

BARTER SİSTEMİ VE TÜRK VERGİ MEVZUATI AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ (BARTER SYSTEM AND ITS PLACE OF TURKISH TAX LAWS)

Durmuş ACAR (*) - Ömer Tekşen (**)

- GİRİŞ

Küreselleşen dünyada ticarete meydana gelen genişlemeyi, geleneksel finansman teknikleriyle sürdürme gayreti işletmeleri zor durumda bırakmaktadır. İşletmelerin dünya pazarlarındaki etkinlikleri diğer işletmelerle rekabet edebilme güçlerine bağlıdır. Ülkelere genel olarak ekonomilerinin içinde bulunduğu durumlar düşünülerek, işletmelerin varlıklarını ve sermayelerini koruyabilmeleri ve arttırabilmeleri için geleneksel finansman teknikleri yeterli gelmemektedir. Günümüzde küreselleşme sürecinin etkisi ve uluslararası anlaşmalar ile uluslararası ticaretteki engellerin azalması, ülke içerisinde meydana gelen ekonomik krizler, ekonomik ve sosyal alanlarda ortaya çıkan değişimler işletmeleri yeni arayışlara yöneltmektedir. Bu ve buna benzer nedenlerden dolayı barter gibi yeni finansal teknikler de git gide ön plana çıkmaktadır.

Bu çalışmada, Türkiye’de her geçen gün daha fazla çalışma alanı bulan barter sisteminin Türkiye’deki vergi kanunları karşısındaki durumlarının incelenmesi yapılmaktadır.

Anahtar Sözcükler: Barter, Vergi

ABSTRACT:

In a global world, trying to carry on developing and expanding in trade by traditional finance techniques is makes the administrations in trouble. The effectiveness of an administration in the world markets depends on

its competition ability. Nowadays, it is insufficient to use traditional finance techniques for its viability because of the situations of its state economy. In these days, the effect of the period of globalism. International agreements and the decreasing the drawbacks in international trading and economical crisis and changes in social and economic situations orientate the firms to the new techniques. Therefore, barter system occurs in the sector.

In this study, we study the barter system in the way of Turkish tax laws.

Key Words: Barter, Tax

GİRİŞ

Paranın değişim aracı olarak kullanılmaya başlamasından sonra uygulamadaki önemini kaybeden değiş tokuş işlemleri yirminci yüzyıldaki dünya savaşlarından sonra zaman zaman ülke paralarının değerini kaybetmesi nedeniyle başta gelişmiş ülkeler olmak üzere bir çok ülkedeki insanları/ülkeleri, ihtiyaç duydukları mal veya hizmetlerini temin edebilmek için ellerinde bulunan mal ve hizmetlerle takas eder hale getirmiştir. Son yıllardaki küreselleşme olgusu ve çok sayıda firmanın piyasaya girmesi birçok işletmede ya atıl kapasite oluşmasına yada stok fazlalığına neden olmuştur. İşletmelerin gerek atıl kapasite ve stok fazlalığı gerekse yeni pazarlar ortaya çıkarma ve nakit sıkıntısı ile ilgili sorunlarını çözebilmede “barter” giderek önem kazanan finansal bir enstrüman haline gelmektedir.

Bu enstrümanın günümüzde işletmelerin rasyonel düşünceleri gerektiği ekonomik istikrarsızlık, alış/satış

(*) Süleyman Demirel Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Öğretim Üyesi.

(**) Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi Meslek Yüksekokulu İşletme Programı Öğretim Üyesi.

zorluklarının meydana getirdiği stok fazlalıkları/noksanlıklarının fazlalaştığı, finansal yetersizlikler ve sermaye maliyetinin yüksek olduğu dönemlerinde zorlukların aşılmasında önemli katkılar sağladığı yadsınamamaktadır..

Barter mal veya hizmetin takası (trampa edilmesi) anlamına gelmektedir. Başka bir ifade ile bir firmanın satın aldığı mal ve hizmetin bedelini, kendi ürettiği mal ve hizmetle ödemesi olarak tanımlanabilir (Erkan, 2000, 92).

1. Dünyada Barter

1930'lu yıllardan itibaren ABD'de uygulanmaya başlayan, daha sonra ABD, Avrupa ve Avustralya'da hızla gelişen barter işlemleri, ulusal ve uluslararası ticarete sermayenin maliyetini minimuma indirmeyi hedefleyen alternatif finansman araçlarından bir tanesi olmuştur (Bunnock, Baxter ve Davis, 1998, 415).

Giderek bir sektör haline gelen barter'in uygulanmasında en başarılı örneklerin ABD'de bulunduğu görülmektedir. Avrupa'da ve Japonya'da da barter işlemlerinin hızlı bir şekilde yaygınlaştığı ve gittikçe artan sayıda firmanın barter sistemi ile çalıştığı bilinmektedir. Dünya Barter Birliği'nin verilerine göre, dünyada her yıl binlerce firma barter sistemine katılmaktadır (Bektaş, 2000, 20).

Barter, kurumsal anlamda dünyada özellikle ABD'de yaklaşık 76 yıldan bu yana uygulanmaktadır. Bugün çeşitli ülkelerde 600.000'den fazla firma barter ile ticaret yapmaktadır (Economix, 2005, 41). Ciddi bir endüstri halini alan ve sektörel olarak turizm, medya, emlak, sanayi mamulleri gibi birçok sektörde hizmet veren barter kurumları toptan ve perakende olarak ayrı ayrı hizmetler de vermektedir. Dünya barter ticareti, merkezi Amerika'da bulunan ve kısa adı IRTA olan Dünya Barter Birliği tarafından örgütlenmektedir. Türk Barter'da Dünya Barter Birliği'nin bir üyesidir (Çımat ve Avcı, 2002, 158).

