



## MASRAF YANSITMA FATURALARININ KATMA DEĞER VERGİSİ KARŞISINDAKİ DURUMU

*STATE OF EXPENSE REFLECTION INVOICES  
IN VALUE ADDED TAX*

Uğur UĞURLU<sup>(\*)</sup>

### ÖZET

Bilindiği üzere yapılan masraflara ilişkin fatura asıl muhatap adına alınmalıdır. Ancak uygulamada bazı durumlarda yapılan masraflara ilişkin fatura asıl muhatap yerine başka kişiler adına düzenlenebilmektedir. Bu durumda faturanın asıl muhatabına aktarılması için adına fatura düzenlenen tarafından asıl muhataba fatura kesilmesi gerekmektedir. Düzenlenen bu faturalara uygulamada yansıtma faturası denmektedir. Masraf aktarımı işlemi nedeniyle düzenlenen faturalarda KDV gösterilip gösterilmeyeceğine, aktarılan masraflar nedeniyle KDV ödenip ödenmediğine bakılarak karar verilmelidir. Masraf aktarılması işleminde, aktarılan masraf nedeniyle KDV yüklenilmiş ise, bu masrafların gerçek ilgisine yansıtılması amacıyla düzenlenen faturalarda KDV gösterilmelidir. KDV'ye tabi olmayan veya KDV'den istisna edilen işlemlerden doğan masrafların ilgisine aktarılması nedeniyle düzenlenen faturalarda ise, aktarıma konu masraflar için KDV yüklenimi söz konusu olmadığından, KDV hesaplanmamalı ve gösterilmemelidir.

**Anahtar Kelimeler:** Masraf yansıtma, masraf aktarımı, teminat mektubu, istisna

### ABSTRACT

As is known, invoices regarding expenses incurred must be taken on behalf of real drawee. In practice, however, invoices regarding expenses made can be invoiced to someone else rather than the actual acceptor in some cases. In such case, the invoice should be renamed on the real acceptor in order to transfer the business transaction. These invoices, in practice, are called reflection invoices.

<sup>(\*)</sup> YMM (EVM)

Whether to include VAT in reflection invoices is up to the fact that whether a VAT has been paid due to reflected expenses. If there is a VAT which has been previously paid, then this VAT must be shown on the reflection invoice too. Reflection invoices that are to be prepared should not include any VAT if the former transaction is either exempted from VAT or is not subject to VAT.

**Key Words:** Expense reflection, expense transfer, letter of guarantee, exemption

## 1- GİRİŞ

Bilindiği üzere yapılan masraflara ilişkin fatura asıl muhatap adına alınmalıdır. Ancak uygulamada bazı durumlarda yapılan masraflara ilişkin fatura asıl muhatap yerine başka kişiler adına düzenlenebilmektedir. Bu durumda faturanın asıl muhatabına aktarılması için adına fatura düzenlenen taraftan asıl muhataba fatura kesilmesi gerekmektedir. Kesilen bu faturalara uygulamada yansıtma faturası denmektedir.

Bu makalemizde yansıtma faturalarının KDV karşısındaki durumunu açıklamaya çalışacağız.

## 2- MASRAF YANSITMA FATURALARININ KDV KARŞISINDAKİ DURUMU

3065 sayılı KDV Kanun'un<sup>1</sup> 1'inci maddesinde Türkiye'de yapılan ve ticari, zirai ve mesleki faaliyet kapsamında yapılan mal teslimleri ile hizmet ifalarının vergiye tabi olduğu belirtilmiştir. Kanun'un 1'inci maddesinden anlaşılacağı üzere bir işlemin katma değer vergisine tabi olması için; işlemlerin Türkiye'de yapılmış olması ve işlemlerin KDV Kanun'un 1/1'inci maddesinde sayılan mal teslimleri ve hizmet ifalarından olması gerekmektedir. KDV Kanun'un 6'ncı maddesinde ise, hangi işlemlerin Türkiye'de yapılmış sayılacağı hükme bağlanmıştır. Buna göre mal teslimlerinde malların teslim anında Türkiye'de bulunması, hizmet ifalarında ise hizmetin Türkiye'de yapılması veya hizmetten Türkiye'de faydalanılması hallerinde işlemler Türkiye'de yapılmış sayılacaktır.

Masraf aktarımı işleminde yapılan masrafların gerçek ilgisine aynen intikal ettirilmesi olayında prensip olarak herhangi bir hizmet sunulması veya bir katma değer yaratılması söz konusu olmadığından masrafların gerçek ilgililerine aynen yansıtılması işlemi KDV'ye tabi bulunmamaktadır. Ancak, aktarılan masraflara ait KDV'nin gerçek yüklenicisi tarafından indirimine olanak verilebilmesi bakımından, üzerinden KDV hesaplanmış masrafların aktarılması halinde düzenlenen fatura veya benzeri belgelerde KDV'nin de aktarılması gerekmektedir.

