

BAYİLERİN BODROSUNDA KAYITLI SATIŞ ELEMANLARINA DOĞRUDAN PRİM MAHİYETİNDE MENFAAT SAĞLANABİLİR Mİ?

www.muhasibetr.com sitesinde
22.08.2012 günü yayınlanmıştır.

1. GİRİŞ

Uygulamada kimi zaman şirketler, mallarını satın alan bayilerin satış elemanlarına, kendi mallarının satış miktarını arttırmak için motivasyon ve teşvik amacıyla doğrudan aynî veya nakdi prim mahiyetinde menfaatler sağlayabilmektedir. Bu satış elemanları şirketin bordrosunda kayıtlı olmayan, bayiinin ücret bordrosunda kayıtlı elemanlardır. Bu satış elemanları şirketin mallarını daha çok sattıkça elbette bayiinin şirketten sipariş edeceği mal miktarı artacaktır. Çalışmamızda bu uygulamanın fiili durumda nasıl yapıldığını açıkladıktan sonra vergi mevzuatı açısından nasıl değerlendirildiğini açıklamaya çalışacak ve görüşlerimizi ifade edeceğiz.

2. GENEL OLARAK KARŞILAŞILAN UYGULAMA

Uygulamada şirketlerin genellikle bayilerin satış elemanlarına doğrudan ulaşabildikleri, bu satış elemanlarına hediye çeki verilmesi, ücretsiz mal verilmesi, doğrudan nakit ödeme yapılması gibi yolları tercih edebildikleri görülmektedir. Bu uygulamadaki tutarlar kimi zaman çok yüksek kimi zaman ise düşük miktarlarda olabilmektedir.

Netice itibarıyla bu bize göre bir pazarlama stratejisidir. Şirketin amacı mallarının daha fazla satılmasını sağlamaktır. Şirket burada bayisini değil, bayiinin satış elemanlarını teşvik etme yolunu seçmiştir. Bir açıdan bakılırsa gerçekten mantıklı bir yoldur. Sonuçta bayisine ciro primi mahiyetinde menfaat sağlaması durumunda bu menfaatin doğrudan satış elemanlarına aktarılıp aktarılmayacağını garanti yoktur. Oysa bu uygulamada satış elemanı kendisine menfaat sağlayan şirketi bilmekte ve doğal olarak o şirketin malını daha çok satmaya çalışmaktadır. Ayrıca bayi ile yapılacak ciro primi anlaşması yerine doğrudan satış elemanına menfaat sağlamak firma için daha tasarruflu bir seçenek olabilir. Bayiinin de itirazı yoksa ticari açıdan ortada eleştirilebilecek bir husus bulunmamaktadır.

Bu uygulamada hediye çeki veya alış verişi çeki alınıp satış elemanlarına verildiğinde şirket bu çeklerin bedellerinin doğrudan gider yazmakta, KDV'sini ise indirim konusu yapmaktadır. Kendi mallarından bedelsiz mal vermesi halinde ise stoklarından çıkan bu ürünleri pazarlama gideri olarak kaydetmektedir. Ama burada KDV'nin durumu tartışmalıdır. Bayiinin satış elemanı stoklardan bedelsiz mal verilmesi acaba 50 No.lu KDV Genel Tebliğinde açıklanan promosyon veya numune mal kavramı içinde düşünülebilir mi? Söz konusu tebliğde promosyon ve numune kavramları aşağıdaki gibi açıklanmıştır:

Promosyon:

“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 Kanununun 40 uncu maddesinin 1 numaralı bendine göre gider olarak kaydedilebilmektedir.***

Numune:

*“Diğer taraftan, firmalar halen satışını yaptıkları veya piyasaya yeni çıkardıkları **bir ürünün tanıtımını sağlamak amacıyla** numune mallar üretmekte ve bu malları da ayrıca bir bedel tahsil etmeksizin vermektedir. Ana malın bütün, özelliklerini taşımakla birlikte, satışa konu edilemeyecek bir miktarla sınırlı olan ve üzerinde "Numunedir, parayla satılmaz, vb." ibareleri taşıyan bu mallar da, işletmede tüketilmemekle birlikte aynı pazarlama gideri özelliğini taşıdığından, bu malların bedel alınmaksızın teslimi de eşantyonlarda olduğu gibi katma değer vergisi hesaplanmasını gerektirmemektedir.*

Bu açıklamalar çerçevesinde gerek numune, gerekse eşantyon adı altında teslim edilen malların;

- Ticari teamüllere uygun nitelikte ve miktarda olması,
 - Ayrıca bir satışa konu olmayacak şekilde verilmesi,
- halinde katma değer vergisi hesaplanmayacaktır.*

Bu şartlara ilaveten, numune malların firmanın ünvanı ve para ile satılmayacağını belirten bir şerhi taşıması gerekmektedir.

