

## BAĞIŞ VE YARDIMLARIN VERGİSEL AÇIDAN DEĞERLENDİRİLMESİ

**Dolunay Eylül UZEL**  
Vergi Müfettiş Yardımcısı

**Yusuf Cihad DEMET**  
Vergi Müfettişi

### ÖZET

*Kanunlar hiyerarşisinde en üst norm olan Anayasa'da da yerini bulan ve devlet tarafından mali, sosyal ve kültürel amaçlarla teşvik edilen bir konu olan bağış ve yardımlar, toplumdaki dayanışmayı ve yardımlaşma duygusunu artırmakta ve ihtiyaç sahiplerinin temel ihtiyaçlarının karşılanmasına büyük hizmet etmektedir. Bir yandan devlet tarafından salınan vergi gelirleri ile finanse edilerek sosyal transferler kapsamında doğrudan yapılan yardımlar, bir yandan da vergi mükellefleri tarafından yapılmakta ve bağış ve yardım faaliyetlerinin artırılması vergisel teşviklerle desteklenmektedir. Vergi mevzuatımızda gerçek ve tüzel kişi mükellefler tarafından yapılan bağış ve yardımlar, vergi istisnaları ve kazançtan indirim gibi yöntemlerle mükelleflerin ödeyecekleri vergiyi azaltmakta ve gelirin, kazanç sahiplerinden ihtiyaç sahibi kişilere vergi politikası kanalıyla aktarılması sağlanmaktadır. Son dönemde ülkemizde yaşanan deprem felaketleri sebebiyle önemi bir kez daha anlaşılan bağış ve yardımların vergi mükellefleri tarafından da bir hayli merak konusu olması sebebiyle makalemizde bağış ve yardımların vergi mevzuatındaki yerini, bağış ve yardım türlerini ve vergisel teşvikleri detaylarıyla ele alacağız.*

**Anahtar Kelimeler:** Bağış, yardım, vergi, teşvik

### TAX EVALUATION OF DONATIONS AND AID

#### ABSTRACT

*Donations and aids, which are an issue that finds its place in the Constitution, which is the highest norm in the hierarchy of laws, and are encouraged by the state for financial, social and cultural purposes, increase the sense of solidarity and cooperation in the society and serve the basic needs of those in need. On the one hand, aids made directly within the scope of social transfers*

*financed by the tax revenues released by the state, on the other hand, are made by taxpayers and increasing donation and aid activities are supported by tax incentives. In our tax legislation, donations and aids made by real and legal person taxpayers reduce the tax to be paid by taxpayers through methods such as tax exemptions and income reduction, and the income is transferred from the gainers to the needy people through tax policy. In our article, we will discuss the place of donations and aids in tax legislation, types of donations and aids, and tax incentives in detail, since donations and aids, the importance of which has been understood once again due to the earthquake disasters in our country, are also a subject of great curiosity among taxpayers.*

**Keywords:** Donations, aid, tax, encouragement

## GİRİŞ

İçinde bulunduğumuz yılda ülkemizde yaşanan deprem felaketi, toplumumuzda yardımlaşmanın önemini bir kez daha öne çıkarmıştır. Afet bölgelerinde ihtiyaç duyulan gıda, giyim ve hijyen ürünleri ile barınma gereksinimleri, başta devlet eliyle olmak üzere bireysel ve çeşitli organizasyonlar tarafından yerine getirilmiştir. Gerçek ve tüzel kişi mükelleflerin de bireysel olarak veya firmaları üzerinden yaptıkları çeşitli bağış ve yardımlar sebebiyle mali teşviklerden yararlanıp yararlanamayacakları da oldukça merak konusu haline gelmiştir.

Anayasanın 59. Maddesinde “Devlet, her yaştaki Türk vatandaşlarının beden ve ruh sağlığını geliştirecek tedbirleri alır; sporun kitlelere yayılmasını teşvik eder.” şeklindeki ifade, devletin vatandaşlara yönelik sosyal devlet olma ilkesi gereği destekleyici görev üstlenmesini zorunlu kılmıştır. Devlet, topladığı vergi gelirleri ile bir yandan transfer harcamaları kanalıyla sosyal destekler verirken bir yandan da vergi geliri elde ettiği mükelleflere istisna ve teşvik gibi kolaylıklar sağlayarak kendisine ödenmesi gereken vergilerin bir kısmının bağış ve yardım müessesesiyle ihtiyaç sahibi kişilere aktarılmasını özendirmektedir. Bağış ve yardımlar sayesinde bir yandan mükelleflerin vergi matrahlarının tutarı düşürülerek ödenecek vergi azaltılırken bir yandan da sosyal yardımlaşma ve dayanışma vergi politikası aracılığıyla geliştirilmektedir. Bununla birlikte sosyal devlet anlayışı ile karşımıza çıkan teşvik edici politikaların desteklenmesi sayesinde de tasarrufların ülkeye ve topluma yarar sağlayacak alanlara yönlendirilmesi sağlanmaktadır.

Bu kapsamda vergi mevzuatımızda Gelir Vergisi Kanunu (GVK) ve Kurumlar Vergisi Kanunu (KVK) açısından dönem içerisinde gider kaydetme ve

kazançtan indirim, Katma Değer Vergisi (KDV) Kanununda bağış ve yardımların teslimine istisna olanağı ile bu bağış ve yardımlar sebebiyle yüklenen KDV'lere indirim hakkı veya gider/maliyet kabulü gibi teşvikler yer almaktadır.

Makalemizin ilerleyen bölümlerinde; vergi mevzuatında yer alan bağış ve yardım müessesesine genel bir bakış yaptıktan sonra gelir mevzuatı ve KDV mevzuatı açısından mükelleflere sağlanan avantajlar ile özellikli hususları detaylarıyla inceleyeceğiz.

## 1. BAĞIŞ VE YARDIMLARA GENEL BAKIŞ

Vergi mevzuatımızda mükellefler tarafından yapılacak bağış ve yardımlara ilişkin olarak oldukça kapsamlı düzenlemeler bulunmaktadır. Mükelleflerin elde ettikleri kazançlarından indirim konusu yapılarak daha az vergi ödemelerini sağlayan bağış ve yardımlar, özellikle gelir üzerinden alınan vergiler kapsamında gelir ve kurumlar vergisi kanunlarında, harcamalar üzerinden alınan vergiler kapsamında da katma değer vergisi kanununda oldukça kapsamlı şekilde yer almaktadır.

### 1.1. Kavramsal Çerçeve

Borçlar Kanununun 285'inci maddesinde “*Bağışlama sözleşmesi, bağışlayanın sağlararası sonuç doğurmak üzere, malvarlığından bağışlanana karşılıksız olarak bir kazandırma yapmayı üstlendiği sözleşmedir.*” Hükmü yer almaktadır. Her ne kadar karşılıksız olarak yapılsa da makalemizin giriş kısmında da açıklandığı gibi devlet, mükelleflere yapılan bağış ve yardımlar karşılığı mali teşvikler sağlayarak bu müesseseyi vergisel boyuta taşımaktadır.

Bağış yapılmasının teşvik edilmesinde; toplanmasından vazgeçilen vergi tutarının, sağlanacak toplumsal fayda ile telafi edilme mantığı vardır<sup>1</sup> Mükelleflerin elde ettikleri kazançlarından indirim konusu yapılarak veya kazancın hesaplanması sırasında dikkate alınacak giderler arasında gösterilerek daha az vergi ödenmesini de gündeme getiren bağış ve yardımlar, devletin sosyal yardımlaşma ve dayanışmayı vergi kanalıyla da yerine getirdiğinin en net göstergelerindedir.

Vergi mevzuatımızda söz konusu bağış ve yardımlara ilişkin hükümleri düzenleyen maddelerin konuluş gerekçesinde “...*Dayanışmayı, sivil toplum*

1 Karakoç, Y., “*Vergi Hukuku Açısından Bağış ve Yardımlar (I)*”. Vergi Dünyası, Sayı:187. Yıl.1997.

*örgütlerini ve araştırma geliştirme faaliyetlerini teşvik etmek amacıyla vergi mükelleflerinin yapmış oldukları bağışların belli bir kısmının kazançtan indirimine izin verilmektedir, ...eğitimi, sağlık ve bakım hizmetlerini geliştirmek ve devam ettirmek.”* Şeklinde ifadeler yer almakta ve buradan da görüleceği üzere devlet, toplumsal dayanışmayı vergi yasaları ile de desteklemektedir.

## 1.2. Bağış ve Yardımın Özellikleri

Mükellefler tarafından yapılacak bağış ve yardımlar genel manada karşılıksız olmalı, fatura veya makbuz ile belgelendirilmeli, zora dayalı olmadan şahsi veya kurumsal bir tasarruf içermelidir. Aynı veya nakdi şekilde yapılabilen bağış ve yardımların bir kısmının dönem içerisinde gider yazılabilmesi mümkün olsa da esas itibariyle yıllık beyanname verilmesi ve bu beyannameye kazanç gösterilmesi şartıyla vergisel teşvikler gündeme gelmektedir. Büyük bir kısmı beyanname üzerinde *-ya tamamı ya da bir kısmı-* indirim konusu yapılabilen bağış ve yardımlar, beyannameye bildirilen kazancın yetersiz olması sebebiyle indirilemediği takdirde ertesi yıl beyannamesine devredememekte olup mükelleflerin kazanç değil de zarar beyan etmeleri halinde ise bağış ve yardımların indirim konusu yapılarak zararı artırması mümkün olmamaktadır.

## 1.3. Bağış ve Yardımın Belgelendirilmesi

Bağış ve yardımların vergisel avantajlarından yararlanabilmek ve suiistimalleri engelleyebilmek adına yapılan işlemlerin belgeye bağlanması zorunludur. Belgeden kasıt ise nakdi yardım ve bağışlarda *“ödeme makbuzu”*, aynı yardım ve bağışlarda ise *“fatura”* dır.

