

BEDELSİZ TESLİM VE HİZMET (BAĞIŞLAMA) İŞLEMLERİNDE KDV UYGULAMASI

Sakıp ŞEKER *

A. BAĞIŞLAMA

Hukuksal anlamda bağışlama; ölüme bağlı olmayan, sağlar arasında gerçekleştirilen bir sözleşme türü olup Borçlar Kanunu'nun 234-247. maddelerinde düzenlenmiştir. Bağış, bir kişinin kendisine ait bir şeyi kendi isteği ile bir başkasına karşılıksız veya bedelsiz olarak vermesidir. Medeni haklarını kullanma yetkisine sahip olan herkes bağış yapabilir. Medeni haklarını kullanma yetkisinden mahrum olan bir kimse temyiz kudretine sahip ise bağışlamayı kabul edebilir ve bu suretle mal iktisap edebilir. Ancak yasal temsilcisinin bağışlamayı uygun görmemesi halinde bağışlama geçerli olmaz.

Bağışlama, koşula veya yüküme bağlanabilir. Kamu yararına olarak bağışlanana tahmil edilmiş (yükletilmiş) bulunan yükümlerin yerine getirilmesini isteme yetkisi bağışlayanın ölümünden sonra, yetkili kamu katına (mercie) geçer.

Bağışlanan, bağışlayana veya yakınlarından birine karşı ağır bir suç işlese veya ailesinden bir kimseye karşı yasa gereği yükümlü olduğu ödevlerine önemli ölçüde uymazsa veya bağışlamanın bağlı olduğu yükümü haklı bir neden olmaksızın yerine getirmez ise bağışlayan elden yaptığı bağışlamadan veya bağışlama taahhüdünden cayabilir ve bağışladığı şeyin geri verilmesini isteyebilir.

Gayrimenkul ve gayrimenkul üzerindeki aynı hakların bağışlanması tapu siciline kayıtlı hüküm ifade eder. Menkul malların bağışlanması ise bağışlanana elden teslim edilmesiyle gerçekleşir. Bağışlama taahhüdü (sözverisi) yazılı olması halinde geçerlidir.

Bağışlama insani, dini veya sosyal nedenlerle ya da bir amacın gerçekleşmesini sağlamak için yapılır. Dilimizde hibe ve teberru kelimeleri de aynı anlamda kullanılmaktadır.

Bazı kamusal hizmetlerin görülmesi amacıyla kamu niteliğindeki bazı kurum ve kuruluşlara yapılan bağışların vergi matrahından indirilmesi veya vergiye tabi tutulmaması amacıyla vergi kanunlarında çeşitli düzenlemeler yer almaktadır. Bağışlama konusunda Gelir, Kurumlar, Katma Değer ve Veraset ve intikal Vergisi Kanunları'nda bir takım istisna ve muafiyetler bulunmaktadır. Bu yazımızda esas olarak Katma Değer Vergisi Kanunu'nda bağışlama konusunda yer alan hükümler ile uygulama hakkında açıklamalarda bulunulacaktır.

B. BEDELSİZ TESLİM VE HİZMET İFASI

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 17. maddesinin 2. fıkrasının (b) bendinde; kanun maddesinde sayılan kurum ve kuruluşlara bedelsiz olarak yapılan her türlü mal teslimi ve hizmet ifalarının katma değer vergisinden istisna olduğu hükmü yer almaktadır. Maddede sayılan kurum ve kuruluşlar şunlardır:

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

- Kanunla kurulan veya tüzel kişiliği haiz emekli ve yardım sandıkları,
- Kamu menfaatine yararlı dernekler,
- Tarımsal amaçlı kooperatifler,
- Bakanlar Kurulu'nca vergi muafiyeti tanınan vakıflar.

Yukarıda sayılan kurum ve kuruluşlara bedelsiz olarak yapılan her türlü teslim ve hizmetler, katma değer vergisinden istisna edilmiştir. Ancak, sözkonusu kurum ve kuruluşlara bedel karşılığında yapılan teslim ve hizmetler katma değer vergisine tabidir.

