

DENET DUYURU

Vergi

AUDIT | TAX | ADVISORY

For the latest from BDO Turkey, follow us



Duyuru Tarihi : 01.12.2021
Duyuru No : 2021/150
Yayımlandığı Yer : LEBİB YALKIN MEVZUAT
DERGİSİ - Aralık 2021
Sayı : 216

Mehmet MAÇ
Yeminli Mali Müşavir

KURUMLAR VERGİSİ MATRAHINI ETKİLEYEBİLEN BAĞIŞLAR

ÖZET

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, 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 hükümleri 3 grup oluşturmaktadır :

- 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 10 uncu maddesinin 1 inci fıkrasındaki c, ç, d, e ve f bentleri,

BDO Yayıncılık A.Ş.

Eski Büyükdere Cad. No.14
Park Plaza Kat:4
34398 Maslak/İstanbul
Turkey

Tel: +90 212 365 62 00
Fax: +90 212 365 62 02
e-mail: bdo@bdo.com.tr
www.bdo.com.tr

Garantisi ile sınırlı bir Birleşik Krallık şirketi olan BDO International Limited'in üyesi ve bir Türk anonim şirketi olan BDO Yayıncılık A.Ş., bağımsız üye kuruluşlardan oluşan BDO ağıının bir parçasını teşkil etmektedir.

BDO International global ağıının toplam gelirleri 2020 yılında 10,3 milyar ABD Doları olarak gerçekleşmiştir. BDO, 167'dan fazla ülkede bulunan 1.658 ofiste faaliyet göstermekte olup, bu ofislerde denetim ve danışmanlık hizmetleri veren ortaklar dahil dünya çapında 91.054 kişi çalışmaktadır.

Dikkat ve titizlikle hazırlanan bu yayın, geniş anlamda görüşleri içermekte olup, genel bir yol gösterici olarak değerlendirilmelidir. Özel durumlara ilişkin etkilerini görüşmek için BDO Yayıncılık A.Ş. ile temas kurabilirsiniz. Bu yayındaki bilgilere dayanarak belli eylemlerde bulunmak veya bulunmamak nedeniyle doğabilecek zararlar nedeniyle, BDO Yayıncılık A.Ş. ve ortakları, çalışanları ile yazarları herhangi bir yükümlülük veya sorumluluk kabul etmemektedirler.

- 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**¹

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.

ANAHTAR KELİMELELER :

5520 kurumlar vergisi, bağış, indirim, %5, ayni, nakdi, sponsorluk, vergiden muaf vakıf, kamu yararına çalışan dernek.

1. BAĞIŞIN KURUM TARAFINDAN MI YOKSA ŞAHSEN Mİ YAPILMASININ VERGİSEL AÇIDAN DAHA AVANTAJLI OLDUĞU :

Bağış işleminin ;

- Kurumlar vergisi mükellefi olan kurum (çoğu zaman şirket) tarafından mı,
- Yoksa gerçek kişi tarafından mı (şahsen mi),

Yapılmasının daha fazla vergi avantajı sağladığı sorusunun cevabı duruma göre değişebilmektedir.

Bağış gerçek kişi tarafından yapılmışsa, bu gerçek kişi bağışı yaptığı yıl için gelir vergisi beyannamesi verecekse, GVK'nun 89/4,5,6,7,8,10 ve 11 inci bentlerinde yazılı ise veya özel bir kanunla izin veriliyorsa yasal sınırlar içinde gelir vergisini azaltabilmektedir.

Kurumlar tarafından yapılan bağışlar ise, aşağıdaki bölümlerde açıkladığımız hükümler uyarınca kurumlar vergisi avantajı sağlayabilmektedir.

