

**T.C.
MARMARA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE ANA BİLİM DALI
MALİ HUKUK BİLİM DALI**

TÜRK VERGİ SİSTEMİNDE KUR FARKLARININ VERGİLENDİRİLMESİ

DOKTORA TEZİ

CELAL ÇELİK

**İstanbul,
1 Aralık 2011**

**T.C.
MARMARA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE ANA BİLİM DALI
MALİ HUKUK BİLİM DALI**

TÜRK VERGİ SİSTEMİNDE KUR FARKLARININ VERGİLENDİRİLMESİ

DOKTORA TEZİ

CELAL ÇELİK

Danışman: YRD. DOÇ. DR. VEYSİ İHSAN SEVİÇ

**İstanbul,
1 Aralık 2011**

Marmara Üniversitesi
Sosyal Bilimler Enstitüsü Müdürlüğü

Tez Onay Belgesi

MALİYE Anabilim Dalı MALİ HUKUK Bilim Dalı Doktora öğrencisi CELAL ÇELİK'nin tez çalışması, Enstitümüz Yönetim Kurulunun 27.04.2011 tarih ve 2011-8/41 sayılı kararıyla oluşturulan jüri tarafından oy birliği / oy çokluğu ile Doktora Tezi olarak kabul edilmiştir.

Öğretim Üyesi Adı Soyadı

İmzası

Tez Savunma Tarihi : 01.11.2011...

- 1) Tez Danışmanı : YRD. DOÇ.DR. VEYSİ İHSAN SEViğ
- 2) Jüri Üyesi : YRD. DOÇ.DR. MEHMET EZHAN DOĞRUSÖZ
- 3) Jüri Üyesi : PROF. DR. GÜLSEN GÜNEŞ
- 4) Jüri Üyesi : YDR. DOÇ. DR. BUMİN DOĞRUSÖZ
- 5) Jüri Üyesi : PROF.DR. HAKAN ÜZELTÜRK



İÇİNDEKİLER

	SAYFA NO
İÇİNDEKİLER	I
KISALTMALAR.....	IX
TABLO LİSTESİ.....	XIII
GRAFİK LİSTESİ	XIV
GİRİŞ.....	1

BİRİNCİ BÖLÜM

KUR FARKI KAVRAMI, MAHİYETİ VE MUHASEBE STANDARTLARINDA KUR FARKLARI

I.DÖVİZLİ İŞLEMLERİN TÜRK EKONOMİSİ İÇİNDEKİ GELİŞİMİ	7
II. KUR FARKI KAVRAMI, MAHİYETİ VE ÖZEL HUKUKTAKİ YERİ.....	11
A. Kur Farkını Ortaya Çıkaran Nedenler	11
B. Kur Farkı Kavramının İktisadi ve Hukuki Açından Tanımlanması	13
C. Kur Farkına Yakın Kavramlar ve Kur Farkının Yakın Kavramlardan Ayırt Edilmesi	18
1. Faizin tanımı ve kur farkı kavramı ile benzer ve farklı yönleri	18
2. Vade farkı kavramı ve kur farkı kavramı ile karşılaştırılması	22
3. Arbitrajın tanımı ve kur farkı ile karşılaştırılması	28
4. Temerrüt faizinin tanımı ve mahiyeti	29
5. Dövizli işlem – dövize endeksli işlem kavramları.....	33
6. Kur farkı kavramına benzeyen muhtelif kavramlar	34
a. Gecikme tazminatı tanımı ve mahiyeti	34
b. Aşkın zarar (munzam zarar) tazminatı tanımı	35
c. İcra inkar tazminatı	37

D. Kur Farkına İlişkin Borçlar Kanunu, Türk Ticaret Kanunu ve Vergi Kanunlarındaki Düzenlemeler	38
1. Borçlar Kanunu'ndaki döviz kurları ile ilgili düzenlemeler	38
2. Türk Ticaret Kanunu'ndaki dövizli işlemler ile ilgili düzenlemeler	41
3. Vergi Kanunlarında Kur Farkları İle İlgili Düzenlemeler	43
III. ULUSLARARASI VE TÜRK MUHASEBE STANDARTLARINDA KUR FARKLARI	45
IV. KAMBIYO MEVZUATINDA DÖVİZLİ İŞLEMLERLE İLGİLİ DÜZENLEMELER VE KUR FARKI KAVRAMININ ELE ALINIŞI	51

İKİNCİ BÖLÜM

SEÇİLMİŞ ÜLKELER VERGİ HUKUKU UYGULAMALARINDA KUR FARKLARI

I. AMERİKA BİRLEŞİK DEVLETLERİ'NDE KUR FARKI UYGULAMALARI	56
II. KANADA'DA KUR FARKI UYGULAMALARI	62
III. İNGİLTERE'DE KUR FARKI UYGULAMALARI	64
IV. AVUSTRALYA'DA KUR FARKI UYGULAMALARI	73

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

VERGİ USUL HUKUKUNDA KUR FARKLARI

I. USUL HUKUKU YÖNÜNDEN KUR FARKLARI	79
A. Vergi Usul Kanunu'nda Kur Farklarına Kaynaklık Teşkil Eden Düzenlemeler	79
B. Vergi Usul Kanunu'na Göre Dövizli Defter Tutulması	80
1. Defterlerin Türkçe tutulma zorunluluğu	80
2. Defterlerde Türk parası kullanma zorunluluğu	81

C. Dövizli Fatura Düzenlenmesi	85
D. Kur Farkları İçin Belge Düzenlenmesi	86
E. Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğine Göre Kur Farklarının Muhasebeleştirilmesi	89
II. DEĞERLEME UYGULAMALARINDA KUR FARKLARI.....	92
A. Dövizli Mevcutların ve Alacakların Değerlenmesi	92
1. Değerleme hükümlerinin kapsamı	92
a. Değerleme zamanı	92
b. Değerlemede uygulanacak döviz kurları	93
c. Maliyet bedeli esası.....	94
2. Dövizli mevcutların (kasa, banka, maddi ve gayri maddi duran varlıkların) değerlendirilmesinde ortaya çıkan lehte ve aleyhte kur farkları ile ilgili konular.....	97
a. Kasa ve banka mevcutlarında ortaya çıkan kur farkları.....	97
b. Bankalarda teminat olarak bulundurulmuş dövizlerin değerlendirilmesi	98
c. Dövizle endeksli ve yabancı para cinsinden menkul kıymetlerde kur farkları.....	99
3. Dövizli alacakların, borçların, avansların değerlendirilmesinde ortaya çıkan kur farkları	100
a. Dövizli alacak ve borçların değerlendirilmesi.....	100
aa. Alacak ve borçların değerlendirilmesinde genel açıklama.....	100
ab. Serbest bölge veya ilişkili firmalardan alınan dövizli alacakların değerlendirilmesi	102
ac. Finansal kiralama sözleşmelerinden kaynaklanan kur farkları.....	105
b. Dövizli avansların değerlendirilmesinde ortaya çıkan kur farkları	106
ba. Avansların tanımı ve hukuki mahiyeti.....	106
bb. Avanslarla ilgili düzenlemeler	108
bc. Avanslarla ilgili vergi idaresinin görüşleri	110
bd. Avanslarla ilgili vergi yargısının görüşleri	112
be. Diğer görüşler	114
c. Kambiyo mevzuatına göre dövizlerin değerlendirilmesinde karşılaşılan sorunlar	116
ca. Kambiyo mevzuatına göre süresinde yurda getirilmeyen dövizlerin değerlendirilmesi.....	116
cb. Kambiyo mevzuatına göre serbest kullanılabilen dövizlerin değerlendirilmesi	118
4. Dövizle alınan maddi duran varlıkların değerlendirilmesinde kur farkları.....	119
5. Dövizli türev ürünlerin değerlendirilmesi	123
B. Vergi Usul Kanunu'nda Kur Farkları ile ilgili Diğer Özellikli Konular	126
1. Stokların edinimi dolayısıyla oluşan kur farkları	126
2. İştirak hissesi satın almada kullanılan kredilerden oluşan kur farkı zararları ve kârlarının mahiyeti.....	128

3. Türk vergi hukukuna göre sermayenin döviz olarak konulması mümkün müdür?	133
4. Enflasyon düzeltmesi uygulamasında kur farkları	133
5. Mülga yeniden değerlendirme uygulamasında kur farkları	137
6. Yabancı para cinsinden şüpheli alacaklar	138
7. Yap işlet devret modeli uygulamasında kur farkı uygulamasına ilişkin mülga VUK değerlendirme hükmü	140

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

GELİR ÜZERİNDEN ALINAN VERGİLERDE KUR FARKLARI

I. GELİR VERGİSİNDE KUR FARKLARI	142
A. Gelir Vergisi Kanunu'nda Lehe Oluşan Kur Farklarının Değişik Gelir Türleri Açısından Mahiyeti	142
1. Ticari kazançlarda kur farkları	143
2. Zirai kazançlarda kur farkları	144
3. Ücretlerde kur farkları	144
4. Serbest meslek kazançlarında kur farkları	145
5. Gayrimenkul sermaye iratlarında kur farkları	146
6. Menkul sermaye iratlarında kur farkları	147
7. Diğer kazanç ve iratlarda kur farkları	152
B. Kur farklarının gider yazılması	155
C. Yıllara Sari İnşaat ve Onarım İşlerinde Ortaya Çıkan Kur Farklarının Mahiyeti	159
1. Yıllara sari inşaat ve onarım işleri ile ilgili genel değerlendirme	159
2. Alınan avans ve istihkakların bankalarda değerlendirilmesi nedeniyle oluşan kur farkları	161
3. Hakediş alacaklarından kaynaklanan kur farkları	165
4. Kullanılan borçlarla ilgili kur farkları	165
5. Yıllara sari inşaat işlerinde vergi kesintisi (stopaj) uygulamasında kur farkları	166
D. Tam Mükelleflerden Yapılan Vergi Kesintisi Uygulamasında Kur Farkları	169
E. Uygulamadan Kalkan Bazı Önemli Müesseselerde Kur Farkları	172
1. Yatırım indirimi uygulamasında kur farkı ile ilişkili konuların ele alınışı	172
2. Finansman gideri kısıtlaması uygulamasında kur farkı kavramının ele alınışı	175
3. Maliyet artış fonu uygulamasında kur farkları	181

F. Gelir Vergisi Kanunu'nda Kur Farkları ile ilgili Diğer Özellikli Konular	182
1. Yurtdışı kazançlara ilişkin vergilerin mahsubunda uygulanacak kurlar.....	182
2. Gelir vergisi kanununda götürü gider uygulamasında kur farkları.....	183
3. Yurt dışı harcırah uygulamasında uygulanacak kurlar	184
4. Forward işlemlerinde oluşan kur farkı gelirleri	184
II. KURUMLAR VERGİSİNDE KUR FARKLARI	185
A. Kur Farkları Konusunda Kurumlar Vergisi Kanunu'nda Yer Alan Düzenlemeler	185
B. Kurumlar Vergisinde Örtülü Sermaye Müessesinde Kur Farkları	186
1. Mülga 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'na göre örtülü sermaye uygulaması	186
2. 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nda örtülü sermaye uygulamasında kur farkları	191
a. Örtülü sermayeye ait kur farkının gider kaydedilememesi	191
b. Örtülü sermayedeki düzeltme uygulamasında kur farkları	192
c. Lehe olan kur farkları.....	196
C. Örtülü Kazanç Dağıtım ve Transfer Fiyatlaması Konularında Kur Farkı Uygulaması	197
D. Serbest Bölgelerde Kayıtlı Şirketlerin Kur Farkı Gelirlerinin Kurumlar Vergisine Tabi Tutulması	201
1. Serbest bölgelerin tanımı ve niteliği	201
2. Serbest Bölgeler Kanunu orijinal md.6'da yer alan gelir ve kurumlar vergisinin istisnası.....	204
3. Serbest Bölgeler Kanunu geç. md. 3'te yer alan gelir ve kurumlar vergisinin istisnası.....	204
4. Serbest bölgedeki şirketlerden elde edilen kâr paylarının vergilendirilmesi	209
5. Serbest bölgelerde ücret geliri elde edenlerin vergilendirilmesi	210
6. Serbest bölgelerde kur farkları ile ilgili diğer konular.....	211
E. Taşınmaz ve İştirak Hissesi Satış Kazancı İstisnasında Kur Farkı Uygulaması ...	212
F. Dar Mükellef Kurumlardan Yapılan Stopajlarda Kur Farkları.....	214
G. Yurt Dışından Elde Edilen Gelirlerde Oluşan Kur Farkları ile İlgili Konular	218
1. Gelirin kayıtlara intikalinde uygulanacak kurun tespiti.....	218
2. Türk uluslararası gemi siciline kayıtlı gemilerle ilgili istisna uygulamasında kur farkları	219
3. Yurtdışı inşaat işlerinde kur farkları	221
4. Yurt dışı iştirak kazançları istisnasında kur farkları	227

5. Yurt dışı şube kazançları istisnasında kur farkları.....	228
6. Kontrol edilen kurum kazancı uygulamasında kur farkları	229
H. Kurumlar Vergisi Kanunu'nda Diğer Özellikli Konular	230
1. Dar mükellefler tarafından merkeze ödenen kur farkları	230
2. Teknoloji Geliştirme Bölgeleri istisnasında kur farkları	230
3. Mülga 5422 sayılı KVK ihracat istisnası uygulamasında kur farkları	231

BEŞİNCİ BÖLÜM

HARCAMA VE İŞLEM VERGİLERİNDE KUR FARKLARI

I. KATMA DEĞER VERGİSİNDE KUR FARKLARI	232
A. Katma Değer Vergisi Kanunu'nda Dövizli İşlemler ve Kur Farkları ile ilgili Düzenlemeler	232
B. Katma Değer Vergisi Kanununun Temel Düzenlemeleri Kapsamında Kur Farkları.....	233
1. KDVK'nda Vergiyi Doğuran Olay Kavramı Bağlamında Kur Farkları	233
2. Katma Değer Vergisi Kanunu'nda Hizmet Kavramı Bağlamında Kur Farkları.....	237
a. Hizmet kavramı ile ilgili genel açıklamalar	237
b. Kur farkı hizmet midir?	239
3. Katma Değer Vergisi Kanunu'nda Matrah Kavramı ve Kur Farkları	242
a. Yurtiçi mal teslimi ve hizmet ifası hallerinde matrah.....	242
b. İthalatta matrah ve kur farkları	243
c. Kur farkları KDVK md.35 uyarınca matrah düzeltmesinin bir unsuru olarak dikkate alınmalı mıdır?	244
C. Kur Farklarının Katma Değer Vergisine Tabi Tutulması Konusundaki Görüşler	245
1. Kur farklarında KDV uygulamasına ilişkin olarak Maliye Bakanlığı'nın görüşleri	245
2. Kur farklarının katma değer vergisine tabi olduğu görüşünü savunanların düşünceleri	251
3. Kur farklarının katma değer vergisine tabi olmadığı şeklindeki görüşler	253
4. Kur farklarında katma değer vergisi uygulamasına ilişkin yargı kararları	256
5. Kur farklarının katma değer vergisine tabi tutulması konusundaki görüşümüz.....	260
a. Anayasal ilkeler karşısında Maliye Bakanlığı'nın yaklaşımı	260
aa. Verginin yasallığı ilkesi	260
ab. Hukuki güvenlik ilkesi.....	261
b. Vergilendirme ilkeleri açısından Maliye Bakanlığı'nın yaklaşımı	262

c. Bir örnek yardımıyla kur farklarında katma değer vergisi uygulamasının analizi	263
d. Kur farklarında katma değer vergisi uygulamasıyla ilgili genel değerlendirme	269
D. Kur Farkların Katma Değer Vergisine Tabi Tutulması Halinde Özellikli Konular	272
1. Kur farklarına uygulanacak katma değer vergisi oranı.....	272
2. İhraç kayıtlı teslimlerde ortaya çıkan kur farkları ile ilgili konular.....	275
3. İthal edilen malın bedelinin sonradan ödenmesi sırasında ortaya çıkan kur farklarının ithalde ödenen katma değer vergisi yönünden ele alınması.....	278
4. Hizmet ithalatında kur farkları.....	281
5. Değerlemelerde oluşan kur farklarında KDV uygulaması	283
6. Dövizli avansların katma değer vergisi karşısındaki durumu.....	284
7. Kur farklarına uygulanacak katma değer vergisi matrahının tespitinde iç yüzde dış yüzde yönteminin kullanımı	291
8. Satış karşılığında yabancı para cinsinden düzenlenmiş senet alınması hali	293
9. Örtülü sermaye uygulamasında kur farklarının katma değer vergisi karşısındaki durumu.....	295
a. Genel açıklama.....	295
b. Örtülü sermaye üzerinden ödenen faizlerin ve kur farklarının katma değer vergisine tabi olduğu görüşü	295
c. Örtülü sermaye üzerinden ödenen faiz ve kur farklarının katma değer vergisine tabi olmadığı görüşü.....	298
d. Örtülü sermayede katma değer vergisi uygulamasına ilişkin değerlendirme	298
10. Katma Değer Vergisi tevkifatı uygulamasında ortaya çıkan kur farkları	299
a. Satıcı lehine oluşan kur farklarında KDV tevkifatı uygulaması	300
b. Müşteri lehine oluşan kur farklarında KDV tevkifatı uygulaması.....	301
11. Döviz kurlarının düşmesi halinde kur farkı hesaplanması	303
12. Grup şirketler arasında kredi aktarılması halinde bu krediye ilişkin kur farklarının KDV'ne tabi olup olmadığı	304
13. Yurt dışından borçlanmalar dolayısıyla ödenen kur farklarında KDV uygulaması	305
II. BANKA VE SİGORTA MUAMELELERİ VERGİSİNDE KUR FARKLARI	306
A. BSMV Hakkında Genel Açıklamalar	306
B. Kambiyo İşlemlerinde BSMV Uygulaması.....	307
C. Kambiyo Gider Vergisi Tobin Vergisi İlişkisi	310

D. Dövizli ve Dövizle Endeksli Kredilerde Kur Farkları	311
III. DAMGA VERGİSİNDE KUR FARKLARI	313
A. Damga Vergisi Hakkında Genel Açıklama ve Damga Vergisi'nde Hesaplamalarda Esas Alınacak Kurlar	313
B. Sözleşmenin Değiştirilmesi Halinde Ortaya Çıkan Kur Farklarının Damga Vergisi Kanunu Karşısındaki Durumu	314
C. Sözleşmenin Devri Halinde Ortaya Çıkan Kur Farklarının Damga Vergisi Kanunu Karşısındaki Durumu	315
IV. ÖZEL TÜKETİM VERGİSİNDE KUR FARKLARI	317
A. Özel Tüketim Vergisi Hakkında Genel Açıklamalar.....	317
B. Kur Farklarının Özel Tüketim Vergisi Matrahına Dahil Olup Olmadığı	318
C. Özel Tüketim Vergisinde Asgari Matrah Uygulamasında Kur Farkları	319
SONUÇ.....	321
KAYNAKÇA.....	335

KISALTMALAR

ASC	: Accounting Standards Codification (Muhasebe Standartları Kodlaması)
ATAD	: Avrupa Topluluğu Adalet Divanı
AUD	: Avusturalya Doları
AYM	: Anayasa Mahkemesi
BDDK	: Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu
BK	: Borçlar Kanunu
BKK	: Bakanlar Kurulu Kararı
BMVDB	: Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı
BSMV	: Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi
CA \$: Kanada Doları
CD	: Ceza Dairesi
CFM	: The Corporate Finance Manual (İngiltere Kurumsal Finansman Kılavuzu)
CGT	: Capital Gain Tax (Avusturalya-Sermaye Geliri Vergisi)
CRA	: Canada Revenue Agency (Kanada Gelir İdaresi)
CTA	: The Corporation Tax Act (İngiltere Kurumlar Vergisi Kanunu)
D.	: Daire
DFİF	: Destekleme ve Fiyat İstikrar Fonu
Dnş.	: Danıştay
DVK	: Damga Vergisi Kanunu
E.	: Esas Numarası
FA	: Finance Act (İngiltere Finans Yasası)
FAS	: Financial Accounting Standard (Finansal Muhasebe Standardı)
FASB	: Financial Accounting Standards Board (Finansal Muhasebe Standartları Kurulu)
FIFO	: First-in First-out (İlk Giren İlk Çıkar)

FRS	: Financial Reporting Standard (İngiltere-Finansal Raporlama Standardı)
GAAP	: Generally Accepted Accounting Principles (Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri)
GGM	: Gelirler Genel Müdürlüğü
GİB	: Gelir İdaresi Başkanlığı
GK	: Gümrük Kanunu
GT	: Genel Tebliğ
GV	: Gelir Vergisi
GVK	: Gelir Vergisi Kanunu
HD	: Hukuk Dairesi
HMRC	: Her Majesty's Revenue & Customs (İngiltere Gelir ve Gümrük İdaresi)
HUK	: Hesap Uzmanları Kurulu
HUMK	: Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu
IAS	: International Accounting Standards (Uluslararası Muhasebe Standartları)
IASB	: The International Accounting Standards Board (Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu)
IASC	: The International Accounting Standards Committee (Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi)
IFRS	: International Financial Reporting Standards (Uluslararası Finansal Raporlama Standartları)
IRC	: Income Revenue Code (ABD Gelir Vergisi Kanunu)
IRS	: Inland Revenue Service (ABD Gelir İdaresi)
ITA	: Income Tax Act (Kanada Gelir Vergisi Kanunu)
ITAA	: The Income Tax Assessment Act (Avustralya Gelir Vergisi Değerleme Yasası)
İBD	: İstanbul Baro Dergisi
İBK	: İçtihadı Birleştirme Kararı
İD	: İstanbul Defterdarlığı
İİK	: İcra ve İflas Kanunu

İSMMM	: İstanbul Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirler Odası
İTO	: İstanbul Ticaret Odası
İÜHF	: İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi
İVDB	: İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı
İYMMO	: İstanbul Yeminli Mali Müşavirler Odası
K.	: Karar Numarası
KDV	: Katma Değer Vergisi
KDVK	: Katma Değer Vergisi Kanunu
KKEG	: Kanunen Kabul Edilmeyen Gider
KV	: Kurumlar Vergisi
KVK	: Kurumlar Vergisi Kanunu
LIBOR	: Londra Bankalar Arası Faiz Oranı
LIFO	: Last-in First-out (Son Giren İlk Çıkar)
MB	: Maliye Bakanlığı
MK	: Medeni Kanun
MSUGT	: Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği
OECD	: The Organisation of Economic Cooperation and Development (Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Teşkilatı)
ÖİV	: Özel İşlem Vergisi
ÖTV	: Özel Tüketim Vergisi
ÖTVK	: Özel Tüketim Vergisi Kanunu
RG	: Resmi Gazete
s.	: Sayfa
SBK	: Serbest Bölgeler Kanunu
SEC	: Security and Exchange Commission (ABD Sermaye Piyasası Kurulu)
SPK	: Sermaye Piyasası Kanunu
T.	: Tarih
TEFE	: Toptan Eşya Fiyat Endeksi
TFRS	: Türkiye Finansal Raporlama Standartları
TMS	: Türkiye Muhasebe Standartları
TMSK	: Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu

TPKKHK	:	Türk Parasının Kıymetini Koruma Hakkında Kanun
TTK	:	Türk Ticaret Kanunu
UFRS	:	Uluslararası Finansal Raporlama Standartları
UK GAAP	:	United Kingdom Generally Accepted Accounting Practices (Birleşik Krallık Genel Kabul Görmüş Muhasebe Uygulamaları)
VDB	:	Vergi Dairesi Başkanlığı
VDDGK	:	Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu
VUK	:	Vergi Usul Kanunu
YHGK	:	Yargıtay Hukuk Genel Kurulu Kararı
YİBHGK	:	Yargıtay İçtihadı Birleştirme Hukuk Genel Kurulu Kararı
YKD	:	Yargıtay Kararları Dergisi
YMM	:	Yeminli Mali Müşavir
YSİÖİ	:	Yıllara Sari İnşaat ve Onarım İşleri

TABLO LİSTESİ

	Sayfa No.
Tablo 1 : Örnek Gösterim Tablosu	264
Tablo 2 : Kur Farkları KDV'ne Tabi Tutulduğu Varsayımı	265
Tablo 3 : Kur Farklarının KDV'ne Tabi Olmadığı Varsayımı	266
Tablo 4 : Türk Lirası Bazında Karşılaştırma	267
Tablo 5 : Döviz Bazında Karşılaştırma	267
Tablo 6 : Özel Tüketim Vergisinde Listeler İtibariyle Tarh Aşamaları	317

GRAFİK LİSTESİ

	Sayfa No.
Grafik 1 : İTO Toptan Eşya Fiyat Artışları (%)	8
Grafik 2 : Yıllık Ortalama USD Döviz Alış Kurları (TL)	9
Grafik 3 : Türk Ekonomisinde Dolarizasyon Oranları (%)	10

GİRİŞ

Kur farkı kavramı, ekonomide yabancı para kullanımıyla birlikte ortaya çıkmaktadır. Öte yandan ülkemizde ve pek çok yabancı ülkede de geçerli olan uygulamalara göre sözleşmeler ve ödemeler yabancı para cinsinden yapılabilmektedir. Ancak sözleşmelerin yapılması ve ifasında döviz kullanımı, muhasebenin tutulması ve ödenecek vergilerin hesaplanmasında ulusal paranın kullanılmasının bir sonucu olarak kur farkları ortaya çıkmaktadır. Öte yandan döviz kuru değişiklikleri doğrudan doğruya devlete ödenecek vergi tutarını da değiştirebilmektedir. Üstelik bu değişimin yönü sadece tek yönlü de değildir. Hem işlemlerde, hem de vergi hesaplamalarında ulusal paranın kullanılması halinde kur farkı olgusundan söz edilemeyecektir.

Ülkemizdeki enflasyon oranları 1970’li yıllardan itibaren yaklaşık 30 yıl süresince oldukça yüksek bir seyir izlemiş olup bu süreçte fiyat istikrarı ve döviz kuru istikrarı sağlanamamıştır. Çoğu zaman çift haneli, bazı yıllarda üç haneli rakamlarla ifade edilen yıllık enflasyon rakamları, yaklaşık 30 yıl sonra tek haneli rakamlara inmiştir.

1970’li yıllarda başlayan 30 yıllık süreç içerisinde, Türk ekonomisinde istikrarın sağlanamadığı konulardan biri de döviz kurlarıdır. Türkiye’de yaşanan döviz darboğazları sonucunda 1980, 1994 ve 2001 yıllarında, oldukça ağır ekonomik krizler yaşanmıştır. Yaşanan ekonomik krizlerin sonunda yapılan yüksek oranlı devalüasyonlarla Türk lirasının değeri düşürülmüştür. Yaşanan döviz darboğazları ve ekonomik krizler de güven sembolü olan yabancı paralara karşı olan talebi artırıcı faktörler olarak ortaya çıkmıştır.

Ülkemizde 1980’li yıllara kadar sabit kur rejimi benimsenmiştir. 1980 öncesi süreç içerisinde genellikle ani devalüasyonlarla Türk parasının değeri düşürülmüştür. Dolayısıyla bu dönemde ortaya çıkan kur farkları daha çok bir kerelik ortaya çıkan yüksek tutarlar şeklinde oluşmuştur. Üstelik aynı dönemde kambiyo mevzuatından kaynaklanan kısıtlamalar da yoğun olarak geçerlidir. O zamanki koşullar içerisinde,

yabancı para cinsinden sözleşmeler yurt içinde yaygın değildir. Bu nedenle 1980 öncesi dönemde Türk vergi hukukunda kur farkları ile ilgili çok sayıda problemle karşılaşılmamıştır.

Öte yandan yüksek enflasyon ve dış açık yaşanan Türkiye Ekonomisinde 24 Ocak 1980 kararları sonrasında yoğun bir dışa açılma süreci yaşanmıştır. Bu süreçte kur politikalarında liberalleşmeler gerçekleştirilmiş ve kambiyo kısıtlamaları hafifletilmiştir. Türkiye'nin serbest kur sistemine geçmesinden sonra, özellikle yüksek enflasyon yaşanan 1980 ve 1990'lı yıllar boyunca döviz kurları "*istikrarlı*" bir şekilde yükselmiştir. Kurların sürekli yükselmesinin sonucu olarak dövize endeksli borç veren kişiler nezdinde yüksek tutarlarda kur farkı gelirleri oluşmuştur. Aynı süreçte, sürekli borç veren nezdinde oluşan kur farkı gelirleri nedeniyle, kur farklarının vade farkı veya faiz gibi düşünülmesi gerektiği görüşleri ağırlık kazanmıştır. Bu algının sonucu olarak da idari uygulamalar, yargı kararları ve yazının görüşleri şekillenmiştir.

Diğer taraftan 2001 ekonomik krizi sonrası uygulanmaya başlanan "*güçlü ekonomiye geçiş*" programı sonrasında Türk parası, yabancı paralar karşısındaki değerini büyük ölçüde korumayı başarmıştır. Hatta bu süreçte zaman zaman Türk Lirası değer kazanmış, döviz kurları düşme trendine girmiştir. Kurların düşme trendi, bir başka deyişle Türk Lirasının değerlenmesi, kur farklarına bakış açısını değiştirmeye başlamıştır. Özellikle yargı kararları ve yazının kur farkları konusundaki görüşleri farklılaşmaya başlamıştır. Ancak Maliye Bakanlığı, önceki görüşlerine paralel bir tutum sergilemeyi sürdürmüştür. Bu durum ise uygulayıcıları ve mükellefleri alacakları kararlar konusunda sıkıntıya sokmuştur.

Öte yandan 2008 yılında dünya çapında yaşanan ekonomik kriz de kur farkları konusunda çok farklı sorunların yaşanmasına yol açmıştır. Ancak bu süreçte, Türk Lirasının yabancı paralar karşısında değerini korumayı başarması nedeniyle, krizin Türkiye ekonomisindeki etkileri nispeten daha sınırlı olmuştur.

Özet olarak ülkemizde yaklaşık 30 yıl süresince yüksek enflasyon yaşanması, 1980'li yıllarda Türk ekonomisinin daha çok dışa açılması, kambiyo mevzuatının liberalleştirilmesi gibi nedenlerle, Türk ekonomisinde yabancı paralarla yapılan

işlemlerin yoğunluğu artmıştır. Diğer bir ifade ile ülkemizde yapılan sözleşmelerde, düzenlenen senetlerde ve faturalarda, uygulanan fiyatlarda ve bankalara yatırılan mevduatlarda yabancı para kullanımı oldukça yaygınlaşmıştır. Dövizin ve dövize endeksli işlemlerin yaygın kullanımının bir sonucu olarak, Türk vergi uygulamalarında kur farkları dolayısıyla karşılaşılan sorunlar artmıştır. Özellikle enflasyon oranlarının ve Türk Lirası'nın değer kaybının arttığı dönemlerde, ülke ekonomisinin dolarizasyonun artmasıyla birlikte, vergi mevzuatında yaşanan uyumsuzluklar ve problemlerin de arttığı gözlemlenmektedir.

Yüksek enflasyon rakamları ve ekonomik krizler, Türk Lirasına olan güveni azaltmış ve yabancı paraların ticari hayatta kullanımını arttırmıştır.

Öte yandan özellikle 24 Ocak 1980 tarihinde alınan ekonomik kararlardan sonra Türkiye'de hızlı bir şekilde dışa açılma süreci yaşanmıştır. Ekonominin dışa açılmasının bir sonucu olarak ihracat, ithalat, yabancı sermaye hareketleri ve yurt dışı turizm gelirleri artan bir seyir izlemiştir. Bütün bu dışa açılma sürecinin sonunda yabancı paraların Türkiye ekonomisi içerisindeki mevcudiyeti ve kullanımı önemli ölçüde artmıştır.

Diğer taraftan 1983 yılında, kambiyo mevzuatı alanında çıkarılan Bakanlar Kurulu Kararları ile yabancı paralar üzerinden yapılan işlemlerdeki kısıtlamalar da önemli ölçüde ortadan kaldırılmıştır. Kambiyo mevzuatında yapılan değişiklikler de 1980 sonrası dönemde Türkiye'de dövizli işlemleri artıran bir unsur olarak kabul edilmelidir.

Yukarıda açıklananlara ek olarak devletin yaptığı bazı ihalelerde, yabancı para birimlerini kullanması da döviz kullanımını artıran bir faktör olarak ortaya çıkmaktadır. Öte yandan Türk hukuk sisteminde yabancı paralar üzerinden yapılan sözleşmelere olanak tanınmasına bağlı olarak ülkemizde döviz üzerinden ve dövize endeksli olarak yapılan sözleşmeler yaygınlaşmıştır.

Türk Lirası değerinin yabancı paralar karşısında dalgalanmasının bir sonucu olarak Türkiye'de yabancı paraların kullanılışı artmaya başlamış, yabancı para cinsinden açılan mevduat hesaplarının toplam içindeki ağırlığı oldukça artmış, diğer bir

ifade ile Türk ekonomisi dolarize olmuştur. Diğer taraftan, 2000’li yıllarda, döviz kurlarında ve enflasyon oranlarında yakalanan istikrara rağmen, 2010 yılı itibariyle Türk ekonomisinde yabancı para kullanımı yaygın olup, Türk ekonomisindeki dolarizasyon düzeyi hala yüksektir. Tarafımızdan yapılan hesaplama göre, Ocak 2010 itibariyle Türk ekonomisinin dolarizasyon düzeyi %28 olarak hesaplanmıştır. Türk ekonomisinin yüksek dolarizasyon düzeyinde olmasının bir sonucu olarak, bugün dahi pek çok konuda kur farkları ile ilgili sorunlar varlığını sürdürmeye devam etmektedir.

Döviz kurlarının değiştiği bir ortamda, dövizli ya da dövize endeksli olarak yapılan sözleşmelerde, sözleşmelerin yapıldığı, yükümlülüklerin ifa edildiği ve ödemelerin yapıldığı tarihlerde, sözleşme yükümlülüklerinin dövizli tutarı sabit kalırken, kurların değişmesine bağlı olarak Türk Lirası karşılığı farklı olmaktadır. Bu farklılık, kur farkı kavramı ile ifade edilmektedir. Kur farkları döviz kurlarının değişimiyle ilişkili olarak ortaya çıkmakta olup, lehte veya aleyhte ortaya çıkabilir.

Döviz üzerinden yapılan sözleşmelerde dahi vergilerin Türk Lirası üzerinden alındığı düşünüldüğünde, dövizli işlemlerde kur değişimleri nedeniyle ödenecek vergi tutarları önemli ölçüde değişebilmektedir. İster lehe isterse aleyhe olsun her türlü kur farkı, dövizli işlemlerdeki vergi uygulamalarında önemli bir sorun olarak ortaya çıkmaktadır.

Kur farkları konusundaki düzenlemeler çoğu zaman Türk vergi mevzuatında açık değildir. Birçok konuda gerek yargı organları, gerek idare, gerekse vergi hukuku yazınının görüşleri istikrarlı değildir. Yapılan bu çalışma ile Türk vergi hukukunda çok yaygın ele alınmasına rağmen, çok kapsamlı ve derinlemesine analiz edilmeyen kur farkları bir bütünlük içerisinde ele alınmaya çalışılmıştır.

Hazırlamış olduğumuz bu çalışmanın birinci bölümünde kur farklarının Türk ekonomisindeki yeri, kur farklarının hukuki boyutu, Uluslararası ve Türk muhasebe standartlarında kur farkları ele alınmıştır. Bu bölümün ilk alt bölümünde dövizli işlemlerin Türk ekonomisindeki ağırlığı konusu ele alınmıştır. Daha sonrasında kur farkı kavramı tanımlanmış, benzer hukuki kavramlarla farkları ve benzerlikleri ortaya konulmuştur. Ayrıca bu bölümde Uluslararası ve Türk Muhasebe Standartlarındaki kur

farkları ile ilgili düzenlemelere kısaca yer verilmiştir. Bu konulara ek olarak, kambiyo mevzuatındaki geçmişte yaşanan gelişmeler de birinci bölümün sonunda yer almaktadır.

Çalışmanın ikinci bölümünde, seçilmiş ülke uygulamalarında kur farkları ele alınmıştır. Bu bölümde, ABD, Kanada, İngiltere ve Avustralya ülkelerindeki kur farklarına ilişkin mevzuat düzenlemeleri ele alınmıştır.

Çalışmamızın üçüncü bölümünde Vergi Usul Hukukunda kur farkları konusu ele alınmıştır. Bu bölüm kur farkları ile ilgili usul hükümleri ve değerlendirme hükümleri olarak iki alt bölüme ayrılmıştır. Üçüncü bölümün birinci alt bölümünde, kur farklarına ilişkin belge düzenlenmesi, dövizli defter tutulması, muhasebe sistemi uygulama genel tebliğlerindeki kur farkı konuları ele alınmıştır. Üçüncü bölümün ikinci alt bölümünde, değerlendirme uygulamaları sırasında kur farkları konularında yaşanan sorunlar ele alınmıştır. Bu alt bölümde, değerlendirme uygulamaları ile ilgili genel kurallar ve özellikli konular ayrı ayrı alt başlıklarda açıklanmıştır.