Kanun maddesinde iki türlü bedelsiz teslim veya hizmet ifasından sözedilmiştir. Bunlardan birincisi, "kanunların gösterdiği gerek üzerine", diğeri ise "isteğe bağlı olarak yapılan bağış veya hibe" şeklindeki bedelsiz teslim ve hizmetlerdir.

1. Kanunların Gösterdiği Gerek Üzerine Yapılan Bedelsiz Teslim ve Hizmetler

KDV Kanunu'nun 17/2 (b) maddesinde 3297 sayılı kanun'la yapılan değişiklikle, "kanunların gösterdiği gerek üzerine bedelsiz olarak yapılan mal teslimi ve hizmet ifaları" da katma değer vergisinden istisna edilmiştir.

23 No'lu KDV Genel Tebliği'nin F/1. bölümünde konuyla ilgili olarak şu açıklamalarda bulunulmuştur.

"Mesela; 625 sayılı Özel Okullar Kanunu'nun 3035 sayılı Kanunla eklenen ek 4. madde gereğince özel okullarda öğrenci sayısının belli bir oranında ücretsiz olarak okutulan öğrencilere verilen eğitim hizmeti vergiye tabi tutulmayacaktır. Keza 1136 sayılı Avukatlık Kanunu'nun 178. maddesi uyarınca adli müzaharet (yardım) bürolanca, yoksul ve aciz kişilerin işlerini takiple görevli kılınan ve bu işler için ücret almayan avukatların bu hizmetleri de istisna kapsamında yer alacaktır."

Öte yandan, Ceza Muhakemeleri Usulü Kanunu'nun 3842 sayılı Kanunla değişik 146. maddesi uyarınca Barolar tarafından görevlendirilen avukatlar, ücretlerini ilgili Baro Başkanlığından aldıktan için, söz-konusu işlem bu kapsamda değildir.

2. Bağış Amacıyla Yapılan Teslim ve Hizmetler

KDV Kanunu'nun 17. maddesinde sayılan kurum ve kuruluşlara yapılan insani, dini veya sosyal amaçlı mal teslimi veya hizmet ifası şeklindeki bağışlar, katma değer vergisine tabi olmadığı gibi bu işlemler için bir üst sınır da öngörülmemiştir. Katma Değer Vergisi istisnasından faydalanabilmek için iki şart aranmaktadır;

1. Bağış, kanun maddesinde sayılan kurum ve kuruluşlara yapılmalıdır.

2. Teslim veya hizmet bedelsiz olmalıdır.

Yapılan bağışın ilgili kurum veya kuruluş tarafından nasıl ve hangi amaçla kullanılacağına önemi yoktur.

C. BAĞIŞLANAN MAL VEYA HİZMETLERE AİT KDV'NİN DÜZELTİLMESİ

1. Mevzuat Hükümleri

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 30/a. 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 vergisi"nin indirilemeyeceği hüküm altına alınmıştır.

Katma Değer Vergisi mükellefleri, kanun'un 17. maddesinin 1 ve 2 (a) fıkrasında sayılan kurum veya kuruluşlara bedelsiz olarak yaptıkları mal veya hizmetlere ilişkin olarak ilgili belgelerde gösterilen katma değer vergilerini indirim konusu edemeyeceklerdir.

Bedelsiz teslimlere ait olup indirim konusu edilemeyen katma değer vergileri anılan kanunun 58. maddesi uyarınca, gelir veya kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider olarak kabul edilebilecektir.

Konuyla ilgili olarak 23 No'lu KDV Tebliği'nin (f) bölümünde şu açıklamalara

yer verilmiştir:

"Kanun'un 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 gözönüne alınabilecektir."

Kanun ve Tebliğ hükümlerinden de anlaşılacağı üzere, KDV Kanunu'nun 11, 13, 14 ve 15. maddelerinde yer alan istisnalar mutlak istisna niteliğinde, 17. maddedeki istisnalar ise kısmi istisna niteliğindedir.

