

DENET VERGİ DUYURU



Duyuru Tarihi : 30.10.2017
Duyuru No : 2017/123
Yayımlandığı Yer : LEBİB YALKIN DERGİSİ -
KASIM 2017 - Sayı : 167

Mehmet MAÇ
Yeminli Mali Müşavir

mehmet.mac@bdo.com.tr

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

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 2016 yılında 7,6 milyar ABD Doları olarak gerçekleşmiştir. BDO, 150'den fazla ülkede bulunan 1.401 ofiste faaliyet göstermekte olup, bu ofislerde denetim ve danışmanlık hizmetleri veren ortaklar dahil dünya çapında 67.000'nin üzerinde kişi çalışmaktadır.

Dikkat ve titizlikle hazırlanan bu yayın, geniş anlamda görüşleri içermekte olup, genel bir yol gösterici olarak değerlendirilmelidir. Özel durumlarla 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.

MASRAF YANSITMA İŞLEMLERİNDE KDV

ÖZET :

Bilindiği üzere uygulamada, özel anlaşmalar, yanlış faturalama, masraf dağıtımı gibi nedenlerle, bir mal veya hizmet bedelinin, asıl muhatabına yansıtılmasına ihtiyaç duyulmaktadır.

Eğer bir mükellef bir başka mükellefle ilgili olduğunu peşinen bildiği bir mal veya hizmetin faturasını asıl muhatap adına alırsa, ayrıca yansıtma faturası kesmesine gerek kalmaz. Söz konusu fatura bedelini kendisi ödemiş veya borçlanmışsa, bu faturayı bir dekont ekinde ilgili firmaya gönderebilir veya ibraz edip bedelini isteyebilir.

Bu şekilde işlem yapılmamış, yani fatura asıl muhatap adına alınmamışsa, masrafın yansıtılabilmesi için fatura kesilmesi gerekmekte olup, bu faturalar uygulamada “**yansıtma faturası**” olarak isimlendirilmektedir.

Yansıtma faturası düzenlenmek suretiyle masraf yansıtılması işlemlerinde, masrafı yansıtanın katma değer yaratmaması, kendisine masraf yansıtılanın vekili gibi hareket etmekte oluşu dolayısıyla, söz konusu faturada KDV gösterilip gösterilmeyeceği sıklıkla tereddüt konusu olmaktadır.

Maliye İdaresi önceleri, yansıtma faturası şeklinde bir kavramın mevcudiyetini genellikle kabul etmemiş, fatura kesilmesini gerektiren bir durum varsa ve faturada belirtilen (yansıtmaya konu) mal veya hizmet açıkça KDV den istisna edilmemişse mutlaka KDV hesaplanmasını istemiş, katma değer yaratılmadığı, vekil gibi hareket edildiği şeklindeki yaklaşımlara itibar etmemiştir.

Fakat zamanla, Maliye İdaresi'nin yansıtma işlemleri konusundaki görüşleri de, öteden beri ifade ettiğimiz aşağıdaki yaklaşımlarımıza büyük ölçüde paralel hale gelmiştir.

Aşağıdaki bölümlerde yansıtma işlemlerinin KDV karşısındaki durumu konusundaki görüşlerimiz özetlenmiştir :

1. YANSITMA İŞLEMLERİ KONUSUNDAKİ GENEL YAKLAŞIMIMIZ :

Yansıtma işlemini yapan taraf, bu işlemde kâr amacı gütmemekte mal ve hizmet bedelini aynen yansıtmaktadır. Yansıtan firmanın yarattığı bir katma değer söz konusu değildir.

Ortada reel manada bir işlem ve yaratılan katma değer olmadığı halde yansıtma işleminin KDV'li fatura ile yapılmasındaki en önemli gerekçe, bu mal veya hizmetin temininde yansıtacak olan adına KDV'li fatura çıkmış olmasıdır. Böyle bir durumda fatura aslının dekont ekinde ilgili firmaya gönderilmesi uygun değildir. Çünkü fatura asıl muhatap adına değil, yansıtma yapmak zorunda kalan firma adına düzenlenmiştir. O halde yansıtma yapacak olan taraf bu faturayı kayıtlarına alıp KDV yi indirecek yansıtma işlemini de KDV'li fatura ile yapınca, teslim KDV si ile indirim KDV, birbirini ifna edecektir. Dolayısıyla KDV'li olarak temin edilen mal veya hizmetin, yansıtma aşamasında KDV ye tabî tutulması bir anlamda, indirim hakkının yansıtılana transferini sağlayan, bir işlemdir.

O halde yansıtma işlemini yapacak olan firma, düzenleyeceği faturada, bunun bir yansıtma işlemi olduğunu ve yansıtma nedenlerini açıklamalı, yansıtmaya konu mal ve hizmetin kendisine gelişine paralel şekilde fatura düzenleyebilmelidir. Yani yansıtmaya konu mal ve hizmet, yansıtacak olan tarafından KDV li fatura ile temin edilmişse aynı oranda KDV taşıyan fatura kesmek suretiyle yansıtma işlemini yapmalı, şu veya bu nedenle KDV ödenmeksizin temin edilen mal ve hizmetlerin yansıtılmasında KDV hesabına gerek olmamalıdır.

KDV, bir muamele vergisidir. Bazı özel nedenlerle, bir firmanın, asıl ilgilisi bir başka firma olan bir mal veya hizmeti o firmaya aynen yansıtması işlemine KDV doğuracak anlamda bir "*muamele*" gözüyle bakılması mümkün değildir.

Ancak bir faturanın yansıtma faturası olabilmesi ve bu suretle KDV'siz veya düşük oranlı KDV hesaplanarak düzenlenebilmesi için, işlemin yansıtma şeklinde yapılmasına müsait bir durum olmalıdır. Örnek vermek gerekirse; satılan bir mal veya hizmetin maliyetine dahil edilmesi gereken alımlar yansıtma faturasına konu edilemezler. Bu maliyetlerin satılan mal veya hizmet maliyetine ve dolayısıyla fiyatına dahil edilmek suretiyle satışa konu mal veya hizmetin tabi olduğu oran üzerinden KDV'ye tabi tutulması gerekir.

Keza, kendi mutad faaliyet konusuna giren bir mal ve hizmeti, aldığı fiyattan satan firmanın satış faturasını yansıtma faturası olarak nitelemek mümkün değildir. Mesela bir buğday tüccarı, çiftçiden KDV siz olarak satın aldığı buğdayı kâr koymaksızın bir başka tüccara fatura ile aktardığında, bu faturada KDV gösterilmesi zorunludur. Keza kendi ürettiği bir malı veya ifa ettiği hizmeti bir başkasına, maliyet fiyatı ile teslim eden firmanın bu işlemini, yansıtma olarak nitelemek mümkün değildir.

İşlemin gerçekten bir yansıtma işlemi olduğunu göstermek için yansıtma faturasında bu husus belirtilmeli, yansıtmaya konu mal ve hizmetin temini ile ilgili belgeler faturada zikredilip gerekirse birer örneği eklenmelidir.

Meselâ bir Holding şirket, grup adına yaptığı büyük bir nakdî bağışı, gruba bağlı şirketlere bir evvelki yıl kârlılık durumuna göre tevzi için düzenlediği faturalarda KDV göstermemeli ve faturada bağış makbuzunun tarih ve numarasını belirterek, makbuzun örneğini ve dağıtım planını faturaya eklemelidir. Hatta holding, fatura kesmek yerine bir yazı veya dekont düzenleyip, bağış makbuzunun örneğini eklemek suretiyle de bu masraf dağıtımını yapabilmelidir.¹

Vergi hukukunda hadiselerin gerçek yönlerine ve fiili duruma itibar edilir. (VUK Md.3) Yansıtmayı yapan firmanın olaya karışmakta ticarî bir beklentisi olmadığına ve yansıtma yapılanın vekili gibi hareket ettiğine göre, söz konusu mal veya hizmet, yansıtma yapılan tarafından direkt şekilde temin edilse idi nasıl bir durum ortaya çıkacak idi ise, aynı durumun yansıtmaya ihtiyaç duyulması halinde de tezahürü gerekir. Mesela, aşağıda detaylı olarak açıklanacağı üzere, bankadan aldığı kredinin tamamını bir başka firmaya

¹ Gelirler Genel Müdürlüğü tarafından 24.03.2004 Tarihli soruya cevaben verilen 5417-2048 Sayılı Özelgede aynen yansıtılan kredi maliyetlerinin dekontla belgelenebileceği kabul edilmiştir.

aktaran ve krediye ilişkin tüm masrafları da aynen yansıtan firmanın, yansıtma faturalarında KDV gösterilmemesi gerektiği kabul edilmektedir. Çünkü krediyi kullanan firma bu krediyi bankadan kendisi almış olsaydı, kredi maliyetleri kendisi açısından KDV siz şekilde tezahür edecekti.