Çalışmanın dördüncü bölümünde Türk vergi sisteminde gelir üzerinden alınan vergilerde kur farkları konusu ele alınmıştır. İki alt bölüme ayrılan bu bölümde gelir ve kurumlar vergisi kanunu uygulamalarında ortaya çıkan kur farkları ile ilgili konular ele alınmıştır. Her iki alt bölümde de öncelikle yasal düzenlemelere yer verildikten sonra, her iki kanundaki kur farkları ile ilgili konular müessese bazında ele alınmıştır. Çalışmada büyük ölçüde güncel mevzuat ele alınmış olsa da zaman zaman yürürlükten kalkmış olan ancak önemi yüksek olan bazı konular da açıklanmıştır.

Beşinci bölümde satış ve işlem vergilerinde kur farkları konusu ele alınmıştır. Bu bölümün birinci alt bölümünde katma değer vergisi uygulamasında kur farkları konusu açıklanmıştır. Bu alt bölümde öncelikle yasal düzenleme, KDVK'nun temel düzenlemeleri karşısında kur farkları konuları ele alındıktan sonra, kur farklarının katma değer vergisine tabi tutulup tutulmaması gerektiği konusundaki görüşlere yer verilmiştir. Kişisel görüşümüzün de detaylı şekilde açıklandığı bu bölüm, özgün hesaplama ve tablolarla desteklenmiştir. Daha sonra kur farklarının katma değer vergisine tabi tutulması gerektiği varsayımı ile özellikli konular açıklanmıştır. Bu bölümün diğer alt bölümlerinde, vergi hukukunda nispi önemi fazla olan banka ve

sigorta muameleleri vergisi, özel tüketim vergisi ve damga vergisi uygulamalarında ortaya çıkan kur farklarına ilişkin tartışmalı konular ele alınmıştır. Çalışma kapsamını çok fazla genişletmemek amacıyla, diğer vergilerde ortaya çıkan kur farkları konulu tartışmalara yer verilememiştir.

Çalışmanın Sonucunda ise konuyla ilgili genel değerlendirmelerimiz ve önerilerimiz yer almaktadır.

BİRİNCİ BÖLÜM

KUR FARKI KAVRAMI, MAHİYETİ VE MUHASEBE STANDARTLARINDA KUR FARKLARI

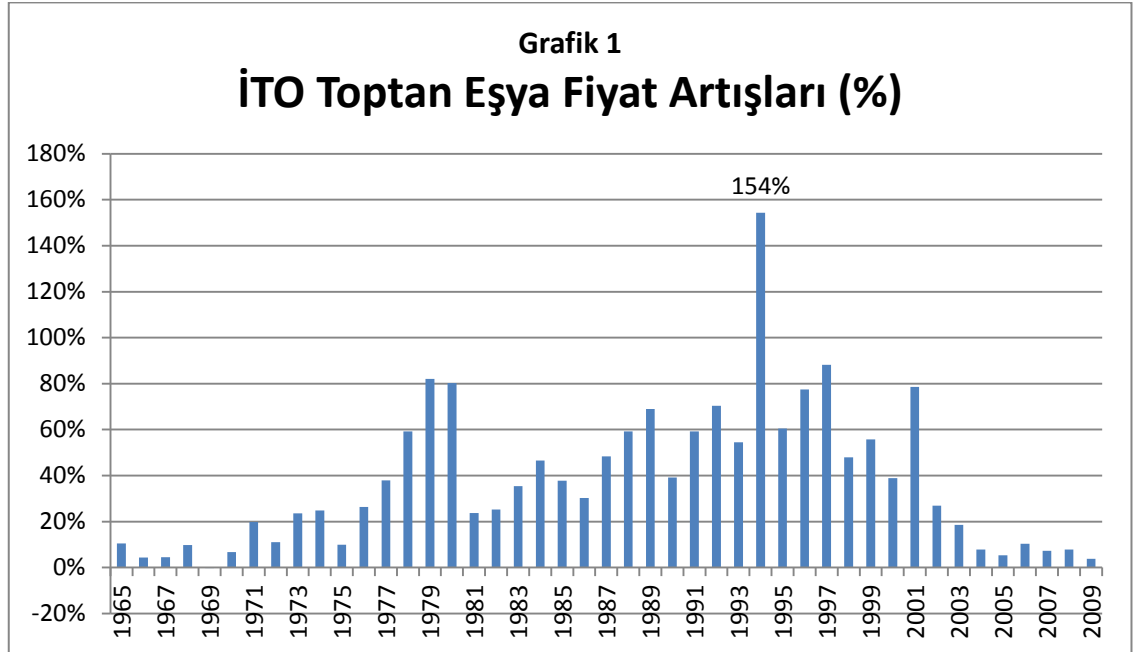
I. DÖVİZLİ İŞLEMLERİN TÜRK EKONOMİSİ İÇİNDEKİ GELİŞİMİ

Paranın üç temel fonksiyonu olup bunlar sırasıyla; paranın değişim aracı, değer ölçüm birimi ve değer saklama aracı olmasıdır.¹ Enflasyonist artışın yüksek olduğu süreçte para bu fonksiyonlarını tersten başlayarak yitirmeye başlar. Değeri düşen bir para öncelikle değer saklama fonksiyonunu, sonrasında değer ölçüm işlevini kaybeder. Son olarak para, temel ve en çok kullanılan işlevi olan değişim aracı olma fonksiyonunu da yitirir. Bu durumda vadesiz ödemelerin bile yabancı para ile veya ona endeksli yapıldığı görülür. Hiperenflasyon yaşanan yerlerde ulusal para üstlendiği

¹ İlyas Şıklar, **Para Teorisi ve Politikası**, Eskişehir:Anadolu Üniversitesi Yayını, Yayın No.1583, 2004, s.5-8.

fonksiyonlarını yerine getiremez.² Şiddetli enflasyon yaşanan ekonomilerde ulusal paranın yerine getirmesi gereken fonksiyonları daha çok yabancı paralar yerine getirmeye başlar. Bir kavram olarak dolarizasyon veya para ikamesi³ yerel paranın bazı fonksiyonlarını yabancı paraya karşı kaybetme sürecidir.⁴

Ülkemizde yabancı parasıyla yapılan işlemleri artıran en önemli sebeplerin başında, yaklaşık 30 yıl süren yüksek enflasyon sürecinin yaşanmış olmasıdır. Enflasyonist ortam içerisinde insanlar, ulusal paraya olan inançlarını yitirmeye başlamış ve kendi aralarındaki ticari ilişkilerde dahi yabancı para kullanımı yaygınlaşmıştır. Aşağıdaki birinci grafikte, Türkiye’de yaşanan yıllık enflasyon oranları gösterilmiştir. Grafikten de görüleceği üzere, ülkemiz 1970’li yıllardan başlayarak 2000’li yılların başına kadar yaklaşık 30 yıl süresince çok yüksek enflasyon oranları yaşanmıştır.



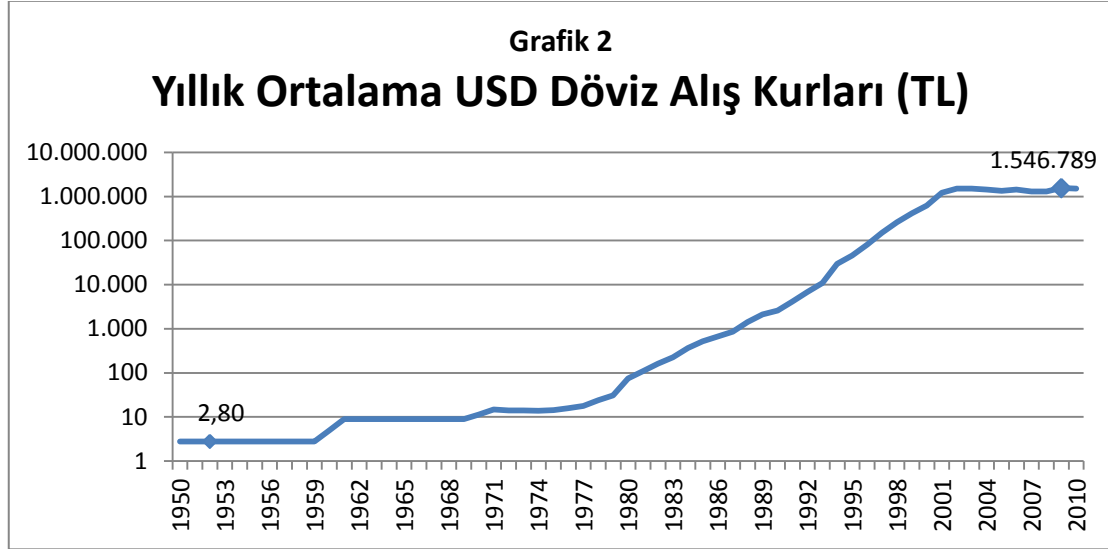
Kaynak: www.tcmb.gov.tr Erişim:14.09.2010

² Şıklar, s.21.

³ Para ikamesi, ulusal paranın dövizle ikamesi şeklinde tanımlanabilir. (Nilgün Acar Balaylar ve Aylin Abuk Duygulu, “Türkiye’de Para İkamesi Olgusu ve Para Talebinin İstikrarı”, **Dokuz Eylül Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Cilt:19, Sayı.2, 2004, s.35)

⁴E. Alpan İnan, “Kur Rejimi Tercihi ve Türkiye”, **Bankacılar Dergisi**, Sayı.40, 2002, s.45.

Diğer taraftan, döviz kurlarının gelişimine bir gösterge olmak üzere, aşağıdaki grafikte 1 ABD Dolarının, altı sıfır atılmadan önceki haliyle⁵ Türk Lirası karşılığı gösterilmiştir. Döviz kurlarının çok yüksek artması nedeniyle, logaritmik grafik gösterimi tercih edilmesine rağmen, 1980’li yıllarda başlayan yüksek döviz kuru artışları dikkat çekicidir. Döviz kurları ancak 2000’li yıllarda istikrar yakalayabilmiştir.



Kaynak: www.tcmb.gov.tr Erişim:14.09.2010

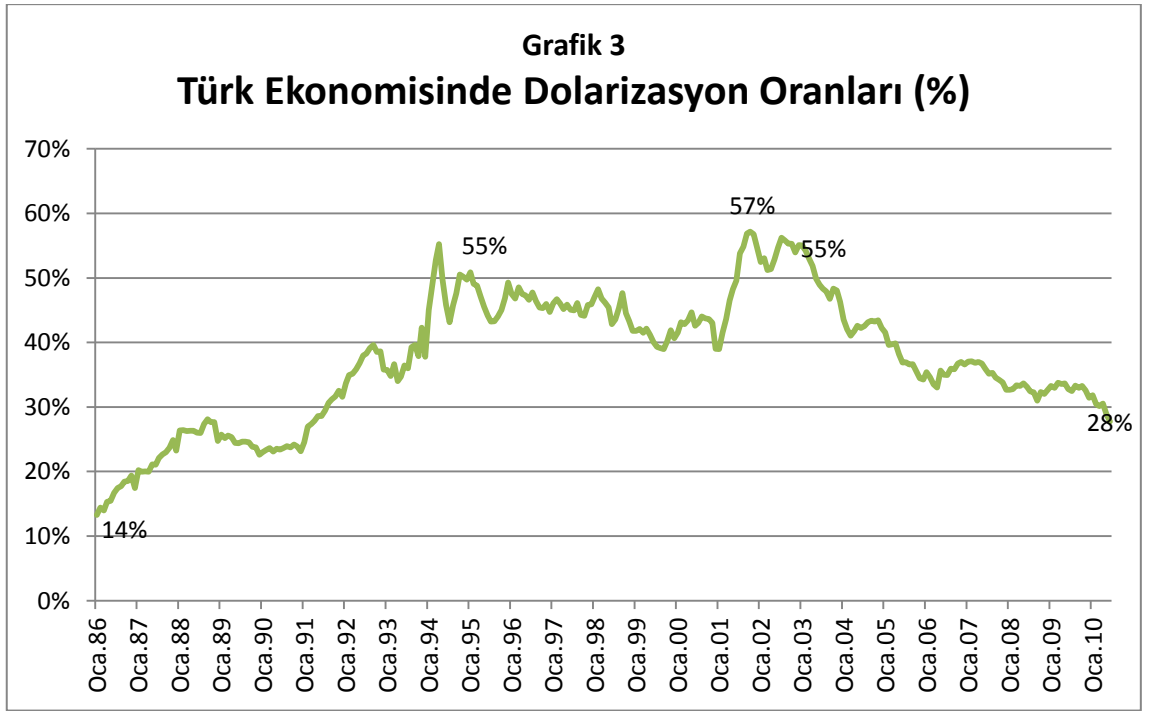
Yukarıdaki Grafik 2’de yıllık ortalama kurların en yüksek olduğu değer, 2009 yılı için geçerli olan 1,54 TL’dir.⁶

Diğer taraftan, özellikle ekonomide yaşanan yüksek enflasyon nedeniyle döviz kurları “istikrarlı” bir şekilde uzun yıllar artmıştır. Türk Lirasının enflasyon nedeniyle reel anlamda değer yitirmesi ve döviz kurlarının yukarı çıkması veya diğer bir ifade ile Türk Lirasının yabancı paralar karşısında değer kaybetmesi nedenleriyle, bireyler yaptıkları işlemlerde daha çok yabancı para kullanmaya başlamışlardır. Örneğin ithalatçılar, satıcılar ve üreticiler fiyatlarını, ev sahipleri kiralarını yabancı para ile belirlemeye başlamışlardır. Kişiler birikimlerini Türk Lirasından daha çok yabancı para ile yapmaya başlamışlardır. Kısacası Türk Lirası değerinin kur politikası, enflasyon, genel ekonomik gelişmeler gibi nedenlerle yabancı paralar karşısında dalgalanmasının

⁵ 31.01.2004 tarih ve 25363 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 5083 sayılı Türkiye Cumhuriyeti Devletinin Para Birimi Hakkında Kanun’un ikinci maddesi ile eski Türk Lirası’ndan altı sıfır atılmış ve resmi para birimi 01.01.2005 gününden itibaren Yeni Türk Lirası olarak adlandırılmaya başlanmıştır. Diğer taraftan 05.05.2007 tarih ve 26513 sayılı Resmi Gazete’de yayınlanan 05.05.2007 tarih ve 2007/11963 sayılı BKK ile, 01.01.2009 tarihinden itibaren Türk Lirasındaki “Yeni” ibaresi çıkarılmıştır.

⁶ 01.01.2005 tarihinde yapılan YTL dönüşümünden önceki TL değerine göre 1.546.789 TL’dir.

bir sonucu olarak Türk ekonomisi dolarize olmuştur.⁷ Diğer bir ifade ile iktisat literatüründeki ismiyle ulusal para, yabancı parayla ikame edilmiştir. Ekonominin ne ölçüde dolarize olduğunun göstergesi döviz tevdiat hesaplarının toplam mevduatlar içindeki ağırlığıdır. Ancak bu yöntem, nakit varlıkları, off-shore hesaplarda tutulan dövizli mevduatları, banka dışı dövizli varlıkları göstermeme gibi kusurları bulunmasında rağmen ekonomideki dolarizasyon düzeyini ölçmede kullanılmaktadır.⁸ Ekonominin dolarize olması T.C. Merkez Bankasının ekonomideki yönlendirici işlevini azaltırken, Türk hazinesini senyoraj (para basımı) gelirinden mahrum etmektedir.⁹ Türk ekonomisindeki dolarizasyon düzeyini ölçmenin bir yöntemi, finansal büyüklükler içerisinde döviz cinsinden olanların payını ölçmektir.¹⁰ Aşağıda yer alan 3 numaralı grafikte, dövizli mevduatların toplam mevduatlara oranı gösterilmiştir.



Kaynak: www.tcmb.gov.tr Erişim:14.09.2010

⁷ Paranın ödeme, ölçü birimi olma ve tasarruf yapma gibi üç klasik fonksiyonu vardır. Bir ülkenin vatandaşları, ABD Doları veya herhangi bir yabancı parayı, kendi para birimlerinin yanında kullanıyorlarsa, dolarizasyondan (İngilizce: dollarization) söz edilir. Kullanılan yabancı paranın ABD Doları olması şart değildir. (<http://www.dollarization.org/> Erişim:15.05.2010).

⁸ Gianni De Nicolo, Patrick Honohan, Alain Ize, **Dollarization of the Banking System Good or Bad?**, The World Bank Development Research Group Finance and International Monetary and Financial System Department, August 2003, s.5.

Yukarıdaki rakamlar Türk ekonomisinin önemli ölçüde dolarize olduğunu, 1994 ve 2001 krizleri sonrasında Türk ekonomisindeki dolarizasyon oranlarının zirveye ulaştığını, ekonomide enflasyon oranlarında düşüş ve döviz kurlarında istikrarın yakalanmasıyla birlikte, dolarizasyon oranlarının düşüş trendine girdiğini göstermektedir. Ancak Ocak 2010 itibariyle %28 olarak ölçülen oran, hala %14 olan 1986 yılı rakamının iki katı düzeyindedir. Bu durum Türk ekonomisinde dolarizasyonun önemli bir olgu olduğunu ortaya koymaktadır. Dolarizasyonun yüksek olduğu dönemlerde kur farklarıyla ilgili sorunlar yoğun yaşanmaktadır.

Türkiye’de kur farkları merkezli sorunların ortaya çıkmasının temel nedeni, ekonomi içerisinde yabancı para ile yapılan işlemlerin artmasıdır. Yabancı para kullanımını artıran en önemli neden, enflasyon nedeniyle Türk parasının değer kaybıdır. Diğer taraftan dış ticaret hacminin, turizm gelirlerinin ve diğer yurt dışı hizmet gelirlerinin artması ve kambiyo mevzuatındaki liberalleşmelerin bulunması da yabancı paraların Türk ekonomisinde kullanımını artıran diğer faktörlerdir.

II. KUR FARKI KAVRAMI, MAHİYETİ VE ÖZEL HUKUKTAKİ YERİ

A. *Kur Farkını Ortaya Çıkaran Nedenler*

Serbest kur sisteminin geçerli olduğu durumlarda, döviz kurları genellikle anlık olarak hareket gösterir. Bu tür ekonomilerde, dövizli veya dövize endeksli sözleşmelerde, sözleşmenin yapıldığı ve edimlerin ifa edildiği tarihler arasındaki döviz kurları farklı olabilir. Bu farklılık kur farklarının oluşmasına yol açan nedenlerden biridir. Diğer bir ifade ile muhasebe kayıtlarının tutulduğu para birimi ile sözleşmelerin ifa edildiği para birimlerinin birbirlerinden farklı olması halinde, sözleşmenin yapıldığı veya işlemlerin ifa edildiği tarihlerin muhasebe kayıtlarında kur farkları ortaya

⁹ İbrahim Özdemir ve Mustafa Çelen, “Vade ve Kur Farklarının Özel Tüketim Vergisi Karşısındaki Durumu”, **Vergi Dünyası**, Sayı.264, Ağustos 2003, s.25.

¹⁰ İnan, s.45.

çıkılmaktadır.¹¹ Ayrıca kur farkları yabancı bir para mevcudu, alacak veya borç üzerinde yapılan işlemler ile bu unsurlarla ilgili değerlemeler sırasında da ortaya çıkabilir.

Ülkemiz uygulamasına göre, yurt dışında düzenlenmiş yabancı para cinsinden belgeler yasal defterlere, belgenin düzenlendiği günde geçerli T.C. Merkez Bankası döviz kuru üzerinden Türk Lirasına çevrilerek gösterilecektir.¹² Dövizli işlemlerin tahsilat ve ödeme aşamalarında o tarihteki kur üzerinden ve alacak ve borçların tahakkuk ettiği tarihteki kurlarla yasal kayıtlara intikal ettirilmesi, dönem sonlarında mevcutlar, alacaklar ve borçların değerlendirilmesi gerekir.¹³

Öte yandan 21 numaralı Uluslararası Muhasebe Standardında göre, yabancı para cinsinden bir işlem ilk işlem tarihindeki döviz kuruyla bilançoya kaydedilir (TMS-21 md.21). Standarda göre parasal kalem olarak tanımlanan değerlerin ödenmesi, tahsilatı veya değerlendirilmesi sırasında kur farkları ortaya çıkar.

Kur farklarını ortaya çıkaran nedenler, kaynağına göre aşağıdaki gibidir.

- Kasada veya bankada mevcut yabancı paranın satılması (dövizin bozdurulması),
- Yabancı para alacağının tahsil edilmesi,

¹¹ Çalışmanın İkinci Bölüm IV nolu alt bölümünde, Avusturya uygulaması detaylı olarak açıklanmıştır. Avusturya vergi mevzuatında kur farkı işlemlerinde vergiyi doğuran haller (forex realisation events) aşağıdaki gibi sayılmıştır. (ITAA 1997, bölüm 775.5)

•Gerçekleşme olayı 1: Yabancı bir paranın veya üzerindeki hakkın kısmen veya tamamen elden çıkarılması,
•Gerçekleşme olayı 2: Yabancı para elde etmeye ilişkin hakkın sonlandırılması (Örn. yabancı para cinsinden ücretin elde edilmesi),

•Gerçekleşme olayı 3: Yabancı para elde etme borcunun sonlandırılması,

•Gerçekleşme olayı 4: Yabancı para ödeme borcunun sonlandırılması (Örneğin bir giderin yabancı para ile ödenmesi),

•Gerçekleşme olayı 5: Yabancı para ödeme hakkının sonlandırılması,

¹² 253 seri nolu VUK Genel Tebliği.

¹³ İD Özelge, T.09.02.2005, Sayı.1044, (www.ivdb.gov.tr, Erişim:15:06.2008)

“..Yabancı ülke para değerinde kur dalgalanmaları veya serbest kur tatbikatı sonucu meydana gelen değişiklikler dolayısıyla döviz cinsinden ödemeler olarak alınan döviz bedellerinin Türk Lirası karşılığındaki artış ve azalışları doğrudan doğruya ilgili dönem kur geliri ve gideri olarak sonuç hesaplarına intikal ettirilebilir.

Buna göre ticari kazancın tespitinde tahakkuk esası cari olduğundan yabancı para ile olan alacak ve borçların tahakkuk ettiği tarihte geçerli olan kurlar değerlendirilerek kayıtlara intikal ettirilmesi gerektiğinden, döviz cinsinden yapılan ödemelerin bedeli olarak banka hesabınıza yatırılan dövizin, bankadan çekilip TL.sına çevrilerek kayıtlarınıza intikali durumunda, bozdurulduğu değer ile bankadan çekilmemiş ise, Merkez Bankasıca belirlenen yıl sonundaki TL.sı karşılığındaki değeri ile değerlendirilerek kayıtlarınıza intikali gerekmektedir.

Ancak, tahsilat veya ödeme safhasında kur değişikliği olmuşsa, tahsilat veya ödeme, o tarihteki kur üzerinden yapılacağından hasıl olan farkın duruma göre kur geliri veya gideri yazılması gerekir....”

- Yabancı para borcunun ödenmesi,
- Yabancı para cinsinden mevcut, alacak ve borçlarla ilgili değerlendirilmesi,

Doğmasında neden olan unsurun yabancı para olması dolayısıyla kur farkları, konusu yabancı para olan sözleşmeler ile yabancı para cinsinden veya yabancı paraya endeksli olarak ifa edilen olan sözleşme tiplerinde ortaya çıkabilir. İşletmelerde kur farkı yasal zorunluluktan kaynaklanan değerlemelerde, dövizli alacakların tahsil edilmesinde, borçların ödenmesinde¹⁴ veya dövizli varlıkların Türk Lirasına çevrilmesinde ortaya çıkabilir.

B. Kur Farkı Kavramının İktisadi ve Hukuki Açısından Tanımlanması

Para politikası uygulamasının temel amacı, kur istikrarının sağlanarak kurların sabit tutulabilmesinin temin edilmesidir.¹⁵ Para politikasının bu temel hedefine rağmen, ülkemizde kurlar genellikle çok değişken olmuştur. Kurların değişmesi sonucunda da kur farkları ortaya çıkmaktadır.

Kur farkı (*İngilizcesi: difference of exchange, differences in rates of exchange*) kavramı, Türk Dil Kurumu tarafından yayınlanan iktisat sözlüğünde “1. Kurlardaki değişim nedeniyle ulusal para cinsinden yapılacak ödemelerde ortaya çıkan farklar. 2. Dövizin değişik kurlardan ulusal paraya çevrilmesi sonucu ortaya çıkan fark.” şeklinde tanımlanmıştır.¹⁶

Kur farkı İstanbul Yeminli Mali Müşavirler Odasının yayını Rapor dergisinde “ *tarafların iradesi dışında tezahür eden ve sadece TL ve yabancı paralar arasındaki parite değişimlerinden kaynaklanan (enflasyon) farkları* ” şeklinde tanımlanmıştır.¹⁷

¹⁴ Erdoğan Arslan, “Kur Farkları Katma Değer Vergisine Tabi Tutulamaz”, **Vergi Dünyası**, Sayı.335, Temmuz 2009, s.2.

¹⁵ Celali Yılmaz, **Döviz Kuru İstikrarsızlıklarının Azaltılmasında Vergi Politikasından Yararlanılması: Tobin Vergisi**, T.C. Marmara Üniversitesi, Bankacılık ve Sigortacılık Enstitüsü, Yayınlanmamış Doktora Tezi, İstanbul, Haziran 2001, s.10.

¹⁶ Türk Dil Kurumu, **İktisat Terimleri Sözlüğü**, (www.tdkterim.gov.tr, Erişim:21.06.2008)

¹⁷ İYMMO, “Kur Farklarının KDV Karşısındaki Durumu”, **Rapor**, 07/34, 15 Ağustos 2007, s.9.

Kur, yabancı paraların ulusal paralar cinsinden değeridir.¹⁸ Kur farkı, ulusal paraların yabancı paralar¹⁹ karşısında değer kaybetmesi²⁰ veya kazanmasıdır.

Rosenfield ve Gill'e göre, yabancı dövizlerle işlem yapan firmaların dövizlerle ilgili kur farkı (muhasabe) riski, işlem riski ve ekonomik risk olarak adlandırılacak üç çeşit riski vardır.²¹ Bu risklerden muhasabe riski ve işlem riski olarak adlandırılan durumlarda ortaya çıkan kur farkları, şirketlerin mali tablolarında yer almaktadır.

Kur farkı ulusal bir paranın, başka ülke parası karşısındaki değişimlerinden kaynaklanmakta olup, oluşumuna ulusal ve uluslararası boyutta çok sayıda değişken etki etmektedir.²²

Çeşitli Danıştay kararlarında, müşterilere kur farkı uygulamasının ticari hayatın bir gereği olduğu²³, kur farklarının devlet politikasının bir sonucu doğduğu²⁴ ve kur farklarının Türk Lirasının yabancı paralar karşısında²⁵ veya enflasyon nedeniyle²⁶ değer

¹⁸ Kazım Yılmaz, "Kur Farklarının KDV'ye Tabi Olup Olmayacağı Konusu ve 105 seri numaralı KDV Genel Tebliği", **Vergici ve Muhasebeciyle Diyalog Dergisi**, Kasım 2007. (www.suryay.com.tr, Erişim:15.06.2010)

¹⁹ "Türk hukukunda, ... Türkiye'de Türk kanunlarına göre tedavülde bulunmayan bütün paralar yabancı para kabul edilmiştir... Türkiye'de Türk kanunlarına göre tedavül eden para Türk Lirasıdır."

(Fevzi Şahlanan, "Yabancı Para Borcu ve İşçi Ücretinin Yabancı Para Olarak Belirlenmesi ve Ödenmesi", **Kenan Tunçomağ'a Armağan**, İÜHF Eğitim Öğretim ve Yardımlaşma Vakfı, İstanbul 1997, s.459.)

²⁰ Feriştah Sönmez, "12 No'lu Türkiye Muhasebe Standardı-Kur Değişim Etkilerinin Muhasebeleştirilmesi", **Mali Çözüm**, Sayı 64, Temmuz-Ağustos-Eylül 2003, s.130-148

²¹ Yabancı parasıyla işlem yapan firmaların karşı karşıya oldukları üç risk aşağıdaki gibidir.;

Kur farkı (muhasabe) riski (translation exposure): Mali tablolarda yurt dışı yatırımları konsolidasyon metoduyla gösterirken ortaya çıkan kur farklarını ifade etmektedir. Bu boyutuyla kur farkları, işletmenin nakit akımlarına doğrudan bir etkisi olmasa dahi mali tabloların değerlerini etkilemektedir.

İşlem riski (transaction exposure): Dövizli bir alacağın ediniminde ve nakde çevrilmesinde ortaya çıkan kur farklarını ifade etmektedir. İşlem riski işletmenin nakit akımlarını ve gelirlerini doğrudan etkilemektedir.

Ekonomik risk (economic exposure) : Kurların değerlerindeki değişim, işletmenin yabancı ülkelerdeki rekabet gücünü doğrudan etkilemektedir.

(Paul Rosenfield, Frederick Gill, "Applications in Accounting", **Journal of Accountancy**, February 1990, p.103-106.)

²² Mehmet Kaygusuzoğlu, "Sabit Kıymet Ediniminde Ortaya Çıkan Finansman Giderleri", **Yaklaşım**, Sayı.132, Aralık 2003, s.190.

²³ Dnş. VDDGK, T.08.01.1999, E.1997/434, K.1999/8, (www.mevbank.com, Erişim:18.07.2008)

"Dolara endeksli ve vadeli olarak ithal edilmiş bir emtianın satışında Merkez Bankası döviz kurlarına göre kur farkı hesaplanıp uygulanması ticari yaşamın ekonomik gereklerine uygundur."

²⁴ Dnş.3.D., T.12.01.1988, E.1987/1155, K.1988/8 (www.mevbank.com, Erişim:23.07.2008)

"Faiz borcunun aracı bankaya ödenmesi ile Merkez Bankasının transfer tarihi arasında geçen sürede meydana gelecek kur farkında, davacı şirketi sorumlu tutmaya imkân bulunmadığı, zira kur farklarının oluşumunun devlet politikasına tabi olduğu, ne zaman transfer edileceği belli olmayan ve ileriye dönük olarak olması muhtemel kura göre faiz hesaplanarak bunun mükelleflerden istenmesine maddeden imkân görülmediği..."

Dnş.12.D., 10.12.1981, E.1980/194, K.1981/2677, (www.mevbank.com, Erişim:23.07.2008)

"Dava konusu işlemin tesis edilmesine neden olan kur farkının 1567 sayılı Türk Parasının Kıymetini Koruma Hakkında Kanun'un verdiği yetkiye dayalı kamu hizmeti uygulamasından doğan Devletin döviz politikası ile ilgili bir niteliği bulunmaktadır."

²⁵ Dnş.4.D., T.26.01.1999, E.1998/2250, K.1999/50, (www.mevbank.com, Erişim: 23.07.2008)

"Türk Lirasının yabancı paralar karşısında değer kaybetmesinden kaynaklanan ... kur farkları"

kaybetmesinden kaynaklandığını ifade edilmiştir. Yine Danıştay çeşitli kararlarında kur farklarının gelir arttırıcı olmaktan çok finansman giderlerini azaltan bir unsur olduğunu belirtmiştir.²⁷

Dövizli veya dövize endeksli bir sözleşmelerde, sözleşmenin yapıldığı ve edimlerin ifa edildiği veya değerlemelerin yapıldığı sıralarda yada dövizli varlıkların değerlendirilmesi sırasında, döviz kurlarında meydana gelen değişikliklerden dolayı, ulusal para ile yapılan muhasebe kayıtlarında ortaya çıkan farklılıkları kur farkı olarak tanımlayabiliriz. Kur farklarını oluşturan neden, döviz kurlarının değişmesidir. Kurların değişiminin temel nedeni ise ulusal ekonomi veya yabancı ekonomilerde yaşanan istikrarsızlıklar sonucunda ulusal paranın değerinin yabancı para değerinde oluşan farklılıklardır.

Kur farkları sadece değişken kur sistemlerinin benimsendiği ülkelerde ortaya çıkan bir durum değildir. Sabit kur sistemlerinin benimsendiği durumlarda da, kur farkları ortaya çıkabilmekte olup, döviz kuru değişimleri devalüasyon ve revalüasyon kavramlarıyla ifade edilmektedir.²⁸ Devalüasyon, sabit kur rejiminde; resmi kurun yükseltilmesi sonucunda ulusal paranın diğer ulusal paralar karşısında değerinin

Dnş.4.D., T.26.01.1999, E.1998/2254, K.1999/49, (www.mevbank.com, Erişim: 23.07.2008)

“Türk Lirasının yabancı paralar karşısında değer kaybetmesinden kaynaklanan ... kur farkları”

²⁶ Danıştay aşağıda yer alan kararında, kur farkının enflasyon nedeniyle oluştuğunu ifade etmiştir. Bu ifade her zaman doğruyu teşkil etmez. Ulusal paranın yabancı paralar karşılığında değerinin tespitinde enflasyon önemli bir faktördür ancak kısa süreli döviz kuru hareketlerinde enflasyon oranı ile döviz kuru değişimi arasında doğrusal bir bağlantı yoktur. Konuya ilişkin Danıştay Kararı için bkz. Dnş.3.D., 15.04.2004, E.2003/1918, K.2004/1002, (www.mevbank.com, Erişim:23.07.2008)

“Kur farkı artışı, enflasyon nedeniyle oluşan değer artışından kaynaklanan ve döviz olarak alınan borcun zaman içinde aşınmasını karşılayan bir gider niteliğinde olduğundan...”

Dnş.3.D., T.07.12.2005, E.2005/1709, K.2005/2663, (www.mevbank.com, Erişim:23.07.2008)

“Döviz olarak alınan borcun enflasyon nedeniyle zaman içinde aşınmasının karşılığı olan kur farkı..”

²⁷ Dnş.3.D., T.26.06.2001, E.2001/840, K.2001/2556, (www.mevbank.com, Erişim:23.07.2008)

“Ancak finansman geliri sağlamayı ana faaliyet konusu edinmemiş işletmeler bakımından repo, vade farkı, kur farkı, faiz gibi finansman geliri nitelikli gelirler gerçekte gelir unsuru olmaktan çok mevcut finansman gideri yükünü azaltan faktörler olduğundan finansman giderlerinden bu giderin etkisini azaltan ...”

Dnş.4.D., T.27.10.1997, E.1997/771, K.1997/3795, (www.mevbank.com, Erişim:23.07.2008)

“Finansman geliri sağlamayı ana faaliyet konusu edinmemiş bir firma bakımından, bu firmadaki repo, vade farkı, kur farkı, faiz gibi finansman nitelikli gelirler gerçekte bir gelir unsuru olmaktan çok, mevcut finansman giderleri yükünü azaltan faktörlerdir.”

²⁸ Öte yandan, sabit kur sistemlerinde, ulusal paranın değeri bir yabancı paraya göre sabitlenir. Bu durumda, söz konusu para birimiyle yapılan sözleşmelerin ulusal para cinsinden tutulan muhasebe kayıtlarında kur farkı ile karşılaşmak mümkün değildir. Ancak ulusal paranın değerinin sabitlendiği yabancı para dışındaki para birimlerinden yapılan yabancı paralarda ise kur farkları ortaya çıkacaktır. Konuya örnek vermek gerekirse, bir ulusal para Euro’ya sabitlenmiştir. Ancak Euro’nun Amerikan Doları ve Japon Yeni karşısındaki değerleri ise sürekli değişmektedir. Bu nedenle, yabancı para birimi Euro’ya sabitlense dahi, Amerikan Doları veya Japon Yeni gibi diğer dövizlerle yapılan işlemlerde kur farkları ortaya çıkacaktır.

düşürülmesi olarak tanımlanmaktadır.²⁹ Devalüasyon durumunda ülke parasının yabancı paralar karşısındaki değeri düşürülmektedir. 1956, 1958 ve 1970 yıllarında gerçekleşen devalüasyonlarda, Türk parasının kıymeti yarıdan fazla düşmüştür.³⁰ Devalüasyon kelimesinin zıt anlamlısı kabul edilebilecek kavram revalüasyon kavramıdır. Revalüasyon, sabit kur rejiminde, resmi kurun düşürülmesi diğer bir ifade ile ulusal paranın diğer ulusal paralar karşısındaki değerinin yükseltilmesidir.³¹ Dövizli yapılan işlemlerde hem devalüasyon hem de revalüasyon durumlarında kur farklarının doğması kaçınılmazdır.

