+

BU MADDENİN YENİ VERSİYONU İÇİN KDV 6'ya BAKINIZ.

MADDE 3 : TESLİM SAYILAN HALLER

MADDE METNİ :

"Teslim sayılan haller :

Madde 3- Aşağıdaki haller teslim sayılır :

a) Vergiye tabi malların her ne suretle olursa olsun, vergiye tabi işlemler dışındaki amaçlarla işletmeden çekilmesi, vergiye tabi malların işletme personeline ücret, prim, ikramiye, hediye, teberru gibi namlarla verilmesi,

b) Vergiye tabi malların, üretilip teslimi vergiden istisna edilmiş olan mallar için her ne suretle olursa olsun kullanılması veya sarfı,

c) Mülkiyeti muhafaza kaydıyla yapılan satışlarda zilyetliğin devri,

d) (4369 sayılı Kanun'un 82/5-a maddesi ile kaldırılmıştır.)

MADDE İLE İLGİLİ GENEL TEBLİĞLER :

Tebliğ No	Bölüm
1	II/B; VIII/C-1
9	8
15	F
50	A

MADDEYE İLİŞKİN YORUM VE AÇIKLAMALAR :

1. GENEL AÇIKLAMA :

Mal mübadelesinde KDV yi doğuran işlem, malın teslimidir. 3 üncü madde ile ilgili gerekçede de belirtildiği üzere, genel ve teorik anlamda KDV ye tabi tutulması gerektiği halde, tam olarak teslim tarifine girmemiş veya bu tarife girip girmediği konusunda tereddüt duyulabilecek işlemlerin vergi dışı kalmasını önlemek amacıyla, bazı işlemlerin teslim sayıldığı hususu, bu madde ile hükme bağlanmıştır.

3 üncü madde hükümleri ile teslim sayılan, dolayısiyle KDV hesaplanmasını gerektiren işlemler hakkındaki görüşlerimiz aşağıdaki bölümlerde açıklanmıştır.

2. VERGİYE TABİ İŞLEMLER DIŞINDAKİ AMAÇLARLA İŞLETMEDEN MAL ÇEKİLMESİ :

1 Nolu KDV Genel Tebliğinin II/B bölümünde, bu konu ile ilgili olarak :

- Akaryakıt ticareti ile uğraşan bir şahsın, bu akaryakıtın bir kısmını özel otomobilinde kullanması ve
- Dayanıklı tüketim malı ticareti yapan mükellefin bu mallardan bir kısmını kendi şahsı ihtiyacında kullanılmak üzere işletmeden çekmesi

+

şeklinde iki örnek verilmekle yetinilmiştir. İdarenin bu konuda Tebliğle hükme bağlanmış başka bir düzenlemesi yoktur. Örneklerden de anlaşılacağı üzere çekişin, teslim sayılan hal olabilmesi (KDV hesaplanması) için, işletme sahibinin iradesi ile yapılmış olması, özel kullanım veya tüketim amacı taşıması gerekmektedir.

Konu ile ilgili diğer hususlar ve görüşlerimiz aşağıda açıklanmıştır :

2.1. İşletmeden Mal Çekişinin Vergiye Tabi İşlemler Dışındaki Amaçlarla Yapılmış Olması :

Maddenin lafzından da anlaşılacağı üzere, işletmeden çekiş işleminin, teslim sayılan hal olarak değerlendirilmesi ve bu nedenle KDV hesaplanması için bu çekişin VERGİYE TABİ İŞLEMLER DIŞINDAKİ AMAÇLARLA yapılmış olması gerekir. Bunun mefhum-u muhalifinden hareketle, *"VERGİYE TABİ İŞLEMLER NEDENİYLE" (iş ile ilgili olarak)* yapılan çekişlerin veya böyle bir nedenle firma mal varlığında meydana gelen azalmanın (sarfların) teslim sayılan hal olmadığı, KDV hesaplanmasını gerektirmediği sonucu çıkmaktadır. Yani söz konusu tabirleri *"İŞLE İLGİLİ OLMAKSIZIN"* ve *"İŞLE İLGİLİ OLARAK"* şeklinde anlamak gerekir.

Benzer anlayışı gelir ve kurumlar vergisi uygulamasında da görmek mümkündür. İşletme sahip veya ortaklarının emri üzerine bir malın işletme mevcutları arasından çıkarılıp götürülmesinde, bu mal çıkışının işle ilgisi yoksa malın emsal bedeli kadar hasılat kaydı yapılması gerekir. Fakat malın çıkışı faaliyetin devamı, kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi amacına matuf ise bu çıkış, işle ilgili sarf (gider) olarak değerlendirilir.

ÖRNEK :

Sac ve profil ticareti yapan bir mükellef bu mallardan bir kısmını götürüp, özel inşaatında kullandığında, söz konusu mal çekişi nedeniyle KDV hesaplanması gerekir. Çekilen malın emsal bedelinin 10.000 YTL. olduğu farzedilerse şöyle bir yevmiye kaydı yapılacaktır :

131		ORTAKLARDAN ALACAKLAR	11.800	
	153	TİCARİ MALLAR		10.000
	391	HESAPLANAN KDV		1.800

Aynı sac ve profil, depo binasının eskiyen bölümlerinin tamiratında kullanılır ise (işle ilgili sarf veya teslimi ise), yapılacak yevmiye maddesi şöyle olacaktır (Sacın maliyet bedeli 9.000 YTL. dır).

793		DIŞARIDAN SAĞLANAN FAYDA VE HİZMETLER HES. -Bina bakım, onarım giderleri	9.000	
	153	TİCARİ MALLAR		9.000

Burada sac ve profil, işle ilgili bulunan bina (depo) için kullanılmıştır. Fakat bu işlemin teslim sayılan hal olarak değerlendirilip KDV hesaplanması söz konusu değildir. (Zaten KDV hesaplanmış olsa bile bu KDV nin aynı anda indirilmesi gerekeceğinden sonucu etkilemiyecektir.) Çünkü burada teslim sayılan hal değil, malın İŞLE İLGİLİ OLARAK SARFEDİLMESİ hali mevcuttur.

2.2. Vicdanî Mal Bağışları, İşle İlgili Olmayan Teslimdir :

Satın alınmış veya üretilmiş malın vicdanî nedenlerle bağışlanması şeklindeki işlemler de teslim sayılan haldir ve prensip olarak bu tür bağışa konu mal için KDV hesaplanması gerekir. Çünkü vicdanî bağış işlemini işle ilgili bir tasarruf olarak nitelendirmek mümkün değildir. Başka bir anlatımla hayır amaçlı bağış işleminin, işletme sahibi tarafından özel amaçlı çekiş kapsamında

+

değerlendirilmesi gerekir. Ancak 17 nci maddenin 2-b bendi kapsamındaki bedelsiz teslimler ve bağışlar sosyal amaçlarla KDV den istisna edilmiştir. (Geniş bilgi için ilgili bölüme bakınız..)

2.3. İşle İlgili yahut Şartlı Bağışlar ve KDV den İstisna Edilmiş Bağışlar :

Bağışın hayır amacıyla değil, işle ilgili maksatlarla yapılması halinde, hadiseyi trampa benzeri bir işlem olarak nitelendirmek gerektiği görüşündeyiz.

Mesela spor malzemeleri ticareti yapan bir firma, oyuncuların formalarında bu ticarethanenin reklamını taşımaları şartıyla bir spor klübüne emsal bedeli 1.000 YTL. olan spor malzemelerini bedelsiz olarak verdiğinde fatura kesilmeli ve yevmiye maddesi ;

794		ÇEŞİTLİ GİDERLER HESABI - Reklam Giderleri Hesabı	1.180	
	153	TİCARİ MALLAR		1.000
	391	HESAPLANAN KDV		180

şeklinde olmalıdır. Böyle bir işlemde tarafların karşılıklı edimleri söz konusudur. Bu gibi işlemler protokole dayandırılmalı ve gider kaydı, malı şartlı olarak teslim alan tarafın vereceği makbuza veya düzenlenecek gider pusulasına dayandırılmalıdır. Karşı tarafın KDV mükellefi olması halinde bu belgenin fatura olması gerektiği tabiidir.

Mal bağışını kabul eden tarafından yerine getirilmiş herhangibir karşı edim yoksa ve bağış hayır amacıyla değil, bariz şekilde ticari maksat güdülmek suretiyle yapılmışsa (ve bu hususta inandırıcı belgeler vesair kanıtlar varsa) işlemin gerçek niteliği bağış olmadığından, KDV mükellefinin bu tasarrufunu işle ilgili sarf olarak nitelemek gerekir. Bu takdirde söz konusu mal çıkışı KDV hesaplamaksızın yapılır ve bu mal için yapılmış olan KDV indirimi iptal edilmez. Bu nitelikteki bağışlar genellikle reklam tanıtım ve imaj oluşturma amaçlı olarak yapılmaktadır.

Bağış, vicdani amaçla yapılsa yani prensip olarak KDV hesaplanmasını gerektirse dahi, şayet bu bağış belli bazı kurum ve kuruluşlara yapılmışsa, KDV hesaplanma gereği ortadan kalkar. Fakat beraberinde indirim hakkı da kaybolur.

Konu hakkındaki DENET Sirkülerinin (1999/17) ilgili bölümü şöyledir :

"***5.2. Ayın Olarak Yapılan Bağışların KDV Karşısındaki Durumu :***

KDV Kanunu'nun 17 inci maddesinin 2 inci fıkrası sosyal amaç taşıyan istisnalar başlığıyla düzenlenmiş ve 2/b bendinde de 17.maddenin 1 inci fıkrasında sayılan kurumlara yani;

- *Genel ve Katma bütçeli dairelere,*
- *İl özel idarelerine,*
- *Belediyeler, Köyler ve bunların teşkil ettikleri birliklere,*
- *Üniversitelere,*
- *Döner sermayeli kuruluşlara,*
- *Kanunla kurulan kamu kurum ve kuruluşlarına,*
- *Kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşlarına,*
- *Siyasi partilere,*
- *Sendikalara,*
- *Kanunlarla kurulan veya tüzel kişiliğe haiz emekli ve yardım sandıklarına,*
- *Kamu menfaatine yararlı derneklere,*
- *Tarımsal amaçlı kooperatiflere,*
- *Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflara*

bedelsiz *olarak yapılan* ***her türlü*** *mal teslimleri ve hizmet ifaları (bağışlar) sosyal amaçlı sayılarak KDV den istisna edilmiştir.* (Konu ile ilgili olarak 17 nci maddedeki açıklamalarımıza bakınız)

1 nolu KDV Genel Tebliğinin sosyal amaçlı istisnalara açıklık getiren F Bölümünün 2 inci bendinde ".....(yukarıda saydığımız kuruluşlara) yapılan teslim ve hizmetler vergiden istisna edilmiştir. Bu istisnanın uygulanabilmesi için teslimin veya ifa edilen hizmetin bedelsiz olması gerekir. Mesela bir sanatoryumun para vererek aldığı hizmet arabası vergiye tabi olacaktır. Ancak bu araba vergi mükellefi olan bir gerçek veya tüzel kişi tarafından sanatoryuma bedelsiz olarak teslim edilirse aracın teslimi vergiden (KDV) istisna edilecektir." denilmektedir.

+

+

Örneğin G AŞ nin inşaa ettirerek Milli Eğitim Bakanlığına bağışladığı ilkokulun teslimi KDV ye tabi değildir. Keza aynı şirketin aktifindeki iş makinesini herhangi bir belediyeye hibe etmesi nedeniyle KDV doğmaz.
Ayrıca yukarıda sayılan kurumlara yapılan bağışların gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerince indirilmesine ya da gider yazılmasına müsaade edilip edilmemesinin bu bağışlarla ilgili KDV istisnasına etkisi yoktur. Mesela siyasi partiye yapılacak bir duran varlık bağışı hiçbir şekilde gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerince vergi matrahlarından indirilememesine rağmen bedelsiz yapılan bu teslim KDV den müstesnadır.

KDV Kanununun 30 uncu maddesinde vergiye tabi olmayan veya vergiden istisna edilmiş malların teslimi ve hizmetlerin ifasıyla ilgili alış vesikalarında gösterilen veya bu mal ve hizmetlerin maliyetleri içinde yer alan KDV nin indirim konusu yapılamayacağı hükmü yer almaktadır.

Yani vergi mükelleflerinin, KDV 17 /1 inci maddesinde sayılan kurumlara bu maddenin 2-b fıkrası gereği yapmış oldukları bedelsiz teslimler KDV nden istisna edilirken, bu teslime konu olan malların alımı veya imalatıyla ilgili olarak yüklendikleri KDV ni indiremeyeceklerdir. Eğer yüklenilen bu KDV daha önce indirilmişse bu indirim iptal edilecektir. Çünkü 17 nci madde kapsamındaki istisnaların tümü, indirim hakkı tanınmayan istisnalardır (KDVK Md. 30 ve 32).

Konuya ilişkin 23 no.lu KDV Genel Tebliğinde de belirtildiği üzere KDVK nun 30/a ve 32 nci maddeleri hükümlerine göre 17 inci madde kapsamına giren işlemler kısmi istisna niteliğindedir. Buna göre madde kapsamındaki işlemleri yapanlar, bu işlemlerle ilgili alış ve giderler dolayısıyla yüklendikleri vergileri indirim konusu yapamayacaklar, bu vergiler gelir ve kurumlar vergisi uygulamaları çerçevesinde işin mahiyetine göre gider veya maliyet unsuru olarak gözönüne alınabilecektir. ***Dolayısıyla bağışlanan malların alımında veya imalatında yüklenilen ve bu Kanunun 30 uncu maddesi hükmü gereği indirilemeyen KDV, gider yazılabilir veya kanunen kabul edilmeyen gider sayılabilir****.*

Konuyu bir örnek üzerinde açıklamaya çalışalım;

H AŞ, inşaat malzemeleri alım satımı ile uğraşmaktadır. Bu şirket stoklarında bulunan maliyet değeri 3.000.000.000 TL ve yüklendiği KDV si 450.000.000 TL. olan 500 torba çimentoyu 1998 yılında Milli Eğitim Bakanlığının yatırım programında yer alan bir okulun inşaası için bağışlamıştır.

Firma tarafından yapılacak kayıtlar şöyledir :

770		*GENEL YÖNETİM GİDERLERİ*	*3.450.000.000*	
		- Bağışlar		
	600	*YURTİÇİ SATIŞLAR*		*3.000.000.000*
	391	*HESAPLANAN KDV*		*450.000.000*
		- İndirim İptali		

620		*SATILAN MALIN MALİYETİ*	*3.000.000.000*	
	153	*TİCARİ MALLAR*		*3.000.000.000*

Bu örnekte kurum bedelsiz olarak teslim ettiği mallar için KDV hesaplamayacaktır. Ancak bedelsiz olarak teslim ettiği mallarla ilgili daha önce yüklenerek indirdiği 450.000.000 TL tutarındaki KDV ni iptal edecektir. Yapılan bu düzeltme işleminde iptal edilen KDV, bağışın yapıldığı dönem beyannamesinde 47 nci satırda gösterilerek hesaplanan KDV ne eklenmiş olacaktır.

Eğer kurum bu malı yeni satın alarak yukarıda adı geçen kuruma bağışlamış olsaydı, malın KDV sini indirmemiş olduğundan herhangi bir düzeltme işlemine gerek kalmayacak ve kurum malı KDV dahil tutarıyla gider olarak kayıtlarına geçirecekti.

Yine 17 nci maddede yazılı kurum ve kuruluşlara bedelsiz olarak yapılan amortismana tabi iktisadi kıymet teslimlerinde bu teslimi yapan kurumların yüklenmiş olduğu KDV ni ne şekilde işleme tabi tutacakları da sorun teşkil eden bir konudur.

Aslında bir işletmenin yeni bir sabit kıymet alarak hiç kullanmadan yukarıda sayılan kurumlara bağışlamasında herhangibir özellik yoktur. Çünkü kurum yüklenmiş olduğu bu KDV ni kısmen veya tamamen indirmemiştir. Dolayısıyla kurum herhangibir KDV düzeltme işlemi yapmayacak, KDV dahil tutarı kayıtlarına geçecektir.

