

BEDELSİZ HİZMET İFASI BAĞIŞ VE YARDIM OLARAK DEĞERLENDİRİLEBİLİR Mİ VE VADELİ ÇEK İLE YAPILAN BAĞIŞ VE YARDIM HANGİ DÖNEM KAZANCINDAN İNDİRİLECEKTİR?

**Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi'nin
Mart 2013 sayısında yayınlanmıştır.**

1. GİRİŞ

GVK Madde 89 ve KVK Madde 10 başta olmak üzere, özellikli diğer bazı kanunların verdiği imkanlar ve sınırlamalar dahilinde olmak üzere, mükellefler yaptıkları bağışları vergiye tabi kazançlarından indirebilmektedirler. Bağışlar ve yardımlar genellikle nakit olmakla birlikte bedelsiz mal verilmesi suretiyle de yapılabilmektedir. Çalışmamız açısından vadeli çeklerin hangi dönemin kazancından indirilebileceği ve bir mükellef tarafından bağış ve yardım yapılabilecek kurum ve kuruluşlar arasında sayılan bir yere bedelsiz hizmet ifası, hizmetinin emsal maliyetini vergiye tabi kazancından bağış ve yardım olarak indirme hakkı olup olmadığı incelenecektir.

2. VADELİ ÇEK VE MEVZUATIMIZDAKİ YERİ

Gerek mülga 6762 sayılı Türk Ticaret Kanununda, gerekse yeni 6012 sayılı Türk Ticaret Kanununda çek unsurları içinde vade sayılmamıştır. Sadece düzenleme tarihine yer verilmiş ve düzenleme tarihinden için kaç gün içinde muhatap bankaya ibraz edilmesi gerektiği hüküm altına alınmıştır. Dolayısıyla çek isimli kıymetli evrakın yasal dayanağı olan Kanunda çek için vade söz konusu değildir. İbraz edildiği anda ödenmesi gerekir.

Diğer taraftan vadeli çek ise yıllardır ticaret ve muhasebe yaşamının bir parçasıdır. 5941 sayılı çek kanununda son olarak 6273 sayılı Kanun ile yapılan düzenlemeye göre, "31/12/2017 tarihine kadar, üzerinde yazılı düzenleme tarihinden önce çekin ödenmek için muhatap bankaya ibrazı geçersizdir." Bir diğer söyleyişle 31.12.2017 tarihine kadar çekler için vade bir gerçektir.

Ancak mali idare, çek kanunu ile çekte vade olmasına ilişkin yapılan düzenlemeleri kabul etmemekte ve çeki vadeli bir ödeme aracı olarak görmemekte, TTK'nu esas almakta ve dolayısıyla vadeli çekler senet olarak kabul edilemeyeceği için reeskont uygulanmasını kabul etmemektedir. Gelir İdaresi Başkanlığı 12.05.2009 günü yayınladığı 41 No.lu VUK Sirkülerinde "...yapılan düzenlemenin amacının, çeki vade konulması ya da ileri tarihli çek düzenlemesinin sağlanması olmayıp, madde hükmü ile belirlenen tarihe kadarki süreç zarfında, çeklerin kullanılmasıyla ilgili olarak ticari hayatta karşılaşılan sorunların ve bu sebeple yaşanan mağduriyetlerin giderilmesi ve sadece çekin tahsilinin üzerindeki keşide tarihinden önce olamayacağına yönelik olmasıdır. Bu nedenle, çekin ödeme aracı olmasından dolayı senet olarak kabul edilmesi imkan dahilinde bulunmadığından 5838 sayılı Kanunun 18 inci maddesiyle yapılan düzenlemeye uyan çeklere de reeskont uygulanması mümkün değildir."