Öte yandan, KDV Kanunu'nun 3/a ve 5. maddelerine göre, vergiye tabi malların (veya hizmetlerin) vergiye tabi işlemler dışındaki amaçlarla işletmeden çekilmesi veya hizmetten karşılıksız yararlandırılması şeklindeki işlemler, anılan kanunun 27. maddesi uyarınca emsal bedeli üzerinden vergiye tabidir. Bu şekildeki bedelsiz teslim veya hizmetler ile reklam, tanıtım, temsil, ağırlama veya satışı artırmak amacıyla yapılan promosyonlu satışlardaki "bedelsiz teslim ve hizmetler" konumuzun dışındadır. Bunlar, emsal bedeli üzerinden vergiye tabi tutulacağından veya işle ilgili olduklarından alış veya imalatları nedeniyle yüklenilen vergiler indirilebilecektir. Kanunen kabul edilmeyen gider niteliğindeki bedelsiz tesüm veya hizmetlere ait KDV ise anılan kanunun 30/d. maddesine göre indirilemeyecektir.

2. İşletmeye Ait Malların Bağışlanması

Emtia ticareti ile uğraşan bir firmanın satmak amacıyla aldığı herhangi bir malın KDV Kanunu'nun 17. maddesinde sayılan kurum ve kuruluşlara bağışlanması halinde bağışlamaya ilişkin muhasebe işlemleri aşağıdaki şekilde olacaktır.

(A) Ltd. Şirketi Ocak 1993 ayında 10 milyon liraya satın alınan bir tıbbi cihazı bir Üniversite Hastanesine Aralık 1993 ayında bağışlamak istemektedir. Muhasebe kayıtları aşağıdaki gibi olacaktır.

Cihazın Alış Kaydı

--- Ocak 1993 ---

MalHs.	10.000.000
İnd. KDVHs.	1.200.000
Kasa Hs.	11.200.000

^ /

Bağışın yapıldığı tarihteki muhasebe kayıtları

---Aralık 1993

Bağış Hs.	11.200.000
Mal Hs.	10.000.000
Hesaplanan KDV Hs.	1.200.000
(Daha önce indirilen KDV'nin düzeltilmesi)	

/

Genel Gider Hs.	11.200.000
Bağış Hs.	11.200.000

/

indirim iptali nedeniyle hesaplanan katma değer vergisi, KDV Beyannamesinin 47. sanrında gösterilecektir.

Yukarıda belirtilen tıbbi cihazın aynı ay içinde bağışlandığı veya bağışlanmak üzere satın alındığını varsayarsak muhasebe kayıtları aşağıdaki gibi olacaktır.

/

Bağış Hs.	11.200.000
(Hastaneye bağışlanmak üzere alınan cihazın KDV dahil bedeli)	

Kasa Hs.	11.200.000
----------	------------

f. /

Burada sözkonusu cihazın katma değer vergisi indirilmediği için her hangi bir

düzeltilme işlemi yapılmayacak, malın alımı sırasında ödenen KDV doğrudan bağış hesabına alınarak gider yazılmış olacaktır.

Yapılan bağış miktardan gelir vergisi mükelleflerince yıllık gelir vergisi beyanname üzerinden, kurumlar vergisi mükellefleri ise gider yazmak suretiyle indirim konusu edebilecektir. Bağış nedeniyle indirilecek miktar beyan edilen gelir veya kurum kazancım aşamayacaktır (1)

3. ATİK'lerin Bağışlanması

işletmenin aktifine kayıtlı bir ATİK'in bağışlanması halinde sözkonusu iktisadi kıymetin mukayyet değeri üzerinden kayıtlardan çıkartılması, henüz indirilmeyen katma değer vergilerinin indirilmemesi, indirilmiş ise indirilen katma değer vergisinin düzeltilmesi gerekir (2)

Örneğin; Eylül 1989 tarihinde aktife kayıtlı minibüs, Haziran 1993 tarihinde bir belediyeye bağışlanacaktır. Sözkonusu minibüsün defter kayıtlarına göre kayıtlı değeri 60.000.000 TL olup tamamı amortismanına tabi tutulmuş ve Eylül 1989, Eylül 1990 ve Eylül 1991 aylarında 6.000.000 lira tutarındaki katma değer vergisi indirim konusu edilmiştir. Sözkonusu ATİK'in bağışlanması ile ilgili muhasebe kayıtlarının aşağıdaki gibi olması gerekir.

