

OKUL VE ÖĞRENCİ YURTLARINA YAPILACAK BAĞIŞ VE YARDIMLARA İLİŞKİN YENİ DÜZENLEMELER

MEHMET ERKAN

Hesap Uzmanı

GİRİŞ

4369 sayılı Kanunla Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunlarında yer alan bağış ve yardım indirimi uygulamasında önemli değişiklikler yapılmış, okul, yurt vb. tesislerle ilgili olarak gerek tesisin bağışlanması, gerekse tesisi yapan kuruma bağış yapılmasına ilişkin düzenlemeler 01.01.1999 tarihinden itibaren yürürlükten kaldırılmıştır. 4369 sayılı Kanunla yürürlükten kaldırılan, okul, yurt vb. tesislere bağış ve yardım yapılmasına imkan tanıyan uygulamalara benzer düzenlemeler, 4842 Sayılı Kanun'un 10. ve 19.maddeleri ile tekrar getirilmiştir.

4842 Sayılı Kanun'un 10. ve 19.maddeleri ile Gelir Vergisi Kanunun 89 uncu maddesi ile Kurumlar Vergisi Kanunun 14 üncü maddesine alt bentler eklenmiştir.Söz konusu maddelerde yapılan düzenlemelerle, kamu idare ve müesseselerine bağışlanan okul ile öğrenci yurtlarının inşası dolayısıyla yapılan harcamalar, 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 tamamının, gelir vergisi mükelleflerinde yıllık beyanname ile bildirilecek gelirlerden,kurumlar vergisi mükelleflerinde ise, kurum kazancından indirilmesi öngörülmektedir.

Yazımızda 4842 Sayılı Kanun'un yayımı tarihi olan 24.04.2003 tarihinden itibaren yürürlüğe giren, okul ile öğrenci yurtlarına yapılacak bağış ve yardımlarda uygulama esaslarına değinilecektir.

I- OKUL VE ÖĞRENCİ YURTLARINA YAPILACAK BAĞIŞ VE YARDIM UYGULAMASI

4842 Sayılı Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun, 24.04.2003 tarih ve 25088 sayılı Resmi Gazete de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. 4842 Sayılı Kanun'un 10.maddesi ile, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunun 89 uncu maddesinin birinci fıkrasının (2) numaralı bendine birinci alt bentten sonra gelmek üzere aşağıdaki alt bent eklenmiştir. Buna göre;

“Madde 10. - 193 sayılı Kanunun 89 uncu maddesinin birinci fıkrasının (2) numaralı bendine birinci alt bentten sonra gelmek üzere aşağıdaki alt bent ile (3) numaralı bentten sonra gelmek üzere aşağıdaki (4) numaralı bent eklenmiştir.

Yukarıda sayılan kamu idare ve müesseselerine bağışlanan okul ve yüz yatak (kalkınmada öncelikli yörelerde1 elli yatak) kapasitesinden az olmamak üzere öğrenci yurdu inşası dolayısıyla yapılan harcamalar veya bu tesislerin inşası için bu kuruluşlara yapılan her türlü bağış ve yardımlar ile mevcut tesislerin faaliyetlerini devam ettirebilmeleri için yapılan her türlü nakdi ve aynı bağış ve yardımların tamamı yıllık beyanname ile bildirilecek gelirlerden indirilir.

4.”

4842 Sayılı Kanun'un 19.maddesi ile 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunun 14 üncü maddesinin birinci fıkrasının (6) numaralı bendine birinci alt bentten sonra gelmek üzere aşağıdaki alt bent eklenmiştir. Buna göre;

“Madde 19. - 5422 sayılı Kanunun 14 üncü maddesinin birinci fıkrasının (6) numaralı bendine birinci alt bentten sonra gelmek üzere aşağıdaki alt bent eklenmiştir.

