

MADDE 5 : HİZMET SAYILAN HALLER

MADDE 5 : HİZMET SAYILAN HALLER

MADDE METNİ :

"Hizmet Sayılan Haller :

Madde 5 - Vergiye tabi bir hizmetten, işletme sahibinin, işletme personelinin veya diğer şahısların karşılıksız yararlandırılması hizmet sayılır."

MADDE İLE İLGİLİ GENEL TEBLİĞLER :

KDV Kanunu ile ilgili ve halen geçerli genel tebliğ 01.05.2014 tarihi ile yürürlüğe giren [KDV GENEL UYGULAMA TEBLİĞİ](#)'dir. Bir önceki cümlede verdiğimiz linke tıkladığı takdirde, bu ana Tebliğ'de sonradan yapılan değişikliklerin de görülebileceği metne ulaşılabilmektedir.

MADDEYE İLİŞKİN YORUM VE AÇIKLAMALAR :

1. GENEL AÇIKLAMA :

4 üncü madde ile ilgili bölümde belirttiğimiz üzere "hizmet" tarifi, boşluk bırakmayacak ve hatta 5 inci madde hükmüne gerek kalmayacak tarzda yapılmıştır. Nitekim 5 inci maddenin gerekçesinde, bu maddenin muhtemel tereddütleri önleme ve uygulamaya açıklık getirme amacıyla ihdas edildiği belirtilmiştir.

Ancak bu madde hükmüne rağmen vergiye tabi hizmetlerin KDV hesaplanmasını gerektirecek şekilde bedelsiz olarak istifadeye sunulması işlemlerinin çoğu zaman KDV dışında kaldığını görüyoruz. Çünkü hizmet şeklindeki işlemlerin kavranması ve izlenmesi güçlük arz etmektedir.

2. VERGİYE TABİ HİZMET KAVRAMI :

Vergiye tabi hizmet, KDV mükellefleri tarafından bu mükellefiyet çerçevesinde veya KDV mükellefiyetini gerektirecek şekilde yapılan, başka bir anlatımla KDV ye tabi bulunan hizmetlerdir.

3. HİZMETİN KARŞILIKSIZ OLUŞU :

Normal olarak hizmetler bedel karşılığında ifa olunur ve bu bedel KDV nin matrahını teşkil eder. Vergiye tabi işlemlerle ilgili olmaksızın üçüncü kişilerin hizmetten bedelsiz olarak faydalandırılması halinde de KDV aranması vergi güvenliği ve sistemin bütünlüğü açısından gereklidir.

Maddedeki "..... diğer şahısların....." hizmetten karşılıksız yararlandırılmasının hizmet sayılması yani KDV ye tabi olması hükmünü, 3 üncü maddedeki "..... vergiye tabi işlemler dışındaki amaçlarla" şartı ile birlikte düşünmek ve KDV Kanunu'nun 27 nci maddesi hükmünü göz önünde tutarak mükellefin bedelsizlik konusundaki izahatını dikkate almak gerekir.

4. İŞLETME SAHİBİNİN HİZMETTEN KARŞILIKSIZ YARARLANDIRILMASI :

Ferdi işletme sahiplerinin ve adi şirket ortaklarının hizmetten zati tüketimde bulunma şeklinde karşılıksız yararlandırılması prensip olarak bu hizmetin 27 nci maddeye göre bulunacak emsal bedeli üzerinden KDV hesaplanmasını gerektirir. Fakat çoğu halde, işletme sahibi veya ortağının hizmetten bedelsiz olarak istifade etmesi işin gereğidir. Mesela turistik turlar düzenleyen bir firma sahibinin tura katılmasını KDV hesaplanmasını gerektirecek bir işlem olarak nitelendirmek kolay değildir. Çünkü işletme sahibi tura katılma fiilini, "işin başında bulunma" faktörüyle izah edebilir ve çoğu zaman bu izah samimidir. Olayın işle bağlantısı kurulunca da KDV hesaplanması istenemez. Fakat aynı tura işletme sahibinin aile efradı, akraba ve dostları katılmış ve tur ücretlerini ödememişlerse, bunların turla ilgili herhangi bir fonksiyonları da yoksa hizmet sayılan hal ortaya çıkmış demektir.

