

KAMU KURUM ve KURULUŞLARINA YAPILAN BİNEK OTOMOBİL BAĞIŞLARININ KURUMLAR VERGİSİ, KATMA DEĞER VERGİSİ ve ÖZEL TÜKETİM VERGİSİ YÖNÜNDEN DEĞERLENDİRİLMESİ

Özgür CAN (*) Suat SARIGÜL (**)

1 - GİRİŞ

Bağış veya yardım yapmak ticari kazancın elde edilmesi veya idamesi için yapılan bir harcamaya olmayıp şahsi, vicdani ve insani nitelikte bir tasarruf olduğundan niteliği itibariyle gider yazılması mümkün değildir. Bağış ve yardımların ticari kazancın elde edilmesi ile ilgisi olmamasına rağmen kanun koyucu bağışların belli sınırlar çerçevesinde ve belirli kuruluşlara yapılması halinde ticari kazançtan indirilmesine olanak tanımıştır. Bu teşvik sayesinde ki kişilerin iç dünyası ile ilgili olan bağış ve yardımların belli kuruluşlara yönlendirilmesi sağlanmıştır.

Vergi kanunları açısından bağış ve yardımlara ilişkin temel düzenlemeler Gelir Vergisi, Kurumlar Vergisi ve Katma Değer Vergisi Kanunu'nun ilgili maddelerinde yapılmıştır. Ayrıca vergi kanunları dışındaki kanunlarda da bağış ve yardımlara

ilişkin düzenlemeler yer almaktadır. Çalışmamızın konusunu, temel düzenlemeler kapsamında, kamu kurum ve kuruluşlarına yapılan binek otomobil bağışlarının değerlendirilmesi oluşturacaktır.

2- KURUMLAR VERGİSİ YÖNÜNDEN DEĞERLENDİRME

Bağış ve yardımlar gelirin elde edilmesi ile ilgili olmayıp harcanması ile ilgilidir.¹ Ayrıca, ticari kazancın elde edilmesi veya idamesi için yapılan bir harcamaya olmadığından gider niteliğine de sahip değildir. Yapılan bağışların ve yardımların indirim konusu yapılamaması nedeniyle kanun koyucu devreye girmiş, yapılan bağış ve yardımların belli bir bölümünün indirim konusu yapılabilmesi için düzenlemelerde bulunmuştur. Kurumlar Vergisi Kanunu da bu düzenlemelerin yer aldığı kanunların başında gelmektedir.

(*) Vergi Denetmeni

(**) Vergi Denetmen Yardımcısı

¹ Öztürk, Bünyamin;Güray Öğredik, Dönemsonu Envanter ve Değerleme İşlemleri, s.144

Kurumlar Vergisi Kanununda bağış ve yardımlar ile ilgili hükümler, kanunun diğer indirimler başlıklı 10. maddesinde yer almıştır. Kurumlar vergisi mükellefleri tarafından yapılacak bağış ve yardımların hangi esaslara göre indirim konusu yapılabileceğini düzenleyen hükümler de yine kanunun 10. maddesinde yer almaktadır. Çalışma konumuz olan, kamu kurum ve kuruluşlarına yapılan binek otomobil bağışlarının ne şekilde değerlendirileceğine ilişkin açıklamalara 10. maddenin "c" bendinden ulaşabiliyoruz. Buna göre;

"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 indirim konusu yapılabilir." Bu hükme göre, bağış ve yardımların indirim konusu yapılabilmesi için belli koşulları taşıması gerekir. Bunlar;

• **Bağış ve yardımın, 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 yapılması gerekir.**

• **Bağış ve yardımın makbuz karşılığında olması ve karşılıksız yapılması gerekir.**

Bağış ve yardımların tesliminde bağış ve yardım yapılan kurumdaki makbuz alınacak, makbuz verilmemesi halinde ise ayrı bir tutanak düzenlenecektir. Mükellefler de yaptıkları yardımları,

düzenlenen makbuz veya tutanaklara istinaden indirim ve gider olarak dikkate alabileceklerdir.

