

## **Yeni Bir Finansman Aracı Olarak Barter'ın Vergi Hukuku Karşısındaki Durumu**

Mehmet ERKAN

Hesap Uzmanı

### **GİRİŞ**

Satın alınan mal ve hizmetin bedelinin, başka bir mal ve hizmetle ödemesini ifade eden barter sistemi,1930 'lu yıllardan itibaren öncelikle A.B.D.,İsviçre ve diğer Avrupa ülkelerinde uygulanagelmiş,ülkemizde de bu konuda faaliyet gösteren barter şirketleri 1990'lı yıllarından itibaren ekonomik hayata katılmışlardır.

Barter sisteminin tanımı,tarihsel gelişimi,sistemin işleyişi ve ekonomiye katkılarına başka bir yazıda(\*) değinilmiş olunması dolayısıyla burada yinelemekten kaçınılacak ,yeni bir finansman aracı olan barter sisteminin vergi hukuku karşısındaki durumu irdelenecektir.

### **IBARTER SİSTEMİNİN VERGİ KANUNLARI AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ**

#### **1- GELİR VERGİSİ KANUNU AÇISINDAN**

##### **1.1- Mahiyeti**

Gelir Vergisi Kanununun 37 nci maddesinde, ticari kazanç; “Her türlü ticari ve sınai faaliyetlerden doğan kazanç” olarak tanımlanmıştır. Bu genel tanıma ilaveten, bazı faaliyetlerden doğan kazançların, ticari kazanç sayılacağı, maddede ayrıca belirtilmiştir. Bunun içinde, ilk planda üzerinde durulması gereken “Ticari ve sınai faaliyet” kavramlarıdır.

Gelir Vergisi Kanununda, ticari ve sınai faaliyetlerden ne anlaşılması gerektiği hususunda, açık bir tanımlama yapılmadığı gibi, kapsamın tayini yönünden belirli ölçüler de konulmuş değildir.

Bilindiği gibi, özel hukuk alanında ticari ve sınai muamelelerle ilgili kurallar, Ticaret Kanunu ile düzenlenmiştir. Gelir Vergisi Kanunu açısından da, anılan faaliyetlerin belirlenmesinde, Ticaret kanunda yer alan esaslardan yararlanılması mümkündür.

Ancak, vergi hukuku bağımsız bir hukuk dalıdır. Dahil olduğu kamu hukuku alanında dahi, diğer hukuk dallarına bağlı değildir. Örneğin, vergi hakimi, aynı olayı adli ceza hakiminden tamamen farklı şekilde değerlendirebilir. Özel hukuk ilişkilerini düzenleyen ticaret hukuku açısından ise, durum daha da açıktır.

Danıştay'ın, pek çok kararında açıkça belirtilmiş olduğu üzere, ayrı hukuki ilişkileri düzenleyen Ticaret Kanunu ile, Vergi Kanunlarının birbirine tabiyetinden bahsedilemez. Kısaca, vergi kanunlarının yorumlanmasında ve bu kanunlarda yer alan kavramların değerlendirilmesinde, Ticaret Kanununa bağlı kalma zorunluluğu yoktur. Sadece, gerektiği ölçüde, yararlanma söz konusu olabilir.

Bu anlayış içinde, Gelir Vergisi Kanunundaki ticari ve sınai faaliyet deyimi ile Ticaret Kanunu arasında bir bağlantı kurmak ve asıl değerlendirmeyi Gelir Vergisi Kanununun bütünü içinde yapmak gerekir.

## 1.2. T.Ticaret Kanunu'na Göre Ticari ve Sınai Faaliyet

Ticaret Kanunu'nda, ticari ve sınai faaliyetler, ticari işletmeye bağlanarak tanımlanmıştır. Anılan kanunun 11 nci maddesine göre, ticarethane veya fabrika yahut ticari şekilde işletilen diğer müesseseler ticari işletme sayılır.

Aynı kanunun 12 nci maddesinde, ticarethane veya fabrikanın tarifine yer verilmiş, aşağıda belirtilen ve mahiyeten bunlara benzeyen işlerle uğraşmak üzere kurulan müesseselerin ticarethane sayılacağı belirtilmiştir.

a) Menkul malların satılmak veya kiraya verilmek üzere tedariki ve bunların aynen veya başka bir şekilde sokularak satılması veya kiraya verilmesi,

b) Kıymetli evrakın satılmak üzere tedariki ve bunların satılması,

c) Her çeşit imal ve inşa,

d) Madencilik,

e) Matbaacılık, gazetecilik ve kitapçılık, yayın, ilan ve istihbarat,

f) Tiyatro, sinema, otel, han ve lokanta gibi umumi muhaller, hukuki mektep ve hastane ve açık satış yerlerinin işletilmesi,

g) Umumi mağazalar, sair depo ve ambarların işletilmesi,

h) Borsa ve kambiyo işleri, sarraflık, bankacılık

ı) İçtimai sigortalar hariç olmak üzere, sigortacılık,

j) Kara, deniz ve havada, nehir ve göllerde yolcu ve eşya taşımak,

k) Su, gaz ve elektrik dağıtma, telefon ve radyo ile haberleşme ve yayın,

l) Acentalık, tellaklık, komisyonculuk vesair bütün tavassut işleri,

Ticaret Kanununa göre ticari işletme 12 nci maddede sayılanlardan ibaret değildir. Yukarıda değinildiği gibi, maddenin 1 nci fıkrasında, mahiyet itibarıyla bunlara benzer işlerle uğraşmak üzere kurulan müesseseler de, ticari işletme sayılmıştır. 13 ncü maddede, bu konuya daha da açıklık getiren şu hüküm sevk edilmiştir.

“Aşağıdaki işleri görmek üzere açılan bir müessesenin, işlerinin hacim ve ehemmiyeti, ticari muhasebeyi gerektirdiği ve ona ticari ve sınai bir müessese şekil ve mahiyetini verdiği takdirde, bu müesseseler de ticari işletme sayılır.

1) Bir toprak sahibinin veya çiftçinin, mahsullerini olduğu gibi veya zirai sanatı dolayısı ile bir tezgahta şeklini değiştirerek satması,

2) Esnaf veya güzel sanatlar erbabından birinin, gerek bizzat, gerekse işçi çalıştırarak veya makina kullanarak eserler vücuda getirmesi ve bu eserleri satması.

Bu hüküm işlerinin mahiyetine göre, 12 nci madde gereğince, ticarethane veya fabrika olarak vasıflandırılmayan diğer müesseseler hakkında da da tatbik olunur”.

Görüldüğü gibi, 13 ncü madde hükmü, ticari işletmeyi son derece genişletmeye imkan veren bir hükümdür. Buna göre 12 nci maddede belirtilmemiş faaliyetlerin, örneğin gayrimenkul alım satımının mutad şekilde yapılması, ticari işletmenin doğmasına yol açacaktır.

### **1.3. Gelir Vergisi kanunu’na Göre Ticari ve Sınai Faaliyet**

Ticaret Kanununa göre, ticari işletmeye bağlı olarak sayılan faaliyetler, Gelir Vergisi Kanunu açısından da, ilke olarak, ticari sınai faaliyet olarak kabul edilir.

