa edilen hizmetin cinsi, mahiyeti ne olursa olsun istisna uygulanacak ve katma değer vergisi hesaplanmayacaktır<sup>341</sup>.

Avukatlık Kanunu uyarınca, yoksul ve aciz kişilerin takip etmekle görevli kılınan avukatların bu sosyal amaçlı hizmetleri örneğinde olduğu gibi; Kanunla verilmiş bir görev ve bedelsiz olduğu için KDV'ye tabi olunmayacaktır. Bu sebeple, sözkonusu teslim ve hizmetler dolayısıyla yüklenilen girdiler üzerinden ödenmiş bulunan vergilerin indirim olanağı da kalmayacağından; bu teslim ve kametlere isabet eden yüklenilen vergilerin indirim kapsamı dışında tutularak, maliyetlere katılması ya da gider yazılması gerekecektir.

## **D- BAĞIŞ AMACIYLA YAPILAN TESLİM VE HİZMETLER**

### **1- Hukuki Düzenleme:**

KDV Kanununun “Sosyal ve Askeri Amaçlı İstisnalarla Diğer İstisnalar” bölümünün “Sosyal Amaçlar Taşıyan İstisnalar” başlıklı insani, dini ve diğer sosyal amaçlı mal teslimleri veya hizmet ifası şeklindeki bağışlar, gelir ve kurumlar vergisinde öngörülen bir üst sınıra tabi olmaksızın katma değer vergisinden istisna edilmiştir.

Bedelsiz olarak yapılan teslim ve hizmetlerin katma değer vergisinden istisna edilmesi için; bu teslimlerin kanun maddesinde sayılan kurum ve kuruluşlara yapılması şarttır. Bağış kapsamındaki bu teslim ve hizmetlerin bağış yapılan kurum ve kuruluşlarca nerelerde, nasıl ve hangi amaçlarla, kullanılacağına ilişkin olarak KDVK’da herhangi bir hüküm öngörülmemiştir.

Bağış ve yardımların KDVK içindeki hukuksal yerinin belirlenmesinde önemli hususlardan birisi de, bağışlanan teslim konu işlemlerin iktisap edilmesi ya da imal edilmesinde yüklenilen KDV’nin nasıl giderileceğidir.

Söz konusu teslimleri yapanlar, bu teslim konu kıymetlerin iktisabı veya imalına ilişkin alış giderleri ya da imal giderleri dolayısıyla yüklenilen vergileri indirim konusu yapamamaktadırlar. Çünkü, KDV Kanunu’nda; “Vergiye tabi olmayan veya vergiden istisna edilmiş bulunan malların teslimi ve hizmet ifası ile ilgili alış vesikalarında gösterilen veya bu mal ve hizmetlerin maliyetleri içinde yer alan katma değer vergisinin” indirilemeyeceği hükmü bulunmaktadır.

Bu tür indirim imkanı bulunmayan bir istisnanın vergi istisnası olup olmadığı konusu tartışılmaktadır. Bazı görüşlerde bu tür bir istisnanın gerçek bir istisna olmadığı daha düşük orandan vergilendirme özelliği taşıdığı ve yüklenilen bu verginin gizli vergi yükü olarak kaldığıdır.

Ancak, KDVK’un “Verginin Gider Kayıt edilmeyeceği” başlıklı maddesinde, indirim hakkı tanınan katma değer vergisinin, gelir ve kurumlar vergisi matrahlarının

<sup>341</sup> KARAKOÇ Yusuf, “Vergi Hukuku Açısından Bağış ve Yardımlar (II)”, Vergi Dünyası, Sayı:188, Nisan 1997, s. 79.

tespitinde gider olarak kabul edilemeyeceği hüküm altına alınırken; indirim konusunun yapılması kabul edilmeyen yüklenilen katma değer vergilerinin gelir ve kurumlar vergisi uygulaması açısından işin niteliğine göre gider veya maliyet unsuru olarak giderilmesi yasaklanmıştır.

Konuya ilişkin olarak yayımlanan 1 Seri Numaralı KDV Genel Tebliği'nin (XI/B) bölümünde; "Madde hükmünün düzenleniş amacı, mükellefin üstünde yük olarak kalmayacak verginin, gelir ve kurumlar vergisi matrahların tespitinde gider olarak kabulünün önlenmesidir. Diğer yandan indirilmeyecek katma değer vergisinin gelir ve kurumlar vergisi matrahlarının tespitinde işin mahiyetine göre gider veya maliyet unsuru olarak dikkate alınacağı tabiidir. Mükelleflerin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanan katma değer vergisi ise, ancak vergiye tabi malların işçilere aynı ücret olarak verilmesi veya çeşitli kişi ya da kuruluşlara bağışlanması halleriyle sınırlı olarak, dolaylı bir biçimde gider yazılabilecektir." düzenlemesi yapılmıştır.

Konuya ilişkin olarak 23 Seri Numaralı KDV Genel Tebliğinin (f) bölümünde ise; "Kanununun 30/a ve 32. maddeleri hükümlerine göre İlmadde kapsamına giren işlemler kısmi istisna niteliğindedir. Buna göre madde kapsamına giren işlemleri yapanlar, bu işlemlerle ilgili alış ve giderler dolayısıyla yüklendikleri vergileri indirim konusu yapamayacak, bu vergiler gelir ve kurumlar vergisi uygulamaları, çerçevesinde işin mahiyetine göre gider veya maliyet unsuru olarak göz önüne alınabilecektir." açıklaması yapılmıştır.

26 Seri Numaralı KDV Genel Tebliği'nin (G) bölümünün "2-Bağış Amacıyla Yapılan İnşaatlarda Durum" başlıklı kısmında da; "Bir vergi mükellefinin bağış amacıyla yaptığı inşaatın hesaplarını ayrı tutması ve muhasebeleştirilmesi zorunludur. Dolayısıyla indirim hakkı tanınmayan bu işlemel ilgili yüklendiği vergiyi, ancak bir maliyet unsuru olarak dikkate alabilecektir. Öte yandan KDVK'nın değişik 17/2-b maddesi kapsamında olmayan bağış ve yardımlar, vergiye tabi olmayacağından bu şekilde gerçekleştirilen bağışlarda emsal bedel üzerinden vergi hesaplanıp beyan edileceği ve bağışlanan mal dolayısıyla yüklenilen vergilerin de indirim konusu yapılabileceği tabiidir" şeklinde görüş bildirilmiştir. Kanun maddesi hükmü ve tebliğ açıklamalarından da anlaşılacağı gibi, bağış olarak yapılan teslimler kısmi istisna niteliğindedir.

## **2- Bağışlanan Mal veya Hizmetlere Ait Katma Değer Vergisinin durumu**

Katma Değer Vergisi Kanununun 1/1. maddesi uyarınca, ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetler KDV'ne tabidir. Teslimin bedelsiz olması KDV hesaplanmasına mani değildir. KDV Kanununun 27. maddesine göre, bedelsiz teslimlerde emsal bedel üzerinden KDV hesaplanması gerekmektedir.

Kanunun 17/2-b maddesinde ise, kanunların gösterdiği gerek üzerine bedelsiz olarak yapılan mal teslimi ve hizmet ifaları ile genel ve katma bütçeli idarelere, 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 ve Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflara **bedelsiz olarak yapılan** her türlü mal teslimi ve hizmet ifalarının KDV'nden müstesna olduğu hükme bağlanmıştır.

Bu istisna kısmi istisna niteliğindedir, yani KDVK'nun 30/a maddesi uyarınca bu teslim ve hizmetler nedeniyle yüklenilen katma değer vergileri indirim konusu yapılamaz.

Eğer bağışlanan aynı kıymetin satın alınması, imali veya inşası dolayısıyla yüklenen KDV'ler daha önceki dönemlerde indirim konusu yapılmışsa, bağışın gerçekleştiği andan itibaren "yersiz olarak indirilen KDV" olarak düzeltilmesi gerekmektedir. Dahası, bu aynı kıymetler zaten bağışlanmak maksadıyla satın alınmış, imal veya inşa edilmişse bunlarla ilgili olarak yüklenen KDV'ler hiç indirim konusu yapılmayıp, gelir veya kurum kazancından düşülecek bağış tutarına ilave edilmelidir<sup>342</sup>.

KDV Kanununun 17. maddesinin 2. fıkrası sosyal amaçlı istisnalar başlığıyla düzenlenmiş ve 2/b bendinde de 17. maddenin 1'inci fıkrasında sayılan kurumlara, yani ;

- Genel ve Katma Bütçeli Dairelere
- İl Özel İdarelerine
- Belediyeler, Köyler ve Bunların Teşkil Ettikleri Birliklere
- Üniversitelere
- Döner Sermayeli Kuruluşlara
- Kanunla Kurulan Kamu Kurum ve Kuruluşlarına
- Kamu Kurumu Niteliğindeki Meslek Kuruluşlarına
- Siyasi Partilere
- Sendikalara
- Kanunla Kurulan veya Tüzel Kişiliğe Haiz Emekli ve Yardım Sandıklarına
- Kamu Menfaatine Yararlı Derneklere
- Tarımsal Amaçlı Kooperatiflere
- Bakanlar Kurulunca Vergi Muafiyeti Tanınmış Vakıflara

bedelsiz olarak yapılan her türlü mal teslimleri ve hizmet ifaları, sosyal amaçlı sayılarak, KDV 'den istisna edilmiştir<sup>343</sup>.

### ***a- İşletmeye Ait Malların Bağışlanması***

Belli bir dönemde satın alınan mal ve hizmetlerin vergiye tabi kısmi istisna kapsamında ki işlemlerde kullanılıp kullanılmayacağından önceden bilinmesi mümkün değildir. KDV sisteminde toplu indirim esası geçerli olduğundan, satın alınan mal ve hizmetlerin satışı beklenilmeksizin bunlara ait KDV'lerin indirimleri yapılmaktadır.

Bu bağlamda Katma Değer Vergisi Kanununun 17. maddesinde sayılan kurum ve kuruluşlara, mükellef veya vergi sorumlusu tarafından, firmasında satılması niyetiyle alınmış bulunan malın teslimi (bağışlanması) halinde, bağış olarak teslim edilen mala ilişkin yüklenen katma değer vergisi tesliminden önce dönemde indirim konusu yapılmışsa, indirim konusu yapılan katma değer vergisinden bağışlanan mala isabet eden kısmı bağış yolu ile teslim edildiği dönemde hesaplanan katma değer vergisine ilave edilerek düzeltilmesi gerekmektedir. Bu düzeltme işleminin yapılması için Katma Değer Vergisi Beyannamesi, hesaplanan katma değer vergisine yapılacak ilaveler arasında 47. maddede "önceki Dönemlerde İndirim Konusu Yapılan, ancak KDV Kanunu'nun 30. maddesinin (a) ve (c) Bentleri Uyarınca İndirimi Mümkün Olmayan Katma Değer Vergisi" nin ilave edilmesi sağlanacak şekilde düzenlenmiştir.

Bu şekilde önce indirilen, daha sonra beyan edilen vergilerin telafi edilebilmesi için, Gelir veya Kurumlar Vergisi matrahının tespitinde gider veya maliyet unsuru olarak dikkate alınması gerekmektedir.

Ticarette uğraşan bir firmanın satmak amacıyla aldığı herhangi bir malın Katma Değer vergisi Kanunu'nun 17. maddesinde sayılan kurum ve kuruluşlara bağışlanması halinde, bu mala ilişkin katma değer vergisi daha önce indirim konusu yapılmışsa,

<sup>342</sup> KAPLAN Yusuf, "Vergisel Açından Bağış ve Yardımlar", Vergi Dünyası, Sayı:208, Aralık 1998, s. 39.

<sup>343</sup> ERIŞTİ Murat, "Vergi Matrahından İndirilebilecek Bağış ve Yardımlar", Vergi Dünyası, Sayı:232, Aralık 2000, s. .

indirim iptal edilmesi gerekir. İndirim iptali nedeniyle hesaplanan katma değer vergisi, Katma Değer Vergisi Beyannamesinin 47. satırından gösterilmelidir. Bir malın aynı ay içinde bağışlanması veya bağışlanmak üzere satın alınması halinde, sözü edilen malın katma değer vergisi için herhangi bir düzeltme işlemi yapılmayacaktır. Çünkü, henüz katma değer indiriminde yararlanılmadığı gibi malın alımı sırasında ödenen katma değer vergisi doğrudan bağış hesabına alınarak gider yazılmış olacaktır. Yapılan bağış miktarı gelir vergisi yükümlülere yıllık gelir vergisi beyannamesi üzerinden, kurumlar vergisi yükümlülere ise gider yazmak suretiyle indirim konusu yapabileceklerdir. Bağış nedeniyle indirilecek miktar kural olarak, beyan edilen gelir veya kurum kazancını aşamayacaktır<sup>344</sup>.

### ***b- Amortisman Tabi İktisadi Kıymetlerin Bağışlanması***

İşletmenin aktifine kayıtlı bir amortisman tabi iktisadi kıymetin bağışlanması durumunda; aktif kayıtlarından bağışlanan iktisadi kıymetin muhasebe kayıtlarında gösterilen hesap değeriyle (mukayyet değer'dir) çıkarılması gerekmektedir. İndirim konusu yapılan katma değer vergisi ise, bağışlama tarihinden önceki dönemlerde indirim konusu yapılmamışsa, bu katma değer vergisinin indirime konu edilmemesi gerekir. Eğer indirilmişse, bundan önceki işletmeye ait malların bağışlanması başlıklı bölümde yapılan açıklamalar doğrultusunda düzeltilmesi gerekmektedir. Düzeltme konusunda kanunda bir hüküm bulunmamaktadır. Gerçi, kanunda amortisman tabi iktisadi kıymetlere ait olarak daha önceden indirilen KDV'nin düzeltilip düzeltilemeyeceği konusunda açık bir hüküm yoktur. Ancak, 26 Seri No'lu Tebliğ'de, "kısmi istisna kapsamına giren işlemler dolayısıyla yüklenilen vergiler indirilebilir katma değer vergisi hesabından çıkartılarak gider veya maliyet hesaplarına intikal ettirilecektir" denilmektedir<sup>345</sup>. Söz konusu tebliğde, bağışlanan amortisman tabi iktisadi kıymetlerin iktisabı nedeniyle yüklenilen ve indirim konusu yapılan katma değer vergisinin düzeltilmesi için herhangi bir zamanaşımı süresinden de bahsedilmemektedir. Dolayısıyla işletmede amortisman tabi iktisadi kıymete ait olarak daha önceki dönemlerde indirilen katma değer vergisinin düzeltilmesinde iktisadi kıymetin değerlendirme esaslarına göre tespit edilen değerinin amortisman mevzuu bükümlerine göre yok edilmesi durumunda indirilmesine izin verilmeyen katma değer vergisinin düzeltilmesine gerek olmadığı düşünülebileceği gibi; indirilen katma değer vergisinin düzeltilmemesi gerektiği de düşünülebilir<sup>346</sup>.

