

Bağış kapsamında yapılacak okula ilişkin harcamaların Damga Vergisi, KDV ve Kurumlar Vergisi yönünden değerlendirilmesi.

Belge türü	Özelge
Kanun	KURUMLAR VERGİSİ KANUNU
Özelge no	84974990-130-304847
Tarih	03.06.2024

T.C.

GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI

Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı

Gelir Kanunları KDV ve ÖTV Grup Müdürlüğü

Sayı : E-84974990-130[KDV-1/13/İ/10/2023]-304847

03.06.2024

Konu : Bağış kapsamında yapılacak okula ilişkin harcamaların Damga Vergisi, KDV ve Kurumlar Vergisi yönünden değerlendirilmesi.

İlgi : ...

İlgide kayıtlı özelge talep formunuzda; "...." kapsamında ait taşınmazların ilkokul binasına çevrilerek devrine ilişkin bağış protokolünün imzalandığı, söz konusu işin yapımı için yüklenici bir firma ile protokol düzenlendiğinden hareketle bu bağış kapsamında düzenlenecek sözleşmelerin damga vergisinden istisna olup olmadığı, ayrıca bağış kapsamında yapılan harcamaların KDV ve kurumlar vergisi mevzuatı karşısındaki durumları hususlarında Başkanlığımız görüşü talep edilmektedir.

1) DAMGA VERGİSİ 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, resmi dairelerle kişiler arasındaki işlemlere ait kağıtların damga vergisinin kişiler tarafından ödeneceği; 8 inci maddesinde, bu Kanunda yazılı resmi daireden maksadın, genel ve özel bütçeli idarelerle, il özel idareleri, yatırım izleme ve koordinasyon başkanlıkları, belediyeler ve köyler olduğu, bu dairelere bağlı olup ayrı tüzel kişiliği bulunan iktisadi işletmelerin resmi daire sayılmayacağı; 4 üncü maddesinde, bir kağıdın tabi olacağı verginin tayini için o kağıdın mahiyetine bakılarak buna göre tabloda yazılı vergisinin bulunacağı, kağıtların mahiyetlerinin tayininde, şekli kanunlarda belirtilmiş olanlarda kanunlardaki adlarına, belirtilmemiş olanlarda üzerindeki 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 hükmü yer almaktadır.

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

Mezkur Kanuna ekli (2) sayılı tablonun "*IV-Ticari ve medeni işlerle ilgili kağıtlar*" başlıklı bölümüne 7338 sayılı Kanunun 54 üncü maddesi ile eklenen ve 26/10/2021 tarihinde yürürlüğe giren (55) numaralı fıkrasında ise, genel ve özel bütçeli idarelere, il özel idarelerine, yatırım izleme ve koordinasyon başkanlıklarına, belediyelere ve köylere yapılacak bağışlara ilişkin olarak ilgili idare ile bağışlayanlar arasında düzenlenen kağıtların damga vergisinden istisna olduğu hükme bağlanmıştır.

Bu çerçevede, özelge talep formunuz ve eklerinin incelenmesinden, 7/7/2022 tarihli "*Etimesgut İlçesi Bağlıca Mahallesi 47209 Ada 13 ve 14 Parseldeki Arsa Üzerine Yapılan Okul Binasının İlkokul Olarak*

Açılmak Üzere Milli Eğitim Müdürlüğüne Devrine İlişkin Protokol" başlıklı kağıdın bağış amacıyla düzenlendiği ve bir tarafını ilköğretim idaresi teşkil ettiği; Öznur Savunma Havacılık ve Makina Sanayi ve Ticaret Ltd. Şti. ile Akkaya Turizm İnşaat Nakliyat ve Ev Aletleri San. Tic. Ltd. Şti. arasında 13/6/2022 tarihinde düzenlenen "*Yapım Sözleşmesi*" başlıklı kağıdın ise Etimesgut Bağlıca 12 Derslikli Hayırsever ilköğretim okulu Yapım ve Onarım İşine ilişkin düzenlendiği ve işin bedeline yer verildiği anlaşılmıştır.

Buna göre, 7/7/2022 tarihli "*Etimesgut İlçesi Bağlıca Mahallesi 47209 Ada 13 ve 14 Parseldeki Arsa Üzerine Yapılan Okul Binasının İlkokul Olarak Açılmak Üzere Milli Eğitim Müdürlüğüne Devrine İlişkin Protokol*" başlıklı kağıdın 488 sayılı Kanuna ekli (2) sayılı tablonun IV/55 fıkrası uyarınca damga vergisinden istisna tutulması mümkün bulunmaktadır.