3. VADELİ ÇEK İLE BAĞIŞ YAPILIRSA BU BAĞIŞ HANGİ DÖNEMİN KAZANCINDAN İNDİRİLECEKTİR?

Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından verilmiş 21.06.2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.35.16.01-176300-611 sayılı özelgede aşağıdaki görüş açıklanmıştır:

“5941 sayılı Kanunun geçici 1’ inci maddesinin beşinci fıkrasıyla 31.12.2011 tarihine kadar çekin, üzerinde yazılı düzenleme tarihinden önce ödenmek için muhatap bankaya ibrazı geçersiz kabul edilmiş; bu tarih 6273 sayılı Kanunun 6 ncı maddesiyle 5941 sayılı Kanuna eklenen geçici 3 üncü maddenin beşinci fıkrasıyla 31.12.2017 olarak belirlenmiştir.

*Bu hüküm ve açıklamalara göre, kurumlar vergisi mükellefleri tarafından vakıf üniversitelerine yapılan bağış ve yardımlar kurum kazancından indirilebilecek olup **31.12.2017 tarihine kadar çeklerin üzerinde yazılı düzenleme tarihinden önce ödenmek üzere muhatap bankaya ibrazı ve tahsili mümkün olmadığından** şirketiniz tarafından bir üniversiteye **çekle yapılan bağış ve yardım, söz konusu çekin üzerinde yazılı tarih esas alınarak kurum kazancının tespitinde dikkate alınabilecektir.** Ancak üzerinde yazılı düzenleme tarihinden önce ibraz edilen çekin karşılığının ödenmiş olması halinde kurum kazancının tespitinde ödemenin gerçekleştiği tarihin esas alınacağı tabiidir.*

Görüldüğü üzere Vergi İdaresi, vadeli çek mevzuunda iki ayrı konuda iki ayrı tutum sergilemiştir. Konu vadeli çeklerin reeskonta tabi tutulması söz konusu olduğunda çekte vade olmadığı, dolayısıyla senet olarsak kabul edilemeyeceği; ancak, konu vadeli çek ile bağış ve yardım yapılması olduğunda ise çekte vade olduğu ve bu tarihteki kazançtan indirilebileceği şeklindedir.

Bize göre de, vadeli çek ile bağış ve yardım yapıldıysa çekin vadesinin içinde bulunduğu hesap dönemine ait vergiye tabi kazançtan bağış indirimi yapılabilir. Çünkü bu tarih itibariyle şirketin varlıklarında nakit şeklinde bir azalış meydana gelecektir. Diğer taraftan bağış yapılan kurum elbette aldığı çeki borçlarına karşılık ciro ederek çok daha öncesinde kullanmış olabilir, ancak bu husus bağış indirimi açısından geçerli olmayacaktır. Çünkü vade günü itibariye çekin karşılığı olmayabilir, çek karşılıksız çıkabilir. Bu durumda bağış tam ve kesin olarak gerçekleşmemiş olacaktır.

Diğer taraftan, her ne kadar konumuz dışında olsa da, bir mevzuu itibariyle çekte vade olduğu kabul edilerek açıklama yapıyorsa bizce reeskont uygulaması açısından da çekler vadeli bir ödeme aracı olarak kabul edilmelidir kanaatindeyiz.

4. BEDELSİZ HİZMET İFASI BAĞIŞ VE YARDIM İNDİRİMİ OLARAK DİKKATE ALINABİLİR Mİ?

KVK’nun 10. maddesinin birinci fıkrasının (c) bendi aşağıdaki gibidir:

“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.”

Aynı maddenin ikinci fıkrası ise aşağıdaki gibidir:

“(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.”

GVK'nun 89. maddesinin birinci fıkrasının (4) numaralı bendi ve maddenin son fıkrası ise aşağıdaki gibidir:

“4. 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.

....
....

Bağış ve yardımın nakden yapılmaması halinde, bağışlanan veya yardımın konusunu teşkil eden mal veya hakkın varsa mukayyet değeri, yoksa Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre Takdir Komisyonunca tespit edilecek değeri esas alınır.”

Görüldüğü üzere KVK ve GVK mevzuatımıza göre bağış ve yardım ya nakden ya da aynı olarak yapılabilir. **Daha doğrusu hizmet ifasının bağış ve yardım mahiyetinde yapılabileceği öngörülmemiş.** Ancak, KDV Kanunu 17/2-b maddesinde, aşağıda sayılan kurum ve kuruluşlara verilen hizmetlerin KDV'den istisna olduğu hüküm altına alınmıştır:

“17/2-b: ...birinci fıkrada sayılan kurum ve kuruluşlara bedelsiz olarak yapılan her türlü mal teslimi ve hizmet ifaları...”

