

# PROMOSYON VE EŞANTİYON ÜRÜNLERİN GELİR VE KURUMLAR VERGİSİ İLE KATMA DEĞER VERGİSİ KANUNLARI KARŞISINDAKİ DURUMU

● Aytaç ACARDAĞ \*

## I – GİRİŞ

İşletmeler belli dönemlerde satışlarını arttırmak ve işletmelerini tanıtmak için belirli reklamasyon faaliyetlerinde bulunmaktadır. Bunlar görsel veya yazılı basında yer alan reklam faaliyetleriyle olabileceği gibi takvim, ajanda, kalem, masa süsleri, gibi ürünlerin üzerine işletmelerini tanıtıcı reklamlar bastırarak bu ürünleri promosyon dağıtma yoluyla da olabilmektedir.

Bizde makalemizde promosyon ve eşantiyon olarak bastırılan ürünlerin dağıtımının, Gelir ve Kurumlar Vergisi ile Katma Değer Vergisi karşısındaki durumunun ve bunların muhasebe kayıtlarına intikal ettirilmesi ile ilgili dikkat edilmesi gereken noktalara değinmeye çalışacağız.

## II- PROMOSYON VE EŞANTİYON ÜRÜNLERİN GELİR VE KURUMLAR VERGİSİ KARŞISINDAKİ DURUMU

Gelir Vergisi Kanun'u ülkemizde gerçek kişilerin elde ettikleri gelirlerin vergilendirilme usul ve esaslarını detaylı bir şekilde açıklamıştır. Gelir Vergisi Kanun'unun 3. Kısım 1. Bölüm'ünde Ticari Kazancın tespit usulleri detaylı olarak açıklanmıştır. Kurumlar Vergisi Kanun'u 6. maddesinde de Safi Ku-

---

\* Stajyer

rum Kazancının tespitinde Gelir Vergisi Kanun'unun ticari kazanç hükümlerinin uygulanacağı karara bağlanmıştır.

Tüm bu açıklamalar çerçevesinde Gelir Vergisi Kanun'unun 40. maddesinin 1 numaralı bendine baktığımızda ; “Ticari Kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için yapılan genel giderler” denmektedir. Genel giderler kavramını ele aldığımızda çok geniş bir şekilde karşımıza çıkmaktadır.

Madde hükmüne göre genel giderlerin indirilecek giderler olduğu hükme bağlanmış fakat bu genel giderlerin hangi kalemlerden oluşacağı açıkça belirtilmemiştir. Bunun açılmanın yapılmamasının başlıca amacı genel giderlerin işletmelerin büyüklüklerine, yapılarına ve diğer kriterlerine göre değişiklik özelliği taşımasından dolayıdır. Söz konusu genel giderleri kısaca sıralayacak olursak;

- Ücret Giderleri,
- Personelle ilgili diğer giderler,
- Isıtma, aydınlatma ve su giderleri,
- İletişim giderleri,
- Sigorta giderleri,
- Kira giderleri,
- Temsil ve ağırlama giderleri,
- Reklam Giderleri (\*\*)
- Kırtasiye giderleri,
- Demirbaş giderleri,
- Meslek kuruluşlarına ödenen aidatlar,
- Gayrimenkul ve Gayrimenkul gibi değerlendirilen sabit varlıkların normal bakım onarım giderleri,
- Finansman giderleri,
- Kanunların zorunlu kıldığı ödemeler,
- Yurtdışı büro giderleri,
- Diğer genel giderler(Kıratlı ve Bıyıklı, 2006)

Genel giderlerin içeriğine baktığımızda reklam ve pazarlama giderlerinin de yer aldığını görmekteyiz. Zira Tek Düzen Hesap Planı'nda yer alan, 760 Pazarlama Satış ve Dağıtım Giderleri hesabının kullanılış amacı da işletmenin satışlarını arttırmak amacıyla yaptığı reklam giderlerinin kaydedilmesidir.

İlk başta da dediğimiz gibi işletmeler belirli dönemlerde (özellikle yılbaşlarında) satışlarını arttırmak veya yeni çıkan bir ürünü piyasada tutundurmak amacıyla birtakım ürünleri bedelsiz olarak vermektedirler. İşletme dağıtılan ve promosyon ve eşantıyon niteliği taşıyan ürünlerin Gelir ve Kurumlar Vergisi karşısındaki durumuna baktığımızda bedelsiz olarak tanıtım ve reklam amacıyla verilen ürünlerin reklam gideri olduğuna şüphe yoktur ve bu harcamalar herhangi bir kısıtlamaya tabi olmaksızın gider yazılabilmektedir. (GİB İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın ve Danıştay Dördüncü Dairesi)