I.	
B.Amort. Hs.	60.000.000
Taşıtlı Hs.	60.000.000
(Bağışlanan minibüsün işletmeden çekilişi)	
-----/-----	
Genel Gid. Hs.	6.000.000 (Bağış Hesabı)
Hesaplanan KDV Hs.	6.000.000
(Bağışlanan minibüse ait olarak önceki dönemlerde indirilen KDV'nin düzeltilmesi)	
-----/-----	

Kanunda amortismanına tabi iktisadi kıymetlere ait olarak daha önceden indirilen katma değer vergisinin düzeltilip düzeltilmeyeceği konusunda açık bir hüküm yoktur. Ancak 26 Seri No'lu Tebliğ'de, "kısmi istisna kapsamına giren işlemler dolayısıyla yüklenilen vergiler indirilebilir katma değer vergisi hesabından çıkartılarak gider veya maliyet hesaplarına intikal ettirilecektir." denilmektedir. Bununla birlikte işletmede belli bir süre kullanıldıktan sonra bağışlanan amortismanına tabi iktisadi kıymete ait olarak daha önceki dönemlerde indirilen katma değer vergisinin düzeltilmesine gerek olmadığı yönünde görüşler yanında (3), indirilen katma değer vergisinin düzeltilmesi gerektiği konusunda görüşler de bulunmaktadır (4)

indirimine müsaade edilmeyen KDV'nin genel gider olarak yazılması halinde Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunları'ndaki had ve oranlar gözönünde bulundurulmalıdır. Vergiden istisna edilen işlemlere ait katma değer vergisinin indirimine müsaade edilmemesinin amacı, katma değer vergisinin mal veya hizmeti nihai olarak tüketenin ödemesi prensibinden kaynaklanmaktadır. Vergiden istisna edilen işlemlerde mal veya hizmeti tüketen herhangi bir katma değer vergisi ödemediğine göre, sözkonusu mal veya hizmetin bünyesindeki KDV'nin diğer işlemlere ait hesaplanan KDV'den indirilmesi kabul edilemez.

Ancak, belli bir süre işletmede kullanılabilecek ve işletmeye katma değer katan bir ATİK'in gerçek kullanıcısı işletmenin kendisi olmadığına göre, kullanım nedeniyle indirilen KDV'nin düzeltilmemesi, sistemin mantığına aykırı olmamakla birlikte iktisadi kıymetin tamamen tüketilmediği de açıktır. Diğer yandan düzeltilme için her hangi bir zaman aşımı süresi olmayacak mıdır? işletmeye uzun yıllar önce giren bir amortismanına tabi iktisadi kıymetin önceki yıllarda indirilen KDV'nin takibinde güçlüklerle karşılaşılabilir. Bu durum da gözönünde bulundurularak, işletmede kullanılan ATİK'lerin bağışlanması durumunda daha önceden indirilen KDV'nin düzeltilmesine gerek olmadığı şeklinde bir düzenleme yapılmasında yarar bulunmaktadır.

4. Yeniden Değerlemeye Tabi Tutulan ATİK'lerin Bağışlanması

İşletme tarafından bir süre kullanılan ve yeniden değerlemeye tabi tutulan ATİK'lerin bağışlanması halinde; ayrılan değer artış fonu sermayeye ilave edilmişse, değer artış fonu için yapılacak her hangi bir işlem yoktur. Değer artış fonu sermayeye eklenmemiş ise iktisadi kıymetin işletmeden çekilmesi sırasında değer artış fonu birikmiş amortismanlar gibi işleme tabi tutulur (5) Örneğin; Eylül 1989 ayında 100.000.000 TL'ye satın alınan ve işletmede kullanılan bir tıbbi cihaz, yeniden değerlemeye tabi tutulduktan sonra 1992 Haziran ayında bir üniversite hastanesine bağışlanmıştır. Amortisman oranı %25 olup, 1990 yılında %55.5, 1991 yılında %54.1 oranında yeniden değerlemeye tabi tutulmuştur. 1992 Haziran ayında sözkonusu cihazla ilgili muhasebe kayıtları aşağıdaki gibi olacaktır.