Düzeltilmesi gerektiği düşünülerek indirimine izin verilmeyen katma değer vergisinin gelir ve kurumlar vergisi Kanunlarındaki had ve oranlar göz önünde bulundurularak belirlenecek tutarı kadarı genel gider olarak yazılması gerekmektedir.

Düzeltilmesine gerek olmadığı düşüncesi ise, katma değer vergisinin temel ilkesi olan "katma değer vergisinin, mal ve hizmeti nihai olarak tüketenin ödemesi gerektiği" ilkesine ters düşecektir. Çünkü, vergiden istisna edilen işlemlere ait katma değer vergisinin indirimine izin verilmemesinin nedeni, katma değer vergisinin belirtilen bu temel ilkesidir. Vergiden istisna edilen işlemlerde mal ve hizmeti tüketen katma değer vergisi ödemediğine göre, bağışlanan amortisman tabi iktisadi kıymetin bünyesindeki katma değer vergisinin diğer işlemlere ait hesaplanan katma değer vergisinden indirilmesi de belirtilen ilke kapsamında kabul edilemez. Ancak, belli bir süre işletmede kullanılan ve işletmeye katma değer katan bir amortisman tabi iktisadi kıymetin, bu noktadan sonra bağışlanması durumunda; daha öncesindeki kullanım dönemlerinde indirime konu edilmiş KDV'lerin düzeltilmemesinin mümkün olabileceğini düşünüyoruz.

<sup>344</sup> KARAKOÇ Yusuf, "Vergi Hukuku Açısından Bağış ve Yardımlar (II)", Vergi Dünyası, Sayı:188, Nisan 1997, s. 82.

<sup>345</sup> KARAKOÇ Yusuf, "Vergi Hukuku Açısından Bağış ve Yardımlar (II)", Vergi Dünyası, Sayı:188, Nisan 1997, s. 83.

<sup>346</sup> AYDIN, Zekeriya., "Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Bağış ve Yardımlar", Yayınlanmamış Master Tezi, Gazi Üniv. SBE. Maliye Ana Bilim Dalı, Ankara, Kasım, 1997.



Ancak, belli bir süre işletmede kullanılan ve işletmeye katma değer katan bir amortisman tabi iktisadi kıymetin gerçek kullanıcısı işletmenin kendisi olmadığına göre, kullanım nedeniyle indirilen katma değer vergisinin düzeltilmemesi, sistemin mantığına aykırı değildir. Bununla birlikte iktisadi kıymetin tamamen tüketilmediği de açıktır. Öte yandan, düzeltme için herhangi bir zamanaşımı süresinin kabulüne de gerek duyulmaktadır. Çünkü, işletmeye uzun yıllar önce giren bir amortisman tabi iktisadi kıymetin önceki yıllarda indirilen katma değer vergisinin takibinde güçlüklerle karşılaşılabilir. Bu durumlar gözönünde bulundurularak, işletmede kullanılan amortisman tabi iktisadi kıymetlerin bağışlanması durumunda daha önceden indirilen katma değer vergisinin düzeltilmesine gerek olmadığı şeklinde bir düzenleme yapılmasında yarar vardır<sup>347</sup>.

### ***c- Enflasyon Düzeltmesine Tabi Tutulan Amortisman Tabi İktisadi Kıymetlerin Bağışlanması***

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun, indirilemeyecek katma değer vergisi başlıklı 30/a maddesinde vergiden istisna edilmiş bulunan malların teslim ve hizmet ifası ifadesi ile emtia veya amortisman tabi iktisadi kıymet yönünden herhangi ayırım yapılmamıştır. Enflasyon düzeltmesine tabi tutulmuş sözkonusu kıymetler, düzeltilmiş değerleri ile bağış işlemine konu edileceklerdir. Dolayısıyla, bu konuya ilişkin olan ve önceki dönemlerde indirim yoluyla giderilen katma değer vergisinin genel düzeltme kurallarına göre düzeltilerek bu şekilde yüklenilen katma değer vergisinin yapılan bağış hesabına dahil edilmesi doğru bir uygulama olacaktır.

### ***d- İnşa Edilen Binaların Bağışlanması***

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 33. maddesinde kısmi vergi indirimi düzenlenmiştir. Madde hükmüne göre, indirim hakkı tanınan işlemlerle indirim hakkı tanınmayan işlemlerin bir arada yapılması halinde, fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen Katma Değer Vergisinin ancak indirim tanınan işlemlere isabet eden kısmının indirim konusu yapılması kabul edilmiştir. İndirim hakkı tanınan işlemlerle indirim hakkı tanınmayan işlemlerin bir arada yapılması halinde, indirim hakkı tanınan işlemlere isabet eden katma değer vergisi, "kısmi vergi indirimi" hükümleri çerçevesinde indirilebilir (KDVK md. 33). Ancak, yapılan inşaat işlerine ilişkin işlemlerin ayrı bir hesapta izlenmesi ve yüklenilen katma değer vergilerinin doğrudan inşaat maliyetine kaydedilmesi gerekir<sup>348</sup>.

Maddeye ilişkin vergi indirimine ilişkin usul ve esasları tespiti Maliye Bakanlığı yetkili kılınmıştır. Maliye Bakanlığı da bu yetkisini 26 Seri Numaralı Katma Değer Vergisi Genel Tebliği'nin 6/2. bölümüyle aşağıdaki şekilde kullanmıştır<sup>349</sup>.

"(A) Anonim Şirketi Milli Eğitim Bakanlığı'na bağışlamak üzere bir okul inşaatına başlamıştır. Şirketin bu inşaatla ilgili olarak yaptığı tüm harcamalar ve yüklendiği vergiler ayrı hesaplarda izlenecektir. Bu inşaatla ilgili olarak yüklenilen vergiler, şirketin faaliyeti ile ilgili olmadığından indirim konusu yapılamayacak, ancak bir maliyet unsuru olarak dikkate alınabilecektir"<sup>350</sup>.

Tekdüzen Hesap Planına göre yapılan inşaat işlerinde hesapların bölümlenmesi, her bir inşaat ve taahhüt olayında karşılaşılan maliyet unsurlarına ilişkin gruplar olabilir.

<sup>347</sup> KARAKOÇ Yusuf, "Vergi Hukuku Açısından Bağış ve Yardımlar (II)", Vergi Dünyası, Sayı:188, Nisan 1997, s. 83.

<sup>348</sup> KARAKOÇ Yusuf, "Vergi Hukuku Açısından Bağış ve Yardımlar (II)", Vergi Dünyası, Sayı:188, Nisan 1997, s. 84.

<sup>349</sup> AYDIN, Zekeriya., "Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Bağış ve Yardımlar", Yayınlanmamış Master Tezi, Gazi Üniv. SBE. Maliye Ana Bilim Dalı, Ankara, Kasım, 1997.

<sup>350</sup> KARAKOÇ Yusuf, "Vergi Hukuku Açısından Bağış ve Yardımlar (II)", Vergi Dünyası, Sayı:188, Nisan 1997, s. 84.

Burada önemli olan proje, inşaat veya taahhütlere ilişkin maliyetlerin istendiğinde kolayca ve amaca uygun olarak ulaşılabilmesidir<sup>351</sup>.

Bu bağlamda, bağışlamak amacıyla yapılan inşaat işlerine ilişkin işlemlerin ayrı bir hesapta izlenmesi ve yüklenilen katma değer vergilerinin doğrudan inşaat maliyet hesabına kayıt edilmesi gerekmektedir<sup>352</sup>.

### ***e- İmal Edilen Mallar ile İfa Edilen Hizmetlerin Bağışlanması***

Herhangi bir değişikliğe tabi tutulmadan satma amacıyla işletmeye alınan ticari mallar (emtia) ve benzeri mallar için satın alınması sırasında satıcılara ödenen katma değer vergisinin alış belgeleri (fatura, serbest meslek makbuzu, gider pusulaları vb.) üzerinde gösterildiklerinden bağışlanan malların katma değer vergisini hesaplamak imal edilerek bağışlanan mal ve hizmet ifalarına göre daha kolaydır. Ticari mallarda, ticari malların alış bedeli dışındaki alış giderleri, nakliye, sigorta, komisyon, alış iskontoları, alış indirimleri gibi maliyete dahil edilen unsurlardan bağışlanan mallara isabet eden kısmın ve bu kısma isabet eden katma değer vergisinin hesaplanmasında güçlük çekebilirler<sup>353</sup>.

Ancak, imal ettikleri malları bağışlayan ya da hizmet bağışı yapanlar açısından; bu bağışlanana ilişkin katma vergilerinin hesaplanması daha da zor olacaktır. Bu gibi bağışlamalarda imal edilen malların ve hizmet ifalarının maliyetleri içinde yer alan katma değer vergilerini basit usulle hesaplamak veya ayırmak zorundadırlar. Örneğin, bir belde belediyesinde sağlık danışmanlığı ve bilirkişilik yapan bir doktor belediyeden herhangi bir ücret almada yaptığı sağlık hizmetini belediyeye bağışlamıştır. Doktorun belediyeye verdiği hizmete isabet eden harcamalar (kira, yakıt, yol giderleri vs.) ait katma değer vergisini indirim konusu yapamaz. Burada doktorun belediyeye verdiği hizmete ilişkin giderler ile indirime izin verilmeyen katma değer vergisi, gelir vergisi kanunu uyarınca gider veya maliyet unsuru olarak dikkate alınacaktır<sup>354</sup>.

Bazı kurum ve kuruluşlara yapılacak bağışlar katma değer vergisinden istisna edilmiş olmakla birlikte, mal veya hizmetin bedeli Gelir veya Kurumlar Vergisi Kanunlarına göre gelir veya kazançtan indirilemediği ilgililerin sözkonusu mal veya hizmetin emsal bedelini belirleyerek gelirlerine eklemeleri gerekecektir. Bu gibi hallerde, katma değer vergisinin maliyete ilave edilmesi, emsal bedelinin hesabında da katma değer vergisi dahil fiyatın esas alınması gerekir. Bu durumda, Gelir veya Kurumlar Vergisi Kanunlarında yer almayan kurum ve kuruluşlara K.D.V.K.'na göre yapılacak bağışlar yükümlülere bir avantaj sağlamamaktadır<sup>355</sup>.

### ***f- Gıda Bankacılığı***

5035 sayılı Sayılı Kanun'un 8. maddesi ile 3065 Sayılı Kanun'un 17 nci maddesinin (2) numaralı fıkrasının (b) bendi aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

“b) Kanunların gösterdiği gerek üzerine bedelsiz olarak yapılan mal teslimi ve hizmet ifaları, yukarıda 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 maddelerinin teslimi”

<sup>351</sup> AYDIN, Zekeriya., “Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Bağış ve Yardımlar”, Yayınlanmamış Master Tezi, Gazi Üniv. SBE. Maliye Ana Bilim Dalı, Ankara, Kasım, 1997.

<sup>352</sup> AYDIN, Zekeriya., “Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Bağış ve Yardımlar”, Yayınlanmamış Master Tezi, Gazi Üniv. SBE. Maliye Ana Bilim Dalı, Ankara, Kasım, 1997.

<sup>353</sup> AYDIN, Zekeriya., “Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Bağış ve Yardımlar”, Yayınlanmamış Master Tezi, Gazi Üniv. SBE. Maliye Ana Bilim Dalı, Ankara, Kasım, 1997.

<sup>354</sup> ŞEKER, Sakıp, “Bedelsiz Teslim ve Hizmet (Bağışlama) İşlemlerinde KDV Uygulaması”, Yaklaşım, Sayı:7, 1997, s. 48.

<sup>355</sup> KARAKOÇ Yusuf, “Vergi Hukuku Açısından Bağış ve Yardımlar (II)”, Vergi Dünyası, Sayı:188, Nisan 1997, s. 85.

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 17. maddesinin 2 nolu bendinde sosyal amaçlı istisnalar düzenlenmektedir. Eklenen 2 no'lu bent ile fakirlere yardım amacıyla gıda bankacılığı faaliyetinde bulunan dernek ve vakıflara bağışlanan gıda maddelerinin teslimi K.D.V'nden istisna edilmiştir. Katma değer vergisi mükellefleri, bir vergilendirme döneminde yaptıkları bağışların toplam tutarını ilgili dönem beyannamesinin 6 ve 7 nci satırlarına dahil etmek suretiyle beyanda bulunacaklardır. Bu durumda gerçek usulde K.D.V mükellefi olan mükellefler bağış amacıyla satın almış oldukları gıda maddelerine ilişkin K.D.V vergilerini ödeyecek, ancak K.D.V.K'nun 30/a ve 33. maddeleri uyarınca kısmi istisna mahiyetindeki bu teslimin (gıda maddesi bağışlarının) bünyesine giren katma değer vergisi tutarını ise indirim konusu yapamayacaklardır. 251 nolu GVK tebliğinde belirtildiği üzere, bağışın yapıldığı dönemde, bağışlanan gıda maddesinin iktisabı dolayısıyla yüklenilen katma değer vergisi tutarının hesaplanması ve aynı döneme ait katma değer vergisi beyannamesinin 20. satırına dahil edilmesi ve aynı tutarın defter kayıtlarında "indirim KDV" hesaplarından çıkarılarak, gider hesaplarına aktarılması gerekmektedir<sup>356</sup>.

