

KISIM II

HİBENİN (BAĞIŞLARIN) KAZANÇ VERGİLERİNE VE KDV'YE ETKİSİ

1. KURUMLAR VERGİSİ MATRAHINI ETKİLEMESİ AÇISINDAN BAĞIŞ GİDERLERİ VE SPONSORLUK HARCAMALARI :

Kurumların amacı kazanç sağlayıcı faaliyetlerde bulunmak suretiyle para kazanmaktır.

Kurumlar Vergisi de kurumların sağladığı kazançlar üzerinden alınan bir kazanç vergisi türüdür.

Kurumlar Vergisi matrahı, kurumun hasılatından bu hasılatla ilişkin gider ve maliyetlerin indirilmesi suretiyle bulunur.

Kurumlar Vergisi matrahını etkileyebilecek giderlerin neler olduğuna ilişkin ana ilke, bu **giderlerin kazancın sağlanmasıyla ilgili olması** gereğidir.

Bağış ise, kazancın sağlanmasıyla ilgisi bulunmayan, sosyal, dini ve vicdani sebeplerle yapılan bir gider türü olup, prensip olarak tüm bağış giderlerinin kanunen kabul edilmeyen gider (KKEG) olması gerekir.

Ancak, bazı bağışların teşviki amacıyla, söz konusu prensibin istisnaları olarak, belli kuruluşlara yapılan bazı bağışların doğrudan gider yazılabilmesi veya önce KKEG olarak dikkate alınıp beyanname üzerinde ve belli sınırlar dahilinde kurum kazancından indirilmesi imkanları getirilmiştir.

Kurumlar vergisi matrahını etkileyebilecek bağışlara ilişkin yasa hükümlerinin aşağıdaki üç kategoride incelenmesi uygun olacaktır :

- **5520 sayılı yeni Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 10 uncu maddesinin 1 inci fıkrasındaki c, ç, d ve e bentleri**, (5422 sayılı mülga KVK'nun mükerrer madde 14/b, c, d ve e bentlerinde yer alan bağış ve yardımlara ilişkin hükümler, 5520 sayılı yeni KVK'nun 10/1-c, ç, d ve e bentlerine aynen taşınmıştır.)

- Kurumlar için de geçerli olan GVK'nun 40/10 uncu maddesi kapsamındaki gıda bankacılığı faaliyetinde bulunan dernek ve vakıflara yapılan gıda, temizlik, giyecek ve yakacak maddesi bağışlarının gider kaydedilmesi,
- **Bazı özel kanunlarda yer alan, belli bağışların gider yazılabileceğine veya indirim konusu yapılabileceğine dair hükümler** (5520 sayılı yeni KVK'nun geçici 1/8 inci maddesine göre bu Kanun'un yürürlüğünden önce çıkarılmış özel kanunlarda yer alan bağışların gider yazılması veya indirilmesi imkanları geçerliliğini korumaktadır.)

Aşağıdaki bölümlerde gerek KVK gerekse özel kanunlar uyarınca hangi bağışların kurumlar vergisi matrahını hangi şekilde etkileyebileceği özetlenmiştir.

İsmi bağış olmamakla beraber, bağış benzeri bir niteliği bulunan ve KVK'nun 10/1-b maddesinde düzenlenmiş olan amatör ve profesyonel spor klüplerine yönelik sponsorluk harcamaları da yazımızın kapsamına alınmış ve aşağıdaki 6 no.lu bölümde açıklanmıştır.

2. BAĞIŞIN KURUMLAR VERGİSİNİ ETKİLEMESİNDE USUL (İndirim veya Gider) :

Eskiden kanunen kabul edilen bağışların vergi matrahını etkilemesi bunların kabul edilen gider yazılması şeklinde olmaktadır.

Bu uygulama bağış giderlerinin, işletmeyle ilgili diğer giderlerle karışmasına ve beyanname üzerinde görülememesine yol açtığı için sistem değişikliğine gidilmiştir. Buna göre doğrudan gider yazılacağına dair açık hüküm bulunmayan bağış türlerinin (ve sponsorluk harcamalarının) kurumlar vergisi beyannamesi üzerinde kanunen kabul edilmeyen gider olarak gösterilmek ve yasal sınırlar içinde yine beyanname üzerinde indirim konusu yapılmak suretiyle matrahı etkilemesi esası benimsenmiştir.

KVK'nun 10 uncu maddesinde düzenlenmiş olan bağışlar ve sponsorluk harcamaları bu rejime tabiidir.

Keza, özel kanunlarda "*indirim*" ibaresi kullanılan bağış türlerinin de beyanname hem kanunen kabul edilmeyen gider hem de diğer indirim satırlarında gösterilmek suretiyle vergi matrahını etkilemesi gerektiği konusunda mukteza vardır. (Aşağıdaki 5 no.lu bölüme bakınız.)

Vergi matrahını etkileyebilecek bir bağışın KKEG – indirim yöntemiyle değil, doğrudan gider yazılmak suretiyle vergi miktarını etkilemesi halinde, bu usul hatası yüzünden gider kaydının reddedilmesi ve söz konusu yasal hakkın kullanılmaması düşünülemez. Böyle bir hatanın cezası VUK'nun 352/2-7 nci maddesi uyarınca ikinci derece usulsüzlük cezasından ibaret olmalıdır.

Ancak, zarar halinde veya karın düşük olduğu hallerde doğrudan gider yazma yöntemiyle KKEG – indirim yöntemi arasında esasa müessir olabilecek bir fark meydana gelmektedir. Bağış doğrudan gider yazılabildiğinde zararlı bir firmanın zararı derinleşmekte ve bu bağış zarar mahsup hakkı kapsamında gelecek yılların matrahlarını etkilemektedir. Halbuki KKEG – indirim yönteminde firmanın zararda olması halinde KKEG'nin etkisini giderebilecek indirim işlemi yapılamadığı için, bu bağış bağışın yapıldığı yılda vergi üzerinde etkili olamadığı gibi, zarar mahsup hakkını da yükseltmediği için gelecek yıllarda da dikkate alınamamakta, böylelikle bağış, hiçbir dönemde kurumlar vergisi matrahını etkileyememektedir.

Yukarıda açıkladığımız yöntem konusu aşağıdaki bölümlerde yeri geldikçe tekrarlanmıştır.

