



KATMA DEĞER VERGİSİNİN GİDERLEŞTİRİLMESİ

Soner AZAR (*)

1 - GİRİŞ

Mükelleflerin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesapladıkları katma değer vergisi, gelir ve kurumlar vergisi matrahlarının tespitinde gider olarak düşülemeyeceği gibi bu işlemlere ilişkin olarak alış vesikalarında gösterilen ve indirilebilecek katma değer vergisi de gider olarak kabul edilmeyecektir.

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 29. maddesinde mükelleflerin, yaptıkları vergiye tabi işlemler üzerinden hesaplanan katma değer vergisinden, faaliyetlerine ilişkin olarak yüklendikleri katma değer vergisini indirecekleri belirtilmiştir. Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 58'inci maddesiyle de katma değer vergisinin gelir ve kurumlar vergisi matrahlarının saptanmasında gider olarak indirilemeyeceği öngörülmüştür. Madde

hükmü şu şekildedir. *"Mükellefin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanan Katma Değer Vergisi ile mükellefçe indirilebilecek Katma Değer Vergisi, Gelir ve Kurumlar vergisi matrahlarının tespitinde gider olarak kabul edilmez."*

Madde hükmünün düzenleniş amacı, mükellefin üstünde yük olarak kalmayacak verginin, gelir ve kurumlar vergisi matrahlarının tespitinde gider olarak kabulünün önlenmesidir.

Ancak katma değer vergisinin gider kaydedilemeyeceği prensibi normal olarak indirim mekanizmasının işlediği durumlarda söz konusudur. Madde hükmünün mevhumu muhalifinden hareketle, indirim hakkı tanınmayan katma değer vergisinin gider veya maliyet yazılabileceği sonucuna ulaşabiliriz.

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 58'inci maddesinde yüklenilen katma değer vergisinin ve teslim katma değer vergisinin gider yazılamayacağı hükme bağlanmıştır. Bu durumun istisnalarının bazı örnekleri izleyen bölümde irdelen-

(*) Vergi Denetmen Yardımcısı

miştir. Yalnız gözden uzak tutulmaması gereken husus bu durumun istisnalarının sadece aşağıda sayılanlardan ibaret olmadığıdır. Aynı şekilde Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 17'nci maddesinin diğer bentlerine, 16'ncı maddeye, geçici maddelere göre istisna olan işlemlerde de indirimemeyen katma değer vergisi duruma göre gider, kanunen kabul edilmeyen gider veya maliyet olarak dikkate alınmak durumundadır.

2- GİDER YAZILABİLEN KATMA DEĞER VERGİSİ ÖRNEKLERİ

2.1- Binek Otomobillere Ait Katma Değer Vergisi

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 30/b maddesinde işletmelere ait binek otomobillerinin alış vesikalarında gösterilen katma değer vergisinin mükelleflerin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanan katma değer vergisinden indirilemeyeceği hüküm altına alınmıştır. Ancak faaliyetleri kısmen veya tamamen binek otomobillerinin kiralama, taksicilik işletmeciliği yapılması veya binek otomobillerinin çeşitli şekillerde işletilmesi olanların bu amaçla kullandıkları binek otomobillerine ait katma değer vergisi indirim konusu yapılabilmektedir. İndirim konusu yapılamayan bu vergi, Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunları çerçevesinde işin mahiyetine göre gider veya maliyet unsuru olarak dikkate alınabilecektir. Bu konuyla ilgili olarak 23 seri no'lu KDV Genel Tebliğinde yapılan açıklamalar aşağıdaki şekildedir.

Katma Değer Vergisi Kanununun 30'uncu maddesinin (b) bendi hükmüne göre, faaliyetleri; kısmen veya tamamen binek otomobillerinin kiralama, taksicilik işletmeciliği yapılması veya binek otomobillerinin çeşitli şekillerde işletilmesi olanların bu amaçla kullandıkları binek otomobillerinin alışlarında ödenen ve faturalarda

ayrıca gösterilen katma değer vergisi indirim konusu yapılabilecektir. Buna göre, binek otomobillerini yukarıda belirtildiği gibi çeşitli şekillerde işleten mükellefler bu amaçla kullanılan binek otomobilleri ile ilgili olarak indirim hakkından yararlanabileceklerdir.

Ancak mükelleflerin işletme amacı dışındaiktisap ettikleri binek otomobillerinin alış vesikalarında gösterilen katma değer vergisinin indirimi mümkün değildir. İndirim konusu yapılamayan bu vergi, Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunları çerçevesinde işin mahiyetine göre gider veya maliyet unsuru olarak dikkate alınabilecektir. Bu uygulama binek otomobili işletmeciliği ile uğraşan mükelleflerin işletme amacı dışında satın aldıkları binek otomobilleri için de geçerlidir.