• **Bağış ve yardımlar toplamının o yıla ilişkin kurum kazancının %5'ine kadar olan kısmı indirim konusu yapılabilir.**

Bağış ve yardımlar yıl içinde öncelikle kanunen kabul edilmeyen gider olarak gösterilmelidir. Vergi mevzuatı açısından kabul edilen bağışların indirim konusu yapılabilmesi için beyannamede ayrıca gösterilmesi gerekir.²

İndirilecek 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-(İştirak Kazançları İstisnası+Geçmiş Yıl Zararları)] tutardır.(1 Sıra no.lu KV Tebliği) Kanunen kabul edilmeyen giderin kazanç unsuru sayılıp sayılmayacağı konusunda farklı görüşler bulunmaktadır. Danıştay Dördüncü Dairesinin 08.12.1999 tarih ve E:1999/1723, K:1999/4373 sayılı kararında bağış ve yardımın hesaplanacağı kurum kazancının kanunen kabul edilmeyen gideri de kapsadığı değerlendirilmesi yapılmıştır.

Bağış ve yardımlar nakden yapıldığı gibi ayın olarak da yapılabilir. Ayın olarak yapılan bağış ve yardımlarda, bağış ve yardımın konusunu teşkil eden mal veya hakkın maliyet bedeli veya mukayyet değeri; bu değer mevcut değilse, V.U.K. hükümleri çerçevesinde takdir komisyonlarınca takdir edilecek değeri esas alınır.(K.V.K.10/2) Ancak takdir komisyonlarınca yapılması gereken değer takdirinin kurumlar vergisi mükellefleri için büyük ölçüde geçerli olmayacağı açıktır. Zira bağış ve yardım konusu olan kıymetin tüm

² Öztürk, Bünyamin;Güray Öğredik, Dönemsonu Envanter ve Değerleme İşlemleri, s.14

harcamaları bütünüyle kurum defter ve kayıtlarında yer alır ve bağış ve yardımlarda muhasebe kayıtlarında yer alan değer esas alınır.

Bağış ve yardım sadece ilgili dönem kazancından indirilebilir. Kazanç yetersizliği nedeniyle indirilemeyen kısım sonraki döneme devredilemez.

Ayin olarak yapılan bağış ve yardımın işletmenin aktifinden çekilerek bağışlanmış olması durumunda, mükelleflerin işletmeden çekip bağışladıkları değerler için fatura düzenlemesi, düzenlenen faturanın arka yüzüne bağış ve yardımı alan kamu kurum ve kuruluşunca şerh düşülmesi ve imzalanması gerekir. Aynı değerın mükellefçe dışarıdan alınarak bağışlanması durumunda ise, kurum ve kuruluş tarafından teslim ilişkine belge düzenlenmiş olması yeterlidir. Düzenlenen belgede bağışlanan kıymetin değerinin, cinsinin ve miktarının belirtilmesi ve ilgili kamu kurum ve kuruluş yetkilisince imzalanmış olması gerekir.

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

Bağış ve yardım ile ilgili konulara genel hatlarıyla değindikten sonra, binek otomobillerin kamu kurum ve kuruluşlarına bağışlanması durumunda ne gibi işlemlerin yapılması gerektiği hususu olan asıl konumuza geçelim. Öncelikle binek otomobilin vergi kanunlarında nasıl tanımlandığına değinmekte yarar vardır.

Hangi otoların binek oto olduğu hususunda vergi kanunlarında bir açıklık bulunmamaktadır.

Eskiden KDVK'nın 28. maddesi uyarınca çıkarılan 92/3896 sayılı Bakanlar Kurulu Kararına ekli III sayılı listede yer alan (%23 veya %40 nispete tabi) binek otoların 30. maddede yazılı binek otolar olarak kabulünde isabet bulunduğu söylenebilir. Bugün ise ÖTV Kanununa ek II sayılı listedeki 87.03 G.T.İ.P numarası ile ifade edilen (insan taşımaya mahsus, şöför dahil 9 veya daha az kişi kapasiteli) motorlu kara taşıtları binek oto olarak algılanmaktadır.³

