

KONAKLAMA İŞLETMELERİNDE GELİRİN ELDE EDİLMESİ VE VERGİ KANUNLARI, MUSG TEBLİĞLERİ VE TMS-18 HÂSILAT STANDARDI ÇERÇEVESİNDE DEĞERLENDİRİLMESİ

İsa TEKİN^(*)

ÖZET

Bu çalışmada konaklama işletmelerinin Vergi Kanunları ve Türkiye Muhasebe Standartları kapsamında düzenlenecek olan finansal tablolarda yer alacak hizmet sunumlarından doğan gelirlerin finansal tablolara aktarılmasındaki farklılıklar ile 1.1.2008'den sonra konaklama işletmeleri tarafından sunulan aynı hizmetlerdeki farklı KDV oranlarının muhasebeleştirilmesi ve belgelerin düzenlenmesi ele alınmıştır.

1. GİRİŞ

Konaklama, oda veya yer tahsis etmek suretiyle verilen, tesiste günlük yatma-barınma-kalma hizmetidir. Konaklama tesisleri¹ müşterilerin

konaklama, yeme, içme, eğlenme, dinlenme ve benzeri ihtiyaçlarını karşılayan işletmelerdir. Bu işletmelerde yapılan mal satışı dışında kalan işlemlerin tamamı vergi kanunları açısından hizmet olarak değerlendirilir. Hizmet; birinin işini görme veya birine yarayan işi yapma olarak tanımlanmaktadır² Hizmet işletmeleri, konaklama, finansal piyasa, eğlence vb. alanlarda hizmet üretmek ve satmak amacıyla faaliyet gösteren işletmelerdir. Bu tür işletmeler ticaret işletmelerinin aksine belli bir mal ya da mal grubunun alım satımını yerine, gereksinme sahiplerine hizmet sağlarlar. Hizmet, fayda sağlayan faaliyettir ve sonuçta bir üretim sürecinin çıktısıdır.³

KDV Kanunu'nun 4. maddesinde ise hizmet, "teslim ve teslim sayılan haller ile mal ithalatı dışında

^(*) Vergi denetmeni, Marmara Üniv.İİBF İşletme Bölümü, Muhasebe-Finansman ABD Doktora Öğrencisi

¹ Konaklama işletmelerine yönelik hukuki düzenlemeler 2634 sayılı turizmi Teşvik Kanununun 37.maddesi uyarınca 06.07.2001 tarih ve 24101 sayılı Resmi Gazetede yayımlanarak yürürlüğe giren Turizm Tesisleri Yönetmeliğinde yer almaktadır. Konaklama işletmelerinin türleri, turizm yatırımı ve turizm işletmesi belgelerinin verilmesi tesislerin yönetimi, personel ve işletme özellikleri ile uymak zorunda oldukları fiziki şartları, uygulanacak fiyat tarifelerinin hazırlanmasına ve onaylanmasına ilişkin hükümleri kapsamaktadır.

² TDK, Türkçe Sözlük, 10.Baskı, Ankara, 2005, s.896,

³ Münir ŞAKRAK,Hizmet Üretimi de Bulunan Ticaret İşletmelerinde Muhasebe Organizasyonu, Maliyetler Ve Uygulama Önerileri, Muhasebe-Finansman Dergisi, www. muhasebemerkezi.marmara.edu.tr. (10.01.2008)

kalan işlemlerdir. Bu işlemler, bir şeyi yapmak, işlemek, meydana getirmek, imal etmek, onarmak, temizlemek, muhafaza etmek, hazırlamak, değerlendirmek, bir şeyi yapmamayı taahhüt etmek..." olarak tanımlanmıştır. Ancak Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanununda hizmetin tanımı yapılmamakla birlikte, vergiyi doğuran olay ve gelirin elde edilmesi, tahakkuk ve tahsil esaslarıyla değerlendirildiğinden, ticari kazanç açısından belirli bir süreyi kapsayan hizmet sunumlarında tahakkuk esası kabul edilmiştir.

2.KONAKLAMA İŞLETMELERİNİN GELİR VE KURUMLAR VERGİSİ KANUNU'NA GÖRE KAZANÇLARI

Gelir Vergisi Kanunu'na 'nun 1. maddesinde gelirin tanımı "gelir bir gerçek kişinin bir takvim yılı içerisinde elde ettiği kazanç ve iratların safi tutarıdır" şeklinde yapılmıştır. GVK'da hizmetin tanımı yapılmamıştır. GVK'da kaynak kuramının varlığı, gelirin türüne göre değil hangi kaynaktan elde edildiğine göre değerlendirilmiştir. Hizmet, GVK'da yer alan gelir unsurlarından birçoğunun içerisinde yer almaktadır. Hizmet gelirinin elde edildiği kaynağa göre de gelirin elde edilmesi, vergiyi doğuran olay farklılaşmaktadır.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun ticari kazancın tarifinin yapıldığı 37.maddesinde ticari ve sınaî faaliyetlerden doğan kazançların ticari kazanç olduğu belirtilmiş ve ticari kazançta, vergiyi doğuran olay tahakkuk esasına bağlanmış, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 19. maddesinde vergiyi doğuran olay, "vergi alacağı vergi ka-

nunlarının vergiyi bağladıkları olayın vukuu veya hukuki durumun tekemmülü ile doğar," şeklinde tanımlanmıştır. Vergi alacağının ortaya çıkması için vergiye konu hizmetin gerçekleşmesi, malın zilyetliğinin veya mülkiyetinin el değiştirmesi, alım satımı şeklindeki ilişkiler "vergiyi doğuran olay" olarak tanımlanmaktadır. Vergiyi doğuran olay, vergi borcunu doğması için verginin konusu ile yükümlüsü arasında kanunun aradığı şartların ve ilişkinin doğması halidir.⁴ Ancak GVK'da vergiyi doğuran olay, kaynak kuramından hareketle, gelirin türüne göre değil hangi kaynaktan elde edildiğine göre değerlendirilmiştir.⁵