Örneğin; oto kiralama işi yapan bir işletmenin kiralama işinde kullandığı binek otomobillerinin alış vesikalarında gösterilen katma değer vergisi, genel hükümler çerçevesinde indirim konusu yapılacak, aynı işletmenin kiraya vermeyip işletme ihtiyaçları için kullandığı binek otomobillerinin vergisi ise indirilemeyecek, gider veya maliyet unsuru olarak göz önüne alınabilecektir.

2.2- Zayi Olan Emtiyaya İlişkin

Katma Değer Vergisi

Katma değer vergisi sisteminde alış vesikalarında gösterilen verginin indirilmesi, bu malların satışı sırasında mala eklenen değer vergilendirileceği düşüncesine dayanır. Ancak, zayi olan mallar için satış ve dolayısıyla yaratılan bir değer olmayacağından, bu mallara ilişkin alış vesikalarında gösterilen verginin indirilmesi, zayi olan mallar üzerindeki vergi yükünü tamamen ortadan kaldıracaktır. Dolayısıyla, Kanunun 30/c maddesi uyarınca, zayi olan malların alış vesikalarında gösterilen katma değer vergisi mükellefin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanan kat-

ma değer vergisinden indirilemeyecektir. Anlaşılacağı üzere Katma Değer Vergisinin 30/c maddesi gereğince, deprem, sel felaketi ve Maliye Bakanlığının yangın sebebiyle mücbir sebep ilân ettiği yerlerdeki yangın sonucu zayı olanlar hariç olmak üzere, zayı olan malların alış vesikalalarında gösterilen katma değer vergisi, vergiye tabi işlemler üzerinden hesaplanan katma değer vergisinden indirilemeyecektir. Zayı olan mallarla ilgili katma değer vergisi daha önce indirim konusu yapılmış ise bu indirimler iptal edilir. Ancak indirilemeyen bu katma değer vergisi tutarı zayıyatın usulüne uygun olarak tevsiki (ve işletmenin kusuru olmamak) kaydıyla gelir ve kurumlar vergisi matrahlarının tespitinde gider olarak dikkate alınabilecektir.

Deprem veya sel felaketi dışındaki nedenlerle zayı olan mallara ait katma değer vergisinin, yükümlülerin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanan katma değer vergisinden indirilmesi mümkün olmadığından, indirilebilir nitelikte olmayan katma değer vergisinin gelir veya kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider kaydedilmesine engel yoktur. Örneğin işyerinde çıkan yangın sonucu yanan mallar için yüklenilen katma değer vergisinin indirimi mümkün olmayıp, indirimi mümkün olmayan bu verginin kurumlar vergisi açısından gider veya maliyet unsuru olarak dikkate alınması gerekir. Ancak çalınan malların gider kaydedilmesi veya ticari kazancın tespitinde dikkate alınması öteden beri kabul edilmemektedir. Bu nedenle çalınan mallara ilişkin katma değer vergisinin gider kaydedilmesi de mümkün değildir.

2.3 - Promosyon Ürünlerine İlişkin

Katma Değer Vergisi

Bir malın yanında ayrıca bir bedel tahsil edilmeksizin başka bir malın verilmesi veya numune

ya da eşantyon mallar verilmesi şeklinde ortaya çıkan teslimler ile gazete, dergi vs. yayın faaliyetinde bulunan kuruluşların, bu yayınlarının tirajını artırmak amacıyla düzenledikleri promosyon kampanyalarının katma değer vergisi karşısındaki durumu aşağıda açıklanmıştır.

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 işlemlerde, 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.

Bu durum, katma değer vergisi sistemindeki farklı oran uygulaması nedeniyle bazı sorunlara neden olmakta ve düşük oranda vergiye tabi bir malın yanında yüksek oranda vergiye tabi bir malın promosyon ürünü olarak verildiği hallerde, promosyon olarak verilen malların ticaretini yapan firmalar açısından haksız rekabet sorunu ortaya çıkmaktadır.