Örneğin K AŞ nin 200.000.000 TL. na satın alarak 30.000.000 TL. KDV yüklendiği büro masa ve sandalyesini hiç kullanmaksızın doğrudan ..... sendikasına bağışladığını düşünürsek yapılacak işlem şöyledir:

+

+

770		GENEL YÖNETİM GİDERLERİ - Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler	230.000.000	
	100	KASA		230.000.000

Dikkat edilirse yukarıdaki örnekde sendikaya yapılan bağışın önceki konuda değindiğimiz kanunlar uyarınca gider yazılması mümkün değildir. Dolayısıyle kurumun bu tutarı kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alması gerekmiştir. Şayet bağış, gider yazılabilecek nitelikte olsaydı, KDV si de gider yazılabilirdi.

Ancak işletmenin aktifinde yer alan ve KDV si kısmen veya tamamen indirime tabi tutulmuş sabit kıymetlerin bedelsiz teslimi halinde bu sabit kıymetlerle ilgili olarak yüklenilen KDV nin ne şekilde işleme tabi tutulacağı hakkında ne KDVK 'nun 30 uncu maddesinde ne de ilgili tebliğlerde yeterince açıklık getirilmemiştir.

Bize göre, Kurum bağışlamış olduğu bu sabit kıymeti işletmesinde belirli bir süre kullanmış ve bu iktisadi kıymet bu süre içerisinde firmanın yaratmış olduğu katma değere katkıda bulunmuştur.

Nitekim 48 no.lu KDV Genel Tebliği de bu görüşümüzü teyit eder niteliktedir.

Konuyu bir örnek üzerinde incelersek;

Yukarıda verdiğimiz örnekte işletmenin bu masa ve sandalyeleri Mart 1997 yılında aldığını ve bağışı da Eylül 1998 yılında yaptığını düşünürsek işlemler şöyle olacaktır.

Şirket bu sabit kıymetle ilgili yüklendiği 30.000.000TL. KDV nin 10.000.000 TL. sını Mart 1997 de yine ikinci taksiti olan 10.000.000 TL. sını da Mart 1998 döneminde indirmiştir. Firmanın bağış yaptığı dönemde henüz indirilmemiş olan 10.000.000 TL. Iık üçüncü taksit KDV vardır. Ayrıca firma bu duran varlık için 40.000.000 TL. amortisman ayırmıştır. (Diğer taraftan, yukarıdaki örnekten farklı olarak burada demirbaşların hiç kullanılmaksızın doğrudan değil, 1,5 yıl süreyle kullanıldıktan sonra bağışlanması söz konusu olduğundan, bağışın yapıldığı Eylül/1998 itibariyle emsal bedel tespiti gerektiği görüşündeyiz. Zira yukarıda açıkladığımız gibi ayni bağış, gider kaydı kabul edilmeyen bir kişi veya kuruluşa örneğin bir sendikaya yapıldığında bağışlanan aynın VUK nin 267 nci maddesi uyarınca emsal bedelle değerlenmesi gerekir. Bu örnekte bağışlanan demirbaşın Takdir Komisyonunca tespit edilen emsal bedelinin 180.000.000 TL. olduğu kabul edilmiştir.).

770		GENEL YÖNETİM GİDERLERİ - Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler	190.000.000	
257		BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR	40.000.000	
	255	DEMİRBAŞLAR		200.000.000
	291	GELECEK YILLARDA İND.KDV		10.000.000
	679	DİĞER OLAĞANDIŞI GELİR VE KÂRLAR		20.000.000

1.1.1999 tarihinden itibaren amortismana tabi iktisadi kıymet KDV lerinin 3 eşit taksitte indirimi uygulaması yürürlükten kaldırılmış olduğundan, yukarıda belirtilen görüşümüzü benimsemeyenler ortaya çıkabilir. Maliye Bakanlığınca görüşümüzün aksine bir düzenleme yapılmadığı sürece, aynen mal alımlarında olduğu gibi bir defada indirim konusu yapılan amortismana tabi iktisadi kıymet KDV sinin, ilgili sabit kıymet işletmede belirli bir süre kullanılmış ise indirim iptaline tabi tutulmaması gerektiği kanaatindeyiz.

26 no.lu KDV Genel Tebliğinde şu açıklamalar yer almaktadır:

" <u>Bağış Amacıyla Yapılan İnşaatlarda Durum</u> :
Bir vergi mükellefinin bağış amacıyla yaptığı inşaatın hesaplarını ayrı tutması (muhasebeleştirilmesi) zorunludur. Dolayısıyla indirim hakkı tanınmayan bu işlemle ilgili yüklendiği vergiyi, ancak bir maliyet unsuru olarak gözönünde bulundurabilecektir.

<u>Örnek :</u>

(A) Anonim Şirketi Milli Eğitim Gençlik ve Spor Bakanlığına bağışlamak üzere bir okul inşaatına başlamıştır. Şirketin bu inşaatla ilgili olarak yaptığı tüm harcamalar ve yüklendiği vergiler ayrı hesaplarda izlenecektir. Bu inşaatla ilgili olarak yüklenilen vergiler, şirketin ticari faaliyeti ile ilgili olmadığından indirim konusu yapılmayacak, ancak bir maliyet unsuru olarak dikkate alınabilecektir.."

Tabiatıyle inşaat, bağışlama niyeti olmaksızın devam etmiş, sonradan bu binanın bağışlanmasına karar verilmişse, bu karara kadar olan sürede inşaata ilişkin KDV yüklenimleri indirilecek, bağış kararının alındığı ayda, söz konusu indirimler iptal edilerek, inşaatın maliyetine dahil edilecektir.

+

+

Ayın olarak yapılan bağışın 17 inci maddenin 1 inci fıkrasında sayılmayan bir kuruma örneğin Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınmamış bir vakfa yapılması halinde, KDV istisnası söz konusu olmayacağından, bağış dolayısıyla KDV hesaplanması ve fakat bağışa konu mal nedeniyle yüklenilmiş olan KDV 'nin tamamen indirilmesi gerekir. Daha önce indirim konusu yapılanların iptaline de gerek yoktur. Yukarıda verdiğimiz örnekte sendika yerine vergi muafiyeti tanınmamış bir vakfı koyarsak işlemlerin kaydı şöyle olacaktır: (Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınmamış olan vakıf her ne kadar KDVK 'nun 17/1 inci maddesinde sayılmamış ise de KVK 'nun 14/6 ncı maddesinde sayılmış bulunmaktadır. Bu nedenle yıllık 20.000 TL. ile sınırlı da olsa bu vakfa yapılan bağış gider kabul edilebilecek durumdadır. Dolayısıyla yine KVK 'nun 14/6 ncı maddesinin 3 'üncü fıkrasına göre bağışa konu aynın bu defa emsal bedelle değil, mukayyet değerle (160.000.000 TL.) değerlenmesi gerektiği görüşündeyiz.)

770		*GENEL YÖNETİM GİDERLERİ*	*184.000.000*	
		- Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler		
257		*BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR*	*40.000.000*	
191		*İNDİRİLECEK KDV*	*10.000.000*	
	255	*DEMİRBAŞLAR*		*200.000.000*
	291	*GELECEK YILLARDA İND.KDV*		*10.000.000*
	391	*HESAPLANAN KDV*		*24.000.000*

Nitekim 26 no.lu KDV Genel Tebliğinde yer alan aşağıdaki açıklama bu görüşümüzü teyit eder niteliktedir:

"Öte yandan, Katma Değer Vergisi Kanununun değişik 17/2-b maddesi kapsamına girmeyen bağışlar vergiye tabi olacağından, bu şekilde gerçekleştirilen bağışlarda emsal bedel üzerinden vergi hesaplanıp beyan edileceği ve bağışlanan mal dolayısıyla yüklenilen vergilerin de indirim konusu yapılabileceği tabiidir."

6. DİĞER HUSUSLAR :

6.1. Bağışın Tevsiki :

Bağışlar prensip olarak BAĞIŞ MAKBUZU ile tevsik olunur. Bağış makbuzu kullanma mecburiyeti olmayan yerlere yapılan bağışlar, bu yerin yetkili organlarınca verilecek yazı ile tevsik edilebilir.

Bağış toplama amacıyla düzenlenen balo veya eğlenceler için bastırılan davetiyeler bağış olarak gider kaydına mesnet teşkil edemez.

6.2. Bağış ve Yardımların Dolaylı Olarak Yapılması :

Bağış ve yardımların belli bir maksada tahsis edilmek üzere doğrudan doğruya ilgili kuruluşa değil bir başka kuruluşa verilmiş olmasının, prensip itibariyle indirim hakkını etkilememesi lâzımdır.

Fakat Danıştay tarafından verilen bazı kararlarda özel kanunlarında zikredilen amaçlarla da olsa ilgili kuruluşlar yerine diğer kuruluşlara yapılan bağışların özel kanunlarda öngörülen sınırsız indirimlerden yararlanamayacağına hükmedildiği görülmektedir.

"İlkokul yapımı amacı ile Özel İdare yerine Türk Eğitim Derneği'ne yapılan bağışın 222 Sayılı Kanun'un amacına uygun bir bağış değil Derneğin amacına uygun bir bağış kabul edilmesi ve ancak GVK'nun 89/2. maddesine istinaden sınırlı olarak matrahtan indirilmesi mümkündür." şeklindeki Danıştay 13 üncü Dairesinin 7.11.1973 tarih; E:73/695 ve K:73/582 Sayılı Kararı, bu hususta örnek teşkil etmektedir. Maliye Bakanlığı'nın da aynı istikamette muktezaları vardır.

Bu nedenle firmaların, bağış ve yardımları Kanunlarda bunları kabule yetkili kılınmış olan kuruluşlara yapmaları ve onlardan makbuz almaları gerekmektedir."

2.4. İşi Bırakma Halinde Durum :

Şahsi işletme sahipleri muhtelif nedenlerle faaliyetlerini durdurup gelir vergisi ve KDV mükellefiyetlerinin sona erdirilmesini istemektedirler. İşi bırakma olarak isimlendirilen bu durum, vergiye tabi olmayı gerektiren muamelelerin tamamen durdurulması ve sona ermesi olarak tarif edilmekte, işin herhangi bir nedenle geçici süre için durdurulması işi bırakma sayılmamaktadır (VUK Md:161).

Mükellefin işi bırakma dilekçesi verebilmesi için işletmeye dahil olan tüm malları satması veya KDV hesaplayarak işletmeden çekmiş olması gerekir. Çoğu mükelleflerin, işi bırakma dilekçesinde belirttikleri tarih itibariyle, işletmelerinde mal bulunduğu, bu mallarla ilgili olarak (işletmeden çekiş

+

nedeniyle) KDV hesaplamaksızın mükellefiyetlerini sona erdirdikleri görülmektedir. Bu kimseler terk tarihi itibariyle işletme envanterine dahil malların emsal bedeli üzerinden hesaplanacak KDV yi, cezalı ve gecikme zamlı olarak ödemek zorunda kalabilirler. (Nitekim bir muktezada, işi bırakan mükelleflerin ellerinde kalan mallar için KDV Kanununun 27 inci maddesine göre belirleyecekleri değer üzerinden KDV hesaplamaları gerektiği belirtilmiştir.)

Faaliyetin durdurulması veya sair nedenlerle işletmeden çekilen malın, ticari faaliyet çerçevesi dışına çıkarak özel mameleke dahil mal hüviyeti kazanacağı ve bu nedenle söz konusu malların sonradan satılması işleminin KDV ye tabi olmayacağı, satışın gider pusulası veya protokol ile belgelenebileceği görüşündeyiz. Zira bu mallar, işi bırakma aşamasında nihai olarak (indirimsiz şekilde) KDV ye tabi tutulmuştur.

2.5. Daha Önce İşletme Sahibi Tarafından İşletmeye Konmuş Olan Malların İşletmeden Çekilmesi Teslim Sayılan Hal Olarak Değerlendirilmemelidir :

İşletme sahibinin özel mamelekine dahil malların VUK nun 187 nci maddesi uyarınca, ayni sermaye olarak veya sair nedenlerle işletmeye konması ve sonradan işletmeden çekilmesi halinde bu çekişin teslim sayılan hal sayılıp KDV ye tabi tutulması bizce mümkün değildir. (Bu malın özel mameleke giriş esnasında nihai manada KDV ye tabi tutulmuş olduğunun varsayılması, işletmeden çekiş nedeniyle tekrar KDV hesaplatılmasının mükerrer vergileme yaratacağının dikkate alınması icabeder).

2.6. Aynı KDV Mükellefine Ait İşletmelerin Birinden Çekilen Malın Diğer İşletmeye Götürülmesi :

KDV, işletme bazında değil, mükellef bazında uygulanan bir vergidir. Bu nedenle aynı mükellefe ait işletmeler arasındaki mal hareketi bir işletmeden mal çekişi, diğer işletmeye mal konulması şeklinde mütalaa edilip, çekiş nedeniyle KDV hesaplatılması söz konusu değildir. Gelir vergisi uygulamasında, zirai işletmeden çekilen malın ticari işletmeye konulması halinde zirai hasılat elde edilmiş sayılması, KDV açısından da bu çekişin teslim sayılan hal olarak kabulünü gerektirmez.

Aynı KDV mükellefine ait işyerleri arasındaki mal nakli, işletmelerden birinden mal çıkışı diğerine mal girişi şeklinde kayda alınır.

Ekseri hissesi veya tamamı aynı mükellefe ait olmakla beraber farklı KDV mükellefiyetine konu işletmeler arasındaki mal hareketinde ise KDV nin doğması kaçınılmazdır.

2.7. İşletmeden Çekiş Olayının Belgelenmesi :

İşletme sahibinin işletmeden mal çekmesi olayının, belgeye bağlanmaksızın yevmiye kaydına konu edilmesi mümkündür. Ancak muhtemel bazı iddiaları peşinen önlemek amacıyla işletme sahibi adına KDV li fatura düzenlenmesinde yarar vardır.

2.8. Tasfiye İşlemleri :

Ticaret Şirketleri bakımından (işletme sahibi değil) şirket ortağı kavramı söz konusudur. Bu nedenle ticaret şirketlerinin normal faaliyet döneminde veya tasfiyesinde, şirket ortağına mal teslimi, işletmeden çekiş yani teslim sayılan hal değil, satış (teslim) hükümdedir.

2.9. İflas İşlemleri :

Şirketin iflası, hükmü şahsiyeti ve şirketin KDV mükellefiyetini sona erdirmez. İflastan itibaren şirketin yönetimi iflas masasına geçer. Şirket malvarlığı iflas idaresi tarafından satıldığında veya şirketçe hizmet yapıldığında fatura kesilmesi, KDV hesaplanması, hatta hiçbir işlem olmasa bile (KDV Kanununun 40/3 üncü maddesi) düzenli şekilde KDV beyannamelerinin verilmesi gerekir. Bu ödevler iflas masası tarafından yerine getirilir.

2.10. Ferdi İşletmenin Adi Ortaklığa, Adi Ortaklığın Ferdi İşletmeye Dönüşümü :

Bu konu 1 inci madde ile ilgili 6.29 nolu bölümde detaylı olarak açıklanmıştır. Kısaca değinmek gerekirse İdare, adi ortaklığın ortak sayısının bire düşmesi nedeniyle ferdî işletme haline gelmesi olayında, adi ortaklığa ait tüm mal varlığının KDV ye tabi tutulması gerektiği görüşündedir. Aynı

anlayışa göre, bir şahsi işletmenin, ortak girişi yoluyla adi ortaklık haline gelmesi nedeniyle KDV hesaplanması isteneceği açıktır. Bizim görüşümüz ise, iktisadi işletmenin bütünlüğü bozulmaksızın yapılan bu gibi ortak giriş ve çıkışlarını KDV hesaplanmasını gerektirmeyeceği yönündedir.

