

YARIŞMA VE ÇEKİLİŞLER SONUCUNDA AYNI OLARAK VERİLEN İKRAMİYELERDE FATURA DEĞERİ KAVRAMI

F.Rıfat ORTAÇ*

Özet

4369 sayılı Kanun ile Veraset ve İntikal Vergisi'nde önemli değişiklikler yapılmıştır. Bu değişikliklere göre, yarışma ve çekilişlerde para yerine esya verildiği takdirde Veraset ve İntikal Vergisi'nin matrahı faturada görülen bedel olmaktadır.

Veraset ve İntikal Vergisi'ne yönelik olarak yayımlanmış bulunan Genel Tebliğ ile faturada görülen bedelin harcamaları ve Veraset ve İntikal Vergisini kapsayacağı ifade edilmiştir.

Bize göre, hibe kavramı ile ilgili olarak Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu ile Borçlar Kanunu'nun uyumlaştırılması gerekmektedir.

THE CONCEPT OF THE VALUE OF THE INVOICE IF THE RETURNS ARE GOODS IN THE ALTERATIONS AND COMPETITIONS

Abstract

By the law of number 4369, important alterations had been made in the Inheritance and Gift Tax. According to the alterations, taxable value will be the price which can be seen on the invoice (if the return is a good in the competition and drawing in respect of money).

About the Inheritance and Gift Tax a notification had been published and by this notification it was ordered that the price which can be seen on the invoice must involve expenses and Inheritance and Gift Tax.

According to us, the concept of "gift" in the Inheritance and Gift Tax Law must be harmonized with the Law of Obligations.

I. GİRİŞ

Veraset ve İntikal Vergisi Kanununun 4369 sayılı Kanunla yeniden düzenlenen 16. maddesinin son fıkrasında, futbol müsabakalarına ait müşterek bahislerle gerçek ve tüzel kişilerce düzenlenen yarışma ve çekilişlerde kazanılan ikramiyelerin %20 oranında vergilendirileceği, ikramiyenin aynı olarak ödenmesi halinde ise, vergilendirmeye esas alınacak değerın malın fatura değeri olduğu belirtilmiştir.

Veraset ve İntikal Vergisi Kanununda 4369 sayılı Kanunla yapılan değişiklikleri açıklamak üzere Maliye Bakanlığı tarafından 31 Aralık 1998 tarihinde 28 seri nolu Veraset ve İntikal Vergisi genel tebliği yayımlanmıştır. Tebliğde yer alan açıklamaların önemli bir kısmı yarışma ve çekilişlerde kazananlara ödenen ikramiyelerin vergilendirilmesine ilişkindir. Ancak yapılan açıklamalar ve örnekler incelendiğinde, aynı olarak verilen mallarda ve her türlü verginin ve giderin ikramiyeyi veren tarafından

*Doç.Dr.Gazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Maliye Bölümü Öğretim Üyesi.

üstlenilmesi halinde %20 oranında vergi kesintisinin uygulanacağı "fatura değeri" kavramının Maliye Bakanlığınca farklı yorumladığı görülmektedir.

Bu makalemizde "fatura değeri" kavramının kapsamını, veraset ve intikal vergisinin konusunu oluşturan ivazsız intikal kavramını da dikkate alarak belirlemeye çalışacağız.

II. İVAZSIZ (KARŞILIKSIZ) İNTİKAL KAVRAMI :

Veraset ve İntikal Vergisi Kanununun 1. maddesinde verginin konusu, Türkiye Cumhuriyeti tabiiyetinde bulunan şahıslara ait mallar ile Türkiye'de bulunan malların veraset tarihiyle veya herhangi bir suretle olursun olmasın ivazsız bir şekilde bir şahıstan bir başka şahsa intikali olarak belirtilmiştir. Bu düzenlemeden de görüldüğü üzere ivazsız (karşılıksız) intikaller verginin konusu içerisinde yer almaktadır. İvazsız intikal kavramı ise Kanunun 2. maddesinde "hibe yoluyla veya herhangi bir tarzda olan ivazsız iktisapları ; (Maddi ve manevi bir zarar mukabili verilen tazminatlar ivazsız sayılmaz) ifade eder" şeklinde tanımlanmıştır. Kanunda yer alan bu tanımlama ile iktisap olayının hukuki boyutu ifade edilmekte, kapsamlı bir açıklamaya yer verilmemektedir.