Bu değişkenliği aşağıdaki 3 örnekle ifade etmekte yarar görüyoruz :

¹ 5520 sayılı KVK'nun geçici 1/9 inci maddesine göre bu Kanun'un yürürlüğünden önce çıkarılmış özel kanunlarda yer alan bağışların gider yazılması veya indirilmesi imkanları geçerliliğini korumaktadır. KVK'nun 35 'inci maddesinde 01.01.2007 'den sonra çıkarılan KV, GV, VUK dışındaki kanunlarla öngörülen muafiyet, istisna ve indirim hükümlerinin geçersiz olduğu belirtilmekte ise de bu tür hükümler tartışmaya açıktır.

Örnek 1 :

Zarar etmekte olan bir şirketin ana hissedarı yüksek tutarda gelir vergisi matrahı beyan eden bir gerçek kişidir.

Bu durumda bağışın söz konusu gerçek kişi tarafından yapılması daha avantajlıdır.

Çünkü gerçek kişi bu bağış tutarını ilgili mevzuat uyarınca gelir vergisi matrahından indirebilir. Aynı bağış şirket tarafından yapıldığında kurum kazancı olmadığı (zarar bulunduğu) için şirketçe yapılan bağış hiçbir vergisel avantaj sağlamayabilir.

Örnek 2 :

Yukarıdaki 1 no.lu örneği kar eden şirket ve gelir vergisi beyan etmeyen gerçek kişi şeklinde değiştirecek, bağışın şirket tarafından yapılmasının avantajlı olduğu fark edilecektir.

Örnek 3 :

Yine yukarıdaki 1 no.lu örnekte bahsi geçen şirketin çok karlı olduğu, ana hissedar olan gerçek kişinin de yüksek gelir vergisi beyanında bulunduğu varsayılırsa, bağışın gerçek kişi tarafından yapılmasında 2021 yılı için %40'a varan oranda vergi avantajı doğmasına mukabil, bağış şirket tarafından yapıldığında ve ilk aşamada %25 vergi avantajı doğmaktadır. Ancak bağışın şirket tarafından yapılmasının dağıtılabilir karı dolayısıyla buna bağlı kar dağıtım stopajını ve temettü vergisini önlediği de dikkate alınırsa avantaj farkının daha az olduğu görülecektir.

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 kurumlar vergisi beyanamesi 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 beyannameye hem kanunen kabul edilmeyen gider hem de diğer indirim satırlarında gösterilmek suretiyle vergi matrahını etkilemesi gerektiği konusunda özelge vardır. (Aşağıdaki 5 no.lu bölüme bakınız.)

Kurumlar vergisi matrahını etkileyebilecek bir bağışın KKEG - indirim yöntemini uygulamak yerine doğrudan gider yazılması halinde, bu usul hatası yüzünden gider kaydının reddedilmesi ve söz konusu yasal hakkın kullandırılmaması 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 artmakta 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 ilgili 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, e ve f 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 KVK'nun 10/1-c maddesine göre, bir kurumun hesap dönemi boyunca ;

- Genel ve özel bütçeli kamu idarelerine,
- İl özel idarelerine,
- Belediyelere,
- Köylere,
- Cumhurbaşkanı'nca vergi muafiyeti tanınan vakıflara,²
- Kamu yararına çalışan derneklere,³
- Bilimsel araştırma ve geliştirme faaliyetlerinde bulunan kurum ve kuruluşlara,

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

² Cumhurbaşkanı'nca (veya daha önce Bakanlar Kurulu'nca) vergi muafiyeti tanınmış olan vakıflar, www.gib.gov.tr / yararlı bilgiler/ vergi muafiyeti tanınan vakıfların listesi üzerinde görülebilir.

³ Kamu yararına çalışan dernekler www.siviltoplum.gov.tr / kamu yararına çalışan dernekler listesi üzerinde görülebilir.

SÖZ KONUSU BAĞIŞ VE YARDIMLARIN TOPLAMININ, O HESAP DÖNEMİNE AİT KURUM KAZANCININ %5'İNE KADAR OLAN KISMI kurumlar vergisi beyannamesi 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 aynı 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 veya bağış ödeme belgesi de 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 ve 67 KVK Genel Tebliği ile açıklanmıştır.