“17/1: Genel ve katma bütçeli daireler, il özel idareleri, belediyeler, köyler, bunların teşkil ettikleri birlikler, üniversiteler, döner sermayeli kuruluşlar, kanunla kurulan kamu kurum ve kuruluşları, kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları, siyasî partiler ve sendikalar, kanunla kurulan veya tüzelkişiliği haiz emekli ve yardım sandıkları, kamu menfaatine yararlı dernekler, tarımsal amaçlı kooperatifler ve Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıfların;”

KDV mevzuatına göre yukarıda sayılan kurum ve kuruluşlara hizmet ifası mümkündür. Ancak burada düzenlenen “bağış ve yardım” mahiyetinde bir hizmet ifası olmayıp, ücreti karşılığı bu kurum ve kuruluşlara hizmet ifa edilmesidir. Dolayısıyla hizmet bedeli için fatura düzenlenecek ancak KDV tahsil edilmeyecektir. Bazı kaynaklarda bu madde “bağış ve yardım” açısından da ele alınmakta ancak başlık düzeyinden öte ayrıntıya pek girilmemektedir. KDV Kanununda “bağış ve yardım” başlığı altına bir düzenleme yoktur. Aksine kanunda yer verilmiş özel bir istisna hükmü yoksa bedelsiz teslimlerde emsal bedelinin dikkate alınması zorunluluğu bulunmaktadır.

İlgili madde metinlerinde (KVK Madde 10; GVK Madde 89) sayılan kurum, kuruluş, vakıf ve dernekler tarafından düzenlenmiş bir seminere istek üzerine “ücretsiz” katılan ve sunum yapan ya da düzenlenen eğitim programına gönüllü olarak katılan “ücretsiz” eğitim veren veya ilgili kurum, kuruluş, vakıf veya dernek tarafından faaliyetlerinde kullanılmak üzere talep edilen bir plan, proje, çizim veya araştırma sonucunun veya tercüme işinin “ücretsiz” olarak yapılması, bir dernek veya vakfın mali denetim ve mali müşavirlik işlerinin ücret almaksızın yapılması halinde, bu işlerin emsal bedelinin veya bu işlerin emsal maliyet bedelinin, hizmeti ifa eden kişi tarafından vergiye tabi kazancından bağış **ve yardım** indirimi olarak indirmesi imkânsız mıdır?

Kanuni düzenlemelerin lafzına bakacak olursak pek mümkün gözükmemektedir. Ancak, işlemin ruhuna, özüne bakacak olursak bizce nakdi veya aynı bağıştan farkı yoktur. Sonuçta bu kurum, kuruluş, vakıf veya derneklerin faaliyetlerini icra edebilmeleri için yapılan bir iş söz konusudur. **Bu iş için nakit yardım yapmak ile o işi bilfiil üstlenmek arasında bizce**

fark yoktur. Örneğin: Eğitim programı için eğitime 5.000 TL ödenebilmesi için vakfa 5.000 TL bağış ve yardım yapılırsa beyana konu kazançtan indirilebiliyor, aynı eğitimi üstenererek “ücretsiz” **yardım mahiyetinde bağış** yapılması halinde kişinin beyana tabi kazancından indirilememesi bizce haksızlıktan başka bir şey olmayacaktır.

Kaldı ki her iki kanuni düzenlemede de konu sadece “bağış” kavramı olarak değil, aynı zamanda “yardım” kavramı olarak da zikredilmektedir. Bu durumda “bağış” ve “yardım” kavramları da ayrıca incelenmelidir. Bağışlama sözleşmesi Borçlar Kanununda aşağıdaki şekilde tanımlanmıştır:

“MADDE 285- Bağışlama sözleşmesi, bağışlayanın sağlararası sonuç doğurmak üzere, malvarlığından bağışlanana karşılıksız olarak bir kazandırma yapmayı üstlendiği sözleşmedir.

