

REKLÂMASYON GİDERLERİNİN VERGİ HUKUKUMUZDAKİ YERİ

Bülent SEZGİN (*)

1 - GİRİŞ

Uluslararası ticaretin giderek daha rekabetçi hale gelmesi ve ülkemizin bu koşullarda pazar payını büyütme çabaları, beraberinde daha fazla reklâm harcaması yapılmasını ve daha fazla reklâmasyon giderine katlanmayı gerektirmektedir.

Reklâmasyon giderleri yurt dışındaki kişi veya kuruluşlara yapılmakta ve zaman zaman büyük meblağlara ulaşabilmektedir. Bu türden giderler vergi hukukumuzda doğrudan tanımlanmış bir kavram olmamakla beraber uygulamada birbirine çok yakın anlamlarda kullanılmaktadır.

Buna göre reklâmasyon, bir malın satılmasından sonra, bu malın evsafa uygun olmadığına anlaşılması halinde yenisi ile değiştirilmesi, evsafa uygun olmayan malın geri alınmasının mümkün olmadığı veya ekonomik açıdan anlamsız olduğu hallerde bozuk mal geri alınmaksızın ve bedel talep edilmeksizin yeni mal verilmesi işlemidir. Bu işlemin yapılması ticari ahlak gereği olduğu kadar firma itibarının sağlanması ve devam ettirilmesi için de zorunludur.¹

Uygulamaya göre yurt dışındaki alıcı, satış işlemi gerçekleşikten sonra; malların kalitesinin istenilen nitelikte olmaması, malın zamanında ulaşmaması vb. nedenlerle maddi kayba uğramaktadır. Alıcı, uğradığı maddi kaybın telafisi için satıcı ile belli bir tutar üzerinde anlaşmaya vararak eksik ödeme yapmakta veya yaptığı ödemenin bir kısmını geri almaktadır. Konuya ilişkin uygulanan bir başka yöntem ise istenilen kalitede olmayan malların geri alınmasının ekonomik olmaması nedeniyle malların geri alınmaksızın yenilerinin alıcıya gönderilmesidir.

Çalışmamızın takip eden bölümlerinde reklâmasyon giderlerinin vergi hukukumuzdaki yeri konusu ilgili kanun hükümleri, genel tebliğler ve konuya ilişkin muktezalar yardımıyla açıklanmaya çalışılacaktır.

2- TİCARİ KAZANÇ ve KURUM

KAZANCININ TESPİTİNDE REKLÂMASYON GİDERLERİ

Bilindiği üzere kurumlar vergisi, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 1 ve 2'nci madde-

(*) Vergi Denetmeni

¹ Mehmet MAÇ, Kurumlar Vergisi, Denet Yayıncılık, 3.Baskı, İstanbul 1999, s. 449.

lerinde sayılan mükelleflerin bir hesap dönemi içinde elde ettikleri safi kurum kazancı üzerinden hesaplanır. Safi kurum kazancının tespitinde 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun ticari kazanç hakkındaki hükümleri uygulanır.

GVK'nun 37'nci maddesinde ticari kazanç, "Her türlü ticari ve sınâî faaliyetlerden doğan kazançlar" şeklinde tanımlanmıştır. Aynı Kanunun bilanço esasına göre ticari kazancın tespiti ile ilgili 38'inci maddesinde, "Bilanço esasına göre ticari kazanç, teşebbüsteki öz sermayenin hesap dönemi sonunda ve başındaki değerleri arasındaki müspet farktır." hükmü yer almaktadır. Madenin devamında, bu dönem zarfında sahip veya sahiplerce; işletmeye ilave olunan değerlerin bu farktan indirileceği, işletmeden çekilen değerlerin ise farka ilave olunacağı hükme bağlanmıştır.

Ticari kazancın bu suretle tespit edilmesi sırasında 213 sayılı Vergi Usul Kanununun değerlemeye ait hükümleri ile GVK'nun "İndirilecek Giderler" başlıklı 40'ıncı ve "Gider Kabul Edilmeyen Ödemeler" başlıklı 41'inci maddeleri hükümlerine uyulur. Anılan hükümler gereğince safi kurum kazancının tespitinde KVK'nun 8'inci maddesinde belirtilen giderlerin yanı sıra GVK'nun 40'ıncı maddesinde ki giderler, hasılattan indirim konusu yapılmaktadır.