Demirbaş Hesabı

100.000.000	(1989)
55.500.000	(1990)
84.125.500	(1991)
239.625.500	

Peder Artış Fonu Hesabı

41.625.000 (1990) 42.062.750 (1991) 83.687.750

B. Amortisman Hesabı

25.000.000 (1989) 13.875.000 (1990) 38.875.000 (1990)
42.062.750 (1991) 59.906.375 (1991) 179.719.125

Kâr-Zarar Hesabı

25.000.000 (1989) 38.875.000 (1990) 59.906.375 (1991)
123.781.375

ATİK'e ait Ödenen KDV

10.000.000 3.333.333 (1989)
3.333.333 (1990)
3.333.334 (1991)

--- Haziranı 992 ----

Değer Artış

Fonu Hs. 83.687.750

B. Amort. Hs. 179.719.125

Demirbaş Hs. 239.625.500

Kâr-Zarar Hs. 23.781.375

-----/-----

Yeniden değerlendirme nedeniyle işletme geçmiş yıllarda (123.781.375 - 100.000.000) 23.781.375 TL fazla amortisman ayırmış, ancak sözkonusu iktisadi kıymet işletmeden çekildiği için fazladan ayrılmış olan 23.781.375 TL 1992 yılı kân olarak dikkate alınacaktır. Sözkonusu demirbaş ise mukayyet değeri üzerinden bedelsh olarak işletmeden çıkartılmıştır. Değer artış fonları daha önceden sermayeye ila ve edilmiş olsaydı ortaya herhangi bir kâ çıkmayacaktı.

Sözkonusu cihaz Haziran 1991 ayında bağışlanmış olsaydı, muhasebe kaydı aşağıdaki gibi olacaktı;

--- Haziran 1991

Bağış ve

Yardım Hs. 36.125.000

Değer Artış

Fonu Hs. 41.625.000

B.Amort. Hs. 77.750.000

Demirbaşlar Hs. 155.500.000

----- ; -----

Burada şu hususu bir defa daha yinelemekte yarar görmekteyim; KDV Kanunu'nun 30/a maddesinde emtia veya ATİK yönünden her hangi bir aynım gözetilmemiştir. Kanun'un lafzı ATİK'lere ait olarak indirilen KDV'lerinin de indirilemeyeceği izlenimini vermektedir. Bu konuda bir düzenleme yapıncaya kadar geçmiş dönemlerde indirilen KDV'lerinin düzeltilmesinde yarar bulunmaktadır. Buna göre yukarıdaki işlemlere ait olarak geçmiş yıllarda

indirilen KDV'lerin Bağış ve Yardımlar Hesabına alınması gerekir.

--- Haziran 1991

Bağış ve

Yardım Hs. 10.000.000

ATIK'e ait İnd. KDV Hs. 3.333.334 Hesaplanan KDV Hs. 6.666.666
(Bağışlanan demirbaşın indirimi iptal edilen KDV)

^_____ /

Bağışın Haziran 1992 ayında yapılması halinde,

--- Haziran 1992

Bağış ve

Yardım Hs. 10.000.000

Hesaplanan KDV Hs. 10.000.000 (Bağışlanan demirbaşın iptal edilen KDV)

_____ / _____

5. İnşa Edilen Binaların Bağışlanması

Bilindiği gibi indirim hakkı tanınan işlemlerle indirim hakkı tanınmayan işlemlerin bir arada yapılması halinde, indirim hakkı tanınan işlemlere isabet eden katma değer vergisi KDV Kanunu'nun 33. maddesine göre "kısmi vergi indirimi" hükümleri çerçevesinde indirilebilir. Ancak, bağışlanacağı önceden belli olan, bu konuda yetkili makamlardan izin alınmak suretiyle yapılan inşaat işlerine ilişkin işlemlerin ayrı bir hesapta izlenmesi ve yüklenilen katma değer vergilerinin doğrudan inşaat maliyetine kaydedilmesi gerekir.

Bu konuyla ilgili olarak 26 No'lu KDV Genel Tebliği 6/2. bölümünde şu açıklamalarda bulunulmuştur.

"(A) Anonim Şirketi Milli Eğitim Bakan-lığı'na 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."

