

# Ücret bordrosu kalemlerinin yansıtılmasında KDV uygulaması

**Berkin Özhan**

## Giriş

Bilindiği üzere, mükellefler zaman zaman üçüncü kişilere ait masrafların ilk muhatabı olabilmekte ya da yanlışlıkla kendi adlarına düzenlenmiş faturalar alabilmektedirler. Bu gibi durumlarda, söz konusu masrafların asıl muhatabına aktarılması amacıyla masraf yansıtması söz konusu olmaktadır. Bu amaçla düzenlenen yansıtma faturaları aslında asıl muhatap adına katlanılan masrafların asıl muhataba yansıtılması anlamına gelmektedir.

Bu tür faturaların KDV'ye tabi olup olmaması durumu, yansıtmaya konu asıl işlemin KDV'ye tabi olup olmamasına göre değişiklik gösterebilmekle birlikte söz konusu yansıtılacak masrafların üzerine kâr payı, komisyon veya hizmet gibi bir bedelin eklenmesi durumunda yansıtma işlemi hizmet ifası olarak değerlendirilerek KDV'ye tabi olmaktadır.

KDV Kanunu'nda masraf yansıtmalarının vergisel boyutunu düzenleyen açık bir hüküm yer almadığından dolayı, bu tür yansıtma işlemleri Gelir İdaresi Başkanlığı'nın görüşleri esas alınarak gerçekleştirilmektedir. Bütün bunlar göz önüne alındığında, muhatabı adına intikal ettirilmek üzere alınan faturalardaki ücret bordrosu kalemlerinin yansıtılması da zaman zaman karışıklığa yol açabilmektedir. Bu yazımızda ücret bordrosu kalemlerinin yansıtılması karşısında KDV uygulamasını mevcut Katma Değer Vergisi Kanunu hükümleri ve Gelir İdaresi Başkanlığı'nın görüşleri çerçevesinde ele alacağız.

## 1. Masraf yansıtma işlemlerinde KDV uygulaması

Masraf yansıtma işlemlerinde KDV uygulamasını Maliye Bakanlığının görüşleri çerçevesinde incelediğimiz zaman, yansıtılacak asıl işlemin KDV'ye tabi olup olmaması, KDV'den istisna olması veya yansıtılan tutarın üzerine bir hizmet bedeli eklenmiş olup olmamasının, yansıtma faturasındaki KDV uygulamasını etkilediğini görmekteyiz.

Örnek vermek gerekirse Firma A, Firma B adına katlandığı indirimli orana tabi bir masrafı bire bir yansıtırken söz konusu mal veya hizmet bedeline aynı oranda KDV uygulaması ve bu şekilde yansıtması beklenmektedir. Bu durumda Firma A kendisine ait olmadığı halde katlandığı bir tutarı, Firma B'ye doğrudan yansıtarak bir nakit akışı sağlamış olacaktır. Böylelikle, kendisine ait olmayan bir işlemden dolayı yüklendiği KDV'yi, yansıttığı firmadan tahsil ederek indirim konusu yapabilecektir. Bu uygulama, katma değer vergisi uygulamasının temel yapılarından olan indirim mekanizmasının gerektirdiği bir durumdur.

Burada en önemli nokta, yansıtılan giderin, tutarı yansıtacak firmanın kendisine ait bir gider olmaması, söz konusu tutara asıl muhatap adına katlanıldığı ve dolayısıyla asıl muhataba masrafın olduğu gibi yansıtılması gerektiğidir. Yansıtılacak tutarın üzerine kâr payı, komisyon veya hizmet gibi adlarla bir bedel ilave edilmesi durumunda yansıtma yapılacak asıl muhataba, yansıtma faturası adı altında bir hizmet ifasında bulunduğu kabul edilecek olup, bu işlem genel hükümlere göre KDV'ye tabi olacaktır.