İşletmenin ticari ilişkisi ile ilgili olmayan, gelirin elde edilmesi ve devam ettirilmesi ile ilgili olmayan, sadece ticari örf ve adet olarak dağıtılan eşantıyonların ve hediyelerin durumu ise reklam giderlerinden bir takım farklılıklar göstermektedir. Bu giderler makul ölçülerde işletmenin büyüklüğü ile orantılı olmak koşuluyla gider yazılabilmektedir. Eşantıyon ve promosyon olarak verilen ürünler için belge düzeni konusunda şöyle bir durum karşımıza çıkacaktır;

- Malın alıcı tarafından taşınması durumunda alıcı tarafından, satıcı tarafından taşınması durumunda satıcı tarafından sevk irsaliyesinin düzenlenmesi zorunludur.
- Sevk irsaliyesini düzenlerken malın içeriği kısmına eşantıyon veya promosyon olarak teslim edileceğinin belirtilmesi gerekmektedir. Bedelsiz bir teslim söz konusu olduğundan ayrıca fatura düzenlenmesine gerek yoktur.

Ayrıca hediye ve eşantıyon giderlerinin belgelendirilmesi olayın özelliği gereği gider kabul edilmesinde önemli bir unsurdur ve hediye, eşantıyon ve promosyonların kime ne zaman ve ne amaçla verildiğinin işletme tarafından yapıcağı belgelendirme ile zaman aşımı süresi içerisinde saklamasında yarar vardır.

### **III. PROMOSYON VE EŞANTİYON MALLARIN KATMA DEĞER VERGİSİ KARŞISINDAKİ DURUMU**

Bildiğimiz gibi Katma Değer Vergisi Kanun'u 1. maddesi Türkiye'de yapılan mal ve hizmet teslimlerinin Katma Değer vergisinin konusuna gireceğini belirtmiştir.

Ayrıca 50 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Kanunu Genel Tebliği promosyon ve eşantiyon ürünlerin Katma Değer Vergisi karşısındaki durumunu etraflıca ele almış ve gerekli açıklamaları yapmıştır. Söz konusu tebliğ hükümlerine göre promosyon ve eşantiyon ürünlerin tanımı ayrı ayrı yapılmış ve Katma Değer Vergisi'ne tabi olup olmayacakları açıklanmıştır. Buna göre;

#### **a) 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 pazarlama tekniği olarak karşımıza çıkmaktadır.

Bir malın tasarruf hakkının alıcıya veya alıcı adına hareket edenlere devredilmesi olarak tanımlanan teslim hükümleri çerçevesinde ticari bir işletmenin yaptığı bedelsiz teslimlerde bir katma değer yaratacağından, katma değer vergisinin konusuna girmektedir.

Ancak firmaların iktisadi faaliyetlerini devam ettirebilmeleri ve emsal işletmelerle rekabet edebilmeleri için üretim veya satışını yaptıkları mallara olan talebi koruma veya artırma amacıyla yapılan bedelsiz ürün teslimleri de katma değer vergisinin konusuna girmekte ve bu ürünler için ödediği Katma Değer Vergisi indirim konusu yapabilmektedirler. Fakat bu ürünlerin tesliminde KDV hesaplanmasına gerek bulunmamaktadır. Nitekim müşterilere verilmek amacıyla piyasadan alınan veya ithal edilen promosyon ürünler Gelir Vergisi Kanun'unun 40. maddesinin 1 numaralı bendi uyarınca gider yazılabilmektedir.

**b) Eşantiyon:**

Firmaların belirli zamanlarda özellikle dini bayramlarda ve yılbaşlarında kendi tanıtımlarını yapmak amacıyla herhangi bir bedel almaksızın dağıttıkları ürünler eşantiyon olarak adlandırılmaktadır. Dolayısıyla bu ürünler her ne kadar işletmede tüketilmemekte ise de aynı olarak pazarlama gideri niteliği taşımaktadır. Bu ürünlerin müşteriye tesliminde herhangi bir bedel alınmadığından dolayı ayrıca bir KDV hesaplanarak tahsil edilmesine gerek kalmamaktadır.

İndirimli Orana tabi malların yanında verilen promosyon veya eşantiyonlara ait indirilebilir KDV'nin durumu:

İndirimli orana tabi olan mallarda ise durum biraz farklılık göstermektedir. Örneğin; satışlarını arttırmak amacıyla bir gazete firması okurlarına topladıkları kuponlar karşılığında Televizyon hediye etmektedir. Burada gazetenin KDV oranının %1 ve Televizyon'un KDV oranının %18 olduğunu var saydığımızda ise indirilebilir KDV'nin hesabı şu şekilde yapılacaktır;

$$\begin{array}{rcl} & & \text{Satışı yapılan malın tabi olduğu oran} \\ \text{Promosyon Ürünü} & \times & \text{-----} \\ \text{İçin Yüklenen Vergi} & & \text{Promosyon malın tabi olduğu oran} \end{array}$$

Bu oranlama sonucuna göre bulunacak olan tutar promosyon için yüklenen Katma Değer Vergisini ifade edecektir. Arta kalan bir tutar söz konusu olduğunda ise maliyet veya gider unsuru olarak dikkate alınacaktır.