1.1.2004 tarihinden geçerli olmak üzere, 5035 sayılı kanunun 8. maddesi ile Katma Değer Vergisi Kanununun 17 nci maddesinin (2) numaralı fıkrasının (b) bendine eklenen hüküm uyarınca... *fakirlere yardım amacıyla gıda bankacılığı faaliyetinde bulunan dernek ve vakıflara Maliye Bakanlığınca belirlenen usul ve esaslar çerçevesinde bağışlanan gıda maddelerinin teslimi istisna edilmiştir.*

Maddeye ilişkin 251 nolu tebliğde yer alan düzenleme aşağıdaki gibidir.

*Katma değer vergisi mükellefleri, bir vergilendirme döneminde yaptıkları bağışların toplam tutarını ilgili dönem beyannamesinin 6 ve 7 nci satırlarına dahil etmek suretiyle beyanda bulunacaklardır.*

*Aynı Kanununun 30/a ve 32 nci maddelerine göre, kısmi istisna mahiyetindeki bu teslimin (gıda maddesi bağışlarının) bünyesine giren katma değer vergisi tutarının indirim konusu yapılması mümkün bulunmamaktadır. Bu nedenle, bağışın yapıldığı dönemde, bağışlanan gıda maddelerinin iktisabı dolayısıyla yüklenilen katma değer vergisi tutarının hesaplanması ve aynı döneme ait katma değer vergisi beyannamesinin 20. satırına dahil edilmesi, aynı tutarın defter kayıtlarında "indirim KDV" hesaplarından çıkarılarak, gider hesaplarına aktarılması gerekmektedir.*

*Bağışlanan gıda maddelerinin işletmeye dahil olmaması halinde ise, söz konusu malın maliyet bedeli (KDV dahil) Gelir Vergisi Kanununun 89 uncu maddesi çerçevesinde yıllık beyannamenin bağış ve yardımlara ilişkin bölümüne yazılarak gelir vergisi matrahının tespitinde indirim olarak dikkate alınacaktır.*

Bilindiği üzere, K.D.V. Kanununun "indirilemeyecek katma değer vergisi başlıklı" 30. maddesinin (a) bendi hükmünde, vergiye tabi olmayan veya vergiden istisna edilmiş bulunan malların teslimi ve hizmet ifası ile ilgili alış vesikalarında gösterilen veya bu mal ve hizmetlerin maliyetleri içinde yer alan katma değer vergisi, mükellefin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanan katma değer vergisinden indirilemez denilmektedir.

Buna göre madde hükmü çerçevesinde, mükelleflerin bağışladıkları kıymetlerin iktisabı ya da imalinde yüklenilen vergiler mükellefin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanan KDV.'nden indirilemeyecektir. Ancak indirimi kabul edilmeyen verginin KDV Kanununun 58. maddesi uyarınca mükelleflerce Gelir ve Kurumlar Vergisi matrahlarının tespitinde gider olarak dikkate alınması gerekir. (1 seri no.lu KDV Genel Tebliği'nin XI/B bölümü)

Öte yandan bağış konusu gıda maddelerinin iktisap edilmesi ya da imalatı esnasında yüklenilen katma değer vergilerinin mükelleflerce vergiye tabi işlemleri

<sup>356</sup> YETKİNER, Erkan., "Dünyada ve Türkiye'de Gıda Bankacılığı", Vergi Dünyası, Sayı:272, Nisan 2004, s. 61-71.

üzerinden hesaplanan KDV'lerden bağışın yapıldığı dönem öncesinde indirilmiş olması durumunda yapılması gereken işlem, bağışın yapıldığı vergilendirme dönemi itibarıyla daha önce indirilen vergi tutarında KDV hesaplanıp bu dönem beyannamesinde hesaplanan KDV sütununda beyan edilmesidir. Dikkat edilecek bir başka noktada, gıda maddelerinin genel olarak düşük oranda KDV'ye tabi olduğudur<sup>357</sup>.

#### 2- Katma Değer Vergisi Uygulaması

Gelir vergisi mükellefleri için açıklanan bölümde yer alan esaslar çerçevesinde KDVK'nun 17/2-b. Maddesi uyarınca, fakirlere yardım amacıyla gıda bankacılığı faaliyetinde bulunan dernek ve vakıflara bağışlanan gıda maddelerinin teslimi kurumlar vergisi mükellefleri açısından da istisna olacaktır<sup>358</sup>.

#### 4- Özel Tüketim Vergisi Uygulaması

Gıda maddelerinin gıda bankacılığı faaliyetinde bulunan dernek ve vakıflara tesliminde Özel Tüketim Vergisi istisnası getirilmemiştir. Buna göre, yasanın III sayılı listesinde yer alan kolalı gazozların imalatçıları tarafından gıda bankalarına tesliminde ÖTV'nin hesaplanacağı tabiidir<sup>359</sup>.

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 5035 sayılı Kanun ile değişik 17/2. maddesine göre, fakirlere yardım amacıyla gıda bankacılığı faaliyetinde bulunan dernek ve vakıflara Maliye Bakanlığınca belirlenen usul ve esaslar çerçevesinde bağışlanan gıda maddelerinin teslimi vergiden müstesnadır. Katma değer vergisi mükellefleri, bu kapsamda bir vergilendirme döneminde yaptıkları bağışların toplam tutarını ilgili dönem beyannamesinin 6 ve 7. satırlarına dahil etmek suretiyle beyanda bulunacaklardır.

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 30/a ve 32. maddelerine göre, kısmi istisna niteliğindeki gıda maddesi bağışlarının bünyesine giren katma değer vergisi tutarının indirim konusu yapılması mümkün bulunmamakta olup bunlar gider olarak dikkate alınacaktır. Bu nedenle, bağışın yapıldığı dönemde, bağışlanan gıda maddelerinin iktisabı dolayısıyla yüklenilen katma değer vergisi tutarının hesaplanması ve aynı döneme ait katma değer vergisi beyannamesinin 20. satırına dahil edilmesi, aynı tutarın defter kayıtlarında "İndirim KDV" hesaplarından çıkarılarak, gider hesaplarına aktarılması gerekmektedir.

### ***g-7269 Sayılı Yasa Çerçevesinde Yapılan Bağış ve Yardımların KDV Karşısındaki Durumu***

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 17/2-b maddesinde, aynı maddenin 1 inci fıkrasında sayılan kurum ve kuruluşlara bedelsiz olarak yapılan hizmet ifaları ile mal teslimlerinin vergiden müstesna olduğu, 16/1-a maddesinde ise Kanunda vergiden müstesna olduğu belirtilen mal ve hizmetlerin ithalinde de istisna uygulanacağı hükme bağlanmıştır.

Bu hükümlere göre Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 17 nci maddesinin 1 inci fıkrasında sayılan; genel ve katma bütçeli daireler, il özel idareleri, belediyeler, köyler, bunların teşkil ettikleri birlikler, üniversiteler, döner sermayeli kuruluşlar, kanunla kurulan kamu kurum ve kuruluşları, kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları, siyasi partiler

<sup>357</sup> YAKIŞIKLI, Ramazan., "Gıda Bankacılığı Faaliyetinde Bulunan Dernek ve Vakıflar ile Mazbut Vakıflara Yapılan Bağış ve Yardımlar", Vergi Dünyası, Sayı:272, Nisan 2004, s. 72-76.

<sup>358</sup> YAKIŞIKLI, Ramazan., "Gıda Bankacılığı Faaliyetinde Bulunan Dernek ve Vakıflar ile Mazbut Vakıflara Yapılan Bağış ve Yardımlar", Vergi Dünyası, Sayı:272, Nisan 2004, s. 72-76.

<sup>359</sup> YAKIŞIKLI, Ramazan., "Gıda Bankacılığı Faaliyetinde Bulunan Dernek ve Vakıflar ile Mazbut Vakıflara Yapılan Bağış ve Yardımlar", Vergi Dünyası, Sayı:272, Nisan 2004, s. 72-76.

ve sendikalar, kanunla kurulan veya tüzel kişiliği haiz emekli ve yardım sandıkları, kamu menfaatine yararlı dernekler, tarımsal amaçlı kooperatifler ve Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflara hibe, yardım, bağış vb. isimler altında bedelsiz olarak yapılan hizmet ifaları ve mal teslimleri ile bu kuruluşlara yurtdışından bedelsiz olarak gelen mal ve hizmetlerin ithali katma değer vergisine tabi olmayacaktır. Nakdi olarak yapılan bağış ve yardımlar ise katma değer vergisinin konusuna girmemektedir.

Diğer taraftan aynı Kanunun 30/a maddesine göre bedelsiz olarak yapılan hizmet ifaları ve mal teslimlerinin bünyesine giren vergiler indirim olarak dikkate alınamayacaktır.

Bu açıklamalardan anlaşılacağı üzere afetlerden zarar görenlere yapılan aynı bağışların bünyesindeki katma değer vergisi indirim konusu yapılamayacaktır. Daha önceden indirilen verginin de hasılat KDV yazılarak düzeltilmesi gerekmektedir. Söz konusu indirilemeyen katma değer vergilerinin gider olarak kaydedilebileceği açıktır<sup>360</sup>.

### ***h-Eğitim Bursları ve KDV***

#### ***i -Burslarla ilgili Katma Değer Vergisi***

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 17 /2-b bendinde, "kanunların gösterdiği gerek üzerine yapılan bedelsiz mal teslimi ve hizmet ifaları" şeklindeki istisna hükmü, 5228 sayılı kanunun 15 nci maddesi ile değiştirilerek maddenin başına "Üniversite ve yüksekokullar ile 8.6.1965 tarihli ve 625 sayılı Kanun hükümlerine tabi özel okullar tarafından ilgili dönemdeki kapasitelerinin % 10 unu geçmemek üzere verilen bedelsiz eğitim ve öğretim hizmetleri" ibaresi eklenmiştir.

Maddenin yeni şekline göre üniversite ve yüksek okullar ile özel okullarda kapasitenin % 10 una kadar öğrencilere verilecek bedelsiz eğitimler katma değer vergisine tabi tutulmayacak, ancak % 10 dan fazla öğrenciye bedelsiz eğitim bursu verildiği takdirde öğrencilerden alınmayan eğitim ücretleri için üniversite ve özel okullar , emsal ücret üzerinden katma değer vergisi tahakkuk ettirmek zorunda kalacaklardır.

Eğitim, sağlık ve kültür alanındaki yatırımları teşvik ederek bu konularda yapılacak harcamaların tamamının vergi matrahından indirimine olanak sağlayan , özel okul işletmelerine 5 yıl süre ile vergi muafiyeti getiren düzenlemelerle aynı kanun kapsamında getirilen bu hükmün, eğitimin yaygınlaştırılmasının ve fırsat eşitliğinin teminine dönük çabaları engelleyici sonuçlar doğurması yanında, katma değer vergisinin ana ilkelerine de aykırı olduğu kanaatindeyiz.

Katma değer vergisinin konusunu mal ve hizmet teslimleri teşkil etmekte olup vergi güvenliği bakımından bedelsiz mal ve hizmet teslimi suretiyle ve muvazaalı yollarla vergi matrahını azaltıcı işlemleri önlemek üzere gerekli hükümler konulmuştur. Kanunun istisnalarla ilgili düzenlemeleri kapsamında 17/2-b bendinde "kanunların gösterdiği gerek üzerine bedelsiz olarak yapılan mal teslimi ve hizmet ifaları" nın katma değer vergisinden istisna edileceği zikredilmek suretiyle bu tür işlemlerde muvazaa aranmayacağı ve bu mahiyetteki mal ve hizmet teslimlerinde emsal bedeli uygulanmak suretiyle katma değer vergisi tarh edilmeyeceği belirtilmek istenmiştir<sup>361</sup>.

<sup>360</sup> KONUK Hayri, "Bağış ve Yardım İndirimleri", Vergi Dünyası, Sayı:220, Aralık 1999, s. 105.

<sup>361</sup> TÜFEKÇİOĞLU, Nevzat, "Özel Okul ve Üniversitelerde KDV Uygulamaları ve Burs Tahsisleri", Vergi Dünyası, Sayı:279, Kasım 2004, s. 4-6.

## ii- Okul ve Vakıf Üniversitelerinde Katma Değer Vergisi Uygulaması

Bilindiği üzere ülkemizde Üniversiteler ya kamuya ait devlet üniversiteleridir, ya da Vakıflar tarafından kurulan Vakıf Üniversiteleridir. Devlet Üniversitelerinin öğrencilerden aldığı öğrenim harçları öğrenim bedeli olarak mütalaa edilmediği için katma değer vergisi konusuna girmememektedir. Vakıf Üniversitelerinin aldıkları öğrenim bedelleri üzerinden ise, Maliye Bakanlığının görüşü çerçevesinde katma değer vergisi hesaplanmaktadır. Vakıf Üniversitelerinin kuruluş ve çalışma esaslarını düzenleyen 2547 sayılı kanunun ek 18. maddesinin 4498 sayılı Kanunla değişik şekline göre bu üniversitelerin devlet yardımından yararlanabilmeleri için öğrencilerinin en az % 15'ine eğitim ve öğretim masraflarını karşılayacak miktarda burs vermeleri hükme bağlanmıştır. Vakıf Üniversiteleri Üniversite Seçme Sınavı öncesi her bölüme alacakları öğrenci sayısı ile birlikte hangi bölümlere kaç adet burslu öğrenci alacaklarını da ilan etmekte ve buna göre kayıt yapmaktadırlar.

Gerek gerçek ve tüzel kişilerce, gerekse Vakıf veya Derneklerce işletilen özel okullar aldıkları öğrenim ücretleri üzerinden katma değer vergisi hesaplamaktadırlar. 625 sayılı Kanun'a tabi özel okullar için de ücretsiz öğrenci okutma mecburiyeti getirilmiş, ücretsiz öğrenci miktarı kurumların türü, eğitim programları ve benzeri hususlar gözönünde bulundurularak her yıl Milli Eğitim Bakanlığı'nca tesbit edileceği hükme bağlanmıştır.

