

## DENET DUYURU

### Vergi

AUDIT | TAX | ADVISORY

For the latest from BDO Turkey, follow us



**Duyuru Tarihi** : 16.09.2021  
**Duyuru No** : 2021/126  
**Yayımlandığı Yer** : GÜNCEL MALİYE TARTIŞMALARI  
KİTABI - 3 - Dr. Veysi Seviğ'e  
armağan - Seçkin Akademik ve  
Mesleki Yayınlar

Mehmet MAÇ  
Yeminli Malî Müşavir

### OTELLERDE BEDELSİZ ( complimentary ) OLARAK VERİLEN KONAKLAMA, YEME-İÇME HİZMETLERİNE İLİŞKİN VERGİSEL HÜKÜMLER

#### ÖZET:

Ticari kapsamda bedel mukabilinde verilmekte olan hizmetlerin BEDELSİZ olarak verilmesi, bu hizmetlerin belgeleniş şekli ve yaratacağı vergisel sonuçlar açısından özellik göstermektedir.

Bu yazımızda oteller tarafından bazı kişilere bazı nedenlerle verilen BEDELSİZ ( complimentary ) konaklama, yeme-içme hizmetleri ele alınmıştır.

Otellerde bedelsizlik sıklıkla rastlanan bir durumdur.

#### BDO Yayıncılık A.Ş.

Eski Büyükdere Cad. No.14  
Park Plaza Kat:4  
34398 Maslak/İstanbul  
Turkey

Tel: +90 212 365 62 00  
Fax: +90 212 365 62 02  
e-mail: bdo@bdo.com.tr  
[www.bdo.com.tr](http://www.bdo.com.tr)

*Garantisi ile sınırlı bir Birleşik Krallık şirketi olan BDO International Limited'in üyesi ve bir Türk anonim şirketi olan BDO Yayıncılık A.Ş., bağımsız üye kuruluşlardan oluşan BDO ağıının bir parçasını teşkil etmektedir.*

*BDO International global ağıının toplam gelirleri 2020 yılında 10,3 milyar ABD Doları olarak gerçekleşmiştir. BDO, 167'dan fazla ülkede bulunan 1.658 ofiste faaliyet göstermekte olup, bu ofislerde denetim ve danışmanlık hizmetleri veren ortaklar dahil dünya çapında 91.054 kişi çalışmaktadır.*

*Dikkat ve titizlikle hazırlanan bu yayın, geniş anlamda görüşleri içermekte olup, genel bir yol gösterici olarak değerlendirilmelidir. Özel durumlara ilgili olarak, mesleki görüş ve yardım almadan, bu yayına dayanarak uygulamalarda bulunulmamalıdır. Bu konuların kendi özel durumunuza ilişkin etkilerini görüşmek için BDO Yayıncılık A.Ş. ile temas kurabilirsiniz. Bu yayındaki bilgilere dayanarak belli eylemlerde bulunmak veya bulunmamak nedeniyle doğabilecek zararlar nedeniyle, BDO Yayıncılık A.Ş. ve ortakları, çalışanları ile yazarları herhangi bir yükümlülük veya sorumluluk kabul etmemektedirler.*

Çünkü bir kişinin otelde ücretsiz konaklatılması ve yeme-içme hizmeti sunulması, otel işletmesi için minimal maliyetle yapılabilen bir işlem olmasına mukabil, faydalanılan hizmetin emsal bedeli bu maliyete göre çok daha fazla olabilmektedir. Bu nedenle oteller otelcilik faaliyetinin gereği olan veya olmayan nedenlerle sıkça bedelsiz konaklama, yeme-içme hizmeti sunabilmektedirler.

Bedelsiz hizmetin belgelenmesi muhtelif şekillerde olabilmektedir.

Bu bedelsiz hizmetler ticari faaliyetin bir gereği olarak sunulmuşsa, söz konusu hizmete ait giderler kabul edilir gider olarak dikkate alınabilmekte, dolayısıyla bunlara ilişkin KDV indirimleri de tenkit edilmemekte, başkaca bir vergi etkisi oluşmamaktadır.

Bedelsiz hizmet verme işleminin otelcilik faaliyetinin gereği olmaması yani keyfi ve şahsi nitelik taşıması durumunda bedelsiz verilen hizmetin emsal bedeli üzerinden KDV hesaplanması gerekmektedir.

Bedelsiz hizmeti alan kişi İLİŞKİLİ KİŞİ veya ilişkili kişinin misafiri konumunda ise, ayrıca hizmetin KDV dahil emsal bedeli kadar transfer fiyatlandırması kapsamında kanunen kabul edilmeyen gider oluşmakta ve buna bağlı stopaj yükü doğmaktadır.

