

+

MADDE 27 : EMSAL BEDELİ VE EMSAL ÜCRETİ

MADDE METNİ :

"Emsal Bedeli ve Emsal Ücreti :

Madde 27 -

- 1. Bedeli bulunmayan veya bilinmeyen işlemler ile bedelin mal, menfaat, hizmet gibi paradan başka değerler olması halinde matrah işlemin mahiyetine göre emsal bedeli veya emsal ücretidir.*
- 2. Bedelin emsal bedeline veya emsal ücretine göre açık bir şekilde düşük olduğu ve bu düşüklüğün mükellefçe haklı bir sebeple açıklanmadığı hallerde de, matrah olarak emsal bedeli veya emsal ücreti esaslar alınır.*
- 3. Emsal bedeli ve emsal ücreti Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre tesbit olunur.*
- 4. Katma değer vergisi uygulaması bakımından emsal bedelin tayininde genel idare giderleri ve genel giderlerden mamule düşen hissenin bedele katılması mecburidir.*
- 5. Serbest meslek faaliyetleri için ilgili meslek teşekküllerince tesbit edilmiş bir tarife varsa, hizmetin bedeli, bu tarifede gösterilen ücretten düşük olamaz."*

MADDE İLE İLGİLİ GENEL TEBLİĞLER :

<u>Tebliğ No</u>	<u>Bölüm</u>
1	VII-6

MADDEYE İLİŞKİN YORUM VE AÇIKLAMALAR :

1. GENEL AÇIKLAMA :

Teslim ve hizmetlerde KDV matrahı prensip olarak o teslim veya hizmetin parasal olarak belirlenen bedelidir (Md:20/1).

- Bedelin bulunmadığı
- Bedelin bilinmediği,
- Bedelin,
 - Mal,
 - Menfaat,
 - Hizmet

gibi para dışı değerlerden oluştuğu hallerde matrah;

- Mal teslimlerinde emsal bedel,
- Hizmetlerde ise emsal ücrettir.

+

+

Bedel belli olmakla beraber bu bedel,

- Emsallerine göre açık şekilde düşükse
- ve bu düşüklük mükellefçe haklı bir sebeple izah edilemezse,

sözkonusu düşük bedel yerine, emsal bedeli veya emsal ücreti KDV matrahı olarak dikkate alınır.

Emsal bedelin tesbiti Vergi Usul Kanunu'nun 267 nci maddesine göre yapılır. Bu maddedeki ikinci sıra uyarınca (maliyetten hareketle) yapılan ve imal olunan mala yönelik olan emsal bedel tesbitlerinde, genel idare giderlerinden ve genel giderlerden pay verilmesi mecburiyeti vardır.

Öte yandan meslek teşeküllerince tesbit edilen mesleki hizmet bedelleri KDV matrahı açısından asgarî değerler olarak kabul edilmektedir.

Emsal bedel ve emsal ücrete ilişkin ayrıntılar aşağıdaki bölümlerde açıklanmıştır.

2. BEDELİ BULUNMAYAN VEYA BİLİNMEYEN İŞLEMLER :

Bedeli bulunmayan veya bilinmeyen işlemlere örnek olarak;

- İşletme sahibi tarafından işletmeden vergiye tabi işlemler dışındaki amaçlarla çekilen mallar ve faydalanılan hizmetler,
- Mal veya hizmet bağışları,
- İşletme personeline ücret unsuru olarak verilen mallar veya hizmetler,
- Açıkta satıldığı anlaşılan ve gerçek bedeli tesbit edilemeyen mal ve hizmetler.

örnek olarak gösterilebilir.

Bu konudaki görüşlerimiz 3 üncü ve 5 inci maddelerde detaylı olarak izah edilmiş olup burada tekrarına gerek görmüyoruz. Ancak bir cümle ile belirtmek isteriz ki bize göre reklam veya satış artırma amacıyla çekiliş yapılarak ve sair suretlerle nihai tüketicilere bedelsiz olarak verilen yahut temsil ağırlama çerçevesinde bulunan mal ve hizmetler ile garanti kapsamındaki teslim ve hizmetler SARF mahiyetinde olduğundan KDV doğurucu işlem değildir ve dolayısıyla emsal bedel tesbitine ihtiyaç göstermez. (Ayrıntılı bilgi için 3 üncü maddeye bakınız.)

3. BEDELİN PARA DIŞINDAKİ DEĞERLER OLMASI :

İşlemin kısmen veya tamamen para dışındaki ekonomik değerler karşılığında yapılmasında, trampa veya benzeri bir durum söz konusudur. Mal veya hizmet değişimi şeklindeki işlemlerde, fatura ve benzeri belge üzerinde parasal değerler gösterilmekle beraber taraflar, değişime tabi unsurların ihtiva ettiği gizli değerleri su yüzüne çıkarmaksızın mübadeleyi, gerçek parasal kıymeti aksettirmeyen bedeller üzerinden yapabilecekleri cihetle, bu gibi karşılıklı işlemlerde gerektiğinde emsal bedelin devreye sokulması suretiyle vergi emniyeti sağlanmak istenmiştir (2 nci maddedeki 10 nolu bölüme bakınız).

Mesela bir avukat, apartman yapıp daire daire satan bir müteahhide hizmette bulunmuş, bu hizmetin karşılığında para yerine net alanı 140 metrekare olan konutu bedel ödemeksizin teslim almıştır.

+

+

Burada KDV ye tabi iki işlem vardır:

- Serbest meslek hizmeti
- Mal (gayrimenkul) teslimi

Fakat bu işlemlerin bedeli belli değildir ve KDV nin matrahı olacak bedelin (emsal bedelin) tesbitine ihtiyaç vardır.