Yansıtma faturası kesilmek suretiyle masraf yansıtılması işlemlerinde, eğer yansıtılan masraf (*yani yansıtma faturasını düzenleyen firma adına kesilen faturada KDV hesaplanmış ise*) KDV'ye tabi ise masrafı yansıtanın düzenleyeceği faturada da KDV hesaplanması gerekir. Aksi halde yansıtma faturası da KDV'siz düzenlenmelidir.

**Örneğin,** tüccar A, hasar gören sigortalı demirbaşını tamir ettirmiş ve tamirciden kendi adına KDV'li fatura almıştır. Tüccar A, daha sonra tamir bedelini sigorta şirketinden tahsil etmek istemesi durumunda sigortalı Tüccar A, sigorta şirketi adına yaptığı ve KDV'ye tabi olan masrafın aynen sigorta şirketine yansıtılması için fatura düzenlemesi ve KDV hesaplaması gerekmektedir.

<sup>1</sup> 02.11.1984 Tarih Ve 18563 Sayılı Resmî Gazetede Yayınlanmıştır.

Bu açıklamalara göre, masraf aktarımı işlemi nedeniyle düzenlenen faturalarda KDV gösterilip gösterilmeyeceğine, aktarılan masraflar nedeniyle KDV ödenip ödenmediğine bakılarak karar verilmelidir. Masraf aktarılması işleminde, aktarılan masraf nedeniyle KDV yüklenilmiş ise, bu masrafların gerçek ilgisine yansıtılması amacıyla düzenlenen faturalarda KDV gösterilmelidir. KDV'ye tabi olmayan veya KDV' den istisna edilen işlemlerden doğan masrafların ilgisine aktarılması nedeniyle düzenlenen faturalarda ise, aktarıma konu masraflar için KDV yüklenimi söz konusu olmadığından, KDV hesaplanmamalı ve gösterilmemelidir.

Diğer taraftan yansıtma işlemini yapacak olan firma, düzenleyeceği faturada, bunun bir yansıtma işlemi olduğunu ve yansıtma nedenlerini açıklamalı, yansıtma konu mal ve hizmetin kendisine gelişine paralel şekilde fatura düzenleyebilmelidir. Yani yansıtma konu mal ve hizmet, yansıtacak olan tarafından KDV'li fatura ile temin edilmişse aynı oranda KDV taşıyan fatura kesmek suretiyle yansıtma işlemi yapmalı, şu veya bu nedenle KDV ödenmeksizin temin edilen mal ve hizmetlerin yansıtılmasında KDV hesabına gerek olmamalıdır.

Konuyla ilgili Vergi İdaresi tarafından verilen bazı muktezaların ilgili kısımları şöyledir.

Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen bir muktezada<sup>2</sup> “...**Ancak, şirketinizin faaliyetlerine ilişkin olarak diğer firmalarla yaptığı sözleşmelere ait beyan ederek ödediği damga vergisini daha sonra karşı tarafa bire bir yansıtması işlemi, herhangi bir teslim veya hizmetin karşılığını oluşturmadığından katma değer vergisine tabi bulunmamaktadır.**” şeklinde açıklamada bulunulmuştur.

İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen bir muktezada<sup>3</sup> “...**Buna göre, finansal kiralamaya konu mallara ait, sigorta prim bedelleri, emlak ve motorlu taşıtlar vergileri ve trafik para cezaları ile köprü veya otoyol kaçak geçiş cezaları bir teslim veya hizmetin karşılığını teşkil etmediğinden bu tutarların birebir kiracıya yansıtılması işleminde KDV hesaplanmasına gerek bulunmamaktadır. Ancak, bu aktarma işleminde masraf tutarını aşan bir bedel tahsil edilmesi halinde, aşan kısım üzerinden genel oranda (%18) KDV hesaplanacaktır.**” şeklinde açıklamada bulunulmuştur.

İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen bir muktezada<sup>4</sup> “...**Buna göre, ... Ltd. Şti. tarafından firmanıza yansıtılan hasar tazminatı herhangi bir teslim veya hizmetin karşılığını teşkil etmediğinden söz konusu hasar tazminatının yansıtılması amacıyla düzenleyeceğiniz faturada hasar tazminatı bedeli üzerinden ayrıca KDV hesaplanmasına gerek bulunmamaktadır.**” şeklinde açıklamada bulunulmuştur.

İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen bir muktezada<sup>5</sup> “...**Buna göre, şirketinizin faaliyetlerine ilişkin olarak kurulan adi ortaklık adına beyan edilerek ödenen ve KDV nin konusuna girmeyen belediye ruhsat harçları, personel harcamaları vb. harcamaların adi ortaklık tarafından, ortağı olan şirketlere, hisseleri nispetinde bire bir yansıtılması işleminde yansıtılan tutarlar üzerinden KDV hesaplanmasına gerek bulunmamaktadır.**” şeklinde açıklamada bulunulmuştur.

Masraf aktarımı işlemi nedeniyle düzenlenen faturalarda KDV gösterilmemesine örnek olarak teminat mektubu örneğini verebiliriz. Uygulamada büyük tutarlı satış yapan satıcılar, alıcılardan olan vadeli alacaklarını güvence altına almak için alıcılarda teminat mektubu istemektedir. Ancak alıcılar, satıcıların teminat mektubu isteğini masraflarını satıcıların karşılması şartıyla kabul etmektedir. Böy-

<sup>2</sup> Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 26.05.2010 Tarih Ve B.07.1.GİB.4.99.16.02-2010-KDV/1-19 Sayılı Muktezası

<sup>3</sup> İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 06.07.2012 Tarih Ve B.07.1.GİB.4.34.16.01-KVK 6-2075 Sayılı Muktezası

<sup>4</sup> İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 23.11.2011 Tarih Ve B.07.1.GİB.4.34.17.01-KDV.1-2101 Sayılı Muktezası

<sup>5</sup> İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 08.02.2012 Tarih Ve B.07.1.GİB.4.34.17.01-KDV.1-475 Sayılı Muktezası

lece yapılan anlaşma çerçevesinde banka teminat mektubu masrafları öncelikle alıcılar tarafından ilgili bankaya ödenmekte sonra alıcılar bankaya ödedikleri masrafların tamamı satıcılara aktarmaktadır. Taraflar arasında anlaşılan masraf tutarının satıcıya aktarılması işlemi ise alıcı tarafından satıcıya fatura düzenlenmesi şeklinde olmaktadır. Teminat olarak satıcılara verilmek üzere bankalardan alınan teminat mektuplarının masrafları Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisine (BSMV) tabi olup, KDV Kanunu'nun 17/4-e maddesine göre KDV'den istisna bulunmaktadır. Dolayısıyla, BSMV kapsamına girmesi nedeniyle KDV'den istisna olan teminat mektubu masraflarının kısmen veya tamamen satıcılara bire bir yansıtılması işlemi esas itibarıyla bir masraf yansıtılması olup, KDV'nin konusuna giren müstakil bir teslim veya hizmet niteliğinde değildir. Bu nedenle ödenen teminat mektubu masraflarının satıcılara bire bir aktarılması işlemi KDV'ye tabi bulunmamaktadır.

Konuyla ilgili Vergi İdaresi tarafından verilen bazı muktezaların ilgili kısımları şöyledir.

İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen bir muktezada<sup>6</sup> "...**Buna göre, mal aldığınız satıcılara verilen banka teminat mektubu masraf ve komisyonları, KDV'nin konusuna giren bir işlemin karşılığını teşkil etmediğinden, söz konusu masraf ve komisyonların, şirketinizce satıcılara aynen fatura edilmek suretiyle yansıtılması işleminde de KDV hesaplanmasına gerek bulunmamaktadır.**" şeklinde açıklamada bulunulmuştur.

Konya Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen bir muktezada<sup>7</sup> "...**Bu hükümler ve açıklamalar çerçevesinde, müşterileriniz tarafından bankalara teminat mektubu alımı karşılığı ödenen komisyon bedellerinin, herhangi bir fark ilave edilmeden aynı tutarlarla şirketinize yansıtılması (fatura edilmesi) işlemi katma değer vergisinden müstesnadır.**" şeklinde açıklamada bulunulmuştur.

Diğer taraftan alıcılar tarafından satıcılara ödenen teminat mektubu masraflarının aynen değil de, üzerine bir bedel eklenmek suretiyle yansıtılması durumunda ise, masraf tutarının üzerindeki kısım genel oranda KDV ye tabi olacaktır. Vergi idaresi masraf yansıtması sırasında masraf tutarını aşan bir bedel tahsil edilmesi halinde aşan kısım ayrı bir hizmet ifası karşılığı olarak görmekte ve aşan kısım üzerinden KDV hesaplanması gerektiği ifade etmektedir.