Buna göre Maliye İdaresi eskiden %5'e baz teşkil eden kurum kazancını şu formülle buluyordu:

VERGİSEL ANLAMDAKİ KAR - (İştirak kazançları istisnası + Geçmiş yıl zararları)

Ancak Maliye İdaresi 1 No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nin 10.3.2.1 bölümünde, %5 lik haddin bazını;

[TİCARÎ BİLANÇO KÂRI - (İştirak kazançları istisnası + Geçmiş yıl zararları)]

şeklinde ifade etmiştir.

KVK'nun 10 uncu maddesinde %5 lik haddin bazının “kurum kazancı” olduğu hükme bağlanmıştır. Bir vergi kanununda zikredilen kurum kazancı ifadesi ile ancak bu kanundaki anlayışa göre oluşmuş kazanç kastediliyor olabilir. Halbuki, ticarî bilançolarda görülen kârın oluşumunda vergi mevzuatına aykırı olarak azaltıcı veya çoğaltıcı bir çok faktör rol oynayabilir.

Ticarî kârı etkileyen ve vergisel açıdan kabul görmeyen unsurları, vergi matrahını ilgilendiren bir konuda geçerli sayan bir anlayış kabul edilemez. Kaldı ki ticari bilanço kârı, kurumlar vergisi düşüldükten sonraki kârdır. Böyle bir rakamın vergi matrahının tesbitinde dikkate alınması bir hesap sarmalı yaratmaktadır. Kanundaki “kurum kazancı” tabiri ile vergisel anlamdaki kazancın kastedildiği o kadar açıktır ki, 1 no.lu Tebliğinin 10.3.2.1. nolu bölümündeki “Ticarî bilanço kârı” ibaresini Maliye İdaresi'nin bilinçli bir görüş değişikliği olarak değil, İdarenin gerçek iradesini yansıtmayan bir ibare hatası olarak algılamak mümkündür.

Bu konudaki tereddütleri gidermek amacıyla Maliye İdaresi'nin söz konusu kâr ile malî anlamdaki kârın kastedildiği yönünde bir açıklama yapması veya Tebliğ'deki "Ticarî bilanço kârı" ibaresini tebliğ değişikliği ile "Vergisel anlamdaki kurum kazancı" şeklinde değiştirmesi isabetli olacaktır.⁴

KVK'nun 10/1-c maddesindeki %5'lik haddin tespitinde kurum kazancından geçmiş yıl zararlarının indirilmesini de doğru bulmuyoruz. Çünkü bu maddedeki ölçü ilgili yılın karlılığıdır. Başka yıllardaki karlar bu haddin tespitini etkilemeyeceği gibi zararlar da etkilememelidir. Nitekim Eski Hesap Uzmanı, YMM Erdoğan SAĞLAM da, Lebib Yalkın Dergisi'nin Ocak 2021 sayısındaki yazısının 4 no.lu bölümünde %5'lik haddin bazı hesaplanırken geçmiş yıl zararlarının indirilmesinin kanuna aykırı olduğunu ifade etmiştir.

3.1.3. %5 lik Bazın Hesabı ile İlgili Örnek :

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 10 uncu maddesinin başlangıcında

"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.

10/1 inci maddenin a bendi kaldırılmış olup b bendinde ise sponsorluk harcamalarının indirimi düzenlenmiştir. Dolayısıyla bu türden bir harcama varsa öncelikle b bendinde yer alan sponsorluk harcamaları indirim konusu yapılarak %5 lik kurum kazancı bulunacaktır.

Aşağıda, BİZİM ANLAYIŞIMIZI YANSITAN bir örneğe yer verilmiştir :

⁴ Eski Hesap Uzmanı Sayın Ali AYZAZ Vergi Dünyası dergisinin Şubat 2014 sayısındaki "BAĞIŞ VE YARDIMLARDA KURUM KAZANCININ TESPİTİ SORUNU" başlıklı yazısında bu görüşümüze paralel şekilde fikir beyanında bulunmuş ve dayanak göstermiştir.