Yukarıda sayılı özellikleri taşıyan binek otomobillerin kamu kurum ve kuruluşlarına bağışlanması halinde ne gibi işlem yapılacaktır? Burada karşımıza iki farklı durum çıkmaktadır. Birincisi faaliyetleri kısmen veya tamamen binek otomobillerinin kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi **olanların** bağış yapması, ikincisi ise faaliyetleri kısmen veya tamamen binek otomobillerinin kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi **olmayanların** bağış yapması durumlarıdır. Bu iki olay, durumun katma değer vergisi açısından değerlendirilmesi konusunda ele alınacaktır. Nitekim katma değer vergisinin gider mi yoksa maliyet mi olarak dikkate alınacağı konusunda farklı yaklaşımlar bulunmakta, bu da kurumlar vergisi yönünden indirilecek bağış tutarının değişmesine yol açmaktadır. Biz burada katma değer vergisini dikkate almadan konuyu basit bir örnekle anlatmaya çalışalım.

Örnek: X Ltd. Şti. 10.08.2007 tarihinde 10 adet "Y" marka binek otomobili, kamu kurumuna bağışlamak üzere satın almış ve bağışlamıştır. Otomobillerin toplam değeri KDV hariç 300.000-YTL'dir. X işletmesinin 2007 hesap dönemine ilişkin diğer verileri şu şekildedir.

³ Maç, Mehmet, Katma Değer Vergisi

Hasılat:
6.500.000- YTL
İndirilecek Gider:
1.500.000- YTL(Bağış ve Yardımlar Hariç)
Geçmiş Yıl Zararı:
600.000- YTL
İştirak Kazancı İst.:
500.000- YTL
Gayrimenkul Satış Kazancı İst.:
300.000- YTL
%5 oranının uygulanacağı tutar:
(6.500.000-1.500.000-600.000-500.000)
=3.900.000 YTL
Bağış Ve Yardım Üst Sınırı:
(3.900.000x%5) =195.000-YTL

Örneğimizde; X Ltd. Şti.'nin 300.000 YTL'ye satın alarak bağışladığı 10 adet "Y" marka binek otomobilin sadece 195.000-YTL'lik kısmının indirim konusu yapılabileceği görülmektedir. 115.000 YTL'lik kısmı indirim konusu yapılamayacağı gibi, sonraki dönemde de bu indirimden yararlanılamayacaktır.

KVK'nın mükerrer 10. maddesi kapsamındaki bağış ve yardımlarda üst sınırın hesaplanması; bu indirimin KVK'nın değiştirilmeden önceki 14. maddesinde yer aldığı halinden farklı olacaktır. Zira, önceki halinde söz konusu indirim kurum kazancının hesaplanmasında indirilecek giderler arasında sayıldığından %5 oranındaki üst sınır tutarı iç yüzde yöntemi ile hesaplanmakta idi. Ancak, yeni düzenlemede bağış ve yardımlar kurum kazancının hesaplanmasında indirilecek giderler arasında değil, kurumlar vergisi matrahının hesaplanmasında ayrıca indirilecek tutarlar arasında sayılmıştır.⁴

3- KATMA DEĞER VERGİSİ YÖNÜNDEN DEĞERLENDİRME

3.1- Faaliyetleri Kısmen veya Tamamen Binek Otomobillerinin Kiralanması veya Çeşitli Şekillerde İşletilmesi Olmayanlar Tarafından Yapılan Binek Otomobil Bağışlarının KDV Yönünden Değerlendirilmesi:

Katma Değer Vergisi Kanununun "Sosyal ve Askeri Amaçlı İstisnalarla Diğer İstisnalar"ı düzenleyen 17. maddesinin 2/b bendinde; 17. maddede yazılı kurum ve kuruluşlara bedelsiz olarak yapılan her türlü mal ve hizmet ifalarının KDV'den müstesna olduğu hükme bağlanmıştır.

Çalışmamızın bir önceki bölümünde yer alan örneğimizi, KDVK'nın ilgili hükmü doğrultusunda değerlendirdiğimizde, karşımıza iki farklı durum çıkar.