3. TESLİMİ KDV YE TABİ OLAN MALLARIN İŞLETME PERSONELİNE ÜCRET, PRİM, İKRAMİYE, TEBERRU GİBİ NAMLARLA VERİLMESİ :

3.1. Personele Yapılan KDV ye Tabi Bedelsiz Teslimler :

Bedelsiz teslimin muhatabı personel durumundaki bir kişi ise ve bu teslim, ücret, prim ikramiye, teberru gibi namlarla yapılmışsa, net ücret ödemesi telakki edilir. Bu gibi teslimler KDV Kanununun 3 üncü maddesi uyarınca teslim sayılan hal olarak kabul edilmekte ve personele bu şekilde verilen mallar için KDV hesaplanması gerekmektedir.

Aşağıdaki ilgili bölümde (8 nolu bölüm) açıklanacağı üzere bedeli bulunmayan veya bilinmeyen işlemlerde KDV Kanununun 27 inci maddesine göre belirlenen emsal bedelin KDV matrahı olarak dikkate alınması gerekmektedir (1 Nolu KDV Genel Tebliği II/B-1 bölümü). Öte yandan gelir vergisi uygulamasında, personele ayın şeklinde verilen ücretlerde, söz konusu ayının verildiği gün ve yerdeki ortalama perakende fiyatlarına göre değerlendirilmesi, bu değerleme sonucu bulunacak bedelin net ücret telakki edilmek (brüte iblağ edilmek) suretiyle stopaj hesaplanması gerekmektedir. (GVK Md:63)

Bir çok toplu iş sözleşmesinde yer almak suretiyle yaygın bir uygulama alanı bulan ayın şeklindeki ücret unsurları, KDV matrahının ve stopaj matrahının hesabı bakımından farklı ve karmaşık ölçülere bağlanmış olup bu iki Kanun arasında paralellik kurulmasına ve daha basit ölçülerin ihdas edilmesine ihtiyaç vardır.

Personele ayın şeklinde ücret verilmesi olayını bir örnekle izaha çalışalım :

Deterjan üreticisi bir firma ile işçiler arasında düzenlenen toplu iş sözleşmesine göre işçilere her ay ikişer kg. lık deterjan verilmesi gerekmektedir.

Dağıtımı yapılan deterjanın:

- Emsal bedeli (KVK Md:27) 1.000. YTL,
- KDV dahil ortalama perakende fiyatlara göre tutarı (GVK Md :63) 1.200 YTL.

Bu verilere göre, deterjan KDV matrahı 1.000 YTL., brüte iblağ edilecek net ücret unsuru ise 1.200 YTL. dır.

Yevmiye Maddeleri Şöyle Olacaktır :

791	İŞÇİ ÜCRET VE GİDERLERİ			
	- Sosyal Yardımlar		1.180	
152		MAMULLER		1.000
391		HESAPLANAN KDV		180

1.200 YTL. net ücretin brüte iblağı ile bulunacak tutar üzerinden hesaplanacak stopaj tutarı da, 791 no.lu hesaba borç 360 no.lu hesaba alacak yazılmak suretiyle muhasebeleştirilecektir.

3.2. Personele Sağlanan Menfaatin İşle İlgili Sarf Niteliği Taşıması :

9 no.lu KDV Genel Tebliğinin, konu ile ilgili 8 nolu bölümü şöyledir :

"Katma Değer Vergisi uygulamasında personele sağlanan menfaatlerden aşağıda sayılanlar vergiye tabi tutulmayacaktır.

a) Personele işlerinde veya müştemilatında yemek verilmesi,
b) Personele yatacak yer veya konut tahsisi,
c) Personelin toplu olarak işlerine gidip gelmesini sağlamak amacıyla yapılan taşıma hizmetleri,

+

d) Demirbaş olarak verilen giyim eşyası.

İşletmenin iktisadi faaliyetini yürütebilmesi için yapılan ve işletmede yaratılan katma değerin bir unsuru olan bu masraflar maliyetin bir parçası olduğundan, personele tahsis sırasında vergiye tabi tutulmayacak, bu mal ve hizmetlerin iktisabında yüklenilen vergiler ise genel hükümlere göre indirim konusu yapılabilecektir."

Başka bir ifade ile bunlar teslim sayılan hal değil işle ilgili sarflardır. (işletme giderleridir)

KDV ye tabi tutulmayacak olan bedelsiz teslimler Tebliğde sayılanlarla sınırlı olmamak gerekir. Mesela kirletici bir işte çalışan işçilere iş yerinde temizlenmeleri için verilen sabun, şampuan, havlu gibi temizlik malzemeleri ve benzeri işle ilgili bedelsiz teslimler de KDV hesabına konu edilmemelidir. Keza işde kullanılmak üzere personele demirbaş yahut sarf malzemesi verilmesi (zimmetlenmesi) de teslim sayılan hal değildir.

9 no.lu Tebliğ uyarınca personele konut tahsisi halinde, konutun büyüklüğüne ve diğer özelliklerine bakılmaksızın KDV hesaplanmayacak, bu tahsisle ilgili KDV yüklenimleri indirilebilecektir. Ancak konut tahsis işlemi bazı şartlarla personele net ücret verilmesi hükmündedir ve bu menfaatin brüte götürülerek stopajlanması gerekir. (Bu konu Gelir Vergisi Kanunu'nun kapsamına girdiği için yukarıdaki izahatla yetiniyoruz.)

3.3. Personele Yemek Yedirilmesi (İşyerinde, işyeri dışında yemek yedirme ve yemek fişi uygulaması) :

Bu konu önemine binaen ayrı bir başlık halinde ele alınmış ve DENET'in ilgili Sirküleri (2002/17) güncelleştirilerek aşağıda sunulmuştur :

"*1. PERSONELE İŞYERİNDE VE MÜŞTEMİLATINDA YEMEK YEDİRİLMESİ :*

Personele işyerinde veya işyerinin müştemilatında yemek yedirilmesi için yapılan masraflar eskiden olduğu gibi, sınır sözkonusu olmaksızın gider kaydedilebilir ve KDV indirimi yapılabilir.

Personel yemeği işyerinde hazırlanabileceği gibi, civar lokantalardan veya yemek fabrikalarından işyerine veya müştemilatına yemek getirilip personele yedirilebilir. Bu takdirde de herhangibir sınır söz konusu olmaksızın gider kaydı ve KDV indirimi yapılabilir. Yemeğin işyerine getirildiğinin tevsiki bakımından lokanta faturasında "işyerine gönderilen yemek bedeli" ifadesine yer verilmesi, fatura yerine yazarkasa fişi alınması veya para yerine yemek fişi kullanılması hallerinde mahsup fişinde yahut yemek fişlerine ilişkin sarf raporunda yemeğin işyerine getirilerek yenildiği hususları belirtilmelidir.

GVK nun 40/1 inci maddesinde, personelin işyerinde veya işyerinin müştemilatında iaşe edilmesi (yemek yedirilmesi) İŞLETME GİDERİ sayılmıştır. Bu nedenle personele işyeri veya müştemilatında yemek yedirilmesi, personele sağlanmış menfaat değil iş ile ilgili gider niteliğinde olup, söz konusu yemek masraflarının bordro ile ilişkilendirilmeyerek doğrudan KDV indirimine ve gider kaydına konu edilmesi gerekir.

Burada bahsi geçen müştemilat tabiri, Türk Hukuk Lûgatında şöyle tarif edilmektedir:

"Akar ve mesken halinde inşa edilmiş olan gayrimenkullerin kullanış maksatlarından herhangibirini tamamlayan bina ve yapılardır. Binadan ayrı kömürlük, ahır, kümes, çamaşırlık gibi."

Bu tariften de anlaşılacağı üzere müştemilat bir arazi üzerindeki ana bina veya binalar ile bağlantılı olarak kullanılan binalardır. Şayet gayrimenkul bağımsız bölüm şeklinde ise, bu bağımsız bölümün bulunduğu binadaki veya binalar grubundaki "ortak yerler" müştemilat niteliği taşır. Örneklerle ifade etmek gerekirse, fabrika sahasında müstakil bir bina olarak inşa edilmiş bulunan yemekhane, o fabrika personeline hitap ettiği için, fabrika binasının müştemilatı durumundadır. Aynı şekilde bağımsız bölümlerden oluşan bir işhanında bu bağımsız bölümlerin tümüne hitap edecek şekilde düzenlenmiş olan ve han idaresi tarafından yönetilen yemekhane ortak yer (müştemilat) niteliğini taşır. Yine bağımsız bölümlerden oluşan büyük alışveriş merkezlerinde yemek yenilmesi için ayrılmış bulunan ve alışveriş merkezini oluşturan bağımsız bölümlere ait ortak yer niteliği taşıyan yerlerin de müştemilat olarak kabulü gerektiği kanaatindeyiz.

Personele işyerinde veya müştemilatında verilen yemeğin maliyetinin bir kısmı personelden tahsil edildiğinde veya personelin net maaşından kesildiğinde tahsilata veya kesintiye konu edilen tutar personel yemek giderleri hesabının alacağına kaydedilecek olup bu işlem, yemek faturasına dayalı gider kaydını ve KDV indirimini etkilemeyecektir.

+

+

2. PERSONELİN İŞ SEYAHATİ ESNASINDA YEMEK YEMESİ :

GVK nun 24 üncü maddesine göre iş için seyahate giden firma personeli, yönetim kurulu üyeleri denetçiler veya tasfiye memurları, bu seyahat esnasında yedikleri yemeğin bedelini belge ibraz ederek ve herhangibir sınır söz konusu olmaksızın tahsil edebilirler. Yahut iş seyahatine giden bu kimselerin yemek yemesi ilgili firma tarafından sağlanabilir. İş seyahati esnasında yenilen yemeklerle ilgili masraflar yemeği yiyen kişilere sağlanmış menfaat sayılmaz (GVK nun 40/4 üncü maddesi uyarınca işletme gideri niteliğindedir), herhangibir sınır söz konusu olmaksızın, fatura ve benzeri belgelere dayanılarak doğrudan gider kaydına ve KDV indirimine konu edilir.

İş için seyahate gönderilen bu kimselere seyahat esnasında yemek sağlanması veya yedikleri yemeğin bedelinin belgesi karşılığında kendilerine ödenmesi yanısıra ayrıca bu kimselere harcırah ödenmesi halinde, ödenen harcırah net ücret niteliğini taşır.

Bizim anlayışımıza göre, bilhassa büyük şehirlerde civar semtlere iş için gönderilen personelin yemek saatinde bu yerlerdeki görevlerinin devam ediyor olması halinde, söz konusu kişilerin iş seyahatinde bulunuyor sayılması ve yemek giderlerine limit uygulanmaması icab eder. Mesela Taksim'de bulunan bir işyerinde görevli kişi, herhangibir iş için Kadıköy'e gönderildiğinde, sırf yemek yemek için işini bırakıp Taksim'e gelemeyeceğine göre bu kişinin iş seyahatinde bulunduğunu varsaymak bize göre zorunludur. Ancak 6245 sayılı Harcırah Kanununun 3-g maddesindeki tarife göre, bu örneğimize konu personel iş seyahatinde sayılmamaktadır. Özellikle şehirlerin bu derece büyüdüğü günümüzde, çok eski tarihlerde yapılmış olan söz konusu tarifin değiştirilmesine ihtiyaç bulunmaktadır.

3. PERSONELİN TEMSİL VE AĞIRLAMA MEYANINDA YEMEK YEMESİ :

Firma ile iş ilişkisi bulunan kimselerin Türk örf ve adetleri uyarınca yemeğe götürülmesi ile görevli personelin bu kimselerle birlikte yemek yemesi için yapılan gider, personele menfaat sağlanması anlamına gelmez, temsil ve ağırlama gideri niteliğini taşır. Gerek misafirin gerek misafire eşlik eden personelin yediği yemek bedeli doğrudan gider kaydedilir ve KDV si indirilir.

Temsil ve ağırlama amaçlı yemeklerin bedelinin, yemek fişi bastırıp satan aracı kuruluşların bu fişleri ile de ödenmesi mümkündür. (Aşağıdaki 6 nolu bölüme bakınız.)

4. PERSONELE İŞYERİNİN VE MÜŞTEMİLATININ DIŞINDA YEMEK YEDİRİLMESİ :

- *Personelin civar lokantalara veya yemek yenebilen diğer yerlere gönderilerek oralarda yemek yemesinin sağlanması halinde de, bu nedenle yapılan masraflar, stopaj hesaplanmaksızın gider kaydedilebilmekte ve KDV indirimi yapılabilmektedir. (GVK 23/8)*

  Ancak bunun için ;

  - *Yemek bedeli, gün ve kişi başına ve 2004 yılı için 7.000.000 lirayı (KDV dahil 8.260.000 lirayı) geçmemelidir. Bu 7 milyon liralık had 2005 ve izleyen yıllarda yeniden değerleme oranında artırılarak uygulanır. Artırımlarda % 5 i aşmayan kesirler dikkate alınmaz. Bakanlar Kurulu bu suretle tespit edilen hadleri % 50 sine kadar artırmaya veya indirmeye yetkilidir. (GVK mükerrer madde 123) (Şayet bir personele çalışılan bir günde yedirilen yemeğin KDV dahil tutarı 8.260.000 lirayı geçerse, aşan kısım net ücret sayılır ve brüte götürülerek stopaja tabi tutulması gerekir.)*

  - *Ödemenin personele değil yemek verme hizmetini sağlayan mükelleflere fatura ve benzeri belgeler karşılığında yapılmış olması gerekmektedir.*

  - *Yemek bedeli fatura ile belgelenmişse bu fatura işveren adına düzenlenmiş olmalıdır.*

- *Yukarıdaki "çalışılan gün" kavramı ile sadece iş günleri değil, resmi tatil dahi olsa yemek yiyen personelin fiilen çalıştığı günler kasdedilmektedir.*

- *7.000.000 liralık bu had, yönetim kurulu üyeleri, müdürler, memur veya işçi konumundaki sair tüm personel için, Türkiye çapında geçerlidir.*

- *Buradaki 7.000.000 liralık sınırdan, yemeğin KDV hariç tutarı anlaşılmalıdır. Zira bedel, KDV ye matrah teşkil eden KDV hariç tutardır. (KDVK Md.20/1) Bu husus 186 nolu Tebliğle de kabul edilmiştir. Örnekle ifade etmek gerekirse, öğle yemeğini yemek üzere, firmaya yakın bir yerde bulunan lokantaya giden personel, yemeğini yedikten sonra aldığı, KDV dahil 12.000.000 liralık yazar kasa fişinin karşılığını muhasebeden tahsil ettiğinde firmanın yapacağı işlem, 7.000.000 lirayı bu fişe dayanarak gider yazmak, 1.260.000 lira KDV yi indirmektir. (12.000.000 – 8.260.000 =) 3.740.000 liralık kısım personele verilmiş net*

+

+

ücret hükmünde olup brüte götürülerek stopajlanması gerekir. (Örneğimizdeki 3.740.000 liranın, personelin net maaşından kesilmesi halinde stopaja gerek kalmayacağı tabiidir.)
Şayet bu örnekte personelin yediği yemeğe (veya sandvice) ait belge 7.000.000 liralık haddin altında ise, mesela KDV dahil 5.900.000 lira ise, 5.000.000 lira gider yazılacak 900.000 liralık KDV indirilecektir.

- *Personele işyeri ve müştemilatı dışında yedirilen yemeklere ilişkin fatura veya benzeri belgelere (yazarkasa fişlerine, perakende satış vesikalarına) bu yemeğin hangi personel için kaç günlük yemek olduğuna dair bir listenin işveren firma tarafından eklenmesi, 186 nolu Tebliğle mecburi kılınmıştır.*

5. PERSONELE YEMEK PARASI VEYA ERZAK VERİLMESİ :

Personele, yemek yediğini gösterir fatura yahut fiş karşılığı olmaksızın, " yemek parası" adı altında yapılan ödemelerin tümü net ücret niteliğindedir. Keza, personele evinde yemesi için verilen yemeklik malzemelerin (erzakın) KDV dahil tutarı da net ücret niteliğinde olup brüte götürülmek suretiyle stopaja tabi tutulması gerekir. (Stopaj esnasında Sosyal Sigorta Primi hesaplanmaz.)