Bazı işadamlarının sahibi oldukları veya işlettikleri otelde yaptıkları bedelsiz konaklamaların vergi doğurabileceği bilincinde olmadığı, “*Otel benim. İstedğim kişiyi bedelsiz konaklatırım. Böyle bir işlemde vergi mi doğarmış ?*” gibi bir düşünce ile hareket ettikleri görülebildiği için bu yazının hazırlanmasına ihtiyaç hissedilmiştir.

#### **ANAHTAR KELİMELER:**

Bedelsiz konaklama, ( complimentary accommodation ) bedelsiz yeme - içme, emsal bedel, ticari gereklilik, transfer fiyatlandırması, emsal bedel üzerinden KDV hesaplanması, otellerde bedelsiz hizmetlerin belgelenmesi, işle ilgili, ilişkili kişi.

#### **1. BEDELSİZ HİZMET VERİLMESİNİN KDV KARŞISINDAKİ DURUMU :**

KDV’yi doğuran olay, KDV’ye tabi bir işlemin yapılması yani KDV’ye tabi malın teslimi veya KDV’ye tabi hizmetin verilmesidir. (KDV Kanunu Md.10)

KDV’nin matrahı ise, teslim edilen malın veya verilen hizmetin bedelidir. (KDV Kanunu Md.20)

İşlem KDV'ye tabi olduğu halde bedel alınmamışsa ve bu bedelsizlik mükellefçe haklı bir sebeple izah edilebiliyorsa, KDV'nin matrahı sıfır demektir. Böyle bir durumda mal veya hizmetin bedelsiz verilmesi KDV hesaplanmasını gerektirmez.

Bedelsiz hizmet verilmesi mükellefçe haklı bir sebeple açıklanamıyorsa, matrah olarak emsal bedel esas alınır. (KDV Kanunu Md.27)

Otellerde verilen bedelsiz konaklama ve yeme-içme hizmetleri açısından bedelsizliğin yegane kabul edilebilir izahı, bu bedelsizliğin otel faaliyetinin gereği (İŞLE İLGİLİ) olduğu yönündeki açıklamadır.

Hangi durumların işle ilgililik kriterini sağladığı konusunda kesin bir tanım yoktur.

Hizmetin neden bedelsiz verildiği sorusuna karşılık verilecek cevap, kimi zaman kabul görürken kimi zaman kabul edilmeyerek cezalı KDV tarhiyatı ortaya çıkması söz konusu olabilmektedir.

Aşağıdaki bölümlerde, bedelsizlik izahının kabul edildiği veya edilmediği bedelsiz hizmet örneklerine yer verilmiştir.

#### **1.1. Bedelsizliğin Temsil ve Ağırlama Nitelikli Olması Hali :**

Vergi mevzuatımızda kabul edilen giderler arasında ismen yer almamakla beraber, TEMSİL ve AĞIRLAMA amaçlı harcamalar incelemelerde çoğu zaman kabul görmektedir.

Otel işletmeyen bir firma işle ilgili bir misafirini otelde konaklatılabilir, yeme-içme ikramlarında bulunabilir ve bu harcamalarını otel veya lokanta faturalarıyla belgeleyip temsil - ağırlama gideri olarak kaydedip KDV indirimi yapabilir.

İşle ilgili misafir ağırlamak isteyen firma otel işletmekte ise doğal olarak ve çoğu zaman misafir, işletilmekte olan otelde bedelsiz konaklatılır veya otelde yeme-içme hizmeti sunulur.

Şayet bedelsizlik temsil - ağırlama gerekçeli olarak izah ediliyorsa ve bu izah kabul görürse sorun çıkmaz, aksi halde emsal bedel üzerinden KDV hesaplanmadığı gerekçesiyle KDV tarhiyatına konu olabilir.

Bedelsiz konaklatılan kişilerin Devlet memuru konumunda olması başka kanunlar açısından hassasiyet göstermekte olduğu için bu konuda dikkatli ve özenli olunması gerekmektedir. Siyasi veya idari açıdan unvan taşıyan kişilerin ricaları üzerine yaptırılan bedelsiz hizmetler açısından da benzer hassasiyetler mevcuttur.

## 1.2. Bedelsiz Konaklatılan Kişinin Otele Müşteri Kazandırma İhtimali Bulunan Bir Kişi Olması ve Tanıtım Amaçlı Diğer Bedelsiz Hizmetler:

Otellerde ticari açıdan en kritik konu oteldeki doluluk oranıdır. Bu nedenle otel müşterisi olabilecek kişilerin dikkatinin çekilmesi, otele reklam, promosyon ve benzeri yöntemlerle müşteri kazandırılabilmesi, otel işletmeleri açısından önemli bir ticari gerekliliktir.

