

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

Belge türü	Özelge
Kanun	KURUMLAR VERGİSİ KANUNU
Özelge no	B.07.1.GİB.4.99.16.02-125[10-2015]-3510
Tarih	24.02.2016

T.C.

GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI

BÜYÜK MÜKELLEFLER VERGİ DAİRESİ BAŞKANLIĞI

(Mükellef Hizmetleri Grup Müdürlüğü)

Sayı : 64597866-125[10-2016]-3510

24/02/2016

Konu : 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

İlgide kayıtlı özelge talep formunuz ile şirketinizin LPG ve LNG ürünlerinin depolama, satış ve dağıtım faaliyetleri ile iştigal ettiği, Doğu ve Güneydoğu illerindeki Milli Eğitim Bakanlığı'na bağlı devlet okullarındaki ısınma problemine karşı çözüm üretmek amacıyla kullanılacak olan LPG için gerekli tank, tesisat ve altyapının standartlara uygun yapılarak okul yönetimine bedelsiz teslim edilmesi ve sonrasında da bu okullarda kullanılacak LPG'nin bedelsiz olarak bağışlanmasının planlandığı belirtilerek; sosyal sorumluluk gereği bağış olarak yapacağınız bu mal teslimleri ve hizmet ifaları için belge düzeninin nasıl olması gerektiği ile konunun kurumlar vergisi, katma değer vergisi ve özel tüketim vergisi açısından

değerlendirilmesi hususunda Başkanlığımızdan görüş talep edilmektedir.

KURUMLAR VERGİSİ KANUNU YÖNÜNDEN

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun "Diğer indirimler" 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 açıklamalara 1 seri no.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin "10.3.2 Bağış ve yardımlar" başlıklı bölümünde de yer verilmiş olup,

" ...

10.3.2.2. Eğitim ve sağlık tesisleri ile dini tesislere ilişkin bağış ve yardımlar

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,

- Söz konusu tesislerin inşası için yukarıda belirtilen kamu kuruluşlarına yapılan her türlü bağış ve yardımların,

- Mevcut okul, sağlık tesisi ve öğrenci yurtları 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 faaliyetlerini devam ettirebilmeleri için yapılan nakdi ve ayni bağış ve yardımların

tamamı kurumlar vergisi matrahının tespitinde indirim konusu yapılabilecektir.

...

10.3.2.2.2. Kapsama dahil olan bağış ve yardımlar

Kapsama dahil olan bağış ve yardımların;

- Bağışlanan okul, sağlık tesisi ve 100 yatak kapasitesinden az olmamak üzere (kalkınmada öncelikli yörelerde 50 yatak) öğrenci yurdu, 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 inşası için yapılan harcama,

- Bu tesislerin inşası için yapılan bağış ve yardım,

- Mevcut tesislerin faaliyetlerine devam etmelerini sağlamak amacıyla yapılan bağış ve yardım,

niteliğinde olması gerekmektedir.

Düzenlemedeki "okul" ifadesinden, doğrudan eğitim-öğretim hizmetlerinin verildiği temel birimlerin anlaşılması gerekmekte olup rehberlik ve araştırma merkezi, mesleki eğitim merkezi, iş eğitim merkezi, mesleki ve teknik eğitim merkezi ve akşam sanat okulları da bu kapsamda değerlendirilecektir.

...

10.3.2.2.4. Bağış ve yardımın belgelendirilmesi

Aynı veya nakdi olarak yapılan bağış ve yardımların kurumlar vergisi mükelleflerince indirim olarak dikkate alınabilmesi için makbuz karşılığı yapılmış olması gerekli ve yeterlidir.

Aynı 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.

Aynı değerlerin, mükelleflerce dışarıdan alınarak kamu kurum ve kuruluşuna bağışlanmış olması durumunda ise bu kurum ve kuruluş tarafından teslim alınacak değerler için teslime ilişkin 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.

..."

açıklamaları yapılmıştır.

Bu hüküm ve açıklamalar çerçevesinde, Milli Eğitim Bakanlığına bağlı kırsal kesimdeki okulların ısınma sorununun giderilmesi projesine katkı sağlamak amacıyla gerekli tank, tesisat ve altyapının şirketiniz tarafından standartlara uygun yapılarak bu okulların yönetimine bedelsiz teslim edilmesi ve daha sonra bu okullarda kullanılacak LPG'nin şirketiniz tarafından bedelsiz olarak bağışlanmasının, söz konusu okulların faaliyetlerini devam ettirebilmeleri için yapılan bağış ve yardım olarak kabul edilmesi; dolayısıyla bu kapsamda yapacağınız harcamaların tamamının, Kurumlar Vergisi Kanununun 10 uncu maddesinin birinci fıkrasının (ç) bendi hükmü gereğince, yukarıda belirtilen şartlar dahilinde belgelendirilmek ve kurumlar vergisi beyannamesi üzerinde ayrıca gösterilmek şartıyla, kurum kazancınızın tespitinde indirim konusu yapılması mümkün bulunmaktadır.