Nitekim İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen bir tamimde<sup>8</sup> "**Konuyla ilgili olarak Bakanlık Makamı'ndan alınan 25/08/2008 tarih ve 84122 sayılı yazıda; ...Gider aktarımı konusunda Başkanlığımızca yön verilen müstekar hale gelmiş uygulama aşağıdaki gibidir.**

(1) **Başkaları için yapılan ve aslı katma değer vergisine tabi olan harcamaların aktarılması amacıyla düzenlenen faturalarda harcamanın tabi olduğu oran üzerinden katma değer vergisi hesaplanacaktır.**

(2) **Aslı katma değer vergisinin konusuna girmeyen veya vergiden müstesna olan masrafların aktarılmasında katma değer vergisi hesaplanmayacaktır. Ancak bu aktarma sırasında masraf tutarını aşan bir bedel tahsil edilirse bu aşan kısım üzerinden genel vergi oranına göre katma değer vergisi hesaplanacaktır.**" denilmektedir.

**Bu açıklamalara göre; factoring firmalarının yaptığı işlemler BSMV kapsamına girmesi sebebiyle Kanunun 17/4-e maddesine göre KDV'ne tabi olmayacağından, bu masrafların müşterilere aynen**

<sup>6</sup> İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 19.04.2011 Tarih Ve B.07.1.GİB.4.34.17.01-KDV.17-309 Sayılı Muktezası

<sup>7</sup> Konya Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 02.11.2009 Tarih Ve 07.1.GİB.4.42.16.02/ KDV-2-1589-1667 Sayılı Muktezası

<sup>8</sup> İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın KDV.MUK.B.07.1.GİB.4.34.17.01.4.25-38605 Sayılı Tamimi (2009/118)

*fatura edilmesi de KDV'ye tabi olmayacaktır. Ancak; bu aktarma sırasında masraf tutarını aşan bir bedel tahsil edilirse, aşan kısım üzerinden genel oranda (%18) KDV hesaplanacaktır.*" şeklinde açıklamada bulunulmuştur.

**İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen bir muktezada<sup>9</sup> "Konuyla ilgili olarak Bakanlık Makamından alınan ... tarih ve ... sayılı yazıda;"...**

**(1) Başkaları için yapılan ve aslı katma değer vergisine tabi olan harcamaların aktarılması amacıyla düzenlenen faturalarda harcamanın tabi olduğu oran üzerinden katma değer vergisi hesaplanacaktır.**

**(2) Aslı katma değer vergisinin konusuna girmeyen veya vergiden müstesna olan masrafların aktarılmasında katma değer vergisi hesaplanmayacaktır. Ancak bu aktarma sırasında masraf tutarını aşan bir bedel tahsil edilirse bu aşan kısım üzerinden genel vergi oranına göre katma değer vergisi hesaplanacaktır." denilmektedir.**

**Buna göre, müşterilerle yapılan sözleşmelere ait aslı vergiye tabi olmayan damga vergisinin bire bir olarak yansıtması işlemi katma değer vergisine tabi değildir. Ancak bu aktarma sırasında masraf tutarını aşan bir bedel tahsil edilmesi halinde bu aşan kısım üzerinden genel oranda (%18) KDV hesaplanması gerekmektedir.** " şeklinde açıklamada bulunulmuştur.

Masraf aktarımı işlemi nedeniyle düzenlenen faturalarda KDV gösterilmemesine şu örnekleri verebiliriz.

**Örneğin,** bankadan aldığı kredinin tamamını bir başka firmaya aktaran ve krediye ilişkin tüm masrafları da aynen yansıtan firmanın, yansıtma faturalarında KDV gösterilmemesi gerekir. Çünkü krediyi kullanan firma bu krediyi bankadan kendisi almış olsaydı, kredi maliyetleri kendisi açısından KDV'siz şekilde tezahür edecekti.

**Örneğin,** bir holding şirketin yurt içi ve yurt dışındaki banka ve finans kuruluşlarından sağladığı krediler nedeniyle ödediği faiz, komisyon ve bunlara ilişkin kur farkları katma değer vergisinden müstesnadır. Holding şirketin katma değer vergisinden müstesna olarak sağladığı kredi tutarını, **herhangi bir fark ilave etmeksizin** grup şirketlerine yansıtması işlemi de katma değer vergisinden istisna olacaktır.