Bir makalede² yer alan şu görüşler yukarıda açıkladığımız düşüncelerimizle uyum halindedir :

"..... bazı masrafların gerçek muhatabına yansıtılması sırasında düzenlenecek faturada KDV gösterilip gösterilmeyeceğine, aktarıma konu masrafı doğuran işlemin KDV'ye tabi olup olmadığına bakılarak karar verilmelidir. Masraf aktarımına konu olan işlem; KDV'ye tabi ise masraf aktarımı da KDV'ye tabi olacak, KDV'den istisna veya vergiye tabi değil ise, masraf aktarımı KDV'ye tabi olmayacak, düzenlenen belgede vergi gösterilmeyecektir."

Maliye İdaresi yıllar sonra bu görüşü aynen benimsemiş ve özelgelerine yansıtmaya başlamıştır. Aşağıda metnini verdiğimiz özelge³ bunun örneklerinden biridir.

"Bu hüküm ve açıklamalara göre, sözleşmeye konu malların tesliminin, alıcı firmanın şantiyesinin bulunduğu ülkede çıkan karışıklık nedeniyle gerçekleşmemesi sonucu malları temin ettiğiniz satıcı firmaya iade etmeniz nedeniyle ödenen cezai bedeller herhangi bir mal teslimi ya da hizmet ifası karşılığı olmadığından KDV ye tabi bulunmamakta olup aslı KDV ye tabi olmayan söz konusu cezai bedellerin malları almaktan vazgeçen firmaya yansıtılması amacıyla düzenlenecek faturada da KDV hesaplanmayacaktır.

Öte yandan teslim edilecek malların gümrüğe kadar götürülmesi için yapılan masrafların yansıtılmasında, aslı KDV ye tabi olan harcamaların aktarılması amacıyla düzenlenen faturalarda harcamanın tabi olduğu oran üzerinden KDV hesaplanacak, aslı KDV nin konusuna girmeyen veya vergiden müstesna olan masrafların aktarılmasında KDV hesaplanmayacaktır.

Ayrıca, bu aktarma sırasında masraf tutarını aşan bir bedel tahsil edilmesi halinde, bu aşan kısım üzerinden genel oranda (% 18) KDV hesaplanacaktır."

² Sayın İlhan KIRIKTAŞ'ın Yaklaşım Dergisi'nin Mayıs 1997 sayısında yer alan "Masraf Yansıtılmasında KDV" başlıklı yazısı.

³ İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığının 29.05.2013 ve 792 sayılı özelgesi.

2. YANSITMA İŞLEMLERİ İLE İLGİLİ UYGULAMA ALANLARI VE ÖRNEKLER :

Konunun daha iyi anlaşmasını sağlamak amacı ile aşağıdaki bölümlerde yansıtma işlemlerine yönelik izahata ve uygulama örneklerine yer verilmiştir :

2.1. KDV Mükellefiyeti Olmayanların ve Apartman Yöneticilerinin Yapacakları Yansıtma İşlemleri :

Masrafı yansıtacak olanın KDV mükellefiyetinin bulunmaması, kendisine masraf yansıtılan firmanın KDV indirim hakkını kullanamamasına yol açabilmektedir.

Örnek :

Meslekî amaçlı bir dernek ile, aynı meslekî alanda faaliyet gösteren bir Anonim şirket, masraflarını yarı yarıya paylaşacakları bir seminer düzenlemişlerdir. Seminerin düzenlendiği otel işletmesi, salon kirası ve ikramlarla ilgili faturayı dernek adına düzenleyip göndermiştir.

Bu olayda derneğin faturası ve KDV mükellefiyeti olmaması dolayısıyla, masrafın yarısını Anonim şirkete yansıtması vergisel güçlüklerle ve KDV indirim imkanının kaybolmasına yol açacaktır. Dolayısıyla derneğin hemen faturanın iptalini sağlaması, bunun yerine yarı bedelin kendisine, diğer yarının da Anonim Şirkete fatura edilmesini sağlaması en pratik çözüm yoludur. Eğer otel tüm hizmet bedelini Anonim Şirkete fatura etmiş olsaydı fatura iptaline gerek kalmayabilirdi. Anonim Şirket bedelin tamamını gösteren bu faturayı kayıtlarına alıp, KDV'sini indirdikten sonra, bunun yarısını derneğe KDV'li fatura edebilirdi.

Apartman veya site yöneticileri tarafından yansıtılan masraflar açısından özel durum:

Bilindiği üzere Kat Mülkiyeti Kanununun uygulandığı yerlerde ortak giderler kat maliklerince belirlenen yöneticiler tarafından ödenmekte, bu giderlerin belgeleri yönetim adına düzenlenmektedir. Yöneticiler bu masrafların KDV dahil tutarlarını, kat maliklerinden topladıkları aidatlarla karşılamaktadırlar.

Kat Mülkiyeti Kanununun uygulandığı yerlerdeki kat malikleri veya kiracılar arasında KDV mükelleflerinin bulunması ve KDV'li olarak ortaya çıkan ortak giderlerin bu mükelleflere KDV'li olarak yansıtılamaması nedeniyle söz konusu KDV mükellefleri, KDV indirim haklarını kullanamamaktadır.

Aslında apartman veya site yönetimi muhatap alarak düzenlenmiş olan ortak giderlere ilişkin faturalar, kolektif muhataplı faturalardır ve bu faturadaki KDV'nin, kendi payına düşen kısmını, ortak giderden yararlanan kat maliki veya kiracısı indirebilmelidir. Bu konuda İdarenin olumlu yorum içeren tebliğ düzenlemesi yapmasının uygun olacağını düşünüyoruz. Ancak böyle bir indirim

imkanının kullanılabilmesi için yöneticilerin, ilgili faturayı çoğaltıp üzerine yine ilgili kat maliki veya kiracısının faturadaki payını gösteren açıklamayı yazıp tebliğ etmek suretiyle bunların bedelini ayrıca tahsil etmesi veya aidat borcuna mahsuplaması KDV indiriminin belgelendirilmesi açısından gereklidir.

2.2. Bankaların Yansıtma İşlemleri :

Bankalar, gider yansıtma işlemlerini en sık yapan kuruluşlar arasında yer almaktadır. Bankaların KDV mükellefi olmaması ve gider yansıtma işlemlerinde banka ve sigorta muameleleri vergisi açısından tam bir açıklığa kavuşmamış noktalar bulunması, bankaların bu konuda sıklıkla tereddüde düşmelerine ve bazı yanlış uygulamaları sürdürmelerine yol açmaktadır. Konu, fevkalade kapsamlı ve karışık olup burada bazı belirlemeler yapmakla yetineceğiz.

Bankaların aynen müşterilerine yansıttıkları ve o müşteriye aidiyeti belli olan giderler dolayısıyla aldıkları paralar BSMV ye tabi değildir. Mesela, mükellefi müşteri olan damga vergisini banka ödemiş ve aynen müşterisine yansıtmışsa, bu nedenle aldığı para lehe alınmış sayılmaz ve BSMV ye tabî olmaz. Giderlerin müşteriye aidiyeti açıkça belli değilse, bankaca ödenen gider münferiden ve katî olarak tespit edilemiyorsa bu yansıtma dolayısıyla alınan paralar BSMV ye tabîdir.

KDV Kanununun 17/4-e maddesi uyarınca bankalarca yapılan her türlü mal ve hizmet teslimleri KDV den müstesna olup, bankaların mal ve hizmet alımları dolayısıyla ödedikleri KDV indirilememekte bankalarca gider veya maliyet kaydedilmektedir. Bu düzenleme karşısında bankalar, KDV ödeyerek sağladıkları ve banka adına fatura edilen mal ve hizmet bedellerini müşteriye yansıttıklarında, müşteri - KDV li fatura elde edemediği için - bu giderle ilgili KDV indirim hakkını kaybetmekte ve üstelik çoğu zaman yansıtılan tutar üzerinden bankaca hesaplanan BSMV'ni ödemek zorunda kalmaktadır. Bunu önlemek için Banka, faturayı müşterisi adına alıp dekont etmelidir.