Henüz edinilmemiş olan bir haktan feragat etmek veya bir mirası reddetmek, bağışlama değildir.

Ahlaki bir ödevin yerine getirilmesi de bağışlama sayılmaz.”

Türk Dil Kurumu tarafından bağış ve yardım ise aşağıdaki şekilde tanımlanmaktadır:

Bağış: Bağışlanan şey, yardım, hibe, teberru.

Yardım: Kendi gücünü ve imkânlarını başka birinin iyiliği için kullanma, muavenet.

Bağış kavramı, doğal olarak fiziki bir unsurun (nakit veya mal ya da gayrimenkul) bağışlayan tarafından bağışlanana devri işlemidir. Bize göre “yardım” kavramı ise doğal olarak “hizmet” kavramını da içermektedir. Dolayısıyla **KVK ve GVK açısından “bağış ve yardım” olarak ele alınan indirim müessesesi içinde “hizmet” yardımları da düzenlenmelidir.**

Devlet açısından verginin alınması amaç değil bilakis kamusal hizmetlerin yerine getirilmesinin finansmanı için bir araçtır. Dolayısıyla amaç kamu hizmetlerinin yerine getirilmesi olduğundan; kanun koyucu bazı hallerde **vergi mükelleflerinin özde kamusal hizmet amacına yönelik yapmış oldukları yardımları** ya da bu anlamda hizmet gösteren organizasyonlara yaptıkları bağışları da; sosyal, bilimsel, sanatsal ve ülke için faydalı diğer başkaca faaliyetlerin teşviki ve desteklenmesi amacıyla vergi kanunlarının uygulanması açısından gider olarak kabul ederek vergi matrahlarından düşülmesine imkan tanımıştır. Böylelikle Devlet, bizatihi ve münhasıran harcama yapmadan tali kamusal görevlerinin bir kısmını gerçek kişiler ve özel hukuk tüzel kişileri eliyle ifa etmek imkanına kavuşmuş olmaktadır.¹

Bir siyasi partiye hukuk danışmanlığı yapan ve parti tüzel kişiliğinin savunmalarına katılan veya müşavirlik yapan bir avukat söz konusu siyasi partiden her hangi bir ücret talep etmemiş ve **yaptığı hizmeti partiye bağışlamıştır.** Avukat siyasi partiye verdiği hizmete isabet eden harcamalara (telefon, kira, yakıt vs.) ait KDV’ni indirim konusu edemez. Ancak düzenlenen makbuzda KDV Kanunu 17/2-b gereği KDV gösterilmeyecek olmakla birlikte söz konusu hizmet, KVK ve GVK’na göre gider olarak indirilemeyecektir. Çünkü siyasi partilere yapılacak bağışlar hakkında GVK ve KVK’nda her hangi bir indirim öngörülmemiştir. Burada avukatın siyasi partiye verdiği hizmete ilişkin giderler ile indirimine

¹ Fazlı Emektar, “Türk Vergi Hukukunda Bağış ve Yardımlar”, Vergi Dünyası,

müsaade edilmeyen KDV, Gelir Vergisi Kanunu uyarınca gider veya maliyet unsuru olarak dikkate alınacak, hizmetin bedeli ise emsal bedeli üzerinden gelir kaydedilecektir.²

Bağışlanan hizmetlerin nasıl belgelendirileceği konusunda mevzuatta bir açıklık ve zorunluluk olmamakla birlikte, işletmede üretilen bir hizmetin bağışlanması halinde, muhasebe tekniği yönünden bağışlanan hizmetin fatura ve benzeri belge ile belgelendirilmesinin yararlı olduğunu görüşleri bulunmaktadır.³

Bize göre yasal mevzuatın mevcut haliyle de hizmet ifaları emsal maliyet bedelleri üzerinden hizmet ifa edenin vergiye tabi kazancından düşülebilir. Örneğin: Bir denetim şirketi bir derneğin yasal mali denetimini ve ayrıca mali müşavirlik hizmetlerini ücretsiz olarak yerine getirmektedir. Bu işlemler için belirlenen yasal bir tarife varsa o tarifedeki ücret, yasal bir tarife yoksa bu işi normal şartlarda yapacağı bedel veya bu iş için ayırdığı elemanların bu işe harcadıkları sürenin maliyet bedeli bizce kurum kazancından indirilebilmelidir.