Borçlar Kanunu'nun 19'ncü maddesinde³² benimsenen sözleşme serbestisi ilkesi uyarınca taraflar, kanunun gösterdiği sınırlar içerisinde serbestçe sözleşme yapabilirler. Sözleşme serbestisi (özgürlüğü), *hukuk düzeninin sınırları içinde kişilerin irade beyanlarıyla diledikleri hukuki sonuçları meydana getirebilme özgürlüğüdür.*³³ Sözleşme serbestisi ilkesi uyarınca, şahıslar bir satım sözleşmesi bedelini döviz olarak belirleyebilecekleri gibi, dövize endeksli olarak da bedeli belirleyebilirler.³⁴

Borçlar hukukumuzda uygulanan "*itibari değer teorisine*" göre, 1 Türk Lirası 1 Türk Lirasına eşittir. Bu teoriye göre borçlu borçlandığı tutarı ödemekle borcundan kurtulur.³⁵ Çünkü para borcu değer borcu olmayıp miktar borcudur.³⁶ BK'nun istisna sözleşmesini hükümleri arasında yer alan ancak kıyas yoluyla diğer sözleşme tiplerine de uygulanabilecek 365/II'nci maddesi³⁷ itibari değer teorisine bir istisna

²⁹ Türk Dil Kurumu, **İktisat Terimleri Sözlüğü**, (www.tdkterim.gov.tr, Erişim:21.06.2008)

³⁰ Sermet Akman, "Karşılaştırmalı Olarak Alman ve İsviçre-Türk Hukuklarında Yüksek Oranlı Enflasyonun Para Borçlarına Etkisi ve Bu Konudaki Yargısal Kararlar", **İBD**, Sayı:10,11,12, 1989, s.624.

³¹ Türk Dil Kurumu, **İktisat Terimleri Sözlüğü**, (www.tdkterim.gov.tr, Erişim:21.06.2008)

³² BK md.19 düzenlemesi aşağıdaki gibidir.

"Madde 19 - Bir akdın mevzuu, kanunun gösterdiği hudut dairesinde, serbestçe tayin olunabilir. Kanunun kat'i surette emrelediği hukuki kaidelere veya kanuna muhalefet; ahlaka (adaba) veya umumi intizama yahut şahsi hükümlere müteallik haklara mugayir bulunmadıkça, iki tarafın yaptıkları mukaveleler muteberdir."

³³ M. Ezhan Doğrusöz, "Vergi Hukukunda Özel Hukukun Yeri ve Hukuk Uygulaması Açısından Önemi", **Legal Mali Hukuk Dergisi**, Sayı.39, Mart 2008, s.609.

³⁴ Mevzuatımızda dövizli işlem yapmaya ilişkin kısıtlamalar, kambiyo mevzuatından yer almaktadır. Halen Türk kambiyo mevzuatına göre, dövizli işlem yapmaya dönük kısıtlamalar son derece sınırlıdır. Detaylarla ilgili olarak çalışmamızın İkinci Bölüm, IV numaralı alt bölümünde yer alan Kambiyo Mevzuatı ile ilgili açıklamalara bakılabilir.

³⁵ Akman, "Karşılaştırmalı Olarak Alman ve İsviçre-Türk Hukuklarında Yüksek Oranlı Enflasyonun Para Borçlarına Etkisi ve Bu Konudaki Yargısal Kararlar", s.624.

³⁶ Atalay Özdemir, **Özel Hukukta Paranın Değer Kaybının Giderimi**, Ankara:Turhan Kitabevi, 2004, s.1.

³⁷ BK md. 365 hükmü aşağıdaki gibidir.

"Madde 365 - Götürü pazarlık edilmiş ise, mütaahhit yapılacak şeyi kararlaştırılan fiata yapmağa mecburdur. Yapılacak şey, tahmin edilen miktardan fazla say ve masrafı mucip olsa bile, mütaahhit bedelin arttırılmasını isteyemez.

getirmektedir.³⁸ Ancak Türk yargı kararlarında para değerinin düşüşü genel olarak beklenilmeyen hal olarak kabul edilmemektedir.³⁹ İtibari değer sözleşmesinin bir sonucu olarak, Türk lirası cinsinden yapılan bir sözleşmede eğer borçlu borcunu temerrüde düşmeksizin vadesinde öderse, sözleşme süresi içerisinde ulusal para devalüe edilse dahi para değerinin yabancı paralar karşısında değer kaybetmesinden borçlu sorumlu tutulamaz. Öte yandan Akman'a göre bu görüş, Türk parasının aşırı değer düşmeleri karşısında doyurucu olmaktan uzaktır. Buna göre, sözleşmenin kurulduğu anda edimler arasında var olan dengenin sonradan aşırı derecede bozulması beklenilmeyen hal olarak kabul edilmeli ve borçlu BK md. 365/II'deki haklardan yararlandırılmalıdır.⁴⁰

Yabancı para alacakları icra hukukunda, “*menkul alacağı*” olarak değil “*para alacağı*” olarak kabul edilir ve yabancı para alacakları için para alacaklarının takip yoluna başvurulur. Yabancı para alacaklarının, icra takibinde ülke parasına çevrilmesi zorunludur.⁴¹ Yapılan bu çeviri sonucunda alacak tutarı bütün takip süresince sabit kalacağından, tahsil edilen para ile gerçek alacak rakamları birbirinden farklılık gösterebilmektedir. Bu nedenle dövizli alacaklı kurların değişiminden uğradığı zarar nedeniyle borçluya karşı yeniden takip yapabilir veya dava açabilir. Öte yandan, icra takibinin başladığı kurdan takip edilen yabancı para alacağının ülke parasına çevrilmesinde alacaklı tarafından, “*efektif satış kuru*” esas alınarak dövizli alacağın Türk Lirası karşılığı hesaplanmaktadır.⁴²

Fakat evvelce tahmin olunamıyan veya tahmin olunup ta iki tarafça nazara alınmıyan haller işin yapılmasına mani olur veya yapılmasını son derece işkal ederse hakim, haiz olduğu takdir hakkı dolayısıyla ya tekarrür eden bedeli tezyit veya mukaveleyi fesheyley.

Yapılacak şey, evvelce tahmin edilen miktardan daha az bir say ile vücuda gelmiş ise, iş sahibi bedeli tamamen vermeğe mecburdur.”

³⁸ Akman, “Karşılaştırmalı Olarak Alman ve İsviçre-Türk Hukuklarında Yüksek Oranlı Enflasyonun Para Borçlarına Etkisi ve Bu Konudaki Yargısal Kararlar”, s.626.

³⁹ Akman, “Karşılaştırmalı Olarak Alman ve İsviçre-Türk Hukuklarında Yüksek Oranlı Enflasyonun Para Borçlarına Etkisi ve Bu Konudaki Yargısal Kararlar”, s.626.

⁴⁰ Akman, “Karşılaştırmalı Olarak Alman ve İsviçre-Türk Hukuklarında Yüksek Oranlı Enflasyonun Para Borçlarına Etkisi ve Bu Konudaki Yargısal Kararlar”, s.627.

⁴¹(Hakan Pekcanitez, **Medenî Usûl ve İcra-İflâs Hukukunda Yabancı Para Alacaklarının Tahsili**, Genişletilmiş ve yeniden gözden geçirilmiş 3. Bası, Ankara:Yetkin Yayınları, 1998, s.272.) Öte yandan Gökçe'ye göre yabancı parayı talep eden kişinin tacir olması durumunda döviz alış kurunun, tacir olmaması halinde ise efektif alış kurunun esas alınması gerekir (Erdoğan Gökçe, “Kira Parası Alacağı Davasında Hatalar Net-Brüt Kira Parası Hesabı Yabancı

C. Kur Farkına Yakın Kavramlar ve Kur Farkının Yakın Kavramlardan Ayırt Edilmesi

1. Faizin tanımı ve kur farkı kavramı ile benzer ve farklı yönleri

Anapara faizi, borçlunun kullanımına bırakılan anaparanın (sermayenin) vade veya temerrüt tarihine kadar getirdiği gelirdir.⁴³ Ekonomik bir kavram olarak faiz, parayı bugün kullanmaktan vazgeçmenin bedelidir.⁴⁴

Anayasa Mahkemesi'nin 3095 sayılı Kanuni Faiz ve Temerrüt Faizine İlişkin Kanun'un 1 ve 2'nci maddelerinin iptaline ilişkin 15.12.1998 gün ve E.1997/34, K.1998/79 sayılı kararında faiz kavramı aşağıdaki şekilde açıklanmıştır.

“Faiz, kişi veya kurumların kullanımına terk ve tahsis edilen nakdî sermayeye karşılık sermaye sahibi lehine oluşan medenî bir “semere” veya “ivaz”dır. Ayrıca alacaklının zararını karşılama işlevi olan, edinimi taahhüdüne uygun biçimde süresinde; muaccel borcunu vadesinde ödemeyen borçlunun, bu süreden yararlanmış olma sonucu alacaklı lehine doğan nakdî bir ödentidir. Kaynağı, asıl alacağın kaynağını oluşturan, hukukî işlem, hukukî fiil veya kanundur. Asıl alacağa bağlı olarak doğan fer'i bir haktır. Doğumu ve varlığı, kural olarak asıl alacağın doğumuna ve varlığına bağlı olduğundan, asıl alacak ile birlikte sona erer.”

Domaniç faizi, *“para alacağının medeni semerisi”* ve *“ödünç akdi veya başka bir hukuki muamele yahut fiil neticesinde başka bir kimseden alacaklı duruma geçen kimsenin para alacağının karşılığı ve bir ücret veya kirası”* olarak tanımlamıştır.⁴⁵ Diğer taraftan, Arslan ve Kırmızı tarafından yapılan tanımlamaya göre, *“faiz, bir kişi veya kurumun, kanun, hukuki işlem, haksız fiil veya sebepsiz zenginleşme nedeniyle talep etmeye hak kazandığı bir miktar nakdinden, borcun doğduğu veya muaccel olduğu tarihten, ödemenin yapıldığı tarihe kadar geçen sürede mahrum kalması karşılığında*

Para ile Olan Alacak Nasıl Hesaplanır-Faiz Nasıl Hesaplanır-Bilgi Kaynakları Nelerdir?” İBD, C.72, 1998, s.130.). Bizim düşüncemize göre de efektif alış kurunun esas alınması gerekir.

⁴² Pekcanitez, s.273.

⁴³ Mahmut Akdoğan, **Vade Farkı ve Uygulaması**, Ankara:Adalet Yayınevi, 2008, s.6.

⁴⁴ Elif Sonsuzoğlu, **Türk Vergi Hukukunda Fer'i Borç ve Alacak Olarak Faiz**, İstanbul:Filiz Kitabevi, 2001, s.4.

⁴⁵ Diğer taraftan Domaniç, faizin türlerini, “basit –mürekkep faiz”, “kapital – gecikme (mürekkep) faizi”, “iradi – kanuni faiz” ve “kapitalle sınırlı – kapitali geçen faiz” olarak sınıflandırmıştır. (Hayri Domaniç, **Türk Ticaret Kanunu Şerhi Cilt:I**, İstanbul:Temel Yayınları, 1988, s.41-42.).

*elde ettiği; miktarı, borçlanmış olunan paranın meblağına ve süresine göre kanun veya sözleşme hükümlerine göre tayin edilen bir tür tazminat, medeni bir semeredir.*⁴⁶ Diğer bir tanıma göre *faiz alacaklının bir miktar parayı belli bir süre kullanamamasından dolayı, kullanıldığı süreye göre hesaplanan hukuki semeredir. Hukuki semereler, hukuki bir işlemde kaynaklanan faiz, kira gibi çoğalmalardır.*⁴⁷ Faiz para borçlarının yansırı misli nitelikteki diğer borç sözleşmelerinde de söz konusu olabileceği⁴⁸ ileri sürülse de Yargıtay bir kararında, borç olarak verilen altınlarla ilgili olarak faiz talep edilmesini uygun bulmamıştır.⁴⁹

Faizde borçlanılan tutarın misli bir şekilde geri ödenmesi söz konusudur.⁵⁰ Başka bir deyişle faiz ile borçlanılan para, alacaklıya artırımlı bir şekilde geri ödenmektedir. Yapılacak faiz ödemesi, anapara tutarına, borcun kullanıldığı süreye ve faiz oranına bağlı olarak hesaplanmaktadır. Oysa faiz içermeyen dövizli bir işlem sonucunda, alacaklıya döviz cinsinden borç aynı tutarda geri ödenmektedir.

Örneğin 100 ABD Doları olarak borçlanılan bir tutar, bir ay sonra 100 ABD Doları olarak alacaklıya geri ödenmektedir. Ancak bu işlemin Türk Lirası olarak kayıtlarda izlenmesinde, borçlanılan tutar ile geri ödenen tutarlar farklılık gösterebilmektedir. Diğer bir ifade ile başlangıçta borçlanılan tutardan fazla veya eksik bir tutar alacaklıya ödenmiş görünmektedir. Konuyu biraz daha açmak gerekirse kurların yükseldiği bir ortamda, borçlanılan Türk Lirası tutardan daha yüksek bir tutar ödenmektedir. Kurların düştüğü bir ortamda ise borçlu, borçlandığı tutarın Türk Lirası karşılığında daha düşük bir borç ödemekle borçtan kurtulmaktadır. Her iki durumda da, döviz cinsinden borçlanılan ve geri ödenen tutarlar birbirlerine eşit olup borçlanılan tutarın artırımlı bir şekilde geri ödenmesi söz konusu değildir. Başka bir söyleyişle, bu örnekteki işlemde bir faiz ödenmesi söz konusu değildir. Diğer taraftan, döviz cinsinden

⁴⁶ Çetin Arslan, Mustafa Kırmızı, **Türk Hukukunda Faiz ve Munzam Zarar Açıklama, İçtihat ve Mevzuat**, Ankara:Asil Yayın Dağıtım, Kasım 2004, s.6.

⁴⁷ Arslan ve Kırmızı, s.6.

⁴⁸ Arslan ve Kırmızı, s.7.

⁴⁹ Yargıtay 4. HD, T.24.04.1984, E.1853, K.4083, (Arslan, s.7)

“Davacı, davalıların muarazasının önlenmesi ile nizalı altınların kendisine, faizi ile birlikte teslimini talep etmiştir. Mahkemece de altınların davacıya teslimine ve 22.02.1982 tarihinden itibaren faiz ödenmesine karar verilmiştir.

Oysa faiz para borçları için söz konusudur.(BK m.103 vd.)”

⁵⁰ Arslan ve Kırmızı, s.7.

yapılan borçlanmalarda faiz tutarının hesaplanmasında döviz kurlarının bir önemi yoktur.⁵¹ Çünkü faiz hesaplanmasında döviz kurları kullanılmaz.

Yukarıda yer alan açıklamalardan da görüldüğü üzere, faiz kavramı gerek yargı organları, gerekse yazın tarafından detaylı bir şekilde tanımlanmıştır. Diğer taraftan kur farkları ile faiz kavramı arasındaki farklılıklar aşağıda açıklanmıştır.

Faiz tutarı anaparaya bağlı olarak hesaplanır. Anapara tutarı yükseldikçe faiz tutarı da yükselir. Birçok durumda kur farkının toplam tutarı da benzer bir şekilde anaparaya bağlı olarak hesaplanırsa da kurların değişmediği durumlarda kur farkının ortaya çıkması için anapara tutarının boyutu önemli değildir. Örneğin, borçlanma tarihi ile ifa tarihi arasında döviz kurlarının aynı olması halinde, borcun ifası sırasında hiç kur farkı doğmaz.

Faiz tutarı faiz orana bağlı olarak hesaplanır. Faiz oranı yükseldikçe, ödenecek faiz tutarı da artar. Kur farkları faiz oranına göre hesaplanmaz. Bu yönüyle de kur farkları ve faiz kavramları oldukça farklıdır.

Faiz tutarının hesaplanmasında esas alınan bir unsur da paranın kullanım süresidir. Paranın kullanım süresi uzadıkça ödenecek faiz tutarı artar. Diğer bir ifade ile faiz tutarları ile kullanım süresi arasında doğrusal bir ilişki mevcuttur. Öte yandan kullanım süresi ile kur farkları arasında faiz de olduğu gibi doğrusal bir ilişki yoktur. Döviz kurlarının değişmemesi halinde, ne kadar zaman geçerse geçsin kur farkı doğmazken, kurların aşağı ve yukarı dalgalanmalar göstermesi halinde kur farkları da pozitif veya negatif değerler taşır.

Faiz alacağı alım satım veya ödünç sözleşmesi gibi bir hukuki işlemde doğabileceği gibi, haksız fiil, yaralama veya manevi zarar verme gibi bir hukuki fiil veya hadiseden doğmuş olabilir.⁵² Oysa kur farkının ortaya çıkmasında, geri plandaki sözleşmeden daha ziyade, ekonomideki dalgalanmalar önem taşımaktadır. Diğer taraftan genel olarak faiz kanun veya sözleşmeye dayanan bir irade ürünü olarak ortaya çıkan, önceden hesaplanabilen, elde edenin belirleyiciliği bulunan, riski olmayan, reel

⁵¹ Dövizle endeksli olarak yapılan borçlanmalarda, döviz kurları faiz tutarlarının hesaplanması açısından önemlidir. Esasen bu durumda, döviz kurlarına göre dönem sonu borç tutarı hesaplanır ve faiz tutarına ilave edilir.

ve kesin bir fazlalıkken, kur farkı ekonomideki hareketlerden kaynaklanır. Kur farkları sözleşmelerin dışında, mevcutların değerlendirilmesi uygulamasında da ortaya çıkabilir.

Faiz çoğu kez sözleşmenin imzalandığı sırada miktar olarak hesaplanabilir mahiyettedir. Oysa kur farkları için borç ilişkisinin doğduğu anda kesin bir hesap veya öngörü yapmak mümkün değildir. Kur farkı faizin aksine önceden öngörülemez.

Faiz her zaman alacaklı lehine doğar. Borcu kullanan kişinin, kullanmış olduğu borçla bağlantılı olarak, anaparanın dışında alacaklıya bir ödeme yapması gerekir. Öte yandan kur farkları ise alacaklı lehine doğabileceği gibi, borçlu lehine de doğabilir. Eğer kurlar artıyorsa, yabancı para cinsinden yapılan borçlanmalarda kur farkları (faizler gibi) alacaklı lehine doğar. Ancak kurların aşağı yönlü hareketinde ise, kur farkları borçlu lehine doğar. Bu nedenle, kur farkları faiz olarak nitelendirilemez.

Faiz, hem Türk Lirası hem de yabancı para cinsinden borç ve alacaklarda söz konusu olabilmektedir. Oysa kur farkları sadece yabancı para cinsinden yapılan borç ve alacak ilişkilerinde söz konusu olabilir. Sözleşme Türk Lirası olarak düzenlenmiş ve ifa da Türk Lirası olduğu hallerde kur farkından söz etmek mümkün değildir.

Faiz alacak veya borç ilişkilerinden doğarken, kur farkları alacak ve borç ilişkilerinin yanında, değerlendirme işlemlerinden de doğabilir. Örneğin kasada bekleyen bir yabancı para için faiz geliri elde etmek mümkün değilken, bu paranın dönem sonunda değerlendirilmesinde kur farkı ortaya çıkacaktır.

Danıştay çeşitli kararlarında faizi “*paranın belli bir süre için kullanımının karşılığı*” olarak, kur farkını ise “*döviz olarak alınan borcun enflasyon nedeniyle zaman içinde aşınmasının karşılığı*” olarak tanımlamış ve kur farkının faiz olarak nitelendirilemeyeceğine hükmetmiştir.⁵³ Danıştay başka bir kararında, “*Türk parasının*

⁵² Domaniç, s.41.

⁵³ Dnş.3.D., E.2005/60, K.2006/1183, 26.04.2006, (www.mevbank.com, Erişim:18.07.2008)

“Kurumlar Vergisi Kanununun 15'inci maddesinin 2'nci bendinde yer alan faiz tabiri, paranın belli bir süre kullanılmasının karşılığını ifade etmekte olup, döviz olarak alınan borcun enflasyon nedeniyle zaman içinde aşınmasının karşılığı olan kur farkı, örtülü sermaye üzerinden hesaplanan faiz olarak nitelendirilemeyeceğinden...”

Dnş.3.D., T.07.12.2005, E.2005/1709, K.2005/2663, (www.mevbank.com, Erişim:23.07.2008)

“Kurumlar Vergisi Kanununun 15'inci maddesinin 2'nci bendinde yer alan faiz tabiri, paranın belli bir süre kullanılmasının karşılığını ifade etmekte olup, döviz olarak alınan borcun enflasyon nedeniyle zaman içinde aşınmasının karşılığı olan kur farkı...”

yabancı paralar karşısında değer kaybetmesi” olarak tanımladığı kur farkını, mevduat faizinden farklı olarak değerlendirmiştir.⁵⁴

Yukarıda açıklanan gerekçelerle, kur farkları faiz kavramından farklıdır. Kur farkları faiz olarak nitelendirilemez.

2. Vade farkı kavramı ve kur farkı kavramı ile karşılaştırılması

Ülkemizde uzun yıllar yaşanan yüksek enflasyon nedeniyle ortaya çıkmasına⁵⁵ rağmen, vade farkı uygulamasına ilişkin açık bir düzenleme Türk hukukunda bulunmamaktadır.⁵⁶ Vade farkının ortaya çıkmasında, yüksek enflasyonun etkisi olmakla birlikte, enflasyon bulunmasa ve alacak Türk Lirası olmasa (dövizli olarak belirlense) dahi vade farkı uygulamasına rastlanabilmektedir.⁵⁷ *Vade farkı, malın bedelinin peşin ödenmemesi nedeniyle, malın peşin bedeline ek olarak yapılan ödeme*⁵⁸ şeklinde tanımlanabilir. Uygulamada faturalar üzerinde vade farklarına ilişkin kayıtlara rastlanmaktadır. Faturaya konulan vade farkı kaydı, ifa ile ilişkisi olmayan, sözleşmeyi değiştiren, borçlunun durumunu ağırlaştıran bir kayıttır.⁵⁹

Vade farkı konusu mevzuatta açık bir düzenlemeye dayanmadığı için yasal vade farkı diye bir kavram da yoktur.⁶⁰ Vade farkının hukuki mahiyetinin açık olmaması dolayısıyla, birbiriyle çelişkili yargı kararlarına rastlanmıştır.

Vade farkının yasal dayanağının BK'nun 182/2 ve 210/1'nci maddeleri⁶¹ olduğu bazı yazarlar tarafından ifade edilmekle birlikte, konu ile ilgili tam bir fikir

⁵⁴ Dnş.3.D.,14.10.1999, E.1998/705, K.1999/3359, (www.mevbank.com, Erişim:18.07.2008)

“Dövizin alım-satım tarihleri arasında kur farkından oluşan artışın, Türk parasının yabancı paralar karşısında değer kaybetmesinden kaynaklanan fiktif bir artış olduğu ve bunun mevduat faizi olarak nitelendirilmesinin mümkün olmadığı”

⁵⁵ Akdoğan, s.1.

⁵⁶ Arslan ve Kırmızı, s.16, Mehmet Bahtiyar, “Sözleşmede Vade Farkı Kaydı ve Bu Kayda Dayalı Alacağın Hukuki Niteliği,” **Bilgi Toplumunda Ünal Tekinalp'e Armağan**, Cilt 1, 2003, s.47.

⁵⁷ Bahtiyar, s.47.

⁵⁸ Gürol Ürel, **Güncel Vergi Usul Kanunu Uygulaması**, Ankara:Yaklaşım Yayınları, 2003, s.407.

⁵⁹ Nafi Pakel, “Faturadaki Vade Farkı Kaydının Bağlayıcılığına İlişkin Yargıtay İçtihadı Birleştirme Kararı Üzerine,” **İBD**, C.78, Sayı.1, 2004, s.85.

⁶⁰ Akdoğan, s.2.

⁶¹ Söz konusu konular 6098 sayılı Türk Borçlar Kanunu'nun 207/2 ve 234/1 nolu maddelerinde Türkçesi güncelleştirilmiş şekilde yer almaktadır.

birliği de yoktur.⁶² Vade farkının hukuki mahiyetiyle ilgili olarak tartişmalar mevcuttur. Çeşitli bakış açıklarına göre, vade farkının cezai şart olduğu, tazminat olduğu,⁶³ temerrüt faizi olduğu, asıl alacağın bir kısmı olduğu ve anapara faizi olduğu şeklinde görüşler ileri sürülmüştür.⁶⁴

Arslan ve Kırmızı, vade farkının hukuki mahiyetini belirlerken kaynağına göre ayırma gitme taraftarıdırılar. Yazarlara göre, kesin vadeli satım sözleşmelerinde semenin vadesinde ödenmemesi dolayısıyla alınan vade farkları temerrüt faizi niteliğindedir. Ancak kesin vadeli olmayan satım sözleşmelerinde ise satıcının semeni elde edeceği tarihe kadar geçen süre için alacağına yaptığı ekleme mahiyetindeki vade farkı ise akdi veya kanuni faiz niteliğindedir.⁶⁵

Yargıtay bazı kararlarında vade farkını temerrüt faizi gibi nitelendirirken bazı kararlarında ise faizden ayrı bir hukuki statüye tabi tutmuştur. Yargıtay temerrüt faizi olarak nitelendirmediği kararlarında vade farkına temerrüt faizi yürütülmesini onaylamamış,⁶⁶ faiz olarak nitelendirmediği kararlarında ise vade farkları için temerrüt faizi hesaplanmasını uygun bulmuştur.⁶⁷ Yargıtay İçtihadı Birleştirme Genel Kurulu vade farkını, ödemenin gecikmesi dolayısıyla mal ve hizmet bedelinin (semenin) ulaştığı yeni değer olduğu sonucuna ulaşmıştır.⁶⁸ öte yandan bir kararında Yargıtay, vade farkı hesaplamasının temerrtle son bulacağını, bu tarihten sonra ancak temerrüt faizi istenebileceğine hükmetmiştir.⁶⁹

Diğer taraftan bazı faturalarda yer alan “*süresinde ödenmeyen alacağa vade farkı uygulanır*” şeklindeki açıklamaların geçerliliği konusu, Yargıtay İçtihadı

⁶² Arslan ve Kırmızı, s.17.

⁶³ Bahtiyar, s. 50.

⁶⁴ Konuyla ilgili ayrıntılı açıklamalar için Akdoğan, s.7-18, Bahtiyar s. 48-63.

⁶⁵ Arslan ve Kırmızı, s.26.

⁶⁶ BK md.104/3 ve 3095 sayılı Kanunun 3’nc maddesi uyarınca temerrüt faizine faiz yürütülmesi yasaktır.

⁶⁷ Arslan ve Kırmızı, s.25.

⁶⁸ YİBHKG, T.27.06.2003, E.2001/1, K.2003/1, (<http://emsal.yargitay.gov.tr/>, Erişim:25.06.2007)

“Vade farkı: Yasal düzenlemeler kapsamında tanımlanmış ve kabul edilmiş bir kavram değildir. Son yıllarda ülkenin içinde bulunduğu enflasyonist ortam nedeniyle, yargı kararları ile ortaya kmış olup para borcunun ifasındaki gecikmeden zarar gören alacaklıyı koruma amacını taşımaktadır. Bu nedenle de gerek tanımı gerek uygulaması konusunda yargısal uygulamada ve doktrinde görüş aykırılıklarına konu olmaktadır....

Kurulca yapılan görüşmelerde vade farkı veresiye veya taksitle satışlarda ilk satış bedeline, yani semen’e belirli oranlarda yapılan ilave başka bir anlatımla vade farkı mal ve hizmet satım sözleşmelerinde kararlaştırılan veya ticari teamüllere göre vade tarihinden başlayarak fiili ödeme tarihindeki mal ve hizmet bedeline ekleme yapılmak suretiyle semen’in ulaştığı miktarı ifade ettiği kabul edilmiştir....”

Birleştirme Genel Kurulunda (YİBGK) görüşülmüştür. Yapılan toplantıda, vade farkı istenebilmesi için ilgili taraflar arasında bu yönde yazılı bir sözleşme veya bu doğrultuda oluşmuş bir teamülün bulunmasının şart olduğu konusunda ilgili Yargıtay hukuk daireleri arasında tam bir görüş birliğine varıldığı vurgulanmıştır. Ayrıca YİBGK, taraflar arasında yazılı bir sözleşme veya oluşmuş bir teamül yoksa, faturada yer verilen “*süresinde ödenmeyen alacağa vade farkı uygulanır*” ibaresine ilişkin kayda Türk Ticaret Kanunu’nun 23/2’nci maddesinde yazılı sekiz günlük süre içerisinde itiraz edilmemesi halinde, sadece faturaya bir kayıt düşmek suretiyle vade farkı istenemeyeceği görüşündedir.⁷⁰

Karacan’a göre vade farkı, satıcının kendisine yapılacak ödeme için alıcıdan talep ettiği bedeldir.⁷¹ Bazı yazarlara göre vade farkı, mal veya hizmet bedelinin zamanında ödenmemesi dolayısıyla alacaklı ve borçlunun kararlaştırdıkları bir tazminattır.⁷² Alacaklının geç ödeme dolayısıyla tazminat talep etmesi için borçlunun temerrüde düşmesi şarttır (BK md.106)⁷³.

Uygulamada vade farkı iki şekilde ortaya çıkabilmektedir. Bunlardan birincisi, vadeli veya taksitli satışlarda başta belirlenen vadeye göre peşin satış bedeline ilavedir. İkincisi ise, bir mal veya hizmet bedelinin vadesinde ödenmemesi dolayısıyla uygulanan vade farklarıdır.⁷⁴ Bahtiyar’a göre vade farkının hukuki niteliğinin saptanmasında ikili bir ayrıma gidilmesi gerekmekte olup alacağın vadeye kadar ertelendiği durumda ortaya

⁶⁹ Yargıtay 19.HD., T.14.07.2005, E.2004/11365, K.2005/7988. (Yargıtay Kararları, **Legal Mali Hukuk Dergisi**, Sayı.9, Eylül 2005, s.2519-2520).

⁷⁰ YİBGK, T.27.06.2003, E.2001/1, K.2003/1, (<http://emsal.yargitay.gov.tr/>, Erişim:25.06.2007)

“Taraflar arasında yazılı şekilde yapılmamış olmakla birlikte geçerli sözleşme ilişkisinden doğan uyumsuzluklarda faturalara (bedelin belli bir sürede ödenmemesi halinde vade farkı ödenir) ibaresinin yazılarak karşı tarafa tebliği ve karşı tarafça TTK.nun 23/2. maddesi uyarınca sekiz gün içinde itiraz edilmemesi halinde bu durum sadece fatura münderecatının kesinleşmesi sonucunu doğurup vade farkının davalı yanca kabul edildiği ve istenebileceği anlamına gelmeyeceğine 27.06.2003 tarihli ilk toplantıda üçte iki çoğunlukla karar verildi.”

⁷¹ Sami Karacan, “Vade ve Kur Farklarının KDV Karşısındaki Durumu”, **E-Yaklaşım**, Sayı.58, Mayıs 2008. (www.yaklasim.com.tr Erişim:11.12.2009)

⁷² Bahtiyar’a göre, vade farkının tazminat niteliğinde olduğu ifade edilse dahi bu görüş kabul görmez. Çünkü, tazminat bir zararın varlığı halinde, bu zararın miktarı ile sınırlı olarak ortaya çıkar. Oysa vade farkında bir zararın bulunması şart olmadığı gibi, alacaklının da bir zarar görmesi şart değildir (Bahtiyar s. 51).

⁷³ Temerrüde düşen borçlunun faiz ödemesi konusu 6098 sayılı Türk Borçlar Kanunu’nun 125/1’nci maddesinde düzenlenmiştir.

⁷⁴ Güneş Yılmaz, s.147.

çıkan vade farkları anapara faizi, vadeden fiili ödeme tarihine kadar ortaya çıkan vade farkları ise temerrüt faizi niteliğindedir.⁷⁵

Borçlar Kanunu'nun 210/1'nci maddesi hükmü⁷⁶ uyarınca malın alıcının eline (zilyedliğine) geçmesi ile satıcı bedele hak kazanır ve alıcının da bedeli ödemesi gerekir. Peşin ödenmesi gereken semenin belirlenen tarihte ödenmemiş olması nedeniyle, faiz ödeme borcunun dışındaki ek külfet ve nakdi ödemeye vade farkı adı verilmektedir.⁷⁷

Süresinde ödenmeyen semen ile ilgili vade farkının alınacağına dair alım-satım sözleşmesinde açık hüküm bulunmalıdır. Zira TTK'nun 10'ncü maddesi⁷⁸ hükmüne göre ticari bir borcun faizi, vadenin bitiminden veya belli bir vade yoksa ihtar gününden itibaren işlemeye başlar.⁷⁹

Mal ve hizmet bedeline bağlı olmaksızın doğması mümkün olmayan bir alacak olan vade farkı ek (munzam) bir alacak olup bu nedenle, asıl alacağın tahsili sırasında bir ihtirazi kayıt ortaya konulmazsa, bir munzam alacak olan vade farkı BK'nun 113'ncü⁸⁰ maddesi uyarınca talep edilemez.⁸¹ Diğer taraftan, 27.06.2003 tarihli Yargıtay

⁷⁵ Bahtiyar, s.63.

⁷⁶ Borçlar Kanunu'nun "III-Semene istihkak ve semenin faizi" başlıklı 210'ncü maddesi hükmü aşağıdaki gibidir. "Madde 210- Hilafına mukavele mevcut değil ise mebi müşterinin yedine girince bayi semene müstehak olur. Adet bu yolda ise yahut müşteri mebiden semene veya diğer türlü hasılat istifa imkânını elde etmiş ise mebiin semeni mücerret vadeye nazaran müşteri tarafından vukua gelen temerrüt üzerine müterettip hükümlerden başka hattâ hiçbir ihtar dahi yapılmaksızın faize tabidir."

⁷⁷ Oğuz Kürşat Ünal, **Fatura ve İspat Kuvveti**, Ankara:Asil Yayın Dağıtım, 2003, s.64. (Dipnotta yapılan atıf-Şerafettin Şirin, Ticaret Hukukunda Faiz ve Uygulaması, İstanbul 1994, s.28)

⁷⁸ TTK'nun "3.Faizin başlangıcı" başlıklı 10. md. hükmü aşağıdaki gibidir. Aynı husus, 6102 sayılı TTK'nun da 10/1'nci maddesinde aynı ifadeyle düzenlenmiştir.

"Madde 10 - Aksine mukavele yoksa, ticari bir borcun faizi, vadenin bitiminden ve belli bir vade yoksa ihtar gününden itibaren işlemeye başlar."

⁷⁹ Ünal, s.64.

⁸⁰ BK'nun "A- Borçların ferilerinin sukutu" başlıklı 113'ncü maddesi hükmü aşağıdaki gibidir.

"Madde 113 - Asıl borç tediyeye ile veya sair bir suretle sakıt olduğu takdirde kefalet ve rehin ve sair fer'i haklar dahi sakıt olur.

Evvelce işleyen faizleri talep hakkının mahfuz bulunduğu beyan edilmiş veya hal icabından neşet eylemiş olmadıkça bu faizler talep olunamaz.

Gayrimenkul rehine ve kıymetli evraka ve konkordatoya müteallik hususi hükümler mahfuzdur."

Öte yandan 6098 sayılı Türk Borçlar Kanunu'nda aynı husus 131'nci maddede aşağıdaki şekilde yer almaktadır.

"A. Asıl borca bağlı hak ve borçların sona ermesi

Madde 131- Asıl borç ifa ya da diğer bir sebeple sona erdiği takdirde, rehin, kefalet, faiz ve ceza koşulu gibi buna bağlı hak ve borçlar da sona ermiş olur.

İşlemiş faizin ve ceza koşulunun ifasını isteme hakkı sözleşmeyle veya ifa anına kadar yapılacak bir bildirimle saklı tutulmuş ise ya da durum ve koşullardan saklı tutulduğu anlaşılırsa, bu faizler ve ceza koşulu istenebilir.

Taşınmaz rehinine, kıymetli evraka ve konkordatoya ilişkin özel hükümler saklıdır."

⁸¹ Pakel, "Faturadaki Vade Farkı Kaydının Bağlayıcılığına İlişkin Yargıtay İçtihadı Birleştirme Kararı Üzerine", s.87; Nafi Pakel, "BK 113 Açısından Vade Farkının Hukuki Niteliği" **İBD**, C.72, Sayı.10,11,12, Y.1998, s.963.

içtihadı birleştirme kararından sonra daha önceden Yargıtay 19. HD'nin 22.10.1996 gün ve 1996/2687-9344 ile 05.11.1996 gün ve 1996/1521-9702 sayılı kararlarında yer alan asıl borcun tahsil sırasında vade farkı alacağının saklı olduğu şeklindeki görüşün geçerliliği kalmamıştır.⁸²

Vade farkının hesaplamasında başlangıç vade tarihi olup vade farkına temerrüt faizi uygulanabilir.⁸³ Oysa vade farkının “*temerrüt faizi*” olarak nitelendirilmesi halinde ise, vade farkına temerrüt faizi hesaplanamaz. Çünkü BK md. 104/3 uyarınca temerrüt faizine temerrüt faizi hesaplanamaz.