Emsal bedel hem hizmet hem de mal itibariyle ayrı ayrı tesbit edilir ve bunlardan hangisi büyükse ona itibar edilmesi muhtemeldir.

Avukatın hizmetinin emsal ücreti, aynı avukatın parasal bedel mukabilinde yaptığı aynı nitelikte başka bir hizmet yoksa Avukatlık ücretleri tarifesine bakılarak tesbit edilebilir. Konutun emsal bedeli ise, V.U.K. nun 267 nci maddesine göre aynı nitelikteki konutlardan emsal olabilecek satış varsa bu satışın bedeli, yoksa konut maliyetine %10 eklemeye yapılarak bulunacak bedeldir. (Ancak Maliye İdaresi ve hatta bazı kararlarında Danıştay gayrimenkullerde emsal satışın veya maliyetin ölçü olarak kullanılamayacağı, emsal bedelin Takdir Komisyonu kararı ile belirlenebileceği görüşündedir. Bu görüşe katılmıyoruz. Emsal bedelin tesbiti konusunda aşağıdaki 5 nolu bölüme bakınız.) Tabiatıyla taraflar, bu karışık değerlendirme konuları ile uğraşmak yerine, konut teslimini ve avukatlık hizmetini para karşılığında yapmış görünebilirler. Yani avukat, hizmeti için serbest meslek makbuzu düzenler, müteahhit de aynı bedel üzerinden fatura keser. Doğrusu da budur.

4. BEDELİN BARİZ ŞEKİLDE DÜŞÜK OLMASI :

Bedel parasal olarak belli olsa dahî bu bedel emsallerine göre bariz şekilde düşükse ve bu düşüklük mükellefçe makul bir neden gösterilerek izah edilemiyorsa, gösterilen bedel yerine emsal bedel yahut emsal ücret ikame edilmek suretiyle KDV kaçığı bulunduğu ileri sürülebilir.

Mesela mutaden alış bedeli üzerine %10 kâr konulmak suretiyle satılan bir mal, maliyetinin %40 eksikliği ile satılmış ve satıcı bedel düşüklüğünü makul bir gerekçe göstererek izah edememişse, KDV matrahı olarak emsal bedel dikkatine alınabilir. Bazı özel düzenlemeler haricinde mükellefler mal ve hizmetleri diledikleri bedel üzerinden teslim ve ifa edebilirler. Bizim anlayışımıza göre, bu hüküm uyarınca KDV matrah farkı ihdas edilebilmesi için işlemde vergi kaçırmak amacına dayalı muvazaa bulunduğu iddia ve isbat edilmesi gerekir. Söz konusu hüküm iskonto uygulaması ile bağlantılıdır. Mükellef ticari teamüllere uygun olmayan miktar veya nisbette iskonto uygulamak suretiyle iskonto sonrası tutarı emsallerine nazaran açık şekilde düşük hale getirmişse, iskontonun makul bir noktaya çekilmesi yahut doğrudan, iskonto sonrası tutar yerine emsal bedelin ikame edilmesi suretiyle matrah farkı ihdas edilebilir. (Md.25/a)

Bedelin hangi hallerde emsaline nazaran açık şekilde düşük sayılacağı konusunda peşinen bir ölçü belirlemek mümkün olmadığı gibi hangi izahın makul izah olarak kabul edileceği konusunda kural koymak da mümkün değildir. Her olay kendi şartları içinde ve büyük ölçüde olayı inceleyen kişinin takdirine bağlı olarak değerlendirilecektir.

Düşük bedelli teslimlerde, bu teslimin ne amaçla düşük bedelli olarak yapıldığına bakmak ve buna göre mütalaada bulunmak lazımdır.

- İşletmenin sahibi tarafından düşük bedel gösterilerek mal ve hizmet çekişi yapılmışsa, emsal bedel ile bu düşük bedel arasındaki farkın KDV si kadar eksik KDV hesaplanmış (yine bu fark kadar noksan hasılat yazmış) demektir. Vergi kaçırma amacıyla bedelin düşük gösterilmesinde yani bedelin bir kısmının açıktan alınmasında da durum aynıdır.
- KDV istisnasına konu olmayan bağışlarda KDV matrahın düşük gösterilmişse emsal bedel ile bu düşük bedel arasındaki farkın KDV si ziyaa uğratılmış sayılır.
- Personeler menfaat sağlayacak şekilde bir düşük bedelli teslim varsa, emsal bedel ile bu düşük bedel arasındaki fark miktarınca KDV matrahında noksanlık husule gelmiştir. (Ayrıca bu fark + farkın KDV si miktarınca personele net menfaat sağlanmış olduğu için bu nete tekabül eden brüt tutar üzerinden stopaj hesaplanması gerekmektedir.)

+

+

- Fakat düşük bedelli teslim, reklam, tanıtım, temsil, ağırlama gibi işle ilgili bir amaçla yapılmışsa, tenkide mahal bir durum yoktur. Çünkü burada düşüklük haklı bir sebeple açıklanabilmektedir.
- Bedel düşüklüğü yukarıdakiler dışında bazı nedenlere de dayanabilir. Mesela;
 - Sezon sonu satışlarda,
 - Gece geç vakit yapılan uçuşlarda,
 - Turizm mevsimi dışında yapılan turizm hizmetlerinde,
 - İşin terki veya faaliyet konusunun değiştirilmesinde

bedel düşüklüklerine rastlanabilir. Bu gibi nedenler duruma göre haklı sebep teşkil edebilir.

5. EMSAL BEDELİN VEYA EMSAL ÜCRETİN TESBİTİ :

27 nci maddenin 3 üncü fıkrasına göre emsal bedelin veya emsal ücretin Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre tesbit edilmesi gerekmektedir. Emsal bedel ve emsal ücret V.U.K.nun 267 nci maddesinde düzenlenmiştir. Emsal bedel tesbiti Vergi Usul Kanunun konusuna girdiği ve müstakil bir etüd konusu olacak ölçüde ayrıntı ihtiva ettiği cihetle, madde metni ile sınırlı bir açıklama ile yetineceğiz.

