

**TÜRKİYE CUMHURİYETİ  
ÇUKUROVA ÜNİVERSİTESİ  
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ  
MALİYE ANA BİLİM DALI**

**VERGİ HUKUKU AÇISINDAN BAĞIŞ VE YARDIMLAR**

**Rıdvan KILINÇKAYA**

**YÜKSEK LİSANS**

**ADANA/ 2019**

**TÜRKİYE CUMHURİYETİ  
ÇUKUROVA ÜNİVERSİTESİ  
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ  
MALİYE ANA BİLİM DALI**

**VERGİ HUKUKU AÇISINDAN BAĞIŞ VE YARDIMLAR**

**Rıdvan KILINÇKAYA**

**Danışman: Doç. Dr. Soner YAKAR**

**Jüri Üyesi: Prof. Dr. Şebnem TOSUNOĞLU**

**Jüri Üyesi: Doç. Dr. Neslihan Coşkun KARADAĞ**

**YÜKSEK LİSANS**

**ADANA / 2019**

Bu çalışma, jürimiz tarafından Maliye Ana Bilim Dalında YÜKSEK LİSANS TEZİ olarak kabul edilmiştir.

**Başkan:** Doç. Dr. Soner YAKAR  
(Danışman)

**Üye:** Prof. Dr. Şebnem TOSUNOĞLU

**Üye:** Doç. Dr. Neslihan Coşkun KARADAĞ

**ONAY**

Yukarıdaki imzaların, adı geçen öğretim elemanlarına ait olduklarını onaylarım.  
.../.../2019

Prof. Dr. Serap ÇABUK  
Enstitü Müdürü

**Not:** Bu tezde kullanılan özgün ve başka kaynaktan yapılan bildirişlerin, çizelge, şekil ve fotoğrafların kaynak gösterilmeden kullanımı, 5846 Sayılı Fikir ve Sanat Eserleri Kanunu'ndaki hükümlere tabidir.

## ETİK BEYANI

Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Tez Yazım Kurallarına uygun olarak hazırladığım bu tez çalışmada;

- Tez içinde sunduğum verileri, bilgileri ve dokümanları akademik ve etik kurallar çerçevesinde elde ettiğimi,
- Tüm bilgi, belge, değerlendirme ve sonuçları bilimsel etik ve ahlak kurallarına uygun olarak sunduğumu,
- Tez çalışmada yararlandığım eserlerin tümüne uygun atıfta bulunarak kaynak gösterdiğimi,
- Kullanılan verilerde ve ortaya çıkan sonuçlarda herhangi bir değişiklik yapmadığımı,
- Bu tezde sunduğum çalışmanın özgün olduğunu,

bildirir, aksi bir durumda aleyhime doğabilecek tüm hak kayıplarını kabullendiğimi beyan ederim. ....../...../2019

Rıdvan KILINÇKAYA

**ÖZET****VERGİ HUKUKU AÇISINDAN BAĞIŞ VE YARDIMLAR****Rıdvan KILINÇKAYA****Yüksek Lisans Tezi, Maliye Anabilim Dalı****Danışman: Doç. Dr. Soner YAKAR****Ağustos 2019, 122 sayfa**

Bağış ve yardım konusunda; yapan ve kabul eden olmak üzere iki taraf olduğu görülmektedir. Vergi hukuku açısından ise üçüncü taraf olarak devlet bu konudan etkilenmektedir. Bağış ve yardım kavramları sosyal içerikli alanlarda kullanılmakla beraber birçok yasada yer almakta, Vergi Hukukunda geniş bir kullanım alanı bulunmaktadır.

Vergi hukukunda daha çok gelir ve kurumlar vergileri için vergi mükelleflerini ilgilendiren düzenlemeler bulunmaktadır. Sosyal sorumluluk duygusunun gelişmesi için vergisel teşvik sağlanmaktadır. Yapılan bağış ve yardımlar özel düzenlemeler ve şartlar ile vergi matrahlarını düşürebilmektedir. Kelime anlamı olarak farkları bulunsa da bağış ve yardım konumuz açısından aynı anlamda değerlendirilmiştir. Yasal düzenlemeler karışıktır ve güncel değildir. Bu yüzden yeni düzenlemeler yapılması gerekmektedir. Bağış konusunda yeni ve güncel düzenlemeler yapılması hem sosyal gelişim için hem de bağışların doğru bir şekilde kullanılması için önem arz etmektedir.

**Anahtar kelimeler:** Bağış, Yardım, Vergi Hukuku Açısından Bağış ve Yardımlar, Matrah, Vergi Teşvikleri.

**ABSTRACT****DONATIONS AND AIDS IN TERMS OF TAX LAW****Rıdvan KILINÇKAYA****Master Thesis, Department of Public Finance****Supervisor: Assoc. Doç.Dr. Soner YAKAR****August 2019, 122 page**

It is seen that there are two parties in the field of donation and aid. In terms of the tax law, the state as a third party is affected. Although the concepts of donation and aid are used in social contexts, they are included in many laws and have a wide usage area in Tax Law.

In tax law, there are regulations concerning taxpayers for income and corporate taxes. Tax incentives are provided for the development of a sense of social responsibility. Donations and aids can reduce the tax base and special regulations and conditions. Although there are differences in the meaning of the word, donation and aid are evaluated in the same sense in terms of our subject. The regulations are complex and outdated. Therefore, new regulations need to be made. Making new and up-to-date regulations on donations is important both for social development and for the correct use of donations.

**Key Words:** Donations, Aids , , Donations and Aids In Terms Of Tax Law, Tax Base, Tax Incentives.

## ÖNSÖZ

Öncelikle, yüksek lisans eğitimime en değerli katkıları sağlayan, tez konumu belirleme aşamasından itibaren bilgi ve deneyimleri ile beni her adımda destekleyen ve yüreklendiren; çalışma disiplini ve zaman tanzimi yapma konusunda kendisin örnek aldığım, ailem ve jüri üyelerine sağlamış olduğu destek ve her türlü yardımından dolayı teşekkürlerimi sunarım.

Ayrıca tez çalışmam süresince gerek araştırma gerekse manevi bakımdan tüm süreçte yanımda olan aileme ve biricik kızım Ela'ya *sonsuz* teşekkürlerimi sunarım.

02/08/2019

Rıdvan KILINÇKAYA

## İÇİNDEKİLER

| Sayfa                 |      |
|-----------------------|------|
| ÖZET .....            | iv   |
| ABSTRACT .....        | v    |
| ÖNSÖZ .....           | vi   |
| İÇİNDEKİLER.....      | vii  |
| KISALTMALAR.....      | xii  |
| TABLolar LİSTESİ..... | xiii |

### BÖLÜM I

#### GİRİŞ

|                                        |   |
|----------------------------------------|---|
| 1.1. Araştırmanın Problemi .....       | 1 |
| 1.2. Araştırmanın Amacı .....          | 4 |
| 1.3. Araştırmanın Önemi .....          | 5 |
| 1.4. Araştırmanın Sınırlılıkları ..... | 6 |

### BÖLÜM II

#### BAĞIŞ VE YARDIM KAVRAMI, TÜRLERİ VE ÖZELLİKLERİ

|                                                                               |    |
|-------------------------------------------------------------------------------|----|
| 2.1. Bağış ve Yardım Kavramı .....                                            | 7  |
| 2.1.1. İktisattaki Anlamı .....                                               | 8  |
| 2.1.2. Borçlar Hukukundaki Anlamı .....                                       | 9  |
| 2.1.3. Bağış ve Yardımın Vergi Hukukunda Kullanıldığı Bazı Düzenlemeler ..... | 11 |
| 2.2. Bağış ve Yardımın Yakın Kavramlardan Ayırt Edilmesi.....                 | 12 |
| 2.2.1. Sponsorluk.....                                                        | 12 |
| 2.2.2. Hayırseverlik .....                                                    | 15 |
| 2.2.3. Promosyon.....                                                         | 16 |
| 2.2.4. Bedelsiz Hizmet .....                                                  | 17 |
| 2.3. Bağış ve Yardımların Temel Özellikleri .....                             | 18 |
| 2.3.1. Karşılıksız Olması .....                                               | 19 |
| 2.3.2. Kazandırıcı İşlem Olması.....                                          | 20 |

|                                                                   |    |
|-------------------------------------------------------------------|----|
| 2.3.3. Zora Dayalı Olmaması .....                                 | 20 |
| 2.4. Bağış ve Yardımların Türleri.....                            | 21 |
| 2.4.1. Nakdi Bağış ve Yardımlar .....                             | 21 |
| 2.4.2. Ayni Bağış ve Yardımlar .....                              | 22 |
| 2.4.3. Şartlı ve Şartsız Bağışlar .....                           | 24 |
| 2.5. Bağış ve Yardımların Yapılmasını Gerekli Kılan Nedenler..... | 26 |
| 2.5.1. Siyasi ve İdeolojik Nedenler .....                         | 27 |
| 2.5.2. Bağış ve Yardımın Ekonomik Sebepleri .....                 | 28 |
| 2.5.3. Bağış ve Yardımın Mali Sebepleri .....                     | 29 |
| 2.5.4. Bağış ve Yardımın Sosyal Nedenleri .....                   | 29 |
| 2.6. Bağış ve Yardımların Amaçları ve Kapsamı.....                | 30 |
| 2.6.1. Genel Amaçlar.....                                         | 30 |
| 2.6.2. Özel Amaçlar.....                                          | 31 |
| 2.7. Bağış ve Yardımların Yöntemleri, Şekil ve Koşulları.....     | 32 |

### **BÖLÜM III**

## **TÜRK VERGİ HUKUKUNDA BAĞIŞ VE YARDIMLAR**

|                                                                                                                                                         |    |
|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----|
| 3.1. Genel Olarak.....                                                                                                                                  | 35 |
| 3.2. Türk Vergi Kanunlarında Bağış ve Yardımlar: .....                                                                                                  | 37 |
| 3.3. Bağış ve Yardımın Vergi Hukukunda Aranılan Özellikleri .....                                                                                       | 37 |
| 3.3.1. Kanunda Gösterilen Kurum ve Kuruluşlara Yapılması .....                                                                                          | 37 |
| 3.3.2. Bağış ve Yardımların Belirli Sınırları Aşmaması .....                                                                                            | 38 |
| 3.3.3. Beyannamede Ayrıca Gösterilmiş Olması .....                                                                                                      | 39 |
| 3.3.4. Mal veya Hizmetin Bedelsiz Olması.....                                                                                                           | 39 |
| 3.3.5. İlgili Dönem Kazancından İndirilmesi .....                                                                                                       | 39 |
| 3.3.6. Şahsi Bir Tasarruf Olması .....                                                                                                                  | 40 |
| 3.3.7. Makbuz Karşılığı Olması .....                                                                                                                    | 41 |
| 3.4. Gelir Vergisi Kanunu ile Kurumlar Vergisi Kanunu'nda Bağış ve Yardımlar: ....                                                                      | 41 |
| 3.4.1. Gelir Vergisi ile Kurumlar Vergisi Kanunları Bakımından Gelirin Belirli Bir Oranı İle Sınırlı Olarak İndirime Konu Olan Bağış ve Yardımlar ..... | 47 |
| 3.4.1.1. Kamu İdarelerine Yapılan Bağış ve Yardımlar .....                                                                                              | 48 |
| 3.4.1.2. İl Özel İdarelerine Yapılan Bağış ve Yardımlar .....                                                                                           | 49 |
| 3.4.1.3. Belediyelere Yapılan Bağış ve Yardımlar .....                                                                                                  | 49 |

|                                                                                                                                                |    |
|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----|
| 3.4.1.4. Köylere Yapılan Bağış ve Yardımlar.....                                                                                               | 50 |
| 3.4.1.5. Kamu Yararına Çalışan Derneklere Yapılan Bağış Ve Yardımlar .                                                                         | 50 |
| 3.4.1.6. Cumhurbaşkanınca Vergi Muafiyeti Tanınan Vakıflara Yapılan Bağış Ve Yardımlar .....                                                   | 53 |
| 3.4.1.7. Kızılay ve Yeşilay Derneklerine Yapılan Ayni Bağışlar .....                                                                           | 53 |
| 3.4.1.8. Siyasi Partilere Yapılan Bağışlar .....                                                                                               | 56 |
| 3.4.2. Tutar Sınırlaması Olmadan Tamamen Gelirden İndirilebilecek Bağış ve Yardımlar .....                                                     | 57 |
| 3.4.2.1. Sosyal İçerikli Bağış Ve Yardımlar .....                                                                                              | 57 |
| 3.4.2.2. Sanat ve Kültür İçerikli Bağış ve Yardımlar.....                                                                                      | 59 |
| 3.4.2.3. Kızılay ve Yeşilay Derneklerine Yapılan Nakdi Bağışlar .....                                                                          | 62 |
| 3.4.2.4. Eğitim ve Sağlık Faaliyetlerine Yönelik Bağış ve Yardımlar .....                                                                      | 63 |
| 3.4.2.5. Kampanya Kapsamında Bağışlar .....                                                                                                    | 63 |
| 3.4.3. Bağış ve Yardımların Beyannamede Dönem Gelirinden İndirimi .....                                                                        | 64 |
| 3.5. Gelir Vergisi Kanunu ile Kurumlar Vergisi Kanunu’nda Bağış ve Yardımlarla İlgili 1999 Yılından İtibaren Yapılan önemli Değişiklikler..... | 65 |
| 3.6. Gelir ve Kurumlar Vergisinde Özellikli Durumlar .....                                                                                     | 68 |
| 3.6.1. Bağış ve Yardımların Türk Lirası Olarak Yapılmaması Durumunda İndirilecek Tutarın Tespiti.....                                          | 68 |
| 3.6.2. Hisse Senedi Olarak Yapılan Yardımlar .....                                                                                             | 69 |
| 3.6.3. Zarar Beyan Edilen Durumlarda Bağış ve Yardımların İndirimi.....                                                                        | 70 |
| 3.6.4. Ortaklıklarda Bağış ve Yardımların İndirimi .....                                                                                       | 71 |
| 3.6.5. Belediyelerle İlgili Ayrıcalıklı Durumlar .....                                                                                         | 71 |
| 3.6.6. Ayni Bağışlar ve Ayni Bağış Konusu Emtianın Devri Durumu .....                                                                          | 73 |
| 3.6.7. Gelir ve Kurumlar Vergisi Oran Farklarının Matrahlara Etkisi:.....                                                                      | 75 |
| 3.6.8. Vakıflarla ilgili Özellikli Durumlar.....                                                                                               | 76 |
| 3.6.9. Bağış ve Yardımların Gelir ve Kurumlar Vergisi Beyannamesinde Dönem Gelirinden İndirimi .....                                           | 77 |
| 3.7. Katma Değer Vergisi Kanunu’nda Bağış ve Yardımlar.....                                                                                    | 78 |
| 3.7.1. Katma Değer Vergisi Kanunu’nda Bağış ve Yardımlar Açısından Genel Açıklamalar.....                                                      | 79 |
| 3.7.2. Bağışa İlişkin Alımlarda Katma Değer Vergisi Uygulaması .....                                                                           | 80 |
| 3.7.2.1. Bağışlanacak Ürün Alınırken Katma Değer Vergisinin Ödenmesi                                                                           | 83 |

|                                                                                                                          |    |
|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----|
| 3.7.2.2. Bağışlanacak Ürün Alınırken Katma Değer Vergisinin Ödenmemesi .....                                             | 84 |
| 3.7.3. Bedelsiz Teslim ve Hizmet İfası.....                                                                              | 84 |
| 3.8. Diğer Vergi Kanunlarında Yer Alan Bağış ve Yardımlar .....                                                          | 85 |
| 3.8.1. Özel Tüketim Vergisi Kanunu’nda Bağış ve Yardımlar .....                                                          | 86 |
| 3.8.2. Damga Vergisi Kanunu’nda Bağış ve Yardımlar.....                                                                  | 87 |
| 3.8.3. Harçlar Vergisi Kanunu’nda Bağış ve Yardımlar .....                                                               | 88 |
| 3.8.4. Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu’nda Bağış ve Yardımlar .....                                                    | 89 |
| 3.9. Özel Kanunlar İle Düzenlenmiş Bağış ve Yardımlar .....                                                              | 89 |
| 3.9.1. Özel Kanunlar İle Düzenlenmiş Bağış ve Yardımlarla İlgili Genel Açıklamalar .....                                 | 90 |
| 3.9.2. Özel Kanunlarca Yapılacak Bağış ve Yardımlar.....                                                                 | 91 |
| 3.9.2.1. 7269 sayılı Umumi Hayata Müessir Afetler Dolayısıyla Alınacak Tedbirlerle Yapılacak Yardımlara Dair Kanun ..... | 91 |
| 3.9.2.2. 222 Sayılı İlköğretim Ve Eğitim Kanunu, .....                                                                   | 91 |
| 3.9.2.3. 2547 sayılı Yüksek Öğretim Kanunu.....                                                                          | 92 |
| 3.9.2.4. 278 sayılı TÜBİTAK Kanunu.....                                                                                  | 93 |
| 3.9.2.5. 5434 sayılı T.C. Emekli Sandığı Kanunu .....                                                                    | 93 |
| 3.9.2.6. 2828 Sayılı Sosyal Hizmetler ve Çocuk Esirgeme Kurumu Kanunu .....                                              | 93 |
| 3.9.2.7. 2876 sayılı Atatürk Kültür, Dil ve Tarih Yüksek Kurumu Kanunu .....                                             | 94 |
| 3.9.2.8. 4122 sayılı Milli Ağaçlandırma ve Erozyon Kontrolü Seferberliği Kanunu .....                                    | 94 |
| 3.9.2.9. 3294 sayılı Sosyal Yardımlaşma ve Dayanışmayı Teşvik Kanunu                                                     | 95 |
| 3.9.2.10. 3388 sayılı TSK Güçlendirme Vakfı Kanunu.....                                                                  | 95 |
| 3.9.2.11. 2820 sayılı Siyasi Partiler Kanunu.....                                                                        | 95 |
| 3.9.2.12. 6271 sayılı Cumhurbaşkanı Seçimi Kanunu.....                                                                   | 96 |

## BÖLÜM IV

### TÜRK VERGİ SİSTEMİNDE BAĞIŞ VE YARDIMLARA İLİŞKİN KARŞILAŞILAN SORUNLAR VE ÇÖZÜM ÖNERİLERİ

|                                              |    |
|----------------------------------------------|----|
| 4.1. Genel Sorunlar ve Çözüm Önerileri ..... | 98 |
|----------------------------------------------|----|

|                                                                                  |            |
|----------------------------------------------------------------------------------|------------|
| 4.2. Vergi Mevzuatından Kaynaklı Sorunlar ve Çözüm Önerileri .....               | 100        |
| 4.2.1. Gelir Vergisinde Sorunlar ve Çözüm Önerileri.....                         | 101        |
| 4.2.2. Kurumlar Vergisinde Sorunlar ve Çözüm Önerileri: .....                    | 103        |
| 4.2.3. Katma Değer Vergisinde Sorunlar ve Çözüm Önerileri: .....                 | 104        |
| 4.3. Bağışı Kabul Eden Açısından Sorunlar ve Çözüm Önerileri .....               | 105        |
| 4.4. Denetim Sisteminden Kaynaklı Problemler .....                               | 106        |
| 4.5. Kamuya Yararlı Dernek ve Vergi Muafiyeti Tanınan Vakıf Statüleri Sorunu ... | 107        |
| 4.6. Değerlendirme ve Sonuç .....                                                | 107        |
| <br><b>KAYNAKÇA .....</b>                                                        | <b>112</b> |
| <b>ÖZGEÇMİŞ .....</b>                                                            | <b>122</b> |



**KISALTMALAR**

|              |                                             |
|--------------|---------------------------------------------|
| <b>TC</b>    | : Türkiye Cumhuriyeti                       |
| <b>GV</b>    | : Gelir Vergisi                             |
| <b>KV</b>    | : Kurumlar Vergisi                          |
| <b>KDV</b>   | : Katma Değer Vergisi                       |
| <b>GVK</b>   | : Gelir Vergisi Kanunu                      |
| <b>KVK</b>   | : Kurumlar Vergisi Kanunu                   |
| <b>KDVK</b>  | : Katma Değer Vergisi Kanunu                |
| <b>KKNMK</b> | : Kamu Kurumu Niteliğinde Meslek Kuruluşu   |
| <b>VUK</b>   | : Vergi Usul Kanunu                         |
| <b>SHÇEK</b> | : Sosyal Hizmetler ve Çocuk Esirgeme Kurumu |
| <b>GATA</b>  | : Gülhane Askeri Tıp Akademisi              |
| <b>SSDF</b>  | : Savunma Sanayii Destekleme Fonu           |
| <b>TSK</b>   | : Türk Silahlı Kuvvetleri                   |
| <b>İİBF</b>  | : İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi      |

**TABLÖLAR LİSTESİ**

|                                                                                                 | <b>Sayfa</b> |
|-------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------|
| <b>Tablo 1.</b> İzin Almadan Bağış Ve Yardım Toplayabilen Dernekler.....                        | 52           |
| <b>Tablo 2.</b> Cumhurbaşkanı adaylarına ve siyasi partilere yapılacak bağış ve yardımlar ..... | 97           |



## BÖLÜM I

### GİRİŞ

#### 1.1. Araştırmanın Problemi

Bağış ve yardım kavramları ilk akla gelen anlamıyla, bir maddi karşılık beklemeksizin tamamen sosyal veya toplumsal amaçlarla yapılan harcamalardır. Bağışlayan ve yardım edenler ile kabul eden ve toplayanlara göre değişik özellikler ve anlamlar içerebilir. Genel olarak bahsedildiği yerlerde ilk akla gelen yukarıda yazdığımız anlamında geçerliliğini korurken, bazen daha farklı kullanım alanları bulur.

Hukuk sistemimizde bağış ile ilgili tanıma rastlanmazken, bu konudaki düzenlemeler Borçlar Kanununda yer almaktadır. 6098 sayılı Borçlar Kanunu'nun<sup>1</sup> bağışlama sözleşmesine ilişkin 285. Maddesinde bağışlamanın sağlar arasında ve malvarlığından bağış yapılana karşılıksız olarak bir kazandırma yapmayı üstlendiğini, 288. Maddesinde bağışlama sözü vermenin yazılı olarak yapılması halinde geçerli olacağı ile müteakip maddelerde koşullu ve yüklemeli bağış tanımlarına yer verilmiştir.

Vergi Hukuku açısından bağış ve yardım kavramları oldukça önemli bir yere sahiptir. Ancak bağış ve yardım kavramları kullanım alanlarına ve amaçlarına göre farklı anlamlar taşımaktadır. Bu nedenle bu kavramlar ile ilgili en önemli sorunlardan birisi, Vergi Hukuku açısından ortaya çıkmaktadır. Bu sorun, bağış ve yardım kavramıyla amaçlananın ne olduğu ve nasıl kullanıldığının tam olarak anlaşılamamasıdır. Karışıklıklara yol açan bu kavramlar yerine kullanılan; yakın anlamlar içeren, fakat uygulamada ve vergi kanunlarında değişiklik arz eden hususlar ilerleyen kısımlarda tarafımızca anlatılmaya çalışılacaktır.

Bağış konusu vergi hukukunda ve mükelleflerin vergisel işlemlerinde rutin olarak kullandıkları bir argüman değildir. Örneğin, bir hammadde alışında indirilecek katma değer vergisi gibi sık sık kullanılan hesaplar ve alışılmış vergisel durumlardan biri değildir. Bu yüzden vergi mükellefleri her bağış için ayrı niteliklerde sorunlarla karşılaşabilir. Uygulamada bağış ile ilgili karşılaşılan birçok sorun mevcuttur. Vergisel durumun doğru anlaşılabilmesi, idarenin görüşünü açıkladığı özgelgeler ve yargı

---

<sup>1</sup> 04.02.2011 tarih ve 27836 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

kararları ile mümkündür. İdarenin mükellef hesaplarının aleyhinde görüş bildirerek karar vermesi; ödenecek verginin mükellefin beklediğinden çok çıkması ve hak etmediğini düşündüğü vergi indirimi reddiyatlarına karşı birçok dava açılmaktadır. Bu davaların neticesinde ortaya çıkan yargı kararları uygulamada yol gösterici olmaktadır.

Vergi Kanunlarında tanımı yapılmayan bağış ve yardımın, kavramsal olarak tanımları ile kanunlarda hangi gerekçeler ile kullanıldığını anlatmaya çalıştık. Birbirinin yerine kullanacağımızı belirttiğimiz bu iki kavramın hukuktaki yerini anlamak ve yasalarda hangi anlamlarda kullanıldığını anlamaya çalışmamız gerekmektedir. Aksi halde birçok mecrada kullanımı olan bu tabirlerin, konumuz açısından nasıl anlaşılması gerektiği sorunu ortaya çıkacaktır. Bağış konusu bazı kavramlarla benzetilmektedir. Genel olarak bağış; sponsorluk, promosyon, hayırseverlik, bedelsiz hizmet gibi kavramlarla karıştırılmaktadır. Dolayısıyla Vergi Kanunları bakımından bağış ve yardım kavramlarının daha iyi anlaşılması gerekmektedir.

Bağış ve yardımlar vergi yükümlülükleri açısından da oldukça büyük bir öneme sahiptir. Çünkü yapılan bağış ve yardımların GVK ve KVK açısından gider unsuru olarak yazılıp yazılmamasına ya da indirim tabi olup olmamasına göre vergi matrahı büyüyecek ya da küçülecektir. Bu bağlamda bağış ve yardımların vergi hukukunda nasıl bir düzene tabi tutulduğunun bilinmesi oldukça önemlidir. Bağış ve yardım her ne kadar ayrı kelimeler olsa da bağış ve yardım arasında ince, görülmesi zor bir çizgi vardır. Bu ayırım uygulamada göz ardı edilmektedir. Bağış ve yardım hukuksal anlamda da genelde aynı şeyi anlatmak için kullanılır. Bağış gönüllü olarak yapılması gerektiğinden talep edilmeden; yardım çeşitli kampanyalarla istenen, ihtiyacı olan kişiler tarafından talep edilerek yapılır. Yine de aynı anlamda kullanılarak ve karıştırılarak birçok kez kullanıldığı da görülmektedir. Aynı konuda bir kurum bağış kampanyası başlığı atarken, başka bir kurum yardım kampanyası ibaresini kullanabilmektedir.

Günümüzde, mali sistemi düzenli ve sağlam temellere dayalı birçok devlette, özellikle toplum yararına faaliyetler yürüten dernek ve vakıflar ile eğitim ve spor faaliyetlerini destekleyen veya yürüten sivil toplum kuruluşlarının asli gelir kaynakları, bağış ve yardım gelirlerinden oluşmaktadır. Bağışların kullanıldığı ve vergisel sonuç doğuran birçok alan vardır. Örneğin, Sporun geliştirilmesi ve uluslararası alanda yer alabilmenin yolu, dünya ülkelerinde devlet ile gerçek ve tüzel kişiler tarafından spora ve sporculara yapılan teşviklerle mümkün olmuştur. Bu destek politikası bir sosyal sorumluluk olarak empoze edilmekte ve katılım sağlanması

yönetimler tarafından arzulanmaktadır. Bunun göstergesi yasalarda yer verilen hükümlerdir. Bağış ve Yardımla ilgili düzenlemelerin anayasal temelleri vardır. Yasalarımızın temeli olan Anayasamızın<sup>2</sup> 59. Maddesinde “*Devlet, her yaştaki Türk vatandaşlarının beden ve ruh sağlığını geliştirecek tedbirleri alır, sporun kitlelere yayılmasını teşvik eder*” şeklindeki düzenlemeyle devletin bu alana ne kadar önem verdiği gösterilmiştir. Hemen hemen tüm büyük şirketler, önemli toplumsal projelere sponsor olmakta, eğitim, bilim ve Ar-Ge faaliyetlerine bütçelerindeki diğer kalemlere göre önemli sayılabilecek ölçekte ödenekler ayırmaktadır. Neticede sosyal sorumluluklarını yerine getirirlerken, tanıtımlarını da en güzel şekilde yapmaktadırlar. Anayasanın bu maddesinin sonunda ‘teşvik eder’ denilerek, diğer teşviklerin yanı sıra bağışların gelir ve kurumlar vergi matrahından düşürülmesinin zemini de oluşturulmuştur.

Bağış konusu toplumsal dayanışmanın en önemli unsurlarından birisidir. Kullanım alanı çok geniştir. Fakat biz bağışı vergi hukuku ile sınırlı olarak ele almaya çalışmaktayız. Vergi Hukukunda tanımı yapılmadığı için bağış ve yardımın diğer hukuk alanlarında taşıdığı anlamlar ile kendisine yakın tabirler ele alınarak çalışmamız açısından nasıl anlaşılması gerektiğini anlamaya çalışacağız. Bir bakış açısına göre; yardımlaşma konusunda, toplumun her kesiminden ve her gelir gurubundan gerçek ve tüzel kişilerin teşvik edilmesi, kişi veya kurumların bağış ve yardım amacı ile yapacakları her türlü işlemlerin istisna ve muafiyetlerle desteklenerek kolaylıklar sağlanması, devletin asli görevlerindendir. Anayasamızın 5. maddesinde devletin temel amaç ve görevleri kısmında da bu konu güvence altına alınmıştır. Günümüzde sosyal devlet anlayışının bir gereği olarak sağlık, eğitim ve benzeri kamu kurum ve kuruluş hizmetlerine yapılan sosyal nitelikli harcamalar gün geçtikçe artmaktadır. Esas itibariyle devlet tarafından yerine getirilmesi gereken bu hizmetler, bütçe olanaklarının sınırlı olması sebebiyle şahıs ve kurumların da katkıda bulunmasını, belli alanlara yönelik bağış ve yardımların teşvik edilmesini sağlamak amacı ile önemli düzenlemeler yapılmış ve belirli koşullar çerçevesinde yapılan bağış ve yardımların mükelleflerin Gelir ve Kurumlar Vergisi Beyannamelerinde, vergi matrahından indirilmesine veya gider yazılmasına imkân verilmiştir. Bağış yapılmasının teşvik edilmesinde, toplanmasından vazgeçilen vergi tutarının sağlanacak toplumsal fayda ile telafi edildiği mantığı vardır (Karakoç, 1997, s.187).

---

2 09.11.1982 tarih ve 17863 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

Beyan esasına dayalı olan vergi sistemimizde, kişi ve kuruluşlarca bağış ve yardımların yapılmasını kolaylaştıran en önemli neden, gerçekleştirilen bağış ve yardımın belirli koşullarda gelir ve kurumlar vergisi matrahlarından düşürebilmesidir. Matrahtan indirim imkanının haricinde Katma Değer Vergisi açısından da avantaj sağlanmakta, fakat KDV konusunda durum biraz daha karışıktır. KDV konusundaki açıklamalarımız ilerleyen bölümlerde ayrı bir başlık olarak yer almaktadır.

Vergi kanunlarında yükümlülere vergi matrahından indirilmesi veya gider yazılması imkânın verilmesi temelinde, bu tür hizmet yararlarının toplumun bütününe yayılması ve sağlanacak bu sosyal yararların, alınmasından vazgeçilen vergiyi karşılayacağı düşüncesi yer almaktadır. Esas olarak bağış ve yardım nedeniyle gerçekleşen gider, gelirin elde edilmesiyle ilgili olmayıp, bunun gelirin harcanması çerçevesinde vergilenmiş olan gelirden yapılmış gider olarak değerlendirilmesi gerekmektedir. Fakat yardım yapılan vakıf, dernek ve kuruluşların özellikle içtimai açıdan ülkeye olan katkıları göz önünde bulundurulduğunda, matrahtan indirim yoluyla devletin dolaylı olarak mükellefleri teşvik yoluyla katılması düşünülmüştür (Karakoç, 1997, s.188). Asıl olarak kanunda öngörülen miktara kadar yapılacak bağışlar vergiye tabi gelirden indirilmekte, bunun üstünde kalan kısım ise vergilendirilmiş gelirden ödenmektedir (Yüce, 2015, s.384-385).

Bağış ve yardımların girişimcilik açısından arz ettiği önem nedeniyle çalışmanın birincil problemi mevzuatta dağınık halde bulunan ve dolayısıyla yazında dağınık halde ele alınmış olan vergi hukukunda yer alan bağış ve yardım düzenlemelerinin sade bir dille detaylı şekilde ortaya konması, mükellefler için kolay erişilebilir bir kaynak haline getirilmesidir.

Çalışmanın ikincil problemi ise bağış ve yardımların, şartlarının iyi bir şekilde tespit edilebilmesi için kavramsal çerçevenin oturtularak bağış ve yardım sayılan ve sayılmayan hallerin iyi belirlenmesidir. Zira hangi faaliyetlerin bağış ya da yardım kapsamında olduğunun iyi belirlenememesi bu amaçla yapılan vergi düzenlemelerinin de amacına ulaşmasını zorlaştıracaktır.

## **1.2. Araştırmanın Amacı**

Bu çalışmanın amacı, bağış ve yardımların Türk Vergi Hukukunda ve mevzuatındaki yeri ile mükelleflerin uygulamada karşılaştığı sorunları ortaya koymak ve çözümüne yönelik önerilerde bulunmaktır. Konumuz prosedürel olarak vergi

mükellefleri, Hazine ve Maliye Bakanlığı, bağış ve yardımı kabul edenler olmak üzere 3 tarafı ilgilendirmektedir. Ağırlıklı olarak bağış yapan vergi mükellefleri ve mükelleflerin kanunlara uygun olarak yapacakları bağışların şekil ve şartları anlatılacaktır. Daha anlaşılabilir olması açısından bağış ve yardım kelimelerinden birisi kullanıldığında her ikisinde bahsedildiği anlaşılması daha uygun olacağı için genelde bağış kelimesi kullanılmıştır. Zaten bu iki kavram arasında büyük oranda benzerlik vardır. Ayrıldığı noktalar ise kavramsal olarak anlatılmaya çalışılmıştır.

### 1.3. Araştırmanın Önemi

Bağış ve yardımlar ile ilgili durumlar, vergisel anlamda Gelir, Kurumlar ve Katma Değer Vergilerinde düzenlenmiş olmakla birlikte, diğer vergi kanunları ile farklı kanunlarda düzenlemeler yer almaktadır. Uygulamada karşılaşılan sorunlarla ilgili Danıştay Kararları ve Özelgeler bağlayıcı ve yol göstericidir. GV ile KVK açısından bağış ve yardımların beyan edilen gelirlerden indirilmesi konusunda birçok karar mevcuttur. Özelgelere ve danıştay kararlarında bağış ve indirimlerin uygulanmasına dair gerekli açıklamalarda bulunulmuştur (Büyükkışık, 2002, s.111-125). Bu kapsamda ilgili kararları tezin içerisinde ele alacağız.

Çalışmamızda bağış ve yardımlara ilişkin olarak Gelir Vergisi, Kurumlar Vergisi, Katma Değer Vergisi ile Diğer Vergi Kanunları ve Özel Kanunlar dikkate alınacaktır. Mükelleflerce dikkate alınması gereken özellikler ve indirimlerin kabul edilme şartları irdelenmeye çalışılmıştır. Konular anlatılırken aksi belirtilmediği sürece Türk Vergi Hukuku kapsamı ile sınırlı değerlendirmelerde bulunulmuş, örneklendirmek amacı ile yabancı kaynaklardan da yararlanılmıştır.

Çalışmanın giriş ve birinci bölümünde bağış ve yardım kavramları ile yakın kavramlardan ayıran özellikleri ele alınarak, kavramın anlaşılabilir kılınmasına çalışılacaktır. Temel özellikleri, türleri, bağış ve yardımların yapılmasını gerekli kılan nedenler, bağış ve yardımların amaçları, yöntemleri, şekil ve koşullarına yer verilecektir. İkinci bölümünde bağış ve yardımlara ilişkin Gelir Vergisi, Kurumlar Vergisi, Katma Değer Vergisi, Diğer Vergi Kanunları ve Özel Kanunlarda yer alan düzenlemelere ve bağış ve yardım uygulamalarına genel hatları itibarıyla değinilmiştir. Konumuz yapısı gereği bağış ve yardımı yapan mükellefler ve kabul eden mükellefler olmak üzere iki tarafı ilgilendirmekte olup; çalışmamızda ayrıca belirtilmediği sürece bağış ve yardımı yapan taraf açısından açıklamalarda bulunulacaktır. Çalışmamızın

son bölümünde ise bağış ve yardımların genel olarak değerlendirilmesi yapılmış, bu konuda genel olarak karşılaşılan problemler ve çözüm önerileri ayrıntılı olarak ele alınmıştır.

Bu çerçevede bağış ve yardımlara yönelik vergi düzenlemelerinde yer alan eksikliklerin analiz edilerek çözüm önerileri sunulmasının, uygulamada karşılaşılan sorunların çözümüne yararlı olacağını düşünmekteyiz.

#### **1.4. Araştırmanın Sınırlılıkları**

Ülkemizde mükelleflerin bağış ve yardımda bulunmasını özendirmek üzere yapılan yasal düzenlemelere bakıldığında vergi kanunları ile vergi kanunlarına atıf yapan diğer kanunların yanı sıra; Gümrük Kanunu, KOSGEB mevzuatı, kurum, dernek ve vakıfların kendi özel kanunları, uluslararası anlaşmalar gibi birçok düzenleme olduğu görülmektedir.

Bu çalışmada bağış ve yardımlara yönelik Vergi Kanunları ve bu kanunlara ilişkin ikincil mevzuatta yer alan düzenlemeler analize edilerek eksikliklerle ilgili önerilerde bulunulmaya çalışılmıştır. Vergi kanunları ile vergi kanunlarına atıf yapan diğer kanunlar ile sınırlı olarak incelenmiştir.

## BÖLÜM II

### BAĞIŞ VE YARDIM KAVRAMI, TÜRLERİ VE ÖZELLİKLERİ

#### 2.1. Bağış ve Yardım Kavramı

Bağış ve yardım kavramı kullanım alanı ve amacına göre bazı farklılıklar taşımaktadır. Bu kavramların Vergi Hukukunda tanımı yapılmadığı için, diğer hukuk dalları ve bilimlerde yapılan tanımları ile kullanıldığı yerleri anlatarak bizim açımızdan nasıl anlaşılması gerektiğini, kendisine yakın kavramları da açıklayarak ortaya koyacağız. Aynı anlamda kullanıldığını kabul ettiğimiz bağış ve yardım terimlerine ait tanım ve açıklamaların yer aldığı alanlardan bazılarına ilişkin açıklamalar aşağıda alt başlıklarda yer aldığı gibidir.

Anlam farkına göre tanımlanmak istenirse bağış; menfaat beklemeden birine verilen para, mal ya da hak olarak tarif edilebilir. Yardım ise; başka birinin iyiliği için kullanılan güç ya da imkân olarak tanımlanmaktadır (www.tdk.gov.tr, Erişim Tarihi:14.03.2018).

Türk Dil Kurumunda yardım sözcüğü ise beş şekilde tanımlanmıştır. İlki, kendi gücünü ve imkânlarını başka birinin iyiliği için kullanmadır; ikincisi bir ülkeye bağış veya ödünç olarak verilen para ve ihtiyaç maddeleridir. Diğer üç tanım ise “Etki”, “Bağış” ve “Katki” olarak ifade edilmiştir (www.tdk.gov.tr, Erişim Tarihi:15.03.2018).

Bağış, gerçek ve ya tüzel bir kişiye ait varlıklardan yapılan, bir amaç için olup olmadığına bakılmaksızın verilmesi; yardım, doğrudan ya da dolaylı olarak yapılan talep üzerine, varlıklardan bir kısmının veya bütününün belirli bir amaca yönelik olarak verilmesi olarak tanımlanabilir (www.fundraisingokulu.org/bagis-ve-yardim-farki-iki-, Erişim Tarihi: 15.05.2019). İki kavramın bu şekilde tanımları ve ayrıştırılması ülkemizde yapılmasına rağmen, İngilizcedeki karşılıkları ile yabancı ülkelerdeki kullanımları aslında farklı değildir. Yaygın olarak “grant” ve “donation” bağış kelimesi yerine, “aid” ve “relief” yardım kelimesi yerine kullanılır (www.tureng.com.tr, Erişim Tarihi: 15.05.2019). Çalışmamızda ayrıca belirtilmediği sürece bağış ve ya yardım kelimelerinin birinin kullanılması durumunda her iki kavram için kullanıldığının bilinmesi gerekmektedir.

Bağış kavramıyla karışan ve birbirinin yerine kullanılan farklı kavramlar bulunmaktadır. Genel olarak bağış, paylaşmak, sadaka, yardım etme, hediye verme ve

olumlu sosyal davranış gibi kavramları anlatmak için ve ya onların yerine kullanılmaktadır. Bağış, para, kaynaklar ve zamanın ekonomik, kültürel ya da politik ihtiyacı karşılamak için bireyin kendisiyle bağlantılı olmayan ihtiyaç sahiplerine vermesidir (Bremner, 1994, s.559-560, Aktaran: Tiltay, 2014, s.7). Bekkers ve Wiepking (2011) bağışın örgütlü biçimi olan yardım kurumları bağlamında bağışı tanımlamışlar ve bağış davranışını “kişinin kendi ailesinin ötesinde başkalarının yararına, bir yardım kurumuna verilen para” olarak ifade etmektedirler (Bekkers & Wiepking, 2011, s.924-973, Aktaran: Tiltay, 2014, s.7).

4721 sayılı Türk Medeni Kanunu’nun<sup>3</sup> 449. Maddesinde; “*vesayet altındaki kişi adına önemli bağışlarda bulunmanın yasak olduğu*” yer almaktadır. Buradan, bağışın bir özellik olarak şahsi bir tasarruf ve karar olması gerektiğini anlamaktayız. Medeni hukukta başka bir kullanımına rastlanmadığı içi ayrı bir alt başlık açılmayacaktır.

Giriş bölümünde yapmaya çalıştığımız açıklamadan da anlaşılacağı üzere bu iki kavram arasında yok denecek kadar ince bir ayrım bulunmaktadır. Bağışta bir amaç olup olmadığına bakılmadığı, yardımda ise belli bir amacın olduğu dolayısı ile yardımın bağıştan farklı olarak dolaylı da olsa talep üzerine toplandığı anlamı çıkmaktadır. Bağış ve yardımın vergisel olarak anlam ifade etmesi için yapıldığı kişi tarafından kabul edilme şartı vardır.

Bağış konusunda Gelir, Kurumlar, Katma Değer ile Diğer Vergi Kanunlarında ve Özel Kanunlarda bir takım indirim, istisna ve muafiyetler bulunmaktadır. Çalışmamız kapsamında bağış konusunda yer alan hükümler ile uygulama hakkında açıklamalarda bulunulurken, bağışlama kelimesinin kullanımının konumuzdan farklı olmadığını kabul etmekteyiz. Vergi kanunlarında tanımlanmadığı için diğer kullanıldığı ve tanımlandığı bazı yerlere göre bağışı ve yardımı, arasındaki farkları bu bölümde anlatmaya çalışacağız.

### 2.1.1. İktisattaki Anlamı

Yardımın iktisadi tanımı , bir iktisadi karar biriminin kendi gücünü ve olanaklarını başka birisi için kullanılması, gelişmiş ülkelerin veya uluslararası kuruluşların, az gelişmiş ülkeleri iktisadi olarak kalkındırmak veya sosyal amaçlarla verdikleri çok düşük faizli veya karşılıksız aktarımlardır (İktisadi Terimler Çalışma

---

3 08.12.2001 tarih ve 24607 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

Grubu, 2011, s.120). Bağış ve yardım kavramları her ne kadar çok benzerlik gösterse de aralarında ince bir çizgi vardır. Bağış; başkasına karşılıksız verilen para, mal ve ya bir hak; yardım ise imkânlarını başkasının iyiliği için kullanmaktır diyebiliriz. Bağış kavramını konumuz açısından yardımdan farklı tutmamaktayız. Bağış kelimesinin iktisat ve ekonomi sözlüklerinde karşılığı ve tanımı bulunamamıştır.

### 2.1.2. Borçlar Hukukundaki Anlamı

Borçlar hukukunda bağışlama olarak da kullanılmakta dar anlamıyla, insanların kendi malvarlıklarının kaybı uğruna başkalarına insanlık ve iyilik adına yaptıkları kazandırıcı işlemlerdir. Bağışlama, geniş anlamda ise kişinin kendi varlığından bir bölümünü ya da tamamını zorlanmaksızın ve herhangi bir karşılık beklemeden kendi iradesiyle vermesi anlamında kullanılan bir kavramdır. Hayır işleri yapmak, hibe etmek, hediye vermek, teberruda bulunmak, bağışlamaya yönelik davranışlar için kullanılmakta olan deyimlerdir. Bağışta bulunma halinin en yaygın türü genellikle para yardımı yapılması biçiminde olmaktadır (Çevik, 1991, s.555). Borçlar hukukuna göre bağışlama; ölüme bağlı olmayan, sağlar arasında gerçekleştirilen bir sözleşme türü olup Borçlar Kanunu'nun<sup>4</sup> 234-247. maddelerinde düzenlenmiştir. Bağışlama, insani, sosyal ve dini nedenlerle veya bir amacın gerçekleştirilmesini sağlamak amacıyla yapılır. Genel olarak hibe ve teberru kelimeleriyle aynı anlamlarda kullanılmaktadır (Şeker, 1993, s.47-48).