Yukarıda sayılan kamu idare ve müesseselerine bağışlanan okul ve yüz yatak (kalkınmada öncelikli yörelerde elli yatak) kapasitesinden az olmamak üzere öğrenci yurdu inşası

dolayısıyla yapılan harcamalar veya bu tesislerin inşaatı için bu kuruluşlara yapılan her türlü bağış ve yardımlar ile mevcut tesislerin faaliyetlerini devam ettirebilmeleri için yapılan her türlü nakdi ve aynî bağış ve yardımların tamamı kurum kazancının tespitinde hasılatтан gider olarak indirilir.”

1- Gelir Vergisi Mükellefleri Açısından Uygulama

Gelir vergisi mükellefleri, Gelir Vergisi Kanunu’nun 89/2’nci maddesinde yer alan şartlara uymak kaydıyla yaptıkları bağışları, yıllık beyanname ile bildirilecek gelirlerden indirim konusu yapabilmektedir.

1.1- Bağış ve Yardımın Yapılacağı Kişiler

Gelir Vergisi Kanunun 89 uncu maddesinin birinci fıkrasının (2) numaralı bendinde sayılan kurum ve kuruluşlar aşağıda yer almaktadır;

- Genel bütçeye dahil daireler,
- Katma bütçeli idareler,
- İl özel idareleri,
- Belediyeler,
- Köyler,
- Kamu menfaatine yararlı dernekler,
- Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflar²,
- Bilimsel araştırma ve geliştirme faaliyetinde bulunan kurum ve kuruluşlar,
- Müzeler,
- Sinema, tiyatro, opera, bale, klasik müzik, klasik Türk Müziği ve plastik sanatlar alanındaki üretim ve etkinliklerle bu alanlarda kurulacak özel araştırma, eğitim ve uygulama merkezleri,
- Kültür Bakanlığı’nca da desteklenen veya desteklenmesi uygun görülen uluslararası sanatsal organizasyonlar.

4842 Sayılı Kanun’un 10. maddesi ile, Gelir Vergisi Kanunun 89 uncu maddesinin birinci fıkrasının (2) numaralı bendine birinci alt bentten sonra gelmek üzere eklenen bende göre;

“ Yukarıda sayılan kamu idare ve müesseselerineyapılan her türlü nakdi ve ayni bağış ve yardımların tamamı yıllık beyanname ile bildirilecek gelirlerden indirilir.”

Buna göre, Gelir Vergisi Kanunun 89 uncu maddesinde sayılan kurum ve kuruluşlardan kamu idare ve müessesesi niteliğindeki kurum ve kuruluşlara okul, öğrenci yurdu inşaatı dolayısıyla yapılan harcamalar veya bu tesislerin inşaatı için bu kuruluşlara yapılan her türlü bağış ve yardımlar ile mevcut tesislerin faaliyetlerini devam ettirebilmeleri için yapılan her türlü nakdi ve ayni bağış ve yardımlar yıllık beyanname ile bildirilecek gelirlerden indirim konusu yapılabilir.

Yukarıda belirtilenlerin dışındaki kişi veya kuruluşa yapılan bağış ve yardımlar matrahtan indirilemez.

1.2- Bağış ve Yardımın Konusu

- Gelir Vergisi Kanunun 89 uncu maddesinin birinci fıkrasında sayılan kamu idare ve müesseselerine yapılan okul bağışları,
 - Gelir Vergisi Kanunun 89 uncu maddesinin birinci fıkrasında sayılan kamu idare ve müesseselerine yüz yatak (kalkınmada öncelikli yörelerde elli yatak) kapasitesinden az olmamak üzere öğrenci yurdu inşaatı dolayısıyla yapılan harcamalar,
 - Bu tesislerin inşaatı için Gelir Vergisi Kanunun 89 uncu maddesinin birinci fıkrasında sayılan kamu idare ve müesseselerine yapılan her türlü bağış ve yardımlar,
 - Mevcut tesislerin faaliyetlerini devam ettirebilmeleri için yapılan her türlü nakdi ve ayni bağış ve yardımlar,
- söz konusu bağış ve yardımın konusuna girmektedir.

