

HİZMETİN BAĞIŞI OLUR MU?

YAŞAR KOÇ ^(*)

- GİRİŞ

Devletlerin yüklenmiş oldukları ekonomik, sosyal ve kültürel birçok görevleri vardır. Bazen bu görevlerini kamu diye nitelendirdiğimiz kendi organları bazen de özel sektör diye nitelendirdiğimiz bireylerin kendi hesaplarına oluşturdukları ekonomik ve sosyal kuruluşlar aracılığıyla yerine getirir. Şüphesiz ki bu görevlerin yerine getirilebilmesi için ortaya çıkan finansman ihtiyacının ne şekilde karşılanacağı hem kamu hem de özel sektör için önemli ve belirleyici bir sorundur. Malumunuzdur ki devletin finansman ihtiyacını ne şekilde karşıladığı hem mikro hem de makro bazda ekonomiye yön verebilmektedir.

Vergiler, devletlerin hizmetlerini gerçekleştirebilmek için başvurduğu en olağan ve en az maliyetli finansman şeklidir. Bu finansman her zaman için yapılan bir işlem den nakit olarak vergi alınması ve bu nakdin ilgili birimlere aktarıl-

ması şeklinde olmayabilir. Uygulanan teşvik kanunları, muafiyetler ve istisnalar bunun örnekleridir. Siyasal iktidarlar vergi kanunlarına yaptıkları müdahalelerle sektörlerin veya gerçekleştirilmesi planlanan hizmetlerin ne şekilde ve ne kadar destekleneceğini belirlemektedirler.

Bizim vergi kanunlarımızda da bazı faaliyetleri yürüten kurumlara vergi muafiyeti tanınmış, bu kurumlara yapılan bağış ve yardımların da bağış yapan nezdinde vergi matrahından indirim konusu yapılabilmesine olanak tanınmıştır. Uygulamada bazı serbest meslek erbabının Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflara yapmış oldukları hizmetleri bedelini almaya- rak bağış ve yardıma konu ettiği, yapılan hizmet bedelini de matrahları üzerinden indirim konusu yapmak istedikleri ve bazılarının uygulamada tereddüde düşerek Vergi Dairelerinden kendi durumları hakkında özelge istedikleri görülmüştür.

Serbest meslek erbapları tarafından bedelsiz olarak yapılan bu hizmetlerin vergi kanunları karşısındaki durumu bu makalemizin konusunu oluşturmaktadır.

^(*) Vergi Denetmen Yrd.

2.BAĞIŞ VE YARDIMIN İNDİRİM KONUSU OLABİLMESİ İÇİN GEREKLİ ŞARTLAR;

Gelir Vergisi Kanunu'nun 89/4. maddesi hükmünde, "Genel ve özel bütçeli kamu idareleri, il özel idareleri, belediyeler, köyler ile kamu yararına çalışan dernekler ve Bakanlar Kurulunca 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" ın matrahtan indirim konusu yapılacağı belirtilmiştir.

Gelir Vergisi Kanunu'nda belirtilen genel ve özel bütçeli kamu idarelerine, il özel idarelerine, belediyelere, köyler ile kamu yararına çalışan derneklere ve Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflara yapılacak bağış ve yardımların indirim konusu yapılmasında aşağıdaki hususlara dikkat edilmesi gerekmektedir.

- ✓ Makbuz karşılığı olması,
- ✓ Karşılıksız yapılması,
- ✓ Sadece ilgili dönem kazancından indirilmesi, indirilemeyen kısmın sonraki döneme devredilememesi,
- ✓ Beyannamede ayrıca gösterilmesi,
- ✓ İndirim konusu yapılacak tutarın, o yıla ait kazancın %5' ini (kalkınmada öncelikli yörelerde %10'unu) aşmaması,

3.BAĞIŞ VE YARDIMIN KAPSAMI

Kanun maddesinden de görüldüğü üzere, yukarıdaki şartların gerçekleşmesi neticesinde yapılan bağış ve yardımların indirim konusu yapılabilmesi belirtilmiş olup bu bağış ve yardımların kapsamı belirtilmemiştir.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 89. maddesinin son fıkrasında, "*Bağış ve yardımın nakden yapılmaması halinde, bağışlanan veya yardımın konusunu teşkil eden mal veya hakkın varsa mukayyet (kayıtlı) değeri, yoksa Vergi Usul Kanunu hüküm-*

lerine göre Takdir komisyonunca tespit edilecek değeri esas alınır" denilmiştir.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 89 maddesinin 4. fıkrasında makbuz karşılığında yapılan bağış ve yardımların indirim konusu yapılabilmesi belirtilmiş olsa da bu bağış ve yardımların neleri kapsadığına değinilmemiş, genel bir ifade kullanılmıştır. Gelir vergisi Kanunu 89. maddenin son fıkrasında ise bağış ve yardımdan ne anlaşılması gerektiği açıklığa kavuşturulmuştur.