6. İmal Edilen Mallar ile İfa Edilen Hizmetlerin Bağışlanması

Mükellefler satın aldıkları mallar için hesapladıkları katma değer vergisini malın alış belgesi üzerinde görebildikleri halde, imal ettikleri mallara ait katma değer vergisini hesaplamakta güçlük çekebilirler. Aynı durum hizmet ifaları için de geçerlidir.

Mükellefler bu gibi durumlarda maliyetleri içinde yer alan katma değer 'ergilerini basit usullerle hesaplamak veya ayırmak zorundadırlar.

Örneğin, bir siyasi partiye hukuk danışmanlığı yapan ve parti tüzel kişiliğinin savunmalarına katılan veya müşavirlik yapan bir avukat sözkonusu siyasi partiden her hangi bir ücret talep etmemiş ve yaptığı hizmeti partiye bağışlamıştır.

Avukat siyasi partiye verdiği hizmete isabet eden harcamalara (telefon, kira, yakıt vs.) ait KDV'ni indirim konusu edemez. Ancak düzenlenen makbuzda KDV gösterilmeyecek olmakla birlikte sözkonusu hizmet, Gelir Vergisi Kanunu'na göre gider olarak indirilemeyecektir. Çünkü siyasi partilere yapılacak bağışlar hakkında Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunlarında her hangi bir indirim öngörülmemiştir. Burada avukatın siyasi partiye verdiği hizmete ilişkin giderler ile indirimine müsaade edilmeyen KDV, Gelir Vergisi Kanunu uyarınca gider veya maliyet unsuru olarak dikkate alınacak, hizmetin bedeli ise emsal bedeli üzerinden gelir kaydedilecektir.

Bazı kurum ve kuruluşlara yapılacak bağışlar KDV'den istisna edilmiş olmakla birlikte, mal veya hizmetin bedeli Gelir veya Kurumlar Vergisi Kanunlarına göre gelir veya kazançtan indirilemediği için ilgililerin sözkonusu mal veya hizmetin emsal bedelini belirleyerek gelirlerine ilave etmeleri gerekecektir. Kişisel görüşümüze göre, bu gibi hallerde, KDV'nin maliyete ilave edilmesi, emsal bedelinin hesabında da KDV dahil fiyatın esas alınması gerekir. Bu durumda, Gelir veya Kurumlar Vergisi Kanunlarında yer almayan kurum ve

kuruluşlara KDV Kanunu'na göre yapılacak bağışlar mükelleflere bir avantaj sağlamamaktadır.

D. BAĞŞIN GELİR VE KURUMLAR VERGİSİ KARŞISINDAKİ DURUMU L Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunlarındaki Bağışlamaya İlişkin Hükümler

Katma değer vergisi mükellefleri tarafından bedelsiz olarak yapılan teslim ve hizmetler Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunları yönünden de önem arz etmektedir. Bu nedenle, konuyla ilgili olarak Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunlarındaki bağışlarla ilgili hükümlere de kısaca değinmekte yarar vardır.

Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunlarında bağış yapılabilecek kurum ve kuruluş sayısı KDV Kanunu'na göre daha azdır. Bağış yapılabilecek kurum ve kuruluşlar şunlardır:

Genel bütçeye dahil daireler, Katma bütçeli idareler, Ü özel idareleri,

Belediyeler, Köyler,

Kamu menfaatine yararlı dernekler, Türk Kanunu Medenisi gereğince kurulan vakıflar.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 89/2. maddesine göre, genel bütçeye dahil dairelere, katma bütçeli dairelere, il özel idarelerine veya köylere bağışlanan okul, cami, kreş ve spor tesisleri ile 50 (köylerde 35) yatak kapasitesinden az olmamak üzere yurt, huzurevi ve sağlık tesislerinin inşası veya mevcut tesislerin faaliyetlerini devam ettirebilmek amacıyla yapılan bağışlar ile bilimsel araştırma ve geliştirme faaliyetinde bulunan kurum ve kuruluşlara yapılan bağışlar hariç (6) diğer bağış ve yardım toplamı o yıla ait beyan edilecek gelirin %5'ini aşarsa fazlası indirilemez. Aynı şekilde, Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 14/6. maddesinde bir takvim yılı içinde yapılan bağış ve yardımlar toplamı (okul, kreş, spor tesisleri, yurt, huzurevi, sağlık tesisleri ve bilimsel araştırma faaliyetinde bulunan Kurum ve Kuruluşlara yapılanlar hariç) o yıla ait kurum kazancının yüzde ikisini ve her halde 20.000 lirayı aşan kısmı kurum kazancından indirilemez. Ancak, Bakanlar Kurulu'nca vergi muafiyeti tanınan vakıflarda bu miktar beyan edilen kurum kazancının %5'i kadardır.

