

DENET DUYURU



Duyuru Tarihi : 29.06.2012
Duyuru No : 2012/053
Yayımlandığı Yer : DİYALOG DERGİSİ, MAYIS 2012,
SAYI : 289

Mehmet MAÇ
Yeminli Mali Müşavir

BAŞKA FİRMALARIN PERSONELİNE SAĞLANAN MENFAATLER İLE İLGİLİ VERGİSEL ÖZELLİKLER

1. KONU:

Bilindiği üzere firmalar pazarlamada etkinlik sağlamak, satışlarını artırmak için çok çeşitli yöntemler uygulamaktadırlar.

Bu yöntemlerden biri de, müşterilerin veya pazarlamaya yardımcı olan çevrelerin ödüllendirilmesidir.

Firmalar bu ödüllendirmeyi;

- Nihai tüketici konumundaki müşterilerine,
- Bayilerine,
- Toptan satış yaptıkları alıcılara,
- Kendi pazarlama personeline,
- Komisyon karşılığı pazarlama işi yapan kimselere,
- **Başka firmaların satış elemanlarına,**

yönlendirebilmektedirler.

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 2011 yılında 5,7 milyar ABD Doları olarak gerçekleşmiştir. BDO, 135 ülkede bulunan 1.118 ofiste faaliyet göstermekte olup, bu ofislerde denetim ve danışmanlık hizmetleri veren ortaklar dahil dünya çapında 49.000 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.

Denet'in müşterilerine özel bir hizmetidir. İzinsiz çoğaltılamaz, iktibas edilemez.

Bu yazımızda ele aldığımız ödüllendirmeler, pazarlama (veya başka hususlarda) yardımcı olan, diğer firmaların personeli konumundaki kişilere bu ilgi ve yardımları nedeniyle ödenen paralar, verilen hediyeler ve sağlanan menfaatlerdir.

Konu ile ilgili görüşlerimizi sunmadan önce, başka çevrelere yönelik ödüllendirmeleri ele aldığımız, www.bdo.com.tr adresli sitemizde bulunan yazılarımızı ^{1 2 3 4 5}, ve en önemli ödüllendirme yöntemlerinden biri olan ciro primlerinin mahiyeti konusunda Maliye İdaresi'nin görüş değişikliğine gittiğini ⁶ hatırlatmakta yarar görüyoruz.

2. BAŞKA FİRMALARIN PERSONELİNE SAĞLANAN MENFAATLERİN MAHİYETİ İLE İLGİLİ GÖRÜŞLER:

Gerek pazarlamaya yardımcı olan gerekse başka alanlarda fayda sağlayan başka firmaların personeline verilen para veya hediyelerin, sağlanan menfaatlerin (aşağıda ödül olarak isimlendirilecektir) mahiyetinin tayini, bunların vergi karşısındaki durumunun belirlenmesinde önem arz etmektedir.

Söz konusu ödeme ve hediyelerin bunları kabul eden personel açısından ne tür bir kazanım olduğu konusundaki alternatifler ve bu alternatifler hakkındaki görüşlerimiz aşağıda belirtilmiştir.

2.1.Ücret Mahiyetinde Olduğu Görüşü:

Uygulamada rastlanan görüşlerden biri, kendi işvereni dışındaki bir firmadan bu firmaya sağladığı yararlar nedeniyle ödül kabul eden personele verilen ödülün, bunları veren firma tarafından ödenmiş ücret sayılacağı görüşüdür.

Bu görüşe katılmıyoruz.

Çünkü Gelir Vergisi Kanunu'nun 61'inci maddesine göre, ücret işverene tabi ve belli bir işyerine bağlı olarak çalışanlara hizmet karşılığı verilen para ve ayınlar ile, sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatlerdir. Yazımıza konu para veya hediye kabul eden kişiler bunları veren firmalara “tabi” değildir.

¹ Bayilere Bedelsiz, Düşük Bedelle Veya Emanet Olarak Cihaz, Araç Yahut Donanım Verilmesi

² Çekilişle Talihli Tüketicilere Hediye Verilmesinde KDV Hesaplanmasına Gerek Olmadığı Kabul Edilmiştir

³ Çekiliş Suretiyle Bayilere Hediye Verilmesinde izin Gerekliliğinin Kaldırıldığı ve Bu İşlemlerin Vergisel Boyutu

⁴ Satış Artırma Amaçlı Hediye Kampanyaları

⁵ Bedelsiz Teslimlerde KDV Uygulaması, Bedelsiz Teslimlerin Belgelenmesi ve Zayi Olan Mallar

⁶ 116 no.lu KDV Genel Tebliği'nin 6.2. no.lu bölümü.

