

S İ R K Ü L E R : 2 0 1 5 / 5 0

08.10.2015

Tüm Yönleri İle Kur Farkları

Bilindiği üzere kur farkları döviz veya dövize endeksli işlemler neticesinde TL'nin yabancı para karşısında değer kaybetmesi veya değer kazanması sonucunda ortaya çıkmaktadır. Döviz tutarı değişmemekle beraber karşılığı olan TL'si müspet veya menfi yönde değişmekte ve bu değişim kur farkı olarak adlandırılmaktadır. Kur farklarının muhasebeleştirilmesi konusunda zaman zaman tereddütler yaşanmakta ve sorular gelmektedir. Bu sirkülerimizde, tüm yönleri ile kur farkı konusu ele alınmaya çalışılmıştır.

I- SABİT KIYMETLERE AİT KUR FARKLARI VE KREDİ FAİZLERİ :

Bu konuda, 163 No.lu VUK. Genel Tebliği'nde aşağıdaki açıklamalara yer verilmiştir. “

1- Yatırımların finansmanında kullanılan kredilerle ilgili faizlerden kuruluş dönemine ait olanların sabit kıymetle birlikte amortisman yoluyla itfa edilmek üzere yatırım maliyetine eklenmesi gerekmekte; işletme dönemine ait olanların ise, ilgili buldukları yıllarda doğrudan gider yazılması ya da maliyete intikal ettirmek suretiyle amortisman tabi tutulması,

2- Döviz kredisi kullanılarak yurt dışından sabit kıymet ithal edilmesi sırasında veya sonradan bu kıymetlere ilişkin borç taksitlerinin değerlendirilmesi dolayısıyla ortaya çıkan kur farklarından, sabit kıymetin iktisap edildiği dönem sonuna kadar olanların, kıymetin maliyetine eklenmesi zorunlu bulunmakta; aynı kıymetlerle ilgili söz konusu dönemden sonra ortaya çıkan kur farklarının ise, ait oldukları yıllarda doğrudan gider yazılması ya da maliyete intikal ettirilerek amortisman konusu yapılması mümkün bulunmaktadır.”

Buna göre , gayrimenkuller ile amortisman tabi diğer iktisadi kıymetlerin vadeli veya kredili olarak satın alınması durumunda alındığı yılın sonuna kadar oluşan vade farkları ve kur farkları o iktisadi kıymetin maliyetine dahil edilecek, sonraki dönemlerde ortaya çıkacak kur farkları ve faizler ise mükellefin tercihine bağlı olarak istenirse sabit kıymetin maliyetine ilave edilerek kalan amortisman süresinde amortisman yolu ile itfa edilecek, istenirse doğrudan gider yazılacaktır. Yatırımlarda ise yatırımın tamamlanıp aktifleştirildi yılın sonuna kadar olan kur farkı ve faiz giderleri yatırımın maliyetine dahil edilecek, sonraki dönemlerde ise istenirse maliyete alınacak ve istenirse doğrudan gider yazılacaktır. Ancak, gider yazma veya yatırım maliyetine alma şeklinde kullanılan tercih sonraki yıllarda değiştirilemeyecek ve borcun bitimine kadar aynı şekilde devam edecektir. Başka bir deyişle yatırımın bittiği dönemi takip eden dönemde yatırımın maliyetine alınan kur farkı veya faizler sonraki yıllarda da yatırımın maliyetine alınacak ve doğrudan gider yazılamayacaktır. Kredili olarak satın almaktan kasıt, alınan kredinin doğrudan o yatırım veya sabit kıymetle ilgili olması ve o sabit kıymetin alımında kullanılmasıdır. Örneğin, yatırım kredileri, yurt dışı eximbank kredileri, leasing yolu ile alımlar, vadeli alımlar bu tür kredilerdir. Sabit kıymetin alımı ile doğrudan bağlantısı olmayan işletme krediler bu kapsamda değerlendirilmeyecektir.