Vade farkı kavramı ile kur farkı kavramının birbirlerine benzer fonksiyonları bulunmasına rağmen, her iki kavram birbirinden oldukça farklı kavramlardır.

Vade farkı uygulamasına, alacağın zamanında tahsil edilememesi, ödeme tarihine kadar paranın işletilememesi, enflasyon nedeniyle paranın değerini kaybetmesi gibi hallerde gidilir.⁸⁴ Dövizli işlemlere daha çok kur riskinden korunmak amacıyla gidilmekte olup dövizli sözleşmelerin alacağın zamanında tahsil edilmesi gibi bir fonksiyonu yoktur. Yabancı para cinsinden bir alacağın vadesinde tahsilinde dahi kur farkı ortaya çıkabilir. Oysa vade farkının istenebilmesi için, sözleşmede öngörülen vadenin aşılması gerekir.

Vade farkının talep edilebilmesi için borçlunun kusurlu olması şartı aranmaz.⁸⁵ Benzer şekilde kur farkı talep edilmesi için de borçlunun bir kusuru olması gerekmez.

Vade farkı uygulamasına çoğunlukla satım sözleşmelerinde olmak üzere, hizmet, istisna, kira, vekalet, lisans gibi bir çok sözleşme türünde rastlanırken, ödünç sözleşmelerinde vade farkına rastlanmamaktadır.⁸⁶ Oysa kur farkı kavramına dövizli

⁸² Pakel, “Faturadaki Vade Farkı Kaydının Bağlayıcılığına İlişkin Yargıtay İçtihadı Birleştirme Kararı Üzerine” s.87.

⁸³ Y 12. HD, 02.10.2001, E.14317, K.15305, (Akdoğan, s.87)

“Vade farkının başlangıcı vade tarihi olup ayrıca temerrüt şartlarını yerine getirmeye ilişkin prosedüre ihtiyaç yoktur. Vade farkı ile temerrüt faizi benzerlik gösterir ise de, temerrüt faizi temerrüde düşme tarihinden vade farkı ise vadeden başlar. Vade farju geç ödemeden dolayı yapılması gereken ferî bir ödemeyi değil, bu bedelin vadesinden sonra ödenmeye kalkışılması halinde, mal bedelinin belirlenmesine esas teşkil eden bir unsur olmaktadır. Bu nedenledir ki vade farkına Borçlar Kanunu'nun 101. maddesi gereği temerrüt faizi uygulanabilir....”

⁸⁴ Bahtiyar, s.48.

⁸⁵ Akdoğan, s.3.

⁸⁶ Bahtiyar, s.47.

veya dövize endeksli olarak yapılan bütün sözleşme türlerinde rastlanır. Ayrıca değerlendirme işlemlerinde de kur farkları ortaya çıkar.

Vade farkı kavramına daha çok, Türk Lirası üzerinden düzenlenen sözleşmelerde rastlanır. Öte yandan kur farkı ise sadece dövizli veya dövize endeksli sözleşmelerde ortaya çıkan bir kavramdır. Türk Lirasını baz alan sözleşmelerde kur farkı ortaya çıkmaz.

Vade farkı, kullanılan yabancı kaynağın miktarı ve süresi ile doğru orantılı olarak değişen bir maliyet unsuru iken kur farkı bu özellikte değildir.⁸⁷ Yargıtay tarafından verilen bir kararda kur farkları ile vade farklarının farklı kavramlar olduğu kabul edilmiş ve kur farkı ile ilgili olarak konulan bir ibarenin vade farklarını kapsamadığı hüküm altına alınmıştır.⁸⁸ Yargıtay, fiyat farkı ibaresinin vade farkı anlamında kullanıldığını ve bu kavramın kur farkından farklı olduğuna hükmetmiştir.⁸⁹

Vade farkı ile kur farklarının doğuş şekli farklıdır.⁹⁰ Vade farkı sözleşmenin başlangıcı aşamasında taraflarca ortaklaşa kararlaştırılan ve tutarı önceden bilinen bir tazminat iken, kur farkı tarafların müdahale edemediği ekonomideki gelişmeler sonucunda kendiliğinden ortaya çıkan bir sonuçtur.⁹¹

Vade farkları, ödemenin geç yapılması nedeniyle satıcıya yapılan bir ödeme iken, kur farkları ulusal paranın yabancı paralar karşısındaki muhtemel değer artış veya azalışlarını dengelemek amacıyla yapılan dövizli sözleşmelerden kaynaklanmaktadır.⁹²

Satıcı yönünden vade farkı her zaman için bir gelirdir. Oysa ekonomik konjonktüre göre oluşan kur farkları satıcı için negatif de olabilir. Dolayısıyla kur farkı bazen gelir bazen de gider olarak oluşabilir.⁹³

⁸⁷ Kaygusuzoğlu, s.90.

⁸⁸ Yargıtay19 HD, T.26.01.2004, 2007-4137/489, (Akdoğan, s.101)

“Somut olayda, taraflar arasında düzenlenen sipariş formlarında kur farkı uygulaması kabul edilmiş olup, vade farkı alınacağına yönelik bir düzenleme bulunmamaktadır...”

⁸⁹ Yargıtay 19.HD., T.01.03.2005, E.2004-7910/2016, (Akdoğan, s.130.)

“Uyuşmazlık kur farkı ve fiyat farkı faturalarından kaynaklanmaktadır. Kur farkı ve fiyat farkı birbirinden farklı kavramlardır. Fiyat farkı, başka bir ifade ile vade farkı istenebilmesi için ya taraflar arasında sözleşme bulunması ya da teamül haline gelmiş fiili bir uygulamanın bulunması gerekir...”

⁹⁰ Karacan, “Vade ve Kur Farklarının KDV Karşısındaki Durumu”.

⁹¹ Erdoğan Arslan, “Kur Farkları Katma Değer Vergisine Tabi Tutulamaz”, s.4.

⁹² Erdoğan Arslan, “Kur Farkları Katma Değer Vergisine Tabi Tutulamaz”, s.4.

3. Arbitrajın tanımı ve kur farkı ile karşılaştırılması

6802 sayılı Gider Vergileri Kanunu'nun 28'nci maddesinin "p" bendinde⁹⁴ arbitraj işlemlerinin banka ve sigorta muameleleri vergisinden istisna olduğuna dair bir hüküm yer almaktadır. Ancak bununla birlikte, ne bu Kanun'da ne de diğer bir vergi kanununda, arbitraj kavramı tanımlanmamıştır.⁹⁵ Öte yandan arbitraj (arakazanç) kelimesi sözlükte "türdeş iktisadi varlık fiyatlarının, piyasalar arasındaki farkından kazanç sağlamak amacıyla yapılan işlem" olarak tanımlanmıştır.⁹⁶ Arbitraj; "kambiyo kısıtlamaları bulunmayan ülkelerin borsalarında aynı zamanda kote edilen döviz kurları arasındaki farklılıklardan yararlanarak kazanç sağlamak üzere bir paranın, ucuz olduğu piyasadaki satın alınıp pahalı olduğu piyasada satılması" şeklinde tanımlanabilir.⁹⁷

*Arbitraj, para piyasalarındaki kur farklarından yararlanmak ya da yapılacak işlemlere bağlı olarak ortaya çıkan ya da çıkabilecek döviz ihtiyacının giderilmesini teminen gerçekleştirilen ve bir dövizin bir diğer dövize dönüştürülmesi işlemidir.*⁹⁸

Arbitraj değişik ürünlerle ilgili oluşan farklı piyasa fiyatları arasındaki farklar demektir. Örneğin bir Amerikan Dolarının belli bir tarihteki fiyatı T.C. Merkez Bankasında 1,50 TL, serbest piyasada ise 1,60 TL ise, aynı ürünle ilgili olarak farklı piyasalarda farklı fiyatlar oluşmuş demektir. Bu durumda T.C. Merkez Bankasından 1,50 TL kur ile 1000 Amerikan Doları alan bir kişi bu doları serbest piyasada 1,60 TL'den satarsa, 100 TL kazanç sağlamış olur. Söz konusu tutar arbitraj kazancı olmaktadır. Diğer taraftan arbitraj kazançlarının sadece döviz piyasalarında oluşması gerekmez. Döviz dışındaki başka piyasalarda da arbitraj kazancı elde etmek olasıdır.

⁹³ Dnş.9.D., T.13.10.2005, E.2004/3438, K. 2005/2892, (www.mevbank.com, Erişim:13.7.2008)

⁹⁴ 6802 sayılı Gider Vergileri Kanunu'nun "İstisnalar" başlıklı 28'nci maddesinin ilgili kısmı aşağıdaki gibidir. "Madde 29- Aşağıda yazılı muameleler dolayısıyla alınan paralar banka ve sigorta muameleleri vergisinden müstesnadır:

...

p) (4008 sayılı Kanununun 35'inci maddesiyle eklenen bent) [6009 sayılı Kanununun 2'nci maddesi ile değişen ibare] "Arbitraj muameleleri ile Türkiye'de kurulu borsalarda gerçekleştirilen vadeli işlem ve opsiyon sözleşmelerine ilişkin muameleler" ve bu muameleler sonucu lehe alınan paralar.

...

⁹⁵ Murat Dayanç, "Maliye Bakanlığı'nca Swap İşlemlerine İlişkin Olarak Verilen Bir Özelgenin Eleştirisi", **Vergi Dünyası**, Sayı.245, Ocak 2002, s.122.

⁹⁶ Türk Dil Kurumu, **İktisat Terimleri Sözlüğü**, (www.tdkterim.gov.tr, Erişim:21.06.2008).

⁹⁷ Ümit Peçen, "Arbitraj İşlemleri ve BSMV", **Vergi Dünyası**, Sayı. 144, Ağustos 1993, s. 65.

⁹⁸ Ahmet Kırman, **Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi**, Ankara 1995, s.216

Oysa kur farkları sadece dövizle ilgili bir kavramdır. Bu yönüyle arbitraj ile döviz kuru kavramı bir birlerinden farklıdır.

Bazen ekonomide ileriye dönük olarak kurların sabitlendiği görülmektedir. İleriye dönük işlemlerde sabitlenen kurlardan kaynaklanan kur farklarının kur farkı olarak değil vade farkı veya faiz olarak dikkate alınması gerekir.⁹⁹

4. Temerrüt faizinin tanımı ve mahiyeti

Para borcunun zamanında ifa edilmemesi halinde, hukuk düzeninin buna bağladığı ilk sonuç borçlunun gecikme (temerrüt) faizi ödeme yükümlülüğüdür.¹⁰⁰ Domaniç temerrüt faizini gecikme faizi ile eş anlamlı kullanmış ve “*zamanında ödenmeyen alacağa, vadeyi geçen günler için işletilen kanuni veya iradi faiz*” olarak tanımlamıştır.¹⁰¹ Temerrüt faizinin kaynağını, sözleşmeden doğan para borçları, sebepsiz zenginleşme veya haksız fiilden doğan para borçları oluşturabilir.¹⁰²

Temerrüt veya direnme sözlükte “*borçlunun süresi biten parayı ödeyememesi, alacaklının ya da borçlunun direnmesi*” olarak tanımlanmıştır.¹⁰³ *Temerrüt faizi para borcunun zamanında ödenmemesinden dolayı alacaklının uğradığı varsayılan, ispatı ve varlığı şart olmayan zararı asgarî ölçüde karşılamaya yönelik, asgari, maktu ve götürü bir tazminat niteliğindedir.*¹⁰⁴

Borçlunun temerrüdü, BK’nda düzenlenmekle birlikte, kanunda tanımlanmış değildir.¹⁰⁵ Borçlunun temerrüdü öğretide, “*borçlunun borçlanılan edimi, borca aykırı*

⁹⁹ Kazım Yılmaz, “Kur Farklarının KDV’ye Tabi Olup Olmayacağı Konusu ve 105 seri numaralı KDV Genel Tebliği”, **Vergici ve Muhasebeciyle Diyalog Dergisi**, Kasım 2007. (www.suryay.com.tr, Erişim:15.06.2010)

¹⁰⁰ Özdemir, s.2.

¹⁰¹ Domaniç, s.42.

¹⁰² Akdoğan, s.2.

¹⁰³ Türk Dil Kurumu, **Tecim, Maliye, Sayışmanlık ve Güvence Terimleri Sözlüğü**, (www.tdkterim.gov.tr, Erişim:21.06.2008)

¹⁰⁴ Murat Alışkan, “Ticari İş Niteliğindeki Haksız Fiillerden Doğan Borçlara Avans Faiz Oranı Üzerinden Temerrüt Faizi Uygulaması”, **Legal Mali Hukuk Dergisi**, Yıl:4 Sayı:47, Kasım 2008, s.2546.

¹⁰⁵ Temerrüt faizine ilişkin düzenleme BK’nun 103 ve 104’ncü maddelerinde düzenlenmiştir. Öte yandan konu, 6098 sayılı Türk Borçlar Kanunu’nun 120 ve 121’nci maddelerinde aşağıdaki şekilde düzenlenmiştir.

“2. Temerrüt faizi

a. Genel olarak

Madde 120- Uygulanacak yıllık temerrüt faizi oranı, sözleşmede kararlaştırılmamışsa, faiz borcunun doğduğu tarihte yürürlükte olan mevzuat hükümlerine göre belirlenir.

olarak geç ifa etmesi” şeklinde tanımlanmaktadır.¹⁰⁶ Borçlu temerrüdünün gerçekleşmesinin genel koşulları borcun muaccel olması ve ihtardır.¹⁰⁷

Genel olarak borçlunun temerrüdünün şartları 818 sayılı BK’nun 101’nci¹⁰⁸ ve yeni 6098 sayılı Türk Borçlar Kanunu’nun 117’nci¹⁰⁹ maddesinde düzenlenmiştir. Bunun yanı sıra Borçlar Kanunu’nun içerisinde satım ve taksitle satım sözleşmelerinde (BK md. 221, 222, 223) semen borcunu, kira sözleşmelerinde (BK md.260, 288) kiracının kirayı ödeme konusunda ve ticari satımlarda (BK md. 187) satıcının teslim borcunda temerrüde ilişkin özel hükümler bulunduğu gibi TTK ve diğer çeşitli kanunlarda da temerrüde ilişkin özel düzenlemeler bulunmaktadır.¹¹⁰

3095 sayılı Kanuni Faiz ve Temerrüt Faizine İlişkin Kanunun 2’nci maddesinde¹¹¹ temerrüt faizinden bahsedilmekle birlikte yasada temerrüt faizi kavramı

Sözleşme ile kararlaştırılacak yıllık temerrüt faizi oranı, birinci fıkra uyarınca belirlenen yıllık faiz oranının yüzde yüz fazlasını aşamaz.

Akdî faiz oranı kararlaştırılmakla birlikte sözleşmede temerrüt faizi kararlaştırılmamışsa ve yıllık akdî faiz oranı da birinci fıkrada belirtilen faiz oranından fazla ise, temerrüt faizi oranı hakkında akdî faiz oranı geçerli olur.

b. Faizlerde, iratlarda ve bağışlamada temerrüt faizi

Madde 121- Faiz veya irat borcunu ya da bağışladığı bir miktar parayı ödemekte temerrüde düşen borçlu, icra takibine girildiği veya dava açıldığı günden başlayarak, temerrüt faizi ödemekle yükümlüdür.

Buna aykırı olarak yapılan anlaşmalar, ceza koşulu hükümlerine tabi olur.

Temerrüt faizine, ayrıca temerrüt faizi yürütülemez.”

¹⁰⁶ Özdemir, s.11.

¹⁰⁷ Özdemir, s.12.

¹⁰⁸ BK’nun borçlunun temerrüdünün şartlarını düzenleyen 101. madde hükmü aşağıdaki gibidir.

“ Madde 101 - Muaccel bir borcun borçlusu, alacaklının ihtariyle, mütemerrit olur.

Borcun ifa edileceği gün müttefikan tayin edilmiş veya muhafaza edilen bir hakka istinaden iki taraftan birisi bunu usulen bir ihbarda bulunmak suretiyle tesbit etmiş ise, mücerret bugünün hitamı ile borçlu mütemerrit olur.”

¹⁰⁹ 6098 sayılı Türk Borçlar Kanunu’nun 117’nci maddesi aşağıdaki gibidir.

“B. Borçlunun temerrüdü

I. Koşulları

Madde 117- Muaccel bir borcun borçlusu, alacaklının ihtariyle temerrüde düşer.

Borcun ifa edileceği gün, birlikte belirlenmiş veya sözleşmede saklı tutulan bir hakka dayanarak taraflardan biri usulüne uygun bir bildirimde bulunmak suretiyle belirlemişse, bu günün geçmesiyle; haksız fiilde fiilin işlendiği, sebpsiz zenginleşmede ise zenginleşmenin gerçekleştiği tarihte borçlu temerrüde düşmüş olur. Ancak sebpsiz zenginleşenin iyiniyetli olduğu hâllerde temerrüt için bildirim şarttır.”

¹¹⁰ Hakan Albaş, **Paranın Değer Kaybından Doğan Zararın Tazmin Edilebilirliği (BK. m.105)**, Ankara:Seçkin Yayıncılık, Birinci Baskı, 2004, s.124

¹¹¹ 19.12.1984 gün ve 28610 sayılı Resmi Gazete’de yayınlanan 3095 sayılı Kanuni Faiz ve Temerrüt Faizine İlişkin Kanun’un “*Temerrüt faizi*” başlıklı 2’nci maddesi aşağıdaki gibidir.

(<http://www.mevzuat.adalet.gov.tr/html/697.html> Erişim:22.03.2008)

“Madde 2 - (Değişik madde: 18/12/1999 - 4489/2 md.) Bir miktar paranın ödenmesinde temerrüde düşen borçlu, sözleşme ile aksi kararlaştırılmadıkça, geçmiş günler için 1 inci maddede belirlenen orana göre temerrüt faizi ödemeye mecburdur.

Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankasının önceki yılın 31 Aralık günü kısa vadeli avanslar için uyguladığı faiz oranı, yukarıda açıklanan miktardan fazla ise, arada sözleşme olmasa bile ticari işlerde temerrüt faizi bu oran üzerinden istenebilir. Söz konusu avans faiz oranı, 30 Haziran günü önceki yılın 31 Aralık günü uygulanan avans faiz oranından beş puan veya daha çok farklı ise yılın ikinci yarısında bu oran geçerli olur.

Temerrüt faizi miktarının sözleşmede kararlaştırılmamış olduğu hallerde, akdî faiz miktarı yukarıdaki fıkralarda öngörülen miktarın üstünde ise, temerrüt faizi, akdî faiz miktarından az olamaz.”

tanımlanmamıştır. 3095 sayılı Kanunda sabit faiz sistemi kabul edilmiştir. Ancak Anayasa Mahkemesi, 3095 sayılı Kanunun 1 ve 2'nci maddelerini, %30 olarak belirlenen faiz oranının yıllık enflasyon oranlarının çok altında kalması, yasanın hak kaybını önleyememesi, ekonomik ve sosyal yaşamı olumsuz yönde etkilemesi, hukuk devleti ilkesini zedelemesi gerekçeleriyle, iptal etmiştir.¹¹² 3095 sayılı Kanunda 4489 sayılı Kanunla yapılan değişiklik sonrasında 01.01.2000 tarihinden itibaren temerrüt faiz oranı adi işlerde T.C. Merkez Bankası'nın kısa vadeli reeskont işlemlerinde uyguladığı iskonto faiz oranına, ticari işlerde ise T.C. Merkez Bankası'nın avans işlemlerine ilişkin uyguladığı faiz oranına göre belirlenmeye başlamıştır.¹¹³ Diğer taraftan 3095 sayılı Kanunun 1'nci maddesi 5335 sayılı Kanunla¹¹⁴ değiştirilmiş olup, yapılan değişiklik 3095 sayılı Kanunun yürürlüğe giriş tarihindeki haline dönüş mahiyetindedir.¹¹⁵ Yapılan bu düzenleme sonucunda, adi işlerde temerrüt faizi oranı yasal olarak yıllık %12 olarak belirlenmiştir. Diğer taraftan, 5335 sayılı Kanunla ticari işlerde geçerli olan temerrüt faizi belirlenmesine yönelik düzenlemede bir değişiklik yapılmamıştır. Buna göre, temerrüt faiz oranı Merkez Bankası tarafından uygulanan

¹¹² AYM Kararı, T. 15.12.1998, E.1997/34, K.1998/79, (www.anayasa.gov.tr, Erişim:15.06.2008).

"2- Yasa'nın 1. Maddesiyle 2. Maddesinin Birinci ve İkinci Fıkralarının İncelenmesi Mahkeme, itiraz konusu kuralların, Anayasa'nın 2. ve 5. maddelerine aykırılığını ileri sürmüştür.

...

3095 sayılı Yasa'nın 1. ve 2. maddelerinin birinci fıkralarında, yasal ve temerrüt faiz oranı senelik % 30 olarak belirlenmiş, maddelerin ikinci fıkralarında da belirli koşulların gerçekleşmesi durumunda, bu oranın % 80'ine kadar artırma ve eksiltme yetkisi Bakanlar Kurulu'na verilmiştir.

Bakanlar Kurulu bu yetkiye dayanarak 1.1.1998 gününden geçerli olmak üzere % 30 oranını % 50'ye çıkarmıştır. Bu artırmaya karşın, yasal ve temerrüt faiz oranları banka mevduat faiz oranlarının çok gerisinde kalmıştır.

Hazine'nin iç borçlanma aracı olarak kimi zaman çıkardığı tahvil ve bonolara ödediği faizler de yasal faiz oranının çok üzerinde gerçekleşmiştir. Dövizin Türk lirası karşısında kazandığı yıllık değer de yasal faiz oranlarının çok üstünde olmuştur.

Hazine Müsteşarlığı verilerine göre 1984-1998 yıllarının 14 yıllık ortalama artışı Toptan Eşya Fiyat Endeksi'ne göre % 65, Tüketici Fiyat Endeksine göre % 68'dir. T.C. Merkez Bankası'nca belirlenen ağırlıklı mevduat faiz oranları 1992 yılında % 74,24, 1993 yılında % 74,68'dir.

Enflasyon ve buna bağlı olarak oluşan döviz kuru, mevduat faizi, hazine bonusu ve devlet tahvili faiz oranlarının sabit yasal ve temerrüt faiz oranlarının çok üstünde gerçekleşmesi borçlunun yararlanması alacaklının zarara uğraması sonucunu doğurmuştur. Bu nedenle, borçlu, süresinde borcunu ödememekte, yargı yoluna başvurulduğunda da yargı sürecini uzatma gayreti göstermekte, böylece yargı mercilerindeki dava ve takipler çoğalmakta, yargıya güven azalmakta, kendiliğinden hak almak düşüncesi yaygınlaşarak, kamu düzeni bozulmakta kişi ve toplum güvenliği sarsılmaktadır.

İtiraz konusu kuralların borçlu yararına, alacaklı zararına sonuçlar doğurması, ekonomik ve sosyal yaşamı olumsuz yönde etkilediği gibi Hukuk Devleti ilkesini de zedelemektedir.

Açıklanan nedenlerle, Yasa'nın incelenen kuralları Anayasa'nın 2. ve 5. maddelerine aykırıdır. İptali gerekir."

¹¹³ Özdemir, s.3.

¹¹⁴ 3095 sayılı Kanunun 5335 sayılı Kanunla değişik 1'nci maddesi hükmü aşağıdaki gibidir.

"Borçlar Kanunu ve Türk Ticaret Kanununa göre faiz ödenmesi gereken hallerde, miktarı sözleşme ile tespit edilmemişse bu ödeme yıllık yüzde oniki oranında yapılır.

Bakanlar Kurulu, bu oranı aylık olarak belirlemeye, yüzde onuna kadar indirmeye veya bir katına kadar artırmaya yetkilidir."

¹¹⁵ Orhan Yılmaz, "Yasal Temerrüt Faizi", **İBD**, Cilt:80 Sayı.1, 2006, s.71.

(%12'den fazla olması koşuluyla) avans faiz oranıdır. Ülkemizde 01.01.2011 tarihinden itibaren geçerli kanuni faiz ve temerrüt faiz oranı %9, ticari temerrüt faiz oranı %15'tir.¹¹⁶

Temerrüt faizi, bir para borcunun ödenmemesi dolayısıyla temerrüde düşen borçlunun, asıl borcun yanında ödemesi gereken bir karşılıktır. Temerrüt faizi borcunun doğması için bir asıl borcun bulunması gerekmektedir. Diğer bir ifade ile temerrüt faizi asıl borca göre bir yan edim, bir feri borç niteliğindedir.¹¹⁷ BK'na göre temerrüt faizinin hukuki niteliği, “*kanundan doğan zarar karinesine dayanan kusursuz sorumluluk*” halidir.¹¹⁸

Öte yandan alacaklının zararını tazmin fonksiyonu gören temerrüt faizi, karşılıksız kredi sağlayan ve sebepsiz zenginleşen borçlunun bu zenginleşmeyi iade etmesi fikrine dayanır.¹¹⁹ Temerrüde düşen borçlu, temerrüde düşmede bir kusuru dahi bulunmasa, temerrüt durumu devam ettiği süre için kanuni temerrüt faizini ödemekle mükelleftir.¹²⁰ Borçlunun temerrüt faizi ödeme yükümlülüğünün doğması için kusurlu olması gerekmediği gibi, alacaklının da bir zarara uğradığını ispat etme yükümlülüğü bulunmamaktadır.¹²¹

Yargıtay bir kararında, Türkiye'den yüklenen ve İtalya'da çalınan kumaşlarla ilgili olarak ödenecek yabancı para cinsinden tazminat tutarına hesaplanacak temerrüt faizinde CMR Konvansiyonu (Eşyaların Karayolundan Uluslararası Nakliyatı İçin Mukavele Sözleşmesi) hükümlerinin dikkate alınmasına hükmetmiştir.¹²² CMR Konvansiyonunun 27/1'nci maddesinde belirtilen faiz oranı yıllık %5'tir.¹²³

¹¹⁶ Parasal Sınırlar ve Oranlar Hakkında Genel Tebliği (Sayı:2011/1) Eki V nolu tablo, Söz konusu Genel Tebliğ, 27.01.2011 gün ve 27828 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanmıştır.

¹¹⁷ Albaş, s.141.

¹¹⁸ Özdemir, s.14.

¹¹⁹ Özdemir, s.14.

¹²⁰ Akman, “Karşılaştırmalı Olarak Alman ve İsviçre-Türk Hukuklarında Yüksek Oranlı Enflasyonun Para Borçlarına Etkisi ve Bu Konudaki Yargısal Kararlar”, s.628.

¹²¹ Özdemir, s.2.

¹²² Y.11.HD, E.2002/5996, K.2002/9130, T.17.10.2002, (<http://emsal.yargitay.gov.tr/>, Erişim:25.06.2007).

“Yabancı para üzerinden hüküm kurulmuş olması karşısında CMR Konvansiyonu'nun 27. maddesi uyarınca temerrüt faiz oranının yıllık %5'ten fazla olamayacağı gözetilmeden BK.nun 83/son maddesi hükmü doğrultusunda devlet bankalarınca DM cinsinden mevduata uygulanan en yüksek bir yıl vadeli faiz oranı işletilmesi doğru değil[dir] ... hükmün aşağıdaki gibi düzeltilerek onanması gerekmektedir.”

¹²³ CMR Konvansiyonu, (<http://www.und.org.tr/public/documan/CMR.pdf> Erişim:06.06.2011).

Yargıtay'a göre vade tarihi itibariyle Türk Lirasına çevrilen bir yabancı para cinsinden bir alacağa, Türk Lirası için geçerli olan temerrüt faizi oranının uygulanması gerekir.¹²⁴

Yabancı para cinsinden yapılan bir sözleşmede alacaklı temerrüt faizi talep etmek isterse bu faizin takip tarihine kadar yabancı para için geçerli olan faize göre hesaplanması gerekir. Ancak takip talebi itibariyle, alacak takip mevzuatından dolayı Türk Lirasına dönüşmektedir. Bu nedenle takip tarihinden itibaren Türk Lirasına dönüşen alacak için Türk Lirası için geçerli temerrüt faizi oranları uygulanacaktır.¹²⁵ Aynı görüş Yargıtay tarafından da benimsenmiştir.¹²⁶

5. Dövizli işlem – dövize endeksli işlem kavramları

Bir sözleşme yapılırken, bir mal veya hizmetin bedeli yabancı para cinsinden belirlenip yabancı paranın aynen ödenmesi koşulu getirilebilir. Bu durumda dövizli işlem kavramından söz edilir. Diğer taraftan, sözleşme yaparken, yabancı para bir değer kaydı olarak kullanabilirler. Bu durumda, sözleşme Türk Lirası olarak ifa edilecek ancak edim tutarı vade günündeki resmi döviz kuruna göre tespit edilecektir.¹²⁷ Bu sözleşme, Türk Lirası cinsinden yapılan bir sözleşmeden farklı değildir.

¹²⁴ YHGK, T.18.12.2002, E.2002/12-1058, K.2002/1064, (<http://emsal.yargitay.gov.tr>, Erişim:25.06.2007).

“Somut olayda, alacaklı takip taleplerinde vade tarihindeki ABD dolarını TL.sına çevirmiş ve ödeme emri takip talebi gibi düzenlenip borçluya gönderilmiştir. Takip talebinde ve ödeme emrinde alacaklı vade tarihi ile takip tarihi arasında işlemiş temerrüt faizini yabancı para olarak hesaplayıp takip tarihindeki kur üzerinden Türk parası olarak yazmamış olduğundan, itirazın iptali ve kaldırılması davasında yargı mercii bu talep ile bağlı olduklarından artık vade tarihi ile takip tarihi arasında yabancı para faizi yürütülmesine yasal olanak yoktur. Takip tarihinden sonra ise kambiyo senedinde yazılı alacağa Avans faiz oranı üzerinden faiz yürütülmesi mümkündür.

Bu durumda vade tarihi itibariyle yabancı para alacağı TL.ye çevrildiği için vade tarihinden itibaren TL.sına uygulanan faiz oranlarının uygulanması doğru olduğundan direnme kararı yukarıda yazılı nedenlerle onanmalıdır.”

¹²⁵ Savaş İnandıoğlu, “Para Borçlarında Yabancı Para ile Ödeme ve Yabancı Para Üzerinden Çek Düzenlenmesi”, **İBD**, C.1, Sayı.4-5-6, s.196.

¹²⁶ Yargıtay HGK, T.18.12.2002, E.2002/12-1058, K.2002/1064 (<http://emsal.yargitay.gov.tr>, Erişim:15.09.2010)

“Somut olayda, alacaklı takip taleplerinde vade tarihindeki ABD dolarını TL.sına çevirmiş ve ödeme emri takip talebi gibi düzenlenip borçluya gönderilmiştir. Takip talebinde ve ödeme emrinde alacaklı vade tarihi ile takip tarihi arasında işlemiş temerrüt faizini yabancı para olarak hesaplayıp takip tarihindeki kur üzerinden Türk parası olarak yazmamış olduğundan, itirazın iptali ve kaldırılması davasında yargı mercii bu talep ile bağlı olduklarından artık vade tarihi ile takip tarihi arasında yabancı para faizi yürütülmesine yasal olanak yoktur. Takip tarihinden sonra ise kambiyo senedinde yazılı alacağa Avans faiz oranı üzerinden faiz yürütülmesi mümkündür.

Bu durumda vade tarihi itibariyle yabancı para alacağı TL.ye çevrildiği için vade tarihinden itibaren TL.sına uygulanan faiz oranlarının uygulanması doğru olduğundan direnme kararı yukarıda yazılı nedenlerle onanmalıdır.”

¹²⁷ İnandıoğlu, s.194

Esasen dövizle endeksli işlem olarak da adlandırılabilir olan bu durum gerçek olmayan yabancı para borcudur. Türk hukukunda gerçek olmayan yabancı para borçları her zaman geçerli olmuştur.¹²⁸

Öte yandan, 21 nolu Uluslararası Muhasebe Standardında “*yabancı para işlem*” tabiri kullanılmış olup bu kavram, yabancı para biriminde gerçekleştirilmiş ya da ödemenin yabancı para cinsinden gerçekleştirilmesini gerektiren yabancı para biriminden fiyatları belirlenen mal ve hizmet satın alınması, yabancı para cinsinden borç alınması veya verilmesi, işletmenin yabancı para biriminden yabancı varlık iktisap etmesi veya elden çıkarması olarak tanımlanmıştır. (TMS-21 md.20)

Yargıtay’a göre yabancı para cinsinden düzenlenmiş bir bonoda “*aynen*” veya “*efektif*” kayıtları var ise bu bono bilfiil yabancı para olarak ödenmelidir.¹²⁹

6. Kur farkı kavramına benzeyen muhtelif kavramlar

a. Gecikme tazminatı tanımı ve mahiyeti

BK’nun 106’ncı maddesinde¹³⁰ iki tarafa karşılıklı borç yükleyen sözleşmelerde, taraflardan biri temerrüde (direnime) düştüğü takdirde diğeri, borcun ifa edilmesi için uygun bir süre verebilir veya uygun bir süre verilmesini hâkimden isteyebilir.¹³¹ Bu süre içerisinde borç ifa edilmediği takdirde alacaklı borcun ifasını ve

¹²⁸ Nuray Ekşi, “Uluslararası Ticarete İlişkin Güncel İki Sorun:Sözleşme Bedelinin Yabancı Para Olarak Ödenmesi ve Yabancı Mahkemenin Yetkisinin Tesisi”, **İBD**, C.72, Sayı.10-11-12, 1998, s.865.

¹²⁹ YHGK, T.18.12.2002, E.2002/12-1058, K.2002/1064, (<http://emsal.yargitay.gov.tr>, Erişim:25.06.2007).

“Türk Ticaret Kanunu'nun 690 maddesi atfıyla uygulanan 623 maddesi uyarınca Bono'nun yabancı memleket parası üzerinden düzenlenmesine olanak vardır.Bu tür bonoları içeriğine göre incelemek gerekir.

a) Yabancı para üzerinden düzenlenmiş bono'ya "Aynen" veya "Efeaktif" kaydı konmuş olabilir. TTK. 623/111. Bu kayıtlar, keşidecinin senedin bedelini bilfiil yabancı parayla ödeneceğini gösterir. Bono'ya "Efeaktif" veya "Aynen" kaydı konmuşsa, borçlu ancak bono'da işaret olunan cinsten bir parayı ödemekle borçtan kurtulabilir.

b) Bono yabancı para üzerine düzenlenmiş olmakla beraber, "efektif" veya "Aynen" kaydı taşııyorsa (TTK. 623/1) borçlu senet bedelini yabancı para üzerinden borçlanmakta ancak vade de memleket parası (TL) ile ödemede bulunarak da borcundan kurtulabilir (Bkz. Y. 19. HD. 30.6.1994 gün E: 5425, K: 7060, Y. 11. HD. 5.3.1996 gün ve E: 1995/8477, K: 1996/1431, Y.12. HD. 20.1.1992 gün E: 91/6478, K: 146).”

¹³⁰ BK’nun “A-Fesih hakkı” başlıklı 106’nci maddesi aşağıdaki gibidir.

“ Madde 106 - Karşılıklı taahhütleri havi olan bir akitte iki taraftan biri mütemerrit olduğu takdirde, diğeri borcun ifa edilmesi için münasip bir mehil tayin veya münasip bir mehlin tayinini hakimden isteyebilir.

Bu mehil zarfında borç ifa edilmemiş bulunduğu surette alacaklı her zaman onun ifasını talep ve teahhür sebebi ile zarar ve ziyan davası ikame eylemek hakkını haizdir; birde aktin icrasından ve teahhürü sebebiyle zarar ve ziyan talebinden vaz geçtiğini derhal beyan ederek borcun ifa edilmemesinden mütevellit zarar ve ziyanı talep veya akdi fesh edebilir.”

¹³¹ Aynı konu, 6098 sayılı Türk Borçlar Kanunu’nun 125’nci maddesinde aşağıdaki şekilde düzenlenmiştir.

“c. Seçimlik haklar

gecikme nedeni ile zarar ve giderim davası açabilir. Gecikme tazminatı karşılıklı borç yükleyen sözleşmelerde ihtarın semeresiz kalması sonucunda alacaklıya tanınan seçimlik haklardan biridir.¹³² Gecikme tazminatı, sözleşmenin tarafları arasında gecikme cezası olarak da adlandırılabilir.¹³³

b. Aşkın zarar (munzam zarar) tazminatı tanımı

BK'nun 105'nci maddesinde¹³⁴ munzam zarar (aşkın zarar) konusu düzenlenmiştir.¹³⁵ Söz konusu düzenleme borçlunun temerrüde düşmesinden ötürü alacaklının temerrüt faizini aşan tutarda bir zararla karşılaşması halinde, bu zararın karşılanmasına imkân sağlamaktadır. Temerrüt faizi, temerrütten doğan alacaklının uğramış olduğu zararların tazmininde asgari bir sınırı teşkil eder.¹³⁶ Özellikle, temerrüt faizi oranının enflasyon oranının oldukça altında tespit edilmiş olduğu dönemlerde, borcun geç ifası dolayısıyla alacaklı nezdinde oluşan zararlar temerrüt faizi uygulaması ile tam olarak karşılanamıyordu.