**Örneğin,** yapılan protokol gereği A işletmesinin B işletmesine devri konusunda anlaşılmış fakat devir işleminin gecikmesi nedeniyle, A işletmesi Ocak/2013 döneminde katlanıldığı belirtilen, devredilecek personele ait ücretler ve buna ilişkin vergi, SGK'na yapılan ödemeler, fon ve damga vergisinin B işletmesine aynen yansıtılmasına karar verilmiştir. Bu durumda A işletmesi düzenleyeceği masraf aktarım faturasında yapılan bu aktarım işleminin herhangi bir teslim ve hizmetin karşılığını teşkil etmediğinden bu faturada katma değer vergisi hesaplanmaması gerekmektedir. Ayrıca A işletmesi tarafından düzenlenecek masraf aktarım faturasına, aktarım tutarı dışında bir ilave yapılmaması, işlemin mahiyetinin protokolde açıkça belirtilmiş olması yansıtılacak masraf ile ilgili belgelerin birer fotokopisinin de faturaya eklenmesi gerekmektedir.

**Örneğin,** bankalardan alınan kredinin aynı koşullarla ortağa aktarılmasında hizmetten söz edilemeyeceği için bu işlem katma değer vergisine tabi değildir. Vergi idaresi de bankalardan temin edilecek kredinin, şirket ortaklarının kurucusu olduğu diğer bir firmaya herhangi bir menfaat temin etmeksizin

<sup>9</sup> İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 25.02.2009 Tarih Ve KDV.MUK.B.07.1.GİB.4.34.17.01.4.1782 Sayılı Muktezası

(faiz, komisyon vs.) sadece kur farkları ile sözleşme ve noter masrafları dahil olmak üzere bu krediden dolayı oluşacak tüm giderlerin söz konusu şirkete olduğu gibi yansıtılarak şirket adına herhangi bir gider veya maliyet oluşturmadan kullanılması durumunda lehe alınan bir bedel olmadığından yapılan işlemin, KDV'ne tabi olmayacağını kabul etmiştir.

### 3- SONUÇ

Masraf aktarımı işleminde yapılan masrafların gerçek ilgisine aynen intikal ettirilmesi olayında, prensip olarak herhangi bir hizmet sunulması veya bir katma değer yaratılması söz konusu olmadığından masrafların gerçek ilgililerine aynen yansıtılması işlemi KDV'ye tabi bulunmamaktadır. Ancak, aktarılan masraflara ait KDV'nin gerçek yüklenicisi tarafından indirimine olanak verilebilmesi bakımından, üzerinden KDV hesaplanmış masrafların aktarılması halinde, düzenlenen fatura veya benzeri belgelerde KDV'nin de aktarılması gerekmektedir.

Masraf aktarımı işlemi nedeniyle düzenlenen faturalarda KDV gösterilip gösterilmeyeceğine, aktarılan masraflar nedeniyle KDV ödenip ödenmediğine bakılarak karar verilmelidir. Masraf aktarılması işleminde, aktarılan masraf nedeniyle KDV yüklenilmiş ise, bu masrafların gerçek ilgisine yansıtılması amacıyla düzenlenen faturalarda KDV gösterilmelidir. KDV'ye tabi olmayan veya KDV' den istisna edilen işlemlerden doğan masrafların ilgisine aktarılması nedeniyle düzenlenen faturalarda ise, aktarıma konu masraflar için KDV yüklenimi söz konusu olmadığından, KDV hesaplanmamalı ve gösterilmemelidir.

### KAYNAKÇA

- 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu
- Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 26.05.2010 Tarih Ve B.07.1.GİB.4.99.16.02-2010-KDV/1-19 Sayılı Muktezası
- İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 06.07.2012 Tarih Ve B.07.1.GİB.4.34.16.01-KVK 6-2075 Sayılı Muktezası
- İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 23.11.2011 Tarih Ve B.07.1.GİB.4.34.17.01-KDV.1-2101 Sayılı Muktezası
- İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 08.02.2012 Tarih Ve B.07.1.GİB.4.34.17.01-KDV.1-475 Sayılı Muktezası
- İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 19.04.2011 Tarih Ve B.07.1.GİB.4.34.17.01-KDV.17-309 Sayılı Muktezası
- Konya Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 02.11.2009 Tarih Ve 07.1.GİB.4.42.16.02/ KDV-2-1589-1667 Sayılı Muktezası
- İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın KDV.MUK.B.07.1.GİB.4.34.17.01.4.25-38605 Sayılı Tamimi (2009/118)
- İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 25.02.2009 Tarih Ve KDV.MUK.B.07.1.GİB.4.34.17.01.4.1782 Sayılı Muktezası
- İstanbul Defterdarlığının 11.1.1993 tarih ve 247 sayılı muktezası
- Gelirler Genel Müdürlüğü'nün 16.03.2001 tarih ve 5201-102 sayılı muktezası