Eğitim sistemimizde Özel Okullar ve Vakıf Üniversitelerinin kamunun bu alandaki hizmet açığını kapamaya dönük önemli işlevler üstlendikleri herkesin malumudur. Paralı eğitim veren bu kurumlarda imkanları sınırlı olan ve /veya üstün kabiliyetli öğrencilerin de eğitim görmelerini sağlayıcı tedbirlerin alınması sosyal devlet olmanın bir gereğidir. Bu realite karşısında gerek Vakıf Üniversiteleri gerekse Özel Okullar için ücretsiz okutulacak öğrencilerle ilgili olarak mevzuatta asgari oranlar belirlenmekte, sözkonusu kurumların mümkün olan azami sayıda burs tahsis etmeleri kamu otoritelerince teşvik edilmektedir.

Özel okul ve Vakıf Üniversitelerinin azami sayıda burslu öğrenci kabul etmelerinin hiçbir kamu kurumunca mahzurlu görülerek, burslu öğrenci sayısını azaltıcı bir çabası olacağını düşünmüyoruz. Katma değer vergisi değişikliği ile getirilen % 10'luk sınırın da özellikle üniversiteler bakımından mahzurlu sonuçlar doğuracağı görüşündeyiz.

Bilindiği üzere Özel Üniversiteler, kar amacı gütmemek üzere Vakıflarca ve kamu tüzel kişiliğini haiz kurumlar olarak kanunla kurulabilmektedir. Üniversitenin kuruluşu için gerekli kaynak kurucu Vakıf'ca karşılandığı gibi, eğitim döneminde ortaya çıkan işletme açıkları da kurucu Vakıflarca üstlenilmektedir. Bildiğimiz kadarı ile Vakıf Üniversitelerinin eğitim düzeylerini muhafaza ederek faaliyetlerini sürdürmeleri için öğrencilerden aldıkları eğitim ücretlerinin dışında işletme açıklarının finansmanı için kurucu Vakıfların üniversitelere devamlı kaynak tahsisine ihtiyaç duyulmaktadır. Üniversiteler öğrenci kalitesini belli bir düzeyin üstünde tutabilmek ve üstün kabiliyetli öğrencileri bünyelerine alabilmek bakımından da işletme açıklarını göze alarak mümkün olduğu ölçüde fazla burs tahsis edebilmenin çabası içindedirler.

Bu gerçekler karşısında belli adedin üstünde burs tahsis edilmesi durumunda, bunlardan katma değer vergisi istenmesi, Üniversite ve kurucu vakfın burs vererek katlandığı fedakarlıktan devletin de katma değer vergisi adıyla bir pay talep etmesi olarak algılanacaktır. Başka bir ifade ile kabiliyetli ve/ veya ihtiyacı olan öğrenciden öğrenim ücreti almamanın karşılığı olarak Maliye'ye öğrenim ücretinin katma değer vergisini ödemek mecburiyeti doğmaktadır.



Eğitime dernek, vakıf ve kişilerin katkılarının her vesile ile özendirilmek istendiği bir ortamda, bu çabalara ve ÷lke gerçeğleri ile ihtiyaçlarına uygun düşmediğine inandığımız düzenlemenin gözden geçirilerek, amacını aşan uygulamalara dönüşmemesini temenni ederiz.

Katma Değer Vergisi'nin konusu ile ilgili 1. maddesinin birinci bendinde verginin konusu "ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetler" olarak belirlenmiş, 2. bentte hertürlü mal ve hizmet ithalatının, 3. bentte de tarifleri yapılan diğer faaliyetlerden doğan mal ve hizmetlerin verginin konusunu teşkil edeceği hükme bağlanmıştır.

Özel Okul ve Vakıf Üniversitelerinin katma değer vergisi karşısındaki konularının belirlenmesinde de bu madde kapsamına girip girmediklerine bakmak, eğer verginin konusuna giren faaliyetleri varsa kanunun istisna hükümleri karşısındaki durumlarını değerlendirerek mükellefiyet durumlarını saptamak gerekecektir.

625 sayılı Özel Okullar Kanunu'na göre eğitim veren özel okulların faaliyetleri vergi uygulamaları yönünden ticari faaliyet kapsamında mütalaa edilmektedir. Kamu yararına çalışan dernekler ve Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan Vakıfların iktisadi işletmesi durumundaki özel okulların durumu da esas itibarıyla diğer özel okullara benzerlik arz etmektedir. Sözkonusu iktisadi işletmeler bu nedenle Kurumlar Vergisi mükellefi addedilmektedirler.

Katma değer vergisi yönünden ise Kamu Yararına Çalışan Derneklerle, Vergiden Muaf Vakıflara ait özel okul işletmelerinin eğitim ve öğretim faaliyetlerinin katma değer vergisi kanununun 17. maddesinin 1. fıkrasındaki kültür ve eğitim amacı taşıyan istisna kapsamında olup olmadıklarının araştırılması gerekir. Madde metninde Kamu Menfaatine Yararlı Derneklerle, Bakanlar Kurulunca Vergi Muafiyeti tanınan Vakıfların "ilim, fen ve güzel sanatları, tarımı yaymak, ıslah ve teşvik etmek;" Tiyatro, konser salonu, kütüphane, sergi, okuma ve konferans salonları ile spor tesisleri işletmek veya yönetmek suretiyle ifa ettikleri kültür ve eğitim faaliyetlerine ilişkin teslim ve hizmetleri" vergiden istisna edilmiştir. Madde metninde okul işletmesinin yer almaması ve diğer özel okullarla dernek ve vakıf okulları arasında rekabet eşitsizliğine sebep olunmaması bakımından Kamu Yararına Çalışan Dernek ve Bakanlar Kurulunca Vergi Muafiyeti tanınan Vakıflara ait Özel Okul işletmelerinin istisna kapsamında olmadıkları kabul edilmiştir. Biz de özellikle diğer özel okullarla bu okullar arasında rekabet eşitsizliği yaratılmaması bakımından bu uygulamayı yerinde mütalaa ediyoruz.

Konunun Üniversiteler açısından irdelenmesinde ise farklı değerlendirme ortaya çıkmaktadır.

Üniversitelerin kuruluş ve çalışma esasları 2547 sayılı Yüksek Öğretim Kanunu'nda belirlenmiştir. Başlangıçta sadece devletçe kurulan Üniversite ve Yüksek Okulların 2547 sayılı yasaya eklenen ve değiştirilen hükümlerle Vakıflar tarafından da kurulmalarına izin verilmiştir. 2547 sayılı yasanın ek 1. maddesine göre, "Vakıflar, kazanç amacına yönelik olmamak şartıyla ve mali ve idari hususlar dışında akademik çalışmalar, öğretim elemanlarının sağlanması ve güvenlik yönlerinden ve bu kanunda gösterilen usul ve esaslara uymak kaydıyla, yükseköğretim kurumları veya bunlara bağlı birimlerden birini veya birden fazlasını kurabilirler". Ek 6 ncı maddede Vakıflarca kurulacak yükseköğretim kurumlarının Vakıf tüzel kişiliği dışında ayrı bir tüzel kişiliğe sahip olacağı, kurumun gelirlerinin geçici olarak dahi Vakıf mamelekine dahil edilemeyeceği belirtilmiş, Ek 7. maddede ise "Vakıflarca kurulacak yükseköğretim kurumları, bu kanunun 56 ncı maddesinde yer alan mali kolaylıklardan, muafiyetlerden ve istisnalardan

aynen istifade ederler...” hükmüne yer verilmiş, Ek 18 . maddede Vakıflar tarafından kurulmuş yüksek öğretim kurumlarının giderlerine hazinece yapılacak katkının esasları belirtilmiştir.

Vakıf Üniversitelerinin kuruluşları için çıkarılan kanunlarda da, kurulan Üniversite'nin kamu tüzel kişiliğini haiz oldukları hükmüne yer verilmektedir.

Yukarıya alınan kanun hükümlerinden de anlaşılacağı üzere Vakıflarca kurulan Üniversiteler kazanç amacı gütmeleri mümkün olmayan kamu tüzel kişileridirler. Bu nitelikleri sebebiyle Vakıf Üniversitelerince öğrencilere verilen eğitim hizmetinin ticari,sınai,zırai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetler kapsamında mütalaası mümkün değildir. Bu gerekçelerle Vakıf Üniversitelerinin kurumlar vergisine tabi olmadıkları Maliye Bakanlığınca da uygun görülerek Vakıf Üniversitelerinin Kurumlar Vergisi mükellefiyetleri tesis edilmemektedir. Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 1. maddesinin 3. fıkrasında tadadi olarak sayılan diğer faaliyetlerden doğan teslim ve hizmetlerin hiçbirisi de Üniversite eğitim hizmetini kapsamamaktadır.Bu saptamalar karşısında Vakıf Üniversitelerinin eğitim ve öğretim hizmetlerinin katma değer vergisinin konusuna girmediği halde katma değer vergisi mükellefi yapılmalarının Kanun'un 1. maddesine aykırı olduğu görüşündeyiz.

Vakıf Üniversitelerinde kazanç saiki ile yapılmayan eğitim hizmetleri dolayısıyla, özellikle ciddi yatırım yapanlarda yüklenilen katma değer vergisinin fazlalığı sebebiyle, ödenecek katma değer vergisi çıkmamakta; girdi katma değer vergisi oranının yüksekliği nedeniyle iade talepleri ise idare ile Üniversiteler arasında ihtilaflara sebep olmaktadır.Yukarıda değinilen % 10'luk burs sınırı da yeni ihtilaflara ve ihtiyaç sahiplerine sunulacak eğitim imkanlarını kısıtlanmasına neden olabilecektir.

Kanuni dayanağının tartışmalı olması yanında, pratikte de idareye fiskal getirisinden çok sorun yaratan, yüksek öğrenimde kamunun hizmet açığını kapatma yönünde kamu tüzel kişiliği ile ülke eğitimine katkıda bulunma durumunda olan Vakıf Üniversitelerinin katma değer vergisi mükellefiyetlerinin hukuki, mali ve sosyal yönlerden değerlendirilerek eğitim sistemimizin ihtiyaçlarına uygun bir çözüme kavuşturulmasını dileriz<sup>362</sup>.

### ***ı- Sponsorluk Harcamaları ve KDV***

Gelir Vergisi Kanununun 89. maddesine ve Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 14. maddesine 5105 Sayılı Kanun ile eklenen bentler (1.1.2006 tarihinden itibaren Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 10. maddesinde yer almaktadır.) uyarınca sponsorluk harcamalarının; amatör spor dalları için tamamı, profesyonel spor dalları için %50'sinin yıllık beyanname ile bildirilen gelirden indirilebilmesi veya kurum kazancının tespitinde giderler olarak hasıllattan düşülebilmesinde yapılan harcamalar nakdi veya ayni olabilecektir. Yani, mükellef nakit olarak para verebileceği gibi ürettiği bir ürünü veya satın alacağı bir malı sponsor kapsamında verebilecektir. Nakdi olarak yapılan sponsor harcamaları katma değer vergisinin konusuna girmemesine karşın sponsor harcamalarının ayni olması durumunda Katma Değer Vergisinin de göz önünde bulundurulması gerekir.

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 17/2. Maddesinde, anılan kanunun 17/1. Maddesinde sayılan;

- Genel ve Katma bütçeli dairelere,
- İl özel idarelerine, belediyelere, köylere ve bunların teşkil ettikleri birliklere,

<sup>362</sup> TÜFEKÇİOĞLU, Nevzat, “Özel Okul ve Üniversitelerde KDV Uygulamaları ve Burs Tahsisleri”, Vergi Dünyası, Sayı:279, Kasım 2004, s. 4-6.

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

bedelsiz olarak yapılan her türlü mal teslim ve hizmet ifalarının KDV'den istisna olduğu hüküm altına alınmıştır.

Katma Değer Vergisi Kanununun 30'uncu maddesinde ise vergiden istisna edilmiş malların teslimi ve hizmet ifasıyla ilgili alış vesikalarında gösterilen veya bu mal ve hizmetlerin maliyetleri içinde yer alan KDV'nin indirim konusu yapılmayacağı belirtilmiştir.

Buna göre, ayın olarak yapılan sponsor harcamalarının KDVK'nun 17/1. Maddesinde sayılan kurumlardan birisine yapılmış olması halinde KDV hesaplanmaması, sponsor kapsamında verilen malların (forma, top, çanta vb.) alımında veya imalatında yüklenilen katma değer vergisinin de gider olarak dikkate alınması, önceki dönemlerde indirim konusu yapılmış olan katma değer vergilerinin ise malların sponsor kapsamında teslim edildiği dönem KDV beyannamesine hasılat KDV olarak yazılmak suretiyle düzeltilmesi gerekmektedir. Ayrıca, yukarıda sayılanlar dışındaki kurum ve kuruluşlara yapılan sponsorluk kapsamındaki aynı mal teslimlerinde ise maliyet veya emsal bedel üzerinden katma değer vergisi hesaplanması ve bu mallar dolayısıyla yüklenilen vergilerinde indirim konusu yapılması gerekmektedir.

## E- BAĞIŞLANAN MALLARIN BELGELENDİRİLMESİ

Bedelsiz olarak yapılan teslim ve hizmet ifalarına ilişkin işlemler katma değer vergisinden başka gelir veya kurumlar vergisini de ilgilendirmektedir. Bağışlanan mal ve hizmetlerin nasıl belgelendirileceği konusunda mevzuatta bir açıklık olmamakla birlikte, işletmede üretilen veya işletmenin aktifine kayıtlı bulunan bir malın veya hizmetin bağışlanması halinde, muhasebe tekniği yönünden bağışlanan mal veya hizmetin fatura ve benzeri belge ile belgelendirilmesinin yararlı ve hatta bazı hallerde gerekli olduğu düşünülmelidir. Her ne kadar, Vergi Usul Kanununun 229. maddesinde ifade edildiği şekilde, sözkonusu işlemlerde "müşterinin borçlandığı bir meblağ" olmasa da, işlemin bir belgeye bağlanması gerekir. Uygulamada, bazı yükümlülerin bu tür teslim ve hizmetlerini "hibe faturası" adı altında belgelendirdikleri görülmektedir. Keza, bazı kurum ve kuruluşlara yapılan bağışlar katma değer vergisinden istisna edildiği halde bağışlanan mal veya hizmetin bedeli gelirin veya kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınmamakta veya bir kısmı dikkate alınmaktadır. Bu nedenle, bağışlanan mal, hak veya hizmetlerin mukayyet değerini veya maliyet bedelinin ya da emsal bedelinin düzenlenecek fatura üzerinde gösterilmesinin uygun olacaktır<sup>363</sup>.