Formülü örneğimize uyarladığımızda, gazete firmasının dağıtacağı televizyonlar için yüklendiği Katma Değer Vergisinin 360.000,00 TL olduğunu varsaydığımızda,

İndirilecek Katma Değer Vergisi =  $360.000,00 \times (1 / 18) = 20.000,00$  TL olarak karşımıza çıkacaktır.  $360.000,00 - 20.000,00 = 340.000,00$  TL gider veya maliyet unsuru olarak dikkate alınacaktır.

Tam tersi bir durum söz konusu olsaydı, yani promosyon veya eşantiyon olarak verilen ürünün KDV oranı satışı yapılan maldan düşük veya eşit olsa idi yüklenilen Katma Değer Vergisi'nin tamamı indirim konusu yapılabilecekti. Nitekim Gelir İdaresi Başkanlığı Büyük Mükellefler Vergi Dairesi'nin 03.07.2008 tarihli özeldes de dediğimizi doğrular niteliktedir. Söz konusu özelveye baktığımızda bize;

*“...Promosyon ürünleri, numune ve eşantiyonların katma değer vergisi karşısındaki durumu hakkında gerekli açıklamalar 50 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliğinde yapılmıştır. Söz konusu tebliğin A/1 bölümünde, satılan ürünle birlikte verilen promosyon ürünü için ayrıca katma değer vergisi hesaplanmayacağı ve bununla ilgili yüklenilen katma değer vergisinin ise prensip olarak indirim konusu yapılacağı, promosyon ürünü olarak verilen malın (aynı işletmede imal veya inşa edilenler dahil) tabi olduğu katma değer vergisi oranının, satışı yapılan mala ait katma değer vergisi oranına eşit veya daha düşük oranda olması halinde promosyon ürünü için yüklenilen katma değer vergisinin tamamının indirim konusu yapılması, satışı yapılan malın tabi olduğu katma değer vergisi oranından yüksek olması halinde ise promosyon ürünü için yüklenilen katma değer vergisinden, satışı yapılan malın tabi olduğu orana isabet eden kısmın indirim konusu yapılması, kalan kısmın gelir veya kurumlar vergisi açısından gider veya maliyet olarak dikkate alınması gerektiği yönünde açıklamalar yapılmıştır...”( T.C Gelir İdaresi Başkanlığı)demektedir.*

#### **IV. PROMOSYON VE EŞANTİYON ÜRÜNLERİN TEK DÜZEN MUHASEBE SİSTEMİNE GÖRE MUHASEBE KAYITLARI**

Promosyon ve Eşantiyon ürünler somut varlıklar olduğundan dolayı stok olma özelliğine sahiptir. Dolayısıyla Tek Düzen Hesap Planında stoklara ayrılmış olan 15 No.lu grupta yer alması gerekmektedir. 153 Ticari Mallar hesabı işletmenin ana faaliyet konusu ile ilgili olduğundan dolayı, promosyon ve-

ya eşantiyon olarak dağıtılmak üzere satın alınan malların burada takip edilmesi Tek Düzen Hesap Planı'nın ruhuna aykırılık teşkil edeceğinden 157 Diğer Stoklar Hesabının tali hesap açarak takip etmek doğru olacaktır. Yukarıda yaptığımız açıklamaların muhasebe sistemine yansımaları bir örnekle açıklayacak olursak;

**ÖRNEK: (Satış yapılan malın İndirimli orana tabi olması)**

ABC Gıda A.Ş. toptan kahve satışı işi ile uğraşmaktadır. Firma satışlarını arttırmak için satılan kahvelerin yanında müşterilerine firma logosu bulunan bardakları hediye etmektedir. Firma Ocak 2009 döneminde tedarikçi firmadan 5000 adet bardak satın almıştır. Bardakların KDV oranı %18' dir. Kahvenin de KDV oranı %8' dir. Firma söz konusu dönemde aldığı bardaklar için 20.000,00 TL + KDV tutarında ödemeyi banka kanalıyla yapmıştır.

50 No.lu KDV Tebliği hükümleri uyarınca yüklenilen Katma Değer Vergisi'nin hesabı şu şekilde olacaktır;

$$3.600,00 \times (8 / 18) = 1.600,00 \text{ TL}$$

3.600,00 – 1.600,00 = 2.000,00 TL gider veya maliyet unsuru olarak kabul edilecek tutar.