1.3- Bağış ve Yardım Makbuz Karşılığında Yapılmalıdır

Bağış ve yardım, yukarıda sayılan kişilere ancak makbuz karşılığında yapıldığında gelirden indirim konusu yapılabilir. Karşılığında makbuz alınmayan bağışların hiç bir şekilde gelirden

indirimi söz konusu değildir. Örneğin kamu menfaatine yararlı bir derneğin düzenlediği balonun bilet bedeli veya bunlarca çıkarılan dergi, gazete veya kitabın bedeli bağış ve yardım olarak indirim konusu yapılamaz.

1.4- Bağış ve Yardımın Nakden Yapılmaması Halinde İndirilecek Tutarın Tespiti

Bağış ve yardımın ayın olarak yapılması halinde değerinin tespitinde,

-Mukayyet değer mevcutsa bu değer bağış ve yardımın indiriminde esas alınır. Mukayyet değer, iktisadi kıymetlerin muhasebe kayıtlarında gösterilen hesap değeridir. Örneğin, emtianın ilgili emtia hesabında kayıtlı değeri, amortismanların ilgili değerlerden doğrudan doğruya indirilmeleri halinde demirbaşların kalan değerleri mukayyet değerlerdir. Hesaplanan amortismanların ilgili bulundukları değerlerden doğrudan doğruya düşülmeyerek pasifte ayrı bir karşılık hesabında toplanması halinde, her demirbaşın mukayyet değeri aktifteki kıymetinden pasifte kendisi için birikmiş olan amortisman indirildikten sonra kalan değerdir.

-Eğer mukayyet değer yoksa, Vergi Usul Kanunu'nun 267'inci maddesinin üçüncü sırasına göre takdir komisyonunca belli edilecek bedeli ile değerlendirilerek gelirden indirilir.

1.5- Zararlı Hallerde Bağış ve Yardım İndirimi

Zararlı beyanname veren mükellefler için bağış ve yardım indirimi söz konusu olamaz. Çünkü Kanun, nakdi ve aynı bağış ve yardımların "*yıllık beyanname ile bildirilecek gelirlerden*" indirilmesini öngörmüştür.

Ticari işletmelerde genellikle, işletme sahibi veya yöneticileri tarafından yukarıdaki şartlara uyan bağış ve yardımlar, yapıldığı sırada "genel giderler" hesabına kaydedilmektedir.

Dönemin zararlı sonuçlanması veya yapılan bağış ve yardımların beyan edilen geliri aşması halinde de yapılan yardım genel giderler hesabında aynen kalmakta, bu ise kanun hükümlerine uygun bulunmadığından kanuna uygun olmayan bir şekilde indirim yapılmış olmaktadır.

Bu gibi hallerde yıl içinde yapılan bağış ve yardımlar kâr-zararla ilgilendirilmeksizin geçici bir hesapta toplanmalıdır. Dönem sonunda, geçici hesapta toplanan bağış ve yardımlar, işletme sahibinin yıllık beyannamesi üzerinden hesaplanacak geliri aşmadığı takdirde, bu kısmı genel giderler hesabına aktarılmalı, geçici hesapta toplanan bağış ve yardımlar, işletme sahibinin yıllık beyannamesi üzerinden hesaplanacak geliri aştığı takdirde, aşan kısım K.K.E.Gider olarak değerlendirilmelidir. Uygun kayıt şekli, geçici hesapta toplanan bağış ve yardımların, müteşbbisin şahsi hesabı ile ilişkilendirilmek suretiyle kapatılması, öte yandan bağış ve yardım indiriminin yıllık beyanname üzerinden yapılmasıdır.

Dönemin zararlı kapanması halinde de bağış ve yardımlar zarara ilâve edilmeyerek müteşbbisin şahsi hesabına nakledilmelidir. Yukarıda değinildiği gibi, zarar halinde bağış ve yardımların zarar artırıcı bir unsur olarak dikkate alınmaması gerekmektedir. Zira kanun koyucu nakdi ve aynı bağış ve yardımların ancak "gelirlerden" indirilmesini öngörmüştür.