Konuya ilişkin Gelir İdaresi Başkanlığının 11.04.2011 tarihli ve B.07.1.GİB.4.99.16.02-24 sayılı özelgesinde aşağıdaki ifadelere yer verilmiştir:

*“İlgide kayıtlı özelge talep formunuzda, Kuzey Kıbrıs Türk Cumhuriyeti’nde mukim ..... abonelerinin yurt dışında yabancı operatörlerin şebekesini kullanarak yurt dışında elektronik haberleşme hizmeti almakta olduğu, yurt dışında mukim yabancı operatörlerin abonelerinin de ..... şebekesini kullanarak Kıbrıs’ta elektronik haberleşme hizmeti almakta olduğunu belirterek, verilen haberleşme hizmetleri karşılığında düzenlenmesi gereken faturanın hizmet sağlayıcı yabancı operatörler ile ..... tarafından politik nedenlerden dolayı doğrudan yabancı operatör ve .....’e düzenlenemediğinden faturaların şirketiniz adına düzenlendiği ve verilen hizmet bedeli faturalarının şirketinizce yabancı operatör ve .....’e yansıtma faturası ile fatura edildiğinden, söz konusu faturalarda katma değer vergisi ve özel iletişim vergisi hesaplanıp hesaplanmayacağı sorulmaktadır.*

*Buna göre, Kuzey Kıbrıs Türk Cumhuriyeti’nde mukim ..... abonelerine yurt dışında yabancı operatörlerin şebekesini kullanmak suretiyle verilen elektronik haberleşme hizmetleri ile yabancı operatörlerin abonelerinin ..... şebekesini kullanması karşılığında şirketiniz adına düzenlenen ve "689 Diğer Olağan Dışı Gider ve Zararlar" hesabına kaydedilen tutarların fark ilave edilmeksizin aynen yansıtılması ile ilgili olarak düzenlenecek faturalarda KDV ve ÖİV hesaplanmasına gerek bulunmamaktadır.”*

Yukarıdaki ifadelerden de anlaşılacağı üzere, firmanın kendisine ait olmayan masrafın üzerine bir fark ilave etmeksizin bire bir yansıtması durumunda, söz konusu masraf yansıtma işlemi KDV’ye tabi olmayacaktır.

## **2. Ücret bordrosu kalemlerinin yansıtılmasında KDV uygulaması**

Bilindiği üzere, şirketler kendi bordrolarındaki personellerini diğer şirketler için çalıştırabilmekte ve personellerin bordro maliyetlerini söz konusu diğer şirketlere yansıtılabilmektedirler. Söz konusu bu bordro maliyetleri; personel ücretleri, prim ve ikramiye veya tazminat tutarları gibi ödemelerden oluşabilmektedir. Buna benzer ücret bordrosuna dahil ödemelerin yansıtılmasındaki KDV uygulamaları zaman zaman karışıklığa yol açabilmektedir. Bu tip yansıtma işlemlerindeki KDV uygulamalarını, Maliye Bakanlığının görüşleri çerçevesinde yazımızın aşağıdaki bölümünde ele almaktayız.

### **2.1. Personel ücretlerinin yansıtılması**

Yukarıda da açıklandığı üzere yansıtılacak masrafın KDV’li veya KDV’siz olması, yansıtma işleminin KDV’li olup olmayacağını belirleyen bir unsurdur. Yansıtma konu olan tutarın üzerine ilave bir bedel eklenmesi durumunda, yansıtma tutarını aşan kısım hizmet bedeli olarak değerlendirileceğinden KDV’ye tabi olmaktadır. Ancak burada dikkat edilmesi gereken husus yansıtma işleminin masraf aktarımı niteliğinde olup olmadığının tespitidir. Maliye Bakanlığının anlayışına göre, bordrolandıkları şirketin dışında bir başka şirkette çalışan personel ücretlerinin bordrosunda yer aldıkları şirket tarafından diğer şirketlere yansıtılması bir masraf aktarımı şeklinde değerlendirilmemekte, yapılan işlemin bir hizmet ifası olduğu kabul edilmektedir. Her ne kadar asıl işlem KDV’nin konusuna girmese dahi, iki şirket arasında düzenlenecek fatura bir hizmet ifasına istinaden düzenlenen bir fatura olarak değerlendirilip, yapılan işlem KDV Kanunu’nun genel hükümleri altında KDV’ye tabi olmaktadır.