Özellikle ÜNLÜ KİŞİLERİN ve otelcilik sektöründe önemli ROLÜ BULUNAN KİŞİLERİN otelde konaklatılması, muhtelif açılardan otelin müşteri kazanmasına vesile olabilmektedir.

Bedelsizliğin bu nitelikte olduğunun izahı duruma göre kabul görebilmelidir.

Nitekim aşağıdaki 1.3. nolu ve “*Tanıtım Amaçlı Bedelsiz Konaklama Konulu Bir Yargılamaya İlişkin Kararlar*” başlıklı bölümde bahsi geçen dava mükellef lehine sonuçlanmıştır.

## 1.3. Tanıtım Amaçlı Bedelsiz Konaklama Konulu Bir Yargılamaya İlişkin Kararlar :

Otellerde bedelsiz konaklama yaptırılması ve ikramlarda bulunulması konusunda bildiğimiz yegane yargılama, tarafımızca açılıp takip edilen bir davadan ibarettir.

Yeni açılmış olan bir otel işletmesi tanıtımını sağlamak amacıyla ünlü kişileri misafir edip magazin haberi yaptırma, otele müşteri sağlaması ihtimali bulunan insanları bedelsiz konaklatma yöntemlerini uygulamıştır.

Bu bedelsiz konaklamaların emsal bedel üzerinden KDV hesaplanmasını gerektirdiği iddiasıyla yapılan tarhiyat dava konusu edilmiş, ve dava vergi mahkemesinde mükellef lehine karara bağlanmıştır.<sup>1</sup>

Maliye İdaresinin temyiz başvurusu üzerine Danıştay,

*“..... Her ne kadar davacı şirket hizmetin verildiği anda maddi bir bedel tahsil etmese de, bu hizmetlerden para dışından menfaat elde ettiği açıktır.”*

şeklindeki kabul edilemez bir gerekçe ile söz konusu vergi mahkemesi kararını bozmuştur.<sup>2</sup>

<sup>1</sup> İstanbul 8. Vergi Mahkemesinin 26.01.2005 tarih ve E.2004/1502, K.2005/137 sayılı kararı

<sup>2</sup> Danıştay 9. Dairesinin 08.06.2006 tarih ve E.2005/1734 K.2006/2351 sayılı kararı.

Doğru olmadığına inandığımız bu Danıştay kararının düzeltilmesi için yaptığımız başvuru aynı Daire tarafından reddedilmiştir.<sup>3</sup>

Vergi mahkemesinin, bozma kararına uyarak görüşünü mükellef aleyhine değiştirmesi üzerine yaptığımız ikinci temyiz başvurusu bu kere Danıştay tarafından kabul edilerek ilk ( mükellef lehine olan ) vergi mahkemesi kararı onanmıştır.<sup>4</sup>

Bu onama kararında Danıştay görüş değiştirmek suretiyle otel işletmesinin bedelsiz konaklama ve ikramlarını işinin gereği (TANITIM AMAÇLI) olarak ve 50 nolu KDV Genel Tebliğinin A/1 bölümünde açıklandığı şekilde yaptığını, bu nedenle söz konusu bedelsiz işlemler için KDV hesaplanması gerekmediğini kabul etmiştir.

Böylelikle dava, otel işletmesi lehine sonuçlanmıştır.

Ancak bu durum, benzer nitelikteki tüm davaların kazanılabileceği anlamına gelmemektedir. Otel işletmeleri bedelsiz konaklama ve ikramlarını iş ile ilgilendiremedikleri takdirde dava kaybına uğrayabilirler.

#### **1.4. Bedelsiz Konaklayan Kişinin Otele Mal veya Hizmet Vermekte Olan Bir Kişi veya Onun Elemanı Olması Hali :**

KDV Kanunu'nun 2/5 inci maddesinde ;

*“Trampa iki ayrı teslim hükmündedir”*

cümlesi mevcuttur.

Buna göre, belli bir mal veya hizmeti veren bir kişi bu mal ve hizmet bedelinin tamamını veya bir kısmını karşılayacak başka bir mal veya hizmeti müşterisinden alırsa, alışverişe konu mal ve hizmetler karşılıklı olarak KDV doğmasına sebebiyet verirler.