Burada dikkat edilmesi gereken husus şudur: Maddenin son fıkrasında "*bağış ve yardımın nakden yapılmaması halinde*" demek suretiyle bağış ve yardımın esas unsurunun nakit olduğu tanımlanmış, "*yardımın nakden yapılmaması halinde, bağışlanan veya yardımın konusunu teşkil eden mal veya hakkın*" demek suretiyle de bağış veya yardımın konusunu teşkil edebilecek diğer unsurların bir mal veya bir hak olabileceği tanımlanmıştır. Yani bağış ve yardımın esas olarak nakden yapılması gerektiği, nakden yapılmaması durumunda ise bağışın konusu olabilecek diğer unsurların ancak mal veya hak olabileceği belirtilmiştir.

Sözlük anlamıyla hizmet; Görev, iş, birinin işini görme veya birine yarayan bir işi yapma olarak tanımlanmıştır.

Katma Değer Vergisi Kanununda tanımlanan hizmet; "*Teslim ve teslim sayılan haller ile mal ithalatı dışında kalan işlemler*" olarak tanımlanmış ve "*bu işlemlerin; bir şeyi yapmak, işlemek, meydana getirmek, imal etmek, onarmak, temizlemek, muhafaza etmek, hazırlamak, değerlendirmek, kiralamak, bir şeyi yapmamayı tahhüt etmek gibi şekillerde gerçekleştirilebileceği*" belirtilmiştir. (md.4)

Hizmet sayılan haller; "vergiye tabi bir hizmetten, işletme sahibinin, işletme personelinin veya diğer şahısların karşılıksız yararlandırılması hizmet sayılır" (md.5)

Hizmet ne bir mal ne de bir haktır ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan bu hizmetler, sermayeden ziyade şahsi mesaiye, ilmi veya mesleki bilgiye dayanmaktadır. Bu nedenlerden dolayı hizmet gelir vergisi kanunu'nun 89. maddesinde bahsedilen bağış ve yardımların konusuna girmemektedir. Serbest meslek kazançlarında yıllık gelir vergisi matrahını oluşturan bedel, yapılan hizmetler karşılığı olarak tahsil edilen para ve ayınlardan yapılan masrafların düşülmesi sonucu oluşan müspet farktır. Serbest meslek kazançlarında kazancın mahiyeti gereği tahsil edilemeyen bedeller dönem kazancına eklenmemektedir.

Örnek: Serbest meslek erbabı bir mükellef Bakanlar Kurulunca Vergi Muafiyeti Tanınan Vakfa 10.000 YTL bedelinde bir proje çizim hizmeti yapmıştır ve bu hizmet bedelini bağış ve yardım olarak beyanname üzerinden dönem kazancından düşmek istemektedir. Mükellefin yapmış olduğu bu hizmet haricindeki serbest meslek kazanç defterinde yer alan hasılat ve gider tutarları aşağıdaki gibidir.

Dönem toplam Hasılatı 160.000 YTL

Dönem toplam Giderleri 70.000 YTL

a) Hizmet bedelinin tahsil edilerek, bağış ve yardımın makbuz karşılığı olarak nakden yapılması halinde;

Dönem toplam Hasılatı =170.000 YTL olacaktır.

Dönem toplam Giderleri =80.000 YTL olacaktır.

Dönem Kazancı =90.000 YTL

KKEG =10.000 YTL

Mali Kar =100.000 YTL

İndirilebilecek Bağış ve Yardım=5.000 YTL
(100.000 * 0,05)

Matrah = 95.000 YTL

Ayrıca unutulmaması gerekir ki Vakıflar

yapmış oldukları serbest meslek ödemeleri üzerinden GVK 94'e göre tevkifat yapmak zorundadırlar. Yani paranın serbest meslek erbabına ödenmesi aynı zamanda tevkifat zorunluluğunu da doğurur.

b) Yapılan hizmetin bizzat kendisinin bağış ve yardımın konusunu oluşturduğunu söyleyerek, bedelinin tahsil edilmemesi ve yardım bedelinin kazançtan indirim konusu yapılmak istenmesi halinde;

Dönem toplam Hasılatı = 160.000 YTL olacaktır.

Dönem toplam Giderleri = 70.000 YTL olacaktır.