Dernekler Yönetmeliğinin 38 inci maddesinde *“... Kişi, kurum ve kuruluşlar tarafından derneklere yapılacak bedelsiz mal ve hizmet ise Aynı Bağış Alındı Belgesi ile kabul edilir.”* hükmü yer almaktadır.” Vakıflar Yönetmeliğinin 52’nci maddesinin 2’nci fıkrasında ise *“Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflara yapılacak aynı ve nakdi yardımların vakıflarca muhasebeleştirilmesinde, Kurumumuzdan (ilgili Bölge Müdürlüklerimizden) kolaylıkla temin edebilecekleri “aynı ve nakdi bağış makbuzları” kullanılmakta olduğundan...”* hükümleri yer almakta olup belgelendirmenin önemi ve muhteviyatı açıklanmıştır.

- Yapılan bağış ve yardımlarda indirim ve istisnalardan yararlanabilmek için belgelendirme ile ilgili olarak aşağıdaki şartların sağlanması gerekmektedir.
- Aynı veya nakdi olarak yapılan bağış ve yardımların makbuz karşılığı yapılmış olması,

- İşletmenin aktifinden/stokundan çekilerek bağışlanan mallarda fatura düzenlenmesi, faturanın arka yüzüne *-faturada belirtilen değerlerin ilgili kamu kurum ve kuruluşu tarafından bağış veya yardım olarak alındığına ilişkin-* şerh konularak yetkililerce imza altına alınması,
- Dışarıdan satın alınarak bağışlanan mallarda belge düzenlenmiş olması, düzenlenen belgede bağışlanan kıymetin değerinin, cinsinin ve miktarının belirtilmiş olması, bağışlanan değerlere ilişkin olarak düzenlenmiş olan faturaların arka yüzünde yetkililerin imzasının bulunması,
- Nakdi bağışların bağışı kabul eden kuruluşlarca verilecek makbuzla veya bu amaçla bankalarda açtırılan hesaplara ilgili tutarların yatırıldığına ilişkin banka dekontlarıyla belgelendirilmesi.

Bağış ve yardımların yapılması sırasında belgelendirmenin ne derece önemli olduğunu aşağıdaki özelden de görmek mümkündür.

İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığının 12.04.2019 tarih ve E.299449 sayılı özeldesinde özetle; *“Kamuya yararlı derneklere ve Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflara gerek işletmenin aktifinden veya stokundan çekilmek gerekse dışarıdan satın alınmak suretiyle yapılan aynı bağış ve yardımların indirim olarak dikkate alınabilmesi için makbuz karşılığı yapılmış olması şarttır. Kamu kurum veya kuruluşlarına, işletmenin aktifinden veya stokundan çekilerek yapılan aynı bağış ve yardımlarda, Şirketinizin işletmeden çekip bağışladığı değerler için fatura düzenlemesi; düzenlenen faturanın arka yüzüne faturada belirtilen değerlerin ilgili kamu kurum ve kuruluşu tarafından bağış veya yardım olarak alındığına ilişkin şerh konularak yetkili kimseler tarafından imzalanmış olması indirimden yararlanılması açısından yeterlidir. Kamu kurum ve kuruluşlarına bağışlanacak aynı değerlerin şirketinizce dışarıdan alınması durumunda ise ilgili kamu kurum ve kuruluşu tarafından teslim alınacak değerler için teslim ilişkili bir belge düzenlenmiş olması yeterli olup, düzenlenen belgede bağışlanan kıymetin değerinin, cinsinin ve miktarının tereddüde mahal bırakmayacak şekilde belirtilmiş olması; ayrıca bağışlanan değerlere ilişkin olarak düzenlenmiş olan faturaların arka yüzünde ilgili kamu kurum ve kuruluşlarının yetkililerinin imzasının bulunması yeterlidir.”* İfadesine yer verilmiştir.

## 2. GELİR VE KURUMLAR VERGİSİ AÇISINDAN BAĞIŞ VE YARDIMLAR

Gerçek kişi gelir vergisi mükellefleri ile tüzel kişi kurumlar vergisi mü-

kellefleri tarafından toplumdaki yardımlaşma ve dayanışmayı desteklemek amacıyla yapılan bağış ve yardımlar, mükelleflerin beyan edecekleri vergi matrahlarını ve dolayısıyla da ödeyecekleri vergiyi azaltarak kendilerine de vergisel avantaj oluşturmaktadır.

Yapılacak bağış ve yardımların indirimi vergiden indirim değil, gelir veya kurumlar vergisi beyannamesinde açıkça gösterilmiş olması ve kazanç bulunması halinde bu kazançlardan yani vergi matrahından indirim olup bu indirimin üst sınırı ise elde edilen kazanç olarak karşımıza çıkmaktadır. Dolayısıyla mükelleflerin kazançlarının bağış ve yardımlar sebebiyle zarara geçmesi de mümkün olmamaktadır. Bu durumda mükelleflerin kazanç tutarını hatalı olarak hesaplamaması adına dönem içinde bağış ve yardımların muhasebe açısından nasıl kayıt edileceği akla gelmektedir. Belirttiğimiz üzere bağış ve yardımlar dönem kazancının yansıtıldığı beyanname üzerinde indirileceği için dönem içerisinde gider olarak dikkate alınan bağış ve yardımlar, kazancın tespiti sırasında “*kanunen kabul edilmeyen gider*” olarak dikkate alınmalı daha sonrasında ise beyanname üzerinde mahiyetine göre ya tamamı ya da gelirin veya kazancın belli bir oranı kadarı indirim konusu yapılmalıdır.

Yapılan bağış ve yardımların gelir mevzuatı açısından sağlayacağı vergisel teşvikler iki şekilde karşımıza çıkmakta olup bunlardan ilki; yapılan bağış ve yardımların dönem içerisinde gider/maliyet olarak dikkate alınması, ikincisi ise; yapılan bağış ve yardımların beyannameye yansıtılan kazançtan indirimi şeklindedir. Makalemizin bu bölümünde; hangi bağış ve yardımların dönem içerisinde gider olarak dikkate alınabileceği, hangilerinin ise beyanname üzerinde indirim konusunu yapacağını ele alacağız.

### **2.1. Bağış ve Yardımların Gider Olarak Kabulü**

Gelir mevzuatımız kapsamında yapılacak bağış ve yardımlarda genel kural; beyanname üzerinde ayrıca gösterilmek kaydıyla ve kazanç olması halinde indirim konusu yapılmasıdır. Buna karşın bazı özellikli bağış ve yardımlar ise dönem içerisinde doğrudan gider ya da maliyet olarak kabul edilerek mükelleflerin hasılatlarından indirilebilmektedir. Bir bağış ve yardımın dönem içerisinde gider ya da maliyet olarak kabul edilebildiği durumda mükelleflerin hasılatlarını azaltıcı etki yapması ve dahi hasılattan daha fazla gider ve maliyet oluşturabilme imkanı sebebiyle mükellefleri zarar beyan eder hale getirmesi yahut mevcut zararını daha da artırabilmesi mümkün olmaktadır. Bununla birlikte beyannameye oluşan zararın gelecek yıllara devredilebilmesi de bir başka özellikli husustur.

Bir tarafta dönem içerisinde gider kaydedilme imkanı sebebiyle zarar beyanı imkanı sağlayarak hiç vergi ödememe imkanı oluşturan bağış ve yardım-

lar söz konusu iken bir tarafta da dönem içinde yürütülen faaliyetler sonucunda oluşacak kazanç şartına bağlı ve bu kazançla sınırlı olarak indirim imkanı olan bağış ve yardımlar bulunmaktadır. Biri vergi mevzuatında diğer ikisi ise ikincil mevzuatta yer alan toplam üç şekilde yapılacak bağış ve yardım, mükellefler tarafından dönem içerisinde gider olarak dikkate alınabilmekte bunların haricindeki diğer tüm bağış ve yardımlar ise muhakkak kazanç beyan edilmesine bağlı olarak vergisel avantaj imkanı oluşturmaktadır.

### 2.1.1. Gıda Bankacılığı Kapsamında Yapılan Bağış ve Yardımlar

GVK Md.40/10 uyarınca; *“Fakirlere yardım amacıyla gıda bankacılığı faaliyette bulunan dernek ve vakıflara Maliye Bakanlığınca belirlenen usul ve esaslar çerçevesinde bağışlanan gıda, temizlik, giyecek ve yakacak maddelerinin maliyet bedeli”* nin ticari kazanç sahibi gerçek kişi gelir vergisi mükellefleri tarafından safi kazancın tespiti sırasında gider olarak dikkate alınabileceği belirtilmektedir. Bununla birlikte KVK Md.6’da yer alan; *“Safi kurum kazancının tespitinde, Gelir Vergisi Kanununun ticarî kazanç hakkındaki hükümleri uygulanır.”* Hükmü uyarınca da ticari kazanç sahibi gerçek kişi gelir vergisi mükelleflerine tanınan bu avantaj kurumlar vergisi mükelleflerinin de faydalanabilmesine imkan tanımaktadır. Böylelikle bu kapsamda yapılacak bağış ve yardımların vergisel avantajından sadece ticari kazanç sahibi gerçek kişi mükelleflerin ve kurumlar vergisi mükelleflerinin faydalanabileceğini söyleyebiliriz.

Yukarıdaki madde hükmü uyarınca gıda bankacılığı faaliyette bulunan dernek ve vakıflara **sadece aynı** şekilde yapılacak “gıda, temizlik, giyecek ve yakacak” maddelerinin maliyet bedelleri mükelleflerin kayıtlarında gider olarak dikkate alınacak ve bu sayede de hasılatı azaltıcı etkisi sebebiyle vergi matrahı ve dolayısıyla da ödenecek vergi azalacaktır. Bu kapsamda yapılacak bağış ve yardımlarda herhangi bir tutar sınırlaması olmadığı için mükellefler tutarı ne olursa olsun işletmelerine dahil olan gıda, temizlik, giyecek ve yakacak maddelerinin maliyet bedellerini doğrudan gider olarak dikkate alabileceklerdir.

GVK 89/1-6. Maddesinde de 40/1-10. Maddeye paralel bir düzenleme bulunmaktadır. Bu hüküm; *“Fakirlere yardım amacıyla gıda bankacılığı faaliyette bulunan dernek ve vakıflara Maliye Bakanlığınca belirlenen usul ve esaslar çerçevesinde bağışlanan gıda, temizlik, giyecek ve yakacak maddelerinin maliyet bedelinin tamamı.”* Şeklinde dir. GVK 40. Madde ile 89. Madde arasındaki farkı ortaya koymak gerekirse;

- 40.Madde kapsamındaki avantajdan sadece ticari kazanç elde eden gerçek kişi mükellefler ile kurumlar vergisi mükellefleri yararlanabilmektedir.