BK'nun 105'nci maddesine göre munzam zarar talep edebilmenin koşulları aşağıdaki gibidir.¹³⁷

- Bir para borcunun doğmuş olması ve borçlu temerrüde düşmelidir.

Madde 125- Temerrüde düşen borçlu, verilen süre içinde, borcunu ifa etmemişse veya süre verilmesini gerektirmeyen bir durum söz konusu ise alacaklı, her zaman borcun ifasını ve gecikme sebebiyle tazminat isteme hakkına sahiptir. Alacaklı, ayrıca borcun ifasından ve gecikme tazminatı isteme hakkından vazgeçtiğini hemen bildirerek, borcun ifa edilmemesinden doğan zararın giderilmesini isteyebilir veya sözleşmeden dönebilir.

Sözleşmeden dönme hâlinde taraflar, karşılıklı olarak ifa yükümlülüğünden kurtulurlar ve daha önce ifa ettikleri edimleri geri isteyebilirler. Bu durumda borçlu, temerrüde düşmekte kusuru olmadığını ispat edemezse alacaklı, sözleşmenin hükümsüz kalması sebebiyle uğradığı zararın giderilmesini de isteyebilir.”

¹³² Albaş, s.115.

¹³³ İVDB Özelgesi, 21.11.2007, KDV.9470, **Rapor**, İYMMO yayını, Sayı.08/03, 15 Ocak 2008, s.44-45.

¹³⁴ BK'nun “3-Munzam zarar” başlıklı 105'nci maddesi aşağıdaki gibidir.

“ Madde 105 - Alacaklının düşer olduğu zarar geçmiş günler faizinden fazla olduğu surette borçlu kendisine hiç bir kusur isnat edilemeyeceğini ispat etmedikçe bu zararı dahi tazmin ile mükelleftir.

Bu munzam zarar derhal takdir olunabilirse hakim, esasa dair karar verir iken bu zararın miktarını dahi tayin edebilir.”

¹³⁵ Aynı konu, 6098 sayılı Türk Borçlar Kanunu'nun 122'nci maddesinde “aşkın zarar” olarak adlandırılmış ve aşağıdaki şekilde düzenlenmiştir.

“3. Aşkın zarar

Madde 122- Alacaklı, temerrüt faizini aşan bir zarara uğramış olursa, borçlu kendisinin hiçbir kusuru bulunmadığını ispat etmedikçe, bu zararı da gidermekle yükümlüdür.

Temerrüt faizini aşan zarar miktarı görülmekte olan davada belirlenebiliyorsa, davacının istemi üzerine hâkim, esas hakkında karar verirken bu zararın miktarına da hükmeder.”

¹³⁶ Akman, “Karşılaştırmalı Olarak Alman ve İsviçre-Türk Hukuklarında Yüksek Oranlı Enflasyonun Para Borçlarına Etkisi ve Bu Konudaki Yargısal Kararlar”, s.629.

¹³⁷ Özdemir, s.11.

- Alacaklı temerrüt faizi ile karşılanamayan bir zararın bulunduğunu ispat etmelidir.

- Doğan zararlar borçlunun temerrüde düşmesi arasında bir illiyet bağının bulunması gerekir.

Munzam zarar niteliği itibariyle müsbet zarardır.¹³⁸ BK'nun 105'nci maddesi sözleşme, haksız fiil, sebepsiz zenginleşme, kanun, vekaletsiz iş görme, ahlaki bir görevden doğan para veya faiz borcunun ödenmesinden doğan sebeplerden kaynaklanan bütün borç ilişkilerinde uygulanabilir.¹³⁹

Kurların düştüğü bir dönemde, zamanında tahsil edemediği alacağından dolayı yabancı para cinsinden bir alacaklı, bir kur farkı zararıyla karşılaşacaktır. Borçlanılan yabancı paranın değer kaybetmesi nedeniyle, borcun zamanında ifa edilmemesi dolayısıyla alacaklı nezdinde oluşan bu zararlar, Almanya ve İsviçre hukukuna göre munzam zarar olarak talep edilebilir.¹⁴⁰

Öte yandan, dövizli bir alacağın icra takibine tutulması halinde, İcra ve İflas Kanunu md. 58/2-3 hükmü¹⁴¹ uyarınca, alacağın hangi günkü kur üzerinden talep edildiğinin takip talebine yazılması gerekmektedir. Öte yandan alacağın tahsil edildiği

¹³⁸ Müsbet zarar, alacaklının tam ve doğru bir ifaye ilişkin menfaatidir. (Özdemir, s. 9).

¹³⁹ Özdemir, s.9.

¹⁴⁰ Akman, "Karşılaştırmalı Olarak Alman ve İsviçre-Türk Hukuklarında Yüksek Oranlı Enflasyonun Para Borçlarına Etkisi ve Bu Konudaki Yargısal Kararlar", s.631. Akman, temerrüt durumunun oluşmadığı durumlarda da, kurlardaki ani değişiklik dolayısıyla efektif döviz veya dövize endeksli bir borç ödeme yükümlülüğüne girmiş olan borçlular yönünden işlem temelinin çözülmesine esas teşkil eden bir beklenmeyen hal (emprevizyon teorisi) olarak nitelendirmiştir. Bu nedenle, BK'nun 365/2'nci maddesi hükmü uyarınca, yargıcın sözleşmeye müdahale ederek edimler arasındaki dengeyi yeniden kurması gerektiğini düşünmektedir. Ayrıntılı bilgi için bkz. (Sermet Akman, "Yüksek Oranlı Enflasyon ve Ani Ekonomik Krizin Para ve Döviz Borçlarına Etkisi, Ek Munzam Zararın Tazmini", İBD, C.68, Sayı.4-5-6, 1994, s.181-194). Öte yandan Yargıtay 2001 ekonomik krizi dolayısıyla açılan bir davada, basiretli bir iş adamı gibi davranması gereken bir Anonim Şirketin uyarılma davasını reddetmiştir. Kararın gerekçesinde devalüasyonların Türkiye için önceden tahmin edilemeyecek bir keyfiyet olmadığını, uyarılmanın ön koşullarından olan "öngörülmezlik unsurunun" oluşmadığını ifade etmiştir (YHGK, T.07.05.2003, E.2003/13-332, K.2003/340, <http://emsal.yargitay.gov.tr/>, Erişim:25.06.2007). Ayrıca Yargıtay dövize endeksli konut kredisi alan bir (tüccar olmayan) gerçek kişinin de davasını benzer gerekçelerle reddetmiştir (Y.13.HD, T.09.06.2005, E.2005/1874, K.2005/9749, <http://emsal.yargitay.gov.tr/>, Erişim:25.06.2007).

¹⁴¹ İcra ve İflas Kanunu'nun 58/II-3 düzenlemesi aşağıdaki gibidir. (<http://www.mevzuat.adalet.gov.tr/html/1029.html>, Erişim:25.06.2007)

"Takip Talebi ve Muhtevası:

Madde 58 - (Değişik madde: 18/02/1965 - 538/30 md.)

Takip talebi icra memuruna yazı ile veya sözlü olarak yapılır.

Talepte şunlar gösterilir:

3. (Değişik bend: 17/07/2003 - 4949 S.K./12. md.) Alacağın veya istenen teminatın Türk parasıyla tutarı ve faizli alacaklarda faizin miktarı ile işlemeye başladığı gün, alacak veya teminat yabancı para ise alacağın hangi tarihteki kur üzerinden talep edildiği ve faizi;"

tarikh ile takip talebinin yapıldığı zamandaki döviz kurlarının farklı olmasından dolayı, alacaklı aleyhine bir kur farkı doğması halinde, bu kur farkı BK'nun 105'nci maddesi uyarınca ayrıca dava açmak şartıyla borçludan talep edilebilir.¹⁴²

Konuyla ilgili olarak Yargıtay tarafından verilen kararlarda temerrüt faizi ile karşılanamayan bir zararın varlığının alacaklı tarafından somut delillerle ispatlanması gerekir. Konuyla ilgili olarak verilen bir Yargıtay kararında, döviz kurlarındaki artışlar konjonktürel olarak nitelendirilmiş, alacaklıya munzam zarar ödenmesi için tek başına yeterli görünmemiştir.¹⁴³ Yargıtay bir kararında dövizli alacağın geç ödenmesi dolayısıyla ödenen temerrüt faizi ile geç ödemedeki kaynaklanan zararın karşılandığını, kendi elinde olmayan nedenlerle döviz kurlarının artması dolayısıyla borçlunun sorumlu tutulamayacağına hükmetmiştir.¹⁴⁴ Yargıtay'ın bu Kararı esas alındığında, alacaklının dövizli alacağının geç tahsilinden kaynaklanan kur farkı zararının, elde edilen temerrüt faizinden daha fazla olduğunun alacaklı tarafından ispat edilmesi gerekir.

c. İcra inkar tazminatı

İcra inkar tazminatı İİK md. 67/II de¹⁴⁵ yer almaktadır. Para alacaklarının ilamsız icrasını temin amacıyla cezai karakterli olarak düzenlenmiştir. *İcra inkar*

¹⁴² Şahlanan, s.465.

¹⁴³ Yargıtay 15. HD, T.21.03.2005, E.2004/4662, K.2005/1596, (<http://emsal.yargitay.gov.tr>, Erişim:17.06.2008)

“Davacı temerrüt faizini aşan bir zararının mevcut olduğunu kanıtlamamıştır. Yüksek enflasyon, dolar kurundaki artış, serbest piyasadaki farz oranlarının yüksek oluşu davacıyı ispat yükünden kurtarmaz. Zira davacı para alacağını zamanında alması halinde ne şekilde kullanacağını ispat etmemiştir. ... Burada davacının kanıtlanması gereken husus enflasyon ve mevduat faizinin yüksekliği gibi yerel olgular değil, kendisinin şahsen ve somut olarak geç ödemedeki dolaylı zarar gördüğü keyfiyettir. Örneğin, alacağını tahsil edememekten ötürü, başkasına olan borcunu ödemek için daha yüksek oranda faizle borç aldığını, alacaklı olduğu parayı zamanında alsa idi yabancı para ile ödemek durumunda olduğu borcunu, geçen süre içinde gerçekleşen bu fark nedeniyle daha yüksek kurdan ödemek zorunda kaldığını kanıtlamak durumundadır.

Dava dilekçesinde İleri sürüldüğü gibi enflasyon ve paranın satın alma gücü, döviz kurlarındaki artışlar, devlet tahvili faiz oranları gibi faktörler genel, afaki ve doğrudan davacının zararını ifade etmeyen ekonomik konjonktürel olgular olup, BK'nun 105. maddesinde sözü edilen munzam zararın tazminini gerektirmez. ...”

¹⁴⁴ Yargıtay 9. HD, 05.03.1996, E.1995/36136, K.1996/3811 (<http://emsal.yargitay.gov.tr>, Erişim:17.06.2008)

“Davacı öğretmen, davalı vakfa ait öğretim kurumunda aylık 670 İngiliz Sterlini ücretle çalışmakta iken, iş aktinin haksız feshi üzerine ücret ve kıdem tazminatı isteğinde bulunmuş, mahkemece dava dilekçesindeki İngiliz Sterlini karşılığı olarak gösterilen Türk Lirası dikkate alınarak her iki istek hüküm altına alınmıştır. Dairemizin denetiminden geçmek suretiyle kesinleşen ilam, icraya konmak suretiyle davalıdan faizleri ile birlikte tahsili sağlanmış ve karşılığında ibranamede alınmıştır.

Davacı açmış olduğu bu dava ile ilk dava tarihi ile ödeme tarihi arasında döviz kurunun yükselmesi nedeniyle BK'nun 105. maddesi uyarınca, kur farkından doğan munzam zararın hüküm altına alınmasını istemiştir....

Alacakların geç ödenmesi nedeniyle de, faiz yürütülmüş olmakla, gecikmeden doğan zarar da karşılanmıştır. Bu gelişmeler de göstermektedir ki, yargılamanın devamı süresince davalının elinde olmayan nedenlerden dolayı, döviz kurlarının yükselmesi sonucunda davalının ortaya çıkan kur farkından sorumlu tutulması olanağı yoktur. ... 5.3.1996 gününde oybirliğiyle karar verildi.”

¹⁴⁵ 2002 sayılı İcra ve İflâs Kanunu'nun “a-İtirazın iptali” başlıklı 67'nci maddesi hükmü aşağıdaki gibidir.

*tazminatı, alacaklının takip konusu yaptığı alacağı mevcut olmasına rağmen, haksız yere itirazda bulunmasından dolayı borçlu aleyhine, takibe konan alacağın %40'ndan az olmamak üzere, ödenmesi gereken tazminat olarak tanımlanabilir.*¹⁴⁶

Yargıtay bir kararında, yabancı para cinsinden olan bir alacağa ilişkin icra inkar tazminatının Türk Lirası cinsinden belirlenmesine ve tazminat tutarının icra takip tarihinde yürürlükte olan kur karşılığı esas alınarak hesaplanması gerektiğine hükmetmiştir.¹⁴⁷

D. Kur Farkına İlişkin Borçlar Kanunu, Türk Ticaret Kanunu ve Vergi Kanunlarındaki Düzenlemeler

1. Borçlar Kanunu'ndaki döviz kurları ile ilgili düzenlemeler

23.11.1990 tarih ve 3678 sayılı Kanun ile BK'nun 83'ncü maddesine 3. fıkra eklenmiştir.¹⁴⁸ Eklenen bu fıkra ile 83'ncü maddenin¹⁴⁹ önceki metninde tek kriter

“Madde 67.- (Değişik: 18/2/1965 – 538/37 md.) (Değişik birinci fıkra: 17/7/2003 – 4949/15 md.) Takip talebine itiraz edilen alacaklı, itirazın tebliği tarihinden itibaren bir sene içinde mahkemeye başvurarak, genel hükümler dairesinde alacağının varlığını ispat suretiyle itirazın iptalini dava edebilir.

(Değişik: 9/11/1988 – 3494/1 md.) Bu davada borçlunun itirazının haksızlığına karar verilirse borçlu; takibinde haksız ve kötü niyetli görülürse alacaklı; diğer tarafın talebi üzerine iki tarafın durumuna, davanın ve hükmolunan şeyin tahammülüne göre, ret veya hükmolunan meblağın yüzde kırkıdan aşağı olmamak üzere, uygun bir tazminatla mahkûm edilir.

İtiraz eden veli, vasi veya mirasçı ise, borçlu hakkında tazminat hükmolunması kötü niyetin sübutuna bağlıdır.

(Yürürlükten kalktı: 17/7/2003 – 4949/103 md.)

Birinci fıkroda yazılı itirazın iptali süresini geçiren alacaklının umumi hükümler dairesinde alacağını dava etmek hakkı saklıdır.”

¹⁴⁶ Albaş, s.116.

¹⁴⁷ Y. 15 HD., E.2003/2298, K.2003/5313, T. 07.11.2003 (<http://emsal.yargitay.gov.tr/> Erişim:25.06.2007).

“Mahkemece dava konusu 34.000 DM bedel üzerinden davacı yararına %40 maddi giderime hükmedilmiştir. Oysa İİK.nun 58. maddesi uyarınca icra takiplerinin Türk Lirası cinsinden yapılması zorunludur. Takip sonunda yabancı para alacağının fiili ödeme tarihindeki kur karşılığı olan Lira üzerinden tahsil olunacağı açık ise de mahkemece hükmolunan %40 icra inkar tazminatının kabul edilen asıl alacağın icra takip tarihinde yürürlükte olan kur karşılığı Türk Lirasının %40'ına tekabül etmesi gerekir. Bu nedenle mahkemece yabancı para cinsinden inkar tazminatına hükmedilmesi de doğru olmamış, kararın bu nedenlerle de bozulması gerekmiştir.”

¹⁴⁸ “BK'nun 83. maddesine böyle bir fıkra ilave edilmeden önce, yabancı para ile olan alacağın, vadesinin hülul ettiği tarihe göre Türk parasında çevrilerek dava ve takibe konulma zorunluluğu; alacaklı bakımından sakıncalar doğuruyordu. Zira, bu suretle alacaklı, vade günü ile borcun kendisine ödendiği gün arasından ortaya çıkan kur farkından mahrum oluyordu. İşte bu önemli sakıncayı gidermek üzere, BK md.105'te düzenlenmiş olan munzam zarara ilişkin hüküm kur farklarına ilişkin tazminat davalarına da uygulanmaya başladı.” (İnandıoğlu, s.195)

¹⁴⁹ Borçlar Kanunu'nun 83'ncü madde düzenlemesi aşağıdaki gibidir.

“D – Tediye

I:Memleket parasiyle

Madde 83 - Mevzuu para olan borç memleket parasiyle ödenir.

Akit tediye mahallinde kanuni rayici olmayan bir para üzerine varit olmuş ise akdin harfiyen icrası "aynen ödemek" kelimeleri veya buna muadil sair tabirat ile şart edilmiş olmadıkça borç vadenin hülulü günündeki rayici üzerinden memleket parasiyle ödenebilir.

olarak uygulanan vade günü kriteri çoğu kez adil olmayan sonuçlar veriyordu. Yapılan kanun değişikliği ile borcun vade gününden sonra ödenmesi halinde alacaklıya “vade günü kuru” yerine “fiili ödeme günündeki kur” üzerinden alacağını Türk Lirası olarak talep etme hakkı vermiştir.¹⁵⁰ Bu nedenle vadesinde ödenmeyen “aynen ödeme koşulu bulunmayan” dövizli bir alacakta, hangi kurun esas alınacağı alacaklı tarafından belirlenebilecektir. Öte yandan aynen ödeme koşulu olan dövizli bir alacakta ise, alacaklının böyle bir yetkisi bulunmamaktadır. Borçlu döviz borcunu yabancı para cinsinden ifa etmek zorundadır.¹⁵¹ BK’na eklenen bu düzenleme alacaklıya temerrüt durumunda ortaya çıkan en önemli kalem olan kur farkı zararlarını BK md. 105 ile uğraşmaksızın otomatik olarak karşılamasını sağlar.¹⁵²

818 sayılı BK md. 83/3’te geçen “fiili ödeme tarihindeki kur” ibaresinin, T.C. Merkez Bankası’nca ilan edilen satış kurunu¹⁵³ ifade ettiği düşünülmelidir. Zira burada esas olan alacaklının elde etmiş olduğu para ile sözleşmede yazılı döviz miktarını elde edebilecek hale gelmesidir.¹⁵⁴ Baygın’a göre eğer nakdi ödeme söz konusu ise efektif satış kuru, eğer nakit dışı ödeme var ise döviz satış kuru esas alınmalıdır.¹⁵⁵ Yargıtay bir kararında efektif satış kurunun esas alınması gerektiğine hükmetmiştir.¹⁵⁶ Öte yandan

(Ek fıkra: 14/11/1990 - 3678/29 md.) Yabancı para borcunun vadesinde ödenmemesi halinde alacaklı, bu borcu vade veya fiili ödeme günündeki rayice göre Türk parası ile ödenmesini isteyebilir.”

¹⁵⁰ Diğer taraftan, 04.02.2011 gün ve 27836 sayılı Resmi Gazete’de yayınlanan 6098 sayılı Türk Borçlar Kanunu’nun 647’nci maddesi ile 818 sayılı Borçlar Kanunu yürürlükten kaldırılmıştır. 01.07.2012 tarihinde yürürlüğe girmesi öngörülen 6098 sayılı Türk Borçlar Kanunu’nun 99’ncü maddesi de, mülga 818 sayılı Borçlar Kanunu’nun 83’ncü maddesine benzer hükümler ifade etmektedir. Maddenin ilk iki fıkrası eskisi ile aynı iken son fıkrası eskisine nazaran daha detaylı bir şekilde düzenlenmiştir. Türk Borçlar Kanunu’nun 99’ncü maddesi aşağıdaki gibidir.

“D. Ödeme

I. Ülke parası ile

Madde 99- Konusu para olan borç Ülke parasıyla ödenir.

Ülke parası dışında başka bir para birimiyle ödeme yapılması kararlaştırılmışsa, sözleşmede aynen ödeme veya bu anlama gelen bir ifade bulunmadıkça borç, ödeme günündeki rayiç üzerinden Ülke parasıyla da ödenebilir.

Ülke parası dışında başka bir para birimiyle belirlenmiş ve sözleşmede aynen ödeme ya da bu anlama gelen bir ifade de bulunmadıkça, borcun ödeme gününde ödenmemesi üzerine alacaklı, bu alacağının aynen veya vade ya da fiili ödeme günündeki rayiç üzerinden Ülke parası ile ödenmesini isteyebilir.”

¹⁵¹ Şahlanan, s. 463,464.

¹⁵² Cem Baygın, **Yabancı Para Üzerinden Borçlanmalar ve Hukuki Sonuçları**, İstanbul:Kazancı Hukuk Yayınları, Yayın No:153, 1997, s.99.

¹⁵³ Reisoğlu da T.C. Merkez Bankası döviz satış kurunun esas alınması gerektiği görüşündedir. (Seza Reisoğlu, “Finansal Kiralama Sözleşmeleri ve Uygulama Sorunları”, **Bankacılar Dergisi**, Sayı.48, Mart 2004, s.54.)

¹⁵⁴ Şahlanan, s.465. Öte yandan bu düşünce kabul edilse bile, bu düşünce de efektif satış kurunun mu döviz satış kurunun mu esas alınması gerektiği belirsizdir. Yine benzer bir şekilde ortaya çıkan döviz alım komisyonlarının da kapsama dahil olup olmayacağı kısmı açık değildir. Bizim düşüncemize göre, efektif satış kurunun esas alınması gerekir. Ancak alım komisyonları ise alacaklı tarafından üstlenilmesi gerekir.

¹⁵⁵ Baygın, s.117.

¹⁵⁶ Yargıtay 15.HD, T.10.11.2003 E.2003/2305,K. 2003/5332, (<http://emsal.yargitay.gov.tr/> Erişim:25.06.2007)

“O halde, yarılar arasında sözleşme ile kararlaştırılmış olduğundan 14.11.1990 tarih ve 3678 sayılı Yasanın 29. maddesi ile değişik Borçlar Yasasının 83. maddesi gereğince yüklenici davalı, yaptığı ödemenin Alman Markı

Yargıtay ceza daireleri de vermiş olduğu çeşitli kararlarında ceza tutarının tespiti sırasında döviz alış kuru alınmasını uygun bulmamış, hesaplamanın efektif satış kuru üzerinden yapılması gerektiğine hükmetmiştir.¹⁵⁷

Yargıtay bir kararında, haksız fiilden kaynaklanan zararın Türk Lirası karşılığına hükmedilmesi gerekirken, döviz üzerinden tazminata hükmedilmesini yasaya aykırı olarak değerlendirmiş ve alt mahkeme kararını bozmuştur.¹⁵⁸ Bize göre Yargıtay kararı yerindedir.

Yargıtay'a göre alacaklı takip taleplerinde, fiili ödeme günündeki rayice göre Türk parası ile ödenmesine ilişkin seçimlik hakkını saklı tutmamış ise artık yabancı para alacağı üzerinden faiz yürütülemez.¹⁵⁹

karşılığını aynen yahut vade veya fiili ödeme günündeki Merkez Bankasıca belirlenen efektif satış kuru üzerinden Türk Lirası tutarını isteyebilir.”

¹⁵⁷ Yargıtay 7. CD, T.22.07.2005, E.2005/5612, K.2005/13846, (<http://emsal.yargitay.gov.tr/> Erişim:25.06.2007)

“Kabule göre de; zararın hesaplanmasında her biri eylem tarihindeki zimmet miktarını USD. ve EURO'nun efektif satış fiyatının esas alınması gerekirken teselsülün bittiği tarihteki toplam miktar ve döviz alış kuru esas alınarak sonuca varılması,”

Yargıtay 6. CD, T.03.11.2003, E.2002/17488, K.2003/8025, (<http://emsal.yargitay.gov.tr/> Erişim:25.06.2007)

“Dolandırıcılığa konu tutarın, Türk Lirası karşılığının efektif döviz alış kuruna göre belirlenmesi yerine, efektif döviz satış kurunun esas alınması suretiyle fazla ağır para cezasına hükümlenmesi ... bozmayı gerektirmiş... hükmün .. bozulmasına .. karar verildi.”

Yargıtay 7. CD, T.30.06.2005, E.2004/3661, K.2005/10299, (<http://emsal.yargitay.gov.tr/> Erişim:25.06.2007)

“Sanıkların bir kısım müşterilere ait döviz hesaplarından zimmetlerine, geçirdikleri miktarların mal edinme tarihlerindeki Merkez Bankası efektif döviz satış kurlarına göre zimmetin Türk Lirası karşılığının hesaplanması gerektiğinin gözetilmemesi ... yasaya aykırı... görüldüğünden... hükmün bozulmasına .. karar verildi.”

¹⁵⁸ Y. 17.HD, T. 28.12.2004, E.2004/14323, K.2004/14232, (<http://emsal.yargitay.gov.tr/> Erişim:25.06.2007)

“Dava, trafik kazası sonucu araçta taşınan emtiaya zarar verilmesinden kaynaklanan tazminat istemine ilişkindir.... Taleple bağlı kalınarak zararın dava tarihindeki Türk Lirası karşılığına hükmedilmesi gerekirken, taraflar arasında akti ilişki bulunması halinde uygulama olanağı bulunan BK.nun 55, maddesi hükmü gereğince döviz cinsi üzerinden tazminata karar verilmesi doğru görülmemiştir.”

¹⁵⁹ YHGK, 18.12.2002 T., E. 2002/12-1058., K..2002/1064, (<http://emsal.yargitay.gov.tr/> Erişim:25.06.2007).

"İçtihat Metni ...

Somut olayda, alacaklı takip taleplerinde vade tarihindeki ABD dolarını TL.sına çevirmiş ve ödeme emri takip talebi gibi düzenlenip borçluya gönderilmiştir. Takip talebinde ve ödeme emrinde alacaklı vade tarihi ile takip tarihi arasında işlemiş temerrüt faizini yabancı para olarak hesaplayıp takip tarihindeki kur üzerinden Türk parası olarak yazmamış olduğundan, itirazın iptali ve kaldırılması davasında yargı mercileri bu talep ile bağlı olduklarından artık vade tarihi ile takip tarihi arasında yabancı para faizi yürütülmesine yasal olanak yoktur. Takip tarihinden sonra ise kambiyo senedinde yazılı alacağı Avans faiz oranı üzerinden faiz yürütülmesi mümkündür.

Bu durumda vade tarihi itibarıyla yabancı para alacağı TL.ye çevrildiği için vade tarihinden itibaren TL.sına uygulanan faiz oranlarının uygulanması doğru olduğundan direnme kararı yukarıda yazılı nedenlerle onanmalıdır.

Sonuç: ... direnme kararının yukarıda yazılı gerekçe ile [onanmasına]... karar verildi.”

2. Türk Ticaret Kanunu'ndaki dövizli işlemler ile ilgili düzenlemeler

Türk mevzuatında BK'nun 83'ncü maddesine paralel olan ve aynı esasları içeren¹⁶⁰ TTK'nun 714'ncü maddesi¹⁶¹ uyarınca yabancı para cinsinden çek düzenlenmesi mümkündür.¹⁶² Esasen kambiyo mevzuatında 30 sayılı Kararla 1984 yılında yapılan düzenlemeden önce de dövizli çek düzenlenmesi mümkündür. Ancak kambiyo mevzuatının getirdiği kısıtlamalar nedeniyle, hukuken dövizli çek düzenlenebile bu çeklerin karşılıkları bankalarca dövizli olarak ödenemiyordu.¹⁶³

Türk Ticaret Kanunu'na göre kıymetli evrak olan bono (emre muharrer senet), poliçe¹⁶⁴ ve çekler Türk Lirası olarak düzenlenebileceği gibi, yabancı para cinsinden de düzenlenebilir.¹⁶⁵

¹⁶⁰ İnandıoğlu, s.197.

¹⁶¹ 09.07.1956 gün ve 9353 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanan Türk Ticaret Kanunu'nun (TTK) 714'ncü maddesi aşağıdaki gibidir.

“VI - Yabancı memleket parasiyle ödenecek çek:

Madde 714 - Çekin ödeme yerinde rayici olmıyan bir para ile ödenmesi şart koşulmuş ise bedeli, çekin ibraz günündeki kıymetine göre o memleket parası ile ödenebilir. İbraz üzerine ödenmediği takdirde, hamil, çek bedelinin dilerse ibraz, dilerse ödeme günlerindeki rayice göre memleket parasiyle ödenmesini isteyebilir.

Kanuni rayici olmıyan paranın kıymeti, ödeme yerindeki ticari teamüllere göre tayin olunur. Bununla beraber keşideci, ödenecek meblağın çekte yazılı muayyen bir rayice göre hesap olunmasını şart koşabilir.

Keşideci, ödemenin muayyen bir para ile yapılması lüzumunu şart koşmuş ise (Aynen ödeme şartı) ilk iki fıkra hükümleri tatbik olunmaz.

Çek bedeli; keşide ve ödeme memleketlerinde aynı adı taşıyan ve fakat kıymetleri birbirinden farklı olan para ile gösterildiği takdirde, ödeme yerindeki para kastedilmiş sayılır.”

¹⁶² 14.02.2011 tarih ve 27846 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanan 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun 1533'ncü maddesi ile 6762 sayılı Türk Ticaret Kanunu yürürlükten kaldırılmıştır. 01.07.2012 tarihinde yürürlüğe girmesi öngörülen ve 6762 sayılı TTK md.714'ün paraleli şeklindeki, 6012 sayılı TTK md.802 düzenlemesi aşağıdaki gibidir.

“VI - Yabancı ülke parasiyle ödenecek çek

Madde 802- (1) Çekin ödeme yerinde rayici olmayan bir para ile ödenmesi şart koşulmuş ise, bedeli, çekin ibraz günündeki değerine göre o ülke parası ile ödenebilir. İbraz edilmesine rağmen ödenmediği takdirde hamil, çek bedelinin dilerse ibraz dilerse ödeme günlerindeki rayic değerine göre ülke parasiyle ödenmesini isteyebilir.

(2) Yabancı ülke parasının değeri, ödeme yerindeki ticari teamüllere göre belirlenir. Bununla beraber düzenleyen, ödenecek tutarın çekte yazılı belirli bir kura göre hesap olunmasını şart koşabilir.

(3) Düzenleyen, ödemenin belirli bir para ile yapılmasını (aynen ödemeyi) şart koşmuş ise birinci ve ikinci fıkra hükümleri uygulanmaz.

(4) Çek bedeli, düzenleme ve ödeme ülkelerinde aynı adı taşıyan ve fakat değerleri birbirinden farklı olan para ile gösterildiği takdirde, ödeme yerindeki para kastedilmiş sayılır.”

¹⁶³ Celal Göle, “Yabancı Para ile Düzenlenen Çekin Ödenmesinde Karşılaşılabilecek Hukukî Sorunlar”, Prof. Dr. Ali Bozer'e Armağan, Banka ve Ticaret Hukuku Araştırma Enstitüsü, Sayı.331, s.88.

¹⁶⁴ TTK'nun “IV -Yabancı memleket parasiyle ödeme” başlıklı 623'ncü maddesi hükmü aşağıdaki gibidir. TTK md. 623/1'de geçerli olan husus TTK md. 690/1 uyarınca bonolar için de geçerlidir.

“Madde 623 - Poliçenin ödeme yerinde rayici olmıyan bir para ile ödeneceği şart koşulduğu takdirde, bedeli, vade günündeki kıymetine göre o memleket parasiyle ödenebilir. Borçlu ödemede geciktiği takdirde hamil poliçe bedelinin dilerse vade günündeki dilerse ödeme günündeki rayice göre memleket parasiyle ödenmesini isteyebilir.

Kanuni rayici olmıyan paranın kıymeti, ödeme yerindeki ticari teamüllere göre tayin olunur. Bununla beraber keşideci ödenecek paranın poliçede yazılı muayyen bir rayice göre hesap edilmesini şart edebilir.

Keşideci ödemenin muayyen bir para ile yapılması lüzumunu şart koşmuş ise (Aynen ödeme şartı) ilk iki fıkranın hükümleri tatbik olunmaz. Poliçe bedeli, keşide ve ödeme yeri olan memleketlerde aynı adı taşıyan ve fakat kıymetleri birbirinden farklı olan para ile gösterildiği takdirde ödeme yerindeki para kastedilmiş sayılır.”

Kambiyo senetlerinin yabancı para cinsinden düzenlenmesine imkân sağlayan Türk Ticaret Kanunu hükümleri İngiliz ve ABD’nde geçerli olan düzenlemelerle de uyum göstermektedir.¹⁶⁶

Kanuni rayici¹⁶⁷ olan yabancı para cinsinden düzenlenen çeklerin bedelinin kural olarak ilgili para birimi cinsinden ödenmesi gerekir (BK md.83/2, TTK md.714/1). Ancak, ödeme yerinde rayici olmayan bir yabancı para birimi cinsinden çek düzenlenmişse, bu çek bedellerinin ödeme günündeki kurlar esas alınarak Türk Lirası cinsinden ödenmesi ve yabancı paranın Türk Lirasına dönüşümünde döviz satış kurunun¹⁶⁸ esas alınması gerekir.

Yargıtay bir kararında, yabancı para cinsinden keşide edilen çeklere uygulanacak olan ağır para cezasının belirlenmesinde, suçta konu çekin ibraz tarihinde geçerli T.C. Merkez Bankası efektif satış kuru üzerinden hesaplanan miktarın esas alınmasına hükmetmiştir.¹⁶⁹

¹⁶⁵ Öte yandan 01.07.2012 tarihinde yürürlüğe girmesi öngörülen yeni 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu’nun 711’nci maddesinde mülga Kanunun 623’ncü maddesine benzer hükümler içermektedir. Diğer taraftan 6102 sayılı Kanunun 778’nci maddesinde yapılan atfı nedeniyle, ödemeye ilişkin bu düzenleme bono veya emre yazılı senetlere de uygulanacaktır. Yeni TTK’nun 711’nci maddesi aşağıdaki gibidir.

“IV - Yabancı ülke parası ile ödeme

Madde 711- (1) Poliçenin, ödeme yerinde rayici olmayan bir para ile ödeneceği şart koşulduğu takdirde, bedeli, vade günündeki değerine göre o ülke parasıyla ödenebilir. Borçlu, ödemede geciktiği takdirde, hamil poliçe bedelinin dilerse vade günündeki, dilerse ödeme günündeki kura göre ülke parasına dönüştürülerek ödenmesini isteyebilir.

(2) Kanuni rayici olmayan paranın değeri, ödeme yerindeki ticari teamüllere göre belirlenir. Bununla beraber, düzenleyen, ödenecek paranın poliçede yazılı belirli bir rayice göre hesap edilmesini şart edebilir.

(3) Düzenleyen, ödemenin belirli bir para ile yapılmasını (aynen ödemeyi), şart koşmuş ise birinci ve ikinci fıkra hükümleri uygulanmaz.

(4) Poliçe bedeli, düzenlenme ve ödeme yeri olan ülkelerde aynı adı taşıyan, fakat değerleri birbirinden farklı olan para ile gösterildiği takdirde ödeme yerindeki para kastedilmiş sayılır.”

¹⁶⁶ Ömer Camcı, “Yabancı Para ile Ödenecek Bonolar”, **İBD**, C.69, Sayı.4-5-6, 1995, s.291.

¹⁶⁷ Ülkemizde hiçbir yabancı paranın kanuni rayici yoktur. Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankasında tayin edilen rayiç kanuni değil, resmi rayiçtir (İnandıoğlu, s.193.).

¹⁶⁸ Göle, s.94.

“Türk Ticaret Kanunu’nun 714/2’nci maddesi uyarınca, ödeme yerinde kanuni rayici olmayan çek bedelinin kıymeti, ödeme yerindeki ticari teamüllere göre belirlenir. Hatta keşideci, ödenecek meblağın çekte yazılı muayyen bir rayice göre tespitini şart koşmuşsa, o rayiç esas alınır.

... TC Merkez Bankası bir genelge ile “Gişe Alış ve Gişe Satış Kurları”nı belirleme konusunda bankaları serbest bırakmıştır. Bu nedenle, kanuni rayici belli olmayan çek bedelinin karşılığı Türk Lirası belirlenmesinde, muhatap bankaya ibraz gününde banka tarafından uygulanan döviz satış kurunun esas alınması gerekir.”

¹⁶⁹ Yargıtay 10. CD, T.07.02.2005, E.2004/13848, K.2005/1005, (<http://emsal.yargitay.gov.tr/> Erişim:25.06.2007).

