

**T.C.**  
**GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI**  
**İSTANBUL VERGİ DAİRESİ BAŞKANLIĞI**  
**(Mükellef Hizmetleri Gelir Vergileri Grup Müdürlüğü)**

Sayı : 62030549-120[89-2014/674]-

27.07.2017

Konu : Bağış olarak inşa edilecek okulun vergi kanunları karşısındaki durumu

İlgide kayıtlı özelge talep formunda, ... Belediye Başkanlığına ait arsa üzerine 30 derslikli bir okul inşa edilerek belediyeye bağışlanacağı belirtilerek, söz konusu okul inşaatı ile ilgili harcamalar nedeniyle ödemiş olduğunuz KDV'nin indirilip indirilemeyeceği, bağışın Kurumlar Vergisi Kanunu'na göre indirim konusu yapıp yapılmayacağı, bağışlanacak okulla ilgili yapılacak işlemler ve düzenlenecek kağıtlar nedeniyle harç ve damga vergisinin doğup doğmayacağı, yapılacak harcamaların tek düzen hesap planında hangi hesapta takip edileceği, inşaat bitiminde okul bağışlanırken fatura kesilip kesilmeyeceği hususunda bilgi istenildiği anlaşılmaktadır.

**KURUMLAR VERGİSİ KANUNU YÖNÜNDEN**

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun "*Diğer İndirimler*" başlıklı 10 uncu maddesinde;

*"(1) Kurumlar vergisi matrahının tespitinde; kurumlar vergisi beyannamesi üzerinde ayrıca gösterilmek şartıyla, kurum kazancından sırasıyla aşağıdaki indirimler yapılır:*

...

c) Genel ve özel bütçeli kamu idarelerine, il özel idarelerine, belediyelere ve köylere, Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflara ve kamu yararına çalışan dernekler ile bilimsel araştırma ve geliştirme faaliyetinde bulunan kurum ve kuruluşlara makbuz karşılığında yapılan bağış ve yardımların toplamının o yıla ait kurum kazancının % 5'ine kadar olan kısmı.

ç) (c) bendinde sayılan kamu kurum ve kuruluşlarına bağışlanan okul, sağlık tesisi, 100 yatak (kalkınmada öncelikli yörelerde 50 yatak) kapasitesinden az olmamak kaydıyla öğrenci yurdu ile çocuk yuvası, yetiştirme yurdu, huzurevi ve bakım ve (rehabilitasyon merkezi ile mülki idare amirlerinin izni ve denetimine tabi olarak yaptırılacak ibadethaneler ve Diyanet İşleri Başkanlığı denetiminde yaygın din eğitimi verilen tesislerin ve Gençlik ve Spor Bakanlığına ait gençlik merkezleri ile gençlik ve izcilik kamplarının inşası dolayısıyla yapılan harcamalar veya bu tesislerin inşası için bu kuruluşlara yapılan her türlü bağış ve yardımlar ile mevcut tesislerin faaliyetlerini devam ettirebilmeleri için yapılan her türlü nakdî ve aynî bağış ve yardımların tamamı.

...

(2) 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."

hükmüne yer verilmiştir.

Konu ile ilgili olarak, 1 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinde ayrıntılı açıklamalara yer verilmiş olup anılan Tebliğin "10.3.2.2. Eğitim ve sağlık tesisleri ile dini tesislere ilişkin bağış ve yardımlar" başlıklı bölümünde,

"Eğitim, sağlık ve bakım hizmetleri ile dini hizmetleri geliştirmek ve devam ettirmek amacıyla yapılan harcamalar kurum kazancının tespitinde indirim unsuru olarak dikkate alınabilecektir.

- 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, 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 inşası dolayısıyla yapılan harcamaların,

...

tamamı kurumlar vergisi matrahının tespitinde indirim konusu yapılabilecektir.