Sadece aynı olarak bağışlanan bu malların maliyet bedelleri işletme kayıtlarında doğrudan gider olarak dikkate alınabilmekte olduğundan mevcut hasılat azalmakta ve mükellefler bu bağış ve yardımlar sebebiyle zarara da uğrayabileceğinden vergi ödenmemesi ve hatta gelecek dönemlere de sirayet eden zarar oluşabilmesi mümkün olmaktadır. Bu kapsamda yapılacak bağış ve yardımlarda; gıda, temizlik, giyecek ve yakacak maddelerinin maliyet bedelinin GVK 40. Madde kapsamında gider kaydedilebilmesi için ilgili malların ticari işletmeye dahil olması gerekmektedir. Faturanın bir yandan gelir bir yandan da gider olarak kaydedilmesi suretiyle yapılacak bu kapsamdaki bağış ve yardımlarda belirtilen malların ticari işletmeye dahil olmaması halinde ise GVK 89. Madde kapsamındaki kurallara riayet edilmesi gerekmektedir.

- 89. Madde kapsamındaki avantajdan ise gelir vergisi mükelleflerinin tamamı (ticari kazanç, zirai kazanç, serbest meslek kazancı, ücret, menkul sermaye iradı, gayrimenkul sermaye iradı, diğer kazanç ve irat elde eden mükelleflerin tümü) sadece yıllık beyanname veriyor olmaları halinde ve beyan edilen gelir ile sınırlı olarak yararlanabilmektedir. Örneğin; bir ücretli, elde ettiği bu geliri sebebiyle yıllık beyanname vermiyorsa veya bir kira geliri sahibi bu gelirini beyannameye yansıtılmıyorsa ilgili bağış ve yardımın vergisel avantajından yararlanması mümkün değildir. Gıda bankacılığı kapsamında ticari işletmeye dahil olmayan (dışarıdan satın alınarak bağışlanan) gıda, temizlik, giyecek ve yakacak maddelerinin maliyet bedelinin tamamı (malların bedeli ve KDV'si dahil toplam tutar) kazanç beyan eden mükelleflerin bu kazançları ile sınırlı olarak indirim konusu yapılabilmektedir. Kazancın yetersiz olması halinde beyanname üzerinde indirim konusu yapılamayan bu tutarlar gelecek yıllara devredilememektedir.

Gıda bankacılığı kapsamında yapılacak bağış ve yardımların; doğrudan ihtiyaç sahibi kişilere değil, ihtiyaç sahibi kişilere bedelsiz olarak verilmesi şartıyla tüzüğünde veya senedinde ihtiyacı bulunanlara gıda, temizlik, giyecek ve yakacak yardımı yapabilmesi yönünde hüküm bulunan dernek ve vakıflara yapılması gerekmektedir. Bununla beraber dernek veya vakfın başka alanlarda faaliyet gösteriyor olmasının, kamuya yararlı dernek veya vergiden muaf vakıf olup olmamasının uygulama açısından herhangi bir önemi bulunmamaktadır.<sup>2</sup>

Son olarak vergi idaresinin konuya ilişkin olarak vermiş olduğu bir kısım özgelere tetkik ederek bu kısmı noktalamış olacağız. Konuya ilişkin olarak

<sup>2</sup> 251 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği, 21.03.2004 tarih ve 25409 sayılı Resmi Gazete.



Gelir İdaresi Başkanlığının vermiş olduğu ve önemli gördüğümüz bazı özeler aşığıdaki gibidir.

- “... evlerde ısınma veya yemek pişirmede kullanmaları amacıyla ihtiyaç sahibi ailelere Vakfınız tarafından dağıtımı planlanan ve gerçek veya tüzel kişilerce bu amaçla vakfınıza teslim edilecek **mutfak tüplerine** ilişkin olarak gerçek veya tüzel kişilerce yapılan giderlerin, gelir veya kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider veya indirim olarak dikkate alınması mümkün bulunmaktadır.”<sup>3</sup> Şeklinde verilen özelerde mutfak tüpü bağışının da gıda bankacılığı kapsamında yer aldığı görülmektedir.
- “... çocuk bakımı ve hijyeninde kullanılan çocuk bezinin, ihtiyaç sahibi ailelere verilmesi şartıyla bu kapsamda yapılan bağışın, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 40 ıncı maddesinin birinci fıkrasının (10) numaralı bendi kapsamında safi kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınması mümkün bulunmaktadır.”<sup>4</sup> Şeklinde verilen özelerde çocuk bezi bağışının da gıda bankacılığı kapsamında yer aldığı görülmektedir.
- “... gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerince Derneğinizin banka hesabına “Gıda bankacılığı faaliyetinde kullanılmak üzere gönderilmiştir.” açıklamalı dekontla havale yapılması, havale edilen meblağ ile Derneğiniz tarafından söz konusu gelir veya kurumlar vergisi mükellefleri adına gıda, temizlik, giyecek ve yakacak maddesi alınarak faturanın da bu gelir veya kurumlar vergisi mükellefleri adına düzenletirilmesi ve Gelir Vergisi Kanununun 40 ve 89 uncu maddeleri ile 251 seri no.lu Gelir Vergisi Tebliğinde belirtilen ve yukarıda açıklanan şartların taşınması kaydıyla, gıda bankacılığı kapsamında doğrudan veya dolaylı olarak bağışlanan gıda, temizlik, giyecek ve yakacak maddelerinin maliyet bedellerinin vergi matrahının tespitinde bağış yapanın hukuki statüsüne göre gider veya indirim olarak dikkate alınması mümkün bulunmaktadır.”<sup>5</sup> Şeklindeki görüş dikkate alındığında; gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri tarafından gıda bankacılığı faaliyetinde bulunan dernek ve vakıfların hesabına doğrudan para gönderilmesi ve ilgili dernek ve vakıf tarafından mükellefler adına gıda, temizlik, giyecek ve yakacak maddesi satın alarak faturaları da bu gelir veya kurumlar vergisi mükellefleri adına düzenletirmesi ve diğer şartların da sağlanması halinde mükelleflerin GVK 40. Madde ve 89.

<sup>3</sup> Erzurum Vergi Dairesi Başkanlığı, 08.03.2017 tarih ve 30094508-120[2016/1.14]-15 sayılı Özeliği.

<sup>4</sup> Kahramanmaraş Vergi Dairesi Başkanlığı, 15.12.2020 tarih ve 47285862-125[6-2020/02]-E.46810 sayılı Özeliği.

<sup>5</sup> İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı, 12.07.2013 tarih ve 9044742-130-1033 sayılı Özeliği.

Madde kapsamında yer alan vergisel avantajdan yararlanabilmesinin mümkün olduğu görülmektedir.

### 2.1.2. Atatürk, Kültür, Dil ve Tarih Yüksek Kurumuna Yapılan Bağış ve Yardımlar

2876 sayılı Atatürk, Kültür, Dil ve Tarih Yüksek Kurumu Kanunu'nun<sup>6</sup> "Mali Kolaylıklar" başlıklı 101. Maddesi; "*Yüksek Kuruma ve bağlı kuruluşlarına yapılacak bağış ve yardımlar her türlü vergi, resim ve harçtan muaftır. Yapılan bağış ve yardımları, gelir ve kurumlar vergisi yükümlülery yılı içinde verecekleri beyannamelere masraf kaydedebilirler.*" Şeklindeyir. Gelir vergisi ve kurumlar vergisi mükellefleri, bu kanun kapsamında yapmış oldukları **ayni ve nakdi** bağışları herhangi bir tutarla sınırlı olmaksızın dönem içerisinde doğrudan gider yapma imkanına sahiptirler.

### 2.1.3. Milli ve Mahalli Yardım Komitelerine Yapılan Bağış ve Yardımlar

7269 sayılı Umumi Hayata Müessir Afetler Dolayısıyla Alınacak Tedbirlerle Yapılacak Yardımlara Dair Kanun' un<sup>7</sup> "Mali Hükümler başlıklı" 45. Maddesi; "*Afetlerden zarar görenlere yardımda bulunmak üzere kurulan Milli Yardım Komitesi ile mahalli yardım komitelerine makbuz mukabilinde yapılacak bağış ve yardımlar her türlü vergi, resim ve harçtan müstesna olduğu gibi bunların gelir ve kurumlar vergileri mükellefleri tarafından masraf kaydı da caizdir. Afetlerden zarar görenlere tahsis edilmek üzere tertip edilen temsil, konser ve spor eğlenceleri de her türlü vergi, resim ve harçtan muaf tutulur.*" Şeklindeyir.

Bu hükümlere göre, umumi hayata müessir afetlere maruz kalanlara harcanmak üzere gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerince makbuz mukabili yapılacak **ayni ve nakdi** bağış ve yardımlar Gelir Vergisi Kanunu ve Kurumlar Vergisi Kanunu'nun anılan maddelerinde yer alan miktarlarla sınırlı olmaksızın aşağıda belirtilen açıklamalar çerçevesinde yıllık beyanname ile bildirilecek gelirlerden veya kurum kazancından indirilecek ya da gider olarak dikkate alınabilecektir;<sup>8</sup>

- Nakdi bağışların indirilebilmesi veya gider kaydedilebilmesi için bağış kabul eden kuruluşlarca verilecek makbuz veya bu amaçla bankalarda açtırılan hesaplara yatırıldığına ilişkin banka dekontları (Makbuz ve de-

<sup>6</sup> 17.08.1983 tarih ve 18138 sayılı Resmî Gazete' de yayımlanmıştır.

<sup>7</sup> 25.05.1959 tarih ve 10213 sayılı Resmî Gazete' de yayımlanmıştır.

<sup>8</sup> Beyanname Düzenleme Rehberi, Birinci Kısım, Gelir Vergisi Kanunu Rehberi, Vergi Müfettişleri Derneği, Ocak.2023, Ankara. Syf.641-642.

kontta, kabul edilen bağışların bu amaçla kabul edildiğinin belirtilmesi şartıyla) ile belgelendirilmesi gerekmektedir.