2.3. İstisna Kapsamında (KDV siz) Temin Edilen Mal ve Hizmetlerin Yansıtılması Amacıyla Düzenlenen Faturaların KDV Açısından Durumu :

KDV istisnalarından bazıları mal veya hizmetin cinsine, bazıları ise mal ve hizmeti teslim edenin niteliğine bağlı şekilde düzenlenmiştir.

Eğer mal veya hizmet, yansıtmayı yapacak olan tarafından istisna kapsamında (KDV siz olarak) temin edilmiş ve istisna, teslim konu mal ve hizmetin niteliğinden kaynaklanmışsa, yansıtma faturasının da KDV siz şekilde düzenleneceği tabiidir. Yeter ki durum yansıtma işlemi yapılmasına müsait olsun. Çünkü bu tür istisnalarda faturayı kimin ve hangi vesile ile kestiği önemli değildir. Önemli olan fatura konusu olan mal veya hizmetin istisna kapsamında olup olmadığıdır.

KDV istisnasının münhasıran teslimde bulunanın hususiyetinden kaynaklanmış olması halinde de, yansıtma faturasının KDV siz düzenlenebilmesi gerekir. Çünkü muhatap firma mal veya hizmeti yansıtmaya gerek olmaksızın aynı satıcıdan direkt şekilde temin etse KDV ödemeyecekti. Araya vekil gibi hareket eden ve ticarî amaç gütmeyen birinin girmesi bu durumu değiştirmemelidir.

Aşağıdaki örneklerin meselenin daha iyi anlaşılmasına yardım edeceğini umuyoruz.

Örnek 1 :

Bir Dış Ticaret Sermaye Şirketi, ihracına aracılık ettiği malın yurt dışına gönderilmesini organize etmiştir. Malı taşıyan Türk deniz nakliyat firması, taşımacılık istisnası nedeniyle (KDV Kanunu Md. 14) KDV siz şekilde ve Dış Ticaret Sermaye Şirketi adına navlun faturası düzenlenmiştir.

İhracata aracılık anlaşmasına göre Dış Ticaret Sermaye Şirketinin, ihrac kaydıyla mal teslim eden imalatçıya bu navlunu yansıtması gerekmiştir.

Dış ticaret sermaye şirketinin düzenleyeceği dış navlun yansıtma faturasında KDV gösterilmemesi yani taşımacılık istisnasının bu yansıtma faturasında da uygulanması icap eder. Çünkü yansıtma faturasının konusu olan hizmet, istisna kapsamındadır. Hizmeti, fatura kesenin bizzat yapmamış olması istisnanın tatbikine engel değildir. (11 numaralı KDV Genel Tebliğinin D bölümüne paralel olarak KDV Genel Uygulama Tebliğinin II/C-1.1. no.lu bölümü)

Örnek 2 :

Bir Holding A.Ş. gerek kendi elemanlarının gerekse bağlı şirketlerde çalışan personelin, işverence karşılanacak sağlık hizmetlerini organize etmektedir. Bağlı şirketlerden birinin Genel Müdürü anî müdahale gerektiren bir rahatsızlığı dolayısıyla bir üniversite hastanesine kaldırılarak ameliyat edilmiş ve hastane ücretini havi fatura Holding adına düzenlenmiştir.

Ameliyatın yapıldığı hastane, bir üniversite tarafından işletilmekte oluşu dolayısıyla KDV Kanununun 17/2-a maddesi uyarınca istisna uygulamıştır. Holding şirket bu suretle KDV siz olarak sağladığı hizmetin bedelini bağlı şirkete yansıtırken KDV hesaplamamalıdır. Çünkü burada Holdingin ticarî amaç ve menfaati yoktur. Düzenlediği fatura dekont niteliğindedir. Çünkü genel müdürü istihdam eden şirket hastane ile direkt irtibatta olabilseydi, hizmeti KDV siz olarak sağlayabilecekti.

İdari görüşler de bu yöndedir :

- KDV Genel Uygulama Tebliğinin II/B-2.2. nolu bölümünde, istisna kapsamında sağlanan 13 üncü maddede yazılı hizmetlerin acenteler tarafından yansıtılmasında da istisna uygulanacağı belirtilmiştir.
- Bir mükellef KDV Kanunu'nun 17/4-p maddesi uyarınca KDV'den istisna şekilde Milli Emlak Müdürlüğü'nden kiraladığı taşınmaza ait kiralaların başka bir firmaya yansıtılmasında KDV hesaplanıp hesaplanmayacağı yönünde özelge talebinde bulunmuş ve şu cevabı almıştır.⁴

“Buna göre, Defterdarlık Anıt Milli Emlak Müdürlüğü'nden kiralamış olduğunuz ve KDV Kanunun 17/4-p maddesi gereğince KDV den istisna olan kiralama işlemine ait iş yeri kira bedelinin bire bir A.Ş.'ye yansıtılması halinde düzenlenen yansıtma faturasında KDV hesaplanmayacaktır. Ancak, yansıtma faturasında kira bedelini aşan bir bedel yer alması halinde aşan kısım üzerinden genel oranda (% 18) KDV hesaplanacağı tabiidir.”

2.4. Damga Vergisi Yansıtılması :

Maliye İdaresi önceleri damga vergisi yansıtılmasının KDV ye tabi bir işlem olduğu yolunda özeldeler vermekte idi. Daha sonra görüş değiştiren Maliye İdaresi halen damga vergisi yansıtılmalarında KDV aranmaması gerektiğini kabul etmiştir.

Örnek vermek gerekirse ;

Bir özalgede⁵ damga vergisi yansıtma işleminin KDV ye tabi olduğu görüşü yer almış fakat bu görüş, Gelirler Genel Müdürlüğünün aşağıda sonuç bölümünü verdiğimiz yazısı ile değiştirilmiştir :

“Buna göre, özelge tayin ettiğiniz limited şirketin, bir anonim şirket ile yapmış olduğu taşeron sözleşmesine ilişkin olarak anonim şirket tarafından ödenen damga vergisi tutarının sözleşme uyarınca yarısının fatura ile limited şirkete yansıtılması işleminde katma değer vergisi uygulanmasına gerek bulunmamaktadır.”

2.5. Finansman Giderlerinin Yansıtılması :

⁴ Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 30.12.2013 tarih ve 1396 sayılı Özelgesi.

⁵ İstanbul Defterdarlığı'nın 27.9.2000 tarih ve 5182 sayılı özelgesi.

Bilindiği üzere KDV Kanunu'nun 24/c maddesinde “vade farkı” ve “faiz” ismen KDV matrahına dahil unsurlar arasında sayılmış ve uygulamada KDV mükelleflerince elde edilen bu nitelikteki gelirlerin KDV ye tabi olduğu anlayışı yerleşmiştir.

Finansman hizmeti olarak isimlendirilen hizmetler, banka ve sigorta muameleleri vergisi kapsamında bulunuyorsa, yani banka, banker veya özel finans kurumu tarafından elde ediliyorsa 17. maddenin 4/e fıkrası uyarınca istisna uygulanmakta, istisna uyarınca sadece BSMV ile yetinilip ayrıca KDV hesaplanmamaktadır.

KDV mükelleflerinin, yurt içi veya yurt dışı banka veya finans kuruluşlarından aldıkları krediyi aynen başka kişi veya kuruluşlara kullandırması ve kredi masraflarını aynen kredinin aktarıldığı kimseye yansıtması şeklindeki işlemler KDV açısından özellik taşımakta olup konu hakkındaki görüşlerimiz özetle şöyledir:

Krediyi alıp devreden firma, kredinin aktarıldığı kişinin VEKİLİ veya KEFİLİ gibi hareket etmektedir. Bu firma söz konusu kredi ile ilgili masrafları kendi gelir-gider hesaplarına hiç dahil etmeksizin (geçici hesaplar üzerinden) ve fatura kesmeksizin (dekontla) talep edebilmelidir.