MADDE 5 : HİZMET SAYILAN HALLER

Başka bir anlatımla, KDV den söz edebilmek için, hizmetten faydalanma halinin bariz şekilde özel amaç taşıyor olması gerekir. Mesela taahhüt suretiyle inşaat işleri yapan bir işletmenin sahibi, mühendislerini, işçilerini seferber edip, işletmeye ait inşaat malzemelerini de kullanmak suretiyle kendine villa yaptırırsa, bütün bu malzeme ve işgücü çekişleri için KDV hesaplamak zorundadır.

5. İŞLETME PERSONELİNİN HİZMETTEN KARŞILIKSIZ YARARLANDIRILMASI :

İşletmenin bordrosuna dahil olarak çalışan personelin veya yönetim kurulu üyelerinin, gerek işletmenin faaliyet konusuna giren hizmetlerden gerekse firma dışından bedeli mukabilinde sağlanan hizmetlerden karşılıksız olarak yararlandırılması halinde, bu işlemin işle ilgili kurulamıyorsa, yani personelin bedelsiz hizmetten yararlandırılması ücret unsuru niteliği taşıyorsa KDV hesaplanması gerekir.

KDV Genel Uygulama Tebliğinde;

- Personele işyerinde veya müştemilatında yemek verilmesi,
- Personele yatacak yer veya konut tahsisi
- Personelin toplu olarak işyerine gidip gelmesini sağlamak amacıyla yapılan taşıma hizmetleri

İşletmenin faaliyetini yürütebilmesi ile ilgili görülmüş, bu gibi hizmetlerde KDV hesaplanmayacağı gibi, söz konusu hizmetlerle ilgili olarak yüklenilen KDV nin indirileceği belirtilmiştir.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 40 ncı maddesinde işle ilgili gider olduğu kabul edilen unsurların KDV'ye tabi tutulmaması, bunlar için yüklenilen KDV nin indirilmesi doğaldır. Hatta Tebliğde bahsi geçmemekle beraber, 40/2 nci maddede bahsi geçen tedavi ve ilaç giderleri açısından da durum aynıdır. Öte yandan hizmetin bedelinin firma tarafından karşılanmasına mukabil personelin bu hizmetten özel planda değil işin gereği olarak faydalanması hali için de benzer durum söz konusudur. Mesela personel işle ilgili olarak seyahate çıktığında, yol ve konaklama giderleri işle ilgili gider durumundadır. Fakat seyahat, izin geçirilmesi amacıyla yapılmışsa, personelin karşılıksız olarak yararlandığı taşıma ve konaklama hizmetleri için KDV hesaplanması, KDV dahil gider toplamının brüte iblağ edilmek suretiyle stopaja tabi tutulması gerekir.

Keza yolcu taşıma hizmetleri yapan firma ve kuruluşların, personelin, aile efradının, emekli personelin özel amaçlı seyahatlerini bedel ödemeksizin yapmalarının sağlanması (paso, pass bilet) gibi hallerde de KDV hesaplanması gerekir. (Fakat firmaların üst düzey yöneticilerinin ve gerekli görülen personelin evine telefon bağlanması ve telefon faturalarının da firma tarafından ödenmesi, personele menfaat sağlamak amacıyla değil, işle ilgili amaçlara dayanıyorsa KDV hesaplanmaması ve telefon faturalarının da KDV lerin de indirilmesi gerekir. Bu durum bilhassa gazete, TV işletmelerinde ve faaliyeti haberleşmeye dayanan firmalarda kendini göstermektedir.)