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 29/4. maddesi ile vergi indirimini uygulamasında doğabilecek aksaklıkları, vergi mükerrerliğine ve vergi muafiyetine meydan vermeyecek şekilde, bu Kanunun ana ilkelerine uygun olacak giderme ve indirimle ilgili usul ve esasları düzenleme konusunda Maliye Bakanlığına yetki verilmiştir. Bu yetki çerçevesinde, promosyon ürünü olarak verilen malın (aynı işletmede imal veya inşa edilenler dahil) tabi olduğu katma değer vergisi oranının, satışı yapılan mala ait katma değer vergisi oranına eşit veya daha düşük oranda olması halinde promosyon ürünü için yüklenilen katma değer vergisinin tamamının indirim konusu yapılması, satışı yapılan malın tabi olduğu katma değer vergisi oranından yüksek olması halinde ise promosyon ürünü için yüklenilen katma değer vergisinden, satışı yapılan malın tabi olduğu orana isabet eden kısmın indirim konusu yapılması, kalan kısmın gelir veya kurumlar vergisi açısından gider veya maliyet olarak dikkate alınması, Maliye Bakanlığınca uygun görülmüştür.

Her iki durumda da, promosyon ürünü olarak satın alınan, ithal edilen ya da aynı işletmede imal veya inşa edilen malların; ne kadarının aynı dönemde ayrıca bir bedel tahsil edilmeksizin verileceği, ne kadarının stoklarda kalacağı bilinmediğinden bu mallara ilişkin olarak yüklenilen vergi, öncelikle "191 İndirilecek Katma Değer Vergisi Hesabı"na alınacaktır. Birinci durumda, promosyon mallarının alımı, imal veya inşası ile

her hangi bir bedel alınmaksızın müşterilere verilmesi işleminin aynı dönemde veya farklı dönemlerde gerçekleşmesi, bu mallarla ilgili olarak yüklenilip indirim konusu yapılacak katma değer vergisi açısından bir önem taşımamaktadır.

Promosyon ürününün tabi olduğu katma değer vergisi oranının, satışı yapılan malın tabi olduğu orandan yüksek olduğu hallerde ise;

Promosyon olarak verilen malların alımı, imal veya inşası ile ayrıca bir bedel tahsil edilmeksizin müşterilere verilmesi işleminin aynı dönemde gerçekleşmesi halinde, bu mallarla ilgili olarak yüklenilen ve öncelikle "191 İndirilecek Katma Değer Vergisi Hesabı"na alınmış olan katma değer vergisinden, satışı yapılan malın tabi olduğu orana isabet eden kısım dışındaki tutar, "191 İndirilecek Katma Değer Vergisi Hesabı"ndan çıkarılarak gider hesaplarına intikal ettirilecektir.

Promosyon ürününün satın alındığı ya da işletmede imal veya inşa edildiği dönemde değil de, daha sonraki dönemlerde müşterilere verilmesi halinde ise bu ürünlerle ilgili olarak malların satın alındığı, imal veya inşa edildiği dönem beyannamesinde "indirilecek katma değer vergisi" olarak beyan edilen tutardan, satışı yapılan malın tabi olduğu orana isabet eden kısmın düşülmesinden sonra kalan tutar, ürünlerin ayrıca bir bedel alınmaksızın teslim edildiği dönem beyannamesinde hesaplanan katma değer vergisine ilave edilerek beyan edilecek ve aynı miktar gider veya maliyet hesaplarına alınacaktır.

Promosyon ürünü için yüklenilen vergiden indirim konusu yapılacak kısım;

Promosyon ürünü için yüklenilen vergi tutarı
X Satışı yapılan malın tabi olduğu oran

Promosyon ürününün tabi olduğu oran

formülü ile hesaplanacak, artan kısım gider veya maliyet olarak dikkate alınacaktır.

Öte yandan, promosyon ürünü olarak verilen malların alışı sırasında yapılan diğer giderlere ilişkin yüklenilen katma değer vergilerinin genel hükümler çerçevesinde indirim konusu yapılacağı tabidir. Böylelikle promosyon ürünleri nedeniyle yüklenilen katma değer vergisinden satışı yapılan malın tabi olduğu orana isabet eden kısım hariç, kalan kısım gelir ve kurumlar vergisi açısından gider olarak dikkate alınabilecektir.