3. KVK'NUN 10 uncu MADDESİNDEKİ c, ç, d ve e BENTLERİ KAPSAMINDA YAPILABİLECEK BAĞIŞ İNDİRİMLERİ :

3.1.Kurum Kazancının %5'i ile Sınırlı Bağışlar (KVK Md.10/1-c) :

3.1.1. Genel Açıklama :

5520 Sayılı yeni KVK'nun 10/1-c maddesine göre, bir kurumun hesap dönemi boyunca ;

- Genel bütçeye dâhil dairelere,
- Katma bütçeli idarelere,
- İl özel idarelerine,
- Belediyelere,
- Köylere,
- Bakanlar Kurulu'nca vergi muafiyeti tanınan vakıflara,
- Kamu menfaatine yararlı sayılan derneklere,
- Bilimsel araştırma ve geliştirme faaliyetlerinde bulunan kurum ve kuruluşlara,

makbuz karşılığında yaptığı bağış ve yardımlar yıl içinde kanunen kabul edilmeyen giderler hesabına kaydedilerek, **beyannameye KKEG olarak gösterilecek;**

SÖZ KONUSU BAĞIŞ VE YARDIMLARIN TOPLAMININ, O HESAP DÖNEMİNE AİT KURUM KAZANCININ %5'İNE KADAR OLAN KISMI kurumlar vergisi beyanamesi üzerinde indirilmek suretiyle kurumlar vergisi matrahını etkileyecektir.

Yukarıda sayılan daire, idare ve kuruluşlara yapılacak bağışların belli tesislere yönelik olması, belli amaçlar taşıması, bağış ve yardımın aynî ya da nakdî olması gibi koşullar mevcut değildir. Önemli olan bağış yapılan yerin yukarıda sayılan kuruluşlar olması, bağışa konu nakit ve ayın için bağışı alan kuruluşun makbuz vermesidir. (Bizim anlayışımıza göre bağışın alındığına dair bir yazı da, makbuz olarak kabul edilmelidir.)

3.1.2. Yüzde 5'e Baz Olacak Kurum Kazancının Tespiti :

Mülga 5422 sayılı KVK'nun 14/6'ncı maddesinin 4369 Sayılı Kanunla değişmeden önceki şeklinde, % 5'lik sınıra baz teşkil edecek kurum kazancının tespiti 34 no.lu KVK Genel Tebliği ile açıklanmıştı. Daha sonra Maliye Bakanlığı 67 no.lu Tebliğ ile bu konuda anlayış değişikliğine gitmiş ve iştirak kazançları istisnası ve geçmiş yıl zararlarının, bağış ve indirimin bazında dikkate alınacağı görüşünü benimsemiştir. (34 no.lu Tebliğe göre eskiden iştirak kazançları %'5 in bazına dahildi ve geçmiş yıl zararları bu bazı küçültmüyordu.)

Buna göre %5'e baz teşkil eden kurum kazancı ticari kâr değil mali kâr olacaktır. Yani ticari kara kanunen kabul edilmeyen giderler ile yapılan bağış ve yardım tutarı ilave edilerek, istisnalar düşülecek ve böylece %5 e baz teşkil eden kurum kazancı tespit edilecektir.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 10 uncu maddesinin başında

“Kurumlar vergisi matrahının tespitinde; kurumlar vergisi beyannamesi üzerinde ayrıca gösterilmek şartıyla, kurum kazancından **sırasıyla** aşağıdaki indirimler yapılır...” hükmüne yer verilmiştir. Buna göre söz konusu maddede yer alan indirimler belirli bir sıra dahilinde uygulanacak ve bu sıra dahilinde yapılan indirimlerden sonra sıra bağış ve yardımlara geldiğinde kurum kazancı yeterli olduğu ölçüde indirim yapılabilecektir. Bağış ve yardımlar KVK'nun 10/1-c,ç,d ve e bentlerinde düzenlenmiştir. Maddenin a ve b bentlerinde ise sırasıyla ar-ge indirimi ve sponsorluk harcamalarının indirimi mevcuttur. Dolayısıyla bu türden bir harcama varsa öncelikle a, sonra b bentlerinde yer alan bu harcamalar indirim konusu yapılarak %5 lik kurum kazancı bulunacaktır.

ÖRNEK :

Şayet bir kurumun sponsorluk ve ar-ge harcaması yok ise % 5'i alınacak kurum kazancı aşağıdaki örneğe uygun şekilde hesaplanacaktır.

		(YTL)	
1	Vergi öncesi ticarî kazanç	(+)	1.000.000
2	Gider yazılmış olan ve % 5 ile sınırlı bağışlar (KKEG)	(+)	250.000
3	Gider yazılmış olan kültürel bağışlar (KVK Md. 10/1-d) (KKEG)	(+)	100.000
4	Diğer kanunen kabul edilmeyen giderler	(+)	150.000
5	Diğer indirimler	(-)	200.000
6	İştirak kazançları istisnası	(-)	50.000
7	Geçmiş yıllar mali zararları	(-)	70.000
8	% 5 e baz teşkil eden rakam (1+2+3+4-5-6-7)	(=)	1.180.000
9	İndirilebilecek % 5 lik bağış tutarı	(8x%5)	59.000
10	İndirilebilecek kültürel bağış (KVK Md. 10/1-d)		100.000
11	KURUMLAR VERGİSİ MATRAHI 8 – (9 + 10 =)		1.021.000

Dikkat edilirse bu örnekte kurumun %5'lik sınır kapsamında (KVK'nun 10/1-c bendi kapsamında) yaptığı 250.000 YTL.'lik bağış %5'lik sınır nedeniyle kurumlar vergisi matrahını sadece 59.000 YTL. etkileyebilmiş bu bağışın (250.000 – 59.000 =) 191.000 YTL.'lik kısmı indirim konusu yapılamamıştır. Kazanç müsait olduğu için KVK'nun aşağıda açıkladığımız 10/1-d maddesi kapsamında yapılan 100.000 YTL.'lik kültürel bağışın tamamı indirilebilmiştir. Şayet örneğimizdeki 8 no.lu satır 0 ve negatif olsaydı her iki bağış da kurumlar vergisi matrahını hiç etkilemeyecekti.