Oteller açısından bir örnek vermek gerekirse, otel işletmesi, otelin bir kısmının restorasyonu için bir müteahhide iş verse ve müteahhidin işi yapacak elemanlarını bedava konaklatma vaadinde bulursa, sunduğu hizmetler için emsal bedel üzerinden KDV'li fatura düzenlemek ve hizmetlerin bedava olması vaadi nedeniyle müteahhitten aynı meblağda ek fatura almak durumundadır.

Böyle yapılmayarak, müteahhidin elemanlarının bedava konaklatılması, buna mukabil müteahhitlik hizmetin bedelinde

<sup>3</sup> Danıştay 9. Dairesinin 08.11.2007 tarih ve E.2006/5223 K.2007/3788 sayılı kararı.

<sup>4</sup> Danıştay 9. Dairesinin 17.07.2008 tarih ve E.2008/945 K.2008/4039 sayılı kararı.

indirime gidilmesi her iki taraf açısından KDV kaçığına sebebiyet verir.

Başka bir örnek vermek gerekirse, otele konser vermek için gelen sanatçı konser günü bedava konaklatıldığında otelin sanatçıya emsal bedel üzerinden KDV'li fatura düzenlemesi, bu konaklamanın bedava olacağı yönünde anlaşma var ise, sanatçının belirlenen sahne alma bedeline ilaveten konaklama bedeli kadar ek fatura veya serbest meslek makbuzu düzenlemesi gerektiği görüşü ile cezalı tarhiyata gidilebilir. Ancak böyle bir örnekte olayı, sanatçı ile otel arasında uygulanan bir trampa işlemi olarak yorumlamak bize göre doğru olmaz. Çünkü ücret mukabili de olsa otelde konser veren bir sanatçının, konser bittikten sonra otelde konaklatılması örf ve geleneklerimize uygun bir davranış olup, bunun temsil ve ağırlama kapsamında yorumlanması gerekir.

Maliye İdaresi'nin bu konudaki görüşü katıdır. Nitekim, bir ÖZELGEDE<sup>5</sup>, otele BEDEL MUKABİLİ HİZMET SUNAN DANIŞMAN, TURİZM ACENTESİ ELEMANI, TUR REHBERİ, TERCÜMAN, ANİMATÖR GİBİ KİŞİLERİN OTELDE KONAKLATILMALARI HALİNDE, BU KONAKLAMA İÇİN EMSAL BEDEL ÜZERİNDEN KDV HESAPLANMASI GEREKTİĞİ

görüşüne yer verilmiştir. Bahsi geçen özelgenin son paragrafı şöyledir :

*“Bu çerçevede, otelinizde bir bedel karşılığında KDV ye tabi animasyon hizmeti sunan animatörlere vereceğiniz konaklama hizmeti ile animasyon hizmetinin ayrı ayrı vergilendirilmesi gerekmekte olup, animatörlere vereceğiniz konaklama hizmeti için genel hükümler çerçevesinde KDV Kanunu'nun 27 nci maddesi hükmünü de göz önünde bulundurmak suretiyle KDV hesaplamanız gerekecektir.”*

#### 1.5. Acentelere Ücretsiz Tahsis Edilen Otel Odaları (comp oda) Açısından Durum :

Müşterisini otele yönlendirmiş olan turizm acenteleri bu müşteriler için otel işletmesine ödeyecekleri bedelleri belirleyen sözleşmelerde, kendileri için ücretsiz oda tahsisini şart koşabilmektedirler. Hatta müşteriler için istenen oda sayısının yaklaşık %10 'u kadar bedelsiz oda sağlanması ticari teamül haline gelmiştir.

<sup>5</sup> Antalya Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen 24.07.2013 tarih ve 76464994 - 130 (KDV.2012.197) - 186 sayılı özelge.

Bu ve benzeri ilişkiler uygulamada “bir malın veya hizmetin yanısıra, başka bir mal veya hizmetin bedava verilmesi” şeklinde adlandırılmakta olup, bedava verilen mal veya hizmet için KDV hesaplanmasına gerek görülmemektedir.

Çünkü bu bedelsiz mal veya hizmetlere ait KDV’nin, bedel mukabili verilen mal ve hizmet için hesaplanan KDV’nin içinde mevcut olduğu kabul edilmektedir.

Ancak Maliye İdaresi, acenta tarafından belirlenen kişilere bedelsiz kullandırılan odalar veya bedelsiz yiyecekler için KDV hesaplanmaması uygulamasını, bedel mukabilinde konaklayan turist grubunun otelde kaldığı günler için kabul etmekte, bedelsiz konaklatma işleminin diğer günlerde yapılması halinde KDV hesaplanmasını istemektedir.