İşletmenin iktisadi faaliyetini yaygınlaştırmaya ve tanıtmaya yönelik olarak verilen bu mallar için yüklenilen vergiler, genel hükümler çerçevesinde indirim konusu yapılacaktır.”

Görüldüğü gibi promosyon kavramı tebliğin lafzına göre sadece bir malın yanında başka bir malın veya aynı maldan bir adet daha bedelsiz verilmesi şeklindedir. Numune ise, ancak bir ürünün tanıtımını sağlamak amacıyla verilebilecektir. Bize göre promosyon kavramı bu kadar dar bir çerçeve içinde değerlendirilmemelidir. Sonuçta yukarıdaki asıl konumuza göre, bayinin satış elemanına bedelsiz olarak verilen bir mal bizce promosyon amaçlı bir teslim sayılabilmelidir ve bu teslim sayesinde malların satış miktarı artacaktır. Zira tebliğde de promosyon teslimlerinin aslında bedelsiz teslim olmadığı, zira, firmanın genişleyen faaliyetiyle bağlantılı olarak işletmede yaratılan katma değer arttığı ifade edilmiştir. Kaldı ki promosyon kavramının sözlük anlamı “özendirme”dir. Bize göre satışa konu mallarımıza talebi arttırmak amacıyla yapılan tüm faaliyetler promosyon/özendirme kavramı içinde değerlendirilebilir.

Ancak vergi idaresi tahmin edeceğimiz üzere bu konuda bizimle aynı görüşü paylaşmamaktadır. Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen 06.09.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.99.16.02-KVK-8-108 sayılı özelgede; **“bayilerinizin bordrolarında kayıtlı satış elemanlarına, hedeflenen kotaları geçmeleri durumunda, bedelsiz olarak yapılacak olan ürün teslimlerinin emsal bedel üzerinden katma değer vergisine tabi tutulması gerekmektedir.”** görüşü verilmiştir.

3. ÖZELGELER IŞIĞINDA VERGİ İDARESİNİN KONUYA YAKLAŞIMI

İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 08.03.2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.19.02-019.01-901 sayılı özelgesi aşağıdaki gibidir:

“İlgide kayıtlı özelge talep formunuzda, **Kurumunuzca hedeflenen satış rakamlarına ulaşmak amacıyla bayilik sözleşmesi bulunan distribütörlerin bordrosunda kayıtlı, şirketçe belirlenen hedefleri yakalayan satış elemanlarına prim olarak belirli mağazalarda harcama yapabilme imkanı sağlayan alışveriş çeki verileceği, imza karşılığı verilecek olan söz konusu çeklerin karşılığı olan bedelin aylık dönemler itibarıyla mağaza tarafından Kurumunuza fatura edileceği belirtilerek, satış elemanlarına verilen alışveriş çeklerinin pazarlama gideri olarak kabul edilip edilmeyeceği, prim olarak ödenen alışveriş çeklerinin ücret olarak kaydedilip kaydedilmeyeceği ve verilen primlerden damga vergisi kesintisi yapıp yapılmayacağı hakkında Başkanlığımız görüşü sorulmaktadır.**

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 6'ncı maddesinin (1) numaralı bendinde; kurumlar vergisinin, mükelleflerin bir hesap dönemi içinde elde ettikleri safi kurum kazancı üzerinden hesaplanacağı, (2) numaralı bendinde ise safi kurum kazancının tespitinde, Gelir Vergisi Kanunu'nun ticari kazanç hakkındaki hükümlerinin uygulanacağı hüküm altına alınmıştır.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 40'inci maddesinin birinci fıkrasının (1) numaralı bendinde, ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için yapılan genel giderlerin safi kazancın tespitinde gider olarak indiriminin mümkün olduğu kabul edilmiştir.