Birincisi, X Ltd. Şti.'nin 300.000 YTL+%18KDV bedelle aldığı binek otomobilleri **kullanılmaksızın** doğrudan kamu kurumuna bağışlamasıdır. Bu durumda;

Teslim dolayısıyla KDV hesaplanmayacak, KDV hesaplaması ve KDV indirimi söz konusu olmaksızın KDV dahil maliyet üzerinden işlem gerçekleştirilecektir. Yapılan işlemin muhasebe kaydı şu şekilde olacaktır.

794-ÇEŞİTLİ GİDERLER	354.000
4-Bağışlar ve Yardımlar	
103- VERİLEN ÇEKLER VE	
ÖDEME EMİRL.	354.000

Daha önce de değindiğimiz üzere, çeşitli giderler olarak muhasebeleştirilen tutar kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alınmalıdır.

⁴ Öztürk, Bünyamin;Güray Öğredik, Sermaye Şirketlerinde Kurumlar Vergisi ve Kar Dağıtımı, s.135

Karşıma çıkan ikinci durum ise, binek otomobillerin belli bir süre işletmede **kullanıldıktan sonra** bağışlanmasıdır.

Konuya binek otomobilin alışından başlayacak olursak, X işletmesinin 300.000 YTL +%18 KDV ödeyerek satın aldığı binek otomobillerin KDV'sinin maliyete mi yoksa gidere mi intikal ettirileceği hususlarında bir açıklık bulunmamaktadır. Katma Değer Vergisi Kanununun "İndirilemeyecek Katma Değer Vergisi" başlığını taşıyan 30. maddesinin b bendinde "Faaliyetleri kısmen veya tamamen binek otomobillerin kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olanların bu amaçla kullandıkları hariç olmak üzere işletmelere ait binek otomobillerin alış vesikalarında gösterilen katma değer vergisinin, mükellefin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanan katma değer vergisinden indirilemeyeceği hüküm altına alınmıştır.

23 Seri no.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliğinde, mükelleflerin işletme amacı dışında iktisap ettikleri binek otomobillerinin alış vesikalarında gösterilen katma değer vergisinin indiriminin mümkün olmadığı belirtilmiştir. İndirim konusu yapılamayan bu vergi, Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunları çerçevesinde işin mahiyetine göre gider veya maliyet unsuru olarak dikkate alınabilmektedir. Bu uygulama binek otomobili işletmeciliği ile uğraşan mükelleflerin işletme amacı dışında satın aldıkları binek otomobilleri için de geçerlidir. Bu hükme göre hangi hallerde KDV'nin maliyete ilave edilmesinin zorunlu olduğu, hangi hallerde doğrudan gider yazılmasına müsaade edildiğini çözmek zor görünmektedir.

İstanbul Defterdarlığınca verilen bir özelgede (10.01.1997 tarih ve 232 sayılı özelge) taşıt alım vergisi, ek taşıt alım vergisi, sigorta giderleri ile çevre temizlik fonu ve harcamalarının doğrudan dönem gideri olarak indirilebileceği, KDV'nin ise maliyete dahil edilmesi gerektiği belirtilmiştir.

Maliye Bakanlığı'nın 20.06.2000 tarih ve B.07.0.GEL.53/5379-31-84/29609 sayılı özelgesinde binek otomobillere ait indirilemeyen katma değer vergisinin doğrudan gider veya maliyet unsuru olarak değerlendirilmesinde kanunen bir sınıra bulunmadığını belirtilmiştir.

Açıklamalardan da anlaşılacağı üzere, indirim konusu yapılamayan binek otomobillere ilişkin KDV'lerin, Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunları çerçevesinde işin mahiyetine göre gider mi yoksa maliyet mi yazılacağı hususunda bir açıklık bulunmamakta ve bu durum uygulamada sorunlar yaratmaktadır. Öncelikle 10 adet binek otomobilin alımı sırasında ne gibi muhasebeleştirilmelerin yapılacağına bakalım.