ÖRNEK :

Yukarıdaki örneğe KVK'nun 10/1-a maddesi kapsamındaki ar-ge harcaması ve KVK'nun 10/1-b maddesi kapsamındaki amatör spor kulübü için yapılan sponsorluk harcamasını da katarsak hesaplama aşağıdaki gibi olacaktır :

		(YTL)	
1	Vergi öncesi ticarî kazanç	(+)	1.000.000
2	KKEG yazılmış olan ve % 5 ile sınır kapsamındaki bağışlar (KVK Md.10/1-c)	(+)	250.000
3	KKEG yazılmış olan Kültürel Bağışlar (KVK Md.10/1-d)	(+)	100.000
4	Diğer kanunen kabul edilmeyen giderler	(+)	150.000
5	Diğer indirimler	(-)	200.000
6	İştirak kazançları istisnası	(-)	50.000
7	Geçmiş yıllar mali zararları	(-)	70.000
8	Ar-ge indirimi (KVK Md.10/1-a)	(-)	650.000
9	Amatör Spor Kulübü için Yapılan Sponsorluk harcaması (KVK Md.10/1-b)	(-)	500.000
10	% 5 e baz teşkil eden rakam (1+2+3+4-5-6-7-8-9)	(=)	30.000
11	İndirimi mümkün %5 lik sınıra tabi bağış tutarı	(10x%5)	1.500
12	İndirimi mümkün kültürel bağış (10-11)		28.500
13	Bağışların kabul edilmeyen kısmı (2+3-11-12)		248.500
14	KURUMLAR VERGİSİ MATRAHI 10 – (11 + 12 =)		0

Dikkat edilecek olursa belirli sıra dahilinde uygulanan indirimler sebebiyle %5 e baz teşkil eden rakam küçülmüş ve bu bağışın da indirilmesi ile kalan tutarın azlığı nedeniyle kültürel bağışın önemli bir kısmı da indirim konusu yapılamamıştır.

Bu örnek bize, KVK nun 10 uncu maddesinde düzenlenen indirimlerin sırasının önemini göstermektedir.

Aşağıda açıklandığımız gibi, aynı bağışlarda indirimi mümkün olmayan veya indirim iptaline konu edilen KDV ler bağış giderine dahil bir unsurdur. Başka bir anlatımla, aynı bağışlarda KDV tutarı bağış giderine dahil bir unsur olup, bağışa konu malın maliyeti yükselmektedir. Bu nedenle bağışa konu malların KDV dahil tutarlarının % 5 lik kurum kazancında dikkate alınması gerekir.

3.1.3. Özel Kanunlara Dayanılarak Yapılan Bağışlar %'5 lik Sınıra Tabi Değildir :

Yukarıdaki bölümde verdiğimiz tabloda belirtilen Kanunlar uyarınca vergi matrahını etkileyebilen bağışlar açısından, birkaç istisna hariç % 5'lik sınır söz konusu değildir.

Başka bir anlatımla, bu özel Kanunlar kapsamında yapılan bağışların, kazanç yüzdesi ile sınırlı olmaksızın kazançtan indirilmesi münferit birer yasal haktır.

Örnek :

Bir Anonim Şirketin 2006 yılı boyunca yaptığı bağışlar şunlardır :

% 5 lik sınır kapsamındaki bağışlar :

..... Müdürlüğüne (Genel bütçeye dahil daire).....	2.000 YTL
..... Belediyesine	1.000 YTL
..... Köyüne	4.000 YTL
..... Vakfına (BKK uyarınca vergiden muaf)	5.000 YTL
..... Derneğine (Kamu menfaatine yararlı)	3.000 YTL
Toplam	<u>15.000 YTL</u>

Kazançtan İndirilmeyen Bağışlar :

..... Derneğine (Kamu menfaatine yararlı değil)	1.000 YTL
..... Vakfına (Vergiden muaf değil)	2.000 YTL
Bir öğrenciye.....	1.000 YTL
Toplam	<u>4.000 YTL</u>

Özel Kanun Kapsamındaki Bağışlar :

Türk Silahlı Kuvvetlerini Güçlendirme Vakfına.....	6.000 YTL
TÜBİTAK'a	2.000 YTL
Devlet ilk okuluna	1.000 YTL
Emekli Sandığı'na.....	4.000 YTL
Toplam	<u>13.000 YTL</u>

Bu şirketin, % 5 lik sınıra baz teşkil eden anlamdaki 2006 yılı kazancı 200.000 YTL ise, % 5 lik sınır $200.000 \times 0,05 = 10.000$ YTL. olacak ve bu sınır kapsamındaki 15.000 YTL. bağışın 5.000 YTL. ile hiç kabul edilmeyen toplam 4.000 YTL. bağışın yekûnu olan 9.000 YTL. kanunen kabul edilmeyen gider olacaktır.

Özel kanunlar kapsamındaki toplam 13.000 YTL. lık bağış ile % 5'lik sınır içindeki 10.000 YTL.lık bağışın toplamı olan 23.000 YTL ise, indirim olarak kabul edilir.

Konu ile ilgili olarak İstanbul Defterdarlığı'nca İstanbul YMM Odasına verilen 20.12.1999 tarih ve 12525 sayılı Muktezada yer alan şu açıklamalar, yukarıdaki görüşlerimizi teyid etmektedir:

“.....

Bu itibarla vakıf üniversiteleri de dahil olmak üzere Yüksek Öğretim Kanununa tabi üniversite ve yüksek teknoloji enstitülerine yapılacak nakdi bağışlar herhangi bir miktar sınırlamasına tabi olmaksızın kurum kazancından veya gelir vergisi matrahından indirilebilecektir. Aynı olarak yapılacak bağışların ise Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 14/6 ve Gelir Vergisi Kanunu'nun 89 uncu maddesi hükümlerine göre indirim konusu yapılması gerekir.

3.2. Yukarıdaki Kuruluşlara Yapılan Okul, Sağlık Tesisi, Öğrenci Yurdu, Çocuk Yuvası, Yetiştirme Yurdu, Huzurevi, Bakım ve Rehabilitasyon Merkezi İnşası yahut İşletilmesi İle İlgili Nakdi veya Ayni Bağışların Tamamı (KVK Md. 10/1-ç) :

Yeni 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 10/1-ç maddesine göre ;

- Genel bütçeye dâhil dairelere,
- Katma bütçeli idarelere,
- İl özel idarelerine,
- Belediyelere,
- Köylere,
- Bakanlar Kurulu'nca vergi muafiyeti tanınan vakıflara,
- Kamu menfaatine yararlı sayılan derneklere,
- Bilimsel araştırma ve geliştirme faaliyetlerinde bulunan kurum ve kuruluşlara, **bağışlanmak üzere yapılan ve yaptırılan** ;
- okul,
- sağlık tesisi,
- öğrenci yurdu, (yurdun yatak kapasitesi kalkınmada öncelikli yöreler için 50'den diğer yöreler için 100'den az olmamalıdır)
- çocuk yuvası,
- yetiştirme yurdu,
- huzurevi,
- bakım ve rehabilitasyon merkezi

için o dönem içinde gerçekleşen yapım harcamalarının **tamamı** beyanname üzerinde KKEG olarak dikkate alınmakta, ancak indirim yoluyla kurumlar vergisi matrahını azaltabilmektedir.¹

Keza, yukarıda sayılan kuruluşlar tarafından yine yukarıda sayılan tesislerin inşasına yönelik olarak bu kuruluşlara yapılan her türlü bağış ve yardımlar ile yukarıda sayılan türdeki mevcut tesislerin faaliyetlerini devam ettirebilmeleri için söz konusu kuruluşlara yapılan her türlü nakdi veya ayni bağışların da beyanname KKEG olarak dikkate alınması gerekmekte, kurum kazancı müsait ise yine beyanname üzerinde tamamı indirim konusu yapılabilmektedir.