Gerek ticari kazanç elde eden şahıs işletmeleri tarafından gerekse kurumlar vergisi mükellefleri tarafından yapılan reklâmasyon giderleri, GVK'nun 40/1 maddesi kapsamında, ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için yapılan genel gider olarak değerlendirilmektedir.

Bir giderin ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için yapılan genel bir gider olduğunun ortaya konması ve bu doğrultuda ticari kazancın tespitinde indirim unsuru olarak dikkate alınabilmesi için bu giderle kazancın elde edilmesi ve idamesi arasında illiyet bağı bulun-

ması, giderin kazancın elde edilmesine yönelik olması, harcamanın yapıldığı gelir doğuran olayın vergiye tabi bulunması gerekmektedir.

Reklâmasyon gideri ihracatçının yükümlülüğünü tam anlamıyla yerine getirememesi nedeniyle, adına tahakkuk eden alacağın bir kısmından veya tamamından anlaşma yoluyla vazgeçmesidir. Bu haliyle reklâmasyon gideri alacak tutarı üzerinden yapılan bir iskontodan ibarettir.

Bu kapsamda yurt dışındaki alıcıya mal teslim eden ihracatçının yukarıda sayılan nedenlerden herhangi birinin varlığı halinde reklâmasyon giderine katlanmasının ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için yapılan bir gider olduğu konusunda herhangi bir tereddüt bulunmamaktadır. Yeter ki reklâmasyon gideri ihracat tutarıyla uyumlu olsun. Burada asıl sorun söz konusu reklâmasyon giderinin nasıl belgelendirileceğidir.

VUK'nun kayıt nizamına ilişkin 215'inci maddesinde, bu Kanuna göre tutulacak defter ve kayıtların Türkçe tutulmasının mecburi olacağı belirtilmiş, 227'nci maddesinde ise "Bu Kanunda aksine hüküm olmadıkça bu Kanuna göre tutulan ve üçüncü şahıslarla olan münasebet ve muamelelere ait olan kayıtların tevsiki mecburidir." hükmü yer almıştır. Söz konusu kayıtların ise aynı Kanunun 229'uncu ve müteakip maddelerinde yer alan belgelerden herhangi biri ile tevsik edilmesi gerekmektedir.

Bu hükümlere göre, yurt dışında mukim kişi veya kuruluşlara yaptırılan iş veya hizmetler karşılığında ödemede bulunan gelir veya kurumlar vergisi mükellefleri, yurt dışında mukim kişi veya kuruluşlardan aldıkları muteber belgeleri, yurt dışındaki temsilciliklerimizde veya yurt içindeki noterlerde Türkçe'ye tercüme ve tasdik ettirdikten sonra defterlerine gider olarak kaydedebilmekte idiler.

Ancak bu uygulamanın mükellefler bakımından ağır külfetler getirdiği anlaşılmış, anılan Kanunun mükerrer 257'nci maddesinin Maliye Bakanlığı'na verdiği yetkiye dayanılarak yayımlanan 253 seri no'lu VUK Genel Tebliği ile yurt dışında mukim kişi veya kuruluşlara yaptırılan iş veya hizmetler karşılığında alınan belgelerin, yurt dışındaki temsilciliklerimizde veya yurt içindeki noterlerde Türkçeye tercüme ve tasdik edilme zorunluluğu kaldırılmıştır.

Buna göre, yurt dışında ki kişi veya firmalardan belge alan mükellefler, bu belgeleri defter kayıtlarında gider olarak göstermeleri sırasında belgelerde yazılı bedelleri, belgenin düzenlendiği günde Merkez Bankasınca belirlenen döviz alış kuru üzerinden Türk Lirasına çevirerek kayıtlarında göstereceklerdir. Ancak vergi incelemesi sırasında inceleme elemanınca lüzum görülmesi halinde mükellefler bu belgelerini tercüme ettirmek zorundadırlar.