Yapılan bağışların vergilendirme ve kayıtların tevsikine ilişkin mevzuat hükümleri VUK'un 227. ve takip eden maddelerinde yer almaktadır. VUK'un "ispat edici kağıtlar" başlıklı 227. maddesine göre; "Bu Kanuna göre kullanılan veya bu Kanunun Maliye ve Gümrük Bakanlığına verdiği yetkiye dayanılarak, kullanma mecburiyeti

<sup>363</sup> KARAKOÇ Yusuf, "Vergi Hukuku Açısından Bağış ve Yardımlar (II)", Vergi Dünyası, Sayı:188, Nisan 1997, s. 86.

getirilen belgelerin, öngörülen zorunlu bilgileri taşıması halinde bu belgeler vergi kanunları bakımından hiç düzenlenmemiş sayılır<sup>364</sup>.

Bu bağlamda, satın alınan, işletmede üretilen veya işletmenin aktifine kayıtlı bulunan bir malın veya hizmetin bağışlanması durumunda VUK hükümleri ile muhasebenin temel kavramları ve tekniği açısından bağışlanan mal veya hizmetin fatura veya benzeri belge ile tevsiği gereklidir. Bağışlama ivazsız bir teslim olması nedeniyle teslim alan tarafından borçlanılan bir meblağ bulunmaması nedeniyle fatura tarifine girmemesi ve bağışlanan kurum ve kuruluşların fatura kullanma mecburiyeti kapsamında sayılmamasına rağmen bağışlanan mal veya hizmetlerin mukayyet değerine veya maliyet bedelinin ya da emsal bedelinin düzenlenecek fatura üzerinde gösterilmesi belgelendirme zorunluluğu sebebiyle uygun olacaktır<sup>365</sup>.

Bağışlanmak üzere satın alınan mal veya malzemelerin teslimi sırasında ayrıca fatura düzenlemeye gerek bulunmamaktadır. Teslim işlemi sözkonusu malın alış faturası ile ispatlanabilir. Ancak sözkonusu malın sevkinde sevk irsaliyesi düzenlenmesi gerekebilir. Öte yandan, bağışlanan malların bağışın yapıldığı kurum veya kuruluşa teslim edildiğinin belgelendirilmesi ve sözkonusu iktisadi kıymetin ilgili kurumun “aynıyat defteri”ne kaydı sağlanmalıdır. Bu amaçla ilgili kurum veya kuruluştan bir yazı alınmalıdır. Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunları yönünden ise nakden yapılan bağışların makbuz karşılığı olması ve makbuzların usulüne uygun şekilde düzenlenmesi gerekir<sup>366</sup>.

Bağışlanacak mal veya hakkın bedeli veya maliyet bedeli belli değilse, bağışlanacak mal veya hakkın değerinin Takdir Komisyonunca tespit edilmesi gerekir (GVK md. 89 ve KVK md. 10). Bu durumda, özellikle defter tutmayan yükümlüler (götürü usulde vergilendirilenler ve gayrimenkul sermaye iradı yönünden yükümlü olanlar gibi) tarafından yapılacak bağışlar nedeniyle, Takdir Komisyonuna müracaat edilmesi gerekecektir.

Konu ile ilgili olarak yerilen bir özelge<sup>367</sup> de;

“Bilindiği üzere, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu’nun 3239 sayılı Kanunla değişen 89. maddesinin 2. bendi uyarınca; yapılacak bağış ve yardımların ilgili yıl gelirlerinizden indirmeniz mümkün değildir.

Diğer taraftan, indirim esas alınacak tutarı ise, adınıza kesilecek faturalar da yer alan katma değer vergisi dahil tutarların toplamı olacaktır. Bayındırlık birim fiyatlarına göre yapılan hesaplama tutarı esas alınmayacaktır.” şeklinde idari görüş bildirmiştir.

<sup>364</sup> ÖZBAKIR, Ahmet, “Bağış ve Yardımların Vergisel Boyutu”, Vergi Dünyası, Sayı:149, Ocak 1994, s. 70.

<sup>365</sup> AYDIN, Zekeriya., “Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Bağış ve Yardımlar”, Yayınlanmamış Master Tezi, Gazi Üniv. SBE. Maliye Ana Bilim Dalı, Ankara, Kasım, 1997.

<sup>366</sup> KARAKOÇ Yusuf, “Vergi Hukuku Açısından Bağış ve Yardımlar (II)”, Vergi Dünyası, Sayı:188, Nisan 1997, s. 86.

<sup>367</sup> Maliye Bakanlığı’nın 13.11.1995 tarih ve 11916 sayılı Özelgesi.

# ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

## **BAĞIŞ VE YARDIMLARIN DEĞERLENDİRİLMESİ**

### **I- BAĞIŞ VE YARDIMLAR İLE İLGİLİ OLARAK KARŞILAŞILAN SORUNLAR**

#### **A- GENEL AÇIKLAMA**

Bağış ve yardım müessesinin vergi hukuku açısından gelir üzerinden alınan vergilerden indirilmesinde karşılaşılan genel nitelikteki sorunları bu başlık altında işlenmeye çalışılacaktır. Daha sonra, gelir ve kurumlar vergisiyle ilgili olarak tespit edebildiğimiz sorunları da, ayrı ayrı başlıklar altında ele alınacaktır.

#### **1- Bağış ve Yardım Kurumunun Yapısından Kaynaklı Sorunlar**

Türkiye'de vergi hukukunun taşınmış olduğu bazı yapısal sorunlar bağış ve yardım indirimlerini de engellemektedir.

Bağış ve yardımlar, herhangi bir maddi karşılık beklenmeksizin tamamen sosyal amaçlı harcamalardır. Esasen devletçe yapılan bazı hizmetlerin gerçek kişi yada kurumlarca da desteklenmesi amacıyla başta vergi kanunları olmak üzere çeşitli kanunlarda yer alan bu konudaki hükümler, oldukça dağınık bir görünüm arz etmektedir. Bu durum, başta eğitim ve sağlık olmak üzere bazı kamu hizmetlerinin vergi mükelleflerince bağış ve yardım yoluyla desteklenmesi amacına yeterince hizmet etmemektedir. Çünkü, özel kanunlarda yer alan ve yukarıda sıralanan hükümler çoğunlukla vergi mükellefleri tarafından bilinmiyor olması sebebiyle ilgili hükümlerin etkinliği azalmaktadır.

Diğer bir önemli hususta, bağış ve yardımlarla ilgili hükümlerin çok sayıda farklı kanuna dağılmış bir durumda olmasıdır. Bu durumda hükümlerin etkinliğinin ölçülmesini zorlaştırarak; yeni yapılacak düzenlemelere ilişkin öngörüle bulunmayı zorlaştırmaktadır.

#### **2- Vergi Mevzuatı Kaynaklı Sorunlar**

Sosyal bir transfer olan bağış ve yardımların amacını oluşturan sosyal ve kültürel ihtiyaçlar, çok dinamik, değişken ve özel işleyiş kuralları olan ihtiyaçlardır. Bu özelliklerinden dolayı, çeşitli ihtiyaçların ve sektörlerin genel özelliklerine göre hazırlanmış olan vergi mevzuatları bağış ve yardımlar uygulanması bir takım sorunlar yaratmaktadır.

İlk olarak sosyal ihtiyaçlar dinamik ve sürekli olarak değişmeye açık bir durumdadır. Yeni sosyal ihtiyaçlara cevap verebilecek bir finansman olarak bağış ve yardımın kullanılabilmesi mümkün olabilecektir. Ancak, ihtiyaçların büyük oranda finansmanını oluşturabilecek yardım ve bağışlar müessesesinin dinamik ve sürekli olarak değişmeye açık olması gerekecektir. Oysa vergi mevzuatları genellikle bu esnekliğe sahip olamamaktadır. Bir başka ifadeyle, vergi mevzuatında bağış ve yardım indirimleriyle ilgili olarak bu bağış ve yardımlara olan talebin ortaya çıkışı ve uygulamaya geçen yeni teknik ve araçlarla paralel şekilde ilgili vergi mevzuatının değiştirilmemesi vergi uygulama açısından bir takım karışıklıklara, tartışmalara, gecikmelere ve şüphelere yol açmaktadır. Bu durumun vergi idaresi, bağış kabul edenler ve mükellefler açısından olumsuz sonuçlar doğurmaktadır.

Vergi mevzuatından kaynaklanan sorunlardan bir diğeri de bağış ve yardımların yapılış şekline ilişkin sahip olduğu bir takım özel işleyiş kurallarına uygun vergi mevzuatının gerekliliğidir. Bu türden düzenlemelerin yapılmaması mükellef ve vergi idaresi açısından önemli sorunlar doğurmaktadır.

Yapılan bağış ve yardımlarda, Vergi Usul Kanunu'nda düzenlenen belgelerin kullanılmaması belge düzeninin yerleşmesi açısından olumsuz bazı sorunlar yaratabilmektedir. Bağış ve yardımlarda düzenlenmesi öngörülen *makbuz'un* bastırılması ve denetimi konusunda Mali İdare tarafından herhangi bir düzenleme yapılmaması ve özellikle dernek ve vakıflarca düzenlenen makbuzların yok edilebilecek olması ya da aynı seri numaralı makbuzlardan birden çok bastırarak kullanabilecek olması vergi kaybına da yol açabilmektedir.

Vergi indiriminde önemli fonksiyonlar üstlenen belgeleri açısından vergi mevzuatında uygulamanın bir standarda oturtulamamış olması ve düzenleme eksiklikleri de bir sorundur.

Bu durum vergileme de istikrar ilkesine aykırıdır. Vergi mevzuatında nakdi ve aynı olarak yapılacak bağışların *makbuz* karşılığında yapılmasını hüküm altına almıştır. Ancak, aynı bağışların değerlendirilmesi ve kayıtlardan çıkarılması vergi usul kanunu hükümlerine göre her zaman mümkün olamamaktadır.

### **3- Bağış ve Yardımların Optimum Faydayı Sağlayıp Sağlayamadığı Hususu**

Kanun koyucu çeşitli sosyal amaçlarla, ticari kazancın elde edilmesi veya idame ettirilmesi ile ilgili olmayan bağış ve yardım gibi harcamaların beyannamede bildirilen gelirlerden veya kurum kazancından indirilebilmesine imkan sağlamıştır. Bu tür düzenlemelerin, kamu kaynaklarının optimum dağılımına yardımcı olup olmadığı hususu ise tartışmalıdır.

Diğer taraftan, bu kaynakların kamusal otorite tarafından toplanması halinde ise hangi sosyal harcamanın en gerekli olduğuna karar verilmesi sorununun ortaya çıkacağı savunulmaktadır. Bireylerin kendisinin ve çevresinin faydasını maksimum kılacak şekilde hareket ettiklerini varsaydığımızda; bu tür sosyal harcamaların bireylere bırakılmasının ve bu tür harcamaların artması için vergisel teşvik sağlanmasının gerçekçi ve mantıklı bir uygulama olduğu, zira her bireyin kendisinin ve çevresinin faydasını maksimum kıldığında bütün toplumun faydasının da maksimum olacağı savunulmaktadır.

Kamusal otorite, bu tür harcamaların indirimine imkan vermekle, kendisinin yapacağı bazı harcamalardan kurtulmakta ve bunun karşılığında da bir kısım verginin toplanmasından vazgeçmektedir. Ancak bu çeşit bir uygulama amaçlanan sosyal faydanın sağlanmasını gerçekleştirebilecek midir? Sosyal harcamalar niteliğinde olan bağış ve yardımların ülke genelinde ihtiyaca göre dağılımı optimum faydayı sağlayacaktır. Fakat bu optimum faydanın gerçekleşmesi, her bir mükellefin bireysel olarak hareket etmesi halinde pek de mümkün görünmemektedir<sup>368</sup>.

## **B- GELİR VE KURUMLAR VERGİSİ KANUNU KAYNAKLI SORUNLAR**

Bu başlık altında, bağış ve yardımların gelir ve kurumlar vergisi matrahından indirilmesinde karşılaşılan sorunlara değinmeye çalışılacaktır.

Gelir vergisi mükelleflerince yapılan bağış ve yardımlar, bağış ve yardımın yapıldığı yılın kazancı ile sınırlıdır. Gelirin yeterli olmaması ya da zararlı durumda olunması halinde; indirilemeyen kısmın gelecek yıllara devri olanaklı değildir. Bu durum,

<sup>368</sup> AKALIN, Devrim, KÜLAHLI, Ömür., "Gelir Vergisi ve Kurumlar Vergisi Açısından Bağış ve Yardımlar", Vergi Dünyası, Sayı:280, Aralık 2004, s. 129-135.



GVK'nın 89. maddesinin 2. bendinden kaynaklanmaktadır. Bağış ve yardım gelire bağlı olduğu için, gelirin bulunmaması ya da zarar edilmesi durumunda doğal olarak bağış ve yardım indirimi de mümkün olmamaktadır.

Konuya ilişkin sorunlar aşağıdaki şekilde özetlenebilecektir;

- indirilemeyen bağış ve yardımların gelecek yıllara taşınabilmesinin mümkün olmayışı,

- sermaye şirketlerince bağış ve yardım yapılmasındaki yetki sorunu,

- vakıflara yapılan bağış ve yardımların kullanım yerlerinin denetimi sorunu,

- bağış ve yardımlara ilişkin kıymetlerin değerlendirme yöntemi,

- bağış ve yardımlara ilişkin düzenlemelerin yerinin neresi olması gerektiği hususu.