“Borçlar Kanunu’nun 83/2, Türk Ticaret Kanunu’nun 714. ve 1567 sayılı Kanun ile bu Kanun’a dayanılarak çıkartılan Bakanlar Kurulu Kararları gereğince, yabancı para cinsinden keşide edilen çeklere ilişkin olarak 4814 sayılı Yasa ile değişik 3167 sayılı Yasa’nın 16/1. maddesinde öngörülen ağır para cezasının belirlenmesinde, suçta konu çekin ibraz tarihinde Merkez Bankasınca belirlenen efektif satış kuru üzerinden hesaplanacak miktarın ağır para cezası olarak tayini gerekirken yazılı şekilde hüküm kurulmasına... karar verildi.”

Yargıtay 10. Ceza Dairesinin E.2005/3080, K.2006/7766, T.12.06.2006 kararı da aynı paraleldir.

(<http://emsal.yargitay.gov.tr/> Erişim:25.06.2007).

3. Vergi Kanunlarında Kur Farkları İle İlgili Düzenlemeler

Vergi Usul Kanunu, Gelir Vergisi Kanunu, Kurumlar Vergisi Kanunu ile Katma Değer Vergisi Kanunlarında kur farkı kavramı kullanılmakla birlikte bu kavram kanun metinlerinde tanımlanmamıştır. Öte yandan diğer vergi kanunlarında kur farkı kavramı kullanımına rastlanmamıştır. Diğer taraftan vergi kanunlarının çoğunda kur farkı kavramına yakın kavramlar arasında yer alan “*yabancı para*” ve “*döviz*” tabirleri de sıklıkla kullanılmıştır.

213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun menkul kıymetlerin değerlendirilmesini düzenleyen 279’ncü maddesinde¹⁷⁰ kur farkları ibaresi kullanılmıştır.¹⁷¹

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu’nun değer artışı kazançlarında safi değer artışının hesaplanması konusunu düzenleyen mükerrer 81’nci maddesi¹⁷² ile 01.01.2006 tarihinden itibaren elde edilen menkul sermaye iratlarına uygulanması öngörülen geçici 67’nci maddesinde¹⁷³ kur farkı tabiri kullanılmıştır. Diğer taraftan GVK’nun 75/5’nci

¹⁷⁰ VUK’nun 4369 sayılı Kanunla değişik 279’uncü maddesinin kur farkı ibaresi geçen kısmı aşağıdaki gibidir.

“...Borsa rayici yoksa veya borsa rayicinin muvazaalı bir şekilde oluştuğu anlaşılırsa değerlemeye esas bedel, menkul kıymetin alış bedeline vadesinde elde edilecek gelirin (**kur farkları dahil**) iktisap tarihinden değerlendirme gününe kadar geçen süreye isabet eden kısmının eklenmesi suretiyle hesaplanır....”

¹⁷¹ Konuya ilişkin detay açıklamalar için bakınız Üçüncü Bölüm, II-B/2 alt bölüm.

¹⁷² GVK’nun değer artışı kazançlarında safi değer artışının hesaplanması konusunu düzenleyen mükerrer 81’nci maddesinin, dar mükelleflere dönük hükümler içeren ve kur farkı kavramı kullanılan 5 ve 6 numaralı fıkraları aşağıdaki gibidir. (Konuya ilişkin detay açıklamalar için bakınız Dördüncü Bölüm, I-A/7 alt bölüm).

“Dar mükelleflerin (kurumlar dahil), yabancı sermaye mevzuatına göre ilgili mercilerden izin almak suretiyle, Türkiye’ye bizzat getirdikleri nakdi veya aynı sermaye karşılığında iktisap ettikleri menkul kıymetler ile iştirak hisselerini elden çıkarmalarından doğan değer artışı kazançlarının hesabında, **kur farkından** doğan kazançlar dikkate alınmaz. Şu kadar ki, bu mükelleflerin Türkiye’de elde ettikleri kazançların, münhasıran bu menkul kıymet veya iştirak hisseleri dolayısıyla elde edilen menkul sermaye iratlarından ve bu kıymet veya hisselerin elden çıkarılmasından doğan değer artışı kazançlarından ibaret olması şarttır. Bu mükelleflerin, Türkiye’de menkul kıymet alım satımıyla devamlı olarak uğraşmaları halinde, **kur farkından** doğan kazançlar da ticarî kazancın hesabında dikkate alınır.

Kur farkından doğan kazançların hesabında, menkul kıymet veya iştirak hisselerinin iktisabına tahsis edilen yabancı sermayenin bu kıymet veya hisselerin iktisap tarihindeki Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası döviz alış kuruna göre hesaplanan Yeni Türk Lirası karşılığı ile bu kıymet veya hisselerin elden çıkarılması tarihindeki aynı miktar yabancı sermayenin Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası döviz alış kuruna göre hesaplanan Yeni Türk Lirası karşılığı arasındaki fark esas alınır.”

¹⁷³ 01.01.2006 tarihinden itibaren elde edilen menkul sermaye iratlarına uygulanması öngörülen GVK geçici md.67/1 3. paragrafında kur farkı kavramı aşağıdaki şekilde yer almaktadır. (Konuya ilişkin detay açıklamalar için bakınız Dördüncü Bölüm, I-A/6).

“... Döviz, altına veya başka bir değere endeksli menkul kıymet veya diğer sermaye piyasası aracının alış ve satış bedeli olarak işlem tarihindeki Yeni Türk Lirası karşılıkları esas alınarak tevkiyat matrahı tespit edilir. Menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası aracının yabancı bir para cinsinden ihraç edilmiş olması halinde ise tevkiyat matrahının tespitinde **kur farkı** dikkate alınmaz.”

maddesinde kur fark tabiri yerine geçmek üzere “*döviz cinsinden yahut dövize ... endeksli menkul kıymetlerin itfasında oluşan değer artışları*” ibaresi kullanılmıştır.¹⁷⁴

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu’nun kanunen kabul edilmeyen giderleri düzenleyen 11¹⁷⁵, örtülü sermaye başlıklı 12¹⁷⁶ ve dar mükellef kurumlarla ilgili 26’nci¹⁷⁷ maddelerinde kur farkı kavramı kullanılmıştır.¹⁷⁸

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu’nun ithalatta matrahı düzenleyen 21’nci maddesinin “c” bendinde¹⁷⁹ kur farkı tabiri kullanılmıştır.¹⁸⁰

Diğer taraftan, yukarıda ele alınan kanun düzenlemeleri, çalışmanın izleyen bölümlerinde detaylı olarak ele alınmıştır. Bu nedenle, çalışmamızın bu alt bölümünde açıklamalar sınırlı tutulmuştur.

¹⁷⁴ GVK’nun menkul kıymetlerle ilgili 75’nci maddesinin 5 numaralı fıkrası aşağıdaki gibidir. (Konuya ilişkin detay açıklamalar için bakınız Dördüncü Bölüm, I-A/6).

“5. (4369 sayılı Kanunun 39’uncu maddesiyle değişen bent Yürürlük; 1.1.1999) Her nevi tahvil ve Hazine bonusu faizleri ile Toplu Konut İdaresi, Kamu Ortaklığı İdaresi ve Özelleştirme İdaresi’nce çıkarılan menkul kıymetlerden sağlanan gelirler (Döviz cinsinden yahut dövize, altına veya başka bir değere endeksli menkul kıymetlerin **itfası sırasında oluşan değer artışları** irat sayılmaz.)”

¹⁷⁵ KVK’nun kanunen kabul edilmeyen giderler başlıklı 11’nci maddesinin 1/b bendine aşağıdaki şekilde kullanılmıştır.

“Madde 11-(1) Kurum kazancının tespitinde aşağıdaki indirimlerin yapılması kabul edilmez:

....

b) Örtülü sermaye üzerinden ödenen veya hesaplanan faiz, **kur farkları** ve benzeri giderler.”

¹⁷⁶ KVK’nun örtülü sermaye konusunu düzenleyen 12/7’nci maddesinde yerde kur farkı kavramı aşağıdaki şekilde kullanılmıştır.

“(7) Örtülü sermaye üzerinden **kur farkı** hariç, faiz ve benzeri ödemeler veya hesaplanan tutarlar, Gelir ve Kurumlar Vergisi kanunlarının uygulanmasında, gerek borç alan gerekse borç veren nezdinde, örtülü sermaye şartlarının gerçekleştiği hesap döneminin son günü itibarıyla dağıtılmış kâr payı veya dar mükellefler için ana merkeze aktarılan tutar sayılır. Daha önce yapılan vergilendirme işlemleri, tam mükellef kurumlar nezdinde yapılacak düzeltmede örtülü sermayeye ilişkin **kur farklarını** da kapsayacak şekilde, taraf olan mükellefler nezdinde buna göre düzeltilir. Şu kadar ki, bu düzeltmenin yapılması için örtülü sermaye kullanan kurum adına tarh edilen vergilerin kesinleşmiş ve ödenmiş olması şarttır.”

¹⁷⁷ KVK’nda dar mükellef kurumlarla ilgili 26/2’nci maddesinde kur farkı tabiri aşağıdaki şekilde kullanılmıştır.

“(2) Diğer kazanç ve iratlara ilişkin olarak Türkiye’ye bizzat getirilen nakdi veya aynı sermaye karşılığında elde edilen menkul kıymetler ile iştirak hisselerinin elden çıkarılması sırasında oluşan **kur farkı** kazancına dair hükümler hariç olmak üzere, Gelir Vergisi Kanununda yer alan vergilendirmeme hususundaki istisna, kayıt, şart ve sürelerle ait sınırlamalar dikkate alınmaz.”

¹⁷⁸ Konuya ilişkin detay açıklamalar için bakınız Dördüncü Bölüm, II-B/2 ve Dördüncü Bölüm, II-F.

¹⁷⁹ 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu’nun ithalatta matrahı düzenleyen 21’nci maddesinin “c” bendinde¹⁷⁹ kur farkı tabiri aşağıdaki gibi kullanılmıştır.

“(c) (4369 sayılı Kanunun 81’nci maddesiyle değişen ibare. Yürürlük; 1.8.1998) Gümrük beyannamesinin tescil tarihine kadar yapılan (4731 sayılı Kanunun 5/B maddesiyle değişen ibare) diğer giderler ve ödemelerden vergilendirilmeyenler ile mal bedeli üzerinden hesaplanan fiyat farkı, **kur farkı** gibi ödemeler.”

¹⁸⁰ Konuya ilişkin detay açıklamalar için bakınız Beşinci Bölüm, II-B/3-b.

III. ULUSLARARASI VE TÜRK MUHASEBE STANDARTLARINDA KUR FARKLARI

Merkezi Londra’da bulunan IASC (The International Accounting Standards Committee) tarafından yayınlanan toplam 41 adet IAS (International Accounting Standards) (Türkçesi: Uluslararası Muhasebe Standartları) ve IFRS (International Financial Reporting Standards) (Türkçesi: Uluslararası Finansal Raporlama Standardı) mevcuttur. Söz konusu standartların amacı, mali tabloların anlaşılır hale getirilmesini sağlamaktır. IASC’nin yeniden yapılanması sonucunda Mayıs 2000’de IASB (The International Accounting Standards Board) kurulmuştur. IASB, belirlediği muhasebe standartlarını UFRS (Uluslararası Finansal Raporlama Standardı) (IFRS- International Financial Reporting Standards) olarak adlandırmaktadır.¹⁸¹

Uluslararası Muhasebe Standartları uygulamasını zorunlu kılacak yaptırım gücü IFAC (International Federation of Accountants) (Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu) ve IASC’nin elinde bulunmamaktadır. Söz konusu standartlar yol gösterici mahiyettedir.¹⁸² Diğer taraftan, Avrupa Birliği 2005 yılı itibariyle Uluslararası Muhasebe Standartları ve Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarını, muhasebe standardı olarak benimsemiş olup Türkiye, Avrupa Birliği’ne üyelik sürecinde Türkiye Muhasebe Standartlarını yeniden düzenlemektedir.¹⁸³ 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu’na 18.12.1999 tarih ve 4487 sayılı Kanunla eklenen Ek-1’nci maddeyle Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK) kurulmuştur. Başbakanlığın ilgili kuruluşu olan ve halen Maliye Bakanlığı’yla ilişkilendirilmiş TMSK, idari ve mali özerkliğe sahip bir kurum olarak faaliyet göstermektedir.¹⁸⁴ TMSK’nın temel amacı Uluslararası standartlarla uyumlu Türkiye Muhasebe Standartlarını yayınlamaktır.

¹⁸¹ Nihat K. Anıl, A. İlkem Özcan, Ayşe Anıl, “Uluslararası Muhasebe Standartlarındaki 2005 Yılı Değişiklikleri”, **E-Yaklaşım**, Sayı.44, Mayıs 2007, (www.yaklasim.com.tr, Erişim: 04.10.2004)

¹⁸² Feriştah Sönmez, “14 No.lu Türkiye Muhasebe Standardı Borçlanma Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi-I,” **Yaklaşım**, Sayı.129, Eylül 2003, s.180.

¹⁸³ Nihat K. Anıl, B. Bahadır Aycan ve Ayşe Anıl, “Türkiye Muhasebe Standartları’nın Uluslararası Muhasebe Standartlarına Uyumlaştırılmasında Geline Son Nokta”, **E-Yaklaşım**, Sayı.34, Mayıs 2006, (www.yaklasim.com.tr, Erişim: 04.10.2009)

¹⁸⁴ www.tmsk.org.tr, Erişim:04.10.2008

Muhasebe standartları, finansal tablolarda şeffaf, tutarlı, karşılaştırılabilir, ilgili ve güvenilir mali raporlama sağlama amacındadır.¹⁸⁵

Uluslararası Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları, TMSK (Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu) tarafından orijinal adıyla ve numarasıyla bağlı kalınarak Türkçe'ye çevrilmekte ve TMS (Türkiye Muhasebe Standartları) ve TFRS (Türkiye Finansal Raporlama Standartları) olarak adlandırılmaktadır. Bu nedenle söz konusu standartlarla (UMS veya UFRS) ilgili konuyu aktarırken, doğrudan doğruya TMS ve TFRS'ye atıf yapılmıştır.

TMSK tarafından yayınlanan standartlara ülkemizde, Sermaye Piyasası Kurulu ve Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu denetimindeki şirketlerin uyması zorunludur. Diğer taraftan 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun 01.01.2013 tarihinde yürürlüğe girmesi öngörülen düzenlemeleri uyarınca, tacirlerin Türkiye Muhasebe Standartlarına uyumlu bir şekilde defter tutmaları zorunludur (6102 s. TTK md. 64/1).¹⁸⁶ TMS, UFRS'na tam uyumlu bir şekilde TMSK tarafından hazırlanır (6102 s. TTK md.88/2).¹⁸⁷

¹⁸⁵ Feriştah Sönmez, "Kur Değişim Etkilerinin Muhasebeleştirilmesi (25 No'lu SPK Tebliği ile Desteklenmiş Açıklamalar ile Birlikte)," **Vergi Sorunları**, Sayı.207, Aralık 2005, s.168.

¹⁸⁶ Konuya ilişkin olarak 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun 1534'ncü maddesi uyarınca, Türkiye Muhasebe Standartlarıyla ilgili düzenlemeler, 01.01.2013 tarihinde yürürlüğe girecektir. Öte yandan 6102 sayılı Kanunun 64, 65, 67, 68, 69, 72, 73, 74, 75, 76, 77, 78, 79, 80, 81, 82, 84, 88, 398, 403, 458, 510, 514, 515, 517, 526, 528, 1522, Geçici 1, Geçici 6, maddelerinde, Türkiye Muhasebe Standartlarıyla ilgili detaylı düzenlemeler yapılmıştır. Ancak uygulamanın esasları, ikincil hukuki düzenlemelerin yapılmasından sonra tam olarak şekillenecektir.

¹⁸⁷ Konuya ilişkin 6102 sayılı TTK'nun 88'nci maddesi aşağıdaki gibidir.

"VII -Türkiye Muhasebe Standartları Kurulunun yetkisi

Madde 88- (1) 64 ilâ 88 inci madde hükümlerine tabi gerçek ve tüzel kişiler gerek ticari defterlerini tutarken, gerek münferit ve konsolide finansal tablolarını düzenlerken, Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu tarafından yayımlanan, Türkiye Muhasebe Standartlarına, kavramsal çerçevede yer alan muhasebe ilkelerine ve bunların ayrılmaz parçası olan yorumlara aynen uymak ve bunları uygulamak zorundadırlar. 514 ilâ 528 inci maddeler ile Kanunun ilgili diğer hükümleri saklıdır.

(2) Bu düzenlemeler, uygulamada birliği sağlamak ve finansal tablolara milletlerarası pazarlarda geçerlilik kazandırmak amacıyla, Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına tam uyumlu olacak şekilde, yalnız Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu tarafından belirlenir ve yayımlanır.

(3) Türkiye Muhasebe Standartları Kurulunca, değişik ölçütteki işletmeler ve sektörler için, Uluslararası Finansal Raporlama Standartları tarafından farklı düzenlemelere izin verildiği hâllerde özel ve istisnai standartlar konulabilir; bunları uygulayanlar, söz konusu durumu finansal tablo dipnotlarında açıklarlar.

(4) Kanunlarla, belirli alanları düzenlemek ve denetlemek üzere kurulmuş bulunan kurum ve kurullar, Türkiye Muhasebe Standartlarına uygun olmak ve Türkiye Muhasebe Standartları Kurulunun onayını almak şartıyla, kendi alanları için geçerli olacak standartlar ile ilgili olarak ayrıntıya ilişkin, sınırlı düzenlemeleri yapabilirler.

(5) Türkiye Muhasebe Standartlarında hüküm bulunmayan hâllerde, ilgili oldukları alan dikkate alınarak, dördüncü fıkarda belirtilen ayrıntıya ilişkin düzenleme, ilgili düzenlemede de hüküm bulunmadığı takdirde milletlerarası uygulamada genel kabul gören muhasebe ilkeleri uygulanır."

TMS ve TFRS'lerin birçoğunda kur farkları ile ilgili düzenlemeler bulunmaktadır. Ancak kur farkları ile ilgili düzenlemeler ağırlıklı olarak 21 ve 23 numaralı muhasebe standartlarında yapılmıştır. Bu nedenle bu çalışmada 21 ve 23 numaralı standartlarda yer alan açıklamalara yer verilmiştir.

21 numaralı Uluslararası ve Türkiye Muhasebe Standardında kur farkları:

Döviz kuru değişim etkilerinin muhasebeleştirilmesi ve bu etkilerin finansal tablolarda gösterimi konularında IASB tarafından çıkarılan IAS 21 Kur Değişim Etkilerinin Muhasebeleştirilmesi (İngilizce:The Effects of Changes in Foreign Exchange Rates) konulu ilk kez 1983 yılında yayınlanmış, ancak ekonomik yaşamda ortaya çıkan gelişmeler göz önünde tutularak 1993 yılında yeniden yayınlanmıştır.¹⁸⁸ 1993 yılında yayınlanan standartta 1998, 2000 ve 2001 yıllarında dört yorum (İngilizce: Interpretations) yayınlanmıştır.¹⁸⁹ 2003 yılında revize edilen bu standartta diğer standartlardaki değişikliklerle paralel güncellemeler yapılmaya devam edilmektedir.¹⁹⁰

TMSK tarafından çıkarılan *Kur Değişiminin Etkilerine İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı (TMS-21) Hakkında Tebliğ Sıra No:13*¹⁹¹ ile, yabancı para birimi ile yapılan işlemlerin muhasebeleştirilmesi esasları açıklanmıştır. Yabancı para birimi ile yapılan işlemlerin yanı sıra, yurt dışındaki işletmelere yapılan yatırımlar ile konsolide tabloların hazırlanması amacıyla yapılan yabancı para birimine çevrilmesi konuları da bu standart kapsamında düzenlenmiştir. Standartta yabancı para birimine dayalı faaliyetler yurt içindeki yabancı para birimine dayalı faaliyetler ve yurt dışı faaliyetler olarak iki bölümde ele alınmıştır.¹⁹²

Standart, işletmelerin normal olarak kurulu buldukları ülkenin para birimini kullanarak finansal tablo oluşturmaları konusunda ilke ortaya koyar.¹⁹³

¹⁸⁸ Özgür Çatıkkaş, Yıldırım Ercan Çalış, "Kur Değişimi Etkilerinin Türkiye Muhasebe Standardına Göre Muhasebeleştirilmesi İlkeleri", *E-Yaklaşım*, Sayı.56, Mart 2008, (www.yaklasim.com.tr, Erişim:04.10.2008)

¹⁸⁹ 21 nolu standartta yapılan değişiklikler, aşağıda yer alan internet sitesinde mevcuttur.

(<http://www.iasplus.com/standard/ias21.htm#0511amend> Erişim: 15.09.2010)

¹⁹⁰ **International Financial Reporting Standards (IFRSs) 2008**, İngiltere:International Accounting Standards Committee Foundation (IASCF), 2008, s.1337.

¹⁹¹ 31.12.2005 gün ve 26040 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanmıştır.

¹⁹² Çatıkkaş ve Çalış.

¹⁹³ Çatıkkaş ve Çalış.

Standardın 8'nci maddesinde tanımlar yer almaktadır. Standarda göre, kur farkı, “bir para birimindeki belirli bir tutarın diğer bir para birimine farklı kurlardan çevrilmesinden kaynaklanan fark” olarak tanımlanmıştır. Ayrıca standartta döviz kuru “iki para biriminin değişim oranı,” yabancı para “İşletmenin geçerli para biriminden farklı para birimi,” geçerli para birimi “işletmenin faaliyet gösterdiği temel ekonomik çevrenin para birimi,” geçerli (spot) kur “hemen teslim halindeki geçerli olan döviz kuru” olarak tanımlanmıştır.

Standartta bilançodaki aktif ve pasif kalemler parasal ve parasal olmayan kalemler¹⁹⁴ şeklinde ikili bir ayrıma tabi tutulmuştur. Parasal ve parasal olmayan kalemler farklı değerlendirme uygulamalarına tabidir. Buna göre, yabancı para cinsinden parasal kalemler yılsonlarında oluşan kurlara göre, tarihi maliyet cinsinden ölçülen yabancı para birimindeki parasal olmayan kalemler işlem tarihindeki döviz kuruyla, gerçeğe uygun değerden ölçülen yabancı para cinsinden parasal olmayan kalemler gerçeğe uygun değer belirlendiği tarihteki döviz kurları üzerinden değerlendirilir (TMS-21 md.23).

Standarda göre, yabancı para bir işlem¹⁹⁵ ilk muhasebeleştirme sırasında işlem tarihindeki döviz kuruyla bilançoya kaydedilir (TMS-21 md.21). Parasal kalemlerin ödenmesi, tahsilatı veya değerlendirilmesi sırasında kur farkları ortaya çıkar (TMS-21 md.28). Genel kural, kur farklarının çıktığı dönemde gelir ve giderlere kaydedilmesidir (TMS-21 md.28). Ancak bazı durumlarda,¹⁹⁶ oluşan kur farkları başlangıçta doğrudan öz kaynaklar arasında gösterilir. Öte yandan ilgili aktif kıymetin elden çıkarılması sırasında, öz kaynaklarda gösterilen kur farkları da öz kaynaklardan çıkarılarak, aktif

¹⁹⁴ “Parasal kalemler, sabit ya da belirlenebilir bir tutarda para alınması hakkı veya ödemesi yükümlülüğünü içeren kalemlerdir. Parasal kalemlere örnek olarak ödenecek karşılıklar, temettüleri gösterilebilir. Parasal olmayan kalemler ise, sabit veya değişken bir tutarda bir para ödenmesi ya da alınması yükümlülüğünü içermeyen kalemlerdir. Stoklar, maddi ve maddi olmayan duran varlıklar, şerefiyeler, peşin ödenmiş kiralar parasal olmayan kalemlere örnek olarak gösterilebilir” (TMS-21 md.16.).

¹⁹⁵ “Yabancı para bir işlem, yabancı para biriminde gerçekleştirilmiş ya da ödemenin yabancı para cinsinden gerçekleştirilmesini gerektiren yabancı para biriminden fiyatları belirlenen mal ve hizmet satın alınması, yabancı para cinsinden borç alınması veya verilmesi, işletmenin yabancı para biriminden yabancı varlık iktisap etmesi veya elden çıkarılmasıdır” (TMS-21 md.20).

¹⁹⁶ “Raporlayan işletmenin yurtdışındaki işletmesindeki net yatırımının bir parçasını oluşturan (bakınız: TMS-21 15 inci Paragraf) parasal bir kalemden kaynaklanan kur farkları, raporlayan işletmenin bireysel finansal tablolarında ve yurtdışındaki işletmenin kendi finansal tablolarında kar ya da zarar olarak muhasebeleştirilir. Yurtdışındaki işletmeyi ve raporlayan işletmeyi içeren finansal tablolar (örneğin yurtdışındaki işletme bir bağlı ortaklık ise konsolide finansal tablolar), bu tür kur farkları başlangıçta özkaynakların ayrı bir unsuru olarak muhasebeleştirilir ve net

elden çıkarmasının kâr ve zararın hesabında dikkate alınır. Dolayısıyla aktiften çıkarma sırasında, önceki kur farkları da dönem gelir tablosuna aktarılır.

Parasal olmayan bir kalemden kaynaklanan kazanç ya da zarar doğrudan özkaynaklarda muhasebeleştirilirse, bu kazanç ya da zararın kurdan kaynaklanan kısmı da özkaynaklarda muhasebeleştirilir. Buna karşın, parasal olmayan bir kalemden kaynaklanan kazanç ya da zarar, kar ya da zararda muhasebeleştirilirse, bu kazanç ya da zararın kurdan kaynaklanan kısmı da kar ya da zararda muhasebeleştirilir (TMS-21 md.30).

IAS-21'de (TMS-21) Aralık 2003 ayında yapılan değişiklikle *yurtdışı operasyonlarda bulunan raporlayan kurumun net yatırımlarının bir parçasından doğan parasal kalemden kur farkı ortaya çıkıyorsa, bu kur farkının yurtdışı operasyonlarda konsolide edilen, kısmı konsolide edilen ya da özkaynak (equity) metodu kullanılarak muhasebeleştirilen yerdeki finansal tablolar içindeki özkaynakların ayrı bir parçası olarak yeniden sınıflandırılmasını gerektirmektedir.*¹⁹⁷

23 numaralı Uluslararası ve Türkiye Muhasebe Standardında kur farkları:

İlk kez 1984 yılında Borçlanma Maliyetlerinin Aktifleştirilmesi (İngilizce: Capitalisation of Borrowing Costs) başlığı ile yayınlanan 23 numaralı Uluslararası Muhasebe Standardı'nın başlığı Borçlanma Maliyetleri (İngilizce: Borrowing Cost) olarak değiştirilmiş şekilde standart 1993 yılında yeniden yayınlanmıştır. Ayrıca bu standart 2003 ve 2007 yıllarında revize edilmiş, bu standartla ilgili iki yorum (İngilizce: interpretations) yayınlanmıştır.¹⁹⁸

TMSK tarafından çıkarılan Borçlanma Maliyetlerine İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı (TMS-23) Hakkında Tebliğ Sıra No:9¹⁹⁹ ile borçlanma maliyetlerinin

yatırımın elden çıkarılması durumunda 48 inci Paragraf uyarınca kar ya da zarar olarak muhasebeleştirilir" (TMS-21 md.32).

¹⁹⁷ Nihat K. Anıl, A. İlkem Özcan, Ayşe Anıl, "Uluslararası Muhasebe Standartlarındaki 2005 Yılı Değişiklikleri".

¹⁹⁸ **International Financial Reporting Standards (IFRSs) 2008**, s.1369.

¹⁹⁹ 09.11.2005 gün ve 25988 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanmıştır.

muhasebeleştirilmesi esasları açıklanmıştır. TMS-23, UMS-23'ün (IAS-23) birebir Türkçeye çevrilmiş halidir.²⁰⁰

UMS ve TMS-23'e göre, borçlanma maliyetlerinin muhasebeleştirilmesinde genel uygulama (temel yöntem) borçlanma maliyetinin olduğu anda gider olarak muhasebeleştirilmesidir. Temel yöntemde, borçlanmanın niteliğine ve yöntemine bakılmaksızın, borçlanma maliyetleri oluştuğu dönemde gider olarak muhasebeleştirilir (TMS-23, md.7,8). Ancak *“bununla birlikte Standart, alternatif bir uygulama olarak; özellikli bir varlığın satın alınması, inşaatı veya üretimi ile doğrudan ilgili olan borçlanma maliyetlerinin aktifleştirilmesine izin verir.”*²⁰¹ Burada geçen *“özellikli varlık, amaçlanan kullanıma veya satışa hazır duruma getirilebilmesi zorunlu olarak uzun bir süreyi gerektiren varlıklardır”* (TMS-23 md.4). *Özellikli varlıklara örnek olarak, satılabilir duruma getirilmesi uzun bir süreyi gerektiren stoklar, üretim tesisleri, enerji üretim tesisleri ve yatırım amaçlı gayrimenkuller gösterilebilir. Diğer yatırımlar ile sürekli olarak veya kısa bir süre içerisinde büyük miktarlarda tekrarlanarak üretilen stoklar özellikli varlık değildir. Elde edildiklerinde amaçlanan kullanıma veya satışa hazır olan varlıklar da özellikli varlık sayılmaz* (TMS-23 md.6).

Bir *“özellikli varlığın”* satın alınması, inşaatı veya üretimi ile doğrudan ilgisi bulunan borçlanma maliyetleri dönem gideri olarak kaydedilmez ve doğrudan ilgili varlığın maliyet bedeline kaydedilir (TMS-23 md.11). Ancak finansman giderlerinin aktifleştirilmesinin aşağıda belirtilen iki koşulu vardır. Eğer söz konusu iki koşul birden gerçekleşmezse, finansman giderleri aktifleştirilmez ve dönem giderlerine dahil edilir. Söz konusu koşullar aşağıda sayılmıştır (TMS-23 md.12).

- 1- Borçlanma için katlanılan finansman maliyetinin güvenilir bir şekilde hesaplanabilmesi,
- 2- Söz konusu iktisadi kıymetle ilgili olarak işletmenin ilerideki dönemlerde faydalanabilmesi (örn. katlanılan maliyetler sonucunda faydalı bir şey meydana gelmemişse, finansman giderleri aktifleştirilmez.)

²⁰⁰ Muhittin Bekler, “Borçlanma Maliyetlerinin Uluslararası Muhasebe Standardı, Türk Muhasebe Standardı ve Türk Vergi Mevzuatı Bakımından Değerlendirilmesi”, **Vergi Dünyası**, Sayı.312, Ağustos 2007,s.113

²⁰¹ TMS 23, Amaç.

Diğer taraftan, “*özellikli varlıkların*” aktifleşmesine²⁰² kadar oluşan süreçte ortaya çıkan finansman giderleri aktifleştirilirken, aktifleşmeden sonraki dönemlerde ortaya çıkan kur farkları ise doğrudan doğruya dönem giderlerine dahil edilir (TMS-23, md.25).

Yabancı para cinsinden borçlanmalarda kur farkları, faiz maliyetine yönelik düzeltme olarak dikkate alındıkları ölçüde, borçlanma maliyeti olarak dikkate alınır (TMS-23 md.5/e).

Öte yandan Sermaye Piyasası Kanunu’na tabi şirketlerde, yabancı para işlemleri ve bakiyelerinin muhasebeleştirilmesinde, 25 nolu SPK tebliğinin 14’ncü kısmı uygulanacaktır.²⁰³ SPK mevzuatında borçlanma maliyetleri ile ilgili üç gider unsuru faiz giderleri, vade farkları ve kur farkları olarak sayılmıştır.²⁰⁴

Sonuç olarak 23 nolu UMS ve TMS’ye göre borçlanma maliyetlerinin dönem giderlerine aktarılması temel kuraldır. Ancak bazı durumlarda (yukarıda tanımlanan özellikli varlıkların ediniminde) oluşan kur farklarının aktifleştirilmesi gerekir.

IV. KAMBYO MEVZUATINDA DÖVİZLİ İŞLEMLERLE İLGİLİ DÜZENLEMELER VE KUR FARKI KAVRAMININ ELE ALINIŞI

Kambiyo mevzuatı, yabancı para ile ödeme ve yurt dışına transferleri düzenleyen kuralları içermektedir.²⁰⁵ 1930 tarih ve 1567 sayılı Türk Parasının Kıymetini Koruma Hakkında Kanun (TPKKHK) ve buna bağlı olarak çıkarılan kararlarda 1980’li yıllara kadar, yabancı paraların Türkiye içerisinde tedavülü ve yabancı paralarla

²⁰² Bir varlığın amaçlanan kullanıma veya satışa hazır duruma getirilmesi için gerekli tüm işlemler esas itibarıyla tamamlandığında, borçlanma maliyetlerinin aktifleştirilmesine son verilir (TMS-23,md.22).

²⁰³ Sönmez, “Kur Değişim Etkilerinin Muhasebeleştirilmesi (25 No’lu SPK Tebliği ile Desteklenmiş Açıklamalar ile Birlikte”, s.169.

²⁰⁴ SPK Tebliği Seri No:XI, md.33/b.

²⁰⁵ Ekşi, s.866.

borçlanmalar çok sert kurallara ve kayıtlara tabi tutulmuştu. Kambiyo mevzuatındaki kısıtlayıcı düzenlemeler, Türk Borçlar Hukukunda ve öğretisinde yabancı paralı işlemler konusu detaylı olarak ele alınmasına ve yargı kararları oluşmasına engel olmuştur.²⁰⁶ Öte yandan 1980’li yıllarda ülkemizde liberalleşme eğilimlerinin artması ve kambiyo mevzuatında yapılan değişiklikler, borcun yabancı para ile belirlenmesine imkân sağlanmış ve yabancı parasıyla yapılan işlemler konusu, Türk Borçlar Hukukunda ve İcra İflas Hukukunda önem kazanmaya başlanmıştır.²⁰⁷

1962 – 1983 yılları arasında yürürlükte bulunan, 17 sayılı Kararda yabancı paralarla yapılan sözleşmelere ilişkin kısıtlayıcı hükümler bulunmaktaydı. Söz konusu kısıtlamalar karşısında, Türkiye’de yabancı para cinsinden bir sözleşme yapılması halinde, yabancı paranın aynen ödenmesi koşulu olsa bile, bu sözleşme “*döviz değer kaydı*” taşıyan Türk Lirası bir sözleşme gibi niteleniyordu. Bu nedenle vade tarihindeki döviz kuru esas alınarak, dövizli borcun Türk Lirası olarak ödenmesi gerekiyordu.²⁰⁸ Bu süreçte, borcunu yurt dışına döviz olarak ödeyecek ithalatçının, “*İthalat İzin Belgesi*” alması, “*Döviz İstek Formu*”nu doldurarak Maliye Bakanlığı’na başvurması, Bakanlıktan döviz tahsis izni alması ve para transferini T.C. Merkez Bankası kanalı ile yapması zorunluydu.²⁰⁹

Kısıtlayıcı düzenlemeleri içeren 17 sayılı Karar, 1983 yılında 28 sayılı Karar ile yürürlükten kaldırılmıştır. Yabancı para ile yapılan ödeme kayıtlarının geçerliliği ilk defa 28 sayılı Kararla kabul edilmiştir.²¹⁰ Şahlanan’a göre, 28 sayılı Kararla getirilen

²⁰⁶ Şahlanan, s.457.

²⁰⁷ Şahlanan, s.457.

²⁰⁸ Şahlanan, s. 459,460.

“Bu Kararnamenin 10/II nci maddesinde açıkça “Türkiye’de efektif döviz ... alım satımı Maliye Bakanlığı’nca tespit edilecek esaslara tabiidir” denilmekteydi. ... Bir kimse döviz tahsil etmiş ise bunu 10 gün zarfında yetkili bankalardan birine devretmek zorundaydı. Elindeki döviz başka bir kimseye satamaz, devredemezdi. Aksi takdirde suç işlemiş olurdu. Öte yandan 17 sayılı Karara ilişkin 02.01.1967 tarihli tebliğ, döviz alımına yetkili bankalar ve müesseseler dışındaki gerçek ve tüzel kişilerin, yabancı turistler dışındaki kimselerden döviz almaları yasaklanmıştı. Bu durum karşısında 17 sayılı Karar döneminde bir borcun döviz olarak ödenmesi, olsa olsa, Türkiye’ye turist olarak gelenlerin veya yabancı uyruklu kişilerin borçlu olmaları halinde söz konusu olabiliyordu. Çok küçük bir azınlık durumunda olabilen bu kişiler dışında 17 sayılı Karar çerçevesinde Türkiye’de borcunu döviz ile ödemesi mümkün bulunmayan bir kimsenin döviz ile ifade edilen bir borç altına girmesi halinde ise, bu borcun vade tarihinin esas alınarak Türk Lirası olarak ödenmesi gerekirdi. Söz konusu durumda borçlunun efektif döviz verme ve alacaklının da efektif döviz isteme yetkisi yoktu. Borcun efektif döviz ile ödeneceği taahhüt edilmiş olsa bile, ne borçlu döviz vermeye mecbur olur ne de alacaklı ödemenin dövizle yapılmasında direnebilirdi. Ödeme ancak akitte kararlaştırılan döviz miktarı Türk Lirasına çevrilerek yapılmalıydı.”