Gelirin elde edilmesiyle yasada yer alan düzenlemeler gelir unsurları itibariyle farklılıklar gösterdiğinden, gelirin hangi kazanç ya da irattan elde edilmiş sayılacağına belirlenmesinin vergilendirme yükü üzerinde doğrudan etkisi bulunmaktadır. Gelirin ticari bir kazanç olarak tanımlanması durumunda tahakkuk esasına, serbest meslek kazancı olarak tanımlanması tahsil esasına, ücret olarak tanımlanması durumunda ise hukuki tasarruf esasına göre vergilendirilmesi vergi yüküne göre farklı etkide bulunacaktır.⁶ 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 6.maddesinin (1) no.lu fıkrasında, kurumlar vergisinin, mükelleflerin bir hesap dönemi içinde elde ettikleri safi kurum kazancı üzerinden hesaplanacağı, (2) no.lu fıkrasında ise, safi kurum kazancının tespitinde Gelir Vergisi Kanunu'nun ticari kazanç hakkındaki hükümleri uygulanacağı" hükmü yer almıştır.

⁴ Yusuf KARAKOÇ, " Gelir Vergisinde Vergiyi Doğuran Olay (I)" (Gelirin Elde Edilmesi), Vergi Dünyası, Sayı: 181, Eylül 1996, s.2,

⁵ N. Semih ÖZ, Gelir Vergisinde Vergiyi Doğuran Olay- Elde Etme, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 2006, s.27,

⁶ a.g.e., s.28,

2.1.Konaklama İşletmelerinde Gelirin Elde Edilmesi

Elde etme deyimi, "bir şeye sahip olma"⁷, "bir gerçek kişinin emeği ve sermayesi karşılığında temin ettiği kazanç ve iratların mamelekine dâhil olması" olarak tanımlanabilir. "Kişi eğer sahibi bulunduğu geliri başkasına bağışlayabiliyorsa, mal ve hizmet satın alabiliyorsa, borçlarını ödeyebiliyorsa elde etmiş sayılacak ve vergiye tabi tutulacaktır.⁸ Yasada açıkça hükme bağlanmadığı hallerde bir kazanç veya iradın elde edilmiş sayılması için, bu geliri doğuran olayın kesin olarak meydana gelmiş ve gelir tutarının açıkça belli olmuş olması gerekir.⁹ Gelirin elde edilmesi, gelir vergisinde "vergiyi doğuran olaydır." Ancak GVK'da gelir unsurları itibariyle elde etme esasları açık olarak belirtilmemiştir. Elde etme yöntemleri gelir unsurlarının tanımlarında yer alan ifadelerden hareketle, belirlenmektedir. GVK, elde etme yerine, "kazancın doğması" ifadesi kullanılmaktadır. Ancak bu ifadenin elde etme kavramını tam olarak karşılamadığına dair görüşler de mevcuttur.¹⁰

GVK'da elde etme kavramı kullanılmadığı için kavram Kanunda tahakkuk ve tahsil esasları çerçevesinde ele alınmıştır.

GVK 39/2 fıkrasının "elde edilen hâsılat, tahsil olunan paralarla tahakkuk eden alacakları ifade eder" belirlemesi ve 37. maddede yer alan "doğma" tabiri ticari kazançlar için yaklaşık bir elde etme tanımı vermektedir.¹¹

GVK'nun 37/1. fıkrasında "her türlü ticari ve sınaî faaliyetlerden doğan kazançlar ticari kazançtır" hükmü gereği, hizmet işletmelerinden elde edilen kazanç, "ticari kazanç"tır. Hizmet işletmelerinin, faaliyet konuları KDVK'da ifade edildiği gibi "teslim ve teslim sayılan haller ile mal ithalatı dışında kalan bütün işlemler" olabilir. Burada dikkat edilecek husus hizmetin ticari faaliyetten kaynaklanması, hizmet konusunun, GVK'da yer alan diğer gelir unsurları arasına alınmamış olması gerektiğidir.¹²

Konaklama işletmelerinde sunulan hizmet, müşterinin işletmeye yerleşmesi ile başlamakta, kalınan süre boyunca devam etmekte ve işletmeden ayrılma ile sona ermektedir. Müşterinin işletmede kaldığı süre içinde verilen hizmetler (yatak, yemek, eğlence, içki v.b.) bir bütün teşkil etmektedir. Bu nedenle konaklama işletmelerince sunulan hizmet "birleşik hizmet" olarak nitelendirilmektedir. Verilen hizmetlerin bedelleri her gün itibariyle tahakkuk ettirilerek müşteri hesaplarına (Folio) kayıt edilmekte, tahakkuk ettirilen

⁷ TDK, a.g.e., s.444,

⁸ Abdurrahman AKDOĞAN, Gelir ve Kurumlar Vergisinin İncelenmesi ve Değerlendirilmesi, Gazi Ün., Teknik Eğitim Matbaası, 1988, s.14,

⁹ Fevzi H. KARAGÖZLÜOĞLU, Gelir Vergisi Kanunu ve Uygulaması, Ünal Matbaası, Ankara, 1979, s.21,

¹⁰ N. Semih ÖZ, a.g.e., s.27

¹¹ Yılmaz ÖZBALCI, Gelir Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları, Ankara, 1984, s.21,

¹² Gelir unsurları içerisinde yer alan serbest meslek kazançları, ücretler, gayrimenkul sermaye iratları, menkul sermaye iratları da hizmet tanımı içerisinde değerlendirilmektedir. GVK 52/4 fıkrasında "Aşım yaptırmak maksadıyla erkek damızlık beslenmesi, çiftçiye ait her türlü ziraat makina ve aletlerinin başka çiftçilerin zirai istihsal işlerinde çalıştırılması da zirai faaliyetlerden sayılır" hükmü ile zirai işletmelerde de hizmet unsurlarını taşıyan faaliyetler olabileceği, yukarıda sayılan hizmet işlerinin zirai kazanç olarak değerlendirilmesi gerekir.

bu tutarlar ise müşterilerin işletmeden ayrılırken gerekli düzeltmeler (iskonto, düzeltme¹³, v.b.) yapıldıktan sonra fatura düzenlenmekte ve gelir hesaplarına kayıt edilmektedir.