Şu veya bu nedenle, kredi masraflarını gider yazıp, karşı firmaya hitaben yansıtma faturası düzenlese bile bu faturada KDV göstermek zorunda değildir.

Maliye Bakanlığı geçmişte, ihracat kredisi ve sair kredi devirlerinde bir finansman hizmetinin mevcut olduğu, bu itibarla kredi maliyetlerinin KDV li fatura ile yansıtılabileceği yolunda muktezalar vermiş fakat sonradan görüş değiştirerek, aşağıda örneği verilen muktezalardaki yaklaşımı benimsemiştir.

Danıştay ise öteden beri, aldığı krediyi aynen bir başka firmaya aktaran ve kredi maliyetlerinin aktarılması nedeniyle KDV hesaplamayan firmaların bu tutumunu yerinde bulmuştur.⁶

Bir kredinin bir başka kişi veya firmaya verilmesi ve bu kredi ilgili finansman masraflarının, kredinin aktarıldığı kişi veya firmaya yansıtılması ile ilgili bazı mukteza ve karar örnekleri aşağıda sıralanmıştır :

⁶ Danıştay 7. Dairesinin 13.11.1989 gün, E.1989/2547, K.1989/2526 Sayılı ve 9.11.1993 gün ve E.1992/418, K.1993/4554 Sayılı Kararı.

Kredi Aktarımına İlişkin Özelge ve Karar Örnekleri :

- Bir özelgede,⁷ “..... holding şirketin yurt içi ve yurt dışındaki banka ve finans kuruluşlarından sağladığı krediler nedeniyle ödediği faiz, komisyon ve bunlara ilişkin kur farkları katma değer vergisinden müstesnadır. Holding şirketin katma değer vergisinden müstesna olarak sağladığı kredi tutarını, herhangi bir fark ilave etmeksizin grup şirketlerine yansıtması işlemi de katma değer vergisinden istisna olacaktır.” denilmiştir.
- Başka bir özelgede⁸ ise, holding olmayan bir şirketin aldığı krediyi başka firmalara kullandırması nedeniyle karsız olarak, dekontla KDV’siz masraf yansıtabileceği belirtilmiştir.
- Eskiden Maliye İdaresi aynen yansıtma yapılmayıp kar konularak yansıtma yapılan hallerde, yansıtma faturasındaki tüm tutar üzerinden KDV hesaplanmasını istemekteydi. Bu görüş sonradan değiştirilmiştir.

Örnek teşkil eden bir özelgede⁹ “..... kredi faizi yansıtması herhangi bir bedel eklenmeksizin aynen yansıtılması işleminde KDV hesaplanmayacaktır. Ancak, aktarılan kredi tutarına ilaveten herhangi bir bedel alınması halinde ise bu bedel, şirketinize sunulan hizmetin karşılığını teşkil edeceğinden genel oranda KDV’ye tabi tutulacaktır.” denilmiştir.

Ancak bu şekilde işlem yapılabilmesi için muamelenin yansıtmaya müsait bir muamele olması gerekir. Mal veya hizmetin satın alınıp üzerine kar konulması suretiyle satışı şeklindeki normal ticari faaliyetlerde KDV’nin satış bedelinin tümü üzerinden hesaplanması gerektiği tabiidir.

- Yine bir özelgede¹⁰ “..... şirketinizin ortağı olan bir şirket tarafından temin edilerek, şirketinize kullandırılan döviz kredisinden doğan kur farklarının şirketinize aynen aktarılması herhangi bir hizmetin karşılığı olmadığından katma değer vergisine tabi olmayacaktır.” denilmiştir.
- Örnek özelgelere birinin¹¹ sonuç bölümü şöyledir.

⁷ Gelirler Genel Müdürlüğü’nün 16.03.2001 tarih ve 5201-102 sayılı muktezası.

⁸ Gelirler Genel Müdürlüğü’nün 6.4.2004 tarih ve 2048 sayılı muktezası.

⁹ Adana Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilmiş olan 30.05.2014 tarih ve 43 sayılı özelge.

¹⁰ İstanbul Defterdarlığı’nın 21.2.1997 tarih ve 1341 sayılı muktezası.

¹¹ Gelirler Genel Müdürlüğü’nün 06.04.2004 tarih ve 2048 sayılı muktezası.

“Buna göre, katma değer vergisinden istisna olarak temin edilen banka kredilerinin, herhangi bir fark ilave edilmeksizin grup şirketlerine yansıtılması işlemi katma değer vergisinden istisnadır. Söz konusu krediler nedeniyle ödenen faiz, komisyon, kur farkı, BSMV ve benzeri giderlerin herhangi bir fark ilave edilmeksizin grup şirketlere yansıtılması işlemi de katma değer vergisinden istisna olacaktır.

Diğer taraftan, söz konusu kredi ve giderlerin, yansıtmayı yapacak firmanın gider hesaplarına alınarak yansıtma faturası ile karşı firmaya yansıtılması halinde bu faturada katma değer vergisi gösterilmemesi veya yansıtmayı yapacak firma tarafından gider hesaplarına alınmaksızın ve fatura düzenlenmeksizin dekont vasıtası ile karşı firmaya aktarılması mümkün bulunmaktadır.”

- Konu ile ilgili bir Danıştay Kararında¹² kendi adına aldığı banka kredisinin, aynı holdinge bağlı başka bir şirkete aynen kullandırılması, alınan kredinin nazım hesaplarda izlenmesi kredi maliyetinin kar gözetilmeksizin aynen yansıtılması ve böylelikle katma değer doğmaması durumunda, kredi maliyetlerinin yansıtılması işleminde KDV aranmayacağı görüşü benimsenmiştir.
- Başka bir Danıştay Kararında¹³ yurt içi ve yurt dışındaki bankalardan temin edilen kredilerinin bir kısmının, şirket sermayesinin % 61 ine sahip başka bir şirkete kullandırılmasının ve bu kullanıma tekabül eden finansman giderlerinin aynen yansıtılmasının işlemi KDV'ye tabi olmadığı görüşü yer almaktadır.
- Bir firma ortaklarının ortağı olduğu başka bir firmaya ürettirdiği malları, bu firmadan satın alarak ihraç etmektedir. İhracatçı firma aldığı ihracat kredi dilimlerini imalatçı firmaya, aldığı veya alacağı malların bedeline mahsuben devretmiş ve faiz aramamıştır. İnceleme elemanı bu işlemi faizsiz para kullandırma olarak nitelemiş örtülü kazanç sağlandığı ve emsal faiz üzerinden KDV aranması gerektiği yolunda rapor hazırlamıştır. Açılan davada Danıştay kredi aktarımının borç para verme değil, ticari amaçlı avans verme veya mal bedeli ödeme niteliği taşıdığını bu yüzden faiz aranmamasının

¹² Danıştay 9 uncu Dairesinin 27.4.1999 tarih ve E: 1998/2338, K:1999/1689 sayılı kararı; (Bu Kararın metni Yaklaşım Dergisinin Aralık 2002 sayısındadır.)

¹³ Danıştay 7 nci Dairesinin 12.4.2001 tarih ve E:2000/6182, K: 2001/1274 sayılı Kararı; (Bu Kararın metni Yaklaşım Dergisinin Mart 2002 sayısındadır.)

doğal olduğunu belirterek, tarhiyatı onayan vergi mahkemesi kararını bozmuştur.¹⁴

Dikkat edilirse yukarıdaki mukteza ve kararlarda, yansıtılmasının KDV siz olduğu belirtilen kredilerin kaynağı banka veya sair finans kuruluşu olup kredinin aynen veya kısmen devredilmesi olayları ağırlıktadır.

Şayet ;

- Aktarıma konu borçlanma KDV ye tabi ise, yani bir banka veya finans kurumundan değil, faizi KDV li faturaya bağlanmakta olan bir borç ise,
- Yahut kullandırılan paranın kaynağı belirsiz ise,

borcun aktarıldığı kişiye finansman gideri yansıtılmasında da yahut parayı kullananın alınacak faizin tahakkukunda KDV li fatura aranacağı anlaşılmaktadır.

