

Sayın,
VERGİ DÜNYASI DERGİSİ
Yazı İşleri Müdürlüğü
İSTANBUL

“Bağış ve Yardım İndirimine Esas Alınacak Kurum Kazancının Tespiti Sorunu”
adındaki makalemi derginizde yayınlanması dileğiyle gönderiyorum.

Başarılarınızın devamını dilerim.

Saygılarımla.

Sakıp ŞEKER
Yeminli Mali Müşavir

NOT: e-mail adresinize de gönderilmiştir.

BAĞIŞ VE YARDIM İNDİRİMİNE ESAS ALINACAK KURUM KAZANCININ TESPİTİ SORUNU

A- Genel Açıklamalar

Bağış ve yardımların vergilendirilmiş kazanç üzerinden yapılması esas prensip olmakla birlikte, sosyal amaçlı bağış ve yardımların kamu harcamalarını azaltıcı rol oynadığı da dikkate alınarak, pek çok ülkede vergi matrahının tespitinde indirimine izin verilmektedir. Ülkemizde de öteden beri kamu harcamalarını azaltıcı nitelikteki bağış ve yardımların vergi matrahının tespitinde indirimini düzenleyen çok sayıda kanun bulunmaktadır.¹ Yapılan bağışın vergi matrahını tamamen aşındırmasını önlemek amacıyla Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunlarında %5 veya %10'luk bir sınırlama getirilmiştir. Diğer özel kanunlara göre yapılacak bağış ve yardımlarda ise herhangi bir sınır söz konusu değildir.

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 14/6.maddesinde 4369 sayılı Kanunla yapılan ve 1.1.1999 tarihinden itibaren yürürlüğe giren değişikliğe göre;

- Genel bütçeye dahil dairelere,
- Katma bütçeli idarelere,
- İl özel idarelerine,
- Belediyelere,
- Köylere,
- Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflara,
- Kamu menfaatine yararlı derneklere,
- 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 kısmını, mükellefler ticari kazanç gibi hesaplanan kurum kazancının tespitinde AYRICA HASILATTAN** indirebilirler. “Kurum kazancı”ndan maksat, mali kazanç (vergi matrahına) esas olacak tutar olmalıdır. Yukarıda belirtilen kurum ve kuruluşlara hangi amaçla olursa olsun (eğitim, sağlık, spor, kültür, sanat, din v.b. amaçlarla) yapılan her türlü bağışlar vergiye tabi kazancın tespitinde indirilebilecektir.²

Öteden beri kurumlarda bağış ve yardım miktarının belirlenmesinde esas alınacak kurum kazancının ne olması gerektiği tereddüt konusu olmuştur. Keza, kurumlarda bağış ve yardım kurum ticari kazancının tespitinde gider olarak yazılmakta sonra da, meydana çıkan kar üzerinden yasada belirtilen %5 oranı hesaplanmaktadır. Söz konusu bağış ve yardımın, gelir vergisi mükelleflerinde yıllık beyanname üzerinden indirilmesinde herhangi bir sorun yaşanmadığı halde, kurumlarda başlangıçta gider yazılan tutarın daha sonra beyanı gereken karın belli bir oranını aşıp aşmadığını araştırmak farklı görüş ve uygulamaların ortaya çıkmasına neden olmaktadır.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 89/2.maddesinde, belli bir orana bağlı olarak yapılacak bağış miktarının “ **o yıla ait beyan edilecek gelirin %5'inin**” (kalkınmada öncelikli yörelerde %10) yıllık beyanname ile bildirilecek gelirden indirileceği belirtilerek herhangi bir tereddütün ortaya çıkması önlenmiştir. Esasen KVK'nun 14/6. Maddesindeki **ayrıca**

¹ Bu konuda daha fazla bilgi için; Sakıp ŞEKER, Dönem Sonu İşlemleri Cilt:1 Sy: 331

² KVK'nun Geçici 25.maddesindeki cami bağışlarına ilişkin hüküm kaldırılmış olmakla birlikte, kurumların 14/6.maddede belirtilen kurumlara yapacakları cami veya benzeri bina ve tesisler %5'lik sınır dahilinde kazançtan indirilebilecektir.

hasıllattan indirilebilir ibaresi, kurumlar vergisi mükelleflerinde de gelir vergisi mükellefleri için geçerli olan kuralın aynı olması gerektiğini vurgulamak için konulmuş olmalıdır.