----- .../.../2009-----

157. Diğer Stoklar	20.000,00	
<i>157.01. Promosyon Mallar</i>		
191. İndirilecek KDV	1.600,00	
760. Pazarlama Satış Dağ.Gid.	2.000,00	
329. Diğer Ticari Borçlar		23.600,00

----- .../.../2009-----

329. Diğer Ticari Borçlar	23.600,00	
102. Bankalar		23.600,00

----- .../.../2009-----

Firma ocak ayı sonunda promosyon dağıtmak üzere satın aldığı bardaklardan elinde 5.000,00 TL'lik bulunduğunu yaptığı sayım sonucunda tespit etmiştir. Buna göre yapılacak kayıt aşağıdaki gibi olacaktır;

----- .../.../2009-----		
760. Pazarlama Satış Dağ.Gid.	15.000,00 TL	
	157. Diğer Stoklar	15.000,00
	157.01. Promosyon Mallar	
----- .../.../2009-----		

**ÖRNEK: (Satışı yapılan malın genel orana tabi olması)**

XYZ Dayanıklı Tüketim Malları Pazarlama A.Ş. Beyaz Eşya satışı ile uğraşmaktadır. İşletme durgun olan satışlarını arttırmak amacıyla müşterilerine buzdolabı almaları durumunda onlara Elektrikli Isıtıcıyı hediye olarak vermektedir. İşletme Ocak 2009 döneminde 5.000,00 TL + KDV tutarında ısıtıcıyı çek vererek satın almıştır.

Dayanıklı Tüketim mallarının KDV Oranı % 18 olduğundan ve promosyon olarak verilen ürününde KDV'si aynı oranda olduğundan dolayı yüklenilen Katma Değer Vergisi'nin tamamı indirim konusu yapılacaktır.

----- .../.../2009-----		
157. Diğer Stoklar	5.000,00	
	157.01. Promosyon Mallar	
191. İndirilecek KDV	900,00	
	329. Diğer Ticari Borçlar	5.900,00
----- .../.../2009-----		
329. Diğer Ticari Borçlar	5.900,00	
	103. Verilen Çekler ve Öd. Em. (-)	5.900,00
----- .../.../2009-----		

## V. SONUÇ

İşletmelerin piyasadaki pazar paylarını arttırmaları için yaptıkları bir uygulamaya olan promosyon ve eşantiyon uygulamasının vergisel boyutları karşımıza çok sık çıkabilmektedir. İşletmelerin promosyon veya eşantiyon olarak dağıttıkları ürünler Gelir veya Kurumlar Vergisi kanunları uyarınca yapmaya çalıştığımız açıklamalar doğrultusunda pazarlama veya reklam gideri olarak dikkate alınabilecektir. Bu ürünler için yüklenilen katma değer vergisi ise;

1. Promosyon veya eşantiyon olarak dağıtımı yapılan ürünün Katma Değer Vergisi, satışı yapılan malın Katma Değer Vergisi oranından yüksek ise 50 No.lu Katma Değer Vergisi Kanunu Genel Tebliği uyarınca hesaplanacak ve orana isabet eden tutar indirim konusu yapılabilirken, arta kalan tutar ise gider veya maliyet unsuru olarak dikkate alınacaktır,

2. Promosyon veya eşantiyon olarak dağıtımı yapılan ürünün Katma Değer Vergisi, satışı yapılan malın Katma Değer Vergisi oranına eşit veya düşük ise bu durumda bu ürünler için ödenen Katma Değer Vergisi' nin tamamı indirim konusu yapılabilir.

## **KAYNAKÇA**

Danıştay Dördüncü Dairesi (30.05.1996) **E.1995/2333 K. 1996/289 sayılı karar.** Ankara : Danıştay

GİB İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı (18.11.2005). **B.07.1.GİB.4.34.16.01 / KVK 146797 Sayılı özelge.** İstanbul : İstanbul Vergi Dairesi

**Katma Değer Vergisi Kanunu 50 No.lu Genel Tebliği** (25.12.1995). Ankara : Resmi Gazete (22504 sayılı)

Kıratlı, Aydın ve Bıyık, Recep (2006). **Gelir ve Kurumlar Vergisi Matrahının Tespitinde Gider ve İndirimler.** Ankara : Yaklaşım Yayıncılık

T.C Gelir İdaresi Başkanlığı, Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı (03.07.2008)

**B.07.1.GİB.04.99.16.01/2-Muk.304 sayılı mukteza.** Ankara: Gelir İdaresi Başkanlığı

T.C. Yasalar (06.01.1961). **193 sayılı gelir vergisi kanunu.** Ankara: Resmi Gazete (10700 sayılı)

T.C. Yasalar. **Kurumlar Vergisi Kanunu.** Ankara: Resmi Gazete