*Sözü edilen tesislerin yapımı için bentte sayılan kuruluşlar dışında yer alan kamuya yararlı dernekler ile Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflara yapılan bağış ve yardımlar ise o yılki kurum kazancının %5'i ile sınırlı olmak üzere bu kapsamda indirim konusu yapılabilecektir."*

açıklamaları yer almakta olup Tebliğin "10.3.2.2.4 Bağış ve Yardımların Belgelendirilmesi" başlıklı bölümünde ise

*"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.*

*Ayni değerlerin, mükelleflerce dışarıdan alınarak kamu kurum ve kuruluşuna bağışlanmış olması 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 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, bağışı kabul eden kuruluşlarca verilecek makbuzla veya bu amaçla bankalarda açtırılan hesaplara yatırıldığına ilişkin banka dekontlarıyla belgelendirilmesi şartıyla mümkündür.*

*Kamu kurum ve kuruluşları ile imzalanan protokol gereğince kamu arazisi üzerine okul yaptırılması halinde, söz konusu okul inşasına ilişkin olarak yapılan harcamalar, harcamanın yapıldığı yıla ilişkin kazancın tespitinde indirim konusu yapılabilecektir.*

*..."*

açıklamaları yer almaktadır.

Bu hüküm ve açıklamalara göre, ... Belediye Başkanlığına ait arsa üzerine inşa edilerek belediyeye bağışlanacak 30 derslikli okul inşaatı ile ilgili olarak yapılan harcamaların, harcamanın yapıldığı yıla ilişkin kazancınızın tespitinde indirim konusu yapılabilmesi mümkün bulunmaktadır.

Ancak, bağışın yapıldığı dönemde faaliyetinizin zararlı sonuçlanmış olması veya kurum kazancınızın yetersiz olması durumunda indirilemeyen bağış tutarının daha sonraki yıllarda indirim konusu yapılması veya zarar olarak devredilmesi mümkün değildir.

## **KATMA DEĞER VERGİSİ KANUNU YÖNÜNDEN**

3065 sayılı KDV Kanununun;

- 1/1 inci maddesinde, ticari, sınai, zırai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde Türkiye'de yapılan teslim ve hizmetlerin KDV'ye tabi olduğu,

- 17/2-b maddesinde, Kanunun 17/1 inci maddesinde sayılan, genel ve katma bütçeli idarelere, il özel idarelerine, belediyelere, köylere, bunların teşkil ettikleri birliklere, üniversitelere, döner sermayeli kuruluşlara, kanunla kurulan kamu kurum ve kuruluşlarına, kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşlarına, siyasî partiler ve sendikalara, kanunla kurulan veya tüzelkişiliği haiz emekli ve yardım sandıklarına, kamu menfaatine yararlı derneklere, tarımsal amaçlı kooperatiflere ve Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflara bedelsiz olarak yapılan her türlü mal teslimi ve hizmet ifasının KDV'den istisna olduğu,

- 30/a maddesinde vergiye tabi olmayan veya vergiden istisna edilmiş bulunan malların teslimi ve hizmet ifası ile ilgili alış vesikalarında gösterilen veya bu mal ve hizmetlerin maliyetleri içinde yer alan KDV'nin vergiye tabi işlemler üzerinden hesaplanan KDV'den indirilemeyeceği

hüküm altına alınmıştır.

KDV Kanununun 17/2-b maddesinde yer alan istisna hükmü aynı Kanunun 17/1 inci maddesinde sayılan kurum ve kuruluşlara yapılan bedelsiz teslimleri kapsamakta olup teslimin bunlar dışındaki kurum veya kuruluşlara yapılması halinde ise istisna hükmünden faydalanılması mümkün değildir. Ayrıca bu istisna hükmü, bedelsiz teslim konu malların satın alınması veya üretilmesi ile ilgili olarak yapılacak mal ve hizmet alımlarını kapsamamaktadır.

Buna göre, belediyeye ait arsa üzerine şirketiniz tarafından yapılacak okulun bedelsiz tesliminin belediyeye yapılması halinde söz konusu bu teslim istisna kapsamında değerlendirilecek ve bu teslimine ilişkin olarak KDV hesaplanmayacaktır.

Öte yandan, bu teslimine ilişkin yüklenilen KDV'nin indirimine konu edilmesi ise Kanunun 30/a maddesine göre mümkün bulunmamakta olup yüklenilen bu verginin işin mahiyetine göre gider veya maliyet unsuru olarak değerlendirilmesi gerekmektedir.