B- 34 No’lu Kurumlar Vergisi Kanunu Genel Tebliği

İndirim konusu yapılacak bağış ve yardımın belirlenmesinde esas alınacak kurum kazancı konusunda 34 no’lu KVK Genel Tebliğinde şu ifadeler yer verilmiştir.

“Öte yandan, indirim konusu yapılacak bağış ve yardım miktarının belirlenmesinde esas alınacak kurum kazancı, 14’ncü maddenin diğer bentleri gereğince yapılan indirimlerden (geçmiş yıl zararları hariç) sonra kalan miktar olacaktır. Bu şekilde hesaplanan ilgili yıl kurum kazancını aşan ve bu nedenle indirilemeyen bağış ve yardımların ise müteakip yılların kurum kazançlarından indirilemeyeceği tabiidir.”

Anılan Tebliğde ayrıca, “indirilecek bağış ve yardım miktarının en fazla o yıla ait kurum kazancı kadar olacağı (hadde bağlı olmayan bağış ve yardımlarda) belirtilmiştir.

C- 4369 Sayılı Kanun Değişikliği Gerekçesindeki Hesaplama

KVK’nun 14/6.maddesinde 4369 sayılı Kanunla yapılan değişikliğin gerekçesinde, bağış ve yardım tutarının hesaplanmasında esas alınacak kurum kazancının, yapılan bağış ve yardım tutarının indirilmesinden önceki kurum mali kazancı olduğu belirtilmiştir. Kanun gerekçesi şöyledir:

“Eskiden olduğu gibi %5 oranındaki sınırlamanın hesaplanmasında esas alınacak kurum kazancı, kurumun yapılan bağış ve yardım tutarının indirilmesinden önceki mali kazancıdır. Geçmiş yıllardan devren gelen zarar bulunması halinde mali kazancın zarar mahsubundan sonraki tutarının indirim konusu yapılabilecek toplam bağış ve yardım tutarının hesaplanmasında esas alınması gerekmektedir.

Örneğin, bağış ve yardımlar dikkate alınmadan önceki kurum kazancı 5.880.000.000.-TL. olan bir kurumun ilgili yılda, bentte belirtilen kurum ve kuruluşlara makbuz karşılığı olarak yaptığı bağış ve yardımlar toplamı 300 milyon TL ise, kurum kazancının tespitinde dikkate alınabilecek azami tutar $[(5.880.000.000/1,05)=5.600.000.000.-TL, (5.880.000.000 - 5.600.000.000)= 280.000.000.-TL]$ 280.000.000.-TL. olmaktadır. Dolayısıyla 300 milyonluk bağış ve yardımın 280 milyon liralık kısmı kurumlar vergisi matrahının tespitinde dikkate alınacaktır. Kurumlar vergisi matrahı $(5.880.000.000 - 280.000.000)= 5.600.000.000.-TL.$ olacaktır.”³

Gerekçede, bağış ve yardım indirimine esas tutarın kurumun bağış ve yardım tutarının indirilmesinden önceki kazanç olduğu belirtildiği halde, verilen örnekteki çözüm **hatalıdır**. Şöyle ki, yukardaki örnekte bağış indirimi dikkate alınmadan önceki kurum kazancı **5.880.000.000.-TL**’dir. İndirilen bağış tutarı ise 300.000.000.-TL’dir. Demek ki kurum bağış yapmamış olsaydı 5.880.000.000.-TL. matrah beyan edecekti. 300 milyon liralık bağış sonrası ticari kazancı 5.580.000.000.-TL’ye inmiş olacaktır. Gerekçedeki örnekte dış yüzde formülü yerine iç yüzde formülü uygulamak suretiyle indirilecek bağış miktarı azaltılmıştır.