Gelir ve Kurumlar Vergisi açısından konaklama işlemleri birleşik hizmet olarak ele alındığından, ticari kazancın bir unsuru olarak değerlendirilen hizmetlerin vergilendirilmesi, bu işlemlerin tamamlanmasını gerektirmektedir. Dolayısıyla hizmetin hangi sürede yapıldığı değil, hangi tarihte tamamlandığı Gelir ve Kurumlar Vergisi açısından önem taşımaktadır. Gelir ve Kurumlar vergisinde, vergiyi doğuran olay hizmetlerin tamamlandığı aşamada başlamaktadır. Buna göre, konaklama işletmelerinde gelirin elde edilmesi, ticari kazanç niteliği taşıdığından, elde etme yönünden tahakkuk esası geçerlidir. Tahakkuk ise gelirin miktar ve mahiyet itibarıyla kesinleşmesini ifade eder. Bunun için geliri doğuran işlemin tekemmül etmesi gereklidir. Ticari faaliyet içerisinde satılan mal veya yapılan bir hizmet bedeli taraflarca belirlenip fatura kesildiğinde gelir veya gider tahakkuk etmiş kabul edilir.

Konaklama işletmelerin ana faaliyetlerini oluşturan geceleme, yeme, içme, eğlenme, dinlenme ve benzeri işlemler hizmet olarak değerlendirilir. Hizmetin tamamlanması faturanın düzenlenmesi ile nihayet bulur. Düzenlenen fatura ile gelirin elde edilmesi, vergiyi doğuran olay gerçekleşmiş olur.

Konu hakkında İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı; "Tacirler arasındaki faaliyetlerin belgelendirilmesi amacıyla Vergi Usul Kanunu gereğince fatura da tahakkuk esasına bağlı kalınarak düzenlenmektedir.

Diğer taraftan, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 38.maddesi ile "Bilânço esasına göre ticari kazanç, teşebbüsteki özsermayenin hesap dönemi sonunda ve başındaki değerleri arasındaki müspet farktır" hükmü yer almıştır. 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 192.maddesinin 4.fıkrasında da, Aktif toplamı ile borçlar arasındaki farkın, müteşebbisin işletmeye mevzu varlığını (özsermayeyi) teşkil edeceği belirtilmek suretiyle kazancın tespitinde tahsil değil, tahakkukun esas alınacağı hükme bağlanmıştır.

Buna göre, kurum kazancı, ticari kazanç niteliği taşıdığından ve ticari kazanç gibi tespit edildiğinden elde etme yönünden tahakkuk esası geçerlidir. Tahakkuk ise gelirin miktar ve mahiyet itibarıyla kesinleşmesini ifade eder. Bunun için geliri doğuran işlemin tekemmül etmesi gereklidir. Ticari faaliyet içerisinde satılan mal veya yapılan bir hizmet bedeli taraflarca belirlenip fatura kesildiğinde gelir veya gider tahakkuk etmiş kabul edilir.

Bu hüküm ve açıklamalara göre, ticari kazancın tespitinde tahakkuk esası cari olduğundan müşterilerinize mal ve hizmet satışından doğan gelirin, satışının yapıldığı, bir başka ifadeyle faturalandığı tarihte tahakkuk ettiği kabul edilerek ilgili dönem geçici vergi beyannamesinde beyan edilmesi gerekmektedir..."¹⁴ şeklinde vermiş olduğu mukteza ile yukarıda ki açıklamalarımıza paralel bir yorum yapmıştır. Aynı Kurum 2001 tarihinde vermiş olduğu muktezada ise sadece KDV'de vergiyi doğuran olayın fatura düzenlenmesi ile gerçekleştiğini açıklamış, bunun haricinde Gelir ve Kurumlar Vergisi açısından bir açıklamada bulunmamıştır.

¹³ Rebate (İade etmek), konaklama işletmelerinde müşterilerin hesaplarında yer alan tutarlara itiraz edip haklı bulunmaları üzerine müşteri (Folio) hesaplarında yer alan tahakkuk etmiş olan tutarların düzeltilmesi işlemidir.

¹⁴ İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı, Mükellef Hizmetleri Gelir Vergileri Grup Müdürlüğü'nün 12.12.2007 tarih B.07.4.GİB.0.34.11/KVK-6 sayılı Muktezası, <http://www.ivdb.gov.tr/Mukteza/2007/kurumlarvergisi2007/7884.htm>

2.2. Konaklama İşletmelerinde Gelirin Elde Edilmesi ve Dönemsellik İlkesi

Dönemsellik ilkesi, 1 Seri NoluMUSGT'nde; işletmenin sürekliliği kavramı uyarınca sınırsız kabul edilen ömrünün belli dönemlere bölünmesi ve her dönemin faaliyet sonuçlarının diğer dönemlerden bağımsız olarak saptanması olarak tanımlanmış olup gelir ve giderlerin tahakkuk esasına göre muhasebeleştirilmesi, hâsılat, gelir ve karların aynı döneme ait maliyet, gider ve zararlarla karşılaştırılması bu ilkenin gereğidir.

VUK'nun 174. maddesinde "Defterler hesap dönemi itibariyle tutulur. Kayıtlar her hesap dönemi sonunda kapatılır ve ertesi dönem başında yeniden açılır. Hesap dönemi normal olarak takvim yılıdır." hükmüne yer verilmiştir. Ayrıca GVK 1, 38 ve 39. maddeleri ile VUK'nun 283 ve 287. maddelerinde vergilendirme açısından dönemsellik ilkesinin dikkate alınacağını belirten hükümler yer almaktadır.

Konaklama işletmelerinde gelirin elde edilmesi bakımından dönemsellik ilkesi, finansal tabloların hazırlandığı dönemlerde ortaya çıkmaktadır.

- Finansal tabloların hazırlandığı dönemlerde, işletmede konaklayan müşterilere belirli bir zamandan beri sunulan hizmetler dolayısıyla işletme gelir elde etmiş midir?