Başka bir anlatımla, ödülün ücret olarak nitelendirilebilmesi için ödülü alan ile veren arasında bir iş akdinin bulunması gerekir. Halbuki söz konusu ödülü kabul eden personel başka bir işverenin personeli olup, ödülü veren firma ile ödülü kabul eden personel arasında iş akdi kapsamında bir ilişki yoktur.

Zaten Maliye İdaresi'nin, bu ödülü veren tarafından ücret olarak stopaja tabi tutulacağına dair bir görüşü veya bu yönde bir yargı kararı yoktur. (Aksine aşağıdaki 2.5 no.lu bölümde belirttiğimiz Danıştay Kararında, ödülü verenin stopaj yapması gerektiği iddiasına dayanan tarhiyat, ödülü alan ile veren arasında bir iş akdi bulunmadığı hususu dikkate alınarak kaldırılmıştır.)

Esasen mevzuatımıza göre bu ödüllerin ücret olmadığı fark edilmiş ve Gelir Vergisi Kanunu'nun yeniden yazımı çalışmaları esnasında bahsi geçen ödüllerin “*ücret sayılacağı*” hükmünün yeni Gelir Vergisi Kanunu'na konması teklifi getirilmiştir.

Görüldüğü gibi ödülü verenin bu ödeme hediye, ve menfaatler üzerinden (bunları kabul eden kendi personeli imiş gibi) ücret stopajı yapması halen geçerli mevzuatımıza göre mümkün değildir.

2.2. Bağış Mahiyetinde Olduğu Görüşü:

Bu görüşe de katılmıyoruz. Çünkü başka firmaların personeline hediye verilmesi karşılıksız (ivazsız) değildir. Bu ödüllendirmeyi elde eden personel böyle bir ödüllendirmeye hak kazanacak şekilde, ödüllendirmeyi yapan lehine gayret gösterdiği varsayılmalı ve bu gayret ödülün ivazı olarak kabul edilmelidir.

Zaten uygulamada bağış görüşü hiç kabul görmeyen bir yaklaşımdır.

2.3. Ticari Nitelikte Gelir Olduğu Görüşü:

Keza bu görüşe de katılmıyoruz.

Her ne kadar bahsi geçen ödüllendirmeler, genellikle satış artırıcı gayretlerin ödüllendirmesi amacını taşıyor ise de, ödülü hak eden karşı firma personelinin aldığı bu ödülü “*aracılık komisyonu*” yani ticari karakterli bir gelir unsuru olarak değerlendirmek mümkün değildir.

Böyle bir görüşün kabulü halinde, söz konusu gelir tekil ise, Gelir Vergisi Kanunu'nun 85'inci maddesi uyarınca, yıllık beyanname ile beyan edilmesi, tekerrür ediyor ise mükellefiyet tesisi, defter tutulması, her ay KDV beyannamesi, geçici vergi beyannameleri ve yıllık beyanname verilmesi gerekir.

Uygulamada böyle bir görüş hiçbir zaman kabul görmemiş ve tatbik edilmemiştir. Maliye İdaresi'nin ve vergi yargısının da böyle bir görüşü bulunmamaktadır.

2.4. Ödüllendirmenin İlk Planda Ödülü Alan Personelin İşverenine Yönelik Olduğu, Söz Konusu İşverenin Bu Ödül Değeri Kadar Fatura Keseceği ve Ödülü Personelin Bordrosuna Dahil Edip Stopajlaması Gerektiği Görüşü:

Maliye İdaresi'nin halen benimsediği ve yeni özelge sisteminde özelge ile ifade ettiği görüşü bu yöndedir.

Örnek olarak seçilen bir özelgenin⁷ önemli bölümleri aşağıda belirtilmiştir:

"İlgide kayıtlı özelge talep formunda; bayilerin bordrosunda kayıtlı satış elemanlarına şirketiniz ürünlerinin satışını artırmak amacıyla, hedeflenen kotaları geçmeleri durumunda pazarlamasını yaptığınız ürünleri bedelsiz olarak vermeyi planladığınız belirtilerek, şirketiniz stoklarından verilecek bu ürünlerin kurum kazancının tespitinde indirilebilecek gider olarak değerlendirilip değerlendirilemeyeceği ile gelir vergisi kesintisi yapıp yapılmayacağı ve bu kapsamda yapılacak teslimlerin KDV'ye tabi olup olmayacağı konusunda Başkanlığımız görüşü talep edilmektedir.