163 No.lu VUK Genel Tebliği'nde aleyhe oluşacak kur farkları açısından açıklamada bulunulmasına rağmen lehe oluşabilecek kur farkları konusunda bir açıklama yapılmamıştır. 334 Seri No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile bu boşluk şu şekilde giderilmiştir. “Lehe

oluşan kur farklarının da aktifleştirme işleminin gerçekleştiği dönemin sonuna kadar oluşan kısmının maliyetle ilişkilendirilmesi, aktifleştirildikten sonraki döneme ilişkin olanların ise kambiyo geliri olarak değerlendirilmesi veya maliyetten düşülmek suretiyle amortismanına tabi tutulması gerekecektir. Ayrıca, daha sonraki dönemlerde, seçimlik olarak hangi hak kullanılmışsa o yönetime göre işlem yapılmasına devam edilecektir.”

Buna göre, lehte oluşan kur farkları da yukarıdaki kur farkı gideri açıklamalarında belirtildiği gibi, yıl sonuna kadar olanlar sabit kıymetin veya yatırımın maliyetinden indirilecek, sonraki yıllarda ortaya çıkanlar ise mükellefin tercihine göre maliyete alınacak veya gider yazılacaktır.

II- MAL İTHALİNE İLİŞKİN KUR FARKLARI :

KDV Kanunu' nun 21. Maddesinde göre verginin matrahı aşağıdaki unsurların toplamıdır:

a- İthal edilen malın gümrük vergisi tarhına esas olan kıymeti, gümrük vergisinin kıymet esasına göre alınmaması veya malın gümrük vergisinden muaf olması halinde, sigorta ve navlun bedelleri dâhil (CIF) değeri, bunun belli olmadığı hallerde malın gümrükçe tespit edilecek değeri,

b- İthalat sırasında ödenen her türlü vergi, resim, harç ve paylar,

c-Gümrük beyannamesinin tescil tarihine kadar yapılan diğer gider ve ödemelerden vergilendirilmeyenler ile mal bedeli üzerinden hesaplanan fiyat farkı,kur farkı gibi ödemeler.

Gümrük vergisine tarhına esas olan kıymetin nasıl belirleneceği, 4458 sayılı Gümrük Kanunu'nun 23 ila 31. maddelerinde düzenlenmiştir. Gümrük vergisine esas olan kıymete (b) ve (c) bentlerinde zikredilen ilaveler yapılmak suretiyle KDV matrahına ulaşılacaktır.

(c) bendinde ifade edildiği üzere, gümrük beyannamesinin **tescil tarihine kadar** oluşan kur farkları KDV matrahına dâhildir. Ancak beyannamenin tescilinden sonra ithalat bedeline ilişkin olarak ortaya çıkan kur farkları herhangi bir şekilde KDV'ye tabi değildir. Dolayısıyla mal ithalatında ödemenin kısmen veya tamamen gümrük beyannamesinin tescilinden sonra yapılması halinde olumlu veya olumsuz kur farklarının daha önce belirlenmiş olan KDV matrahına herhangi bir etkisi olmayacaktır.

Bu itibarla, emtianın satın alınıp işletme stoklarına girdiği tarihe kadar oluşan kur farklarının maliyete intikal ettirilmesi zorunludur. Mal bedelinin vadeli olarak ödenmesi nedeniyle stokta kalan emtia ile ilgili olarak daha sonra ortaya çıkacak kur farklarının ise, ilgili buldukları yıllarda gider yazılması veya maliyete intikal ettirilmesi mümkün bulunmaktadır. Stokta yer almayan, satılmış veya imal edilerek satılmış mallara ait kur farkları ise gider yazılmak zorundadır. Bu açıklamalar, dövize endeksi olarak yurt içinden alınan emtialar için de geçerlidir.

Bu konuda 238 no.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği'nde gerekli açıklamalar yapılmıştır.

Bu açıklamalar doğrultusunda işletmelerin finansman temini maksadıyla bankalardan veya benzeri kredi müesseselerinden aldıkları krediler için ödedikleri faiz ve komisyon giderleri ile kur farklarından dönem sonu stoklarına pay vermeleri zorunlu bulunmamaktadır. Buna göre mükellefler söz konusu ödemelerini doğrudan gider olarak kaydedebilecekleri gibi, diledikleri takdirde stokta bulunan emtiaya isabet eden kısmı maliyete dahil edebileceklerdir.