Vergi kanunları, borçlar kanunu esaslarına göre yapılan bağışın anlam itibariyle kabul edilebilir olup olmadığına ve anlamına uygun düşüp düşmediği ile pek ilgilenmez. Kanundaki koşullara, genel şartlara ve oranlara uygun ise mükelleflerin bağış yapıp vergi kaybına yol açması gelir idaresinin çok önemseydiği bir konu değildir. Yani mükellefler, devlet tarafından kendilerine sağlanacak bir kolaylık, elde edecekleri bir menfaat ve ya kendilerine verilen bir vaat karşılığında bağış yapabilmektedirler. Borçlar kanunu çerçevesinde kullanılan bağışı kamu hukuku ve özellikle vergi kanunları açısından değerlendirmek çok uygun düşmeyecektir. Vergi hukukunda borçlar kanunundan farklı olarak vergi gelirleri anlamında hazine ve maliye bakanlığı da bir taraf olarak görülebilir. Oysa borçlar kanununda borçlu ve alacaklı olarak iki özel taraf vardır. Vergi hukukunda bağış tutarları, vergi matrahlarının vergi dairelerine bildirildiği beyannamelerde, indirim olarak

---

4 04.02.2011 tarih ve 27836 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

gösterilmektedir. Tarafımızca bu durum bağışın amacına uygun olmadığı hususunda tartışmalı olarak görülmektedir. Bu konudaki eleştirilere ve önerilere sonuç bölümünde yer verilecektir. Anlamına ve amacına uygun düşmediği halde vergi kanunları açısından kabul gören bağışları daha iyi değerlendirebilmek için mevzuatta yer alan hükümlerden anlamını çıkartmaya çalışacağız. Çünkü vergi kanunlarında bağış yapılabilecek gerçek ve tüzel kişiler ile ilgili şekil ve şartlar anlatılmış, kavrama ilişkin tanım yapılmamıştır.

Burada anlam bakımından kanunlarda yer aldığı maddelere bakacak olursak, bağışın kanunlarda tanımı yapılmamış olsa bile, nasıl anlamamız gerektiği ortaya çıkacaktır. Borçlar Kanunu'nun 234. Maddesine göre bağış; hayatta olan kimseler arasında bir tasarruftur ki, onunla bir kimse; mukabilinde bir ivaz taahhüt etmeksizin malın tamamını veya bir kısmını diğer kimseye temlik eder. Aynı kanunun 285. Maddesinde ise bağışlama sözleşmesinin tanımı yapılmaktadır. Bu tanıma göre; “Bağışlama sözleşmesi, bağışlayanın sağlar arası sonuç doğurmak üzere malvarlığından bağışlanana karşılıksız olarak bir kazandırma yapmayı üstlendiği sözleşmedir.” şeklinde düzenlenmiştir. Vergi hukukunda bu tanımlara bariz bir şekilde bir zıtlık olduğunu düşünmekteyiz. Şöyle ki vergi hukukunda genel şartları taşısa bile yapılan bağışlar kadar matrah indirimi ve daha az vergi ödenmesi yapılan bağışın karşılığında bir avantajın olduğu yani tamamen karşılıksız olmadığı tarafımızca kuşkusuz görülmektedir. Oysaki Vergi Hukukunda olması gerektiğini düşündüğümüz bağışlama, temlik borcu doğuran ve ivazsız, yani tek tarafa borç yükleyen bir sözleşmedir (Aral, 2000, s.193).

Kanunun tanımından anlaşılaacağı üzere bağışlama sözleşmesinin temelinde bağışlanana zenginleştirme ve bağışlayanın malvarlığından belirli değer ya da değerlerin çıkması vardır. Doktrinde genel kabul gören tanıma göre ise, bağışlayanın bir karşılık almaksızın bağışlananın malvarlığında bir artış sağlamak amacıyla, malvarlığından belli değerleri ona vermeyi üstlenmesi ya da vermesi yoluyla hayatta olan bu iki kişi arasında yapılan sözleşme, bağışlamadır (Aydın, 2004, s.154). Bu sözleşme türü, sağlar arasında yapılan “kazandırıcı bir işlem” olup, onunla bir kimse, bir malının tümünü veya bir kısmını, karşılıksız olarak başka bir kimseye geçirmektedir. Başkasına devredilebilen her türlü mameleki kıymet bağışa konu olabilmektedir. Taşınır veya taşınmaz eşya, alacaklar, telif ya da patent hakkı gibi haklar, irtifak veya intifa hakkı tesisi gibi haklar bağışlama kapsamında olabilmektedir. Eğer sosyal bir erozyon önleniyor, büyük toplumsal faydalar

sağlanıyorsa, fiyatı ölçülemeyen manevi boşluk tamamlanıyor ise bağış dolayısı ile azaltılan vergi matrahlarını kimse düşünmeyecektir.

### 2.1.3. Bağış ve Yardımın Vergi Hukukunda Kullanıldığı Bazı Düzenlemeler

Bazı kamusal hizmetlerin görülmesi amacıyla kamu niteliğindeki bazı kurum ve kuruluşlara yapılan bağış ve yardımların vergi matrahından indirilmesi veya vergiye tabi tutulmaması amacıyla Vergi Kanunlarında çeşitli düzenlemeler yer almaktadır. Bağış ve yardımlar sadece matrahtan indirim şeklinde vergi hesaplanmasına esas teşkil eden vergi matrahı açısından değil başka vergi türleri itibarıyla da önem arz etmektedir. Genel olarak bilinen gelir, kurumlar, katma değer vergileridir. Fakat Genel ve Özel bütçeli birçok kurum tarafından, birçok isim altında vergi ve benzeri gelir toplanmaktadır. Bu nedenle vergi türü kavramını tanımlamaya çalışmakta fayda olduğunu düşünmekteyiz.

Vergi türü, Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından bilgi işlem merkezinde ve Bakanlık çalışanlarının kullandığı internet tabanlı bilgisayar sistemlerinde 1 ile 9901 arasında rakamlar ile kodlanmış her nevi vergi ve vergi benzeri; kesinti yoluyla veya direkt olarak alınan vergi isimlerine denir. Bu tanımlamamızda lafzı geçen vergi benzeri tabiri ise kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları (KKNM) ile Sosyal Güvenlik kuruluşları tarafından elde edilen, kamu gelirlerini ifade eder (Yereli, 2007, s.47). Vergi türlerinin tam metni parantezde belirtilen internet linkinde yer almaktadır ([www.lebibyalkin.com.tr](http://www.lebibyalkin.com.tr), Erişim: 27.06.2019). Muafiyet ve istisnalar nedeniyle, bağışın aynı ve ya nakdi olmasına göre, KDV, stopaj, damga gibi vergi türleri itibarıyla vergi tahsilatları yapılamayacaktır. Ayrıca, bağış ve yardım kavramlarının hangi durumlarda indirim konusu yapılarak vergi matrahlarını düşürebildiği, hangi durumlarda kabul edilmediği, benzer kavramlardan nasıl ayrılacağı çalışmamızda anlatılmaktadır.

Bağış ve yardım çok yakın manalara gelse de kelime anlamı ve kullanım alanlarına göre ayrıldığı noktalar olduğundan kanunlarda ayrı ayrı kullanılmıştır. Yapılan bağışın genelde türü, miktarı, cinsi belli değildir ve herkes aynı ve ya nakdi olarak yapabilmektedir. Yardım tabirinin yer aldığı kanun maddeleri ile kullanım alanlarına bakıldığında ise genellikle ne şekilde yapılacağı, cinsi belirlenmiştir. 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nda (GVK)<sup>5</sup> özellikle ücretler konusunda yardımlara

<sup>5</sup> 06.01.1961 tarih ve 10700 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

oldukça fazla yer verilmiştir. GVK 24. ve 25. Maddesinde direk yardım kelimesini kullanarak istisnadan bahsederken etrafındaki maddelerde de dolaylı olarak yardım benzeri tabirler ile kullanılarak (mükafat, ikramiye...vb.) istisnalara yer verilmiştir.

Gönüllü olarak mesai harcanması, bir kişinin zamanını, bilgisini, becerisini veya birikimini belli bir amaç için karşılıksız hizmet olarak kullanıma sunması da bağış olarak nitelendirilmektedir. Aynı şekilde bu hizmetlerin piyasa bedelinin oldukça altında bir bedelle sunulması halinde alınan piyasa bedeli ile ödenen bedel arasındaki fark da bağış olarak kabul edilmelidir. Diğer bir ifadeyle; kamu yararı için yapılan gönüllü eylemler, bireysel olarak yapılan parasal bağışlar, malzemeler ya da zamanını veya uzmanlığını yapılacak hizmetlerde harcama veya kullanma olarak tanımlanmaktadır (Başak, 2004, s.189).

## **2.2. Bağış ve Yardımın Yakın Kavramlardan Ayırt Edilmesi**

Giriş bölümünde belirttiğimiz üzere farklı kavramlar bağış ve yardım anlamında kullanılabilmektedir. Bu durum bazı kavramlar ile karıştırılmasına sebep olmaktadır. Özellikle kanunlarda bağış ve yardım kavramları tanımlanmadığı için bu bölümün “sponsorluk, hayırseverlik, promosyon, bedelsiz hizmet” başlıklarında sayılan kavramlar ile farklılıklarının ortaya konması gerekmektedir. Kavramlar bir birine çok yakın olduğu için kavram karmaşası yaşanmakta ve küçük farklılıklara dikkat edilmemektedir. Vergi mükelleflerinin kendi bakış açılarına göre yaptıkları birçok harcamayı bağış olarak nitelendirdikleri görülmektedir. Yapılan bağışlar; niteliğine ve uygulamasına, resmi kayıtlarla kime, hangi kurum ve kuruluşa aynı ve ya nakdi olarak, kabul şartlarına bakıldığında farklı bazı konu ve kavramlarla ilgili olduğu anlaşılabilmektedir. Diğer kavramlar ile yine çalışma konumuz arasındaki benzerlik ve farklılıklar örnekler ile aşağıda açıklanmaya çalışılmıştır.

### **2.2.1. Sponsorluk**

Sponsorluk; daha çok reklam pazarlama ve kurumsal amaçlara yönelik olarak yapılan finansal katkı, materyal, malzeme, araç-gereç sağlanması yoluyla desteklenmesidir (Doğru, 2015, s.40). Dolayısıyla bağış ve yardım, karşı tarafın ihtiyaçlarının karşılanması anlamına geldiğinden sponsorlukla benzerken; sponsorluğun daha geniş kapsamlı durumlarda kullanıldığı ve Anayasamızın 59.maddesi ile sponsorluk ile yakın bağlantısı olan sporun teşvik edileceğinin hüküm

altına alınmış olması, daha ayrıcalıklı bir yere sahip olduğunu göstermektedir. Sponsorluk şirketler tarafından geleceğe yönelik bir yatırım gibi düşünülebilir. Bunun karşılığı olarak sponsor ticari reklamını yapmakta ve ticaretini genişletebilmektedir (Aydın, 2008, s.64).

Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğü Sponsorluk Yönetmeliği'nde<sup>6</sup> sponsorluk; “Bu Yönetmelik kapsamındaki alanlara gerçek veya tüzel kişilerce, dolaylı olarak ticari fayda sağlamak ya da sosyal sorumluluklarını yerine getirmek amacıyla iletişim olanakları karşılığında aynı ve/veya nakdi destekte bulunulması” olarak tanımlanmıştır. Bağışların karşılıksız olması şart iken sponsorluk harcamalarının genelde reklam olarak firmalara karşılık olarak döndüğü görülmektedir.

Sponsorluk yapamayacak olanların Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğü'nün Sponsorluk Yönetmeliği'nin 12. maddesinde yer alması da bağış ile ilgili farkını ortaya koymaktadır. Bu maddede sponsorluk yapamayacak olanlarla ilgili kısıtlamaları şöyle özetleyebiliriz; genel ahlak ve adaba aykırı olarak zarar veren ve kötü alışkanlıkları özendiren faaliyetlerde bulunanlar sponsorluk yapamazlar. Sponsorluk yapamayacak olanlarla ilgili olarak; 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun<sup>7</sup> 11 inci maddesinin birinci fıkrasının (1) bendinde, her türlü alkollü içkiler ile tütün mamullerine ait ilan ve reklam giderlerinin %50'sinin kurum kazancının tespitinde gider olarak indirilemeyeceği belirtilmiş, Bakanlar Kuruluna bu oranı %100'e kadar artırma veya sıfıra kadar indirme hususunda yetki verilmiştir. Aynı hüküm Gelir Vergisi Kanunu'nun<sup>8</sup> 41 inci maddesinin birinci fıkrasının (7) numaralı bendinde de yer almaktadır.

3/1/2008 tarihli ve 5727 sayılı Tütün Mamullerinin Zararlarının Önlenmesine Dair Kanunda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanunu'nun<sup>9</sup> 5 inci maddesiyle, Gelir Vergisi Kanununun 41 inci maddesinin birinci fıkrasının (7) numaralı bendinde belirtilen ilan ve reklam giderlerinin, gelir ve kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider olarak dikkate alınamayacağı hükme bağlanmıştır.

Her türlü alkol ve alkollü içkiler ile tütün ve tütün mamullerine ve tanıtımına yönelik bu tür reklam harcamalarının ilan ve reklam giderlerinin tamamının, ticari kazancın ve kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınması mümkün değildir. Dolayısıyla, kazancının tespitinde kanunen kabul edilmeyen gider olarak

6 16.06.2004 tarih ve 25494 sayılı Resmi Gazete 'de yayımlanmıştır.

7 21.06.2006 tarih ve 26205 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

8 06.01.1961 tarih ve 10700 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

9 19.01.2008 tarih ve 26761 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

dikkate alınması gerekmektedir (Mesela alkol ve sigara markalarının maçlara ve müsabakalara sponsor olması kabul edilmiyor dolayısı ile bu harcamalarını vergi avantajına dönüştüremiyorlar. Aynı mükelleflerin kanunların izin verdiği kurum ve kuruluşlara şartları sağlayarak yaptığı bağışlar kabul edilir ve matrahlarından indirebilirler). Bu manada sponsorlukta ticaret ve reklam amacı ağır basarken, bağışta toplumsal sosyal fayda artışı sağlanmak istenmektedir.

Sponsorluğun bağıştan farkını ortaya koymak üzere daha özel ayrıntıları olduğunu söyleyebiliriz. Şu durumlarda bulunanlar bağış yapabilmekte iken sponsorluk yapamamaktadır: Kamu ihalelerine katılmaktan yasaklanan mükellefler, ilgili merciler tarafından hileli iflas ettiğine dair karar verilenler, sponsorluk yapan ancak vaat ettiği taahhüdünü yerine getirmeyen veya eksik yerine getiren mükellefler, vergi ve SSK prim borcu olanlar (Vergi ve SSK borcunu ödemededen keyfi bir harcamaya girmenin altında başka sebepler aranabilir. Sponsor olunan kurum yetkilisinin kendisini zan altına sokmamak için vergi ve ssk borcu olanlar konusunda gerekli araştırmayı yapması gerekir).

Yukarıda sayılan maddeler sponsorluk harcamalarının indirim olarak matrahtan indirilmesini zorlaştırmaktadır. Bağış yapacak olanlar için bu şartlar geçerli değildir. Sponsorluk harcamalarının Kurumlar Vergisi matrahının tespitinde indirim olarak dikkate alınabilmesi için 1 Seri Nolu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nde<sup>10</sup> belirtilen hususlar göz önünde bulundurulmalıdır. Düzenlenen sponsorluk sözleşmesi sureti vergi dairesine verilmelidir. Böyle bir uygulama bağışlarla ilgili söz konusu değildir. Dolayısı ile sponsorluk uygulamasında bürokrasi biraz daha fazladır.

Bağış ve yardımlar da, sponsorluk harcamaları da beyanname üzerinden indirilmesi gereken bir harcama türü olduğundan önce muhasebe kayıtlarına gider olarak dikkate alınmalı, daha sonra kanunen kabul edilmeyen gider olarak matraha ilave edilmeli ve kazancın olması durumunda indirim yapılmalıdır. Muhasebe uygulaması ve ödenecek vergiye etkisi bakımından bağış ile sponsorluk harcamaları benzerlik göstermektedir. Sponsorlukta beklenen ve amaçlanan bir fayda var iken, bağışta böyle bir durum söz konusu değildir.

---

10 03.04.2007 tarih ve 26482 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

### 2.2.2. Hayırseverlik

Türk Dil Kurumu sözlüğüne göre hayırseverlik; yoksullara, düşkünlere, yardıma muhtaç olanlara iyilik ve yardım etmesini sevmek demektir ([www.tdk.gov.tr](http://www.tdk.gov.tr), Erişim Tarihi:16.02.2018).

İyiliksever, yardımsever, hayırperver anlamına gelen hayırseverlik kavramı, vergi mükellefleri için vergi indirimi ve sosyal sorumluluk anlamları da taşımaktadır.

Vergi mükellefleri için vergi indirimleri ile bir nevi hayır yapmak için bir teşvik söz konusudur. Çalışmamızın konusunu içeren bağış ve yardımlar da hayırseverlik kapsamındadır. Bu kavramlar iç içe geçmiştir. Fakat hayırseverlik mükellef olan ve ya olmayanların, bağış ve yardım dışındaki diğer sosyal amaçlı harcamalarını da kapsayabildiğinden daha geniş kapsamlıdır. Bu manada hayırseverlik kavramı için, bağış ve yardımdan ayrılmaktan ziyade daha kapsamlı bir kavram olduğunu düşünmekteyiz. Vergi mükellefleri vergilendirilmiş net gelirleri üzerinden bir camiye, okula, üniversiteye vb. kamu ve ya kamu niteliğindeki kuruluşlara beyanlara yansıtmadan ayni ve ya nakdi varlık aktarımında bulunursa bu mükellefe hayırsever diyebiliriz. Eğer bunu beyanlarına yansıtıyorsa bu mükellefe kanunlara nüfus ederek uygulamayı bilen bir hayırsever mükellef diyebiliriz ki bağış ve yardım indiriminden faydalanacağı için bu durum onun için sosyal sorumluluğun yanı sıra teşvik olarak matrahtan indirim yöntemiyle vergi indirimi sağlayacaktır. Vergi mükellefleri okul, cami ve benzeri hayır işleri yaparak aynı zamanda vergi matrahlarından indirim yoluyla elde ettikleri indirimden daha yüksek sosyal fayda yaratabilirler.

Hayırseverlik ve bağış konusunda verilen 17/11/2011 tarihli B.07.1.GİB.4.31.15.01-KVK-5-03-63 sayılı Gelir İdaresi Başkanlığı idaresi Özelgesinde hayırsever tarafından yaptırılacak okul bağış ve yardım kapsamında değerlendirilmiştir. Bu özelgede; “şirketiniz tarafından Antalya Çekmece İlköğretim Okulu 8 derslik kat ilavesi ve çatı inşaatı için yapılacak harcamaların, harcamanın yapıldığı yılın kurumlar vergisi matrahının tespitinde, kurumlar vergisi beyannamesi üzerinde ayrıca gösterilmek şartıyla indirim konusu yapılması mümkün bulunmaktadır. Ayrıca, bu harcamalar, ilgili bulundukları geçici vergi dönemlerinde de indirim konusu yapılabilecektir. İndirim konusu yapılacak bağış tutarı, harcamanın yapıldığı yılın vergiye tabi kurum kazancını aşamayacaktır. Bağışın yapıldığı dönemde

faaliyetin zararlarla sonuçlanmış olması veya kurum kazancının yetersiz olması durumunda indirilemeyen bağış tutarının daha sonraki yıllarda indirim konusu yapılması veya zarar olarak devretmesi mümkün değildir” denilerek hayırseverlik başlığı kullanılarak bağış ve yardımın uygulamasına örnek verilmiştir. Burada bağışın hayırseverlikten farkı yok gibi görünse de bağış daha dar anlamlı bir kavram ve taşınması gereken şartlar olması yönüyle hayırseverlikten ayrılmaktadır. Gelir İdaresi Başkanlığı’nın 17/11/2011 tarih B.07.1.GİB.4.31.15.01-KVK-5-03-63 sayılı özelgesi, konusu itibariyle hayırseverlik kavramı üzerine olsa da bağış ve yardımların bu kavram ile iç içe olduğunu ve vergisel açıdan nasıl değerlendirildiğini özetlemektedir.

### 2.2.3. Promosyon

Türk Dil Kurumu Sözlüğü’nde *özendirme* olarak açıklanan promosyon; ticaret ile uğraşanların kendilerinden söz ettirmek, reklam yapmak ve ya alış veriş hacmini artırmak için pazarlama stratejisi olarak bedelsiz ürün dağıtması promosyonun genel açıklaması kabul edilebilir ([www.tdk.gov.tr](http://www.tdk.gov.tr), Erişim Tarihi: 18.04.2018). Bağıştan farklı olarak promosyon kesin ve belli amaçlar için yapılır. Daha çok rekabet ortamında satışları artırmak ve reklam yapmak için kullanılır. Bağış ve yardım yapmanın rekabet piyasası ile çok alakası kurulamasa da mükellefler tarafından yapılan bağışlar reklam olarak kullanılabilir.

Promosyon çalışmamızın konusunu oluşturan bağış ve yardım konusu ile alakalı görünse de aslında vergisel açıdan uygulaması tamamen farklıdır. Promosyon olarak verilen ürünün KDV’si bağış ve yardım olarak verilen emtianın yüklenilen KDV’ne göre çok daha özellikli durumlar arz etmektedir. KDV bakımından promosyon, özellikli uygulamalara tabidir. Konumuz promosyon kavramını ayrıntılı incelemek olmadığından; bağıştan çok daha teferruatlı prosedürleri olduğunu söylemekle yetineceğiz.

Promosyon giderleri de bağışlar gibi GVK 40. Maddesinde düzenlenmektedir. Ayrıca bu konuda KDV Uygulama Genel Tebliği’nde<sup>11</sup> yapılan açıklamaya göre; bağış promosyondan farklı olarak aynı ve nakdi yapılabilen iken promosyon emtialar ile alakalıdır. Bunun istisnası ise bankaların verdiği promosyonlardır. Günümüzde promosyon tabirinin en sık kullanıldığı alanlardan birisi de bankacılıktır. Bankalar promosyon olarak çeşitli ürünler sunabildiği gibi artık maaşla çalışanlara

<sup>11</sup> 26/4/2014 tarihli ve 28983 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanmıştır.

paralarını o bankada tutma ihtimallerine karşılık nakdi olarak da promosyon ödemesi yapmaktadırlar. Zaten bir karşılık beklemeden para vermiş olsalardı yukarıda zikrettiğimiz gibi tüm bu karşılıksız kazandırmalar bağış ve yardım tanımı içerisine girecektir. Dolayısıyla bu verilere göre bankaların promosyonları herhangi bir karşılık olmaksızın verdiklerinden ve bunların bağış kapsamında sayılacağından bahsedilemeyecektir. Bankanın “bağışta bulunma iradesi” bulunmamaktadır. Banka bir kuruma bağışta bulunmak isteseydi, ihaleye girmesi, kurum ile pazarlık yapıp maaş ödeme protokolü imzalaması gerekmeyecektir (Elmas, 2007, s.45). Buna istinaden promosyon ile bağış arasındaki ayrımın, bu ana başlık altında benzerlik ve farklarını anlatmaya çalıştığımız diğer kavramlara göre daha kalın bir çizgiyle ayrıldığını söyleyebiliriz.

#### **2.2.4. Bedelsiz Hizmet**

Bedelsiz hizmet, ticareti yapılan mallara olan talebin artırılması amacıyla, bir takım pazarlama teknikleri geliştirilmekte, satışı yapılan malın yanında başka bir malın ayrıca bir bedel alınmaksızın verilmesi de sıkça karşılaşılan bir pazarlama tekniği olarak ortaya çıkmaktadır. Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği'nin 1/B-10.1. maddesine göre; bedelsiz hizmet, vergi kanunlarında tanımı yapılmamasına rağmen, tabirinin geçtiği kanun maddelerinden yukarıdaki gibi anlaşılmaktadır.

Bağışlar ve yardımlar genellikle nakdi ve aynı olmakla birlikte bedelsiz mal ve hizmet verilmesi yoluyla da yapılmaktadır. Bedelsiz teslim ve hizmet, işletmelerin ürettikleri veya ticaretini yaptıkları malların ve ya hizmetin reklamını yapmak ve satışlarını artırmak amacıyla bir bedel talep etmeksizin müşterilere veya alıcılara sunma işlemidir. Dolayısıyla bedelsiz hizmet karşılıksız olup, bağışın bir türüdür (Maç, 1989, s. 56).

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun (KDVK)<sup>12</sup> 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. Bu ifade bağış ile bedelsiz hizmetin çok benzer özellikler taşıdığını göstermektedir. Fakat bağış kavramı vergi mükellefleri açısından daha geniş bir anlam ifade etmektedir. Bedelsiz hizmet özel sektörde karşımıza çıktığı kadar kamu ve ya kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları tarafından da

---

<sup>12</sup> 02.11.1984 tarih ve 18563 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

vatandaşa sunulur. Bağışta; gider yazma durumu söz konusu iken bedelsiz hizmette gelir kaydetmeme durumu söz konusudur. KDV Uygulama Genel Tebliği'nin F/1. bölümünde konuyla ilgili olarak şu açıklamalarda bulunulmuştur; “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.” Bedelsiz hizmete örnek olarak, 1136 sayılı Avukatlık Kanunu'nun<sup>13</sup> 178. maddesi uyarınca adli yardım bürolarınca, 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 Muhakemesi Kanunu'nun<sup>14</sup> 146. maddesi uyarınca barolar tarafından görevlendirilen avukatlar, adli vakalarda devletten avukat talebinde bulunanlar için bedelsiz hizmet ifası gibi görünse de ücretlerini ilgili Baro Başkanlığı'ndan aldıkları için, söz konusu işlem bu kapsamda değildir (Şeker, 1993, s.48). Anlaşılabacağı üzere verilen bir emtia ya da nakit olmayıp karşı taraftan alınması gereken maddi karşılığın alınmaması durumu söz konusudur.

### 2.3. Bağış ve Yardımların Temel Özellikleri

Vergi kanunlarında bağış ve yardımın tanımı olmasa da ilgili mevzuatta indirim ile alakalı maddeler yer almaktadır. Buna göre GV, KV ve vergi ile alakalı diğer kanunlarda matrahtan indirim konusu yapılabilen bağış ve yardımların belirlenmiş özellikleri ve koşulları vardır. Bu koşulları alt başlıklar halinde açıklamadan önce aşağıdaki gibi özetle sıralayabiliriz.

Bağış ve yardımın indirim konusu yapılabilmesinin GVK, KV, KDV ve tüm vergi ile ilgisi olan kanunlar bakımından genel koşulu, ilgili dönem kazancından indirilmesi gerektiğidir. İndirilemeyen kısım diğer yıla nakledilemez. Aynı kanunlar için geçerlilik şartları; makbuz karşılığı olması gerektiği, kanunlarda belirtilen kurum ve kuruluşlara yapılması, detayları ayrı başlıklar halinde açıklanan sınırlar ile matrahtan indirimi yapılmalıdır.

İndirim Vergi Kanunları için rakamsal bir değer ifade etmelidir. Kabul eden tarafından kazandırıcı bir işlem niteliğinde olan bağış ve yardım, nakden veya aynen olabilir. Nakden yapılmaması halinde bağışlanan veya yardımın konusunu teşkil eden mal veya hakkın VUK 262. Maddesinde açıklanan maliyet bedeli veya VUK 265.

13 07.04.1969 tarih ve 13168 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

14 17.12.2004 tarih ve 25673 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

Maddesine göre mukayyet değeri, bu değer mevcut değilse VUK 72. Madde hükümlerine göre takdir komisyonlarınca tespit edilecek değeri esas alınır.

Yapılan bağışlar, yapan ve kabul eden açısından vergi ve muhasebe alanlarında anlamlı olmaktadır. Dolayısı ile bağış kavramının vergi matrahından indirim söz konusu iken, değerinin belirlenmesi bu kavramın maddi değerinin ortaya konmasının oldukça önemli olduğunu göstermektedir. Vergi Hukuku açısından bağış ve yardım, nakden veya aynen olabilir. Bağış ve yardımın nakden yapılmaması durumunda bağışlanan veya yardımın konusunu oluşturan mal veya hakkın maliyet bedeli veya kayıtlı değeri, bu değer mevcut değilse 213 sayılı Vergi Usul Kanunu<sup>15</sup> hükümlerine göre takdir komisyonlarınca tespit edilecek değer esas alınacak ve bağışı yapan ve kabul eden tarafından kayıtlara alınacaktır.

### **2.3.1. Karşılıksız Olması**

Bağış tanımında da açıklandığı üzere gönüllü olarak kar amacı güdülmeden yapılan ayni ve nakdi ödemeler bağış ve yardımların karşılıksız olma özelliğini tanımlar. Yani bağış yaparken bunun sonucunda bir menfaatin olmaması gerekir. Vergi mükelleflerinin bağış ve yardımları belli şartlar dâhilinde de olsa vergi matrahlarını azaltacak şekilde kullanmaları bu özelliği zedelemektedir. Genel tanımından ve ilk akla gelen manasından karşılıksız ve karşılığında hiçbir maddi ve ya ayni beklenti içinde olunmaması gerekirken; bu şekilde olmaması özelliklerini kaybetmesi anlamına gelir. Dolayısıyla karşılıklı verilen ayni ve ya nakdi değer in vergi matrahını düşürmek suretiyle vergi kaybına yol açmasının önüne geçilmelidir. Geçici Kurumlar ve ya Geçici Gelir Vergisi Beyannameleri ile yıllık Gelir Vergisi ve ya Kurumlar Vergisi Beyannamesinin verilmesi sırasında bu durumu tespit etmek mümkün görünmezken; vergi incelemesi sırasında bu durum kolaylıkla ortaya çıkartılabilir ve resen takdir konusu yapılarak matraha tekrar ilave edilip vergi kaybı, cezası ve faizi ile birlikte bağışın özelliklerini taşımadığı halde matrahtan indirim yoluyla vergi kaybına yol açan mükelleften istenebilir.

---

15 04/01/1961 tarih ve 10703 sayılı resmi gazetede yayımlanmıştır.

### 2.3.2. Kazandırıcı İşlem Olması

Kazandırıcı işlem; aynı ve ya nakdi yapılan katkının, kabul eden tarafında olumlu ve pozitif yönde bir değişiklik yapmasıdır. Hayattaki kişiler ya da faal olan tüzel kişiler bağış ve yardımlara konu olabilir. Aksi takdirde fiktif işlemler yapılabilir ve kimsenin bir kazancından bahsedilemez. Elde kalan emtialar, değeri düşen, fakat değeri hala yüksek değerini koruyormuş gibi gösterilerek yapılan bağışların beyannameden indirim konusu yapılmasının tespit edilmesi yürürlükte olan mevzuata göre çok zordur. Ayrıca bağışı kabul eden kurumun hiçbir işine yaramayacak olan, sadece yapan açısından elden çıkarırken aynı zamanda vergi avantajı sağlayacak olan bağışların tespit edilmesi durumunda geçersiz sayılması gerekmektedir (Vardar Hamamcıoğlu, 2014, s.49).

Bağışlayan kendi malvarlığı üzerinde tasarrufta bulunduktan sonra fakirleşir, bağışlanan malvarlığında artış olduğundan dolayı zenginleşir. Zenginleşme ile fakirleşme arasında illiyet bağı kurulduğu zaman bağışlama sözleşmesi meydana gelmiş olur. Zenginleşme ve fakirleşme arasında uygun illiyet bağı kurulmadığı zaman; yani bağışlayan aslında bağışlama yapmak istemediği halde bağışlananın malvarlığını zenginleştirdiği takdirde, aradaki sebep bağışlama sebebi olmadığından dolayı sebepsiz zenginleşme teşkil eder ve bu durumda Borçlar Kanunu Genel Hükümler de düzenlenen sebepsiz zenginleşme hükümleri uygulama alanı bulur (Gökmen, 2013, s.3).

### 2.3.3. Zora Dayalı Olmaması

Bağış, kavram kısmında anlatıldığı ve özelliklerinden anlaşıldığı üzere karşılıksız ifa edilen edimdir. Bir şeyin karşılığı olarak yapılması bağışı başka bir amacın aleti haline getirir ve o amaca ulaşmak için zorunlu bir ödeme yapılıyorsa bunun bağış olarak değerlendirilmemesi gerekmektedir. Bu özellik karşılıksız olma özelliği ile iç içe geçmiştir. Bağış, kişilerin gönüllülük esasına göre sosyal sorumluluk güdülerini ile yapılmaktadır. Dolayısı ile şahsi bir tasarruf olma özelliği de zora dayalı olmama özelliğini desteklemektedir.

## 2.4. Bağış ve Yardımların Türleri

Sosyoloji, İktisat, Maliye ve Uluslararası İlişkiler gibi farklı bilimlere ve bağışı yapan, kabul eden, izin veren, kurumsallaştıran kişilere göre bağış, birçok kategori ve türlere ayrılabilir. Fakat Vergi Hukuku ve muhasebe anlamında nakdi ve ayni olmak üzere iki başlık türünde irdelenir. Bağışın belli bir amaca yönelik olması, bir işin yapılması ve ya hayalin gerçekleşmesi için yapılması onu şartlı ve şartsız olmak üzere ikiye ayırmamıza neden olacaktır. Aşağıda bu bahsettiğimiz ayrımları ele alacağız.

### 2.4.1. Nakdi Bağış ve Yardımlar

Devlet Muhasebe Standartları Kurulu'nun Devlet Muhasebe Standardı 2 (DMS 2), Nakit Akış Tablolarına İlişkin Kurul Kararı'nın<sup>16</sup> 2. maddesinde; para ve parasal değeri üzerinde yazılı olan, tahsil edilebilir aşamadaki evraklar nakdi değerler olarak tanımlanabileceği, nakdi değer para olabileceği gibi para değeri taşıyan, anında para karşılığı olan likid varlıklar ve konvertibl para birimlerine kolayca dönüştürülebilen ve önemli değer değişikliği riski taşımayan, kısa vadeli yüksek derecede likit varlıklar olabileceği belirtilmiştir.

Kabul edilebilir diğer şartları taşıyan nakdi bağışların vergi matrahından indirilebilmesi mümkündür. Nakdi bağışta, kabul eden kişi ve ya tarafından düzenlenen bağış makbuzundaki parasal tutar esas alınır. Yapıldığında gider hesaplarına alınan fakat kanunen kabul edilmeyen gider olarak tekrar kazanca eklenen nakdi bağış tutarı kurum kazancının bulunması durumunda tekrar ve matrah üzerinden indirim yoluyla giderleştirilir. Nitekim İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen 08.12.2016 tarih 62030549-125[10-2016/445]-241387 sayılı özelgede bağış kabul eden kurum banka hesaplarına intikal etmesi ve dekontla işlem yapılarak gider hesaplarına alınması da mümkün olacağı belirtilmiştir. Bu özelge nakdi bağışların resmiyet kazanmasının şartını ortaya koymuştur.

Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından verilen 21.06.2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.35.16.01- 176300-611 sayılı özelgede ise üzerinde parasal değer yazan çeklerin de bağış yapmak için kullanılabileceği belirtilmiştir. Bu şekilde yapılan bağışlar gelir ve kurum kazancından indirilebilecektir. Çeklerin üzerinde yazılı düzenleme tarihinden önce ödenmek üzere muhatap bankaya ibrazı ve tahsili mümkün değil ise çekle yapılan bağış, söz konusu çekin üzerinde yazılı tarih esas alınarak gelir

---

<sup>16</sup> 5 Nisan 2008 tarih 26838 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

ve ya kurum kazancının tespitinde dikkate alınabilecektir. Fakat üzerinde yazan tarihten önce ibraz edilen çekin karşılığının ödenmesi halinde kurum kazancının tespitinde ödemenin gerçekleştiği tarihin esas alınacağı tabiidir.

#### 2.4.2. Ayni Bağış ve Yardımlar

Ayni demek, kısaca mal ile ödeme yapmaktır. Kelimenin Türk Dil Kurumu Sözlüğünde karşılığı bulunamamaktadır. Hukukta ve iktisatta karşımıza çıkmakta ve tarafımızca nakit varlıklar dışında bir şekilde yapılan ödeme olarak anlaşılmaktadır. Bir örnekle ayni bağışı anlamaya çalışacağız. Mesela; Türkiye Erozyonla Mücadele, Ağaçlandırma ve Doğal Varlıkları Koruma Vakfı (TEMA) İhtiyacı olan ürün veya hizmetlerin sağlanmasına destek amacıyla ayni bağış kabul ettiğini ilan etmiş ve resmi yayın organında açıklamıştır. Burada yapılan açıklamadan yapılabilecek ayni bağışları ve dolayısıyla konumuz açısından ayni bağış kavramını anlayıp yorumlayabiliriz. Burada ayni bağış olarak aşağıda maddeler halinde yer alan bazı örnekler bulunmaktadır ([www.tema.org.tr](http://www.tema.org.tr), Erişim Tarihi: 27.06.2019);

- Bilgisayar, laptop, yazıcı, scanner vb ofis malzemeleri sağlayabilirsiniz.
- TEMA Vakfı yayınlarının basımını üstlenebilirsiniz.
- İletişim desteği verebilirsiniz.
- Websitenizde bannerlarımıza yer verebilirsiniz.
- İletişim için ihtiyaç duyulan afiş, broşür, el föyü gibi malzemelerin basımında destek olabilirsiniz.
- Facebook sayfamızı ve paylaşımlarımızı beğenerek, Twitter'dan takip ederek sesimizin geniş kitlelere ulaşmasına yardımcı olabilirsiniz.
- Bilinçli bir kamuoyu oluşturmak adına yapacağımız çeşitli basın toplantıları, kongre ve etkinliklerimize ev sahipliği yapabilirsiniz.
- Sunduğunuz ürün ve hizmetlerden vakfımızın da faydalanmasını sağlayabilirsiniz.

Yukarıdaki örnek çalışmamızda geçen ve ayni bağış kabul eden diğer kurum ve kuruluşlar için çoğaltılabilir. Yapılan hizmet için ödenen bedel var ise ayni bağışlar çalışmamız açısından bir anlam ifade edebilecektir. Ancak yukarıdaki maddelerde yer alan sosyal medya sayfalarını beğenmek kaydıyla yapılan işlemler nakdi olarak bir değer ifade etmediği ve ya nakdi değeri hesaplanamadığı için Vergi Hukuku açısından

değerlendirmek mümkün değildir. Her aynı işlem Vergi Hukuku bakımından bir sonuç doğurmamaktadır. Aynı kavramının çalışmamız bakımından ölçülebilen ve değer tespiti yapılabilen bir anlam içermesi gerektiği sonucu ortaya çıkmaktadır.

Muhasebe kayıtlarında yer alan duran varlıklar ve ya stoklarda yer alan emtialar, para dışındaki varlıklar aynı kelimesinin karşılığıdır. Bunların da beyannameden indirim konusu yapılabilmesi için maddi değerleri, parasal karşılıklarının bilinmesi gerekir. Aynı bağış ve yardımların konusunu oluşturan kıymetlerin gıda, demirbaş, taşıt, bina ve ya maddi değeri olan başka bir şey olması durumunda VUK'ta yer alan değerlendirme ölçülerine göre bir maliyet, edinme, kayıtlı ve diğer ölçütler gibi değerlendirme yöntemlerinin uygulanması sonucu elde edilen rakamsal tutar üzerinden indirim konusu yapılması mümkündür. Gelir İdaresi Başkanlığı Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen 15.11.2018 tarih ve 64597866-120[40]-E.24205 sayılı özeltede; aynı bağışların konusunu oluşturan emtia ve ya hak; sırasıyla maliyet bedeli, kayıtlı değeri ve bu değerler mevcut değilse VUK'na göre kurulan takdir komisyonlarınca belirlenen değeri esas alınarak muhasebe kayıtlarına alınacağı belirtilmiştir.

Konu ile ilgili olarak 1 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin "Bağış ve yardımın belgelendirilmesi" başlıklı "10.3.2.2.4." no.lu bölümünde açıklamalar yapılmıştır. Buna göre; "Aynı bağış ve yardım, işletmenin aktifinden veya stokundan çekilerek bağışlanmış olması durumunda, mükelleflerin işletmeden çekip bağışladıkları 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 yeterlidir" denmektedir.

Aynı değer olarak bağışlanacak emtianın, dışarıdan alınarak kamu kurum ve kuruluşuna bağışlanması durumunda ise bu kurum ve kuruluş 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 belirtilmesi gerekir. Ayrıca, bağışlanan değerlere ilişkin olarak düzenlenmiş olan faturaların arka yüzünde yukarıda belirtilen açıklamalar dâhilinde ilgili kamu kurum ve kuruluşlarının yetkililerinin imzası bulunacaktır (Çetin, 2015, s.147).

### 2.4.3. Şartlı ve Şartsız Bağışlar

Halkın belli bir ihtiyacını karşılamak için yapılan fon aktarımı şartlı bağışı ifade eder. Bir bağışın şartlı bağış olabilmesi için bağışın belli bir “şart” getirilerek yapılması gerekmektedir. Yani önceden belirlenmiş bir amaç için kullanılması şartı ile yapılması gerekir. Şartlı yapılan bağış, o şart için kullanılmayacaksa şartsız bağış olarak kabul edilmesi gerekecektir (Yakar, 2018, s.63).

Şartlı bağış türünde sözleşme imzalanabilir. Belirlenen bir amaç olmadan yapılan fon aktarımları mali eşitleme aracı olarak kullanılır. Şartsız bağış ekonomik politik sorunlara neden olabilir. Çünkü adından da anlaşılacağı üzere genel bir amaçla katkı ve destek amacıyla yapılmaktadır. Dolayısıyla harcanması ve kullanılması kabul eden harcama yetkilisi tarafından belirlenmektedir (Dulupçu, Özkul, Ünlü & Sayın, 2014, s.27).

6098 sayılı Kanun’un 291. Maddesinde bağışlayanın, bağışlama sözleşmesine yüklemeler koyabileceği belirtilmiştir. Şartlı bağış bu şekilde sözleşme koşuluna bağlanabilmektedir. Buna göre bağışlayan, bağışlanana bazı edimlerde bulunmak ve ya bulunmamak şartı ile kazandırıcı işlemde bulunabilir. Bağış gerçekleşmesine rağmen, bağışı kabul eden kendisine yüklenen edimi yerine getirmezse ifa davası ile edimin yerine getirilmesi istenebilir.

Şartlı bağış örneklerine belediyelerde de rastlanmaktadır. Belediyenin yapacağı bir yol, bina ve ya her hangi bir kamu hizmeti için şifahi olarak ya da sözleşme imzalanarak şartlı bağış yapılabilir. Bununla ilgili çalışmamızda bir alışveriş merkezinin yakınına metro durağı yapılması için alışveriş merkezinin şartlı bağış yaptığı örneğini vermiştik.

Kamu Denetçileri kurumuna yapılan bir şikayette; bir üniversiteye yapılan bağışa konu malın iadesi veya bedelinin ödenmesi, idarenin yüklendiği şartı yerine getirmemesi nedeniyle talep edilmiştir. Bağışlayan hibe dilekçesinde açıkça hibenin amacını belirtmiştir. Üniversite yönetimi yükümünü yerine getirmediği için 6098 sayılı Kanun’un 297. Maddesinde belirtilen şartlı bağışın iadesi koşulu olduğundan Kamu Denetçiliği Kurumu; idarenin bağışa konu malların bedelini ve ya kendisini iade etmesi gerektiği yönünde öneride bulunmuştur ([www.ombudsman.gov.tr](http://www.ombudsman.gov.tr), 2014, Erişim Tarihi:15.05.2019).

Kızılay Kurumu çocuklar için kitap ve doküman yayınlamaktadır. Doğal afetlere karşı kendilerini korumaları için bilinçlenmesi, doğal afetten önce alınabilecek

önlemler ve zararın en az seviyede tutulabilmesi, ilk yardım uygulamalarının öğretilmesi, kan bağışının önemi konularında bilinçlenme doğrultusunda Türk Kızılay'ının hazırladığı broşür ve kitaplarının basımına bağışlarınızla katkıda bulunmak şartlı bağışların konusuna girer. Bu şekilde belli amaca ve nereye kullanıldığı belirli olarak yapılan bağışlar şartlıdır. Ayrıca yönetimin belirlediği belli tutarın üzerindeki bağışta bulunanlara kurum tarafından teşekkür yazısı verilmektedir. Bu durum hem bağış ve yardımları teşvik ederek sosyal sorumluluğun özendirilmesine katkıda bulunmakta hem de reklam amaçlı kullanılmaktadır. Okul yapımı şartıyla arsa bağışı, Okula annesinin adının verilmesi şartıyla Milli Eğitim Bakanlığına okul yapımı için verilen arsa, cami yapımı şartıyla malzeme bağışı, isteğe bağlı harflerin ve ya rakamların yer aldığı araç plakasının verilmesi şartıyla Trafik A.Ş' ye bağış yapılması şartlı bağışlara örnektir.