Bu gibi yardımlarda işin emsal satış bedeli mi yoksa işin maliyet bedelinin mi dikkate alınacağı soru işaretleri doğuracaktır. Aynı bağışlarda malların maliyet bedeli esas alındığına göre vergisel risk alınmaması adına sunulan hizmet için katlanılan maliyetlerin esas alınması daha doğru olacaktır.

Diğer bir örnek: Vakıf tarafından düzenlenen eğitim programında ücretsiz eğitmen olunmuş ve toplam 100 saatlik eğitim ücretsiz olarak verilmiştir. İşte bu noktada, hizmeti sunan kişi serbest meslek erbabı ise bu işin maliyetini belirlemek zor olacaktır. Kişi bir şirkete tabi çalışan olsa idi kişinin saatlik maliyeti maliyet bedeli olarak dikkate alınabilirdi. Ancak, kendi işinde çalışan bir kişinin saatlik maliyetini belirlemek bir yana, bu yönde bir kavram dahi tartışmaya açıktır. Bize, burada emsal olarak dikkate alınabilecek bir tutar araştırılabilir.

Diğer taraftan, yardım olarak vergiye tabi kazançtan indirilecek tutar için yüklenilen bir KDV söz konusu ise bu KDV'nin de KDV Kanunu 17/2-b, 32 ve 30/a kapsamında değerlendirilmesi gerekecektir.

Örnek: Bir hukuki müşavirlik şirketi bir vakfın hukuki danışmanlığını ve dava takiplerini ücretsiz olarak yerine getirmektedir. İşte bu noktada bu hizmetin bağış-yardım olarak değerlendirilip değerlendirilemeyeceği büyük önem arz etmektedir. Bağış-yardım kapsamında değerlendirilirse, bu iş için harcanan mesainin maliyet bedeli bize göre yıl içinde öncelikle KKEG olarak muhasebeye alınmalı, sonrasında ise kurumlar vergisi beyannamesi üzerinde (indirime esas tutarın %5'ini aşmayacak şekilde) bağış-yardım indirimi olarak düşülebilmelidir.

Eğer bu hizmet bağış-yardım kapsamında değerlendirilemezse, bu durumda işin emsal bedeli üzerinden faturası düzenlenmeli, eğer vakıf bakanlar kurulu tarafından vergi muafiyeti tanınan bir vakıf ise KDV 17/2-b bendi gereği KDV gösterilmemeli, değil ise KDV'de hesaplanmalı, işin emsal bedeli hasılat olarak kayıtlara alınmalı, ancak vakfa bedelsiz bir hizmet verildiği için (tahsilat yapılmayacağı için) muhasebe tekniği gereği kaydın borç kısmı ise KKEG

2 Sakıp Şeker, "Bedelsiz Teslim ve Hizmet (Bağışlama) İşlemlerinde KDV Uygulaması", <http://www.kanitymm.com.tr/makale/1993-07%20YAKLASIM%20-%20BEDELSIZ%20TESLIM%20VE%20HIZMET%20ISLEMLERINDE%20KDV%20UYGULAMASI.pdf>
Erişim: 04.08.2012

³ Sakıp Şeker, a.g.m.

olmalıdır. Bu iş için görevlendirilen kişilerin ücret giderleri ise ayrıca zaten genel esaslar kapsamında bordroya alınmak suretiyle gider olarak dikkate alınacaktır. Çalışmamızın önceki bölümlerinde de ifade ettiğimiz üzere biz bu şekilde yapılacak bir değerlendirmeye katılmıyoruz.

GÜRAY ÖĞREDİK
Serbest Muhasebeci Mali Müşavir
MAZARS/DENGE
Vergi Departmanı, Kıdemli Müdür