Kazanç bu indirim için müsait değilse bağışın sadece kazanç kadar kısmı kurumlar vergisini etkiler. Kazanç yetersizliği nedeniyle indirim konusu yapılamayan bağış kısmı izleyen yıllarda dikkate alınamaz. Başka bir anlatımla, bu indirim mali zarara (zarar mahsup hakkı doğmasına) yol açamaz. 21 no.lu Gelir Vergisi Sirkülerinin konuya ilişkin 8 no.lu bölümünde de bu husus vurgulanmıştır.) :

¹ Yapılacak bağış ve yardımların kurumlar vergisinden indirimi açısından söz konusu tesislerin tamamlanarak teslimini beklemeye gerek yoktur. Bağışa konu olacak tesislere yönelik harcamalar ilgili yılda dikkate alınabilecektir. Nitekim 21 No.lu Gelir vergisi Sirkülerinde "Okul, sağlık tesisi ve öğrenci yurdu inşası dolayısıyla yapılan harcamalar, harcamanın yapıldığı yıla ilişkin gelir vergisi matrahının tespitinde dikkate alınacaktır. Söz konusu tesislerin inşası veya faaliyetlerini devam ettirebilmelerine yönelik olarak yapılan bağış ve yardımların da bağışın yapıldığı yıla ilişkin olarak beyan edilecek gelirden indirilebileceği tabiidir." denilmek suretiyle bu husus teyit edilmiştir.

3.3. Kültürel Bağışlar (KVK Md.10/1-d) :

5520 sayılı yeni Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 10/1-d maddesine göre ;

- Genel ve özel bütçeli kamu idareleri,
- İl öze idareleri,
- Belediyeler,
- Köyler,
- Bakanlar Kurulu'nca vergi muafiyeti tanınan vakıflar,
- Kamu yararına çalışan dernekler,
- Bilimsel araştırma ve geliştirme faaliyetinde bulunan kurum ve kuruluşlar

tarafından yapılan veya Kültür ve Turizm Bakanlığı'nca desteklenen yahut desteklenmesi uygun görülen asağıdaki amaçlara yönelik harcamalar ile makbuz karşılığı yapılan bağış ve yardımların %100'ü kurumlar vergisi beyannamesinde kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alınmakta ve bunların tamamı indirim yoluyla matrahı etkileyebilmektedir.

- 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) *21/07/1983 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 çalışmaları,"*

Yukarıdaki kuruluşlar tarafından yapılan veya Kültür ve Turizm Bakanlığı'nca desteklenen yahut desteklenmesi uygun görülen yukarıdaki amaçlara yönelik harcamaların ve makbuz karşılığı yapılan bağışların kurumlar vergisi matrahını etkileyebilmesi için ilgili yıla ait kurumlar vergisi beyannamesinde bu indirimin yapılabileceği bir kazancın yer alması gerekmektedir. Kazanç müsaitse bu harcama ve bağışların tamamı indirim konusu olabilmektedir. Kazanç miktarını aşan harcama ve bağış, kurumlar vergisi miktarını azaltmak açısından işe yaramamaktadır.

Ayrıca hatırlatmak gerekirse (Bkz. VİVK'nun 4 üncü maddesi) 5226 sayılı Kanunla;

- Kültür ve Tabiat Varlıklarını Koruma Kanunu kapsamındaki **tescilli** taşınmaz kültür, varlıklarının veraset ve intikal yoluyla devir ve iktisabına ilişkin işlemler **veraset ve intikal vergisinden**,
- Kültür ve Tabiat Varlıklarını Koruma Kanunu kapsamındaki **tescilli** taşınmaz kültür varlıklarının rölöve, restorasyon ve restitüsyon projelerine münhasır olmak üzere, bu projelendirmelerden yararlananlara verilen mimarlık hizmetleri ile projelerin uygulanması kapsamında yapılacak teslimler **KDV'den**,
- Kültür ve Tabiat Varlıklarını Koruma Kanunu kapsamındaki **tescilli** taşınmaz kültür varlıklarının devir ve iktisabına ilişkin işlemler **tapu harcından**,

istisna edilmiştir.

3.4. Kararname İle Yardım Kapsamına Alınan Doğal Afetler İçin Başbakanlık Aracılığıyla Yapılan Bağışlar (KVK Md.10/1-e) :

Yeni KVK'nun 10/1-e maddesine göre ;

“Bakanlar Kurulu'nca yardım kararı alınan doğal afetler dolayısıyla Başbakanlık aracılığı ile makbuz karşılığı yapılan ayni ve nakdi bağışların tamamı”

KKEG olarak dikkate alınıp kurum kazancı ile sınırlı olarak indirim konusu yapılabilmektedir.

4. GELİR VERGİSİ KANUNU'NUN 40/10 uncu MADDESİNE DAYANILARAK KURUMLAR TARAFINDAN DA GİDER YAZILABİLEN BAĞIşLAR :

Yeni KVK'nun 6/2 nci maddesinde “Safi kurum kazancının tespitinde Gelir Vergisi Kanunu'nun ticari kazanç hakkındaki hükümleri uygulanır ifadesi yer almaktadır. Dolayısıyla GVK'nun ticari kazançlarla ilgili 37-51 nci maddeleri, kurumlar açısından da geçerlidir.

Bu maddelerden biri olan 40 nci maddenin 10 uncu bendine göre ;

“Fakirlere yardım amacıyla gıda bankacılığı faaliyetinde bulunan dernek ve vakıflara Maliye Bakanlığınınca belirlenen usul ve esaslar çerçevesinde bağışlanan gıda, temizlik, giyecek ve yakacak maddelerinin maliyet bedeli”

gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri tarafından, DOĞRUDAN GİDER yazılabilen bir bağış türüdür.

5. ÖZEL KANUNLARI UYARINCA GİDER YAZILABİLEN VEYA İNDİRİM KONUSU YAPILABİLEN BAĞIşLAR :

Yukarıda açıklandığı gibi kurum matrahını etkileyebilen bağışlara ilişkin ana hüküm yeni KVK'nun 10 ncu maddesinde yer almaktadır.