## **II- BAĞIŞ VE YARDIMLAR İLE İLGİLİ OLARAK KARŞILAŞILAN SORUNLARA ÇÖZÜM ÖNERİLERİ**

### **A- GENEL AÇIKLAMA**

Bağış ve yardımların indirilmesine ilişkin olarak mükelleflerce kolayca öğrenilmesi ve yeni düzenlemelerin yapılmasında etkinliğinin ölçülebilmesi için toplumsal faydası yüksek olan hizmetlere vergi mükelleflerinin bağış ve yardımlar yoluyla katkısını artırmak için mevzuat dağınıklığının giderilmesinin yararlı olacağı düşünülmektedir.

### **B- GELİR VE KURUMLAR VERGİSİ KANUNU KAYNAKLI SORUNLARA İLİŞKİN ÇÖZÜM ÖNERİLERİ**

#### **1- İndirilemeyen Bağış ve Yardımların Gelecek Yıllara Taşınabilmesi**

193 sayılı GVK'nın "Diğer İndirimler" başlıklı 89. maddesinin 4. bendi ile, 5520 sayılı KVK'nın 10. maddesinin c bendinde aynı ve nakdi bağış ve yardımların makbuz karşılığında yapılmış olması şartıyla indirim ya da gider yazılması kabul edilmiştir. Oysa, bağışlamanın kesin veya geçici ya da şartlı yapıp yapılmadığına, bağışlanan şeyin geri istenmesi halinde yapılması gereken işlemlere ilişkin hükümler yasada düzenlenmemiştir. Çünkü, bağışlanan, bağışlayana veya ailesinden birine karşı suç işlerse veya yasa gereği yükümlü olduğu ödevlerine uymazsa veya bağışlamanın bağlı olduğu yükümü haklı bir neden olmaksızın yerine getirmeye isen; bağışlayan elden yaptığı bağışlamadan veya bağışlama taahhüdünden cayabilir ve bağışladığı şeyin geri verilmesini isteyebilir.

Gelir vergisi mükellefleri, yaptıkları bağış ve yardımları yıllık beyannameleri ile beyan ettikleri gelirlerinden kanunlar ve yönetmeliklerde belirtilen esas ve usuller çerçevesinde indirmektedirler.

Kurumlar vergisi mükellefleri tarafından yapılan bağış ve yardımlar ise, kurumların kanuni defterlerinde izlenmekte ve ilgili hesaplara gider kayıt etmek suretiyle yürütülmektedir.

Bu iki farklı uygulamanın sonucu olarak da, gerçek kişilerde bağış ve yardım indirimi uygulaması, beyan edilen gelirin (kazanç veya iradın) varlığına tabi tutulmuşken; kurumlarda bağış ve yardımlar ilgili hesaplarda gider kayıt edilmek suretiyle doğrudan dönem kâr veya zararının teşekkülüne etki etmektedir.

Bu farklı uygulamanın sonucunda ise; gerçek kişilerde, yıllık beyanname ile beyan edilen gelirlerden indirilemeyen bağış ve yardımlar sonraki dönemlere devredilemez iken, kurumlarda, bağış ve yardımların gider yazılmasıyla kurumun zarar ettiği durumlarda, zarar indirim müessesesi yoluyla yapılan bağış ve yardımlar dolaylı olarak gelecek yıllar kazançlarıyla ilgilendirilmektedir. Dolayısıyla bağış ve yardımlar ileriki

yıllara taşınabilmektedir.

Ancak, kanunun “kurum kazancının tesbitinde mükellefler aşağıdaki giderleri de ayrıca hasılatın indirilebilirler” (KVK md. 14) ifadesine rağmen, idarenin düzenlemesinde, yapılan bağışların kurum kazancıyla sınırlandırıldığı, kazancı aşan kısmının ileriki yıllarda indirilmesine imkan verilmediği görülmektedir. Oysa, anılan maddede sayılan giderler, kısmen işletme kar-zararını tayin edici, kısmen de yalnızca kazancın mevcut olması halinde indirilebilir niteliktedir. Bu nedenle idarenin yasal olmayan düzenlemesini kaldırması uygun olacaktır.

## **2- Sermaye Şirketlerince Bağış ve Yardım Yapılmasındaki Yetki**

Sermaye şirketleri tarafından yapılan bağış ve yardımlar, şirket konusu kapsamında bulunmayan olağanüstü faaliyet alanına girmektedir. Dolayısıyla, genel kurul tarafından yetki verilmediği durumlarda yönetim kurulu ya da şirket müdürü tarafından yapılan bağış ve yardımların yapılmasına ilişkin kararları aleyhine kanunda gösterilen kişi ve organlarca iptal davası açılabilir. (TTK md. 381)

Mahkeme karar iptal ederse, alınan karar geçersiz sayılır. Bu bağlamda da, bağış ve yardım alan kişi ve kuruluşlardan geri istenilip istenilemeyeceği açısından da kanunun incelenmesinde yarar vardır.

Bağış ve yardımların şirketlerin tasarruf ehliyeti dışına çıkan şirketi bağlamayacağı konusunda yazarlar arasında görüş birliği vardır. Bu nedenle bu konunun yasal düzenlemeyle belirlenmesi gerekmektedir.

## **3- Vakıflara Yapılan Bağış ve Yardımlar**

Gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerince yapılan bağış ve yardımların büyük kısmı vakıflara yapılmaktadır. Bunun sonucu olarakta tüm dünyada Vakıf sayısı hızla artmaktadır. Kamu ve özel teşebbüsten sonra üçüncü sektör olarak adlandırılan vakıflar, 2000’li yılların gözdesi olmaya devam etmektedir.

### **Vakıf sayılarındaki artışın temel sebeplerini;**

- Dernekler kanununda derneklerin kurulmasının ve işleyişinin sıkı esaslara bağlanması ve devletin kamu görevi yükünü azaltan vakıflara vergi muafiyeti tanınarak kurulmalarının teşvik edilmesi,

- Dünyada “bağımsız sektör”, “gönüllü kuruluşlar sektörü”, “sivil toplum sektörü”, “üçüncü sektör” gibi eşanlamlı deyimler altında hızla gelişen vakıflaşmanın demokrasideki gücünü vurgulamak için daha çok Türkiye üçüncü sektörü olarak çoğulcu ve katılımcı demokrasi için vakıflar, kamu ve hür şebbüs sektörü arasında uzlaşmacı olarak görülmesi demokraside vatandaşın birinci sektör olarak kabul edilen kamu sektörünün iktidar amacıyla, ikinci sektör olarak görülen özel sektörün ise kâr amacıyla boyunduruğu altında yaşamaya mahkum olması nedeniyle vatandaş her iki sektörün olumsuzluğuna karşı vakıfların koruduğunun kabul edilmesidir.

- Vakıfların hayır ve hizmet amaçlarıyla kurulması nedeniyle özerk olmaları, iktidar değişmelerinden bütçelerinin etkilenmemesi bunun sonucu olarakta vakıfların eğitimden, bayındırlığa, sağlıktan sosyal hayata kadar bütün işlerde yer almaları,

- Özel üniversitelerin kurulması için sahiplerinin vakıf olma zorunluluğunun aranması,

- Çoğu iş adamlarının vergi muafiyetinden yararlanarak isim yapmak ve para topluyarak kendilerine örtülü finansman yaratma istekleri,

- İslam Dini’nin iyiliği ve yardımlaşmayı emretmesi gereği olarak vakıf müessesesi ve benzeri kuruluşlar Müslümanlar’a özgü bir yardımlaşma ve dayanışma kurumu olması, bu düşüncenin sonucu olarakta 1920 senesi itibariyle Osmanlı’da kurulan

vakıfların sayısı 28 bin civarındadır. Bunlardan %28'i dini gayeli vakıflardır.

Demokrasilerde sivil toplumun oluşması oldukça önemlidir. Sivil toplumlar ise, gönüllü kuruluşlar olarak isimlendirdiğimiz dernekler, birlikler, sendikalar ve vakıflardır. Gönüllü kuruluşlardan olan vakıfların artması toplum yaralarını saracağı, kendi sorunlarını yine kendisi çözecek ve bunun sonucu olarakta devlet ve milletin güçleneceği söylemleri,

#### **şeklinde toplayabiliriz.**

Bu düşünceler ve beklentileri nedeniyle, Osmanlı döneminde vakıf ve dernek sayısı 28 bin civarında iken bu vakıfların ve derneklerin tamamına yakını 1935 yılında çıkanlan vakıflar Kanunu ile tasfiye edilmiş ve 1967 yılına kadarda yenilerinin açılmasına izin verilmemiştir.

Mayıs 1995 tarihi itibariyle ise toplam 3466 adet vakıf bulunmaktadır. Oysa bu tarih itibariyle, Amerika'da 126 bin Hollanda'da 30 bin gönüllü kuruluş ve vakıf bulunmaktadır.

#### **4- Bağış ve Yardımlara İlişkin Yapılacak Değerleme**

Bağışa konu mal veya hak maliyet bedeli ile veya mukayyet değeri ile değerlendirir (VUK 262-265).

Buradaki mukayyet değerin, söz konusu mal veya hakkın kayıtlarda maliyete nazaran farklı bir değerle yer aldığı durumda kullanılacak bir ölçü olduğu anlaşılmaktadır. Örneğin, bir işletmeye kayıtlı demirbaşın amortisman yolu ile mukayyet değerinin sifıra indirilmesi halinde, bu demirbaşın gider kayıt edilmek suretiyle bağışlanması durumunda, amortisman yoluyla maliyeti yok edildiği için gider yazılamayacaktır. Ancak, bu demirbaşın gider yazılamayacak bir yere bağışlanması durumunda ise; bu demirbaşın aktif değeri kadar bir tutarı, kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate almak zorundadır. Bu kanunda da idare tarafından uygulamaya açıklık getirilmesinde fayda olacaktır.

#### **5- Bağış ve Yardımlara İlişkin Yapılacak Düzenlemelerin Yeri**

*5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun mükerrer 45. maddesinde yer alan ve; "Kurumlar Vergisine ilişkin istisna, muafiyet ve kurum kazancının tespitinde indirimleri düzenleyen hükümler, ancak bu kanun, Gelir Vergisi Kanunu ve Vergi Usul Kanununa hüküm eklenmek veya bu kanunlarda değişiklik yapılmak suretiyle düzenlenir"* diyen mükerrer 45. maddesi hükmü;

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 35. maddesi olarak aşağıdaki şekilde düzenlenmiştir.

**"MADDE 35-**

*(1) Diğer kanunlardaki muafiyet, istisna ve indirimlere ilişkin hükümler, kurumlar vergisi bakımından geçersizdir.*

*(2) Kurumlar vergisi ile ilgili muafiyet, istisna ve indirimlere ilişkin hükümler, ancak bu Kanun, Gelir Vergisi Kanunu ve Vergi Usul Kanununa hüküm eklenmek veya bu kanunlarda değişiklik yapılmak suretiyle düzenlenir.*

*(3) Uluslararası anlaşma hükümleri saklıdır."*

sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun mükerrer 45. maddesine ve hükmün mantığına da aykırı bir şekilde, mükerrer 45. maddenin yürürlüğe girdiği 6.7.1994 tarihinden sonra dahi, diğer başkaca kanunlara bağış ve yardım indirimi müessesesi dahil edilmeye devam edilmiştir. Örneğin 4122 Sayılı Milli Ağaçlandırma ve Erozyon Kontrolü Seferberlik Kanunu 23.07.1995 tarihinde yürürlüğe girmiş ve 12. maddesinde bağış ve yardım indirimi düzenlenmiştir.

Ne var ki, söz konusu mükerrer maddede, bahsedilen muhtelif kanunlardaki bağış ve yardım indirimlerini düzenleyen maddelerin yürürlüğüne dair bir husus belirtilmemiştir. Böyle bir maddenin varlığının Kurumlar Vergisi uygulamaları açısından diğer kanunlardaki bağış ve yardım indirimlerine ilişkin müesseseleri bertaraf ettiğini iddia etmek ise, kanun koyucunun iradesi ile bağdaşmamaktadır. İlgili çekici diğer bir husus da, Gelir Vergisi Kanunu'na buna benzer bir madde konulmadığıdır.

O halde bağış ve yardım indirimlerine ilişkin karmaşayı ortadan kaldırmak üzere, Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 35. (eski mükerrer 45.) maddesi tam olarak işletilmeli, Gelir Vergisi Kanunu'na benzer hüküm ithal edilmeli ve nihayetinde bağış ve yardım indirimine ilişkin tüm müesseseler temel vergi kanunlarının içine yerleştirilmelidir. Böylece bağış ve yardım uygulaması daha kolaylaşacak ve sistemin bu yönüyle basitleşmesi de sağlanmış olacaktır.

### III- SONUÇ

**Bağış ve yardımlara ilişkin tüm müesseseler temel vergi kanunlarının içine yerleştirilmelidir.** Bağış ve yardımlar herhangi bir maddi karşılık beklenmeksizin tamamen sosyal amaçlarla yapılan harcamalardır. Aslında devletçe yapılması gereken bazı hizmetlerin gerçek kişi ya da kurumlarca da desteklenmesi amacıyla başta vergi kanunlarında olmak üzere çeşitli kanunlarda yer alan bu konudaki hükümler, oldukça dağınık bir görünüm arz etmektedir. Bu durum, başta eğitim ve sağlık olmak üzere bazı kamu hizmetlerinin vergi yükümlülerince bağış ve yardım yoluyla desteklenmesini zorlaştırmaktadır. Çünkü, özel kanunlarda yer alan ve yukarıda sıralanan hükümler, çoğunlukla vergi yükümlülerince bilinmemekte, bu ise ilgili hükümlerin etkinliğini azaltmaktadır<sup>369</sup>.