5.1. Emsal Bedel Tesbiti :

Mallarda emsal bedel tesbiti için üç sıra vardır. Öncelikle ortalama fiyat esasına göre tesbit imkanı olup olmadığına bakılır. Bu şekilde tesbit imkanı yoksa ikinci sıradaki maliyet bedeli esası uygulanır. Maliyet bedeli esası ile de emsal bedel tesbit edilemezse takdir yoluyla emsal bedel tesbitine gidilir.

- Ortalama fiyat esası:

Aynı cins ve nevideki mallardan sıra ile değerlemenin yapılacağı ayda veya bir evvelki veya bir daha evvelki aylarda satış yapılmışsa emsal bedeli bu satışların miktar ve tutarına göre mükellef tarafından çıkarılacak olan "*Ortalama satış fiyatı*" ile hesaplanır. Bu esasın uygulanması için, aylık satış miktarının, emsal bedeli tayin olunacak her bir malın miktarına nazaran %25'ten az olmaması şarttır.

Dikkat edilirse burada emsal alınacak satışların vadeli olup olmaması üzerinde durulmamıştır. Bizim anlayışımıza göre bedeli bulunmayan veya bilinmeyen işlemlerde emsal bedel tespiti peşin fiyatlara göre yapılmalıdır. Bu anlayışa göre, satış miktarları bu ölçünün tesbiti için yeterli olsa bile satılan mallar vade farklarını da içeriyorsa emsal teşkil etmekten uzaktır.

- Maliyet bedeli esası :

Emsal bedel tesbiti, ortalama fiyat esasına göre yapılamıyorsa ve emsali belli edilecek malın maliyeti belli ise, emsal bedel bu maliyete, toptan satışlarda %5, perakende satışlarda %10 ilave edilmek suretiyle bulunur.

Emsal bedelinin maliyet esasına göre belirlendiği hallerde ilgili mal o firma tarafından imal edilmiş bir mal ise maliyet hesaplaması yapılırken;

- Genel idare giderlerinden ve
- Genel giderlerden

mamule düşen hissenin dikkate alınması mecburidir. Bu noktada VUK hükümlerinden bir sapma vardır. Çünkü, VUK nun 275 inci maddesine göre, genel idare giderlerinden mamule hisse verilmesi ihtiyaridir. Öte yandan, genel idare giderleri ile genel giderler tabirlerinin yanyana kullanılmış olması karşısında bu tabirler ile ne kastedildiği hususu yoruma açıktır. Anladığımız kadarı ile KDV açısından maliyet esasına göre emsal bedel tesbiti yapılırken direkt veya endirekt tüm giderlerin hesaba katılması, yani idareci ücreti, reklam, finansman gibi umumi nitelikli bircümle gider unsurlarının maliyet hesabında dikkate alınması istenmektedir.

+

+

- **Takdir esası :**

Yukarıdaki yazılı esaslara göre belli edilemeyen emsal bedelleri ilgililerin müracaatı üzerine takdir komisyonunca takdir yolu ile belli edilir. (Gayrimenkullerin emsal bedeli, ilk iki sıraya göre belirleme imkanı olsa bile sadece Takdir Komisyonu kararı ile belli edilebilmektedir.) Takdirler, maliyet bedeli ve piyasa kıymetleri araştırılmak ve kullanılmış eşya için ayrıca yıpranma dereceleri nazara alınmak suretiyle yapılır. Takdir edilen bedellere karşı mükelleflerin vergi mahkemesinde dava açma hakkı mahfuzdur.

Takdir işlemi prensip olarak Takdir Komisyonlarınca yapılmakla beraber, vergi incelemelerinde inceleme elemanlarının bizzat takdirde bulunmaları ve takdirlerini inceleme raporlarında belirtmeleri de mümkündür. (VUK Md.30) Takdir esasına göre emsal bedel bulunurken, emsal bedelinin bir satış bedeli mahiyetinde olduğu nazara alınarak, takdirde kullanılacak verilerin satış fiyatına yaklaşıtrıcı vasıfta bulunmasına dikkat edilmesi gerekmektedir. (87 nolu VUK Genel Tebliği)

Emsal bedelinin ilk iki sıraya göre mükellefçe belirlendiği hallerde emsal bedelin tesbitine ilişkin hesaplamaların yapıldığı kayıt ve cetvellerin isbat edici kağıtlar olarak muhafazası ve gerektiğinde ibrazı mecburidir.

Yukarıdaki esaslarla mukayyet olmaksızın kaza mercilerinin re'sen biçtikleri değerler emsal bedeli yerine geçer.

5.2. Emsal Ücret Tesbiti :

VUK nun 267 nci maddesinin son fıkrası şöyledir :

"Ücretle yapılan imalatla ücretin gerçek miktarının bilinmemesi veya doğru olarak tayin edilememesi hallerinde tesbit edilecek emsal ücret de aynı esaslara göre tayin olunur."

Dikkat edilirse bu hüküm, ücretle yapılan imalat işleri ile sınırlı olup bu işler açısından dahi tatminkar değildir. Dolayısıyla hizmet şeklindeki işlemlerde emsal ücret tesbitinin nasıl yapılacağı konusunda yasal boşluk bulunmaktadır.

Ancak, emsal ücret tesbitinde bulunurken, günün şartlarına ve ilgili hizmetin normal şartlarda hangi ücret üzerinden yapılması doğal ise, emsal ücretin de buna eşit veya yakın bir ücret olmasına dikkat edilmesi gerektiği tabiidir.