Söz konusu Kanun'un 61'inci maddesinde ücret, işverene tabi ve belirli bir işyerine bağlı olarak çalışanlara hizmet karşılığı verilen para ve ayınlar ile sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatler şeklinde tanımlanmış, müteakiben de ücretin ödenek, tazminat, kasa tazminatı (Mali sorumluluk tazminatı), tahsisat, zam, avans, aidat, huzur hakkı, prim, ikramiye, gider karşılığı veya başka adlar altında ödenmiş olmasının veya bir ortaklık münasebeti niteliğinde olmamak şartı ile kazancın belli bir yüzdesi şeklinde tayin edilmiş bulunmasının onun mahiyetini değiştirmeyeceği hükme bağlanmıştır.

Anılan Kanun'un 94'üncü maddesinde ise tevkifat yapmak zorunda olan mükellefler sayılmış aynı maddenin (1) numaralı bendinde de hizmet erbabına ödenen ücretler ile 61'inci maddede yazılı olup ücret sayılan ödemelerden (istisnadan faydalananlar hariç), 103 ve 104'üncü maddelere göre gelir vergisi tevkifatı yapılacağı belirtilmiştir.

Bu hüküm ve açıklamalara göre, **Kurumunuz tarafından hedeflenen satış rakamlarına ulaşmak amacı ile satış hedeflerini yakalama başarısına göre bayilik sözleşmesi imzaladığı distribütörün satıştan sorumlu çalışanlarına verilen belirli mağazalarda harcama yapabilme imkanı veren alışveriş çekleri ciro primi niteliğinde olduğundan, söz konusu primlerin Kurumunuz tarafından pazarlama ve satış gideri, distribütör tarafından da gelir olarak dikkate alınması gerekmektedir.**

Öte yandan, **distribütörler tarafından, satış elemanlarına verilen alışveriş çeki bedellerinin ücret bordrosuna dahil edilmek suretiyle Gelir Vergisi Kanunu'nun 94'üncü maddesinin (1) numaralı bendine göre gelir vergisi tevkifatına tabi tutularak aynı Kanunun 40'inci maddesinin birinci fıkrasının (1) numaralı bendine göre gider olarak dikkate alınması mümkün bulunmaktadır.**

Buna göre, bayilik sözleşmesi imzalamış olduğunuz distribütörlerin belirlenen hedefleri yakalayan satış elemanlarına verilmek üzere Kurumunuzca distribütörlere verilen hediye çeklerinin, distribütörler tarafından ücret bordrosuna dahil edilmek suretiyle satış elemanlarına ücret olarak ödenmesine ilişkin düzenlenen kağıtların Kanun'a ekli (1) sayılı tablonun IV/1-b fıkrası uyarınca damga vergisine tabi tutulması gerekmektedir.

Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 06.09.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.99.16.02-KVK-8-108 sayılı özelgesi aşağıdaki gibidir:

“İlgide kayıtlı özelge talep formunda; **bayilerin bordrosunda kayıtlı satış elemanlarına şirketiniz ürünlerinin satışını artırmak amacıyla, hedeflenen kotaları geçmeleri**

durumunda pazarlamasını yaptığınız ürünleri bedelsiz olarak vermeyi planladığınız belirtilerek, şirketiniz stoklarından verilecek bu ürünlerin kurum kazancının tespitinde indirilebilecek gider olarak değerlendirilip değerlendirilemeyeceği ile gelir vergisi kesintisi yapıp yapılmayacağı ve bu kapsamda yapılacak teslimlerin KDV'ye tabi olup olmayacağı konusunda Başkanlığımız görüşü talep edilmektedir.

A-KURUMLAR VERGİSİ KANUNU VE GELİR VERGİSİ KANUNU YÖNÜNDEN DEĞERLENDİRME

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 6 ncı maddesinde; kurumlar vergisinin, mükelleflerin bir hesap dönemi içinde elde ettikleri safi kurum kazancı üzerinden hesaplanacağı, safi kurum kazancının tespitinde, Gelir Vergisi Kanununun ticari kazanç hakkındaki hükümlerinin uygulanacağı hüküm altına alınmıştır.