Japonya'daki barter şirketlerinin, diğer gelişmiş ülkelerle karşılaştırıldığında, barter'ı çok farklı bir yorumla yaptığı görülmektedir. Bu ülkedeki barter şirketleri çok güçlü finans kaynaklarına sahip az sayıdaki büyük organizasyonlar şeklinde örgütlenmektedirler. Bu yapılanma üye firmalara, çok zengin hizmet portföyü sunmaktadır. Japonya'daki barter şirketleri firmaların hem satın alma hem de satış departmanları gibi

çalışabilmekte, kendi fonları ile finansmanlarını da sağlayabilmektedirler. Bunların dışında, teknoloji, pazarlama, üretim, yönetim konularında profesyonel uzman kadroları ile firmaların ihtiyaç duydukları diğer alanlardaki taleplerini de karşılamaktadırlar (Şimşek, 1999, 40).

2004 yılı itibarıyla, bölgesel olarak *Kuzey Amerika ve Latin Amerika'da* 500 barter şirketi 4.4 milyar \$, *Avrupa'da* 100 barter şirketi 1.8 milyar EURO ve *Avustralya ve Asya'da* 100 barter şirketi 1.85 milyar AUD (Avustralya Doları) ciro gerçekleştirmiştir (Uçtu, 2005, 9). Ayrıca, IRTA verilerine göre, ABD'de genel iş harcamalarının %4'ünün Barter ile karşılandığı; diğer ülkeler de dikkate alındığında, 2004 yılında tüm dünyada 600.000 barter şirketi arasında yaklaşık 10 milyar Dolar'lık bir ticaret hacminin gerçekleştiği görülmektedir (<http://www.turkbarter.com/DunyaBarterBirli-gi.htm>, 09.05.2005).

2. Türkiye'de Barter

Türkiye'de barter alanındaki ilk çalışmalar 1992 yılında Euro – Barter Business (EBB) firması tarafından gerçekleştirilmiş (İş Fikirleri Dergisi, 1997, 25) olup, 1995 yılında EG - Bartering ve İhlas Barter, 1996 yılında Net Barter, 2000 yılında Fon Barter, 2001 yılında Türk Barter ve Aktif Barter, 2003 yılında Avrasya Barter, WTC Barter ve World Barter, 2004 yılında Evrensel Barter, Destek Barter, Garanti Barter ve ARTS Anatolia Barter, 2005 yılında da Victoria Barter ve A Barter firmaları faaliyete başlamışlardır.

Barter sistemini, dünyada tüm sektörlerde faaliyet gösteren her türlü büyüklükteki firmalar kullanabilmekte iken Türkiye'de bazı küçük ve orta büyüklükteki işletmelerin (KOBİ), atıl kapasitelerini ve stoklarını ekonomik sisteme sokabilmek için kullandıkları görülmektedir.

Türkiye'de sisteme üye olan firmaların, barter çeki dağıtarak, çalışanlarına faizsiz kredi ile alışveriş yapma imkânı sağlamasıyla özel şahısların da kullanabildiği barter sistemi, maaş ödemelerinden kesilen barter miktarının söz konusu firmalara nakit tasarrufu sağlaması ve nakit paraların da yeni iş imkânları yaratması nedeniyle son dönemde pek çok işletme tarafından tercih edilir hale gelmektedir. Genel anlamda Türkiye ekonomisine önemli ölçüde katkı sağlayabilecek olan barter sistemi, dünyadaki farklı politik ve finansal sistemlere

rağmen, aynı yolu izleyerek özellikle turizm, inşaat ve bilgisayar sektörleriyle her türlü hizmet sektöründe hızlı büyümeler yaşanmasına yol açmıştır (Gürsoy, 2000, 29).

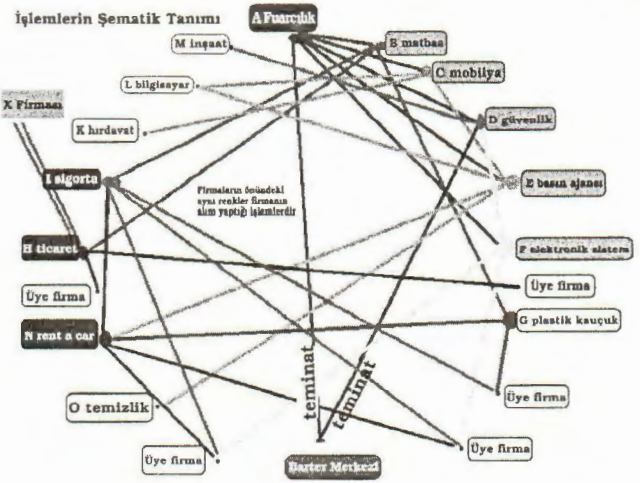
Türk Barter, Avrupa Barter Birliği (IRTA EURO-PA)'nin kurucu üyesi ve yönetim kurulu üyesidir. Ayrıca, barter ticaretinin yaygınlaştırılmasına yönelik, özellikle Orta Asya'yı hedef alan Dünya Barter Vakfı'nın başkanlığını yürütmektedir (<http://deneme.top-tanpazaryeri.com/b2bdeneme/ortak11.html>, 05.04.2002). Türkiye'de barter işini ciddi, kurumsal ve ISO Kalite Belgesi olarak Türk Barter A.Ş., World Barter A.Ş., Aktif Barter A.Ş. ve Avrasya Barter A.Ş. yapmaktadır (Doğanay, 2005, 8).