Gelir İdaresi Başkanlığı 08.12.2016 tarih 62030549-125[10-2016/445]-241387 sayılı özelgesinde ise; "gelir veya kurumlar vergisi mükelleflerince bu kapsamda yapılacak bağış ve yardımların şartlı bağış olması, doğrudan ilgili dernek tarafından tasarruf edilmeyip ilgili protokol uyarınca bağış yapılacak kamu idaresinin gözetim ve denetimi altında harcanmasının gerektiğini" belirtmiştir.

Şartlı ve şartsız bağışlar kelime anlamında karşılık beklentisi barındırmaktadır. Buna rağmen bir şarta dayansa bile şartlı bağışlar gönüllülük esasına dayanır ve her hangi bir beklentiye girilmeden yapılması gerekir. Yine de buna göre bağışlar şartlı hale geldiğinde karşılıksız olma özelliği zedelenebilmektedir.

1 Seri No'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinde açıkça belirtildiği üzere bağışın KVK 10/1-c kapsamında değerlendirilmesi için karşılıksız olarak yapılması gerekir. Karşılıksız olması anlamında başka kanun ve tebliğ görülmemektedir. Tereddüt hasıl olan durumlarda verilen özelgelerin ise kanuna ve tebliğe aykırı olduğu görülmektedir (Manav, 2018).

Şartlı ve şartsız bağışlarla ilgili İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 14.11.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01- KVK 10-2000 sayılı özelgesinde bir mağazanın önünde yapılan yol çalışmasının mağazanın menfaatlerine uygun olarak yapılması karşılığında belediyeye yapılan şartlı bağışın tamamının beyan edilen kurum kazancın %5'ini geçmemek kaydıyla indirim konusu yapılmasına izin verilmiştir. Bu özelgeden de anlaşılacağı üzere bağışların karşılıksız olma özelliği sadece özellik ismi olarak kullanılmış ve tamamen şartlı bağış gibi gösterilerek uygulamada olmasını gereken özelliklerini kaybetmiştir.

Şartlı bağış bakımından örnek teşkil eden Yargıtay 2. Hukuk Dairesinin 79/2563 sayılı kararında; bağışı kabul edenin bağışlayandan önce vefatı ile ilgili, bağışlanan şeyin bağışlayana dönmesi şartı konmuş olabilir. Bu şart konmuş olsa bile, bağışı yapan daha önce ölmüş ise, bu bağış artık şartsız bağış niteliğini almıştır. Gerçek anlamda kazandırıcı işleme dönmüştür. Bundan dolayı bağışı kabul edenin daha önce ölümü halinde rücu edilecek olan bağış, niteliği bakımından medeni Kanunun 603. maddesi kapsamına giren kazandırıcı işlem sayılamaz (Yargıtay 2. Hukuk Dairesi Kararı T.29.03.1979, E.79/2563).

## 2.5. Bağış ve Yardımların Yapılmasını Gerekli Kılan Nedenler

Devletlerin uygarlık seviyeleri ve ekonomik gelişmişlikleri arttıkça sosyal sorunları çözme eğilimlerinin de arttığı görülmektedir. Bağış ve yardımlarla ilgili kurum ve kuruluşlar ve bu yöndeki psikolojik eğilimler de uygarlık ve ekonomik büyüme hızı ile paralel olarak artmaktadır. Örneğin, göçmenlere yardım konusunda yapılan kampanyaların sıklığı ve uluslararası düzeyde yürütülmesi, global yardım kuruluşları sosyal gelişmişlik göstergeleridir. 2016'da Ise-Shima bölgesinde düzenlenen G7 Zirvesi'nde Japonya'nın Ortadoğu bölgesinde istikrarın sağlanmasına yönelik desteklere ilişkin beyanı olmuştur. Yine Japonya'nın Sığınmacı ve Göçmenlere İlişkin Birleşmiş Milletler Zirvesi'nde gündeme getirdiği "İnsanî Yardım ve Kalkınma Yardımının İşbirliği" beyanını somutlaştırmak adına Türkiye'de hem sığınmacılara hem de ev sahibi Türk toplumuna katkı sağlayacak destekler uygulanacağı açıklanmıştır ([www.tr.emb-japan.go](http://www.tr.emb-japan.go). Erişim Tarihi : 28.06.2019). Buradan anlaşılan ekonomik kalkınma ülkelerin ve insanların kendisinden başkasını düşünebilmesine ve desteklemesine güzel bir sebeptir. Dolayısıyla bağış ve yardımları gerekli kılan en büyük etken ekonomik ve sosyal gelişmişlik düzeyidir diyebiliriz.

Türkiye Cumhuriyetinde bağış konusunda yapılan resmi bir anket ve ya bu konuda toplumun duyarlılığı ile ilgili ciddi bir çalışma yapılmamıştır. Daha gelişmiş olan ülkelerde sosyal sorumluluk için daha fazla kaynak ayrılabilir. İnsanların bağışlarla ilgili tercihleri ve düşünceleri hakkında yapılan belli çalışmalar üzerine inşa edilen "A Meta Analysis" adlı yeni bir araştırmanın sonuç bölümünde; bu konuda yapılan eski araştırmalar sonucunda bulunan önceki bulguların doğrulandığı söylenmektedir. Kuzey Amerika ve Birleşik Krallıklar tarafından yapılan bağış eğilimi hakkında bazı çalışmalar ile bazı farklı bulgular açıklanmıştır. Avusturya'da gelir

düzeyi bağışçıların yapacakları seçimde sanatı ve eğitimi seçmeleri ile ilgili değildir. Çünkü ülkeler arasında politika farklılıkları vardır. Eğitim için finansman farklılıkları vardır. Ayrıca yapılan çalışmada belirli sınırlamalar vardır. Yardımda bulunanların kendi isteği üzerine yapılan yardımların vergi üzerindeki etkileri hesaba katılmamıştır. Önceki araştırmalardan bilindiği üzere vergi kesintilerinin, fiyat ve gelir üzerindeki etkileri nedeniyle yapılan katkı düzeyi üzerinde etkileri mevcuttur (Peloza & Steel, 2005, Aktaran: Seaman & Young, 2018, s.386). Vergi teşvikinin Avusturya’da kullanıma sunulduğu 2009 yılından itibaren ve 2010 yılında yapılan bağışlarla ilgili veriler dikkate alındığında bağışçıların kararlarını bu yasayı dikkate alarak vermediği söylenebilir.

Gelirle, bağışçıların sanat ve eğitime katkıda bulunma kararı arasında bir bağlantı yoktur. Fakat literatürde bunun karşıtı durumlar söz konusudur. Eğitim yatırımları zayıf olan bölgelerde insanların bütçesi ve kamu idaresi gerekli kaynağı sağlayamadığı zaman bağışlar devreye girer. Yüksek eğitim, sanat ve kültür fonlamasının eski dönemlerden beri özel bağış ve yardımlara dayandığı Anglosakson ülkelerinde yapılan araştırmaları temel alan literatüre dayanmaktadır. Ancak Avusturya’da durum bundan oldukça farklıdır. Yüksek eğitim neredeyse ücretsiz verilmekte ve vergi gelirleriyle finanse edilmektedir. Kültür ve sanat kuruluşları da büyük ölçekte kamu kaynaklarıyla finanse edilmektedir. Örneğin Avusturya’da kültür ve eğitimde kamunun payı sırasıyla %33 ve %73 iken ABD’de bu oranlar %7 ve %20 şeklindedir. Dolayısı ile bir çok ülkede bağış ve yardımlar kullanılarak eğitim amaçlı bir çok kurum, dernek ve vakıflara fon birikimi sağlanırken bazı ülkelerde buna gerek kalmamıştır (Salamon & Sokolowski, 2000, s.3). Burada önemli olan verilen örnekteki ülkeler ve bu ülkelerdeki yönetimlerin sanat ve eğitime ayırdığı fonlar değildir. Bizim anlamamız gereken, Devlet İdaresi sanat ve eğitim gibi sosyal konularda yeterli fonlama yapamadığı zaman bağış ve yardımlar tamamlayıcı olmalıdır.

Psikolojik, cömertlik, dini duygular ve birçok nedenleri olabileceği gibi bağış ve yardımların yapılması konumuzla bağlantılı olarak aşağıda yer alan üç başlık altında irdelenebilir.

### **2.5.1. Siyasi ve İdeolojik Nedenler**

Kişiler, siyasi nedenlerle, Siyasi Partiler Kanunundaki şartlar dahilinde bağış yapabilirler. Siyasi partiler devlet yönetimi için politikalar üretir ve çeşitli alternatifler

arasından tercihler yaparak ülkenin yönetilmesini isterler. Amaç kendi siyasi görüşlerini desteklemektir.

Herhangi bir siyasi kampanya başlatılmadan bile kişi ve kurumlar kendilerinin lider ve ya karar organı olduklarını düşünerek toplum için faydalı olacağını düşündükleri hareketi yapacakları bağışlar ile destekleyebilirler. Toplumsal ihtiyaçları karşılamak ve ya yönetim ya da sistem olarak gelişmesini istediğiniz bir görüşün topluma aktarılması büyük bir ekonomiyi gerektirir. İnsanlar bunu tek başına yapamadıkları için kendi görüşlerine yakın oluşumlara bağış ve yardımda bulunarak amaçlarını gerçekleştirmeye çalışırlar.

Örneğin, 2018 yılında Yüksek Seçim Kurulu tarafından yayımlanan; 201 nolu Cumhurbaşkanlığı Seçimlerinde Cumhurbaşkanı Adaylarına Yapılacak Bağış Ve Yardımlar İle Adayların Mal Bildirimine İlişkin Usul Ve Esasları Gösterir Genelge'de<sup>17</sup> konumuz hakkında bazı özellikli durumlara açıklık getirilmiştir. Bu genelgenin üçüncü maddesinde; sadece Türkiye Cumhuriyeti vatandaşı gerçek kişilerden bağış kabul edebileceği, yabancı devletlerden, uluslararası bir kuruluştan, tüzel kişilerden ve Türk uyruğunda olmayan kişilerden bağış ve yardım alamayacakları ve adayların sadece nakdi yardım alabileceği, aynı yardım kabul edemeyeceği belirtilmektedir. Bu yardımların toplandığı hesap Yüksek Seçim Kuruluna bildirilir ve bu paralar sadece seçim kampanyası için kullanılır. (30.04.2018 tarih ve 30407 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan Cumhurbaşkanlığı Adaylarına Yapılacak Bağış Ve Yardımlar İle Adayların Mal Bildirimine İlişkin Usul Ve Esasları Gösterir Genelge)

### 2.5.2. Bağış ve Yardımın Ekonomik Sebepleri

İktisadi olarak gelişmiş gerçek ve tüzel kişiler sempati kazanmak, reklam anlamında değerlendirilebilecek pozitif dışsallık yaratmak ve bunları yaparken vergisel avantajlarından da yararlanmak amacıyla bağış ve yardımlarda bulunabilir. Çalışmamızın 3.bölümünde ayrıntılarına yer verildiği üzere vergi kanunlarında yapılan bağışların belirtilen şartları taşınması ile matrahtan indirildiği anlatılmıştır. Mükelleflerin bağış ve yardım yapmalarındaki diğer ekonomik sebepler, reklam ve üretim hızını artırmak gibi ekonomik düşünceler, bağış yapılan kuruluşun refah seviyesinin arttırılması suretiyle ülke ekonomisine katkı, sivil toplum kuruluşlarının

---

17 30.04.2018 tarih ve 30407 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

gelişmesi ile ihtiyaçların daha güvenilir ve şeffaf belirlenerek karşılanmasıdır (<http://siviltoplumdestek.org/> Erişim Tarihi: 23.04.2019).

### 2.5.3. Bağış ve Yardımın Mali Sebepleri

Mükelleflerin mali karlarını düşürerek ödenecek verginin azalmasını sağlayan, özellikle de her hangi bir sınırlama olmaksızın tamamının matrahtan indirim konusu yapılmasına izin verilen bağış ve yardımlar mükellefleri bağış yapmaya teşvik etmektedir.

Söz konusu indirim sayesinde örneğin şöyle bir mali sonuç çıkacaktır. Bilindiği üzere özellikle son yıllarda sıklıkla görülen mali af yasaları çıkartılmaktadır. Bu yasalardan faydalanma sebepleri mükelleflerin kendi özel durumlardan kaynaklanmaktadır. Bu kaynaklar ne olursa olsun vergi mükellefleri daha önceki yıllar için bu mali af ile ilgili yasalardan faydalanırken, önceki dönemlerde vergi hesaplanmasına esas teşkil eden vergi beyannamelerinde oluşan matrah tutarına göre belirlenen tarife ile tekrar ödeme yapmak durumunda kalmaktadırlar. Yani yaptıkları bağış tutarları vergi matrahlarını azalttığı için daha sonraki dönemlerde de avantaj sağlamış olacaklardır. Dolayısı ile bağış yaparak sosyal bir toplumsal katkı sağlarken aynı zamanda kendi mali durumlarına da katkı sağlamış olurlar.

### 2.5.4. Bağış ve Yardımın Sosyal Nedenleri

Aslında bağış ve yardım denilince ilk akla gelmesi gereken sosyal nedenler olmalıdır. Bu konu vergisel kaygılar ve hesaplardan ziyade insanlık adına dünya nimetlerden her hangi bir şekilde daha fazla elde etme imkânına kavuşmuş olanların; bu kaynaklara hiçbir şekilde ulaşamamış ve ya kıtlığını yaşayanlara sübvansede edilmesi ile ilgilidir. Gelir dağılımı eşitsizliği, yoksulluk ve imkansızlık en başta gelen sosyal sorunlardır.

Örneğin; Somali’de yaşanan susuzluk ve açlık, Suriye’de yaşanan savaş ve göç etmek zorunda kalan insanlara yardım, dayanışma ve vicdan hisleri ile yoksul ve aşevleri gibi insanların temel ihtiyaçlarını karşılamak için kurulan kurumlar vardır. Bu kurumlar vasıtasıyla insani yardım dernekleri ile vakıflar kurulmuştur. İslam İşbirliği Teşkilatı 2016-2025 uygulama planında bu konuya yer vererek bireysel başlayan kampanyalar uluslararası hale gelmiştir ([www.tccb.gov.tr](http://www.tccb.gov.tr), Erişim Tarihi: 12.04.2019).

Sosyal örgüt, kurum ve kuruluşlarıyla genelde ilklere imza atan Amerika'da kurulan Uluslararası Gıda ve Tarım Örgütü (FAO- food and agriculture organization), fakirlere yardım amacıyla gıda bankacılığı sistemini dünyaya kazandırmıştır. FAO ile Türkiye arasında 1982 yılında ortaklık ofisi açılmış, 2004 yılında resmi gazetede yayınlanan 5035 sayılı kanun<sup>18</sup> ile yasal zemine oturmuştur. Bu kanun ile 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu 40. Ve 89. Maddelerine yukarda bahsettiğimiz 5035 sayılı Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında kanunla bent eklenerek, KDV kanununun 17/2-b fıkrası değiştirilerek vergi mevzuatımıza girmiştir.

Gıda Bankacılığı sisteminin vergisel anlamda nasıl kullanılacağı ile ilgili daha sonra, 251 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği'nde<sup>19</sup> bu sistemin uygulanmasına yönelik ayrıntılı bilgilere yer verilmiştir. Gıda bankacılığı hakkında daha geniş açıklamalara 3.3 ve 3.3.4.1 bölümünde yer verilmiştir.

Gıda bankacılığından sonra Gelir, Kurumlar ve Katma Değer Vergisi Kanunlarında, 5281 Sayılı Vergi Kanunlarının Yeni Türk Lirasına Uyumuna İle Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun<sup>20</sup> ile Gelir Vergisi Kanununun 40. ve 89. maddelerinde ve KDV Kanununun 17/2-b bentlerinde yer alan 'gıda maddelerinin' 'gıda, temizlik, giyecek ve yakacak maddelerinin' olarak değiştirilmiştir. Böylece yapılacak bağışların kapsamı genişletilmiştir. Dolayısıyla vergi hukukunda bağış ve yardımların kapsamı genişletilmiştir. Vergi Kanunlarına sosyal içerikli yeni kavramlar eklenerek, insani yardım ve bağışlara mükelleflerin teşvik edilmesi sağlanmıştır.

## **2.6. Bağış ve Yardımların Amaçları ve Kapsamı**

### **2.6.1. Genel Amaçlar**

Konunun başında bağış yapan ve kabul eden olarak iki tarafı ilgilendirdiğini, aslında vergisel anlamda Devlet hazinenin etkilenen taraf olduğunu belirtmiştik. Bağış konusunda Devletin teşvik sağlamanın amacı, sosyal sorumluluğun gelişmesi, kamu eliyle yürütülmesinin daha uzun ve kaynakların yetersiz olduğu alanlarda vatandaşların sosyal projelerin finansmanının içinde olmasını sağlamaktır. Bunu bağışın genel amacı diye yorumlayabiliriz. Burada genel amaç derken, ekonomik, toplumsal vb. geniş kitleleri etkileyen bağışlar bu kapsamdadır.

18 02.01.2004 tarih ve 25334 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

19 21.03.2004 tarih ve 25409 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

20 31.12.2004 tarih ve 25687 mükerrer sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

Genel amaçları, kamu yararı sağlamak, aynı meslek faaliyetinde yer alan firmalarla uyumlu olmak, bağlı bulunduğu üst birlik ve ya benimsediği, üye olduğu kuruluşların politikalarını uygulamak gibi sayılabilir. Bağış ve yardım konusu ülkemizde son zamanlarda daha çok önem kazanmaya başlamış, amaçlara ulaşmak üzere bazı kurumlar oluşturulmuştur. Bunlardan birisi Türkiye Üçüncü Sektörel Vakfıdır. (TUSEV) TÜSEV, Aralık 2011'den bu yana Türk Filantropi Vakfı ve C.S. Mott Vakfı'nın sağlamış olduğu mali destek ile Değişim için Bağış Projesini uygulamaktadır. Projenin amacı Türkiye'de bağışçılık kültürünü teşvik etmek ve stratejik bağışçılığın gelişebilmesini kolaylaştıran bir altyapı geliştirmektir. Proje, Türkiye'de bağışçılığın araştırmalarla güncel durumunun incelenmesi, yasal düzenlemelerin bağışçılığı daha fazla teşvik edecek şekilde iyileştirilmesi için savunuculuk faaliyetleri yürütülmesi, hibe programı oluşturma ve yönetmek konusunda vakıf ve şirketlere teknik destek sağlanması ve yerel kaynaklardan toplanacak fonların bir havuzda birleştirildiği ve kamusal fayda için etkili bir şekilde kullanıldığı topluluk temelli bağışçılık modellerin tanıtılması ve bu uygulamaların yaygınlaştırılması faaliyetlerini kapsamaktadır (Şahin, 2013, s. 5). Burada belirlenmiş ve bitmesi muhtemel bir hedeften bahsedilmeden sürekli olarak bağış faaliyetlerinin artırılması amaçlanmaktadır.

Bağışın amaçlarından birisi, sosyal sorumluluk duyguları ile yararlı olmaya çalışmaktır . Bazen de çevrelerindeki gelişmeler ve ya diğer kişi ve kurumların davranışlarından etkilenecek hareket eder ve karar verirler. Eğitim, reklam, Devlet teşviki de kararlarında etkili olabilir. Bu konuda bazı ülkelerde birçok çalışma ve anket yapılmıştır. Yapılan çalışmalar ve görülen örnekler yasaların ve hükümetlerin özendirme amacıyla mükelleflerin bağış konusunda tercihlerini etkilediğini göstermektedir. Çalışmalarda ortaya çıkan kanıtlar ayrıca hükümetlerin vergi politikalarıyla özel bağış miktarını etkileyebildiğini de göstermektedir (Feldstein & Taylor, 1976, 1220).

### 2.6.2. Özel Amaçlar

Özel amaçlar, genel amaçlardan daha dar kapsamlı ve genele göre daha az bir toplum kesimini ilgilendiren isteklerdir. Hangi amaçla olursa olsun hukuki bir sonuç doğurması bağış ve yardımın yasalara uygun şekilde toplanması şartına bağlıdır.

2860 sayılı Yardım Toplama Kanunu'nun<sup>21</sup> 4. Maddesinde belirtildiği üzere kimse yardımda bulunmaya zorlanamaz. Yardım isteğe bağlı olarak yapılır. Bağış ve yardımlar genel ve özel bazı amaçlarla yapılır.

Sosyal sorumluluk projeleri son günlerde sıkça karşımıza çıkan bir kavramdır. Bağışın özel amaçlarından bazıları; özel şirketler ve özellikle bankalar reklamlarını yapmak, sempati toplamak, çalışanlarını motive etmek, ödenecek vergilerini azaltmaktır.

Özel amaçlar arasında sayılabilecek bir örnek daha vardır. Her birey benimsediği projeyi karar organlarına yani bürokratlara ve siyasilere duyuramayabilir. Aklındaki projeye inanan ve faydalı olacağına kesin gözle bakan yardımseverler yerel yöneticiler ile inandıkları projeyi bağış ve yardım kampanyaları ile hem hayata geçirip hem de vergi avantajlarından yararlanabilirler. Çocukların sessiz ve ağaçlar arasında yapılmış bir okulda aldığı eğitimin daha başarılı olacağına inanan birisi, böyle bir konumda bulunan arazisini Milli Eğitim Bakanlığına okul yapımı için bağışlaması gibi örnek olarak verilebilir.

Özellikle vergi oranı gayrisafi yurtiçi hasılaya oranla daha düşük olduğunda (dolayısıyla vatandaşların elinde bağış yapmak için kalan para arttığında) ve bağışların maliyetini düşüren hedefli teşvikler sunulduğunda özel bağışlar da artış göstermektedir. Bu doğrultuda gelişmekte olan ülkelere yapılan özel bağışların bir noktada devlet politikasının bir sonucu olduğunu söylemek mümkündür (Roodman, D. & Standley, S., 2006, s.2). Ülkemiz gibi gelişmekte olan ülkelerde bu devlet politikaları kanunlar başta olmak üzere, yasal mevzuat çerçevesinde kurallar, sınırlar ve şartlar kısılcında uzun bürokrasi ve prosedür ile uygulama alanı bulmaktadır. Anlaşılabileceği üzere özel amaçla yapılan bağışta belirli bir projenin gerçekleştirilmesi çalışması vardır.

## 2.7. Bağış ve Yardımların Yöntemleri, Şekil ve Koşulları

Bağışın vergi hukuku açısından kabul görmesi için hem bağışı kabul edenler bakımından hem de bağışı yapanlar bakımından vergi kanunlarında ve bağış toplayanların kendi kanunlarında belirlenen şartları vardır. Dayanışmayı, bilim, teknoloji, sanat ve kültür anlamında ilerlemeyi, diğer faydalı işleri teşvik etmek gibi ve bir önceki bölümde anlatmaya çalıştığımız genel ve özel amaçlarla vergi

<sup>21</sup> 25.06.1983 tarih ve 18088 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

mükelleflerinin yapmış oldukları bağışların, kanuni ölçülerde kazançlarından indirilmelerine izin verilmektedir. Bu şartlar çalışmamızda ayrıntılı olarak açıklanmıştır.

Bağış ve yardımların para ve benzeri likiditesi yüksek kaynaklar gibi nakdi ve ya emtia, hizmet sunumu gibi aynı yöntemlerle yapılabileceği çalışmamızın aynı bağışlar ile ilgili bölümünde açıklanmıştır. Daha sonraki bölümde de şartlı ve şartsız olabileceği örnekler ile açıklanmaya çalışılmıştır. Bu anlatılanlar bağışı yapacak olanları ilgilendiren kısımdır. Bağışı yapacak olanlar için bazı şartlar ve sınırlar getirildiği gibi, kabul eden kurumların da tabi olduğu bazı koşullar vardır.

5018 sayılı Kamu Malî Yönetimi Ve Kontrol Kanunu bu konuyla ilgili maddesinde bazı sınırları ve şartları aşağıda yer aldığı gibi belirtmiştir. 5018 sayılı kanunun 40. Maddesinde “Herhangi bir gerçek veya tüzel kişi tarafından, kamu hizmetinin karşılığı olarak veya kamu hizmetleriyle ilişkilendirilerek bağış veya yardım toplanamaz, benzeri adlar altında tahsilat yapılamaz” denmektedir. Bu kanun maddesi aynı zamanda bağış ve yardımların özelliklerini anlatırken alt başlık olarak yer verdiğimiz karşılıksız olma özelliğini desteklemektedir.

Kamu idarelerine yapılan her türlü bağış ve yardımlar bütçelerine gelir kaydedilir. Nakdi olmayan bağış ve yardımlar, ilgili mevzuatına göre değerlemeye tâbi tutularak maddi değeri hesaplanır kayıtlara alınır. Maddi değerinin olması daha önceki bölümlerde anlattığımız “kazandırıcı işlem olma özelliği” ile ilgilidir. Konumuz bağışı yapan tarafından vergi hukukuna göre değerlendirme ağırlıklı olduğu için, kazandırıcı işlem yapılması vergisel sonuç doğurması için şarttır.

Kamu yararına kullanılmak üzere kamu idarelerine yapılan şartlı bağış ve yardımlar, dış finansman kaynağından sağlananlarda 4749 sayılı Kamu Finansmanı Ve Borç Yönetiminin Düzenlenmesi Hakkında Kanun<sup>22</sup> hükümleri saklı kalmak kaydıyla, hizmeti yapacak idarenin üst yöneticisi tarafından uygun görülmesi halinde, bütçede açılacak bir hesaba kaydedilir. Bu bağış ancak şart kılındığı amaca uygun harcanabilir ve başka hesaba aktarılamaz.

Bu ödeneklerden malî yılsonuna kadar harcanmamış olan tutarlar, bağış ve yardımın amacı gerçekleşinceye kadar ertesi yıl bütçesine devir olunarak ödenek kaydedilir.

---

22 09.04.2002 tarih ve 24721 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

Bağış ve yardımlar, kullanılmadığı veya amaç dışı kullanıldığı için geri istenildiği takdirde, bütçeye gider kaydıyla ilgisine geri verilir. Şartlı bağış ve yardımın zamanında kullanılmaması nedeniyle doğacak zararlar ile amaç dışı kullanım nedeniyle yapılan harcamalar sorumluluğu tespit edilenlere ödettilir.

Bunların dışında bağış ve yardımların yapılabileceği yerler ile ne şekilde yapılabileceği, koşulları ayrıntılı olarak vergi kanunları ile kabul eden kurumların kendi kanunlarında yer almıştır. Çalışmamızın 3. bölümünde hangi kanunlar ile hangi kurumların hangi şartlar dahilinde bağış kabul edebileceğine ilişkin açıklamalar yapılmıştır.



## BÖLÜM III

### TÜRK VERGİ HUKUKUNDA BAĞIŞ VE YARDIMLAR

#### 3.1. Genel Olarak

Bağış ve yardım konusunda ilk akla gelen manevi duygulardır. Dini inançlar ve insani duygular kişileri yardımlaşma hareketi içine çeker. İktisat biliminde devletin bir üst el olduğu bilinir. Bu durum devletin pederşahi olduğu kavram ile açıklanır. Refah seviyesi daha yüksek olan devletler yoksullar için para ve mal yardımları sağlar. Bu devletlerde devlet gelir dağılımı eşitsizliğini azaltmak için ekonomiye müdahalelerde bulunur. Liberal iktisat teorisyenleri yardımları ekonomiye müdahale gibi görür ve serbest piyasa düzenine zarar verdiğini düşünürler (Gökbunar, Özdemir & Uğur, 2008, s.160). Dolayısı ile bağış ve yardımlar hakkında düzenlemelerin ancak müdahaleci devlet yapısında olabileceğini anlamaktayız. Birçok konuda, birçok dernek, vakıf ve kamu kurumuna bağış yapılmasının teşvik edildiği vergi kanunlarımızdan kolaylıkla anlaşılmaktadır. Çalışmamızda ayrıntılı olarak incelendiği görüleceği üzere, yasal kriterleri verilen ve buna uyan bağışlar kimi zaman yüzde beş ve yüzde on, bazı durumlarda da tamamen mükelleflerin vergi matrahlarından indirim konusu yapılabilmektedir. Bu nedenle bazen mali avantajları nedeniyle mükelleflerin ödenecek vergilerini oldukça azaltmaktadır.

Kamu hizmetlerinin yerine getirilmesi için yapılan harcama kaynaklarının başında vergi gelirleri gelir. Yasama organı; gelirleri toplayıp tekrar kamusal bir hizmet sunmak yerine mükelleflere; ölçülerini ve koşullarını, nerelere nasıl yapılacağını belirlediği bağışları yapma olanağı sağlamak suretiyle matrahlarından düşme imkanı vermiştir. Bu şekilde idare, kendi yapacağı bir harcamayı mükellefler aracılığı ile yaptırarak, faydalı işlere destek olmayı teşvik etmeyi amaçlamıştır (Emektar, 2012, s.2).

Bağışlar vergi mevzuatımızda geniş bir yere sahiptir. Vergi ile ilgili beyannamelerde bile özel satırlara sahiptir. Gelir Vergisi Kanunu, Kurumlar Vergisi Kanunu ve Katma Değer Vergisi Kanunu başta olmak üzere diğer vergi kanunlarında ve çalışmamızın ilerleyen bölümlerinde tek tek açıklanan özel kanunlarda bağışlar matrahtan indirim konusu yapılması bağlamında geniş yer tutmaktadır. KVK 1. maddesine göre sermaye şirketleri, kooperatifler, iktisadi kamu kuruluşları, dernek veya vakıflara ait iktisadi işletmeler ve iş ortaklıklarının Kurumlar Vergisine tabidir.

5520 sayılı kanunun 6. Maddesine göre; kurum kazancı gelir vergisinin konusuna giren gelir unsurlarından oluşmaktadır. Kurum kazancı GVK kapsamında olan gelir unsurlarından oluştuğundan, kurum kazancından indirilebilecek bağış ve yardımlar aynı zamanda 193 sayılı kanunda da açıkça belirtilmiştir.

Bu bağlamda konuyu GVK ve KVK kapsamında olmak üzere aşağıdaki gibi iki ayrı kanun kapsamında indirim konusu yapılabilecek bağış ve yardımlar ile yapılan bağış ve yardımlara ilişkin yüklenilen KDV'nin vergisel anlamında durumunun anlatılması vergisel yönlerinin anlatılmasına katkı sağlayacaktır.

Türkiye Cumhuriyeti 1923 yılında kurulduğundan, mevzuat hazırlanırken daha önce yayınlanan diğer ülke kaynaklarını örnek almıştır. Fransa'da ilk idare hukuku kitabı Louis de Cormenin tarafından 1822 yılında yazılmıştır. Bu kitabın “Google translate” ile bazı kelimeleri çevrildiğinde ülkemizde çok daha sonra yayınlanan kitaplarda yer alan hukuk kurallarına rastlanabilir. Bu yüzden Türk Vergi Hukuku kapsamında bu konuyu anlatırken diğer ülke uygulamalarına değinmenin yararlı olacağını düşünüyoruz. Amerika’da yapılan bir çalışmaya göre; toplam özel bağış miktarını tahmin etme girişimlerinde genellikle üç veri kaynağı kullanıldığı görülmüştür. Bunlar;

- Vergi iadeleri,
- Hane halkıyla yapılan anketler
- Özel bağışları yönlendiren aracı kuruluşlarla yapılan anketlerdir.

Bu yöntemlerin her birinin kendine özgü dezavantajları vardır ve bu yöntemler sonucunda elde edilen bağış rakamları farklı olacaktır. Vergi iadesi verilerinde yalnızca kesinti veya indirim söz konusu olan bağışlar konu edildiği için bu yaklaşımın sonucunda elde edilen toplam bağış miktarı gerçek rakamdan düşük çıkacaktır. ABD’de vergi mükelleflerinin bağışları vergiden düşebilmesi için ayrıntılı bir şekilde yazması gerekmektedir ve durum çoğu mükellef için caydırıcı olmaktadır. Türkiye’de ise buna benzer olarak beyannamede ayrıca gösterilme şartı vardır fakat uygulama hakkında daha fazla detay yoktur. Bu durum önemsiz olsa ve eldeki mevcut vergi verileri tüm vatandaşlar tarafından yapılan toplam bağış miktarı konusunda tahmini bir değer verse de bağışların nihai hedefi bilinmediği için elde edilen veriler anlamlı olmayacaktır. Yapılan bağışlar meşru bir yardım kuruluşuna gitmektedir. İlgili kuruluşun bu bağışları ne amaçla kullandığı vergi raporlama aşamasında dikkate alınmamaktadır (Roodman & Standley, 2016, s.3). Bu araştırmaya göre toplanan bağış miktarını tam olarak tespit etmek için kanun ve kayıt mekanizması yeterince gelişmiş

değildir. Aslında bunun tespit edilebilmesi çok faydalı olacaktır. Böylece, vergi kanunları ile bağışlara ilişkin teşviklerin artırılmasının ve ya azaltılmasının kararı daha sağlıklı olacaktır. Vergi Hukukundan esinlendiğimiz ülkelerde, yukarıda anlattığımız miktar tespiti ile ilgili düzenleme ya da yeni bir sistem geliştirildiği zaman, mevzuatımıza entegre etmemiz kaçınılmaz olacaktır.

### **3.2. Türk Vergi Kanunlarında Bağış ve Yardımlar:**

Vergi kanunlarımızda bağış ve yardım ile ilgili düzenlemeler oldukça fazla yere sahiptir. Öncelikle Gelir, Kurumlar ve Katma Değer Vergisi Kanunlarımızda özel düzenlemelere sahiptir. Veraset ve İntikal, Damga, Harçlar ve diğer Vergi Kanunları ile kamu kurum ve kuruluşları, bazı dernek ve vakıflara ait özel kanunlarda bağış ve yardımlara ait düzenlemelere yer verilmiştir. Vergi kanunlarında bağış ve yardımlar bazen kısmen, bazen tamamen matrahtan indirim konusu yapılırken taşınması gereken şartlar ve özellikler bulunmaktadır.

Vergi kanunlarımızda globalleşme, ekonomik birimlerin revizyonu, görüş değişikliği gibi nedenlerle sürekli değişiklikler oluşmaktadır. Çalışmamız güncel vergi mevzuatı ve örneklerle bağış ve yardımları irdelemektedir.

### **3.3. Bağış ve Yardımın Vergi Hukukunda Aranan Özellikleri**

#### **3.3.1. Kanunda Gösterilen Kurum ve Kuruluşlara Yapılması**

Genel olarak, bağış yapılacak kurum ve kişiler kanun ile belirlenmiştir. Gelir ve Kurumlar Vergisinde ayrı ayrı gösterilen ve şartları yazılı olanlar ile kendi kanunlarında bağış ve yardımlar konusunda tanımlama ve açıklama yapılan kurum ve kuruluşlara bağış ve yardım yapıldığı takdirde vergisel anlamda sonuç doğuracaktır. Bunun dışında yapılan bağış ve yardımlar indirim konusu yapılamayacak, yapılsa da kanunen kabul edilmesi mümkün olmayacaktır. Zaten böyle bir bağışlama kabul görseydi, vergiden kaçınmak için her türlü yola başvuran mükellefler muvazaalı birçok bağışlama ile ödenecek vergilerini azaltırlardı. Çalışmamızın ilerleyen bölümlerinde kendi kanunlarında vergi ile ilgili indirim konusu yapılabileceği yazılı olan dernek ve vakıflar ile kurum ve kuruluşlara ayrıntılı olarak yer verilmiştir. Vergi kanunlarında ise hangi amaçla ve hangi kuruluşlara yapılan bağış ve yardımların indirim konusu yapılabileceği ve sınırlı mı yoksa tamamen mi indirim konusu yapılabileceği çalışmamızın 3. Bölümünde açıklanmaya çalışılmıştır. KVK ve GVK'

ndan anlaşılaçağı üzere daha çok kamu kurum ve kuruluşlarına yapılan bağışın indirim konusu yapıldığı sonucuna ulaşılabilir.

### 3.3.2. Bağış ve Yardımların Belirli Sınırları Aşmaması

İnsan ihtiyaçlarının ve isteklerinin sınırı yoktur. İmkanlar elverişli olduğu sürece amaçlar gerçekleştirilebilir. Bazen imkanlar elverse de yasalar sınır veya engel koyabilir. Bağışlar konusunda vergisel anlamda kabul edilebilmenin yasal sınırları vardır. Vergi kanunlarına göre yapılacak bağış ve yardımların birim ya da yüzde olarak değerinin hesaplanması ortaya konulması gerekmektedir. Çünkü yapacak olan vergi mükellefinin bilanço değerlerine göre hesaplanan maddi sınırları geçmemesi, geçiyor ise sınırları aşan kısmın indiriminin reddedilmesi gerekmektedir. Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 10/1-c maddesine göre bağış ve yardımların matrahtan indirildiği yılın kurum kazancının %5'ine kadar olan kısmı yasal olarak mümkündür. Ancak aşağıda belirtilen kanunlar kapsamında yapılacak bağış ve yardımlarda %5'lik üst sınır aranmamaktadır.

Yapılan bağışların sınırlama olmaksızın matrahtan indirilebildiğinin yer aldığı kanunlar şunlardır; 7269 sayılı Umumi Hayata Müessir Afetler Dolayısıyla Alınacak Tedbirlerle Yapılacak Yardımlara Dair Kanun<sup>23</sup> , 222 sayılı İlköğretim ve Eğitim Kanunu<sup>24</sup> , 2547 sayılı Yüksek Öğretim Kanunu<sup>25</sup> , 278 sayılı TÜBİTAK Kanunu<sup>26</sup> , 5434 sayılı T.C.Emekli Sandığı Kanunu<sup>27</sup> , 2828 S.H.Ç.E.K. Kanunu<sup>28</sup> , 2955 sayılı GATA Kanunu<sup>29</sup> , 2876 Sayılı Atatürk Kültür, Dil Ve Tarih Yüksek Kurumu Kanunu<sup>30</sup> , 4122 sayılı Milli Ağaçlandırma ve Erozyon Kontrolü Seferberliği Kanunu<sup>31</sup> , 3294 sayılı SSDF Kanunu<sup>32</sup> , 3388 sayılı TSK Güçlendirme Vakfı Kanunu<sup>33</sup> (Uyanık, 2009). Sayılan bu kanunlar çalışmamızın 3. Bölümünde alt başlıklarla açıklanacaktır.

23 25.05.1959 tarih ve 10213 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

24 12.01.1961 tarih ve 10705 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

25 06.11.1981 tarih ve 17506 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

26 24.07.1963 tarih ve 1699 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

27 17.06.1949 tarih ve 7235 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

28 27.05.1983 tarih ve 18059 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

29 19.11.1983 tarih ve 18226 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

30 17.08.1983 tarih ve 18138 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

31 23.07.1995 tarih ve 22355 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

32 14.06.1986 tarih ve 19134 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

33 25.06.1987 tarih ve 19498 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

5253 sayılı Dernekler Kanunu'nun<sup>34</sup> 27. Maddesinde kamuya yararlı derneklerin nasıl belirleneceği hüküm altına alınmıştır. Bu maddeye gereğince Kamu yararına çalışan dernekler ilgili bakanlık ve Maliye Bakanlığı görüşü üzerine İçişleri Bakanlığı teklifi ve Bakanlar Kurulu kararıyla tespit olunur.

### 3.3.3. Beyannamede Ayrıca Gösterilmiş Olması

Vergi hukukunda bağış ve yardımın indirim olarak matrahtan indirilme şartlarından birisi beyannamede ayrıca gösterilmesi zorunluluğudur. Kurumlar vergisi beyannamesinde 58-72 satırları arasında yer alan, kazancın bulunması halinde indirilecek istisna ve indirimler başlığı vardır. Bu başlık atındaki 64-68 satırlar arasında bağış ve yardımlar ayrıca gösterilmiştir. Gelir Vergisi Beyannamesinin 30-33 satırları arasında yer verilen bağış ve yardımlar yine ayrıca burada gösterilmeden gider olarak dikkate alınamaz. Gider olarak dikkate alınmış olsa dahi ortaya çıkarsa geçersiz sayılarak vergi ve ceza tarhiyatı yapılır (<https://www.gib.gov.tr/yarim-ve-kaynaklar/beyanname-formlari-bildirimler>, Erişim Tarihi: 25.03.2019).

### 3.3.4. Mal veya Hizmetin Bedelsiz Olması

Bağış ve yardımlar kelime anlamından da anlaşılacağı üzere her hangi bir ödeme yapmaksızın kabul edilir. Zira ödeme yapılırsa, ödemeyi kabul eden kazancına eklemeli, ödemeyi yapan ise kazancından çıkarmalıdır. Teslim ve hizmetin bedelsiz olması; bağış ve yardımların karşılıksız olması gerektiği ilkesi ile bağdaşmaktadır. Çalışmamızın başında kelime anlamları açıklanırken anlatıldığı gibi gönüllülük esasına dayalı ve karşılık beklenmeden, ücret ve bedel ödenmeden yapılan teslim ve hizmetler olmalıdır.

### 3.3.5. İlgili Dönem Kazancından İndirilmesi

Vergi Kanunlarına göre, bağış ve yardımlar yapıldıkları dönem kazancından indirilebilir. 1 sıra numaralı Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'ne<sup>35</sup> göre dönemsellik; *“İşletmenin sürekliliği kavramı uyarınca sınırsız kabul edilen ömrünün, belirli dönemlere bölünmesi ve her dönemin faaliyet sonuçlarının diğer dönemlerden bağımsız olarak saptanması”* olarak tanımlanmıştır. Yine aynı Tebliğ'de dönemsellik

34 23.11.2004 tarih ve 25649 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

35 26/12/1992 tarih ve 21447 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

ilkesi açıklanırken gelir ve giderlerin tahakkuk esasına göre muhasebeleştirilmesinin dönemsellik ilkesinden kaynaklandığı belirtilmiştir.

Mükellefler vergisel işleriyle ilgili giderlerini resmi defterlerine 10 gün içinde kayıt etmek zorundadırlar. Bu şekilde ilgili dönemde beyanlarına yansıtabilirler. Kayıt zamanı VUK' un 219'uncu maddesinde yasa ile zorunlu kılınmıştır. Yukarıda, 2.3.6 bölümünde açıklandığı üzere yapıldıkları dönem geçtikten sonra geçmişe dönük olarak indirilmeleri kabul edilemez. Vergi mevzuatı haricinde, genel kabul görmüş muhasebe temel ilkelerinden dönemsellik ilkesi de gelir ve giderlerin yapıldığı dönem kayıtlara alınması halinde geçerli olacağını benimsemiştir. Eğer ileriki yıllarda indirim mümkün olsaydı mükellefler kazançlarının yükseldiğini görür ve artan oranlı gelir vergisi tarifesine göre daha yüksek vergi oranına tabi olmamak için önlem alırdı.

Yukarda bahsettiğimiz önlem şu şekilde olurdu. Bir alt tarifedeki vergi oranına tabi olacak şekilde, küçük bir tutarda bağış gideri yazarak yüzde 5 ya da yüzde 7 daha az vergi nispetine tabi olunabilirdi. Bu sayede daha çok vergi kaybına neden olurlardı.

### 3.3.6. Şahsi Bir Tasarruf Olması

Bağış, gönüllülük çerçevesinde yapılmalıdır. Bir kişinin herhangi bir konuda gönüllü olmasına kendisi karar verebilir. Cezaların şahsiliği nasıl genel kabul görmüş bir genel hukuk kuramı ise; bağış yapma konusunda da başkası kişinin kendisi adına karar veremez.

Türk Medeni Kanunu 449. Maddesinde “vesayet altındaki kişi adına önemli bağışlarda bulunmanın yasak olduğu” hüküm altına alınmıştır. Dolayısıyla bir kişinin bağış yapma konusundaki iradesi kendisine aittir ve başkası tarafından bun karar verilmesi mümkün değildir. Şayet bir kişi ve ya kurum ve kuruluşlar tarafından bağış yapılması dikte ediliyorsa, amacını ve özelliğini kaybetmiş bir zorunlu ödeme söz konusu olacaktır.

Karşılıksız olma özelliği gereği bağışların, bir işin görülmesi ve bir çıkar için amacıyla yapılmaması gerekirken uygulamada bunun zıttı durumlarla karşılaşılmaktadır. Örneğin bir kamu kurumundan fiziki ortamda bir belge almak isteyen gerçek kişi vergi mükellefi düşünelim. Bu kişiye, üzerinde maktu bir bağış miktarı yazan makbuzu satın almadan istediği belge verilmiyorsa, burada bağıştan değil işlem ücretinden bahsedilmesi gerekir. Fakat bu vergi mükellefi zorunlu ve karşılıklı olarak yaptığı bu bağışı vergi matrahından indirim konusu yapabilmektedir.