1.6- Bağış ve Yardımın İndirilebileceği Gelir Unsurları

Gelir vergisi mükelleflerinin belli bir oranla sınırlı olmaksızın indirebileceği bağış ve yardımların üst sınırı ne olacaktır? Bu konuda mükellefler her türlü nakdi ve aynı bağış ve yardımları beyanname üzerinde varsa geçmiş yıl zararları ve sigorta primlerini düşükten sonra artı kalan gelirden indirebileceklerdir. Ancak yıllık beyanname üzerinden indirilemeyen bağış ve yardımlar ertesi yıla zarar olarak aktarılamaz.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 89'ncü maddesinde birinci fıkrasının 2 numaralı bendinde yapılan değişiklik mükelleflere, söz konusu bentte sayılan kamu idare ve müesseselerine bağışladıkları okul ve yüz yatak (kalkınmada öncelikli yörelerde elli yatak) kapasitesinden az olmamak üzere öğrenci yurdu inşaaı dolayısıyla yaptıkları harcamaların, bu tesislerin inşaaı için bu kuruluşlara yaptıkları her türlü bağış ve yardımların ve mevcut tesislerin faaliyetlerini devam ettirebilmeleri için yaptıkları her türlü nakdi ve aynı bağış ve yardımların tamamını yıllık beyanname ile bildirecekleri gelirlerinden indirebilmelerine olanak

sağlamıştır. Düzenleme 24/04/2003 tarihinde yürürlüğe girmiş olduğundan, sınırsız indirim olanağından ancak bu tarihten sonra yapılan bağış ve yardımlar için yararlanılabilecektir.3 Bağış ve yardımlar, mükelleflerin bütün gelir unsurlarından indirilebilir. Kanunda bu konuda herhangi bir ayırım yapılmamıştır. Ancak, indirim konusu yapılacak bağış ve yardımın, yukarıda sayılan kurallara uygun olarak yapılması hususu önem arz etmektedir.

1.7- Ortaklıklarda Bağış ve Yardım İndirimi

Ortaklık halindeki teşebbüslerde de (adi veya kollektif ortaklıklar) bağış ve yardımlar hisseleri oranında, yıl sonunda ortakların şahsi hesaplarına nakledilmeli, buna karşılık her ortak hissesine düşen bağış ve yardımı, beyannamesinde bildireceği gelirden indirmelidir.

2- Kurumlar Vergisi Mükellefleri Açısından Uygulama

Kurumlar vergisi mükellefleri, K.V.Kanunu'nun 14/6'nci maddesinde yer alan şartlara uymak kaydıyla yaptıkları bağışları, kurum hasılatından indirim konusu yapabilmektedirler.

2.1- Bağış ve Yardımın Yapılacağı Kişiler

Kurumlar Vergisi Kanununun 14 üncü maddesinin birinci fıkrasının (6) numaralı bendinde sayılan kişi ve kuruluşlar aşağıda yer almaktadır;

- Genel bütçeye dahil daireler,
- Katma bütçeli idareler,
- İl özel idareleri,
- Belediyeler,
- Köyler,
- Kamu menfaatine yararlı dernekler,
- Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflar,
- Bilimsel araştırma ve geliştirme faaliyetinde bulunan kurum ve kuruluşlar.

4842 Sayılı Kanun'un 19.maddesi ile Kurumlar Vergisi Kanunun 14 üncü maddesinin birinci fıkrasının (6) numaralı bendine, birinci alt bentten sonra gelmek eklenen bende göre;

“Yukarıda sayılan kamu idare ve müesseselerineyapılan her türlü nakdî ve aynî bağış ve yardımların tamamı kurum kazancının tespitinde hasılatтан gider olarak indirilir.”