3. Barter Sisteminin İşleyişi

Barter kanalıyla faaliyette bulunabilmek için; barter sistemine üye olunması, üye firmadan teminat alınması, arz ve taleplerin sisteme bildirilmesi, üye cari hesabı açılması ve barter çeki düzenlenerek sistemde işlem yapılması gibi bir takım aşamalardan geçmek gerekmektedir.

Sistemin çalışması zincirleme gerçekleşen çeşitli işlemlerden faydalanarak oluşturulan uygulamalı örneklerle daha kolay anlatılabilir (<http://burtay.way.to>, 21.11.2004). Sistemde içinde her sektörden ve farklı büyüklüklerde 500 üye firma ve firmaların işlem oranları %20-25 olarak düşünüldüğünde sistemin çalışması şekil 1.1. deki gibi olacaktır.

Şekil 1.1.'de A fuar şirketi, düzenleyeceği fuar için, barter ile B matbaa şirketinden katalog, kartvizit, broşür, C mobilya firmasından fuar stand düzenleri, D güvenlik şirketinden güvenlik ve hostes, toplantı organizasyonları hizmeti, E basın yayın ajansı - kuruluşundan gazete veya TV reklâmları, F elektronik sistemler şirketinden ışık aydınlatma ve ses düzenleri ürünlerini satın almıştır. Yapacağı alımlar için daha önceden bir satışı olmadığından, bir banka tarafından ekspertizi yapılmış bir gayrimenkulünü teminat olarak vermiştir. A fuar şirketi sisteme borçlanmıştır. Diğer firmalarla aralarında barter çeki ile mahsuplaşmış ve faturalarını almıştır. Diğer firmalar ise sistemden alacaklıdırlar. Fuar şirketi borcunu sisteme 9 ay içinde düzenlediği ve düzenleyeceği fuarlardan barter üyelerine m² olarak yer satarak borcunu ödeyecektir.



Şekil 1.1. : Barter Sisteminin Çalışması Örneği

Kaynak: <http://burtay.way.to>. 21.11.2004, 19:35.

3.1. Barter Sistemine Üye Olunması

Barter sistemi ile çalışmak için barter şirketine başvuran kişilerin durumu, bu kişinin kredibilitesi ile sistemin arz ve talep dengeleri yönünden incelenir (Demiral, 2000, 67). İnceleme sonucunda firmanın üyeliği kabul edilip veya red edilebileceği gibi ileriki bir tarihte de ertelenebilir. Barter organizatörü tarafından incelenmiş olan firmanın üyeliği kabul edilirse, yıllık üyelik bedeli aracı kurumların belirleyeceği türden (nakit veya vadeli olarak) ödenerek üyelik sözleşmesi düzenlenir. Sözleşmeye ek olarak; vergi levhası fotokopisi, imza sirküleri, şirket ticaret sicil gazetesi, ticaret odası faaliyet belgesi, onaylı bilanço ve gelir tablosu, şirket faaliyetini anlatan tanıtım broşürü, kira kontratı veya tapu fotokopisi, arz ve talep bildirim formu da eklenmektedir. Pazar ve sektör kısıtlaması olmaksızın her ticari işletmenin sisteme üye olma hakkı bulunmaktadır (Barter Ekonomi, 1999, 33).

3.2. Üye Firmadan Teminat Alınması

Barter organizatörleri, sistem aracılığıyla mal ve hizmet satın alan firmaların bu mal ve hizmetlerin alınışından vazgeçmeleri veya yükümlülüklerini yerine getirmemeleri riskine karşılık üyelerden para, teminat mektubu, hazine bonosu, devlet tahvili ve gayrimenkuller gibi varlıkları teminat olarak almaktadırlar (Örten, 1998, 1). Teminat vermeyen firmalar sistem içerisinde alış ve satışta bulunamamaktadır.

3.3. Arz ve Taleplerin Sisteme Bildirilmesi

Barter sistemine üye olan firmalar, almak veya satmak

istedikleri mal veya hizmetleri barter sistemine bildirirler. Bu bildirimler talep ve arz listeleriyle gerçekleşmektedir. Talep listesi, üye firmanın sistemden almak istediği mal veya hizmetlerin listesini, arz listesi ise; üye firmanın sisteme satmak istediği mal veya hizmetlerin listesini göstermektedir. Bu listelerde mal veya hizmetlerin, barter sisteminde kullanılan yabancı para cinsinden birim fiyatları, miktarları, teknik özellikleri gibi bilgiler yer alır (Örten, 1998, 1).

3.4. Üye Cari Hesabı Açılması

Barter sisteminde faaliyette bulunma yetkisi verilen üyeye barter organizatörü tarafından bir cari hesap açılır. Bu cari hesap aracılığıyla barter organizatörü, üye firmanın sistemde gerçekleştirdiği alım satım işlemlerinin tutarlarını, YTL, USD veya EURO cinsinden kayıt altına alır. Hesap ekstreleri her ayın sonunda üye firmalara gönderilir. Üye firma gerekli kontrolleri yapar. Aksaklık var ise itiraz edilerek düzeltme işlemi gerçekleştirilir.