		(TL)
1	Vergi öncesi ticarî kazanç	(+) 1.350.000
2	KKEG yazılmış sponsorluk harcaması (KVK Md.10/1-b)	(+) 400.000
3	KKEG yazılmış olan ve % 5 ile sınır kapsamındaki bağışlar (KVK Md.10/1-c)	(+) 250.000
4	KKEG yazılmış olan Kültürel Bağışlar (KVK Md.10/1-d)	(+) 100.000
5	Diğer kanunen kabul edilmeyen giderler	(+) 2.150.000
6	Diğer indirimler	(-) 850.000
7	İştirak kazançları istisnası	(-) 50.000
8	KALAN (1+2+3+4+5) - (6+7)	(=) 3.350.000
9	Sponsorluk harcaması (2)	(-) 400.000
10	KALAN (%5'lik haddin bazı)	(=) 2.950.000
11	%5 lik had kapsamında indirilebilecek bağış tutarı (10 x 0,05 =)	(-) 147.500
12	KALAN (10-11)	(=) 2.802.500
13	İndirimi mümkün kültürel bağış (4)	(-) 100.000
14	KURUMLAR VERGİSİ MATRAHI (12 - 13 =)	(=) 2.702.500

Örnekte görüldüğü gibi bu mükellef %5'lik sınır kapsamında 250.000 TL bağışta bulunmuş, fakat %5'lik sınır nedeniyle bunun 147.500 TL'lik kısmını kurumlar vergisi matrahından indirebilmiştir.

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

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

- Genel ve özel bütçeli kamu idarelerine,
- İl özel idarelerine,
- Belediyelere,
- Köylere,
- Cumhurbaşkanı'nca vergi muafiyeti tanınan vakıflara,
- Kamu yararına çalışan derneklere,
- Bilimsel araştırma ve geliştirme faaliyetlerinde bulunan kurum ve kuruluşlara,

bağışlanmak üzere yapılan veya 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,
- mülki idare amirlerinin izni ve denetimine tabi olarak yaptırılacak ibadethaneler ve Diyanet İşleri Başkanlığı denetiminde yaygın din eğitimi verilen tesis ve
- Gençlik ve Spor Bakanlığına ait gençlik merkez ile gençlik ve izcilik kampı

inşası dolayısıyla yapılan harcamalar, söz konusu yapı veya 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, beyanname üzerinde KKEG olarak dikkate alınmakta, ancak indirim yoluyla kurumlar vergisi matrahını azaltabilmektedir.⁵

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 aynî 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.

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

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

- Genel ve özel bütçeli kamu idareleri,
- İl özel idareleri,
- Belediyeler,
- Köyler,
- Cumhurbaşkanı'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 ya da desteklenmesi uygun görülen aşağıdaki 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 :

⁵ 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.

İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 27.07.2017 tarih ve 62030549-120 (89-2014/674) sayılı özelgesinde, bir belediyeye ait arsa üzerinde inşa edilip belediyeye bağışlanacak olan okul ile ilgili geniş açıklama yer almaktadır.

- 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 çalışmalarına,”*

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 indirim yapılabilmesi için kazancın yer alması gerekmektedir. Kazanç müsaitse bu harcama ve bağışların tamamı indirim konusu olabilmektedir. Kazancı aşan harcama ve bağış, zarar oluşumuna sebebiyet vermemektedir.