### 3.3.7. Makbuz Karşılığı Olması

Bağışlar makbuz karşılığında ve ya makbuzsuz da yapılabilir. Fakat vergi kanunlarına göre giderleştirilebilmesi için mutlaka makbuz karşılığı olmalıdır. Buradaki amaç bağış yapıldığının ispatlanmasıdır. Geçerlilik şartı olarak elzem olan makbuz karşılığı olma özelliği, keyfiyeti önlemek ve 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun (VUK)<sup>36</sup> 215-219 maddelerinde yer bulan kayıt nizamının sağlanması için gerekmektedir. Bağışların makbuz karşılığı olması, bağış ve yardımı teslim alanlar bakımından, kabul edilme şartını sağlayıp sağlamadığının tespiti için önem arz etmektedir. Ayrıca 5018 sayılı Kamu Mali Denetimi ve Kontrol Kanunu'na<sup>37</sup> göre kurumların gelir gider hesaplarının şeffaf ve anlaşılabilir olması bakımından bağış ve yardımların miktarı, tutarı, muhteviyatı ile tarihi içeren resmi makbuzun hem bağışı yapan, hem de kabul eden tarafından tutulması gerekmektedir.

Gelir İdaresi Başkanlığı'nın 08.12.2016 tarih 62030549-125[10-2016/445]-241387 sayılı özelgesinde derneğin; gelir ve giderleri ile ilişkilendirilmeksizin, bankada açılan bir hesapta toplanması; banka tarafından verilecek makbuz veya dekontta "... tesisi inşasında; mevcut tesisin bakım, onarım tamir-tadilat ve yeniden yapımında kullanılmak üzere" vb. açıklamasının bulunması gerektiği şeklinde açıklama yapılmıştır.

### 3.4. Gelir Vergisi Kanunu ile Kurumlar Vergisi Kanunu'nda Bağış ve Yardımlar:

Türk Vergi Sisteminde genel hatları aynı olması itibarıyla 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu ve 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu indirim, istisna ve muafiyetler anlamında benzerlik gösteren birçok madde bulunmaktadır. Aynı şekilde hem 193 sayılı Kanun hem de 5520 sayılı Kanun'da bağış ve yardımlar ile ilgili düzenlemeler benzer hükümler içermektedir. Bu nedenle de her iki kanundaki düzenlemeler tek başlık halinde ele alınacaktır. Bu bölümde Gelir Vergisi Kanunundaki düzenlemeler açıklanacak eğer Kurumlar Vergisinde farklı düzenlemeler varsa bu düzenlemeler de ayrıca açıklanacaktır.

Gelir Vergisi Kanunu 1-7 maddeleri arasında gelir vergisinin tanımı, kimlerden gelir vergisi alınacağı ve hangi unsurların gelir vergisine tabi olduğu maddeler halinde

36 10.01.1961 tarih ve 1073 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

37 24.12.2003 tarih ve 25326 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

yer almaktadır. Buna göre bir takvim yılı içerisinde aşağıda maddeler halinde yazdığımız tam ve dar mükellef olarak adlandırılan kişilerin elde ettiği kazanç ve iratlar gelir vergisine tabidir. 193 sayılı kanunun 3. Maddesine göre tam mükellefler:

- İkametgahı Türkiye’de olan,
- Bir takvim yılı içerisinde Türkiye’de devamlı olarak altı aydan fazla oturan,
- Resmi daire ve müesseselere veya merkezi Türkiye’de bulunan kurum ve kuruluşlara bağlı olup, bunların işleri nedeniyle yabancı memleketlerde oturan Türk vatandaşları’dır.

Bu mükellefler, Türkiye içinde ve dışında elde ettikleri kazanç ve iratların tamamı üzerinden vergilendirilirler.

Türkiye’de yerleşmiş olmayan gerçek kişiler dar mükellef sayılır ve sadece Türkiye’de elde ettikleri kazanç ve iratlar üzerinden vergilendirilirler.

Kurumlar Vergisi mükellefleri ise 5520 sayılı KVK’nun 2. Maddesinde sayılmıştır. Bunlar; sermaye şirketleri, kooperatifler, iktisadi kamu kuruluşları, dernek veya vakıflara ait iktisadi işletmeler ve iş ortaklıklarıdır.

Gelir Vergisi Kanunu ve Kurumlar Vergisi Kanunu iki tür vergi matrahından indirilebilecek gider ihtiva eder. Bunlardan birincisi direkt olarak gider kaydı yapılarak vergi beyannamesinde görülmeyen genel ve faaliyetin devamı için yapılan zorunlu giderlerdir. Örneğin elma üreten bir çiftçi aldığı elma sandıklarını ayrıca beyannamede göstermez. İkinci tür ise beyannamede ayrıca gösterilmek zorunda olunan, işletme faaliyeti ile ilgisi olmayan giderlerdir. Bağış ve yardımlar ikinci tür giderler kapsamındadır. Çünkü faaliyeti sonucunda gelir vergisi mükellefi kazançlı değilse, bu kişinin geçimi ve işletmesinin devamı için gerekli karı elde etmeden başka bir yere nakdi ve ya ayni yardımda bulunması beklenemez.

GVK’nun 40. Maddesinin 10. Bendinde; fakirlere yardım amacıyla gıda bankacılığı faaliyetinde bulunan dernek ve vakıflara Hazine ve Maliye Bakanlığınca belirlenen usul ve esaslar çerçevesinde bağışlanan gıda, temizlik, giyecek ve yakacak maddelerinin maliyet bedelinin indirim konusu yapılacağı genel bir cümle söylenmiştir. Daha sonra 251 nolu Gelir Vergisi Genel Tebliği ile gıda bankacılığı kapsamında yapılacak bağışlara ilişkin usul ve esaslarına ilişkin düzenlemiştir. Çalışmamızın Gıda Bankacılığı başlığını taşıyan bölümünde ayrıntılı olarak anlatılmaya çalışılmıştır.

Gelir Vergisi Kanunu vergi mükelleflerinin vergi konusuna giren kazanç ve irat toplamaları ile hangi giderlerin, bu kazançlarını, ödenecek vergi hesaplaması

yapılmadan önce azaltılabileceğinin sınırlarını koyar. GVK 89. maddesinde mükelleflerin yaptıkları bağış ve yardımlara ilişkin koşullar ve sınırlar belirlenmiştir. Çalışmamızın çeşitli yerlerinde ve kaynakçada toplu olarak görebildiğimiz Tebliğlerde ve özelgelere ise bu yasal dayanakların nasıl uygulanacağı açıklanmaktadır. Gelir Vergisi Kanununda geçen indirimler ile alakalı birçok madde Kurumlar Vergisi Kanununda da aynı ve ya benzer şekilde yer almaktadır. Bağış ve yardımların diğer indirim kalemlerinden farkı vardır. Diğer birçok indirim direk istisna tutularak gider yazılırken, bağışlar önce matraha ilave edilir, daha sonra matrahtan indirim olarak beyannamede indirim olarak yer alır.

GVK’nda birçok maddede bağış ve yardımlara yer verilmişken yardım tabiri madde sayısı olarak daha çok yer almaktadır. Bağış ve yardım arasında ince bir çizgi olmakla birlikte, farklılığa neden olan çizgiyi bu çalışmamızın giriş ve kavram bölümünde anlatmaya çalışmıştık. Çalışmamızda ayrıca belirtilmediği sürece bu iki kavramdan birinin kullanılması halinde ikisinin de yazıldığı varsayılacaktır.

193 sayılı kanunun 40. Maddesinde konumuzla ilgili olan kısım yukarıda 3. bölümün başında kısaca açıklanmıştır. Bunun yanı sıra 193 sayılı Kanunun Diğer İndirimler başlıklı 89. maddesinde direk bağış ve yardım olarak veya dolaylı olarak bağış ve yardım niteliği taşıyan maddelere yer verilmiştir.

5520 Sayılı Kanun’un öncelikle 4. Maddesinde muafiyetler başlığı altında ‘‘c’’ ve ‘‘e’’ bentlerinde, yardım sandıkları ve yardım kurumlarının kurumlar vergisinden muaf olduğu yasalaştırılmıştır. Çalışmamız bağış ve yardımı kabul edenleri de içerse de ağırlıklı olarak bağış ve yardımı yapanlar açısından değerlendirmede bulunulacağını daha önce de belirtmiştik. KVK’ nun 10. maddesine göre kurumlar tarafından indirilebilecek bağış ve yardımlar spor, kamu yararına çalışan dernek, sosyal tesisler, kültürel çalışmalar temalı olarak ayrı ayrı bentler halinde yasalaşmıştır.

5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 10-2 inci Maddesinde yapılan bağışların makbuz, dekont, yevmiye defteri ve benzeri resmi ortamlarda hangi değer üzerinden kayıtlara alınacağı hüküm altına alınmıştır. Bağış ve yardımın nakden yapılmaması halinde, bağışlanan veya yardımın konusunu teşkil eden mal veya hakkın varsa mukayyet değeri, yoksa Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre Takdir Komisyonunca tespit edilecek değeri esas alınır. Bunla ilgili açıklamalar ayrı başlık olarak (Ayni Bağış ve Yardımlar) çalışmamızda açıklanmıştır.

Kanun maddelerinden anlaşılacağı üzere vergi mükellefleri yıllık beyannameleri üzerinden safi gelirleri tespit edildikten sonra, kanunda sayılan şartları sağlaması halinde bağış ve yardımları hasılatlarından indirebilmektedir.

Yukarıda özetle bahsedilen GVK 89. Maddedeki bazı detayları açmak gerekirse; Gıda, temizlik, giyim ve yakacak maddesi bağışının dernek ve vakfa yapılmış olması halinde söz konusu istisna uygulanacaktır. Yani ihtiyacı bulunanlara doğrudan veya başka organizasyonlar aracılığı ile yapılacak gıda yardımları istisnadan yararlandırılmaz.

Bağışı kabul edecek olan dernek veya vakfın tüzüğünde veya senedinde ihtiyacı bulunanlara gıda, temizlik, giyim ve yakacak maddesi yardımı yapabilmesine ilişkin hükümlerin bulunması gerekmektedir. Bununla beraber, dernek veya vakfın başka alanlarda da faaliyet gösteriyor olmasının, kamuya yararlı dernek veya vergiden muaf vakıf olup olmasının uygulama açısından herhangi bir önemi bulunmamaktadır (genelde sadece kamuya yararlı dernekler akla gelmesine rağmen bunun bir önemi yoktur.) Ayrıca yapılacak olan bağışların herhangi bir şarta dayandırılmaması ve dolayısıyla bedelsiz olarak ihtiyaç sahiplerine dağıtılması gerekmektedir.

Bağışın konumuz açısından; yapan, kabul eden ve Devlet (Hazine ve Maliye Bakanlığı) olmak üzere üç tarafı ilgilendirdiğini kabul ettik. Çalışmamızda genel olarak bağışı yapan mükellef açısından açıklamalarda bulunulmuştur. Fakat kanunda düzenlenme sırasına göre daha öncelikli yer verilen, bağış ve yardımla ilgili yasal düzenlemeleri anlatmakta fayda görüyoruz. Nitekim vergi mükellefleri tarafından yapılan bağışlar mevzuatta daha fazla yer almakta olsa da Devlet tarafından yapılan yardımlar da kişiler için aynı ve ya nakdi olarak kazançtır. Ancak bu kazançlar GVK tarafından vergi mükelleflerinin vergiye ilişkin beyannamelerine yansıtılamamaktadır. Çünkü GVK 2.Maddesinde vergi matrahına dahil edilecek gelir unsurları sayılmıştır. Buna göre ticari ve zirai faaliyetten doğan kazançlar, ücretler, menkul ve gayrimenkul sermaye iratları, serbest meslek faaliyetlerine ait kazançlar ile diğer kazanç ve iratlar vergilendirilmesi gereken gelirin konusunu oluşturacaktır. Kişiye yapılan bağışlar diğer kazanç ve iratlar ile karıştırılmamalıdır. Diğer kazanç ve iratlar GVK 80-82 maddeleri arasında anlatılmıştır. Bu maddeler içerisinde devlet tarafından yapılan bağışlar gelir unsurları arasında sayılmamıştır. Devlet tarafından yapılan yardımlar gelir unsurlarına girmediği için verginin konusuna da girmeyecektir.

GVK' nun müteferrik istisnalar başlıklı altıncı bölümündeki gider karşılıklarını anlatan 24.maddesinin 4. bendinde yer verilen memur, işçi ve Bağ-Kur emeklilerine avans olarak ödenenler dahil 657 sayılı Devlet Memurları Kanununa göre ödenen yakacak yardımı gelir vergisinden istisnadır. Tazminat ve yardımlarda başlıklı 25. Maddesinde ise müstesna sayılan tazminat ve yardımlara yer verilmiştir. Aşağıda yazılı tazminat ve yardımlar Gelir Vergisinden müstesnadır:

- Ölüm, engellilik, hastalık ve işsizlik sebepleriyle (işe başlatmama tazminatı dahil) verilen tazminat ve yapılan yardımlar;

- Muhtaç olanlara belli bir süre için veya hayat kaydıyla yapılan yardımlar, Evlenme ve doğum münasebetiyle hizmet erbabına yapılan yardımlar, yardım sandıkları tarafından statüleri gereğince kendi üyelerine ölüm, engellilik, hastalık, doğum, evlenme gibi sebeplerle yapılan yardımlar, Yabancı ülkelerde bulunan sosyal güvenlik kurumları tarafından ödenen emekli, dul, yetim ve evlenme ikramiyeleri veya iade olunan mevduat, sürelerini doldurmamış bulunanlarla, dul ve yetimlerine toptan ödenen tazminat ve yardımlar.

Vatan hizmetleri yardımların gelir vergisinden müstesna olduğu 193 sayılı kanunun 26. Maddesinde açıklamıştır. 193 sayılı kanunun 26. Maddesinde; savaş malüllüğü zamları, savaş mağdurlarına ve şehit, dul ve yetimlerine verilen tekel beyiyeleri, şehitlerin dul ve yetimlerine şehit, dul ve yetimi sıfatıyla yapılan bilumum ödemeler (Bu hükmün uygulanmasında hususi kanunlarına göre kendilerine şehit sıfatı verilenlerle savaş, isyan, eşiya, kaçakçı takip ve müsademesi, sanıkların ve mahkûmların takibi, manevra, talim ve tatbikat esnasında görev başında veya görevden doğan sebeplerle ölenler şehit sayılır.) Vatan hizmetleri tertibinden bağlanan aylıklar ile ödenen mükafatlar gelir vergisinden istisna edilmiştir. Bu maddede anlatılan yardım kavramı çalışmamızın konusunda kastedilen; mükelleflerin reklam ve ticari amaçlarını destekler nitelikte değil toplumda ilk akla gelen anlamıyla kullanılmaktadır. Bu yardımlar gelir vergisi matrahlarını ve dolayısıyla toplanan gelir vergisini azalttığı için konumuzla ilişkilidir. Mükelleflerin matrahlarından önce kanunen kabul edilmeyen gider olarak ekleyip daha sonra beyannamede kar çıkması durumunda indirim konusu yaptıkları bağış ve yardımlar çalışmamızın esas konusunu oluştursa da benzerlik ve kavram karmaşası olmaması açısından burada konumuza ait kavramları içeren Gelir Vergisi Kanunu maddelerine kısaca değinilmiştir.

14 Sıra Nolu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nde<sup>38</sup> kurumlar vergisinde genel ve geçici oran 2018-2020 yılları arasında yüzde 22 olarak belirlenmiştir.

Ortakların kurumların ettikleri kardan pay almaları durumunda yüzde 15 oranında stopaj yapılmaktadır. Beyan üzerinde yer alan bağış ve yardımlar hanesine yazılan tutar düşüldükten sonra bu oranlar uygulanarak vergiler hesaplanır. Dolayısıyla beyan üzerinde matrah azalmıştır. Bu haneye yazılacak rakamlar ise çalışmamızda ayrıntılı olarak yer verildiği üzere; kurum kazancının yüzde 5'i ile sınırlı olan ve kazançtan tamamı indirilebilecek bağış ve yardımlar olarak açıklanan kriterlere göre belirlenecektir.

KVK bağış ve yardımlar konusunda 10. Maddesi ile matrahtan indirebilme şartlarını getirmiştir. Bir önceki bölümde kanun maddeleri ve açıklamalara yer verildiği için burada aynı açıklamalara yer verilmeyecektir. Kanun maddelerinin yanında, kurumlarda bağış ve yardımların indirim konusu yapılabilmesi için 1 Seri No'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nde belirtilen şartların taşınıp taşınmadığına bakılır.

Kurumlar Vergisi Beyannamesinde belirtildiği üzere 57.satırda kalan bir tutar varsa; daha sonra gelen satırlardaki indirim tutarları matrahtan düşürülmeye devam olunur. Dolayısı ile indirilebilecek bir gider var ise, fakat matrahta kalan bakiye bu indirimden aşağı ise bağış ve yardım dolayısı ile matrah eksi değerlere geçemez. Yani diğer yıllara sirayet eden bir bağış ve yardım tutarı kabul edilemez. Anlattığımız bu konu her ne kadar muhasebe ile ilgili gibi görünse de, indirim ve istisna tutarları vergi kanunları ile belirlenmiş ve anlatılmış olup muhasebeye uyarlanmıştır.

Çalışmamızın başında yer alan 2.2. bölümünde farklarını ve benzerliklerini anlatmaya çalışmamıza rağmen sponsorluk harcaması; şimdi yazacağımız madde kapsamında çok benzediği ve halk arasında neredeyse bağış olarak kullanıldığı için KVK' nun 10/1-b maddesine değinmemiz hâsıl olmuştur. Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğü'nün Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun ile 17.06.1992 tarih ve 3813 sayılı Türkiye Futbol Federasyonu Kuruluş ve Görevleri Hakkında Kanun kapsamında yapılan sponsorluk harcamalarının sözü edilen kanunlar uyarınca tespit edilen amatör spor dalları için tamamı, profesyonel spor dalları için % 50'si matrahtan indirilir. Türkiye Süper Ligi, Spor Toto 1. Lig, PTT Lig. Diğer tüm branşlar amatör kabul edilerek %100 vergi matrahlarından gider olarak indirilir.

---

38 23.12.2017 tarih ve 30279 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

### **3.4.1. Gelir Vergisi ile Kurumlar Vergisi Kanunları Bakımından Gelirin Belirli Bir Oranı İle Sınırlı Olarak İndirime Konu Olan Bağış ve Yardımlar**

Belirlenen bazı kurum ve kuruluşlara ve ya bazı amaçlara yönelik yapılan bağış ve yardımların tamamı gelir ve kurumlar vergisi hesaplanmadan önce dikkate alınırlar. Kanun koyucunun izin verdiği ve daha çok desteklenmesini istediği konu ve kurumlar ile ilgili olanlarda sınır olmadığı, diğer konularda ise yüzde 5’lik sınır (kalkınmada öncelikli olduğu belirlenen yerlerde yüzde 10) konulduğu görülmektedir. Yasa koyucu gerekli gördüğü bağış ve yardımı sınırlamakta, gerekli gördüklerini de sınırsız matrahtan indirme imkânı sağlamaktadır.

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 belirtilmiştir. Kurumlar Vergisi Kanunu'na göre belirli bir hadle sınırlı kalmak şartıyla matrahtan indirilebilecek bağış ve yardımlar, KVK'nun 10’uncu maddesinin c bendinde açıklanmıştır. Kurumlar açısından kalkınmada öncelikli yöreler ile ilgili ayrı bir açıklama yapılmadığından oran %5 ile sabit kalmıştır.

Gelir vergisi matrahının tespitinde belirli bir hadle sınırlı olarak indirilebilecek bağış ve yardımlar, Gelir Vergisi Kanunu'nun 89’uncu maddesinin birinci fıkrasının 4’üncü bendinde, KVK’ nda ise; 10’uncu maddesinin c bendinde yer almaktadır. Bu maddelere göre, beyan edilen gelirin %5’ini, kalkınmada öncelikli yörelerde ise gelir vergisi mükellefleri için %10’unu geçmemek üzere;

- 1- Genel ve özel bütçeli kamu idarelerine, il özel idarelerine, belediyelere ve köylere, Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflara, kamu yararına çalışan dernekler ile bilimsel araştırma ve geliştirme faaliyetlerinde bulunan kurum ve kuruluşlara yapılması,
- 2- Makbuz karşılığı olması,
- 3- Karşılıksız yapılması,
- 4- Sadece ilgili dönem kazancından indirilmesi
- 5- Beyannamede ayrıca gösterilmesi gerekir. İndirilemeyen kısım diğer yıla nakledilmemesi,

Şartlarını taşıyan bağış ve yardımlar beyannameden indirim konusu yapılabilir.

Bağış ve yardımların indirim konusu yapılabilmesi için ön şart gelir vergisi veya ilgili kurumlar vergisi mükellefinin kazancının bulunmasıdır. Kurum kazancının bulunmaması durumunda ya da indirilemeyen kısım bulunduğu takdirde hem sınırsız hem de sınırlı olarak yapılacak bağış ve yardımlar sonraki yıla nakledilmeyecektir.

Bağış ve yardımların kabul edilmesi için, hizmeti yapan idarenin üst yöneticisi tarafından uygun görülmesi gerekir. Dolayısıyla mükellefler doğrudan kendi inisiyatifleri ile yardımda bulunamazlar. 5018 sayılı kanunla birlikte ise bağışların kabulü ile ilgili üst yönetici değil, kanunda belirtilenler yetkilidir. Mesela 5393 sayılı Belediye Kanunu'nun "g" bendinde şartlı bağışları kabul etmek, üst yönetici olan belediye başkanına değil, belediye meclisi yetkisindedir. Aynı kanunda şartsız bağışların belediye başkanınca kabul edileceği ve şartlı bağışların haczedilemeyeceği hüküm altına alınmıştır.

#### **3.4.1.1. Kamu İdarelerine Yapılan Bağış ve Yardımlar**

Sınırlı olarak indirilebilen bağışların, matrahtan indiriminin kabul edilebilmesi için makbuz karşılığında olması veya belirtilen banka hesabına yatırılarak dekontunun muhasebe kayıtlarına işlenmesi gerekmektedir.

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu 3. maddesine göre, alınan bağış ve yardımlar kamu geliri tanımı içinde yer almaktadır. Bağış kabul etme yetkisi ilgili kamu kurumunun en üst amirindedir. Aynı kanunun "Bağış ve yardımlar" başlıklı 40'inci maddesine göre, Kamu yararına kullanılmak üzere kamu idarelerine yapılan şartlı bağış ve yardımlar hizmeti yapacak idarenin üst yöneticisi tarafından uygun görülmesi halinde, bütçede açılacak bir tertibe gelir ve şart kılındığı amaca harcanmak üzere açılacak bir tertibe ödenek kaydedilir. Bu ödenekten amaç dışında başka bir tertibe aktarma yapılamaz.

Vergi mükellefi tarafından dışarıdan alınarak kamu kurum ve kuruluşuna bağışlanan bir eşya olması durumunda, bu kurum ve kuruluş tarafından teslim alınacak değerler için teslim ilişkisi bir belge düzenlenmiş olması yeterli olup, düzenlenen belgede bağışlanan kıymetin değerinin, cinsinin ve miktarının tereddüde mahal bırakmayacak şekilde belirtilmiş olması gerekmektedir. Ayrıca, bağışlanan değerlere ilişkin olarak düzenlenmiş olan faturaların arka yüzünde yukarıda belirtilen açıklamalar dahilinde ilgili kamu kurum ve kuruluşlarının yetkililerinin imzası bulunacaktır. Nakdi bağışların indirilebilmesi, bağış kabul eden kuruluşlarca verilecek

makbuzla veya bu amaçla bankalarda açtırılan hesaplara yatırıldığına ilişkin banka dekontlarıyla belgelendirilmesi şartıyla mümkündür.

Kamu hizmetleriyle ilgili olarak yasal dayanağı olmadan kişilerden herhangi bir yardım veya bağış talep edilmesi ve alınması yasal değildir.

#### **3.4.1.2. İl Özel İdarelerine Yapılan Bağış ve Yardımlar**

24.06.2004 tarihinde kabul edilen 5197 sayılı İl Özel İdare Kanununa göre, il özel idaresi; kanunlarla başka bir kamu kurum ve kuruluşuna verilmeyen mahallî müşterek nitelikteki her türlü görev ve hizmeti yapar, gerekli kararları alır, uygular ve denetler. 22.02.2005 tarihinde 5302 sayılı Kanun ile 5197 sayılı kanun mülga olmuştur. 5302 sayılı kanunun 29 ve 30. maddeleriyle vali; hem il özel idaresinin başı ve tüzel kişiliğinin temsilcisi ve il özel idaresi teşkilatının en üst amiri olarak belirlenmiştir. Bağış kabul etme yetkisi validedir. Aynı kanunun 42. Maddesinde bağışlar gelir kalemleri arasında sayılmıştır.

#### **3.4.1.3. Belediyelere Yapılan Bağış ve Yardımlar**

Belediye, belirlenmiş sınırlar içinde yerleşen bir toplumun güncel yaşamı için gerekli olan ihtiyaçlarını karşılamak görevini üstlenmiş yerel yönetim birimidir (Nadaroğlu, 1989, s.294).

Belediyeler görev ve sorumluluklarını yerine getirmek için yapacakları harcamaları öz gelirleri ile karşılayamadıkları zaman özel hukuk tüzel kişileri veya gerçek kişilerden yapacakları borçlanma ve belediyelere yapılan bağışlar bütçe konusunda kendilerine yardımcı olacaktır.

5393 sayılı Belediye Kanununun 18/g maddesi uyarınca belediyelere yapılacak şartlı bağışlarda belediye meclisi kararı, buna rağmen aynı kanunun 38/1 maddesi uyarınca şartsız bağışların kabulü için belediye başkanının yetkili olduğu belirtilmiştir.

5216 sayılı Büyükşehir Belediye Kanunu 18/g maddesi belediye başkanına “Yetkili organların kararını almak şartıyla, büyükşehir belediyesi adına sözleşme yapmak, karşılıksız bağışları kabul etmek ve gerekli tasarruflarda bulunmak” yetkisini vermiştir.

Şartsız bağış kabul etme yetkisi üst yönetici olan belediye başkanında, şartlı bağışları ise Belediye Meclisi kabul edebilmektedir.

Belediyelerin merkezi idareden aldıkları pay ve kendi özel gelirleri vardır. İhtiyaçların artması, insan sirkülasyonu ve benzeri sebeplerle bu gelirlerinin giderlerini karşılayamaması kronik hale gelmiştir. Kamu kaynaklarının sınırlı hale gelmesiyle, özel bağışların kamu harcamalarının finansmanı açısından öneminin gittikçe artacağı söylenebilir (Ebdon & Landow, 2012, s.58 , Aktaran: Yakar & Gündüz, 2019, s.751).

#### **3.4.1.4. Köylere Yapılan Bağış ve Yardımlar**

442 sayılı Köy kanunu 17/6 maddesine göre bağış köy parası başlığı altında sayılmaktadır. Köy Tüzel Kişiliği Lehine Yapılan Şartsız Bağışı Muhtar Tek Başına Kabul Edebilir. Köy Tüzel Kişiliği'ne şart ve mükellefiyet yüklemeyen bağışlamaların Köy Tüzel Kişiliği adına muhtar tarafından kabulü yeterlidir, Köy İhtiyar Heyeti Kararının alınmasına ise gerek yoktur (<https://www.tkgm.gov.tr>, Erişim Tarihi:09.06.2019).

#### **3.4.1.5. Kamu Yararına Çalışan Derneklere Yapılan Bağış Ve Yardımlar**

Cumhurbaşkanınca kamuya yararlı dernek statüsünü kazanan dernekler Hazine ve Maliye Bakanlığı'nca yayımlanan genel tebliğlerle ilan edilirler.

5253 sayılı Dernekler Kanununun 27. Maddesinde; Kamu yararına çalışan derneklerin kuruluşunu anlatılmıştır. Bu anlatım kamu yararına olma şartlarını da içermektedir. Buna göre ilgili bakanlıkların ve Maliye Bakanlığının görüşü üzerine, İçişleri Bakanlığının teklifi ve Bakanlar Kurulu kararı ile kurulur. Bir derneğin kamu yararına çalışan sayılabilmesi için, en az bir yıldan beri faaliyette bulunması ve derneğin amacı ve bu amacı gerçekleştirmek üzere giriştiği faaliyetlerin topluma fayda sağlaması şarttır.

Kamu yararına çalıştıklarına karar verilen dernekler, denetimler sonunda bu niteliklerini kaybettikleri tespit edilirse, birinci fıkrada öngörülen usulle haklarında alınan kamu yararına çalışan statüsü kaldırılır. (5253 sayılı Dernekler Kanunu 27. Maddesine göre)

GVK 89/5' e göre kamu yararın çalışan derneklere yapılan bağış ve yardımlar, beyan edilen gelirin %5' ini; kalkınmada öncelikli yörelerde %10' unu aşmamak üzere beyan edilen gelirden indirilebilmektedir.

İçişleri Bakanlığı Dernekler Genel Müdürlüğünün aşağıda yer alan listesine göre izin almadan bağış ve yardım toplayabilen derneklere sayılan diğer şartlar dahilinde yapılan bağış ve yardımlar da indirim konusu yapılır.



Tablo 1.

*İzin Almadan Bağış Ve Yardım Toplayabilen Dernekler*

|                                                                                                            |
|------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| BİRLEŞMİŞ MİLLETLER ÇOCUKLARA YARDIM FONU (UNICEF) TÜRKİYE MİLLİ KOMİTESİ DERNEĞİ                          |
| TÜRKİYE KAS HASTALIKLARI DERNEĞİ                                                                           |
| TÜRKİYE OMURİLİK FELÇLİLERİ DERNEĞİ                                                                        |
| TÜRKİYE KIZILAY DERNEĞİ                                                                                    |
| TÜRK EĞİTİM DERNEĞİ                                                                                        |
| ARAMA KURTARMA DERNEĞİ                                                                                     |
| TÜRKİYE DİYANET VAKFI                                                                                      |
| İNSAN HAK VE HÜRRİYETLERİ İNSANİ YARDIM VAKFI                                                              |
| TÜRK EĞİTİM VAKFI                                                                                          |
| TÜRK EĞİTİM GÖNÜLLÜLERİ VAKFI                                                                              |
| LÖSEV LÖSEMİLİ ÇOCUKLAR SAĞLIK VE EĞİTİM VAKFI (ESKİ ADI ANKARA LÖSEMİLİ ÇOCUKLAR SAĞLIK VE EĞİTİM VAKFI)  |
| TEMA TÜRKİYE EROZYONLA MÜCADELE, AĞAÇLANDIRMA VE DOĞAL VARLIKLARI KORUMA VAKFI                             |
| İSTANBUL KÜLTÜR VE SANAT VAKFI (İstanbul'daki Müzelerde Giriş Biletleri Üzerine Pul Yapıştırmak Suretiyle) |
| TÜRK SİLAHLI KUVVETLERİ MEHMETÇİK VAKFI                                                                    |
| ZİHİNSEL YETERSİZ ÇOCUKLARI YETİŞTİRME VE KORUMA VAKFI                                                     |
| TÜRK HAVA KURUMU                                                                                           |
| TÜRKİYE YEŞİLAY CEMİYETİ                                                                                   |
| AZİZ MAHMUD HÜDAYİ VAKFI                                                                                   |
| HAYRAT İNSANİ YARDIM DERNEĞİ                                                                               |

Kaynak: <https://www.dernekler.gov.tr/tr/anasayfalinkler/izin-almadan-yarim-toplama.aspx>.

Erişim

Tarihi: 07.02.2018

### 3.4.1.6. Cumhurbaşkanınca Vergi Muafiyeti Tanınan Vakıflara Yapılan Bağış Ve Yardımlar

Vakıf bir hizmetin yapılması, devam için, belirli koşullarla ve resmi bir işlemle bırakılan gelir, para ya da mülktür. (Aydın, M, 1999 S.253.) Vakıf kendi başına çok geniş bir kavramdır. Tasnifi vakıflar genel müdürlüğü internet sitesinde yer almaktadır. Konumuz kapsamında vergi kanunları bakımından sonuç doğuran vakıflara değinilmiştir ([www.vgm.gov.tr](http://www.vgm.gov.tr), Erişim Tarihi: 30.06.2019).

Resmi olarak vergide muaf tutulan güncel vakıf sayısı 283 adettir. Bunlar Cumhurbaşkanı tarafından vergi muafiyeti statüsü verilmiş vakıflardır. ([www.gib.gov.tr](http://www.gib.gov.tr), Erişim Tarihi:08.05.2019).

### 3.4.1.7. Kızılay ve Yeşilay Derneklerine Yapılan Ayni Bağışlar

GVK 89/11. Maddesinde iktisadi işletmeleri hariç olmak üzere Kızılay ve Yeşilay Derneklerine makbuz karşılığı yapılan nakdi bağışların tamamının indirim konusu yapılabileceği söylenmiştir. Dolayısıyla nakdi olmayan bağışlar sınırlı olarak indirim konusu yapılabilen giderlerdendir. Ancak genel uygulama bakımından gelir ve kurumlar vergilerinde bu konuda kanun maddelerinin bile aynı olduğu görülmektedir. Konumuzla ilgili Gelir İdaresi Başkanlığı 15.11.2018 tarih ve 64597866-120[40]-E.24205 sayılı özelgesinde, GVK ve KVK için benzer açıklamalar yapılarak, her iki kanun lafzına da yer vermiştir.

KVK Md.10/1-f Türkiye Kızılay Derneği ve Türkiye Yeşilay Cemiyetine ne Yapılan Bağış ve Yardımlar ile ilgili olarak Türkiye Kızılay Derneğine ve Türkiye Yeşilay Cemiyetine makbuz karşılığı yapılan nakdî bağışların tamamı, kurumlar vergisi beyannamesi üzerinde gösterilmek şartıyla kurum kazancından indirilebilir. Anılan Dernek ve Cemiyete yapılan aynî bağış ve yardımlar ise (KVK Md-10/1-c kapsamında) Kurum kazancının %5'i ile sınırlı bağış ve yardımlar çerçevesinde değerlendirilecektir. Türk Kızılay Derneğine ve Türkiye Yeşilay Cemiyetine yapılacak ayni bağış ve yardımlar, nakdi bağışlardan farklı olarak kurum kazancının yüzde beşi ile sınırlı olarak, kurumlar vergisi beyannamesinde ayrıca gösterilmek şartıyla kurum kazancından indirim konusu yapılabilecektir.

Gelir idaresi Başkanlığı arşivlerinde bulunan Kurumlar Vergisi ile ilgili Derneğe yapılan bağış ve yardımların gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri tarafından indirim

konusu yapılıp yapılmayacağı hakkındaki özelge konumuz açısından açıklayıcı olacaktır.

08.12.2016 tarih ve 62030549-125[10-2016/445]-241387 sayılı özelge talep formunda, bir derneğin, 20/11/2013 tarihi itibarıyla da kamuya yararlı dernek statüsü almak üzere başvuruda bulunduğu ve başvurunun yetkili makamlarca incelendiği ve kamuya yararlı dernek olarak kabul edildiği anlaşılmıştır. *‘Okul ve yurt, rehabilitasyon merkezi, huzur evi, sağlık tesisi gibi bahsi geçen tesislerin inşası için derneğimize başvuran hayırseverler tarafından bahse konu kamu kurum ve kuruluşları ile yapılacak protokoller kapsamında teslim edilecek tesisler ile bu tesislerin inşaatının yapımı ile ilgili açılacak hesaplara yatırılması suretiyle ve açılacak hesapların söz konusu inşaatla kullanılması şartı ile derneğimize yapılan bağış ve yardımların, kurumlar vergisi ile gelir vergisi mükelleflerince beyan edilecek kazançlardan indirim konusu yapılıp yapılmayacağı hususunda Başkanlığımız görüşü sorulmuştur. 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 89 uncu maddesinin birinci fıkrasının (4) numaralı bendi ile 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 10 uncu maddesinin birinci fıkrasının (c) bendi hükümlerine göre, genel ve özel bütçeli kamu idarelerine, il özel idarelerine, belediyelere, köyler ile kamu yararına çalışan dernekler ve Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflara yıllık toplamı beyan edilecek gelirin (o yıla ait kurum kazancının) % 5'ini (gelir vergisi mükellefleri için kalkınmada öncelikli yörelerde %10'unu) aşmamak üzere, makbuz karşılığı yapılan bağış ve yardımlar, gelir veya kurumlar vergisi matrahının tespitinde beyanname üzerinde indirim konusu yapılabilir.*

*Diğer taraftan, Gelir Vergisi Kanununun 89 uncu maddesinin birinci fıkrasının (5) numaralı bendi ile Kurumlar Vergisi Kanununun 10 uncu maddesinin birinci fıkrasının (ç) bendi hükümlerine göre, genel ve özel bütçeli kamu idarelerine, il özel idarelerine, belediyelere ve köylere 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*

*tamamının, gelir veya kurumlar vergisi matrahının tespitinde beyanname üzerinde indirim konusu yapılabilmesi mümkündür.*

*Konu ile ilgili olarak, 1 seri no.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin "10.3.2. Bağış ve yardımlar" başlıklı bölümünde yapılan açıklamalara göre; Kamu yararına çalışan dernekler, ilgili bakanlıkların ve Maliye Bakanlığının görüşü üzerine, İçişleri Bakanlığının teklifi ve Bakanlar Kurulu kararıyla tespit edilir. Bir derneğin kamu yararına çalışan derneklerden sayılabilmesi için, en az bir yıldan beri faaliyette bulunması ve derneğin amacı ve bu amacı gerçekleştirmek üzere giriştiği faaliyetlerin topluma yararlı sonuçlar verecek nitelikte ve ölçüde olması şarttır. Kamu yararına çalışan dernek statüsünün kazanılması, kaybedilmesi ve gerekli belgeler ile diğer esas ve usuller yönetmelikte düzenlenir. Buna göre; kamu yararına çalışan dernek statüsünde bulunmayan derneğimize yapılan bağışların, gelir veya kurumlar vergisi matrahının tespitinde beyanname üzerinde indirim konusu yapılması mümkün bulunmamaktadır. Gelir Vergisi Kanunun 89 uncu maddesinin birinci fıkrasının (5) numaralı bendi ile Kurumlar Vergisi Kanununun 10 uncu maddesinin birinci fıkrasının (ç) bendinde yer alan tesislerin inşasına ilişkin yapılan bağışların ve bu tesislerin faaliyetine devam edebilmesi için yapılacak bakım, onarım ve tamir-tadilata ilişkin bağışların, gelir veya kurumlar vergisi mükelleflerince kazancın tespitinde gider olarak dikkate alınabilmesi mümkün bulunmamaktadır. '' açıklamalarına yer verilmiştir.*

Yukarıda bahsedilen genel tebliğe göre yardım toplayan dernekler ile ilgili kamu kurum ve kuruluşu arasında düzenlenecek protokol çerçevesinde inşa edilecek bu kapsamdaki tesislerin, inşaatının tamamlanmasından sonra ilgili kurum ve kuruluş devredilmesi ve söz konusu inşaatın yapımında toplanan yardımların, dernek gelir ve giderleri ile ilişkilendirilmeksizin, yapılması planlanan tesisler adına bankada açılacak bir hesapta toplanması ve banka tarafından verilecek makbuz veya dekontta ; "tesis inşasında; mevcut tesisin bakım, onarım tamir-tadilat ve yeniden yapımında kullanılmak üzere" açıklamasına yer verilmesi gerekir. Böylece gelir veya kurumlar vergisi mükelleflerince yapılan bağışların, gelir veya kurumlar vergisi beyannameleri üzerinde ayrıca gösterilmek üzere, matrahın tespitinde beyan edilen gelir veya kurum kazancından indirim konusu yapılması mümkündür. Ayrıca, gelir veya kurumlar vergisi mükelleflerince bu kapsamda yapılacak bağış ve yardımların şartlı bağış olması, doğrudan dernekler tarafından tasarruf edilmeyip ilgili protokol uyarınca bağış

yapılacak kamu idaresinin gözetim ve denetimi altında harcanmasının gerekeceği açıktır.

#### 3.4.1.8. Siyasi Partilere Yapılan Bağışlar

2820 sayılı Siyasi Partiler Kanunu'nun 66. maddesinin ikinci fıkrasında, "gerçek ve tüzel kişiler" cümlesi kullanılmıştır. Gelir Vergisi gerçek kişileri, Kurumlar Vergisi ise tüzel kişileri ilgilendirmektedir. Her ikisi için geçerli olan bir kanun maddesinden bahsedildiği izahtan varestedir. Buradan yola çıkarak siyasi partilerle ilgili Gelir ve Kurumlar vergisi mükellefleri için şekil ve koşulların aynı olduğunu kabul edebiliriz.

Siyasi partileri ile ilgili düzenlemeler 2820 sayılı Siyasi Partiler Kanununda<sup>39</sup> düzenlenmiştir. 2820 sayılı Kanunu'nun 66. maddesinin ikinci fıkrasında, gerçek ve tüzel kişilerin ayrı ayrı her birinin bir siyasi partiye aynı yıl içerisinde, her yıl kanunla belirlenen tutardan fazla kıymette ayni ve nakdi bağışta bulunmasının yasak olduğu söylenmiştir. Aynı kanunun ek 6. Maddesinde; mezkur kanunun 66 ve 70 inci maddelerinde yer verilen parasal değerler her takvim yılı başından geçerli olmak üzere, o yıl için 4/1/1961 tarihli ve 213 sayılı Vergi Usul Kanunu hükümleri uyarınca tespit ve ilan olunan yeniden değerlendirme oranında artırılacağı söylenmiştir. 76. maddesinin birinci fıkrasında ise; bu kanunun bağışlarla ilgili hükümlerine aykırı olarak bağış kabul ettiği Anayasa mahkemesince tespit edilen siyasi partilerin, 66. maddenin birinci ve üçüncü fıkralarına aykırı şekilde elde ettikleri gelirlerin tamamının Hazineye irad kaydedilmesine, taşınmaz malların Hazine adına tapuya tesciline; aynı maddenin ikinci fıkrasında belirtilen miktarlardan fazla gelirlerle taşınmaz malların bu fıkra da belirtilen miktarı geçen kısmının karşılığının hazineye irat kaydedilmesine karar verileceği şeklinde düzenleme yapılmıştır.

Anayasa Mahkemesinin 21.04.2016-29691 tarih ve sayılı resmi gazetede yayımlanan 2016/12 sayılı Siyasi Partilerin Mali Denetimi ile alakalı kararında bir siyasi partiye yapılan bağış ile ilgili yapılan açıklamalar aşağıdaki gibi olup; kanuni ölçünün anlaşılması bakımından katkısı olacaktır (Anayasa Mahkemesi Kararı, T. 04.08.2016, E.2016/6);

2820 sayılı Siyasi Partiler Kanunu'nun 66. maddesine göre, 2013 yılı için bir kişinin bağış yapabileceği miktar 30.710,36 TL'dir. Siyasi partilerin mali denetimi

---

39 24/4/1983 tarih 18027 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

Anayasa Mahkemesi tarafından yapılmaktadır. Kararda bahsi geçen partiye bir şahsın peyderpey yaptığı bağışların toplamı bu paragrafın başında yer alan tutar sınırlamasını aşmaktadır. Bu sınırı aşan tutar 2.825,64 TL'dir. Belirtilen bağış tutarını aşan kısım 2820 sayılı Siyasi Partiler Kanununun 76. maddesi uyarınca Hazineye irat kaydedilmesi gerekir. Bu yasal sınır 2019 yılı için 54.466 Türk Lirası olarak belirlenmiştir ([www.ysk.gov.tr](http://www.ysk.gov.tr), Erişim Tarihi: 06.06.2019).

Yukarda örneği verilen bağışta bulunan kişiye Anayasa Mahkemesi tarafından neden kanun sınırları üzerinde bağışta bulunduğu sorulmuş; söz konusu bağış tutarının değişik tarihlerde yapılan bağışlardan oluştuğunu ve 2013 yılında bir şahsın yapabileceği 30.710,36 TL sınırın aşılmış olması sehven gerçekleştiğini söylemiştir.

Anayasa mahkemesi kararına istinaden vergi mevzuatı açısından değerlendirmede bulunabiliriz. Bağış olarak kabul edilmeyen tutarın vergi matrahından indirilmesi düşünülemez. Hazineye irat kaydedilen tutar vergi mükellefi olan bağışçının gelir vergisi matrahından düşürülmüş ise kanunen kabul edilmeyen gider olarak tekrar eklenmelidir. Eğer vergilendirme dönemi geçmişse diğer dönemde diğer olağandışı kar olarak matraha ilave edilmelidir.

