

İBADETHANELER İÇİN YAPILACAK AYNI BAĞIŞLARDA İNDİRİM DÖNEMİ

1. GİRİŞ

Kamunun temel görev alanına giren ve hazinece karşılanan bazı harcamaların bağışçı kişi ve kurumlarca nakdi ve ayni olarak karşılanması, devletin kamu yükünü azaltmakta, bağışta bulunan kişi ve kurumlara da vergisel ayrıcalıklar tanımaktadır.

Bağışçı kişi ve kurumlarca yapılan ayni ve nakdi bağışlar, gerçek kişiler için Gelir Vergisi Kanunu'nun "diğer indirimler" başlığını taşıyan 89/4-5 maddesinde, kurumsal bağışçılar ise Kurumlar Vergisi Kanunu'nun "diğer indirimler" başlığını taşıyan 10/c-ç maddesinde hüküm altına alınmış ve 1 Seri No'lu Kurumlar Vergisi Kanunu Genel Tebliği'nin ilgili bölümünde yer alan açıklamalarla da uygulamaya yön verilmiştir.

Bu çalışmada ibadethanelere yapılan ayni bağışlar genel anlamda değerlendirilmekte, yapılan bağış niteliğindeki harcamaların kurum kazancından ne zaman indirileceği konusu irdelenmektedir.

2.YASAL DÜZENLEMELER

Bağışta bulunan Gerçek kişilere yönelik yasal düzenlemelerin yer aldığı Gelir Vergisi Kanunu'nun "diğer indirimler" başlığını taşıyan 89/4-5 maddesi aşağıdaki gibidir.

"4. Genel ve özel bütçeli kamu idareleri, il özel idareleri, belediyeler, köyler ile kamu yararına çalışan dernekler ve Cumhurbaşkanınca vergi muafiyeti tanınan vakıflara yıllık toplamı beyan edilecek gelirin % 5'ini (kalkınmada öncelikli yöreler için % 10'unu) aşmamak üzere, makbuz karşılığında yapılan bağış ve yardımlar.

5. 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".

Kurumlar vergisine tabi mükelleflerce bağışta bulunan kişilere yönelik yasal düzenlemelerin yer aldığı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun "diğer indirimler" başlığını taşıyan 10/c,ç maddesi ise aşağıdaki gibidir;

"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"

Yukarıda yer verilen yasa maddelerinde de belirtildiği gibi; genel ve özel bütçeli kamu idarelerine, il özel idarelerine, belediyelere, köylere, kamu yararına çalışan dernekler ve Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflara yapılan nakdi ve ayni bağışların indirimi, beyan edilen kazancın %5 ile sınırlı iken, aynı kamu kurum ve kuruluşlarına (genel bütçeli idareler, özel bütçeli idareler, il özel idareleri, belediyeler, köyler) 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 nakdi ve aynî bağış ve yardımların tamamının beyan edilen kurum kazancından indirilmesinde herhangi bir sınırlama getirilmemiştir.

Yukarıda yer alan madde hükmünden de anlaşıldığı gibi, mülki idarenin izin ve denetimine tabi olarak yaptırılacak ibadethanelerin inşası ve bu tesislerin varlıklarını sürdürebilmek için yapılan ayni ve nakdi bağış ve yardımların tamamı kurum kazancından indirilebilecektir.

27.06.2012 tarihinde KVK'nun 10/ç maddesine eklenen madde hükmü ve madde uygulamasına yön veren 1 Seri No'lu KVK Genel Tebliği'nde 7 seri No'lu Tebliğ ile yapılan değişiklikle; dini tesislerin inşası ve varlıklarını sürdürebilmeleri için yapılacak bağış ve yardımlar da madde kapsamına alınmış; Diyanet İşleri Başkanlığı'nca ibadethane sayılan yerlerin ,”ibadethane” olarak tanımlanacağını, mülki idare amirlerinin izin ve denetimine tabi olarak yaptırılacak ibadethanelerin umuma açık olmaları, inşasının mülki idare amirlerinin iznine istinaden gerçekleştirilmesi, inşa ve faaliyetine devam edebilmesi için yapılacak bağış ve yardımların mülki idare amirlerinin denetiminde gerçekleştirilmesi gerektiği ifade edilmiştir.