Nitekim, “*firmaların faiz karşılığında ortaklarına verdikleri borç paralar finansman hizmeti niteliğinde olduğundan bu tür işlemler KDV ye tabidir.*” ifadesi içeren çok sayıda özelve rastlanmaktadır.¹⁵ Dikkat edilirse bu özelve belli bir kredinin aktarılması işlemi yoktur. Kaynağı belli olmayan bir paranın üçüncü kişiye kullandırılması söz konusudur. Firmaya ait parayı kullananın ortak veya kendisine örtülü kazanç sağlanabilecek ilişkili bir başka kişi olması durumunda, bu kullanımda faiz aranmamış dahi olsa KVK nun 13 üncü maddesi uyarınca emsal faizin kurumlar vergisi matrahına eklenmesi gerekeceği gibi, KDV Kanununun 27 nci maddesi uyarınca emsal faiz üzerinden hesaplanan KDV nin firmadan aranması söz konusu olabilir.

2.6. Kur Farkı Yansıtılması :

Maliye İdaresinin genel görüşü kur farklarının KDV’ye tabi olduğu yönündeki katılmadığımız bir görüştür.

Ancak bankalardan temin edilen dövizli kredinin aktarılmasına ilişkin kur farkı yansıtılmalarında KDV aranmaması doğaldır. Bu görüşün İdare tarafından da kabul edildiği aşağıdaki özelve¹⁶ anlaşılmaktadır:

¹⁴ Danıştay 7 nci Dairesinin 27.11.2001 tarih ve E: 2000/6476, K: 2002/3643 sayılı Karar; (Bu Kararın metni Yaklaşım Dergisinin Aralık 2002 sayısındadır.)

¹⁵ Gelirler Genel Müdürlüğü’nün 14.3.2001 tarih ve 5303-50 sayılı muktezası.

¹⁶ İstanbul Defterdarlığının 21.2.1997 tarih ve 1341 sayılı muktezası.

“..... şirketiniz ortağı olan bir şirket tarafından temin edilerek şirketinize kullandırılan döviz kredisinden doğan kur farklarının şirketinize aynen aktarılması, herhangi bir hizmetin karşılığı olmadığından katma değer vergisine tabi olamayacaktır.”

2.7. Normal Oranın Altında KDV Uygulanan Mal ve Hizmetlerin Yansıtması Amacıyla Düzenlenen Faturalar :

Normal oranın altında bir oranda (%1 veya %8 oranla) KDV ye tabî tutulan mal ve hizmetlerin yansıtılması için düzenlenen faturalarda, bu mal ve hizmet için öngörülen oranda KDV hesaplanmalıdır. Mesela yine bir Holding şirketin, kendi personeli yanında, bağlı şirketlerde çalışanlara yapılacak aynı sosyal yardımları organize ettiğini ve bu amaçla satın aldığı % 8 nispetinde KDV ne tabî yiyecek maddelerini, personel sayılarını dikkate alarak bağlı şirketlere tevzi ettiğini farz edelim. Holding şirket, düzenleyeceği yansıtma faturalarında % 8 nispetinde KDV göstermelidir. Holding şirketin gıda maddeleri ticaretiyle uğraşan bir firma olmaması, yansıtma faturasında temel gıda maddeleri için öngörülen düşük KDV oranının tatbikine engel değildir.

Bir özelgede¹⁷ %8 oranla satın aldığı yemeği, üzerine kar koyarak taşeron firmaya fatura eden müteahhidin bu faturasında %18 oranda KDV göstereceği, yemeğin alış bedeli üzerinden aynen yansıtılması (aktarılması) halinde %18 KDV uygulanacağı belirtilmiştir. Bu özelgeye katılmak mümkün değildir. Çünkü müteahhidin taşeronu kestiği faturanın içeriği yemek olup, yemek teslimleri %8 orana tabidir. Kaldı ki, fatura edilen tutar müteahhidin kendi maliyeti değil, taşeronun maliyetine girmesi gereken bir meblağ olup, bu fatura kar konularak düzenlenen yansıtma faturası olarak nitelendirilebileceği gibi alelade bir gıda maddesi satış faturası hüviyeti taşımaktadır.

2.8. Mutemet Eliyle İthalatta Mutemedin Masraf Yansıtması :

Sanayiciler ve kamu kuruluşlarınca yapılacak ithalat, ithalat belgesi bulunan bir mutemet eliyle yapılabilir.

Bu şekilde yapılacak ithalatta, mutemetlik sıfatı, mutemet ile tahsis sahipleri tarafından ortaklaşa düzenlenen bir sözleşme ile tevsik edilir.

Mutemet eliyle ithalatta vekalet akdine benzer bir durum vardır.

İthal müsaadesi mutemet adına düzenlenmesine ve tüm ithal işlemleri mutemet tarafından ve onun namına yürütülmesine rağmen malın mülkiyeti asıl

¹⁷ İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 18.05.2011 tarih ve 516 sayılı özelgesi.

ithalatçıdır. Mutemet, ithalatla ilgili tüm vergi ve masrafları, ilgili belgeleri teslim etmek suretiyle, mal sahibinden tahsil eder. Mutemet firma, sadece yaptığı aracılık işlemi nedeniyle elde ettiği aracılık geliri üzerinden KDV hesaplar. Mutemet isterse ithalatla ilgili masrafların bir kısmını gider yazıp bunu, alacağı komisyona dahil etmek veya ayrıca KDV li fatura düzenlemek suretiyle mal sahibine yansıtabilir.

Mutemet, ithalatın finansmanını kısmen veya tamamen karşılayabilir. Bu hizmeti nedeniyle isteyeceği bedel (faiz) KDV li olarak fatura edilmelidir. Mutemedin, ithal belgelerini kendi defterlerine kaydedip KDV indirerek, KDV li mal satış faturası düzenlemesinde de herhangi bir sakınca veya cezai durum göremiyoruz.

2.9. Teminat Mektubu Masrafının ve İpotek Harcının Yansıtılması :

Maliye İdaresi geçmişte teminat mektubu komisyonu yansıtılmalarının KDV’li fatura ile yapılacağı yönünde görüşler vermiş ise de, İdarenin halen geçerli görüşü bu yansıtılmaların KDV gerektirmediği yönündedir.¹⁸

Konuya ilişkin bir özelgede,¹⁹ ipotek harcı yansıtılması ile ilgili olarak “..... ipotek işlemi nedeniyle ödenen ipotek harcının aynı miktar üzerinden ipotek lehtarına intikalinde, ipotek harcı katma değer vergisi kapsamına girmediğinden KDV uygulanmayacaktır” denilmiştir.

2.10. Gecikme Zammı, Vergi Cezası ve Benzer Yüklerin Yansıtılması :

Taraflardan birinin diğeri lehine vergisel riske girdiği durumlarda, ortaya çıkan vergi cezası, gecikme zammı gibi unsurların, anlaşma gereği yansıtılması da tartışılmaya değer bir konudur.

Bunun tipik örneğini KDV Kanununun 11/c maddesinde düzenlenen ihraç kayıtlı teslimlerde görüyoruz. Burada ihracatın yapılıp yapılmaması ihracatçının ihtiyarında bulunmakta fakat ihracatın süresinde yapılmaması hatta ihracın gerçekleşmesine rağmen dövizin ihracatçı tarafından getirilmemesi halinde imalatçı cezalandırılmaktadır.

Tabiiyle imalatçı bu gibi hallerde sözleşmeye, kendisinden istenecek cezai unsurların ihracatçıya yansıtacağı şeklinde hükümler koymakta ve gerektiğinde bu mali yükleri ihracatçıya yansıtmaktadır.

¹⁸ İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığının verdiği 19.04.2011 Tarih ve 309 Sayılı özelge.

¹⁹ Gelirler Genel Müdürlüğü’nün 12.05.1998 tarih ve 17590 sayılı muktezası.

Bu ve bu gibi hallerde dahi İdare yansıtma işleminin KDV li fatura ile yapılması gerektiği görüşünde ısrar etmekteydi. İdarenin bu tutumu ancak istismar endişesi ve ayrıntıya inmek istememe faktörleri ile telif edilebiliyordu. Maliye İdaresinin bu gibi aktarımlar konusundaki son tutumunu bilemiyoruz. Ancak aktarıma konu gecikme zammı, vergi cezası ve benzeri külfetler KDV nin konusuna girmeksizin yüklenildiğine göre yansıtılmasının da KDV siz olması gerektiği açıktır.