III- HİZMET İTHALİNE İLİŞKİN KUR FARKLARI :

Hizmet, KDV Kanun'un 4. maddesinde, teslim ve teslim sayılan haller ile mal ithalatı dışında kalan işlemler şeklinde tanımlanmıştır. Bu işlemler; bir şeyi yapmak, işlemek, meydana getirmek, imal etmek, onarmak, temizlemek, muhafaza etmek, onarmak, temizlemek, muhafaza etmek, hazırlamak, değerlendirmek, kiralamak, birşeyi yapmamayı taahhüt etmek

gibi şekillerde gerçekleşebilir. Hizmet ifası hallerinde vergiyi doğuran olay hizmetin yapılmasıyla gerçekleşmektedir.

Hizmet ithalatı, yabancı gerçek ve tüzel kişiler tarafından yurt içinde veya yurt dışında ifa edilen hizmetten yurt içinde faydalanılması halinde söz konusu olur. Hizmetin fiziki bir varlığının bulunmaması, stoklanabilir olmaması, gümrükten fiziken geçme imkânının bulunmaması gibi nedenler, hizmet ithalinin mal ithalinin tabi olduğu esaslara göre vergilendirilmesini engellemektedir. Ancak, yurt dışında ifa edilen hizmetten Türkiye’de faydalanılması halinde, hizmet Türkiye’de yapılan işlem olarak değerlendirilip, vergilendirilecektir. Hizmetin yapıldığı yurt dışından gelecek olan fatura, dekont ve benzeri vesika ile tespit edildiğinde hizmet açısından vergiyi doğuran olay gerçekleşmiş olacaktır.

Hizmet bedeline ait fatura alındığında, öncelikle o günkü Merkez Bankası döviz satış kuruna göre Türk Lirasına çevrilip kayıtlara alınacak, bu tutar üzerinden, ÇVÖ Anlaşmaları nazara alınarak, sorumlu sıfatıyla stopaj hesaplanacak, ayrıca KDV hesaplanıp 2 no.lu KDV Beyannamesi ile beyan edilip ödenecektir. Ödenen KDV tutarı ödemenin yapıldığı dönemde indirim KDV hesabına (1 No.lu beyanname) kaydedilecektir. KDV hariç brüt tutar ise hizmetin mahiyetine göre maliyet veya gider yazılacaktır. Hizmet, sabit kıymet veya yatırımla ilgili ise fatura tutarı yatırımın veya sabit kıymetin maliyetine alınacaktır. Hizmet Faturası net tutar esasına göre düzenlenmiş ise net tutar brüte çevrilerek stopaj ve KDV hesaplanacaktır.

Fatura bedelinin vadeli ödenmesi halinde, ödeme tarihinde ortaya çıkacak olan kur farkları üzerinden tekrar sorumlu sıfatıyla stopaj ve KDV hesaplanacak, faturanın kendisi hangi hesaba (maliyet veya gider) kaydedilmiş ise kur farkları da aynı hesaba alınacaktır.

IV-DÖVİZLİ SİPARİŞ AVANSLARINA İLİŞKİN KUR FARKLARI:

Avanslar gelecekte yapılacak olan mal veya hizmet teslimleri karşılığında peşin alınan veya verilen değerleri ifade eder. Alınan ve verilen yabancı para cinsinden sipariş avanslarının değerlendirilmesi konusu tartışılan bir konudur. Bu konuda vergi idaresi vermiş olduğu özetlerde bu kapsamdaki kur farklarının gelir/gider yazılması gerektiği belirtilmiştir.

Yeni tarihli özetlere göre, verilen avanslar, döviz cinsinden bir alacak olarak değerlendirilmekte bu nedenle verilen avansların kur değerlemesine tabi tutularak oluşan kur farklarının da kurum kazancının tespitinde gelir ya da gider olarak dikkate alınması gerektiği belirtilmiştir. Bizim görüşümüze göre, sabit kıymet ithali ile ilgili olarak verilen avanslara ait kur farklarının sabit kıymetin maliyetine, mal ithali için verilen avanslara ait kur farklarının ise stokların maliyetine alınması gerekir.