3.4. Cumhurbaşkanınca Başlatılan Yardım Kampanyalarına Makbuz Karşılığı Yapılan Aynı ve Nakdi Bağışların Tamamı (KVK Md.10/1-e) :

KVK'nun 10/1-e maddesine göre ;

“Cumhurbaşkanınca başlatılan yardım kampanyalarına makbuz karşılığı yapılan aynı ve nakdi bağışların tamamı”

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

3.5. İktisadi İşletmeleri Hariç, Türkiye Kızılay Derneğine ve Türkiye Yeşilay Cemiyetine Makbuz Karşılığı Yapılan Nakdi Bağış veya Yardımların Tamamı (KVK Md. 10/1-f):

KVK'nun 10/1-f maddesine göre ;

“İktisadi işletmeleri hariç, Türkiye Kızılay derneğine ve Türkiye Yeşilay Cemiyetine makbuz karşılığı yapılan nakdi bağış veya yardımların 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 :

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 ncı maddenin 10 uncu bendine göre ;

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

gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri tarafından, DOĞRUDAN GİDER yazılabilen bir bağış türüdür. ⁶

Bu maddedeki maliyet bedeli tabirini, KDV mükellefi olan kurumlar açısından KDV hariç maliyet olarak anlamak gerekir. Başka bir anlatımla GVK'nun 40/10 uncu maddesi kapsamında gıda, temizlik, giyecek ve yakacak maddelerinin bağışlanmasında, KDV hesaplanmadığı gibi bu maddelerin temininde yüklenilen KDV'ler indirilebilir veya indirimler arasında kalabilir. (KDV Kanunu'nun 17/2-b ve 30/a maddeleri)

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

Yukarıda açıklandığı gibi kurum matrahını etkileyebilen bağışlara ilişkin ana hüküm 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 bağlanmışsa, bu bağış KKEG olarak dikkate alınır, kazanç varsa ve kazançla sınırlı olarak beyanname üzerinde indirim konusu yapılır.⁷

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 aşağıdaki tabloda gösterilmiştir.

6. SPOR TİF FAALİYETLERE YÖNELİK SPONSORLUK HARCAMALARI :

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.”

⁶ Bu bağış türü hakkında 251 nolu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde açıklamalar yapılmıştır.

⁷ 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

Ayrıca 1 nolu dipnottaki açıklamalarımıza bakınız.

DENET DUYURU

Sayı : 2021/150

beyanname üzerinde KKEG olarak dikkate alınır, ilgili indirim satırına yazılmak suretiyle kurumlar vergisi matrahını etkileyebilmekte fakat bu etki, kurum kazancının bulunması halinde ve kurum kazancıyla sınırlı şekilde mümkün olabilmektedir.⁸

7. KURUMLAR TARAFINDAN YAPILAN AYNİ BAĞIŞLARIN KDV BOYUTU :⁹

Şayet bağış KDV Kanunu'nun 17/2-b maddesi uyarınca KDV den istisna edilmiş ise, bu bağış kanunen kabul edilmeyen gider olsun olmasın, bağışlanan mal veya hizmete ilişkin olarak yüklenilen KDV ler indirilebilir ve indirimler arasında kalır. (Md.30/a) KDV'den istisna edilmekle beraber KDV indirim yasağının uygulanmadığı diğer bağışlar (mesela KDV Kanunu'nun geçici 23 üncü maddesi) için de aynı uygulama yapılır.

Bağış KDV'den istisna edilmiş ise ve bu istisna nedeniyle KDV indirim yasağı uygulanması gerekiyorsa (KDV Kanunu Madde 30/a) bağış nedeniyle KDV hesaplanmaz, bağışa konu malın temininde yüklenilen KDV'ler indirilmez, indirilmişse indirim iptaline tabi tutulur.

Bağış istisna kapsamına girmiyorsa, Md.3/a, Md.5 ve Md.27 uyarınca teslim KDV si hesaplanmasını gerektirir. Dolayısıyla KDV li olarak satılan herhangi bir mal veya hizmette olduğu gibi indirim hakkı mevcuttur.

Bir malın bağışlanması nedeniyle ortaya çıkan gider, kanunen kabul edilmeyen gider ise, bağışlanan mal için yüklenilen KDV indirilemez, indirilmişse indirim iptaline tabi tutulması gerekir.

Bağışlanan mal, KDV mükellefinin kullanmakta olduğu bir sabit kıymet ise KDV indirim iptali yapılırken KDV Kanunu'nun 30/c maddesindeki parantez içi hükmün göz önünde tutulması gerekir.