2820 sayılı Siyasi Partiler Kanunu'nun 116. maddesinde, bu kanunun 66 ncı maddesi hükümlerine aykırı olarak bağışta bulunan kimse ve bağışı kabul eden parti sorumlusu, altı aydan bir yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılacağı belirtilmiştir. Kanun'a aykırı olarak bağışta bulunan kişi ile bağışı kabul eden parti sorumluları hakkında gerekli yasal işlemlerin yapılabilmesi için Ankara Cumhuriyet Başsavcılığına suç duyurusunda bulunulması gerekir.

### **3.4.2. Tutar Sınırlaması Olmadan Tamamen Gelirden İndirilebilecek Bağış ve Yardımlar**

#### **3.4.2.1. Sosyal İçerikli Bağış Ve Yardımlar**

Genel bütçeli idareler, özel bütçeli idareler, il özel idareleri, belediyeler köylere bağışlanan; ve 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 Bakanlığı 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 matrahtan indirim konusu yapılabilir.

Fakirlere yardım etmek maksadıyla gıda bankacılığı faaliyetinde bulunan derneklere ve vakıflara Hazine ve Maliye Bakanlığı'nca belirlenen usul ve esaslar çerçevesinde bağışlanan gıda, temizlik, giyecek ve yakacak maddelerinin maliyet bedelinin tamamı indirim konusu yapılır. Bu uygulamanın dayanağı şudur: 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun "Safi kurum kazancı" başlıklı 6 ncı maddesinin birinci fıkrasında kurumlar vergisinin, mükelleflerin bir hesap dönemi içinde elde ettikleri safi kurum kazancı üzerinden hesaplanacağı aynı maddenin ikinci fıkrasında ise safi kurum kazancının tespitinde Gelir Vergisi Kanununun ticari kazanç hakkındaki hükümlerinin uygulanacağı belirtilmiştir. 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 40 ıncı maddesinin birinci fıkrasının (10) numaralı bendinde fakirlere yardım amacıyla gıda bankacılığı faaliyetinde bulunan dernek ve vakıflara Hazine ve Maliye Bakanlığınca belirlenen usul ve esaslar çerçevesinde bağışlanan gıda, temizlik, giyecek ve yakacak maddelerinin maliyet bedelinin safi kazancın tespitinde gider olarak indirilebileceği hükme bağlanmıştır. Aynı Kanunun 89 uncu maddesinin birinci fıkrasının (6) numaralı bendine göre, fakirlere yardım amacıyla gıda bankacılığı faaliyetinde bulunan dernek ve vakıflara Hazine ve Maliye Bakanlığınca belirlenen usul ve esaslar çerçevesinde bağışlanan gıda, temizlik, giyecek ve yakacak maddelerinin maliyet bedelinin tamamı gelir vergisi matrahının tespitinde, gelir vergisi beyannamesinde bildirilecek gelirlerden indirilebilecektir.

Gelir Vergisi Kanununa göre indirim konusu yapılan, dünyada sosyal ve vergisel teşvikler ile gelişen Gıda bankacılığı, ülkemizdeki mevzuatta, 251 nolu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde geniş yer bulmuştur. Tebliğde gıda bankacılığı kapsamında yapılacak bağış ve yardımların kime, nereye, ne şekilde yapılacağı yer almaktadır. 251 seri no'lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinin 2,3,4,5 ve 6. Maddelerine göre;

- Gıda maddesi bağışının dernek veya vakfa yapılmış olması gerekmektedir.
- Gıda bankacılığı kapsamında yapılacak bağışların gıda maddesi niteliğinde olması gerekmektedir.
- Yapılacak bağışlar şartlı olarak (bedelsiz olarak ihtiyaç sahiplerine dağıtılmak üzere) yapılmalıdır.
- Gıda maddesi niteliğini taşımayan veya şartlı olarak yapılmayan bağışlar, gıda bankacılığı kapsamında yapılacak bağış olarak değerlendirilmeyecektir.

- Bağışlanan mala ilişkin bilgileri eksiksiz olarak içerecek fatura, bağış yapılan dernek veya vakıf adına düzenlenecektir.

- Mal bedeli olarak faturada, bağışa konu malın maliyet bedeli (yüklenilen katma değer vergisi hariç) yazılı olacaktır. Faturada “İhtiyaç sahiplerine yardım şartıyla bağışlandığından KDV hesaplanmamıştır.” ibaresinin yer alması zorunludur.

İhtiyaç fazlası gıdaların yoksul kişilere dağıtılmasını sağlayacak olan gıda bankacılığı, vatandaş ile gıda fazlası olanlara köprü görevi görmektedir. Böylece kar amacı güdülmeden sosyal amaçlı dernek ve vakıflar aracılığı ile gıda ürünleri ihtiyaç sahiplerine ulaştırılabilmektedir (Arpacı, 2015, s.143).

#### **3.4.2.2. Sanat ve Kültür İçerikli Bağış ve Yardımlar**

Bu başlıkta anlatılan bağış ve yardımlar GVK ve KVK kapsamında birebir örtüşmektedir. Sadece kanunlarda farklı maddeler halinde yer almaktadır. GVK’nda 89. Maddede, KVK’nda 10. Maddede yer almaktadır. Her iki kanunda aynı özellikleri taşıdığı için bir tanesi için yazılanlar diğeri için de geçerlidir.

5520 sayılı kanunun 10. Maddesine göre; Genel ve özel bütçeli kamu idareleri, il özel idareleri, belediyeler, köyler, kamu yararına çalışan dernekler, Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflar ve bilimsel araştırma faaliyetinde bulunan kurum ve kuruluşlar tarafından yapılan ya da Kültür ve Turizm Bakanlığı’na desteklenen veya desteklenmesi uygun görülen; kültür, sanat, tarih ve bunların eserleri ile ilgili maddelerin ağırlıkla bahsedildiği bağış ve yardım giderleri tamamen gelir ve kurumlar vergisi matrahlarından indirilebilir.

5520 sayılı kanunun 10. maddesinin 3.2.3. bölümü özetle şunları ihtiva etmektedir:

- a) Kültür ve sanat faaliyetlerine ilişkin ticari olmayan ulusal veya uluslararası organizasyonların gerçekleştirilmesine,
- b) Ülkemizin uygarlık birikiminin kültürü, sanatı, tarihi, edebiyatı, mimarisi ve somut olmayan kültürel mirası ile ilgili veya ülke tanıtımına yönelik kitap, katalog, broşür, film, kaset, CD ve DVD gibi manyetik, elektronik ve bilişim teknolojisi yoluyla üretilenler de dahil olmak üzere görsel, işitsel veya basılı materyallerin hazırlanması, bunlarla ilgili derleme ve araştırmaların yayınlanması, yurt içinde ve yurt dışında dağıtımı ve tanıtımının sağlanmasına,

- c) Yazma ve nadir eserlerin korunması ve elektronik ortama aktarılması ile bu eserlerin Kültür ve Turizm Bakanlığı koleksiyonuna kazandırılmasına,
- d) 2863 sayılı Kültür ve Tabiat Varlıklarını Koruma Kanunu kapsamındaki taşınmaz kültür varlıklarının bakımı, onarımı, yaşatılması, rölöve, restorasyon, restitüsyon projeleri yapılması ve nakil işlerine,
- e) Kurtarma kazıları, bilimsel kazı çalışmaları ve yüzey araştırmalarına,
- f) Yurt dışındaki taşınmaz Türk kültür varlıklarının yerinde korunması veya ülkemize ait kültür varlıklarının Türkiye'ye getirilmesi çalışmalarına,
- g) Kültür envanterinin oluşturulması çalışmalarına,
- h) 2863 sayılı Kanun kapsamındaki taşınır kültür varlıkları ile güzel sanatlar, çağdaş ve geleneksel el sanatları alanlarındaki ürün ve eserlerin Kültür ve Turizm Bakanlığı koleksiyonuna kazandırılması ve güvenliklerinin sağlanmasına,
- i) Somut olmayan kültürel miras, güzel sanatlar, sinema, çağdaş ve geleneksel el sanatları alanlarındaki üretim ve etkinlikler ile bu alanlarda araştırma, eğitim veya uygulama merkezleri, atölye, stüdyo ve film platosu kurulması, bakım ve onarımı, her türlü araç ve teçhizatın tedariki ile film yapımına,
- j) Kütüphane, müze, sanat galerisi ve kültür merkezi ile sinema, tiyatro, opera, bale ve konser gibi kültürel ve sanatsal etkinliklerin sergilendiği tesislerin yapımı, onarımı veya modernizasyon çalışmalarına,
- k) İlişkin harcamalar ile bu amaçla yapılan her türlü bağış ve yardımların % 100'ü (Bakanlar Kurulu, bölgeler ve faaliyet türleri itibariyle bu oranı yarısına kadar indirmeye veya kanuni oranına kadar çıkarmaya yetkilidir.) tamamen gelir ve kurumlar vergisi matrahlarından indirilebilir.

Bu çerçevede yapılacak bağış ve yardımlar için bağış yapılan projenin Kültür Bakanlığı tarafından desteklendiği veya desteklenmesinin uygun görüldüğüne ilişkin ilgili Bakanlığın yazısının kurumlar vergisi beyannamesi ekinde bağlı bulunan vergi dairelerine verilmesi gerekmektedir.

Kültür ve Turizm Bakanlığının Kültürel alandaki destek faaliyetlerinin teşvik edilmesi hakkında genelge özetle şöyledir.

Kültürel alandaki destek (sponsor) faaliyetlerinin teşvik edilmesi için 5228 sayılı Bazı Kanunlarda ve 178 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik

Yapılması Hakkında Kanun<sup>40</sup> ile değiştirilen Kurumlar Vergisi Kanunu ile Gelir Vergisi Kanununda destekleyen gerçek veya tüzel kişilere bazı vergi avantajları sağlanmıştır.

Şöyle ki,

Gelir Vergisi Kanununun 89. maddesi ile Kurumlar Vergisi Kanunu mükerrer 14. maddesi, Genel ve özel bütçeli kamu idareleri, il özel idareleri, belediyeler, köyler, kamu yararına çalışan dernekler, Bakanlar Kurulunca 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;

Bu çerçevede; Kültür ve Turizm Bakanlığınca desteklenen veya desteklenmesi uygun görülen faaliyetlerle ilgili olarak aşağıdaki prosedürün uygulanması kararlaştırılmıştır ([www.mto.org.tr](http://www.mto.org.tr), Erişim Tarihi:09.04.2019).

Kültür ve Turizm Bakanlığınca desteklenecek veya desteklenmesi uygun bulunacak faaliyetlerin belirli şartları haiz olması gerekmektedir. Bu konuda Bakanlığımız ilgili birimlerince değerlendirme yapılırken, söz konusu faaliyetin:

- a) Anayasa’da belirtilen temel ilkelere, kanunlara, genel ahlaka ve uluslar arası anlaşmalara aykırı olmaması,
- b) Toplumun kültürel, sosyal ve ekonomik kalkınmasına yardımcı olacak nitelikte olması,
- c) Toplumun ortak duygu ve hasiyetleriyle çatışır nitelikte olmaması,
- d) Bireylerin ve toplumun bir kesimini rencide etmemesi ve gruplar arasında düşmanca duygular oluşturmaması,
- e) Çağdaş uygarlığın yapıcı ve bilimsel birikimini yansıtmaması,
- f) Ulusal ve evrensel değerlere aykırı olmaması,
- g) Kültürel ve sanatsal değerlerimizi, geleneklerimizi yansıtmaması,
- h) İçerik yönünden doğrudan ticari amacı ön planda tutmayıp siyasi amaçlı ve siyasi , ideolojik, etnik propagandaya yönelik olmaması ,

şartlarını taşımasının göz önünde bulundurulması gerekmektedir. ([www.mto.org.tr](http://www.mto.org.tr), Erişim Tarihi:09.04.2019).

---

40 31.07.2004 tarih ve 25539 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

Kültür ve Turizm Bakanlığınca açıklanan destek çeşitleri aşağıda özetlenmiştir. Buna göre desteklenen unsurlara yapılan bağışlar vergi kanunları bakımından matrahtan indirim yoluyla beyannamelere yansıtılacaktır. Bu destek çeşitleri;

Kültür ve Turizm Bakanlığınca desteklenen faaliyetler; Bakanlığın gerçekleştirdiği veya Bakanlıkça nakdi veya ayni yardım sağlanan faaliyetler olup; bu faaliyetlerde Bakanlığın birimlerince yapılacak destek sözleşmelerinde uygulamada birlik sağlanması açısından destek sözleşmesi örneği kullanılacaktır.

Destek sözleşmesi yapılan gerçek veya tüzel kişiler adına Bakanlığın ilgili birimi tarafından, örneği ekli destek belgesi düzenlenecektir. Destek sözleşmesinin herhangi bir sebepten sona ermesi halinde durum destekleyenin bağlı bulunduğu vergi dairesine bildirilecektir.

Destek sözleşmesine konu edilecek faaliyetin yukarıdaki esaslara uygun olup olmadığı konusunda Bakanlık ilgili biriminin görüşü esastır. İlgili birimce yukarıdaki hususlar dikkate alınarak ekte yer alan ‘destek belgesi’ veya ‘desteklemenin uygun bulunduğu dair belgenin’ verilmesini müteakip en geç beş gün içinde belgenin bir örneği bilgi için Araştırma Planlama ve Koordinasyon Kurulu Başkanlığına gönderilecektir ([www.kulturturizm.gov.tr](http://www.kulturturizm.gov.tr). Erişim: 19.06.2019).

### 3.4.2.3. Kızılay ve Yeşilay Derneklerine Yapılan Nakdi Bağışlar

Gelir Vergisi Kanununun 89. Maddesine göre; İktisadi işletmeleri hariç, Türkiye Kızılay Derneğine ve Türkiye Yeşilay Cemiyetine makbuz karşılığı yapılan nakdi bağış ve yardımların tamamı gelir vergisi matrahından zarar oluşturmayacak veya artırmayacak şekilde indirilebilecektir.

KVK Md.10/1-f Türkiye Kızılay Derneği ve Türkiye Yeşilay Cemiyetine ne Yapılan Bağış ve Yardımlar ile ilgili olarak Türkiye Kızılay Derneğine ve Türkiye Yeşilay Cemiyetine makbuz karşılığı yapılan nakdî bağış veya yardımların tamamı, kurumlar vergisi beyannamesi üzerinde gösterilmek şartıyla kurum kazancından indirilebilecektir. Anılan Dernek ve Cemiyete yapılacak **aynî** bağış ve yardımlar ise (KVK Md-10/1-c kapsamında) Kurum kazancının %5'i ile sınırlı bağış ve yardımlar çerçevesinde değerlendirilecektir.

Diğer taraftan, Derneğin iktisadi işletmelerine yapılan bağış veya yardımların kurumlar vergisi matrahının tespitinde indirim konusu yapılabilmesi mümkün değildir.

Bağış ve yardımların nakden yapılmaması halinde, bağışlanan veya yardımın konusunu oluşturan mal veya hakkın maliyet bedeli veya kayıtlı değeri, bu değer mevcut değilse Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre takdir komisyonlarınca tespit edilecek değeri esas alınır.

İktisadi işletmeleri hariç, Türkiye Kızılay Derneğine ve Türkiye Yeşilay Cemiyetine makbuz karşılığı yapılan nakdi bağış veya yardımların tamamının beyannameden indirim konusu yapılması GVK ve KVK’ da aynı şekilde yer almakta ve uygulanmaktadır.

#### **3.4.2.4. Eğitim ve Sağlık Faaliyetlerine Yönelik Bağış ve Yardımlar**

193 sayılı Kanun’un 89. Maddesinde mükelleflerin matrahlarından indirim konusu yapabilecekleri diğer indirimler açıklanmaktadır. Mezkur maddenin 5. Bendinde “özel okullar haricinde; okul, sağlık tesisi ve kalkınmada öncelikli yörelerde elli yatak diğer yerlerde yüz yatak kapasitesinden az olmayan öğrenci yurdu ile çocuk yuvası, yetiştirme yurdu, huzurevi, bakım ve rehabilitasyon merkezi ile mülki idare amirlerinin izni ve denetimine tabi olarak yaptırılan ibadethaneler ve 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.” İndirim konusu yapılabilir denmektedir. Buna ek olarak kendi kanunlarına göre bazı kurumlara yapılan bağışlar da gelir vergisi matrahından düşürülebilmektedir. Bir de beyanname üzerinden ayrıca indirilebilecek giderler vardır. Bağış ve yardımlar bu kategori altında sayılan beyanname üzerinden indirilebilen giderler arasındadır.

#### **3.4.2.5. Kampanya Kapsamında Bağışlar**

KVK Md.10/1-e maddesi Doğal Afetlere İlişkin Bağış ve Yardımlar ile ilgili olarak; Cumhurbaşkanınca başlatılan yardım kampanyalarına makbuz karşılığı yapılan ayni ve nakdî bağışların tamamı Kurumlar Vergisi matrahından indirilebileceğini söylemektedir.

Cumhurbaşkanlığınca başlatılan yardım kampanyalarına makbuz karşılığı yapılan ayni ve nakdî bağışların tamamı matrahtan indirim konusu yapılır.

### 3.4.3. Bağış ve Yardımların Beyannamede Dönem Gelirinden İndirimi

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu 10. Maddesine göre; bağış ve yardımların matrahtan indirilmesi için; Genel ve özel bütçeli kamu idarelerine, il özel idarelerine, belediyelere ve köylere, Cumhurbaşkanınca vergi muafiyeti tanınan vakıflara, kamu yararına çalışan dernekler ile bilimsel araştırma ve geliştirme faaliyetlerinde bulunan kurum ve kuruluşlara makbuz düzenlenerek, yapılan bağış karşılığında bir şey beklemeden ve ilgili dönem kazancından indirilerek beyannamede ayrıca gösterilmesi dahilinde indirim konusu yapılabilir. Bağışın yapıldığı yıl beyanından indirilemeyen kısım diğer yıla devredilemez. Zarar beyan edildiği halde diğer şartları taşısa bile yapılan bağış ve yardımlar matrahtan indirim konusu yapılamaz. Bunla ilgili daha geniş açıklamaya ilerleyen bölümlerde özellikli durumlar başlığı altında yer verilmiştir. Ayrıca stopaja tabi tutulmuş ve her yıl için belirlenen tutarı aşmayan ücret geliri için beyan verilmeyeceği için bağış indiriminin beyannameden indirimi de söz konusu olmayacaktır. (GVK madde 86)

Çalışmamızın başında yer alan 2.2. bölümünde farklarını ve benzerliklerini anlatmaya çalışmamıza rağmen sponsorluk harcaması; şimdi yazacağımız madde kapsamında çok benzediği ve halk arasında neredeyse bağış olarak kullanıldığı için KVK' nun 10/1-b maddesine değinmemiz hâsıl olmuştur. Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğünün Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun ile 17.06.1992 tarih ve 3813 sayılı Türkiye Futbol Federasyonu Kuruluş ve Görevleri Hakkında Kanun kapsamında yapılan sponsorluk harcamalarının sözü edilen kanunlar uyarınca tespit edilen amatör spor dalları için tamamı, profesyonel spor dalları için % 50'si matrahtan indirilir. Türkiye Süper Ligi, Spor Toto 1. Lig, PTT Lig. Diğer tüm branşlar amatör kabul edilerek %100 indirilir.

14 Sıra Nolu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nde<sup>41</sup> kurumlar vergisinde genel ve geçici oran 2018-2020 yılları arasında yüzde 22 olarak belirlenmiştir.

Ortakların kurumların ettikleri kardan pay almaları durumunda yüzde 15 oranında stopaj yapılmaktadır. Beyan üzerinde yer alan bağış ve yardımlar hanesine yazılan tutar düşüldükten sonra, ilgili kişinin veya kurumun tabi olduğu gelir veya kurumlar vergisi oranları uygulanarak vergiler hesaplanır. Dolayısıyla beyan üzerinde matrah azalmıştır. Kurumlar vergisi bu yolla aşınmıştır. Bu haneye yazılacak rakamlar ise çalışmamızda ayrıntılı olarak yer verildiği üzere; kurum kazancının yüzde

41 23.12.2017 tarih ve 30279 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

5'i ile sınırlı olan ve kazançtan tamamı indirilebilecek bağış ve yardımlar olarak açıklanan kriterlere göre belirlenecektir.

KVK bağış ve yardımlar konusunda 10. Maddesi ile matrahtan indirebilme şartlarını getirmiştir. Bir önceki bölümde kanun maddeleri ve açıklamalara yer verildiği için burada aynı açıklamalara yer verilmeyecektir. Kanun maddelerinin yanında, kurumlarda bağış ve yardımların indirim konusu yapılabilmesi için 1 Seri No'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nde belirtilen şartların taşınıp taşınmadığına bakılır.

Kurumlar Vergisi Beyannamesinde belirtildiği üzere 57.Satırda kalan bir tutar varsa; daha sonra gelen satırlardaki indirim tutarları matrahtan düşürülmeye devam olunur. Dolayısı ile indirilebilecek bir gider var ise, fakat matrahta kalan bakiye bu indirimden aşağı ise bağış ve yardım dolayısı ile matrah eksi değerlere geçemez. Yani diğer yıllara sirayet eden bir bağış ve yardım tutarı kabul edilemez. Anlattığımız bu konu her ne kadar muhasebe ile ilgili gibi görünse de, indirim ve istisna tutarları vergi kanunları ile belirlenmiş ve anlatılmış olup muhasebeye uyarlanmıştır.

### **3.5. Gelir Vergisi Kanunu ile Kurumlar Vergisi Kanunu'nda Bağış ve Yardımlarla İlgili 1999 Yılından İtibaren Yapılan önemli Değişiklikler**

Bilindiği üzere gelir ve kurumlar vergisi yapısal olarak benzer özellikler taşımaktadır. Her ikisinde de bağış ve yardımlar konusu 2 ayrı bölümde ele alınmaktadır. Bunlar gelirin belli bir yüzdesi ile sınırlı olanlar ve ya her hangi bir sınırı olmadan tamamı indirim kabul edilebilen bağış ve yardımlardır.

KVK 6. Maddesine göre Kurumlar vergisi, bir kurumlar vergisi mükellefinin bir hesap dönemi içinde elde edilen safi kurum kazancı üzerinden hesaplanır. Safi kurum kazancı da GVK ticari kazanç hükümlerine göre tespit edilir. Dolayısıyla GVK ve KVK açısından bu konu farklılıklar arz etse de temel alınacak olan kanun GVK'dur. KVK 6. Madde Gelir Vergisine atıf yapmaktadır. Bu yüzden genelde değişiklikler GVK'nda yapılmaktadır.

Gelir vergisi mükelleflerinin, aynı ve nakdi olarak desteklemek istediği kurum ve kuruluşlar için; vergi kanunları bir nevi teşvik niteliği taşımaktadır. Çünkü kabul edilen bağış ve yardım tutarı mükellefin tabi olduğu vergi tarifesi oranında; bağış ve yardım yapılmadan önceki duruma göre daha az vergi hesaplanacaktır.

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,
- Cumhurbaşkanınca 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 matrahtan indirebilirler.

1 seri sayılı Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nin 10.3.2. maddesinde bağış ve yardım giderinin üst sınırının nasıl tespit edileceği belirlenmiştir. İndirilebilecek bağış ve yardım tutarının tespitinde esas alınan kurum kazancı, zarar mahsubu dahil giderler ile iştirak kazançları istisnası düşüldükten sonra, indirim ve istisnalar düşülmeden önceki [Ticari bilanço kârı – (iştirak kazançları istisnası + geçmiş yıl zararları)] tutardır.

193 sayılı Kanun'un 89. maddesine göre 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 nakdî ve aynî bağış ve yardımların tamamı” gelir vergisi beyannamesinde bildirilecek gelirlerden indirilebilir. Tırnak içinde yazdığımız bu kısımda “rehabilitasyon merkezi” yazılı iken 31/5/2012 tarih ve 6322 sayılı Kanun'un<sup>42</sup> 9 uncu maddesiyle, “rehabilitasyon merkezi ile mülki idare

---

42 15.06.2012 tarih ve 28324 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

amirlerinin izni ve denetimine tabi olarak yaptırılacak ibadethaneler ve Diyanet İşleri Başkanlığı denetiminde yaygın din eğitimi verilen tesislerin” şeklinde değiştirilmiş, 6525 sayılı Kanun’un<sup>43</sup> 5 inci maddesiyle, bu bentte yer alan “Diyanet İşleri Başkanlığı denetiminde yaygın din eğitimi verilen tesislerin” ibaresinden sonra gelmek üzere “ve Gençlik ve Spor Bakanlığına ait gençlik merkezleri ile gençlik ve izcilik kamplarının” ibaresi eklenmiştir.

6360 sayılı Torba Kanun<sup>44</sup> ile, Büyükşehir Belediyesi Kanunu ve Belediye Kanununda yapılan değişikliklerle, “mabet” yapım, bakım ve onarımının belediye görev ve sorumlulukları arasına dahil edilmiştir. Dolayısıyla, belediyelere yapılan bağışlar da matrahtan indirim konusu yapılabildiğine göre Diyanet işleri yerine Belediyeye yapılacak şartlı bağışla da ibadethanelere yardımda bulunulabilir. Vergi kanunlarında, dini ölçüt esas alınarak yapılmış ilk bağış indirimi düzenlemesi bu değildir. 3239 sayılı Kanun<sup>45</sup> ile daha önce yine aynı maddelerde yapılan değişikliklerle, “cami” yapım ve yardımları indirim konusu edilebilecek bağış kategorisinde düzenlenmiştir. Konu hakkında birçok düzenleme ve değişiklik yapılmıştır.

Gıda bankacılığı kapsamında yalnızca gıda maddelerinin bağışı söz konusu iken 5281 sayılı Kanunla yapılan değişiklik sonrasında 1/1/2005 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere temizlik, giyim ve yakacak maddeleri de kapsama alınmıştır. Dolayısıyla, 5281 sayılı Kanunla yapılan değişiklikler sonrasında 251 seri nolu Gelir Vergisi Tebliğinde yer alan düzenlemelerin gıda bankacılığı faaliyetinde bulunan dernek ve vakıflara temizlik, giyecek ve yakacak maddeleri bağışı için de geçerli olduğu söylenmiştir.

5520 sayılı kanunun ilgili maddelerine yukarıda yer verilmiştir. Bu kanun maddelerinde zamanla değişiklik yapılmış olup dipnotlarda açıklanmıştır. Yukarıda yazılan KVK 10. Maddesi “c” bendindeki değişiklik dipnotu şu şekildedir:

*“ (1) 31/5/2012 tarihli ve 6322 sayılı Kanunun 36 ncı maddesiyle bu bentte yer alan “rehabilitasyon merkezi” ibaresi “rehabilitasyon merkezi ile mülki idare amirlerinin izni ve denetimine tabi olarak yaptırılacak ibadethaneler ve Diyanet İşleri Başkanlığı denetiminde yaygın din eğitimi verilen tesislerin” şeklinde değiştirilmiştir.*

*(2) 20/2/2014 tarihli ve 6525 sayılı Kanunun 29 uncu maddesiyle bu bentte yer alan “Diyanet İşleri Başkanlığı denetiminde yaygın din eğitimi verilen tesislerin”*

43 27.02.2014 tarih ve 28926 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

44 06.12.2012 tarih ve 28489 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

45 11.12.1985 tarih ve 111885 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

*ibaresinden sonra gelmek üzere “ve Gençlik ve Spor Bakanlığına ait gençlik merkezleri ile gençlik ve izcilik kamplarının” ibaresi eklenmiştir.*

5520 sayılı Kanunu’nun 10. maddesinde sayılan bağış ve yardımlar, kurumlar vergisi matrahının tespitinde, kurumlar vergisi beyannamesi üzerinde ayrıca gösterilmek şartıyla kurum kazancından indirilebilmektedir. İndirilebilecek bağış ve yardımları sınırlı ve sınırsız olarak indirilebilecek bağış ve yardımlar olarak ikiye ayırabiliriz. Kurumlar vergisi matrahının tespitinde sınırlı olarak indirim konusu yapılabilecek bağış ve yardım tutarı, o yıla ait kurum kazancının % 5’i ile sınırlıdır. Bağış ve yardımların indirim konusu yapılabilmesi için kurum kazancının bulunması gerekmektedir. Aksi halde bağış ve yardımlar indirim konusu yapılamadığı gibi bağış ve yardım tutarı sonraki yıla da devredilememektedir.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 6’ncı maddesinde ise kurumlar vergisinin, mükelleflerin bir hesap dönemi içinde elde ettikleri safi kurum kazancı üzerinden hesaplanacağı, safi kurum kazancının tespitinde ise Gelir Vergisi Kanunu’nun ticari kazanç hakkındaki hükümlerinin uygulanacağı belirtilmiştir. Mükellefler bir hesap dönemi içerisinde, ticari faaliyetin elde edilmesi ve idame ettirilmesi için yapılan giderlere ilaveten çeşitli kurum ve kuruluşlara da bağış ve yardım harcamasında bulunmaktadır. Bağış ve yardımlar ticari faaliyete ilişkin yapılan giderlerden farklı olarak belirli şartlar dâhilinde kurumlar vergisi beyannamesi üzerinde ayrıca gösterilmek şartıyla kurum kazancından indirilebilmektedir. Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 10’uncu maddesinde ise sınırlı ve sınırsız olarak indirilebilecek bağış ve yardımlar sayılmış olup, bu bağış ve yardımların kurum kazancından indirilebilmesi için gerekli şartlar vardır.

### **3.6. Gelir ve Kurumlar Vergisinde Özelliikli Durumlar**

Genel olarak, GVK, KVK ve KDVK’ nda karşılaşılan, kanunların ve uygulamanın yanıt vermekte zorlandığı durumlar ortaya çıkmaktadır. Bunlardan bazılarını alt başlıklarda incelemeye çalışacağız.

#### **3.6.1. Bağış ve Yardımların Türk Lirası Olarak Yapılmaması Durumunda İndirilecek Tutarın Tespiti**

Kurumlar ve gelir vergisi kanunlarına göre bağış, nakdi ve ayni olarak yapılabilmektedir. Kanunların yapılan bağışların tutarlarına tamamen ve ya sınırlı

olarak indirim izni verdiğini, bu sınırlar dahilinde vergi matrahından indirim konusu yapılabileceğini geniş olarak yukarıda anlatmıştık. Burada bu anlatımlara ek olarak vergi kanunları çerçevesinde nakit olan değer hangi para birimi cinsinden yapılabileceği, değerlemesi ve indirilemeyecek bir kısım tutarlar var ise vergi matrahını nasıl etkileyeceğidir. Bağışları kabul eden kurum ve kuruluşlar ile dernek ve vakıflar ihtiyari olarak açtıracakları döviz hesapları ile işlem yapabilmektedir. Döviz ödeyen mükellefler alacakları makbuz tarihinde Vergi Usul Kanunu 280. Maddesi gereğince değerlendirme yaparlar. Buna göre döviz cinsinin borsa rayicine göre belirlenir. Ülkemizde kambiyo borsası bulunmadığı için Hazine ve Maliye Bakanlığınca belirlenen kur üzerinde değerlendirme yapılır. Bu değerlemeye göre yukarıda anlatılan tamamen indirilebilen bağış ve yardımlar kapsamında ise Türk Lirası ile vergi ile ilgili kayıtlar yapılır. Matrahın belirli bir sınırı ile izin verilen bağış ve yardım kapsamında ise, döviz değerlendirme yapıldıktan sonra oluşan Türk Lirası değeri üzerinden hesaplara alınır. Bağışlar sınırların üzerinde ise arta kalan tutar VUK 280. Maddesi ile değerlemeden sonra indirilemeyecek olan kısım Kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alınır. Aynı bir değer söz konusu ve bu değer de döviz cinsinden karşılığı olan bir varlık ise aynı kıymetin kendi para cinsinden olan değeri yukarıda açıklanan değerlendirme ölçülerine göre Türk Lirası olarak çevrilerek vergi ve muhasebe kayıtlarına alınır.

### **3.6.2. Hisse Senedi Olarak Yapılan Yardımlar**

Kurumlar ve gelir vergisine göre, aynı yardımlar çok sık rastlanılan; arsa, araç, gereç, malzeme, emtia şeklindedir. Hisse senedi ilk etapta aynı gibi görünen bir varlık gibi olsa da menkul değer sayılan ve likiditesi nedeniyle nakdi bir değerdir. Hisse senedi olarak bağışta bulunmak olasıdır. Bunun için yapılacak olan kişi ve ya kurumun kabul etmesi gerekmektedir. Hisse senedi başkası adına borsaya tescil edildiğinde kar ve zararı artık yeni sahibi adına işlem görecektir. Bu tarz bağışların yapıldığı tarihte; devreden kişi hisse senedinin değerlendirme usulüne göre muhasebe kayıtlarını oluşturmak zorundadır. Vergi Usul Kanunu 261. Maddesine göre; ticaret borsaları, menkul kıymetler ve kambiyo borsalarına kayıtlı iktisadi kıymetler; değerlendirme gününden önceki son muamele gününde borsada oluşan ortalama değeri üzerinden dikkate alınarak işlem ve kayıt yapılırdı. Dolayısıyla hisse senedi olarak yapılabilen bağışlarda bu yazılanlar esas alınmalıdır.

Hisse senedi olarak yapılan bağış ve yardımlara çok nadir rastlanılır. Örneğin Darrüşafaka cemiyeti hisse senedi olarak bağış kabul ettiğini duyurmuş ve bunun için gerekli prosedür konusunda da yardımcı olmak için iletişim bilgilerini internet sitesinde yayınlamıştır (www.darrusafaka.org.tr, Erişim Tarihi: 10.11.2018).

### 3.6.3. Zarar Beyan Edilen Durumlarda Bağış ve Yardımların İndirimi

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun "Zarar mahsubu" başlıklı 9 uncu maddesinin birinci fıkrasının (a) bendine göre işletmenin zarar etmesi durumunda geçmiş 5 hesap dönemine ait zararlarını beyannamesinden mahsup edebilir. Bunun istisnası kar çıkması durumunda beyannameden indirim konusu yapılabilen indirimlerdir. Bağış ve yardım indirimleri de bu tür giderler arasında yer almaktadır. Dönem sonu hesap kayıtlarına göre ortaya çıkan gelir tablosunda zarar çıkması durumunda mükellef tarafından yapılan bağış ve yardımların gider olarak kayda alınması ve zararı büyüten bir unsur olarak kabul edilmesi mümkün değildir. Bağış ve yardımlar bir nevi kazancın harcanması durumudur. Ortada bir kazanç yok ise harcanması da düşünülemez. Bunun yanında bu harcamaların gelirin pozitif olduğu gelecek dönemlerde de dikkate alınma imkânı bulunmamaktadır.

Gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri bağış ve yardım yaptıkları dönemde zarar etmişlerse bağış ve yardım tutarlarını kanunen kabul edilemeyen gider olarak zararlarına azaltacak şekilde ekleyeceklerdir. İndirim konusu yapılabilmesi için yukarıda ayrıntılı açıklanan şartların belgelenmesinin yanı sıra, bunların yapıldığı yıl ya da hesap döneminde gösterilmesi gerekmektedir. Dolayısıyla indirimin uygulanacağı yıl ile ilgili olması mecbur olup, bu indirimlerin ertesi yıl hesap dönemine sarkmaması zorunludur. Bu sebepler bağış ve yardımların yapıldığı yıl indirim olarak kabul edilebilmesi için mükelleflerin artı değerde kazançlarının olması zorunluluğunu göstermektedir (Kantarıcı, 2004, s.140).

Bağış ve yardımların ancak yapıldığı dönemde kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınması mümkündür.

Danıştay 4.Dairesinin 8.12.1999 tarih ve E:1999/1723; K:1999/4373 sayılı Kararında, kanunen kabul edilmeyen giderlerin bağış ve yardım indirimi tutarının tespitinde esas alınacak kurum kazancına dahil olduğu belirtilmiştir. 4369 sayılı Kanunun gerekçesinde de bağış ve yardım indirimine esas tutarın mali kar olduğu vurgulanmıştır.

### 3.6.4. Ortaklıklarda Bağış ve Yardımların İndirimi

Ortaklıklarda bağış ve yardım indirimi Ortaklık halinde faaliyet gösteren; kollektif, adi komandit ve adi ortaklıklarda yapılan bağış ve yardımların, hisseleri oranında dönem sonunda ortakların kendi hesaplarına aktarılması gerekir. Çünkü her ortağın ortaklıktaki hissesi aynı olsa da ortakların başka gelir kaynaklarından da gelir sağlamaları söz konusu olabilmektedir. Bağış ve yardım, mükellef itibariyle göz önüne alınarak beyannamede bildirilen gelirden düşülecektir (Karakoç, 1997, s.184).

Çalışmamızın önceki bölümlerinde gelir vergisi açısından bağışlar değerlendirilmişti. Ortaklıklarda gelir vergisinin ortaklık haricinde gelirler ile birlikte toplanarak matrahın oluştuğunu açıklamıştık. Aynı şekilde kurumlar da sadece kendi faaliyetleri değil başka kurumlara iştirak ve bağlı kuruluş halinde bulunabilir. Bu yüzden bir kurumun, başka bir kurumdan elde ettiği iştirak kazancının eklenmesi ile oluşan matrahı üzerinden kendisinin yapabileceği bağış tutarı hesaplanır. Tutar sınırı olmaksızın yapılacak bağışlar için bu hesaplama gerek yoktur. Kar çıkması yeterlidir. Yapılan bağışlar ile eksiye geçilemez ve bağışın yapılacağı yıl beyanından indirimi zorunlu olduğu için ortaklık halindeki kurumlar yapılan bağışlardan kendi hisselerine düşen bağış miktarını bu şartlar dahilinde beyanlarında indirim olarak gösterebilirler (Karakoç, 1997). Ortaklıklarda bağış indiriminin hangi vergi mükellefi tarafından uygulandığını ortaya çıkaran bir sistem mevcut değildir. Bu yüzden ortaklık adına kesilen bir bağış makbuzunun dönem sonunda hangi firma tarafından beyannameye yansıtıldığı önem arz etmektedir.

### 3.6.5. Belediyelerle İlgili Ayrıcalıklı Durumlar

Belediyeler için 5393 sayılı Belediyeler Kanunu'nun 15'inci maddesinin 9'uncu fıkrasında, "Belediyenin proje karşılığı borçlanma yoluyla elde ettiği gelirleri, şartlı bağışlar ve kamu hizmetlerinde fiilen kullanılan malları ile belediye tarafından tahsil edilen vergi, resim ve harç gelirleri haczedilemez." şeklinde hüküm getirilmiştir. Bu madde dışında, 5393 sayılı Kanun'un 73'üncü maddesinin 7'nci fıkrasında ise kentsel dönüşüm projesi kapsamında "Anlaşma sonucu belediye mülkiyetine geçen gayrimenkuller haczedilemez" hükmü yer almaktadır. (Yakar, 2018: S.58).

Şartlı bağış ve yardımlar kullanılmadığı ve ya amaç dışı kullanıldığı takdirde bütçeye gider yazılmak suretiyle ilgisine geri verilir. Bu durumda ilgisinin de

bağışlanan araç gereç ve ya emtiayı VUK değerlendirme ölçüleri ile ilgili kurallara uygun olarak kayıtlarına almak durumundadır (Karaaslan, 2014, s.291-293).

İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 14.11.2011 tarih B.07.1.GİB.4.34.16.01-KVK 10-2000 sayılı Belediyeye yapılan şartlı bağışın beyanname üzerinden ne şekilde indirim konusu yapılacağı Hakkındaki özelgede; bir alış veriş merkezinin sahibi olan şirketin belediyeye şartlı bağış yaparak, yol üzerindeki kavşak projesinin revize edilerek alış veriş merkezinin önüne alınmasını ve yapılacak metro istasyonunun adının da kendi belirleyecekleri bir isim almasını belediye ile anlaşmaya vardıklarını, şartlı bağış olarak 4.000.000,00 TL ödemesinin kurum kazancından indirim konusu yapıp yapılmayacağı hakkında bilgi talep edilmiştir. İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığının bu talebe verdiği cevap çalışmamız açısından aydınlatıcı olacaktır.

Özelge istemine verilen cevapta; 1 seri no.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin; "Kurum kazancının % 5'i ile sınırlı bağış ve yardımlar" başlıklı 10.3.2.1 bölümüne göre; belediyelere, makbuz karşılığında yapılan bağış toplamının o yıla ait kurum kazancının % 5'ine kadar olan kısmı, beyannamede ayrıca gösterilmek şartıyla kurum kazancından indirim konusu yapılabilecektir. İndirilebilecek bağış ve yardım tutarının tespitinde esas alınan kurum kazancı, zarar mahsubu dahil giderler ile iştirak kazançları istisnası düşüldükten sonra, indirim ve istisnalar düşülmeden önceki [Ticari bilanço karı - (iştirak kazançları istisnası + geçmiş yıl zararları)] tutardır. Bu açıklamalara göre, özelge talebi şirket lehinedir. Yukarda yazılan şartlı bağış karşılığında Büyükşehir Belediye Başkanlığına yapılan ödemeler bağış kapsamında değerlendirilerek, Kurumlar Vergisi Kanununun 10. maddesinin (c) bendi uyarınca, o yıla ait beyan edilecek kazancın % 5'i ile sınırlı olmak üzere, anılan Belediye'ye yapılacak bağış ve yardımlar indirim konusu yapılabilecektir.

Yukardaki özelge örneğinden de anlaşılacağı üzere şartlı bağışlar, bağışın özelliklerinden karşılıksız yapılma ilkesini zedelemektedir. Çünkü bağışın karşılığında daha fazla ve kolay müşteri potansiyeli ile kar artışı sağlanacak ve şirketin ismi durağa verilerek reklam ve marka değeri sağlanmış olacaktır.

Belediyenin gelir kaynakları arasında kişi veya kurumlardan gönüllü toplanan bağışlar vardır. kamu yararına görev ve hizmet yapan belediyelerin, yapacağı işler için bağış ve yardımlar ile teşvik edilmesi sağlanmıştır. Bu teşvik, mükellefler tarafından yapılan bu tür ödemelerin, matrahtan indirilmesi yoluyla sağlanmıştır. Gelir Vergisi Kanunu'nun 89/4'üncü maddesi uyarınca, belediyelere yapılan bağış ve

yardımlar, beyan edilecek gelirin % 5'ini, (kalkınmada öncelikli yörelerde % 10'unu) aşmaması şartıyla gelirden indirim olarak dikkate alınabilecektir.

Gelir Vergisi mükelleflerinin GVK'nın 89'uncu maddesinin 5. ve 7. Bentlerine göre; eğitim ve sağlık tesislerinin inşası dolayısıyla yapılan harcamalar ile mevcut eğitim ve sağlık tesislerinin tesislerin faaliyetlerini devam ettirebilmeleri için yapılan bağış ve yardımlar ile sanat ve kültür faaliyetlerine ilişkin olarak yapılan bağış ve yardımların tamamı gelir vergisi mükelleflerince gelir vergisi beyannamesi ile indirim için açıklanan diğer şartları taşıyor ise, bildirilerek gelirlerinden indirilebilecektir.

Belediyelere, kurumlar vergisi mükelleflerince yapılan bağış ve yardımlardan; Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 10'uncu maddesinin 1-c bendinde yer alanların toplamının o yıla ait kurum kazancının % 5'ine kadar olana kısmı; 1-ç bendinde yer alanların tamamı ve 1-d bendinde yer alanların % 100'ü kurum kazancının tespitinde indirim olarak dikkate alınabilecektir.

### **3.6.6. Ayni Bağışlar ve Ayni Bağış Konusu Emtianın Devri Durumu**

Ayni yardım denilince akla ilk etapta şirketlerin ve ya resmi kurumların çalışanlara verdiği yemek fişi, kıyafet hediyesi, indirim kuponu, harcama çeki gibi enstrümanlar gelmektedir. Bunlar ücretin konusuna girmektedir. Dolayısıyla yardım ve bağış olarak indirimi kabul edilmezken ücret gideri olarak ayrıca giderleştirilmekte, çalışmamızda bahsedilen bağış ve yardım kavramıyla karıştırılmamalıdır.

Yapılan bağış ve yardımların nakden yapılmaması halinde, bağışlanan veya yardımın konusunu teşkil eden mal veya hakkın varsa mukayyet değeri, yoksa 213 sayılı Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre Takdir Komisyonunca tespit edilecek değeri esas alınacaktır. Konu hakkında, 10.03.2004 tarih ve 21 sıra no.lu Gelir Vergisi Sirkülerinde; bağış ve yardımların ayni olarak yapılması durumunda, bağışlanan veya yardım konusu yapılan mal veya hakkın varsa mukayyet değeri, bu değer yoksa Vergi Usul Kanununun 267. maddesinin üçüncü sırasına göre takdir komisyonunca belli edilecek emsal bedelinin indirime esas alınacağı, gelir vergisi mükelleflerince yapılan bağış ve yardımların ilgili kurumlardan alınacak belgelerle tevsik edilmesinin yeterli olacağı, dolayısıyla bu kurum ve kuruluşlardan alınacak belgelerin Vergi Usul Kanununun mükerrer 257. maddesindeki yetkiye istinaden indirim için geçerli belge olarak kabul edilmesi gerektiği açıklanmıştır.