6. PERSONELE YEMEK FİŞİ VERİLMESİ :

KDV dahil 8.260.000 liralık sınır dahilinde olan veya olmayan yemek bedellerine ilişkin belgenin, yemeği veren lokanta veya büfe gibi işletmeler tarafından düzenlenmiş olması şart değildir.

Çok sayıda lokanta ve benzeri yerlerle anlaşma yaparak bu yerlerde para yerine geçen yemek fişleri (voucher) bastırıp müşterilerine satan SODEXHO, TICKET ve benzeri firmalar da aracı kuruluş olarak "yemek verme hizmetini sağlayan mükellef " niteliğini taşımaktadır ve bu firmaların düzenlediği faturalara dayalı olarak gider kaydı ve KDV indirimi yapılması mümkündür.

Belge düzeninin yerleşmesinde önemli katkıları bulunan bu firmalardan fiş satın alındığında, sözkonusu fişler karşılığında alınan faturalar bakımından yapılacak işlemler şöyle özetlenebilir:

- *Şayet bu fişler anlaşmalı lokanta ve benzeri yerlerden işyerine yemek getirtilip personele yedirilmesi amacıyla kullanılmakta ise, sözkonusu faturalar doğrudan gider yazılabilir, KDV si indirilebilir. Ancak bunun için fiş mukabilinde alınan yemeğin lokanta ve benzeri yerde yenilmeyip işyerine veya müştemilatına getirilerek personele yedirildiği hususunun bir şekilde ispatlanmasının herhangibir inceleme vukuunda istenilmesi ihtimal dahilindedir.*

- *Yemek fişleri, iş için seyahate gönderilen personele bu seyahatte kullanılmak üzere veya temsil ve ağırlama görevi verilen personele bu amaçla kullanması için verilmişse yine sözkonusu faturalar doğrudan gider yazılabilir ve KDV si indirilebilir. Fiş sarfiyatlarının bu amaçla yapıldığı hususunun da tevsiki gerekebilir.*

- *Yemek fişleri personele dağıtılıyor ve personel, işyeri ve müştemilatı dışına giderek bu fişlerin geçerli olduğu lokanta ve benzeri yerlerde yemek yiyorsa, personel ve çalışılan gün başına dağıtılan fiş değeri 8.260.000 lirayı aşmadığı sürece stopaj doğmayacaktır. Bu değer 8.260.000 lirayı aştığı takdirde aşan kısmın brüte götürülerek stopaja tabi tutulması icap eder.*

Yemek fişlerinin hangi amaçlarla sarfedildiğinin tevsiki için bu dağıtımların bir sarf raporuna bağlanmasının, bu raporda fişlerin kimlere, hangi amaçlarla, hangi meblağlarda, hangi tarihlerde verildiği konularında özet bilgilere yer verilmesinin ve raporun firma yetkililerince imzalanmasının, personele yemek fişi tesliminin bir liste üzerine ilgili personelin imzası alınmak suretiyle yapılmasının yukarıda belirtilen tevsik gereğinin yerine getirilmesi açısından yeterli olacağı kanaatindeyiz.

Başkaca bir tevsik şekli düşünemiyoruz. Zira yemek fişi karşılığında hizmet veren lokanta, büfe gibi işletmeler bu hizmetin bedelini yemek yiyene veya onun işverenine değil, fişi bastırıp pazarlayan firmaya fatura etmektedir. Tevsik konusunda yemek fişi pazarlayan firmanın da katkısı olamaz. Çünkü bu firma yemek fişlerinin fişi satın alan firma tarafından,

- *personele işyeri veya müştemilatında yemek yedirmek için mi,*
- *temsil ve ağırlama amaçlı yemekler için mi,*
- *personelin iş seyahatlerinde yediği yemekler için mi,*
- *personelin işyeri dışında (anlaşmalı lokanta ve büfelere giderek) yemek yemesi için mi,*

kullanıldığını bilmesi (özel haller) dışında mümkün değildir.

(Seyahatte geçen günler için hem yemek fişi vermek, hem de harcırah ödemek mükerrerlik yaratacağı için, fiş verme, ya da harcırah uygulama yöntemlerinden biri tercih edilmelidir.)"

+

+

Personele yasal had dahilinde yemek fişi verilmesi stopaj gerektirmediği gibi SSK primi hesabını da etkilemez. Yasal haddi aşacak şekilde yemek fişi verilmesi halinde yasal haddi (2004 yılı için 8.260.000 lirayı) aşan kısım stopaja tabidir. Fakat SSK hesabına konu değildir.

4. ÜRETİLEN MALLARIN, TESLİMİ KDV DEN İSTİSNA EDİLMİŞ MALLAR İÇİN KULLANILMASI VEYA SARFI :

Kombine imalatta, imal olunan mamul, ara mamul yahut yarımamul niteliği taşıyan malların, bir başka malın üretiminde üretim girdisi olarak kullanılması halinde, söz konusu sarf veya kullanım nedeniyle KDV hesaplanması prensip olarak söz konusu değildir. Çünkü KDV ye vücut veren işlem esas itibariyle, malın mülkiyetinin satış akdine dayalı olarak üçüncü kişilere devredilmesidir.

Mesela hem ahşap levha, hem de standart mobilya üretimi yapmakta olan bir firma, levha satışı yaptığında KDV doğar. Fakat bir kısım levhaları mobilya imalinde üretim girdisi olarak kullanıldığında KDV hesaplanması gerekmez. Levha üretimi ile doğan katma değer, bu levhalar ile üretilen mobilyanın satışı aşamasında (mobilya bedeli bünyesinde) vergilenecektir.

KDV Kanununun 3/b bendinde yer alan hüküm, imal olunan KDV ye tabi mamul, ara mamul yahut yarımamulün, teslimi KDV den istisna edilmiş olan bir başka malın imalinde üretim girdisi olarak kullanılmasının veya sarfının teslim sayılan hal olarak değerlendirilmesini, dolayısiyle sarf yahut kullanım işleminin gerçekleştiği ayda, sarf olunan yahut kullanılan malın emsal bedeli üzerinden KDV hesaplanmasını öngörmektedir.

Örnek vermek gerekirse, yukarıda bahsi geçen firma, ürettiği ahşap levhalardan bir kısmını ihraç edilmek üzere hazırlanan (tesliminde KDV istisnası uygulanacak olan) mobilyaların imalinde kullanırsa, kullanımın vuku bulduğu ayda, levhaların emsal bedeli üzerinden, bu hüküm uyarınca KDV hesaplanması gerekmektedir.

İstihsal vergisindeki dahili sarf uygulamasından esinlenerek konulduğu anlaşılan bu hüküm KDV tatbikatı açısından fevkalade yanlış ve anlamsızdır. Uzun teorik ve tatbiki açıklamalara girerek bu görüşümüzün dayanaklarını ortaya koymaktan sarfınazar ediyor ve KDV uygulamasında hiç bir mükellefin bu hüküm uyarınca KDV hesaplamadığını, bize göre hesaplaması da gerekmediğini vurgulamakla yetiniyoruz. KDV nin yapısına uymayan, bir çok mükellefi boş yere vergi kaçakçısı durumuna düşüren ve zaten işlemeyen bu hükmün mutlaka kaldırılması gerektiği görüşündeyiz.

Bu konu hakkında, Sayın Ahmet ÖĞÜT'ün Maliye Postası Dergisindeki (1 Kasım 1996) yazısına bakınız.

5. MÜLKİYETİ MUHAFAZA KAYDIYLA YAPILAN SATIŞLARDA ZİLYEDLİĞİN DEVRİ :

KDV nin doğuşuna yol açan ana işlem grubu mülkiyetin devrini de içeren satış akdine dayalı teslimlerdir. Medeni Kanunun 688 inci maddesi uyarınca mülkiyeti muhafaza kaydıyla yapılan satışlarda, satışa konu mal alıcının eline geçtiği halde mülkiyet geçişi olmadığı için KDV Kanununun 2 nci maddesindeki anlamı ile yani mülkiyet devrini de içeren teslim gerçekleşmemiş olmaktadır.

Mükelleflerin, teslimlerini mülkiyeti muhafaza kaydıyla yaptıklarını iddia etmek suretiyle, KDV yi diledikleri kadar geciktirebileceklerini dikkate alan kanun koyucu, bu gibi iddiaları peşinen önlemek için, mülkiyeti muhafaza kaydıyla yapılan satışları da teslim sayılan hal saymak suretiyle KDV ye tabi tutmuştur.

6. İMAL VEYA İNŞA OLUNAN AMORTİSMANA TABİ İKTİSADİ KIYMETLERİN (ATİK) AKTİFE ALINMASI YAHUT KULLANILMAYA BAŞLANMASI NEDENİYLE KDV HESAPLANMASI GEREĞİ 31.12.1998 DE SONA ERMİŞTİR :

3 üncü maddenin 1.1.1999 dan geçerli olmak üzere 4369 sayılı Kanunla yürürlükten kaldırılan (d) bendi hükmüne göre ;

" Amortismana tabi iktisadi kıymetlerin işletmede kullanılmak üzere imal veya inşa edilmesi halinde, Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre bu kıymetlerin aktife alınması veya kullanılmaya başlanılması"

+

+

İmal veya inşa olunan bu iktisadi kıymetin toplam maliyeti üzerinden KDV hesaplanmasını gerektirmektedir. Bu hükmün amacı teşvik kapsamında olmayan sabit kıymetlerdeki üç taksitte KDV indiriminin imal veya inşa suretiyle edinilen sabit kıymetlerde de uygulanabilmesi idi.

Sabit kıymetlerde üç taksitte KDV indirimi öngören 31 inci maddenin yürürlükten kaldırılmasına paralel olarak söz konusu (d) bendi de yürürlükten kaldırılmıştır.

7. SATIN ALINIP KDV 'si İNDİRİLMİŞ OLAN MALIN İŞLETMEDE ATİK OLARAK KULLANILMAYA BAŞLANMASI KDV AÇISINDAN HERHANGİ BİR ÖZELLİK TAŞIMAZ :

Eskiden işletmenin emtia stokunda bulunan malın aynı işletmede yahut aynı KDV mükellefine ait başka bir işletmede amortismana tabi iktisadi kıymet olarak kullanılmaya başlanması hali özellik arz etmekteydi.

Çünkü 31.12.1998 den önce ATİK için 3 taksitte KDV indirimi uygulaması vardı. (Mülga Md.31) Bunu sağlamak için, aktifleştirilen stok ATİKLER nedeniyle maliyet bedeli üzerinde KDV hesaplanması ve bunun 3 taksitte indirilmesi gerekiyordu. Öteden beri yanlış olduğunu savunduğumuz 31 inci madde yürürlükten kaldırılınca bu gereklilik de sona erdi. Günümüzde, stoklar arasında bulunan ATİK niteliğindeki mal aktifleştirilmesi, maliyet bedeli üzerinden ilgili sabit kıymet hesabına borç, ticari mallar hesabına alacak yazılması suretiyle gerçekleşmektedir.

8. TESLİM SAYILAN HALLER DOLAYISIYLA HESAPLANACAK KDV 'nin MATRAHI :

Satış akdine dayalı mal teslimlerinde KDV matrahı satış bedelidir. Kanunun 3 üncü maddesinde dört fıkra halinde sıralanan ve teslim sayılan hal olarak isimlendirilen satış işlemlerinde satış bedeli yoktur. Bu işlemlerde KDV matrahının nasıl bulunacağı konusuna aşağıdaki bölümlerde kısaca değinilmiştir.

8.1. Vergiye Tabi İşlemler Dışındaki Amaçlarla İşletmeden Mal Çekişinde KDV Matrahı :

Şahsi işletmelerde işletme sahibi tarafından yapılan bu şekildeki mal çekişlerinde matrah, çekişe konu malın emsal bedelidir. Emsal bedelin tesbitinin nasıl yapılacağı 27 nci madde ile ilgili bölümde açıklanmıştır.

Ortalık halinde işletilen işletmelerde, işletmeden çekiş değil ortağa satış söz konusu olabilir. Ortaklara yahut sair kişilere yapılan satışlarda bedel, malın emsal bedeline göre bariz şekilde düşük olursa ve bu düşüklük izah edilmezse matrah olarak, satış bedeli yerine emsal bedel esas alınır.

8.2. Bağışlanan Mallarda KDV Matrahı :

KDV Kanununun 17/2-b maddesinde, bir kısım bağışların KDV den istisna edilmiş olmasından da anlaşılacağı üzere, KDV mükellefleri tarafından yapılan bağışlama işlemleri (vicdani bağışlar) KDV ye tabidir. Bağışlanan mallarda KDV matrahının nasıl bulunacağı hakkında KDV Kanununda özel bir hüküm yoktur.

Kanunun 27 nci maddesinde, bedeli bulunmayan veya bilinmeyen işlemlerde, emsal bedelin KDV matrahı olarak dikkate alınacağı belirtilmiştir.

Şayet bağış 17 nci maddenin 1 inci fıkrasında yazılı kuruluşlara yapılmışsa, bu bağış KDV den müstesna olduğu için KDV matrahının bulunmasına ihtiyaç duyulmayacaktır. (Ancak bu istisnanın uygulanması bağışlanan mal için yüklenilip indirilen KDV nin iptalini gerektireceğinden, bu yüklenim tutarının tespiti gerekecektir.)

Bağış söz konusu kuruluşlar dışında bir yere yapıldığında, 27 nci madde uyarınca emsal bedel üzerinden mi, yoksa GVK Md.89 ve KVK Md.14/6 uyarınca mukayyet değer üzerinden mi KDV hesaplanması gerektiği, tartışılmaya değer bir konudur.

8.3. İşletme Personeline Yapılan Bedelsiz Teslimlerde KDV Matrahı :

+

+

Yukarıdaki 3 nolu bölümde de belirtildiği gibi, gelir (ve kurumlar) vergisi uygulamasında, ayın şeklindeki ücret unsurları, aynın verildiği gün ve yerdeki ortalama fiyatlara göre değerlendirilmekte, KDV açısında ise İdare emsal bedelin esas alınması gerektiği görüşünü benimsemektedir.

Aynî ücret unsurlarının değerlenmesi işleminin yeknesak ve basit şekilde yapılabilmesini sağlayacak düzenlemelere ihtiyaç vardır.

8.4. İmal veya İnşa Olunan ATİK lerin Aktife Alınması Yahut Kullanılmaya Başlanması (Md:3/d) Nedeniyle Hesaplanmasına 1.1.1999'dan İtibaren Son Verilmiştir :

KDV Kanununun 20/3 üncü maddesinde yer alan özel hükme göre, bu işlemde KDV matrahı, ilgili ATİK in Vergi Usul Kanununa göre tesbit edilecek değeri idi. Ancak 4369 sayılı Kanunla, 3/d, 10/f, 20/3 ve 31'inci maddeler 1.1.1999'dan itibaren kaldırıldığından, sözkonusu matrah belirleme ve KDV hesabına bu tarihten itibaren gerek kalmamıştır.

8.5. Mülkiyeti Muhafaza Kaydıyla Yapılan Satışlarda KDV Matrahı :

Burada bir satış bedeli mevcut olduğuna göre bu bedelin aynı zamanda KDV matrahı olarak dikkate alınması gerektiği düşünülebilir.

Fakat bu yorum tarzı istismara müsaittir. Yani KDV mükellefleri satışlarını mülkiyeti muhafaza kaydıyla yapılmış gibi göstererek KDV matrahını bu gerekçe ile düşük tutulup, tamamlayıcı bedeli mülkiyetin devir tarihine ertelemek isteyebilirler. Ayrıca 3 üncü maddeye göre bu işlem teslim sayıldığına göre KDV matrahının mülkiyetin de devri halinde uygulanması gereken bedele eşit tutar olarak dikkate alınması gerekir.