6. MESLEKİ HİZMETLERDE TARİFE İLE TESBİT EDİLMİŞ ÜCRETLER :

Serbest meslek faaliyetlerinde, hizmetin bedeli belli olsa dahi KDV ye matrah teşkil edecek bedel, ilgili meslek teşekküllerince tesbit edilmiş tarifiede yazılı ücretten düşük olamaz.

Hizmet tarifiede yazılı ücretten daha düşük bir ücret karşılığında yapılmışsa, bedelin emsaline göre açık şekilde düşük olduğu ve bu düşüklüğün mükellefçe haklı bir sebeple izah olunamadığı varsayılır. Bu durumda KDV matrahı en azından tarife seviyesine çıkarılır. Olayın özelliğine göre (emsal ücret tesbiti yoluyla) tarifenin de üzerinde bir emsal ücretin KDV matrahı olarak dikkate alınması mümkündür.

27 nci maddenin 5 nolu fıkrasında bahsi geçen tarife, yasal dayanağı bulunan tarifiedir. Mesela 3568 sayılı Kanun'un 46 ncı maddesi uyarınca tesbit olunan, serbest muhasebecilik, serbest muhasebeci mali müşavirlik ve yeminli mali müşavirlik asgari ücret tarifesi bu cümledendir. Ancak KDV matrahının tarifiedeki seviyeye yükseltilebilmesi için, bu tarifenin mevzuattaki usulüne göre belirlenmiş olması gerekir.

Herhangi bir yasal dayanağı olmaksızın, dernek, kooperatif gibi kuruluşlarca belirlenen temenni veya tavsiye mahiyetindeki yahut uygulama birliği sağlama amaçlı tarifelerin 5 nolu fıkra hükmü ile ilgisi yoktur. Keza, ticarî veya ziraî nitelik taşıyan işlemlerde 5 inci fıkra hükmü geçerli değildir. Nitekim bir Bakanlık muktezasında, özel tıbbî tahlil laboratuvarlarının faaliyetinin ticarî nitelik taşıması nedeniyle,

+

+

tahlil bedellerinin Türk Tabipler Birliği'nce belirlenen fiyatların altında olmasının tek başına fark KDV tahsilini gerektirmeyeceği gerçek ücretlere itibar edilebileceği belirtilmiştir. Yine Danıştay 9 uncu Dairesi, önceden tesbit ve ilan edilen sürücü kursu ücretlerinin altında ücretle kurs verilemeyeceğine dair bir yasal düzenleme bulunmadığı gerekçesiyle, bu nedenle yapılan tarhiyatı terkin etmiştir. (27.3.1997 tarih ve E.1996/4561, K.1997/1025 sayılı kararı - Süryay) Ancak emsal bedel veya ücret tesbitini gerektiren hallerde Takdir Komisyonu veya inceleme elemanınca, bu gibi tarifelerin takdir verisi olarak dikkate alınması mümkün olabilir.

7. EMSAL BEDEL VE EMSAL ÜCRETE İLİŞKİN DİĞER ÖZELLİKLER :

7.1. Karz Akdine Dayalı Ödünç Mal Teslimleri :

38 nolu KDV Genel Tebliği'nin "*ödünç verme işlemlerinde KDV Uygulaması*" başlıklı (K) bölümünde, daha önce 1 seri No.lu KDV Genel Tebliği ile öngörülen esaslar değiştirilerek, ödünç (karz) akdine dayalı işlemlerde, ödünç verilen malların mülkiyet hakkının devrinin söz konusu olduğundan bahisle, karz akdine istinaden, ticarî, ziraî ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde teslim edilen mallar için KDV hesaplanması gerektiği açıklanmamıştır. (2 nci maddeye ilişkin 11 nolu bölüme bakınız)

Ödünç (karz) akdine istinaden teslim edilen malların mülkiyetinin intikal etmiş sayılması dolayısıyla KDV ye tabî olması, devrin ne tür bir belgeye istinaden ve hangi değer üzerinden yapılacağı sorununu gündeme getirmekte, ancak 38 serî No.lu Tebliğde bunun cevabı açıklanmamış bulunmaktadır.

Böyle olmakla beraber, ödünç (karz) akdinde madem ki ödünç verilen mislî eşyanın mülkiyeti aynen satışta olduğu gibi ödünç alana intikal etmekte ve iade halinde de ters yönde bir mülkiyet intikali vuku bulunmaktadır, o halde aynen satışta olduğu gibi bunun fatura ile gerçekleştirilmesi, ancak faturaya amacın ödünç vermek olduğunu belirten bir ibare konması zorunluluğu vardır.

Öte yandan karzda kâr amacı güden gerçek bir satışın değil, kullandırma ve aynı miktar ve evsafta malı geri alma amacının bulunması ve kâr ihtiva etmeyen teslim bedelinin ise maliyet bedeli seviyesinde olmasının zorunlu bulunması sebebiyle, faturanın gerek teslim ve gerekse iade sırasında, ödünç veren nezdindeki maliyet bedeli üzerinden düzenlenmesi uygun olur.

Bu görüşümüze rağmen, Bakanlığın KDV matrahı olarak; ödünç verilen malın maliyet bedelini değil, bunu düşük bularak emsal bedelini dikkate alması ve cezalı tarhiyat yapması da imkan dahilinde görülmektedir.

Burada önemli olan ödünç verme işlemine ilişkin emsal bedeli doğru tesbitidir. Ödünç verilen malın geri alınmasında KDV ye matrah olacak bedel; kalite ve evsaf farkı yoksa; ödünç alınmasında itibar olunan değer in aynısı olacaktır.