- Aynı bağışlar için ise mükellefler malın cinsini, miktarını ve maliyet bedelini (amortismana 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 verilememesi halinde ise ayrıntılı bir tutanak düzenlenecektir. Mükellefler yaptıkları aynı yardımları düzenlenen bu makbuz veya tutanıklara istinaden indirim veya gider olarak dikkate alabileceklerdir.

## 2.2. Bağış ve Yardımların İndirim Olarak Kabulü

Gelir Vergisi Kanunu ve Kurumlar Vergisi Kanunu uyarınca yapılacak bağış ve yardımlar sebebiyle vergisel teşvikten yararlanılabilmemesinin genel kuralının yıllık gelir vergisi veya kurumlar vergisi beyannamesi verilmesi olduğunu belirtmiştik. Mükellefler tarafından dönem içerisinde hasılat, gider ve maliyet doğurucu işlemler sonucu bulunacak kazanç, vergi matrahı olacak ve bu şekilde beyannameye intikal ettirilecektir. Yapılacak bağış ve yardımların indirim imkanı ise beyanname üzerinde ayrıca gösterilmek ve beyan edilen kazanç aşılmamak kaydıyla mümkün olmaktadır. Mükellefler, kazanç yetersizliği sebebiyle indirim konusu yapamadıkları bağış ve yardım tutarlarını ertesi yıl verecekleri beyannameye intikal ettiremeyecekler, beyanname zarar beyan eden mükellefler ise yaptıkları bağış ve yardımları hiçbir şekilde indirim konusu yapamayacaklardır.

Gerek GVK' nın 89. maddesi gerekse de KVK' nın 10. maddesi kapsamında yapılacak bağış ve yardımlarda paralel düzenlemeler bulunsa da bir kısım farklılıklar da mevcuttur. Bu noktada bir diğer önemli husus ise yapılacak bağış ve yardımların gelir vergisi mükellefleri açısından "**beyan edilen gelir**" ile kurumlar vergisi mükellefleri açısından "**kurum kazancı**" ile sınırlı olmasıdır. Ayrıca bir kısım bağış ve yardımların tamamı beyan edilen gelir ya da kurum kazancının yeterli olması halinde indirim konusu yapılabilecek iken bir kısım bağış ve yardımların ise beyan edilen gelir veya kurum kazancının belli bir oranı ile sınırlı olarak indirim konusu yapılması söz konusudur. Hal böyle iken beyan edilen gelir ve kurum kazancı ifadelerinden ne anlamamız gerektiği akla gelmektedir.

- Gelir vergisi mükellefleri açısından beyan edilen gelir: Yıllık gelir vergisi beyannamesinde yer alan indirimler ve geçmiş yıl zararları düşülmeden önceki tutarı ifade etmektedir.

- Kurumlar vergisi mükellefleri açısından kurum kazancı: Zarar mahsubu dahil giderler ile iştirak kazançları istisnası düşüldükten sonra, indirim ve istisnalar düşülmeden önceki tutarı ifade etmektedir. [**Ticari bilanço kârı – (iştirak kazançları istisnası + geçmiş yıl zararları)**]

Tekrardan belirtmek gerekirse; GVK 89. Madde kapsamında gelir vergisi mükellefleri tarafından, KVK 10. Madde kapsamında ise kurumlar vergisi mükellefleri tarafından yapılacak bağış ve yardımlar sebebiyle vergisel teşvikten yararlanmak için beyanname üzerinde kazanç beyan edilmesi gerekmektedir. İndirim konusu yapılabilecek bağış ve yardımların tutarı beyan edilen gelir veya kurum kazancı ile sınırlı olup mükellefler bu kapsamdaki bağış ve yardımlar sebebiyle zarara uğrayamamaktadır. İndirim konusu yapılamayan bağış ve yardımlar ise ertesi dönem beyanamesine de devredilemeyeceği için yapılan bağış ve yardım tutarları mükelleflerin uhdesinde kalacaktır.

### **a.1.1. Tamamı İndirim Konusu Yapılabilen Bağış ve Yardımlar**

#### **2.2.1.1. Eğitim, Sağlık ve Dini Tesisler ile Gençlik Merkezlerine Yapılan Bağış ve Yardımlar**

GVK' nın 89/1-5 maddesi uyarınca; “*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 ile mülki idare amirlerinin izni ve denetimine tabi olarak yaptırılacak ibadethaneler ve Diyanet İşleri Başkanlığı denetiminde yaygın din eğitimi verilen tesislerin ve Gençlik ve Spor Bakanlığına ait gençlik merkezleri ile gençlik ve izcilik kamplarının 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*” gelir vergisi matrahının tespitinde gelir vergisi beyannamesinde bildirilecek gelirlerden indirilebilmektedir.

Yukarıdaki kanun maddesinde açıkça görüleceği üzere; okul, sağlık tesisi, öğrenci yurdu, çocuk yuvası, yetiştirme yurdu, huzurevi, bakım ve rehabilitasyon merkezi, ibadethane, gençlik merkezi, izcilik kampı inşası dolayısıyla mükellefler tarafından yapılan harcamaların tamamı beyanname üzerinde kazançla sınırlı olmak kaydıyla indirim konusu yapılabilmektedir. Bununla birlikte; bu tesislerin inşası veya faaliyetlerine devam edebilmeleri için yapılacak olan her türlü aynı ve nakdi yardımın sadece maddede belirtilen kamu kurum ve kuruluşlarına yapılması halinde tamamının indirimi mümkün olmaktadır.

Okul, sağlık tesisi veya öğrenci yurduna ilişkin olarak yapılmış olsa dahi, kamu idare ve müesseseleri dışında kalan kurum veya kuruluşlara yapılacak bağış ve yardımların vergi matrahının tespitinde indirim konusu yapıp yapılamayacağı veya hangi limitler içinde yapılabileceği genel hükümler çerçevesinde değerlendirilecektir.<sup>9</sup>

KVK'nın 10/1-ç maddesi uyarınca; “(c) bendinde sayılan kamu kurum ve kuruluşlarına<sup>10</sup> bağışlanan okul, sağlık tesisi, 100 yatak (kalkınmada öncelikli yörelerde 50 yatak) kapasitesinden az olmamak kaydıyla öğrenci yurdu ile çocuk yuvası, yetiştirme yurdu, huzurevi ve bakım ve rehabilitasyon merkezi ile mülki idare amirlerinin izni ve denetimine tabi olarak yaptırılacak ibadethaneler ve Diyanet İşleri Başkanlığı denetiminde yaygın din eğitimi verilen tesislerin ve Gençlik ve Spor Bakanlığına ait gençlik merkezleri ile gençlik ve izcilik kamplarının 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” kurumlar vergisi matrahının tespitinde kurumlar vergisi beyannamesi üzerinde ayrıca gösterilmek şartıyla kurum kazancından indirilebilmektedir.

Gelir vergisi mükellefleri için GVK’ da yapılan düzenleme aynı şekilde kurumlar vergisi mükellefleri için de KVK’ da yer almakta olup farklılık ve önem arz eden husus ise; ibadethane ve yaygın din eğitimi veren kurumlara yapılacak bağışlardır. Sadece ibadethane ve yaygın din eğitimi veren tesislerin inşası ve faaliyetine devamı için yapılacak bağış ve yardımların kamu kurum ve kuruluşları haricinde “kamuya yararlı dernekler ile Cumhurbaşkanınca vergi muafiyeti tanınan vakıflara” da yapılması halinde tamamının indirim konusu yapılabileceği 1 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği’nin 10.3.2.2.4. no.lu bölümünde belirtilmiştir.

Makalemizin bu kısmını bitirmeden önce önemli olabilecek bir hususu da belirtmekte fayda görmekteyiz. Okul inşasının, ilgili okulun kamu arazisine mi yoksa özel araziye mi yapıldığı, yapılan harcamaların hangi dönem beyannamesinde indirim konusu yapılabileceğini belirlemesi açısından önem arz etmektedir. Kamu kurum ve kuruluşları ile imzalanan protokol gereğince kamu arazisi üzerine okul yaptırılması halinde söz konusu okul inşasına ilişkin olarak yapılan harcamalar; harcamanın yapıldığı yıla ilişkin gelir ve kurum kazancının tespitinde, kamu kurum ve kuruluşları ile imzalanan protokol

<sup>9</sup> Beyanname Düzenleme Rehberi, Birinci Kısım, Gelir Vergisi Kanunu Rehberi, Vergi Mütetişleri Derneği, Ocak.2023, Ankara. Syf.636.

<sup>10</sup> KVK 10/1-c bendindeki kamu kurum ve kuruluşları; genel bütçeli kamu idareleri, özel bütçeli kamu idareleri, il özel idareleri, belediyeler ve köylerdir.

gereğince şahsına ait arazi üzerine okul yaptıran mükelleflerce, söz konusu okul inşasına ilişkin olarak yapılan harcamalar ise okul inşaatının tamamlanarak teslim edildiği yıla ilişkin gelir ve kurum kazancının tespitinde indirim konusu yapılabilmektedir.

Bu bölümle ilgili olarak vergi idaresince verilen ve önemli gördüğümüz özetler aşağıdaki gibidir.

- Bursa Vergi Dairesi Başkanlığının 24.08.2015 tarih ve 17192610-125[ÖZG-2014-47]-173 sayılı “yurtdışında yapılacak cami inşaatına ait harcamaların indirim konusu yapıp yapılmayacağı” konulu özelgesinde özetle; “...cami inşaatının Bulgaristan’ın Kırcaali bölgesinde yapılacağı ve söz konusu cami inşaatının ilgili Kanun kapsamında belirtilen mülki idare amirlerinin izni ve denetimine tabi olma şartını karşılamadığı anlaşılmıştır. Bu sebeple yapılacak bağış ödemelerin kurum kazancınızdan indirim konusu yapılması mümkün bulunmamaktadır.” Denilmektedir.
- Kayseri Vergi Dairesi Başkanlığının 30.11.2012 tarih ve B.07.1. GİB.4.38.15.01-120[89-2012/20-515]-157 sayılı özelgesinde “...derneğimize işletilen kız kuran kursu öğrenci yurdunun Diyanet İşleri Başkanlığının denetiminde yaygın din eğitimi verilen tesisler kapsamında değerlendirilmesi ve söz konusu bağış ve yardımların sadece kız kuran kursu öğrenci yurdunun ihtiyaçları için kullanılması şartıyla, gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerince yapılan bu nitelikteki bağış ve yardımların tamamının, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 89/5 inci maddesi ile 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 10/1-ç maddesi çerçevesinde beyan edilen gelir veya kurum kazancından indirimi mümkündür.” Denilmektedir.