Aksi bir uygulama, yani, Ticaret kanununa göre ticari sayılan bir faaliyetten doğan kazancı, başka bir gelir unsuru saymak için Gelir Vergisi Kanununda mutlaka özel bir hükmün bulunması gereklidir. Örneğin, gümrük komisyonculuğu Ticaret kanununda ticari bir faaliyet sayılmış olduğu halde Gelir Vergisi Kanununun 66 ncı maddesinde serbest meslek faaliyeti olarak kabul edilmiştir.

Buna karşılık, Ticaret Kanununun, ticari faaliyet olarak kabul ettiği faaliyetler, Gelir Vergisi Kanununa göre ticari ve sınai sayılacak faaliyetlerin asgarisidir. Başka şekilde ifade ile Gelir Vergisi Kanununun ticari ve sınai saydığı faaliyetler, Ticaret Kanunundakinden daha çok geniş kapsamlıdır.

#### **1.3.1- Gelir Vergisi Kanunu Açısından Ticari ve Sınai Faaliyet Kapsamının Tayini <sup>(1)</sup>**

##### **1.3.1.1- Ticari Faaliyetin Kapsamı**

Gelir Vergisi konusuna giren kazanç ve iratlar, sermaye, emek veya sermaye emek karışımı bir kaynağa bağlı olarak doğarlar. Sadece, sermayeye bağlı olarak doğan gelir unsurları, menkul ve gayrimenkul sermaye iradidir. Emek mahsulü gelir unsurları ise, durumuna göre, ücret veya serbest meslek kazancıdır.

Ticari ve zırai kazançlar, sermaye-emek karışımı bir kaynağa bağlı olarak doğarlar. Bu gelir unsurlarındaki kaynak, sermaye ve emeğe dayanan bir organizasyondur.

Gelir Vergisi Kanununda, ticari faaliyetin çerçevesini tayin edecek belli ölçüler konulmamış olmakla beraber zırai faaliyetin açık şekilde tanımı yapılmıştır. Buna göre, Gelir Vergisi Kanunu açısından ticari faaliyetin çerçevesini tayin bakımından şöyle bir ölçü esas alınabilir.

Emeksermaye karışımı devamlı bir organizasyona dayanan ve Gelir Vergisi kanununda açık tanımı yapılmış zırai faaliyet dışında kalan her türlü faaliyet ticari faaliyettir. Organizasyon veya çalışmadaki sermayenin azlığı veya çokluğu, emek unsurunun sermayeye nazaran çok daha hakim olmasının, Gelir Vergisi Kanunu açısından faaliyetin ticari sayılmasına etkisi yoktur.

##### **1.3.1.2-Ticari Faaliyette Devamlılık Unsuru**

Ticari faaliyetin asıl unsurlarından biri, faaliyetin devamlı olarak yapılmasıdır. Her ne kadar; Gelir Vergisi Kanununun 37 ncı maddesinde bu konuda bir açıklık yoksa da, 82 ncı maddede “arizi olarak ticari muamelelerin icrasından veya ticari muamelelere tavassuttan” elde edilen gelir unsurunun, sair kazanç ve irat (arizi kazanç) sayılmış olması, 37 nci maddeye göre, ticari kazancın kaynağının teşkil edecek ticari faaliyetlerin devamlı şekilde, mutad faaliyet olarak yapılması gerektiğini göstermektedir.

Bir ticari muamelenin, devamlı bir faaliyet çerçevesi içinde mi, yoksa arızı olarak mı yapıldığını tespit etmek her zaman kolay olmayabilir. Zira, arızı ticari muamelenin neyi ifade ettiğinin, ne T.Ticaret Kanunu'nda, ne de Gelir Vergisi Kanununda tanımı yapılmış değildir.

Genel planda, aslolan devamlılık kasıt ve niyetidir. Normal olarak tacirler tarafından yapılabilecek nitelikteki muameleler, devamlılık kasıt ve niyeti ile yapıldığında ticari faaliyet, aksi halde, arızı ticari muamele var sayılır. İlgilinin, kasıt ve niyetine bağlı subjektif nitelikteki bu ölçünün objektif belirtisi ise, ticari organizasyonunun mevcudiyetidir. Muamele ticari bir organizasyon içinde yapıldığında, devamlılık kasıt ve niyeti ile, aksi halde arızı olarak yapıldığı kabul edilmek gerekir.

Ticari bir organizasyonunu mevcudiyeti iki şekilde anlaşılabilir;

Sermaye tahsisi, işyeri açılması, personel istihdamı, ticaret siciline kaydolmak gibi unsur ve şartlardan tümü veya bir kısmı yerine getirilmek suretiyle ticari organizasyon belirli şekilde kurulmuş olur. Bu takdirde, bu organizasyon içinde, bir takvim yılında, veya iki üç yılda tek bir muamelede yapılmış olsa dahi ticari faaliyetin varlığı kabul edilir.

Veya, ticari organizasyon, şekli ve belirli unsurları ile görünmez ama organizasyon fiilen doğmuş olur. Bu durumda, esas alınan ölçü, muamelenin çokluğunun birden fazla oluşudur. Yargı organlarınca da benimsenmiş olduğu üzere normal olarak tacirler tarafından yapılan türdeki muamelelerin, bir takvim yılı içinde veya daha uzun bir zaman biriminde birden fazla olarak yapılması, faaliyetin devamlılık kasıt ve niyeti ile yapıldığını göstermesi, dolayısı ile ticari sayılması için yeterlidir.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 37.maddesine göre Ticari Kazanç;

“Ticari Kazancın Tarifi

**Madde 37-** Her türlü ticari ve sınai faaliyetlerden doğan kazançlar ticari kazançtır.

Bu kanunun uygulanmasında, aşağıda yazılı kazançlar ticari kazanç sayılır:

1, Maden, taş ve kireç ocakları, kum ve çakıl istihsal yerleri ile tuğla ve kiremit harmanlarının işletilmesinden;

2- Coberlik işlerinden;

3- Özel okul ve hastanelerle benzeri yerlerin işletilmesinden;

4- Gayrimenkullerin alım, satım ve inşa işleriyle devamlı olarak uğraşanların bu işlerinden;

5- **(202 Sayılı Kanunun 17'nci maddesiyle değişen bent)** Kendi nam ve hesaplarına menkul kıymet alımsatımı ile devamlı olarak uğraşanların bu faaliyetlerinden;

6- **(202 Sayılı Kanunun 17'nci maddesiyle değişen bent)** Satın alınan veya trampa suretiyle iktisap olunan arazinin iktisap tarihinden itibaren 5 yıl içinde parsellenerek bu müddet içinde veya daha sonraki yıllarda kısmen veya tamamen satılmasından elde edilen kazançlar.

Kollektif ortaklıklarda ortakların, adi veya eshamlı komandit ortaklarda komandite ortakların ortaklık kârından aldıkları paylar şahsi ticari kazanç hükmündedir. (66'ncı madde hükmü muhfuздur.)”

Ticari kazanç, V.U.K. hükümlerine ve bu kanunda yazılı gerçek (Bilanço ve İşletme hesabı esası) veya (4369 sayılı Kanun 81'inci maddesi ile değişen ibare) basit usule göre tespit edilir.