KVK dışındaki bazı özel kanunlarda belli yerlere yapılan belli nitelikteki bağışların da ayrıca mali karın tespitinde;

- gider olarak kabul edileceği veya
- indirim konusu yapılabileceği

belirtilmektedir.

Şayet ilgili Kanun'da bağışın indirim konusu yapılacağı hükme bağlanmıssa, bu bağış KKEG olarak dikkate alınacak, kazanç varsa ve kazançla sınırlı olarak beyanname üzerinde indirim konusu yapılacaktır. (İstanbul Defterdarlığı'nın 9.5.2005 tarih ve B.07.4.DEF.0.34.11/KVK-Mük.-41-6611 sayılı muktezası – Platform Dergisi 15.09.2005)

İlgili özel kanununda bağışın gider yazılacağına dair hüküm varsa, bu bağış herhangi bir işletme gideri gibi masraf kaydedilir ve beyanname üzerinde KKEG olarak gösterilmez, dolayısıyla indirim yapılmaz. Yani bu tür bağışların zarara sebebiyet vermesi ve zarar mahsubu yoluyla daha sonraki yılların matrahını etkileyebilmesi mümkündür.

Bu özel kanunların neler olduğu ve bağışın gider kaydına veya indirimine ilişkin özellikler aşağıdaki tabloda gösterilmiştir.

6. SPORTİF FAALİYETLERE YÖNELİK SPONSORLUK HARCAMALARI :

Yeni Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 10/1-b maddesine göre,

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

beyanname üzerinde KKEG olarak dikkate alınıp, ilgili indirim satırına yazılmak suretiyle kurumlar vergisi matrahını etkileyebilmekte fakat bu etki, kurum kazancının bulunması halinde ve kurum kazancıyla sınırlı şekilde mümkün olabilmektedir. (Söz konusu sponsorluk harcamaları konusunda detaylı bilgi için, DENET'in 2004/120 ve 127 no.lu Sirküler Raporları ile Sayın Emrah AKIN'ın Yaklaşım Dergisi Mayıs 2006 sayısındaki yazısına bakınız.)

7. KDV MÜKELLEFLERİ TARAFINDAN YAPILAN AYNİ BAĞIŞLARIN KDV BOYUTU :

Bağışın ayın olarak yapılması halinde, bu teslimat KDV Kanunu'nun 17/2-b maddesi uyarınca KDV'den müstesna ise, yani genel ve katma bütçeli dairelere, il özel idarelerine, belediyelere, köylere, bunların teşkil ettikleri birliklere, üniversitelere, döner sermayeli kuruluşlara, kanunla kurulan kamu kurum ve kuruluşlarına, kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşlarına, siyasi partilere, sendikalara, kanunla kurulan ve tüzel kişiliği haiz emekli ve yardım sandıklarına, kamu menfaatine yararlı derneklere, tarımsal amaçlı kooperatiflere ve Bakanlar Kurulu'nca vergi muafiyeti tanınmış vakıflara ayın bağışında bulunulmuş ise, veya yine 17/1-b maddesi kapsamında, gıda bankacılığı yapan dernek ve vakıflara bağışta bulunulmuş ise, bu bağışlar nedeniyle teslim KDV'si hesaplanmaz. Ancak, söz konusu istisnanın kısmi istisna olması nedeniyle bağışlanan malın alımında veya imalinde yüklenilen KDV indirilemez, daha önce indirilmiş ise indirim iptaline tabi tutulur.

Kural böyle olmakla beraber, kurumun daha önce satın alıp KDV'sini indirdikten sonra kendi faaliyetlerinde bir süre kullandığı bir cihazı, demirbaşı veya sair bir sabit kıymeti söz konusu istisna kapsamında bağışlaması halinde, böyle bir indirim iptaline gerek olup olmayacağı tereddüt konusudur. Bizim anlayışımıza göre, bağışlanan malın alımında yüklenilen KDV, bağışlama tarihine kadar indirimle giderilebilmişse, böyle bir indirim iptaline gerek yoktur.

Ancak bağış teslimatı yukarıdaki istisnaya girmediği için teslim KDV'si hesabına konu edilmişse, KDV'li olarak yapılan bu teslimat için yüklenilen KDV'nin indirim konusu yapılabileceği kuşkusuzdur. Mesela bir kurum yeni KVK'nun 10/1-b maddesi kapsamında bir spor kulübüne vermek üzere spor malzemeleri aldığıında bunun KDV dahil maliyetini KKEG ve kazanç müsaitse indirim olarak dikkate alabilir, yahut KDV indirimi yapıp, teslimde KDV hesaplayabilir ve hesapladığı KDV'yi de sponsorluk harcamasına dahil edilebilir.

Bağışlara yönelik olarak KDV indirim yasağına ilişkin tek bir istisna KDV Kanunu'nun geçici 23 üncü maddesinde yer almaktadır. Söz konusu hükme göre Millî Eğitim Bakanlığına bilgisayar ve donanımlarının bedelsiz teslimleri ile bunlara ilişkin yazılım teslimi ve hizmetleri, bu mal ve hizmetlerin bağışı yapacak olanlara teslim ve ifası 31.12.2010 tarihine kadar Katma Değer Vergisinden müstesna olup, bu kapsamda yapılan teslim ve hizmet ifaları için yüklenilen vergiler, vergiye tâbi işlemler nedeniyle hesaplanan vergiden indirilebilmekte ancak indirimle giderilemeyen vergiler iade edilmemektedir. Bu istisnanın uygulanmasında bilgisayar ve yazılımlarının satıcı firmadan temin edilirken KDV ödemeksizin alınması mümkündür. Maliye Bakanlığı, söz konusu bağışlara ilişkin olarak 94 no.lu KDV G.Tebliği ile ayrıntılı düzenlemeler yapmış olup detay bilgi için söz konusu Tebliğin incelenmesi gerekir.

8. AYIN ŞEKLİNDEKİ BAĞIŞLARIN PARASAL DEĞERİ :

Yeni KVK'nun 10/2 nci maddesinde ;

“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.”

hükmü yer almaktadır.

Görüldüğü gibi, bir kurum sahibi olduğu malı bağışlarsa, bu malın maliyet bedeli ilgili mevzuata göre gider veya KKEG olarak dikkate alınır, yasal dayanak varsa bu meblağ beyanname üzerinde indirim suretiyle kurumlar vergisi matrahını etkiler.

Şayet bağışlanan mal amortismanına tabi iktisadi kıymet ise, bağışın parasal karşılığı, bu sabit kıymetin aktif değerinden birikmiş amortismanlarının düşülmesi suretiyle bulunan net değerdir.