Kurumun bağış indirimini yapmadan önceki kazancı olan 5.880.000.000.-TL’nin %5’i $(5.880.000.000 \times \%5=)$ 294.000.000.-TL’dir. Mükellef 300 milyon TL. bağışı indirimi

³ Bir Reformun Anatomisi Sy:425

yaptığına göre yasal sınırı aşan (300.000.000 – 294.000.000=) 6.000.000.-TL’lik bağış indiriminin kanunen kabul edilmeyen gider olması gerektiği halde, örnekte matraha ilave edilecek tutar 20 milyon TL’dir.

Gerekçede verilen örnekteki mükellef gelir vergisi mükellefi olsaydı, iç yüzde oranı değil, dış yüzde oranı uygulanarak hesaplama yapılacaktı ve indirilecek tutar 280 değil, 294 milyon lira olarak hesaplanacaktı. Keza, GVK’nun 89.maddesinde mükelleflerin yıllık beyanname ile bildirecekleri gelirden %5’ini (kalkınmada öncelikli yörelerde %10’unu) bağış indirimi olarak indirebilecekleri belirtilmektedir. 5.880.000.000.-TL’nin %5’inin 294.000.000.-TL. olduğunda kuşku olmasa gerek.

Öte yandan herhangi bir hadde bağlı olmayan bağışlarda (okul bağışları gibi) mükellef kazancının %100’ü olan 5.880.000.000.-TL. bağış yapabileceği halde, hadde bağlı bağış yapan mükellef %5 yerine %4,76 oranında bağış yapmış olacaktır. Böyle bir hesaba doğru demek mümkün mü?

D- 67 No’lu Kurumlar Vergisi Kanunu Genel Tebliği

Bağış ve yardımların kurum kazancından indirilmesi konusunda temelde yasal bir değişiklik olmadığı halde, 67 no’lu KVK Genel Tebliği ile indirim esas kurum kazancının hesaplanma yöntemi değiştirilmiştir. Buna göre,

“İndirilecek bağış ve yardım giderinin üst sınırının hesaplanmasında esas alınan kurum kazancı; zarar mahsubu dahil giderler düşüldükten, iştirak kazançları hariç indirim ve istisnalar düşülmeden önceki tutarı ifade etmektedir.”

Yapılan bu son düzenlemede, “iştirak kazançları” mutlak olarak vergiden istisna olduğu için bağış ve yardımın hesabında kazanç sayılmamıştır.

E- Bağış ve Yardıma Esas Tutarın Tespiti

67 no’lu Tebliğe göre, bağış ve yardıma esas kurum kazancı, zarar mahsubu dahil **giderler** düşüldükten sonraki (indirim ve istisnalar düşülmeden önceki) tutardır. Tebliğdeki ifadeden düşülmesi gereken giderlere bağış ve yardım giderlerinin de dahil olduğu anlaşılmaktadır. Keza, 34 no’lu Tebliğde bağış ve yardım giderleri diğer giderlerden ayrı tutulmuştur. (İştirak kazancı istisnası konusuna daha sonra değinilecektir.)