Barter işlemlerinden doğan ve barter organizatörü şirketin elde ettiği gelirler Gelir Vergisi Kanunu'nun 37. ve devamı maddeleri gereğince ticari kazanç olup buna göre vergilendirilmektedir. Barter şirketinin barter işlemlerinden elde ettiği gelirler esas itibarı ile;

**Barter Komisyonu** : Barter üyelerinin barter ticaretini gerçekleştirmeleri üzerine her barter işleminde alıcı satıcıdan %2-%5 oranında değişen komisyon gelirleri, barter hizmetinin bir bedelidir.

**Üyelik Aidatı** : Barter üyelerinin yıllık barter hizmetlerinden faydalanmalarının bedeli olarak alınan değişik tutarlardaki aidat bedelleri yine barter hizmetinin bedelidir.

Barter şirketinin elde ettiği aidat, komisyon vb.hizmetlerin karşılığı gelirler G.V.K'nun 37. ve devamı maddeleri hükmünce ticari kazançtır. Üyeler tarafından ödenen barter komisyon ve aidatların ise ödeyiciler açısından G.V.K. 40.maddesi hükmüne ticari kazancın tespitinde gider olarak dikkate alınacağı tabiidir.

## **2- KURUMLAR VERGİSİ KANUNU AÇISINDAN**

Barter şirketleri, kurumlar vergisi mükellefidirler. Barter ticaretinden kaynaklanan işlemler için K.V.K ile tanınan herhangi bir istisna mevcut olmaması nedeniyle de, barter şirketlerinin elde ettiği kazanç ticari kazanç olarak vergi kapsamına girmekte ve kurum kazancı olarak vergilenmektedir. Zira K.V.K.'nun 13.maddesi gereğince, kurum kazancının tespitinde G.V.K.'nun ticari kazanç hakkındaki hükümleri uygulanmaktadır.

## **3- KATMA DEĞER VERGİSİ KANUNU AÇISINDAN**

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun "verginin konusunu teşkil eden işlemler" başlıklı 1.maddesi hükmünce, herhangi bir mal teslimi veya hizmet ifasında K.D.V.'den söz edilebilmesi için;

- Mal teslimi veya hizmet ifası şeklinde bir işlemin mevcudiyeti,
- İşlemin Türkiye'de yapılmış olması,
- İşlemin ticari, sınai, zirai ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılması gerekir.

Barter ticaretinden kaynaklanan K.D.V. iki aşamada oluşmaktadır. Bu aşamalardan birincisi,

— Barter üyelerinin, barter organizasyonunda ihtiyaçlarına cevap veren bir ürünün mevcudiyeti dolayısıyla, sistemden ürün veya hizmeti temin etmeleri aşaması,

— Diğer de barter organizatörü firmanın herhangi bir barter ticaretinin gerçekleşmesini temin etmesi (hizmeti sunması) karşılığında alıcı ve satıcıdan talep ettiği barter ticareti komisyonundan kaynaklanan katma değer vergisi olmak üzere iki aşamadan mürekkeptir.

### **3.1- Barter Üyelerinin Gerçekleştirdiği Barter Ticaretinin K.D.V.Kanunu Açısında Değerlendirilmesi**

Barter ticaretine konu olan şey büyük çoğunlukla mal olmakla birlikte hizmet de barter ticaretinin konusu olabilmektedir.

K.D.V.K.'nun 2.maddesi hükmünce teslim, bir mal üzerindeki tasarruf hakkının malik veya onun adına hareket edenlerce alıcıya veya alıcı adına hareket edenlere devredilmesidir.

Maddenin gerekçesinde, tasarruf hakkının devri tabirinin mülkiyet hakkının devri anlamında kullanıldığı belirtilmiştir.

Genel anlamı itibariyle mal, mülkiyet ve alımsatıma konu olabilen menkul ve gayrimenkuller ile haklardır. Mal, elle tutulup gözle görülen bir nesne olabileceği gibi gayrimaddi nitelik arz ediyor da olabilir. Örnekle ifade etmek gerekirse giyim eşyası, ev ve büro eşyası, yiyecek ve içecekler, her türlü ticari emtia, bina, arza, arazi, kimyevi maddeler taşıt araçları her nevi toprak ve madenler mal kavramına dahildir.

Teslimi KDV ye tabi olan ve KDV den istisna edilmemiş bulunan mal, mülkiyet hakkı da karşı tarafa geçecek şekilde teslim edildiğinde, bu teslimle (işleme) ilgili KDV doğmuş olur. Maddedeki "alıcı" tabirinden de anlaşılacağı üzere KDV doğuran teslim esas itibariyle satıcı ve alıcı arasında cereyan eden (satış akdine dayanan) teslimdir. Satış akdine dayanmadığı halde KDV doğuşuna yol açan muameleler, Kanun'un 3 üncü maddesinde "teslim sayılan haller" başlığı altında belirtilmiştir.

Malın sadece zilyetliği devredilmişse, mesela mal geri alınmak üzere (emaneten) verilmişse, mal tesliminden kaynaklanan KDV söz konusu değildir. Fakat zilyetlik devri, mülkiyeti muhafaza kaydını taşıyan bir satış akdine dayanmakta ise, üçüncü maddenin c fıkrasındaki özel hüküm uyarınca KDV doğar. Keza idare mülkiyet intikali sonucunu doğuran karz akdine dayalı ödünç mal verilmesi işlemlerini de teslim saymaktadır.

Mal, alıcıya bizzat KDV mükellefi tarafından teslim edilebileceği gibi, mükellefin yetkili kıldığı, yani mal sahibi adına hareket eden kimseler (mesela tezgahlar) tarafından da teslim olunabilir.

Aynı şekilde, teslimin gerçekleşmiş sayılması için malın bizzat alıcı tarafından teslim alınması da şart değildir. Teslim alma işlemi alıcının yetkili kıldığı kişiler yani alıcı adına hareket edenler tarafından da yerine getirilebilir.

Malın, alıcı veya alıcı adına hareket eden kimse tarafından belirtilen bir yere bırakılması yahut yine bu kimseler tarafından belirlenen kişiye verilmesi de, teslim işleminin tamamlanmış sayılması için yeterlidir.

Yazılı veya sözlü şekilde satış akdi yapılmış olması tek başına KDV doğuran olay değildir. KDV doğması için akde konu malın yukarıda açıklandığı şekilde teslim edilmiş olması gerekir. Akde taraf olan alıcı, malı teslim almadan önce bir başkasına satarsa ve malın doğrudan yeni alıcıya gönderilmesini isterse, kendisi herhangi bir tesellümde bulunmamış olmasına rağmen, mülkiyet geçişi vuku bulmuş olduğundan KDV doğacaktır.

K.D.V.K.'nun 2. maddesinin ikinci bendinde hükme bağlanmış olan bu esasa göre ilk satıcının, malı teslim almaksızın, alıcısına devreden ikinci firmaya hitaben fatura düzenlemesi, bu ikinci firmanın da kendi müşterisine fatura kesmesi ve KDV hesaplaması gerekir. Burada iki kere mülkiyet geçişi olmasına rağmen, tek bir taşıma ile mal nihai alıcıya ulaşmaktadır ve sevk irsaliyesi 173 numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği'nde açıklandığı şekilde düzenlenecektir. Tabiatıyla bu gibi zincirleme akdin ikiden fazla olması da mümkündür ve akde taraf olan tüm firmaların kendi müşterilerine fatura düzenleyip KDV hesaplamaları gerekir.