Her ne kadar maddede maliyet bedelinin veya kayıtlı değer bilmediği hallerde bağışın parasal değerinin takdir yoluyla elde edileceği yazılı ise de, özellikle şirket statüsündeki kurumlarda böyle bir bedel belirsizliği ihtimal dışıdır.

9. TÜZEL KİŞİLERİN DERNEK ÜYELİĞİ BAĞIŞIN GİDER YAZILMASINA ETKİLİ MİDİR?

11.01.2003 tarih ve 24990 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak, aynı gün yürürlüğe giren 4778 sayılı “Çeşitli Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına İlişkin Kanun” ile 2908 sayılı Dernekler Kanunu'nun 16 ncı maddesinin birinci fıkrası değiştirilmiştir. Yapılan düzenlemeye göre “Medeni hakları kullanma ehliyetine sahip ve onsekiz yaşını bitirmiş bulunan herkes derneklere üye olabilir.” şeklindeki hüküm “***Fil ehliyetine sahip gerçek ve tüzel kişiler derneklere üye olabilirler.***” şeklinde değiştirilmiş ve böylelikle tüzel kişilere derneklere üye olabilmek imkânı getirilmiştir. Ancak hemen belirtmek gerekir ki tüzel kişiler derneklere kurucu üye olamayacak, sadece kurulmuş derneklere üye olabileceklerdir.

Bilindiği gibi, bu değişiklikten önce tüzel kişilerin dernek üyesi olabilmeleri mümkün olmadığı için, kurumlar mesleki derneklerle irtibatlarını ancak büyük hisseye sahip gerçek kişi ortakları veya yöneticileri vasıtasıyla kurabilmekte, üyelik aidatlarına ilişkin makbuzlar da kurum adına düzenlenmeyip gerçek kişiler adına düzenlendiğinden, kurumların bu makbuzlara dayalı olarak gider kaydı yapmaları mümkün bulunmamaktaydı. Bu nedenle, kurumlarca mesleki derneklere yapılan ve mal ya da hizmet karşılığı olmayan ödemeler **kanunen kabul edilmeyen gider** olarak dikkate alınmaktaydı.

Yapılan değişiklikle kurumlara derneklere üye olma kapısı açıldığından, ortaklar veya yöneticiler vasıtasıyla kurulan ilişki yerine doğrudan ilişki kurulması mümkün olabileceğinden, yapılan aidat ödemeleri şirket adına makbuza bağlanarak gider kaydedilebilmelidir. Bizim görüşümüz böyle olmakla birlikte istismar ihtimali nedeniyle farklı görüşler ileri sürülebilir.

Bilindiği gibi, vergi kanunlarımızda dernek üyelik aidatlarının gider kaydına yönelik özel bir hüküm bulunmamaktadır. Bu nedenle söz konusu ödemelerin GVK'nun 40/1 inci maddesi kapsamında yani genel gider olarak indirilip indirilemeyeceğinin değerlendirilmesi gerekir. Söz konusu madde hükmü uyarınca, ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için yapılan genel giderlerin vergi matrahından indirilmesi mümkündür.

Bununla birlikte Maliye Hesap Uzmanları Kurulu'nun 247 yayın sıra no.lu kararında, mükelleflerin kendi aralarında iştiğal konularına ilişkin olarak temsilcileri vasıtasıyla kurmuş oldukları dernek veya birliklere, masrafa katılma payı adı altında yapılan ödemelerin vergisel açıdan gider yazılamayacağı belirtilmektedir. Bu kararın dayandığı gerekçe işletme sahiplerinin üyeliği sebebiyle dernek ve şirket arasında "**organik bağ**" bulunmadığıdır. 4778 sayılı Kanun'la Dernekler Kanunu'nda yapılan değişiklikler sonucunda, mesleki derneğe üye olan şirketler açısından geçerliliğini yitirecektir.

Bir meslekî derneğe, bu derneğin üyesi olan şirket tarafından yapılan ödemenin ismi üyelik aidatı, masraflara katılma payı, hatta bağış olsa bile bu dernek, üyeleri için meslekî yahut sektörel amaçlı faaliyetlerde bulunduğu, bu faaliyetlerden üye şirketler ticarî çıkar sağladıklarına ve bunun bedelini de ödediklerine göre derneğe yapılan tediyeler bağış mahiyetinde değildir, işle ilgili gider niteliği taşır, dolayısıyla derneğe yapılan bu nitelikteki ödemelerin bağış faslından giderleştirilmeye kalkışılması doğru olmaz. Ticari amaç taşıyan bu ödemelerin, işle ilgili bir gider unsuru olarak Gelir Vergisi Kanunu'nun 40/1'inci maddesi kapsamında giderleştirilebilmesi gerekir. Ancak Maliye Bakanlığı'nın bu görüşlerimizi benimsemesi ihtimali yanında, farklı görüşte de olabileceği gözönünde bulundurulmalıdır.

10. GELİR VERGİSİ MÜKELLEFLERİNCE BEYANNAMEDE İNDİRİLEBİLEN BAĞIŞLAR

Hangi bağışların GV veya KV matrahının tespitinde dikkate alınabileceği konusundaki hükümler büyük ölçüde paralellik arz etmektedir. Gelir Vergisi Kanunu'nun 89 uncu maddesinin ikinci fıkrası aşağıdaki gibidir:

"4. Genel ve özel bütçeli kamu idareleri, il özel idareleri, belediyeler, köyler ile kamu yararına çalışan dernekler ve Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflara yıllık toplamı beyan edilecek gelirin % 5'ini (kalkınmada öncelikli yöreler için % 10'unu) aşmamak üzere, makbuz karşılığında yapılan bağış ve yardımlar.

5. 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 nakdî ve aynî bağış ve yardımların tamamı.

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

7. 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,

İlişkin 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)."

Madde metninin incelenmesinden görüleceği üzere bağışların vergi matrahını etkilemesi açısından gelir vergisinin kurumlar vergisine nazaran gösterdiği farklılıklar şöyle sıralanabilir:

- Kalkınmada öncelikli yörelerde bulunan gelir vergisi mükelleflerinin yapmış oldukları bağışlarda %5 lik sınır %10 olarak uygulanmaktadır.

Özel kanunlar uyarınca kazançtan indirilebilecek veya gider yazılabilecek bağışlar yukarıda ilgili başlıklar altında da ifade edildiği gibi, hem kurumlar vergisi, hem de gelir vergisi mükelleflerince dikkate alınabilmektedir. Bu büyük benzerlik nedeniyle bağışların GV matrahını etkileyişini tekrar anlatmayarak gelir vergisi mükellefleri açısından yukarıdaki 1 no.lu bölüme işaret etmekle yetiniyoruz.