3.5. Barter Çeki Düzenlenmesi

Barter sistemine üye olan firmaların alım yapabilmeleri için barter organizatörleri tarafından çek verilir. Bu çek, mal veya hizmet satın alan üye firma tarafından düzenlenir. Çekin düzenlenmesindeki amaç, alıcı ve satıcı arasındaki alış verişi belgelemektir. Bu çekler üzerinde alıcı ve borçlu firmaların bilgileri, işlem miktarı bulunur. Bu çeklerin arkası ciro edilemez. Dolayısıyla kıymetli evrak değildir. Üç nüsha olarak düzenlenir. Bir nüshası alıcıda, bir nüshası satıcıda kalır, bir nüshası da barter organizatörüne gönderilir. Organizatör tarafından borç ve alacaklar cari hesaplara işlenir (Örten, 1998, 1).

4. Barter İşlemlerinin Türk Vergi Mevzuatı Açısından Değerlendirilmesi

Bu bölümde barter işlemlerinin Gelir Vergisi Kanunu (GVK), Kurumlar Vergisi Kanunu (KVK), Katma Değer Vergisi Kanunu (KDVK), Damga Vergisi Kanunu (DVK), Vergi Usul Kanunu (VUK), Gümrük Vergisi Kanunu (GÜVK) ve Taahhüt Alım Vergisi Kanunu (TAVK) açısından incelenmesi yapılmıştır.

4.1. Barter İşlemlerinin Gelir Vergisi Kanunu Açısından İncelenmesi

Ticari kazanç, GV'nin konusuna giren gelir unsurlarından en önemlisi ve en geniş uygulama alanına

sahip olanıdır. Ticari kazanç, GVK'nın 37. maddesinde, "Her türlü ticari ve sınai faaliyetten doğan kazançlar, ticari kazançtır." biçiminde tarif edilmiştir. Bu tarifte yer alan, "ticari ve sınai faaliyet" kavramlarına herhangi bir açıklık getirilmemiştir. Söz konusu maddenin devamında, bazı elde edilecek kazançların da, ticari kazanç sayılacağı belirtilmiştir (Pehlivan, 2004, 172-173).

Bilindiği gibi, özel hukuk alanında ticari ve sınai işlemlerle ilgili kurallar, Ticaret Kanunu ile düzenlenmiştir. GVK açısından da, anılan faaliyetlerin belirlenmesinde, Ticaret Kanunu'nda yer alan esaslardan yararlanılması mümkündür. Bu bağlamda, GVK'daki ticari ve sınai faaliyet deyimi ile Ticaret Kanunu arasında bir bağlantı kurmak ve asıl değerlendirmeyi GVK'nın bütünü içinde yapmak gerekmektedir.

Barter sisteminde mal ve hizmetlerin takas edilmesini sağlayan barter organizatörünün barter faaliyetlerinden elde ettiği iki tür gelir vardır. Birincisi; komisyon gelirleri, ikincisi; barter üyelik aidatıdır. Barter organizatörlerinin gerçekleştirmiş olduğu bu faaliyetlerden elde ettikleri gelirler GVK'nın 37. maddesindeki ticari faaliyet kapsamı içerisine girmektedir.

Barter sistemindeki taraflar (üye ve barter şirketi) açısından yapılan tüm faaliyetler ticari kazanç hükmünde olduğundan vergilendirilmesi gerekir. Sistemdeki taraflardan satıcı, mal satışı dolayısıyla elde ettiği gelirden, barter şirketi ise, aldığı komisyon ve aidatlardan dolayı vergi vermek durumundadır (Sürmen, 2001, 134).

Bunun yanında barter sistemine üye olan firmaların mal veya hizmet takası sırasında ödemiş oldukları komisyon ve aidatlar GVK'nın 40. maddesine göre ticari kazancın tespitinde gider yazılabilmektedir.

Bununla beraber barter sisteminden tahsil edilemeyen alacaklar için barter firması tarafından şüpheli ticari alacak karşılığı ayrılması mümkün değildir. Çünkü, bu alacaklar barter şirketinin alacağı değil, sistemden alacaklı olan firmalara ait bir alacaktır. Ancak bu alacaklar herhangi bir üyenin de alacağı değildir. Sisteme kayıtlı olan tüm firmalara ait olan bir alacaktır. Sistemden alacaklı olan firmaların alacakları da barter organizatörünün garantisi altındadır. Bu nedenle sistemden alacaklı olan firmalar, borçlu firmalardan herhangi birinin zor durumu veya iflası halinde bu alacakları barter şirketten tahsil etmektedirler. Dolayısıyla

sistemden alacaklı firmalar için alacağın tahsil edilememesi gibi bir durum söz konusu olmayacaktır (Yıldız ve Gümüşay, 2003, 93).

Diğer taraftan barter sisteminde; borçlu firmaların borcunu ödeyememesi halinde üyelik sözleşmesi gereğince sistemden alacaklı firmaların alacaklarını mal veya hizmet olarak ödeyen barter aracı kurumu işle ilgili sözleşmeye dayanarak ödediği bu tür değerleri bir tazminat olarak değerlendirerek GVK'nın 40/3. (GVK'nın 40/3. maddesinde; işle ilgili olmak şartıyla, mukavelenameye veya ilâma veya kanun emrine istinaden ödenen zarar, ziyan ve tazminatların ticari kazancın tespitinde gider olarak indirilebileceği bildirilmektedir) maddesi hükmü uyarınca dönem kazancının tespitinde gider olarak dikkate alabilmesi mümkündür (Yıldız ve Gümüşay, 2003, 94).