Derneğe yapılacak aynı bağış ve yardımların kurum kazancı tespitinde indirim konusu yapıp yapılamayacağı hakkında 15.11.2018 tarihli ve 64597866-120[40]-E.24205 sayılı Gelir İdaresi Başkanlığı özelgesinde; “*Kurumlar Vergisi Kanununun 10 uncu maddesinin birinci fıkrasının (f) bendinde, iktisadi işletmeleri hariç, Türkiye Kızılay Derneğine ve Türkiye Yeşilay Cemiyetine makbuz karşılığı yapılan nakdi bağış ve yardımlarının tamamının kurumlar vergisi matrahının tespitinde, kurumlar vergisi beyannamesi üzerinde gösterilmek şartıyla kurum kazancından indirilebileceği*” belirtilmiştir. 5904 sayılı Kanunla Kurumlar Vergisi Kanununun 10 uncu maddesinin birinci fıkrasına eklenen (f) bendi ile 3/7/2009 tarihinden itibaren uygulanmak üzere Türkiye Kızılay Derneğine ve 6322 sayılı Kanunla aynı bentte yapılan değişiklik ile 15/6/2012 tarihinden itibaren uygulanmak üzere Türkiye Yeşilay Cemiyetine. Kurumlar vergisi mükellefleri tarafından makbuz karşılığı yapılan nakdi bağış veya yardımların tamamı, kurumlar vergisi beyannamesi üzerinden gösterilmek şartıyla kurum kazancından indirilebilecektir. Anılan Dernek ve Cemiyete yapılacak aynı bağış ve yardımlar ise Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin "10.3.2.1. Kurum kazancının %5'i ile sınırlı bağış ve yardımlar" başlıklı bölümünde yapılan açıklamalar çerçevesinde değerlendirilecektir.

Diğer taraftan, anılan Dernek ve Cemiyetin iktisadi işletmelerine yapılan bağış ve yardımların kurum kazancının tespitinde indirim konusu yapılması mümkün olmayacağı belirtilmiştir.

193 sayılı Kanununun 40 ıncı maddesinin birinci fıkrasına 10 numaralı bendinde fakirlere yardım amacıyla gıda bankacılığı faaliyetinde bulunan dernek ve vakıflara Maliye Bakanlığınca belirlenen usul ve esaslar çerçevesinde bağışlanan gıda maddelerinin maliyet bedelinin safi kazancın tespitinde gider olarak indirilebileceği hükme bağlanmıştır.

5035 sayılı Kanunla Gelir Vergisi Kanununun 40. Maddesinin birinci fıkrasına eklenen 01/01/2005 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere temizlik, giyim ve yakacak maddeleri de kapsama alınmıştır. Gelir İdaresi Başkanlığı'nın 04.05.1999 tarihli, B.07.0.GEL.0.42/4213-1382/17360 sayılı özelgesinde; “Adı geçen derneğe bağışlanan giyecek maddelerinin maliyet bedellerinin Gelir Vergisi Kanununun 40 ıncı maddesinin birinci fıkrasının (10) numaralı bendi ile 251 seri no.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde belirtilen ve yukarıda açıklanan şartların sağlanması kaydıyla, safi kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınması mümkün bulunmaktadır.

Adı geçen derneğine bağışlanan ancak gerekli şartları taşımayan veya gıda, temizlik, giyecek ve yakacak maddesi niteliğini haiz olmayan aynı bağışların ise *Kurum kazancının %5'i ile sınırlı bağış ve yardımlar kapsamında kurumlar vergisi matrahının tespitinde indirim konusu yapılması mümkündür.*” Açıklamalarına yer verilmiştir.

Gelir ve ya Kurumlar Vergisi mükellefi tarafından yapılarak, ilgilisi tarafından karşılıksız olarak kayıtlara giren emtianın, kabul eden tarafından her hangi bir sebeple aynı veya nakdi karşılıkla satılması durumu ortaya çıkabilir. Mevzuata uygun bir şekilde bağışları kabul eden, kamu yararına faaliyet gösteren dernekler, amaçlarını gerçekleştirmek üzere kurulan vakıflar ve sosyal amaçları doğrultusunda bağış ve yardımları kabul eden kurum ve kuruluşlar ekonomiye kazandırmak maksadıyla kendilerine yapılan aynı bağışları tekrar bağışlama konusu yaptıkları veya sattıkları günümüzde sık karşılaşılan bir durumdur (Demir, 2004, s.75). Bağışlama durumunda yine her hangi bir vergisel işlem ve ya yükümlülük doğmayacaktır. Satış durumunda ise bedelsiz kayıtlara alınan bir emtiadan bahsedildiği için direk olağanüstü bir kar durumundan bahsedilecektir.

Örneğin bir büyükşehir belediyesi kendisine daha önce bağışlanmış bulunan bir cenaze, çöp, taşıma vb. aracını ihtiyaç fazlası, yenisinin alınması vb. nedenlerle ilçe belediyesine bağışlaması sıkça duyduğumuz bir bağış durumudur. Bu şekilde yapılan bağışlar, bağışı ilk yapan kişi ile ilgili vergi ve resmi kayıtlarla ilgili bir sonuç doğurmayacaktır. Zaten iktisadi işletme olmadığı için bahsi geçen belediyenin kendi tüzel kişiliği de kurumlar vergisi mükellefi değildir.

### **3.6.7. Gelir ve Kurumlar Vergisi Oran Farklarının Matrahlara Etkisi:**

Gelir Vergisi ve Kurumlar Vergisi Kanunu ile kendi özel kanunlarında bağış ve yardımların indirim konusu yapılması konusu çalışmamızda ayrıntılı olarak anlatılmıştır. Kurumlar Vergisi Kanunlarına göre anlatımın yapıldığı bu ikinci bölümde ayrı başlıkta anlatılmasının nedeni; GVK ve KVK bölümlerinin çalışmamızda kompozisyon bütünlüğünün sağlanması ile Kurumlar Vergisinde varsa ayrıcalıklı durumların anlatılmasıdır. Burada en ayrıcalıklı konu; aynı miktarda ve ya tutarda yapılan bir bağışın, vergi mükellefi olan bir şahıs ve ya bir kurum tarafından yapılması durumunda ortaya çıkmaktadır. Gelir vergisinde artan oranlı tarife ile ödenecek verginin hesaplanması ve kurumlar vergisinde de sabit oran ile ödenecek

verginin hesaplanması söz konusudur. Dolayısıyla yapılacak olan bağışın miktarı Kurumlar vergisi mükellefinin duygularına ve gücüne bırakılmışken, gelir vergisi mükellefleri yapacağı bağışın miktarında oymana yaparak daha alt dilimdeki vergi oranına tabi olabilir. Bağıştan önce ödemesi gereken vergiden, yaptığı bağış nedeniyle daha düşük vergi dilimine girilebileceğinden dolayı; daha fazla tutarda verginin aşınması söz konusu olabilir. Vergisel terim olarak buna vergiden kaçınma denilir. Sonuç olarak Kurumlar Vergisine göre yapılan bağışlar için böyle bir kaçınma yönteminden söz edilemez. Gelir vergisi mükellefi bağış yapak suretiyle bu kaçınma yöntemini kullanarak yüzde 35’lik vergi diliminde yüzde 27’lik gelir dilimine bile düşerse, vergiye tabi matrahı yüzde 8 azalmış oluyor.

### **3.6.8. Vakıflarla ilgili Özellikli Durumlar**

3.3.3.6. bölümünde Cumhurbaşkanınca vergi muafiyeti tanınan vakıflara yapılan bağış ve yardımlar açıklanırken vakıfların çok çeşitli ve kapsamlı bir konu olduğunu belirttik. Dolayısı ile her türlü vakfı konunuz açısından değerlendirmek mümkün değildir. Zira her vakfa yapılan bağış beyannameden indirim konusu yapılamamaktadır.

Vakıflar kurumlar vergisi mükellefi değildir. Vakıf ve derneklerin normal faaliyetlerini yürütmek için aldıkları bağışlar 2860 sayılı Yardım Toplama Kanununa göre izne tabi değildir. Bütün vakıf ve dernekler amaçlarını gerçekleştirmek için bağış alabilirler. Ancak vergi mükelleflerinin her vakfa yaptığı bağış matrahlarından indirim konusu yapılamaz. İçerisinde eğitim ve ya benzer bir sosyal amaçlı başlık taşıyan her vakfa vergi muafiyeti tanınmamıştır. Vergi muafiyeti tanınan vakıflar listesi bellidir ve Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından yayınlanmaktadır ([www.gib.gov.tr](http://www.gib.gov.tr), Erişim Tarihi:08.05.2019).

Vakıflar ve vergiden muafiyetleri ile ilgili bir örnek olarak; Adana Ticaret Odası Eğitim Vakfı vergiden muaf vakıflar listesinde yer almamaktadır. Dolayısıyla vergiden muaf bir vakıf değildir. Resmi internet sitesinde ve idari binasında makbuz karşılığı bağış toplamaktadır. Bu gibi örnekler çok fazladır. Mükelleflerin bu gibi vakıflara yapacağı bağışlar vergi matrahından indirim konusu yapılamayacaktır. Yapılması durumunda ise tespiti elektronik olarak yapılamamakta, fiili ve fiziki tetkik sonucu ortaya çıkabilmektedir. İzne tabi olan, bir yardım toplama kampanyası programı çerçevesinde belli bir proje için yardım toplanmasıdır. Vergi muafiyeti

olmayan vakıflara, kanunlarda bağış yapılabileceği belirlenmiş kurumlara ve bu kurumların belirlenen amaç ve konuları dışında kalan amaçlar için yapılan bağış, bağışı yapan kişi ve kurumların vergi matrahlarından indirilemez (Şahin, 2013, s.12-18).

### **3.6.9. Bağış ve Yardımların Gelir ve Kurumlar Vergisi Beyannamesinde Dönem Gelirinden İndirimi**

Vergi gelirlerini etkileyen durum muhasebe üzerinden tespit edilse de vergi kanunlarının tanıdığı istisnalar ve sınırlar dahilinde kanunlardaki indirimler hesaplara yansıtıldığı için mevzuattaki yer alan indirimler ve muhasebe uygulaması konunun anlaşılması için birlikte değerlendirilmesi gerekir. Bu bölüm çalışmamızın anlamını özetlemektedir. Çünkü muhasebe işlemleri sonucu ödenecek vergi hesaplanacak ve mükellefler yaptıkları bağış ve yardımlardan indirebileceği ölçüde vergi ödemeyecektir. Devletin vergi gelirleri de bu muhasebe işlemlerinden etkilenecek yapılan bağış ve yardım tutarlarının tekabül ettiği kadar azalacaktır. Bu bölümün özellikli olarak ele alınmasının nedeni, bağışların önce kar hesabına eklenmesi, daha sonra zarar yoksa beynamede matrah üzerinden indirim konusu yapılması gerektiğine dikkat çekmektir.

Buna göre yüzde beşlik hesabı yaparken; gelir tablosundaki ticari kazanç kanunen kabul edilmeyen giderleri ekledikten sonra oluşan kazancın yüzde 5 ini geçmemek suretiyle bağış ve yardımları indirebileceğimiz matrahı elde etmiş oluruz.

1 Seri No.'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin 10.3.maddesinde; ‘‘Kurumlar tarafından yapılan sponsorluk harcamaları ile bağış ve yardımlar, harcamanın veya bağış ve yardımın yapıldığı tarihte kayıtlarda gider olarak dikkate alındığından, söz konusu harcamalar ile bağış ve yardımların kurum kazancının tespitinde kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alınması ve kurum kazancının yeterli olması halinde, bu bölümde yer alan açıklamalar çerçevesinde, beyanname üzerinde ayrıca gösterilmek şartıyla kurumlar vergisi matrahından indirilmesi gerekmektedir.’’ Denilmektedir. Buna göre kurumun bir hesap dönemine ait kazancı hesaplanırken o hesap döneminde yaptığı bağış ve yardımlar öncelikle kazanç ilave edilir; çıkan rakamın pozitif olması durumunda kazançtan beynamede gösterilerek indirilir.

Kanun maddeleri formüle ve sayısal değerler ile hesaplandığında indirimde esas kurum kazancı tutarı sıfır olur ise, bağış indirim konusu yapılamayacak Kanunen Kabul Edilmeyen Gider olarak kalacaktır.

Kurumlar vergisi mükellefleri dönem sonunda “690- Dönem Kârı/Zararı” hesabının bakiyesini “Ticari Bilanço Kârı veya Zararı” olarak beyannameye aktarmaktadırlar. Bu bakiyeye bize göre, yukarıda Kanun’un gerekçesinden yola çıkarak açıkladığımız üzere vergi kanunlarına göre kabul edilmeyen giderlerini ekleyerek, indirimde esas alınacak bağış ve yardım tutarını bulmalıdırlar.

Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunlarında genel olarak aynı yasal düzenlemelere sahip olmakla beraber vergi beyannamesinde bazı farklı durumlar söz konusudur. Gelir Vergisi Beyannamesinin 30-33 satırları arasında yer verilen bağış ve yardımlar, Kurumlar Vergisi Beyannamesinden farklı olarak kazancın bulunması halinde denilerek ayrı bir başlık altında sayılmamıştır. Dolayısı ile gelir vergisi mükellefleri kanunen kabul edilmeyen giderleri kazancından düşmeden indirebileceği bağış ve yardım tutarını hesaplamaktadır.

### **3.7. Katma Değer Vergisi Kanunu’nda Bağış ve Yardımlar**

KDV Kanununda “bağış ve yardım” başlığı altına bir düzenleme yoktur. KDVK’nun 17/2-b hükmünde “özel okullarca bedelsiz verilen eğitim, öğretim hizmetlerinde ilgili dönemdeki kapasitelerinin % 10’unu, 24/3/1950 tarihli ve 5661 sayılı Yüksek Öğrenim Öğrenci Yurtları ve Aşevleri Hakkındaki Kanuna<sup>46</sup> Ek Kanun ile 30/4/1992 tarihli ve 3797 sayılı Milli Eğitim Bakanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun hükümlerine göre kurulan öğrenci yurtları tarafından bedelsiz verilen yurt hizmetlerinde ilgili dönemdeki kapasitelerinin % 10’unu, üniversite ve yüksekokullarda ise % 50’sini geçmemek üzere verilen bedelsiz eğitim ve öğretim hizmetleri, kanunların gösterdiği gerek üzerine bedelsiz olarak yapılan mal teslimi ve hizmet ifaları, birinci fıkrada sayılan kurum ve kuruluşlara bedelsiz olarak yapılan her türlü mal teslimi ve hizmet ifaları ile 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...” denilmektedir. Bu durumda KDV hesaplanmayacaktır. Yüklenilen KDV

---

46 01.04.1950 tarih ve 7472 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

var ise kurumlar vergisine tabi olan mükellef gider olarak yazabilecek, gelir vergisi mükellefleri ise matrahlarından indirebilecektir.

Yukarda yazılan KDVK maddesi gereği, bedelsiz olarak yapılan mal teslimleri ve hizmet ifaları, kültürel, eğitim ve sosyal amaçlı istisnadan yararlanan kurum ve kuruluşlara bedelsiz olarak yapılan her türlü mal teslimi ve hizmet ifaları KDV'nden istisnadır.

### **3.7.1. Katma Değer Vergisi Kanunu'nda Bağış ve Yardımlar Açısından Genel Açıklamalar**

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 17/b-2 maddesi uyarınca, yasal düzenleme gereği olarak bedelsiz yapılan mal teslimleri ile hizmet ifaları, kültürel, eğitim ve sosyal amaçlı istisnadan yararlanan kurum ve kuruluşlara bedelsiz olarak yapılan her türlü mal teslimi ve hizmet ifaları ile fakirlere yardım amacıyla gıda bankacılığı faaliyetinde bulunan dernek ve vakıflara Maliye Bakanlığı tarafından belirlenen usul ve esaslar çerçevesinde bağışlanan gıda, temizlik, giyim ve yakacak maddelerinin teslimi katma değer vergisinden müstesnadır (Arpacı, 2016).

Türkiye Büyük Millet Meclisi, 535 sıra sayılı KDV ile ilgili Plan Bütçe Raporunun, 4 ila 20 sayfaları arasında özetle; hayırseverler tarafından yaptırılan, ilgili kamu kurum ve kuruluşlarına bağışlanan okul, sağlık tesisi, öğrenci yurdu, çocuk yuvası, yetiştirme yurdu, huzurevi, bakım ve rehabilitasyon merkezi, ibadethaneler, yaygın din eğitimi verilen tesisler, gençlik merkezleri, gençlik ve izcilik kamplarının inşa edilmesine ilişkin satın alınan mal ve hizmetler katma değer vergisinden istisna tutulmuştur ([www.tbmm.gov.tr](http://www.tbmm.gov.tr), Erişim Tarihi:11.07.2018).

Bağış konusu bazı alışveriş ve işlemler daha vergi doğmadan en başta istisna ve muafiyet kapsamına alınmıştır. Örneğin, 3065 sayılı Kanunun 13 üncü maddesinin birinci fıkrasına (k) bendi eklenerek 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 istisna tutulmaktadır.

### 3.7.2. Bağış İlişkin Alımlarda Katma Değer Vergisi Uygulaması

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 30/a ve 32. maddelerine göre, kısmi istisna mahiyetinde teslim edilen gıda, temizlik, giyim ve yakacak maddesi bağışlarının bünyesine giren katma değer vergisi tutarının indirim konusu yapılması mümkün bulunmamaktadır. Bu nedenle, bağışın yapıldığı dönemde, bağışlanan maddelerin iktisabı dolayısıyla yüklenilen katma değer vergisi tutarının hesaplanması ve aynı döneme ait katma değer vergisi beyannamesine dahil edilmesi, aynı tutarın defter kayıtlarında "İndirim KDV" hesaplarından çıkarılarak, gider hesaplarına aktarılması gerekmektedir. KDV mükellefleri, istisna kapsamında yaptıkları bağışları ilgili dönem beyannamesinin "Kısmi İstisna Kapsamına Giren İşlemler" başlıklı Tablo-7 bölümünde "Kod No: 203 Eğitim ve Sosyal Yardım Amaçlı Bedelsiz Teslimler" olarak beyan edeceklerdir.

Nitekim bağış ve yardım şeklindeki bedelsiz teslim ve hizmetlere, KDV Kanunu'nun 17/2-b maddesinde yer verilmiştir. 3065 sayılı Kanun'un 17. maddesinin 2. fıkrasının (b) bendine göre; *"08.02.2007 tarih ve 5580 sayılı Kanun hükümlerine tâbi özel okullarca bedelsiz verilen eğitim, öğretim hizmetlerinde ilgili dönemdeki kapasitelerinin % 10'unu, 24.03.1950 tarihli ve 5661 sayılı Yüksek Öğrenim Öğrenci Yurtları ve Aşevleri Hakkındaki Kanuna Ek Kanun ile 30.04.1992 tarihli ve 3797 sayılı Milli Eğitim Bakanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun hükümlerine göre kurulan öğrenci yurtları tarafından bedelsiz verilen yurt hizmetlerinde ilgili dönemdeki kapasitelerinin % 10'unu, üniversite ve yüksekokullarda ise %50'sini geçmemek üzere verilen bedelsiz eğitim ve öğretim hizmetleri, kanunların gösterdiği gerek üzerine bedelsiz olarak yapılan mal teslimi ve hizmet ifaları, birinci fıkra da sayılan kurum ve kuruluşlara bedelsiz olarak yapılan her türlü mal teslimi ve hizmet ifaları ile 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,"* katma değer vergisinden istisna edilmiştir. Bu bent hükmüne göre 17. maddenin 1. fıkrasında sayılan kurum ve kuruluşlara bedelsiz olarak yapılan her türlü mal teslimi ve hizmet ifasının (bağış ve yardımların) KDV'den müstesna olduğu hükmü yer almış olup, istisna kapsamında mal teslim edilecek veya hizmet ifa edilecek kurum ve kuruluşlar ise şu şekilde sıralanmıştır:

- Genel ve özel bütçeli daireler, il özel idareleri, belediyeler, köyler ve bunların teşkil ettikleri birlikler,
- Üniversiteler, döner sermayeli kuruluşlar,
- Kanunla kurulan kamu kurum ve kuruluşları,
- Kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları,
- Siyasi partiler ve 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.

Yukarıdaki kurum ve kuruluşlara bedelsiz olarak yapılan her türlü mal teslimleri ve hizmet ifaları KDV'den müstesnadır. Ayrıca yukarıda belirtilen kuruluşların yurt dışından bedelsiz olarak ithal edecekleri mallar da KDV'ye tabi olmayacaktır. Görüleceği üzere KDV yönünden bağışta bir üst limit yoktur. Bağış yapılabilecek kurum sayısı da KVK'ya göre daha fazladır.

3065 sayılı Kanun'da bağış yapılacak kurum ve kuruluş daha fazla olmakla birlikte; KDV Kanunu'nda zikredilen kuruluşun Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunu'nda ya da özel kanununda belirtilmemiş olması imkân dâhilindedir. Örneğin bir siyasi partiye veya sendikaya yapılacak aynî bağış nedeniyle KDV hesaplanmayacak ve dolayısıyla bağışlanacak mal nedeniyle ödenen KDV de indirim konusu edilemeyecektir. Bununla birlikte 5520 sayılı KVK'nın 10. maddesinde sendikalar ve siyasi partiler sayılmadığından; bunlara bağışlanacak kıymetlerin emsal bedeli hâsılat yazılacaktır. Gelir İdaresi Başkanlığı 23/06/2010 tarih ve KDV-57 / 2010 -5 sayılı Katma Değer Vergisi Sirkülerinde bu durumda indirimi reddedilen KDV ise, gider ya da maliyet olarak dikkate alınabileceği belirtilmiştir. Zira söz konusu KDV'nin ait olduğu ana gider (satılan ticari mallar maliyeti gibi) kurumlar vergisi matrahının tespitinde dikkate alınmaktadır. Hem KDV hem de KVK kapsamına girmeyen bağış ve yardımlarda ise; emsal bedel üzerinden hâsılat kaydı yapılacak ve ayrıca bu emsal bedel üzerinden KDV hesaplanacaktır. Söz konusu bağışlar nedeniyle yüklenilen KDV'lerin de indirim konusu yapılacağı tabiidir.

İstanbul 7. Vergi Mahkemesinin 04.03.2013 günlü ve E:2011/1867, K:2013/673 sayılı kararıyla; *davacı tarafından bir kısım derneğe yapılan bağışın davacı şirketin faaliyet konusu kapsamındaki kazancı ile doğrudan bir illiyet bağının*

*bulunmaması nedeni ile kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için yapılan genel gider olarak nitelendirilmesinin mümkün olmadığı ve kazancın tespitinde indirimi kabul edilmeyen giderler dolayısıyla ödenen katma değer vergisinin indirim konusu yapılamayacağı açık olarak düzenlenmiştir. Söz konusu hususlara ilişkin olarak yapılan ödemelere ilişkin katma değer vergisinin indirimlerden çıkarılmasında hukuka aykırılık bulunmadığı açıklanmıştır. Davacı şirkete yurt dışından zarar telafi fonu adı altında getirilen paraların aslında verilen hizmetin bedeli niteliğinde olduğu ve söz konusu fonların gelir olarak kanuni defterlere kaydedilmesi gerektiğinden, bu bedellerin ilgili dönem kurum kazancına eklenmesinin yerinde olduğu, vergi ziyai cezasının tekrerrür hükümleri uygulanarak artırılmasının yasaya aykırı olmadığı gerekçesiyle davanın reddine karar verilmiştir.*

Aynı mahkeme karşı oy olarak şu açıklamalara ve çalışmamızı aydınlatacak şu bilgilere yer verilmiştir: “kullanım süresi geçen veya kullanılmayacak hale gelen ve takdir komisyonu huzurunda imha edilen mallara, distribütörlük hizmetine ve Viral Hepatitle Savaşım Derneği'ne, başka şirketten temin edilerek bedelsiz olarak teslim edilen malzemelere ilişkin matrah farkı ile TSK Sağlık Vakfı ve sayılan diğer derneklere teslim edilen malzemelere ilişkin fatura tutarlarının kurum kazancından indirilemeyeceğine karar verilmiştir. Bu tutarlara ilişkin katma değer vergisi indirimlerinin beyanlardan çıkarılması suretiyle bulunan KDV matrah farkına gelince; 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 3/B maddesinde, vergilendirmede, vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyetinin esas olduğu, 134'üncü maddesinde ise, vergi incelemesinden maksadın ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamak olduğu belirtilmiştir. Dosyanın incelenmesinden, davacı şirket hakkında düzenlenen vergi inceleme raporu uyarınca, Tıbbi Onkoloji Derneği tarafından, kalın bağırsak kanserinde erken tanının önemine dikkat çekmek amacıyla davacı şirketin sponsorluğunda kolon kanseri bilgilendirme günleri kampanyası düzenlenmiştir. Bu kapsamda ihtiyaç duyulan malzemelerin davacı şirket tarafından, bir Halkla İlişkiler Anonim Şirketi'nden temin edilerek anılan Derneklere teslim edildiği, bu harcamaların “Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri” hesabına borç kaydedilmek suretiyle giderleştirildiği, ancak söz konusu harcamaların mükellefin faaliyet konusuyla doğrudan bir ilgisi olmadığından kanunen kabul edilmeyen gider olarak kabul edilmesi gerektiği, İnceleme elamanınca, bu Dernekler kamuya yararlı dernek olmadıklarından, davacı tarafından yapılan harcamalar bağış ve yardım kapsamında görülmemiş, sportif nitelik

*taşımadıklarından da sponsorluk harcaması olarak kabul edilmemiş, ayrıca davacının faaliyet konusuyla ilgili olmadığı ileri sürülerek pazarlama, satış ve dağıtım gideri olarak nitelendirilmemiştir. Lenf kanserine ilişkin anılan kampanyalarla, halkın belirtilen kanser türleri hakkında farkındalıklara sahip olacakları, tedavi aşamasında çeşitli malzeme ve ilaç kullanımının gerekeceği, buna bağlı olarak da, bu malzeme ve ilaç satışında artış olacağı açıktır. Davacı şirket tarafından söz konusu kampanyaların yürütülmesi için temin edilerek anılan Derneklere teslim edilen malzemelere ilişkin harcamaların ana faaliyet konusu ile ilgili olarak “Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri” kapsamında değerlendirilmesi gerektiğinden aksi yönde verilen Mahkeme kararının bu kısmında hukuka uyarlık görülmemiştir. Mahkeme kararında karşı oy bulunmaktadır. Buna göre, ‘Türk Gastroenteroloji Derneği, Tıbbi Onkoloji Derneği ve Türk Hematoloji Derneği tarafından düzenlenen kampanyalar kapsamında teslim edilen malzemeler nedeniyle bulunan matrah farkına ilişkin kısmının bozulması erektiği görüşüyle karara katılmıyoruz’’ denmektedir. Karşı oydan anladığımız yapılan giderlerin bağış ve yardım kapsamında görülmesi kamuya yararlı derneklere yapılmadığından mümkün olmasa bile; kendi faaliyeti ile ilgili olan kısmının pazarlama satış dağıtım gideri olarak dikkate alınması ve matrahı azaltan bir unsur olarak dikkate alınması gerektir.*

27/02/2009 tarih ve B.07.1.GİB.0.01.56/5615-64/22729 sayılı Gelir İdaresi Başkanlığı özelgesinde, son yıllarda yaygın olarak uygulanan cep telefonundan kısa mesaj yolu ile bağış yapma konusunda açıklamalara yer verilmiştir. Abonelerce yapılacak bağış tutarlarının katma değer vergisi ve özel iletişim vergisi matrahına girip girmeyeceği konusunda, ‘GSM operatörlerince aboneler adına düzenlenen faturalarda ayrıca gösterilmek kaydıyla katma değer vergisi ve özel iletişim vergisi matrahına dahil edilmeyecektir’’ denmektedir.

### **3.7.2.1. Bağışlanacak Ürün Alınırken Katma Değer Vergisinin Ödenmesi**

1.1.2019 tarihinden sonra, 7104 sayılı kanunla maddeye eklenen hükümle, KDV Kanununun 17/2b bendinde yer alan bağışlara konu olan mal ve hizmetlerin alış vesikalarında gösterilen veya bu mal ve hizmetlerin maliyetleri içinde yer alan katma değer vergisi indirilebilecektir. İndirimler mükellefin yüklendiği katma değer vergisinden çok ise iade talebi doğacaktır.

1.1.2019 tarihinden önceki uygulamaya göre bağışta bulunanlar; KDV den istisna olarak bağışlanan mallar nedeniyle yüklenilen KDV'nin tamamının ya da bir bölümünün bağışın yapıldığı tarihte indirilmiş olması halinde, indirilen verginin bağışın yapıldığı dönemde düzeltilmesi gerekecektir. Düzeltme işlemi, bağışlanan malın alımı sırasında yüklenilip indirilmiş bulunan verginin, bağışın yapıldığı dönem beyannamesinin 47. satırında gösterilerek, hesaplanan vergiye ilave edilmek suretiyle gerçekleştirilecektir. Bu şekilde hesaplanan vergiye ilave edilmek suretiyle KDV Kanununun 30/a ve 58. maddelerine göre Gelir ve Kurumlar Vergisi yönünden gider olarak dikkate alınabilecektir (Kızılot, 2010, s.58).

Teslim edilen bir emtianın katma değer vergisi kayba uğruyor ve bağışta bulunandan bu vergi tahsil edilemiyorsa KDVK'nun Vergi Sorumluluğunu yasalaştıran 9. Maddesi gereği alıcı ve satıcı taraflarından kaybolan verginin istenmesi gerekir. Vergi tahsilatının emniyeti için getirilen bu maddeye göre yapılan vergi incelemesi neticesinde makbuzda yer bağış ile alakalı vergi kaybı her iki taraf müteselsil sorumlu tutularak istenmesi gerekir.

### **3.7.2.2. Bağışlanacak Ürün Alınırken Katma Değer Vergisinin Ödenmemesi**

Bağışta bulunacaklar, ilgili idare veya kuruluşla imzalanmış bağış protokolü ve inşaat ruhsatının bir örneğiyle birlikte, bağlı bulundukları Vergi Dairesi Başkanlığına/Defterdarlığa istisna belgesi almak için başvuruda bulunurlar. Vergi Dairesi/Vergi Dairesi Başkanlığı/Defterdarlık, talebin öngörülen şartları sağlayıp sağlamadığını değerlendirir ve (EK:29) belgesini düzenleyerek bağış yapacaklara verir ve bir örneğini protokol yapan kuruluşla gönderir. -Alınan istisna belgesinin bir örneği mal ve hizmetin alımı sırasında bağış yapacaklar tarafından satıcılara verilir ve istisna kapsamında işlem yapılması talep edilir. Bu belge satıcılar tarafından saklanır. Satıcılar, yaptıkları mal teslimi ve hizmet ifalarına ilişkin faturada, KDV hesaplamazlar ([www.istanbulymmo.org.tr](http://www.istanbulymmo.org.tr). Erişim Tarihi:12.05.2019).

### **3.7.3. Bedelsiz Teslim ve Hizmet İfası**

Çalışmamızın 1. Bölümünde bağış terimi ile karışabilecek bazı kavramları anlatmaya çalışmıştık: Bedelsiz teslim ve hizmet, işletmelerin ürettikleri veya ticaretini yaptıkları malların ve ya hizmetin reklamını yapmak ve satışlarını artırmak amacıyla bir bedel talep etmeksizin müşterilere veya alıcılara sunma işlemidir.

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. Bu ifade bağış ile bedelsiz hizmetin çok benzer özellikler taşıdığını göstermektedir. Fakat bağış kavramı vergi mükellefleri açısından daha geniş bir anlam ifade etmektedir. Çünkü bedelsiz hizmet daha çok kamu ve ya kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları tarafından vatandaşa sunulur. Bağışta ise gider yazma durumu söz konusu iken bedelsiz hizmette gelir kaydetmeme durumu söz konusudur. 23 sayılı numaralı KDV Genel Tebliği'nin F/1. bölümünde konuyla ilgili olarak şu açıklamalarda bulunulmuştur; 625 sayılı Özel Okullar Kanunu'nun<sup>47</sup> 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 yardım bürolarınca, yoksul ve aciz kişilerin işlerini takiple görevli kılınan ve bu işler için ücret almayan avukatların bu hizmetleri de istisna kapsamında yer alacaktır. Öte yandan, 5271 sayılı Kanunu'nun 146. maddesi uyarınca Barolar tarafından görevlendirilen avukatlar, ücretlerini ilgili Baro Başkanlığından aldıkları için, söz konusu işlem bu kapsamda değildir (Şeker, 1993, s.48). Anlaşıldığı üzere verilen bir emtia ya da nakit olmayıp karşı taraftan alınması gereken maddi karşılığın alınmaması durumu söz konusudur.

### 3.8. Diğer Vergi Kanunlarında Yer Alan Bağış ve Yardımlar

Gelir vergisi, kurumlar vergisi ve katma değer vergisi, gerek süreklilik arz etmeleri gerekse de en çok mükellef sayısına hitap eden vergi türleri olmaları nedeniyle mükellefler açısından en çok dikkat kullanılan vergi türleridir. Nitekim Gelir İdaresi Başkanlığı'nın en son verilerine göre Mayıs/2019 itibarıyla ülkemizde gelir vergisi mükellefi sayısı 1.927.007, kurumlar vergisi mükellefi sayısı 824.530, katma değer vergisi mükellefi sayısı ise 2.696.382'dir ([www.gib.gov.tr](http://www.gib.gov.tr), Erişim Tarihi:27.06.2019). Bu nedenle çalışmamızın önceki bölümünde bu üç vergi türünde yer alan bağış ve yardımlar ile ilgili düzenlemeler daha detaylı olarak açıklanmıştır. Bu bölümde ise bu üç vergi türü dışındaki vergi kanunlarında yer alan bağış ve yardım düzenlemeleri anlatılacaktır.

---

47 18.06.1965 tarih ve 12026 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

### 3.8.1. Özel Tüketim Vergisi Kanunu'nda Bağış ve Yardımlar

4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu'nun<sup>48</sup> 1. maddesine göre cetvellerde yer alan malların bir defaya mahsus olmak üzere tesliminde özel tüketim vergisi uygulanmaktadır. Bu nedenle özel tüketim vergisine tabi bir malın vergi mükellefleri tarafından vergisi ödenerek satın alındıktan sonra bağış ve yardıma konu edilmesi durumunda tekrar özel tüketim vergisi uygulanması söz konusu değildir. Ancak özel tüketim vergisine tabi malların bu malların satışını yapan mükelleflerce kanunda belirtilen bazı hallerde bedelsiz tesliminde özel tüketim vergisi istisnaya tabi olabilmektedir.

4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu'nun "İstisnaların Sınırı ve Yetki" başlıklı 10/1'inci maddesinde; "Özel tüketim vergisine ilişkin istisna ve muafiyetler ancak bu Kanuna hüküm eklenmek veya bu Kanunda değişiklik yapılmak suretiyle düzenlenir. Diğer kanunlarda yer alan istisna veya muafiyet hükümleri bu vergi bakımından geçersizdir. Uluslararası anlaşma hükümleri saklıdır." hükmüne yer verilmiştir.

Özel tüketim vergisine tabi malların bedelsiz tesliminde kanunda belirtilen istisnalardan sadece bu malların satışını yapan mükellefler faydalanabilecek, bu malların satışını yapmayan mükellefler açısından özel tüketim vergisi istisnası uygulanabilmesi söz konusu olmayacaktır. Nitekim Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından verilen 01.11.2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.01.16.02.2011-12356-KDV-ÖTV-106 sayılı özeldede bir dernek tarafından bedeli ödenerek satın alınan ve Emniyet Müdürlüğü'ne bedelsiz olarak bağışta bulunulacak kayıt ve tescile tabi taşıtların ilk iktisabında özel tüketim vergisi istisnası uygulanmasının mümkün bulunmadığı belirtilmiştir. Yani özel tüketim vergisine tabi malların bağış ve yardıma konu edilmesinde sadece bu malların satışını yapan mükelleflerin istisnadan faydalanması mümkündür.

4760 sayılı kanunun 7. maddesinde yer alan bağış ve yardımlara ilişkin istisnalar ise aşağıdaki gibidir:

-Akaryakıt ve türevi mamüllerin 4458 sayılı Gümrük Kanunu uyarınca tasfiyelik hale gelenlerinin tabii afetler, bulaşıcı hastalıklar ve benzeri olağanüstü durumlarda genel ve özel bütçeli idarelere, il özel idarelerine, belediyelere, köylere ve bunların teşkil ettikleri birliklere bedelsiz teslimi ile 5607 sayılı Kaçakçılıkla

---

48 12.06.2002 tarih ve 24783 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

Mücadele Kanununun 16/A maddesi uyarınca tasfiyelik hale gelenlerinin bu bentte sayılanlara bedelsiz teslimi,

-IV) sayılı listede yer alan beyaz eşya, klima gibi malların genel ve katma bütçeli dairelere, il özel idarelerine, belediyelere, köylere ve bunların teşkil ettikleri birliklere bedelsiz teslimi vergiden istisna tutulmuştur.

24/02/2016 tarihli ve 64597866-125[10-2016]-3510 sayılı özelgede, Gelir İdaresi Başkanlığı, Okullarda ısınma amaçlı kullanılacak LPG için gerekli altyapının oluşturularak bedelsiz teslim edilmesi ve akabinde bedelsiz olarak LPG bağışlanmasında belge düzeni ve Kurumlar Vergisi, KDV, ÖTV hakkında bilgi vermektedir. Kayıtlı özelge talep formuna konu olayla ilgili olarak ‘*ÖTV Kanununda bedelsiz teslimlerin vergiden müstesna olduğuna dair herhangi bir hüküm bulunmadığından, firmanız tarafından sosyal sorumluluk projesi kapsamında doğu ve güneydoğu illerindeki Milli Eğitim Bakanlığı'na bağlı devlet okullarına ısınma problemine çözüm üretmek maksadıyla ÖTV mükellefi sıfatıyla bedelsiz olarak teslim edilmesi planlandığı anlaşılan LPG isimli malın söz konusu teslimleri için, ÖTV hesaplanması ve ilgili vergilendirme dönemi içerisinde beyan edilerek ödenmesi gerektiği tabiidir*’ denmektedir.

### 3.8.2. Damga Vergisi Kanunu'nda Bağış ve Yardımlar

488 sayılı Damga Vergisi Kanunu'nun<sup>49</sup> 1. maddesine göre, bir kağıdın yazılıp imzalanması ya da imza yerine geçen işaret konularak düzenlenmiş olması ve düzenlenen kağıdın hukuki sonuç doğuracak şekilde ilgili yerlere ibraz edilmesi koşullarının varlığı halinde damga vergisi ödenmektedir. Yine 488 sayılı kanunun 1. maddesinde; kanuna ekli 1 sayılı tabloda yazılı kağıtların damga vergisine tabi olduğu, 3. maddesinde; damga vergisi mükellefinin kağıtları imza edenler olduğu, 9. maddesinde; 2 sayılı tabloda yazılı kağıtlar damga vergisinden istisna olduğu hükümlerine yer verilmiştir. 2 sayılı tabloda bağış ve yardımlara ilişkin yer alan hükümler ise aşağıdaki gibidir:

- Umumi hayata müessir afetler dolayısıyla alınacak tedbirlerle yapılacak yardımlara dair kanundan faydalananacak kişiler tarafından verilecek taahhütname, beyanname ve aktedilecek mukaveleler,

- Bağış ve yardım makbuzları,

---

49 11.07.1964 tarih ve 11751 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

- Okullara kamu menfaatlerine yararlı derneklere ve muhtaçlara verilen yardımlara ait makbuzlar damga vergisinden istisnadır.

Ayrıca 2547 sayılı Yüksek Öğretim Kanununun "Mali Kolaylıklar" başlıklı 56. maddesinin (a) fıkrasında, yükseköğretim üst kuruluşları, yükseköğretim kurumları ve bunlara bağlı kuruluşlara yapılacak her türlü bağış ve vasiyetlerin damga vergisinden muaf olduğu hükme bağlanmıştır.

### 3.8.3. Harçlar Vergisi Kanunu'nda Bağış ve Yardımlar

492 sayılı Harçlar Kanunu'nun<sup>50</sup> 1. maddesinde bu kanuna göre alınacak harçlar; yargı harçları, vergi yargısı harçları, noter harçları, tapu ve kadastro harçları, konsolosluk harçları, pasaport, ikamet tezkeresi, çalışma izni, çalışma izni muafiyeti, vize ve Dışişleri Bakanlığı tasdik harçları, gemi ve liman harçları, imtiyazname, ruhsatname ve diploma harçları ve trafik harçları olmak üzere 9 adettir. 492 sayılı kanunda bağış ve yardımlar ile ilgili imtiyaz düzenlemeleri ise aşağıdaki gibidir:

- 38. maddede Cumhurbaşkanınca vergi muafiyeti tanınan vakıfların kuruluş muameleleriyle bu vakıflara yapılacak bağışlamalar noter harçlarından istisna tutulmuştur.
- 74. maddede Türkiye'deki kurum ve kuruluşlara hibe olarak yardım amacıyla gönderilecek mal, malzeme, araç ve gereçler için konsolosluklarda düzenlenecek hibe senetlerinin konsolosluk harcından istisna tutulduğu belirtilmiştir.

Ayrıca 492 sayılı kanunun özel kanunlardaki hükümler başlıklı 123. maddesinde, özel kanunlarla harçtan muaf tutulan kişilerden ve istisna edilen işlemlerden harç alınmayacağı hüküm altına alınmıştır.

Diğer taraftan, 2547 sayılı Yüksek Öğretim Kanununun "Mali Kolaylıklar" başlıklı 56. maddesinin (a) fıkrasında, yükseköğretim üst kuruluşları, yükseköğretim kurumları, vakıflarca kurulacak yükseköğretim kurumları ve bunlara bağlı kuruluşlara yapılacak her türlü bağış ve vasiyetlerin her türlü harçlardan muaflık ve istisna olduğu hükme bağlanmıştır.

---

50 17.07.1964 tarih ve 11756 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

### 3.8.4. Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu'nda Bağış ve Yardımlar

7338 sayılı Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu'nun 1. maddesinde Türkiye Cumhuriyeti tabiiyetinde bulunan şahıslara ait mallar ile Türkiye'de bulunan malların veraset tarikiyle veya her hangi bir suretle olursa olsun ivazsız bir tarzda bir şahıstan diğer şahsa devri Veraset ve İntikal Vergisine tabi olacağı ve Türk tabiiyetinde bulunan şahısların yabancı memleketlerde aynı yollardan elde edecekleri malların da bu vergiye tabi olacağı belirtilmiştir.

Yine 7338 sayılı kanunun 4. maddesinde bağış ve yardım olarak kabul edilebilecek sadakaların, değeri 2019 yılı için 4.656,00-TL'yi geçmeyen ) İvazsız suretle vaki intikallerin, Cumhurbaşkanınca vergi muafiyeti tanınan vakıflara kuruluşu için veya kurulduktan sonra tahsis olunan malların vergiden istisna olduğu belirtilmiştir.

Ayrıca 7338 sayılı kanunun 5. maddesinde verginin mükellefinin veraset tarikiyle veya ivazsız bir tarzda mal iktisap eden hakiki veya hükmi şahıslar olduğu belirtilmiştir. 7338 sayılı kanunun 3. maddesinde de Amme İdareleri, emekli ve yardım sandıkları, sosyal sigorta kurumları, umumi menfaate hadim cemiyetler, siyasi partiler ve bunlara ait olan veya bunların aralarında kurdukları teşekküllerden Kurumlar Vergisine tabi olmayanların, umumun istifadesi için ilim, araştırma, kültür, sanat, sıhhat, eğitim, din, hayır, imar, spor gibi maksatlarla kurulan teşekküllerin, Yabancı Devletlerin Türkiye'de bulunan elçi, maslahatgüzar ve konsolosları (Fahri konsoloslar hariç) ile elçilik ve konsolosluklara mensup olan ve o Devletin tabiiyetinde bulunun memurları ve Türkiye'de resmi bir vazifeye memur edilenler ile bu sayılanların aileleri efradının vergiden muaf olduğu belirtilmiştir. Buradan çıkan sonuç ise 7338 sayılı kanunun 3. maddesinde vergiden muaf olarak sayılan kurum ve şahıslara yapılan her türlü ivazsız intikal olarak sayılabilecek bağış ve yardımların vergiden de bağışık olmasıdır.

### 3.9. Özel Kanunlar İle Düzenlenmiş Bağış ve Yardımlar

Gelir vergisi, Kurumlar Vergisi ve Katma Değer Vergisi genel olarak tüm mükellefleri ilgilendiren düzenlemeler içerir. Konumuzu ilgilendiren kısımlarda ise genel açıklamalar yapılarak, ‘kamuya yararlı, mükellef kurum, cumhurbaşkanlığınca açıklanan vb. geniş içerikli kavramlar kullanılmıştır. Daha özellikli kurum ve

kuruluşlar ile indirilebilecek bağışlar kendine münhasır kanunlarda yer almış ve açıklanmıştır.