Barter ticaretinde zincirleme akitten söz etmek mümkün değildir. Zira, barter organizatörü firmaya barter sistemine üye olanlar herhangi bir mal tesliminde bulunmamaktadır. Barter organizatörü, üyeleri karşılıklı olarak birbirlerine mal teslim etmek veya hizmet ifa etmek için bir araya getirmekte, teslim ve ifaların icrasına aracılık etmektedir.

Maddenin 5 inci bendine göre, trampa, iki ayrı teslim hükmündedir. Yani teslim edilen malın karşılığında başka bir mal alınması halinde, her iki taraf birer teslimde bulunmuş sayılır.

Barter ticaretinde teslim edilen mal veya ifa edilen hizmet karşılığında mal veya hizmet talep edilebilmektedir. Her iki durumda da iki ayrı teslim veya hizmet ifası, dolayısıyla iki ayrı K.D.V.'sine konu teslim veya hizmet söz konusudur.

Barter ticareti yolu ile mal satışı ve hizmet yararlanımı komisyoncular vasıtasıyla ve konsinyasyon suretiyle yapılan mal satışlarına benzemekle birlikte, bu tür satışlardan nitelik olarak farklılık arz etmektedir.

Konsinye (komisyoncu eliyle satış), mülkiyet devri yapılmaksızın malların satış sorumluluğunu yüklenen bir kimseye (komisyoncuya) gönderilmesidir. Konsinye satışta mallar, gönderenin belirleyeceği fiyatlarla müşterilere satılmak üzere veya satılmadığı takdirde iade edilmek kaydıyla, gönderilenin zilyedliğine bırakılır. Konsinye satış, malı gönderen ile gönderilen arasında yapılmış bir komisyon akdinden ibarettir.

Komisyon akdi;

- Şekle tabi olmayan,
- Devamlı bir nitelik arz etmekten çok tek bir iş için yapılan,
- Konusu, menkul eşya ve kıymetli evrak olan bir akitdir.

Komisyoncu işi kendi namına, müvekkili hesabına yapar.

KDV Kanunu'nun 10/d maddesine göre bu şekilde yapılan satışlarda KDV, malın komisyoncu veya konsinyeciye tesliminde değil, bunlar tarafından üçüncü kişilere tesliminde doğmaktadır. Dolayısıyla aracı durumundaki komisyoncu ve konsinyeci malın satıldığını süratle mal sahibine bildirmeli, böylelikle malı göndermiş olan asıl satıcının gecikmeye meydan vermeksizin KDV hesaplayabilmesi ve beyannamesine dahil edebilmesi sağlanmalıdır. Keza malı gönderenin fatura kesmesi için VUK nun 231/5 inci maddesi ile tanınan 10 günlük sürenin de, malın komisyoncu veya konsinyeci tarafından teslim edildiği tarihte başladığının kabulü gerekir.

Barter ticareti ise aşağıdaki yönleri itibarı ile konsinyasyon suretiyle (komisyoncu eliyle satıştan) farklılık arz etmektedir.

- Barter ticareti, tek bir iş için yapılan bir akitten çok, sürekli bir organizasyon hizmetinden yararlanılmak için yapılan bir işlemdir.

- Konusu menkul ve gayrimenkul eşya olabileceği gibi, hizmet de olabilmektedir.

- Barter ticaretinde üyeler, barter organizatörü şirkete malın mülkiyetini devretmemektedirler. Üyeler barter organizatörünün karşılıklı olarak mal veya hizmetin el değiştirmesi için oluşturduğu organizasyondan faydalanmak suretiyle, mal veya hizmetlerinin pazarlanması imkanına kavuşmaktadırlar.

- Barter ticaretinin gerçekleşmesi üzerine, organizatör firma komisyona hak kazanmaktadır.

### **3.2-Barter Organizasyonu Hizmetinin K.D.V.Kanunu Açısından Değerlendirilmesi**

Ticari, sınıai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan hizmetler, hizmet ithalatı ve K.D.V.K.'nın 1 inci maddesinin 3 üncü fıkrasında sayılan diğer hizmetler KDV'ye tabi bulunmaktadır.

Hizmet şeklindeki işlemleri KDV kapsamına alan kanun koyucu, hizmetin tanımını yapmak ihtiyacı duymuş ve 4 üncü maddede şu tanıma yer vermiştir.

“Hizmet teslim ve teslim sayılan haller ile mal ithalatı dışında kalan işlemlerdir.” (Burada bahsi geçen teslim kavramı 2 nci maddede, teslim sayılan haller ise 3 üncü maddede düzenlenmiştir).

Bu tanımdan da anlaşılacağı üzere KDV uygulaması bakımından hizmet, alabildiğine geniş bir kavramdır.

Maddede;

- . Bir şey yapmak,
- . İşlemek,
- . Meydana getirmek,
- . İmal etmek,
- . Onarmak,
- . Temizlemek,
- . Muhafaza etmek,
- . Hazırlamak,
- . Değerlendirmek,
- . Kiralamak,
- . Birşeyi yapmamayı taahhüt etmek

şeklinde birkaç örnek verildikten sonra, “gibi” edatı kullanılmak suretiyle bu örneklerin çoğaltılabileceği vurgulanmıştır.

Mesela,

- . Otel, lokanta, kreş, okul, sağlık tesisi ve benzeri yerlerin işletilmesi,
- . Her türlü komisyon ve tavassut işleri,
- . Serbest meslek faaliyeti tanımına giren işler,

ve benzeri işlemlerin Türkiye’de ticari, sınıai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde (KDV kapsamına girecek şekilde) yapılması da (açık bir istisna hükmü yoksa) KDV hesaplamasına konu edilmektedir.

Hizmet KDV’sinden söz edebilmek için;



-Yukarıdaki tarife uyan bir hizmetin mevcut olması,

-Hizmetin KDV kapsamına girmesi (yani ticari, sınai, zirai faaliyet veya serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılmış olması yahut 1 inci maddenin 3 no.lu bendinde ismen belirtilmiş bulunması)

-Hizmetin Türkiye'de yapılmış olması (Md:6/b) veya Türkiye'ye ithal edilmiş olması (Md:1/2) gerekmektedir.

6 ncı maddenin b fıkrasına göre;

. Hizmet Türkiye'de ifa edilmişse,

. Hizmet Türkiye'de değerlendirilmişse,

. Veya hizmetten Türkiye'de faydalanılmışsa,

işlemin Türkiye'de yapıldığı kabul edilmektedir.

1 Nolu KDV Genel Tebliği'nin A2 bölümünde 6 ncı madde ile ilgili olarak şu açıklamalara yer verilmiştir ;

“Madde hükmüne göre hizmetin Türkiye'de yapılmış sayılması için belirtilen üç şart birlikte aranmayacak, herhangi birisinin oluşması halinde hizmet Türkiye'de yapılmış sayılacaktır. Yani hizmet Türkiye'de yapılmışsa, değerlendirme hangi ülkede yapılırsa yapılsın veya hizmetten hangi ülkede faydalanılırsa faydalanılsın işlem Türkiye'de yapılmış sayılacak dolayısıyla vergiye tabi olacaktır. Hizmetin başka bir ülkede yapılması halinde değerlendirme Türkiye'de yapılmış veya bu hizmetten Türkiye'de faydalanılmış ise işlem yine Türkiye'de yapılmış sayılacaktır.