4.2. Barter İşlemlerinin Kurumlar Vergisi Kanunu Açısından İncelenmesi

Kurum kazancı, GV mevzuuna giren gelir unsurlarından terekküp eder. Sermaye şirketleri, kooperatifler, iktisadi kamu kuruluşları ve dernek veya vakıflara ait iktisadi işletmeler ve iş ortaklıklarının kazançları KV'ye tabidir. Dolayısıyla sermaye şirketi statüsünde kurulabilen barter şirketleri, KVK'nın 1. maddesine göre, KV mükellefidirler. Diğer taraftan KVK'nın 4. maddesinde yer alan muafiyetlerde barter şirketlerine ait herhangi bir muafiyet ve KVK'nın 5. maddesinde yer alan istisnalar da barter şirketlerine ait herhangi bir istisna söz konusu olmadığından, barter şirketlerinin elde ettikleri ticari kazanç, kurum kazancı olarak vergilendirilmektedir. Zira, KVK'nın 6. maddesine göre, safi kazancın tespitinde GVK'nın ticari kazanç hakkındaki hükümleri uygulanmaktadır.

4.3. Barter İşlemlerinin Katma Değer Vergisi Kanunu Açısından İncelenmesi

KDVK'nın "verginin konusunu teşkil eden işlemler" başlıklı 1. maddesi hükmünce, herhangi bir mal teslimi veya hizmet ifası hallerinde KDV'den söz edilebilmesi için;

- Mal teslimi veya hizmet ifası şeklinde bir işlemin mevcudiyeti,
- İşlemin Türkiye'de yapılmış olması,
- İşlemin ticari, sınai, zirai ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılmış olması gerekmektedir.

Barter sisteminde yapılan işlemler sonucunda kaynaklanan KDV iki aşamada oluşmaktadır. Bu aşamalar (Erkan, 2000, 93-94);

- Barter üyelerinin, barter organizasyonunda ihtiyaçlarına cevap veren bir ürünün mevcudiyeti dolayısıyla, sistemden ürün veya hizmeti temin etmeleri aşaması,
- Barter organizatörü firmanın herhangi bir barter ticaretinin gerçekleşmesini temin etmesi karşılığında alıcı ve satıcıdan talep ettiği barter ticareti komisyonundan kaynaklanan KDV aşamasıdır.

Barter sisteminde tarafların gerçekleştirdikleri işlemler sonucunda ticari kazanç elde etmeleri sebebiyle, ticari faaliyet çerçevesinde yapılan her türlü mal ve hizmet teslimi KDV'ye tabi olacaktır (Tan, 2004).

Barter sisteminde mal ve hizmet değişimi yapan üyelerin mal teslimi işlemleri neticesinde KDV, malın teslimi sırasında doğmaktadır. Bu bağlamda KDVK'nın 2. maddesine göre;

"1. Teslim, bir mal üzerindeki tasarruf hakkının malik veya onun adına hareket edenlerce, alıcıya veya adına hareket edenlere devredilmesidir. Bir malın alıcı veya onun adına hareket edenlerin gösterdiği yere veya kişilere tevdi teslim hükmündedir. Malın alıcıya veya onun adına hareket edenlere gönderilmesi halinde, malın nakliyesinin başlatılması veya nakliyeciyi sü-rücüyeye tevdi edilmesi de mal teslimi,

2. Bir mal üzerindeki tasarruf hakkının iki veya daha fazla kimse tarafından zincirleme akit yapılmak suretiyle, malın bu arada el değiştirmeden doğrudan sonuncu kişiye devredilmesi halinde, aradaki safhalar-dan her biri ayrı teslim,

3. Su, elektrik, gaz, ısıtma, soğutma ve benzeri şekillerdeki dağıtımlar da mal teslimi,

4. Kap ve ambalajlar ile döküntü ve tali maddelerin geri verilmesinin mutad olduğu hallerde teslim, bunlar dışında kalan maddeler itibariyle yapılmış sayılır. Bun-ların yerine aynı cins ve mahiyette kap ve ambalajlar ile döküntü tali maddelerin geri verilmesinde de aynı hüküm uygulanır.

5. Trampa iki ayrı teslim hükümleri gereği KDV doğmaktadır."

Buna göre, yukarıda yer verilen kanun maddesinde belirtilen teslim işlemlerinin barter sistemine bağlı firmalar tarafından gerçekleştirilmesi durumunda söz konusu teslimlerin bedeli üzerinden KDV hesaplamaları gerekmektedir. Bununla beraber hizmet ifalarında hizmetin gerçekleştirme zamanının tam olarak tespit

edilememesi ve kayıt altına alınamaması nedeniyle hizmet ifalarında KDV'nin hangi vergilendirme döneminde doğduğunun tespiti, mal teslimlerine nazaran daha zordur. Bu sebeple uygulamada hizmete ilişkin KDV'nin doğuşu, genelde fatura ve benzeri belgelerin düzenlenmesine bağlıdır. Barter sisteminde gerçekleştirilen ticarete konu olan işlemler büyük çoğunlukla mal teslimi olmakla birlikte nadir görülmekle beraber hizmet ifaları da barter ticaretinin konusu olabilmektedir (Yıldız ve Gümüşay, 2003, 96).

Barter sistemi, takastan ziyade mal teslimi ve hizmet ifasının karşılıklı olarak diğer tarafa sunulması şeklindeki trampa benzemektedir. Borçlar Kanunu'na göre trampa'nın konusunu menkul ve gayrimenkul mallar teşkil eder; malın bir hizmetle değişimi trampa değildir. Oysa KDV uygulamasında, hizmet de bir mal-la veya yine başka bir hizmetle trampa edilerek trampa'nın konusu olabilmektedir. Bir hizmetin karşılığının bir mal teslimi veya hizmet olması halinde bunların her biri aynı işlem kabul edilip, hizmet veya teslim hükümlerine göre, ayrı vergilendirilebilirler (Gümüşay, 2005, 5).