Dönem Kazancı = 90.000 YTL

Mali Kar = 90.000 YTL

İndirilebilecek Bağış ve Yardım= 4.500 YTL
(90.000 YTL * 0,05)

Matrah = 85.500 YTL

Vakıf yapılan hizmet karşılığı olarak bir bedel ödemediğinden GVK 94'e göre tevkifat yükümlülüğü de doğmamaktadır. Burada dikkat edilmesi gereken nokta şudur:

Mükellef yapmış olduğu hizmeti bağış olarak kabul etmiş ve karşılığında bir bedel almamış, dolayısıyla dönem hasılatı da artmamıştır. Aynı zaman da yapılan hizmet nedeniyle işletme açısından ekstra bir maliyet oluşmadığı ve kasadan da yardım nedeniyle para çıkmadığı için yapılan bağış giderler arasında da yer almamaktadır. Giderler arasında yer almayan bir kalemin KKEG olarak dönem hasılatına eklenmesi de söz konusu olamayacaktır.

Örnekten de görüldüğü üzere bir hizmetin bedelsiz olarak yapılması ile hizmet karşılığı elde edilen bedelin nakit olarak bağış ve yardıma konu edilmesi tamamen farklı bir olaydır. Yasa koyucunun hizmeti bağış ve yardıma konu olabilecek unsurlar arasında saymaması bu açıdan baskıldığında bir unutma veya eksiklik değil kasıttır.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 89. maddesinin son fıkrasında, "Bağış ve yardımın nakden yapılması halinde, bağışlanan veya yardımın konusunu teşkil eden mal veya hakkın varsa mukayyet (kayıtlı) değeri, yoksa Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre Takdir komisyonunca tespit edilecek değeri esas alınır" demek suretiyle yardıma konu olabilecek mal veya hakkın işletmede kayıtlı bir mukayyet değerinin olması veya tespit edilebilmesi gerektiği, tespit edilememesi halinde ise takdir komisyonu tarafından takdir edilecek değerinin esas alınması gerektiği ifade edilmiştir. Yapılan hizmetin işletmede kayıtlı bir mukayyet değerinin olamayacağı ortadadır. Hizmetin işletmede aktifler veya giderler arasında yer alması olanaksızdır ve muhasebe ilkelerine tamamen aykırıdır. Hizmet ilmi bilgi veya beceriye dayandığı için maliyet bedeli veya mukayyet bedeli olmayacak karşılığında elde edilen bedel ise işletmenin hasılat kısmını oluşturacaktır.

Bağış ve yardımda esas amaç bir kısım sektörlerin veya faaliyetlerin teşvik edilmesidir. Bu teşviklerde kullanılan unsurlar da ticari veya mesleki faaliyet yürütenlerin elde ettikleri vergiye tabi gelirlerinin bir kısmını bağışlaması veya faaliyeti içerisinde yer alan mal veya hakların doğrudan bağışlanması hallerinde, yardım edilen tutarın kısmen veya tamamen vergi matrahı dışında bırakılmasıdır. Bağış ve yardım nakden yapıldığında bu tutarın hesaplanması sorunu yoktur, ancak bağış mal veya hak olarak yapıldığında bağış tutarının hesaplanmasında defterde kayıtlı bedel esas alınmaktadır. Defterde kayıtlı (mukayyet) bedel ise çoğunlukla malın işletme aktifine girene kadar ki maliyet unsurlarının toplamından oluşmaktadır, yani mal veya hakkın bağış konusu yapılmasında bedel tespiti sorunu da giderilmektedir. Eğer ki hizmetin bağışa konu olabileceğini varsaysak hizmetin bedeli neye göre belir-

lenecektir? Hizmet sektörleri farklı farklıdır. Bazı sektörlerde hizmetin marjinal maliyeti "0" a yakındır, bu durumda yardıma konu edilecek bedel ne olacaktır?

Hizmetin bağış ve yardıma konu edilebileceğini söylemek her şeyden önce kanun metni-ne, bağışın amaçlarına aykırı düşmektedir.

4.BEDELSİZ HİZMETİN KDV AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ:

Hizmetin bedelsiz olarak yapılması onun hizmet olması vasfını değiştirmez. KDV kanunu'nun 5. maddesinde, vergiye tabi bir hizmetten işletme sahibinin, işletme personelinin veya diğer şahısların karşılıksız yararlandırılmasının hizmet sayılacağı belirtilmiştir.