Gelir Vergisi Kanununun 40 ıncı maddesinin birinci fıkrasının (1) numaralı bendinde, ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için yapılan genel giderlerin safi kazancın tespitinde gider olarak indiriminin mümkün olduğu kabul edilmiştir.

Diğer taraftan, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 61 inci maddesinde;

"Ücret, işverene tabi ve belirli bir işyerine bağlı olarak çalışanlara hizmet karşılığı verilen para ve ayınlar ile sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatlerdir.

Ücretin ödenek, tazminat, kasa tazminatı(Mali sorumluluk tazminatı), tahsisat, zam, avans, aidat, huzur hakkı, prim, ikramiye, gider karşılığı veya başka adlar altında ödenmiş olması veya bir ortaklık münasebeti niteliğinde olmamak şartı ile kazancın belli bir yüzdesi şeklinde tayin edilmiş bulunması onun mahiyetini değiştirmez.

..."

hükmü yer almakta olup, anılan Kanunun 94 üncü maddesinin birinci fıkrasının (1) numaralı bent hükmüyle de, hizmet erbabına ödenen ücretler ile 61 inci maddede yazılı olup ücret sayılan ödemelerin(istisnadan faydalananlar hariç), 103 ve 104 üncü maddelere göre tevkifata tabi tutulması öngörülmüştür.

Buna göre, bayilerinizin bordrosunda kayıtlı satış elemanlarına hedeflenen kotaları geçmeleri durumunda bedelsiz olarak verilecek olan ürünler, ciro primi niteliğinde olduğundan, kurum kazancının tespitinde pazarlama ve satış gideri, bayiler tarafından da gelir olarak dikkate alınması gerekmektedir.

Diğer taraftan, bayiler tarafından çalışanlara verilen bu ürünlerin değeri, ücret bordrosuna dahil edilmek ve Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesinin (1) numaralı bendine göre gelir vergisi tevkifatına tabi tutulmak suretiyle aynı Kanunun 40 ıncı maddesinin birinci fıkrasının (1) numaralı bendine göre gider olarak dikkate alınması mümkün bulunmaktadır.

B- KATMA DEĞER VERGİSİ KANUNU YÖNÜNDEN DEĞERLENDİRME

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 1/1 inci maddesine göre, Türkiye' de ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetler katma değer vergisine tabidir.

Aynı Kanununun 4/1 inci maddesinde hizmetin, teslim ve teslim sayılan haller ile mal ithalatı dışında kalan işlemler olduğu, 27/1 inci maddesinde bedeli bulunmayan veya bilinmeyen işlemler ile bedelin mal, menfaat, hizmet gibi paradan başka değerler olması halinde matrahın emsal bedeli veya emsal ücreti olduğu, 27/3 üncü maddesinde ise emsal bedeli veya emsal ücretinin Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre tespit olunacağı hüküm altına alınmıştır.

Öte yandan, konuya ilişkin olarak yayımlanan 26 Seri No'lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliğinin L/2 bölümünde; fatura ve benzeri belgelerde ayrıca gösterilmeyip, yıl sonlarında, belli bir dönem sonunda ya da belli bir ciro aşıldığında (satış primi, hasılat primi, yıl sonu iskontosu gibi adlarla) yapılan ödemelerin katma değer vergisine tabi olacağı belirtilmiştir.

Buna göre, bayilerinizin bordrolarında kayıtlı satış elemanlarına, hedeflenen kotaları geçmeleri durumunda, bedelsiz olarak yapılacak olan ürün teslimlerinin emsal bedel üzerinden katma değer vergisine tabi tutulması gerekmektedir.”

Görüldüğü üzere şirket, mallarının daha fazla satılması için doğrudan bayinin satış elemanları ile muhatap olup, doğrudan satış elemanlarına menfaat sağlamak istese ve bu yönde hareket etse dahi, Maliye, bu menfaatin her halükarda şirketin bayisine sağlandığı ya da sağlanması gerektiği fikrindedir. Dolayısıyla bu işlemi de bir ciro primi olarak görmektedir. Devamında ise ciro primi uygulamasında olduğu gibi emsal bedelleri üzerinden karşılıklı faturalaşma aramaktadır. Bayii ise elde ettiği menfaatleri (hediye çeki, alışveriş çeki, bedelsiz mal..v.d.) bordrosunda kayıtlı personele aktarırken bunları bordroya dahil ederek gerekli yasal kesintileri hesaplamak zorundadır.