Trampada ise teslimin tayininde bedelin cinsi, hatta bir bedelin bulunup bulunmaması önemli değildir. Malların mülkiyeti karşılıklı olarak el değiştirdiğinden her iki taraf için de teslim gerçekleşmiş sayılacaktır. Bu durumda matrah trampa edilen mal ve hizmetlerin her birinin KDVK'nın 27. maddesi ve VUK'un 267. maddeleri ile hüküm altına alınan emsal bedeli ve ücreti olacaktır. Kısmi trampada yani trampa edilen mala karşılık bir malla birlikte hizmet de alınması halinde bunlar da KDV'ye tabi olacaktır. Takas için kullanılan ve karşı tarafa borcu sona erdirilmesi amacıyla sunulan bir mal veya hizmet ifası olması durumunda söz konusu işlemlerin vergilendirilmesi gerekmektedir. Ancak, takasta borçların karşılıklı olarak sona erdiren işlem için kullanılan para gibi bir ödeme aracı var ise, bu durumda KDV açısından vergiyi doğuran olay gerçekleşmemiş olmaktadır (Gümüşay, 2005, 5).

Diğer taraftan, KDVK'nın 4. maddesine göre;

"1. Hizmet, teslim ve teslim sayılan haller ile mal it-halatı dışında kalan işlemler; bir şeyi yapmak, işlemek, meydana getirmek, imal etmek, onarmak, temizlemek, muhafaza etmek, hazırlamak, değerlendirmek, kirala-mak, bir şeyi yapmamayı taahhüt etmek gibi şekillerde gerçekleştirilebilir."

2. Bir hizmetin karşılığının bir mal teslimi veya di-ğer bir hizmet olması halinde bunların her biri ayrı iş-lem olup, hizmet veya teslim hükümlerine göre ayrı ayrı vergilendirilirler." şeklinde açıklanmıştır. Dolayı-sıyla barter sistemine üye firmalar tarafından bu hiz-metlerin gerçekleştirilmesi durumunda bu hizmetlerin tutarının karşılığı olarak KDV hesaplamaları gerek-mektedir. Hizmet de bir mal veya başka bir hizmetle takas edilerek, barter konusu olabilmektedir. Bu gibi durum-da bu işlemlerin her biri ayrı işlem kabul edilip, hizmet veya teslim hükümlerine göre ayrı ayrı vergilendirilme-lidirler.

Barter sisteminin işlemlerini sağlayan barter firması açısından KDV'yi doğuran olay; sisteme üye olan ku-rum veya gerçek kişilerin sisteme arz ve taleplerine bağlı olarak mal teslimi veya hizmet ifa etmeleri ile bu üye firmaların sisteme üyelik kayıtları durumunda meydana gelmektedir. Çünkü barter sisteminin kuru-cusu firmanın, barter komisyonu ile üyelik aidatına hak kazanabilmesi, sisteme üye olmak isteyen firmala-rın üye olmaları veya iki üye arasında barter ticaretinin gerçekleşmesine bağlıdır. Barter sisteminde mal ve / veya hizmet el değiştirmesini sağlayan organizatör fir-manın gerçekleştirmiş olduğu hizmetler KDVK'nın 1. maddesine göre KDV'ye tabidir (Yıldız ve Gümüşay, 2003, 98).

Yurtdışında gerçekleştirilen barter işlemlerine iliş-kin hizmetlerin KDV'ye tabi olabilmesi için, KDVK'nın 6/b maddesine göre Türkiye'de yapılmış olması gerek-mektedir. Türkiye'de yapılmış olmaktan amaç; hizme-tin Türkiye'de ifa edilmesi, Türkiye'de değerlendiril-mesi veya hizmetten Türkiye'de faydalanılması şartla-rından birinin oluşması halinde hizmet Türkiye'de ya-pılmış olacaktır.

Barter işlemlerinde iki değişik KDV matrahından bahsedilebilir. Bunlardan birincisi; mal veya hizmetin barter'a üye firmalar tarafından takas edilmesinden kaynaklanan mal veya hizmet bedeli, ikincisi ise; bar-ter organizatörünün gerçekleşmesine müsaade ettiği barter ticareti ile hak kazandığı hizmettir. Birincide KDV'nin matrahı, üye firmalar tarafından borçlanılan para veya para ile ifade edilebilen değerler toplamı iken, ikincide KDV'nin matrahı, hizmet karşılığı alınan komisyon bedelleridir.

Barter işlemlerinde KDV'yi doğuran olay ise; barter organizatörünün, barter üyelerini birbirlerine mal teslim etmek veya hizmet ifa etmek için bir araya

getirmesi ve işlemlere aracılık etmesidir. Barter sisteminde mal teslimi veya hizmet ifası borcu sona erdiren bir ödeme olduğu için, aynı zamanda KDV açısından vergiyi doğuran olaydır. Genellikle KDV'nin doğuşu, fatura ve benzeri belgelerin düzenlenmesine bağlı kalmaktadır.

Bunun yanında barter üyelerinin mal teslimi veya hizmet ifasından önce fatura düzenlemeleri durumunda vergiyi doğuran olay gerçekleşmiş olmaktadır.