KDV kanunu'nun 17. maddesinin 2/b fıkrasında, "..... birinci fıkrada sayılan kurum ve kuruluşlara bedelsiz olarak yapılan her türlü mal teslimi ve hizmet ifaları" nın KDV'den istisna olduğu belirtilmiştir. Bakanlar Kurulunca vergi Muafiyeti tanınan Vakıflar KDV kanunu'nun 17/1. fıkrasında sayılan kurumlar arasında yer almaktadır ve bu kurumlara bedelsiz olarak yapılan hizmet ifaları katma değer vergisinden istisna tutulmuştur.

Kanun maddesinden de anlaşılacağı üzere, yapılan hizmetin KDV'den istisna olabilmesi için aşağıdaki şartları taşıması gerekmektedir;

✓ KDV kanunu 17/1. maddesinde sayılan mükelleflere yapılması,

✓ Mal teslimi ve hizmet ifasının bedelsiz olarak yapılması,

Yukarıda açıklandığı üzere hizmet gelir vergisi açısından bağış ve yardımın konusuna girmemektedir. Ancak Katma Değer Vergisi açısından mükelleflerin Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflara yapmış oldukları bedelsiz hizmetler KDV'den istisna tutulmuştur.

5.ORTAYA ÇIKAN BAŞKA BİR SORUN

Gelir Vergisi Kanunu'nda bedelsiz hizmet bağışlarının matrahtan indirim konusu yapılabileceğine dair hüküm olmamasının yanı sıra Katma Değer Vergisi Kanunu'nda bedelsiz hizmet ifalarının KDV den istisna olduğu belirtilmiştir. KDV kanununun 17/1. maddesinden de anlaşıldığı üzere istisnadan yararlanabilmek için yapılan hizmet karşılığında herhangi bir bedel tahsil edilmemesi gerekmektedir. Ancak gelir vergisi açısından bedelsiz hizmet ifalarının bağış ve yardıma konu olmayacağını belirtmiştik.

Bedelsiz olarak yapılan hizmet ifası KDV' den istisna için gerekli şart iken gelir vergisi açısından hizmetin bağış ve yardımın konusuna girmemesi sebebiyle hizmet bedelinin gelir vergisi matrahına eklenmesi gerekmektedir.

Ancak burada vergileme açısından önemli bir sorun ortaya çıkmaktadır. Eğer yapılan hizmet karşılığı bir bedel tahsil edildikten sonra bu bedel makbuz karşılığı olarak bağış ve yardıma konu olursa gelir vergisi matrahından indirim yapılabilir, ancak bir bedel alınması neticesinde de KDV açısından istisna konusu olmayıp bedel üzerinden KDV hesaplanarak beyan edilmesi gerekmektedir. KDV den istisna olması için bedel alınmaz ise bu seferde tahsil edilmeyen bir bedelin gelir vergisi matrahına eklenmesi sorunu ortaya çıkacaktır.

6.SONUÇ

Makalemizde mesleki faaliyetin kurumlar tarafından yerine getirilmesi durumu ile sadece mesleki bilgi ve beceri gerektirmeyen aynı zamanda sermaye de gerektiren hizmet sektörleri ele alınmamıştır çünkü asıl amacımız olayın en uç noktaların ortaya konulması yoluyla bu konuya dikkat çekmektir.

Makalemizde de değinmeye çalıştığımız üye-

re hizmet; gelir vergisi kanununa göre bağış ve yardıma konu edilememekte, KDV kanununa göre ise bağış ve yardımın konusunu oluşturabilmektedir.

Kanaatimizce yasa koyucu mükellefin önceden maliyet olarak yüklenmiş olduğu bazı emtiaların bağışa konu olması halinde bu maliyetlerin yükünün mükellef üzerinden kaldırılmasını amaçlamıştır. Kanunun bu halinden defterde yer alan kalemlerin bağışa konu edilmesi halinde, hem kayıtlar üzerinde stoklardan çıkılması hem de maliyetinden daha yüksek bir hasılataya konu olmaması, yardımların teşvik edilmesi ancak ne olursa olsun her şeyin bağış ve yardım olarak kabul edilmeyeceğini, muhasebe ilkeleri açısından da bir birlik sağlanmasının amaçlandığı düşünülmektedir. Bu yönleriyle herhangi bir mukayyet değeri veya maliyet bedeli olmayan hizmetin kendi özelliği gereği Gelir Vergisi açısından bağış ve yardımın kapsamı dışında bırakılmak istendiği tarafımızca düşünülmektedir, ancak aynı hizmetin KDV kanununda bağış ve yardıma konu edilmesi uygulama birliği açısından bir çelişki teşkil etmektedir. Kanaatimizce Maliye Bakanlığı bu konudaki iradesini daha net ifadelerle ortaya koyacak çalışmalar yapmalı ve mevzuat açısından bir birlik sağlanmalıdır.