Nitekim, bu konuda verilen bir ÖZELGEDE<sup>6</sup> aşağıdaki açıklamalara yer verilmiştir:

*“Bu durumda, bedeli mukabilinde verilen bir konaklama hizmetinin yanında verilmek kaydıyla faaliyet konunuz olan konaklama hizmetine olan talebi artırmak amacıyla bedelsiz olarak vereceğiniz konaklama hizmetleri promosyon kapsamında değerlendirilebilecek ve söz konusu hizmetler için ayrıca KDV hesaplanmayacaktır. Ancak bu şekilde hareket edilebilmesi için KARŞILIKSIZ VERİLEN HİZMETLERİN, BEDEL KARŞILIĞINDA VERİLEN BİR KONAKLAMA HİZMETİ İLE BİRLİKTE SUNULMASI GEREKMEKTEDİR.*

*Bu kapsamda, bedel alınmadan tahsis edilen odaların (comp oda), ücretli odaların faturalandığı tarihte kullanıma sunulması halinde söz konusu hizmet için ayrıca KDV hesaplanmayacaktır.*

*Ancak, ücret alınmadan tahsis edilen odaların (comp oda), ücretli odalarla birlikte değil DAHA SONRAKİ BİR TARİHTE kullanıma sunulması halinde söz konusu hizmet KDV’YE TABİ OLACAKTIR.”*

#### 1.6. İşletmeci Ve Kiracı Tarafından Otel Sahibi Firmaya Bedelsiz Oda Tahsisi:

Kiracı veya işletici tarafından çalıştırılan otellerle ilgili olarak otel sahibi ile kiracı veya işletici arasında yapılan sözleşmelerde otel sahibine bedelsiz oda tahsis edilmesine ilişkin hükümler bulunabilmektedir.

Otel sahiplerinin bu kapsamda kullandıkları odaların bedelsizliği, emsal bedel üzerinden KDV hesaplanmasına neden olabilir. Hatta trampa iddiası ile mal sahibinin karşı fatura kesmesi gerektiği ileri sürülebilir.

<sup>6</sup> İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı’nın 20.06.2016 tarih ve 39044742 - 130 - 82983 sayılı özelgesi.

Otel sahibine kiracı veya işletici tarafından oda tahsisini, bu firmalar arasındaki ilişkinin otel sahibine tahsis edilen oda dışındaki bölümleri kapsadığı şeklinde yorumlamak mümkündür. Nitekim bazı işyeri kiralama sözleşmelerinde mal sahibi işyerinin belli bir kısmını kira sözleşmesi kapsamı dışında tutup bu kısmı kendi ihtiyaçları için kullanabilmektedir. Yorum bu şekilde yapıldığı takdirde mal sahibi bedelsiz hizmet almış değil kendi malının bir kısmını bizzat kullanmış olmakta, böylelikle faturalaşma ve KDV hesaplama gereği doğmamaktadır.

Ancak böyle bir yorum, mal sahibine belli odaların yıl boyu veya önceden belirlenmiş periyotlarda tahsis edilmesi durumunda mümkündür. Sözleşmede mal sahibinin belli sayıda bedelsiz oda kullanım hakkı almış olması trampa niteliği taşıdığı için böyle bir bedelsiz kullanım her iki taraf için KDV doğurucu etki yapar. Yukarıdaki 1.4. no.lu bölüme bakınız.

#### **1.7. Oteli İşleten Şirketin Yöneticilerinin veya Görevlilerinin Otelde Bedelsiz Konaklaması, Yemesi, İçmesi :**

Bedelsiz konaklatılan kişinin, oteli işleten şirketin otelle ilgili yöneticilerinden biri veya otel işleri için görevlendirilmiş bir kişi olması halinde bize göre bu bedelsiz hizmetler, işle ilgili göstermekte olup, emsal bedel üzerinden KDV hesaplanmasını gerektirmez. Söz konusu bedelsiz konaklamalara ait giderler, kabul edilir giderlerdir.

Oteli işleten şirketin yönetim veya personel kadrosuna dahil olmakla beraber bedelsiz konaklayan kişinin otelde bulunmasının otel işleri ile ilgisizliği durumunda, işle ilgisi olmayan kişilere bedelsiz hizmet verilmesi durumu ortaya çıkmakta ve emsal bedel üzerinden KDV hesaplanması gerekmektedir.

#### **1.8. Otel Personelinin Otelde Konaklatılması ve Bu Konudaki Danıştay Kararı :**

Otel personelinin gerek otel odalarının herhangi birinde, gerekse otel bünyesindeki veya çevredeki ayrı bir bina veya bölümde ücretsiz konaklatılması, bize göre KDV hesaplanmasını gerektiren bir uygulama değildir.

