

Duyuru Tarihi : 05.09.2006  
Duyuru No : DUYURU/2006-157  
Yayınlandığı Yer : VERGİ DÜNYASI DERGİSİ / EYLÜL 2006 / Sayı : 301, Sayfa : 12 - 19

## KURUMLAR VERGİSİNİ ETKİLEYEBİLEN BAĞIŞLAR VE SPONSORLUKLAR

**Mehmet MAÇ**  
Yeminli Mali Müşavir

**Dr. Tarık JAMALİ**  
Serbest Muhasebeci Mali Müşavir

### 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 ilgili 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 1/9 uncu 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 beyannamede 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 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 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, **beyannamede KKEG olarak gösterilecek;**

**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 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.

**3.2. Yukarıdaki Kuruluşlara Yapılan Okul, Sağlık Tesisi, Öğrenci Yurdu, Çocuk Yuvası, Yetiştirme Yurdu, Huzurevi, Bakım ve Rehabilitasyon Merkezi İnşaatı yahut İşletilmesi İle İlgili Nakdi veya Aynı 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.<sup>1</sup>

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 aynı bağışların da beyannamede

<sup>1</sup> 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 inşaatı dolayısıyla yapılan harcamalar, harcamanın yapıldığı yıla ilişkin gelir vergisi matrahının tespitinde dikkate alınacaktır. Söz konusu tesislerin inşaatı 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.

KKEG olarak dikkate alınması gerekmekte, kurum kazancı müsait ise yine beyanname üzerinde tamamı indirim konusu yapılabilir.

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 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 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 :**

- 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 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.

**3.4. Kararname ile 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 aynı 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 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.

**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. KURUMLAR TARAFINDAN YAPILAN AYNI 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, bu bağış 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 aldığı anda 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 bilindiği hallerde bağışın parasal değerinin takdir yoluyla elde edileceği yazılı ise de, özellikle şirket statüsündeki kurumlarda böyle bir bedel belirsizliği ihtimal dışıdır.

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

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

<b>Bağışın İndirilmesi veya Gider Yazılabilmesi İçin Hangi Kuruluşa Yapılması Gerektiği</b>	<b>Dayanak Kanun'un</b>		<b>Bağışın Nev'i</b>	<b>Yüzdesel Sınır</b>	<b>Meblağ Sınırı</b>	<b>İndirim mi, Gider Kaydı mı?</b>
	<b>No</b>	<b>Md No</b>				
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 İle 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 Aynî	Sınırsız	Sınırsız	Gider
-------------------------------------------------------------------------------------------------------	-----	-------	-------------	----------	----------	-------

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

1. Umumi Hayata Müessir Afet Felâketzedeleri için Milli ve Mahalli 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 Milli Ağaçlandırma 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 (Tebliğ)	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 Nakdî	Harcamanın Tamamı veya Yarısı	Sınırsız	İndirim
------------------------------------------------------------------------------------------	------	--------	---------------	-------------------------------	----------	---------