Bağış tutarı gider yazıldıktan sonra, indirilmesi gereken azami bağış miktarını sonuçtan hareketle hesaplamak teknik olarak doğru sonuç vermez. Kanunda, bağış ve yardımların toplamının o yıla ait kurum kazancının %5’ine kadar olan kısmının **ayrıca hasıllardan indirileceği belirtilmiştir**. Yani bütün giderler indirildikten sonra kalan kardan ayrıca %5 oranında bir indirim daha yapılabilecektir. Kanundaki bu ifadeyi bağış ve yardım gideri indirildikten sonra bir oran hesaplama şeklinde anlamamak gerekir. Matematiksel olarak doğru olmayan bir şeyin kanuna konulması düşünülemez. Kaldı ki, Kanunda 14.maddedeki giderlerin ayrıca hasıllardan indirileceği belirtilmiştir. Bütün diğer giderler indirildikten sonra da bağış ve yardım giderinin indirilmesi gerekir. Bu anlamda 34 no’lu Tebliğdeki anlatım doğrudur. Bağış öncesi kazancın 1,05’e bölünerek bağışa esas kazancın (iç yüzde formülü ile) hesaplanması doğru değildir. 34 no’lu Tebliğde bağış miktarının belirlenmesinde esas alınacak tutarın hesabında **geçmiş yıl zararları** da hariç tutulmuştur.

Bunun anlamı, mükellefin gider olarak kaydedebileceği bağış miktarının hesabında, geçmiş yıl zararlarının dikkate alınmayacağıdır.

Örnek:1

	Kanun Hükmüne	
	<u>Göre</u>	<u>Gerekçeyle Göre</u>
Hasılat	10.000.-	10.000.-
Gider ve Maliyetler (Bağış İndirimi Hariç)	<u>8.000.-</u>	<u>8.000.-</u>
Ticari Kazanç (Bağışa Esas Tutar)	2.000.-	2.000.-
Bağış ve Yardım (2000x%5);(2000/1,05x(%5))	<u>100.-</u>	<u>95,24</u>
Matrah	1.900.-	1.904,76

Bağış gideri dahil bütün indirim ve giderlerden sonraki tutardan hareketle indirilerek bağış ve yardım tutarını hesaplamanın doğru sonuç vermeyeceği aşağıdaki karşılaştırmalı örnekten de kolaylıkla anlaşılmaktadır.

Örnek:2

	Mükellef	
	<u>A</u>	<u>B</u>
Ticari Kar (Bağış Öncesi)	1.000.-	1.000.-
Bağış Gideri	<u>1.000.-</u>	<u>50.-</u>
Kalan	0	950.-
Bağış İndirimi Hakkı %5	0	47,5
Kanunen Kabul Edilmeyen Gider	1.000.-	2,5
Matrah	1.000.-	952,5

67 no'lu KVK Genel Tebliğine göre mükellef (A)'nın 1.000.-TL'nin tamamını bağış gideri yazması hiç bağış indirimi hakkı elde edememesi sonucunu doğurmuştur. Oysa mükellef (B), 50 TL'yi gider yazmakla daha az vergi matrahı beyan etme hakkı elde etmiştir. Mükellef (B)'nin herhangi bir hadde bağlı olmayan türden 800.-TL bağış yapması halinde bağış hakkı (1000 – 800=)200.-TL olacak, 600.-TL fazla bağış Kanunen Kabul Edilmeyen Gider Kabul edilecektir.67 no'lu Tebliğle yapılan düzenlemeye göre kurumların herhangi bir hadde bağlı olmaksızın yapabilecekleri bağış miktarı hemen hemen imkansız hale gelmektedir. 67 No'lu Tebliğdeki ifadenin tarafımızca yanlış anlaşıldığı veya yorumlandığı ileri sürülebilirse de, biz gerekçedeki içyüzde formülü uygulanarak yapılan hesaplamayı da doğru ve yasal bulmuyoruz.

F- İstisna Kazanç ve İndirimler İle Geçmiş Yıl Zararlarının Durumu

Bağış ve yardımlar konusunda tereddüt konusu edilen hususlardan birisi de kurumlar vergisinden istisna kazanç ve indirimlerin bağışa esas kazancın hesabında dikkate alınıp alınmayacağı konusudur. 67 no'lu Tebliğ bu tereddütü ortadan kaldırmış olup, iştirak kazançları istisnası hariç, istisna kazanç ve indirimlerden önceki tutar, en yüksek bağış ve yardımın hesabında dikkate alınacaktır.