### 2.2.1.2. Kültür ve Sanat Faaliyetleri için Yapılan Bağış ve Yardımlar

GVK 89/1-7 maddesi ve KVK 10/1-d maddesi uyarınca özetle; genel ve özel bütçeli kamu idareleri, il özel idareleri, belediyeler, köyler, kamu yararına çalışan dernekler, Cumhurbaşkanınca 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; kültür ve sanat faaliyetleri, yazma nadir eserlerin korunması, kültür varlıklarının bakım ve onarımı ile restorasyonu, kurtarma ve bilimsel kazı çalışmaları, kütüphane, müze ve sanat sergilerine yapılacak bağış ve yardımların tamamının gelir vergisi matrahının tespitinde, gelir vergisi beyannamesinde bildirilecek gelirlere ve kurumlar vergisi matrahının tespitinde; kurumlar vergisi beyannamesi üzerinde ayrıca gösterilmek şartıyla da kurum kazancından indirim konusu yapılabilmektedir.

### 2.2.1.3. Cumhurbaşkanlığınca Başlatılan Yardım Kampanyalarına Yapılan Bağış ve Yardımlar

GVK 89/1-10 maddesi ve KVK 10/1-e maddesi; “Cumhurbaşkanınca başlatılan yardım kampanyalarına makbuz karşılığı yapılan aynı ve nakdi bağışların tamamı.” gelir vergisi beyannamesinde bildirilecek gelirlerden ve kurumlar vergisi matrahının tespitinde; kurumlar vergisi beyannamesi üzerinde ayrıca gösterilmek şartıyla da kurum kazancından indirim konusu yapılabileceği hüküm altına alınmıştır.

4372 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararında;<sup>11</sup> “Ülkemizde yakın zamanda meydana gelen yangın ve sel afetleri ile bundan sonra meydana gelebilecek yangın ve sel afetleri sonrasında uygulanmak üzere, genel hayatı olumsuz etkileyen şartların iyileştirilmesine katkı sağlanması amacıyla insani yardım kampanyası başlatılması kararlaştırılmış ve söz konusu yardım kampanyasının koordinasyonunu yapmak üzere Afet ve Acil Durum Yönetimi Başkanlığı görevlendirilmiştir. Kampanya kapsamında valilikler, belediyeler ve diğer kamu kurum ve kuruluşlarınca toplanan yardımların aktarılması ya da gerçek ve tüzel kişilerce doğrudan bağış yapılması amacıyla kamu bankaları ve/veya özel bankalar nezdinde açılacak hesaplar Afet ve Acil Durum Yönetimi Başkanlığı tarafından duyurulur.” ifadelerine yer verilmiştir. 3483 sayılı 4372 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararında<sup>12</sup> ise; “Ülkemizde meydana gelebilecek depremler sonrasında zarar gören afetzedeler için, gerek görülmesi halinde, Afet ve Acil Durum Yönetimi Başkanlığının koordinasyonunda insani yardım kampanyası başlatılır. Kampanyalar kapsamında valilikler, belediyeler ve diğer kamu kurum ve kuruluşlarınca toplanan yardımların aktarılması ya da gerçek ve tüzel kişilerce doğrudan bağış yapılması amacıyla kamu bankaları ve/veya özel bankalar nezdinde açılacak hesaplar Afet ve Acil Durum Yönetimi Başkanlığı tarafından duyurulur.” İfadelerine yer verilmiştir.

Söz konusu yardım kampanyaları kapsamında, AFAD Başkanlığınca ilan edilen hesaplara yapılan nakdi bağışların tamamı gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerince indirim konusu yapılabilecektir. Gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerince işletmelerinde mevcut olan ya da dışarıdan temin edilen ihtiyaç malzemeleri de aynı olarak bağışlanabilmektedir. Aynı bağışlar; AFAD Başkanlığının kendisine yapılabileceği gibi AFAD’ın yönlendirdiği kamu kurum ve kuruluşlarına da yapılabilecektir. Bu kapsamda yapılan aynı bağışların tamamı, bağışa konu malların içeriğine ve ilgili kurumlarca teslim alındığına ilişkin belge düzenlenmesi kaydıyla indirim olarak dikkate alınabilecektir.<sup>13</sup>

<sup>11</sup> 13.08.2021 tarih ve 31567 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

<sup>12</sup> 03.02.2021 tarih ve 831384 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

<sup>13</sup> Gelir İdaresi Başkanlığı, “Vergi Mevzuatı Yönünden Bağış ve Yardımlar Rehberi”, Yayın No.456, Şubat.2023.

Konuya ilişkin olarak Antalya Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 13.12.2022 tarih ve E-49327596-125 [KVK. ÖZ.2021.63]-317240 sayılı özelgesinde mükellef tarafından danışılan husus; "12.08.2021 tarihli ve 4372 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı ile yangın ve sel felaketlerinden zarar gören afetzedeler için yardım kampanyası başlatıldığı, anılan karara istinaden düzenlenen kampanya kapsamında firmanızca barınma ihtiyaçlarının karşılanmasına yönelik konteyner ve iç donanımını sağlayacak eşya alımının yapılacağı ve Manavgat Belediyesine bağışlanacağı belirtilerek, bahse konu yardımın 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 10/1-e maddesi kapsamında değerlendirilip değerlendirilmeyeceği" olup idarenin verdiği cevap ise özetle; "Cumhurbaşkanlığı Kararında belirtilen şekilde yangın ve sel felaketleri için başlatılan yardım kampanyasına şirketinizce yapılacak bağış ve yardımın, Kurumlar Vergisi Kanununun 10 uncu maddesinin birinci fıkrasının (e) bendi kapsamında tamamının beyanname üzerinden indirimi mümkün bulunmaktadır. Diğer taraftan, belediyelere yapılacak yardımın ise Kurumlar Vergisi Kanununun 10 uncu maddesinin birinci fıkrasının (c) bendi hükmüne istinaden kurum kazancının %5'i ile sınırlı olmak koşuluyla kurum kazancının tespitinde beyanname üzerinde indirim konusu yapılabileceği tabiidir." Şeklinde dir.

Bununla birlikte Cumhurbaşkanlığı tarafından (AFAD) başlatılacak yardım kampanyalarının sadece ülke içine yapılması şartı olmayıp yurtdışına da yapılabilmektedir. Cumhurbaşkanınca başlatılan yardım kampanyası kapsamında Suriye için yapılan nakdi bağışın tamamı kurumlar vergisi matrahının tespitinde beyannameye indirim konusu yapılabilecektir.<sup>14</sup>

#### 2.2.1.4. Kızılay Derneğine ve Yeşilay Cemiyetine Yapılan Nakdi Bağış ve Yardımlar

GVK 89/1-11 maddesi ve KVK 10/1-f maddesi; "İktisadi işletmeleri hariç, Türkiye Kızılay Derneğine ve Türkiye Yeşilay Cemiyetine makbuz karşılığı yapılan nakdi bağış ve yardımların tamamı."nın gelir vergisi beyannamesinde bildirilecek gelirlere ve kurumlar vergisi matrahının tespitinde; kurumlar vergisi beyanname üzerinde ayrıca gösterilmek şartıyla da kurum kazancından indirim konusu yapılabileceği hüküm altına alınmıştır.

İlgili düzenleme uyarınca Kızılay Derneği'nin ve Yeşilay Cemiyeti'nin iktisadi işletmelerine yapılacak gerek nakdi gerekse de aynı bağış ve yardımların beyan edilen gelirden ve kurum kazancından indirim konusu yapılması mümkün değildir. Belirtilen kurumlara yapılacak sadece nakdi bağış ve yardımların tamamı beyanname üzerinde indirim konusu yapılacak olup aynı ola-

<sup>14</sup> ÇEKİCİLER C., GÖK O., "Kurumlar Vergisi Revizyonu Açıklama ve Örneklerle" Vergi Müfettişleri Derneği, 5.Baskı, Şubat.2021.



rak yapılacak bağış ve yardımlar ise *-ilgili kurumların kamuya yararlı dernek statüsünde olması sebebiyle-* gelir vergisi mükellefleri için beyan edilen gelirin, kurumlar vergisi mükellefleri için de kurum kazancının %5' ini aşmamak ve kazanç ile sınırlı olmak kaydıyla indirim konusu yapılabilecektir.

#### 2.2.1.5. Gıda Bankacılığı Kapsamında Yapılan Bağış ve Yardımlar

Makalemizin 2.1.1. no.lu bölümünde ticari kazanç sahibi mükelleflerin ve kurumlar vergisi mükelleflerinin işletmelerine dahil olan “gıda, giyecek, temizlik, yakacak” maddelerinin tüzüğünde veya senesinde gıda bankacılığı yapabileceğine ilişkin hüküm bulunan dernek ve vakıflara bağışlanması halinde ilgili malzemelerin maliyet bedelinin dönem içerisinde gider olarak dikkate alınabileceğini belirtmiştik. Bu kısımda ise GVK 89. Maddede yer alan paralel hükmü inceleyeceğiz.

GVK 89/1-6 maddesi uyarınca; “*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.*” nın gelir vergisi beyannamesinde bildirecek gelirlerden indirim konusu yapılabileceği hüküm altına alınmıştır. GVK' nın 89. Maddesi, yıllık gelir vergisi beyannamesi veren tüm gelir vergisi mükellefleri ile kurumlar vergisi mükelleflerini kapsamakta olup ilgili mükelleflerin gıda bankacılığı kapsamında **dışarıdan satın alarak bağışladıkları** gıda, temizlik, giyecek ve yakacak maddelerinin KDV dahil maliyet bedelinin tamamını beyan edilen gelir ve kurum kazancı ile sınırlı olmak üzere beyanname üzerinde indirim konusu yapabilmeleri mümkündür.