Alınan ihracat avansları için ortaya çıkacak lehte veya aleyhte oluşacak kur farklarının da gelir veya gider yazılması gerekir.

V- FİNANSAL KİRALAMA İŞLEMİNE İLİŞKİN FAİZ VE KUR FARKLARININ DURUMU:

Finansal kiralama işlemlerinde kira bedeli ve faiz ödemeleri yabancı para cinsinden belirlenmişse ödemeler esnasında kur farkı ortaya çıkmaktadır. Söz konusu faiz giderleri ve kur farklarının ne şekilde işleme tabi tutulacağı zaman zaman tereddüt yaratmaktadır.

Esas itibarıyla, faiz ve kur farklarının tabi tutulacağı işlem açısından finansal kiralama yolu ile iktisadi kıymet alımı ile doğrudan iktisadi kıymet alımı arasında bir farklılık bulunmamaktadır. Yatırımlarda ve iktisadi kıymet alımlarında faiz ve kur farkının nasıl kayda alınacağı yukarıda

(I) bölümde açıklanmıştır. Aynı uygulama, finansal kiralama yolu ile alınan iktisadi kıymetler için de geçerli olacaktır. Buna göre, yatırımın aktifleştirildiği veya iktisadi kıymetin alındığı yılın sonuna kadar ödenen/hesaplanan faiz giderleri iktisadi kıymetin maliyetine eklenecek sonraki yıllar ise mükellefin tercihine göre gider veya maliyet olarak dikkate alınacaktır. Mükellef, borç bitinceye kadar seçtiği tercihini değiştiremeyecektir.

Öte yandan, finansal kiralama yoluyla edinilen kıymete ilişkin olarak kiralama süresi içinde yabancı para cinsinden yapılan kira ödemelerinin değerlendirilmesi sonucu ortaya çıkan kur farkının da, ilk yıl iktisadi kıymetin maliyetine eklenmesi sonraki yıllar ise gider veya maliyet olarak dikkate alınması gerekmektedir.

VI- ORTAKLARA DÖVİZ CİNSİNDEN VERİLEN BORÇ PARALARIN DEĞERLEMESİ NEDENİYLE ORTAYA ÇIKAN KUR FARKLARI:

Türk Ticaret Kanunu'na göre şirketler, ortaklarından ayrı bir tüzel kişiliği haizdir. Şirketlerin ortakları ile ilişkileri, üçüncü kişilerle olan ilişkilerinden farksızdır. Borç para verme işleminin ortaklara veya üçüncü kişilerle yapılması arasında bir fark bulunmamaktadır. Her ikisinde de şirket, atıl fonlarını bankalarda değerlendirmek yerine borç para olarak vermekte, bu şekilde faiz vb. gelir unsurlarından mahrum kalmaktadır. . Dolayısıyla, şirket tüzel kişiliklerinin ortaklarına borç para verme işlemleri finansman temin etme hizmeti kapsamına girmektedir. Şirketlerin bu şekilde ortaklarına borç para vermek suretiyle yaptıkları finansman hizmetleri hem faiz hesaplanmasını gerektirmekte hem de KDV'ye tabi bulunmaktadır.

KDV Kanun'unun 26. maddesinde, bedelin döviz ile hesaplanması halinde dövizin, vergiyi doğuran olayın meydana geldiği andaki cari kur üzerinden Türk parasına çevrileceği belirtilmiştir. Buna göre, şirketlerin borç para verme işlemlerinde KDV'nin matrahı, verilen borç para değil, borç para verme hizmeti karşılığı olarak faiz, vade farkı, prim vb. adlar altında sağlanan menfaat ve değerlerdir. Yine Kurumlar Vergisi Kanununa göre, ortaklara verilen borç para için emsal faiz oranlarından az olmamak üzere faiz hesaplanması ve gelir yazılması zorunludur. Borç para verme işleminde KDV matrahı ise, verilen borç para değil, hesaplanan faizdir.