Örnek:

Kurum Kazancı	1.000.- (50 birim bağış gideri dahil)
Geçmiş Yıl Zararı	<u>200.-</u>
Kalan	800.-
Yatırım İndirimi	<u>300.-</u>
Kalan	500.-

67 no'lu Tebliğe göre, bu örnekte mükellef en yüksek bağış miktarının hesabında 800 birim kazancı dikkate alarak ($800 \times \%5 =$) 40 birim bağış ve yardım gideri yapabilecektir. Mükellef kazancın tespitinde 50 birim bağış giderini kayıtlarında göstermiş ise 10 birim fazlalık kanunen kabul edilmeyen gider kabul edilecektir. Bu örnekte; yukarıdaki bölümde yaptığımız açıklamaya ve bizim görüşümüze göre, bağışa esas en yüksek tutar 850 birim, orana bağlı bağış miktarı ise ($850 \times \%5 =$) 42,5 birim kanunen kabul edilmeyen bağış miktarı 7,5 birim olmalıdır. Gerekçeye göre ise bağış indirimine esas tutar ($750/1,05 = 714,3$) orana bağlı bağışlarda kanunen kabul edilmeyen gider tutarı ($50 - 35,7 =$) 14,3 olacaktır.

Geçmiş yıl zararlarının dönem ticari kazancı ile ilgisi bulunmamakla birlikte dönem mali kazancının tespitinde indirilecek giderler arasında sayılmıştır. Gerek yıllık gelir vergisi gerekse kurumlar vergisi beyannamelerinde kazançtan ilk mahsup edilecek gider veya zarar "Geçmiş Yıl Zararları"dır. Gelir vergisi beyannamesinde "Geçmiş Yıl Zararları" bağış ve yardımlar'dan önce gelmektedir. Geçmiş yıl zararı olan gelir vergisi mükellefinin bağış yapamaması beyannamenin düzenleniş biçiminden de kaynaklanmaktadır. Ekonomik yönden de geçmiş yıl zararı olan bir işletmenin bağışta bulunması işletmenin varlığını sürdürmesi bakımından uygun olmayabilir. 34 no'lu Tebliğde, bağış ve yardıma esas alınacak tutarın hesabında geçmiş yıl zararlarının dikkate alınmayacağı belirtildiği halde, bu yöntem 4369 sayılı Kanunun gerekçesinde belirtildiği şekilde 67 no'lu Tebliğ ile değiştirilmiştir ve geçmiş yıl zararı olan mükelleflerin yapabileceği bağış ve yardım miktarı azaltılmıştır.

G- İştirak Kazancı İstisnasının Bağış ve Yardımın Hesabında Dikkate Alınmaması Konusu

İştirak kazancının bağış ve yardıma esas tutarın hesabında kazanç sayılmamasını, kurumlar vergisinden mutlak olarak istisna edilmesine ve zarar olsa dahi indirilecek istisna niteliğinde olmasına bağlamak gerekmektedir. Tüm kazancı iştirak kazancı istisnası kapsamında olan bir mükellefin yapacağı bağış, mali zarara neden olacağından iştirak kazancı istisnası kapsamındaki gelirler bağış ve yardım indiriminde dikkate alınmamalıdır. 34 no'lu Tebliğde bu konuda bir açıklama yer almamakla birlikte bağışın zarara (mali zarar) neden olmaması gerektiği ilkesi gereği, eski uygulamada da iştirak kazancı istisnası niteliğindeki gelirin bağışa esas kazancın hesabında dikkate alınması söz konusu değildi. Aynı şekilde mutlak olarak kurumlar vergisi ve gelir vergisi stopajına tabi olmayan diğer istisna kazançların da (serbest bölgede elde edilen kazançlar gibi) bağış indiriminde kazanç olarak dikkate alınmaması gerekir. **Örnek 1:**