²⁰⁹ Abdullah Kiraz, “Süresinden Sonra Yurda Getirilen İhracat Bedeli Dövizlere İlişkin Olumlu Kur Farklarının Değerlemesinde Meydana Gelen Gelişmeler”, **Vergi Sorunları**, Sayı.205, Ekim 2005, s.89.

²¹⁰ Şahlanan, s.461.

sistemde, ülkemizde dövizle alışveriş yapılması ve yabancı para cinsinden alacaklı ve borçlu olunması tamamen serbest bırakılmış, borçların dövizli ödenmesi ve tahsil edilmesi konusunda herhangi bir hukuki engel kalmamıştır.²¹¹

Diğer taraftan kambiyo mevzuatı alanındaki en kapsamlı değişiklik 1989 yılında çıkarılan 32 sayılı Türk Parası Kıymetini Koruma Hakkında Kararla yapılmıştır. 32 sayılı Kararla, yurt dışı işlemler ile sermaye hareketlerine ilişkin olarak serbestlik tanınmıştır. Diğer taraftan 32 sayılı Kararla kambiyo mevzuatı alanında sağlanan geniş serbestliğe rağmen, Türkiye’de yerleşik kişilerin Türkiye’de yerleşik kişilerle döviz veya dövizi temsil eden belgelerle işlem yapmaları konusunda çeşitli kısıtlamalar zaman zaman yaşanmaktadır. Bu konuda kısıtlayıcı bir düzenleme yapan T.C. Merkez Bankası genelgesinin yürürlükten kaldırılması nedeniyle, Türkiye’de yerleşik kişilerin döviz kabul etmelerinin önünde bir engel bulunmamaktadır.²¹² Ticari hayatta fiyatların döviz veya dövize endeksli tespit edilmesinde herhangi bir engel bulunmamaktadır.²¹³ Diğer taraftan, kambiyo mevzuatında dövizli işlemler konusunda sınırlı da olsa kısıtlayıcı düzenlemeler varlığını sürdürmektedir.²¹⁴

²¹¹ Şahlanan, s.461.

²¹²Nuriye Dinçeli, “Mal veya Hizmet Bedellerinin Döviz Olarak Belirlenmesi Hallerinde Oluşan Kur Farkları KDV’ye Tabidir”, **Vergi Sorunları**, Sayı.254, Kasım 2009, s. 51.

“Türkiye Cumhuriyeti Merkez Bankasının 16 Mart 2001 tarih ve 2001/YB-8ve 04.10.2001 tarih ve 2001/YB-23 sayılı Genelgelerinde de;

“Türk Parasını Kıymetini Koruma Hakkında 32 Sayılı Kararın 4/c maddesine göre Türkiye’de yerleşik kişilerin dışarıda yerleşik kişilerden Türkiye’de yapacakları işlemler nedeniyle döviz kabul etmelerinin serbest bulunduğu, bir başka deyişle Türkiye’de yerleşik kişilerin, Türkiye’de yerleşik kişilerden Türkiye’de yapacakları işlemler nedeniyle döviz kabul etmelerinin mümkün bulunmadığı” bildirilmektedir.

Ancak bu yasak hükmü kalkmamış olmakla birlikte, Türkiye Cumhuriyeti Merkez Bankasının 19.11.2001 tarih ve 2001/YB-28 Sayılı Türkiye Cumhuriyeti Merkez Bankası Genelgesiyle uygulaması durdurulmuştur.

19.11.2001 tarih ve 2001/YB-28 Sayılı Türkiye Cumhuriyeti Merkez Bankası Genelgesinde; “Türkiye’de yerleşik kişilerin Türkiye’de yerleşik kişilerden Türkiye’de yapacakları işlemler nedeniyle döviz kabul etmelerinin mümkün bulunmadığı hükmü uygulamada karşılaşılması muhtemel güçlüklerin giderilmesini teminen söz konusu uygulamanın ikinci bir talimata kadar durdurulduğu” bildirilmektedir.

Dolayısıyla Türk vergi mükellefleri, düzenleyecekleri belgelerde malın bedelini döviz olarak belirlemesinin, döviz kabul etmelerinin ve dövizle ödemelerinin 19.11.2001 tarihli TC. Merkez Bankasının Genelgesiyle yolu açılmıştır.”

²¹³ Abdullah Tolu, “Bedeli Yabancı Para Cinsinden Belirlenen İşlemler ile Kur Farklarında KDV”, **Mali Çözüm**, Sayı 50, Ocak-Şubat-Mart 2000, s.65.

²¹⁴ 32 sayılı Kararın 4’ncü maddesinde dövizle yapılan işlemler düzenlenmiştir. Buna göre, örneğin Türkiye’de yerleşik kişilerin, banka, yetkili müessese (döviz büroları) vb. dışındaki kişilerden döviz satın almaları yada bunlara satmaları yasaktır. 32 sayılı Kararın md. 4/b düzenlemesi aşağıdaki gibidir.

“b) (8.2.2008 R.G. tarih ve 2008/13186 s. Karar ile değişik şekli) Türkiye’de yerleşik kişilerin beraberlerinde döviz bulundurmaları, bankalar, yetkili müesseseler, PTT, kıymetli maden aracı kuruluşları ile yurt dışında döviz alım satımına yetkili kuruluşlardan döviz satın almaları ve bunlara döviz satmaları, dövizleri bankalarda açacakları döviz hesaplarında tutmaları, efektif olarak kullanmaları, bankalar vasıtasıyla yurt içinde ve yurt dışında tasarruf etmeleri serbesttir.”

8 Şubat 2008 gün ve 26781 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 2008/13186 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile 32 sayılı Kararda önemli değişiklikler yapılmış ve ihracat bedellerinin yurda getirilme zorunluluğunu kaldırılmıştır. Yapılan değişiklikten önce yürürlükte bulunan mevzuata göre ihracattan sağlanan dövizlerin en geç 180 gün içerisinde Türkiye'ye getirilerek bankalara satılması gerekiyordu. Kambiyo mevzuatı düzenlemelerine göre ihracatçıların ihracattan sağladıkları dövizleri bankalara satma zorunlulukları kaldırılmış olsa da hala Bankaların kendilerinde mevcut dövizlerinin bir kısmını T.C. Merkez Bankası'na satma zorunlulukları bulunmaktadır.^{215 216}

Diğer taraftan, kambiyo mevzuatıyla ilgili olarak 1567 sayılı Kanunun 3'ncü maddesi²¹⁷ uyarınca, Kambiyo mevzuatına aykırı hareket edenlere uygulanacak

²¹⁵ 32 sayılı Kararın İhracat bedelleri ile ilgili yürürlükte olan ve mülga düzenlemeleri aşağıdaki gibidir.

(Kaynak:Süryay Sürekli Mevzuat Yayıncılığı)

“İhracat :

MADDE 8 - (08.02.2008 tarih ve 26781 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan 2008/13186 sayılı Kararın 3"üncü maddesiyle değişen ve yayımı tarihinde yürürlüğe giren şekli) (1) İhracat bedellerinin tasarrufu serbesttir. Bakanlık ihtiyaç duyulması halinde ihracat bedellerinin yurda getirilmesine ilişkin düzenleme yapmaya yetkilidir.(*)

(*) Değişiklikten önceki metin

Madde 8 - (91/1935 sayılı Kararla değişmiş şekli) a) Ticari amaçlarla ihraç edilen malların bedelinin, bu Karar"da öngörülen özel halleri ile Bakanlıkça uygun görülen mücbir sebeplerden kaynaklanan gecikmeler hariç, fiili ihraç tarihinden itibaren en çok 180 gün içinde ihracatçılar tarafından yurda getirilerek bankalara (...) (.) Türk parası olması halinde tevsiki, döviz ise satılması zorunludur.

Ancak;

i) Söz konusu ihracat dövizlerinin en az % 70 inin fiili ihraç tarihinden itibaren 90 gün içerisinde getirilerek bankalara satılması halinde bakiye % 30 una tekabül eden kısmı üzerinde ihracatçı serbestçe tasarruf edebilir.

²¹⁶ 32 sayılı Karar md. 6 hükmü aşağıdaki gibidir. (Kaynak:Süryay Sürekli Mevzuat Yayıncılığı)

“Dövizle ilişkin işlemler

MADDE 6 - (08.02.2008 tarih ve 26781 sayılı Resmî Gazete"de yayımlanan 2008/13186 sayılı Kararın 2"nci maddesiyle değişen ve yayımı tarihinde yürürlüğe giren şekli) (1) ...

(5) Bankalar, PTT, yetkili müesseseler, kıymetli maden aracı kuruluşları ve aracı kurumlar döviz mevcutlarını, Bakanlıkça belirlenecek oran ve esaslar çerçevesinde Merkez Bankasına devrederler.

²¹⁷ Madde metni aşağıdaki gibidir.

“MADDE 3 – (30.12.2008 gün ve 27096 s. RG'de yayımlanan 5827 sayılı Kanunun 1'nci maddesiyle değişik madde) Bakanlar Kurulunun bu [1567 sayılı] Kanun hükümlerine göre yapmış bulunduğu genel ve düzenleyici işlemlerdeki yükümlülüklerine aykırı hareket eden kişi, üçbin Türk Lirasından yirmibeşbin Türk Lirasına kadar idarî para cezası ile cezalandırılır.

Fiil, 1 inci maddede yazılı kıymetlerin izinsiz olarak yurttan çıkarılması veya yurda sokulması mahiyetinde ise 21/3/2007 tarihli ve 5607 sayılı Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu hükümlerine göre suç veya kabahat oluşturmadığı takdirde kişi; eşya ve kıymetlerin rayiç bedeli kadar, teşebbüs halinde bu bedelin yarısı kadar idarî para cezası ile cezalandırılır.

Her türlü mal, kıymet, hizmet ve sermaye ithal ve ihraç edenler veya bu işlere aracılık edenlerden bu işlemlerinden doğan alacaklarını 1 inci maddeye göre alınan kararlardaki hükümlere göre ve bu kararlarda tayin edilen süreler içinde yurda getirmeyenler, yurda getirmekle yükümlü oldukları kıymetlerin rayiç bedelinin yüzde beşi kadar idarî para cezasıyla cezalandırılırlar. İdarî para cezasına ilişkin karar kesinleşinceye kadar alacaklarını yurda getirenlere, birinci fıkra hükmüne göre idarî para cezası verilir. Ancak, verilecek idarî para cezası yurda getirilmesi gereken paranın yüzde ikibuçüğundan fazla olamaz.

İthalat, ihracat ve diğer kambiyo işlemlerinde döviz veya Türk Parası kaçırmak kastıyla muvazaalı işlemlerde bulunanlar, yurda getirmekle yükümlü oldukları veya kaçırdıkları kıymetlerin rayiç bedeli kadar idarî para cezasıyla cezalandırılırlar. Bu fiilin teşebbüs aşamasında kalması halinde verilecek ceza yarı oranında indirilir.

cezaların belirlenmesinde, kabahatin konusunu yabancı paranın oluşturması halinde, idari para cezasının hesaplandığı tarih itibariyle T.C. Merkez Bankası'nın bu paraya ilişkin “*döviz satış kuru*” esas alınır.²¹⁸

Bu kabahatlerin bir tüzel kişinin yararına olarak işlenmesi halinde, ilgili tüzel kişiye de aynı miktarda idari para cezası verilir.

Kabahatin konusunu yabancı para oluşturması halinde, idari para cezasının hesaplanmasında fiilin işlendiği tarih itibariyle Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankasının bu paraya ilişkin “**döviz satış kuru**” esas alınır.

Hükmolunacak idari para cezasına, suç tarihi ile tahsil tarihi arasındaki süreler için 6183 sayılı Kanuna göre tespit edilen gecikme zammı oranında, para cezası ile birlikte tahsil olunmak üzere, gecikme faizi uygulanır. Gecikme faizinin hesaplanmasında ay kesirleri nazara alınmaz.

Yukarıdaki fıkralarda yazılı suçların tekerrürü halinde verilecek cezalar iki kat olarak hükmedilir.

Bu madde hükmüne göre idari para cezasına karar vermeye Cumhuriyet savcısı yetkilidir.”

²¹⁸ Diğer taraftan çalışmanın Birinci Bölümü II-D/1 ve II-D/2 alt bölümlerinde açıklandığı üzere, Yargıtay Ceza Dairelerin genellikle “*efektif satış kurlarının*” uygulanması gerektiğine karar vermişlerdir. Ancak açık yasa hükmü karşısında, 1567 sayılı Kanun çerçevesinde uygulanacak idari para cezalarında döviz satış kurlarının esas alınması gerekir.

İKİNCİ BÖLÜM

SEÇİLMİŞ ÜLKELER VERGİ HUKUKU UYGULAMALARINDA KUR FARKLARI

I. AMERİKA BİRLEŞİK DEVLETLERİ'NDE KUR FARKI UYGULAMALARI

Amerikan sisteminde gelir, normal gelir ve sermaye geliri olarak ikiye ayrılır. Sermaye gelirleri ise, kısa dönemli sermaye gelirleri ve uzun dönemli sermaye gelirleri olarak ikiye ayrılır. Kısa dönem (short period) bir yıl ve daha kısa olan süreci tanımlamada kullanılırken, uzun dönem ise bir yıldan uzun süreyi ifade etmektedir.²¹⁹ Uzun dönemli sermaye gelirlerinde daha düşük vergi oranları öngörülmüştür. Ayrıca

²¹⁹ William H. Hoffman, James E. Smith, Eugene Williss, Western Federal Taxation 2009: Individual Income Taxes, S.16-3.

zarar mahsuplarında da farklı esaslar benimsenmiştir.²²⁰ Bu nedenle kur farklarından kaynaklanan gelirlerin tanımlanması ABD uygulamasında önem arz etmektedir.

Diğer taraftan, ABD’nde geçerli vergi yasasının (IRC- Income Revenue Code veya U.S. Code) 985- 989’ncü maddelerinde kur farklarının vergilendirilmesine ilişkin kurallar yer almaktadır.²²¹ Kur farklarıyla ilgili IRC md. 985-989 düzenlemeleri, 1986 yılında çıkarılan vergi reform yasasıyla mevcut yasaya eklenmiştir. Düzenlemeler öncesinde, kur farklarının vergilendirilmesi konusunda önemli bir karışıklık söz konusuydu.²²² Yaklaşık 25 yıldır yürürlükte bulunan tali bölüm J (subpart J) olarak da ifade edilen düzenlemeler, kur farklarının vergilendirilmesinde belirlilik getirme konusunda başarılı olmuştur.²²³

ABD’de muhasebe konusundaki düzenlemeler FASB (Financial Accounting Standards Board- Finansal Muhasebe Standartları Kurulu) tarafından yapılmaktadır. 2009 öncesinde kur farkları ile ilgili düzenlemeler FAS 52 (Financial Accounting Standard- Finansal Muhasebe Standardı) ve FAS 133’te ortaya konulmuştur. 2009 yılında ise FASB tarafından, muhasebe standartlarını tek bir yerde toplama amacıyla, Muhasebe Standartları Sınıflandırması (ASC – Accounting Standards Codification – Muhasebe Standartları Kodlaması) kurulmuştur. Yeni yapılanma sonucunda kur farkları ile ilgili düzenlemeleri içeren FAS 52 ve FAS 133 yerlerini, ASC 815 ve ASC 830’a bırakmıştır.²²⁴ Söz konusu muhasebe standartları daha çok gelirin ölçülmesine ve zamanlanmasına, vergi muhasebesi ise, gelirin karakteri ve vergi kanunlarındaki sınıflandırılması konularına odaklanmıştır. Bu nedenle finansal muhasebe ve vergi

²²⁰ Örneğin kısa dönemli sermaye kazançları için öngörülen vergi oranı %35 iken, uzun dönemli koleksiyonlarda %25, ticarete kullanılan md.1250 varlıklarda %25 ve diğerlerinde %15, %5 ve %0 oranlar geçerlidir. %5 ve %0 oranları sadece vergi mükellefinin normal vergi oranının %15’lik dilimde kaldığı hallerde geçerlidir. Diğer taraftan aynı yılda (2007) bekar birisi için geçerli gelir vergisi oranları ise 0-7825 USD arası %10, 7825 – 31850 arası %15, 31850-77100 USD arası %25, 77100-160850 USD arası %28, 160850-349700 arası %33 ve fazlası için %35’dir. (William H. Hoffman, James E. Smith, Eugene Williss, **Western Federal Taxation 2009: Individual Income Taxes**, s.3-33, s.A-2).

²²¹ U.S. Code’da yer alan düzenleme tam olarak Title 26 , Subtitle A, Chapter 1, Subchapter N, Part III, Subpart J Foreign Currency Transactions kısmında yer almaktadır. Kanun metinlerine aşağıdaki internet adresinden ulaşılabilir. http://www.law.cornell.edu/uscode/html/uscode26/usc_sup_01_26_10_A_20_1_30_N_40_III_50_J.html

²²² Joseph Tobin, “Going From the Frying Pan into the Fire? A Critique of the U.S. Treasury’s Newly Proposed Section 987 Currency Regulations”, Express O, s.7 (http://works.bepress.com/joseph_tobin/1, Erişim:21.07.2011).

²²³ John D. McDonald, Ira G. Kawaller, L.G. “Chip” Harter, Jeffrey P. Haydew, “**The Devil is in the Details: Problems, Solutions and Policy Recommendations With Respect to Currency Translation, Transactions and Hedging**”, (http://www.law.uchicago.edu/files/file/The%20Devil%20is%20in%20the%20Details%20-%20Draft%20Article%20for%20Website%20%28John%20McDonald%29_0.pdf, Erişim:15.07.2011) s.1

²²⁴ John D. McDonald, Ira G. Kawaller, L.G. “Chip” Harter, Jeffrey P. Haydew s.4.

muhasebesinin sonuçları birbirlerinden farklıdır. Ancak muhasebe ve verginin yaklaşımındaki ilke farklılıklarına rağmen kur farkları konusunda gelir genellikle finansal muhasebede, vergiye nazaran daha önce oluşmaktadır.²²⁵ Diğer taraftan ABD’de finansal piyasalar konusundaki en yetkili kurum olan SEC (Security and Exchange Commission – ABD Sermaye Piyasası Kurulu) resmi bir açıklama yaparak, ABD muhasebe standartlarının UFRS ile uyumlu hale getirilmesi taraftarı olduğunu açıklamıştır.²²⁶

1986 yılında çıkan vergi reform yasası “*fonksiyonel para birimi*” (functional currency) ve “*bağımsız iş birimleri*” (QBU- qualified business unit) kavramlarını sisteme dahil etmiştir.²²⁷ Bağımsız iş birimi, defterlerini ve kayıtların ayrı takip edildiği ve açıkça ayrıştırılabilen müstakil iş veya ticaret birimi olarak tanımlanmaktadır.²²⁸

Fonksiyonel para birimi “*bağımsız iş birimi*” bulunan durumlarda, bağımsız iş biriminin faaliyet gösterdiği veya aktivitelerinin önemli bir kısmının ifa edildiği yerde geçerli olan para birimi, diğer durumlarda ise Amerikan Doları olarak tanımlanmıştır (IRC md. 985/(b)-(1)). Fonksiyonel para birimi defterlerin ve kayıtların tutulmasında kullanılır.

Amerikan Vergi Yasası’nın 986’ncı maddesinde, yabancı ülkelerde ödenen vergilerin ve yabancı şirketlerin gelir ve kârlarına ilişkin konular düzenlenmiştir. Madde düzenlemesine göre, elde edilen gelir üzerinden yabancı ülkelerde ödenen vergilerin mahsup edilmesinde, gelirin elde edildiği yıldaki ortalama kurlar esas alınır (IRC md.986/(a)-(1)/(A)).

Amerikan Vergi Yasası’nın 987’nci maddesinde şube işlemleri konusu düzenlenmiştir. Madde düzenlemesine göre, farklı “*fonksiyonel para birimine*” sahip şubelerin gelirleri ayrı ayrı olarak ve kendi “*fonksiyonel para birimi*”ne göre

²²⁵ John D. McDonald, Ira G. Kawaller, L.G. “Chip” Harter, Jeffrey P. Haydew, s.3.

²²⁶ SEC Basın Açıklaması, For Immediate Release No. 2010-27, “**SEC Approves Statement on Global Accounting Standards**”, (<http://www.sec.gov/news/press/2010/2010-27.htm>, Erişim:02.08.2011).

²²⁷ John D. McDonald, Ira G. Kawaller, L.G. “Chip” Harter, Jeffrey P. Haydew, s.13.

²²⁸ IRS, **Foreign Currency and Currency Exchange Rates**, (<http://www.irs.gov/businesses/small/article/0,,id=130524,00.html>, Erişim:21.7.2011).

hesaplanır. Hesaplama uygun döviz kurları kullanılarak gelir ve gider her bir “bağımsız iş birimi” itibariyle ayrı ayrı yapılır (IRC md.987/(1), (2)).

Amerikan Vergi Yasasının “belirli yabancı para birimi işlemlerinde uygulama” başlıklı 988’nci maddesi oldukça detaylı düzenlemeleri içermektedir. Genel kural olarak, md. 988 kapsamında yapılan yabancı para dönüşümlerinde kur farkı gelir ve giderleri ayrı ayrı hesaplanır vergiye tabi tutulur (IRC md.988/(a)-(1)/(A). Öte yandan korunma (risk azaltma amaçlı yapılan) işlemlerde²²⁹, korunma işlemi ile ilgili diğer işlem tek bir işlem gibi düşünülür ve oluşan kur farkı gelir veya gideri ana işlemle birlikte değerlendirilir (IRC md.988/(d)-(1).

Esas olarak md. 988’de düzenlenen kur farklarına ilişkin ABD’de geçerli genel kural, kur farklarının, kendisini ortaya çıkaran işlemin gerisindeki işlemin tabi olduğu kurala göre vergilendirilmesidir. Eğer kur farkı geliri, bir ticaret, bir işletme veya yatırım aktiflerinin idaresi ile ilgili ortaya çıkıyorsa, oluşan kur farkı gelirleri ve zararları normal gelirin bir parçası olarak değerlendirilir. Ancak sermaye kazancının bir parçasını oluşturan bir yatırımın satın alınmasıyla ilintili olarak gerçekleşen²³⁰ kur farkları, kur farkı gelir ve giderleri ise bu yatırımlardaki sermaye kazancının parçası olarak değerlendirilir.²³¹ Öte yandan bir elden çıkarma sırasında oluşan kur farkı gelir veya gideri öncelikle ait olduğu gelirler birlikte netleştirilerek değerlendirilir ve ancak bu kıymetten olan gelir veya zararı aşan kısım ayrıca kur farkı gelir veya zararı olarak beyan edilir.²³²

1986 reformundan önce yurt dışı varlıkların vergilendirilmesiyle ilgili belirsizlikler ve farklı uygulamalar bulunmaktaydı. IRS (Inland Revenue Service- ABD Gelir İdaresi) tarafından 1975 yılında çıkarılan 75-106 sayılı idari görüş (revenue

²²⁹ Korunma (risk azaltma amaçlı) işlemi (hedging transaction) aynı maddede, vergi mükellefleri tarafından esas olarak, edinilen veya borçlanılan dövizli bir varlığa ait kur değişim risklerini ortadan kaldırmak amacıyla yapılan işlemler olarak tanımlanmıştır (IRC md.988/(d)-(2).

²³⁰ Genellikle bu kıymetlerin satılmasıyla gerçekleşme oluşur. Örneğin, gerçek bir kişi tarafından, ticari işletmesine dahil olmayan yabancı para cinsinden bir hisse senedine yapılan yatırımda, yılsonu değerlemeleri sırasında oluşan kur farkları gelire dahil edilmez. Ancak bu kıymetin elden çıkarılmasında oluşan kur farkı geliri veya zararı sermaye kazancının bir parçası olarak dikkate alınır.

²³¹ Maxim Global Wealth Advisors, “US Taxation of Foreign Currency Gains or Losses”, (<http://www.maximadvisors.com/knowledge-library/US-Taxation-Foreign-Currency-Gains-Losses.html>, Erişim:21.6.2011).

²³² Wei-Chin (Michael) Mou ve Brian Ciszczon, “Out of the Ordinary: Capital Gain/Loss from the Sale of a Foreign Currency-Denominated Debt Instrument”, *The Tax Adviser*, July 2007, s.377.

ruling) ile “*net varlık yöntemi*” (net worth method) ve 75-107 sayılı idari görüş ile “*kâr ve zarar yöntemi*” (profit and loss method) konuları düzenlenmiştir. Her iki yöntemi seçme konusunda vergi mükellefleri serbest bırakılmıştır. Net varlık yöntemi ile yabancı para cinsinden kayıt tutan yurt dışı şubenin ABD doları cinsinden dönem sonu bilançosunun değeri ile dönem başı bilançosu değerleri birbiriyle mukayese edilmekte, aradaki değer artışı gelir olarak vergiye tabi tutulmaktaydı. Yılsonu bilançosunda yer alan dönen varlıklar ve nakit varlıklar yılsonu kuru ile ABD dolarına çevrilirken, makine vb. duran varlıklar tarihi değerleriyle değerlendirilmekteydi. Duran varlıklarda tarihi kurların kullanılması, kur değişimlerinden kaynaklanan değer artışlarının vergi matrahına etkisini önlemekteydi.²³³ Diğer taraftan “*kâr ve zarar yöntemi*” göre ise, yurt dışında bulunan şubenin yabancı para cinsinden hesapladığı kârları ABD’deki merkeze aktarım tarihindeki kurlarla, merkeze aktarılmayan gelirler ise, yılsonu kurları ile ABD Dolarına çevrilmekteydi.²³⁴

Öte yandan Amerikan Kongresi tarafından, “*bağımsız iş birimi*” ve “*fonksiyonel para birimi*” düzenlemelerinin de getirildiği 1986 yılı vergi reformuyla “*net varlık yönteminin*” uygulanmasını doğru bulmamış ve uygulamanın “*kâr ve zarar yöntemi*”ne göre yürütülmesine karar vermiştir. Konuya ilişkin olarak IRC md. 987 düzenlemesi yapılmıştır.²³⁵

ABD’de sadece “*bağımsız iş birimlerinin*” defterlerini yabancı para birimi cinsinden tutması mümkündür. Söz konusu birimler de dahil olmak üzere bütün mükelleflerinin IRS’e yaptığı beyanlarını ABD Doları cinsinden yapılması gerekir.²³⁶

Yabancı para cinsinden olan gelirlerin ABD Dolarına çevrilmesinde, gelirin elde edildiği tarihte geçerli bankaların kullandığı veya ABD büyükelçiliklerinde yer alan kurların kullanılması gerekmektedir.²³⁷

²³³ Joseph Tobin, s.14-15.

²³⁴ Joseph Tobin, s.15-16.

²³⁵ Bağımsız iş birimi, IRC md. 789’da, fonksiyonel para birimi IRC md.785’te düzenlenmiştir. (Joseph Tobin, s.16-19.)

²³⁶ IRS, “Foreign Currency and Currency Exchange Rates”, (<http://www.irs.gov/businesses/small/article/0,,id=130524,00.html>, Erişim:21.07.2011).

²³⁷ IRS, “Foreign Currency and Currency Exchange Rates”, (<http://www.irs.gov/businesses/small/article/0,,id=130524,00.html>, Erişim:21.07.2011).

21.5.2007 tarih ve 2007-21 sayılı IRS bülteninde (Internal Revenue Bulletin), Gayrimenkul Yatırım Şirketi'nin (Real Estate Investment Trust) faaliyetiyle ilgili olarak elde ettiği kur farklarının, bu Şirketlere uygulanan IRC md. 856 düzenlemesi çerçevesinde vergilendirilmesi gerektiğini ifade etmiştir. Başka bir deyişle, kur farkları ile ilgili özel düzenleme olan IRC md. 988 yerine, md.856 düzenlemesinin uygulanacağı ifade edilmiştir.²³⁸

ABD'nde verilen bir yargı kararında, yabancı para cinsinden dijital opsiyonlara²³⁹ yapılan yatırımları, IRC md. 988 çerçevesinde bir faaliyet olarak değerlendirmiş ve yapılan yatırımın uzun vadeli ve kısa vadeli (long positions, short positions) olmasına göre ayrıştırılması gerektiğine, bu nedenle hisse satışından kaynaklanan gelir satışından oluşan zararın kısa vadeli opsiyon yatırımından elde edilen gelirden düşülemeyeceğine hükmetmiştir.²⁴⁰

ABD'nde defter kayıtlarını Amerikan Doları cinsinden tutan Philip Morris Şirketi bir İsviçre Bankası'ndan İsviçre Frangı cinsinden borç kullanmış, borcun alındığı ve ödendiği dönemler arasında, İsviçre Frangı dolar karşısında değer kaybetmiştir. Oluşan kur farklarının sonucunda, borçlu Şirket defter para birimi cinsinden önemli tutarda menfaat sağlamıştır. Söz konusu Şirket, lehine oluşan kur farklarını gelir yazmak yerine, md.108 çerçevesinde vergiden istisna olması gerektiği düşüncesiyle aktif değerinden düşmüştür. Konuya ilişkin vergi mahkemesi kararında, yapılan uygulama uygun bulunmamış ve gelir yazılması gerektiği ifade edilmiştir. Sonuç olarak ABD'ndeki bir mahkeme, yabancı para cinsinden borç kullanan bir Şirketin elde ettiği bu gelirlerin normal bir gelir olarak vergiye tabi tutulması gerektiği şeklinde karar vermiş, kararı üst mahkemeler de onaylamıştır.²⁴¹

²³⁸Internal Revenue Bulletin: 2007-21, T.21.05.2007, (http://www.irs.gov/irb/2007-21_IRB/ar14.html, Erişim 21.6.2011).

²³⁹ Dijital opsiyon, sabit olasılıklara sahip bir opsiyon türüdür. Bu opsiyonda fiyatın belli bir düzeyin üstüne çıkması veya altında kalması halinde sabit bir ödeme yapılmaktadır. Dijital opsiyon sözleşmesi, eğer itfa tarihindeki yabancı para fiyatının belli bir tutarın üstünde olması veya altında kalması halinde belli bir ödeme yapılmasını öngören bir kontrat türüdür. Ödenecek tutar itfa tarihinde ödenir. (Antonio Castagna, **FX Options and Smile Risk**, Wiley Finance, West Sussex, United Kingdom, 2010, s.4-66.)

²⁴⁰ Martin J. Mc Mahor Jr., Ira B. Shepard ve Daniel L. Simmons, "Recent Developments in Federal Income Taxation The Year 2010", **Florida Tax Review**, Volume 10, 2011, No.9, s.721.

²⁴¹ Meyer, Erika K. Poon, "Foreign Currency Gain Not Eligible For Section 108 Exclusion", **CP Journal**, Sep96, Vol.66 Issue 9, p65, 3p.

Korunma (risk azaltma) işlemi (hedging transaction) faiz oranı, kur veya fiyat değişimlerinden ötürü vergi mükellefinin ticari varlığında veya borçlarında meydana gelen riskleri yönetmek amacıyla yapılan işlemler olarak tanımlanmaktadır (IRC md.1221(b)(2)). 1.446-4 nolu IRS düzenlemesi uyarınca, bir mükellef “*maddede tanımlanan risk azaltma işlemine*”²⁴² girerse oluşan gelir veya zarar vergi mükellefinin “*normal geliri veya zararı*” kapsamında değerlendirilecektir. Diğer taraftan yabancı parası cinsinden yapılan risk azaltma işlemleri ise, IRC md. 1221 düzenlemesinden ziyade, IRC md. 988 düzenlemesine tabidir. IRC md. 988 düzenlemesine göre ise yabancı parasından kaynaklanan risk azaltma işlemlerinden kaynaklanan gelirler genel olarak normal gelir olarak vergiye tabi tutulur.²⁴³

II. KANADA’DA KUR FARKI UYGULAMALARI

Kanada’da geçerli genel kural, vergiyle ilgili tutarların hesaplanmasında ve defterlerin tutulmasında geçerli para biriminin simgesi C\$ şeklindeki Kanada Doları olmasıdır. Diğer taraftan, birincil para birimi, başka para birimi olan mükelleflerin Kanada Doları dışında başka bir para birimiyle, finansal raporlama amacıyla defterlerini ve kayıtlarını tutması mümkündür.²⁴⁴

Kanada’da gerçek kişilerin elde ettiği gelirler “*normal gelir*” (veya ticari gelir) (ordinary income, income account) ve “*sermaye geliri*” (capital income, capital account) olarak ikiye ayrılmakta; normal gelir ve zararların tamamı gelir beyanına konu edilirken, sermaye gelir veya zararlarının ancak yarısı gelir beyanına katılmaktadır. Bundan ötürü kur farkı gelir ve giderlerinin mahiyetinin belirlenmesi çok önemlidir.²⁴⁵ Kur farklarının gelir niteliği normalde, geri planda yatan işlemin niteliğine göre belirlenir. Örneğin bir sermaye niteliğindeki varlığın elden çıkarılmasından doğan kur

²⁴² IRC md. 988’de risk azaltma işlemi sadece yabancı paralar cinsinden olan varlıklarla ilgili tanımlanmıştır. Söz konusu tanımlamaya yukarıda yer verilmiştir.

²⁴³Erika W. Nijenhuis, “New Tax Issues Arising From the Dodd-Frank Act and Related Changes to Market Practice for Derivatives,” **Colombia Journal of Tax Law**, Vol.2:1, s.21.

²⁴⁴ Steve Suarezand ve Byron Beswick, “Canadian Taxation of Foreign Exchange Gains and Losses”, **Tax Notes International**, January 12, 2009, s.157.

²⁴⁵Suarez ve Beswick, s.158.

farkı geliri “*sermaye geliri*” niteliğinde iken, borç verme işiyle uğraşan bir vergi mükellefi nezdinde doğan kur farkı gelir ve giderleri “*normal gelir*” çerçevesinde vergilendirilir. Bu çerçevede mal ve hizmet satışından kaynaklanan alacakların tahsili, ticari işler için kullanılan banka varlıkları ve stok hareketleri ile ticari operasyonlarda kullanılan borçlardan kaynaklanan kur farkları “*normal gelirin*” unsurları olarak dikkate alınmaktadır.²⁴⁶ Eğer borç kullanılan fonlar, sermaye gelirin bir unsuru olan sabit sermaye (permanent capital) alımı için kullanılırsa, bu fonlardan kaynaklanan kur farkları “*sermaye geliri veya zararı*” olarak kabul edilir.

Spekülatif amaçla yapılan türev işlemlerden kaynaklanan gelir veya giderler “*normal gelirin*” bir parçası olarak nitelendirilirler. Korunma (bir riski ortadan kaldırma) (hedging) amacıyla yapılan türev işlemlerden kaynaklanan kur farkları ise, bu işlemle ilişkilendirilen varlığın tabi olduğu kurallara göre “*normal gelir*” veya “*sermaye geliri*” olarak vergiye tabi tutulur. Örneğin dövizli satış gelirlerindeki riski ortadan kaldırma amacıyla türev ürün alınmışsa, bu türev üründen kaynaklanan kur farkları “*normal gelir*” olarak dikkate alınır. Ancak duran varlık (capital property) şeklindeki bir yatırımdan kaynaklanan riski ortadan kaldırma amacıyla yapılan türev ürünlerden kaynaklanan kur farkları da “*sermaye geliri*” olarak kabul edilmektedir.