Yine ilgili Tebliğ'in “Bağış ve yardımın belgelendirilmesi ”bölümünde; aynî bağış ve yardımın, işletmenin aktifinden veya stokundan çekilerek bağışlanmış olması durumunda, mükelleflerin işletmeden çekip bağışladıkları değerler için fatura düzenlemeleri; 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 olmasının yeterli olacağı, 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 olmasının yeterli olduğu, düzenlenen belgede bağışlanan kıymetin değerinin, cinsinin ve miktarının kuşkuya yer vermeyecek şekilde belirtilmiş olması gerektiği, ayrıca, bağışlanan değerlere ilişkin olarak düzenlenmiş olan faturaların arka yüzünde yukarıda belirtilen açıklamalar dahilinde ilgili kamu kurum ve kuruluşların yetkililerinin imzasının bulunması gerektiği hükmüne yer verilmiştir.

İlgili madde uygulamasında okul, sağlık tesisi veya öğrenci yurduna ilişkin olarak yapılan bağış ve yardımların tamamının kazançtan indirilmesi, bağış ve yardımın kamu kurum ve kuruluşlarına (genel bütçeli idareler, özel bütçeli idareler, il özel idareleri, belediyeler, köyler) yapılmasını zorunlu tutmaktadır.

Dini tesislerin inşası veya varlıklarını sürdürmeleri için, kamu kurum ve kuruluşları yanında, ibadethane yapımı amacıyla kurulan dernek ve vakıflara yapılacak bağış ve yardımların tamamının da kazançtan indirileceğini, bunun

dışındaki dernek ve vakıflara ibadethane inşasının finansmanı için, dernek ve vakıflarla mülki idare amirleri arasında yapılacak protokol kapsamında yapılacak nakdi bağışların tamamı da, yine kazançtan indirilebilecektir.

Yani kamu kurum ve kuruluşlarına (genel bütçeli idareler, özel bütçeli idareler, il özel idareleri, belediyeler, köyler) ibadethane inşası ve varlığını sürdürülmesi amacı ile kurulan dernek ve vakıflara, mülki idare amirlerinin izin ve denetimine tabi olarak inşa edilecek ibadethaneler için yapılacak nakdi ve aynı bağışların tamamı indirilebileceği gibi, yine bunun dışındaki vakıf ve derneklere bu amaçla yapılan ve kuralları mülki idare amirlerince belirlenen nakdi bağış ve yardımların tamamı da kurum kazancından indirebileceklerdir.

İlgili Tebliğ'de; ibadethane inşası ve varlığını sürdürebilmesi için yapılacak bağış ve yardımların matrahtan indirilebilmesi için; bağış ve yardımın makbuz karşılında, karşılıksız olarak yapılması, beyannamede ayrıca gösterilmek koşulu ile sadece ilgili dönem kazancından indirilmesi, indirilemeyen kısmın da diğer yıla devredilmemesi hüküm altına alınmış, indirecek bağış ve yardım tutarının tespitinde esas alınacak kurum kazancının belirlenmesinde; zarar mahsubu dâhil giderler ile iştirak kazançları düşüldükten sonra indirim ve istisnalar düşülmeden önceki tutar üzerinden bağış ve yardımın düşülmesi gerektiği ifade edilmiştir.

3. BAĞIŞ VE YARDIMIN KAZANÇTAN İNDİRİLECEĞİ DÖNEM VE DEĞERLENDİRME

Yukarıda yer verilen yasal düzenlemelerde de görüldüğü gibi, yapılan bağış ve yardımların, harcamanın yapıldığı dönemde indirim konusu yapılması temel prensip olarak görülse de, eğitim, sağlık, bakım ve dini tesislerin bir bütün halinde inşası durumunda, yani; okul, hastane, bakım evi, ibadethane gibi yapıların bağışçılar tarafından tüm harcamaları karşılanarak inşa edilmesi ve ilgili kamu kurum ve kuruluşlarına bağışlanması durumunda, yapılacak harcamalar inşaatın tamamlandığı dönem kazancından mı indirilecek yoksa harcamanın yapıldığı dönem kazancından mı indirileceği hususu tereddüt uyandırmaktadır. Konu Platformda tartışmaya açılmış, katılımcılar tarafından değerlendirilmiştir.