300.000 YTL+54.000 YTL KDV ile alınan 10 adet binek otomobile ilişkin KDV **gider olarak** dikkate alınırsa;

254-TAŞITLAR	300.000
3-Binek Otomobil Alış Bedeli	
794-ÇEŞİTLİ GİDERLER	54.000
7-İndirilemeyen KDV	
102-BANKALAR	354.000

300.000 YTL+54.000 YTL KDV ile alınan 10 adet binek otomobile ilişkin KDV **maliyet unsuru** olarak dikkate alınırsa;

254-TAŞITLAR	354.000
3-Binek Otomobil Alış Bedeli	
7-İndirilemeyen KDV	
102-BANKALAR	354.000

Yapılan birinci kayıta 54.000 YTL'lik kısım cari yılda giderleştirilmiş ve sonuç hesaplarına aktararak dönem karını azaltıcı rol oynamıştır. İkinci kayıta ise indirilemeyen KDV maliyet olarak taşıt hesabına yansıtılmış ve sonuçta amortismanla

tabi iktisadi kıymetin süresiyle orantılı olarak giderleştirilmiştir. Yani bu gider amortismanına tabi tutularak giderleştirilmiştir. Birinci yöntem mükellef açısından daha avantajlı olduğundan, mükellefler 23 no.lu tebliği serbesti olarak yorumladıklarında KDV'leri genelde direkt olarak gider yazmaktadırlar.

Daha önce, 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 kısmının indirim konusu yapılabileceğini ve bağış ve yardımların indirim konusu yapılabilmesi için belli koşulları taşıması gerektiğini belirtmiştik. Ayrıca %5'lik kısmında nasıl hesaplanacağına ilişkin açıklamalar yapmıştık. Binek otomobillerde indirilemeyen KDV'lerin maliyete veya gidere atılması durumunda karşımıza kurumlar vergisi yönünden de sorunlar çıkmaktadır. Bu durumu örnekle açıklayacak olursak;

X Ltd. Şti. 10.08.2007 tarihinde 10 adet "Y" marka binek otomobili satın almış ve belli bir süre kullandıktan sonra 12.11.2007 tarihinde kamu kurumuna bağışlamıştır. Otomobillerin toplam değeri KDV hariç 300.000-YTL'dir. X işletmesinin 2007 hesap dönemine ilişkin diğer verileri şu şekildedir.

Hasılat:

8.500.000- YTL

İndirilecek Gider:

1.500.000- YTL(Bağış ve Yardımlar Hariç)

Geçmiş Yıl Zararı:

600.000- YTL

İştirak Kazancı İst.:

400.000- YTL

%5 oranının uygulanacağı tutar:

(8.500.000-1.500.000-600.000-400.000)

=6.000.000 YTL

Bağış Ve Yardım Üst Sınırı:

(6.000.000x%5) =300.000-YTL

300.000 YTL+54.000 YTL KDV bedelle alınan 10 adet otomobile ait indirilemeyen KDV'nin giderleştirilmesi durumunda 54.000 YTL gider hesaplarına atılarak dönem karını azaltıcı etki yapacaktır. Ayrıca bağışlanan otomobillerin aktifte kayıtlı değeri 300.000 YTL olduğu için ve bu tutar bağış ve yardımın üst sınırını geçmediğinden tamamı beyanname üzerinde indirim konusu yapılabilecektir.

300.000 YTL+54.000 YTL KDV bedelle alınan 10 adet otomobile ait indirilemeyen KDV'nin maliyetlere intikal ettirilmesi durumunda 54.000 YTL taşıtın maliyetine eklenecektir. Bağış tarihi olan 12.11.2007 tarihinde ise aktifte kayıtlı değeri 354.000 YTL görünecek ve bu tutar bağış ve yardımın üst sınırını geçtiğinden yalnızca 300.000 YTL'lik kısmı beyanname üzerinde indirim konusu yapılabilecektir. İşte bu farklılıklardan dolayı mükellefler her zaman indirilemeyecek KDV'lerin giderleştirilmesi yolunu tercih etmektedirler.