8.6. Üretilen Malların, KDV den Müstesna Mallar İçin Kullanılması Veya Sarfında KDV Matrahı :

KDV Kanununun 3/b maddesi ile teslim sayılan bu işlemlerin uygulamada KDV hesabına konu edilmediğini ve söz konusu hükmün yürürlükden kaldırılması gerektiğini, yukarıdaki 4 nolu bölümde belirtmiştik. Böyle bir işlemin KDV hesabına konu edilmesinde KDV matrahının, nasıl hesaplanacağı ise ayrı bir sorundur.

9. KDV ye TABİ OLMAYAN BEDELSİZ TESLİMLER (İŞLE İLGİLİ SARFLAR) :

Uygulamada, TESLİM işlemi ile SARF olayının lâyıkıyla ayırd edilmemesinden kaynaklanan yanlış teşhis ve tatbikatlara sıklıkla rastlanmıştır. Başka bir anlatımla, aslında işle ilgili sarfiyat mahiyetindeki mal çıkışları, teslim yahut teslim sayılan hal kavramları içinde mütalaa edilmek suretiyle bu sarfların KDV hesabına konu ettirilmesi veya edilmesi tarzındaki hatalar, uzun süre devam ettirilmiştir.

KDV ye tabi olan işlemler, esas itibariyle satış niteliğindeki mal teslimleri ve hizmet ifaları olup KDV den söz edebilmek için malı teslim alanın (veya hizmetten faydalananın) ALICI yahut MÜŞTERİ konumunda bulunması ve teslimin satış akdine dayalı olması gerekir (Md:2). Bu anlamda bir teslim bulunmamasına rağmen KDV hesaplanmasını gerektiren işlemler ise "*Teslim Sayılan Haller*" başlıklı 3 üncü maddede dört bent halinde sıralanmıştır.

Satın alınan veya üretilen malların işle ilgili olarak (vergiye tabi işlemler dahilindeki amaçlarla) sarf edilmesi nedeniyle KDV hesaplanmayacağı kuşkusuzdur.

BAZI HALLERDE MALIN SARF İŞLEMİ, BU MALIN ÜÇÜNCÜ KİŞİLERE, BEDEL ARANMAKSIZIN VERİLMESİ ŞEKLİNDE TEZAHÜR EDER.

Şayet sarf işlemi, malı üçüncü kişilere bedel gözetmeksizin vermek şeklinde yapılıyorsa ve bu tasarruf;

- İşle ilgili bir gereğin (mesela garanti vaadinin) yerine getirilmesi,
- Reklam yapılması, satışı yapılan mallara olan talebin korunması veya arttırılması, (promosyon)

+

+

- Firmanın temsilinin ve işle ilgili kimselerin ağırlanması,
- Personel gideri mahiyetinde olması

gibi, ticari, zirai yahut mesleki faaliyetin icrası yahut idame ettirilmesi ile bağlantılı bulunuyorsa, bu şekildeki sarfların KDV hesaplanmasını gerektirmeyeceğini izaha gerek yoktur. (Promosyon eşyası dağıtımı ve katkı paylı promosyonlar hakkında Sayın Mehmet TİMUR'un YAKLAŞIM dergisinin 44 nolu Ağustos 1996 sayısındaki yazısına bakınız.)

Yukarıda da belirttiğimiz gibi kavram kargaşasının tam olarak önlenememesi, hatalı teşhis ve uygulamalara, halen rastlanabilmekte oluşu dolayısiyle konuyu örnekleme suretiyle ve detaylı olarak açıklamak ihtiyacı duyuyoruz: (Halen diyoruz, çünkü 50 nolu KDV Genel Tebliğindeki, işle ilgili bir kısım şartların KDV ye tabi olmadığı şeklindeki idarî görüş bu konudaki hatalı uygulamaları önemli ölçüde azaltmış olmakla beraber, bu Tebliğde tüm sarf biçimleri ele alınmadığından, azalmış da olsa yanlış tatbikatlara rastlanabilmektedir.)

9.1. Garanti Kapsamında Yapılan Bedelsiz Teslimler :

Bilhassa taşıt araçları ve dayanıklı tüketim malı satışlarında, belli sürelerle tamir garantisi verilmekte, satılan mal bu süre içinde, garanti kapsamına girecek şekilde arıza gösterirse, bu arızanın giderilmesi meyanında müşteriye bedelsiz olarak parça tesliminde ve hizmet ifasında (servis hizmetinde) bulunulmaktadır.

Burada işle ilgili sarf olayı vardır. Bedelsiz teslim bulunduğu gerekçesiyle KDV hesaplanması istenemez.

Yurt içi tamir, bakım ve değiştirme garantileri :

Konu ile ilgili bir muktezada şu cümlelere yer verilmiştir:

"*Garanti şartları çerçevesinde tamir, bakım ve yenileme amacıyla yapılacak bedelsiz teslim ve hizmet ifaları katma değer vergisine tabi değildir. Tamir, yenileme işlemlerinin anlaşmalı servisler aracılığıyla yaptırılması durumu değiştirmeyecektir.*

Ancak bu tamir, bakım ve yenileme faaliyetleri ile ilgili olarak satıcı firmanın mal ve hizmet satın alması sırasında vergi ödeneceği tabiidir. Bu kapsamda anlaşmalı firmalara yapılan ödemeler de vergiye tabi olacaktır. Hesaplanan bu vergiler satıcı firma tarafından indirim konusu yapılacağından firmanın üzerinde kalması söz konusu değildir.

Buna göre satıcı firmanın tamir, bakım ve yenileme faaliyetleri ile ilgili olarak gerçekleştirdiği her türlü mal ve hizmet alımlarında olduğu gibi, anlaşmalı servislere ödenen bedel için de vergi ödenmesi ve ödenen bu vergilerin indirim konusu yapılması gerekmektedir."

Bu muktezadaki görüşlere aynen katılıyoruz. Çünkü burada bedelsiz teslim, garanti şartları nedeniyle (işle ilgili olarak) yapıldığından KDV hesaplatılmamış, garantör firma tarafından bu teslime konu mal ve hizmetlerin temininde yüklenilen KDV nin (girdi KDV) de indirim konusu yapılacağı belirtilmiştir.

Yurt dışından (ihracatçı firmadan) sağlanan garantiler :

İthal mallarda garanti verme işlemi ithalatçı firma tarafından yapılmakta olup, bu garantiler hakkında yukarıda belirtilen mukteza kapsamında işlem yapılmaktadır.

Ancak bazen yurt dışındaki ihracatçı firma, Türkiyedeki ithalatçıya (distribütör firmaya) bu garanti nedeniyle katlandığı giderleri tazmin sözü vermekte ve bu söz nedeniyle Türkiyedeki ithalatçıya para vermektedir. Bu paranın KDV ye tabi olup olmadığı tartışma konusudur.

Maliye Bakanlığınca verilen 18.2.1999 tarih ve B.07.0.GEL.0.53/5324-200 sayılı muktezada şöyle denilmektedir :

"*Garanti çerçevesinde, alıcılara bedelsiz olarak yapılan teslim ve hizmetler için katma değer vergisi hesaplanması söz konusu değildir. Ancak bu teslim ve hizmetleri fiilen yapan mükellefler bedelini*

+

+

otomobilin sahibinden olması bile garantiyi veren sistemin bir unsuru olan yetkili satıcıya yapılan bedel karşılığı bir hizmet söz konusudur ve bu hizmet Katma Değer Vergisi Kanununun 1/1 inci maddesine göre vergiye tabidir. Bu bedelin yetkili satıcılar tarafından ithalatçı durumundaki şirketinize aktarılmasında da keza katma değer vergisi uygulanacaktır. Söz konusu bedelin yurt dışındaki satıcı firmadan talep edilmesinde de hizmet ihracına ilişkin şartların mevcut olmaması nedeniyle katma değer vergisi uygulanması gerekmektedir."

Dikkat edilirse bu muktezada garanti hizmetinin yurt dışındaki ihracatçıya yönelik olduğu varsayılmış ve buna bağlı olarak ihracatçıdan gelen paranın KDV li olduğu ileri sürülmüştür. Bu görüşe katılmamız mümkün değildir. Burada garanti ithalatçı firmanın kendi müşterilerine yönelik olarak bizzat sağladığı bir unsurdur. Yurt dışından gelen para ise, sonradan ve şarta bağlı olarak yapılmış bir iskonto niteliğindedir. Mal veya hizmet karşılığı değildir. Bu nedenle yurt dışından gelen söz konusu para KDV hesaplanmaksızın kayda alınabilmelidir. Kaldı ki garanti bedeli daha önce malın fiyatının içinde yer aldığından (mal bedeli kapsamında KDV lenmiş olduğundan,) dolayı vergi mükerrerliği doğmaktadır.

9.2. Ticari Örf ve Teamüle Göre Verilmesi ve Alınması Mutad Olan Hediyeler ve EŞANTİYONLAR :

Yılbaşı, bayram ve benzeri nedenlerle firmalar tarafından yaptırılıp yahut satın alınıp dağıtılan eşantiyonlar ve hediyelik eşyalarda da bedelsiz teslim durumu vardır.

Bu dağıtımlar genellikle ya örf ve adet gereği olarak ya reklam amacıyla, ya da ticari çerçevede ilişkide bulunulan kişilerin memnun edilmesi suretiyle işlerin seri ve olumlu bir şekilde yürütülmesi maksadıyla, (yani işle ilgili olarak) yapılan sarflardır.

Bu gibi hediye teslimler nedeniyle KDV hesaplanmayacağı gibi, bunların temini nedeniyle yüklenilen KDV ler indirilir ve KDV hariç tutarları ise gider yazılır.

Geçmişte Maliye Bakanlığı eşantiyon teslimlerinde KDV hesaplanması gerektiği görüşünü ifade etmekteydi. (1993/2 sayılı İç Genelge)

Biz, öteden beri işle ilgili hediye ve eşantiyonların temini için yüklenilen KDV lerin indirilmesi ve bunların dağıtımı nedeniyle KDV hesaplanmaması gerektiği görüşündeyiz. KDV hesaplanmaması halinde, hediye ve eşantiyonların Devlete KDV getirisi sağlamaksızın tüketime konu edildiği şeklinde bir görüntü doğmakla beraber, bunların maliyeti, işletmenin sattığı mal veya hizmetlerin bedelini etkileyeceğinden hediye ve eşantiyonların dolaylı olarak KDV lenmesi söz konusudur.

Danıştay 11 inci Dairesi, triko, kalem, anahtarlık, çanta, ajanda gibi yılbaşı eşantiyonlarının, oto radyatör satıcısı mükellefin işinin genişliği ile mütenasip olduğunu dikkate alarak KDV hesaplamaksızın dağıtımını ve bunların KDV'sinin indirilmesini kabul etmiştir. (2.10.1997 tarih ve E.1994/899, K.1997/482 - Süryay)

EŞANTİYON niteliğindeki hediye dağıtımlarının KDV karşısındaki durumu, 50 nolu KDV Genel Tebliğindeki şu açıklamalarla, çözüme kavuşturulmuştur:

"***Firmaların belirli zamanlarda, özellikle dini bayramlarda ve yılbaşlarında kendi tanıtımlarını yapmak amacıyla her hangi bir bedel almaksızın kalem, anahtarlık, ajanda, takvim ve benzeri eşya dağıtmaları geleneksel hale gelmiştir. Ticari hayatta eşantiyon olarak adlandırılan bu ürünler, her ne kadar işletmede tüketilmemekte ise de ayni pazarlama gideri niteliğinde olduğundan, bu ürünlerin müşterilere ayrıca bir bedel alınmaksızın teslimi katma değer vergisi hesaplanmasını gerektirmemektedir.***"

Tebliğdeki bu hükmün uygulanması için eşantiyon olarak dağıtılan malların ticari teamüllere uygun NİTELİKTE ve MİKTARDA olması, ayrıca bir satışa konu edilmeyecek şekilde verilmesi şart koşulmuştur.

Başka bir anlatımla, hediye olarak verilen eşya örf ve teamül gereği olarak kabul edilemeyecek ölçüde değerli ise veya hediyenin parça başı değeri makul olmakla beraber, bir kişiye verilen hediye adedinin mantık dışı şekilde yüksek olması halinde, bu hediyelerin KDV si ile birlikte kanunen kabul edilmeyen gider sayılması veya bir başka şekilde tenkide uğraması söz konusu olabilir.

+

+

Ancak hediyelerin eşantiyon niteliği taşıyıp taşımadığı, özellikle ürün markası veya firma amblemi taşımayan pahalı hediyelerin durumu tartışılmaya müsaittir. Bize göre hediyenin değeri ne olursa olsun, bu hediye firma sahip veya yetkililerince kullanılmayıp, muvazaa olmaksızın iş ile ilgili olarak, gerekli görülen kişilere verilmişse KDV hariç bedeli gider yazılabilmeli, KDV si indirilebilmelidir. Buradaki tevsik sorununun, nazikâne biçimde çözülebilmesi için, hediye bu hediyenin niteliğinin ve adedinin belirtildiği bir mektupla birlikte gönderilmeli, hediyenin alındığının yazılı olarak bildirilmesi rica edilmeli, gelen alındı yazıları, hediyenin faturasına iliştirilmelidir. Bu yapılmasa bile hediye faturasının ekine veya üzerine bu hediyenin kime verildiği not edilmelidir. Pahalı hediyelerin kamu görevlilerine verilmesi durumunda, vergisel açıdan sorun çıkmasa bile, hediyenin rüşvet sayılması suretiyle her iki tarafı da müşkül durumda bırakabileceği kuşkusuzdur.

Konu hakkında fikir vermek amacıyla İstanbul Defterdarlığının 8.2.1999 tarih ve 603 no.lu Muktezasını dikkatlerinize sunmakta yarar görüyoruz. Bu muktezanın son paragrafında şöyle denilmektedir :

".... A.Ş. nin Türkiye 1. Futbol Ligi Şampiyonu Galatasaray Futbol Kulübü Sporcularına vereceği saatler eşantiyon kapsamında KDV ye tabi olmayacak, bu teslimden dolayı borçlanılan bir bedel ve söz konusu olmadığından fatura düzenlenmesine de gerek bulunmamaktadır. Söz konusu saatler nedeniyle yüklenilen katma değer vergisinin ise, prensip olarak indirim konusu yapılması gerekmektedir. "

9.3. Bir Mal veya Hizmeti Alanlara, Başka Bir Mal veya Hizmetin Bedava verilmesi :

Bir malı satın alana, bu malın yanı sıra başka bir malın bedava verilmesi şeklindeki pazarlama takdiği uygulamasında, bedava verilen mal, bedel mukabili satılan malın maliyetine dahil bir unsur teşkil etmektedir.

Mesela hemen bütün gazeteler, gazetenin yanısıra, mecmua, haftalık TV programı, kitapcık, magazin, bulmaca eki, poster, karton biblo, basit oyuncaklar ve diğer birçok hediyeleri bedava vermektedirler. Bu hediyelerin, müşteriyi cezbetme, tirajı arttırma, okuyucunun bu gazeteyi almayı alışkanlık haline getirmesini sağlama gibi ticari amaçlarla yapıldığı açıktır. Dolayısiyle sözkonusu hediyelerin imali veya satınalınması nedeniyle katlanılan maliyet gazete maliyetine, dolayısıyle gazete fiyatına dahildir. Bunlar bedava veriliyormuş gibi görünmekle beraber, okuyucunun gazete bedeli meyanında, gazete eklerinin de bedelini ödediği, yahut sağlanan tiraj artışı ve buna bağlı ilan geliri tırmanışı ile hediye maliyetinin fazlasıyle çıkarıldığı, hediyelerin (gazete bedeli ve ilan geliri meyanında) dolaylı olarak KDV ye tabi tutulduğu aşikârdır.