Tebliğde bahsi geçen, personele yatacak yer ve konut tahsisi konusuna da bir nebze değinmek istiyoruz. Bilindiği gibi personele işyerinde veya işyerinin müştemilatında kalacağı bir yer sağlanması ile ilgili giderler doğrudan masraf yazılabilmektedir (G.V.K. Md:40/2). Bu tarife uyan yer tahsislerinin hizmet sayılan hal olmadığı kuşkusuzdur. Fakat dikkat edilirse, KDV Genel Uygulama yatacak yerin nerede olduğuna bakılmaksızın, hatta müstakil konut tahsislerinde dahi KDV aranmayacağı tarzında bir düzenleme vardır. Tebliğin bu hükmü bize göre makul bir anlayışın ifadesi ise de, yetki aşımı nedeniyle malûldür.

Vergi Dünyası dergisinin 191 inci (Temmuz 1997) sayısında yayınlanan muktezada şu açıklamalara yer verilmiştir:

"Bilindiği üzere 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 1/1 inci maddesi uyarınca Türkiye'de yapılan ticari, sınai, zirai ve serbest meslek faaliyeti kapsamındaki teslim ve hizmetler katma değer vergisine tabi olup, bu faaliyetlerin aynı maddenin 3/g bendinde sayılan kurum ve kuruluşlarca yapılması durumu değiştirmemektedir.

İktisadi işletmelere dahil olan gayrimenkullerin kiraya verilmesi karşılığı elde edilen bedeller kazanç hükümlerine göre işletmenin hasılatı olarak katma değer vergisine tabi bulunmaktadır.

MADDE 5 : HİZMET SAYILAN HALLER

Ancak, iktisadi işletmelere dahil lojmanların sadece kendi personeline bedelsiz tahsisi katma değer vergisine tabi tutulmamakta, konuya ilişkin olarak 9 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliğinde gerekli açıklamalar yapılmış bulunmaktadır.

Dolayısıyla iktisadi işletme niteliği taşıyan A.Ş.'ne ait gayrimenkullerin, personeline bedel karşılığı kiraya verilmesi katma değer vergisinde tabi bulunmaktadır.

Diğer taraftan, Kanununun 17/4-d maddesi uyarınca "İktisadi işletmelere dahil olmayan gayrimenkullerin kiralanması işlemleri" katma değer vergisinden istisna olup, iktisadi işletme niteliği taşımayan kurum ve kuruluşlara ait binaların lojman olarak tahsisi karşılığı alınan bedeller için, bu madde hükmü uyarınca katma değer vergisi hesaplanmamaktadır.

Buna karşılık, bu kurum ve kuruluşların kendileri değil de bunlara ait iktisadi işletmelerine dahil bulunan gayrimenkullerin kendi personeline bile olsa bedel karşılığı kiraya verilmesi halinde katma değer vergisi uygulanacağı tabiidir.

Bilgi edinilmesini ve durumun mükellef dilekçesindeki iddialar çerçevesinde incelenerek gereğini rica ederim."

İşletmelerin misafirhane, dinlenme kampı gibi tesisler kurmak suretiyle, personele, eş ve çocuklarına bu yerlerde bedelsiz olarak yahut sembolik bedellerle dinlenme ve eğlenme imkânı sağlanması tarzındaki uygulamalar gerek KDV gerekse diğer vergi kanunları açısından sorun teşkil etmektedir.

TCDD Genel Müdürlüğü'ne verilen bir muktezada, misafirhane, dinlenme evi ve kamplarda masraf karşılığı olarak alınan ücretlerin KDV ye tabi olduğu belirtilmiştir.

Bedelin masraf karşılığı seviyesinde tutulması, emsallerine göre düşük olması demektir. 27 nci maddenin 2 no.lu fıkrasında bedelin emsaline göre bariz şekilde düşük olması ve bu düşüklüğün mükellefçe haklı bir sebeple açıklanmaması halinde KDV matrahı olarak emsal bedelin dikkate alınacağı belirtilmektedir. Personelin bu gibi tesislerden bilâbedel istifade ettirilmesi halinde KDV hesaplanacağı kuşkusuz olmakla beraber, KDV matrahının (emsalin) tesbiti konusunda yasal düzenlemelerin yetersizliğinden kaynaklanan güçlükler vardır. (Bu konu 27 nci madde ile ilgili bölümde işlenmiştir.)