3.2- Faaliyetleri Kısmen veya Tamamen Binek Otomobillerinin Kiralanması veya Çeşitli Şekillerde İşletilmesi Olanlar Tarafından Yapılan Binek Otomobil

Bağışlarının KDV Yönünden Değerlendirilmesi:

Binek otoların alımında yüklenen KDV'lerin indirilemeyeceğini daha önce söylemiştik. Ancak indirilemeyecek katma değer vergisini düzenleyen KDVK'nın 30. maddesi binek otomobillerle ilgili bir ayrıma gitmiştir. Söz konusu hükme göre faaliyetleri kısmen veya tamamen binek

otomobillerin kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olanların bu amaçla kullandıkları binek otomobillerin alış vesikalarında gösterilen KDV indirim konusu yapılabilir.

Burada da değerlendirmeyi iki açıdan yapacağız. Birinci durum, alınan binek otomobillerin kullanılmaksızın doğrudan kamu kurumuna bağışlanması, ikincisi durum ise, söz konusu binek otomobillerin belli bir süre kullanılması ve sonradan kamu kurumuna bağışlanmasıdır.

Binek otomobillerin kullanılmaksızın doğrudan kamu kurumuna bağışlanması durumunda teslim dolayısıyla KDV hesaplanmayacak, KDV hesaplaması ve KDV indirimi söz konusu olmaksızın KDV dahil maliyet üzerinden işlem gerçekleştirilecektir.

Söz konusu binek otomobillerin belli bir süre işletmede kullanılması ve sonrasında bağışlanması durumunda KDV hesaplanmayacak olup, otomobillerin alımı sırasında yüklenilen ve indirim konusu yapılan KDV, bağışın yapıldığı dönem ilişkin KDV beyannamesinde "İlave Edilecek KDV" satırına yazılarak beyan edilecektir. Yapılan işlemin muhasebe kaydı şu şekilde olacaktır.

794- ÇEŞİTLİ GİDERLER	354.000
4- Yardım ve Bağışlar	
254-TAŞITLAR	300.000
391- HESAPLANAN KDV	54.000
- İndirimin İptali	

Fakat amortisman tabi iktisadi kıymet niteliğindeki mal firma aktifine dahil edilip belli süre kullanıldıktan sonra bağışlandığında önem arz eden bir konu bulunmamaktadır. Şayet bağışa konu binek otomobillerin alımında, ithal veya imalinde yüklenilmiş olan KDV indirimle giderilebilmişse yani alım ayı ile bağışın yapıldığı ay arasında herhangi bir ay da devreden KDV çık-

mamışsa indirimin iptaline gerek olmaması daha uygun olacaktır. Çünkü bağışa konu iktisadi kıymet bir süre işletmede kullanılmış ve katma değer yaratılmasında rol oynamıştır.

Konuyla ilgili değinilmesi gereken bir başka husus ise; faaliyetleri binek otomobil alım ve satımı olanlar tarafından yapılan binek otomobil bağışlarıdır. Bu işletmeler tarafından satın alınan binek otomobiller ticari emtia niteliğinde olup, bu otomobillerin alımları sırasında yüklenilen KDV indirim konusu yapılabilir. Binek otomobillerin kamu kurum ve kuruluşlarına bağışlanması halinde yapılacak olan işlem, faaliyetleri kısmen veya tamamen binek otomobillerinin kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olanların bu amaçla kullandıkları binek otomobillerinin bağışlanması durumunda yapılacak işlemden farklı olmayacaktır.

4- ÖZEL TÜKETİM VERGİSİ YÖNÜNDEN DEĞERLENDİRME

Özel Tüketim Vergisi Kanununun 7. maddesi diğer istisnalar kısmını düzenlemektedir. Bu maddenin 5. bendine göre; IV sayılı listede yer alan malların genel ve katma bütçeli dairelere, il özel idarelerine, belediyelere, köylere ve bunların teşkil ettikleri birliklere bedelsiz olarak ithali vergiden müstesnadır. Ancak otomobiller IV sayılı listede yer almadığından vergiden müstesna değildir.