- Elde edilmiş ise bu gelirler finansal tablolara nasıl aktarılacaktır?

- Konaklama işletmelerinde kalan müşterilere verilen hizmet bedellerinin günlük olarak tahakkuk ettirilip, her geceleme ile verilen yemek ve benzeri hizmetlerin ayrı birer hizmet olarak muhasebeleştirilmesi mi gerekir?

Uygulamada büyük bir kısım konaklama işletmeleri yukarıda bahsi geçen günlük tahakkuk sistemini kullanarak müşterilerin, geceleme ve diğer sunulan hizmetleri ayrıştırarak, fatura düzenlemeden gelir hesaplarına kayıt ettikleri ve bu gelir hesaplarını beyanlarına aktardıkları görülmüştür. Beyanname zamanından sonra yine aynı günlük tahakkuk yöntemi kullanılarak müşterinin işletmeyi terk ettiği zamana kadar sunulan hizmetleri ayrıştırarak tahakkuk ettirmektedirler. Bir konaklama işletmesinde geceleme ve diğer hizmetleri satın alan bir müşteri 25.12.2007 tarihinde konaklamaya başlamış ve 10.01.2008 tarihinde işletmeden ayrılmışsa, günlük tahakkuk yöntemi ile 25-31 Aralık dönemini kapsayan 7 günlük tahakkuk 2007 hesap dönemi gelirlerine aktarılacaktır. Geriye kalan 10 günlük hizmet geliri de 2008 hesap dönemi finansal tablolarına aktarılacaktır. Müşteri işletmeyi terk ederken sunulan toplam 17 günlük hizmet üzerinden fatura düzenlenmektedir. Ancak günlük tahakkuk yöntemi, konaklama işletmeleri açısından net geliri ifade etmemektedir. Müşterilerin itirazları, hesap eksik veya fazlaları, fatura düzenleneceği zaman yapılabilecek indirim ve iskontolar günlük tahakkuk eden tutar ile fatura düzenlendiğinde tahakkuk eden gelir arasında farklılıklara neden olmaktadır.

Bu işletmeler, işlemlerini günlük tahakkuk yöntemi ile ayrıştırarak dönemsellik ilkesi gereğini tam olarak yerine getirmiş olsalar da, İdare bu konuda hizmet satışından doğan gelirin, satışının yapıldığı, faturalandığı tarihte tahakkuk ettiği kabul ederek ilgili dönem finansal tablolara aktarılması yönünde görüş bildirmiştir.¹⁵

¹⁵ İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 19.04.2006 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01/KVK-14-7038-7466 sayılı Muktezası, İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 30.05.2006 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01/KVK-13(7007)10143 sayılı Muktezası,

3. KONAKLAMA İŞLETMELERİNDE KATMA DEĞER VERGİSİNDE VERGİYİ DOĞURAN OLAY

Konaklama işletmelerinde Katma Değer Vergisinde vergiyi doğuran olay müşterilerin konaklama işletmelerinden ayrılması ile doğmaktadır. Çünkü hizmet bu tarihte tamamlanmış olmaktadır. İşletmeler müşterinin terk tarihinde fatura düzenleyerek katma değer vergisini hesaplamalıdır. Kalış süresi diğer aya sarktığına hizmet konaklama tesisinin terk edildiği ayda vergilendirilecektir. Örneğin 25 Ocakta konaklama tesisine giriş yapmış, 2 Şubat'ta ise konaklama tesisinden ayrılmış ise bu süre içinde verilen hizmetler bir bütün olarak kabul edilmekte ve hizmet bedelinin tamamına ilişkin KDV Şubat ayı itibarıyla vergilendirilecektir. Konaklama işletmelerinde, müşterilerle yapılan konaklama anlaşması, oda, yarım pansiyon veya tam pansiyon şeklinde yapılması, müşterinin bu anlaşmanın haricinde ekstra hizmet satın alması hizmetin birleşik olmasını engellemez. Bu şekildeki müşterek hizmetlerde de vergiyi doğuran olay konaklama işletmesinden ayrılma tarihinde doğmaktadır.¹⁶

Bu konuda İstanbul Defterdarlığı ve İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından 2001 ve 2007 yıllarında verilen muktezalarda da yukarıdaki uygulamanın paralelinde görüş bildirmiştir.¹⁷

Diğer taraftan KDVK 10/b maddesine göre "...hizmetin yapılmasından önce fatura veya benzeri belgeler verilmesi halinde, bu belgelerde gösterilen miktarla sınırlı olmak üzere fatura veya benzeri belgelerin düzenlenmesi..." halinde

vergiyi doğuran olay gerçekleşmektedir.

Müşteriler için önceden düzenlenen faturalarda, fatura içeriği hizmetlerin gerçekleşmemesi halinde, müşterinin KDV mükellefi olması durumunda iade faturası düzenlenmesi, KDV mükellefi olmaması durumunda ise Gider Pusulası ile hizmet iadesinin belgelendirilmesi gerekmektedir.

Konaklama işletmelerinde, dışarıdan gelen müşterilere verilen hizmet ile konaklayanlara anlaşma dışı verilen yeme, içme ve diğer hizmetler dolayısıyla verilen hizmet, bu hizmetlerin tamamlanmasının ardından vergilendirilecektir.

Konaklama işletmelerinde konaklama dışında lokanta, pastane, kafeterya, bar, diskotek, gece kulübü, çamaşırhane, kuru temizleme, yüzme havuzu vb. gibi hizmetlerde verilmektedir. Konaklama tesisleri (otel, motel, tatil köyü, pansiyon vb.) bu hizmetleri münhasıran günlük müşterilerinde kayıtlı müşterilerine verdiklerinde ödeme kaydedici cihaz kullanma zorunlulukları bulunmamaktadır. Konaklama tesisleri oda ve yatak hizmeti dışında kalan yukarıda sayılan hizmetleri verdiklerinde, bu hizmet bedellerini oda ve yatak ücretlerine ilişkin düzenledikleri faturalara dâhil etmek suretiyle tahsil edebileceklerdir.