Bir muktezada, şirket personeli için sigorta yaptırılmasının KDV ye tabi olduğu belirtilmiştir. Bu muktezaya katılmıyoruz. Çünkü söz konusu sigorta primleri Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisine tabi tutulmuştur. Sigorta poliçesi doğrudan personeli hedeflemekte, işveren sadece bunun primlerini karşılamakta fakat bu ödeme bir manada personel adına ücret ödemesi olarak yapılmaktadır. Firma sigorta hizmeti vermiş sayılamaz.

Ayrıca KDV hesaplanması vergi mükerrerliğine yol açar. Bu işlemlerde 17/4-e maddesinin genel esprisi uyarınca KDV aranmamalıdır.

Nitekim Maliye Bakanlığı'nın 17.2.1994 tarih ve 60/17 sayılı muktezasında şu görüşlere yer verilmiştir.

"Olayda, şirket personeline grup sağlık sigortası yaptırıldığı ve poliçenin şirket adına düzenlendiği, sigorta bedelinin yarısının şirket tarafından karşılandığı, diğer yarısının da personel ücretlerinden kesilerek tahsil edildiği, poliçenin şirket adına düzenlenmesi nedeniyle, her personele isabet eden prim bedelinin tamamının personele fatura edilerek katma değer vergisi uygulandığı anlaşılmaktadır.

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 17/4-e maddesine göre sigorta acente ve prodüktörlerinin sigorta muamelelerine ilişkin işlemleri katma değer vergisinden müstesnadır. Şirketin personeline grup sigortası yaptırması ve sigorta bedelini kısmen karşılayıp diğer kısmını personelden tahsil etmesi işleminde; şirketin personelden tahsil ettiği kısım için aslı vergiye tabi olmayan prim ödemesinin aktarılması söz konusudur. Bu nedenle sigorta bedelinin personerce karşılanan bölümü katma değer vergisine tabi değildir.

Öte yandan Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 1. maddesine göre, Gelir Vergisi Kanunu'nun 61 maddesinde düzenlenen "ücret" ödemeleri verginin konusuna girmemektedir. Personele ait sigorta bedelinin şirket tarafından karşılanan kısmı ise ücret niteliği taşıdığından katma değer vergisine tabi bulunmamaktadır.

Bu açıklamalara göre, şirketin sigorta bedelinin tümü üzerinden personel adına düzenlediği faturalarda katma değer vergisi hesaplanmayacaktır."

MADDE 5 : HİZMET SAYILAN HALLER

6. DİĞER ŞAHISLARIN HİZMETTEN KARŞILIKSIZ YARARLANDIRILMASI :

İşletme sahibinin ve personelin yanısıra, işletme ile ilgisi bulunmayan kimselerin, (bu arada yönetici vasfı bulunmayan A.Ş. ortaklarının) bedelsiz olarak faydalandıkları hizmetler prensip olarak KDV'ye tabidir.

Ancak;

- Yalnızca reçete yazmak suretiyle gerçekleşen (kontrol ve muayene hizmeti içermeyen) bedelsiz hasta kabulleri (İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığının 15.12.2014 tarih ve 2665 sayılı özelgesinde bu kabuller için KDV hesaplanmasına ve beyanına, serbest meslek makbuzu düzenlenmesine gerek bulunmadığı belirtilmiştir.)
- Bedelsiz faydalandırma işleminin örf veya teamüle uygun olması (Tiyatroların belli günlerde ücretsiz gösteri yapması gibi),
- Temsil ve ağırlama gereği olarak işletme misafirlerine yemek, konaklama gibi ikram niteliğinde bedelsiz hizmet sunulması,
- Şifresiz TV programlarının milletçe ücret ödenmeksizin seyrediliyor olması,
- Hizmetin, reklam amacıyla veya işle ilgili başka bir nedenle bedelsiz olarak sağlanmış olması (tüketicilere yönelik olarak düzenlenen bir promosyonda, kur'ada kazanan müşteriye bedava tatil geçirme imkanı sağlanması, garanti kapsamında bedelsiz olarak yapılan bakım ve tamiratlar gibi),
- Hizmet bedelsiz gibi görünmekle beraber, bu hizmetin bedelinin dolaylı olarak alınması (perdelik satın alanlara bedelsiz dikiş hizmeti verilmesi, satın alınan malın müşterinin evine kadar taşınması, otel müşterilerinin ücrete tabi aktivitelerden bedelsiz olarak yararlandırılması gibi)