Kurum Kazancı	: 1.000.-
İştirak Kazancı	: <u>1.000.-</u>
Bağış ve Yardıma Esas Tutar:	0

Örnek:1'deki kurumun 50.- TL tutarında bağış gider yazması halinde, bağış nedeniyle gelecek yıla 50.-TL zarar devri söz konusu olur. Bu durum da, ilgili yıl kazancından indirilemeyen bağışın müteakip yıl kazancından indirilmesine neden olur. Bağış gideri cari yılın gelirini aşamaz ve gelecek yıla zarar devrine neden olamaz. **Örnek 2:**

Kurum Kazancı	: 1.000.- (Bağış gideri ve iştirak kazancı dahil)
Bağış ve Yardım Gideri	: 100.-
Bağış Öncesi Kazanç	: 1.100.-
İştirak Kazancı (-)	: 1.000.-
Faaliyet Kazancı	: 100.-

Örnek:2'deki mükellef bağış ve yardım giderini kazancının tespitinde dikkate almamış olsaydı 100.-TL. kurum kazancı (faaliyet kazancı) olacaktı. Ayrıca, 1.000.-TL. iştirak kazancı ile birlikte ticari kazancı 1.100.-TL. olacaktır. Bu kurum, 67 no'lu Tebliğe göre gider yazdığı 100.-TL. bağış gider olarak dikkate alamayacaktır. Bize göre bu kurum, 100 birim faaliyet kazancının %5'i olan 5 birim bağış ve yardımını, kazancından indirebilmelidir. Hadde bağılı olmayan bağışlarda ise 100.-TL. bağış gider kaydedip sıfır matrah beyan edebilir.

67 no'lu Tebliğe göre söz konusu mükellefin bağış ve yardım yapması mümkün olmadığından gider yazdığı 100 birim bağış kanunen kabul edilmeyen gider olarak matraha ilave edecektir.

Kurum Kazancı	: 1.000.- (Bağış gideri ve iştirak kazancı dahil)
İştirak Kazancı İstisnası (-)	: <u>1.000.-</u>
Bağışa Esas Tutar	: 0.-
Fazla Yapılan Bağış (K.K.Ed. Gid.)	: <u>100.-</u>
Matrah	: 100.-

H- Gelir ve Kurumlar Vergisi Mükellefleri Arasındaki Fark

Bağış ve yardımlar konusunda gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri yönünden önemli bir fark yoktur. Ancak, 4369 sayılı Kanun ile gelir vergisi mükelleflerine kalkınmada öncelikli yöreler için yapılacak bağışlarda %10'luk sınır ile bazı kültürel faaliyetler için gelir vergisi mükelleflerine ayrıcalık tanınmıştır.

Gelir vergisi mükellefleri bağış ve yardımları ticari, zirai veya mesleki kazancın hesabında gider kaydetme imkanına sahip olmadıkları için, yapılacak bağışın en üst tutarının hesabında bağış öncesi kazanç dikkate alınmaktadır. Kurumlardan ise, bağış giderleri beyannameye gösterilmeyip gider olarak hasılatından indirilmektedir. Ancak, kurumlar vergisi mükellefleri de, bağışları ticari kazanç gibi hesaplanan kurum kazancının tespitinde ayrıca hasılatından indirebileceklerdir. (KVK, Md:14/6)

	Gelir Vergisi	67 No'lu Tebliğe	Gereğe
	Mükellefi	Göre Kurum	Göre Kurum
Ticari Kazanç (Bağış Öncesi)	1.000.-	1.000.-	1.000.-
Bağış Gideri	-	<u>50.-</u>	<u>50.-</u>
Ticari Kazanç (Bağış Sonrası)	1.000.-	950.-	950.-
İndirilebilecek Bağış %5	(-) 50.-	(-) 47,5	47,6
Kanunen Kabul Edilmeyen Gider	-	(+) 2,5	2,4
Matrah	950.-	952,5	952,4

Görüleceği üzere 67 no'lu Tebliğdeki ifadeye göre kurumlar vergisi mükellefi 952,5 birim gerekçeye göre, 952,4 birim vergi matrahı beyan ederken gelir vergisi mükellefi 950 birim matrah beyan etmek durumundadır.