Her iki taraf nezdindeki muhasebe kayıtlarının da, düzenlenen faturalara rağmen, amacın teslim edilen malların kullanılması olduğu nazara alınmak ve "*emaneten verilen mallar*" veya "*emaneten alınan mallar*" ve "*emaneten verilen mallardan borçlular*" veya "*emaneten verilen mallardan alacaklılar*" gibi hesaplar kullanılmak suretiyle tesis edilmesinde yarar vardır.

7.2. Finansal Kiralama Konusu Malın Kiracıya Sembolik Bir Bedelle Teslimi ve YAP-İŞLET-DEVRET Modeli Kapsamındaki Bedelsiz Terk İşlemleri :

Bilindiği üzere finansal kiralama, kiraya verme, kredi kullandırma ve taksitli satış niteliklerini aynı anda taşıyan fakat bunlardan herhangi birine tam olarak uymayan özel bir düzenlemedir. Fakat finansal kiralamanın ana niteliği, bu işlemin bir kredilendirme biçimi olmasıdır. 3226 sayılı Finansal Kiralama Kanunu, bir çok vergisel sorunu beraberinde getirmiştir. Bu sorunlardan biri de, malın kira süresi sonunda kiracıya sembolik bir bedelle devredilmesi işlemidir.

+

+

Bu konuda, Boğaziçi Kurumlar Vergi Dairesi Başkanlığı'nca verilen 4.12.1996 tarih ve 5207 sayılı muktezada şu açıklamalara yer verilmiştir :

" Dilekçenizde sorulan diğer bir husus olan kiralanan malın kira dönemi sonunda kiracıya sembolik bir bedel ile devredilip-devredilmeyeceği ile ilgili değerlendirmemiz şöyledir.

Öncelikle finansal kiralama işleminin niteliğinin ne olduğunun ortaya koyulması gerekir. Türkiye uygulamasına bakıldığında, kiraya verme, kredi kullandırma ve taksitli satış özelliklerini aynı anda taşıyan ancak bunlardan hiçbirine tam olarak uymayan bir uygulama mevcuttur.

Çoğunlukla finansal kiralama bedelleri, finansal kiralamaya konu mal bedeli ile bu mal borçlanılarak alınsaydı bu borç için ödenecek faizin toplamından oluşmaktadır. Sözleşmelerin büyük bir çoğunluğunda kiracının kiralanan malı satın alma hakkı kabul edilmektedir. Yine bu sözleşmelerde finansal kiralama dönemi sonundaki satın alma bedeli malın iz bedeli olmaktadır. Yani mal o günkü piyasa değerinin çok altındaki sembolik bir değerle devredilmektedir.

Bu özellikler gözönünde bulundurulduğunda, finansal kiralama adı ile yapılan bu işlemlerin aslında mülkiyeti muhafaza şartıyla taksitli satış olduğu ortaya çıkmaktadır.

Kiracı, kiralama dönemi içinde mal bedelini ödemektedir. Dönem sonunda yapılan satış işlemi bedeli tamamen ödenmiş bir kıymetin devir işlemidir. Dolayısı ile satış bedelinin sembolik bir bedel veya bedelsiz olması normaldir.

213 Sayılı VUK da finansal kiralama ile ilgili bir hüküm yoktur. Yukarıda yapılan açıklamalar gereği olarak dönem sonunda sembolik veya bedelsiz devir yapılması, VUK nun 267. maddesine göre emsal bedel uygulamasını gerektirmemektedir.

VUK md. 267 de düzenlenen emsal bedel uygulaması muvazaalı alım-satımları önlemek içindir. Mülkiyetini devri şartı ile finansal kiralama işlemlerinde dönem sonu bedelsiz veya sembolik bedelle satışın nedeni, kiralama dönemi boyunca gerçek mal bedelinin ödenmiş olmasıdır. Bu tür bir finansal kiralamada, bir inceleme ile muvazaalı bir işlemin tesbiti durumunda gereği yapılması saklı kalmak üzere, VUK md:267 hükmünün uygulanmasını gerektiren bir durum yoktur.

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunun 27/2.. maddesinde ise bedelin emsal bedeline veya emsal ücretine göre açık bir şekilde düşük olduğu ve bu düşüklüğün mükellefçe haklı bir sebeple açıklanmadığı hallerde, matrah olarak emsal bedelinin alınacağı hükme bağlanmıştır. Finansal kiralama şirketinin, kira süresi sonunda, kira konusu malı kiracıya sembolik bir bedelle veya bedelsiz olarak devretmesi halinde katma değer vergisi matrahı satış bedelidir. Anılan madde de bedelin emsal bedeline göre açık bir şekilde düşük olması yanında, mükellefçe haklı bir sebeple açıklanamayan hallerde matrahın emsal bedel olacağı belirtilmiştir. Finansal kiralama süresinin sonunda yapılan düşük bedelli devirlerde ise, finansal kiralama işleminin mahiyeti, yapılan sözleşmeler ve kiralama dönemi boyunca yapılan ödemelerin malın bedeli ve finans hizmetinin bedeli toplamını kapsaması devir bedelinin emsal bedelden düşük olmasının haklı gerekçesi olmaktadır.

Bu nedenle, muvazaalı bir uygulama tesbit edilmediği sürece finansal kiralama dönemi boyunca malın satın alma bedelinin ödenmiş olması durumunda, KDV yönünden Md: 27/2 hükmünün uygulanmaması gerekir."

Benzer durum YAP-İŞLET-DEVRET olarak isimlendirilen işlemlerde de vardır.

Bu konuda, 60 Nolu KDV Sirkülerinin 1.5. nolu bölümünde yapılan açıklamanın metni şöyledir: (Bu açıklama 13 nolu Sirkülere paraleldir.)