KDV hesaplanmasını gerektirmediği gibi, bu hizmetlerin temininde yüklenen KDV ler indirilir.

Keza otel işletmelerinin, ünlü kişileri, basın mensuplarını, yetkili kimseleri ücretsiz olarak otelde yatırmak suretiyle tanıtım yapmaları, KDV siz olarak teslim edilebilen numune ve eşantyonlara benzemektedir. Söz konusu bedelsiz konaklatma işlemleri 27 nci maddedeki, mükellefçe haklı sebeple açıklanmakta olan bir bedelsizlik halidir. Otele müşteri gönderen firmanın sahip ve elemanlarının (mesela rehberinin) otelde ücretsiz yatırılması ise bir malın yanında başka bir malın bedava verilmesine benzer bir durumu vardır ve KDV aranamaz.

Promosyon ürünleri numune ve eşantyonlarda üçüncü kişilerin mal ve hizmetlerden bedelsiz olarak yararlanmaları söz konusu olmakta ise de, bu işlemler belli şartlarla KDV hesaplanmasını gerektirmemektedir. KDV Genel Uygulama Tebliğinin 1/B-10 bölümünde düzenlenen bu hükümler hakkındaki detaylı açıklamalarımız, bu e-kitabımızın 3 üncü maddesindedir.

Bedelsiz hizmet, bağış amacıyla yapılmakta ise KDV hesaplanmasını gerektirir, Fakat bu konuda 17 nci maddenin 2/b bendindeki istisna hükmünün gözden kaçırılmaması gerekir. Bu hüküm uyarınca KDV hesaplanmasına konu edilmeyen (istisna uygulanan) bedelsiz hizmetlerle ilgili olarak yüklenen KDV indirilemez, daha önce yapılmış olan indirimler iptal olunur. (MD:30/a).

Toptancı veya perakendeci durumundaki bayi ve müşterilere yönelik kampanyalarda, bayiin ticari performansına bağlı olarak sağlanan bedelsiz hizmetler ciro primi hükmündedir. Uygulamada daha çok belirli bir ciro haddini aşan bayilerin yurt dışı seyahat ile ödüllendirilmesi şeklinde görülen bu gibi uygulamalarda, hizmetin bayie fatura edilmesi, bayiden aynı meblağla prim faturası alınması en sağlıklı yoldur. Bizim anlayışımıza göre, hizmetin satış faturalarından birine dahil edilip, faturada hizmet bedeline eşit miktarda iskonto uygulanması da mümkündür.

(Bu bölümde bahsi geçen hususlarda daha geniş bilgi için 3 üncü madde ile ilgili 9 nolu bölümde yer alan açıklamalarımıza bakınız).

MADDE 5 : HİZMET SAYILAN HALLER

7. ÖZEL OKUL İŞLETMELERİNİN BEDEL ALMAKSIZIN ÖĞRENCİ OKUTMASI AÇISINDAN DURUM :

KDV Kanununun 5 inci maddesinde, vergiye tabi bir hizmetten karşılıksız olarak yararlandırma fiili hizmet sayılan hal olarak kabul edilmiştir. Bunun sonucunda bedelsiz cereyan eden bu hizmetin emsal bedeline (KDV Kanununun 27 nci maddesine) göre hesaplanan KDV sinin, hizmetten bedelsiz yararlandırılan işletme tarafından KDV beyannamesine ilave edilmesi, bu ilave yapılmamışsa, vergi kaçağı bulunduğu kabulü durumu ortaya çıkmaktadır.