Hediyenin gazete yanında verilmeyip (kupon yayınlamak ve) belli sayıda kupon ibraz edenlere verilmesinde de durum aynıdır. Mesela okuyucusuna ansiklopedi vereceğini vaad eden bir gazetenin, bunu hergün gazete yanında fasiküller halinde vermesi ile, fasikül sayısı kadar kupon yayınlayıp bu kuponları ibraz edenlere ciltlenmiş halde teslim etmesi arasında fark yoktur.

50 nolu Tebliğde bir malın yanısıra başka bir malın bedava verilmesi uygulamasının aslında, bedelli olduğu söylenen mal için belirlenen fiyatın her iki mala da yönelik olduğu, yani bedelsiz verilmiş gibi görünen malın gerçekte bedelsiz olmadığı, dolayısıyla söz konusu bedel içinde KDV ne tabi tutulmuş olan bu mallar için ayrıca KDV hesaplanmasına gerek bulunmadığı, aynı ürünler için yüklenilen KDV lerin ise, prensip olarak indirim konusu yapılması gerektiği kabul edilmiştir. (Tebliğdeki bu anlayışın, bir hizmetin yanı sıra başka bir hizmetin bedelsiz verilmesi veya bir malın yanı sıra bir hizmetin bedelsiz verilmesi şeklindeki işlemlerde de geçerli olması gerekir.)

Prensip böyle olmakla beraber;

şayet bedelli verilen malın KDV oranı, bedelsiz olduğu söylenen malın KDV oranından düşük ise, bu bedelsiz malın ticaretini yapan diğer firmalara karşı haksız rekabet doğduğu dikkate alınarak, bedelsiz mal için yüklenilen KDV nin indirimi, bedelli mal KDV oranı ile sınırlı tutulmuş, aradaki farkın gider yazılması gerektiği hükme bağlanmıştır.

Bakanlığı böyle bir düzenleme yapmaya mecbur eden başlıca faktör, gazetelerin bilhassa son zamanlarda kupon biriktiren tüm okurlarına yoğun şekilde hediyeler vermeleri, gazete tesliminde KDV oranı % 1 iken bu hediyelerin alımında yüklenilen KDV lerin % 1 in üstünde olmasıdır.

+

+

Bize göre de fevkalade doğru olan yukarıdaki prensip uygulandığında, gazete fiyatı içindeki hediye bedeline tekabül eden tutar kendi oranında vergilenmiş olmakta, hediye kampanyasına konu malları % 8 veya % 18 KDV ne tabi olarak ticaretini yapanlara karşı oluşabilecek bir haksız rekabet önlenmektedir.

Bu haksız rekabet, sadece gazetelerin hediye kampanyalarında değil, bir malın daha düşük oranlı KDV ne tabi başka bir mal yanında verildiği tüm hallerde de (mesela % 1 e tabi zeytinyağının yanında % 18 e tabi deodorant verilmesi gibi durumlarda da) baş göstermektedir.

50 nolu Tebliğe göre, bir malın yanısıra başka bir malı bedava vermek şeklinde promosyon uygulayan firmaların KDV açısından yapmaları gereken işlemler şöyledir:

- Bedava verilecek malın ithalinde, alımında veya üretiminde yüklenilen KDV lerin tamamı indirilecektir.

- Şayet bedava verilecek malın tabi olduğu oran, bedelli malın oranına eşit veya daha düşük ise, KDV açısından başkaca yapılacak bir işlem yoktur.

- Bedava verilecek mal için geçerli KDV oranı, bedelli teslim edilen malın tabi olduğu orandan yüksek ise, aradaki KDV farkı bedelsiz malın teslimine bağlı olarak KDV beyannamesinin 20 nci satırında gösterilmek suretiyle indirim iptaline tabi tutulacak ve gider yazılacaktır.

- Promosyon ürünü için yüklenilen KDV nin indirimler arasında kalacak olan kısmı şu formülle hesaplanacaktır :

$$\text{Bedava verilen mal için yüklenip indirilmiş olan KDV tutarı} \times \frac{\text{Bedelli verilen malın tabi olduğu KDV oranı}}{\text{Bedava verilen malın tabi olduğu KDV oranı}}$$

ÖRNEK :

Yemeklik bitkisel yağ üreten bir firma, 5 paket margarin ile bir paket sigarayı birlikte ambalajlamış olarak piyasaya sürmeyi ve *"sigara hediyeli margarin"* sloganı ile satarak margarin satışlarını artırmayı planlamaktadır.

Bunun için Ocak 2005 ayında KDV dahil 1.180 YTL. bedelle sigara alınmış ve iç yüzde hesabıyle (1.180 : 118 x 18 =) 180 lira KDV Ocak ayında indirilmiştir.

Yapılacak yevmiye kaydı şöyledir :

Ocak 2005

157	DİĞER STOKLAR	1.000	
	- Promosyon eşyası stokları		
191	İNDİRİLECEK KDV	180	
320	SATICILAR		1.180

Bu firma, Ocak ayında hiç sigara hediyeli margarin satışı yapmamıştır. Şubat ayında bu şekilde yapılan satışlarda margarin yanı sıra verilmek suretiyle sarf olunan sigara maliyetinin 500 YTL. olduğu varsayılırsa, (buna tekabül eden KDV 90 YTL. dir..) gider kaydına konu KDV tutarı, yukarıdaki formüle göre şöyle hesaplanacaktır.

$$90 \times \frac{\text{0,08 (margarin KDV oranı)}}{} = 40 \text{ YTL.}$$

+

+

0,18 (sigara KDV oranı)

Buna göre Şubat ayında yapılacak yevmiye kaydı şöyledir (7/A seçeneğine göre) :

	Şubat 2004		
760	PAZARLAMA ..... GİDERLERİ	**600**	
157	DİĞER STOKLAR		500
391	HESAPLANAN KDV		**50**
	- İndirim İptali		
	/		

Şubat 2005 ayı KDV beyannamesi düzenlenirken, **(90 - 40 =) 50** YTL, beyannamenin 30 nolu satırında gösterilecektir.

Daha sonraki aylarda, sigaraların margarinle birlikte teslim edilmesine paralel olarak yukarıdaki şekilde işlem yapılacaktır. (Faturalarda satışa konu mal olarak sadece margarin gösterilmeli, fatura üzerine *"Her beş paket margarin için bir paket sigara hediyelidir"* notu konmalıdır.)

50 nolu Tebliğle getirilen bu düzenleme, indirim hakkını zedelediği ve yasal zemini bulunmadığı gerekçesiyle eleştirilere hedef olmuştur. (Örnek olarak, Sayın Kemal OKTAR 'ın, Maliye Postası Dergisinin 1 Mayıs 1996 sayısındaki yazısına bakınız.)

Keza söz konusu Tebliğ hükmü, iptal istemiyle dava konusu edilmiş. Danıştay 11'inci Dairesi, 4.1.1996 tarih ve E:1996/3589 - K:1996/3812 nolu kararı ile bu istemi reddetmiştir. 19.12.1997 tarih ve E:1997/331 - K:1997/518 sayılı Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu Kararı (Maliye Postası, Sayı : 424) ile, 11 inci Daire Kararı kesinleşmiştir. (Konu hakkında, Sayın Erdal SÖNMEZ ve Sayın Garip AYAZ'ın, Vergi Dünyası Dergisinin Kasım 1997 sayısındaki yazısına bakınız.)

9.4. Çekiliş Yoluyla Şanslı Tüketicilere Yüksek Değerde Hediye Verilmesi :

Bizim anlayışımıza göre, tüketicilere yönelik olarak ve şans unsuruna bağlı şekilde hediye kampanyaları yapılmasında mesela belli sayıda kupon biriktirip gönderen okuyucular arasında kur'a çekmek suretiyle, bu okuyuculardan birine veya bir kaçına yüksek değerde hediye verilmesinde de KDV hesaplanmamalıdır.

Her ne kadar tüketicinin kazandığı hediyenin değeri, satınaldığı malın veya hizmetin fiyatına göre çok daha yüksek değerde ise de, her bir ürünün yanısıra verilen şey bu büyük hediye değil, hediyenin kazanılma şansıdır (Hediye değeri, kampanyaya konu mal veya hizmet satış hacmi ile oranlandığında bu pahalı hediyelerin, kampanya kapsamındaki ciro ile mütenasip olduğu görülecektir).

Başka bir anlatımla şanslı tüketici, hediyeyi diğer bütün tüketiciler adına teslim almaktadır.

Bu nedenlerle değerine bakılmaksızın hediye alımında yüklenilen KDV indirilmeli, hediyenin talihliye teslimi dolayısıyle KDV hesaplanmamalıdır.

Zaten bu gibi şans unsuruna bağlı hediye kampanyaları Milli Piyango İdaresinin denetimi altında yapılmakta ve hileli kampanyalara fırsat verilmemektedir.

Özel Kanun hükümleri saklı olmak üzere, nakit üzerine piyango tertip etmek Milli Piyango İdaresi'nin inhisarındadır. Gelir sağlamak veya satış artırmak amacı ile düzenlenen eşya piyangoları, hediye kampanyaları Milli Piyango İdaresi'nin iznine ve denetimine tabidir. Talih faktörüne dayanmayan hediye kampanyalarında (mesela belli bir malı alan herkese başka bir malın bedava verilmesinde) izne gerek yoktur.

Gelir İdaresi 50 no.lu KDV Genel Tebliği'nde, eşantiyon ve numune teslimlerinde, bir mal veya hizmetin bir başka mal veya hizmetin yanında BEDAVA verilmesinde KDV hesaplanmayacağını

+

+

belirlemiş, fakat alıcılar arasında yapılan çekilişle talihli alıcıyı tespit edip bu alıcıya yüksek değerde hediye verme olayını Tebliğ bazında açıklamamıştır.

Ancak, mukteza bazında yapılan açıklamalar, talihli alıcılara verilen hediyeler nedeniyle KDV hesaplanmayacağı, hediyenin temininde yüklenilen KDV'nin indirilebileceği yönündedir. Büyük Mükellefler Vergi Dairesi'nce verilen aşağıdaki mukteza, bu konuda örnek teşkil etmektedir:

" *Sayı : B.07.1.GİB.04.99.16.01/2-Muk.138*

Konu: Ürünlerin satışlarını artırmak amacıyla noter huzurunda çekiliş yapılmak suretiyle hediye edilen otomobilin katma değer vergisi karşısındaki durumu.

İlgi: 05.10.2007 tarihli dilekçeniz.

İlgide kayıtlı dilekçenizde, …… ……..…….. sonucu oluşan tüketici listesinden noter huzurunda çekiliş yapılmak suretiyle belirlenen talihliye teslimi yapılan otomobil nedeniyle yüklenilen KDV'nin indirim konusu yapılıp yapılmayacağı, hediye tesliminde KDV hesaplanıp hesaplanmayacağı hususlarında Başkanlığımız görüşü talep edilmektedir.

…….. Bakanlık Makamından alınan 02.05.2007 tarih ve 039695 sayılı yazıda;

"……..

50 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliğinde, bir malın yanında ayrıca bir bedel tahsil edilmeksizin başka bir malın verilmesi veya numune ya da eşantiyon mallar verilmesi şeklinde ortaya çıkan teslimlerin Katma Değer Vergisi karşısındaki durumuna ilişkin açıklamalar yapılmış ve bu teslimler deneniyle yüklenilen Katma Değer Vergisinin indirimine ilişkin usul ve esaslar belirlenmiştir.

Buna göre, adı geçen şirketin alışveriş yapan müşterilerine çekilişle vereceği otomobillerin tesliminde katma değer vergisi hesaplanmayacaktır. Bu teslimler nedeniyle yüklenilen katma değer vergisinin ise 50 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliğinde belirlenen usul ve esaslar çerçevesinde indirim konusu yapılması mümkün bulunmaktadır"

Yukarıda yapılan açıklamalar çerçevesinde;

- *Noter huzurunda yapılan çekilişle hediye edilen otomobil nedeniyle yüklenilen katma değer vergisinden satışı yapılan malın tabi olduğu (% 8) orana isabet eden kısım indirim konusu yapılacak, kalan kısım ise gider veya maliyet olarak dikkate alınacaktır.*

- *Noter huzurunda çekilişle yapılan otomobilin tesliminde ise katma değer vergisi hesaplanmayacaktır."*

Sayın Abdullah TOLU'nun Yaklaşım Dergisinde (Eylül 2011) yayınlanan yazısında benzer yönde muktezalara yer verilmiştir.

9.5. Tanıtım Amaçlı Dağıtımlar (Numuneler) :

İlaç sektöründe, doktor ve eczacılara, propagandistler vasıtasiyle numune ilaç dağıtımı, yaygın ve vazgeçilmez bir pazarlama aktivitesidir. Bu ilaçların kutularında numune olduğu belirtilir ve fiyat yer almaz.

Aynı şekilde, piyasaya yeni sürülen malların tanıtımını sağlamak amacıyle bu malların (bazan küçük ambalajlar içinde, bazan da piyasaya sunulduğu şekliyle) bedava dağıtıldığı görülmektedir.

Satış sağlamak veya satışı artırmak amacıyle yapılan bu gibi bedelsiz teslimlerde de, dağıtıma konu mal için yüklenen KDV nin indirilmesi ve teslim KDV si hesaplanmaması gerekir.

+

+

Nihayet 50 nolu Tebliğde, ötedenberi satışı yapılan bir malın veya piyasaya yeni sürülen bir ürünün tanıtımını sağlamak amacıyla bu malların bir kısmının numune olarak ve bedel aranmaksızın verilmesi işlemlerinin, prensip olarak KDV hesaplanmasını gerektirmediği, bu malların ithalinde, alımında veya üretiminde yüklenilen KDV lerin ilgili belgelere dayanarak indirileceği ve indirimler arasında kalacağı hükme bağlanmıştır.

Ancak bunun için ;

- numunenin ticari teamüllere uygun nitelikte ve miktarda olması,
- ayrıca bir satışa konu olmayacak şekilde verilmesi ve ayrıca
- numune mal üzerinde firma ünvanının, *"numunedir*", *"para ile satılamaz"* gibi ibarelerin yazılı olması şartları aranmaktadır.

İstanbul Defterdarlığının 7.4.2000 tarih ve 2250 sayılı Muktezasında firma, satışlarını artırmak amacıyla bedelsiz kazı kazan tertip ederek kazanan şahıslara kendi imalatı olan iç çamaşırlarının bedelsiz olarak vermek istediğini belirterek görüş sormuştur. Verilen muktezada reklam amacıyla eşantiyon olarak bedelsiz verilen ürünlerin maliyetlerinin gider olarak dikkate alınabileceği, bu teslimler nedeniyle KDV hesaplanmasına gerek bulunmadığı, söz konusu ürünler için yüklenilen KDV lerin indirim konusu yapılabileceği, bu şekilde bedelsiz **verilen eşantiyonlar için fatura düzenlenmesi gerekmediği** belirtilmiştir. (Buradaki eşantiyon teslimlerinde fatura kesilmesinin gerekmediği görüşü doğrudur. Fatura kesmeksizin mal çıkış yaptırmaması esasına dayanan sistemler kullanan firmalar bu gibi çıkışlar için kendi kendilerine fatura düzenlemek suretiyle işlem yapabilirler.)

Konu ile ilgili olarak verilmiş olan aşağıdaki mukteza da aydınlatıcı niteliktedir:

"*Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı*
(Mükellef Hizmetleri Grup Müdürlüğü)

Sayı: B.07.1.GİB.04.99.16.01/2-Muk.530 06.07.2009

Konu: Bedelsiz teslimlerin katma değer vergisine tabi olup olmadığı ve maliyet bedeli üzerinden gider kaydedilip kaydedilmeyeceği hk.

…… LTD.ŞTİ.

İlgide kayıtlı dilekçenizde, kimya sanayi başta olmak üzere, insan, hayvan ve bitki sağlının koruması, geliştirilmesi, tedavi ve bakımlarının yapılmasına yönelik her türlü kimyasal maddenin üretimi ve ticareti faaliyeti ile iştigal eden şirketinizce, doktorlara , hemşirelere, medikal mağazalara, muhtelif ilaç firmalarına; cihaz kullanımının yaygınlaştırılması suretiyle markanın güçlendirilmesi, tek kullanımlık şeker ölçüm çubuklarının satışının arttırılması amacıyla bedelsiz teslim edilen kan şekeri ölçüm cihazlarının katma değer verisine tabi olup olmadığı ve söz konusu cihazların maliyet bedelinin gider kaydedilip edilmeyeceği hakkında Başkanlığımız görüşü talep edilmektedir.

Bir harcamanın, genel gider adı altında masraf yazılabilmesi için, harcamanın yapılmış olması ve harcama ile iş arasında açık, güçlü bir, illiyet bağının mevcut olması, harcamanın işin önemi ölçüsünde yapılmış bulunması gerekir.

Konuya ilişkin olarak yayımlanan 50 Seri no'lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği'nin A/1 bölümünde promosyon ürünleri ile ilgili olarak; "Ticari hayatta, ticareti yapılan mallara olan talebin artırılması amacıyla, bir takım pazarlama teknikleri geliştirilmekte, satışı yapılan malın yanında başka bir malın ayrıca bir bedel alınmaksızın verilmesi de sıkça karşılaşılan bir pazarlama tekniği olarak ortaya çıkmaktadır. Bir malın tasarruf hakkının malik veya adına hareket edenlerce, alıcıya veya adına hareket edenlere devri olarak tanımlanan teslim hükümleri çerçevesinde ticari bir işletmenin yaptığı bedelsiz teslimler de katma değer vergisine konu olmaktadır.

Ancak, firmaların iktisadi faaliyetini genişletme, emsal işletmelerle rekabet edebilme, üretim veya satışını yaptıkları mallara olan talebi koruma veya artırma amacıyla bir malın yanında başka bir mal

+

+

verilmesi şeklinde gerçekleşen işletmelerde, promosyon ürünü açısından bir bedelsiz teslim söz konusu olmamaktadır. Zira, firmanın genişleyen faaliyetiyle bağlantılı olarak işletmede yaratılan katma değer artmaktadır. Nitekim piyasadan satın alınan veya ithal edilen malların promosyon ürünü olarak müşterilere verilmesi, mükellefler açısından pazarlama gideri niteliğini taşımakta ve bu malların alış bedelleri Gelir Vergisi Kanunu'nun 40'ıncı maddesinin 1 numaralı bendine göre gider olarak kaydedilebilmektedir.

Dolayısıyla, firmanın yarattığı katma değer içerisinde vergilenen promosyon mallarının müşterilere verilmesi sırasında katma değer vergisi hesaplanmasına gerek bulunmamakta ve bu ürünler için yüklenilen katma değer vergisinin ise prensip olarak indirim konusu yapılması gerekmektedir" açıklamaları yer almaktadır.

Buna göre, şirketiniz tarafında cihaz kullanımının yaygınlaştırılası suretiyle markanın güçlendirilmesi ve tek kullanımlık kan şekeri ölçüm çubuklarının satışının arttırılması amacıyla doktorlara, hemşirelerle, ecza depolarına,medikal mağazalara ve ilaç firmalarına promosyon faaliyeti çerçevesinde bedelsiz teslim edilen kan şekeri ölçüm cihazlarının alış bedellerinin pazarlama gideri olarak genel hükümler çerçevesinde Gelir Vergisi Kanunu'nun 40'ıncı maddesinin 1'inci bendi kapsamında gider olarak değerlendirilmesi mümkün bulunmaktadır.

Ayrıca, söz konusu cihazların, geçici promosyon faaliyeti çerçevesinde doktorlara, hemşirelere, ecza depolarına, medikal mağazalara ve ilaç firmalarına bedelsiz teslimi ile ilgili fatura düzenlenmesine ve katma değer vergisi hesaplanmasına gerek bulunmamaktadır.

Bilgi edinilmesini rica ederim."

9.6. Tanıtım Amacıyla Bedelsiz Olarak Verilen Hizmetler :

50 no.lu Tebliğde eşantiyon olarak verilen mallar ile tanıtım amacıyla verilen numune malların KDV hesaplanmasını gerektirmediğini bu malların temininde yüklenilen KDV lerin indirim konusu yapılabileceği belirtilmiştir.

Numune veya eşantiyon mallar için geçerli olan bu anlayışın numune veya eşantiyon hizmetler için geçerli olmaması mümkün değildir. Dolayısıyla 50 no.lu Tebliğ numune ve eşantiyon mallar yanında numune veya eşantiyon hizmetler içinde geçerli olarak anlamak gerekir.

Nitekim bir inceleme elemanı yeni açılan bir otelin tanıtım amacıyla, ünlü kişilere, tur operatörlerine, muhtelif yetkililere, basın mensuplarına bedelsiz olarak ikram ettiği gecelemelerin KDV hesaplanmasını gerektirdiği iddiası ile tarhiyat önermiş, yargıya intikal eden bu olay mükellef lehine sonuçlanmıştır. İstanbul 8 inci Vergi Mahkemesinin oy birliği ile verdiği tebrike şayan kararda bu bedelsiz hizmetlerin reklam ve tanıtım amacı taşıdığını, bu nedenle ve 50 no.lu Tebliğ uyarınca KDV hesaplanmamasının uygun olduğu ifade edilmiştir. (26.01.2005 tarih ve E :2004/1502, K:2005/137 sayılı Karar)

10. TOPTANCILARA VEYA PERAKENDECİLERE VERİLEN BEDELSİZ MALLAR VE HEDİYELER :

Yukarıdaki 9.2. nolu bölümde de belirttiğimiz gibi, ticarî örf ve teamüle göre verilmesi ve alınması mutad olan ve değeri makul bir haddi aşmayan hediyelerin dağıtımı nedeniyle KDV hesaplanmayacağı gibi, hediyeyi alan taraf bunu herhangi bir kayda konu etmeksizin kullanır, tüketir veya başka birine verir Ticari örf ve teamüle uygun olan hediyelerin bayilere veya perakendeci tüccara dağıtılmasında da durum aynıdır.

Toptancı veya perakendeci tüccara örf ve teamülle telif edilemeyecek boyut ve nitelikte aynî menfaat sağlamak suretiyle mal satışını hızlandırmayı amaçlayan kampanya ve uygulamalar çerçevesinde bedelsiz olarak mal verilmesi işlemi ise ciro primi olarak değerlendirilmelidir.

Bu konuya aşağıdaki bölümlerde kısaca değinilmiştir. (24 ve 25 inci maddelere de bakınız.)

10.1. Mal Fazlası İskontosu :

+

+

Bazı üretici firmalar, satış hacmini artırabilmek için nakit iskonto yerine, iskonto miktarına eşdeğerdeki malı bedava vermeyi tercih etmektedirler. Bu işlemde bedava verilen malın KDV dışında tutulması ancak iskonto yoluyla mümkün olabilir. Faturanın şu şekilde kesilmesine mukteza bazında müsaade edilmiştir.

Cinsi	Fiyatı	Miktarı		Bedeli
A Malı	10 YTL.	1.000 Adet		10.000 YTL.
A Malı (Bedelsiz)	10 YTL.	100 Adet	+	1.000 YTL.
		Toplam		11.000 YTL.
Mal fazlası iskontosu (100 Adet bedava)			-	1.000 YTL.
				10.000 YTL.
		KDV	-	1.800 YTL.
				11.800 YTL.

Dikkat edilirse burada bedelsiz denilen mal önce KDV matrahına sokulmuş, sonra iskonto olarak matrah dışına çıkarılmıştır. Aslında olay 1.100 adet malın 10.000 YTL. bedelle (10.000:1.100=9.,091 YTL fiyatla) satılmasından farksızdır.

Eğer fatura,

Cinsi	Fiyatı	Miktarı		Bedeli
A Malı	10 YTL.	1.000 Adet		10.000 YTL.
A Malı	Bedelsiz	100 Adet	+	Bedelsiz
		Toplam		10.000 YTL.
			+	1.800 YTL.
				11.800 YTL.

şeklinde düzenlenirse, alan ve satan açısından durum aynı olmakla beraber, satıcının 100 adet malın KDV sini ziyaa uğrattığı iddiasına yol açacağı gibi, alıcının "*bedelsiz*" malı stok hesabına dahil etme konusunda sıkıntıya düşmesi sonucunu doğuracaktır. Bu nedenlerle böyle bir faturalama tarzını tavsiye etmiyoruz.

Tabiatıyle mal fazlası iskontosunun farklı bir mal verilmek suretiyle de uygulanması mümkündür. Özellikle, az talep edilen yahut piyasaya yeni sürülmüş olan mallara, başka malların yanında (aynî iskonto yoluyla) bir anlamda zorla talep yaratılmaktadır.

10.2. Toptancı veya Perakendecilere, Belli Ciro Hadlerini Doldurdukları İçin Bedava Verilen Mallar veya Hediyeler :

Firmalar, toptancı veya perakendeci tüccarları daha fazla mal almaya teşvik amacıyle, belli ciroların veya mal miktarlarının aşılması şartıyle nakden veya nakit yerine bazı malları bedelsiz olarak vermek suretiyle ödüllendirmede bulunmaktadırlar.

Ödüllendirmenin şans unsuruna bağlı olarak, mesela her 100 YTL: mal alımı için bayilere birer kura numarası tahsis etmek ve hediyeyi çekilişi kazanan bayie vermek suretiyle yapıldığı da görülmektedir.

Veriliş yöntemi ne olursa olsun, ticarî performansı gösteren ciro, piyasa tutma ve benzeri ölçülere bağlı şekilde verilen ve eşantiyon ölçülerini aşan bedelsiz mallar (ve hizmetler) malı elde edenin ticarî hasılatına dahil edilmelidir.

Hediye, prim niteliği arzetmekte ise, karşılıklı faturalaşılmak suretiyle belgelenmesi daha uygun olur.

+

+

Örnek :

X Halı Fabrikası, yapacakları alım tutarı 2.000.000 YTL. yi geçen bayilerine kamyon verileceğini duyurmuştur. Halı fabrikası 120.000 (+ KDV) tutarındaki kamyon faturasını almıştır.

Burada fabrika, kamyon faturasını, bir geçici hesaba borç kaydedecek, faturadaki KDV yi indirecektir. Ayrıca bayie 120.000 (+ KDV) tutarında kamyon faturası çıkarıp geçici hesabı kapatacak, KDV yi ise teslimlerin KDV si hesabına yazacaktır. Bayiden alacağı 120.000 (+ KDV) tutarındaki prim faturasını pazarlama giderleri hesabına geçirecek ve KDV sini indirecektir.

Bayiin kazandığı bu hediye ticari hasılata dahildir. Dolayısıyle bayiin ödeyeceği gelir ve kurumlar vergisini etkiler. Bayi, kazandığı bu malı sadece şahsı ile ilgili olarak göremez ve ticari işletmesinin kayıtları dışında tutamaz (Bedava kamyonun bayiin şahsına yönelik ivazsız intikal olarak nitelenmesi mümkün değildir. Çünkü kamyon, kalem, çakmak, kravat gibi örf ve teamüle uygun basit bir hediye değil aynı şekilde verilen ticari prim niteliğindedir.)

Bayiin yapacağı yevmiye kayıtları şöyle olmalıdır:

/

320		SATICILAR	14.160	
	602	DİĞER GELİRLER		12.000
	391	HESAPLANAN KDV		2.160
Prim Faturasının kaydı				

/

Bu kamyon bayiin işyerinde kullanılacaksa şu kaydın yapılması gerekir :

/

255		DEMİRBAŞLAR	120.000	
191		İNDİRİLECEK KDV	2.160	
	320	SATICILAR		14.160

/

Uygulamada bayilerini bu veya benzeri şekilde hediye ile ödüllendiren firmalar, hediyeyi bayie fatura etmeyi ve ondan prim faturası istemeyi yakışıksız bulmakta, bayi üzerinde olumsuz etki yapacağını ve kampanyanın başarısını engelleyeceğini düşünmekte, dolayısıyle hediyeyi gider yazmaktan öte bir işlem yapmaktan kaçınmaktadırlar.

Eğer tüccara verilen bu hediyenin değeri makul seviyede ise, örf ve teamüllere uygun düşüyorsa bu yaklaşım ve tatbik tarzı makul karşılanabilir. Hediye, temsil ağırlama giderleri kapsamında mütlaa edilerek doğrudan gider yazılır ve KDV si indirilir.

Ancak hediye, bayi primi olarak nitelenmesine yol açacak kayda değer bir kıymet taşıyorsa yukarıda izah edildiği şekilde faturalaşmaya konu edilmesi uygun olur. Ancak ciro primlerinin KDV ye tabi olmadığı yolundaki Danıştay kararlarına güvenerek ve aksi yöndeki İdarî görüşe rağmen, fabrikanın kamyonu bayie fatura edip, kamyonun KDV dahil tutarı kadar ciro primi dekontu göndererek kamyonu bedava vermesi, kamyonun KDV dahil bedeli kadar ciro primi gideri yazması, bayiin ise kamyonu aktifleştirilip, KDV sini indirerek, KDV dahil tutarı hasılat yazılması mümkündür. (Ciro primleri konusunda 1 inci maddedeki 6.7. no.lu bölüme bakınız)

10.3. Ciro Priminin Şans Faktörüne Dayalı Olarak (Çekilişle) Verilmesi :

Bazen üretici veya pazarlamacı firmalar, kendilerinden direkt veya dolaylı şekilde mal yahut hizmet alan toptancı veya perakendeci durumundaki firmalara yaptıkları alımların belli bir birimi için şans (kura) numarası verdikleri, kampanya sonucunda yapılan çekiliş sonucu tesbit edilen şanslı tüccarlara değerli hediyeler verdikleri, böylelikle satışlarını hızlandırdıkları görülmektedir.

Bir önceki bölümde izah edildiği gibi, şans faktörüne dayalı olsun olmasın firmalar tarafından elde edilen bu hediyeler, ivaz karşılığı temin olunmuş sayılır, veraset ve intikal vergisine konu edilemez. Kampanyanın, Milli Piyango İdaresi'nin iznine ve denetimine tabi olması (92/1 Tebliğ-R.G. 17.11.1992)

+

+

bu hediyelerin ivaz karşılığı elde edilmiş sayılması ve ticari hasılata dahil edilecek olması nedeniyle, veraset ve intikal vergisi alınmasını gerektirmez.

Aşağıdaki mukteza, bu konudaki idari görüşü yansıtmaktadır. (Yaklaşım Dergisi Temmuz 2009)

"*Büyük Mükellefler Vergi dairesi Başkanlığı*
Mükellef Hizmetleri Grup Müdürlüğü

Tarih :30.03.2009
Sayı :B.07,1.GİB.4.99.16.01/01-VUK-229-MUK-24
Konu :

……...

İlgi: ……../09/2009 tarihli dilekçeniz

İlgi dilekçenizde; satışlarınızı artırmak amacıyla ecza depolarına yönelik kampanya yapmayı düşündüğünüzü, şirketiniz tarafından belirlenecek kampanya koşulları çerçevesinde, ecza depolarının; eczanelerin kendilerinden yapacakları ***belirli oranlardaki alımlarına karşılık aylık bazda (belirli bir dönemde) bedelsiz olarak ürün*** *teslim edecekleri ve şirketinizce, ecza deposuna eczanelere bedelsiz olarak teslim ettikleri ürün miktarı kadar bedelsiz ürün teslimatı yapılacağı belirtilerek, ecza depolarına bedelsiz olarak teslim edilecek ürünlerin sevk irsaliyesi ve sıfır bedelli fatura düzenlenmek suretiyle katma değer vergisi hesaplanmaksızın belgelendirilmesinin mümkün olup olamayacağı hususlarında tereddüt oluştuğundan Başkanlığımız görüşünün sorulduğu anlaşılmaktadır.*

Bilindiği üzere; Katma Değer Vergisi Kanununun 25/a maddesinde, teslim ve hizmet işlemlerine ilişkin olarak düzenlenen fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen ticari teamüllere uygun miktardaki iskontoların, katma değer vergisi matrahına dahil olmayacağı hükme bağlanmıştır.