" 1.5. Yap- İşlet- Devret Modeli Çerçevesinde Kurulan, Belirli Bir Süre İşletilen Tesislerin İşletme Süresi Sonunda İlgili Kuruma Devrinde KDV

KDV Kanununun 27/1 inci maddesinde, bedeli bulunmayan veya bilinmeyen işlemler ile bedelin mal, menfaat, hizmet gibi paradan başka değerler olması halinde matrahın, işlemin mahiyetine göre emsal ücreti olduğu, 27/2 nci maddesinde bedelin emsal bedeline veya emsal ücretine göre açık bir şekilde düşük olduğu ve bu düşüklüğün mükellefçe haklı bir sebeple açıklanmadığı hallerde de matrah olarak emsal ücretinin alınacağı hükmüne yer verilmiştir.

+

+

3996 sayılı Kanun kapsamındaki yap- işlet- devret modelinde ilgili kurumca süre sonunda tesisin kendisine devri karşılığında işleticiye doğrudan bir bedel ödenmemektedir. Bir finansman türü olan bu modelde işletici tesisin devrine ilişkin bedeli, tesisi sözleşme ile öngörülen süre içinde işletmek suretiyle elde ettiği kazanç ile karşılamaktadır.

Bu çerçevede, yap- işlet- devret modelinde, süre sonunda tesisin işletici tarafından ilgili kuruma tesliminde emsal bedel üzerinden KDV aranılmayacaktır.”

Maliye Bakanlığı, bu Sirkülerde, tebrike şayan olumlu ve mantıklı bir yorumda bulunmuştur. Gerçekten yap-işlet-devret modelinde işleticinin işletim süresi boyunca sağladığı hasılat, tesis maliyeti de kavrayacak boyutta olup, bedelsiz devre konu tesis bu hasılat kapsamında KDV'lenmektedir. Tesisin bedelsiz devri münasebetiyle yeniden KDV hesaplamak mükerrerlik teşkil edecektir.

60 no.lu Sirkülerde yap-işlet-devret modeli, bir kamu yatırımının, özel bir şirket tarafından yapılması şeklinde tanımlanmış, dolayısıyla Sirkülerdeki izahat, karşı tarafın kamu olduğu haller ile sınırlı kalmıştır.

7.3. Normal Kiralamalarda Durum :

Kiraya verildiği takdirde kira üzerinden KDV hesaplanmasını gerektiren menkul veya gayrimenkul malların bilabedel başkalarının kullanımına terk edilmesi veya emsallerine göre açık bir şekilde düşük bir bedel üzerinden kiraya verilmesi, KDV nin emsal kira bedeline göre alınmasını gerektirir.

KDV Kanununda emsal kira tesbitine ilişkin hüküm yoktur. Kirayı ücret kavramı içinde mütalaa etsek dahi emsal ücret için Vergi Usul Kanunu'na yollama yapılmakta ve orada da emsal kira konusunda hüküm bulunmamaktadır. Bu yasal boşluk karşısında, genel hükümler ve KDV nin mümkün olduğu ölçüde gelir ve kurumlar vergisine paralel kılınması prensibi dikkate alınarak, Gelir Vergisi Kanunu'nun 73 üncü maddesinde yer alan emsal kira bedeli esasının KVD açısından da tatbik edilebileceğini düşünüyoruz. (Söz konusu maddeye göre yıllık emsal kira bedeli bina veya arazide emlak vergisi değerinin %5'i, diğer mal ve haklarda bu mal veya hak maliyetinin, maliyet belli değilse VUK 291-298 uyarınca tesbit edilecek değerinin %10 udur.)

7.4. Özel Maliyet Konusu Malların, Bedelsiz Olarak Mal Sahibine Devri:

Gayrimenkul kiralamış olanların yaptıkları, gayrimenkulun genişletilmesine veya iktisadi kıymetinin devamlı surette artırılmasına yönelik giderler, kiracı açısından özel maliyet (VUK Md.272, 327) mal sahibi açısından kira geliri niteliğindedir. (GVK Md.72)

Şayet kiracı bu masrafları mal sahibine fatura ederse ne özel maliyetten neden kira gelirinden söz edilemez. Fakat uygulamada daha çok kiracının bu gibi giderler için mal sahibinden bedel talep etmediği görülmektedir.

Kiracı tarafından yapılan özel maliyete konu bu değerlerin, kira süresi sonunda mal sahibine bedelsiz olarak devri, yap-işlet, devret modelindeki, işletim süresi sonunda tesisin kamuya bedelsiz devri işlemi ile aynı mahiyettedir. Bu nedenle 13 no.lu KDV Sirkülerindeki isabetli anlayışın özel maliyet konusu değerlerin mal sahibine bedelsiz devrinde de geçerli olması gerekir. (Yukarıdaki 7.2. bölüme bakınız.)

7.5. Arsa Karşılığı İnşaat :

Uygulamada pekçok arsa sahibi arsasını para karşılığında satmak yerine, bu arsa üzerinde yapılacak binanın bir bölümüne sahip olma karşılığında bir kısım arsa payını müteahhide terk etmektedir. Burada arsa teslimi ve inşaat teslimi şeklinde karşılıklı iki teslim vardır ve bu teslimlerin karşılığı mal olduğu için 27 nci maddenin 1 nci fıkrası uyarınca emsal bedel tesbitini gerektirmektedir. Konuya ilişkin görüş ve açıklamalarımız 1 inci maddedeki 6.31. nolu bölümde yer almaktadır.

+

+

7.6. Motorlu Taşıt Satışlarında Satış Bedelinin, Kasko Değerinin Altında Olması :

1994/2 sayılı GVK İç Genelgesi şöyledir.

"Bilindiği üzere Harçlar Kanunu'nun 43. maddesi gereğince, motorlu kara taşıtlarının alım, satım ve taahhüt işlerinde kasko sigortasına esas bedeller harcın matrahı olarak kabul edilmektedir. Bu bedellerin gelir ve kurumlar vergisine tabi kazancın tespitinde satış bedeli olarak alınıp alınmayacağı konusunda 170 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği'nen (D) bölümünde gerekli açıklamalar yapılmış bulunmaktadır.