Bilindiği gibi özel okul işletmeleri 625 sayılı Kanunun ek 4 üncü maddesi uyarınca, öğrenci kapasitesinin en az % 2 si oranında, Milli Eğitim Bakanlığınca tespit edilen fakir öğrencilerin ücretsiz okutmak zorundadırlar. Bu ücretsizlik yasal zorunluluk sonucu olduğundan, KDV Kanununun 17/1-e maddesi uyarınca, bu öğrenciler için KDV aranması söz konusu değildir.

Özel okul işletmelerinin, bu zorunluluk dışında kendi iradeleri ile başka öğrencileri de ücretsiz okutmaları halinde, bu öğrencilerin emsal eğitim ücretleri üzerinden hesaplanan KDV nin aranıp aranmayacağı tereddüt konusu olmaktadır. Çünkü özel okul işletmeleri bahsi geçen zorunluluk dışında ücretsiz öğrenci okuturken bunu keyfi veya vicdani nedenlerle yapmış olabilecekleri gibi, ticari nedenlerle yapmış da olabilirler. Örnek vermek gerekirse okul işletmesinin çok başarılı olan öğrencileri ücretsiz olarak veya düşük ücretle okutmalarındaki amaç, okulun başarı düzeyini yükseltmek böylelikle okulun ticari gücünü artırmak olabilir. Ailesi sonradan ödeme gücünü yitirmiş olan öğrencilerin bedelsiz olarak veya düşük bedelle okutulmaya devam edilmesi, müşteri memnuniyeti ve olumlu imaj sağlama şeklinde ticari amaç taşıyabilir. Bir kısım öğrencilerin de mahallin kamu yöneticilerinin talebiyle bedelsiz yahut düşük bedelle okutulduğu görülmekte olup burada da yine ticari amaç gözlenmektedir.

Zaten ticari amaçla kurulmuş bir işletmede ücretsiz veya düşük ücretle hizmet icra edilmesi genellikle ticari amaç taşır. Bu nedenlerle, yasal sınır dışında bedelsiz yahut düşük bedelle öğrenci okutuluyor olması doğrudan KDV tarhiyatına konu edilmemeli, okul işletmesinin yapacağı izahat göz önünde tutulmalıdır. Kaldı ki KDV Kanununun bedelsiz veya düşük bedelli işlemlerle ilgili 3,5 ve 27 nci maddeleri daha çok ücretin kısmen veya tamamen açıktan alınmış olabileceği düşüncesine dayanan maddelerdir. Okul işletmesi yasal zorunluluk haricinde bedelsiz okuttuğu öğrenciler için ticari gerekçeler ifade ediyorsa, bu öğrenciler için açıktan ücret alındığı yolunda bir tespit yoksa, işletmenin izahatı KDV Kanununun 27 nci maddesi uyarınca kabul edilmelidir. Zira bu maddenin 2 nci bendinde emsal yoluyla KDV tarhiyatı yapılabilmesinin “**..düşüklüğün mükellefçe haklı bir sebeple açıklanamadığı hallerde..**” mümkün olabileceği hükme bağlanmıştır.

Bizim görüşlerimiz böyle olmakla beraber uygulamada tamamen okul işletmesinin bedelsiz olarak (tam burslu) okuttuğu öğrenciler için KDV hesaplatılmamakta fakat bu öğrencilere isabet eden KDV indirimlerinin iptal edilmesi istenmektedir.

Okul idaresinin kısmen ücret alarak (kısmi burslu) okuttuğu öğrenciler için iskonto uygulandığı kabul edilmekte (alınan ücret emsale uygun sayılmakta) ve indirim iptali gerekmemektedir. (KDV Genel Uygulama Tebliği'nin II/F-2.2. no.lu bölümü)