8. AYIN ŞEKLİNDEKİ BAĞIŞLARIN PARASAL DEĞERİ :

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.

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

⁸ Söz konusu sponsorluk harcamaları konusunda detaylı bilgi için, 1 No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nin 10.3.1. no.lu bölümüne, BDO DENET'in 2004/120 ve 127 no.lu Sirkülerlerine, Sayın Emrah AKIN'ın Yaklaşım Dergisinin Mayıs 2006 sayısındaki ve Sayın Yiğit İLİK'in Lebib Yalkın Dergisinin Mayıs 2020 sayısındaki yazısına bakınız.

⁹ Bağış işlemlerinin KDV boyutu konusunda geniş bilgi için KDV 6 isimli e-kitabımızın 3 üncü maddeye ilişkin 2.2. , 2.3. , 8.2. nolu bölümler ile 17 nci maddeye ilişkin 3.2., 3.3. ve 3.4. nolu bölümlere bakınız. (www.denet.com.tr/ yayınlarımız/ kitaplarımız / KDV6)

KURUMLAR TARAFINDAN İNDİRİME KONU EDİLEBİLECEK VEYA GİDER YAZILABİLECEK BAĞIŞLARA İLİŞKİN TABLO

KVK'nun 10'uncu Maddesi Uyarınca indirilebilen Bağışlar (Yukarıdaki 3 no.lu bölüm)							
	<i>Bağışın İndirilmesi veya Gider Yazılabilmesi İçin Hangi Kuruluşa Yapılması Gerektiği</i>	<i>Dayanak Kanun'un</i>		<i>Bağışın Nev'i</i>	<i>Yüzdesel Sınır</i>	<i>Meblağ Sınırı</i>	<i>İndirim mi, Gider Kaydı mı?</i>
		<i>No</i>	<i>Md No</i>				
1.	<ul style="list-style-type: none">- Genel ve özel bütçeli kamu idarelerine,- İl özel idarelerine,- Belediyelere,- Köylere,- Cumhurbaşkanı'nca vergi muafiyeti tanınan vakıflara,- Kamu yararına çalışan derneklere,- Bilimsel araştırma ve geliştirme faaliyetlerinde bulunan kurum ve kuruluşlara,	5520	10/1-c	Nakdî ve Aynî	Kurum kazancının % 5'i	Sınırsız	İndirim
2.	<p>Yukarıdaki kuruluşlara bağışlanacak olan,</p> <ul style="list-style-type: none">- 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,- Mülki idare amirlerinin izni ve denetimine tabi olarak yaptırılacak ibadethane ve Diyanet İşleri Başkanlığı denetiminde yaygın din eğitimi verilen tesis ve- Gençlik ve Spor Bakanlığına ait gençlik merkezi ile gençlik ve izcilik kampı <p>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,</p>	5520	10/1-ç	Nakdî ve Aynî	Yok	Sınırsız	İndirim
3.	<i>Kültürel Harcamalar İle Kültürel Bağış ve Yardımlar (KVK'nun 10/1-d maddesi kapsamındaki harcama ve bağışlar)</i>	5520	10/1-d	Nakdî ve Aynî	Yok	Sınırsız	İndirim
4.	<i>Cumhurbaşkanınca başlatılan yardım kampanyalarına makbuz karşılığı yapılan ayni ve nakdi bağışların tamamı</i>	5520	10/1-e	Nakdî ve Aynî	Yok	Sınırsız	İndirim
5.	<i>İktisadi işletmeleri hariç, Türkiye Kızılay Derneğine ve Türkiye Yeşilay Cemiyetine</i>	5520	10/1-f	Nakdi	Yok	Sınırsız	İndirim