Borç para verme işleminin döviz cinsinden veya dövize endeksli yapıldığı durumlarda KDV matrahı hesaplanan faiz tutarıdır.. Döviz cinsinden hesaplanan bu faiz tutarının KDV Kanunu'nun 26. maddesine göre, faiz hesabının yapıldığı tarihteki T.C. Merkez Bankası döviz alış kuru üzerinden TL'ye çevrilmesi ve KDV'nin bu bedel üzerinden ayrıca hesaplanması gerekmektedir. Maliye Bakanlığı'na göre döviz cinsinden hesaplanan bu faizlerin daha sonraki tarihlerde ödenmesi halinde ortaya çıkan kur farkları da KDV'ye tabi bulunmaktadır.

Ancak, Ortaklara döviz cinsinden borç para verme işleminde VUK'un değerlemeye ilişkin hükümleri uyarınca dönem sonunda yapılan değerlendirme nedeniyle ortaya çıkan kur farkları için KDV hesaplanmayacaktır. Paranın ve faiz tutarının tahsili aşamasında KDV hesaplanacaktır. Aynı durum, şirketin döviz cinsinden olan borçları nedeniyle yıl dönem sonlarında ortaya çıkacak kur farkları için de geçerlidir.

Şirket, hesaplanan faiz tutarı ve sonradan ortaya çıkan kur farkı için fatura düzenleyecek ve faturaya %18 KDV ilave edecektir.

VII- İHRAÇ KAYITLI TESLİMLERDE KUR FARKI :

- İmalatçı Lehine Oluşan Kur Farkı :

İhraç kaydıyla teslimlerde, teslim tarihinden sonra ortaya çıkan ve ihracatçılar tarafından imalatçılara yapılan kur farkı ödemelerinde, imalatçı tarafından ihracatçı adına kur farkı tutarı üzerinden bir fatura düzenlenir ve bu faturada; ödemenin mahiyeti ayrı ayrı belirtilir, malın tabi olduğu oran üzerinden KDV hesaplanır, bu KDV tutarının tahsil edilmediğine dair bir açıklama yazılır, ödemenin kaynağı olan ilk ihraç kaydıyla teslim faturasına ve ihracata ilişkin gümrük beyannamesine tarih ve numara belirtilmek suretiyle atıfta bulunulur.

İmalatçı, faturada gösterdiği KDV'yi, fatura tarihini içine alan döneme ait KDV beyannamesinde hem hesaplanan hem de indirilecek KDV olarak beyan eder. Hesaplanan KDV'nin beyanında, "Tevkifat Uygulanmayan İşlemler" tablosunda malın tabi olduğu orana ilişkin satır kullanılır. İndirim beyanında ise "İndirimler" tablosunun "Bu Döneme Ait İndirilecek KDV" satırı kullanılır. İhracatçı ise ihraç kaydıyla teslimde olduğu gibi, bu faturada belirtilen ancak imalatçıya ödenmeyen KDV'yi indirim konusu yapamayacağından KDV beyannamesine dahil etmez.

- İmalatçı Aleyhine Oluşan Kur Farkı ve Yurt Dışı Pazarlama Giderleri :

İmalatçı aleyhine ortaya çıkan kur farkları için ihracatçılar tarafından imalatçıya bir fatura düzenlenerek KDV hesaplanır. Bu faturada hesaplanan KDV ihracatçı tarafından beyan edilir, imalatçı tarafından indirim konusu yapılır.

İhraç edilen mallar için yurtdışındaki firmalar tarafından sunulan yurtdışında ifa edilen ve yurtdışında yararlanılan mümessillik, pazarlama, reklâm vb. hizmetler verginin konusuna girmez. Bu nedenle, KDV'nin konusuna girmeyen hizmetler karşılığında ödenen bedellerin ihracatçı tarafından imalatçılara aynen aktarılmasında da KDV hesaplanmaz.