2.11. Personel Ücretinin Yansıtılması :

Bir firma tarafından çalıştırılan, fakat başka firmada bordrolanan personele ilişkin bordro maliyeti personeli çalıştıran firmaya yansıtılmasında da KDV hesaplanması istenmekte ve uygulama bu yönde devam etmektedir.²⁰

İşgücü tahsisi şeklindeki bu işlemler, 4857 sayılı İş Kanunu’nun 7. maddesinde düzenlenmiş olup, bu konuyu ele alan bir yazımızda²¹ detaylı bilgi yer almaktadır.

Personel (işgücü) tahsisi şeklindeki işlemlerde KDV hesaplatılıyor (hatta 9/10 oranında KDV tevkifatı isteniyor olması,²² personel ücretlerini konu alan faturalarda genel oranda KDV hesaplanması gerektiğini göstermektedir.

Hal böyle olmakla beraber, bazı özel durumlar ortaya çıkabilmektedir. Mesela bir okul işletmesi, sahibi olduğu A.Ş. tarafından tüm demirbaşı ve personeli ile birlikte başka bir şirkete devredilmiştir. Devir işleminin gecikmesi nedeniyle, devir için öngörülen tarihten itibaren belli bir süre boyunca, devre konu personelin bordroları devreden şirket tarafından yapılmaya devam edilmek zorunda kalmış ve protokol gereği devralana ait olması gereken bordro maliyetlerinin yansıtılması gerekmiştir. Bu yansıtma işlemi KDV hesaplanıp hesaplanmayacağı yolundaki soruya cevaben verilen özeldede şu açıklamalara yer verilmiştir :

“..... Buna göre, protokol gereği ve devir işleminin gecikmesi nedeniyle, Ocak/2001 döneminde şirketinizce katlanıldığı belirtilen, devredilen personele ait ücretler ve buna ilişkin vergi, SSK’ya yapılan ödemeler, fon ve damga vergisinin yeni şirkete aynen yansıtılması işlemi bir teslim ve hizmetin karşılığını teşkil etmediğinden düzenlenecek masraf yansıtması şeklindeki

²⁰ İstanbul Defterdarlığınca verilen 11.1.1993 tarih ve 247 sayılı özelge.

²¹ Lebib Yalkın Dergisi’nin Ekim 2017 sayısında yayınlanan “*VERGİSEL AÇIDAN, İŞÇİNİN GEÇİCİ OLARAK BAŞKA BİR İŞVERENİN EMRİNE TAHSİS EDİLMESİ (geçici iş ilişkisi)*” başlıklı yazımız.

²² KDV 6 isimli e-kitabımızın 9 uncu maddeye ilişkin 3.2.5. no.lu bölümü.

faturada katma değer vergisi hesaplanmaması gerekmektedir. Ancak düzenlenecek faturaya masraf yansıtma tutarı dışında bir ilave yapılmaması, işlemin mahiyetinin protokolde açıkça belirtilmiş olması yansıtılacak masraf ile ilgili belgelerin birer fotokopisinin de faturaya eklenmesi gerekmektedir.

Ayrıca ilgili şirkete devredilen demirbaşlar için düzenlenecek faturada, demirbaşın tabi olduğu katma değer vergisi oranda katma değer vergisi hesaplanacağı, faturada yansıtma ile ilgili gerekli açıklamaların yapılacağı ve ilgili belgelerin birer örneğinin ekleneceği tabiidir.”

Görüldüğü gibi, personel maliyetlerini içeren faturaların KDV’li olması esastır. Bu faturaların yansıtma gerekçesiyle KDV’siz olabilmesi özel durumlarda mümkün olmaktadır. Hangi özel durumlarda KDV’siz personel maliyeti yansıtılabileceğini açıklayan herhangi bir idari düzenlemeye rastlanmamıştır.

2.12. Sigorta Primi Yansıtılması :

Sigorta primi yansıtılmasına ilişkin bir özelgede²³ şu açıklamalara yer verilmiştir:

“Katma Değer Vergisi Kanununun 17/4-a maddesine göre sigorta acente prodüktörlerinin sigorta muamelelerine ilişkin işlemleri katma değer vergisinden müstesnadır. Şirketin personeline grup sigortası yaptırmayı 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 personelce karşılanan bölümü katma değer vergisine tabi değildir.

Öte yandan Katma Değer Vergisi Kanununun 1. maddesine göre, Gelir Vergisi Kanununun 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. “

Görüldüğü gibi, sigorta primleri KDV Kanunu’nun 17/4-e maddesi uyarınca KDV’den müstesna olduğu için, bu primlerin yansıtılmasında KDV hesaplanmasına gerek yoktur.

²³ Gelirler Genel Müdürlüğü tarafından verilen 8.2.1994 tarih ve 17-1432 sayılı mukteza.

2.13. Kira Tevzii Şeklindeki Yansıtma :

Özellikle grup şirketlerde bir binanın holding şirket veya bu rolü oynayan bir şirket tarafından kiralandığı gruba dahil şirketlerin binanın muhtelif kat, bölüm veya odalarını kullandıkları, binayı komple kiralamış olan şirketin kira maliyetini belli anahtarlara göre kullanıcı şirkete tevzi ettiği görülmektedir.

Bu tevzi bizim anlayışımıza göre, yansıtma niteliği taşıyan bir işlemdir. Dolayısıyla mal sahibi binanın kirasını KDV’li fatura ile tahsil etmekte ise, yansıtma da KDV’li fatura ile yapılması, buna mukabil mal sahibinin KDV’li fatura vermediği durumlarda kira yansıtma faturalarının KDV’siz olarak düzenlenmesi gerekir.

2.14. Sigortalanan Malın Hasara Uğraması Olayında Mal Sahibi Tarafından Karşılanan Hasar Giderme Masrafının Sigorta Şirketinden Talep Edilmesinin Mutlaka Yansıtma Faturası ile Yapılacağı Yolundaki Maliye İdaresi Görüşüne Katılmıyoruz :

Konu ile ilgili olarak Hazine Müsteşarlığı Sigorta Genel Müdürlüğüne verilen özelgenin²⁴ metni aşağıdaki gibidir :

“İlgide kayıtlı yazınızda, sigorta şirketleri tarafından sigortalıya katma değer vergisi dahil tazminat ödenmesi esnasında katma değer vergisinin belgeli olduğu takdirde ödenmesi gerektiği belirtilerek, sigorta şirketlerine yapılacak duyuruya esas olmak üzere bu konudaki Bakanlığımız görüşünün bildirilmesi istenilmektedir.

213 sayılı Vergi Usul Kanununun 229 uncu maddesi uyarınca, satılan emtia veya yapılan iş karşılığında müşterinin borçlandığı meblağı göstermek üzere emtiayı satan veya iş yapanın fatura düzenleyip müşteriye vermesi mecburi olup, ticari kazancın tespitine ilişkin olarak yapılan harcamalara ait belgenin teslim veya hizmet yapılan ve bunun karşılığında borçlanan adına düzenlenmesi gerekir.

Bu hükme göre, hasar gören iktisadi kıymetin hasarının sigortalı tarafından giderilmesi ve buna ilişkin bedelinde sigortalı tarafından ödenmesi durumunda faturanın sigortalı adına düzenlenmesi gerekir.

Bu durumda, sigortalının hasar gören iktisadi kıymetin zararının telafisi için piyasadan yaptığı alımlarda ödediği katma değer vergisi dahil bedelin, katma değer vergisi mükellefi sigortalı tarafından (yansıtma faturası) düzenlenerek sigorta şirketine aktarılması ve katma değer vergisine tabi bu masrafların aktarılması içinde faturada katma değer vergisinin ayrıca gösterilmesi gerekmektedir.

²⁴ Gelirler Genel Müdürlüğü’nün 16.9.2002 tarihli özelgesi.

Yansıtma faturası düzenlenmesi istenmeyen diğer sigortalılar da ise sigorta şirketlerinin belgeye dayalı olarak katma değer vergisi dahil bedel üzerinden ödeme yapacakları tabiidir. “

Dikkat edilirse bu özelgede bir KDV mükellefine ait malın hasara uğraması halinde hasarın giderilmesine ilişkin faturanın mal sahibi adına düzenlenmesi, mal sahibi tarafından gider yazılması ve KDV indirimı yapılması kabul edilmekte buna mukabil sigorta şirketi adına aynı rakamları içeren **yansıtma faturası kesilmesi istenmektedir.** (Bu görüş 60 no.lu KDV Sirkülerinin 1.2 bölümünde tekrarlanmıştır.)