2.4 - İşverenler Tarafından; İşyerinde Veya İşyerinin Müştemilatında, Hizmet Erbabına Yemek Verilmek Suretiyle Sağlanan Menfaatlere İlişkin Katma Değer Vergisi

İşverenler civar lokantalardan veya yemek verme hizmeti sağlayan diğer kuruluşlardan hizmet erbabına yemek vermek suretiyle sağladıkları menfaatlerin Gelir Vergisi Kanunu 23/8. maddede uyarınca istisna edilecek kısmı (2010 yılı için 10,00.-TL.) ile vergiye tabi olacak kısmını belirlemeleri bakımından ücret bordrosunda bu hususu göstermek zorundadırlar. Buna göre, söz konusu istisna hükmünün uygulanmasında;

İşverenlerce yemek bedeli, hizmet erbabına ödenmeyecek doğrudan yemek verme hizmetini sağlayan veya bu işe aracılık eden kuruluşa ödenecek,

Yemek bedelinin fiilen çalışılan günlere ait bir günlük tutarı 10,00.-TL.'yi aşmayacak veya aşması halinde 10,00.-TL.'lik kısmı istisnaya konu edilecektir (fiilen çalışılmayan günler için de yemek bedeli ödenmesi halinde, bu ödeme istisna kapsamının dışında kalacaktır),

31.12.1984 tarih ve 18622 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 9 seri no'lu KDV Genel Tebliğinin 8'inci bölümünde, "Katma değer vergisi uygulamasında personele sağlanan menfaatlerden aşağıda sayılanlar vergiye tabi tutulmayacaktır.

Personele işyerinde veya müştemilatında yemek verilmesi;

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

Buna göre, işverenlerin işyerinde veya müştemilatında hizmet erbabına yemek vermek amacıyla satın aldıkları mal ve hizmetler nedeniyle yüklenilen vergiler, mal ve hizmet bedeline dahil edilmeyecek ve indirim konusu yapılacaktır.

Öte yandan, işverenlerin civar lokantalar veya yemek verme hizmeti sağlayan yerlerden, personeline yemek vermek suretiyle sağladığı menfaatler için de bir günlük 10,00.-TL.'lik liralık kısmı, yukarıda da açıklandığı üzere vergiden istisna edilecek, bu bedele isabet eden katma değer vergisi işverenlerce indirim konusu yapılacaktır.

Yemek bedeli tutarının 10,00.-TL.'yi aşması halinde, aşan kısım (istisna tutarına isabet eden katma değer vergisi hariç olmak üzere) net ödenen ücret olarak kabul edilecek ve vergiye tabi tutulacaktır.

2.5 - Basit Usulde Vergilendirilen Mükelleflerin Alımlarına İlişkin Katma Değer Vergisi

4842 sayılı kanun ile Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 17'nci maddesinin 4 numaralı fıkrasının (a) bendinde yapılan değişiklik sonucunda; basit usulde vergilendirilen mükellefler tarafından yapılan teslim ve hizmetler istisna kapsamına alınmıştır. Bu durumda alımlara ilişkin katma değer vergileri Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 30/a maddesi uyarınca söz konusu mükellefler tarafından indirilemeyecek olup duruma göre gider veya maliyet olarak dikkate alınacaktır.

2.6 - Bankaların Katma Değer Vergisi**Yüklenimleri**

Bankalarca yapılan tüm işlemler Katma Değer Vergisi Kanunu Md. 17/4-e uyarınca katma değer vergisinden istisna tutulmuştur. Dolayısı ile bankalar mal ve hizmet alımları nedeniyle yüklen- dikleri katma değer vergilerini indiremezler. (Kat- ma Değer Vergisi Kanunu Md. 30/a) Bu nedenle bankalar;

- Gider yazılması mümkün olan bir masraftan dolayı yüklenilen katma değer vergisini de gider- leştirebilirler,

- Kanunen kabul edilmeyen bir gider türün- den dolayı yüklenilen katma değer vergisini, ka- nunen kabul edilmeyen gider olarak muhasebe- leştirilirler,

-Amortismanına tabi bir iktisadi kıymetin iktisa- bından doğan katma değer vergisi ise ilgili kıy- metin maliyetine dahil edilir.

3- SONUÇ

KDV kanununun uygulanması ile ilgili olarak mükelleflerin, KDV kanununun yanı sıra özellik- le tebliğlerde yapılan açıklamalara dikkat etmesi gerekmektedir. Zira bizim de değindiğimiz konu kanunlardan çok tebliğlerde yapılan açıklamalar- dan anlaşılabilir. Mükelleflerin gerek KDV gerekse de GV ve KV ile ilgili yaptığı işlemler- de daha sonra bir sorunla karşılaşmamaları için bu hususlara dikkat etmeleri gerekmektedir.

KAYNAKÇA

- 3065 sayılı KDV Kanunu
 - 1 Seri Nolu KDV Genel Tebliği
 - www.alomaliye.com
 - www.bdodenet.com.tr - Mehmet MAÇ
- (KDV-5 - e-Kitap)
- KDV Ders Notları (Vergi Denetmen Yar- dımcısı Adayları Ders Notları)