VIII- DÖVİZLİ MAL VE HİZMET ALIMLARINA İLİŞKİN KUR FARKLARININ FATURALANDIRILMASI VE KDV BOYUTU

KDV Uygulama tebliğinde yer verilen açıklamalara göre;

1- Yurtiçi firmalardan yapılacak dövize endeksli mal alımlarına istinaden düzenlenen sözleşmede döviz kurunun taraflarca belirlenmesi halinde, (avans olarak yapılan ödemelerde dahil) düzenlenecek satış faturalarında Türk Lirası karşılığının gösterilmesi şartıyla, sözleşmede belirlenen döviz kuru üzerinden ilgili bedelin Türk Lirasına çevriliyerek defter kayıtlarına geçirilmesi,

2- Mal ithalatında, mal bedeli ile mal bedeli üzerinden Gümrük Makbuzu üzerinde hesaplanan Gümrük Vergisi ve KDV'nin hesaplanmasında 4458 sayılı Gümrük Kanununun 30 uncu maddesinde belirtilen T.C. Merkez Bankası döviz satış kuru geçerli olacağından, mal bedeli ve söz konusu vergilerin T.C. Merkez Bankası döviz satış kuru üzerinden Türk Lirasına çevriliyerek defter kayıtlarına geçirilmesi,

3- Yurtiçi firmalardan yapılacak dövize endeksli mal/hizmet alımlarına istinaden taraflarca mal/hizmet alım sözleşmesinde döviz kurunun belirlenmemiş

olması ve satış faturasında mal bedelinin T.C. Merkez Bankası döviz satış kuru üzerinden hesaplanması durumlarında, ödeme için taraflarca döviz kuru belirlenmediğinden düzenlenecek satış faturalarındaki bedelin T.C. Merkez Bankası döviz alış kuru üzerinden Türk Lirasına çevrilerek defter kayıtlarına geçirilmesi, ayrıca fatura düzenleme tarihinden, ödemenin gerçekleştiği tarihe kadar lehe oluşan kur farkları için alıcı tarafından satıcıya, aleyhte oluşan kur farkları için ise satıcı tarafından alıcıya fatura düzenlenerek, teslim veya hizmetin yapıldığı tarihte bu işlemler için geçerli olan oran üzerinden KDV hesaplanması gerekmektedir.

IX- KDV TEVKİFATINA TABİ SATIŞLARLA İLGİLİ KUR FARKLARI :

Uzun yıllar, Maliye Bakanlığı'nın faiz gibi kabul ederek KDV'ye tabi dediği, Danıştay'ın kur farklarının faiz olmadığı ve KDV'ye tabi tutulamayacağı yönünde karar verdiği kur farkı konusu nihayetinde KDV Uygulama Genel Tebliği ile karara bağlanmıştır. Maliye Bakanlığı 26.04.2014 tarihli RG' te de yayınlanan KDV Uygulama Genel Tebliği ile kur farklarının KDV'ye tabi tutulacağını açıklamıştır. Danıştay'ın görüşü kur farklarının KDV'ye tabi olmadığı yönünde devam etmektedir. Mükellefler bu tartışmalı duruma rağmen Maliye İdaresi ile ihtilafa düşmemek için oluşan kur farkları üzerinden KDV hesaplayıp beyan etmektedir.

Maliye Bakanlığı görüşüne göre, satıştan sonraki bir tarihte satıcı lehine fiyat farkı, kur farkı ve benzeri nedenlerle tevkifata tabi işlemin bedelinde sonradan bir artış ortaya çıkması halinde, bu artış ile ilgili olarak fatura düzenlenerek KDV hesaplanır ve hesaplanan KDV üzerinden (tevkifat alt sınırı dikkate alınmaksızın) tevkifat uygulanır. Bu şekilde işlem yapılabilmesi için fiyat farkı, kur farkı ve benzerinin ait olduğu asıl işleme ait KDV dahil bedelin tevkifat alt sınırını geçmiş ve tevkifata tabi tutulmuş olması gerekmektedir.

Alıcı lehine, ödemenin yapıldığı tarihte kur farkı oluşması halinde ise kur farkı tutarı üzerinden alıcı tarafından satıcıya bir fatura düzenlenerek, teslim ve hizmetin yapıldığı tarihteki oran üzerinden KDV hesaplanması gerekmektedir. Böylece, matrahta oluşan azalma tutarı, tevkifata tabi tutulmayan KDV tutarı ile birlikte, satıcı tarafından alıcıya iade edilir. Ayrıca, söz konusu KDV tutarı alıcı tarafından 1 No.lu KDV beyannamesi ile beyan edilir.

Saygılarımızla