Bu görüşe katılmıyoruz. Bir KDV mükellefinin sahip olduğu malın hasarı ile ilgili masraf mal sahibine aittir. Bu masrafına ait KDV indirimini de mal sahibinin hakkıdır. Hasara uğrayan mal, sigorta şirketine ait olmadığı için bu masrafın sigorta şirketine yansıtılmasının zorunlu olduğu söylenemez.

Sigorta şirketinin hasara uğrayan malın KDV dahil tutarını mı, yoksa KDV hariç tutarını mı tazmin edeceği, sigorta şirketi ile müşterisi arasındaki özel bir meseledir.

Örnek vermek gerekirse KDV mükellefi olan ve devrolan KDV sorunu bulunmayan bir firmanın malı hasara uğradığı takdirde, bu hasar nedeniyle KDV indirim yasağı da söz konusu değilse, sigortalı firmaya ödenecek tazminat, hasara uğrayan malın KDV hariç tutarı kadardır. Çünkü bu firma hasara uğrayan malın yenisini satın aldığı anda yüklendiği KDV'yi indirim yoluyla giderebilecektir. Buna mukabil sigorta şirketinin müşterisinin, KDV mükellefi olmaması, KDV mükellefi olmakla beraber devrolan KDV'si bulunması hallerinde sigorta şirketinin KDV'yi de kapsayacak şekilde tazminde bulunması istenebilir. Keza hasara uğrayan malın KDV'sinin indirim iptaline tabi tutulması gerekiyorsa, indirim iptaline konu KDV tutarının, tazminat miktarının hesabında dikkate alınması gerekebilir.

2.15. Dekontlama Yoluyla Masraf Yansıtılması ve Faturanın Kısmen Dekont Kısmen Fatura Niteliğinde Olması :

Bilindiği üzere bir başkasına ait masrafın faturası ilgili kişi veya firma adına alınıp, fatura orijinali ilgisine verilmek suretiyle fatura bedeli talep edilebilir veya dekont çıkarılarak cari hesaba geçmesi sağlanabilir. Bu işlem yansıtma işlemi değildir ve KDV ile ilgisi yoktur.

Bazı işlemlerde hem dekont düzenlenmesini hem de fatura kesilmesini gerektiren durumlar bir arada olabilir.

Bunun en çok rastlanan örnekleri gümrük müşavirleri, gemi acentaları ve hal komisyoncuları tarafından yapılan işlemlerde karşımıza çıkmaktadır.

Gümrük müşavirlerinin bir fatura düzenleyerek bu faturada hem dekont etmeleri gereken meblağları belirtip bunlarla ilgili belge orijinallerini faturaya eklemeleri, hem de kendi komisyonlarını ve bu komisyona ait KDV tutarını göstermeleri, başka bir anlatımla faturanın bir bölümünü dekont olarak kullanmaları şeklindeki uygulamanın yasaya aykırı olup olmadığı İstanbul Defterdarlığına sorulmuştur. Konu ile ilgili olarak Bakanlık makamından alınan yazının ilgili bölümünde şu açıklamalara yer verilmiştir ;

“..... Vergi Usul Kanununu 230 uncu maddesinde faturada bulunması gereken bilgiler, 231 inci maddesinde ise faturanın düzenlenmesinde uyulacak kurallar düzenlenmiştir. Bu kurallara uyulmak şartıyla işin gereği olarak faturada başka bilgilerin de gösterilmesinde bir sakınca bulunmamaktadır.

Ayrıca, yazıda belirtildiği gibi, faturanın müşteri nam ve hesabına yapılan harcamaları gösteren kolonunda, söz konusu harcamalarla ilgili belgelerin müşteriye teslim edilmesi ve bunların müşterinin kendi kayıtlarına geçirilmesi şartıyla katma değer vergisi hesaplanmaması Bakanlığımızca uygun bulunmuştur.”

Aracın mutad kullanıma yönelik (trafik ve kasko) sigortaları, araçların sahibi olan kiralama şirketine ait maliyet unsuru olduğu görüşü ön plandadır. Başka bir anlatımla, aracın kullanıcısının kiracı olması bu sigortaların kiracı tarafından karşılanması gereken bir maliyet unsuru olduğu hususu kabul görmeyebilir. Dolayısıyla bu sigortaların kira faturasının dışında tutularak KDV’siz yansıtmaya konu edilmesi tenkit riski taşımaktadır. Ancak aracın yurt dışına çıkarılmak istenmesi halinde ortaya çıkan ekstra sigorta işlemi mutad kullanım dışında kiracının özel ihtiyacından kaynaklandığı için bu ek sigortaya ait primlerin KDV’siz olarak kiracıya yansıtılabileceği görüşündeyiz.

2.16.Araç Kiralama Faaliyetinde Bulunan Firmaların Kiradaki Araçla İlgili Masrafları Yansıtmaları :

Konu ile ilgili olarak verilen bir özelgede²⁵ şöyle denilmiştir :

“... şirketin aktifinde kayıtlı araçların sözleşme düzenlemek suretiyle kiraya verilmesi sonucu, müşteriler adına trafik cezası, damga vergisi, OGS etiket bedeli ve kontör edinmesi gibi ödemeler yapılması halinde, bu ödemelerin müşteriler adına fatura düzenlenerek tahsil edilip kurum kazancına dahil edilmesi halinde gider olarak dikkate alınması mümkündür.”

Bu özelgede şu iki önemli hususa değinilmektedir :

²⁵ İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı’nın 25.06.2007 tarih ve 13007 sayılı özelgesi.

- Yansıtma işleminin fatura ile yapılması gereği,
- Yansıtılan gider kanunen kabul edilmeyen gider olsa dahi, yansıtma sonucu bunun karşılığında

gelir oluşacağı için kabul edilir gider muamelesi göreceği. (Dolayısıyla kanunen kabul edilmeyen gider uygulamasının yansıtma faturasını alan firmada yapılması gerektiği)

Özelgede KDV'den söz edilmemiş olmakla beraber, bizim anlayışımıza göre yansıtılan giderler KDV'siz ise, (damga vergisi, trafik cezası gibi) KDV'siz şekilde, KDV'li masraf yansıtılıyor ise bu masrafa ait KDV'nin indirilmesi ve yansıtma faturasında bu masraf üzerinden KDV hesaplanması gerekir. Çünkü oto kiralama işlemlerinde ortaya çıkan trafik cezası, OGS geçiş ücreti gibi maliyetlerin kiracıya ait olması doğaldır, bu nedenle araç sahibi olması gerekçesiyle FİLO kiralama şirketine yönelen bu maliyetlerin kiracıya yansıtılması gerektiği tabiidir. Başka bir anlatımla, yansıtmaya konu bu maliyetlerin kira tutarına dahil edilmesi gerektiği söylenemez.

2.17.Yansıtmaya Konu Masrafın KDV Tevkifatına Tabi Olması Hali :

Masraf yansıtılmasına konu işlemin kısmi KDV tevkifatı gerektirmesi nedeniyle tevkifatlı olarak oluşan masrafın yansıtılmasında tevkifat uygulanıp uygulanmayacağı tereddüt konusu olmuştur.²⁶

60 no.lu KDV Sirkülerinin 2.2.2.2. no.lu bölümünde verilen aşağıdaki örnek ile bu tereddüt Sirküler bazında giderilmiştir.

“(K) Holding A.Ş. belirlenmiş alıcılar arasında yer aldığından (JK) firmasından aldığı danışmanlık hizmeti Tebliğin (3.2.2) bölümüne göre tevkifata tabi tutulacaktır. Temin edilen bu hizmetin (K) Holding A.Ş. tarafından grup şirketi (NL) A.Ş.'ye aktarılmasında düzenlenen faturada hesaplanan KDV ise tevkifata tabi tutulmayacaktır.”

Keza aşağıda sonuç bölümlerini verdiğimiz iki özelgede, tevkifata tabi hizmeti almış olan firmanın bu hizmeti başkalarına fatura etmesinde KDV tevkifatı uygulanmayacağı belirtilmiştir.