Bir mükellefin, Türkiye’de çalışan ve ücret bordrosu Türkiye’deki firma tarafından hazırlanan personelin bordro maliyetlerinin yurt dışındaki ortağa aktarılması işleminin hizmet ihracı kapsamında değerlendirilip değerlendirilmeyeceği ve dolayısıyla fatura tutarının KDV’ye tabi olup olmadığı konusundaki görüş talebine istinaden Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından verilen 10.03.2017 tarihli ve B.07.1.GİB.4.99.16.02-130[12-2015]-4417 sayılı özelgede şu açıklamalara yer verilmiştir:

*“Buna göre, şirketinizce personel istihdam edilerek iç denetim prosedürlerinin uygunluk denetiminin yapılması ve tüm çalışmaların rapor halinde bağlı bulunduğunuz Almanya’daki genel merkezimize gönderilmesi ve genel merkezinizin Türkiye’deki faaliyetleriyle ilgili olarak görevlendirilecek personelin bu konuyla ilgili ücret bordro maliyetlerinin yurt dışına yansıtılması işlemi, söz konusu hizmet Türkiye’de ifa edildiğinden ve yurt dışındaki müşterinin bu hizmetten Türkiye’de faydalandığından genel esaslar çerçevesinde katma değer vergisine tabidir.”*

Görüldüğü gibi söz konusu işlem bir “hizmet” olarak değerlendirilmiş ve bu hizmetin Türkiye’de ifa edilmesi sebebiyle işlemin KDV’ye tabi olması gerektiği belirtilmiştir.

## **2.2. İkramiye ve prim ödemelerinin yansıtılması**

Personelin performansına bağlı olarak bordrosuna dahil edilmek suretiyle personele ikramiye veya prim adı altında ödemeler yapılabilmektedir. Bir şirketin bordrosunda yer alan personelin fiilen başka bir şirkette çalışması durumunda, personelin bordrosunun tutulduğu şirket tarafından yapılacak ikramiye veya prim ödemeleri personelin çalıştığı şirkete yansıtılabilmektedir.

Gelir Vergisi Kanunu’nun 61’inci maddesinde de ifade edildiği üzere, ücretin prim veya ikramiye veya başka adlar altında ödeniyor olması ücretin mahiyetini değiştirmemektedir. Dolayısıyla personel ücretlerinin yansıtılmasında olduğu gibi ücret niteliğinde olan bu tür ödemelerin yansıtılmasında da KDV uygulaması benzerlik göstermektedir. Söz konusu işlem asıl itibarıyla her ne kadar bir masraf aktarımı işlemi olarak görünse de bir şirketin diğer bir şirketin talebi üzerine yapacağı bu işlem bir “hizmet” olarak değerlendirilmekte ve KDV’ye tabi olmaktadır.

Sonuç olarak, ücret mahiyetinde personele verilen ikramiye, prim veya benzer ödemeleri içeren maliyetlerin başka şirketlere faturalanması bir hizmet bedelinin faturalanması olarak değerlendirileceğinden, bu tür masraf aktarımı işlemlerinin KDV’ye tabi olması gerekmektedir.

## **2.3. Tazminat ödemelerinin yansıtılması**

Şirketler çalışanlarına farklı sebeplerden dolayı tazminat ödemeleri yapabilmektedirler. Belli hükümlere tabi olmak şartıyla işten ayrılan çalışanlara yapılan kıdem tazminatı veya İş Kanunu’nda belirlenen koşullarla iş akdinin sona erdirilmesinden dolayı ödenen ihbar tazminatı gibi tazminat ödemelerinin başka şirketlere yansıtılması durumunda düzenlenecek faturalarda KDV hesaplanıp hesaplanmayacağı soru işaretlerine sebep olabilmektedir.

60 numaralı Katma Değer Vergisi Sirküleri’nin 1.2 numaralı bölümünde tazminatların KDV karşısındaki durumu açıklanmaktadır. Buna göre, herhangi bir teslim veya hizmetin karşılığı olarak ortaya çıkmayan tazminat ve benzeri ödemeler prensip olarak KDV’nin

konusuna girmemektedir. Söz konusu Sirküler'in ilgili bölümünde aşağıdaki ifadelere yer verilmiştir:

*"...Bu kapsamda, işin sözleşme şartlarına uygun yapılmaması, işin verilen süre içerisinde tamamlanmaması, sözleşmenin feshedilmesi gibi nedenlerle tazminat, cayma bedeli vb. adlarla yapılan cezai şart mahiyetindeki ödemeler herhangi bir teslim veya hizmetin karşılığı olmadığından KDV'nin konusuna girmemektedir."*

Her ne kadar doğrudan personele yapılan tazminat ödemeleri KDV'nin konusuna girmese dahi işveren şirketin bir başka şirkete fatura düzenleyerek aktaracağı tazminat bedeli işlemin özü itibarıyla bir "masraf aktarımı" olarak değerlendirilmemektedir. Bilindiği üzere, bir işlemin masraf aktarımı olarak değerlendirilebilmesi için söz konusu bedelin yansıtmayı yapan şirketin kendisine ait bir gider olmaması gerekmektedir. Bu sebeple, bir başka şirkete fatura düzenlenerek yansıtılacak tazminat tutarları hizmet ifası kapsamında değerlendirilerek KDV'ye tabi olmaktadır.