Buna göre, Kurumlar Vergisi Kanunun 14 üncü maddesinin birinci fıkrasının (6) numaralı bendinde sayılan kurum ve kuruluşlardan kamu idare ve müessesesi niteliğindeki kurum ve kuruluşlara okul, öğrenci yurdu inşaatı dolayısıyla yapılan harcamalar veya bu tesislerin inşaatı için bu kuruluşlara yapılan her türlü bağış ve yardımlar ile mevcut tesislerin faaliyetlerini devam ettirebilmeleri için yapılan her türlü nakdi ve aynî bağış ve yardımların tamamı kurum kazancının tespitinde hasılatтан gider olarak indirilebilmektedir.

4842 Sayılı Kanun'un 19.maddesi ile K.V.K.'nın 14 üncü maddesine eklenen bentte belirtildiği üzere, belli bir oranla sınırlı olmaksızın okul, öğrenci yurdu inşaatı dolayısıyla yapılan harcamalar veya bu tesislerin inşaatı için bu kuruluşlara yapılan her türlü bağış ve yardımlar ile mevcut tesislerin faaliyetlerini devam ettirebilmeleri için yapılan her türlü nakdi ve aynî bağış ve yardımların tamamı, kurum kazancının tespitinde hasılatтан gider olarak indirilmektedir.

4842 sayılı kanunla getirilen bağış ve yardım düzenlemelerine ilişkin gelir vergisi mükellefleri için geçerli olan açıklamalar, kurumlar vergisi mükellefleri açısından da ana hatlarıyla geçerlidir. Ancak gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri arasındaki önemli ayırım, gelir vergisi mükellefleri tarafından yapılan her türlü nakdi ve aynî bağış ve yardımların yıllık beyanname ile bildirilecek gelirlerden indirilmesi mümkün iken, kurumlar vergisi mükellefleri tarafından yapılan her türlü nakdî ve aynî bağış ve yardımların tamamının kurum kazancının tespitinde hasılatтан gider olarak indirilmesidir.

Kurumlar vergisi mükelleflerince, kazancın belli bir oranıyla sınırlı olmaksızın indirilebilecek, söz konusu bağış ve yardımların üst sınırı ne olacaktır? Kurumlar Vergisi Kanunu'nda bağış ve yardımların düzenlendiği 14. madde de kurum kazancından “İndirilecek Giderler” belirtilmektedir. Bu maddenin ilk fıkrasında ise “Ticari kazanç gibi

hesaplanan kurum kazancının tespitinde, mükellefler aşağıdaki giderleri de ayrıca hasılatından indirebilirler” denildikten sonra bağış ve yardımlarla birlikte kurum kazancından indirilecek gider çeşitleri sayılmaktadır. Kurumlar vergisi mükelleflerince, 24.04.2003 tarihinden itibaren 14. maddenin 6. bendi kapsamında yapılacak okul, öğrenci yurdu inşaatı dolayısıyla yapılan harcamalar veya bu tesislerin inşaatı için bu kuruluşlara yapılan her türlü bağış ve yardımlar ile mevcut tesislerin faaliyetlerini devam ettirebilmeleri için yapılan her türlü nakdi ve ayni bağış yardımlarının tamamı kazancın belli bir oranıyla sınırlı olmaksızın kurum kazancının tespitinde hasılatından gider olarak indirilebilecektir. Gelir idaresi, 08.05.2003 tarih ve 25102 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan, 80 seri no.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği’nde bu doğrultuda açıklamada bulunmuştur.

3-Ayni Bağış ve Yardımlarda Uygulama

Ayni bağış ve yardımlar konusunda GVK’nun 89/2 ve KVK.’nun 14/6. maddelerinde aynı hükümlere yer verilmiştir. Tek farklılık, gelir vergisi kanununda “mukayyet değer”den bahsedilirken, kurumlar vergisi kanununda “maliyet bedeli veya mukayyet değeri” olarak ifade edilmiştir.