Veraset ve İntikal Vergisi Kanununun 2. maddesinde yer alan ivazsız intikal tanımında yer alan hibe kavramının vergi hukuku yönünden bir tanımı yapılmamıştır. Hibe kavramı (bağışlama) borçlar hukukunda yer alan ve malın mülkiyet hakkının ivazsız devrini içeren bir hukuki işlemidir. Hibe kavramı Borçlar Kanununun 234/I. maddesinde açıklanmaktadır.

Borçlar Kanununun ilgili maddesinde hibe kavramı; mülkiyetin devrini içeren bir sözleşme olarak belirtilmekte ve bir kimsenin mal varlığının tamamını veya bir kısmını bir karşılık beklemeksizin devretmesi olarak tanımlanmaktadır. Borçlar Kanununda yer alan bu tanımdan hareketle hibe sözleşmeleri ile bir malın mülkiyet hakkının karşılıksız devri söz konusu olmakta ve bu hibe ile hibe edenin mal varlığında bir azalma, hibe yapılan şahsın mal varlığında ise bir artışın olması gerektiği belirtilmektedir (Akıntürk, 1996:181). Bu nedenle de hibe edilenin mal varlığında artış yaratan ivazsız intikaller hibe olarak kabul edilmekte ve hibe olarak gerçekleşen aktarımlardan hibe için yapılan giderler veya bağışlayanın uhdesinde kalan aynaya bağlı borçlar hibe kapsamına girmemektedir. Çünkü bu tür ödemelerle hibe edilenin mal varlığında bir artış yaratılmamaktadır. Hibe işlemi yaşayanlar arasında gerçekleştirilen hukuki bir işlemidir (Önen, 1996:279-281).

Borçlar Kanununda yer alan hibe kavramına ilişkin düzenlemenin Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu yönünden de geçerli olması gerekir. Çünkü, hibe kavramı bir malın mülkiyet hakkının bedelsiz devrini düzenleyen özel hukuka ait bir kavram olup, vergi hukuku açısından ayrı bir tanımlama yapılmamıştır. Vergi kanunlarında Borçlar Kanununa bu konuda açık bir atıf olmamasına rağmen özel hukuk kapsamında gerçekleşen bir işlemin vergilendirilmesinde aynı tanıma bağlı kalınmalıdır. Vergi kanunları da hibe kavramına bir tanım getirmemek suretiyle borçlar hukukundaki kavramı benimsemektedir. Bu nedenle veraset ve intikal vergisi yönünden de bir ivazsız intikalın söz konusu olabilmesi için, intikal sonucunda hibe edilenin mal varlığında bir artış olmalı ve hibe için yapılan giderler ile aynaya bağlı olan ve hibe edenin uhdesinde kalan borçlar ivazsız intikal olarak kabul edilmemelidir.

III. FATURA DEĞERİ KAVRAMI

Veraset ve İntikal Vergisi Kanununun 16. maddesinde yer alan düzenlemede yarışma ve çekilişlerde ikramiyenin aynı olarak verilmesi halinde vergi tevkifatının (%20) yapılmasında fatura değerinin esas alınacağı belirtilmiştir. Ancak ilgili maddede fatura değerinin kapsamına nelerin gireceği belirtilmemiştir. Fatura değerine hangi ödemelerin girdiğini belirlemek için fatura kavramının Vergi Usul Kanunu yönünden incelenmesi gerekmektedir.

Fatura, VUK'nun 229. maddesinde, satılan emtia veya yapılan iş karşılığında müşterinin borçlandığı meblağı göstermek üzere emtiyayı satan veya işi yapan tüccar tarafından müşteriye verilen ticari bir vesika olarak tanımlanmıştır. Yapılan bu tanımdan hareketle fatura değerinin yapılan iş veya hizmet nedeniyle borçlanılan toplam değeri ifade ettiğini söylemek mümkündür. Bu değer içerisine, mal ve hizmetin teslimi dolayısıyla teslim eden tarafından teslimle ilgili olarak önceden yapılmış olan bütün ödemeler dahildir. Fatura, faturayı veren kişi için mal ve hizmetin teslim edildiğini ve bu işlemler karşılığında bir bedel alındığını veya alınacağını; faturayı alan için ise mal ve hizmet tesliminin yapıldığını ve bu işlemler için bir bedelin ödendiğini veya ödeneceğini ifade etmektedir (Ünal, 1997:46).