## **HARÇLAR KANUNU YÖNÜNDEN**

Bilindiği üzere, 492 sayılı Harçlar Kanununun 57 nci maddesinde; "*Tapu ve kadastro işlemlerinden bu kanun'a bağlı (4) sayılı tarifede yazılı olanları, tapu kadastro harçlarına tabidir.*" hükmü yer almaktadır.

Anılan Kanunun 58 inci maddesinde tapu ve kadastro harçlarını, Kanuna ekli tarifede belirtilen kişilerin ödeyeceği hüküm altına alınmış olup aynı Kanunun 59 uncu maddesinin (a) bendi ile genel bütçeli idareler tapu harçlarından muaf tutulmaktadır.

492 sayılı Kanuna bağlı (4) sayılı tarifenin 4 üncü maddesinde, gayrimenkullerin ve mülkiyetten gayri aynı hakların bağışlanmasında, kanuni mirasçılar dışında intifa hakkından, kuru mülkiyet sahibi lehine ivazsız feragat edilmesinde ve süreli intifa haklarında süre dolarak intifa hakkının sona ermesinde kayıtlı değer üzerinden binde 68,31 oranında harç alınacağı; aynı tarifenin 20/a maddesinde ise, gayrimenkullerin ivaz karşılığında veya ölüncüye kadar bakma akdine dayanarak yahut trampa hükümlerine göre devir ve iktisabında gayrimenkulün beyan edilen devir ve iktisap bedelinden az olmamak üzere emlak vergisi değeri üzerinden devir eden ve devir alandan ayrı ayrı binde 20 oranında harç alınacağı belirtilmektedir.

Diğer taraftan, 492 sayılı Harçlar Kanununun 57 nci maddesi, Kanuna ekli (4) sayılı tarife ve aynı Kanunun 58'inci maddesinin birinci fıkrasının (f) bendi birlikte değerlendirildiğinde, hukuken bağışlanan gayrimenkullerin tapu harcının lehine işlem yapılan genel ve özel bütçeli idarelerle, il özel idareleri, belediyeler ve köyler tarafından ödenmesi gerekir. Ancak, yine 492 sayılı harçlar Kanununun 59 uncu maddesinin birinci fıkrasının (a) bendine göre; genel ve özel bütçeli idarelerle, il özel idareleri, belediyeler ve köylerin iktisap edecekleri taşınmazların tescili, şerhi gerektiren işlemleri ve bunların terkinleri harçtan müstesnadır.

Buna göre, söz konusu gayrimenkul üzerine yapılacak olan okulun bir ivaz karşılığında değil de bedelsiz (bağış yoluyla) olarak Belediyeye devredilmesi halinde, bu işlemde harcın mükellefi olan Belediyeden 492 sayılı Kanunun 59/a maddesi uyarınca harç aranılmayacağı tabiidir.

## **DAMGA VERGİSİ KANUNU YÖNÜNDEN**

488 sayılı Damga Vergisi Kanununun 1 inci maddesinde, bu Kanuna ekli (1) sayılı tabloda yazılı kağıtların damga vergisine tabi olduğu; 3 üncü maddesinde, damga vergisinin mükellefinin kağıtları

imza edenler olduğu; 4 üncü maddesinde, bir kağıdın tabii olacağı verginin tayini için o kağıdın mahiyetine bakılacağı ve buna göre tabloda yazılı verginin bulunacağı, kağıtlarının mahiyetlerinin tayininde, şekli kanunlarla belirtilmiş olanlarda kanunlardaki adlarına, belirtilmemiş olanlarda üzerlerindeki yazının tazammun ettiği hüküm ve manaya bakılacağı, mahiyeti tayin edilmek istenen kağıt üzerinde başka bir kağıda atıf yapılmışsa, atıf yapılan kağıdın hükümlerine nazaran iktisap ettiği mahiyete göre vergi alınacağı; 10 uncu maddesinde ise damga vergisinin nispi veya maktu olarak alınacağı, nispi vergide, kağıtların nevi ve mahiyetlerine göre, bu kağıtlarda yazılı belli paranın, maktu vergide kağıtların mahiyetlerinin esas olacağı, belli para teriminin, kağıtların ihtiva ettiği veya bunlarda yazılı rakamların hasıl edeceği parayı ifade edeceği hükümlerine yer verilmiştir.