Kanunun 6 ncı maddesinin (b) bendinin parantez içi hükmüne göre değerlendirmenin hangi hallerde Türkiye'de yapılmış sayılacağı Gelir Vergisi Kanununun 7 nci maddesine göre tayin edilecektir.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 8 nci maddesinin son fıkrasına göre Türkiye'de değerlendirilmesinden maksat, ödemenin Türkiye'de yapılması veya ödeme yabancı memlekette yapılmışsa Türkiye'de ödeyenin veya nam ve hesabına ödeme yapılanın hesaplarına intikal ettirilmesi ve karından ayrılmasıdır.

Buna göre, hizmet Türkiye dışında yapılmış ancak hizmetin bedeli Türkiye'de ödenmişse, değerlendirme Türkiye'de yapılmış sayılarak ifa edilen hizmet vergilendirilecektir. Ayrıca, hizmet Türkiye dışında ifa edilmiş ve hizmetin bedeli Türkiye dışında ödenmiş olmasına rağmen hizmetin bedeli Türkiye'de ödeyenin hesabına intikal ettirilmiş yani Türkiye'de ödeyenin hesaplarına gider kaydedilmişse yine hizmet Türkiye'de değerlendirilmiş sayılarak vergiye tabi tutulacaktır.

Yurt dışından sağlanan hizmetlerin K.D.V. karşısındaki durumuna ışık tutan 15 seri nolu K.D.V. Genel Tebliğinin C bölümü ise şöyledir;

“Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 1 inci maddesine göre işlemler Türkiye'de yapıldıkları takdirde vergiye tabi tutulabilecektir. Aynı Kanunun 6/. Maddesine göre, Türkiye'de yapılan, değerlendirilen veya faydalanılan hizmetler Türkiye'de ifa edilmiş sayılacaktır. Yurt dışındaki firmalara yaptırılan hizmetlerden bu kapsama girenlerin vergiye tabi olacağı açıktır. Bu gibi hizmet ifalarında mükellef esas olarak yurt dışındaki firma olmakla birlikte, firmanın Türkiye'de ikametgah işyeri, kanuni merkezi ve iş merkezi bulunması halinde vergi, sözü edilen Kanunun 9 uncu maddesi gereğince

hizmetten faydalanan yurt içindeki muhatap tarafından bağılı bulunulan vergi dairesine sorumlu sıfatıyla beyan edilip ödenecektir.”

Hizmetten Türkiye’de faydalanılması kavramının açık bir tanımı yoktur. 26 nolu KDV Genel Tebliğinin K bölümünde yapılan açıklamalardan anladığımız kadarı ile bu kavram, hizmetin Türkiye’deki faaliyetlerle veya hizmete talip olanın Türkiye’deki yaşantısı ile ilgili bulunması şeklinde algılanmaktadır.

Kanun’un 6/b maddesi ve bu Tebliğlerdeki anlayışına göre hizmetin fiilen ifa olunduğu yer Türkiye ise vergilendirmenin Türkiye’de yapılması, ifa yeri Türkiye olmamakla beraber;

- . Hizmet bedeli Türkiye’de ödenmişse veya
  - . Türkiye’de tutulan hesaplara intikal ettirilmiş yahut gider kaydedilmişse veya,
  - . Hizmetten Türkiye’de faydalanılmışsa,
- yine Türkiye’de KDV ödenmesi gerekmektedir. <sup>(2)</sup>

Barter organizasyonu hizmeti Türkiye’de yapıldığı takdirde K.D.V.K.’nin 1.maddesi hükmünce vergiye tabi tutulacaktır.Başka bir ifade ile barter organizasyonu hizmeti Türkiye’de yapılmışsa, değerlendirme hangi ülkede yapılırsa yapılsın veya hizmetten hangi ülkede faydalanılırsa faydalanılsın işlem Türkiye’de yapılmış sayılacak dolayısıyla vergiye tabi olacaktır.

Barter organizasyonu hizmeti Türkiye dışında yapılmış ancak hizmetin bedeli Türkiye’de ödenmişse, değerlendirme Türkiye’de yapılmış sayılarak ifa edilen hizmet vergilendirilecektir. Ayrıca, hizmet Türkiye dışında ifa edilmiş ve hizmetin bedeli Türkiye dışında ödenmiş olmasına rağmen hizmetin bedeli Türkiye’de ödeyenin hesabına intikal ettirilmiş yani Türkiye’de ödeyenin hesaplarına gider kaydedilmişse yine hizmet Türkiye’de değerlendirilmiş sayılarak vergiye tabi tutulacaktır.

### **3.3- Vergiyi Doğuran Olay**

K.D.V. Kanunu’nun 10.maddesinin a fıkrası hükmünce K.D.V.’nin doğuşuna yol açan ana işlem malın teslimi veya hizmetin ifasıdır.Prensip böyle olmakla birlikte, bazı özel durumlarda K.D.V. mal tesliminden veya hizmetin ifasından önce veya sonra da doğabilmektedir.

Örneğin;

- Malın tesliminden veya hizmetin yapılmasından önce fatura veya belgeler verilmesi hallerinde, bu belgelerde gösterilen miktarla sınırlı olmak üzere fatura veya benzeri belgelerin düzenlenmesi,

- Kısım kısım mal teslimi veya hizmet yapılması mutad olan veya bu hususlarda mutabık kalınan hallerde, her bir kısmın teslimi veya her bir kısım hizmetin yapılması,

- Komisyoncular vasıtasıyla veya konsinyasyon suretiyle yapılan satışlarda, malların alıcıya teslimi,

- Malın alıcıya veya onun adına hareket edenlere gönderilmesi halinde, malın nakliyesine başlanması veya nakliyeciyi veya sürücüyü tevdi,

hallerinde olduğu gibi.

Barter organizasyonu üyelerinin mal teslimi veya hizmet ifalarında K.D.V.'ni doğuran olay; malın teslimi veya hizmetin ifasıdır. Hizmetlerde maddi mevcudiyet durumu olmaması ve hizmet ifasının kayda tabi tutulmaması nedeniyle hizmet ifalarında K.D.V.'nin ne zaman doğduğunun tespiti, mal teslimlerine nazaran zordur. Bu itibarla uygulamada hizmet K.D.V.'nin doğuşu, çoğu zaman fatura ve benzeri belgenin düzenlenmesi bağlı kalmaktadır.

Barter organizatörünün sunduğu ve barter ticaretinin gerçekleşmesine imkan tanıyan organizasyon hizmetinde vergiyi doğuran olay, barter ticaretinin gerçekleşmesi, üyelerin mal teslimi veya hizmet ifalarında bulunmaları ile birlikte gerçekleşmektedir. Barter organizasyonu hizmetinde K.D.V.'ni doğması organizasyona üye olan kurum veya gerçek kişilerin mal teslimi veya hizmet ifa etmelerine bağlı kalmak zorundadır. Zira barter organizatörü şirketin, barter komisyonuna hak kazanması, ancak, iki üye arasında barter ticaretinin gerçekleşmesi ile doğmaktadır.