Kısaca, barter ticaretinde vergiyi doğuran olay (Erkan, 2000, 96);

- Barter ticaretini gerçekleştiren üyeler açısından mal teslimi veya hizmet ifası veya mal tesliminden ve hizmet ifasından önce fatura düzenlenmesi hallerinde,
- Barter organizasyonu hizmetinde ise, barter ticaretinin gerçekleşmesi ile doğmaktadır.

4.4. Barter İşlemlerinin Damga Vergisi Kanunu Açısından İncelenmesi

Kâğıtlar, niteliği itibarıyla DVK'da öngörülen niteliklere sahip olması, düzenlenen kâğıtların DVK'da ekli (1) sayılı tabloda yer alması ve kâğıtların Türkiye'de düzenlenmiş bulunması veya Türkiye'deki hükümlerden faydalanılmış olması durumunda, DV'ye konu olurlar.

Barter işlemlerinde düzenlenen kâğıtların DVK açısından değerlendirmeleri aşağıdaki gibidir:

Barter Sözleşmesi

Barter sözleşmeleri, birden fazla akit ve işlemlerin tek bir belgede birleştiği sözleşmelerdir. Dolayısıyla bu sözleşmeler, DVK'nın 6/2. maddesine göre en yüksek vergi alınmasını gerektiren akit veya işlem üzerinden DV'ye tabi tutulacaktır. Vergi dairesi de aynı anlayıştan hareketle yayınladığı DV Genel Tebliği'nde; *"çeşitli kişi veya kuruluşlar ve bankalarca çıkarılan belli parayı ihtiva eden tahvillerle mukavelename, taahhütname ve bonolar üzerine düzenleme anında müteselsil kefalet veya müşterek borçlu ve müteselsil kefalet şeklinde konulan kefalet şerhlerinin 488 sayılı DVK'nın 6/2 maddesi uyarınca en yüksek vergi alınmasını gerektiren akit veya kefalet işlemi üzerinden DV'ye tabi tutulması gerektiğini"* belirtmiştir (Erkan, 2000, 99-100).

Kefalet Sözleşmesi

Uygulamada barter sözleşmelerine düşülen müteselsil kefalet şerhine ek olarak, barter sözleşmesinden tamamıyla bağımsız olarak ayrı bir kâğıt ile kefalet sözleşmesi düzenlendiği görülmektedir. Bu sözleşmeler, DVK'nın (1) Sayılı Tablonun 1/A fıkrasına göre, (Belli parayı ihtiva edenler) binde 7,5 oranında, DV'ye tabi tutulacaktır.

Ek Sözleşme

Tek kâğıtta toplanan karma akit niteliğinde olan ek sözleşmeler, DVK'nın 14. maddesine (Belli parayı ihtiva eden mukavelenamelerin değiştirilmesi halinde artan miktar aynı nispette vergiye tabidir. Bunların devri halinde aslından alınan verginin dörtte biri alınır. Mukavelenamelerin müddetinin uzatılması halinde aynı miktar veya tespitte vergi alınır) göre, DVK'nın (1) Sayılı Tablonun 1 / A fıkrasına göre binde 7,5 oranında DV'ye tabidir.

Diğer Kâğıtlar

Yukarıdaki belgelerin dışında barter firmaları tarafından düzenlenen, arz – talep listeleri, arz – talep bildirim formları, barter çekleri, barter işlem dekontu ve barter hesap ekstresi gibi belgeler DVK'nın (1) Sayılı Tablosunda yer almadıklarından DV'ye tabi olmayacaklardır.

4.5. Barter İşlemlerinin Vergi Usul Kanunu Açısından İncelenmesi

Barter işlemine konu olan mal ve hizmetlerin değeri, VUK'un değerlendirme hükümleri çerçevesinde belirlenecek, ayrıca bu bedel VUK'un 267. Maddesinde belirtilen emsal bedelinden düşük olamayacaktır.

Barter şirketleri sisteminde üstlendikleri görevler sebebiyle barter üyelerinden aldıkları tüm aidat ve komisyonlar için VUK'da belirtilen belgeleri düzenlemek ve bu belgelerde yer alan tutarlar üzerinden KDV hesaplamak zorundadırlar.

4.6. Barter İşlemlerinin Gümrük Vergisi Kanunu Açısından İncelenmesi

Barter, barter sistemine üye olan şirketlerin birbirleri ile alışveriş yaptığı, satın alınan mal ve hizmet bedellerinin üretilen mal ve hizmetlerle ödenebildiği ortak bir pazardır. Özellikle yabancı ülkelerde faaliyette bulunan firmalardan barter sistemi ile teslim konusu malın T.C. gümrük hattından geçerek alınması halinde GÜV, gümrük yükümlülüğünün doğduğu tarihte yürürlükte olan gümrük tarifesine göre hesaplanır.

SONUÇ

Ülkemiz açısından oldukça yeni bir finansman tekniği olan barter, stokların nakit paraya dönüştürülmesinde, reklâm ve pazarlama ile dikkate alınması gereken bir finansman tekniğidir. İşletmelerin en öncelikli amacı olan kârlarını arttırması ve sürekliliklerini

sağlayabilmesi ancak üretmiş oldukları ürünlerini çeşitli pazarlarda satabilmesi ve pazar paylarını arttırabilmesine bağlıdır. Bu da işletmelerin finansal bağlamda güçlü olmasından geçmektedir. İşte barter, hem işletmelere yeni pazar olanakları sağlayan bir pazarlama satış yöntemi, hem de bu pazarlara ulaşmak için ihtiyaç duyulan kaynağı temin eden ve bunu faiz yükü olmadan, belli bir yıllık aidat ve komisyon ödeyerek sağlayan bir finansman sistemidir.