GVK’nun 89/2. maddesinde; *“Bağış ve yardımın nakden yapılmaması halinde, bağışlanan veya yardımın konusunu teşkil eden mal veya hakkın mevcutsa mukayyet değeri bu değer, mevcut değilse Vergi Usul Kanunu hükümleri dairesinde Takdir Komisyonunca tespit edilecek değer esas alınır.”*

KVK.’nun 14/6. maddesinde ise; *“Genel bütçeye dahil dairelere, katma bütçeli idarelere, il özel idarelerine belediyelere ve köylere, Bakanlar Kurulu’nca vergi muafiyeti tanınan vakıflara, kamu menfaatlerine yararlı sayılan derneklere ve bilimsel araştırma ve geliştirme faaliyetlerinde bulunan kurum ve kuruluşlarabağış ve yardımın nakden yapılmaması halinde bağışlanan veya yardımın konusunu teşkil eden mal veya hakkın maliyet bedeli veya mukayyet değeri, bu değer mevcut değilse Vergi Usul Kanunu hükümleri dairesinde takdir komisyonlarınca tespit edilecek değeri esas alınır.”*

Buna göre;

- Bağışlanan mal veya hakkın indirimine konu edilecek değeri biliniyorsa mukayyet değeri (kurumlar vergisi mükellefleri için maliyet bedeli veya mukayyet değeri), bilinmiyorsa takdir komisyonlarınca tespit edilecek değerdir,

- Mukayyet değer, bir iktisadi kıymetin muhasebe kayıtlarında gösterilen hesap değeridir. (VUK Md. 265) Eğer iktisadi kıymet, amortismanla tabi bir varlıksa ayrılmış olan amortismanlar ve daha önce sermayeye ilave edilmemiş olan yeniden değerlendirme değer artış fonları iktisadi kıymetin aktif değerinden düşülmelidir.

Amortismanla tabi olmayan bir iktisadi kıymetin bağışında, bu iktisadi kıymet maliyet bedeli ile değerlendirilir. Söz konusu Amortismanla tabi iktisadi kıymetin bağışında dikkate alınması gereken değer, bağışa konu mal ve hakkın, maliyet bedeli değil, mukayyet bedelidir. Bağışa konu mal aşınmaya ve yıpranmaya uğramıştır ve mevcut değeri maliyet değerinden uzaklaşmakta, mukayyet değeri ön plana geçmektedir.4

4-Bağış ve Yardımların K.D.V. Kanunu Açısından Değerlendirilmesi

Katma Değer Vergisi Kanunun 17.maddesinin 2 nci fıkrası sosyal amaç taşıyan istisnalar başlığı ile düzenlenmiş ve 2/b bendinde de 17.maddenin 1’nci fıkrasında sayılan;

- Genel ve katma bütçeli daireler,
- İl özel idareleri,
- Belediyeler, köyler, bunların teşkil ettikleri birlikler,
- Üniversiteler,
- Döner sermayeli kuruluşlar,
- Kanunla kurulan kamu kurum ve kuruluşları,
- Kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları,

- Siyasî partiler
- Sendikalar,
- Kanunla kurulan veya tüzelkişiliği haiz emekli ve yardım sandıkları,
- Kamu menfaatine yararlı dernekler,
- Tarımsal amaçlı kooperatifler,
- Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflara.

Kanunların gösterdiği gerek üzerine bedelsiz olarak yapılan mal teslimi ve hizmet ifaları ile yukarıda sayılan kurum ve kuruluşlara bedelsiz olarak yapılan her türlü mal teslimi ve hizmet ifaları sosyal amaçlı sayılarak KDV den istisna edilmiştir.

Sosyal amaçlı istisnalara açıklık getiren 1 seri nolu KDVK Genel Tebliği’de;
“1. fıkra da sayılan kurum ve kuruluşların 2. fıkranın (a) bendinde sayılan kuruluşları işletmek veya yönetmek suretiyle ifa ettikleri kuruluş amaçlarına uygun teslim ve hizmetler de vergiden istisna edilmiştir. Bu teslim ve hizmetlerin bedelli veya bedelsiz olması istisna uygulamasında farklılık yaratmayacaktır.