Örneğin, kurumlar vergisi mükelleflerince kamu menfaatine yararlı bir derneğe yapılacak bağışın ancak 20.000 lirası kurum kazancından indirilebilecektir. Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunlarında belirtilen miktarların üzerindeki bağış ve yardımlar ile kanunlarda sayılmayan kurum ve kuruluşlara yapılan bağışlar kanunen kabul edilmeyen gider niteliğindedir.

Diğer yandan Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 8/15. maddesi uyarınca okul, kreş ve spor tesisleri ile 50 yatak (köylerde 35) kapasitesinden az olmamak üzere yurt ve sağlık tesislerinin (huzurevi dahil) işletilmesinden elde edilen kazançlar 5 yıl (köylerde 10 yıl) süreyle kurumlar vergisinden müstesnadır.

2. Bağış ve Yardımların Yıllık Beyanname veya Kazanç Üzerinden İndirimine Olanak Tanıyan Diğer Kanunlar

Bağış ve yardımlar konusunda diğer kanunlarda da özel hükümler bulunmaktadır. Ancak diğer kanunlardaki özel hükümler makbuz karşılığında yapılacak bağış ve yardımlarla ilgili olup gelir veya kurumlar vergisi mükelleflerince beyan edilen gelirin veya kazancın üzerinden indirilmesi ile ilgilidir. Tespit edebildiğimiz kanunlar aşağıdaki gibidir. Bu kanunlara göre yapılacak bağış miktarı da beyan edilecek gelir veya kurum kazancı ile sınırlıdır.

- 7269 sayılı Umumi Hayata Müessir Afetler Dolayısıyla Alınacak Tedbirler ve Yapılacak Yardımlara Dair Kanun'un 45. maddesine göre, doğal afetlerden zarar görenlere yardımda bulunmak üzere kurulan "yardım komitele-ri"ne makbuz karşılığı yapılacak bağış ve yardımlar,

- 17 Temmuz 1963 tarih ve 278 sayılı Kanun'un 13. maddesi uyarınca Türkiye Bilimsel ve Teknik Araştırma Kurumu'na (TÜBİTAK) yapılacak bağış ve yardımlar,
- 222 sayılı ilköğretim ve Eğitim Kanunu'nun 76/9. maddesi uyarınca makbuz karşılığı yapılacak para bağışları yıllık bildirim ile bildirilecek gelirlerden ve kurum kazançlarından indirilebilir.
- 2547 sayılı Yüksek Öğretim Kanunu'nun 56. maddesi uyarınca yüksek öğretim üst kuruluşuna, yüksek öğretim kurumları ve bunlara bağlı kuruluşlara yapılacak bağışlar.

Yukarıda belirtilen kanunlar uyarınca ilgili kurum ve kuruluşlara bedelsiz olarak yapılacak bağış veya yardımlar da (7269 sayılı Kanun hükümleri hariç) KDV'nden müstesnadır. Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 17. maddesinde "Yardım Komiteleri" yer almamaktadır. Bu nedenle 7269 sayılı Kanun hükümlerine göre yapılacak bedelsiz teslim ve hizmet işlemlerinin KDV'ne tabi tutulması gerekmekte, ancak sözkonusu malın bedeli beyan edilecek gelirden veya kurum kazancından indirilebilecektir.

E. BAĞIŞLANAN MAL VEYA HİZMETİN FATURA VEYA BENZERİ BELGEYE BAĞLANMASI

Bedelsiz olarak yapılan teslim ve hizmet ifalanna ilişkin işlemler katma değer vergisinden başka gelir veya kurumlar vergisini de ilgilendirmektedir.