Zaten bedelsiz konaklatılan kişinin otel personeli olması durumunda KDV hesaplanmayacağı yönünde açık Tebliğ hükmü vardır. (KDV Genel Uygulama Tebliği'nin I/B-5 no.lu bölümü)



Söz konusu Tebliğ hükmü şöyledir :

**“5. Personele Sağlanan Menfaatler**

*KDV uygulamasında personele bedelsiz sağlanan menfaatlerden aşağıda sayılanlar vergiye tabi tutulmaz:*

- a) *PERSONELE İŞYERİNDE VEYA MÜŞTEMİLATINDA YEMEK VERİLMESİ,*
- b) *PERSONELE YATACAK YER veya konut TAHSİSİ,*
- c) *Personelin toplu olarak işyerine gidip gelmesini sağlamak amacıyla yapılan taşıma hizmetleri,*
- ç) *Personele demirbaş olarak verilen giyim eşyası.*

*İşletmenin iktisadi faaliyetini sürdürebilmesi için yapılan ve işletmede yaratılan katma değer bir unsuru olan bu masraflar, maliyetin bir parçası olduğundan, PERSONELE TAHSİS SIRASINDA VERGİYE TABİ TUTULMAZ, bu mal ve hizmetlerin iktisabında yüklenen vergiler ise genel hükümlere göre indirim konusu yapılabilir. “*

Yukarıdaki Tebliğ hükmü Gelir Vergisi Kanunu'nun 40/2 nci maddesi ile desteklenmekte olup, bu maddeye göre HİZMETLİ VE İŞÇİLERİN İŞ YERİNDE VEYA İŞ YERİNİN MÜŞTEMİLATINDA PERSONELİN İAŞESİ (YEDİRİLİP İÇİRİLMESİ) VE İBAŞESİ (KONAKLATILMASI), İŞLETME GİDERİ OLUP, PERSONELE SAĞLANMIŞ MENFAAT OLARAK KABUL EDİLMEMEKTEDİR.

Her ne kadar bir Danıştay Kararı'nda<sup>7</sup>,

*“.....şirketin işletme personeline bedelsiz olarak konaklama hizmeti sunduğu tartışmasız olup, ücretsiz olarak sunulmuş olmasının hizmetin niteliğini değiştirmeyeceği, dolayısıyla bu hizmetin yasada belirtilen emsal ücrete göre vergilendirilmesi gerektiği açıktır.”*

denilmek suretiyle otel personelinin otel bünyesinde ücretsiz konaklatılmasının emsal bedel üzerinden KDV hesabına konu edilmesi gerektiği ileri sürülmüş ise de, bu karar aksi yöndeki Vergi Mahkemesi kararını bozan bir karar olup, yanlış bir karardır, içtihat niteliği yoktur.

<sup>7</sup> Danıştay 3. Dairesi'nin 25.04.2014 tarih ve E. 2013/4133, K. 2014/1802 sayılı Kararı.  
DENET DUYURU  
Sayı : 2021/126

**1.9. Bir Süre Ücretli Konaklayan Müşterilere, Hediye Eşya Verilmesi, Hediye Konaklama Sağlanması veya Bedelsiz Misafir Ağırlama İmkânı Verilmesi :**

KDV Genel Uygulama Tebliği'nin I/B-10.1. no.lu bölümünde bedel mukabilinde satılan bir malın yanısıra başka bir malın bedelsiz olarak verilmesi işlemi de, bedelsiz olarak verilen mal için KDV HESAPLANMAMASI gerektiği prensip olarak kabul edilmiştir. Bunun nedeni, bedelsiz olarak verilen mala ilişkin bedelin aslında bedel mukabilinde verilen malın bedeli içinde gizli olduğu gerçeğidir.

Aynı anlayış bir hizmeti bedel mukabili alana başka bir hizmetin bedelsiz olarak verilmesi uygulamasında da geçerlidir.

Örnek vermek gerekirse bedel mukabili üç gece konaklayan kişilere dördüncü gece bedelsiz konaklama imkanı verilmesi şeklindeki bir kampanyada, bedelsiz konaklanan dördüncü gece için KDV hesaplanmasına gerek yoktur. Çünkü örneğimizdeki durum şartlı ve geçerli bir iskonto uygulanması anlamındadır.