İşletmede yatak hizmeti alan müşterilerin işletmenin yukarıda belirtilen mahallerde yaptıkları harcamalar için ödeme yapmaları halinde bu ödemeler için ödeme kaydedici cihaz fişi veya fatura düzenlenerek, konaklama hizmetinin tamamlandığı dönem beklenmeden bu belgelerin düzenlendiği dönem katma değer vergisi beyannamesine dâhil edilerek vergilendirilecektir.

¹⁶ Memet MAÇ, KDV, 4. Baskı, s. 10.24,

¹⁷ İstanbul Defterdarlığı, Katma Değer Vergisi Gelir Müdürlüğü'nün 30.10.2001 tarih KDV. MUK. B.07.4. DEF. 0.34.18.10.5182 sayılı Muktezası, İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı, Mükellef Hizmetleri Gelir Vergileri Grup Müdürlüğü'nün 12.12.2007 tarih B.07.4.GİB.0.34.11/KVK-6 sayılı Muktezası, <http://www.ivdb.gov.tr/Mukteza/2007/kurumlarvergisi2007/7884.htm>

Konaklama işletmeleri açısından vergilendirme, ilgili vergi beyannamesinin verileceği dönemde tamamlanan hizmetler ve ilerde sunulması beklenen hizmetler için önceden düzenlenen fatura ve belgelerdeki tutarlar ile diğer gelirler toplamından ibaret olacaktır. Henüz tamamlanmamış hizmetler için vergiyi doğuran olay gerçekleşmeyecektir.

3.1.Konaklama İşletmelerinde Katma Değer Vergisi Oran ve Uygulamaları

2007/13033 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı¹⁸ ile "otel, motel, pansiyon, tatil köyü ve benzeri konaklama tesislerinde sunulan geceleme hizmetlerinde" hesaplanacak KDV oranı, 1.1.2008 tarihinden itibaren yüzde 8 olarak belirlenmiştir.

Adı geçen kararname ile KDV oranı indirilen hizmet, konaklama (geceleme-yatak) hizmetidir. Burada uygulama açısından önem taşıyan "geceleme hizmeti"nin kapsamıdır. Bakanlar Kurulu kararında bu konuda "Konaklama tesislerinde geceleme hizmetinden yararlanmayanlara verilen tüm hizmetler ile geceleme hizmetiyle beraber verilen ancak ayrıca belgelendirilen ya da geceleme hizmetine ait belgede ayrıca fiyatlandırılan hizmetler bu sıra kapsamında yer almaktadır. Ancak geceleme hizmeti kapsamında verilmesi ve geceleme bedeline dâhil edilmesi mutlak olan diğer hizmetler bu sıra kapsamında yer almakla birlikte bu şekilde belirlenen geceleme bedeli içinde sunulan alkollü içeceklere ilişkin yüklenilen Katma Değer Vergisi tutarları, hizmeti sunanlar tarafından indirim konusu yapılamaz" hükmü yer almıştır.¹⁹

Geceleme hizmeti veren otel, motel, tatil köyü gibi tesislerde, sadece oda (geceleme) hizmeti

alınarak konaklamak mümkün olduğu gibi, yarım pansiyon, tam pansiyon, her şey dahil gibi çok çeşitli şekillerde konaklamak mümkündür. Bunun yanında konaklama işletmelerinde yer alan yukarıda sayılan konaklama türleri kapsamına girmeyen hizmetlerin yanında, kuru temizleme, eğlence, spor salonunu, yemek, kafeterya v.b., yararlanmaya kadar çok çeşitli hizmetleri de almak mümkündür. Eğer bütün bu hizmetler konaklama tesisi tarafından geceleme hizmet bedelinin içerisinde sunuluyorsa, bir başka deyişle ayrıca fatura edilmiyorsa, yüzde 8 oranında Katma Değer Vergisi'ne tabi tutulacaktır.

2007/13033 sayılı Bakanlar Kurulu Kararına ekli (II) sayılı listenin (B) bölümünün 24 üncü sırasında yer alan; **kahvehane, kır kahvesi, çay bahçesi, çay ocağı, kıraathane, kafeterya, pastane, ayakta yemek yenilen yerler, yemeği pakette satan veya diğer şekillerde yemek hizmeti sunan yerler (hazır yemek şirketleri dâhil), lokanta, içkili lokanta, kebabçı ve benzeri yerlerde verilen hizmetlerde KDV oranı 1/1/2008 tarihinden itibaren %8 olarak uygulanacaktır. Bu yerlerde verilen hizmetler içinde alkollü içecek servisinin de bulunması halinde, hizmetin alkollü içeceklere ilişkin kısmına %18 KDV oranı uygulanacaktır.**

Alkollü içecekler, Özel Tüketim Vergisi Kanununa ekli (III) sayılı listenin (A) cetvelinde yer alan içeceklerdir (kolalı gazozlar hariç). Yukarıda sayılan işletmeler toplam hizmet bedeli içinde alkollü içeceklere ilişkin olan ve olmayan kısmı hesaplayarak faturada ayrıca gösterecekler ve alkollü içeceklere isabet eden kısım üzerinden %18, diğer kısım üzerinden %8 KDV hesaplanacak, KDV tutarını ayrı ayrı ve toplam olarak faturada göstereceklerdir.

¹⁸ 2007/13033 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı, 30 Aralık 2007 tarih 26742 sayılı Resmi Gazete,

¹⁹ 04 Ocak 2008 Tarih ve 26746 sayılı Resmi Gazetede yayınlanan 107 no'lu KDVG

Gazino, açık hava gazinosu, bar, dans salonu, diskotek, pavyon, taverna, birahane, kokteyl salonu ve benzeri yerlerde verilen hizmetlerde herhangi bir oran indirimi yapılmadığından buralarda verilen hizmetlerde uygulanan KDV oranı %18 olarak devam edecektir.²⁰

Yukarıda sayılan tüm hizmet birimlerinin konaklama tesislerinin bünyesinde bulunması halinde, Kültür ve Turizm Bakanlığına veya ilgili belediyeye başvurularak, bu işletmelerin mahiyetini belirten bir yazı alınacaktır. Bakanlık veya belediye, söz konusu hizmet birimlerinin mahiyetini "İşyeri Açma ve Çalışma Ruhsatlarına İlişkin Yönetmelik" ve ilgili diğer mevzuat çerçevesinde belirleyerek vereceği yazıda açıkça belirtecektir. Konaklama tesislerinin bünyesindeki hizmet birimlerinde sunulan hizmetlerde KDV oranı bu belirleme esas alınarak uygulanacaktır.