Bunun istisnası ,barter üyelerinin mal teslimi veya hizmet ifalarından önce fatura düzenlemeleridir.Zira K.D.V.K.'nun 10. Maddesinin a ve b bentleri hükmünce; "...hizmet ifası hallerinde hizmetin yapılması,...veya hizmetin yapılmasından önce fatura veya benzeri belgenin verilmesi ....."hallerinde vergiyi doğuran olay gerçekleşmiş olmaktadır.

Kısaca, barter ticaretinde vergiyi doğuran olay;

-Barter ticaretini gerçekleştiren üyeler açısından mal teslimi veya hizmet ifası veya mal tesliminden ve hizmet ifasından önce fatura düzenlenmesi hallerinde,

-Barter organizasyonunu hizmetinde ise, barter ticaretinin gerçekleşmesi ile doğmaktadır.

Zira barter hizmeti, üyeler arasında gerçekleşen her bir barter ticareti dolayısı ile talep edilen ve komisyona dayanan bir hizmet niteliğinde olup,hizmetin tamamlanması ancak üyeler arasında barter ticaretinin gerçekleşmiş olmasına bağlı kalmaktadır.

Barter üyelik aidatı; üyenin barter organizasyonuna dahil olmak ve organizasyon hizmetinden yararlanmak amacıyla organizasyonu sağlayan kurum ile yaptığı üyelik sözleşmesi üzerine yıllık olarak ödemeyi yüklediği bedel olup, K.D.V.K. açısından vergiyi doğuran olay prensip olarak hizmet ifasına bağlıdır. Ancak hizmet ifasının tespit edilemediği bu gibi durumlarda üyelik sözleşmesinin imzalanması vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesi için yeterli olmayıp, vergiyi doğuran olayın fatura ve benzeri belgenin düzenlenmesi ile gerçekleştiğinin kabulü gerekmektedir.

### **3.4- K.D.V. Matrahı**

KDV Kanunu'nun 20-27 inci maddelerinde KDV matrahının nasıl tespit edileceğine dair hükümler yer almaktadır. Matrah, üzerinden KDV hesaplanacak olan (KDV oranının uygulanacağı) meblağdır.

Kanunun 20 inci maddesinin 1 no.lu fıkrasında, KDV ye tabi mal teslimlerine ve hizmet ifalarında KDV matrahının, o teslim veya hizmetin bedeli olduğu hükme bağlanmıştır.

Mal teslimlerinde ve hizmet ifalarında KDV matrahı, bu mal ve hizmetin karşılığını teşkil eden bedeldir.

Maddenin 2 no.lu fıkrasında belirtildiği üzere bedel deyimi;

“.....mal teslim alan veya kendisine hizmet yapılan veyahut bunlar adına hareket edenlerden bu işlemler karşılığında her ne suretle olursa olsun alınan veya bunlarca borçlanılan para, mal ve diğer suretlerde sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaat, hizmet ve değerler toplamını ifade eder”.

Bedel denince teslim veya hizmet karşılığında, şu veya bu tarzda tahsil edilecek olan KDV hariç satış tutarı akla gelmelidir. Nitekim 25/2 nci maddeye göre KDV matraha, dolayısıyla bedele dahil değildir. Bedel aynı zamanda, teslimi veya hizmeti yapan KDV mükellefinin bu teslim ve hizmete ilişkin olarak hasılat kaydına konu edeceği meblağa eşittir.

Bedel kısmen veya tamamen, müşteriden başka bir mal veya hizmet alınmak suretiyle tahsil edildiğinde, teslim alınan malın yahut faydalanılan hizmetin KDV hariç tutarı bedele (KDV matrahına) dahil edilir. Çünkü burada karşılıklı iki işlem vardır ve her iki işlem KDV açısından bağımsız birer işlem olarak değerlendirilmelidir.

Barter ticaretinde iki ayrı K.D.V.matrahından söz etmek mümkündür.Bunlar mal veya hizmetin barter üyeleri arasında el değiştirmesinden kaynaklanan söz konusu mal veya hizmet bedeli ile ilgili olan K.D.V.matrahı ile barter organitörünün gerçekleşmesine imkan sağladığı söz konusu barter ticareti dolayısı hak kazandığı hizmetin K.D.V.matrahıdır.

Barter ticaretine ilişkin K.D.V.matrahı,bu mal veya hizmetin karşılığını teşkil eden ,tarafarca borçlanılan para,mal ve diğer suretlerde sağlanan ve para ile temsil edilen menfaat ve değerler toplamıdır.

Barter organizasyonu hizmeti karşılığında alınan komisyon bedelleri,gerçekleşen her bir barter ticareti işlemine konu mal veya hizmet bedelinin belli bir yüzdesinden<sup>(\*)</sup> teşekkül etmektedir.Söz konusu barter hizmeti karşılığı hak kazanılan komisyon bedeli aynı zamanda K.D.V.matrahını teşkil etmektedir.

### **3.5- Yabancı Para Cinsinden Yapılan İşlemler**

“Döviz ile yapılan işlemler

Madde 26- Bedelin döviz ile hesaplanması halinde döviz, vergiyi doğuran olayın meydana geldiği andaki cari kur üzerinden Türk parasına çevrilir. Cari kuru belli olmayan dövizlerin Türk parasına çevrilmesine ilişkin esasları Maliye ve Gümrük Bakanlığı belirler”.

Maddeye göre KDV matrahının tespitine yönelik Türk Lirasına çevirme işlemi, vergiyi doğuran olayın meydana geldiği andaki;

- . Cari kur üzerinden,
- . Cari kuru belli olmayan dövizlerde, Maliye Bakanlığı'nın belirleyeceği şekilde yapılacaktır.

Dövizli işlemlerde KDV matrahının tespiti amacıyla dikkate alınması gereken kur cari kurdur. Vergileme alanında T.C. Merkez Bankası tarafından günlük olarak belirlenen Döviz Alış Kuru dikkate alınmaktadır.

Yoğun şekilde işlem gören konvertibl dövizlerden bir kısmının T.C.M.B tarafından tesbit edilen günlük kurları Resmi Gazete yayımlanmaktadır.

Barter ticaretini organize eden Türkiye'deki kurumların tamamının Dolar, Mark veya ECU'yu kullanması ve söz konusu yabancı paraların konvertibl olması dolayısı ile sorun yoktur.

KDV matrahının tespiti bakımından, vergiyi doğuran olayın meydana geldiği gün aynı zamanda kurun ilgili olduğu gündür.

#### **4- DAMGA VERGİSİ KANUNU AÇISINDAN**

##### **4.1- Kişiler ve Kurumlar Tarafından Düzenlenen Kağıtların Damga Vergisi'ne Tabi Olması İçin Gerekli Şart**

###### **4.1.1-Kağıtların Damga Vergisi'nde Öngörülen Nitelikleri Taşıyacak Şekilde Düzenlenmiş Olması**

D.V.K.'nun 1.maddesi hükmü uyarınca; damga vergisine tabi olmak açısından kağıtların, yazılıp imzalanmak veya imza yerine geçen bir işaret konmak suretiyle düzenlenmesi ve herhangi bir hususu ispat veya belli etmek için ibraz edilebilecek nitelikte olması gerekir.