Öte yandan, bağış ve yardımlarla ilgili hükümlerin çok sayıda değişik kanunda yer alması, bu hükümlerin etkinliğinin ölçülmesini de zorlaştırmakta, yapılacak yeni düzenlemelerde tahminde bulunmayı engellemektedir. Bu nedenle, toplumsal faydası yüksek olan hizmetlere vergi yükümlülerinin bağış ve yardımlar yoluyla katkısını artırmak için sözü edilen dağınıklığın giderilmesi ve hadlere bağlı olan bağış ve yardımlardaki hadlerin genişletilmesi yararlı olacaktır. Bağış ve yardımların indirimini düzenleyen hükümlerin vergi kanunları içerisinde yer alması bu düzenlemelerin etkinliğini artıracaktır. Böylece, bunların düzenlenme amaçlarını ne kadar gerçekleştirdiğinin değerlendirilmesi de mümkün olabilecektir.

Görüldüğü üzere, bağış ve yardımların vergi matrahından indirilmesinde sadece temel vergi kanunları değil, vergileme dışındaki diğer kanunlar da söz sahibi olmuştur. Bu durum, müesseseye özgü çok başlılık yaratmıştır. O halde bağış ve yardım indirimlerine ilişkin karmaşayı ortadan kaldırmak üzere, 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 35. (eski 5422 Sayılı KV Kanunu'nun mükerrer 45.) maddesi tam olarak işletilmeli, Gelir Vergisi Kanunu'na benzer hüküm ithal edilmeli ve nihayetinde bağış ve yardım indirimine ilişkin tüm müesseseler temel vergi kanunlarının içine yerleştirilmelidir. Böylece bağış ve yardım uygulaması daha kolaylaşacak ve sistemin bu yönüyle basitleşmesi de sağlanmış olacaktır.

**Bağış ve yardımların Gelir ve kurumlar vergisi kanununda matrahtan indirimi konusunda ikili bir anlayış bulunmaktadır.** Birincisi, gelirin veya kurum kazancının %5'i ile sınırlanmış olan; diğeri de %5'lik sınırın olmadığı bağış ve yardım

<sup>369</sup> KARAKOÇ Yusuf, "Vergi Hukuku Açısından Bağış ve Yardımlar (II)", Vergi Dünyası, Sayı:188, Nisan 1997, s. 89.

indirmi anlayışıdır. Diğer özel kanunlarda ise bu bağış ve yardım indirimi sınırsız olarak mükelleflere tanınmıştır. Ancak, sınırsız denilen bağış ve yardım indirimleri de tamamiyle sınırsız değildir. Söz konusu sınır, KVK 34 numaralı Genel Tebliği ile belirlenmiştir. Maliye Bakanlığı indirilebilecek bağış ve yardım miktarını, bağış ve yardımın yapıldığı yılın gelir veya kurumlar vergisi beyanındaki matrahla sınırlı tutmuştur. Yani hiçbir şekilde, yapılan bağış ve yardım işletmeler açısından dönem zararını artırıcı bir unsur olamayacaktır<sup>370</sup>.

**Bağış ve yardımların yapılabileceği kurum ve kuruluşlarda farklılıkların olmaması gerekir;** Gelir, kurumlar vergisi ve KDV kanunları açısından, bağışın yapılabileceği kurum ve kuruluşlar açısından farklılıkların olmaması için özel bir gayret gösterilmesinde fayda görülmektedir. Bize göre söz konusu kanunlarda yer alan kurum ve kuruluşlar arası farklılıklar kaldırılmalı, her kanunda aynı kurum ve kuruluşlara yer verilmelidir. Böylece bağış ve yardım indirimi müessesesinden beklenen amaçlar daha iyi şekilde yerine getirilebilecektir.

**Bağış ve yardımların ülkeye optimum fayda sağlaması konusunda özen gösterilmesi gerekmektedir.** Bağış ve yardımların vergi matrahından indirilmesi ya da gider yazılabilmesi nedeniyle, yükümlülerin kamuya yararlı alanlara bağış ve yardım yapmaları özendirilirken, Devletin mahrum kaldığı vergi gelirinin öncelikli alanlara yönlendirilmesinde de yarar vardır. Örneğin, okul ihtiyacı olmayan bir yerleşim birimine bir başka okulun yapılması yerine, okulu olmayan yerleşim birimlerine yapılmasını özendirmek ve yönlendirmek gibi<sup>371</sup>.

Kamusal otorite, bağış ve yardımların gelir veya kurum kazancından indirimine imkan vermekle, kendisinin yapacağı bazı harcamalardan kurtulmakta ve bunun karşılığında da bir kısım verginin toplanmasından vazgeçmektedir. Ancak bu çeşit bir uygulama amaçlanan sosyal faydanın sağlanmasını gerçekleştirebilecek midir? Sosyal harcamalar niteliğinde olan bağış ve yardımların ülke genelinde ihtiyaca göre dağılımı optimum faydayı sağlayacaktır. Fakat bu optimum faydanın gerçekleşmesi, her bir mükellefin bireysel olarak hareket etmesi halinde pek de mümkün görünmemektedir<sup>372</sup>.

**Bağış ve yardımların bir şekli olan Gıda Bankacılığı, başta ABD olmak üzere bir çok ülkede ekonomik imkansızlıklar ve çevre şartları nedeniyle yeterli derecede beslenemeyen insanların ihtiyaçlarının karşılanması noktasında önemli bir işlevi bulunmaktadır.** Gıda Bankacılığı (Food Banking) sisteminin ülkemizde uygulanmaya başlanmasını sevindirici bir gelişme olarak algılamak gerekir. Yardımlaşma ve dayanışma duygusunun kültürümüz içerisinde önemli bir yere sahip olduğu göz önünde bulundurulduğunda bu sistem sosyal adaletin sağlanması ve israfın önüne geçilmesi konusunda umulanın üstünde bir katkı sağlayabilir. 2004 yılı başından itibaren uygulanmak üzere 5035 sayılı Kanun ile GVK ve KDV Kanunlarında yapılan değişiklikler ile Gıda Bankacılığı sisteminin vergisel anlamda teşvik edilmesi de bu alanda atılmış önemli bir adımdır.

Diğer taraftan, ülkemizde bulunan dernek ve vakıfların büyük bir kısmının gerçek fonksiyonları olan sosyal ve ekonomik yardımlaşma ve dayanışma özelliğini yitirdiği yılda bir kez yapılan yemek veya balodan başka bir etkinlikte bulunmadığı ve bunların sayılarının bazı insanların kişisel faydaları ve çekişmeleri yüzünden giderek arttığı gözlenmektedir. İşte bu tablo içerisinde Gıda Bankacılığı sistemi ülkemizin dört bir

<sup>370</sup> ERİŞTİ Murat, "Vergi Matrahından İndirilebilecek Bağış ve Yardımlar", Vergi Dünyası, Sayı:232, Aralık 2000, s. .

<sup>371</sup> KARAKOÇ Yusuf, "Vergi Hukuku Açısından Bağış ve Yardımlar (II)", Vergi Dünyası, Sayı:188, Nisan 1997, s. 89.

<sup>372</sup> AKALIN, Devrim, KÜLAHLI, Ömür., "Gelir Vergisi ve Kurumlar Vergisi Açısından Bağış ve Yardımlar", Vergi Dünyası, Sayı:280, Aralık 2004, s. 129-135.

yanında bulunan dernek ve vakıfların gerçek fonksiyonlarını yerine getirme, ülkenin sosyal ve ekonomik kalkınmasında rol oynama yanında yoksullukla ve israfla mücadele konusunda etkin olarak çalışma fırsatı yaratacaktır.

**Burs adı altında yapılan bağış ve yardımlar** ise; temel eğitim, yüksek öğrenim ya da akademik düzeyde eğitim gören kişilere eğitimleri sırasında yapılan ekonomik yardımlar uygulamada çok değişik şekillerde ortaya çıkmakta ve gelir ve kurumlar vergisi matrahlarının tespitinde indirilip indirilemeyeceği konusunda tereddütler yaratmaktadır. Uygulamada ücret ödemesi niteliğindeki bursların gider olarak kabul edilebilmesi için;

- Bursun işle ilgili olması, yani burs verilen kişilerin okulu bitirdikten sonra işletmede hizmet yükümlülükleri nedeniyle çalışacaklarını gösteren bir sözleşme düzenlenmesi ve bu durumun her hangi bir inceleme anında inceleme elemanına kanıtlanması,

- Burs verilecek kişilerin, Türkiye'nin her tarafında eğitim gören öğrencilerin katılabileceği bir yarışma sınavı sonunda sınavı kazanan kişilerden olması,

- Verilen burs miktarının işin ehemmiyeti ve genişliği ile orantılı olması gerekmektedir.

Diğer taraftan reklam gideri niteliğindeki bursların gider olarak kabul edilebilmesi için burs adı altında yapılan giderin ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi ile doğrudan ilgili reklam harcaması niteliğinde olması gerekir<sup>373</sup>.

**İlaç Sektöründe bağış ve yardımlar** kapsamında görülebilecek işlemler biraz daha farklılıklar taşımaktadır. Bu sektörde pazar payının korunması ya da pazarda payın artırılabilmesi için; ürün geliştirmenin yanında, ürünlerin aktif tanıtımının da yapılması bir zorunluluk olmaktadır. Bu gerekçe ile, ilaç firmaları bağış ve yardım kapsamına girecek türden bedelsiz ve karşılıksız ürün dağıtımı veya eşantyonlar verme yolunu seçmektedirler. Ürün geliştirme faaliyetlerinin çeşitli sebeplerle etkin olarak uygulanamaması, firmaları tanıtım ve pazarlama alanında agresif tanıtım yöntemleri kullanmaya zorlayabilmektedir. Bu tanıtım ve pazarlama yöntemleri hem Sağlık Bakanlığı Yönetmeliğinde hem de sektörde teşekkül ettirilen Tanıtım İlkeleri Denetleme Kurulu'nca tespit edilen ilkeler ile kontrol edilmeye çalışılmaktadır. Ancak daha önce de ifade ettiğimiz üzere ihlallerin tespiti şikayet unsuruna dayanması sebebiyle etkin olmamaktadır. İşte bu aşamada Vergi Denetimleri önem kazanmakta, yapılan tanıtım harcamalarının gider kabul edilebilirliği incelenmekte ve inceleme esnasında yukarıdaki Yönetmelik hükümleri ile Tanıtım İlkeleri Denetleme Kurulu'nca belirlenen ilkelere aykırılık tespit edildiğinde söz konusu harcamaların gider kabul edilebilirliği sorgulanmaktadır. Bu durum, serbestçe agresif tanıtım yöntemleri izleyen firmaları kaçınılmaz olarak etkileyecek, gider kabul edilmeyen tanıtım masrafları şirket bünyesinde ağır bir yük olarak kalacaktır. Bu sebep ile Sağlık Bakanlığı, Tanıtım İlkeleri Denetleme Kurulu ve Maliye Bakanlığının birbirleri ile bağlantı kurabilmeleri sektörü bu yönüyle disipline etme imkanını beraberinde getirecektir<sup>374</sup>.

<sup>373</sup> KIRATLI Aydın., "Gelir Ve Kurumlar Vergisi Matrahlarının Tespitinde Öğrenci Burs Giderleri ", Vergi Dünyası, Sayı:237, Mayıs 2001, s. 52.

<sup>374</sup> TUNAL S. Selman., "İlaç Endüstrisi Tanıtım Harcamalarının Ulaştığı Boyutun Vergisel Sorgulanabilirliği", Vergi Dünyası, Sayı:246, Şubat 2002, s. 51.



## KAYNAKÇA

### Kitaplar

- 1 - Hesap Uzmanları Derneği, Beyanname Düzenleme Kılavuzu, HUD Yayıncılık, İstanbul, Şubat 2006.
- 2 - Beyanname Düzenleme Kılavuzu, Maliye Hesap Uzmanları Yayınları, Acar Matbaacılık, Şubat 2005.
- 3 - TOSUNER, Mehmet-ARIKAN, Zeynep., Vergi Usul Hukuku, İlkem Matbaası, İzmir, 2003.
- 4 - TOSUNER, Mehmet-ARIKAN, Zeynep., Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözümü ve Türk Vergi Yargısı, İlkem Matbaası, İzmir, 2003.
- 5 - TOSUNER, Mehmet- ARIKAN, Zeynep-YERELİ, Burçin ., Türk Vergi Sistemi , İlkem Matbaası, İzmir, 2005.
- 6 - ÖZ, Ersan ., Vergilendirmede Kanunilik ve Türk Vergi Sistemi, Gazi Kitabevi, Ankara, 2004.
- 7 - AKINTÜRK, Turgut: Bankacılar İçin Borçlar Hukuku Bilgisi, 5.Baskı, T. İş Bankası Banka ve Ticaret Hukuku Araştırma Enstitüsü Yayını, Seri No 15, Ankara, 1980
- 8 SAYIN, Mahmut-ATAY, Tezcan., Vergi Rehberi, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2005.
- 9 ARSLAN, Mehmet., Vergi Hukuku, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2006.
- 10 ÖZBALCI, Yılmaz., Katma Değer Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları, Oluş Yayıncılık, Ankara, 2005.
- 11 ÖZBALCI, Yılmaz., Gelir Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları, Oluş Yayıncılık, Ankara, 2005.
- 12 ÖZBALCI, Yılmaz., Kurumlar Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları, Oluş Yayıncılık, Ankara, 2005.
- 13 - ÖZBALCI, Yılmaz., Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları, Oluş Yayıncılık, Ankara, 2005.
- 14 ÖZBALCI, Yılmaz., Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları, Ankara 1988.
- 15 MAÇ, Mehmet., Kurumlar Vergisi, Denet Yayıncılık AŞ, İstanbul 1999.
- 16 MAÇ, Mehmet., Kurumlar Vergisi, Denet Yayıncılık AŞ, İstanbul 1995.
- 17 REİSOĞLU, Safa: Borçlar Hukuku, 16. baskı, İstanbul 2004, Beta Basım Yayım.
- 18 - ÜREL, Gürol., Güncel Vergi Usul Kanunu Uygulaması, Yaklaşım Yayınları, Ankara, 2003.
- 19 - ARAL, Fahrettin: Borçlar Hukuku Özel Borç İlişkileri, 3. baskı, Ankara 2000, Yetkin Yayınları.
- 20 - KIZILLOT, Şükrü., Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları, Yaklaşım Yayınları, Ankara, 2005.
- 21 - EROĞLU, Nurettin., Açıklamalı ve İçtihatlı Vergi Usul Kanunu, Adalet Matbaacılık, Ankara, 1995.
- 22 - BİLİCİ, Nurettin ., Vergi Hukuku , Yaklaşım Yayınları, Ankara, 2002.
- 23 - KARAHANOĞLU, Osman Selim., Gerekçeli-Açıklamalı Türk Vergi Kanunları, Temel Matbaası, İstanbul, 1992.
- 24 - MUTLUER, Kamil-HEREKMAN, Aykut-HEPER, Fethi., Türk Vergi Sistemi, Anadolu Üniversitesi ,AÖF. Yayınları, No:511, Eskişehir, 2004.
- 25 - ÖNCEL, Mualla- KUMRULU, Ahmet-ÇAĞAN, Nami., Vergi Hukuku, Turhan Kitabevi, Ankara ,2004.
- 26 - BULUTOĞLU, Kenan – KURTULUŞ, Erciş : Bütçe ve Kamu Harcamaları, Filiz Kitabevi, İstanbul 1988
- 27 - KARAKOÇ, Yusuf ., Genel Vergi Hukuku, Yetkin Yayınları, Ankara, 2004.
- 29 - CİRELİ, Ertan: İngiliz Gelir İdaresi, Maliye Bakanlığı Tetkik Kurulu Yayını, Ankara
- 30 - ŞENYÜZ, Doğan., Türk Vergi Sistemi, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2005
- 31 - YALÇIN, Hasan- YÜCEL Selçuk., Giderler, Özgün Ajans, İstanbul, 1996
- 32 - ZEVLİLİLER, Aydın: Borçlar Hukuku Özel Borç İlişkileri, 8. baskı, Ankara 2004, Seçkin Matbaası
- 33 - DURMUŞ, Arif: Alman Kurumlar Vergisi, Maliye Bakanlığı Tetkik Kurulu Yayını, Damga Matbaası, Ankara
- 34 - AKSOY, Şerafettin., Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1996.
- 35 - ERKİLET, Şaban : Vakıflar ve Derneklerin Vergilendirilmesi, Mars Ticaret Sanayi AŞ Matbaası, Ankara 1991
- 36 - KARAGÖZOĞLU, H.Fevzi: Gelir Vergisi Kanunu ve Uygulaması, 4.c. Ankara 1982, ss.620.
- 37 - FRIEDMAN, Milton: Kapitalizm ve Özgürlük. Altın Kitapları Yayınevi, İstanbul 1975