1/1/2008 tarihi itibarıyla faaliyette bulunan konaklama tesisleri, 29/2/2008 tarihine kadar temin edecekleri yazıyı en geç yazının geçerlilik tarihinden itibaren 1 hafta içerisinde bağlı oldukları vergi dairesine vereceklerdir. Yazının geçerlilik tarihine kadar işletme sahiplerince "İşyeri Açma ve Çalışma Ruhsatlarına İlişkin Yönetmelik" ve ilgili diğer mevzuat dikkate alınarak bahse konu yerlerin mahiyeti belirlenecek ve buna göre işlem yapılacaktır. Yazının geçerlilik tarihinden itibaren ise bu yerlerin yazıda belirtilen mahiyetine göre vergi uygulanacaktır. Konaklama tesislerinin veya bünyelerindeki bu tür hizmet birimlerinin 1/1/2008 tarihinden sonra işletmeye açılması halinde, işletmeye açılmadan önce bu

yazının temin edilerek vergi dairesine verilmesi zorunludur. Söz konusu yazıların belirlenen süreler içinde temin edilerek vergi dairesine verilmemesi halinde, mahiyetlerine bakılmaksızın bu yerlerde verilecek hizmetlere genel KDV oranı uygulanacaktır.

Buna karşılık konaklama hizmeti veren işletmelerin, gerek tesiste gecelemlere ayrıca belgeye bağlayarak sundukları gerekse geceleme yapmayan ve dışarıdan gelecek hizmet alanlara sundukları yukarıda sayılan hizmetlerde KDV genel oranı (yüzde 18) uygulanacaktır.²¹

107 sayılı KDV Genel Tebliği'nde, "1/1/2008 tarihinden önce başlayıp bu tarihten sonra biten geceleme hizmetlerinin 1/1/2008 tarihine kadar olan bölümü genel orana, bu tarihten sonra ifa edilen bölümü indirimli orana tabi olacaktır. Geceleme hizmetinin sona ermesini müteakip, Vergi Usul Kanunu'ndaki sürelerle bağlı olarak düzenlenecek faturada her iki kısmın ayrıca gösterilmesi ve tabi oldukları oranlar üzerinden KDV hesaplanması gerekmektedir" şeklinde açıklamıştır.

3.2. Konaklama İşletmelerinde Kullanılan Alkollü İçecekler Dolayısıyla Yüklenilen KDV

Geceleme hizmetleri kapsamında sunulan alkollü içecekler için yüklenilen KDV tutarları, konaklama tesisleri tarafından hesaplanan KDV tutarlarından indirilemeyecektir. Örneğin; konaklama tesisleri tarafından verilen ve her şey dâhil sistem olarak bilinen konaklama hizmet türünde, tek bir fatura düzenlenmekte ve bu bedel içerisinde

²⁰ Yukarıda belirtilen hizmet sunulan yerlerin tanımı ve tasnifinde, 24/4/1930 tarihli ve 1593 sayılı, 4/7/1934 tarihli ve 2559 sayılı, 14/6/1989 tarihli ve 3572 sayılı, 12/4/2000 tarihli ve 4562 sayılı, 10/7/2004 tarihli ve 5216 sayılı, 22/2/2005 tarihli ve 5302 sayılı ve 3/7/2005 tarihli ve 5393 sayılı Kanunlara göre yürürlüğe konulan "İşyeri Açma ve Çalışma Ruhsatlarına İlişkin Yönetmelik" ve ilgili diğer mevzuat esas alınacaktır.

²¹ Bumin DOĞRUSÖZ, Geceleme Hizmetlerinde KDV, 17.01.2008, http://www.referansgazetesi.com/haber.aspx?YZR_KOD=156&HBR_KOD=88297

müşteri konaklama tesisinde verilen hizmetlerin tamamından ya da pek çoğundan oda fiyatı kapsamında mutata olarak yararlanabilmektedir. Böyle bir durumda, müşteriye verilen hizmete uygulanan KDV oranı %8 olacak, ancak bu hizmetlere isabet eden alkollü içeceklerle ilişkin yüklenilen KDV tutarları konaklama tesisleri tarafından indirim konusu yapılamayacaktır. Alkollü içecekler, Özel Tüketim Vergisi Kanununa ekli (III) sayılı listenin (A) cetvelinde yer alan içecekleri (kolalı gazozlar hariç) ifade etmektedir.

Konaklama tesislerinin alkollü içeceklerle isabet eden hizmet bedelini ayrıca fatura etmesi veya bu tutarı faturada ayrıca göstermesi halinde ise hizmet bedelinin alkollü içeceklerle isabet

eden kısmı üzerinden %18 KDV hesaplanacak ve bu hizmete konu olan alkollü içecekler dolayısıyla yüklenilen KDV tutarı indirim konusu yapılabilecektir.

Alkollü içecekler ve bunların iktisabı dolayısıyla yüklenilen KDV ayrıca açılacak yardımcı hesaplarda izlenecektir. 2008 takvim yılına ait açılış kayıtlarında stokta bulunan alkollü içecekler ve bunlara ait olup yılsonu itibarıyla indirim yoluyla telafi edilememiş KDV tutarları bu yardımcı hesaplarda gösterilecektir. Özel hesap dönemine tabi olan mükellefler 1/1/2008 tarihi itibarıyla aynı kayıtları yapacaklardır.²²

Konaklama tesislerinin alkollü içeceklerle isabet eden hizmet bedelini ayrıca fatura etmesi veya bu tutarı faturada ayrıca göstermesi halinde ise hizmet bedelinin alkollü içeceklerle isabet eden kısmı üzerinden %18 KDV hesaplanacak ve bu hizmete konu olan alkollü içecekler dolayısıyla yüklenilen KDV tutarı indirim konusu yapılabilecektir.