###### **4.1.2- Düzenlenen Kağıtların Damga Vergisi Kanunu'na Ekli (1) Sayılı Tabloda Yer Alması**

D.V.K.'nun 1.madde hükmü uyarınca düzenlenen kağıtlar, vergileme için gerekli tüm niteliklere sahip olsalar dahi, söz konusu kanuna ekli (1) sayılı tabloda yer almıyorlarsa damga vergisine tabi olmayacaktır. Buna göre bir kağıdın damga vergisine tabi tutulabilmesinin "olmazsa olmaz" koşul kağıdın isminin (1) sayılı tabloda ismen sayılmış olmasıdır.

Ancak(1) sayılı tabloda ismi aynen belirtilmemekle beraber, vergiye tabi kağıtlar mahiyetinde bulunan veya onların yerini alan mektup veya şerhlerle, bu kağıtların hükümlerinin yenilenmesine, uzatılmasına, değiştirilmesine, devrine veya bozulmasına ilişkin mektup ve şerhler de damga vergisine tabi tutulacaktır. (DVK md.2) Diğer taraftan bir kağıdın tabi olacağı verginin tayininde, şekli kanunlarda belirtilmiş olanlarda kanunlardaki adlarına, belirtilmemiş olanlarda ise üzerlerindeki yazının tazammum ettiği hüküm ve manaya bakılacaktır. Mahiyeti tayin edilmek istenen kağıt üzerinden başka bir kağıda atıf yapılmışsa, atıf yapılan kağıdın hükümlerine nazaran iktisap ettiği mahiyete göre vergi alınacaktır (DVK. Md.4). Görüldüğü üzere kanun koyucu damga vergisinden kaçınmak ya da düşük oranda vergilemeye tabi olmak amacıyla kağıtların başka isimler altında düzenlenmesi olasılığına karşı bir güvenlik hükmü olarak, kağıtların gerçek mahiyetinin vergilemeye esas alınacağı yönündeki söz konusu yasa maddelerini ihdas etmiş bulunmaktadır.

###### **4.1.3-Kağıtların Türkiye'de Düzenlenmiş veya Türkiye'de Hükümlerden Faydalanılmış Olması**

İlke olarak Türkiye'de düzenlenen kağıtlar damga vergisine tabidir. Ancak yabancı memleketlerle, Türkiye'deki yabancı elçilik ve konsolokluklarda düzenlenen kağıtlar, Türkiye'de resmi daireye ibraz edildiği, üzerine devir veya ciro işlemleri yürütüldüğü veya herhangi bir suretle hükümlerinden faydalanıldığı takdirde damga vergisine tabi tutulacaktır. (D.V.K.Md.1/3)

##### **4.2- Barter İşlemlerinde Kullanılan Kağıtlar**

Barter işlemlerinde, uygulamadan kaynaklanan ve bir kısmı sadece bu sektöre özgü adlar altında olmak üzere şu kağıtlar düzenlenmektedir,

- Barter Genel Üyelik Sözleşmesi,
- Ek Sözleşme,

- Arz Listesi,
- Talep Listesi,
- Barter Çeki.
- Arz Bildirim Formu,
- Talep Bildirim Formu,

Barter sisteminde kullanılan yukarıda belirtilen belgelerin içeriklerine hakkında kısaca değinmek gerekirse;

**Arz Listesi** : Üye firmaların, Barter Sistemi ile satmak istedikleri ve/veya hizmetlerin bilgilerinden oluşturduğu ve yayınladığı liste.

**Talep Listesi** : Üye firmaların, Barter Sistemi ile satın almak istedikleri malların ve/veya hizmetlerin bilgilerinden oluşturduğu ve yayınladığı liste.

**Barter Çeki** : İki üye firma arasında gerçekleşen alım satım işlemlerinde bir ödeme ve tahsilat aracı olarak kullanılan, üzerinde yapılan işlemin yabancı para cinsinden tutarının yazılı olduğu ve işlemi yapan taraflarca imzalanıp kaşelenen, Barter Sistemi'nin kıymetli evrakıdır.

**Arz Bildirim Formu** : Üye'nin, Barter Pazarı'nda satmak istediği mallarının ve hizmetlerinin bilgilerini Barter Genel merkezi'ne duyurmakta kullandığı form.

**Talep Bildirim Formu** : Üye'nin, Barter Pazarı'ndan satın almak istediği malların ve/veya hizmetlerin bilgilerini Barter Genel Merkezi'ne duyurmakta kullandığı form.

### **4.3- Barter İşlemlerinde Kullanılan Kağıtların Damga Vergisi Kanunu Açısında Değerlendirilmesi**

#### **4.3.1.- Barter Sözleşmesi**

Üyenin Barter sistemi ile alım satım yapma ve Barter sistemi ile satış yapma esaslarını tanımlamak suretiyle üyenin barter hizmetlerinden faydalanmasını sağlayan bir sözleşmedir.

Barter sözleşmesinde aşağıda sayılan unsurların yer aldığı görülmektedir.

. Barter sistemi ile mal satan üyenin alacağı'nın barter pazarında satışa sunulan ürünlerle tahsil edilmemesi durumunda, alacağı'nın tahsil garantisi,

. Üyeler alacakların nakit veya barter sistemi ile tahsilatı hakkında barter organizatörü firmaya vekalet verirken, aynı zamanda alacaklarını barter organizatörü firmaya temlik etmektedirler. Dolayısı ile alacağı'nın temlikinden bahsedilebilir.

- Üyenin barter organizatörü firmaya ödeyeceği yıllık aidatı ve komisyon vb. hususlar.
- Yurtdışı barter işlemlerine ilişkin hususlar.
- Sözleşmenin süresi ve sona ermesine ilişkin hükümler,

- Müşterinin barter sözleşmelerinden doğan ve doğacak borçlarını ödememesi halinde bunların ödenmemesinden asıl borçlu ile birlikte sorumlu olacak müşterek borçlu ve müteselsil kefillerin isim ve imzaları,

İçerdiği hükümlerin incelenmesinden de anlaşılacağı üzere barter sözleşmeleri, Damga Vergisi Kanunu'nun 6.maddesinde belirtilen tarzda; bir kağıtta birden fazla akit ve işlemin tek kağıtta birleştiği sözleşmelerdir. Ancak sözleşmelerinde toplanan akit ve işlemler; (temlikname, kefaletname ve sözleşmenin sair hükümleri) birbirine bağlı ve bir asıldan doğma işlemlerdir. Bir kağıtta toplanan akit işlemlerin birbirine bağlı ve bir asıldan doğma olması demek, bu akitleri meydana getiren sebeplerin aynı olması, bu akitlerden birinin diğerinin sebep veya neticesi, onun şartlarından biri veya kanuni şekli icabı olması demektir.

Bizim görüşümüze göre barter sözleşmesinde yer alan temlikname, müteselsil kefalet şerhleri ve sözleşmenin sair hükümleri birbirine bağlı ve bir asıldan doğma özelliktedir.

Öyle ki ancak üyenin barter işlemi ile mal satması veya satın alması halinde sözleşmenin sair hükümleri (barter komisyonu, üyenin alacağını sistemden mal olarak almaması halinde, alacağın barter sistemine temlik edilmesi) ve müteselsil kefalet şerhi işlerlik ve anlam kazanmaktadır.