KATMA DEĞER VERGİSİ KANUNU YÖNÜNDEN

KDV Kanununun; 1/1 inci maddesinde; ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde Türkiye'de yapılan teslim ve hizmetlerin katma değer vergisine tabi olduğu, 17/2-b maddesinde; birinci fıkrada sayılan kurum ve kuruluşlara (Genel ve katma bütçeli idareler, il özel idareleri, belediyeler, köyler, 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 ve tüzel kişiliği haiz emekli ve yardım sandıkları, kamu menfaatine yararlı dernekler, tarımsal amaçlı kooperatifler ve Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflar) bedelsiz olarak yapılan her türlü mal teslimi ve hizmet ifalarının KDV den istisna olduğu hüküm altına alınmıştır.

Aynı Kanunun 30/a maddesinde de, 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 indirilemeyeceği, hükmüne yer verilmiştir.

Konu ile ilgili açıklamaların yer aldığı Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinin "II. Sosyal ve Askeri İstisnalar ve Diğer İstisnalar" başlıklı (F) bölümünde, KDV Kanununun 30/a ve 32 nci maddeleri hükümlerine göre 17 nci madde kapsamına giren işlemlerin kısmi istisna niteliğinde olduğu, buna göre, madde kapsamına giren işlemleri yapanların, bu işlemlerle ilgili alış ve giderler dolayısıyla yüklendikleri vergileri indirim konusu yapamayacakları, bu vergilerin gelir ve kurumlar vergisi uygulamaları çerçevesinde işin mahiyetine göre gider veya maliyet unsuru olarak göz önüne alınabileceği ifade edilmiştir.

Buna göre, Milli Eğitim Bakanlığı'na bağılı devlet okullarına bedelsiz olarak yapılan her türlü mal teslimleri ve hizmet ifaları KDV den istisna olup, söz konusu teslimler ve hizmet ifaları nedeniyle yüklenilen KDV nin indirimi KDV Kanununun 30/a maddesi hükmü gereğince mümkün bulunmamaktadır. Ancak indirimi mümkün bulunmayan söz konusu KDV nin gelir veya kurumlar vergisi yönünden işin mahiyetine göre gider veya maliyet unsuru olarak dikkate alınabileceğı tabiidir.

ÖZEL TÜKETİM VERGİSİ KANUNU YÖNÜNDEN

Bilindiğı üzere, 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi (ÖTV) Kanununun 1 inci maddesinde bu Kanuna ekli (I) sayılı listedeki malların ithalatçıları veya rafineriler dâhil imal edenler tarafından teslimi ile ÖTV uygulanmadan önce müzayede yoluyla satışı bir defaya mahsus olmak üzere ÖTV'ye tabi tutulmuş, 2/1-e maddesinde teslim tanımlanmış, 2/3-a maddesinde ise vergiye tabi malların, vergiye tabi olan malların imali dışında her ne suretle olursa olsun kullanılması, sarfı, işletmeden çekilmesi veya işletme personeline ücret, prim, ikramiye, hediye, teberru gibi namlarla verilmesinin teslim sayılacağı hüküm altına alınmıştır.

Ayrıca Kanunun 3 üncü maddesinde, (I) sayılı listede yer alan mallar için vergiyi doğuran olayın yurt içi teslimde veya teslim sayılan hallerde meydana geleceğı, 4 üncü maddesinde de söz konusu mallarda verginin mükellefinin, bu malları imal veya ithal edenler ya da ÖTV uygulanmadan önce bu malların müzayede yoluyla satışını gerçekleştirenler olduğu ifade edilmiştir.

ÖTV Kanununun 10 uncu maddesinin (1) numaralı fıkrası uyarınca, ÖTV'ye 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.

Diğer taraftan, adı geçen Kanunun "Vergileme Ölçüleri ve Matrah" başlıklı 11 inci maddesinde bu Kanuna ekli (I) sayılı listede yer alan mallar için kilogram, litre, metreküp, standart metreküp, kilokalori veya bunların alt ve üst birimleri ile gerektiğinde büyüklükleri de dikkate alınarak kap, ambalaj veya adet olmak üzere maktu vergi tutarlarının uygulanacağı hüküm altına alınmıştır. Bu madde hükmü uyarınca,

ÖTV Kanununa ekli (I) sayılı listedeki mallar için bedel üzerinden oransal vergi uygulaması söz konusu olmayıp, mükellefleri tarafından teslim edilecek bahse konu mallar için, yukarıdaki ölçü birimleri de dikkate alınmak suretiyle yürürlükteki maktu tutar üzerinden vergi hesaplanması gerekmektedir.

Bu itibarla, ilgide 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.

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.

Bu metin Mevzuat Bankası (mevzuat.vergibulustayi.com) aracılığıyla gib.gov.tr arşivinden alınmıştır. Resmî işlemlerde Resmî Gazete metni esastır. — 10.09.2026