A-KURUMLAR VERGİSİ KANUNU VE GELİR VERGİSİ KANUNU YÖNÜNDEN DEĞERLENDİRME

.....
.....

*Buna göre, bayilerinizin bordrosunda kayıtlı satış elemanlarına hedeflenen kotaları geçmeleri durumunda bedelsiz olarak verilecek olan ürünler, ciro primi niteliğinde olduğundan, kurum kazancının tespitinde pazarlama ve satış gideri, **bayiler tarafından da gelir olarak dikkate alınması gerekmektedir.***

Diğer taraftan, bayiler tarafından çalışanlara verilen bu ürünlerin değeri, ücret bordrosuna dahil edilmek ve Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesinin (1) numaralı bendine göre gelir vergisi tevkifatına tabi tutulmak suretiyle aynı Kanunun 40 ıncı maddesinin birinci fıkrasının (1) numaralı bendine göre gider olarak dikkate alınması mümkün bulunmaktadır.

⁷ Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 06.09.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.99.16.02-KVK-8-108 sayılı Özelgesi

B- KATMA DEĞER VERGİSİ KANUNU YÖNÜNDEN DEĞERLENDİRME

.....
.....

Buna göre, bayilerinizin bordrolarında kayıtlı satış elemanlarına, hedeflenen kotaları geçmeleri durumunda, bedelsiz olarak yapılacak olan ürün teslimlerinin emsal bedel üzerinden katma değer vergisine tabi tutulması gerekmektedir.”

Görüldüğü gibi Maliye İdaresi, ödülün, karşı işverene KDV’li fatura ile fatura edilerek verilmesini, karşılığında ciro primi faturası alınmasını, bu ciro primi faturasına istinaden gider yazılmasını, faturalaşma sonucu karşı işverenin eline geçen ödülün ilgili personele verilmesi işlemi nedeniyle ödül değerinin ücret bordrosuna dahil edilerek stopajlanmasını öngörmektedir. (Aynı görüş başka özgelelerde⁸ de tekrarlanmaktadır.)

Maliye İdaresi’nin bu yeni görüşüne katılmıyoruz. İzleyen bölümde belirttiğimiz eski görüşün doğru olduğunu düşünüyoruz.

Çünkü;

Yazımızın konusunu teşkil eden ödüllendirmede ilişki, ödülü veren firma ile ödülü hak eden karşı firma personeli arasında cereyan etmektedir.

Bu ilişkide karşı firma, taraf konumunda değildir.

Ne ciro primi ve sair şekilde bir hasılat elde etmekte ne de personeline ödül vermektedir.

Ödüllendirme işlemi ödülü veren ile ödülü hak eden arasında direkt olarak gerçekleşmektedir.

Hatta çoğu halde ödülü elde eden personelin işvereni bu ödüllendirmeden haberdar bile olmaz.

Böyle bir durumda karşı firmanın fatura kesmeye zorlanması anlamlı değildir.

Kaldı ki ödül ayın ise, bu ödülün ödülü veren firmadan fatura ile teslim alındıktan sonra ilgili personele verilmesi işlemi, bu personele ayın ücret ödenmesi olarak algılandığına göre, ödül değerinin brüte götürülmesi suretiyle stopajlama yapılması gerekir ki bu brütleştirme, ödülü elde eden personelin işvereni ek bir vergi yükü getirir. Böyle bir durum kabul edilemez.

⁸ Örnek olarak İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı’nın 08.03.2012 tarih ve B.0.07.1.GİB.4.34.19.02-019.01-901 sayılı Özeliği.

Açıkça görüldüğü üzere, Maliye İdaresi'nin bu görüşü mevzuata uygun olmadığı gibi mantık sınırlarını zorlamakta, tatbik kabiliyeti yönünden de zaaf taşımaktadır.

2.5. Bahşış Niteliğinde Olduğu Dolayısıyla Ödülü Elde Eden Nezdinde Vergileme Yapılamayacağı, Ödül Ayın ise, KDV'si İndirilip Ödül Maliyetinin Giderleştirileceği Görüşü:

Bizim anlayışımıza göre personelce elde edilen söz konusu ödül, BAHŞIŞ niteliğindedir.

Maliye İdaresi de eskiden bu görüşü benimsemekteydi.