Maliye İdaresi ciro primini artık (19.01.2012 günü yayınlanan 116 No.lu KDV Genel Tebliği sonrasında) bir hizmet olarak değil matrahta düzeltim olarak görmektedir. Yeni tebliğde de aşağıdaki aynı açıklamalar yer almaktadır.

“KDV Kanununun 35 inci maddesi ile KDV matrahında çeşitli sebeplerle değişiklik vuku bulunduğu hallerde, vergiye tabi işlemleri yapmış olan mükelleflerin, bunlar için borçlandığı vergiyi; bu işlemlere muhatap olan mükelleflerin ise indirme hakkı bulunan vergiyi değişikliğin mahiyetine uygun şekilde ve değişikliğin vuku bulunduğu dönem içinde düzeltmelerine imkân sağlanmıştır.

Fatura ve benzeri belgelerde ayrıca gösterilmeyip, yıl sonlarında, belli bir dönem sonunda ya da belli bir ciro aşıldığında (satış primi, hasılat primi, yıl sonu iskontosu gibi adlarla) yapılan iskontolar esas itibarıyla, asıl işleme ilişkin KDV matrahının değişmesi sonucunu doğurmaktadır. Dolayısıyla, KDV matrahında değişiklik vuku bulunduğu bu gibi durumlarda KDV Kanununun 35 inci maddesine göre düzeltme yapılması gerekmektedir.

Bu itibarla, fatura ve benzeri vesikalarda gösterilmeyip belli bir dönem sonunda ya da belli bir ciro aşıldığında yapılan iskontolar nedeniyle KDV matrahında değişiklik vuku bulunduğu hallerde düzeltilme işlemi, alıcı tarafından satıcı adına bir fatura ve benzeri belge düzenlenmek ve bu amaçla düzenlenecek belgede, KDV matrahında değişikliğe neden olan iskonto tutarına ilk teslim veya hizmetin yapıldığı tarihte bu işlem için geçerli olan KDV oranı uygulanmak suretiyle yapılacaktır.”

4. DEĞERLENDİRME VE SONUÇ

Bize göre vergi idaresince fiili ticari duruma bir müdahale yapılmaktadır. Şirket mallarının satılması için bayisinin veya diğer bir firmanın satış elemanlarına elbette menfaat sağlayabilir; tabii bundan bayisinin ve diğer firmaların bir rahatsızlığı ve itirazları yoksa. Firma mallarının daha fazla satılması için müşterilerine karşı benzer kampanyalar yapabiliyorken, mallarının daha fazla satılması için söz konusu satış elemanlarına **(muvazaaya konu olmayacak şekilde, makul miktar ve tutarlarda)** neden menfaat sağlayamasın ki? Mallarının daha fazla satılması için mutlak olarak bayileri ile ciro primi anlaşması mı olması gerekmektedir? Bu yasal bir zorunluluk mudur?

Konu ettiğimiz uygulamada, şirketin mallarının daha fazla satılması için ekstra gayreti gösteren bayisinin kendisi değil, bayideki satış elemanlarıdır. Ancak buna rağmen bu gayreti gösteren bayiiymiş gibi varsayarak vergileme yapılması bizce yasal zemini sağlam bir yaklaşım değildir. Zira yürürlükten kalkan 26 No.lu tebliğde mal satın alan “firmanın” ekstra bir gayret göstermesi halinde ciro priminin oluştuğu kabul ediliyordu; yeni yaklaşımın belirlendiği 116 No.lu tebliğde de ciro primi “matrahta düzeltim” olarak kabul edilmiştir ve matrah düzeltimine konu ciro primi işleminin yapılabilmesi için her iki tarafından KDV mükellefi olması gerekmektedir. Bu açıdan bakılınca yukarıdaki özgelelerde verilen görüşlerin vergi tekniği ve mevzuatın lafzı açısından da yasal dayanağı kalmadığı görüşündeyiz. Diğer taraftan, satış elemanları ile şirket arasında ücretli – işveren ilişkisi olmadığı için bu menfaatler ücret olarak da değerlendirilemez görüşündeyim.

GÜRAY ÖĞREDİK
Serbest Muhasebeci Mali Müşavir
MAZARS/DENGE
Vergi Departmanı, Kıdemli Müdür