- 38 - YILDIZ,Murat., Kurumlar Vergisi Rehberi, Ankara SMMM Odası Yayını, Ankara, Mart 2005.
- 39 - ÖZTAN,Bilge., Medeni Hukukun Temel Kavramları, Turhan Kitabevi, Ankara, 1997.
- 40 - SARGIN,Melek., 2004 Yılı GV Beyannamesi Düzenleme Rehberi, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 2005.
- 41 - AKDAĞ,Bülent-YİĞİTBAŞI,Ali., Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler, Türmob Yayınları, Ankara, 2002.
- 42 - YILDIRIM,Ali Haydar-BAYRAK,Serbülent., Kurumlar Vergisi Kanunu, Türmob Yayınları-291, Ankara, 2006.
- 43 - TEKİN,Cem-KARTALOĞLU,Emre., 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu, Ankara SMMM Odası Yayını, Ankara, Haziran 2006.
- 44 - AKBAY, Ercan., Gelir Vergisi Beyanname Düzenleme Kılavuzu, Türmob Yayınları, Ankara, 2005.
- 45 - AKIN, Emrah-KÜÇÜK, Şaban., Eğitim Kurumları, Türmob Yayınları, Ankara, 2005.
- 46 - AYZ, Garip-AY, Hakan., Yeni Vergi Düzenlemeleri, Türmob Yayınları, Ankara, 2003.
- 47 - AKBAY, Ercan., Kurumlar Vergisi Beyanname Düzenleme Kılavuzu, Türmob Yayınları, Ankara, 2005.

### Makaleler

- 1 - ARIKAN,Zeynep ., "Türk Vergi Sisteminin Genel Değerlendirilmesi ve Çözüm Önerileri", Vergi Sorunları Dergisi, S:199, Nisan 2005.
- 2 - AKTAN,Coşkun Can -SARAÇ,Özgür -DİLEYİCİ,Dilek ., "Vergilemeye Karşı Tepkilerin Anatomisi", [http://www.canaktan.org.], Erişim:18.06.2005.
- 3 - AĞKOÇ, Sabahattin: "Gelir, Kurumlar ve Katma Değer Vergisinde Bağış ve Yardımlar", Vergi Sorunları Dergisi, Ocak-Şubat 1992, Sayı: 58
- 4 - AKALIN, Devrim, KÜLAHLI, Ömür., "Gelir Vergisi ve Kurumlar Vergisi Açısından Bağış ve Yardımlar", Vergi Dünyası, Sayı:280, Aralık 2004
- 5 - AKSOY Ümit., "GVK'nun 89.Maddesine Göre Yıllık Gelir Vergisi Beyannamesi Üzerinden Yapılabilecek İndirimler", Vergi Dünyası, Sayı:247, Mart 2002
- 6 - ALTINBAŞ Hidayet, "1.1.1999 Tarihinden İtibaren Bağış ve Yardımların Gelirden İndirilmesi veya Gider Yazılması", Vergi Dünyası, Sayı:196, Aralık 1997
- 7 - AYDIN, Selda: "ABD Vergi Sisteminde Kurum Kazancının Tespitinde Yapılan İndirimler", Yaklaşım, Sayı: 50, Ankara, Şubat 1997
- 8 - BAŞ Seyit Ahmet, "Gelir ve Kurumlar Vergisi Açısından Bağış ve Yardım İndirimi Uygulaması", Vergi Dünyası, Sayı:213, Mayıs 1999
- 9 - CANOĞLU M. Ali; "Maliyetler ve Katma Değer Vergisi", Vergi Dünyası, Sayı:140, Ocak 1989
- 10 - ÇALIŞKAN, Kazım., "Spor Alanında Yapılan Sponsorluk Harcamaları", Vergi Dünyası, Sayı:277, Eylül 2004
- 11 - DİKMEN Mustafa Burçin, "Kurumlar Vergisi Kanununda Yer Alan Geçici Maddeler", Vergi Dünyası, Sayı:195, Kasım 1997.
- 12 - ERİŞTİ Murat, "Vergi Matrahından İndirilebilecek Bağış ve Yardımlar", Vergi Dünyası, Sayı:232, Aralık 2000
- 13 - ERÜZ Ertan, "1.1.1999 Tarihinden İtibaren Bağış ve Yardımların Gelirden İndirilmesi veya Gider Yazılması", Vergi Dünyası, Sayı:205, Eylül 1998
- 14 - KAPLAN Yusuf, "Vergisel Açıldan Bağış ve Yardımlar", Vergi Dünyası, Sayı:208, Aralık 1998
- 15 - KARAKOÇ Yusuf, "Vergi Hukuku Açısından Bağış ve Yardımlar (I)", Vergi Dünyası, Sayı:187, Mart 1997
- 16 - KIRATLI Aydın., "Gelir Ve Kurumlar Vergisi Matrahlarının Tespitinde Öğrenci Burs Giderleri ", Vergi Dünyası, Sayı:237, Mayıs 2001
- 17 - KONUK Hayri, "Bağış ve Yardım İndirimleri", Vergi Dünyası, Sayı:220, Aralık 1999, s. 103.
- 18 - MAÇ Mehmet, "Gelir ve Kurumlar Vergisi Hesabında Kazançtan İndirilebilen Bağışlar ", Vergi Dünyası, Sayı:244, Aralık 2001
- 19 - ORHUN, Ali Hadi: "Bağış, Yardım ve Gider Kaydı Konusu". Maliye ve Sigorta Yorumları , Sayı: 231 1 Eylül 1996
- 20 - ÖZBAKIR Ahmet, "Matrahdan İndirilebilir Bağış Ve Yardımlar ", Vergi Dünyası, Sayı:244, Aralık 2001
- 21 - ÖZBAKIR, Ahmet, "Bağış ve Yardımların Vergisel Boyutu", Vergi Dünyası, Sayı:149, Ocak

- 1994
- 22 - ÖZDİN, Ali., "Sportif Faaliyetlere İlişkin Sponsorluk Uygulamasında Yapılan Değişiklik", *Vergi Dünyası*, Sayı:274, Haziran 2004
  - 23 - SAĞLAM, Erdoğan., "Kültürel Sponsorluk Harcamalarının Vergi Matrahından İndirilmesi ve Kültürle İlgili İstisna ve Teşvikler", *Vergi Dünyası*, Sayı:277, Eylül 2004
  - 24 - SÜZEN, Hasan Zeki : "Bağış ve Yardımların Vergi Matrahından İndirilmesi", *Vergi Dünyası*, Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayını, Kasım 1992
  - 25 - ŞEKER Sakıp, "Bağış ve Yardım İndirimine Esas Alınacak Kurum Kazancının Tespiti", *Vergi Dünyası*, Sayı:225, Mayıs 2000
  - 26 - ŞEKER, Sakıp, "Bedelsiz Teslim ve Hizmet (Bağışlama) İşlemlerinde KDV Uygulaması", *Yaklaşım*, Sayı:7, 1997
  - 27 - TÜFEKÇİOĞLU, Nevzat, "Özel Okul ve Üniversitelerde KDV Uygulamaları ve Burs Tahsisleri", *Vergi Dünyası*, Sayı:279, Kasım 2004
  - 28 - TUNAL S. Selman., "İlaç Endüstrisi Tanıtım Harcamalarının Ulaştığı Boyutun Vergisel Sorgulanabilirliği", *Vergi Dünyası*, Sayı:246, Şubat 2002
  - 29 - YAKIŞIKLI, Ramazan., "Gıda Bankacılığı Faaliyetinde Bulunan Dernek ve Vakıflar ile Mazbut Vakıflara Yapılan Bağış ve Yardımlar", *Vergi Dünyası*, Sayı:272, Nisan 2004
  - 30 - YETKİNER, Erkan., "Dünyada ve Türkiye'de Gıda Bankacılığı", *Vergi Dünyası*, Sayı:272, Nisan 2004
  - 31 - YILDIRIM Yavuz, "Vergisel Yönüyle Bağış ve Yardımlar", *Vergi Dünyası*, Sayı:256, Aralık 2002

### Tezler

- 1 - AKTÜRK, İsmail ., "Türkiye'de Vergi Kaybı Sorunu ve Önlenmesi Çareleri", (Yayınlanmamış Doktora Tezi), Dokuz Eylül Üni. Sos. Bil. Enstitüsü, İzmir, 1984.
- 2 - DOĞAN, Bilal., "Türkiye'de Vergi İdaresi-Mükellef İlişkilerinin Gelir Arttırıcı ve Azaltıcı Etkileri", (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Dokuz Eylül Üni. Sos. Bil. Enstitüsü, İzmir, 1995.
- 3 - SİNANOĞLU, Cengiz., "Verginin Psikolojik Yönü ve Kişisel Tepkilerin Mali Sonuçları", (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Dokuz Eylül Üni. Sos. Bil. Enstitüsü, İzmir 1994.
- 4 - SONKUR, Gazi ., "Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümünde İdarenin Etkinliği (Türkiye Örneği)", (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Dokuz Eylül Üni. Sos. Bil. Enstitüsü, İzmir, 1999.
- 5 - AYDIN, Zekeriya., "Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Bağış ve Yardımlar", Yayınlanmamış Master Tezi, Gazi Üniv. SBE. Maliye Ana Bilim Dalı, Ankara.

### Danıştay Kararları

- 1 - GELEGEN, Tamer –KARABAĞ, O.Nuri-TAMER Samet., **Vergi Anlaşmazlıklarıyla İlgili Danıştay Kararları**, Ayyıldız Matbaası, Ankara, 1974.
- 2 - KIZILOĞLU, Şükrü ., **Vergi Uyuşmazlıklarıyla İlgili Danıştay Kararları ve Özelgeler (Muktezalar)**, Yaklaşım Yayınları, Ankara, C:3, 1996.
- 3 - KIZILOĞLU, Şükrü ., **Vergi Uyuşmazlıklarıyla İlgili Danıştay Kararları ve Özelgeler (Muktezalar)**, Yaklaşım Yayınları, Ankara, C:4, 1998.
- 4 - KIZILOĞLU, Şükrü ., **Vergi Uyuşmazlıklarıyla İlgili Danıştay Kararları ve Özelgeler (Muktezalar)**, Yaklaşım Yayınları, Ankara, C:5, 2000.
- 5 - KIZILOĞLU, Şükrü ., **Vergi Uyuşmazlıklarıyla İlgili Danıştay Kararları ve Özelgeler (Muktezalar)**, Yaklaşım Yayınları, Ankara, C:6, 2002.

### İnternet

- [http://www.moorestephens.com.tr/pratik\\_bilgiler.htm](http://www.moorestephens.com.tr/pratik_bilgiler.htm)
- <http://www.hurriyetim.com.tr/haber/o,,sid~238@nvid>
- <http://www.milliyet.com.tr/2002/01/21/yazar/uras>
- <http://www.idari.cu.edu.tr/igunes/makale/vergiaffi.doc>
- <http://www.malihaber.com/modules.php?name>

- [http://www.turmob.org.tr/basin/20.05.2002\(2\).htm](http://www.turmob.org.tr/basin/20.05.2002(2).htm)
- <http://www.huk.gov.tr>
- [http://www.maliye.gov.tr/kalite/kitap/tky\\_ve\\_vergi\\_idaresi.htm](http://www.maliye.gov.tr/kalite/kitap/tky_ve_vergi_idaresi.htm)
- <http://www.gelirler.gov.tr/gelir2.nsf>
- <http://www.ist-def.gov.tr/mukteza/2005/vergiusul2005/2272-htm>