Örneğimize dönecek olursak; X Ltd. Şti.'nin 300.000-YTL bedelle satın almış olduğu binek otomobillerin ÖTV'den müstesna olmadığını görmekteyiz. Ancak burada dikkat edilmesi gereken husus binek otomobillerin ilk iktisabı olup olmadığıdır. İlk iktisap, II sayılı listedeki mallardan Türkiye'de kayıt ve tescil edilmemiş olanların kullanılmak üzere ithalini, müzayede yoluyla veya kayıt ve tescil edilmiş olsa dahi Tüketicinin

Korunması Hakkında Kanun hükümlerine göre iade edilenler de dahil motorlu araç ticareti yapanlardan iktisabını, motorlu araç ticareti yapanlar tarafından kullanılmaya başlamasını, aktife alınmasını veya adlarına kayıt ve tescil ettirilmesini ifade eder. Eğer ilk iktisap değilse ÖTV kapsamında olmayacaktır.

5- SONUÇ

Bağış ve yardımlar özü itibariyle kişilerin vicdani ve şahsi özellikleriyle alakalı olup ticari hayatın içerisinde ticari faaliyetle bir ilişkisi bulunmamaktadır. Ancak kanun koyucu bağış ve yardımların yönlendirilmesi yönünde bazı düzenlemeler yapmış, kişilerin vicdani ve şahsi özellikleriyle ilgili olan bağış ve yardımların kamu kurum ve kuruluşlarına yönlendirilmesini bazı teşviklerle sağlamıştır.

Bağış ve yardımların indirim konusu yapılabilmesi için kanundaki belli şartları taşıması gerekmekte olup, bunun üzerinde gerçekleştirilen bağış ve yardımlar kanunen kabul edilmeyen gider addolunmaktadır.

Binek otomobillerin kamu kurum ve kuruluşlarına bağışlanmasında bazı özellikli durumlar ortaya çıkmaktadır. Nitekim binek otomobillerin alışlarında yüklenilen KDV faaliyetleri kısmen veya tamamen binek otomobillerinin kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olan işletmeler açısından indirim konusu yapılabilmekte ancak faaliyetleri bu şekilde olmayan işletmeler açısından indirim konusu yapılamamaktadır. İndirim konusu yapılamayan bu KDV'nin işletmeler açısından ne tür muhasebeleştirilmesi gerektiği konusunda tam bir netlik bulunmamaktadır. 23 no.lu katma değer vergisi genel tebliğinde indirim konusu yapılamayan yüklenilen KDV'nin gider veya maliyet unsuru olarak dikkate alınabileceği belirtilmiştir. Ama işletmeler için gider

olarak kayıtlara yansıtılması daha avantajlı olduğundan işletmeler genellikle bu yolu tercih etmektedirler. Ancak bizim görüşümüze göre burada bir boşluk bulunmaktadır ve Maliye Bakanlığı'nca bu konuda net bir düzenleme yapılması gerekmektedir.

Binek otomobillerin kamu kurumlarına bağışlanmasında; yüklenilen ve indirimi yapılamayan KDV'nin maliyete atılması ve KDV'li maliyet tutarının %5'lik bağış üst sınırı ile karşılaştırılması sırasında işletme açısından dezavantajlı bir durum oluşmaktadır. Yüklenilen KDV tutarı direkt olarak gider yazılırsa %5'lik bağış üst sınırı ile karşılaştırılması gereken rakam daha küçük olacak ve bu da işletmeler açısından tercih edilen bir yöntem halini alacaktır.

KAYNAKÇA

1. Beyanname Düzenleme Kılavuzu-2007, Hesap Uzmanları Derneği Yayınları
2. Maç, Mehmet, Güncel Kurumlar Vergisi, Denet Yayıncılık, 1996
3. Maç, Mehmet, Katma Değer Vergisi
4. Öztürk, Bünyamin;Güray Öğredik, Dönemsonu Envanter ve Değerleme İşlemleri, ASMMO, Ankara, Kasım 2007
5. Öztürk, Bünyamin;Güray Öğredik, Sermaye Şirketlerinde Kurumlar Vergisi ve Kar, Dağıtımı, Maliye ve Hukuk Yayınları, Nisan 2008
6. Yalçın, Hasan, Ticari Kazanç ve Kurum Kazancının Tespitinde Giderler, Maliye Hesap Uzmanları Derneği, Kasım 2006
7. 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu
8. 3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu
9. 4760 Sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu
10. 1 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği
11. 23 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği