

BEDELSİZ TESLİMLER



Erdal Fırat
Vergi Denetmeni

GİRİŞ

Firma dışından satın alınan ya da firmaca üretilen bir mamülün hediye olarak (bedelsiz) verilmesi durumunda özellikle KDV açısından tereddüte düşülmesi ve bu konuda Maliye Bakanlığınca şu ana kadar yapılmış olan düzenlemelerin yetersiz olması nedeniyle, bir katkımız olabileceği düşüncesiyle bu yazıyı hazırlamayı uygun bulduk.

İlgili kanun maddelerinin yorumu açık olmaları nedeniyle, doğal olarak bu konuda ileri sürülmüş bir çok farklı görüş bulunmaktadır. Biz bu görüşleri mümkün olabildiğince objektif olarak değerlendirerek sonuçta kendi görüşümüzü ortaya koymaya çalıştık.

Konunun çok geniş ve günümüzde giderek uygulanan bir satış yöntemiyle ilgili oluşu, yazımızı belirli bir alanda sınırlandırmamızı gerektirdi. Çünkü uygulamada rastlanılan satış yöntemleri ve şekilleri tek tek ele alındığında, her bir örnek olay (satış yöntemi) için ayrı bir araştırma yazısının yazılması mümkündür.

II- KONU İLE İLGİLİ YASAL DÜZENLEMELER - GÖRÜŞLER VE DEĞERLENDİRMELER :

3065 sayılı KDV Kanunun 1/1 maddesinde "Ticari, sınai, ziraai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetler" KDV ne tabidir denilmektedir.

Buradaki ifadelerden de anlaşılacağı üzere teslim ve hizmetlerin bedelli ya da bedelsiz oluşu KDV.nin hesaplanmasını etkilememektedir.

Yine KDV. Kanunun 3/a maddesinde; "Vergiye tabi malların her ne suretle olursa olsun, vergiye tabi işlemler dışındaki amaçlarla işletmeden çekilmesi..." teslim sayılmıştır. Aynı kanunun 5. maddesinde ise "Vergiye tabi bir hizmetten işletme sahibinin, işletme personelinin veya diğer şahısların karşılıksız yararlandırılması, HİZMET sayılır" denilerek bu tür teslim ve hizmet sayılan işlemlerinin KDV.ne tabi olduğu hususu açıkça belirtilmektedir.

"Vergiye tabi işlemler dışındaki amaçlarla" deyimini, "İşle ilgili olarak" ve "İşle ilgili olmaksızın" şeklinde ayrıma tabi tutarak işletme sahibinin "Özel amaçlarla" işletmesinden çekeceği malların KDV.ne tabi tutulması gerektiğini, bunun dışında işletmede kullanmak amacıyla (İşletmenin tamiri) yada faaliyetinin devamı ve idamesi amacıyla işletmesinden çektiği (hediyelik eşya gibi) malların ise KDV.ne tabi tutulmaması gerektiğini iddia eden görüşler bulunmaktadır.

Özel amaçlarla işletmeden yapılan mal çekişinin KDV.ne tabi olacağı, işletmede kullanılmak amacıyla yapılan mal çekişinin ise KDV.ne tabi olmayacağı görüşüne katılmakla birlikte, bir işletmenin faaliyetinin devamı ve idamesi amacıyla yaptığı promosyonlu satışların yada verdiği hediyelerin işletmede kullanılmış bir mal (dahili sarf) gibi değerlendirilerek KDV.ne tabi tutulmaması gerektiği yönündeki görüşe katılmanız mümkün değildir.

Çünkü, bize göre "Vergiye tabi işlemler dışındaki amaçlarda" deyimini ile vergilendirmeyi doğuran olayın dışındaki bütün olaylar kasdedilmektedir. Başka bir deyişle, kanunun tanımladığı ve istisna olarak belirttiği teslim ve hizmet ifalarının dışındaki bütün teslim ve hizmet ifaları (işlemleri) yine "Teslim" sayılmaktadır. Dolayısıyla KDV.ne tabi olmaktadır.

Bizce, KDV. Kanununun 3/a maddesinin "Torba madde" olarak değerlendirilmesi ve tereddüte düşülen durumlarda bu maddeye atıf yapılarak KDV.nin uygulanması gerekmektedir. Danıştay Dokuzuncu Dairesinin vermiş olduğu E.No. 1992/3751 ve K.No. 1993/1061 sayılı kararda da, KDV. Kanununun 3/a maddesine atıf yapılarak, satılan malın yanında reklam ve satış teşvik amacıyla verilen malların teslim sayılarak aynı kanunun 27. maddesi gereğince emsal bedeli üzerinden KDV.ne tabi tutulması gerektiği belirtilmiştir. Bakanlığımızın 01.11.1993 tarih ve 68288 sayılı özelgesinde de bu yöndeki görüşler ileri sürüldüğünden dolayı biz tereddüte düşülen durumlarda bu özeldenin dikkate alınması gerektiği kanaatindeyiz.

Yukanda yapmış olduğumuz açıklamaları kısaca özetlersek; firma tarafından üretilen ya da dışardan satın alınan bir mamülün hediye olarak (bedelsiz) verilmesi halinde "emsal bedeline" göre KDV'nin hesaplanması gerektiğini söyleyebiliriz. Bu konuda emsal bedeli olarak ay içerisinde diğer firmalara satılan malların satış fiyatlarının ortalaması alınabilir. Yalnız burada, emsal bedeline göre hesaplanarak ödenen ve tüketiciden tahsil edilemeyen bu KDV'nin nasıl indirim konusu yapılacağı sorusu gündeme gelmektedir.

Bu konuda farklı görüşler bulunmaktadır.

Bunlardan birincisi; hesaplanan KDV'nin aynı zamanda indirim konusu yapılmasıdır. Yani bir taraftan "Hesaplanan KDV" hesabına alacak yazılırken diğer taraftan "İndirilecek KDV" hesabına borç yazılmasıdır. Bu şekil bir muhasebeleştirme ile "ödenen KDV"nin çıkmaması amaçlanmaktadır.

Bizce bu görüşe katılmak mümkün değildir. Çünkü KDV. kanununun 34/1. maddesine göre "... KDV, alış faturası veya benzeri vesikalar ve gümrük makbuzu üzerinden ayrıca gösterilmek ve bu vesikalar kanuni defterlere kaydedilmek şartıyla indirilebilir." Ortada böyle bir alış faturası veya benzeri vesika olmadığına göre hesaplanan KDV'nin aynı zamanda indirim konusu yapılması mümkün değildir.

Diğer bir görüş, KDV'nin "hiç hesaplanmaması" gerektiği yönündeki görüştür. Yazımızın başlangıç bölümünde KDV. kanunun 1/1, 3/a ve 5. maddeleriyle ilgili olarak yaptığımız açıklamalar dikkate alındığında bu görüşe de katılmanın mümkün olmadığı anlaşılabacaktır.

Üçüncü görüş, hesaplanarak ödenen ve indirilmesine müsaade edilmeyen bu KDV'nin "gider yazılması" yönündeki görüştür. Bu görüşe dayanak olarak; "1 seri no.lu KDV. Genel Tebliği'nin Çeşitli Hükümler başlığı altında düzenlenen "Verginin Gider Kaydedilememesi" bölümündeki, "Diğer yandan indirilemeyecek Katma Değer Vergisinin gelir ve kurumlar vergisi matrahlarının tespitinde işin mahiyetine göre gider veya maliyet unsuru olarak dikkate alınacağı tabiidir." ibaresi ileri sürülmektedir. Oysa bu ibare KDVK.nun 17, 29/3 ve 30. maddeleri için getirilmiş bir düzenleme olup, KDV.K.nun 58. md.sinin bağlayıcılığını ortadan kaldırmamaktadır. Dolayısıyla indirilemeyen KDV'nin gider yazılması veya maliyetlerde gösterilmesi sadece bu maddeler için sözkonusudur. Bedelsiz teslimler için sözkonusu değildir. Bize, göre üretmiş olduğu mamül bedelsiz olarak veren firma bu mamülün üretiminde kullanmış olduğu girdilere ödemiş olduğu KDV'ni daha önce zaten indirim konusu yapmış olduğundan, üzerinde bir KDV. yükü kaldığını iddia edemez. Ayrıca bu firmanın basiretli bir tacir olarak, hediye mamülünden dolayı KDV.

tahsil edemeyeceğini bildiği ve bu satış yöntemini de özgür iradesi ile seçtiği gözönüne alındığında, hesaplanmış olduğu KDV'ni gider yazamaması doğal sayılmalıdır.

Kaldı ki Genel Tebliğ'de yer alan, indirilemeyecek KDV'nin gelir ve kurumlar vergisi matrahlarının tespitinde gider olarak dikkate alınacağı ibaresi, KDV. matrahının tespitinde de dikkate alınması gerektiği şeklinde yorumlanıp genişletilemez.

Çünkü, Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 58. md. de "Mükellefin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanan KDV. ile mükellefçe indirilebilecek KDV. Gelir ve Kurumlar Vergisi matrahlarının tespitinde gider olarak kabul edilmez" denilerek bu konuda son derece açık bir düzenleme getirilmiştir. Genel tebliğin, KDV. kanununa aykırı hüküm taşıması, daha üst hukuk kuralı olması dolayısıyla bu kanunun uygulanması gerekliliğini ortadan kaldırmayacaktır.

a) Satış yapan firmanın "Kendi Mamülünü" hediye olarak vermesi:

Yukarıda özetlediğimiz üç ayrı görüşten sonra, olması gereken konusunda, kendi düşüncemizi örneklerle açıklayalım. Önce "firma tarafından üretilmiş olan" toplam değeri 1.000.000.- TL. olan bir mamülün 100.000.- TL.lık kısmının bedelsiz 900.000.- TL.lık kısmının ise peşin bedelle satıldığını ve bu mamüle ait KDV oranının %10 olduğunu varsayalım. Muhasebe kaydı 7/B'ye göre;

794- Çeşitli Giderler Hesabı	110.000.-	
794.419- Diğer satışları teşvik ve tanıtım gid.		
100- Kasa Hesabı	990.000.-	
600- Yurt İçi Satışlar Hesabı		1.000.000.-
600.00- Mamül Satışları		
391- Hesaplanan KDV. Hesabı (%10)		100.000.-
391.00- Satış Üzerinden Hes. KDV.		
950- Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler Hesabı	10.000.-	
950.90- Kan. kabul edilmeyen diğer giderler		
951- Kanunen Kabul Edilmeyen Gid. Alacaklı Hes.		10.000.-

(Nazım Hesaplar)

şeklinde olacaktır. Burada bedel karşılığı ve bedelsiz verilen toplam değeri 1.000.000.- TL. olan mamülün tamamı üzerinden KDV. hesaplanmakta ve 100.000.- TL.lık bedelsiz teslimatı ait olan 10.000.- TL. tutarındaki Katma Değer Vergisi "Kanunen Kabul Edilmeyen Gider" olarak 9-NAZIM HESAPLAR ana grubunda izlenmektedir. Böylece bedelsiz teslimlere ait KDV'nin gider

yazılması önlenerek KDV.K.nun 58. maddesindeki hükme uygunluk sağlanmış olmaktadır.

b) Satışı yapan firmanın kendi mamülünü değilde "satın aldığı" mamülü hediye olarak vermesi :

Önce hediye verilmesi düşünülen 100.000.- TL'lik mamülün A firması tarafından peşin para ile "dışarıdan (B firmasından) satın alındığını" varsayıp buna ilişkin (A Firmasının) muhasebe kaydını yapalım.

157- Diğer Stoklar Hesabı	100.000.-
157.10 Promosyon malzemesi	
191- İndirilecek KDV. hesabı (%10)	10.000.-
191.10- Mal ve hizmet alımlarına ilişkin KDV	
100- Kasa Hesabı	110.000.-

Satın alınan mamülün hediye olarak tüketiciye verilmesinden sonra A firmasının yapacağı diğer kayıtlar ise;

794- Çeşitli Giderler hesabı	110.000.-
794.412 - Hediyeelik Eşya Giderleri	
157 - Diğer Stoklar Hesabı	100.000.-
157.10 - Promosyon Malzemesi	
391 - Hesaplanan KDV hesabı	10.000.-
391.90 - Hesaplanan çeşitli KDV	
950- Kanunen Kabul Edilmeyen Gid.Hes.	10.000.-
950.90 - Kanunen kabul edilmeyen diğer giderler	
951 - Kanunen kabul edilmeyen gid. Alacaklı hes.	10.000.-
(Nazım hesaplar)	

şeklinde olmalıdır. Böylece A firmasının "Diğer Stoklar Hesabı" ile "KDV. hesabı (indirilecek KDV. ve hesaplanan KDV)" kapanmaktadır.

Sonuçta, A firmasıncı kasadan yapılmış olan 110.000.- TL'lik ödemenin tamamı "Çeşitli Giderler Hesabı"nda muhasebeleştirilmekle birlikte hediyeelik eşyaya ait 10.000.- TL. tutarındaki KDV. "Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler" olarak 9-Nazım Hesaplar'da izlenerek yıl sonunda G.V. veya KV. matrahına dahil edilmektedir. Hediyeelik mamülleri A firmasına satmış olan B firması ise bu satışa ilişkin gelirini hasılat, KDV.ni de tahsil edilen (ödenecek) değer olarak kayıtlarına intikal ettirmektedir. Dolayısıyla A ve B firmalarının muhasebe kayıtları birlikte değerlendirildiğinde, sonuçta devletin herhangi bir kaybı

sözkonusu olmamaktadır. Çünkü birinin hasılat olarak kaydettiği değeri, diğeri gider olarak kayıtlarında göstermektedir.

Oysa firmacı üretilmiş olan bir mamülün bedelsiz olarak verilmesi uygulamasında, yazımızın 1/a bölümündeki açıklamalar ve örnek irdelendiğinde, "Çeşitli Giderler Hesabı"na borç kaydedilen 110.000.- TL.lık tutarın, 100.000.- TL.lık kısmının GV. veya KV. matrahının dışında kaldığı ortaya çıkacaktır. Buradaki vergi kaybının düşük bir oranda tutulabilmesi amacıyla, firmaca üretilip de bedelsiz olarak verilen mamülün değerinin satılan asıl mamülün değerinin %10'unu veya KDV. oranını aşmaması gerektiği yönünde bir kural getirilmesinin yararlı olacağı kanaatindeyiz.

2- Son yıllarda özellikle gündemde olan, satılan bir mamülün yanısıra başka bir mamülün (firmaca üretilen ya da dışarıdan satın alınan) bedelsiz olarak verilmesi uygulamasında, yaygın görüş, bedelsiz olarak verilen malın bedelinin, aslında bedel mukabili satılan malın mahiyetine dahil olduğu dolayısıyla zaten vergilendirildiği yönündedir.

Biz bu görüşe de katılmıyoruz. Çünkü bu görüş daha çok hediye olarak verilen mamülün değerinin, satılan asıl mamülün değerine göre çok düşük olması (Örn. Asıl mamülün KDV. oranını aşmaması) koşuluyla geçerlidir. Bu koşula uymak kaydıyla (makul bir oranda; bizce %10) kendi ürettiği mamülü bedelsiz olarak veren bir firmanın yazımızın 1/a bölümünde belirttiğimiz muhasebeleştirme yöntemini uygulamasında bir sakınca bulunmamaktadır. Fakat üretim yapan bazı firmaların, kendilerine tanınan (makul bir oranda) gider yazabilme imkanını suistimal edip, yaptıkları ticari satışların büyük bir kısmını "bedelsiz teslim" olarak göstermeleri ve 1/a bölümünde belirttiğimiz muhasebeleştirme yöntemini uygulamaları halinde, gelir idaresi açısından büyük sakıncaların ortaya çıkması kaçınılmazdır. Çünkü bu şekilde; firmaların ürettikleri mamülü direkt olarak bedelsiz teslim (dolayısıyla gider) olarak kaydedip, hasılatların düşük göstermeleri, kayıt dışı ekonominin büyümesine, dolayısıyla vergi kaybının artmasına yol açacaktır.

Bedelsiz teslimlerin, Gelir Vergisi Kanunu'nun 40/1 maddesinde belirtilen ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için yapılan genel giderler kapsamında değerlendirilerek, "indirilecek gider" olarak kabul edilmesi gerektiğini ileri süren görüş de bizce tartışılmalıdır.

Çünkü bu maddede kastedilen genel giderler, genellikle işletmenin faaliyeti sürdürdürebilmesi ile ilgili olan, işletme dışından sağlanan ve adı, faturasıyla isbatı mümkün olan ısıtma, aydınlatma, kırtasiye, reklam, tanıtma gibi teslim ve hizmete ait giderlerdir. Bu teslim ve hizmeti sağlayan işletme, elde ettiği

hasılatı ve KDV'ni zaten defterine gelir kaydetmiş olduğundan dolayı, bu teslim ve hizmetlerden "faydalanan işletmenin" bunlara yaptığı ödemeyi gider yazmasında herhangi bir sakınca bulunmamaktadır.

Oysa firma dışından satın alınmayan, dolayısıyla firmanın kendi üretimi olan bir mamülün tüketiciye bedelsiz olarak herhangi bir sınırlama (makul ölçü) olmaksızın verilmesi ve bunun "İndirilecek Gider" yazılması hem bu bedelsiz mamüller G.V.K. 40/1 deki genel gider kapsamında değerlendirilemeyeceğinden hem de suistimale yol açabileceğinden dolayı mümkün değildir.

Bedelsiz olarak verilen malın değerinin, bedel karşılığı satılan malın değerine oranla yüksek olması durumunda bedelsiz olarak verilen malın fiyatının bedel mukabili verilen malın fiyatına dahil olduğunu ileri sürmek, bizce ispatlanması güç bir iddidir. Bu tür satışları (Örn. Asıl malın değerinin %10'unu aşacak değerde hediye mal verilmesini) giderleri yükseltmeye yönelik (kayıt dışı ekonominin büyümesine yol açacak) "muvazaalı satışlar" olarak değerlendirmek yerinde olacaktır.

Örneğin, Buzdolabı satan bir işletmenin bunun yanında ütü veya elektrik süpürgesi hediye etmesi durumunda bir muvazaa söz konusudur. Böyle bir satışta hediye mal ve asıl mal üzerinden KDV. Kanununun 1/1, 3/a ve 5. maddesi gereği KDV. hesaplanması gerekmektedir. Fakat hediye gibi gösterilen ütü veya elektrik süpürgesinin KDV. dahil tutarının gider yazılması mümkün değildir.

Bu tür muvazaalı satışların büyük firmalarca yapılması pek mümkün gözükmemekle birlikte, yine de böyle bir ihtimalin varlığı gözönüne alınarak, gereken yasal düzenleme yapılmalıdır. Bu düzenleme günümüzde çığırından çıkmış olan medya promosyonlarını da bir düzene sokacaktır.

Son olarak bedelsiz verilen malların, faturada iskonto adı altında gösterilmesi de kabul edilebilir bir uygulama değildir. Çünkü iskonto, tanımından da anlaşılacağı üzere "satış fiyatından yapılan bir indirim"dır. Verilen bedelsiz mallar, fiyattan indirim (iskonto) olarak değil, KDV'nin 3/a maddesindeki anlatıma uygun bir "teslim" olarak değerlendirilmeli ve aynı kanunun 27. maddesine göre "emsal bedel" üzerinden KDV'ne tabi tutulmalıdır.

50 Seri no.lu KDV tebliği üzerine düşüncelerimiz:

25.12.1995 tarihli resmi gazetede yayımlanan "50 seri no.lu KDV Genel tebliği" ile bedelsiz teslimler konusunda yeni bir düzenleme yapılmıştır.

Fakat yapılmış olan bu düzenlemede, tartışmalı olan bazı konuların ya hiç ele alınmadığı yada eksik ele alındığı görülmüştür.

Dolayısıyla hazırlanmış olduğumuz yazının güncelliğini koruduğuna ve bundan sonra yapılacak düzenlemelere bir ışık tutacağına inancımız devam etmektedir.

Yazımızı kısaca özetlersek;

a) 3065 sayılı KDV kanununun 1/1, 3/a ve 5. maddeleri gereği KDV, Kanunu'nun istisna kapsamına dahil etmediği bütün teslim ve hizmet ifaları (bedel karşılığı yada bedelsiz) KDV'ne tabidir. Danıştay kararlarında bu yöndedir.

b) Hesaplanarak ödenen ve indirilmesine müsaade edilmeyen KDV'nin "gider yazılması" mümkün değildir. Çünkü KDV, Kanununun 58. maddesi bunu açıkça yasaklamaktadır.

c) Bedelsiz olarak verilen malın bedelinin bedel mukabili satılan malın maliyetine dahil olduğu, dolayısıyla zaten vergilendirildiği yönündeki görüş de bizce tutarlı değildir. Çünkü bu görüş daha çok hediye olarak verilen mamülün değerinin satılan asıl mamülün değerine göre çok düşük olması (Örn.asıl mamülün KDV. oranını aşmaması) koşuluyla geçerlidir. Bu koşulu uyulduğu takdirde yazımızın 1/b bölümündeki muhasebeleştirme yönteminin uygulanmasında bir sakınca bulunmamaktadır. Fakat çok yüksek değerdeki (Örn. asıl mamülün değerini aşan) bir mamülün hediye olarak (bedelsiz) verilmesi, "reklamın mantığına", aykırı olacağından bunu kabul etmek ve 1/b bölümündeki muhasebeleştirme yöntemini uygulamak mümkün olmayacaktır.

d) Gelir Vergisi Kanunu'nun 40/1 maddesinde kasdedilen genel giderler; işletmenin faaliyetini sürdürebilmesi ile ilgili olan, işletme dışından sağlanan ve alış faturasıyla isbatı mümkün olan ısıtma, aydınlatma, kırtasiye, tanıtma gibi teslim ve hizmetlere ait giderlerdir. Bu tür teslim ve hizmetlerden "faydalanan işletmenin" bunlara yaptığı ödemeyi gider yazmasında bir sakınca bulunmamaktadır. Fakat, firma dışından satın alınmış olan bir mamülün bedelsiz olarak nihai tüketiciye verilmesi halinde bu mamülden işletmenin direkt faydalanması söz konusu olmamakta nihai tüketiciye yansıyan bir fayda söz konusu olmaktadır. Dolayısıyla bu tür bir giderin "genel gider" kapsamında değerlendirilmesi mümkün değildir. Örneğin, bir otel işletmesince alınmış olan çamaşır makinelerinin otelde kullanılması halinde gider yazılması mümkündür. Fakat Otele gelen müşterilere promosyon olarak (bedelsiz) verilmesi halinde gider yazılması bizce mümkün değildir. bu tür bir promosyon uygulamasının

kabul edilmesi muvazaalı satışların artmasına ve kayıt dışı ekonominin büyümesine yol açacaktır.

Yararlanılan Kaynaklar

- 1- Işık YMM A.Ş. - Sirküler - 68, 20.04.1994 tarihli.
- 2- Mehmet Maç - KDV. uygulamaları - Teslim sayılan Haller (3.2) Verginin Gider kaydedilemeyeceği (58.2; 58.3)
- 3- V.Arif Şimşek - Yaklaşım, yıl 1 - sayı 5, Mayıs 1993
- 4- 01.11.1993 tarih ve 68288 sayılı Bakanlık Muktezası,
- 5- Arıcan Sürat - Yaklaşım, Yıl 1, Sayı 11, Kasım 1993
- 6- Prof. Dr. Nalan Akdoğan, Prof. Dr. Orhan Sevilengül - Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulaması - İstanbul, 1995.
- 7- 50 seri numaralı KDV. Genel Tebliği,
- 8- Emin Taylan - Yaklaşım, Yıl 2, Sayı 24, Aralık 1994.