Bu açıklamalar çerçevesinde fatura değeri kavramı içerisine mal ve hizmet teslimi için yapılan ödemelerin dahil olduğu görülür. KDV faturada yer alması gereken bir unsur olduğundan ve mal ve hizmeti teslim alan tarafından mal ve hizmetin fiyatına dahil olmak üzere ödendiğinden fatura değerine dahildir. Mal ve hizmeti teslim eden tarafından teslimle ilgili olarak gerçekleştirilen ödemeler fatura değeri kavramı içerisinde yer almaz.

Ancak 28 seri nolu Veraset ve İntikal Vergisi genel tebliğinin yarışma ve çekilişlerde kazananlara ödenen ikramiyelerin vergilendirilmesi konusunda, fatura değeri "...mal bedelinden ayrı olarak, katma değer vergisi, motorlu taşıtlar vergisi, emlak vergisi, eğitime katkı payı, çevre kirliliğini önleme fonu, harç, gümrük vergisi ve diğer giderlerin ikramiyeyi ödeyenlerce karşılanması halinde, bu ödemeler fatura değerine dahildir" şeklinde bir açıklamayla belirlenmeye çalışılmıştır. Ancak tebliğde yer alan bu açıklamada fatura değerinin kapsamını genişletici bazı hükümlere yer verildiği görülmektedir. Kanunda açık bir hüküm olmamasına rağmen tebliğde sayma yöntemiyle fatura değeri kavramının kapsamı genişletilmiş, fatura değerinde yer almayan bazı ödemeler, özellikle bazı vergi ödemeleri, fatura değeri içerisinde kabul edilmiştir. Bazı vergilerin vergi tevkifatının matrahında yer alması vergi piramidinin oluşumuna neden olmaktadır.

VI. İVAZSIZ İNTİKAL VE FATURA DEĞERİ KAVRAMLARININ DEĞERLENDİRİLMESİ

Hibe edilen kişinin mal varlığında artış yaratan mülkiyet devirleri ivazsız intikal olarak tanımlandığına göre, ivazsız intikal sonucunda karşı tarafın mal varlığında bir artış olması gerekmektedir. Bu nedenle ivazsız olarak gerçekleşen bir intikalde, intikalın gerçekleşmesi için hibe eden tarafından gerçekleştirilen bazı ödemelerin hibe edilenin mal varlığında bir artış yaratıp yaratmadığının belirlenmesi gerekir. Bu anlamda tebliğde fatura değeri tanımlaması içerisinde yer alan ve çoğunluğunu vergilerin oluşturduğu bazı ödemelerin ikramiyeyi veren tarafından ödenmesi halinde

fatura değerine ve stopaj uygulamasının matrahına dahil edilmesi vergi piramitleşmesine, diğer bir ifadeyle verginin vergisinin alınmasına ve haksız bir vergilemenin yapılmasına neden olmaktadır.

Belirtilen nedenlerden dolayı fatura değerinin içerisinde malın mülkiyet hakkının devrine ilişkin ödemeler ile intikal vergisinin yer almaması gerekmektedir. Diğer bir ifadeyle ikramiyeyi veren tarafından üstlenilen tüm ödemelerin değil, ikramiyeyi kazananın mal varlığında artış yaratan değerlerin vergi kesintisine tabi tutulması gerekmektedir. Hibe edilenin mal varlığında artış yaratmayan ve ikramiyeyi veren tarafından üstlenilen ödemeler ivazsız intikal tanımının kapsamına girmemektedir.

V. SONUÇ

Borçlar hukukunda yer alan "fatura değeri" kavramı, vergi hukuku yönünden de geçerli olan bir tanımlamadır. Fatura değeri kavramının içerisinde devredilen mal veya gerçekleştirilen hizmetin bedeli ve katma değer vergisi yer almaktadır. Mal ve hizmeti teslim eden tarafından gerçekleştirilen bazı ödemeler karşı tarafın diğer bir ifadeyle mal hibe edilenin mal varlığında bir artış yaratmadığı için uygulanacak tevkifatın matrahında yer almaması gerekmektedir. Veraset ve İntikal Vergisi ile ilgili 28 seri nolu genel tebliğde yer alan "fatura değeri" kavramı yukarıda belirttiğimiz açıklamalar doğrultusunda yeniden düzenlenmelidir.

KAYNAKLAR

Akıntürk, T., *Borçlar Hukuku*, Savaş Yayınları, Ankara, 1996.

Önen, T., *Borçlar Hukuku*, Gazi Üniversitesi Yayını No:155, Ankara, 1996.

Ünal, O. K., *Fatura Ve İspat Kuvveti*, Yaklaşım Yayınları, Ankara, 1997.