Kanuna ekli (1) sayılı tablonun "I- Akitlerle ilgili kağıtlar" başlıklı bölümünün A/1 inci fıkrasında, belli parayı ihtiva eden mukavelenameler, taahhütnameler ve temliknamelerin nispi damga vergisine tabi olduğu hükme bağlanmıştır.

Yukarıda yapılan açıklamalar çerçevesinde, yazınız ekinde yer alan ve hesaplanabilir bir bedel ihtiva etmediği anlaşılan "Protokol" başlıklı kağıttan damga vergisi aranılmaması, ancak kağıda konu iş ile ilgili olarak söz konusu kağıdın bedelinin belirlenmesine ilişkin herhangi bir kağıt (olur, onay, mektup vb.) düzenlenmesi veya sözleşmeye bu yönde şerh konulması halinde söz konusu kağıdın/şerhin damga vergisine tabi tutulması gerekmektedir.

Diğer taraftan, "Protokol" başlıklı kağıt dışında, özelge talebine konu okul inşaatı işine ilişkin olarak Damga Vergisi Kanununa ekli (1) sayılı tabloda yer alan diğer kağıtların düzenlenmesi ve somut olaya ilişkin kağıt örneklerinin gönderilmesi durumunda ayrıca görüş verilmesi mümkün bulunmaktadır.

## **BELEDİYE GELİRLERİ KANUNU YÖNÜNDEN**

Bilindiği üzere, 2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanununun Ek 1 inci maddesinde; "Belediye sınırları ve mücavir alanlar içinde yapılan her türlü bina inşaatı (ilave ve tadiller dahil), inşaat veya tadilat ruhsatının alınmasında Ek Madde 6'da yer alan tarifede gösterilen nispet ve hadlerde bina inşaat harcına tabidir." hükmü yer almaktadır.

Anılan Kanunun Ek 2 nci maddesinde bina inşaat harcına ilişkin istisnalara yer verilmiş olup söz konusu maddenin birinci fıkrasının (g) bendinde, karşılık gözetmeksizin Devlete devrolunmak şartıyla inşa edilen okullar ve öğrenci yurtlarının, bina inşaat harcından istisna tutulacağı hükme bağlanmıştır.

Diğer taraftan, aynı Kanunun 80 inci maddesinde imar ile ilgili harçlar (parselasyon harcı, ifraz ve tevhit harcı, plan ve proje tasdik harcı, zemin açma izni ve toprak hafriyatı harcı, yapı kullanma izni harcı) düzenlenmiş olup okul inşaatı için herhangi bir istisna hükmüne yer verilmemiştir.

Ayrıca, adı geçen Kanununun 97 nci maddesinde ise, "Belediyeler bu Kanunda harç veya katılma payı konusu yapılmayan ve ilgililerin isteğine bağlı olarak ifa edecekleri her türlü hizmet için belediye meclislerince düzenlenecek tarifelere göre ücret almaya yetkilidir. Belediyeye tekel olarak verilmiş işler kendi özel hükümlerine tabidir." hükmü yer almaktadır.

Bu itibarla, şirketiniz tarafından yaptırılacak okul inşaatının karşılık gözetmeksizin Devlete devrolunması halinde bina inşaat harcından istisna tutulması, imar ile ilgili harçlara tabi olması, ayrıca İmar mevzuatı gereği aranılacak harçların konusu yapılmayan ve isteğinize bağlı olarak Belediyece ifa edilecek her türlü hizmet için belediye meclislerince düzenlenecek tarifelere göre ücret ödenmesi gerekmektedir.

Bilgi edinilmesini rica ederim.

(\* ) Bu Özelge 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 413.maddesine dayanılarak verilmiştir.

(\*\*) İnceleme, yargı ya da uzlaşmada olduğu halde bu konuya ilişkin olarak yanlış bilgi verilmiş ise bu özelge geçersizdir.

(\*\*\*) Talebiniz üzerine tayin edilmiş olan bu özelgeye uygun işlem yapmanız hâlinde, bu fiilleriniz dolayısıyla vergi tarh edilmesi icap ederse, tarafınıza vergi cezası kesilmeyecek ve tarh edilen vergi için gecikme faizi hesaplanmayacaktır.