Barter ve barter sisteminin işleyişinin Türk Hukuk sistemi içerisinde gerek tanım gerekse de işleyişi bağlamında yer almaması, barter sisteminden mal alan veya barter sistemine mal satan işletmelerin barter sistemine olan güvenlerini etkilemektedir.

Barter işlemlerinin, Türk Ticaret Kanunu ve GVK hükümlerine göre ticari bir faaliyet olduğu ve söz konusu ticari faaliyetlerden elde edilen kazançların mükellefin GV mükellefi veya KV mükellefi olmasına göre GVK veya KVK'nın ilgili hükümlerine göre vergileneceği açıktır. Türkiye'de ticari yaşamı düzenleyen gerek Türk Ticaret Kanunu'nda gerekse de Borçlar Kanunu'nda barter firmalarından hiç bahsedilmemektedir ve barter ile ilgili özel bir mevzuat mevcut değildir. Dolayısıyla ilgili kanunlarda bir takım değişiklikler yapılarak barter işlemlerinin hukuki bir düzen içerisine oturtulması gerekmektedir.

Diğer taraftan parasal olmayan barter işlemlerinden verginin para olarak alınması barter sisteminin gelişmesinde bir engel olarak gözükmemektedir. Dolayısıyla barter işlemlerinde para ile alım satım söz konusu olmadığı için vergi kanunlarında da gerekli bir takım düzenlemelerin yapılarak barter işlemlerini gerçekleştiren işletmelerin vergilerini de yine ürettikleri mal veya hizmetler ile ödemeleri sağlanmalıdır.

Barter sistemi bazı sektörlerde fazla yaygınlaşamamıştır. Bir finansal teknik olan barter sistemini daha yaygın bir hale getirmek için barter sektöründe faaliyette bulunan işletmelerde ya bir vergi indirimine gidilmeli ya da barter işletmelerinin kazançlarının belirli bir kısmının KV'den istisna edilmesi konusunda düzenlemeler yapılmalıdır.

KAYNAKÇA

- "Barter Sisteminin İşleyişi", **Barter Ekonomi** 17, Mayıs 1999.
- Bektaş, Mustafa (2000). "Dünya Barter'a Koşuyor," **Barter Ekonomi Dergisi** 33 (2000): 20-21.
- Bunnock, Graham, Baxter, R.E., Davis, Evan (1998) **The Penguin Dictionary Of Economic**.

- Çımat, Ali ve Avcı, Mehmet. (2002). "Türkiye'de Barter Sisteminin Hukuki Dayanağı ve Muhasebeleştirilmesi", **Mali Çözüm** 60 (2002): 152-164.
- Demiral, Halit (2000). "Barter Şirketlerinde Tahsil Edilmeyen Alacakların Gider Yazılması", **Vergi Dün-yası** 228 (2000): 64-68.
- Doğanay, Murat (2005). "Sektörün Gelişmesi İçin Yasal Düzenleme Şart", **Barter Finans** 16 (2005): 8-10.
- Erkan, Mehmet (2000). "Yeni Bir Finansman Aracı: Barter", **Vergi Dünyası** 221 (2000): 92-103.
- ERKAN Mehmet (2000). "Yeni Bir Finansman Aracı Olarak Barter'ın Vergi Hukuku Karşısındaki Durumu", **Vergi Dünyası** 225 (2000): 88-101.
- Gümüşay, Serdar (2005). "Barter Sistemi ve Vergisel Boyutu", **E – Yaklaşım** 21 (2005): 5-9.
- Gürsoy, Celal (2000). **Bartering 2. Kitap - Türkiye'de Barter Ticaretinin Kullanıldığı Sektörler**, Birinci Basım, İstanbul.
- <http://burtay.way.to>, (21.11.2004, 19:25).
- <http://deneme.toptanpazaryeri.com/b2bdeneme/ortak11.html>, (05.04.2002, 21:55).
- <http://www.turkbarter.com/DunyaBarterBirligi.htm>, (09.05.2005, 10.05).
- **İş Fikirleri Dergisi** 2, Şubat 1997.
- "Marketingist'de Türk Barter Rüzgarı", **ekonomix** 95, Aralık 2005.
- Örtten, Remzi (1998), "Barter ve Muhasebe Uygulamaları", **Ankara SMMMO Bülteni** 90-91-92 (1998): 1-6.
- Pehlivan, Osman (2004). **Vergi Hukuku**, Derya Kitabevi, Trabzon.
- Sürmen, Yusuf ve Kaya, Uğur. (2001) "Barter ve Muhasebe İşlemleri", **Vergi Dünyası** 239 (2001): 131-136.
- Şimşek, M. Sırrı (1999), "Barter Şirketlerinin Çalışma Şartları", **Barter Ekonomi Dergisi** 20 (1999): 39-41.
- TAN Müge (2004). "Barter Sistemi ve Sistemin Vergi Kanunları Karşısındaki Durumu", <http://www.vergidegundem.com/03.makale/aamakale/BARTER>, (16.09.2004, 19:25).
- Uçtu, Mustafa (2005). "Hergün Gelişen Dünyada BARTER En Uygun Ekonomik Sistem" **Üsiad Vizyon** 3 (2005): 8-11.
- Yıldız, A. Murat ve Gümüşay, Serdar (2003). "Barter Sistemi, Yapısı ve Avantajları ile Vergisel Boyutu – II", **Maliye Postası** 552 (2003): 93-100.