#### 2.2.1.6. Diğer Kanunlar Kapsamında Yapılan Bağış ve Yardımlar

Gelir vergisi ve kurumlar vergisi mükellefleri tarafından yapılacak bağış ve yardımlara sağlanan vergisel teşvikler esas itibariyle GVK ve KVK' da yer alsa da, bir kısım özel (ikincil) kanunlarda da bu konuya ilişkin hükümler mevcuttur. Devlet tarafından teşvik edilmek istenen harcamaları vergi mükellefleri açısından tercih edilebilir hale getirmek ve özendirmek adına düzenlenen ve tamamı beyanname üzerinde indirim konusu yapılabilen bağış ve yardımlara aşağıda kısaca yer vereceğiz.

- 222 sayılı İlköğretim Kanununun 76'ncı maddesine göre gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri tarafından makbuz karşılığında yapılacak para bağışları,
- 3294 sayılı Sosyal Yardımlaşma ve Dayanışmayı Teşvik Kanunu'nun 9'uncu maddesine göre Sosyal Yardımlaşma ve Dayanışmayı Teşvik Fonu ile Sosyal Yardımlaşma ve Dayanışma Vakıflarına yapılacak bağış ve yardımlar,

- 278 sayılı Türkiye Bilimsel ve Teknolojik Araştırma Kurumu Kurulması Hakkında Kanun'un 13'üncü maddesine göre Kuruma makbuz karşılığı yapılan para bağışları,
- 3388 sayılı Türk Silahlı Kuvvetlerini Güçlendirme Vakfı Kanunu'nun 3'üncü maddesine göre Vakfa yapılan her türlü bağış ve yardımlar,
- 4122 sayılı Milli Ağaçlandırma ve Erozyon Kontrolü Seferberlik Kanunu'nun 12'nci maddesine göre ormanlarda, ağaçlandırma, bakım ve koruma masraflarının tamamı,
- 3713 sayılı Terörle Mücadele Kanunu'nun 21'inci maddesine göre; bu Kanun kapsamında aylık alan maluller ile hayatını kaybedenlerin dul ve yetimlerine hibe edilen gayrimenkullerin maliyet bedellerinin tamamı,
- 6569 sayılı Türkiye Sağlık Enstitüleri Başkanlığı Kurulması ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun'un 17'nci maddesine göre TÜSEB' e makbuz karşılığında yapılan nakdi bağış ve yardımlar,
- 6546 sayılı Çanakkale Savaşları Gelibolu Tarihi Alan Başkanlığı Kurulması Hakkında Kanun'un 11'inci maddesine göre; Çanakkale Savaşları Gelibolu Tarihi Alan Başkanlığına makbuz karşılığında yapılan nakdi bağış ve yardımlar,
- 7174 sayılı Kapadokya Alanı Hakkında Kanun'un 7'nci maddesinin ikinci fıkrasına göre bu Kanun kapsamında kurulan idareye yapılan her türlü nakdi ve aynı bağış ve yardımlar,
- 2547 sayılı Yükseköğretim Kanununun 56 ncı maddesi gereğince devlet ve vakıf üniversitelerine, yüksek teknoloji enstitüleri ve Cumhurbaşkanınca vergi muafiyeti tanınan bir kısım vakıflara yapılan aynı veya nakdi bağış ve yardımların tamamı.
- 7432 sayılı Uludağ Alanı Hakkında Kanunun 8 inci maddesi hükmü gereğince; makbuz mukabilinde yapılan aynı ve nakdi bağışların tamamı. beyanname üzerinden indirim konusu yapılabilecektir. (Bu Kanun, resmi gazetede yayımlandığı 26.1.2023 tarihinde yürürlüğe girmiştir.)

#### **a.1.2. Sınırlı Olarak İndirim Konusu Yapılabilen Bağış ve Yardımlar**

##### **2.2.2.1. Kamu Kurumları ile Dernek ve Vakıflara Yapılacak Bağış ve Yardımlar**

GVK 89/1-4 maddesi uyarınca; *“Genel ve özel bütçeli kamu idareleri, il özel idareleri, belediyeler, köyler ile kamu yararına çalışan dernekler ve Cumhurbaşkanınca 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.” gelir vergisi beyannamesinde bildirilecek gelirlerden indirim konusu yapılabileceği hüküm altına alınmış olup aynı husus KVK 10/1-c maddesinde düzenlenerek; “Genel ve özel bütçeli kamu idarelerine, il özel idarelerine, belediyelere ve köylere, Cumhurbaşkanınca vergi muafiyeti tanınan vakıflara ve kamu yararına çalışan dernekler ile **bilimsel araştırma ve geliştirme faaliyetinde bulunan kurum ve kuruluşlara makbuz karşılığında yapılan bağış ve yardımların toplamının o yıla ait kurum kazancının % 5'ine kadar olan kısmı.”** kurumlar vergisi matrahının tespitinde kurumlar vergisi beyannamesi üzerinde ayrıca gösterilmek şartıyla indirim konusu yapılabileceği belirtilmiştir.*

GVK ve KVK'nın yukarıdaki benzer hükümleri dikkate alındığında aradaki farkın sadece kurumlar vergisi mükelleflerinin “bilimsel araştırma ve geliştirme faaliyetinde bulunan kurum ve kuruluşlara” da bağış ve yardım yapabilmesi olarak karşımıza çıkmaktadır. Bu kapsamda yapılacak bağış ve yardımlar aynı veya nakdi olabileceği gibi bağışlanacak ürünlerde de herhangi bir sınırlama bulunmamaktadır. Düzenlemenin önemli olan kısmı, ilgili kurumlara yapılacak aynı veya nakdi bağış ve yardımların beyan edilen gelir veya kurum kazancının %5'i ile sınırlı olması hususudur. Bununla birlikte; kamuya yararlı dernekler haricindeki derneklere ve vergi muafiyeti bulunmayan vakıflara yapılacak bağış ve yardımların gelir ve kurumlar vergisi beyannamesinde indirim konusu yapılması mümkün değildir. Özellikle son dönemde yaşanan deprem, sel gibi felaketler dolayısıyla çok sayıda dernek ve vakıf ilgili afet bölgelerinde aktif rol almış ve hatta çok yüklü miktarlarda bağış ve yardım toplayan dernek ve vakıf da olmuştur. Buna rağmen bu derneklerin kamuya yararlı dernek statüsünde olmaması, vakıfların ise vergi muafiyetinin bulunmaması sebebiyle bu tür kurumlara ve organizasyonlara yapılan bağış ve yardımlar sebebiyle vergi mükellefleri vergisel bir avantajdan yararlanamamıştır.

Önemli olan bir hususu da makalemizin önceki kısımlarında ele almış olsak da bir kez de burada belirtmekte fayda görüyoruz. Kamuya yararlı olmayan bir derneğe veya vergi muafiyeti olmayan bir vakfa yapılacak bağış sebebiyle vergisel avantaj elde edebilmenin tek yolu ilgili dernek veya vakfın tüzüğünde “gıda bankacılığı” yapabilmesine ilişkin hüküm olması, ilgili dernek veya vakfa aynı olarak sadece “gıda, giyim, temizlik ve yakacak” maddelerinin bağışlanması ile mümkün olmaktadır. Çünkü gıda bankacılığı faaliyetinde bulunan bir derneğin kamuya yararlı dernek statüsünde olması ve vakfın vergi muafiyetinin olup olmaması hususu bu kapsamda yapılacak bağış ve yardımlar için önemli değildir.

### 2.2.2.2. Kızılay Derneği ve Yeşilay Cemiyetine Yapılacak Aynı Bağış ve Yardımlar

Makalemizin 2.2.1.4. no.lu bölümünde Kızılay Derneği'ne ve Yeşilay Cemiyeti'ne yapılacak nakdi bağış ve yardımların tamamının beyanname üzerinde indirim konusu yapılabileceğini belirtmiştik. Buna karşın; ilgili kurumlara yapılacak bağış ve yardımların aynı olması durumunda ise ilgili kurumların kamuya yararlı dernek statüsünde olması sebebiyle GVK 89/1-4 ve KVK 10/1-c maddelerindeki genel hükümler işletilecek ve maddede yer alan; “... kamu yararına çalışan derneklere...yıllık toplamı beyan edilecek gelirin % 5'ini (kalkınmada öncelikli yöreler için % 10'unu) aşmamak üzere, makbuz karşılığında yapılan bağış ve yardımlar.” Hükmü uyarınca yapılacak aynı bağışlar, beyan edilen gelirin ve kurum kazancının %5'i ile sınırlı olarak beyanname üzerinde indirim konusu yapılacaktır.

Ayrıca Kızılay Derneği gıda bankacılığı yapma yetkisine de sahip olduğu için Kızılay'a yapılacak aynı bağışları ikiye ayırmak gerekir. Kızılay Derneği'ne gıda bankacılığı kapsamında “gıda, giyecek, temizlik ve yakacak” malzemeleri bağışlanırsa ilgili ürünlerin maliyet bedelinin tamamı beyanname üzerinde (ticari kazanç sahibi mükellefler ile kurumlar vergisi mükelleflerinin işletmelerine dahil bu ürünleri doğrudan gider yapma imkanı da mevcuttur.) indirim konusu yapılabilmekte iken gıda bankacılığı kapsamında olmayan diğer malların bağışlanması durumunda beyan edilen gelirin ve kurum kazancının %5'i ile sınırlı olarak beyanname üzerinde indirim konusu yapılabilecektir. Bir örnek vermek gerekirse; bir deprem felaketi sebebiyle Kızılay'a bağışlanan taşınabilir şarj cihazının maliyet bedelinin tamamı beyanname üzerinde %5 sınırına dikkat edilerek indirim konusu yapılabilecek iken bağışlanan ürünün kıyafet olması halinde gıda bankacılığı kapsamında bağış yapmak ve ilgili kurallara riayet edilmek kaydıyla bu ürünün maliyet bedelinin tamamının beyanname üzerinde indirim konusu yapılması mümkündür. (kıyafetin işletmeye dahil olması halinde ise maliyet bedelinin dönem içerisinde gider yapılabileceği tabiidir.)