Aynı şekilde bir gelir vergisi mükellefinin teslimi KDV'ye tâbi bulunan bir malı bağışlaması halinde KDV açısından ortaya çıkan durumlar aynen yukarıda 7 no.lu bölümde anlatıldığı gibidir.

GV'ne tâbi kazançlarda bağış indirimini gelir vergisi beyannamesi üzerinde yapılması gerekir. Hâlbuki uygulamada şahsî işletme, adi ortaklık, kollektif şirket gibi gelir vergisine tâbi kazancın tespit edildiği işletmelerde, bağışın gider yazılması olayına rastlanmaktadır. Bu durum gelir vergisi beyannamesine intikal edecek ticarî, kazancın eksik beyanı anlamındadır. Ancak beyannameyi veren şahıs, yukarıdaki 89 uncu maddeden doğan bağış indirim hakkını tam olarak kullanmamışsa beyan eksikliğinin kullanılmayan hak kadar kısmı tarhiyata konu olmaz. Tâbiyatıyla bunun için gider yazılan bağışın gerek 89 uncu madde gerekse özel kanunları uyarınca kazançtan indirilmesine izin verilmiş bağışlar olmalıdır.

İlaveten ifade edeceğimiz husus, 5035 sayılı Kanunla GVK'nun 40 ıncı maddesinin birinci fıkrasına eklenen 10 numaralı bentle, fakirlere yardım amacıyla gıda bankacılığı faaliyetinde bulunan dernek ve vakıflara Maliye Bakanlığınca belirlenen usul ve esaslar çerçevesinde bağışlanan gıda maddelerinin maliyet bedelinin gider yazılabileceği hükmüdür. Bunun anlamı ayrıca bir nisbi sınırlama da olmadığından söz konusu bağışlarla zarara sebebiyet verilebileceği gibi, zararlı durumda bile belirtilen bağışların indirim konusu yapılabileceğidir. Başka bir deyişle, maddede belirtilen bağışlar herhangi bir sınıra ve koşula bağlı olmaksızın matrahtan indirilebilecektir.

5281 sayılı Kanun 43/8-a maddesiyle GVK'nun 40 ıncı maddesinin birinci fıkrasının 10 numaralı bendinde değişiklik yapılarak, "*gıda maddelerinin*" ibaresi "*gıda, temizlik, giyecek ve yakacak maddelerinin*" şeklinde değiştirilmiştir. Böylelikle kapsam genişletilerek, gıda bankacılığı faaliyetinde bulunan dernek ve vakıflara bağışlanan temizlik, giyecek ve yakacak maddelerinin de gider olarak indirimine imkan tanımıştır.

5035 sayılı Kanununun 8 inci maddesi ile KDV Kanununun 17/2 – b maddesinde yapılan değişiklikle de, fakirlere yardım amacıyla gıda bankacılığı faaliyetinde bulunan dernek ve vakıflara Maliye Bakanlığınca belirlenen usul ve esaslar çerçevesinde bağışlanan gıda maddelerinin teslimi KDV den istisna edilmiştir.

Maliye Bakanlığı bu maddelerde belirtilen yetkisine istinaden, gıda bankacılığı kapsamında yapılacak bağışlara ilişkin usul ve esasları 251 seri no.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği (RG.21.3.2004 – 25409) ile düzenlemiştir.

Bu kapsamda bağış, ticari işletmeler (dolayısıyla kurumlar) veya gelir vergisi beyannamesi verecek diğer şahıslar tarafından yapılabilir. Aşağıda bu iki alternatife göre yapılması gerekenler kısaca açıklanmıştır.

Bağışı Yapanın Ticari İşletme Olması :

Bağışı yapan bir ticari işletme ise, bağışladığı gıda mallarının maliyet bedelini esas alarak dernek veya vakıf adına fatura düzenleyecektir. Bağışlanan malın bedeli fatura düzenleme haddinin (2006 yılında 520 milyon liranın) altında olsa bile bağışın fatura ile tevsiki zorunludur. Ayrıca sevk irsaliyesi de düzenlenecektir.

Bu fatura bir taraftan “gelir”, diğer taraftan “gider” olarak kayda alınacaktır. Böylece aynı tutar bir defa gelir iki defa gider (biri bağış gideri, diğeri satılan malın maliyeti olarak) yazılmış olacak, dolayısıyla bağışlanan malın maliyet bedelinin kazançtan nihai olarak bir defa indirilmesi sağlanacaktır.

Faturada “*İhtiyaç sahiplerine yardım şartı ile bağışlandığından KDV hesaplanmamıştır.*” şeklinde bir ibareye yer verilerek KDV gösterilmeyecektir. Gıda maddesi bağışı kısmi istisna olduğundan, bağışlanan malın bünyesine giren KDV indirim konusu yapılamayacaktır. Bu nedenle bağışın yapıldığı dönemde, bağışlanan mallarla ilgili olarak yüklenilen KDV nin, ilave edilecek KDV ye ilişkin 20 no.lu satıra dahil edilmek suretiyle indirim iptaline tabi tutulması gerekir. Yasal kayıtlarda da, söz konusu KDV nin, “*indirim KDV*” hesaplarından çıkarılarak gider hesaplarına aktarılması gerekmektedir. İndirim daha önceki dönemlerde yapılmışsa, “*indirim KDV*” hesabından düşmek yerine, doğrudan “*hesaplanan KDV*” hesabı kullanılmalıdır.

Bu bağışların indirimi ile ilgili maktu veya nispi herhangi bir sınırlama yoktur. Yapılan bağışın tamamı indirim konusu yapılabilir. Başka bir deyişle, yapılan bağış sebebiyle zarara geçilebilir veya zarar ortamında dahi bu kapsamda bağış yapılabilir.

Bağışı Yapanın Ticari İşletme Olmaması :

Ticari işletmeler dışındaki kişiler, bu kapsamda yaptıkları bağışları, yıllık gelir vergisi beyannamesi üzerinde indirim konusu yapabilirler. Görüldüğü gibi tüccarlar ve kurumlar dışındaki kişilerin bu bağışı indirim konusu yapabilmeleri için yıllık gelir vergisi beyannamesi vermeleri gerekmektedir.

Bu kişilerin bağışla ilgili olarak herhangi bir belge düzenlemelerine gerek yoktur. Varsa bağışlanan malın iktisabına ilişkin belgelerin saklanması yeterli ve zorunludur.