“.... söz konusu faturada temizlik, güvenlik vb. tevkifata tabi hizmetlere ait bedellerin bulunması halinde, bu hizmetler Federasyonunuzca bilfiil ifa

²⁶ Vergi Dünyası Dergisi'nin Temmuz 2007 sayısında yayınlanan “KDV TEVKİFATINA TABİ TUTULMUŞ MAL VEYA HİZMETİN AKTARILMASINDA TEKRAR KDV TEVKİFATI GEREKİR Mİ ?” başlıklı yazımız.

edilmediğinden bu tutara ait KDV'ler üzerinden de tevkifat yapılmayacaktır".²⁷

".... dışarıdan temin ettiği hizmetleri aktardığı grup şirketlerine düzenlenen faturalarda ise grup şirketi tarafından tevkifat yapılmayacaktır." ²⁸

3. YANSITMA FATURALARININ KDV BEYANNAMESİNDE NASIL GÖSTERİLECEĞİ:

- Yansıtma faturası %18 oranında KDV'li olarak düzenlenmişse, beyannamede herhangi bir KDV'li fatura gibi, ilgili orana göre gösterilir.
- Yansıtma konu işlem yansıtana KDV kapsamı dışında olması nedeniyle KDV'siz olarak gelmişse bu masrafın yansıtılmasında düzenlenecek olan KDV'siz fatura, KDV beyannamesine hiç dahil edilmemelidir.
- Yansıtma faturasının KDV'siz olarak düzenlenmesinin nedeni yansıtılan mal veya hizmetin KDV istisnallı olarak temin edilmiş olması halinde de yine faturanın KDV beyannamesinde hiç gösterilmemesinin doğru olacağı görüşündeyiz. Çünkü faturanın KDV beyannamesinde gösterilmesi ve KDV'sizlik nedeni olarak ilgili istisna maddesinin zikredilmesi sorun yaratabilir. Örnek vermek gerekirse, sigorta primi yansıtılmasına ilişkin KDV'siz fatura KDV beyannamesine dahil edilirse KDV'sizlik nedeni olarak KDV Kanunu'nun 17/4-e maddesinin işaret edilmesi gerekir. Bu işlemi yapan mükellefin banka ve sigorta muameleleri mükellefi olmaması, söz konusu istisna uygulanmasının sorgulanması gereken bir işlem olduğu izlenimi uyandırmasına yol açabilir. Kaldı ki, yansıtılan işlem sanki bizzat yansıtıcı tarafından yapılmış gibi beyanda bulunulması, beyanların gerçeğe uygun olması gereği açısından doğru bir beyan şekli değildir.
- Yansıtma faturasında %1 veya %8 (indirimli) oran kullanılarak KDV hesaplaması yapılmışsa bu faturaların herhangi bir indirimli oranla düzenlenmiş fatura gibi beyanı mümkündür.

Ancak bu uygulama, indirimli orana tabi başka işlemleri nedeniyle KDV iadesi alan firmalar açısından sorun yaratıcı olabilir. Böyle bir sorunun önlenmek istenmesi halinde fatura beyanname dışında tutulup, faturadaki

²⁷ İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen 20.02.2013 tarih ve 39044742-130-236 sayılı özelge.

²⁸ Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen 06.03.2008 tarih ve 6072 sayılı özelge.

KDV tutarı ilave edilecek KDV satırında gösterilmek suretiyle beyanda bulunulabileceği görüşündeyiz.

4. MAL VE HİZMET SATIŞLARINDA SATICI TARAFINDAN BU SATIŞA İLİŞKİN MALİYET UNSURLARININ ALICIYA MASRAF YANSITMA İŞLEMİNE TABİ TUTULMASI MÜMKÜN DEĞİLDİR. BU UNSURLARIN İLGİLİ MAL VEYA HİZMETİN BEDELİNE DAHİL EDİLMESİ GEREKİR :

Bazı mal veya hizmet alım satım işlemlerinde, işleme ilişkin bir kısım masrafların satıcı tarafından karşılanacağına dair anlaşmalar yapılmakta ve bu anlaşmalar uyarınca yansıtma işlemleri uygulanması gerekebilmektedir.

Örnek vermek gerekirse, yazılım eğitimi hizmetleri vermekte olan bir firma hizmet için müşterisine gönderdiği personele ait ulaşım ve konaklama giderlerinin hizmeti yaptırana ait olduğunu belirterek bu giderlerin nasıl yansıtılacağını sormuş ve şu cevabı almıştır.²⁹

“Buna göre, Şirketinizce verilen iş yönetim sistemi yazılımları ve bu doğrultuda yazılım eğitimi hizmetleri ile söz konusu hizmetlerin devamı sırasında yapmış olduğunuz konaklama, yol vs. giderlerin sözleşme gereği hizmeti alan firmalara ayrı ayrı faturalanması halinde KDV nin matrahı, bu işlemler karşılığında kendisine hizmet yapılan veyahut bunlar adına hareket edenlerden her ne suretle olursa olsun alınan veya bunlarca borçlanılan para, mal ve diğer suretlerde sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaat, hizmet ve değerler toplamı olup, vergiye tabi söz konusu işlemlerle ilgili olarak önceki safhalarda Şirketinize yapılan teslim ve hizmetlerin verginin konusuna girmemesi veya vergiden istisna tutulması nedeniyle KDV ödenmemesinin bu uygulamaya bir etkisi bulunmamaktadır.

Dolayısıyla, basit usule tabi olduğu için KDV den müstesna bulunan ticari taksi işletmelerinden alınan taşımacılık hizmetleri de dahil olmak üzere sözleşme gereği alıcı firmalara yansıtılan giderler için düzenlenecek faturalarda toplam bedel üzerinden genel esaslar çerçevesinde KDV hesaplanması gerekmektedir.”

Görüldüğü gibi, bu olayda alıcı hizmet bedelini ödedikten başka yansıtma faturası kapsamında hizmeti veren firmanın personeline ait bazı giderleri de karşılamaktadır. Böyle bir durumda Maliye İdaresi alıcıya karşılattığı masrafları da hizmet bedeline dahil bir unsur saymış ve hizmetin tabi olduğu oran üzerinden KDV’ye tabi tutulması gerektiğini belirtmiştir. Başka bir anlatımla bu olaydaki yansıtma faturası, gerçek anlamda yansıtma işlemi belgesi olarak kabul edilmemiş eğitim hizmet bedelinin eklentisi (bedele dahil unsur) olarak değerlendirilmiştir.

²⁹ İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı’nın 06.05.2011 tarih ve 465 sayılı özelgesi.

5. SONUÇ :

Başka firmalar adına yapılan masraf yapılmasında normal olarak ilgili firma adına belge düzenlenilir ve bu belge dekonta eklenerek ilgili firmanın cari hesabına kaydedilir.

Ancak şu veya bu nedenle başka firmaya ait masraf ilgili firma adına değil de masrafı yapan firma adına belgelenmişse, masrafı yapan firma belgenin kendisi adına düzenlenmiş olması nedeniyle bu masrafı kendi kayıtlarına geçirmekte, fakat asıl ilgilisi karşı firma olduğu için söz konusu masrafı fatura (YANSITMA FATURASI) ile ilgili firmaya yönlendirmektedir.

Yansıtma faturalarında prensip ilgili işlem KDV'siz ise, KDV istisnalı ise veya düşük orana tabi ise, yansıtma faturasının da KDV'siz, KDV istisnalı veya düşük oranlı olmasıdır.

Bir faturanın yansıtma faturası olarak nitelendirilebilmesi için, bu fatura içeriğinin söz konusu yansıtma faturası muhatabı tarafından karşılanması gereken bir masraf olması şarttır. Dolayısıyla bir satıcı sattığı mal ve hizmetin maliyetine girmesi gereken masrafı yansıtma faturasına konu edemez.

Yansıtma işlemi normal olarak bire bir yani belgesi yansıtana yönelmiş olan maliyetin yansıtan tarafından AYNEN ilgisine aktarılması şeklinde yapılır. Ancak uygulamada yansıtmayı yapan firma bazen bu işlemde kar gözetebilmektedir. Bu gibi durumlarda yansıtılan bedel yansıtana KDV'siz veya düşük oranlı şekilde gelmişse, bu meblağ yine KDV'siz veya düşük oranlı şekilde yansıtma işlemine tabi tutulabilmekte, gözetilen kar kısmının ise genel oranda KDV'li olması gerekmektedir.