Dolayısıyla yurt dışındaki alıcıya mal teslim eden ihracatçının şartların oluşması durumunda hesaplanan reklâmasyon giderlerini VUK'nun 229'uncu ve müteakip maddelerinde yer alan belgelerden herhangi biri ile tevsik etmesi yeterli olup bu belgeleri yurt dışındaki temsilciliklerimizde veya yurt içinde noterlerde Türkçeye tercüme ve tasdik ettirme zorunluluğu bulunmamaktadır.

Reklâmasyon giderlerinin belgelendirilmesi ne ilişkin vergi idaresinin yaklaşımını yansıtan iki mukteza aşağıya alınmıştır.

Mukteza 1: Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü'nün 30.03.2000 ve B.07.0.GEL.0.55-5501-2693/14084 sayılı muktezası.

“...Reklâmasyon giderlerinin ihracatın yapıldığı ülkedeki müşterinin vereceği fatura veya ilgili ülke mevzuatına göre fatura yerine geçen belgelerle tevsiki asıldır. Ancak bu tür bir belgenin alınamadığı durumda ihracatçı firmanın, ye-

ni bir belge düzenleyerek önceki faturayı iptal etmesi ve reklâmasyon bedeline isabet eden kısmın iade edildiğini gösterir bir belgeyi de ispat vesikası olarak kullanılması mümkündür.”

Mukteza 2: Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü'nün 11.07.2001 tarih ve B.07.O.GEL.0.29/2920-227-80/38132 sayılı muktezası.

“İlgide kayıtlı yazınızın incelenmesinden, iliniz mükelleflerinden Ltd. Şti.'nin gerçekleştirdikleri ihracatlarla ilgili olarak kalite hataları nedeniyle müşterilerinin kabul edilebilirlik derecelerine göre kendi müşterilerine tanıdıkları indirimleri ihracat bedeli üzerinden reklâmasyon kesintisi olarak şirketlerine yansıttığı ve bu kesintiler içinde kendi ülke mevzuatlarında yer aldığı şekilde ilgili şirketlerin ithalat departman yetkilisinin imzaladığı Debit Note (Para kesintisi belgesi) başlıklı bir belgenin düzenlendiği belirtilerek, bu belgenin reklâmasyon giderlerinin tevsiki için vergi mevzuatımız açısından yeterli bir belge olup olmadığına ilişkin olarak yetkili makamlardan bir yazı alınması halinde söz konusu reklâmasyon giderlerinin tevsikinde fatura yerine kabul edilmesinin mümkün olacağına düşünülüşü belirtilerek konuya ilişkin görüşümüzün bildirilmesinin istenildiği anlaşılmıştır.

213 sayılı Vergi Usul Kanununun 227'nci maddesinde, “Bu kanunda aksine hüküm olmadıkça bu kanuna göre tutulan ve üçüncü şahıslarla olan münasebet ve muamelelere ait olan kayıtların tevsiki mecburidir.” hükmü yer almıştır. Söz konusu kayıtların ise, aynı kanunun 229 ve müteakip maddelerinde yer alan, fatura, gider pusulası, müstahsil makbuzu... şeklindeki belgelerden herhangi biri ile tevsik edilmesi gerekmektedir.

Buna göre, üçüncü şahıslarla olan ve münasebet ve muamelelere ait kayıtların vesikalara dayanılarak tevsik edilmesi gerekmektedir.

*Ancak, Defterdarlık görüşünüzde de belirtil-
diği üzere Debit Note'nin alındığı ülkelerde uy-
gulanan vergi mevzuatı açısından geçerli bir bel-
ge olduğuna ilişkin yetkili makamlardan bir yazı
alınması halinde, yanıtlayıcı bir belge olarak ka-
bul edilmesi mümkün bulunmaktadır.”*

253 seri no'lu VUK Genel Tebliği'nde yer alan açıklamalar ile yukarıdaki muktezalar birlik-
te değerlendirildiğinde, reklâmasyon giderlerinin belgelendirilmesine ilişkin mükelleflere önemli ölçüde serbestlik tanındığı görülmektedir. Bu serbestlik doğrultusunda mükellefler reklâmasyon giderlerini ister VUK ile öngörülen belgelerle, isterlerse ilgili ülke mevzuatına göre fatura yerine geçen belgelerle tevsik edebileceklerdir.