Bu kapsamda mükellefler bağışlanan malın KDV dahil maliyet bedelini, beyannamenin bağış ve yardımlara ilişkin satırına yazmak suretiyle bağışın maliyet bedelini gelir vergisi matrahından indirilebileceklerdir. Her ne kadar kanunda bağışlanan malın maliyet bedelinin tamamının indirilebileceği belirtilmiş ise de, indirimin beyan edilen gelirle (yani gelir vergisi matrahı ile) sınırlı olarak yapılabileceği tabiidir.

Bağışın yapılabileceği dernek veya vakıflar, bağışa konu olacak mallar ve bağışın niteliği ile dernek ve vakıflarca düzenlenecek belge konusunda, Tebliğdeki açıklamalar yeterince açıktır. 2.1.2004 tarihinden, Tebliğin yayımlandığı tarihe kadar olan süre içerisinde bu kapsamda yapılmış olan bağışların, dernek veya vakıftan alınmış belgelerle tevsiki yeterlidir. Ayrıca bir fatura tanzimine gerek bulunmamaktadır.

**KURUMLAR TARAFINDAN İNDİRİME KONU EDİLEBİLECEK VEYA
GİDER YAZILABİLECEK BAĞIŞLARA İLİŞKİN TABLO**

KVK'nun 10'uncu Maddesi Uyarınca indirilebilen Bağışlar (Yukarıdaki 3 no.lu bölüm)

Bağışın İndirilmesi veya Gider Yazılabilmesi İçin Hangi Kuruluşa Yapılması Gerekli	Dayanak Kanun'un		Bağışın Nev'i	Yüzdesel Sınır	Meblağ Sınırı	İndirim mi, Gider Kaydı mı?
	No	Md No				
1. - Genel bütçeye dâhil dairelere - Katma bütçeli idarelere - İl özel idarelerine - Belediyelere - Köylere - Bakanlar Kurulu'nca vergi muafiyeti tanınan vakıflara - Kamu menfaatine yararlı sayılan derneklere - Bilimsel araştırma ve geliştirme faaliyetlerinde bulunan kurum ve kuruluşlara	5520	10/1-c	Nakdî ve Aynî	Kurum kazancının % 5'i	Sınırsız	İndirim
2. Yukarıdaki kuruluşlara bağışlanacak 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 için yapılan harcamalar veya bu tesislerin inşası için bu kuruluşlara yapılan her türlü bağışlar ile mevcut tesislerin faaliyetlerini devam ettirebilmeleri için yapılan bağışlar	5520	10/1-ç	Nakdî ve Aynî	Sınırsız	Sınırsız	İndirim
3. Kültürel Harcamalar ile Kültürel Bağış ve Yardımlar (KVK'nun 10/1-d maddesi kapsamındaki harcama ve bağışlar)	5520	10/1-d	Nakdî ve Aynî	Sınırsız	Sınırsız	İndirim
4. Doğal Afetler Nedeniyle Başbakanlık Aracılığıyla Yapılacak Yardımlar	5520	10/1-d	Nakdî ve Aynî	Sınırsız	Sınırsız	İndirim

Kurumlar İçin de Geçerli Olan GVK'nun 40/10'uncu Maddesindeki Bağışlar (Yukarıdaki 4 no.lu bölüm)

1. Gıda Bankacılığı Yapan Dernek ve Vakıflara Bağışlanan gıda, temizlik, giyecek ve yakacak maddeleri	193	40-10	Sadece Ayni	Sınırsız	Sınırsız	Gider
---	-----	-------	-------------	----------	----------	-------

Özel Kanunları Uyarınca İndirime veya Gider Kaydına Konu Olabilen Bağışlar (Yukarıdaki 5 no.lu bölüm)

1. Umumî Hayata Müessir Afet Felâketzedeleri için Millî ve Mahallî Yardım Komitelerine	7269	45	Nakdî ve Aynî	Sınırsız	Sınırsız	Gider
2. Sosyal Hizmetler ve Çocuk Esirgeme Kurumu ile Kuruluşlarına	2828	20/b	Sadece Nakdî	Sınırsız	Sınırsız	İndirim
3. Üniversiteler ve yüksek teknoloji enstitüleri	2547	56	Sadece Nakdî	Sınırsız	Sınırsız	İndirim
4. İlköğretim kurumları	222	76/g	Sadece Nakdî	Sınırsız	Sınırsız	İndirim
5. Türkiye Bilimsel ve Teknik Araştırma Kurumu (TÜBİTAK)	278	13	Sadece Nakdî	Sınırsız	Sınırsız	İndirim
6. Atatürk Kültür, Dil ve Tarih Kurumu	2876	101	Nakdî ve Aynî	Sınırsız	Sınırsız	Gider
7. 3294 Sayılı Kanunla kurulan Sosyal Yardımlaşma ve Dayanışmayı Teşvik Fonu veya Sosyal Yardımlaşma ve Dayanışma Vakıfları	3294	9	Nakdî ve Aynî	Sınırsız	Sınırsız	İndirim
8. 4122 Sayılı Millî Ağaçlandırmaya ve Erozyon Kontrolü Seferberlik Kanunu Çerçevesinde Yapılan Harcamalar	4122	12	Nakdî ve Aynî	Sınırsız	Sınırsız	İndirim
9. Sekiz Yıllık Kesintisiz Eğitim İçin Yapılan Bağışlar (97/1 Tebliğin R.G.'si 22.08.1997)	4306	97/1	Sadece Nakdî	Sınırsız	Sınırsız	İndirim
10. Emekli Sandığı Kanunu	5434	Ek.44	Ayni ve Nakdî	Sınırsız	Sınırsız	İndirim
11. Gülhane Askeri Tıp Akademisi Kanunu	2955	46/b	Sadece Nakdî	Sınırsız	Sınırsız	İndirim
12. Türk Silahlı Kuvvetlerini Güçlendirme Vakfı	3388	3	Ayni ve Nakdî	Sınırsız	Sınırsız	İndirim
13. SSK Hastanelerine Yapılan Bağış ve Yardımlar (SSK Hastaneleri 5283 sayılı Kanunla Sağlık Bakanlığına devredildiği için bu bağışın uygulama alanı kalmamıştır.)	4958	23	Ayni ve Nakdî	Sınırsız	Sınırsız	İndirim

İndirime Konu Olabilen Sponsorluk Harcamaları (Yukarıdaki 6 no.lu bölüm)

1. Kapsam dahilinde olmak şartıyla profesyonel veya amatör spor dallarına yönelik olarak	5520	10/1-b	Ayni ve Nakdi	Harcamanın Tamamı veya Yarısı	Sınırsız	İndirim
--	------	--------	---------------	-------------------------------	----------	---------