I- Kanunen Kabul Edilmeyen Giderlerin Durumu

Bağış indirimde, yapılacak bağışın kurumun dönem kazancını aşmaması gerekir. Kurumun kanunen kabul edilmeyen giderleri nedeniyle vergiye tabi kazancın (matrahın) ticari kazançtan yüksek olduğu durumlarda; bağış indirimine esas tutar, ticari kazançta kanunen kabul edilmeyen giderlerin ilavesi ile bulunan tutar (mali kazanç) olmalıdır.

Örnek:

Ticari Kazanç (Bağış Öncesi)	1.000.-
Kanunen Kabul Edilmeyen Gider	<u>300.-</u>
Vergiye Tabi Kazanç	1.300.-

Bu örnekte mükellef kurumun yapabileceği en yüksek bağış tutarı, hadde bağlı olmayan bağışlarda 1.300.-, hadde bağlı bağışlarda ise $(1.300 \times \%5=)$ 65.- lira olmalıdır.

Ticari Kazanç	1.000.- (Bağış öncesi kar, 300 milyon Kanunen Kabul Edilmeyen Gider Dahil)
Bağış Gideri (-)	<u>1.300.-</u> (Hadde Bağlı Olmayan Bağış)
Ticari Zarar	300.-
Kanunen Kabul Edilmeyen Gider	<u>300.-</u>
Vergiye Tabi Kazanç (Matrah)	- 0 -

Bu örnekte mükellef ticari kazancından daha fazla bağış yapmış olmakla birlikte kanunen kabul edilmeyen giderler nedeniyle mali zarara neden olmamıştır. Danıştay 4.Dairesinin de, kanunen kabul edilmeyen giderlerin bağış ve yardım indirimi tutarının tespitinde esas alınacak kurum kazancına dahil olduğu yönünde kararı bulunmaktadır.⁴ 4369 sayılı Kanunun gerekçesinde de bağış ve yardım indirimine esas tutarın mali kar olduğu vurgulanmıştır.

İ- SONUÇ

Yukardaki bölümlerde yapılan açıklamalarımızdan anlaşılacağı üzere, 4369 sayılı Kanunun içyüzde yöntemi nedeniyle doğru bulmadığımız gerekçesine de aykırı olan 67 no'lu Tebliğdeki son düzenlemenin (iştirak kazancı istisnası ve geçmiş yıllar zararları hariç) gözden geçirilmesi ve 34 no'lu Tebliğdeki anlayışa geri dönülmesi gerekmektedir. Kanun gerekçesi Kanunun lafzına ve ruhuna açıkça aykırı olduğu için dikkate alınmamalıdır. Aksi takdirde kurumların, muhasebe yöntemi nedeniyle yasa ile belirlenen bağış indirimi yapma hakları kısıtlanmış olmaktadır. Bağış indirimi yönünden gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri yönünden herhangi bir fark olmamalıdır. **Bağışa esas en yüksek kazanç tutarı, bağış gideri (indirimi) yapılmadan önceki mali kazanç tutarı kabul edilmeli ve bu tutar dışyüzde yöntemi ile hesaplanmalıdır.** Kanunen kabul edilmeyen gider bulunması halinde, bağışa esas en yüksek kazanç ise, ticari kazançta kanunen kabul edilmeyen giderin de ilave edilmesi suretiyle hesaplanan tutar olmalıdır.

⁴ Danıştay 4.Dairesinin 8.12.1999 tarih ve E:1999/1723; K:1999/4373 sayılı Kararı