Maliye Bakanlığı tarafından konuyla ilgili verilen 30.06.2015 tarihli ve B.07.1.GİB.4.34.17-010-64899 sayılı özeltgede aşağıdaki ifadelere yer verilmiştir:

*"İlgide kayıtlı özelge talep formunuzda, temizlik ve işgücü temin hizmeti sunduğunuz, alt işveren statüsünde hizmet verdiğiniz işyerlerinde çalışan personele kıdem ve/veya ihbar tazminatı ödediğiniz, ödemiş olduğunuz kıdem ve/veya ihbar tazminatını üst işverene fatura ettiğiniz, üst işverene temizlik ve işgücü hizmetlerinden dolayı KDV tevkifatı uyguladığınızı belirtilerek, hizmet faturasından ayrı olarak fatura ettiğiniz kıdem ve/veya ihbar tazminatı tutarlarına KDV hesaplanıp hesaplanmayacağı, KDV hesaplanacaksa tevkifata tabi tutulup tutulmayacağı hususunda Başkanlığımızdan görüş talep edilmektedir."*

*"... Buna göre, üst işveren adına tanzim edilen kıdem ve/veya ihbar tazminatı faturalarına Katma Değer Vergisi hesaplanıp, hesaplanan KDV üzerinden verilen hizmetin türüne göre (9/10) veya (7/10) oranında tevkifat uygulanacaktır."*

Sonuç olarak, tıpkı personel ücretlerinin, ikramiye veya prim ödemelerinin yansıtılmasında olduğu gibi Maliye Bakanlığı tazminat bedellerinin bir başka şirkete yansıtılmasını da hizmet ifası kapsamında değerlendirerek genel hükümler altında KDV'ye tabi tutmaktadır.

## **Sonuç**

Personel ücret kalemlerinin yansıtılması işlemlerinin KDV karşısındaki durumunu, yukarıda yer verdiğimiz Bakanlık özelteleri çerçevesinde değerlendirdiğimizde, işlemin kendisinin KDV'ye tabi olmamasının KDV uygulanmaması için tek başına yeterli olmadığını, bunun yanı sıra mahiyet itibarıyla işlemin, gerçekten bir masraf yansıtma işlemi olup olmadığının tespitinin asıl belirleyici unsur olduğunu söyleyebiliriz.

Yukarıda yer verdiğimiz görüşlerin ortak noktası masrafı yansıtan firma ile yansıtılan firma arasında bir iş ilişkisinin bulunmasıdır. Bu ve benzeri durumlarda verilen hizmetlerin maliyetlerini oluşturan harcama kalemlerinin bir kısmının karşı firmaya aktarılması mahiyet itibarıyla "masraf yansıtması" tanımı içerisinde değerlendirilmemektedir. Bu konudaki belirleyici kriterlerden birisi de fiilen yansıtılan masrafın, gerçekten karşı firma adına katlanılan bir masraf mı, yoksa muhatap firmaya verilen bir hizmet nedeniyle katlanılan bir masraf mı olduğunun tespitidir. Yansıtma işlemlerinde KDV'nin doğru uygulanabilmesi açısından bu ayrımın iyi yapılması gerektiğini düşünmekteyiz.

*Bu makalede yer alan açıklamalar, yazarının konu hakkındaki kişisel görüşünü yansıtmaktadır. Makaledeki bilgi ve açıklamalardan dolayı EY ve/veya Kuzey YMM ve Bağımsız Denetim A.Ş.'ye sorumluluk iddiasında bulunulamaz. Mevzuatın sık değiştirilen ve farklı anlayışlarla yorumlanabilen yapısı nedeniyle, herhangi bir konuda uygulama yapılmadan önce konunun uzmanlarından profesyonel yardım alınmasını tavsiye ederiz.*