Nitekim yeni özelge sisteminin ⁹ devreye girmesinden önce verilmiş olan bir özelgede¹⁰ bir firmanın, distribütörlerinin personelinin belli satış hedeflerini yakalamaları şartıyla, başka firmalarca çıkarılmış alışveriş çekleri verilmek suretiyle ödüllendirileceği şeklindeki soruya cevaben şu açıklamalara yer verilmiştir:

“Ücretin belirleyici unsurları, iş yerine bağlılık ve işverene tabi olmaktır. İş yerine bağlılıktan maksat; kendisine ait olmayan bir organizasyonun işyerinde çalışılmasıdır. İşverene tabilikten maksat ise; işverenin hizmetli üzerinde hiyerarşik bir kontrol ve yaptırım uygulama hakkının bulunup bulunmamasıdır. Bu unsurların bulunmaması halinde, gelir vergisi açısından işverene tabi olarak işveren-hizmetli ilişkisinden bahsedilemez.

*Bu hüküm ve açıklamalara göre, şirketiniz tarafından hedeflenen satış rakamlarına ulaşmak amacı ile bayilik sözleşmesi imzalamış olduğunuz distribütörünüzün bordrosuna kayıtlı satıştan sorumlu memurlara satış hedeflerini yakalama başarısına göre, belirli mağazalarda harcama yapabilme imkânı veren alışveriş kartlarına yüklenmek suretiyle prim ödenmesi durumunda, primlerin alışveriş kartlarına yüklemesini yapan firma tarafından aylık bazda toplu olarak şirketinize fatura edilen tutarın **pazarlama gideri olarak genel hükümler çerçevesinde Gelir Vergisi Kanunu'nun 40'ıncı maddesinin 1'inci bendi kapsamında gider olarak değerlendirilmesi mümkün bulunmaktadır.***

⁹ 16.01.2010 tarihinde yürürlüğe giren 395 no.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği.

¹⁰ Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 02.03.2009 tarih ve B.07.1.GİB.04.99.16.02/2-MUK-435 sayılı Özelgesi.

Ayrıca, şirketiniz tarafından bayilik sözleşmesi imzalamış olduğunuz distribütörünüzün bordrosuna kayıtlı satıştan sorumlu memurlara verilen primlerin, bu çalışanların şirketinize bağlı olmaması ve şirketiniz emir ve talimatları doğrultusunda çalışmaması nedeniyle ücret olarak değerlendirilmemesi gerekir.”

Görüldüğü gibi, Maliye İdaresi'nin eski görüşü, bu tür ödüllendirmelerin ödülün faturasına istinaden giderleştirileceği (ödülün alımında yüklenilen KDV'nin indirileceği) ödülü elde eden personel açısından bu ödülün gelir vergisinin konusuna giren bir gelir türü olmadığı yönünde idi.

Bizim anlayışımıza göre doğru olan görüş bu görüştür.

Çünkü yazımıza konu ödüllendirmeler bize göre bahşiş niteliğindedir.

Bahşişler ise gelir vergisine tabi bir gelir unsuru değildir.

Nitekim bir Danıştay Kararında¹¹ şu ifadelere yer verilmiştir:

“.....müşteriler tarafından bırakılan bahşişlerin ücret niteliğinde olduğu ve bahşişlerin vergi kesintisi yapılmadan personele dağıtıldığından söz edilerek inceleme raporuna göre resen gelir (stopaj) vergisi salınmış ve kaçakçılık cezası kesilmiştir. İstanbul 6.Vergi Mahkemesi 24.12.1991 günlü ve 1991/2018 sayılı kararıyla; bir işyerinde çalışan kişiye yapılan ödemelerin ücret sayılabilmesi için işçi ile işveren arasında yapılan bir akit ile miktarının ve ödeme şeklinin belli edilmiş olması ve ödemenin işveren tarafından yapılması gerektiği, oysa ihtilaf konusu olayda, bahşişin işveren tarafından değil hizmetten faydalanan müşteri tarafından verildiği ve işveren tarafından bunun gelir olarak sayılmasının mümkün olmadığına anlaşıldığı ve yapılan bahşiş ödemelerinin Gelir Vergisi Kanununun 61 inci maddesi uyarınca ücret ödemesi olarak kabul edilemeyeceği sonucuna varıldığı gerekçesiyle salınan vergi ve kesilen cezaların kaldırılmasına karar vermiştir. Davalı idare, inceleme raporuna dayanılarak yapılan tarhiyatın kanuna ve usule uygun olduğunu ileri sürerek kararın bozulmasını istemektedir.