Maddenin 2. fıkrasının (b) bendinde ise 1. fıkra ile 2. fıkranın (a) bendinde gösterilen kuruluşlara bedelsiz olarak yapılan teslim ve ifa edilen hizmetler vergiden istisna edilmiştir. Bu istisnanın uygulanabilmesi için teslimin veya ifa edilen hizmetin bedelsiz olması gerekir.”denilmektedir.

KDV Kanunu’nun 30.maddesinde, vergiye tabi olmayan veya vergiden istisna edilmiş bulunan malların teslimi ve hizmet ifası ile ilgili alış vesikalarında gösterilen veya bu mal ve hizmetlerin maliyetleri içinde yer alan katma değer vergisinin indirim konusu yapılamayacağı belirtilmiştir.Mükelleflerin KDV Kanunu’nun 17/1.maddesinde sayılan kurum ve kuruluşlara aynı maddenin 2/b fıkrası gereğince yapmış oldukları bedelsiz teslimler KDV den istisna edilirken,bu teslim konulu malların alımı veya imali dolayısıyla yüklenilen KDV indirilemeyecektir.

Bu konuda 23 seri no.lu KDVK Genel Tebliğinde; “Aynı Kanunun 30/a ve 32. maddeleri hükümlerine göre 17. madde kapsamına giren işlemler kısmi istisna niteliğindedir. Buna göre madde kapsamına giren işlemleri yapanlar, bu işlemlerle ilgili alış ve giderler dolayısıyla yüklendikleri vergileri indirim konusu yapamayacak, bu vergiler gelir ve kurumlar vergisi uygulamaları çerçevesinde işin mahiyetine göre gider veya maliyet unsuru olarak göz önüne alınabilecektir.” denilmek suretiyle bağışlanan malların alımı veya imalinde yüklenilen ve KDV Kanun’ının 30.maddesi gereğince indirilemeyen KDV, gider veya maliyet unsuru olarak değerlendirilecektir.

Katma Değer Vergisi Kanununun 17/2-b maddesine göre yapılan mal teslimi ve hizmet ifaları, kısmi istisna niteliğindedir. Böylelikle, KDVK’nun 30/a maddesi uyarınca bu teslim ve hizmetler nedeniyle yüklenilen katma değer vergileri indirim konusu yapılamaz. Eğer bağışlanan aynı kıymetin satın alınması, imali veya inşası dolayısıyla yüklenilen KDV’ler daha önceki dönemlerde indirim konusu yapılmışsa, bağışın gerçekleştiği tarihten itibaren “yersiz olarak indirilen KDV” olarak düzeltilmesi gerekmektedir. Söz konusu, aynı kıymetler zaten bağışlanmak maksadıyla satın alınmış, imal veya inşa edilmişse bunlarla ilgili olarak yüklenilen KDV’ler hiç indirim konusu yapılmayıp, işin mahiyetine göre gider veya maliyet unsuru olarak göz önüne alınmak suretiyle,gelir vergisi mükelleflerinde yıllık beyanname ile bildirilecek gelirlerden,kurumlar vergisi mükelleflerinde ise, kurum kazancının tespitinde hasılatтан gider olarak indirilecek bağış ve yardım tutarına ilave edilmelidir.

-Bağış Amacıyla Yapılan İnşaatlarda Durum;

Bir vergi mükellefinin bağış amacıyla yaptığı inşaatın hesaplarını ayrı tutması (muhasebeleştirilmesi) zorunludur. Dolayısıyla indirim hakkı tanınmayan bu işlemle ilgili yüklendiği vergiyi, ancak bir maliyet unsuru olarak göz önünde bulundurabilecektir.5

Örnek:

(X) Anonim Şirketi, Milli Eğitim Bakanlığına bağışlamak üzere bir okul inşaatına başlamıştır. Şirketin bu inşaatla ilgili olarak yaptığı tüm harcamalar ve yüklendiği vergiler ayrı hesaplarda izlenecektir. Bu inşaatla ilgili olarak yüklenilen vergiler, şirketin ticari faaliyeti ile ilgili olmadığından indirim konusu yapılamayacak, ancak bir maliyet unsuru olarak dikkate alınabilecektir.