### **3.9.1. Özel Kanunlar İle Düzenlenmiş Bağış ve Yardımlarla İlgili Genel Açıklamalar**

Vergi kanunlarının yanında kendine özel yasası olan birçok özel ve ya kamu kurum ve kuruluşu bulunmaktadır. Genel kanunlar bağış ve yardımların sınırları, şartları, tüm mükellefler bakımından uygulanması ve beyanı hakkında bilgi verir. Özel kanunlarla düzenlenmiş olanlar ise belli bir grubu ve ya amacı baz alır. Özel bir amaca yönelik kurulan, genel idareden ayrıcalıklı düzenlenmesi zaruri görülen, özel kanunlarında kendisine yapılacak bağış ve yardımlar ile ilgili düzenleme bulunan kurum ve kuruluşlar aşağıda açıklanmıştır.

TBMM internet sitesinden kanun gerekçeleri sorgulandığında, 486 sıra Türk-Japon Bilim ve Teknoloji Üniversitesinin Kuruluşu Hakkında Kanun Tasarısı (1/803) ve Milli Eğitim, Kültür, Gençlik ve Spor Komisyonu Raporunun, 5 ve 6. Sayfalarında yer alan 4 ve 5 numaralı maddelerde üniversite gelirleri arasında bağış ve yardımlar sayılmış, eğitim ve öğretime katkıda bulunarak ülkenin sosyo kültürel gelişimi için istisna olduğu anlatılmıştır. Konumuzu ilgilendiren maddeler aşağıda özetlenmiştir ([www.tbmm.gov.tr](http://www.tbmm.gov.tr), Erişim Tarihi:17.07.2018).

“Gelir veya kurumlar vergisi mükellefleri tarafından üniversiteye makbuz karşılığında yapılan bağış ve yardımların, Gelir Vergisi Kanunu ve Kurumlar Vergisi Kanunu hükümleri çerçevesinde gelirden veya kurum kazancından indirileceği düzenlenmiştir.

GVK ile birlikte yayınlanan gerekçesinde açıklandığı üzere; “gelir vergisinin mevzuuna giren kazanç ve iratların tesbit usullerinin, teknik zaruretlere lüzumlu kılınmadıkça, farklılık arz etmemesi, muafiyet ve istisnaların, kaçınılmaz iktisadî, içtimaî ve bilhassa teknik sebep ve zaruretlere istinat etmesi ve hudut ve ümulünün vazih şekilde tayin ve tespit edilmesi, verginin kendi kendini kontrol etmesini sağlayacak tedbirlerin Vergi Kanununun bünyesi içinde derpişi, bu vergide mevcudiyeti art olan umumiyet ve eitlik prensiplerinin tahakkuku bakımından zaruri olduğu kadar verginin randımanına da müessir esaslardır.” ([www.gib.gov.tr](http://www.gib.gov.tr), Erişim Tarihi:09.05.2018)

23.06.1958 tarihli 26 sıra sayılı TBMM tutanağında, üniversitelere ve bunlara bağlı kuruluşlara yapılan bağışların Gelir ve Kurumlar Vergisi matrahından

düşülmesine dair hazırlanan yazı ve mazbatalarda şu açıklamalara yer verilmiştir: ilim, irfan ve sağlığa hizmet eden üniversitelerin kuruluş ve gelişimi hususunda, ticari ve mesleki kazançlarından ayırarak yapacakları yardım ve bağışların tamamının indirilmesi uygundur. Bu kuruluşların memleketin inşifakı için kurulduğundan ve vatandaşların buna katkıda bulunma arzusundan bahsedilmektedir.

### **3.9.2. Özel Kanunlarca Yapılacak Bağış ve Yardımlar**

Bağışların vergi kanunları açısından değerlendirmesi yapılırken sadece bu kanunların içeriği ile sınırlı kalmak açıklayıcı olmayacaktır. Başlığında vergi ile ilgili bir ibare olsun ve ya olmasın, bazı özel kanunlarda bağışların vergi ile ilgili durumuna açıklık getiren durumlar mevcuttur. Bunlar aşağıda ayrı başlıklar halinde anlatılmaya çalışılmıştır. Belli başlı vergi kanunları dışında bu kanunların da yetersiz kaldığı durumlarda tebliğler, özelgeler ve Danıştay kararları açıklayıcı olmaktadır.

Danıştay, vergi davalarında nihai karar organı ve içtihatları ile yol göstericidir. Vergi mahkemelerinin kararlarına karşı temyiz için Danıştay' a başvurulmaktadır. Özelgeler ise mükelleflerin veya vergi dairesi çalışanlarının vergi kanunlarının uygulanması sırasında tereddüt ettikleri hususlara yönelik olarak Maliye Bakanlığında ya da Bakanlığın bu konuda yetkilendirdiği birimlerinden istedikleri yazılı açıklama görüşüdür. Bu konuda yetkili makamlar, Maliye Bakanlığı adına Vergi Dairesi Başkanlıklarıdır (Kırbaş, 1995, s.45).

#### **3.9.2.1. 7269 sayılı Umumi Hayata Müessir Afetler Dolayısıyla Alınacak Tedbirlerle Yapılacak Yardımlara Dair Kanun**

7269 Sayılı Umumi Hayata Müessir Afetler Dolayısıyla Alınacak Tedbirlerle Yapılacak Yardımlara Dair Kanunun 45. maddesi gereği tabii afetlere maruz kalanlara yardım sağlanması ve dağıtılması maksadı ile kurulan milli veya mahalli yardım komitelerine makbuz karşılığı yapılacak olan ayni ve nakdi tüm bağışların tamamı gelir ve kurumlar vergisi matrahından indirilebilmektedir.

#### **3.9.2.2. 222 Sayılı İlköğretim Ve Eğitim Kanunu,**

222 Sayılı İlköğretim ve Eğitim Kanununun 76/g maddesi gereği ilköğretim okullarına her türlü mal, para ve vasiyetler makbuz karşılığı yapılan bağışların tamamı gelir ve kurumlar vergisi matrahından indirilebilmektedir. Bu bağış ve yardımlar ile

ilgili işlemlerde resim ve harç alınmayacağı da ilgili madde parantez içi hüküm ile kanun kapsamında alınmıştır.

Gelir ve Kurumlar Vergisi mükellefleri tarafından makbuz karşılığı yapılacak bağışları, yıllık bildirim ile bildirilecek gelirlerden ve kurum kazançlarından indirilir

### 3.9.2.3. 2547 sayılı Yüksek Öğretim Kanunu

2547 sayılı kanunun 55. Maddesinin “g” bendinde bağış ve yardımların bu kurumların gelir kaynakları arasında yer aldığı görülmektedir. Aynı kanunun 56.maddesinin “a” bendine göre yükseköğretim kurumlarına yapılacak bağış ve vasiyetler harç, damga vergisi ve resimlerden muaf tutulmuştur. Yükseköğretim kurumlarına yapılacak bağış ve yardımlar 2547 sayılı Yükseköğretim Kanunu’nun 56/(b) maddesine göre, “Gelir veya kurumlar vergisi mükellefleri tarafından üniversitelere ve yüksek teknoloji enstitülerine makbuz karşılığında yapılacak nakdî bağışlar, Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunları hükümlerine göre yıllık beyanname ile bildirilecek gelirlerden ve kurum kazancından indirilir.” hükmüne yer verilmiştir. Bunun yanısıra gelirlerinin en az dörtte üçünü münhasıran devlet üniversitelerinin faaliyetlerinin devam ettirilmesi ve desteklenmesini amaç edinmek üzere kurulan ve fiilen bu çerçevede faaliyette bulunan vakıflardan Cumhurbaşkanınca vergi muafiyeti tanınanlara makbuz karşılığında yapılan bağışların tamamı yıllık beyanname ile bildirilecek gelirden ve kurum kazancından indirilir.

2547 sayılı Yüksek Öğretim Kanunu 56/b maddesine göre faaliyette bulunan üniversiteler ve yüksek teknoloji enstitülerine yapılan aynî veya nakdî bağış ve yardımların tamamını kurum kazancından indirim konusu yapılabilecektir.

Ayni veya nakdi olarak yapılan bağış ve yardımların kurumlar vergisi mükelleflerince indirim olarak dikkate alınabilmesi için makbuz karşılığı yapılmış olması gerekli ve yeterlidir. Ayni bağış ve yardımın, işletmenin aktifinden veya stokundan çekilerek bağışlanmış olması durumunda, mükelleflerin işletmeden çekip bağışladıkları 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 yeterlidir (Çakır, 2016).

Nakdi bağışların indirilebilmesi, bağışı kabul eden kuruluşlarca verilecek makbuzla veya bu amaçla bankalarda açtırılan hesaplara yatırıldığına ilişkin banka

dekontlarıyla belgelendirilmesi şartıyla mümkündür (İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı 11/10/2010 tarih B.07.1.GİB.4.34.16.01-KVK 10-411 sayılı Özelgesi).

Mülki idare amirlerinin izni ve denetimine tabi olarak yaptırılacak ibadethaneler ve Diyanet İşleri Başkanlığı denetiminde yaygın din eğitimi verilen tesislerin inşası ve/veya faaliyetine devam etmesi amacıyla kurulmuş bulunan vakıf veya derneklere yapılan bağışlar, anılan kurumlardan alınan makbuzlara veya bunlar tarafından bankalarda açılan hesaplara yatırıldığına ilişkin alınan banka dekontlarına istinaden kurum kazancından indirim konusu yapılabilecektir (Çetin, 2015, s.158).

#### **3.9.2.4. 278 sayılı TÜBİTAK Kanunu**

278 Sayılı Türkiye Bilimsel Ve Teknolojik Araştırma Kurumu Kurulması Hakkındaki Kanunun 13. maddesi amir hükmü gereği Türkiye Bilimsel ve Teknolojik Araştırma Kurumuna makbuz karşılığı ve yalnızca para olarak yapılan bağışların tamamı gelir ve kurumlar vergisi matrahından indirilebilmektedir.

#### **3.9.2.5. 5434 sayılı T.C. Emekli Sandığı Kanunu**

Gerçek veya tüzel kişiliklerce, T.C Emekli Sandığı bünyesinde huzurevi, bakımevi ve dinlenme evlerine yapılan ayni ve nakdi bağışların tamamı gelir ve kurumlar vergisi matrahlarından indirilebilmektedir.

Konuya ilişkin yasal düzenlemeler, 5434 Sayılı T.C. Emekli Sandığı Yasasına 2665 Sayılı Kanun ile eklenen 44.Madde ile yapılmıştır. Buna göre; ‘‘Sandık, dinlenme ve bakımevleri için özel ve tüzelkişiler tarafından yapılacak her türlü bağışı kabul eder. Bu bağışlar, dinlenme ve bakımevlerinin tesis ve işletmelerinde kullanılır. Bu suretle yapılacak bağış ve yardımlar gelir ve kurumlar vergisi matrahından tenzil edilir. Ayni olarak yapılan yardımlar maliyet bedeli üzerinden değerlendirir.’’

#### **3.9.2.6. 2828 Sayılı Sosyal Hizmetler ve Çocuk Esirgeme Kurumu Kanunu**

İlgili kanunun 18. ve 20. Maddelerine göre, gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin, nakdi olan bağışları sınırsız olarak, makbuz karşılığında vergi matrahlarından indirilebilecektir.

2828 Sayılı Sosyal Hizmetler ve Çocuk Esirgeme Kurumu Kanununun 20. maddesi b fıkrası gereği Sosyal Hizmetler ve Çocuk Esirgeme Kurumu ve bağlı tüm

birimlerine makbuz karşılığı yapılacak olan ayni ve nakdi tüm bağışların tamamı gelir ve kurumlar vergisi matrahından indirilebilmektedir. Bu madde kanunda şu şekilde yer almaktadır: “ Gelir veya Kurumlar Vergisi mükellefleri tarafından Kurum ve kuruluşlarına makbuz karşılığında yapılacak nakdî ve aynî bağışlar Gelir ve Kurumlar Vergisi kanunları hükümlerine göre yıllık beyanname ile bildirilecek gelirlerden ve Kurum kazancından indirilir.”

### **3.9.2.7. 2876 sayılı Atatürk Kültür, Dil ve Tarih Yüksek Kurumu Kanunu**

2876 Sayılı Atatürk Kültür, Dil Ve Tarih Yüksek Kurumu Kanununun 101. maddesi gereği bu kuruma makbuz karşılığı yapılacak olan her türlü bağış ve yardımların tamamı gelir ve kurumlar vergisi matrahından indirilebilmektedir.

Mevzuatımızda, “Menafü Umumiyye Hadim Müessesatlar” ve “Umumi Menfaate Hadim Cemiyetler” olarak da tanımlanan Kamu Yararına Çalışan Dernekler bu statüyü, gerekli ön şartları ikmal etmeleri akabinde Bakanlar Kurulunun olumlu kararları ile kazanırlar.

Türkiye’de Kamu Yararına Çalışan Dernek statüsü bulunan en eski teşekkül, Osmanlı Hilal-i Ahmer Cemiyeti (Türkiye Kızılay Derneği)’ dir. Dernek bu statüyü 1913 (30 Sefer 1329) tarihinde kazanmıştır. Halen Kamu Yararına Çalışan Dernek Statüsü devam eden ve faal olan dernek sayısı 448 olup bu derneklerin ismi ve faaliyet merkezleri ekte sunulmuştur.

Kamu Yararına Çalışan Derneklere ilişkin asli düzenleme, 5253 sayılı Dernekler Kanununun 27. maddesi ile yapılmış ve uygulamaya ilişkin hususlar Dernekler Yönetmeliğine havale edilmiştir.

### **3.9.2.8. 4122 sayılı Milli Ağaçlandırma ve Erozyon Kontrolü Seferberliği Kanunu**

Kanununa göre orman sahasını ve ağaç servetini çoğaltmak; toprak, su ve bitki arasında bozulan ekolojik dengeyi kurmak, geliştirmek ve çevre değerlerini korumak maksadıyla kamu kurum ve kuruluşları ile gerçek ve tüzel kişiler tarafından yöreye ve ekonomik koşullara uygunluğu kanıtlanmış yerli ve yabancı türlerle yapılacak ağaçlandırma ve erozyon kontrolü çalışmalarının esas ve usullerini düzenlemektir.

Yapılan nakdi yardım ve bağışlar Ağaçlandırma Fonu Gider Hesabına yatırılır. Ayni yardım ve bağışlar ise Ağaçlandırma Fonunun demirbaşına veya sabit kıymetlerine kaydedilir

Bu gelirler kurumlar vergisinden, bağış ve yardımlar ise veraset ve intikal vergisinden muaftır.

### **3.9.2.9. 3294 sayılı Sosyal Yardımlaşma ve Dayanışmayı Teşvik Kanunu**

3294 Sayılı Sosyal Yardımlaşma ve Dayanışmayı Teşvik Kanununun, Muafiyetler bölümü 9. maddesi hükmü gereği Sosyal yardımlaşma ve Dayanışma Vakıflarına yapılacak olan ayni ve nakdi bağışların tamamı gelir ve kurumlar vergisi matrahından indirilebilmektedir.

Konuya ilişkin yasal düzenleme; 3294 sayılı kanun Madde 9’a göre Sosyal Yardımlaşma ve Dayanışmayı Teşvik Fonu ile Sosyal Yardımlaşma ve Dayanışma Vakıfları; Kurumlar Vergisinden, (iktisadi işletmeler hariç), Vakıflar, Vakıflar Genel Müdürlüğünce vakıflardan tahsil edilen teftiş ve denetleme masraflarına katılma paylarından, Her türlü döner sermaye ücretlerinden, Fona ve Vakfa yapılacak bağış ve yardımlar her türlü vergi, resim ve harçtan muaftır. Bu bağış ve yardımlar Kurumlar ve Gelir Vergisi matrahından indirilebilir.

### **3.9.2.10. 3388 sayılı TSK Güçlendirme Vakfı Kanunu**

3388 Sayılı Türk Silahlı Kuvvetlerini Güçlendirme Vakfı Kanununun 3. maddesi 2. bendi gereği TSK Güçlendirme Vakfına yapılacak her türlü bağış ve yardımların tamamı gelir ve kurumlar vergisi matrahından indirilebilmektedir. Konuya ilişkin yasal

düzenlemede ayrıca bu vakıfa yapılacak bağış ve yardımların, her türlü vergi, resim ve harçtan muaf olduğu belirtilmiştir.

### **3.9.2.11. 2820 sayılı Siyasi Partiler Kanunu**

2820 sayılı Siyasi Partiler Kanunu’nun<sup>51</sup> 66. maddesinin ikinci fıkrasında, “Yukarıdaki fıkranın dışında kalan gerçek ve tüzel kişilerin her birinin bir siyasi partiye aynı yıl içerisinde iki milyar liradan fazla kıymette ayni ve nakdi bağışta bulunması yasaktır.”; ek 6. maddesinde “Bu Kanunun 66 ve 70 inci maddelerinde yer alan parasal değerler her takvim yılı başından geçerli olmak üzere, o yıl için VUK hükümleri uyarınca tespit ve ilan olunan yeniden değerlendirme oranında artırılır”; 76.

---

51 24.04.1983 tarih ve 18027 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

maddesinin birinci fıkrasında ise “Bu Kanunun bağışlarla ilgili hükümlerine aykırı olarak bağış kabul ettiği Anayasa mahkemesince tespit edilen siyasi partilerin, 66. maddenin birinci ve üçüncü fıkralarına aykırı şekilde elde ettikleri gelirlerin tamamının Hazineye irad kaydedilmesine, taşınmaz malların Hazine adına tapuya tesciline; aynı maddenin ikinci fıkrasında belirtilen miktarlardan fazla gelirlerle taşınmaz malların bu fıkarda belirtilen miktarı geçen kısmının karşılığının Hazineye irat kaydedilmesine karar verilir.” şeklinde düzenleme yapılmıştır (Anayasa Mahkemesi Kararı, T. 10.2.2016, E.2014/51).

### **3.9.2.12. 6271 sayılı Cumhurbaşkanı Seçimi Kanunu**

Cumhurbaşkanlığı seçimi, siyasi parti seçimi ile benzer olarak Yüksek Seçim Kurulu tarafından organize edilmektedir. 10.01.2012 tarihinde yayımlanan başlıktaki yasanın 14. Maddesinde; Cumhurbaşkanı Adayının Yüksek Seçim Kurulu kontrolünde, yabancı devletler, uluslararası kuruluşlar, tüzel kişiler ve Türk uyrukluğunda olmayan gerçek kişiler dışında bağış ve yardım alabileceği hüküm altına alınmıştır.

Bağış ve yardımların şekli Cumhurbaşkanı Adaylarına Yapılacak Bağış ve Yardımlar İle Adayların Mal Bildirimine İlişkin Usul Ve Esasları Gösterir Genelgenin 4. Maddesine göre şu şekilde olur; adaylarca kullanılacak olan bağış ve yardım listeleri ile harcama listeleri sayfa sıraları birbirini takip edecek şekilde bastırılarak, kullanılmadan önce tüm sayfaları Yüksek Seçim Kuruluna tasdik ettirilir. Bağışlar ile harcamalar için düzenlenen belgeler sıra numarası silsilesi ile ve iki nüsha olarak herhangi bir matbaada bastırılır. Bastırılan belgeler ve makbuz koçanları kontrolü yapılarak Yüksek Seçim Kurulu Strateji Geliştirme Dairesi Başkanlığınca tasdik ettirildikten sonra kullanılır. Hatalı belge düzenlenmesi durumunda, aslına iliştilirip üzerine "İPTAL" yazılarak iptal edildikten sonra sıradaki belge düzenlenir.

Aynı genelgenin 5. Maddesine göre Cumhurbaşkanı adaylarına yapılacak bağışların banka hesabına yatırılması gerektiği fakat, 2.000,00 TL'ye kadar nakdî yardımlar bağış makbuzu karşılığında alınabilir.

Genelgenin 7. Maddesine göre adayların herhangi bir matbaada bastıracakları bağış ve harcama makbuzlarının, cilt, seri ve sıra numaraları ile diğer baskı işlerinde kusur bulunup bulunmadığı Yüksek Seçim Kurulu Strateji Geliştirme Dairesi Başkanlığı tarafından kontrol edilir.

Tablo 2’de Cumhurbaşkanı adaylarına ve siyasi partilere yapılacak bağış ve yardımlar son değişikliklere göre karşılaştırmalı olarak özetlenmiştir.

Tablo 2.

Cumhurbaşkanı adaylarına ve siyasi partilere yapılacak bağış ve yardımlar

|                                                | CUMHURBAŞKANI ADAYLARINA                                                                                                                     | SİYASİ PARTİLERE                                                                                           |
|------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Yasal Dayanak                                  | Yüksek Seçim Kurulu'nun 30724 Sayılı Kararı (4.7.2014 tarih ve 29050 sayılı RG )                                                             | 2820 sayılı Kanunu'nun, 66. Maddesi ve Ek-6. maddesi                                                       |
| Bağışı Yapacak Olanlar                         | Sadece gerçek kişiler bağış yapabilecek, tüzel kişiler yapamayacak.                                                                          | Gerçek ve tüzel kişiler bağış yapabilir.                                                                   |
| Bağış Yapamayacak Olanlar                      | Yabancı devletlerden, uluslararası kuruluşlardan, tüzel kişilerden ve Türk uyrukluğunda olmayan gerçek kişilerden bağış ve yardım alamazlar. | Kamu kurum ve kuruluşları ile Bankalar, siyasi partilere bağış ve yardım yapamıyor. (2820 sy K. Md 66)     |
| Üst Sınır                                      | Bir gerçek kişinin yapacağı bağış tutarı9.082,51 TL geçemez.                                                                                 | 2014 yılı için bağış sınırı32.240,11 TL (Bu tutar her yıl yeniden değerlendirilerek artıyor).              |
| Ayni Nakdi Niteliği                            | Sadece nakdî yardım alabilecek olup, ayni yardım kabul edemezler.                                                                            | Nakdî yardım ve ayni yardım alabilir.                                                                      |
| Gelir ve Kurumlar Vergisinden İndirim Niteliği | Ticari kazanç sahibi Gelir vergisi mükellefleri indirim konusu yapamıyor. Kurumlar vergisi mükelleflerinin bağış yapma imkanı bulunmuyor.    | KVK md 10, GVK Md. 89 da belirtilmediği için siyasi partilere yapılan bağışlar indirim konusu yapılamıyor. |
| Katma Değer Vergisi                            | Ayni yardım kabul edilemeyeceği için uygulaması bulunmamaktadır.                                                                             | KDV 17-1 uyarınca ayni bağış teslimi istisnadır.                                                           |
| Veraset İntikal Vergisi                        | Alınan bağış ve yardımlar veraset ve intikal vergisinden müstesnadır.                                                                        | Siyasi partiler Veraset İntikal Vergisinden muaftır. (VİV md. 3)                                           |

**Kaynak:** Yakışıklı, 2015, [http://www.neksymm.com/cumhurbaskani-adaylarina-ve-siyasi-partilere-yapilacak-bagislar\\_i305/](http://www.neksymm.com/cumhurbaskani-adaylarina-ve-siyasi-partilere-yapilacak-bagislar_i305/), Erişim Tarihi:15.09.2018.

## BÖLÜM IV

### TÜRK VERGİ SİSTEMİNDE BAĞIŞ VE YARDIMLARA İLİŞKİN KARŞILAŞILAN SORUNLAR VE ÇÖZÜM ÖNERİLERİ

#### 4.1. Genel Sorunlar ve Çözüm Önerileri

Bağış kavramı vergi kanunlarında ve farklı kanunlarda yer almasa rağmen vergi kanunlarına atıf yapılan birçok yasal düzenleme içerisinde kullanılmaktadır. Bu düzenlemeler incelendiği zaman bağış ve yardım kelimesi dışında da farklı kavramlar kullanıldığı görülmüştür. Örneğin, vergi mevzuatında yardım, hayırseverlik, bedelsiz hizmet gibi farklı kavramlar kullanıldığı görülmektedir. Bu durum belirsizliklere ve benzer kavramların bağış gibi değerlendirilerek vergisel işlem yapılıp yapılamayacağı problemini ortaya çıkarmakta, mükelleflerin yaptığı ödemelerin bağış kapsamına girip girmediğini anlamasını zorlaştırmaktadır. Bu sorunun çözümü için; farklı ve benzer kavramların bağış ve yardım olarak değerlendirilip değerlendirilemeyeceğini anlamak üzere bir genel tebliğ çıkartılması uygun olabilir. Böylece kavram karmaşası ortadan kalkacak ve mükelleflerin yaptığı ödemenin bağış olarak dikkate alınıp alınmayacağı belirlenmiş olacaktır. Ayrıca hangi giderlerin bağış kavramında değerlendirilmesi gerektiğinin kriterleri bu tebliğde yer alabilir.

Vergi hukukunda kavramların kendine özgü özellikleri bulunmaktadır. Bahsettiğimiz kavramların gider olarak yazılırken, bağış ile benzer özellikler taşıması sebebiyle, bağış gibi değerlendirilmesi doğru olmayabilir. Uyulama şekli, kanundaki yeri, oluşma şartları ve kimler tarafından kullanıldığına göre, bağış ve kendisini anımsatan diğer benzeyen kavramlar farklı hukuki, vergisel ve ekonomik sonuçlar doğuracaktır. Vergi mükellefleri bağış ve yardım ile düzenlemelerin yetersiz ve anlaşılır olmaması nedeniyle uygulamada sorunlar ile karşılaşmaktadırlar. Mükellefler bağış yaparken şartları konusunda zorlanmaktadır. Genelde bu sorun vergi mükellefleri tarafından vergi dairesi başkanlıklarından istenen özeldeler dikkate alınarak aşılmaktadır. Bu sorunun çözümü için her mükellefin ayrı ayrı özeldge isteyerek kendi durumuna açıklık getirmesi yerine şartları ve uygulama detaylarını içeren bir genel tebliğ çıkartılabilir. Böylece idare farklı mükelleflerden gelen kanun uygulamasının anlatılmasının istendiği özeldeler ile ayrı ayrı uğraşmayarak tasarruf

edecektir. Ayrıca bu çözüm önerisinin gerçekleşmesinin doğuracağı bir avantaj da bağış yapan mükellefler için uygulama birliği sağlanmış olmasıdır.

Vergi mükellefleri gelir ve giderlerinin kayıt altına alırken kayıt nizamına ve usullere uyması gerekmektedir. (213 sayılı Vergi Usul Kanunu Madde 215) Bunun dışında gider olarak kayıt edilebilecek her unsurun kendine ait özellikleri ve kayıt edilebilme şartları vardır. Bağışların şekil şartları yerine getirilmediği zaman gider olarak dikkate alınmaları mümkün değildir. Örneğin makbuz karşılığı olması ve beyannamede ayrıca gösterilme özelliği çok somut bir şekilde kontrol edilebilirken, karşılıksız olması ve kazandırıcı işlem olması gibi özellikleri ile yüzde beşlik hesabın beyana dayalı olarak yapılması hesaplamada yanlışlık yapılmasına neden olabilir.

Karşılıksız olması ve kazandırıcı olması özelliği için ise bağış kabul eden kamu kurum ve kuruluşları ile dernek ve vakıflara ait hesapların kontrolü sırasında gerekli tenkit raporları yazılarak Hazine ve Maliye Bakanlığına bilgi verilebilir.

Kazandırıcı işlem; aynı ve ya nakdi yapılan katkının, kabul eden tarafında olumlu ve pozitif yönde bir değişiklik yapmasıdır. Hayattaki kişiler ya da faal olan tüzel kişiler bağış ve yardımlara konu olabilir. Aksi takdirde fiktif işlemler yapılabilir ve kimsenin bir kazancından bahsedilemez. Elde kalan emtialar, değeri düşen fakat değeri hala yüksek değerini koruyormuş gibi gösterilerek yapılan bağışların tespit edilmesi yürürlükte olan mevzuata göre çok zordur. Dolayısıyla kazandırıcı işlem olma özelliğini kaybetmiş olsa bile kanunen kabul edilmemesi gerektiği halde, gider olarak dikkate alınarak beyannameden indirim konusu yapılan bağış ve yardımlar mevcuttur. Yasal olarak indirim olarak kabul edilebilmesi için özelliklerini yitirmemesi gerekirdi. Özellikleri ile ilgili araştırma ve tespit kağıt üzerinde yapıldığı için, doğru ve gerçekçi bir bağış olup olmadığının tespiti sağlıklı yapılamamaktadır. Şayet bir kişi ve ya kurum ve kuruluşlar tarafından bağış yapılması dikte ediliyorsa, amacını ve özelliğini kaybetmiş bir zorunlu ödeme söz konusu olacaktır.

Vergi anunları açısından bağış ve yardım tanımının yapılmamış olması, amaca uygun şekilde

Vergi kanunlarında ise vergi mükelleflerinin kimlere bağış yaptığı zaman indirimden faydalanabileceği düzenlenmiştir. Fakat bazı kurum ve kuruluşlara bağış

yapılırken vergi kanunlarındaki kurum veya kuruluşlardan birisi olup olmadığı konusunda bilgi sahibi olunamaya bilinmektedir. Bu çerçevede vergi idaresi hangi kurum ve kuruluşlara bağış ve yardım yapıldığında vergi teşviklerinde yararlanılacağına ilişkin bir broşür hazırlayarak ve internet sitesinin bunları duyurarak mükellefler bilgilendirebilir. Böylece farklı yerlerde bağış ve yardım toplayanlar ile internet üzerinden de yapılabilen bağış ve yardımların mükelleflerin matrahlarından indirim konusu olup olmayacağına açıklık getirilmiş olacaktır.

#### **4.2. Vergi Mevzuatından Kaynaklı Sorunlar ve Çözüm Önerileri**

Kamu hukuku alanı Türkiye’de tüm hukukçular için kabul gören kalabalık bir silsileye sahiptir. Özel hukuk alanında daha net ve az değişiklik yapılırken kamu hukukunu ilgilendiren kanunlarda ve ya uygulama ile alakalı genel tebliğlerde çok sık değişiklik yapılmaktadır. Vergi Hukukunda bu konu daha karmaşık haldedir. Bir çok kanun güncelliğini yitirmiş, başka kanunlarla kendisinde yapılan değişiklikler ve tebliğ, sirküler, yönetmelik ve özelgeler ile uygulanmaya devam edilmektedir.

Kanun koyucuların ve idare görüşüne karar verenlerin bile bazı konular hakkındaki yorumları sık sık değişirken bağışlar konusunda vergisel bir işlemi olan mükelleflerin uygulamada hata yapması, güncel uygulamayı yakalayamaması normaldir.

Bu konuda vergi mevzuatın yapılması istenen değişiklik için acele etmeyip tüm getiri ve götürüleri ile maddi ve manevi hesaplamanın yapılmasından ve beklentilerin tartışılmasından sonra yasaların onaylanması gerektiğini düşünmekteyiz. Bunun yanında yapılan değişikliklerin vergi mükellefleri, devlet ve bağışı kabul edenler bakımından etkilerini görebilmek ve daha iyi karar verebilmek için pilot uygulama yapılabilir. Bir şehir ve ya bir bölge seçilerek kanun değişikliklerinin o bölgede bir yıl içinde yarattığı sonuçlar değerlendirildikten sonra ülke geneline yayılabilir.

Örneğin kanunda ibadethane ibaresi geçerken genelleme yapılarak sadece camiler anlaşılırsa kanun anlaşılammış demektir. Şöyle ki düzenlemenin uygulanmasında, kanunun kapsamını belirleyen temel kavram, “ibadethane”dir. Eğer hukuk düzeni bütün inanç ve ibadet mekânlarına “ibadethane” olarak muamele ediyor ise bu düzenlemenin vergide eşitlik ilkesine aykırı olduğu söylenemez; ancak eğer

ibadethane kavramı belirsiz, sınırlı ve tartışmalı ise, ayrımcı ve eşitsiz muamele üreten hukuk düzenlemelerine bir yenisi eklenmiş demektir (Billur, 2013, 432).

Konumuz açısından Vergi Kanunları ve özel kanunlarda birçok düzenleme yer alsa da tüm bağış ve yardımlar için genel bir düzenlemeye yer verilmemiştir. Bu yüzden mevzuatta çok farklı yerlere dağılmış bulunan maddeler için ikincil ve kapsayıcı bir düzenleme yapılarak ödeme belgesi, kayıt, sınırlı ve sınırsız indirim gibi indirim yazma şartları ile şekilleri belirlenebilir. Böylece farklı kanunlarda mükerrer cümlelerden arındırılmış ve anlaşılır bir hukuk diline katkıda bulunulmuş olacaktır.

#### **4.2.1. Gelir Vergisinde Sorunlar ve Çözüm Önerileri**

Gelir vergisi mükellefleri bağış yapmayı düşündükleri zaman yıl sonu karlarını tam olarak bilemeyecekleri için yaptıkları bağışın indirim olarak kabul edilip edilemeyeceğini bilememektedir. Dolayısıyla kanunen indirimi kabul edilen bir bağışta bulunsalar bile hesap dönemi sonunda kar etmemişlerse yaptıkları bağış kar olarak eklenmektedir.

Bilindiği üzere gelir vergisinde mükellef her üç aylık dönemlerde geçici vergi beyannamesi vermektedirler. Üçer aylık dönemler halinde gelir ve giderler toplanır çıkartılır, kar veya zarar ortaya çıkabilir. Örneğin yılın ilk 3 ayında kar eden bir gelir vergisi mükellefi kamuya yararlı bir derneğe bağış yaparak bunu beyannamesinde indirim konusu yapabilmişken, aynı yılın sonunda zarar ettiyse; ilk geçici vergi döneminde gider olarak kabul edilen bağışı indirimlerinden çıkararak vergi matrahına eklemek durumunda kalacaktır.

Bağışların sosyal amacı doğrultusunda teşvik edilmesi isteniyorsa yukarda anlatılan durumda indirimin eklenmemesi, zarar olsa bile diğer yıla devredilebilmesi mümkün kılınabilir. Örneğin bu mükellefin zararı sürekli ise, örneğin 3 yıl devam ediyorsa o zaman kara eklenmesi öngörülebilir. Zira sürekli zarar eden birinin başkasına yardım etmesi de rasyonel görünmemektedir. Ama yıl sonunda kar edeceğini yanlış tahmin ederek bağışta bulunduyorsa da indirimleri reddedilerek cezalandırılmamalıdır.

Gelir Vergisi Kanununa göre beyanname vermek zorunda olmayan mükelleflerin yaptığı bağışları indirim konusu yapması mümkün olmamaktadır. Bağışların gider olarak kabul edilebilme şartlarında birisi de, beyanname üzerinden ayrıca gösterilmek suretiyle vergi matrahından indirilmesi gerektiğidir.

GVK 61. Maddesine göre ücret “bir işyerinde, işverene tabi olarak çalışan kişilere hizmet karşılığı verilen para ve ayınlardır”. Gelir vergisi kesintisi yapan bir işverenden ücret alınıyorsa ayrıca beyanname verilmeyecektir. Ancak GVK 86/c. Maddesi, Vergiye tâbi gelirlerden; birden fazla işverenden elde edilen ücretler, menkul sermaye iratları ve gayrimenkul sermaye iratlar toplamının GVK 103 üncü maddede yazılı tarifenin ikinci gelir diliminde yer alan tutarı aşıyorsa ayrıca beyanname verilir. Bu durumda çalışmamızda Gelir Vergisi ile ilgili açıklamalarda yer alan koşullar yerine getirilerek beyannameden indirim söz konusu olabilmektedir.

Anlaşılabacağı üzere tek işverenden kesinti yoluyla vergilendirilmiş geliri olanlar beyanname veremiyorlar. Örneğin özel hastanede çalışan bir cerrah 2019 yılında 190.000 TL stopajlı ücret elde ediyorsa, kanunların izin verdiği şekilde matrahtan indirimi kabul edilen bir bağış yapsa bile bunu ödenen gelir vergisine yansıtamayacaktır. Dolayısı ile ticari kazanç elde edenler ile yukarıda yazdığımız GVK 86/c’de belirtilen kritere uymayan ücret geliri elde edenler bağışları için bir vergi indirimi alamayacaklardır.

2019 yılı için 148.000TL tutarında kadar tek işverenden stopajlı ücret geliri elde eden ücretliden 36.260 TL gelir vergisi kesintisi yapılmaktadır. 148.000 TL üzerindeki tutar ise yüzde 35 oranında vergi alınmaktadır. Dolayısıyla 190.000 TL brüt ücret alan bir ücretli 148.000 TL üzerindeki tutar için yüzde 35’lik gelir vergisi tarife dilimine girecek ve aradaki farkın yüzde 35’i kadar vergi eklenmek durumunda kalacaktır. Yani  $36.260 + 14.700 = 50.960$  TL Gelir Vergisi Kesinti yapılacaktır.

Diğer kesinti ve değişkenleri sabit varsaydığımızda  $190.000 - 56.960 = 133.040$  TL net ücret geliri elde edecektir. Bu kişi kamuya yararlı bir derneğe 50.000 TL bağış yaparsa kendisine 83.040 TL vergilendirilecek kazanç kalmakta ve yüzde 27’lik gelir vergisi tarifesine girmektedir ( 2018-2020 yılları geçici olarak yüzde 30- 23 Aralık 2017 Tarih 30279 Sayılı Resmi Gazetede Yayınlanan 14 Sıra Nolu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği (Seri No: 1)’nde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ ). Dolayısıyla, 83.040 TL nin yüzde 27 si kadar, yani 22.420,08 TL vergi ödeyecektir. Rakamlar ile verdiğimiz örnekte bağışın vergiye etkisi daha net anlaşılacaktır.

Aşağıda belirtilen ücret, menkul sermaye iradı, gayrimenkul sermaye iradı ve diğer bazı gelirler için beyanname verilmemektedir: (GVK Madde 86)

- Kazanç ve iratların istisna hadleri içinde kalan kısmı
- Gerçek usulde vergilendirilmeyen zirai kazanç

-Tek işverenden alınan ve üzerinden vergi tevkifatı yapılmış ücret (yukarıda ayrıntılı açıklanmıştır.)

-Diğer ücretler

-Sosyal güvenlik kurumu tarafından ödenen bazı özel şartları taşıyan prim ve iratlar

-Gvk geçici 67. Maddesi gereği stopaja tabi tutulmuş iratlar

-5300 sayılı tarım ürünleri lisanslı depoculuk kapsamında düzenlenen ürün senetleri kazancı

Yukarda sayılan gelirler için beyanname verilmemektedir. Bu gelirleri elde edenlerin yaptığı bağışlar diğer tüm şartları taşısa bile beyanname vermedikleri için vergi matrahlarını etkilemeyecektir. Bu yüzden eğer bir teşvik olarak vergi matrahından indirim kabul edilen bağış ve yardımlar için bu düzenlemeye göre beyanname vermeyen mükelleflerin de bu teşvik kapsamında yaptığı bağışların kendilerine vergi avantajı sağlamasının yolu açılmalıdır.

#### 4.2.2. Kurumlar Vergisinde Sorunlar ve Çözüm Önerileri:

Gelir vergisiyle ilgili yukarıdaki sorunlar, aynı usul ve dönem koşulları uygulanan kurumlar vergisi açısından da geçerlidir. 34 no'lu KVK Genel Tebliğinde; *“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”* denmektedir. Aynı tebliğde, indirilecek bağış ve yardım miktarının en fazla o yıla ait kurum kazancı kadar olacağı (hadde bağlı olmayan bağış ve yardımlarda) belirtilmiştir. Bu tebliğde yapılan açıklamalar yukardaki başlıkta anlattığımız gelir vergisi uygulamasıyla benzer olduğunu göstermektedir.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun "Zarar mahsubu" başlıklı 9 uncu maddesinin birinci fıkrasının (a) bendine göre işletmenin zarar etmesi durumunda geçmiş 5 hesap dönemine ait zararlarını beyannamesinden mahsup edebilir. Bunun istisnası kar çıkması durumunda beyannameden indirim konusu yapılabilen indirimlerdir. Bağış ve yardım indirimleri de bu tür giderler arasında yer almaktadır. Diğer zararlar 5 yıl boyunca kar durumunu etkilerken, bağış sadece yapıldığı dönemi

etkilemektedir. Bu durumda dönem sonunda kar edip etmeyeceğini bilmeyen kurumlar, vergisi mükellefi yapacağı bağış konusunda da tereddüt edecektir. Dolayısı ile bağış yapmanın teşvik edilmesi kısıtlanmış bulunmaktadır. En azından diğer yıl kar edilmesi durumunda yapılan bağış tutarının diğer şartlar sabit kalmak koşulu ile indiriminin kabul edilmesi için bir düzenleme yapılabilir.

#### 4.2.3. Katma Değer Vergisinde Sorunlar ve Çözüm Önerileri:

Nakdî bağış ve yardımlar KDV'nin konusuna girmemekte; aynî bağışlar ise, teslim hükmünde olduğundan KDV'nin konusuna girmektedir. *KDV Kanunu'nda yukarıda belirtilen hükümlerin istisnaları bulunmaktadır ve bazı bedelsiz teslim ve hizmetler KDV'den müstesna tutulmuştur.*

Bağış ve yardım şeklindeki bedelsiz teslim ve hizmetlere, KDV Kanunu'nun 17/2-b maddesinde yer verilmiştir. 3065 sayılı Kanun'un 17. maddesinin 2. fıkrasının (b) bendine göre; *"08.02.2007 tarih ve 5580 sayılı Kanun hükümlerine tâbi özel okullarca bedelsiz verilen eğitim, öğretim hizmetlerinde ilgili dönemdeki kapasitelerinin % 10'unu, 24.03.1950 tarihli ve 5661 sayılı Yüksek Öğrenim Öğrenci Yurtları ve Aşevleri Hakkındaki Kanuna Ek Kanun ile 30.04.1992 tarihli ve 3797 sayılı Milli Eğitim Bakanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun hükümlerine göre kurulan öğrenci yurtları tarafından bedelsiz verilen yurt hizmetlerinde ilgili dönemdeki kapasitelerinin % 10'unu, üniversite ve yüksekokullarda ise %50'sini geçmemek üzere verilen bedelsiz eğitim ve öğretim hizmetleri, kanunların gösterdiği gerek üzerine bedelsiz olarak yapılan mal teslimi ve hizmet ifaları, birinci fıkra da sayılan kurum ve kuruluşlara bedelsiz olarak yapılan her türlü mal teslimi ve hizmet ifaları ile 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,"* katma değer vergisinden istisna edilmiştir. Bu bent hükmüne göre 17. maddenin 1. fıkrasında sayılan kurum ve kuruluşlara bedelsiz olarak yapılan her türlü mal teslimi ve hizmet ifasının (bağış ve yardımların) KDV'den müstesna olduğu hükmü yer almıştır.

Dönem başında kar edeceğini düşünerek hareket eden vergi mükellefi yaptığı bağışla ilgili KDV ödememiş ve ya bu KDV tutarını gider yazmışsa, yılı zararlarla tamamlaması durumunda bağış istisnası nedeniyle ödemediği KDV tutarını ödeyecek ve ya gider olarak dikkate aldığı KDV yi gelir olarak vergi matrahına eklemek

durumunda kalacaktır. KDV konusunda beyanlarda ve kontrolde tespit ve hesaplama zorluklarına neden olan bu düzenlemelerin değiştirilmesi gerekmektedir.

KDVK hükümlerin sadeleştirilmesi gerektiği düşünülmektedir. Genel bir ilke olan dönemsellik ilkesi gereği kayıtların zamanında yapılması gerekmektedir. Ancak dönem sonunda kar ve ya zarar çıkacağını tahmin etmek, hesap etmek çok sağlıklı olmamaktadır. Bu nedenle sosyal amaç doğrultusunda dönem sonu kar durumuna bağlı kalınmadan istisnalar uygulanabilir. Ancak dönem sonundaki durumlara göre hesaplama ve kayıt değişiklikleri yapılması uygulamayı zorlaştırmaktadır.

#### **4.3. Bağış Kabul Eden Açısından Sorunlar ve Çözüm Önerileri**

Bağış ve yardımı kabul eden kurumun makbuzunun kalmaması, yetkilisinin yapılan bağışın kazandırıcı olup olmadığına karar verememesi veya yapılan şartlı bağış ise şartın yerine getirilememesi durumunda bağış kabul eden kurumun vergi idaresine bilgi vermesi ile ilgili herhangi bir sorumluluğu bulunmamaktadır. Bunlar bağış yapan değil bağış kabul eden açısından karşılaşılan sorunlar olarak ortaya çıkmaktadır.