Bağışlanan mal ve hizmetlerin nasıl belgelendirileceği konusunda mevzuatta bir açıklık ve zorunluluk olmamakla birlikte, işletmede üretilen veya işletmenin aktifine kayıtlı bulunan bir malın veya hizmetin bağışlanması halinde, muhasebe tekniği yönünden bağışlanan mal veya hizmetin fatura ve benzeri belge ile belgelendirilmesinin yararlı ve hatta bazı hallerde gerekli olduğunu düşünmekteyim. Her ne kadar VUK'nun 229. maddesinde ifade edildiği şekilde, sözkonusu işlemlerde "müşterinin borçlandığı bir meblağ" olmasa da, işlemin bir belgeye bağlanması gerekir. Uygulamada, bazı mükelleflerin bu tür teslim ve hizmetlerini "**hibe faturası**" adı altında belgelendirdikleri görülmektedir. Keza, bazı kurum ve kuruluşlara yapılan bağışlar KDV'nden istisna edildiği halde bağışlanan mal veya hizmetin bedeli gelirin veya kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınmamakta veya bir kısmı dikkate alınmaktadır. Açıklanan nedenlerle bağışlanan mal, hak veya hizmetlerin mukayyet değerinin veya maliyet bedelinin ya da emsal bedelinin düzenlenecek fatura üzerinde gösterilmesi uygun olacaktır.

Bağışlanmak üzere satın alınan mal veya malzemelerin teslimi sırasında ayrıca fatura düzenlemeye gerek bulunmamaktadır. Teslim işlemi sözkonusu malın alış faturası ile kanıtlanabilir. Ancak sözkonusu malın şevkinde sevk irsaliyesi düzenlenmesi gerekebilir.

Diğer yandan bağışlanan malların bağışın yapıldığı kurum veya kuruluşa teslim edildiğinin belgelendirilmesi ve sözkonusu iktisadi kıymetin ilgili kurumun "aynıyat defteri"ne kaydı sağlanmalıdır. Bu amaçla ilgili kurum veya kuruluştan bir yazı alınmalıdır.

Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunları yönünden ise nakten yapılan bağışların makbuz karşılığı olması ve makbuzların usulüne uygun şekilde düzenlenmesi gerekir.

Bağışlanacak mal veya hakkın mukayyet bedeli veya maliyet bedeli belli değilse bağışlanacak mal veya hakkın değerinin Takdir Komisyonu'na tespit edilmesi gerekir (GVK.Md.89/2, KVK.Md.14/6). Bu durumda, özellikle defter tutmayan mükellefler (götürü usulde vergilendirilenler ve gayrimenkul sermaye iradı yönünden mükellef olanlar gibi) tarafından yapılacak bağışlar nedeniyle, Takdir Komisyonu'na müracaat edilmesi gerekecektir.

* ***Maliye ve Gümrük Bakanlığı Gelirler Kontrolörü***

(1) 31 ve 34 No'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği

(2) VUK.Md.265 - Mukayyet değer, bir iktisadi kıymetin muhasebe kayıtlarında gösterilen değeridir.

(3) Mehmet MAÇ - KDV Uygulaması, İstanbul, 1993, s. 17-10

(4) Ertuęrul TUNCER "ATIK'lerin KDV'den istisna Olarak Bağışlanması", Vergi Sorunları Dergisi, Maliye Gelirler Kontrolörleri Derneęi Yayını, Sayı: 1989/IV, s.29

(5) Bu konuda geniş bilgi için bkz. Behzat KAY AOL - Ali ORHAN, "rnekler ve Muhasebe Kayıtları ile Yeniden Deęerleme işlemleri", Vergi Sorunları Dergisi, Maliye Gelirler Kontrolörleri Derneęi Yayını, Sayı: 1990/3 **YAKLAřIM**, YIL 1, SAYI 7, TEMMUZ 1993

(6) Bu konuyla ilgili Yönetmelik, Bakanlar Kurulu'nun 22.8.1986 gün ve 86/10942 sayılı kararı üzerine 17.9.1986 gün ve 19224. sayılı R.G.'de yayınlanmıştır.