Diğer taraftan, arasında tarihinde düzenlenen "*Yapım Sözleşmesi*" başlıklı kağıdın anılan fıkra kapsamında değerlendirilmesi mümkün bulunmadığından, söz konusu kağıdın 488 sayılı Kanuna ekli (1) sayılı tablonun I/A-1 fıkrasına göre nispi damga vergisine tabi tutulması gerekmektedir.

2) KURUMLAR VERGİSİ 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, Cumhurbaşkanınca 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 Tebliğinin 10.3.2. bölümünde bağış ve yardımlar hakkında gerekli açıklamalar yapılmış olup, söz konusu Tebliğin "10.3.2.2.4 Bağış ve Yardımların Belgelendirilmesi" başlıklı bölümünde de;

"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.

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.

Nakdi bağışların indirilebilmesi, bağışı kabul eden kuruluşlarca verilecek makbuzla veya bu amaçla bankalarda açtırılan hesaplara yatırıldığına ilişkin banka dekontlarıyla belgelendirilmesi şartıyla mümkündür...."

şeklinde açıklamalar yapılmıştır.

Yukarıda yer verilen hüküm ve açıklamalar çerçevesinde; ile yapılan protokole istinaden okul binası vasfı olmayan bir taşınmazın tadilat, bakım ve onarımı yapılarak ilköğretim binasına dönüştürülmesine ilişkin yapmış olduğunuz harcamaların tamamının harcamanın yapıldığı yıla ilişkin kurum kazancının tespitinde indirim konusu yapılabilmesi mümkün bulunmaktadır.

Ayrıca, bağış ve yardımın yapıldığı dönemde faaliyetin zararla sonuçlanması veya kazancın yetersiz olması nedeniyle indirilemeyen kısmının daha sonraki yıllarda indirim konusu yapılamayacağı veya zarar olarak devredilemeyeceği tabiidir.

3) KATMA DEĞER VERGİSİ YÖNÜNDEN :

3065 sayılı Kanunun 13 üncü maddesinin birinci fıkrasına eklenen (k) bendine göre; 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 KDV'den istisnadır.

Diğer taraftan, Katma Değer Vergisi Uygulama Genel Tebliğinin "15.1. İstisnanın Kapsamı" bölümünün, "15.1.1. İstisna Kapsamında Yer Alan Tesisler" alt başlığında;

"İstisnanın kapsamına, genel ve özel bütçeli kamu idarelerine, il özel idarelerine, belediyelere ve köylere bağışlanacak aşağıdaki tesislerin inşasına ilişkin mal teslimleri ve hizmet ifaları girmektedir:

- Okul,
- Sağlık tesisi,
- Yüz yatak (kalkınmada öncelikli yörelerde elli yatak) kapasitesinden az olmamak üzere öğrenci yurdu,
- 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,
- Gençlik ve izcilik kampları

Genel ve özel bütçeli kamu idareleri, il özel idareleri, belediyeler ve köyler dışındakilere bağışlanan tesisler ile genel ve özel bütçeli kamu idarelerine, il özel idarelerine, belediyelere ve köylere bağışlanmakla birlikte yukarıda sayılanlar arasında yer almayan tesislerin inşasına ilişkin yapılan teslim ve hizmetler için bu istisnadan yararlanılamaz.

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 değerlendirilir.

...."

"15.1.3. İstisna Kapsamına Giren İşlemler" bölümünde ise;

"İstisna kapsamına; genel ve özel bütçeli kamu idareleri, il özel idareleri, belediyeler ve köylere bağışlanmak üzere Tebliğin (II/B-15.1.1.) bölümünde sayılan tesislerin inşası dolayısıyla bağışta bulunacaklara yapılan teslim ve hizmetler girmektedir. **Söz konusu tesislerin tadil, bakım ve onarım işlemlerine yönelik teslim ve hizmetler istisna kapsamına girmez.**

..."

açıklamalarına yer verilmiştir.

Bu itibarla; ile yapılan protokole istinaden okul binası vasfı olmayan taşınmazın tadil bakım ve onarımı yapılarak ilkokul binasına dönüştürülerek bağışlanması faaliyetinde, söz konusu taşınmazın dönüştürülmesine ilişkin yapılan harcamaların binanın tadil, bakım ve onarımı kapsamında değerlendirilerek KDV Kanunun 13/k maddesi kapsamında istisna olarak değerlendirilmesi mümkün bulunmamaktadır.

Bilgi edinilmesi rica ederim.

Bu metin Mevzuat Bankası (mevzuat.vergibulustayi.com) aracılığıyla gib.gov.tr arşivinden alınmıştır. Resmî işlemlerde Resmî Gazete metni esastır. — 18.09.2026