1/1/2008 tarihinden itibaren satın alınan alkollü içeceklerle ait KDV defterlerde "indirim KDV" olarak yer alacaktır. Ay içinde tüketilen alkollü içeceklerden indirimli orana ve genel orana tabi hizmetlerde kullanılan kısımlar ayrı ayrı belirlenecektir. İndirimli oran uygulanan hizmetlerde kullanılan alkollü içeceklerin alımında yüklenilen KDV, en eski tarihli alış faturalarından başlanarak hesaplanacak ve KDV beyannamesinin "İlave Edilecek KDV" satırında gösterilmek suretiyle indirim hesaplarından çıkarılarak, gider veya maliyet hesaplarına aktarılacaktır.

Geceleme hizmeti bedeline dâhil sunulan alkollü içeceklerle ilişkin yüklenilen KDV'nin hizmeti sunanlar tarafından indirim konusu yapılamaz hükmü yer almıştır. Bu durumda sunulan alkollü içkiler için yüklenilen KDV Vergisinin dönem beyannamesinde "ilave edilecek KDV" olarak gösterilmesi icap etmektedir.

3.2.1. Konaklama İşletmelerinde İndirimli Oran Muhasebe Kayıtları

X Konaklama İşletmesi Şubat 2008'de peşin olarak 10.000 YTL'lik KDV Dâhil alkollü içecek satın almıştır.

_____ - / - / _____	
740 Hizmet Üretim Maliyeti	8.474,58 YTL
740.xx Alkollü İçecekler	
191 İndirilecek KDV	1.525,42 YTL
191.xx Alkollü İçecek	
100 Kasa	10.000 YTL
_____ - / - / _____	

Şubat ayı içerisinde X Konaklama İşletmesi; satın almış olduğu alkollü içeceklerin yarısını her şey dahil uygulama içerisinde tükettiği ve kalan yarısını ise konaklama hizmetine dahil olmayan

²² Arif AYTULUN, Seminer Notları, Şubat 2008,

hizmet birimlerinde tüketildiği saptanmıştır. Ay sonunda işletme, konaklama hizmetleri için yük- lendiği alkollü içeceklere ait olan –ilk kayıtlarda indirim konusu yapılan- KDV’yi, 191-İndirilecek KDV hesabından çıkartarak 740- Hizmet Üretim Maliyeti Hesabına kaydedecektir.

_____ / - / _____	
740 Hizmet Üretim Maliyeti	8.474,58
740.xx Alkollü İçecekler	
192 İlave Edilecek KDV	762,21
192.xx Alkollü İçecek	
_____ / - / _____	

Katma Değer Vergisi Kanunu’nun 30. maddesi gereğince indirilemeyecek olan KDV’nin, aynı Kanun’un 58. maddesine göre Gelir veya Kurumlar Vergisi Kanunları açısından safi kazancın tespitinde işin mahiyetine göre gider veya maliyet unsuru olarak dikkate alınması gerekmektedir.

3.2.2. Konaklama İşlemlerinin

Muhasebeleştirilmesi ve Beyan Edilmesi

1 Sıra No’ lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği ekinde yer alan Gelir Tablosu İlkeleri’nde “gerçekleşmemiş satışlar, gelir ve karlar; gerçekleşmiş gibi veya gerçekleşenler gerçek tutarından fazla veya az gösterilmemelidir” hükmü yer almaktadır.²³

Aynı Tebliğin Hesap Planı açıklamalarında 60 Brüt Satışlar Hesabı’nın açıklamasında ise; “İşletmenin esas faaliyetleri çerçevesinde satılan mal ya da hizmetler karşılığında alınan ya da tahakkuk ettirilen toplam değerleri kapsar” hükmü ile gerçekleşen bir mal satışı veya hizmet karşılığında alınan ya da tahakkuk ettirilen toplam

değerlerin ilgili dönem Brüt Satışlar Hesabını oluşturmaktadır. MSUGT ekinde yer alan bu açıklamalar hizmet ifalarında, hizmetin tamamlanması üzerine gelirin tahakkuk edeceğinden, Vergi Kanunları ile paralellik arzeder.

Ancak hizmet ifasından önce düzenlenen bir fatura dolayısıyla KDVK 10/b maddesine göre “...hizmetin yapılmasından önce fatura veya benzeri belgeler verilmesi halinde, bu belgelerde gösterilen miktarla sınırlı olmak üzere fatura veya benzeri belgelerin düzenlenmesi...” halinde vergiyi doğuran olay gerçekleştiğinde, KDV açısından vergiyi doğuran olay gerçekleşmesine rağmen, Gelir ve Kurumlar Vergisi açısından gelir “satışın gerçekleşmemiş olması”ndan dolayı brüt satış hesaplarına aktarılmayacaktır.

Vergi Usul Kanunu’nun 353. maddesinin 6. bendinde; “Bu Kanuna göre belirlenen muhasebe standartlarına, tek düzen hesap planına ve mali tablolara ilişkin usul ve esaslar ...uymayanlara (1.1.2008 tarihinden geçerli olmak üzere) 3.200,00 YTL özel usulsüzlük cezası kesilir.

4. TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARI – 18 / HÂSILAT STANDARDI KAPSAMINDA KONAKLAMA İŞLETMELERİNİN GELİRLERİNİN FİNANSAL TABLOLARA ALINMASI

Hizmet satışında, hizmetin gerçekleştirilebilmesi için katlanılan maliyet ve giderler ölçülebilir ve ‘eşleştirme’ ve ‘dönemsellik’ kavramlarına uygun olarak muhasebeleştirilmelidir. Yapılan hizmet katlanılan maliyetle eşleştirilmeli ve hizmet tamamlandıkça tamamlanma yüzdesine göre gelirlere alınmalıdır.