Buna göre; malın teslimine ve hizmetin yapılmasına ilişkin olarak düzenlenecek faturalarda, ticari teamüllere uygun olarak ayrıca gösterilen iskontolar, katma değer vergisi matrahına dahil olamayacaktır. Diğer bir anlatımla faturanın düzenlenmesini gerekli kılan işlem ve bu işleme bağlı olarak yapılan iskontonun aynı faturada yer alması şartına bağlı olarak iskonto, katma değer vergisi matrahına dahil edilmeyecektir.

Konuya ilişkin olarak yayımlanan 26 Seri Numaralı Katma Değer Vergisi Genel Tebliğinin; "Fatura ve Benzeri Belgelerde Ayrıca Gösterilmeyip, Yıl Sonlarında, Belli Bir Dönem Sonunda ya da Belli Bir Ciro Aşıldığında İskontolarda Durum" başlıklı L/2 bölümünde;

"Fatura ve benzeri belgelerde ayrıca gösterilmeyip, ***yıl sonlarında, belli bir dönem ya da belli bir ciro aşıldığında*** *(satış primi, hasılat primi, yıl sonu iskontosu gibi adlarla) yapılan ödemeler ise katma değer vergisine tabi olacaktır.* ***Zira, bu tür iskonto doğrudan satılan malla ilgili değildir. Burada söz konusu olan iskonto, firmanın yaptığı ek bir çalışmanın yada çabanın sonucu olarak doğmaktadır. Dolayısıyla yapılan iş ana firmaya karşı verilen bir hizmettir.*** *Çünkü, ana firma ile satıcı firma arasında düzenlenen sözleşmeye göre (yazılı veya sözlü), satıcı firma sözleşmenin hükümlerine uygun olarak belli bir çabayı göstermiştir ki (belli bir hizmeti vermiştir ki) ek ödemeye (iskontoya) hak kazanmıştır.*

Bu nedenle, yukarıda belirtilen şekilde uygulanan ve Katma Değer Vergisi Kanununun 4. Maddesi çerçevesinde ***"hizmet"*** *Kapsamına giren bu işlemlere ait iskontolar, aynı Kanunun 1/1. maddesi uyarınca vergiye tabi tutulacaktır." denilmektedir.*

Buna göre; ***belirli dönem veya şartların gerçekleşmesine bağlı olarak*** *(satış primi, hasılat primi, yılsonu ıskontosu gibi adlarla anılan) yapılan ödemeler* ***ciro primi*** *olarak değerlendirileceğinden hizmet ifasında bulunan taraf* ***(alıcı) bunu hizmet faturası düzenlemek*** *suretiyle belgelendirirken,*

+

+

*satıcının ise yapılan hizmetin karşılığında **emsal bedel üzerinden satış faturası düzenlemesi** gerekmektedir.*

*Bu nedenle; şirketinizin ecza depolarına, eczanelerin **belirli dönemlerdeki (aylık periyod) alışlarına karşılık bedelsiz ürün** verilmesi şeklinde gerçekleştireceği kampanya kapsamında yapacağı bedelsiz ürün teslimleri ciro primi addedilmek suretiyle Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 1/1'inci maddesi kapsamında katma değer vergisi hesaplamak suretiyle fatura ile belgelendirmesi, buna binaen hizmet ifasında bulunan ecza depolarının-da şirketiniz adına hizmet faturası düzenlemesi gerekmektedir.*"

Bu hediyeler, talihli tüccarlara ibraname karşılığında teslim edilir ve maliyet bedelleri üzerinde faturaya bağlanır. Karşılığında, talihli alıcıdan hizmet (ciro primi) faturası alınır. Bu iki fatura cari hesapta birbirini götürür. Kampanyayı düzenleyen taraf, aldığı hizmet faturasına istinaden pazarlama gideri kaydı yapar. Talihli firma ise aynı faturaya göre hasılatını kaydeder. Hediyeyi ise firma aktiflerine (KDV indirimi yaparak) dahil eder veya hediyeyi firma sahibi şahsi kullanımı için almışsa, firma sahibi cari hesabına KDV dahil tutar borç kaydedilir.

Maliye İdaresinin bu yöndeki anlayışını aksettiren, Dış Ticaret Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 25.8.1995 tarih ve 1879 sayılı muktezası şöyledir:

"*İlgi'de kayıtlı dilekçenizde, şirketiniz satışlarının arttırılması amacıyla, 3 ayrı gruba kupon vermek suretiyle çekiliş düzenleneceği ve karşılığında hediye verileceği belirtilerek, sözkonusu gruplar itibarıyla verilen hediyelerin Veraset ve İnkital Vergisine tabi olup olmadığı sorulmaktadır.*

Bilindiği üzere, 7338 sayılı Veraset ve İntikal Vergisi Kanununun 1. maddesinde; Türkiye Cumhuriyet tabiiyetinde bulunan şahıslara ait mallar ile Türkiye'de bulunan malların veraset tarihiyle veya herhangi bir suretle olursa olsun bir şahıstan diğer bir şahsa intikalinin veraset ve intikal vergisine tabi olduğu ve aynı kanunun 5. maddesinde de veraset ve intikal vergisi mükellefinin veraset tarihiyle veya ivazsız bir tarzda mal iktisab eden kişi olacağı belirtilmiştir.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 37 nci maddesinde ise; "Her türlü ticari ve sınai faaliyetten doğan kazançlar ticari kazançtır." hükmü yeralmaktadır.

İlgi dilekçenizde, 1. ve 2. grup olarak sözettiğiniz, firmanızdan mal alan tüccarlar ile bu tüccarlardan mal alan perakendeci/bakkallara, satışlarınızın arttırılması için reklam amacıyla, ciro miktarları gözönünde bulundurularak ve kura numarası verilmek suretiyle, yapılacak çekiliş sonrasında çeşitli hediyeler verilmesi işleminin bir nevi prim olarak değerlendirilmesi gerekir.

Prim, yazılı yada sözlü bir anlaşma veya bu primi ödeyecek olanın tek taraflı olarak belirlediği koşullara uygun şekilde, başarılmış bir iş yada hizmet karşılığında, asıl ödemeye ek olarak yapılan bir ödeme şeklinde tanımlanabilir. Bu ödemeler, nakden olabileceği gibi bir mal veya hizmet sunmak şeklinde de olabilir.

Olayımızda, belirlenen ciro miktarını aşan 1. ve 2.grup müşterileriniz için verilecek kura şansı da gözönünde bulundurulduğunda, kazanacak firmalar açısından, elde edilen bu prim, belli bir miktarın üzerinde satış yapması nedeniyle, firmanız tarafından, sözü edilen 1. ve 2.grup müşterilerinize sağlanacak ek bir menfaattir.

Nitekim, 26 seri no.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği'nin L/2 bölümünde, yıl sonlarında, belli bir dönem sonunda yada bellibir ciro aşıldığında satış primi, hasılat primi, yıl sonu iskontosu gibi adlarla yapılan ödemelerin, firmanın yaptığı ek bir çalışmanın yada çabanın sonucu doğduğu, dolayısıyla yapılan işin, ana firmaya karşı verilen bir hizmet olduğu belirtilmiş, ana firma ile satıcı firma arasında düzenlenen sözleşmeye göre (yazılı veya sözlü), satıcı firmanın sözleşmenin hükümlerine uygun olarak belli bir çabayı göstermesi halinde (belli bir hizmeti vermesi halinde) ek ödemeye hak kazanacağı belirtilmiştir.

Üretici firmalardan mal alan tüccarlar ile perakendeci/bakkalların, firmalara sağlayacağı bir hizmet yada menfaat karşılığında alacakları hediyeler, sonuçta kura sonucu olsun yada olmasın ticari faaliyeterinin bir unsuru olarak değerlendirilerek, ticari kazançlarına dahil edilecektir.

Yukarıdaki bölümlerde de açıkça sözedildiği üzere, bir intikalin veraset ve intikal vergisine tabi tutulabilmesi için bulunması gerekli tek şart intikalin ivazsız olmasıdır.

Olayımızda, firmanızdan mal alan 1. ve 2. grup satıcılar, elde edecekleri hediyeyi başarılı ticari faaliyetleri sonucu hak edeceklerdir. Sözkonusu firmalar, yukarıda da sözedildiği üzere, firmanızın malını daha çok satarak, firmanıza bir yarar sağlamakta, firmanız da çeşitli gerekçelerle ihtiyacını duyduğu böyle bir hizmetin karşılığını ödemeye razı olmaktadır. Bir anlamda sözkonusu firmalar alacakları hediyenin karşılığını, kendi ticari performanslarını arttırarak, dolaylı da olsa, firmanız genel satış hacmini arttırmak suretiyle ödemektedirler.

+

Bu nedenlerle, 1. ve 2. grup firmaların firmanıza yapmış olduğu bu hizmet gözönünde bulundurulduğuna, kura sonucu da olsa, elde etmiş oldukları heyidenin ivazsız intikalinden sözetmek mümkün bulunmamakta, dolayısıyla veraset ve intikal vergisine tabi herhangi bir işlem de gerçekleşmemektedir."

11. ALICI FİRMALARIN PERSONELİNE HEDİYELER VERİLMESİ :

Bazı üretici veya tüccar firmalar mal satışlarını hızlandırmak için, mal sattıkları bayi, yarı toptancı veya perakendeci firmada çalışan personele, kendi mallarının satışına özen göstermeleri şartıyla hediyeler vermektedirler.

Bu olay için muhtelif yorumlarda bulunulması mümkündür.

Bu konudaki görüşlerimiz Diyalog Dergisi'nin Mayıs 2012 sayısında yayınlanan ve aşağıda metnini sunduğumuz yazımızda belirtilmiştir.

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 alıcılarına,
- Kendi pazarlama personeline,
- Komisyon karşılığı pazarlama işi yapan kimselere,
- **Başka firmaların satış elemanlarına**,

yönlendirebilmektedirler.

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

[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

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 hediyeyi kabul eden kişiler bunları veren firmalara "tabi" değildir.

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:

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

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 özelgenin[7] 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 yapılıp 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

[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

vergisi tevkifatına tabi tutulmak suretiyle aynı Kanunun 40 ıncı maddesinin birinci fıkrasının (1) numaralı bendine göre gider olarak dikkate alınması mümkün bulunmaktadır.

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 özelgelerde[8] 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 işverenine ek bir vergi yükü getirir. Böyle bir durum kabul edilemez.

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

2.5. Bahşiş 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, BAHŞİŞ niteliğindedir.

Maliye İdaresi de eskiden bu görüşü benimsemekteydi.

Nitekim yeni özelge sisteminin [9] devreye girmesinden önce verilmiş olan bir özelgede[10] bir firmanın, distribütörlerinin personelinin belli satış hedeflerini yakalamaları şartıyla, başka

[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 Özelgesi.
[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.

+

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****.*

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 Kararında[11] 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 olmadığının 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 kayırıcı 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 özelgeye[12] 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.

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.

12. MÜŞTERİLERİN (Bayilerin) ÜCRETSİZ GEZDİRİLMESİ :

Bayilerin veya müşterilerin ağırlanması ve gezdirilmesi işlemi, genel planda bir temsil ve ağırlama gideri türüdür. Nitekim İstanbul Defterdarlığınca verilen 31.1.2000 tarih ve 793 sayılı Muktezada, belli seviyenin üzerinde alım yapan firmalardan ikişer yetkilinin kiralanacak bir tekne ile İstanbul civarında bir gün boyunca gezdirilmesi ile ilgili masrafların genel gider mahiyetinde olduğu bu masraflarla ilgili KDV lerin indirilebileceği belirtilmiştir.

Keza Türkiye'deki herhangi bir şehirde yapılan bayi toplantılarında, toplantıya çağrılan bayilerin ulaşımının, konaklanmasının sağlanması yemek verilmesi ve sair imkanlar da işle ilgili gider olup,

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

bunlara ait KDV ler indirilebilir. Bu gibi toplantıların yakın ve ucuz ülkelerde yapılması da makul karşılanabilmelidir.

Ancak bazı firmaların bayilerinin uzak ülkelere ve uzun sürelerle seyahate gönderdikleri, bu turistik seyahatlerle ilgili masrafları üstlenerek bayilerini hoşnut etmeye çalıştıkları görülmektedir. Çok yüksek masraflara sebebiyet veren bu gibi uygulamaların ciro primi niteliği taşıdığı ve alıcılara ticari menfaat aktarılması anlamına geldiği yönünden tenkide uğraması mümkündür.

13. BAYİLERE DEMİRBAŞ VERİLMESİ :

Bazı hallerde satışı yapılan malların özellikli ortamlarda satışa sunulması gerekebilmektedir. Bunun en bariz örneği dondurma satışlarında, dondurmaların buzdolaplı vitrin veya dolaplarda satışa sunulması gereğidir. Bazen malların özel raf veya tertibatlarla satışa sunulması, lastik satışlarında lastik takma-sökme cihazına ihtiyaç duyulması alıcının işyerine büyük ve pahalı panolar konulması gibi nedenlerle alıcılara amortismana tabi iktisadi kıymet niteliğinde malların emanet edilmesi gerekebilmektedir.

Konu ile ilgili bir soru üzerine İstanbul Defterdarlığınca verilen 14.4.2000 tarih ve 2383 sayılı Muktezada ;

"..... Benzer bir konuyla ilgili olarak Bakanlık Makamından alınan 11.01.1996 tarih ve 1855 sayılı yazıda;

"*Saklanması özellik arzeden bazı malların satışı ile ilgili olarak üretici firmanın bayisine demirbaş mallar vermesi işleminde ise sözleşme hükümleri önem taşımaktadır. Sözleşmede bayilik sona erdiğinde, iş değişikliği yapıldığında veya sair nedenlerle firmanın mallarının satışından vazgeçildiğinde, amortismana tabi iktisadi kıymetin geri alınacağı şeklinde bir hüküm bulunması ve üretici firmanın bu malı amortismana tabi tuttuğu hallerde demirbaşın verilmesi, teslim niteliği taşımadığından katma değer vergisine tabi olmayacak, ancak yüklenilen vergi indirimi konusu yapılacaktır.*

Düzenlenen sözleşmede satıcının bayiliği sona erse de demirbaşın geri alınacağı yolunda bir hüküm bulunmaması ve firmanın bu mal için amortisman ayırmaması halinde demirbaşın bedelsiz olarak teslimi ticari bir nitelik arz ettiğinden katma değer vergisine tabi olacak ve yüklenilen katma değer vergisi indirim konusu yapılacaktır."denilmektedir.

Buna göre, ithal edilerek satışa konu edilen malzemeler yanında satışı artırıcı amaçla ekipman ve donanımları belli bir şartla (yazılı veya sözlü sözleşme) bağlı ve belli bir süre için bedelsiz olarak alıcı firmaların kullanımına verilmesi durumunda sözleşmede yukarıda açıklandığı şekilde hüküm bulunması ve firmanın bu malı amortismana tabi tutmuş olması halinde malların teslimi söz konusu olmayacağından katma değer vergisine tabi olmayacak, ancak yüklenilen vergi indirim konusu yapılacaktır.

Ancak söz konusu olan bu mallar için amortisman ayrılmaması halinde bedelsiz olarak teslimi ticari bir nitelik arz edeceğinden katma değer vergisine tabi olacak ve yüklenilen katma değer vergisi indirim konusu yapılacaktır."

Görüldüğü gibi İdare bayilere kirasız kullanılmak üzere ekipman verilmesi işleminde KDV aramamakta, bu ekipmana ait yüklenilen KDV nin indirilmesi mümkün bulunmaktadır. Teslimde KDV hesaplanmaması için bu teslimin emaneten teslim olması gerekmekte, teslim edilen ekipmanın amortismana tabi tutulması (doğrudan gider yazılmaması) istenmektedir.