Keza bedel mukabili konaklayan kişilere, bedelsiz yiyecek, içecek verilmesi şeklindeki uygulamalar açısından da durum aynıdır. Ancak konaklama hizmetlerinde KDV oranının indirimli olması nedeniyle, bedelli konaklama yanı sıra, bedelsiz verilen mal veya hizmetin tabi olduğu KDV oranının daha yüksek olması halinde, Tebliğin bu bölümündeki oran farklılığına ilişkin uygulamanın yapılması gerektiği tabiidir. Örnek vermek gerekirse, bir otelde üç gün konaklayanlara bir adet şampanya hediye şeklinde bir kampanya uygulandığında, şampanya için yüklenen %18 KDV'nin, konaklama KDV oranını aşan kısmı indirim iptaline konu edilecektir.

Yine bedelli konaklandığı gerekçesiyle bedelsiz olarak misafir ağırlama imkanı verildiğinde misafir ağırlama hizmeti bedelsiz olmasına rağmen KDV hesabına konu edilmeyecek, oran farklılığı olmadığı sürece, bedelsiz misafir ağırlama hizmetine ilişkin maliyetler ve KDV indirimleri kayıtlarda kalacak, ağırlanan misafire bedelsiz sunulanlar arasında konaklama KDV oranından daha yüksek KDV orana tabi mal ve hizmetler var ise, söz konusu fark KDV hakkında yukarıdaki şampanya örneğimizdeki gibi işlem yapılacaktır.

**1.10. Bedelsiz Konaklama veya Yeme, İçme Hizmetlerinin Numune Olarak Sunulduğu veya Eşantıyon Niteliğinde Olduğu Şeklindeki Açıklamalar Maliye İdaresi Tarafından Kabul Edilmemektedir :**

KDV Genel Uygulama Tebliği'nin I/B-10.2. no.lu bölümünde eşantıyon mal ve numune mal tanımları yapılmış, bu tanımlara uygun eşantıyon ve numune teslimlerinin KDV hesaplanmasını

gerektirmeyeceği hükme bağlanmıştır. Bu hüküm sadece mallar için uygulanmakta hizmetler açısından eşantyon ve numune kavramları Maliye İdaresi'nce kabul edilmemektedir.

Bizim anlayışımıza göre ise,

- eşantyon mal olabileceği gibi eşantyon hizmet de olabilir.
- Numune mal olabileceği gibi numune hizmet de olabilir.

Dolayısıyla ticari maksatla bedelsiz olarak eşantyon hizmet verilmesi, numune amaçlı olarak bedelsiz hizmet verilmesi işlemlerinde de KDV hesaplanmaması gerekir.

Örnek olarak otelde düğün yapmak niyetinde olan kimselere düğünde yenecek yemeklerin tattırılması amacıyla yemek verilmesi veya numune mahiyetinde bedelsiz konaklama yaptırılması durumlarında KDV hesaplanmasına gerek görülmemelidir.

**2. OTELDE BEDELSİZ KONAKLATILAN VEYA İKRAMDA BULUNULAN KİŞİNİN “İLİŞKİLİ KİŞİ” VEYA İLİŞKİLİ KİŞİNİN YÖNLENDİRDİĞİ KİŞİ OLMASI HALİNDE, KDV'nin YANI SIRA KURUMLAR VERGİSİ VE STOPAJ DOĞMASI RİSKİ DE VARDIR:**

Otellerdeki bedelsiz konaklama ve ikramlar, ilişkili kişiye veya ilişkili kişinin yönlendirdiği kişilere sunulduğu takdirde, Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 13. Maddesi kapsamında “ **Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtım**” sayılarak KDV dahil emsal bedel üzerinden kurumlar vergisi tarhiyatına konu edilmesi, kurumlar vergisi indirilmiş tutarın brüte götürülmesi suretiyle bulunan matrah üzerinden de kar dağıtım stopajı tarh edilmesi ihtimal dahilindedir.

**İLİŞKİLİ KİŞİ TANIMI**, 1 no.lu Kurumlar Vergisi Tebliği'nin 13.1 no.lu bölümünde aşağıdaki ifadelerle yapılmıştır.

*“İlişkili kişi; kurumların kendi ortakları, kurumların veya ortaklarının ilgili bulunduğu gerçek kişi veya kurum ile idaresi, denetimi veya sermayesi bakımından doğrudan veya dolaylı olarak bağlı bulunduğu ya da nüfuzu altında bulundurduğu gerçek kişi veya kurumları ifade eder. Ortakların eşleri, ortakların veya eşlerinin üstsoy ve altsoyu ile üçüncü derece dahil yansoy hısımları ve kayın hısımları da ilişkili kişi sayılır.”*

**ÖRNEKLER :**

- Oteli işleten şirketin %12 oranda hissedarı olan ve yönetici sıfatı bulunmayan kişi otelde bedelsiz konaklatılırsa emsal bedel üzerinden KDV hesabının yanı sıra KDV dahil emsal oda ücreti kadar kanunen kabul edilmeyen gider ve bu

rakamdan kurumlar vergisinin çıkarılması ve bulunan rakamın brüte götürülmesi suretiyle stopaj doğacaktır.