## 3. KATMADEĞER VERGİSİ AÇISINDAN BAĞIŞ VE YARDIMLAR

### 3.1. Katma Değer Vergisinin Genel İşleyişi

Katma Değer Vergisi (KDV), bir işlem vergisi olması ve üretimden tüketim kadar her aşamada gündeme gelmesi sebebiyle kendine has bir özelliğe sahiptir. Mükellefler, yürüttükleri faaliyetler sebebiyle mal teslimi veya hizmet ifası gerçekleştirdikleri aşamada doğan KDV'yi alıcılardan tahsil ederek “He-

saplanan KDV” olarak, kendi mal veya hizmet alışları sebebiyle de satıcılara ödedikleri KDV’yi “İndirilecek KDV” olarak kayıtlarına alırlar. Vergilendirme dönemleri itibariyle hesaplanan KDV ve indirilecek KDV hesapları birbiri ile mukayese edilir ve hesaplanan KDV’nin fazla olması halinde “Ödenecek KDV” ortaya çıkar ve bu vergi mükellefler tarafından vergi dairesine ödenir. İndirilecek KDV’nin fazla olması halinde ise “Devreden KDV” ortaya çıkar ve bu KDV ise kural olarak mükelleflere iade edilmez ve sonraki vergilendirme dönemlerine devreder.

Genel işleyiş bu olmakla birlikte bir kısım mal teslimleri ve hizmet ifaları KDV’den istisna edilmekte ve yapılacak teslim ve hizmet için alıcılardan KDV tahsil edilmemektedir. KDV tahsil edilmeden yapılan bu işlemler için yüklenilen KDV’ler bazı hallerde indirim konusu yapılabilmekte ve hatta mükelleflere iade edilebilmekte, bazı hallerde ise gelir ve kurumlar vergisi açısından gider olarak dikkate alınabilmektedir. Mükelleflerin faaliyet konuları ile uyumlu olmayan arızı şekilde yapılan bağış ve yardımlar iktisadi ve ticari bir faaliyetin yürütülmesi ile doğrudan ilişkili olmadığı için genel kural bağış ve yardımlar sebebiyle yüklenilen KDV’lerin indiriminin kabul edilmemesi ve evleviyetle de iade edilmemesidir.

Peki, mükelleflerin bağışladıkları aynı malların alımı sırasında satıcılara ödedikleri KDV’yi (yüklenilen KDV) indirim konusu yapamayacaklar ise faaliyetleri ile doğrudan ilgili olmayan, sosyal yardımlaşma ve dayanışma sebebiyle yapılan bağış ve yardımlara neden iştirak etsinler? Sorusu akla gelmektedir. Makalemizin ilerleyen bölümlerinde KDV Kanununda yer alan istisna türlerine değinildikten sonra bağış ve yardımlar ile bedelsiz teslimler sebebiyle yapılacak işlemlerde KDV’nin indirim konusu yapılabildiği özellikli durumlar incelenecektir.

### 3.2. KDV Kanununda İstisna Türleri

KDV mevzuatı uyarınca genel kuralı tekrar etmek gerekirse; istisna edilen bir teslim ve hizmet sebebiyle yüklenilen KDV mükelleflere iade edilememekte, vergiden istisna olan işlemler sebebiyle yüklenilen KDV’de mükelleflerce indirim konusu yapılamamaktadır. KDV Kanunu açısından tam ve kısmi istisna olmak üzere iki tür istisna mevcuttur.

- **Tam İstisna:** Mükellefler tarafından teslim ve hizmetler sebebiyle KDV’nin hesaplanmadığı, bu işlemler sebebiyle yüklenilen KDV’nin de mükelleflerce indirim konusu yapılarak arta kalan kısımların da iade edilebildiği işlemlere tam istisna denilmektedir. Bu husus KDV 32. Maddede şu şekilde ifade edilmiştir. *“Bu Kanunun 11, 13, 14 ve 15 inci maddeleri ile 17 nci maddenin (4) numaralı fıkrasının (s) bendi*

*uyarınca vergiden istisna edilmiş bulunan işlemlerle ilgili fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen Katma Değer Vergisi, mükellefin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanacak Katma Değer Vergisinden indirilir. Vergiye tabi işlemlerin mevcut olmaması veya hesaplanan verginin indirilecek vergiden az olması hallerinde indirilemeyen Katma Değer Vergisi, işlemin gerçekleştiği dönemi izleyen ikinci takvim yılının sonuna kadar talep edilmesi şartıyla Maliye ve Gümrük Bakanlığınca tespit edilecek esaslara göre bu işlemleri yapanlara iade olunur.”*

- **Kısmi İstisna:** Mükellefler tarafından teslim ve hizmetler sebebiyle KDV'nin hesaplanmadığı, bu işlemler sebebiyle yüklenilen KDV'nin de mükelleflerce indirim konusu yapılamayıp 58. Maddenin mefhumu muhalifi uyarınca gelir ve kurumlar vergisi kazanç hesabında gider olarak dikkate alınabildiği işlemlere kısmi istisna denilmektedir. Bu husus aşağıdaki kanun maddelerinde açıkça ifade edilmektedir.

#### **“İndirilemeyecek Katma Değer Vergisi**

**Madde 30:** *Aşağıdaki vergiler mükellefin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanan katma değer vergisinden indirilemez:*

**a)** Vergiye tabi olmayan veya vergiden istisna edilmiş bulunan malların teslimi ve hizmet ifası (Bu Kanununun 17 nci maddesinin (2) numaralı fıkrasının (b), (c) ve (d) bentleri ile (4) numaralı fıkrasının (ı) ve (ö) bentleri uyarınca katma değer vergisinden istisna edilen işlemler hariç) ile ilgili alış vesikalarında gösterilen veya bu mal ve hizmetlerin maliyetleri içinde yer alan katma değer vergisi,

...”

#### **“Verginin Gider Kaydedilemeyeceği**

**Madde 58:** *Mükellefin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanan Katma Değer Vergisi ile mükellefçe indirilebilecek Katma Değer Vergisi, Gelir ve Kurumlar Vergisi matrahlarının tespitinde gider olarak kabul edilmez.”*

Yukarıdaki iki maddeyi birbiri ile değerlendirirsek; KDV 30/a bendi uyarınca vergiden istisna edilen (ki ilerleyen kısımlarda bağış ve yardımları ilgilendireceği için önem arz etmektedir.) teslim ve hizmet ifaları sebebiyle yüklenilen KDV indirim konusu yapılamayacaktır. 58. Maddede indirilebilme imkanı olan KDV'nin gider kabul edilemeyeceği düzenlenmiş olup bu maddenin mefhumu muhalifi de bizi; indirim konusu yapılamayacak KDV'lerin, gelir ve kurumlar vergisi matrahlarının tespitinde gider olarak kabul edileceği sonucuna ulaştırmaktadır. Tam da bu noktada karşımıza kısmi istisnadaki bu

genel kuralın istisnasını teşkil eden KDV 30/a maddesinin parantez içi hükümleri çıkmaktadır. Eğer ki yapılan teslim ve hizmetler parantez içi hükümlerden olan **“17/2-(b), (c) ve (d) bentleri ile 17/4-(ı) ve (ö) bentleri”** ile ilgili ise bu kapsamdaki kısmi istisna olan teslim ve hizmetler sebebiyle yüklenilen KDV’ler indirim konusu yapılabilecektir.

### 3.3. Bağış ve Yardım Yapanlara Mal Teslimi ve Hizmet İfasında İstisna

Bağış ve yardım yapan vergi mükelleflerinin faydalanabilecekleri avantajlara geçmeden önce, bağış ve yardım yapmak üzere mal teslimi ve hizmet ifası aşamasında bile KDV açısından ayrıcalıklı bir teşvik sağlayan bir müesseseyi ele almakta fayda görmekteyiz.

KDV 13/1-k bendi (ki bu bent tam istisna kapsamındadır.); *“Genel ve özel bütçeli kamu idarelerine, il özel idarelerine, belediyelere ve köylere bağışlanmak üzere yapılan 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, mülki idare amirlerinin izni ve denetimine tabi ibadethaneler, Diyanet İşleri Başkanlığı denetimine tabi yaygın din eğitimi verilen tesisler, Gençlik ve Spor Bakanlığına ait gençlik merkezleri ile gençlik ve izcilik kamplarının inşası dolayısıyla bağışta bulunacaklara yapılan teslim ve hizmetler,”* vergiden istisnadır.

Yukarıdaki maddeden görüleceği üzere bir kısım kamu kurum ve kuruluşlarına okul, sağlık tesisi, yurt, ibadethane vb. tesislerin inşası için bağış ve yardımda bulunacak vergi mükellefleri, bu kapsamda mal tedarik ederken veya hizmet temin ederken bu teslimi sunan veya hizmeti ifa eden mükelleflerin kendilerinden KDV tahsil etmemeleri sebebiyle bağış ve yardım yapacakları ürünlerin satın alma aşamasında dahi avantajlı olmaktadır. Belirtmekte fayda var ki; bağış ve yardım yapacak mükelleflere teslim ve hizmet gerçekleştiren mükellefler, KDV’den tam istisna olan bu işlemler için tahsil etmedikleri KDV’yi iade alabilecekleri için hem bağış ve yardım yapacak mükellefler hem de bu mükelleflere teslim ve hizmet gerçekleştiren mükellefler vergisel anlamda avantajlı duruma gelmiş olacaklardır.