Bağış ve yardımı kabul eden kurumun makbuzu kalmaz ise bağışçı bunu vergi beyannamesinden indirmesi mümkün olmadığı için bağışçı bağış yaptıktan vazgeçebilmektedir. Bu sorunun çözümü için bağış alan kurumlara özel elektronik ortamda bir belge düzenleyebilmeleri için gerekli yasal düzenlemenin yapılması gerekmektedir. Diğer sorun ise bağışın kazandırıcı olup olmadığının tespitidir. Bu sorunu çözmek için ise bağış kabul eden kurumda bir bağış kabul komisyonu kurulması ve bu komisyonun belirli sürelerde toplanarak bağışın kazandırıcı işlem olup olmadığına ilişkin bir gerekçeli karar yazmasının uygun olacağını düşünmekteyiz. Bunun içinde gerekli mevzuat düzenlemelerinin yapılması gerekmektedir. Diğer bir sorun ise şartlı bağışlar açısından ortaya çıkmaktadır. Şartlı bağış yapılan kurum eğer şartı yerine getiremezse bağışçıya bağışını geri iade etmek zorunda kalabilmektedir. Fakat vergi kanunlarına göre yaptığı bağış indirim konusu yapan bir mükellef daha sonra yapmış olduğu bağış geri aldığı anda bununla ilgili indiriminin geri ödemesi gerekmektedir. Fakat bu iadede genelde vergi idaresinin bilgisi olmamaktadır. Örneğin, belediyeye park yapması için arsa bağışlayan bir gelir vergisi mükellefi eğer arsanın park yapılmadığını tespit ederse arsanın geri iadesini talep edebilir. Bu nedenle vergi mevzuatında bir değişikli yapılarak şartlı bağışların

geri iade edilmesi durumunda bağışı alan tarafından belirli süre içerisinde vergi dairesine bilgi verilmesi sağlanabilir.

Bilindiği üzere bağışların vergi matrahlarından indirimi beyanname üzerinden olmaktadır. Beyannameler elektronik ortamda verilmektedir. Beyannameler verilirken ilgili beyan satırında bağışın şartlı olup olmadığı bilgisi yer almamaktadır. Dolayısıyla şartlı bağışların şartının ilgili idare tarafından yerine getirilmemesi durumunda beyannamede yer alan indirimin iptali konusunda bir uygulama bulunmamaktadır. Bu sorunun çözümü için vergi beyannamelerinde yer alan bağış ve yardım indirimi satırları detaylandırılarak bağışların şartlı olup olmadığını gösteren bir beyan satırı getirilebilir.

#### **4.4. Denetim Sisteminden Kaynaklı Problemler**

Bağış ve yardımlar açısından denetim kaynaklı sorunlarda bulunmaktadır. Vergi incelemesinden maksat, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamak olarak belirlenmiştir (VUK Madde 134). Dolayısıyla mükelleflerin defter ve belgelerinin vergi mevzuatı açısından doğru olup olmadığının tespit edilmesi amaçlanmaktadır. Fakat vergi kanunlarında bağış ve yardım konusu detaylı bir şekilde düzenlenmediği için bunların denetimi konusunda sorunlar ile karşılaşılabilir. Çünkü vergi inceleme elemanları mevzuta uygunluk denetimi yapmakta bağışın amacına uygun kullanılıp kullanılmadığının fiili tespiti yapılmamaktadır.

Öncelik olarak bağış ve yardım yapan bir vergi mükellefi vergi kanunlarında belirlenen şartlara uygun olarak yaptığı bağış ve yardımlar için vergi indiriminden faydalanılabilmektedir. Fakat bağış ve yardım kavramını ve özelliklerini açıklarken bağış ve yardım kabul eden için mutlaka kazandırıcı bir işlem olması gerektiği belirtilmişti. Vergi idaresi denetim yaparken bu amaca uygun denetim yapmamaktadır. Bu nedenle de bağış ve yardımlar istenen amaca uygun şekilde kullanılamaya bilmektedir. Bu sorunun çözümü için ise, öncelikle bağışın tanımı yapılmalıdır. Bu tanıma uygun bağış yapılıp yapılmadığının tespitinin sadece bağış yapan değil bağış alan kurum açısından da denetlenmesi gerekmektedir.

Bağış yardım açısından kazandırıcı işlem olup olmadığının vergi idaresi tarafından tespit edilmemesi durumunda, toplumsal dayanışmayı ve kalkınmayı artırmak amacıyla teşvik edilen bağışların faydalı olmasının mümkün olamayacağı

düşünülmektedir. Örneğin bir köy okulunun yapımı için gerekli olan bütçe 100 birim ise, bağış ve yardımlar 100 birimi aştığında bağışın amacı dışında kullanılması durumu ortaya çıkabilir. Ayrıca bu örneğimize göre okula yapılan tuğla, demir ve benzeri aynı bağışların kullanılıp kullanılmadığı, ne kadarının kullanıldığı, kullanılacağı yere evrak üzerinden değil fiilen teslim edilip edilmediği, çeşitli ve çapraz bir kontrolden geçirilmediğinden israf ve verimsizlik oluşabilmektedir. Bu konuda bağış ve yardımı yapanlar ve kabul edenlerin yanında maliye teşkilatından, kabul eden müessese ile ilgili akademisyenlerce ve ilgili meslek kuruluşundan her seferde değişen ve valilik tarafından görevlendirilen bir denetim birimi bu bağış ve yardımın yerinde olup olmadığını, kullanılıp kullanılmadığını, amacına uygunluğunu, miktar ve diğer kontrollerini yapmasının uygun olacağı düşünülmektedir.

#### **4.5. Kamuya Yararlı Dernek ve Vergi Muafiyeti Tanınan Vakıf Statüleri Sorunu**

Çalışmamızda yukarı belirtildiği üzere, dernek ve vakıflara yapılan bağışların vergisel anlamda anlam ifade etmesi için kamuya yararlı ve vergi muafiyeti tanınan sıfatlarını taşıması gerekir. Fakat ülkemizde dernek ve vakıf sayının fazla olması hangi dernek ve vakıfların bu avantajdan faydalanması gerektiği konusunda sorunlar yaşanmaktadır. Birçok dernek ve vakıf sosyal sorumluluk çerçevesinde faaliyette bulunmasına rağmen bu statüden faydalanamamaktadır. Ayrıca bu statüye sahip olup da kamuya yararı zaman içerisinde azalan vakıf ve derneklerde olabilir. Bu nedenle bu sorunun çözümü için dernek ve vakıfların kamuya yararını tespit edecek bir komisyon kurularak statülerinin her yıl yeniden gözden geçirilmesi ve buna göre bunlara kamuya yararlı dernek ve vakıf statüsünün verilmesi gerektiği düşünülmektedir.

#### **4.6. Değerlendirme ve Sonuç**

Bağış ve yardımlar, Pozitif dışsallığı olması nedeniyle devlet tarafından vergi teşvikleriyle desteklenmektedir. Bu teşvikler ile vergi mükellefleri daha fazla bağış ve yardım yapma konusunda daha istekli olabilmektedir. Böylece bir taraftan mükelleflerin sosyal sorumluluk hissettiği konularda bağış ve yardımları yapması kolaylaştırılırken diğer taraftan devletin yapması gereken çeşitli hizmetlerin finansmanına mükelleflerinde ortak olması sağlanmaktadır.

Bağış ve yardım kavramı son dönemlerde oldukça ilgi çeken konulardan birisidir. Çünkü günümüzde birçok kurum veya kişi sosyal sorumluluk bilinci ile bağış ve yardım yapmaktadır. Yapılan bağış ve yardımlar, vergi kanunlarında belirlenen koşullarda yapılması durumunda vergi avantajları sağlanmaktadır. Türkiye’de hem vergi kanunlarında hem de farklı kanunlarda bağış ve yardım konusunda vergi ile ilgili düzenlemeler yer almaktadır. Bağış ve yardım konusu daha çok geliri ilgilendirdiğinden, bu konuda en kapsamlı düzenlemeler 193 Sayılı GVK ile 5520 Sayılı KVK yer almaktadır. Bunun dışında KDV ve bazı vergi kanunları ile farklı kanunlarda da bağış ve yardımlara ilişkin düzenlemeler yer almaktadır. Zaten farklı kanunlardaki düzenlemelerde genelde Gelir Vergisi ve Kurumlar Vergisine atıf yapılmaktadır.

Vergi mevzuatında yardım, hayırseverlik, bedelsiz hizmet gibi farklı kavramlar kullanıldığı görülmektedir. Bu durum belirsizliklere ve benzer kavramların bağış gibi değerlendirilerek vergisel işlem yapıp yapılamayacağı problemini ortaya çıkarmakta, mükelleflerin yaptığı ödemelerin bağış kapsamına girip girmediğini anlamasını zorlaştırmaktadır. Bu sorunun çözümü için; farklı ve benzer kavramların bedelsiz hizmet, yardım gibi kavramların tamamının bağış olarak değiştirilerek bağış kavramını tanımlanması gerektiği düşünülmektedir. Bunun dışında mükelleflerin uygulamada karşılaştıkları sorunların çözümü için belirlemek üzere bir genel tebliğ çıkartılması uygun olabilir. Böylece kavram karmaşası ortadan kalkacak ve mükelleflerin vergi kanunlarındaki bağış tanımının uygun bağış yapıp yapmadıkları konusunda tereddütleri ortadan kalkacaktır.

Vergi mükelleflerinin, bağış tutarını ya da aynı bağışın değerini matrahlarından indirim olarak kullanmalarının sosyal bir amacı vardır. Bu amaç mükelleflerin kamu hizmetlerinin finansmanına katılmasını sağlamaktır. Bu nedenle bağış ve yardımlar ile sosyal sorumluluklar yerine getirilirken kamu menfaatleri doğrultusunda vergi teşvikleri sağlanmıştır. Bu indirim uygulamasında yapılacak bağışlarda vergi kanunlarına göre belirlenen koşullara uyulması gerekmektedir. Bu koşullardan birisi de GVK ve KVK belirtilen matrahın yüzde 5’ine kadar yapılacak bağış ve yardımlardır. Kanun koyucu, bu koşul ile belirli kurum ve kuruluşlara yapılacak bağış ve yardımlar için matrah üzerinden bir sınır getirmiştir. Bağış ve yardım yapılan kurumlarında kamu kurumları ile sosyal amaçlı çalışan vakıf ve dernekler olduğu düşünüldüğünde bu sınırın kaldırılmasının uygun olacağı düşünülmektedir. Böyle bir

düzenleme ile bu kurum ve kuruluşlara da yapılacak bağış ve yardım miktarının artması sağlanmış olacaktır.

Bağış ve yardımların en kapsamlı düzenlendiği vergiler Gelir ve Kurumlar Vergisidir. Çünkü bağış ve yardım yapılması doğrudan geliri ilgilendiren bir konudur. Bağış ve yardım konusunda Gelir ve Kurumlar vergisindeki düzenlemeler birbirine benzerlik taşımaktadır. Dolayısıyla bu konuda her iki kanun kapsamındaki sorunlarda birbirine benzer olmaktadır. Bu sorunlardan birisi de bu kanunlara göre bağış ve yardım yapan vergi mükelleflerinin beyannamelerinde kar çıkması durumunda beyannamede ayrıca gösterilerek indirilebilmesine imkan tanınmaktadır. Fakat bir mükellefin matrahından daha fazla tutarda bağış yaparak beyanname üzerinden zarar göstermesi mümkün değildir. Bu durum devletin vergi gelirlerini koruyan bir düzenlemedir. Fakat vergi mükellefleri bir vergilendirme dönemi içerisinde geçici vergilendirme dönemleri itibarıyla kar veya zarar edebilirler. Geçici vergi dönemlerinde kar eden bir mükellef hesap dönemi sonunda zarar edebilir. Bu hesap dönemi içerisinde dönem başında kanunlara uygun olarak yaptığı ve gider olarak kaydettiği bir bağışı, dönem sonunu zararla sonuçlandırmasından kaynaklı olarak gider hesaplarından çıkaracak ve vergi beyanında da matrahtan indirim olarak kayıtlarına alamayacaktır. Burada vergi mükellefinin dönem başında var olan yasal bir hakkının, dönem sonundaki kar durumunu tahmin edememesi nedeniyle dönem içinde var olan indirim hakkı dönem sonunda kaybolmaktadır. Bu yüzden faaliyet sonucu oluşan zararlar beyanname üzerinden diğer yıllara devredebiliyorsa; bağış yüzünden oluşan zararın da en azından bir yıl süreyle devredilebilmesinin uygun olacağı düşünülmektedir. Böylece kamu menfaati korunurken; yaptığı bağış sonucu elinde olmayan nedenlerle zarar eden bir mükellefin hakkı en az bir yıl süreyle korunmuş olması sağlanmış olacaktır.

Gelir Vergisi mükellefleri vermiş oldukları beyanname üzerinde yaptıkları bağış ve yardımları indirebilmektedirler. Fakat beyanname vermeyen gelir vergisi mükellefleri yapmış oldukları bağış ve yardımları indirme imkanları bulunmamaktadır. Bu durum beyanname veren ve vermeyen mükellefler açısından adaletsiz bir yapı ortaya çıkarmaktadır. Bu nedenle de beyanname vermeyen mükelleflerin bağış ve yardım yapma isteğini azaltmaktadır. Bu konuda yasal bir

düzenleme yapılarak, beyanname vermeyen mükelleflere de vergi teşviki sağlanmalıdır.

Gelir vergisi mükellefleri kanunen kabul edilmeyen giderlerin dahil olduğu kazanç üzerinden indirilebilecek bağış ve yardım tutarını hesaplarken, kurumlar vergisi mükellefleri ticari bilanço kârından kanunen kabul edilmeyen giderleri çıkararak %5'lik indirilebilecek bağış ve yardım tutarını bulmaktadırlar. Gelir vergisi mükellefleri ve kurumlar vergisi mükellefleri için %5'lik tutarın hesaplanmasında kanunen kabul edilmeyen giderler açısından bu farklılık giderilmelidir.

Elektronik ortamda beyanname veren Gelir ve Kurumlar Vergisi mükellefleri, yaptıkları bağış ve yardımları elektronik beyannamedeki bağış ve yardım satırına yazarak indirebilmektedir. Fakat beyannamede matrahın yüzde beşine kadar yapılabilen bağış ve yardımlar ile ilgili bir kontrol sistemi yoktur. Dolayısıyla bir mükellef matrahının yüzde beşinden daha fazlasını indirim konusu yapabilir. Bunun çözümü için ise beyannamelere eklenecek bir hesaplama programı ile sınırı aşan bir bağış tutarının gider olarak yazılmasının önüne geçilebilir.

Bağış her hangi bir ticari amaç güdülmeden ve karşılıksız olarak sosyal ve toplumsal amaç ile yapılan harcamalar olduğundan, bağışı yapan açısından karşılıksız bağışı kabul eden açısında ise kazandırıcı bir işlem olması gerekmektedir. Burada vurgulanması gereken noktada bağışların yarattığı vergi kaybı değil, özelliğini kaybetmiş, karşılıklı, amaç dışı yapılmasının denetlenmesi sorunudur. Bu sorunun çözümü ise yapılacak vergi idaresi tarafından yapılacak denetimlerde hem bağış yapan ve bağışı alan için fiili tespit ile bağışın tanımına ve özelliklerine uygun kullanılıp kullanılmadığı araştırılabileceği düşünülmektedir.

Vergi hukuktaki bağış ve yardım düzenlemeleri, kamu kurum ve kuruluşları ile kamu yararına haiz dernek ve vergi muafiyetine tanınan vakıflara yapılmasını teşvik etmektedir. Bu dışında kamusal faydası yüksek olan çeşitli kurum ve kuruluşları kapsama almadığı görülmektedir. Bu nedenle bağışlar ile kamu hizmeti yapılmasının teşvik edilmesi sağlandığından, bağış alan kurum kuruluşların yeniden ele alınması gerektiği düşünülmektedir. Yeni yasal düzenlemeler yapılarak sosyal faydası ve kamuya yararı yüksek olan kurum ve kuruluşlar tespit edilerek bağış ve yardım konusu yeniden ele alınması gerektiği düşünülmektedir.

Bağış ve yardımlara ilişkin vergi kanunlarındaki düzenlemeler yeniden ele alınarak mükellef açısından daha anlaşılır duruma getirilmesi ile uygulamada karşılaşılan sorunların çözümüne katkı sağlanacağı düşünülmektedir.



## KAYNAKÇA

- Aral, F. (2000). *Borçlar Hukuku Özel Borç İlişkileri*, Yetkin Yayınları, Ankara.
- Arpacı, Ö. (2016). Belediyelere Gıda Bankacılığı Kapsamında Yapılan Bağış ve Yardımların KDV ve Gider Boyutu. *Yaklaşım Dergisi*, Sayı:286.
- Ateş, K. (2009). İmalatçı Firmalarda 12 Adımda Muhasebe Kapanış Kayıtları. <http://www.muhasetr.com/yazarlarimiz/koray/010/>. Erişim Tarihi: 20.06.2017.
- Aydın, E. (2008). Gelir Vergisi Ve Kurumlar Vergisi Uygulamaları Bakımından Sporda Sponsorluk Harcamaları. *Vergi Dünyası Dergisi*, Temmuz/2008 Sayısı.
- Aydın, Z. (2004). *Borçlar Hukuku Özel Borç İlişkileri*, Seçkin Yayıncılık, Ankara.
- Aydın, M. A. (1999). *Türk Hukuk Tarihi*, Beta Yayıncılık, Ankara.
- Azili, H. (2009). İndirilebilecek Bağış Ve Yardım Tutarının Tespitinde Kanunen Kabul Edilmeyen Giderlerin Durumu. *Yaklaşım Dergisi*, Sayı: 203.
- Başak, L. (2004). 5072 Sayılı Kanun Uyarınca Dernek Ve Vakıfların Bağış Ve Yardım Toplama Esasları Ve Dernek Ve Vakıflarda Kurumlar Vergisi Mükellefiyeti. *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı: 189.
- Billur, Y. (2013). İbadethane Bağışlarının Vergi Matrahından İndirimi: Vergide Eşitsizlik Örneği. *Marmara Üniversitesi Hukuk Araştırmaları Dergisi*, Sayı:3, 429-452. <http://dspace.marmara.edu.tr/bitstream/handle/11424/2215/5000001567-5000000681-PB.pdf?sequence=1&isAllowed=y>. Erişim Tarihi:29.07.2018.
- Büyükişık, E. (2002). Bağış ve Yardımlar. *Mükellefin Dergisi*, Sayı: 111, 111-125.
- Çakır, A. (2016). *Kurum Kazancından İndirilmesi Mümkün Kılınan Bağışlar ve Belge Düzeni*. [http://www.roedl.net/tr/tr/yayinlar/yazilar/kurum\\_kazancindan\\_indirilmesi\\_mu\\_emkuen\\_kilinan\\_bagislar\\_ve\\_belge\\_duezeni.html](http://www.roedl.net/tr/tr/yayinlar/yazilar/kurum_kazancindan_indirilmesi_mu_emkuen_kilinan_bagislar_ve_belge_duezeni.html) (Erişim: 11.07.2019).
- Çetin, R. (2015). Bağış Ve Yardımlar Kurumlar Vergisi Beyannamesinden Nasıl İndirilir. *Lebib Yalkın Yayınları*, Sayı:136.
- Çevik, O. N. (1991). Ticaret Şirketlerinin Bağışta Bulunabilme Ehliyetleri. *Ankara Barosu Dergisi*, Sayı:4, 555-574.

- Darüşşafaka Cemiyet. *Menkul/Menkul Kıymetler Bağışı*.  
<https://www.darussafaka.org/bagislariniz/bagis-turleri/menkul-ve-gayrimenkul-bagisi>. Erişim Tarihi:10.11.2018.
- Demir, H. (2004). Aynı Bağışların Satışında Belge Düzeni Ve Gider Pusulası Kullanımı, *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı:189, 75-76.
- Doğru, Y.B. (2015). *Türkiye’de Spor Sponsorluğu; Beşiktaş, Fenerbahçe ve Galatasaray Futbol Kulplerinin Ana Sponsorluklarının Bilinirliği Üzerine Bir Araştırma*, Kocaeli Üniversitesi Yüksek Lisans Tezi [www.tez.yok.gov.tr](http://www.tez.yok.gov.tr), Erişim Tarihi: 10.01.2019.
- Dulupçu, M.A., Özkul, G., Ünlü, H., Sayın, M. (2014). Yerel Yönetimlerin Vergilendirme Yetkisine İlişkin Değerlendirmeler, *Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, Sayı:20, 27-40.
- Ekinci, İ. (2016). *Gıda Bankacılığı Faaliyetinde Bulunan Dernek ve Vakıflara Yapılan Bağışlarda KDV İstisnası*.  
<http://www.muhasabetr.com/yazarlarimiz/idrisekinci/001/>. Erişim Tarihi:14.03.2018.
- Elmas, Ö. (2007). Bankacılık Kanunu Açısından Bağış ve Yardımlar ile Promosyonlara İlişkin Değerlendirme. *Bankacılar Dergisi*, Sayı:63, 40-51.  
<https://www.tbb.org.tr/Dosyalar/Dergiler/Dokumanlar/63.pdf>. Erişim Tarihi: 08.06.2018.
- Emektar, F. (2012). Türk Hukukunda Bağış ve Yardımlar. *Vergi Dünyası*, Sayı:365, 131-146. <https://www.vergidunyasi.com.tr/Makaleler/5712>. Erişim Tarihi:21.08.2018.
- Feldstein, M. & Taylor A. (1976). The income tax and charitable contributions. *Econometrica*, Sayı:44, 1201-1222.  
[https://www.jstor.org/stable/1914255?seq=1#page\\_scan\\_tab\\_contents](https://www.jstor.org/stable/1914255?seq=1#page_scan_tab_contents). Erişim Tarihi:14.09.2018.
- Gelir İdaresi Başkanlığı. *Vergi Muafiyeti Tanınan Vakıfların Listesi*.  
<https://www.gib.gov.tr/yarim-ve-kaynaklar/yararli-bilgiler/vergi-muafiyeti-taninan-vakiflarin-listesi>. Erişim Tarihi:08.05.2019.
- Gelir İdaresi Başkanlığı. *Mevzuat*.  
[http://www.gib.gov.tr/fileadmin/mevzuatek/gerekceler/GVK/cilt\\_1\\_193\\_sayili\\_kanun.pdf](http://www.gib.gov.tr/fileadmin/mevzuatek/gerekceler/GVK/cilt_1_193_sayili_kanun.pdf). Erişim Tarihi: 09.05.2018.

- Gelir İdaresi Başkanlığı. *Yararlı Bilgiler*.  
[https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user\\_upload/Yararli\\_Bilgiler/KV\\_Oranlari.html](https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user_upload/Yararli_Bilgiler/KV_Oranlari.html). Erişim Tarihi : 10.06.2019.
- Gökbunar, R., Özdemir, H. & Uğur, A. (2008). *Küreselleşme Kıskaçındaki Refah Devletinde Sosyal Refah Harcamaları*, Doğu Üniversitesi Dergisi, Sayı:2, 158-173.
- Gökmen, Ş. (2013). Bağışlama Sözleşmesi. *Türk Hukuk Sitesi*.  
[http://www.turkhukuksitesi.com/makale\\_1585.htm](http://www.turkhukuksitesi.com/makale_1585.htm). Erişim Tarihi:01.09.2018.
- İktisadi Terimler Çalışma Grubu, (2011). *İktisat Terimleri Sözlüğü*, Türk Dil Kurumu Yayınları.
- İstanbul Yeminli Mali Müşavirler Odası, Notlar.  
<http://istanbulymmo.org.tr/dosyalar/platformNotlar/20190206ErdogduOz.pdf>.  
 Erişim Tarihi:12.05.2019.
- Japonya Büyükelçiliği. *Türkiye Cumhuriyetine Yönelik Destek Politikaları*.  
<https://www.tr.emb-japan.go.jp/files/000464433.pdf>. Erişim : 28.06.2019.
- Kamu Denetçiliği Kurumu, 2014 Yılı Kararları. <https://www.ombudsman.gov.tr/2014-yili-kararlari/index.html>. Erişim Tarihi:15.05.2019.
- Kantarıcı, H. B. (2004). Gelir Ve Kurumlar Vergisi Açısından Bağış Ve Yardımların Vergiden İndirilmesi Üzerine Bir Değerlendirme. *Atatürk Üniversitesi İİBF Dergisi*, Sayı:3, 135-142. <http://e-dergi.atauni.edu.tr/atauniiibd/article/view/1025003553/1025003382>. Erişim Tarihi:09.11.2018.
- Karaaslan, E. (2014). *Belediye Mevzuatı*, Bekad Yayınları, Antalya.
- Karakoç, Y. (1997). Vergi Hukuku Açısından Bağış ve Yardımlar (I). *Vergi Dünyası*, Sayı:187.
- Karakoç, Y. (1997). Vergi Hukuku Açısından Bağış ve Yardımlar (II). *Vergi Dünyası*, Sayı:188.
- Kırbaş S. (1995). *Vergi Hukuku*. Siyasal Kitabevi, Ankara.
- Kızılot, Ş. (2010). *KDV Kanunu ve Uygulaması*. Yaklaşım Yayıncılık, Ankara.
- Kültür ve Turizm Bakanlığı. *Teşvikler*. <http://teftis.kulturturizm.gov.tr/TR-14821/kulturel-alandaki-destek-sponsor-faaliyetlerinin-tesvik-.html> Erişim: 19.06.2019.
- Lebib Yalkın Dergileri, (2019). Vergi Türü Kodları, <http://lebiyalkin.com.tr/mevzuat/onemli-bilgiler/bagli/vergi-is-hukuku-ve->

- [sigorta-bilgileri\\_dgr\\_dgr-005 /vergi-turu-kodlari.html](http://sigorta-bilgileri.dgr.dgr-005/vergi-turu-kodlari.html). Erişim Tarihi: 27.06.2019.
- Maç, M. (1989). Bedelsiz Teslimlerde KDV Uygulaması, Bedelsiz Teslimlerin Belgelenmesi ve Zayi Olan Mallar. *Vergi Dünyası*, Sayı:Eylül/1989.
- Marmara Ticaret Odası, T.C. Kültür ve Turizm Bakanlığı Destekleri. [http://www.mto.org.tr/uploads/mto/contentFile\\_180\\_2057753fd03892f5e6.pdf](http://www.mto.org.tr/uploads/mto/contentFile_180_2057753fd03892f5e6.pdf). Erişim Tarihi: 09.04.2019.
- Manav, T. (2018). Vergi Revizyonu. *Lebib Yalkın Dergisi*, Sayı:178.
- Nadaroğlu, H. (1989). *Mahalli İdareler*, Beta Yayınları, İstanbul.
- Roodman, D. & Standley, S. (2016). *Tax Policies To Promote Private Charitable Giving In DAC Countries. Center For Global Developmant*, Sayı:82, 1-41. <http://citeseerx.ist.psu.edu/viewdoc/download?doi=10.1.1.615.230&rep=rep1&type=pdf>. Erişim Tarihi 27.09.2018.
- Seamon, B.A. & Young, D.R. (2018). *Handbook Of Research On Nonprofit Economics And Management*. Edward Elgar Publishing, USA. <https://books.google.com.tr/books?id=Y81eDwAAQBAJ&pg=PA376&lpg=PA376&dq=Peloza+and+Steel,+2005&source=bl&ots=Bb-d8Uw7GN&sig=ACfU3U0KZbrEDH1-2FoipUXgqRZRtXWOUQ&hl=tr&sa=X&ved=2ahUKEwjNi63604ziAhVM6KYKHdDlCoEQ6AEwCnoECAyQAQ#v=onepage&q&f=false>. Erişim Tarihi: 11.09.2018.
- Salamon, L.M. & Sokolowski, S.W. (2000). *Social Origins of Civil Society: An Overview*. The Johns Hopkins University Center for Civil Society Studies, USA. [http://ccss.jhu.edu/wp-content/uploads/downloads/2011/09/CNP\\_WP38\\_2000.pdf](http://ccss.jhu.edu/wp-content/uploads/downloads/2011/09/CNP_WP38_2000.pdf). Erişim Tarihi: 15.09.2018.
- Sivil Toplum ve Destek Vakfı, Filantropi Arşivleri. <http://siviltoplumdestek.org/tag/filantropi/page/4/>. Erişim Tarihi: 23.04.2019.
- Şahin, H. (2013). *Bireysel ve Kurumsal Bağışçılar İçin Yasal ve Vergisel Düzenlemeler Rehberi*. [https://www.tusev.org.tr/usrfiles/files/vergiselkonularrehberi\\_web\\_29\\_08\\_13.pdf](https://www.tusev.org.tr/usrfiles/files/vergiselkonularrehberi_web_29_08_13.pdf). Erişim Tarihi:11.11.2018.
- Şeker, S. (1993). Bedelsiz Teslim Ve Hizmet (Bağışlama) İşlemlerinde KDV Uygulaması, *Yaklaşım Dergisi*, Sayı:7, 47-48.

Şimşek, S. (2009). Emlak Vergisinde Muafiyet ve İstisnalar. Maliye Sigorta Dergisi, Sayı:538, 10-49.

Tapu ve Kadastro Genel Müdürlüğü, Projeler.

[https://www.tkgm.gov.tr/sites/default/files/icerik/ekleri/koy\\_tuzel\\_kisiligi\\_lehine\\_yapilan\\_sartsiz\\_bagisi\\_muhtar\\_tek\\_basina\\_kabul\\_edebilir.docx](https://www.tkgm.gov.tr/sites/default/files/icerik/ekleri/koy_tuzel_kisiligi_lehine_yapilan_sartsiz_bagisi_muhtar_tek_basina_kabul_edebilir.docx). Erişim Tarihi:09.06.2019.

Tema Vakfı, (2019). [http://www.tema.org.tr/web\\_14966-](http://www.tema.org.tr/web_14966-2_1/neuralnetwork.aspx?type=45)

[2\\_1/neuralnetwork.aspx?type=45](http://www.tema.org.tr/web_14966-2_1/neuralnetwork.aspx?type=45). Erişim Tarihi: 27.06.2019.

Tiltay, M. A. (2014). *Bir tüketici davranışı olarak bireysel bağış: Bağış motivasyonlarının doğrudan ve dolaylı bağış üzerindeki etkisi*. Doktora Tezi, Eskişehir Osmangazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Türkiye Büyük Millet Meclisi, Esas Komisyon Raporları (Sırasayısı) Sorgu Formu, [http://www.tbmm.gov.tr/develop/owa/sirasayi\\_sd.sorgu\\_baslangic](http://www.tbmm.gov.tr/develop/owa/sirasayi_sd.sorgu_baslangic), Erişim Tarihi: 11.07.2018.

Türkiye Büyük Millet Meclisi, Esas Komisyon Raporları (Sırasayısı) Sorgu Formu, <https://www.tbmm.gov.tr/sirasayi/donem26/yil01/ss486.pdf>, Erişim Tarihi:17.07.2018.

Türk Dil Kurumu (t.y.), *Güncel Türkçe sözlük*, [http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com\\_bts&view=bts&kategori1=veritbn&kelimesec=31805](http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_bts&view=bts&kategori1=veritbn&kelimesec=31805). Erişim Tarihi:14.03.2018.

Türk Dil Kurumu (t.y.), *Güncel Türkçe sözlük*, [http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com\\_gts&kelime=YARDIM](http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_gts&kelime=YARDIM). Erişim Tarihi:15.03.2018.

Türk Dil Kurumu (t.y.), *Güncel Türkçe sözlük*, [http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com\\_gts&arama=gts&guid=TDK.GT\\_S.5c6d39c3418f97.44624546](http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_gts&arama=gts&guid=TDK.GT_S.5c6d39c3418f97.44624546). Erişim Tarihi:17/04/2018.

Türk Dil Kurumu (t.y.), *Güncel Türkçe sözlük*, [http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com\\_gts&arama=gts&guid=TDK.GT\\_S.5c6d39cb8bf623.12277618](http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_gts&arama=gts&guid=TDK.GT_S.5c6d39cb8bf623.12277618) Erişim: 17.04.2018.

Türkiye Cumhuriyeti Cumhurbaşkanlığı Resmi İnternet Sitesi. [www.tccb.gov.tr/haberler/410/101744/-somaliden-arakan-a-gazze-den-yemen-e-kadar-bolgemizde-mazlum-ve-magdurlarin-yardimina-kosuyoruz-](http://www.tccb.gov.tr/haberler/410/101744/-somaliden-arakan-a-gazze-den-yemen-e-kadar-bolgemizde-mazlum-ve-magdurlarin-yardimina-kosuyoruz-), Erişim Tarihi: 12.04.2019

- Uyanık, Z. (2009). *Kurum Kazancının Yüzde 5'i İle Sınırlı Bağış Ve Yardımlar*.  
[https://www.muhasabenet.net/makale\\_zekeriya%20uyanik\\_gelir%20uzman-kurum%20kazancinin%20yuzde%20besi%20ile%20sinirli%20bagis%20ve%20yardimlar.html](https://www.muhasabenet.net/makale_zekeriya%20uyanik_gelir%20uzman-kurum%20kazancinin%20yuzde%20besi%20ile%20sinirli%20bagis%20ve%20yardimlar.html). Erişim Tarihi: 31.05.2017.
- Vakıflar Genel Müdürlüğü, <https://www.vgm.gov.tr/vak%C4%B1fi%C5%9Flemleri/vak%C4%B1flar-hakk%C4%B1nda/vak%C4%B1flar%C4%B1m%C4%B1z> Erişim: 30.06.2019.
- Vardar Hamamcıoğlu, G. (2014). *Medeni Hukukta Tasarruf İşlemi Kavramı*, Gazi Kitabevi, Ankara.
- Yakar, S. (2018). Belediye Mallarının Haczedilemezliği: Anayasa Mahkemesi ve Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Kararları Çerçevesinde Bir Değerlendirme, *Bankacılar Dergisi*, Sayı:107, 57-77.
- Yakar, S. & Gündüz, İ.O. (2019). Türkiye’de Yerel Yönetimlere Yapılan Özel Bağışlara Yönelik Vergi Teşviklerinin Değerlendirilmesi. *Mali Hukuk Dergisi*, Sayı:172, 749-770.
- Yakışıklı, R. (2015). *Cumhurbaşkanı Adaylarına ve Siyasi Partilere Yapılacak Bağışlar*. [http://www.neksymm.com/cumhurbaskani-adaylarina-ve-siyasi-partilere-yapilacak-bagislar\\_i305/](http://www.neksymm.com/cumhurbaskani-adaylarina-ve-siyasi-partilere-yapilacak-bagislar_i305/), Erişim Tarihi:15.09.2018.
- Yereli, B. (2002). Türk Hukuk Sisteminde Parafiskalite. *Sosyal Güvenlik Dünyası*, Sayı:4, 38-48.
- Yüce, M. (2015). *Giderler ve İndirimler Kılavuzu*, Legal Kitabevi, Bursa.
- Yüksek Seçim Kurulu. Kararlar. <http://www.ysk.gov.tr/doc/karar/dosya/78053/2019-4219.pdf> Erişim: 06.06.2019.
- 201 nolu Cumhurbaşkanlığı Seçimlerinde Cumhurbaşkanı Adaylarına Yapılacak Bağış Ve Yardımlar İle Adayların Mal Bildirimine İlişkin Usul Ve Esasları Gösterir Genelge. <http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2018/04/20180430M1.htm>. Erişim Tarihi:17.09.2018.
- 1 Seri Nolu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği. <https://www.gib.gov.tr/node/87461>. Erişim Tarihi:15.04.2018.
- 1 sıra numaralı Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği. <https://gib.gov.tr/node/88229>. Erişim Tarihi:27.06.2019.

| KDV     | Uygulama | Genel     | Tebliği.                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                |
|---------|----------|-----------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
|         |          |           | <a href="http://www.mevzuat.gov.tr/Metin.Aspix?MevzuatKod=9.5.19631&amp;MevzuatIliski=0&amp;sourceXmlSearch=katma%20de%C4%9Fer">http://www.mevzuat.gov.tr/Metin.Aspix?MevzuatKod=9.5.19631&amp;MevzuatIliski=0&amp;sourceXmlSearch=katma%20de%C4%9Fer</a> . Erişim Tarihi: 08.05.2018.                                                                                                                                                                                                  |
| Gençlik | Ve       | Spor      | Genel                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                   |
|         |          | Müdürlüğü | Sponsorluk                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                              |
|         |          |           | Yönetmeliği.                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                            |
|         |          |           | <a href="http://www.mevzuat.gov.tr/Metin.Aspix?MevzuatKod=7.5.4193&amp;MevzuatIliski=0&amp;sourceXmlSearch=gen%C3%A7lik%20ve%20spor%20genel%20m%C3%BCd%C3%BCrl%C3%BC%C4%9F%C3%BC%20SPONSORLUK%20Y%C3%96NETMEL%C4%B0%C4%9E%C4%B0">http://www.mevzuat.gov.tr/Metin.Aspix?MevzuatKod=7.5.4193&amp;MevzuatIliski=0&amp;sourceXmlSearch=gen%C3%A7lik%20ve%20spor%20genel%20m%C3%BCd%C3%BCrl%C3%BC%C4%9F%C3%BC%20SPONSORLUK%20Y%C3%96NETMEL%C4%B0%C4%9E%C4%B0</a> . Erişim Tarihi:14.04.2018. |

### **Kanunlar**

Türkiye Cumhuriyeti Anayasası

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu

213 Sayılı Vergi Usul Kanunu

222 sayılı İlköğretim ve Eğitim Kanunu

278 sayılı TÜBİTAK Kanunu

625 sayılı Özel Okullar Kanunu

1136 sayılı Avukatlık Kanunu

2547 sayılı Yüksek Öğretim Kanunu

2820 sayılı Siyasi Partiler Kanunu

2828 S.H.Ç.E.K. Kanunu

2860 sayılı Yardım Toplama Kanunu

2876 Sayılı Atatürk Kültür, Dil Ve Tarih Yüksek Kurumu Kanunu

2955 sayılı GATA Kanunu

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu

3294 sayılı SSDF Kanunu

3388 sayılı TSK Güçlendirme Vakfı Kanunu

4122 sayılı Milli Ağaçlandırma ve Erozyon Kontrolü Seferberliği Kanunu

4721 sayılı Türk Medeni Kanunu

4749 sayılı Kamu Finansmanı Ve Borç Yönetiminin Düzenlenmesi Hakkında Kanun

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu

5228 sayılı Bazı Kanunlarda ve 178 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun

5253 sayılı Dernekler Kanunu

5271 sayılı Ceza Muhakemesi Kanunu

- 5281 Sayılı Vergi Kanunları'nın Yeni Türk Lirasına Uyumu İle Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun
- 5434 sayılı T.C.Emekli Sandığı Kanunu
- 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu
- 5661 sayılı Yüksek Öğrenim Öğrenci Yurtları ve Aşevleri Hakkındaki Kanun
- 6098 sayılı Borçlar Kanunu
- 6322 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun İle Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun
- 6360 sayılı Torba Kanun
- 6525 sayılı Bazı Kanun Ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun
- 7269 sayılı Umumi Hayata Müessir Afetler Dolayısıyla Alınacak Tedbirlerle Yapılacak Yardımlara Dair Kanun
- 7338 sayılı Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu

### Özelgeler

- Gelir İdaresi Başkanlığı, 04.05.1999 tarihli B.07.0.GEL.0.42/4213-1382/17360 sayılı özelge. <https://www.gib.gov.tr/node/94282>. Erişim Tarihi: 12.10.2018.
- Gelir İdaresi Başkanlığı, 27.02.2009 tarihli B.07.1.GİB.0.01.56/5615-64/22729 sayılı özelge  
<https://www.gib.gov.tr/node/91055> . Erişim Tarihi:12.07.2019
- Gelir İdaresi Başkanlığı, 17/11/2011 tarihli B.07.1.GİB.4.31.15.01-KVK-5-03-63 sayılı özelge. <https://www.gib.gov.tr/node/100684/pdf>. Erişim Tarihi: 14.05.2018.
- Gelir İdaresi Başkanlığı, 21.06.2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.35.16.01- 176300-611 sayılı özelge.  
[https://www.gib.gov.tr/search/node/type%3An\\_ozelge%20B.07.1.G%C4%B0B.4.35.16.01-%20OR%20176300-611](https://www.gib.gov.tr/search/node/type%3An_ozelge%20B.07.1.G%C4%B0B.4.35.16.01-%20OR%20176300-611). Erişim Tarihi:01.07.2018.
- Gelir İdaresi Başkanlığı, 24.02.2016 tarihli ve 64597866-125[10-2016]-3510 sayılı özelge, Erişim Tarihi:05.07.2019.
- Gelir İdaresi Başkanlığı, 08.12.2016 tarih ve 62030549-125[10-2016/445]-241387 sayılı özelge. <https://www.gib.gov.tr/node/118825/pdf>. Erişim Tarihi:01.06.2018.

Gelir İdaresi Başkanlığı, 15.11.2018 tarihli ve 64597866-120[40]-E.24205 sayılı özelge. <https://gib.gov.tr/taxonomy/term/80385?page=5>. Erişim Tarihi: 08.06.2019.

Gelir İdaresi Başkanlığı, 15.11.2018 tarihli ve 64597866-120[40]-E.24205 sayılı özelge. <https://www.gib.gov.tr/taxonomy/term/80385?page=4>. Erişim Tarihi: 15.12.2018.

Gelir İdaresi Başkanlığı Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı, 15.11.2018 tarih ve 64597866-120[40]-E.24205 sayılı özelge. <https://www.lexpera.com.tr/resmi-gazete-disindaki-kaynak/metin/GIB801D20181115S6459786612040E24205>. Erişim Tarihi:02.06.2019.

İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı, 11/10/2010 tarih B.07.1.GİB.4.34.16.01-KVK 10-411 sayılı Özelge Erişim: 12.06.2019

İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı, 14.11.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01- KVK 10-2000 sayılı özelge. <https://www.gib.gov.tr/search/node/?filter=ozelge%20>. Erişim Tarihi:01.06.2018.

İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen 08.12.2016 tarih 62030549-125[10-2016/445]-241387 sayılı özelge. <https://www.gib.gov.tr/node/118825/pdf>. Erişim Tarihi:01.06.2019.

### Sirküler

GVK-21/2004-13 nolu Bağış ve Yardımlar Hakkında Gelir Vergisi Sirküleri. <https://www.gib.gov.tr/gibmevzuat>. Erişim Tarihi:23.10.2018.

Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından verilen 23/06/2010 tarih ve KDV-57 / 2010 -5 sayılı Katma Değer Vergisi Sirküleri

### Kararlar

Anayasa Mahkemesi Kararı, T. 10.2.2016, E.2014/51, <http://kararlaryeni.anayasa.gov.tr/Karar/Content/6dadaf17-6785-4926-a88f-8b3efd48cbc0?excludeGerekce=False&wordsOnly=False>. Erişim Tarihi:06.09.2018.

Anayasa Mahkemesi Kararı, T. 04.08.2016, E.2016/6, <http://www.kararlaryeni.anayasa.gov.tr/Karar/Content/717f7c20-b696-4379->

[84f6-dfb568f8844a?excludeGerekce=False&wordsOnly=False](https://www.lebibyalkin.com.tr/mevzuat/kurumsal-abone/vdk.84f6-dfb568f8844a?excludeGerekce=False&wordsOnly=False).

Erişim

Tarihi:24.10.2018.

Danıştay Kararı, Danıştay 4.Dairesinin 8.12.1999 tarih ve E:1999/1723; K:1999/4373 sayılı Kararı, <https://www.lebibyalkin.com.tr/mevzuat/kurumsal-abone/vdk>.

Erişim Tarihi: 09.07.2019.

Devlet Muhasebe Standartları Kurulu'nun Devlet Muhasebe Standardı 2 (DMS 2), Nakit Akış Tablolarına İlişkin Kurul Kararı. <http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2008/04/20080405-14.htm>.

Erişim

Tarihi:09.07.2019.

Yargıtay 2. Hukuk Dairesi Kararı, T.29.03.1979, E.79/2563,

<https://karararama.yargitay.gov.tr/YargitayBilgiBankasiIstemciWeb/>.

Erişim

Tarihi: 05.09.2018.

2014.3001 nolu şikayete istinaden 11.12.2014 tarihinde T.C Kamu Denetçiliği Kurumu tarafından verilen tavsiye kararı. <https://www.ombudsman.gov.tr/2014-yili-kararlari/index.html>.

Erişim

Tarihi:11.08.2018.

17.02.2010 tarih 2010/1 sayılı Devlet Denetleme Kurulu Araştırma ve İnceleme Raporu, S. 341-345.

## ÖZGEÇMİŞ

### KİŞİSEL BİLGİLER

**Adı Soyadı** : Rıdvan KILINÇKAYA  
**Doğum Yeri ve Tarihi** : Mersin 1984  
**E-posta** : ridvan.kilincakaya@vdk.gov.tr.com

### EĞİTİM BİLGİLERİ

**Üniversite (Yüksek Lisans)** Çukurova Üniversitesi Ankara

Çukurova Üniversitesi

**Üniversite (Lisans)**

Hacettepe Üniversitesi-Maliye

**Lise**

Yusuf Kalkavan Anadolu Lisesi

**Yabancı Dil**

İngilizce-Almanca

### İŞ TECRÜBESİ

2009 İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı

2010 Adana Vergi Dairesi Başkanlığı

2010 Maliye Bakanlığı