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

	Bağışın İndirilmesi veya Gider Yazılabilmesi İçin Hangi Kuruluşa Yapılması Gerektiği	Dayanak Kanun'un No	Md No	Bağışın Nev'i	Yüzdesel Sınır	Meblağ Sınırı	İndirim mi, Gider Kaydı mı?
1.	Gıda Bankacılığı Yapan Dernek ve Vakıflara Bağışlanan gıda, temizlik, giyecek ve yakacak maddeleri	193	40/10	Sadece Ayni	Yok	Sınırsız	Gider

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

	Bağışın İndirilmesi veya Gider Yazılabilmesi İçin Hangi Kuruluşa Yapılması Gerektiği	Dayanak Kanun'un No	Md No	Bağışın Nev'i	Yüzdesel Sınır	Meblağ Sınırı	İndirim mi, Gider Kaydı mı?
1.	Umumî Hayata Müessir Afet Felâketzedeleri için Milli ve Mahallî Yardım Komitelerine	7269	45	Nakdî ve Aynî	Yok	Sınırsız	Gider
2.	Sosyal Hizmetler ve Çocuk Esirgeme Kurumu ile Kuruluşlarına	2828	20/b	Sadece Nakdî	Yok	Sınırsız	İndirim
3.	Üniversiteler ve yüksek teknoloji enstitüleri	2547	56	Nakdî ve Aynî	Yok	Sınırsız	İndirim
4.	İlköğretim kurumlarına	222	76/g	Sadece Nakdî	Yok	Sınırsız	İndirim
5.	Türkiye Bilimsel ve Teknik Araştırma Kurumuna (TÜBİTAK'a)	278	13	Sadece Nakdî	Yok	Sınırsız	İndirim
6.	Atatürk Kültür, Dil ve Tarih Kurumu'na	2876	101	Nakdî ve Aynî	Yok	Sınırsız	Gider
7.	3294 Sayılı Kanunla kurulan Sosyal Yardımlaşma ve Dayanışmayı Teşvik Fonu veya Sosyal Yardımlaşma ve Dayanışma Vakıflarına	3294	9	Nakdî ve Aynî	Yok	Sınırsız	İndirim
8.	4122 Sayılı Milli Ağaçlandırma ve Erozyon Kontrolü Seferberlik Kanunu Çerçevesinde Yapılan Harcamalar	4122	12	Nakdî ve Aynî	Yok	Sınırsız	İndirim
9.	Sekiz Yıllık Kesintisiz Eğitim İçin (97/1 Tebliğin R.G.'si 22.08.1997)	4306	97/1 (Tebliğ)	Sadece Nakdî	Yok	Sınırsız	İndirim
10.	Emekli Sandığı Kanunu kapsamında	5434	Ek.44	Nakdî ve Ayni	Yok	Sınırsız	İndirim
11.	Gülhane Askeri Tıp Akademisi Kanunu kapsamında	2955	46/b	Sadece Nakdî	Yok	Sınırsız	İndirim
12.	Türk Silahlı Kuvvetlerini Güçlendirme Vakfına	3388	3	Nakdî ve Ayni	Yok	Sınırsız	İndirim
13.	Terörle Mücadele Kanunu kapsamında	3713	21/b	Gayrimenkul	Yok	Sınırsız	İndirim
14.	Kapadokya Alanı Hakkında Kanun kapsamında	7174	7/2	Nakdî ve Ayni	Yok	Sınırsız	İndirim

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

	<i>Bağışın İndirilmesi veya Gider Yazılabilmesi İçin Hangi Kuruluşa Yapılması Gerektiği</i>	<i>Dayanak Kanun'un No</i>	<i>Md No</i>	<i>Bağışın Nev'i</i>	<i>Yüzdesele Sınır</i>	<i>Meblağ Sınırı</i>	<i>İndirim mi, Gider Kaydı mı?</i>
1.	<i>Kapsam dahilinde olmak şartıyla profesyonel veya amatör spor dallarına yönelik olarak</i>	<i>5520</i>	<i>10/1-b</i>	<i>Nakdi ve Ayni</i>	<i>Harcamanın %100'ü veya %50'si</i>	<i>Sınırsız</i>	<i>İndirim</i>