Temyiz dilekçesinde ileri sürülen iddialar, bozulması istenilen kararın dayandığı gerekçeler karşısında, yerinde ve kararın bozulmasını sağlayacak durumda görülmemiştir.

Bu nedenle temyiz isteminin reddine karar verildi.”

Görüldüğü gibi Danıştay, başka işverenlerin personeline yönelik ödüllendirmelerin gelir vergisine tabi olmadığı görüşündedir.

¹¹ Danıştay 4'üncü Dairesi'nin 31.01.1994 tarih ve E:1992/1280, K:1994/457 sayılı Kararı.

Bilindiği üzere bir kazanımın gelir vergisine tabi tutulabilmesi için, bu kazanımın Gelir Vergisi Kanununda sayılan yedi adet gelir unsurundan birine girmesi gerekmektedir. Şayet bir kazanım bu yedi gelir unsurundan hiç birine girmiyorsa, bu kazanım üzerinden gelir vergisi alınamaz.

Karşı firma personeline yönelik olarak yapılan ödüllendirmenin sebebi bu personelin normal işini yaparken ödülü veren firma lehine özen göstermesi veya bu firmanın malları açısından kayırcı tutum göstermesi olarak özetlenebilir. Böyle bir tavır ve gayret karşılığında kazanım elde edilmesi, bahşiş niteliği arz etmekte ve bahşişler, Gelir Vergisi Kanunundaki yedi adet gelir unsurundan hiçbirine girmemektedir.

Bahşişi veren açısından bu bahşiş pazarlama gideri (veya temsil ve ağırlama gideri) niteliğindeki bir gider türüdür. Bu gider tatminkar şekilde belgelendiği takdirde vergisel açıdan masraf kaydedilebilir.

Her ne kadar bahşişlerin belgelendirilse dahi kabul edilir gider olamayacağı yönünde bir özelgeye¹² rastlanmış ise de, bu özelgeye katılmamız mümkün değildir.

Belgelendirmede ise, ödülün ayın olması halinde bu ayının alış faturası ve ödülün ilgili personel tarafından alındığına ilişkin bir belge (alındı belgesi) bizim anlayışımıza göre geçerli belgelerdir. Ödülün nakit olması halinde yine söz konusu nakdin ödül olarak teslim alındığı yönündeki, ilgili personelin adını ve imzasını taşıyan herhangi bir yazı, belgelendirme için yeterlidir. Belgelendirmenin gider pusulası ile yapılması da mümkün olup, bu belgelendirme şekli Maliye İdaresi tarafından tercih edilen ve aranan bir şekildir. Söz konusu belge veya gider pusulası herhangi bir stopaj hesaplanmasını gerektirmez.

3. SONUÇ VE ÖNERİMİZ:

Başka firmaların personeline yönelik ödüllendirmeler yeterli şekilde belgelenmek şartıyla ödülü veren açısından kabul edilir gider niteliğindedir.

Ödülü elde eden personelin sağladığı bu kazanım gelir vergisinin konusuna girmemektedir. Bu nedenle gerek stopaj gerek beyan yoluyla vergileme gerektirmez.

¹² İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 03.03.2006 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.19.02/1649 sayılı özelgesi.

Söz konusu ödüllendirmenin vergilendirilmesi isteniyorsa, yasa değişikliği yapılması gerekir. (Bu yasa değişikliği yapılırken, Gelir Vergisi Kanunu’nun 94’üncü maddesine hüküm konulmak suretiyle, Milli Piyango İdaresince çıkarılan biletleri satanlara, PTT acenteliği yapanlara ve 4077 sayılı Kanun kapsamında kapı kapı dolaşmak suretiyle tüketiciye pazarlama yapanlara bu faaliyetleri nedeniyle yapılan ödemelerin stopaja tabi hale getirilmesi örnek alınabilir. Ya da söz konusu ödemeler “*ücret sayılan ödemeler*” arasına dahil edilebilir.)

Maliye İdaresi’nin son zamanlarda, yukarıdaki görüşlerimize uygun olan tutumunu değiştirerek, ödülün öncelikle ilgili personelin işvereni tarafından elde edildiği, karşılığında fatura kesilmesi gerektiği, ödülün de ayın ise bu işverene fatura edilmesi gerektiği, ödülün personele verilmesinin ücret stopajı gerektirdiği görüşünü benimsemeye başlamış olmasını, yasaya aykırı ve zorlama yorum olarak değerlendiriyoruz.