Tebliğ'in 10.3.2.2.4. bölümü beşinci kısmında yer alan, kamu kurum ve kuruluşları ile imzalanan protokol gereğince kamu arazisi üzerine okul yaptırılması halinde, söz konusu okul inşasına ilişkin olarak yapılan harcamaların, harcamanın yapıldığı yıla ilişkin kazancın tespitinde indirim konusu yapılabileceğine ilişkin açıklama dikkate alındığında, ibadethanelere yapılan aynı bağışlar özelinde, katılımcıların çoğunluğunca, yukarıda yer verilen "okul" örneğinin ibadethaneler için de geçerli olduğu ve ibadethaneler için yapılacak harcamaların, harcamanın yapıldığı yıla ilişkin kazancın tespitinde indirim konusu yapılması gerektiği ifade edilmiştir.

Bağışçı kurumun mülkiyetindeki arsa üzerinde yapılacak ibadethanenin inşası için, kurumca yapılacak tüm harcamaların aktifleştirilerek inşaatın

tamamlanıp mülkiyetin devredildiği yıla ilişkin kazancın tespitinde indirim konusu yapılması gerektiği bazı katılımcılar tarafından da ifade edilmiştir.

Mali İdarenin vermiş olduğu çeşitli özgelelerde, Diyanet İşleri Başkanlığının "ibadethane" tanımı kapsamında, cami inşaatı için yapılan harcamaların, harcamanın yapıldığı yıla ilişkin kazancın tespitinde indirim konusu yapılması konusunda görüş bildirmiştir.

Konu ibadethane özelinde değerlendirilirken, ibadethane kavramı üzerinde de tartışılmış, Türkiye’de yaşayan diğer inanç gruplarının ibadethanelerine yapılacak bağış ve yardımların kurum kazancından indirim konusu yapıp yapılmayacağı gündeme gelmiştir.

Bilindiği gibi "ibadethaneler" kelimesi bir çok kanunda (5237 sayılı TCK, 2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanunu, 6570 sayılı Gayrimenkul Kiraları Hakkında Kanun) yer aldığı halde net bir tanımı bulunmamaktadır. Türk Dil Kurumu sözlüğünde "tapınak", "içinde ibadet edilen yer" olarak tanımlanmıştır.

Belediye Gelirleri Kanunu’nun 36/2 fıkrasında "dini hizmetlerin ifasına mahsus ve umuma açık bulunan cami, mescit, kilise ve havra gibi ibadethanelerde" şeklinde bir tanımda bulunularak, ibadethanelerin hangi yapılar olduğu açıkça belirtilmiştir.

Dolayısı ile cami, mescit, kilise ve havra gibi ibadethaneler için yapılacak yardım ve bağışların kurum kazancından indirilmesi gerekir. Bu görüş katılımcıların çoğunluğunca da benimsenmiş ve savunulmuştur. Her ne kadar Kanunda ibadethane ibaresi geçse de Tebliğ’de ibadethane olarak "Diyanet İşleri Bakanlığınca ibadethane sayılan yerler" tanımına yer verilmiş, 633 sayılı Diyanet İşleri Başkanlığı Kuruluş Ve Görevleri Hakkında Kanunun 35’nci maddesinde "cami ve mescitler" ibadethane olarak sayılmıştır.

Özellikle; Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflar listesinde bulunmayan azınlık vakıflarınca yönetilen, Vakıflar Genel Müdürlüğü’nün denetimine tabi olan ve statüsü Lozan Anlaşması ile belirlenen azınlıklara ait kilise ve havraların inşası ve varlıklarının sürdürülmesi amacıyla yapılan bağış ve yardımların indirilmesinde, bağışçıların cezai bir durumla karşılaşmaması için Mali İdarenin konuya açıklık getirmesi gerektiği de ifade edilmiştir.