- Aynı kişinin talebi ile eşinin, üstsoy ve altsoyu ile üçüncü derece dahil yansoy hısımlarının ve kayın hısımlarının konaklatılması halinde de bu kişiler ilişkili kişi sayıldığı için aynı vergisel etkiler oluşacaktır.

### 3. OTELLERDEKİ BEDELSİZ KONAKLAMA VE İKRAMLARIN BELGELENDİRİLMESİ:

Bedelsizliğin işle ilgililik şeklinde kabul edilir bir izahı bulunması durumunda ;

- fatura kesilmemesi,
- fatura kesilip, bu faturayla oluşan hasılatın ve hesaplanan KDV'nin etkilerini giderecek ( ters ) yevmiye kaydı yapılması,
- otel işletmesinin kendi kendisini muhatap almak suretiyle fatura kesmesi (kesilen faturanın bir yandan satış faturası olarak kayda alınırken diğer yandan alış faturası olarak değerlendirilip hasılat ve KDV oluşumlarının birbirini sıfırlaması)
- faturada hizmetin bedelinin emsal fiyatlarla gösterilmesi, fakat işle ilgililik gerekçesiyle fatura üzerinde %100 iskonto uygulanması (sıfır bedelli fatura kesilmesi)
- normal şekilde fatura kesilip, bu fatura nedeniyle oluşan alacağın, bağış makbuzu ile veya yönetim kurulu kararı ile kapatılması ,

yöntemlerinin uygulanması mümkündür.

Yukarıdaki bölümlerde açıkladığımız gibi hangi durumların İŞLE İLGİLİLİK kriterini sağladığı hususunda kesin bir tanım yoktur. Yapılacak izah kimilerine göre kabul görürken, kimileri tarafından kabul edilemez bulunabilir.

Örnek vermek gerekirse, oteli işleten şirketin yönetim kurulu üyelerinden biri otelde konaklayıp, yer-içer ve bunlar için ücret ödemezse, bu kişinin otelde yönetici sıfatıyla görev yaptığı bu nedenle kendisine otel faaliyeti gereği olarak konaklama ve yeme-içme imkanları sağlandığı yönünde yapılacak izah büyük ihtimalle kabul görecektir.

Ancak aynı yöneticinin oteli işleten şirkette herhangi bir görevi bulunmayan eşine, çocuklarına, torunlarına, dost ve akrabalarına sunulacak bedelsiz konaklama ve ikramlar için bu izah yeterli olmayacak, bu kişilere sunulan bedelsiz hizmetlerin emsal bedeli üzerinden KDV hesaplanması (KDV Kanunu Md.27) ilişkili kişi kişinin misafiri olunması nedeni olarak KDV dahil emsal bedel kadar kanunen kabul edilmeyen

gider yaratılması ve örtülü kar dağıtım gereçesi ile kar dağıtım stopajı yapılması gerektiği iddiası ile cezalı tarhiyat yapılması riski doğacaktır. (Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 13. Maddesi)

#### 4. SONUÇ:

Otellerde bedelsiz konaklatılma yaptırılması ve bedelsiz yiyecek içecek ve sair hizmetler sunulması, sıklıkla rastlanılan bir durumdur.

Bu bedelsiz işlemlerin işin gereği olarak yapılması durumunda, her hangi bir vergisel yük doğmamakta ve bu bedelsiz işlemin sebep olduğu maliyetler hakkında düzeltme yapılması gerekmemektedir.

Ancak otelde bedelsiz sunulan hizmetler iş ile ilgilendirilemezse, hizmetin emsal bedeli üzerinden cezalı KDV hesaplanması riski doğabilir.

Bedelsiz hizmet sunulan kişinin "*ilişkili kişi*" tanımına uyan bir kişi veya ilişkili kişinin emri veya delaleti ile bedelsiz hizmet alan kişi olması halinde, hizmetin KDV dahil bedeli, transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazanç sayılmak suretiyle kurumlar vergisi ve kar dağıtım stopajı tarhiyatı riski yaratabilir.

Otellerdeki bedelsiz konaklama ve ikramlar hakkında Maliye İdaresinin, vergileme ve vergilememe halleri ile belgelemenin nasıl yapılacağı konularında açıklama yapmasına ihtiyaç bulunmaktadır.