Söz konusu Genel Tebliğ'de de açıklandığı üzere, motorlu araç satışlarında gelir ve kurumlar vergisi uygulaması bakımından esas alınacak tutar öncelikle gerçek satış bedeli olacaktır. Bu bedelin emsallerine göre bariz bir şekilde düşük olması halinde, idarece gerçek satış bedelinin tespiti yoluna gidilebilecektir. Bu tespit sırasında sadece kasko sigortasına esas bedeller değil unsurların da nazara alınması gerekmektedir.

Bakanlığımıza yansıyan taleplerden bazı vergi dairelerinin gerçek satış bedelleri konusunda hiçbir araştırma yapmadan kasko sigortasına esas bedellerin kullanarak mükellefler adına tarhiyat yaptıkları anlaşılmıştır. Bu uygulama idare ve mükellefler arasında gereksiz ihtilaflara neden olmaktadır.

Bu tür ihtilaflara yer verilmemesi açısından, sadece kasko bedellerinden hareketle mükellefler adına tarhiyat yapılmaması, gerçek satış bedellerinin tespiti arasında diğer hususların da incelenmesi gerekmektedir."

Görüldüğü gibi Maliye İdaresi, motorlu taşıt satış belgelerinde gösterilen bedelin kasko değerinin altında olması halinde, sırf bu nedenle tarhiyata gidilemeyeceği görüşünde olup aynı görüş KDV açısından da geçerlidir.

Nitekim, İstanbul Defterdarlığı'nca verilen 14.7.1993 tarih ve 5100 sayılı muktezada, kasko değerinin doğrudan doğruya emsal bedel olarak dikkate alınamayacağı, bedelin kasden düşük gösterildiği yolunda başkaca bir delil bulunmadığı takdirde KDV nin kasko değeri üzerinden değil, faturasında gösterilen değer üzerinde hesaplanması gerektiği belirtilmiştir.

Keza, 14.05.1999 tarih ve 19454 sayılı Bakanlık yazısında,

"..... otobüs satışında, gerçek satış bedeli katma değer vergisinin matrahı olarak esas alınacaktır. Ancak gerçek satış bedelinin emsallerine göre bariz bir şekilde düşük olması halinde idarece taşıtın gerçek satış bedelinin tespiti yoluna gidilebilecektir. Bu tespit işlemi sırasında diğer unsurlarla birlikte taşıtın satış tarihi itibarıyla geçerli olan kasko sigortasına esas alınan bedelinden de yararlanılabilecektir."

denilmiştir.

Ancak hangi hallerde, taraflarca beyan edilen satış bedeline itibar edilmeyerek, emsal bedel tesbitine kalkışılabilceği konusunda objektif bir ölçü belirtilmemektedir.

Danıştay'ın kasko değeri ile ilgili çok sayıda kararı vardır. Bu kararlardaki genel yaklaşım, kasko değerinin mutlak bir asgarî değer olmadığı yönündedir. Fatura edilen araç bedeli, kasko değerine nazaran anormal bir düşüklük göstermiyorsa veya satıcı bu düşüklüğü izah edebiliyorsa, Danıştay beyan olunan bedele itibar etmek suretiyle karar vermektedir. Buna mukabil, kasko değeri 340 milyon Lira olan aracın 20 milyon liraya satıldığı ve aradaki fark üzerinden tarhiyat yapıldığı bir olayda (ve benzer olaylarda) Danıştay kasko değerine itibar edebilmektedir. (Yaklaşım Dergisinin Ekim 2001 sayısındaki Danıştay 7 nci Daire Kararı)

7.7. Ciro Primi Mahiyetinde Sembolik Bedelle Mal Satışı :

1 inci maddedeki 6.7. nolu bölümde belirtilen ciro primi verilmesi usullerinden biri de, ödüllendirilmek istenen bayie, sembolik fiyatla veya normalin altında bedelle mal satışlarıdır. Bu gerekçe ile yapılan düşük bedelli satışların 27 nci madde kapsamında olmadığı, Danıştay 11 inci Dairesi'nce kabul edilmiştir (14.4.1998 tarih ve E.1997/4814, K.1998/1245 – Süryay)

+

+

7.8. Özel Okullarda, Okul İşletmesinin Bedelsiz Olarak Öğrenci Okutması :

KDV Kanunu'nun 17/2-b maddesinde 5228 sayılı Kanunla değişiklik yapılarak, üniversite ve yüksek okullar ile 625 sayılı Kanun hükümlerine tabi özel okullar tarafından ilgili dönemdeki kapasitelerinin %10 unu geçmemek üzere verilen bedelsiz eğitim ve öğretim hizmetleri istisna kapsamına alınmıştır. Eskiden bu istisna %2 lik zorunlu ücretsiz öğrenci okutma hükmüne ve *"Kanunların gösterdiği gerek üzerine bedelsiz olarak yapılan mal teslimi ve hizmet ifaları"* hükmüne istinaden sadece %2 oranla sınırlı olmak üzere bu zorunluluk kapsamında bedelsiz okutulan öğrenciler için uygulanabilmekteydi.

Okul işleticilerinin bu sınırlama dışında muhtelif nedenlerle bedelsiz okuttukları öğrenciler için, KDV Kanununun 27 nci maddesi uyarınca emsal eğitim ücreti üzerinden KDV hesaplamaları gerektiği iddiası ile tarhiyat yapılmaktaydı. Esasen bu tarhiyatların çoğu yersizdi. Çünkü okul işletmelerinin %2 lik sınır dışındaki bedelsiz öğrenci okutma işlemlerinin önemli bir kısmı ticarî amaç taşımaktaydı.