Dolayısıyla birbirine bağlı bir asıldan doğma birden fazla akdin aynı kağıtta toplandığı barter sözleşmeleri, D.V.K.'nun 6/2.madde hükmü uyarınca en yüksek vergi alınmasını gerektiren akit veya işlem üzerinden (azami barter hacmi üzerinden) damga vergisine tabi tutulacaktır. Nitekim vergi idaresi de aynı anlayıştan hareketle yayınladığı n sıra nolu Damga Vergisi Genel tebliğinde;

“Çeşitli kişi veya kuruluşlar ve bankalarca çıkarılan belli parayı ihtiva eden tahvillerle mukavelename, taahhütname ve bonolar üzerine düzenleme anında müteselsil kefalet veya müşterek borçlu ve müteselsil kefalet şeklinde konulan kefalet şerhlerinin 488 sayılı D.V.K.'nun 6/2.maddesi uyarınca en yüksek vergi alınmasını gerektiren akit veya kefalet işlemi üzerinden damga vergisine tabi tutulması gerektiğini” belirtmiştir.

D.V.K.'na bağlı (1) sayılı tablonun

“I Akitler”le ilgili kağıtlar bölümünün 1/a fıkrası (mukavelenameler, taahhütnameler ve temliknameler) uyarınca (binde 7,5)<sup>(1)</sup> oranında damga vergisine tabi tutulacaklardır.

#### **4.3.2- Ek Sözleşme**

Barter sözleşmesinde belirlenmiş bulunan satınalma kredi limitinin artırılmasına ilişkin olarak düzenlenen ve yine müşterek borçlu ve müteselsil kefalet şerhini taşıyan sözleşmelerdir. Barter sözleşmeleri için yapılan açıklamalar ek sözleşme için de aynen geçerlidir. Tek kağıtta toplanan karma akit niteliğinde olan ek sözleşmeler, D.V.K.'-nun 14.maddesinin 2.fıkrası uyarınca (belli parayı ihtiva eden mukavelenamenin değiştirilmesi söz konusudur) satınalma kredi limitinin tutarı üzerinden D.V.K.'na bağlı (1) sayılı tablonun 1/a fıkrası uyarınca (binde 7,5) oranında damga vergisine tabidir.

#### **4.3.3- Kefalet Sözleşmesi**

Uygulamada barter sözleşmelerine düşülen müteselsil kefalet şerhine ilaveten ya da barter sözleşmesinden bütünüyle bağımsız olarak ayrı bir kağıt ile kefalet sözleşmesi düzenlendiği görülmektedir. Barter sözleşmesinden ayrı olarak düzenlenen bu tür kefalet sözleşmeleri D.V.K.'na bağlı (1) sayılı tablonun 1/4.fıkrasının (a) bendi uyarınca belli bir parayı ihtiva edecek şekilde düzenlenmiş iseler (binde 7,5), (b) bendi uyarınca belli bir parayı ihtiva etmeyecek şekilde

düzenlenmiş iseler maktu miktarda (1999 yılı için 810.000.-TL tutarında) Damga Vergisi'ne tabi tutulacaktır.

#### **4.3.4- Diğer Kağıtlar**

D.V.K.'nın 1.madde hükmü uyarınca düzenlenen kağıtlar, vergileme için gerekli tüm niteliklere sahip olsalar dahi, söz konusu kanuna ekli (1) sayılı tabloda yer almıyorlarsa damga vergisine tabi olmayacaktır. Buna göre bir kağıdın damga vergisine tabi tutulabilmesinin "olmazsa olmaz" koşulu kağıdın isminin (1) sayılı tabloda ismen sayılmış olmasıdır.

Ancak (1) sayılı tabloda ismi aynen belirtilmemekle beraber, vergiye tabi kağıtlar mahiyetinde bulunan veya onların yerini alan mektup veya şerhlerle, bu kağıtların hükümlerinin yenilenmesine, uzatılmasına, değiştirilmesine, devrine veya bozulmasına ilişkin mektup ve şerhler de damga vergisine tabi tutulacaktır. (DVK md.2) Diğer taraftan bir kağıdın tabi olacağı verginin tayininde, şekli kanunlarda belirtilmiş olanlarda kanunlardaki adlarına, belirtilmemiş olanlarda ise üzerlerindeki yazının tazammum ettiği hüküm ve manaya bakılacaktır. Mahiyeti tayin edilmek istenen kağıt üzerinden başka bir kağıda atıf yapılmışsa, atıf yapılan kağıdın hükümlerine nazaran iktisap ettiği mahiyete göre vergi alınacaktır (DVK. Md.4)

Barter firmalarınca düzenlenen Arz, Talep Listesi, arz veya talep bildirim formu ile barter çeki vb. belgeler ise D.V.K. Ekli (1) sayılı tabloda yer almayan kağıtlar olması nedeniyle damga vergisine konu teşkil etmemektedirler.

### **III GENEL DEĞERLENDİRME VE SONUÇ**

Barter organizasyonu faaliyetinin ,T.Ticaret Kanunu ve Gelir Vergisi Kanunu hükümlerince ticari faaliyet olduğu ve sözkonusu ticari faaliyetten elde edilen kazançların mükellefin gelir vergisi veya kurumlar vergisi mükellefi olmasına göre G.V.K. veya K.V.K.'nın ilgili hükümlerince vergileneceği açıktır.

Barter ticaretinde gerek üyelerin yaptıkları barter ticaretine konu mal veya hizmetlerin veya barter organizatörü kuruluşun sunduğu barter organizasyonu hizmetinin K.D.V 'ne tabi tutulması gerekmektedir.Barter organizasyonuna üye gerçek veya tüzel kişilerin sisteme arz ettikleri veya sistemden talep ettikleri mal veya hizmetler,barter organizasyonuna (sisteme) sunulmakta olup barter şirketi, organizasyon üyelerini karşılıklı olarak birbirlerine mal teslim etmek veya hizmet ifa etmek için bir araya getirmekte,teslim veya hizmet ifalarına aracılık etmektedir.Dolayısı ile olağan bir barter ticaretinde zincirleme akidin mevcudiyetinden söz etmek mümkün görünmemektedir.Zira Barter organizasyonu üyesi ,barter organizasyonuna herhangi bir mülkiyet veya zilyedliğin devrini içerecek şekilde teslimde bulunmamaktadır.

Barter ticaretine konu olan kağıtlardan özellikle sözleşme ve ek sözleşmelerin Damga Vergisi Kanunu'nca damga vergisine tabi tutulması gerekmektedir.

#### **Dipnotlar**

(\*) Ayrıntılı bilgi için; ERKAN Mehmet, "Yeni Bir Finansman Aracı: Barter",Vergi Dünyası, Ocak 2000, Sayı:221

(1) ÖZBALCI Yılmaz, Gelir Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamalar, Oluş Yay., Ankara 1998, S.32 vd

(2) MAÇ Mehmet, K.D.V. Uygulaması,Denet yay., 3.Baskı, S.6.5

(\*) Barter komisyonu oranı, taraflarca yapılan barter sözleşmesi ile belirlenmektedir.

(\*) 27.7.1999 tarih ve 99/13142 sayılı B.K.K.ile 16.8.1999 tarihinden geçerli olmak üzere belirlenen miktarlar