3- REKLÂMASYON GİDERLERİNİN KDV KANUNU KARŞISINDAKİ DURUMU

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 1/1 maddesine göre, Türkiye'de yapılan ticari, sınaî, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesindeki mal teslimi ve hizmet ifaları katma değer vergisine tabi bulunmaktadır. Aynı Kanunun 11-1/a maddesi ile ihracat teslimleri katma değer vergisinden istisna edilmiştir. Dolayısıyla reklâmasyon giderine kaynaklık eden ihracat işlemleri katma değer vergisinden istisna edilmiştir.

Mezkûr Kanunun “Matrah ve İndirim Miktarlarının Değişmesi” başlıklı 35'inci maddesinde, “malların iade edilmesi, işlemin gerçekleşmeme-
si, işlem den vazgeçilmesi veya sair sebeplerle matrahta değişiklik vuku bulduğu hallerde, vergiye tabi işlemleri yapmış olan mükellef bunlar için borçlandığı vergiyi; bu işlemlere muhatap olan mükellef ise indirim hakkı bulunan vergiyi değişikliğin mahiyetine uygun şekilde ve değişikliğin vuku bulduğu dönem içinde düzeltilir. Şu kadar ki, iade olunan malların fiilen işletmeye girmiş olması ve bu girişin defter kayıtları ile be-

yannamede gösterilmesi şarttır.” hükmü yer almaktadır.

Bu kapsamda yurt dışına gönderilen malların evsafına uygun olmamasından dolayı, mal bedelinin belli bir kısmı olarak ödenen reklâmasyonlar, matrahta değişiklik meydana getirdiği için KDV Kanununun 35'inci maddesi gereğince işlem yapılacaktır. Dolayısıyla ihraç edilen mallar katma değer vergisinden istisna olduğundan reklâmasyon bedeli üzerinden katma değer vergisi hesaplanmayacaktır.

4- SONUÇ

Vergi hukukumuzda doğrudan karşılığı bulunmamakla beraber reklâmasyon, “bir malın satılmasından sonra bu malın evsafa uygun olmadığına anlaşılması halinde malın yenisi ile değiştirilmesi veya mal bedelinin bir kısmının ödenmesi veya ödenmiş ise geri istenmesi” şeklinde tanımlanabilmektedir.

Reklâmasyon gideri olarak isimlendirilen ödemeler, ihracatçı şirketin daha önce ihraç ettiği ve bedeli tahakkuk eden ürünlerin, davacı ile ithalatçı firmalar arasındaki anlaşma uyarınca ve istenen evsafı taşıyamaması, sipariş koşullarına aykırı mal gönderilmesi, siparişlerin belirlenen sürelerde karşılanmaması gibi sebeplerle, ihraç bedelleri üzerinden ithalatçı firmalara yapılan geri ödemelerden veya iskontolardan kaynaklanmaktadır.

Bu giderler GVK'nun 40/1 maddesi hükmü uyarınca, ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için yapılan genel giderler olarak değerlendirilmekte ve safi kazancın tespitinde indirim unsuru olarak dikkate alınmaktadır.

Reklâmasyon giderlerinde karşılaşılan en önemli sorun bunların belgelendirilmesine ilişkindir. Maliye Bakanlığı bu türden giderlerin belgelendirilmesinde mükelleflere önemli ölçüde

serbestlik tanımış olsa da bu serbestlik sınırsız değildir.

YARARLANILAN KAYNAKLAR

Mehmet MAÇ, Kurumlar Vergisi, Denet Yayıncılık, 3.Baskı, İstanbul 1999

- 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu
- 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu
- 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu
- 253 seri no'lu Vergi Usul Kanunu Genel

Tebliği