Bu değişiklikle okul işletmelerinin %10 a kadar ve KDV hesaplanmaksızın bedelsiz öğrenci okutma imkanı getirilerek, söz konusu tarhiyatlar büyük ölçüde önlenmiş bulunmaktadır.

Bizim anlayışımıza göre söz konusu %10 okul işletmesine tanınmış bir haktır. 625 sayılı Kanundan kaynaklanan %2 zorunluluk, bu %10 un dışında olması gerekir. Çünkü 17 nci maddenin bu Kanunla değişik (b) bendinde %10 lık hak müstakilen zikredilmiş olup, %2 zorunlulukla ilgili olarak *"kanunların gösterdiği gerek üzerine bedelsiz olarak yapılan mal teslimi ve hizmet ifaları"* şeklinde ikinci bir ibare vardır. Ancak gerekçeye bakıldığında, bu değişiklik yapılırken %10 oranının %2 yi de kapsadığının düşünüldüğü anlaşılmaktadır. (Söz konusu istisna kısmî nitelikte olduğundan, gerek %2 gerekse %10 kapsamında bedelsiz okutulan öğrencilere isabet eden KDV yüklenimlerinin indirin konusu yapılmaması gerekmektedir.)

Bu değişikliğin yürürlük tarihi 31.07.2004 dür.

Yapılan bu düzenleme, üniversite ve yüksekokullar ile 625 sayılı Kanun hükümlerine tabi Türkiye Cumhuriyeti uyruklu gerçek kişiler, özel hukuk tüzel kişiler veya özel hukuk hükümlerine göre yönetilen tüzel kişiler tarafından açılan okul öncesi eğitim, ilköğretim, ortaöğretim kurumları ve bu düzeyde haberleşme ile öğretim yapan kuruluşları kapsamaktadır. Sayılan eğitim kurumları tarafından ilgili dönemde kapasitelerinin %10 unu geçmemek üzere verilen bedelsiz eğitim ve öğretim hizmetleri istisnadan yararlanabilecektir. Bu eğitim kurumları tarafından ve çeşitli adlar altında faaliyette bulunan kuruluşlar tarafından verilen kursların bu istisnadan yararlanması söz konusu olmayacaktır.

7.9. Ücretsiz Ardiyeler :

Bir kum limanı işletmecisi, limana getirilip boşaltılan kumların sözleşmeye göre 3-5 gün gibi süreler boyunca ardıye ücreti alınmaksızın liman sahasında tutulduğunu (aşan süreler için ardıye ücreti alındığını) belirterek, bu ücretsiz ardiyelerin KDV karşısındaki durumunu sormuştur. İstanbul Defterdarlığı'nca verilen 10.03.2000 tarih ve 1805 sayılı cevapta, liman hizmeti ve boşaltım için alınan ücretin, söz konusu kısa ardıye hizmetini de kapsıyor olması halinde ardıye için KDV aranmayacağı belirtilmiştir.

Bu konuyu, bir malın yanı sıra başka bir malın bedelsiz verilmesi uygulamasına benzetmek mümkündür.

7.10. Pazarlama ve Tanıtım Amacıyla Yapılan Bedelsiz Teslim ve Hizmetler İçin KDV Hesaplaması Gerekmez ve Bunlar İçin Yüklenilmiş Olan KDV ler İndirilebilir :

Bu konuda geniş bilgi için 3 üncü maddedeki 9 ve müteakip bölümlere ve 5 inci maddedeki 6 no.lu bölüme bakınız.

+

+

7.11. Temsil ve Ağırılama Kapsamında Sağlanan Hizmetler İçin KDV Hesaplanması Gerekmez ve Bunlar İçin Yüklenilen KDV ler İndirilebilir :

Ticarî örf ve adetler uyarınca, müşteri veya satıcı temsilcilerinin, yetkili kişilerin, işle ilgili sair kimselerin, ağırılanması, firmanın gereği şekilde temsili amacıyla yapılan giderler, masraf kaydedilebilmekte bu giderler nedeniyle yüklenilen KDV ler indirilebilmektedir.

Söz konusu kişilerin, otelde konaklatılması, bu kişilere yiyecek, içecek ikramı, çevrenin gezdirilmesi gibi teslim ev hizmetlerin KDV hesaplanmasını gerektiren birer bedelsiz işlem olarak kabulü mümkün değildir. Çünkü söz konusu ağırılmalar işle ilgili sarflardır.

7.12. Tarafa Devirleri:

60 nolu KDV Sirkülerinde şu açıklamalara yer verilmiştir.:

“ 1.6. Trafo Devirleri:

KDV Kanununun 1 inci maddesi uyarınca ticari, sınai, zirai faaliyet ile serbest meslek faaliyetinin devamlılığı, kapsamı ve niteliği Gelir Vergisi Kanunu hükümlerine göre, Gelir Vergisi Kanununda açıklık bulunmayan hallerde, Türk Ticaret Kanunu ve diğer ilgili mevzuat hükümlerine göre tespit edilmektedir.

Bu çerçevede, ortakların belirli ekonomik ve sosyal ihtiyaçlarını karşılıklı yardım, dayanışma ve kefalet suretiyle sağlayıp korumak amacıyla kurulan ve herhangi bir kar amacı gütmeyen, konut yapı kooperatiflerinin, işyeri yapı kooperatiflerinin, küçük sanayi sitesi yapı kooperatiflerinin, site yönetimleri ile site işletme kooperatiflerinin ve organize sanayi bölgesi yönetimlerinin mülkiyetlerinde bulunan trafoların mevzuat gereği iz bedeli karşılığında elektrik dağıtım şirketlerine devri KDV Kanununun 1 inci maddesi uyarınca da KDV'ye tabi bulunmamaktadır.”

+