Söz konusu istisnadan; genel ve özel bütçeli kamu idarelerine, il özel idarelerine, belediyelere ve köylere bağışlanmak üzere bu idare ve kuruluşlarla protokol imzalamak suretiyle yukarıda sayılan tesisleri inşa eden/ettiren gerçek ve tüzel kişiler (kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşu, kooperatif, dernek, vakıf ve benzerleri dahil), KDV mükellefi olup olmadığına bakılmaksızın faydalanır. Bu tesislerin tamamının veya belirli bir kısmının inşasına yönelik ilgili idare ve kuruluşlara nakdi olarak yapılan bağışlar, ilgili idare ve kuruluş tarafından istisna kapsamındaki tesislerin inşasına ilişkin yapılacak

mal ve hizmet alımlarında kullanılsa bile bu alımlar istisna kapsamında değerlendirilmez. Bu istisna kapsamında yapılan işlemlere ilişkin yüklenilen KDV indirilebilir, indirim yoluyla giderilemeyen KDV iade edilebilir.<sup>15</sup>

### 3.4. Yüklenilen KDV'nin İndirim Konusu Yapılabileceği Bağış ve Yardımlar

Bağış ve yardım müessesesi, vergi mükellefleri tarafından yapılan bedelsiz teslim ve hizmetleri içermektedir. KDV açısından kısmi istisna olarak nitelenen bu teslimler ve hizmetler için KDV hesaplanmamakta ve yüklenilen KDV'ler de indirim konusu yapılamamaktadır. Fakat bu genel kaidenin istisnası KDV Kanunu 30/1-a bendinin parantez içi hükmünde yer almaktadır. Ayrıca KDV Kanunu geçici maddelerinde de bu genel kaidenin istisnasını teşkil eden hükümler mevcuttur. Bu kısımda inceleyeceğimiz bağış ve yardımlar, KDV açısından kısmi istisna olmasına rağmen yüklenilen KDV'lerin indirim konusu yapılabildiği özellikli bağış ve yardımlardır. Bu kısım haricindeki ise genel kurala tabi olup yüklenilen KDV'ler indirim konusu yapılamayacak gelir ve kurumlar vergisi açısından gider olarak dikkate alınabilecektir.<sup>16</sup>

#### 3.4.1. Bazı Kurum ve Kuruluşlara Bedelsiz Yapılan Teslim ve Hizmetler

KDV Kanunu 17/2-b maddesi; “...birinci fıkrada sayılan kurum ve kuruluşlara bedelsiz olarak yapılan her türlü mal teslimi ve hizmet ifaları” için KDV'nin kısmi istisna olduğunu belirtmiş fakat 30/1-a bendinde ise bu istisnaya ilişkin yüklenilen KDV'lerin indirim konusu yapılabileceğini parantez içi hüküm ile belirlemiştir. Bu sebeple vergi mükellefleri tarafından bağış ve yardım kapsamında olsun olmasın aşağıdaki kurum ve kuruluşlara yapılacak olan her türlü mal teslimi ve hizmet ifası tutar sınırı olmaksızın bedelsiz yapılması halinde;

- Teslim ve hizmet aşamasında KDV hesaplanmayacak,
- Yüklenilen KDV indirim konusu yapılabilecek,
- İndirim yoluyla giderilemeyen KDV ise iade edilmeyecektir.

Bu kurum ve kuruluşlar; Genel ve katma bütçeli daireler, il özel idareleri, belediyeler, köyler, bunların teşkil ettikleri birlikler, üniversiteler, döner

<sup>15</sup> Gelir İdaresi Başkanlığı, “Vergi Mevzuatı Yönünden Bağış ve Yardımlar Rehberi”, Syf.31-32., Yayın No.456, Şubat.2023.

<sup>16</sup> KDV Kanunu kapsamında teslim ve hizmetlerin kısmi istisna olduğu ve yüklenilen KDV'nin indirim konusu yapılabildiği başkaca işlemler olsa da, makalemizde bağış ve yardım konusu işlendiği için bahsedeceğimiz kısmi istisnalarda bağış ve yardımları ilgilendiren ve bu özelliği ön plana çıkan kısımları inceleyeceğiz.



sermayeli kuruluşlar, kanunla ve Cumhurbaşkanlığı Kararnamesiyle kurulan kamu kurum ve kuruluşları, kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları, siyasî partiler ve sendikalar, kanunla kurulan veya tüzelkişiliği haiz emekli ve yardım sandıkları, kamu menfaatine yararlı dernekler, tarımsal amaçlı kooperative ve Cumhurbaşkanınca vergi muafiyeti tanınan vakıflardır.

### 3.4.2. Gıda Bankacılığı Kapsamında Yapılan Teslim ve Hizmetler

KDV Kanunu 17/2-b maddesi; “... fakirlere yardım amacıyla gıda bankacılığı faaliyetinde bulunan dernek ve vakıflara Maliye Bakanlığınca belirlenen usul ve esaslar çerçevesinde bağışlanan gıda, temizlik, giyecek ve yakacak maddelerinin teslimi” için KDV’nin kısmi istisna olduğunu belirtmiş fakat 30/1-a bendinde ise bu istisnaya ilişkin yüklenilen KDV’lerin indirim konusu yapılabileceğini parantez içi hüküm ile belirlemiştir.

Makalemizin ilgili bölümlerinde detaylı olarak işlediğimiz gıda bankacılığı faaliyeti, aynı zamanda gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri tarafından bağışlanan “gıda, temizlik, giyecek ve yakacak” malzemelerinin maliyet bedelinin istenilmesi halinde ticari kazanç sahipleri ve kurumlar vergisi mükellefleri tarafından “dönem içerisinde gider olarak dikkate alınabilmesi” ve bu kapsamda bağışlanacak ürünler sebebiyle yüklenilen KDV’nin de indirim konusu yapılabilmesi açısından oldukça önem verilen bir bağış ve yardım türü olarak karşımıza çıkmaktadır.

### 3.4.3. Milli Eğitim Bakanlığı’na Bilgisayar ve Donanım Kapsamında Yapılan Teslim ve Hizmetler

KDV Geçici 23. Maddesi; “Milli Eğitim Bakanlığına bilgisayar ve donanımlarının bedelsiz teslimleri ile bunlara ilişkin yazılım teslimi ve hizmetleri, bu mal ve hizmetlerin bağışı yapacak olanlara teslim ve ifası 31/12/2023 tarihine kadar Katma Değer Vergisinden müstesnadır. Bu kapsamda yapılan teslim ve hizmet ifaları için yüklenilen vergiler, vergiye tâbi işlemler nedeniyle hesaplanan vergiden indirilir. İndirimle giderilemeyen vergiler iade edilmez...” şeklindedir.

Vergi mükellefleri tarafından okul aile birlikleri de dahil olmak üzere ME-B’e bağlı eğitim kurumlarına yapılacak bilgisayar ve donanımları ile bunlara ilişkin yazılımların bedelsiz teslimi ve bunlara ilişkin hizmet ifası ile bu şekilde bağış yapacak olanlara teslim ve hizmet ifaları KDV’den istisna olmaktadır.

Bu kapsamda, bilgisayar donanımları (mouse, klavye, antivirüs programları, data kablosu, montaj kablosu gibi), internet ve network ürünleri (modem,

switch, kablolama), tarayıcı gibi ürünler ile işletim sistemi ve güvenlik yazılımlarının Milli Eğitim Bakanlığına bedelsiz teslimi ve/veya ifası ile bedelsiz teslimi yapacak olanlara teslimi ve/veya ifasında KDV uygulanmaz. Bu istisna kapsamında yapılan işlemlere ilişkin yüklenilen KDV indirilebilir, ancak indirim yoluyla giderilemeyen KDV iade edilmez.<sup>17</sup>

## SONUÇ

Toplumdaki yardımlaşma ve dayanışmayı sağlayan, sermaye sahibi mükelleflerden ihtiyaç sahiplerine ve bu hizmette kullanılmak üzere çeşitli kurum ve kuruluşlara yapılan gerek ayni gerekse de nakdi desteklerin devlet tarafından vergi kanalıyla da nasıl teşvik edildiğini, mükelleflerin yaptıkları bağış ve yardımlara hem gelir ve kurumlar vergisi hem de katma değer vergisi açısından ne şekilde teşvikler verildiğini ve bu sayede de alınmasından vazgeçilen vergilerin bağış ve yardım kanalıyla toplumun diğer kesimlerine nasıl aktarıldığını incelemeye çalıştık. Vergi mükellefleri yaptıkları bağış ve yardımların bir kısmını gelir ve kurumlar vergisi kapsamında doğrudan gider olarak dikkate alabilirken bir kısmını ise kazançları ile sınırlı olmak üzere beyanname üzerinde indirim konusu yapabilmekte ve yaptıkları bedelsiz bağış ve yardımlar sebebiyle de KDV tahsil etmemektedir. KDV tahsil edilmeden yapılacak bu bağış ve yardımlar sebebiyle de yükledikleri KDV'lerin bazı bağış ve yardımlar özelinde indirim konusu yapabilmekte bazı hallerde ise gelir ve kurumlar vergisi açısından gider olarak dikkate alabilmektedirler.

## KAYNAKÇA

193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu

5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu

251 Seri No.lu Gelir Vergisi Tebliği

1 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği

Karakoç, Y., “*Vergi Hukuku Açısından Bağış ve Yardımlar (I)*”. Vergi Dünyası, Sayı:187. Yıl.1997.

ÇEKİCİLER C., GÖK O., “*Kurumlar Vergisi Revizyonu Açıklama ve Örneklerle*” Vergi Müfettişleri Derneği, 5.Baskı, Şubat.2021.

---

<sup>17</sup> Gelir İdaresi Başkanlığı, “Vergi Mevzuatı Yönünden Bağış ve Yardımlar Rehberi”, Syf.36., Yayın No.456, Şubat.2023.

Beyanname Düzenleme Rehberi, Birinci Kısım, “*Gelir Vergisi Kanunu Rehberi*”, Vergi Müfettişleri Derneği, Ocak.2023, Ankara.

Gelir İdaresi Başkanlığı, “*Vergi Mevzuatı Yönünden Bağış ve Yardımlar Rehberi*”, Yayın No.456, Şubat.2023.

İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı, 12.04.2019 tarih ve 62030549-125[10-2017/418]-E.299449 sayılı Özelgesi.

Erzurum Vergi Dairesi Başkanlığı, 08.03.2017 tarih ve 30094508-120[2016/1.14]-15 sayılı Özelgesi.

Kahramanmaraş Vergi Dairesi Başkanlığı, 15.12.2020 tarih ve 47285862-125[6-2020/02]-E.46810 sayılı Özelgesi.

İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı, 12.07.2013 tarih ve 9044742-130-1033 sayılı **Özelgesi**.

Bursa Vergi Dairesi Başkanlığının 24.08.2015 tarih ve 17192610-125[ÖZG-2014-47]-173 sayılı Özelgesi.

Kayseri Vergi Dairesi Başkanlığı, 30.11.2012 tarih ve B.07.1. GİB.4.38.15.01-120[89-2012/20-515]-157 sayılı Özelgesi.

Antalya Vergi Dairesi Başkanlığı 13.12.2022 tarih ve E-49327596-125 [KVK. ÖZ.2021.63]-317240 sayılı Özelgesi.