²³ 1 Sıra No’ lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği, Mali Tablolar İlkeleri, Gelir Tablosu İlkeleri

Hizmete ilişkin gelirlerin kayda alınabilmesi için aşağıdaki koşulların tamamının yerine getirilmesi gerekmektedir. (TMS-18; m. 20)

- Gelir tutarının doğruya yakın olarak belirlenmesi,

- Hizmete ilişkin ekonomik yararlardan işletmenin yararlanması,

- Hizmetin tamamlanma derecesinin bilanço tarihi itibari ile doğruya yakın olarak belirlenmesi,

- Hizmet için yapılan giderlerle hizmetin tamamlanması için yapılacak giderlerin doğruya yakın belirlenmesi,

Hizmet sunumundan kaynaklanan hâsılat; üzerinde anlaşmaya varılmış, sözleşmeye bağlı bir işin taraflarca belirlenmiş sürede işletme tarafından yapılması sonucu muhasebeleştirilir. Hizmetler bir veya birden çok dönem içinde sunulabilir. Yapılan hizmet katlanılan maliyetle eşleştirilmeli ve hizmet tamamlandıkça tamamlanma yüzdesine göre gelirlere alınmalıdır.

Konaklama işletmeleri açısından hizmet sunumları hasılatlarının muhasebeleştirilmesinde, yukarıda yer alan TMS-18 açıklamaları doğrultusunda muhasebeleştirilmesi gerekmektedir. Ancak belirli bir sözleşmeye bağlı olmayan konaklama faaliyetleri için 'tamamlanma yüzdesi'nin dikkate alınması gerekmez. Konaklama işletmeleri günlük olarak müşteri hesaplarına tahakkuk ettirmiş oldukları gelirleri ve bu gelirlere ilişkin giderlerin doğruya yakın sonuçlarını, finansal tablolarına aktarmaları gerekmektedir.

Konaklama işletmelerinin sundukları hizmetler sözleşmeye bağlı olmadan da, bir veya birden çok dönem içinde sunulabilir. Bu durumda, bilanço tarihi itibariyle, devam eden hizmetlerin tahakkuk etmiş tutarlarının bilançoya alınması,

alınan bu gelirler için muhtemel olan indirim, iskonto veya itirazlar varsa bunların gelirlerden indirilerek net tutarlarının finansal tablolara aktarılması gerekmektedir.

Hizmet satışı ile ilgili gelirin güvenilir biçimde tahmin edilemediği ancak katlanılmış maliyetlerin geri kazanılmasının muhtemel olduğu durumlarda hasılat sadece geri kazanabileceği beklenen maliyetler tutarında finansal tablolara yansıtılır.(TMS-18, m. 27)

Hizmet satışı ile ilgili gelirin güvenilir biçimde tahmin edilemediği ve katlanılmış maliyetlerin geri kazanılmasının muhtemel olmadığı durumlarda ise hâsılat finansal tablolara yansıtılmaz. Sadece katlanılan maliyetler gider olarak yazılır. (TMS-18, m. 28)

5. SONUÇ

Konaklama işletmeleri, Vergi Kanunları ve Türkiye Muhasebe Standartları açısından düzenleyecekleri finansal tablolar, özellikle gelirlerin finansal tablolara alınması hususunda farklılık gösterecektir. Konaklama İşletmeleri, Vergi Kanunları açısından hizmet gelirin finansal tablolara alınması için hizmetin tamamlanması ve faturaya bağlanması veya hizmet sunumundan önce faturanın düzenlenmesi gerekir.

Türkiye Muhasebe Standartları açısından hizmet gelirin finansal tablolara alınması için hizmetin tamamlanmasına gerekmemekte, bunun yerine gelir tutarının doğruya yakın olarak belirlenmesi, hizmete ilişkin ekonomik yararlardan işletmenin yararlanması, hizmetin tamamlanma derecesinin bilanço tarihi itibari ile doğruya yakın olarak belirlenmesi ve hizmet için yapılan giderlerle hizmetin tamamlanması için yapılacak giderlerin doğruya yakın belirlenmesi yeterlidir.

YARARLANILAN KAYNAKLAR:

Abdurrahman AKDOĞAN, Gelir ve Kurumlar Vergisinin İncelenmesi ve Değerlendirilmesi, Gazi Ün., Teknik Eğitim Matbaası, 1988,

Arif AYTULUN, Seminer Notları, Şubat 2008,

Bumin DOĞRUSÖZ, Geceleme Hizmetlerinde KDV,17.01.2008, http://www.referansgazetesi.com/haber.aspx?YZR_KOD=156&HBR_KOD=88297

Fevzi H. KARAGÖZLÜOĞLU, Gelir Vergisi Kanunu ve Uygulaması, Ünal Matbaası, Ankara, 1979,

Mehmet MAÇ, KDV, 4. Baskı, s. 10.24,

Münir ŞAKRAK, Hizmet Üretimi de Bulunan Ticaret İşletmelerinde Muhasebe Organizasyonu, Maliyetler Ve Uygulama Önerileri, Muhasebe-Finansman Dergisi, www.muhassebemerkezi.marmara.edu.tr. (10.01.2008)

Nedim TÜRKMEN, Türk Vergi Sisteminde Turizm Sektörünün Vergilendirilmesi, Yaklaşım Yay., Ankara, 2000

N. Semih ÖZ, Gelir Vergisinde Vergiyi Doğuran Olay- Elde Etme, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 2006,

TDK, Türkçe Sözlük, 10.Baskı, Ankara, 2005,

Yılmaz ÖZBALCI, Gelir Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları, Ankara, 1984, s.21,

Yusuf KARAKOÇ, “ Gelir Vergisinde Vergiyi Doğuran Olay (I)” (Gelirin Elde Edilmesi), Vergi Dünyası, Sayı: 181, Eylül 1996,

Bakanlar Kurulu Kararları

KDVGT

1 Sıra No' lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği,

İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı Muktezalari

Türkiye Muhasebe Standartları – 18 / Hasılat Standardı