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 17. maddesinin 2-b bendi kapsamına girmeyen bağış ve yardımlar vergiye tabi olacağından, bu şekilde gerçekleştirilen bağışlarda emsal bedel üzerinden katma değer vergisinin hesaplanıp beyan edilmesi ve bağışlanan iktisadi kıymet dolayısıyla yüklenilen vergilerin de indirim konusu yapılabileceği açıktır.

Bağışlama niyeti olmaksızın yapılan bir binanın daha sonra bağışlanmasına karar verilmesi durumunda, bu tarihe kadar olan inşaatla ilgili KDV yüklenimleri indirim konusu yapılacak, bağış kararının alındığı ayda, söz konusu indirimler iptal edilerek inşaatın maliyetine dahil edilmesi gerekmektedir.

Aynı olarak yapılan bağışın 17'nci maddenin 1'nci fıkrasında sayılmayan bir kuruma yapılması halinde, KDV istisnası söz konusu olmayacağından, bağış dolayısı ile KDV hesaplanması, bağışa konu mal nedeniyle yüklenilmiş olan KDV'nin indirilmesi gerekir. Daha önce indirim konusu yapılanların iptaline de gerek bulunmamaktadır.

6-Bağış ve Yardımın Yabancı Para Cinsinden Yapılması

Bağış ve yardımın yabancı para cinsinden yapılması durumunda yardımın yapıldığı tarihteki yabancı paranın Merkez Bankası döviz alış kuruna göre hesaplanacak TL karşılığı esas alınacaktır.

7-Bağış ve Yardımların Belgelendirilmesi

Nakdi bağışların indirilebilmesi veya gider kaydedilebilmesi için bağışı kabul eden kuruluşlarca verilecek makbuz veya bu amaçla bankalarda açtırılan hesaplara yatırıldığına ilişkin banka dekontları (Makbuz ve dekontta, kabul edilen bağışların bu amaçla kabul edildiğinin belirtilmesi şartıyla) ile belgelendirilmesi gerekmektedir.

Aynı bağışlar için ise mükellefler malın cinsini, miktarını, ve maliyet bedelini (amortismanı tabi iktisadi kıymetler için net aktif değeri) gösterir bir fatura ve buna ilişkin sevk irsaliyesi düzenlemek zorundadırlar. Yardımların tesliminde yardım yapılan kuruluşlardan makbuz alınacak, makbuz verilmemesi halinde ise bir tutanak düzenlenecektir. Mükellefler yaptıkları aynı yardımları düzenlenen bu makbuz veya tutanaklara istinaden indirim veya gider olarak dikkate alabilecektir.

II-GENEL DEĞERLENDİRME

4842 Sayılı Kanun'un 10. ve 19.maddeleri ile Gelir Vergisi Kanunun 89 uncu maddesi ile Kurumlar Vergisi Kanunun 14 üncü maddesine eklenen alt bentler ile kamu idare ve müesseselerine bağışlanan okul ile öğrenci yurtlarının inşası dolayısıyla yapılan harcamalar, 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 tamamının, gelir vergisi mükelleflerinde yıllık beyanname ile bildirilecek gelirlerden, kurumlar vergisi mükelleflerinde ise, kurum hasılatından indirilmesi öngörülmektedir.

Söz konusu düzenlemelerle, gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin okul bağışı, öğrenci yurtlarının inşası, mevcut tesislerin faaliyetlerini devam ettirebilmeleri için yaptıkları bağış ve yardımların vergi matrahından indirimine imkân sağlanmak suretiyle eğitim hizmetine katkıda bulunmaları teşvik edilmekte, bu suretle ülkenin geleceğini oluşturan eğitim çağındaki nesile daha çağdaş ortamlarda eğitim imkanı sağlanacağı düşünülmektedir.