Normal gelirin hesaplanmasında tahakkuk ilkesi (accrual basis) ve tahsilat ilkesi (settlement basis) olmak üzere iki yöntem vardır. Tahakkuk ilkesinde aktifler paraya çevrilmeden veya borçlar ödenmeden vergi mükellefinin yılsonu itibariyle geliri hesaplanmaktadır. Öte yandan tahsilat ilkesi uyarınca aktifler satıldığında veya borçlar ödendiğinde gelir hesaplanmaktadır. Kur farkları konusunda, “*normal gelir*” hesabında hangi ilkenin uygulanması gerektiği konusunda, Kanada Gelir Vergisi Kanunu’nda (ITA) bir hüküm bulunmadığı gibi yargı kararlarında da belli bir yöntemin uygulanması gerektiği belirtilmemiştir. Kanada Gelir İdaresi (CRA- Canada Revenue Agency- Kanada Gelir İdaresi), genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine (GAAP – Generally Accepted Accounting Principles) uygun olarak belirlenen bütün yöntemlerin gelirin elde edilmesinde kullanılabileceği görüşündedir. Buna ek olarak ilgili uygulamanın

²⁴⁶Foreign Exchange, www.cabusinessadvisor.com/Tax/TaxPlan/Corp/FXchange.htm, Erişim:21.06.2011.

yapılması için muhasebe ve vergi uygulamaları arasında bir uyumun bulunmasını ve uygulamanın izleyen yıllardaki sürekliliğinin varlığını aramaktadır.²⁴⁷

“*Sermaye geliri*” niteliğindeki işlemlerde, gelirin elde edilmesinde tahsilat ilkesi geçerlidir. Diğer bir ifade ile kur farkı gelirinin veya zararının vergi matrahını etkilemesi için söz konusu sermaye varlığının elden çıkarılması veya sermaye borcu niteliğindeki bir borcun ödenmesi gerekmektedir. Kanada Gelir İdaresi, “*sermaye geliri*” uygulamalarında tahakkuk ilkesinin uygulanamayacağı görüşündedir.²⁴⁸ Öte yandan korunma (riski ortadan kaldırma) (hedge) amaçlı türev ürünlerde, ilgili risk hangi esasa tabi tutuluyorsa, türev ürünün de aynı esasa tabi tutulması gerekir.

III. İNGİLTERE’DE KUR FARKI UYGULAMALARI

1975 yılı sonrasında İngiltere’de yoğun döviz kuru hareketleri yaşanmıştır. Bu süreçteki döviz kuru hareketlerini “*dalgalı kur*” (floating) terimi yerine “*fırtınalı kur*” (turbulent) kavramı ile ifade etmek daha uygundur.²⁴⁹

İngiltere’de vergi gelirlerinin toplanmasından sorumlu kuruluş olan İngiltere Gelir ve Gümrük İdaresi (HMRC- Her Majesty’s Revenue & Customs) 2005 yılında Inland Revenue ve HM Customs and Excise Departments’ın birleşmesiyle kurulmuştur.²⁵⁰

İngiltere’de Şirketler Kanunu’nda (Companies Act) 2005 yılında yapılan değişikliklerden sonra, defter kayıtlarının IAS veya UK GAAP (United Kingdom Generally Accepted Accounting Practices- Birleşik Krallık Genel Kabul Görmüş Muhasebe Uygulamaları) ile uyumlu tutma zorunluluğu getirilmiştir. Yapılan

²⁴⁷ Canada Revenue Agency Interpretation Bulletin, Date: December 16, 1980, No.IT-95R, Subject: Income Tax Act Foreign Exchange Gains and Losses, Bölüm:7 (www.cra-arc.gc.ca/E/pub/tp/it95r/it95R-e.txt, Erişim:21.06.2011).

²⁴⁸ Canada Revenue Agency Interpretation Bulletin, No.IT-95R, Bölüm:12.

²⁴⁹ David Wainman, *Currenty Fluctiation: Accounting and Taxation Implications*, Second Edition, 1984, s.1.

²⁵⁰ HMRC, <http://www.hmrc.gov.uk/menus/aboutmenu.htm> Erişim:10.07.2011.

düzenlemelerin bir sonucu olarak IAS 21, FRS 23 (FRS- Financial Reporting Standard- Finansal Raporlama Standardı) olarak UK GAAP'a eklenmiştir. Böylelikle İngiltere'de şirketlerin Sterlin dışında başka bir para birimiyle defter tutmasına da imkân sağlanmıştır.²⁵¹ IAS 21 ve FRS 23 uyarınca, şirketler faaliyet gösterdikleri ekonomik çevrenin birinci para birimi demek olan fonksiyonel para birimine göre defter tutarlar. Öte yandan kayıtlar istenilen para biriminde (gösterim para birimi = presentation currency) gösterilebilir.²⁵² Bir para biriminde düzenlenen defterlerden çıkarılan mali tabloların Sterlin'e çevrilmesi sırasında oluşan kur farkları yedeklerde takip edilir ve hiçbir şekilde vergi beyanıyla ilişkilendirilmez. Vergi beyanları fonksiyonel para birimine göre oluşan kar zarara göre hesaplanır.²⁵³ Ancak İngiltere'deki temel bir düzenleme uyarınca, Kurumlar Vergisi Sterlin olarak hesaplanır.²⁵⁴ Bu nedenle defter kayıtları yabancı para cinsinden tutulsa bile vergi beyanları ulusal para (Sterlin) ile ifade edilmektedir. İngiltere'deki şirketlerin çoğu muhasebe kayıtlarını İngiliz Sterlini cinsinden tutmaktadırlar. Ancak belli koşulları taşıyan Şirketlerin farklı para birimine göre kayıt tutması da mümkündür.²⁵⁵ IAS 21 ve bunun İngiliz eşdeğeri olan FRS 23 uyarınca, yabancı parası ile olan işlem, işlem anında geçerli olan kur üzerinden kayıtlara alınmalıdır. Diğer taraftan dönem sonu kurları esas alınmak suretiyle yabancı parayla yapılan işlemler fonksiyonel para birimine (İngiliz Sterlini) çevrilmelidir.²⁵⁶

İngiltere'de 1993 yılı öncesinde, vergi sisteminde kur farklarıyla ilgili üçlü bir uygulama bulunmakta olup bunlar aşağıdaki gibidir:²⁵⁷

- Kur farklarının ticaret hesabının içinde kâr veya zarar olarak dikkate alınması durumu.

²⁵¹ HMRC, CFM64030 - Foreign exchange: accounts drawn up in a foreign currency: the rules from 2005 onwards, (<http://www.hmrc.gov.uk/manuals/cfmmanual/cfm64030.htm>, Erişim:11.07.2011).

²⁵² HMRC, CFM64110 – Foreign exchange: accounts drawn up in a foreign currency: functional currency and presentation currency, (<http://www.hmrc.gov.uk/manuals/cfmmanual/cfm64110.htm>, Erişim:11.07.2011).

²⁵³ HMRC, CFM64120 – Foreign exchange: accounts drawn up in a foreign currency: where the presentation currency and the functional currency are different, (<http://www.hmrc.gov.uk/manuals/cfmmanual/cfm64120.htm>, Erişim:11.07.2011).

²⁵⁴ HMRC, CFM64100 – Foreign exchange: accounts drawn up in a foreign currency: the basic rule: profits are computed in sterling, (<http://www.hmrc.gov.uk/manuals/cfmmanual/cfm64100.htm>, Erişim:11.07.2011).

²⁵⁵ HMRC, CFM61050 - Foreign exchange: tax rules on exchange gains and losses: accounts drawn up in a foreign currency, (<http://www.hmrc.gov.uk/manuals/cfmmanual/cfm61050.htm>, Erişim:21.06.2011.)

²⁵⁶ HMRC, CFM61060 - Foreign exchange: tax rules on exchange gains and losses: loan relationships and derivative contracts: exchange rate to be used, (<http://www.hmrc.gov.uk/manuals/cfmmanual/cfm61060.htm>, Erişim:21.06.2011.)

- Bir aktifin elden çıkarılmasında ortaya çıkan kur farklarının sermaye kazancı veya zararı olarak dikkate alınması durumu.
- Kur farklarının vergiye tabi gelir veya zarar olarak dikkate alınmaması durumu (Ticari olmayan bir aktifin elden çıkarılmasında veya borcun ödenmesinde).

1993 yılında sadece şirketler için geçerli olan FA 1993 (FA Finance Act – Finans Yasası) rejimi düzenlenmiştir. FA 1993 rejimi;

- Yabancı para birimleriyle olan “*parasal*” (monetary) işlemlerde kur farkı gelir ve giderlerine uygulanmaktadır.
- Dönüşüm ilkesinin²⁵⁸ (translation basis) uygulandığı, konularda kur farkı gelir ve giderleri tahakkuk eder.
- İzin verilen şirketler bazı kur farkı gelir ve giderlerini yedeklerde gösterebilmektedirler.
- İzin verilen şirketler kur farkı gelir ve zararlarını yerel para birimleriyle hesaplayabilirler. (Bu durum FA 2000 düzenlemesiyle bir seçim olmaksızın yerel döviz hesapları için iyileştirilmiştir.)
- Şirketlere kesinleşmemiş kur farklarını genellikle geri plandaki aktif unsur elden çıkarılıncaya kadar erteleme imkânı vermiştir.

FA 2002 düzenlemesi ile FA 1993 düzenlemesi değiştirilmiştir. Yeni düzenleme ile kur farkı gelir ve giderlerinin türev ürünlerle birlikte değerlendirilmesi

²⁵⁷ HMRC, CFM61010 – Foreign exchange: tax rules on Exchange gains and losses: how the legislation has developed, (<http://www.hmrc.gov.uk/manuals/cfmmanual/cfm61010.htm>, Erişim:21.06.2011).

²⁵⁸ Dönüşüm ilkesi (translation basis) henüz kesinleşmeyen kur farkı gelir ve giderlerini de kapsar. Oysa kesinleşme ilkesi (realisation basis) sadece aktiflerin elden çıkarılmasında veya borçların ödenmesinde ortaya çıkan kur farklarını kapsamaktadır. (HMRC, CFM61010 - Foreign exchange: tax rules on exchange gains and losses: how the legislation has developed, (<http://www.hmrc.gov.uk/manuals/cfmmanual/cfm61010.htm>, Erişim:21.06.2011.)

esas? getirilmiştir. Aktif ve borçlardan kaynaklanan kur farkı gelir ve giderleri birbiriyle eşleştirilebilmesine d?n?k d?zenleme yapılmıştır.²⁵⁹

CTA 2009²⁶⁰ madde 475 uyarınca (CTA- the Corporation Tax Act – Kurumlar Vergisi Kanunu) kur farkı kazanç veya zararları, yabancı para cinsinden olan aktif veya borcun iki farklı tarih arasındaki değerlerinin karşılaştırılmasıyla ortaya çıkar.²⁶¹ Diğer bir ifade ile kur farkları değerlemeler sırasında hesaplanır.

Öte yandan şirketler güvenilir bir kaynaktan sağlanan g?nl?k, aylık veya yıllık ortalama kurları muhasebe kayıtlarında ve vergi hesaplamalarında kullanabilirler. Ancak s?z konusu kurların Londra’da oluşan kurlardan belirgin farklılık g?sterdiğini ve kaynak dataların s?rekliğini vergi denetim elemanları (HMRC personeli) kontrol etmektedirler.²⁶²

CTA 2009 madde 328 ve madde 606 d?zenlemeleri uyarınca, borç ilişkileri ve kur farkları gelir ve giderlerini içeren t?rev s?zleşmelerinde alacak ve borçlar ayrı ayrı hesaplanır. “Borç ilişkisi” (loan relationship) kavramı para borçlarının genişletilmiş tanımını olup bu kavram, borç alınan para, tanımlanmış ?deme (certain provisions) ve yabancı nakit değildir. Kur farkı gelir ve giderleri yabancı para ile ?denecek olan borçlar ile yabancı para cinsinden ?denmemiş sermaye borçlarından da doğabilir.²⁶³

HMRC tarafından CFM41000’da (CFM- the Corporate Finance Manual – Kurumsal Finansman Kılavuzu)²⁶⁴ tanımlanan para borçlarından (money debts) kasıt ticari borçlar, aktif satın almalarının ?denmemiş bakiyeleri ve mahkeme kararına g?re ?denecek olan faizlerdir. “*Borç ilişkisi kurallarına*” g?re vergilendirilecek olan borç

²⁵⁹ HMRC, CFM61010 - Foreign exchange: tax rules on exchange gains and losses: how the legislation has developed, (<http://www.hmrc.gov.uk/manuals/cfmmanual/cfm61010.htm>, Erişim:21.06.2011.)

²⁶⁰ Kanun metni aşağıdaki internet adresinde yer almaktadır.

(<http://www.legislation.gov.uk/ukpga/2009/4/section/475> Erişim:17.07.2011).

²⁶¹ HMRC, CFM61030 - Foreign exchange: tax rules on exchange gains and losses: what are exchange gains or losses?, (<http://www.hmrc.gov.uk/manuals/cfmmanual/cfm61030.htm>, Erişim:21.06.2011.)

²⁶² HMRC, CFM61060 - Foreign exchange: tax rules on exchange gains and losses: loan relationships and derivative contracts: exchange rate to be used, (<http://www.hmrc.gov.uk/manuals/cfmmanual/cfm61060.htm>, Erişim:21.06.2011.)

²⁶³ HMRC, CFM61070 - Foreign exchange: tax rules on exchange gains and losses: loan relationships and derivative contracts, (<http://www.hmrc.gov.uk/manuals/cfmmanual/cfm64070.htm>, Erişim:11.07.2011).

²⁶⁴ İngiliz Kurumsal Finans Kılavuzu veya İngilizce adıyla CFM- the Corporate Finance Manual, kurumsal finansman konusundaki İngiliz G?mr?k ve Gelir İdaresi’nin g?r?şlerini içermektedir. ?zet olarak CFM’lerde borç ilişkileri, t?rev işlemler, yabancı para cinsinden işlemler ile diğer kurumsal finans d?zenlemeleri yer almaktadır. (<http://www.hmrc.gov.uk/manuals/cfmmanual/index.htm>, Erişim:23.08.2011).

para vermeden kaynaklanan borçlar, CFM41000'da tanımlanan para borcu kapsamında düşünülmez.²⁶⁵

Şirketlerin yabancı para cinsinden nakitten doğan kur farkı ve zararları için de CTA 2009 madde 483(2) uyarınca kur farkı gelir veya zararı hesaplanır. Ayrıca CTA 2009 madde 483(3) düzenlemesi, ticari sermaye veya yurt dışı ticari sermaye ya da ticaretle ilgili türevlerden kaynaklanan yükümlülükleri de para borcu kavramına dahildir.²⁶⁶

Kanunen kabul edilmeyen gider niteliğinde olan bazı harcamalarla ilgili olarak oluşan kur farkı gelir ve giderleri vergi matrahının hesabında dikkate alınmamaktadır. CTA 2009 madde 486 uyarınca, aşağıdaki işlemlerden doğan kur farkı giderleri vergi matrahından düşülmez ve kur farkı gelirleri vergi matrahına dahil değildir.²⁶⁷

- İngiltere Gelir İdaresi'ne vergi yükümlülüklerinden kaynaklanan borçlar,
- TIOPA10 (The Taxation -International and Other Provisions- Act 2010) bölüm 2 uyarınca çifte vergilendirmeyi ortadan kaldırmak için indirime müsaade edilenler hariç olmak üzere, yurt dışında ödenen vergiler,
- Gelir tablosunda yer almayan KKEG niteliğindeki cezalar ve eğlence giderleri.

Sadece parasal aktif ve borçlar (monetary assets and liabilities) dönem sonu kurlarıyla değerlendirilir. Makine, fabrika gibi parasal olmayan aktifler kural olarak yılsonu kurları ile değerlendirilmezler. Ancak bu kuralın istisnası yurtdışı iştiraklere yapılan yatırımlar olup, bu unsurlarla ilgili olarak hesaplanan kur farkları bu varlıkların

²⁶⁵ HMRC, CFM61090 – Foreign exchange: tax rules on exchange gains and losses: loan relationships and derivative contracts: Money debts, provisions, foreign cash, (<http://www.hmrc.gov.uk/manuals/cfmmanual/cfm61090.htm>, Erişim:11.07.2011).

²⁶⁶ HMRC, CFM61090 – Foreign exchange: tax rules on exchange gains and losses: loan relationships and derivative contracts: Money debts, provisions, foreign cash, (<http://www.hmrc.gov.uk/manuals/cfmmanual/cfm61090.htm>, Erişim:11.07.2011).

²⁶⁷ HMRC, CFM61100 – Foreign exchange: tax rules on exchange gains and losses: loan relationships and derivative contracts: amounts not taxable or allowable, (<http://www.hmrc.gov.uk/manuals/cfmmanual/cfm61100.htm>, Erişim:11.07.2011).

finansmanı için kullanılan kredilerle, eşleştirme (matching) kurallarına göre karşılaştırılır.²⁶⁸

Birçok durumda, kur farkı gelir veya zararları bağlı olduğu gelire, harcamaya, aktife veya borca bağlı olarak gelir vergisi matrahına dahildir veya matrahtan düşülebilir. Kur farklarına ilişkin özel bir düzenleme yoktur. Öte yandan, “*borç ilişkisi*” (loan relationships) ve türev sözleşmesinden kaynaklanan durumlarda kur farklarına ilişkin özel hesaplama kuralı bulunmamaktadır. Eğer bir “*borç ilişkisi*” veya türev sözleşmesi ticari amaçlarla yapılmışsa, kur farkı kazanç veya zararı ticari kazancın bir unsuru olarak dikkate alınır. Eğer bunlar ticari amaç dışında yapılmışsa, kur farkları bu unsurların rakamlarıyla bir arada değerlendirilir. Öte yandan kur farklarıyla ilgili özel düzenlemeler aşağıda yer almaktadır.²⁶⁹

- Emsal bedel muhasebesinin kullanıldığı,
- Borç ilişkisi ve türev sözleşmelerin yapıldığı,
- Belirli hisselerden (certain shares) kaynaklanan kur farkları,
- 01.01.2005 tarihinden önce başlayan borç ilişkilerinde
- Emsallere uygunluk ilkesine aykırı borç ilişkileri,
- İndirimi kabul edilmeyen borç ilişkileri ve türev sözleşmeler,
- Borçlar veya türev sözleşmeler eşleştirilmesi ihmal edilenler.

CTA09 madde 328(3) düzenlemesi uyarınca, aşağıdaki iki durumun varlığında, oluşan kur farkları vergi matrahıyla ilişkilendirilmez ve yedeklerde izlenir.²⁷⁰

²⁶⁸ HMRC, CFM61110 - Foreign exchange: tax rules on exchange gains and losses: loan relationships and derivative contracts: non-monetary assets, (<http://www.hmrc.gov.uk/manuals/cfmmanual/cfm61110.htm>, Erişim:11.07.2011).

²⁶⁹ HMRC, CFM61120 - Foreign exchange: tax rules on exchange gains and losses: giving effect to exchange differences(<http://www.hmrc.gov.uk/manuals/cfmmanual/cfm61120.htm>, Erişim:11.07.2011).

²⁷⁰ HMRC, CFM61140 - Foreign exchange: tax rules on exchange gains and losses: loan relationships and derivative contracts: exchange differences in reserves, (<http://www.hmrc.gov.uk/manuals/cfmmanual/cfm61140.htm>, Erişim:11.07.2011).

- Birinci durum, kur farkının toplam elde edilen gelir veya zarar olarak ya da sermaye olarak dikkate alındığı durumlardır. Bu durumda doğrudan yatırımdan elde edilen gelirler ancak aktifin bütünüyle elden çıkarılması halinde dikkate alınır. Örneğin, yurt dışında bulunan iştirake uzun süreli yatırımın parçası olarak verilen borçlar bu durumdadır.
- İkinci durum, yabancı bir para birimi cinsinden kayıtları bulunan bir iştirakin merkez hesaplarıyla konsolidasyonu sırasında oluşan kur farkları, doğrudan doğruya yedeklere alınmasıdır. Bu durum genellikle, başka para birimi cinsinden kayıt tutan iştiraklerinde oluşur.

Bir şirket tarafından elde tutulan şirket hisselerinden doğan kur farkı gelir ve giderleri, genel olarak elden çıkarıldığında sermaye kazancı (veya zararının) bir unsuru olarak dikkate alınır. Bu konuda yer alan istisnai durumlar aşağıdaki gibidir.²⁷¹

- Yabancı para cinsinden düzenlenen hisse senetlerinin kreditor-borcu ilişkisini gösterdiği durumlarda. Bu durumda hisseler, piyasa değeriyle değerlendirilmektedir.
- Bir şirketin kısmi olarak dövizli bir hisseyi satması ve geri alması halinde oluşan kur farkları. (Repo hesapları arasında gösterilir. Repo işlemi parasal borç olarak dikkate alınır.)
- Bir banka veya finansal kuruluşun ticari amaçlı bir hisseye yatırım yapması halinde oluşan kur farkları.

Satılabilir menkul kıymet (AFS- available for sale) niteliğindeki yabancı para cinsinden bir tahvil, banka bonusu veya benzer bir aktifin piyasa değerinde (fair market value) kur değişimlerinden olan farklılıkların doğrudan doğruya gelir tablosunda gösterilmesi gerekmektedir.²⁷² Aynı menkul kıymetlerin değerlerinde faiz oranı ve diğer

²⁷¹ HMRC, CFM61150 - Foreign exchange: tax rules on exchange gains and losses: loan relationships and derivative contracts: exchange differences on shares, (<http://www.hmrc.gov.uk/manuals/cfmmanual/cfm61150.htm>, Erişim:11.07.2011).

²⁷² HMRC, CFM61170 - Foreign exchange: tax rules on exchange gains and losses: loan relationships and derivative contracts: special rules on fair value accounting: Exchange Gains and Losses Regulations, (<http://www.hmrc.gov.uk/manuals/cfmmanual/cfm61170.htm>, Erişim:11.07.2011).

faktörlerden kaynaklanan değişikliklerin ise öncelikli olarak rezervlerde gösterilmesi, bu kıymetlerin elden çıkarılması, satılması veya yok edilmesi halinde ise gelir tablosuna aktarılması gerekmektedir.²⁷³ Konuya ilişkin olarak İngiliz Gelir ve Gümrük İdaresinin internet sitesinde detaylı bir örnek yer almaktadır.²⁷⁴

İngiliz vergi sisteminde kur farklarıyla ilgili olarak “eşleştirme”, “kalkan” veya “net yatırım dengelemesi” (matching, cover method, net investment hedging) adlarıyla ifade edilen bir düzenleme yer almaktadır. Bu düzenleme çerçevesinde, yabancı parasıyla ilgili olarak yapılan bir yatırımla ilgili kur değişimlerini dengelemek amacıyla bir borç veya bir türev ürün satın alınırsa, bu değerinde ortaya çıkan kur farkları yatırımda oluşana karşılaştırılacak ve bu yatırımın değerine kadar olan kur farkı gelir veya giderleri doğrudan doğruya şirketin rezervlerinde gösterilecektir. Diğer bir ifade ile yatırılan aktif tutarına kadar olan borçlardan kaynaklanan kur farkı gider ve gelirleri dönem gelir tablosu ve vergi beyanıyla ilişkilendirilmeyecek, sadece aşan kısım gelir tablosuna dahil edilecektir.²⁷⁵ Düzenlemeyi Türkiye’ye uyarlayarak bir örnek yardımıyla açıklayalım.

Örnek: 1 Ocak 2011 tarihinde yurt dışında bir şirkete 1.000 USD sermaye konulmak suretiyle iştirak ediliyor. Borcun finansmanında 1.000 USD banka kredisi kullanılıyor. Döviz kurları 1 Ocak 2011 tarihinde 1,60 TL ve 31 Aralık 2011 tarihinde 1,80 TL’dir. (Faiz ve işlem vergileri ihmal edilmiştir).

Kayıtlarını Türk Lirası tutan işletme, yurt dışı iştiraki ve banka borcunu 1 Ocak 2011 tarihli kurla kaydedecek ve kayıtlarında bu işlemi 1.600 TL olarak izleyecektir. Banka kredi borcunun yılsonu kuruyla değerlendirilmesi sonucunda, 200 TL kur farkı gideri oluşmaktadır. Diğer taraftan normal koşullarda iştiraklerin değerlendirilmemesi gerekmektedir. Bu nedenle kur farklarının gider yazılması halinde 200 TL zarar oluşacaktır. İngiltere’de geçerli “eşleştirme” düzenlemesi uyarınca gerek

²⁷³ HMRC, CFM61170 - Foreign exchange: tax rules on exchange gains and losses: loan relationships and derivative contracts: special rules on fair value accounting: Exchange Gains and Losses Regulations, (<http://www.hmrc.gov.uk/manuals/cfmmanual/cfm61170.htm>, Erişim:11.07.2011).

²⁷⁴ HMRC, CFM61180 - Foreign exchange: tax rules on exchange gains and losses: loan relationships and derivative contracts: special rules on fair value accounting: available for sale assets, (<http://www.hmrc.gov.uk/manuals/cfmmanual/cfm611800.htm>, Erişim:11.07.2011).

²⁷⁵ HMRC, CFM62010 - Foreign exchange: matching: what is matching?, (<http://www.hmrc.gov.uk/manuals/cfmmanual/cfm62010.htm>, Erişim:11.07.2011).

iştiraklerin gerekse banka kredilerinin yılsonu kuruyla değerlendirilmesi ve oluşan kur farkı gelir ve giderlerinin dönem geliri yerine, şirket rezervlerinde gösterilmesi gerekmektedir. Öte yandan kullanılan banka kredisinin 2000 USD olması halinde, 1000 USD yatırım tutarını aşan krediye tekbül eden kur farkı giderinin ise dönem gelir tablosu ve vergi matrahıyla ilişkilendirilmesi gerekmektedir.

İngiltere'deki FA 1993 olarak adlandırılan eski düzenleme uyarınca, yukarıdaki örnekteki kur farklarının dönem gideri yazılması ve iştirakler için bir değerlendirme yapılmaması gerekiyordu.

Diğer taraftan, Avrupa Adalet Divanı (The European Court of Justice) vermiş olduğu kararlarla, Avrupa Birliği hukukundaki uyumlaşmanın sağlanmasına katkı vermektedir.²⁷⁶ Avrupa Adalet Divanı Beşinci Dairesi'nin, Avrupa Birliği 6 numaralı KDV Direktifiyle ilgili vermiş olduğu FNBC (First National Bank of Chicago) kararında, dövizin fiziki bir mal olmadığına, dolayısıyla döviz satım işleminin mal satımı niteliğinde olmadığına, döviz satım işleminin mahiyetinin 6 nolu AB KDV direktifinde düzenlenen "hizmet" kavramına dahil olduğunu, döviz satış işleminde komisyon vb. mahiyette bir ücret bulunmayan işlemlerde KDV matrahının satım işleminin yapanın net geliri olması gerektiği karar bağlanmıştır.²⁷⁷ İngiltere Gelir ve Gümrük İdaresi yayınlamış olduğu bir görüşünde, Avrupa Adalet Divanı'nın bu kararı yabancı parasıyla yapılan işlemlerle KDV uygulamasına ilişkin temel bir karar olduğunu, karara konu FNBC bankasının "spread"²⁷⁸ yaptığını, vergi mükellefleri tarafından yapılan "spread" işlemlerinin KDV anlamında hizmet sayılması gerektiğini, ancak bu tür işlemlerin de KDV'den istisna olduğunu belirtmiştir.²⁷⁹ Öte yandan, finansal kurumların yaptığı faaliyetler İngiltere'de KDV'nden istisnadır. İstisna olan bu faaliyetlerle ilgili yüklenen KDV, hizmet Avrupa Birliği dışında bir alıcıya

²⁷⁶ Gerhard Lauleve Robert Weber, "Harmonisation of the Tax Systems in Europe Judgements of the European Court of Justice", s.2. (http://www.whitecase.com/files/Publication/9cab222c-8616-4116-a384-867ae59533dc/Presentation/PublicationAttachment/96e6413b-9ce1-404e-8969-8e00250438eb/tax_harmony_english.pdf, Erişim:18.07.2011)

²⁷⁷ The European Court of Justice, Judgment of the Court (Fifth Chamber) 13 July 1998, In Case C-172/96, (<http://curia.europa.eu>, Erişim:04.07.2011).

²⁷⁸ Spread, sözlük anlamı serme, dağıtma şeklinde olan spread kelimesi, HMRC tarafından, alım ve satım fiyatları arasındaki farklılıklardan para kazanmayı hedefleyen durum olarak ifade edilmiştir. HMRC, Revenue & Customs Brief 05/07, T.26.01.2007, VAT - Further clarification of the treatment of foreign exchange transactions (FOREX) and transactions in other financial instruments. (<http://www.hmrc.gov.uk/briefs/brief0507.htm>, Erişim:11.07.2011)

yapılmadığı sürece, indirim konusu yapılamaz. Ancak hizmetin muhatabının AB dışından bir kişi olması halinde, yüklenilen KDV tutarları ihracat istisnası kuralları çerçevesinde iade edilmektedir.²⁸⁰

IV. AVUSTRALYA'DA KUR FARKI UYGULAMALARI

Avustralya'da mevcut "kur farkı" düzenlemeleri (forex measures) 2003 yılında yapılmış olup bu düzenlemeler, 1997 Gelir Vergisi Değerleme Yasası'nın (ITAA – Income Tax Assessment Act 1997²⁸¹) 775'nci bölümü ile 960-C ve 960-D alt bölümlerinde yer almaktadır.²⁸² Söz konusu bu düzenlemeler banka ve benzeri kuruluşlar dışındaki bütün mükellefleri kapsamaktadır. Kur farkı düzenlemeleri, yabancı parasıyla yapılan sözleşmeler ile ödemeler Avustralya Doları'yla yapılsa dahi ölçü birimi olarak yabancı dövizlerin kullanıldığı (döviz endeksli) sözleşmeleri de kapsamaktadır. Vergiden istisna gelirle ilgili oluşan kur farkları "*kur farkı düzenlemelerinin*" kapsamında değildir.²⁸³

Avustralya'da kur farkı düzenlemelerinde kur farklarına ilişkin 5 farklı elde etme olayı (forex realisation events) tanımlanmış olup bunlar aşağıdaki gibidir.²⁸⁴

- Gerçekleşme olayı 1: Yabancı bir paranın veya üzerindeki hakkın kısmen veya tamamen elden çıkarılması,

²⁷⁹ HMRC, Revenue & Customs Brief 05/07, T.26.01.2007, (<http://www.hmrc.gov.uk/briefs/brief0507.htm>, Erişim:11.07.2011)

²⁸⁰ IBFD, (The European Commission) **VAT Survey Financial Services**, s.84 (http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/vat/how_vat_works/vat_insurance/vat_survey_financial.pdf, Erişim:11.07.2011).

²⁸¹ ITAA 1997 (Income Tax Assessment Act 1997) metni, Avustralya Hukuk Bilgilendirme Kurumu'nun (Australasian Legal Information Institute) internet sitesinde bulunmaktadır. (http://www.austlii.edu.au/au/legis/cth/consol_act/itaa1997240/ Erişim:01.07.2011)

²⁸² Foreign exchange (forex): questions and answers, (www.ato.gov.au, Erişim:01.07.2011)

²⁸³ Foreign exchange (forex): overview, (www.ato.gov.au, Erişim:01.07.2011)

²⁸⁴ Elde etme kavramları ITAA 1997, bölüm 775.5'te aşağıdaki gibi tanımlanmıştır. "Forex realisation events

1. Disposes of foreign currency, or a right thereto
2. Ceases to have a right to receive foreign currency
3. Ceases to have an obligation to receive foreign currency
4. Ceases to have an obligation to pay foreign currency
5. Ceases to have a right to pay foreign currency"

Öte yandan gerçekleştirme olaylarıyla ilgili olarak, Avustralya Vergi İdaresi'nin internet sitesinde detaylı olarak yer almaktadır. (Foreign exchange (forex): overview, (www.ato.gov.au, Erişim:01.07.2011)).

- Gerçekleşme olayı 2: Yabancı para elde etmeye ilişkin hakkın sonlandırılması (Örn. yabancı para cinsinden ücretin elde edilmesi),
- Gerçekleşme olayı 3: Yabancı para elde etme borcunun sonlandırılması,
- Gerçekleşme olayı 4: Yabancı para ödeme borcunun sonlandırılması (Örneğin bir giderin yabancı para ile ödenmesi),
- Gerçekleşme olayı 5: Yabancı para ödeme hakkının sonlandırılması,

Avustralya’da genel kural vergi borcunun Avustralya Doları (AUD) cinsinden hesaplanması ve doğduğu, kesinleştiği ve ödendiği tarihlerdeki nominal vergi yükünün ulusal veya uluslararası satın alma gücündeki değişikliklerden etkilenmemesidir.²⁸⁵

Avustralya düzenlemelerinde çok sayıda seçimlik uygulamalar bulunmaktadır. Seçimlerin yapılması vergi uygulamalarında farklı esasların uygulanması anlamına gelmektedir. Seçimlik yöntemler tercih edilmezse, vergi mükellefleri olayın ilgisine göre tahakkuk veya gerçekleşme (realisation method) yöntemlerinden birine göre işlem yapacaklardır.²⁸⁶ İstisnaları bulunmakla birlikte, seçimlik hakların kullanılmasıyla birlikte, finansal işlemlerden olan gelirler, normal gelir olarak vergilendirmekte, sermaye geliri olarak kabul edilmemektedir. Avustralya’da sermaye hesabındaki gelirler yüzde 50 indirimli olarak vergilendirilmekte ve oluşan zararlar izleyen yıllara taşınmamaktadır.²⁸⁷

Sermaye Geliri Vergisi (CGT – capital gain tax) ile ilgili bir amortismanına tabi bir varlık alındığında veya elden çıkarıldığında, bu işlemle ilgili kısa vadeli işlemlere özel kurallar (special rules) uygulanır. Başka bir deyişle, yukarıda bahsedilen gerçekleşme hallerinden birisi olsa dahi, oluşan gelir hemen vergiye tabi tutulmaz. Özel kurallara göre, yabancı para cinsinden bir sabit kıymet veya amortismanına tabi bir varlık alındığında, bu varlıklar dolayısıyla 12 aydan kısa bir süre içerisinde oluşan kur farkları, sermaye kazancı olarak vergiye tabi tutulur ve aktifin değerine eklenir veya değerinden

²⁸⁵ GA Barton, “The Recognition of Foreign Currency Gains and Losses in Australian Income Tax Law”, **34 U.W. Austl. L.Rev.**1 (2008-2009).

²⁸⁶ Daren Yeoh, “Australia Reforms Financial Assets Taxation,” **International Tax Review**, November 2009, s.23.

düşülür. Yine benzer bir varlığın elden çıkarılmasından oluşan kur farkı gelir veya zararları da sermaye kazancının bir unsuru olarak dikkate alınır. Ancak “12 ay dışı kuralını”nın (the election out of the 12 month rule) seçilmesi halinde ise bu aktifin satın alınmasıyla ilgili kur farkı normal gelirin bir parçası sayılır.²⁸⁸ Bu seçimin CGT varlığı alınmasına ilişkin olarak doğan kur farkları, sermaye kazancı veya zararı olarak dikkate alınmayacak, normal gelir sayılacaktır. Gelirin türünün değişmesinin vergi mükellefleri yönünden çeşitli riskleri bulunmaktadır. Sermaye gelirleri %50 indirimli olarak vergiye tabi tutulurken, sermaye zararlarında mahsup hakkı bulunmamaktadır. Diğer taraftan ilişkin tercihin yazılı, geri dönülemez bir biçimde ve vergilendirme döneminin başlamasından en geç 90 gün öncesinde yapılması gerekmektedir.²⁸⁹

Kur farkı uygulamasındaki başka bir seçimlik uygulamasında “ödemeyi erteleme kolaylığı seçimi” (the facilities roll-over election) seçimidir. “Ödemeyi erteleme kolaylığı seçimi”, yabancı para cinsinden menkul kıymet ihraç eden ihracatçılara, kur farklarından kaynaklanan gelir veya giderlerinin vergilendirilmesini bu menkul kıymetlerin itfa tarihine kadar erteleme imkanı sağlayan bir uygulamadır. Uygulamanın esasları aşağıdaki gibidir.²⁹⁰

- Tercih mutlaka yazılı, geri dönülemez bir biçimde yapılmalı ve uygulamaya menkul kıymetlerin itfasına kadar devam edilmelidir.
- Başvuru menkul kıymet ihracından en geç 90 gün içinde yapılmalıdır.
- “Uygun menkul kıymet” (eligible securities) kullanılmalıdır. (Uygun menkul kıymet faiz içermemeli, iskontolu ihraç edilmeli, yabancı para cinsinden olmalı ve vadesi sabit bir süreyi içermelidir.)

²⁸⁷ Daren Yeoh, “Australia Reforms Financial Assets Taxation,” **International Tax Review**, November 2009, s.21-23.

²⁸⁸ Foreign exchange (forex): election out of the 12 month rule, (<http://www.ato.gov.au/content/34737.htm>, Erişim:01.07.2011)

²⁸⁹ Foreign exchange (forex): election out of the 12 month rule, (www.ato.gov.au, Erişim:01.07.2011)

²⁹⁰ Foreign exchange (forex): the facilities roll-over election (www.ato.gov.au, Erişim:01.07.2011)

Kur farkları ile ilgili uygulama esasları ITAA md.775'te yer almaktadır. Banka ve benzeri kurumlarda olan yabancı para cinsinden mevduat ve kredi hesaplarına para yatırma ve para çekme sırasında oluşan kur farkları da bu madde çerçevesinde Sermaye Kazançları Vergisi'ne (Capital Gain Tax) tabidir. Mükelleflerin banka hesaplarında kur farklarının elde edilmesiyle ilgili olarak “250.000 Avustralya Doları Seçimi” (the \$250.000 balance election) ve “banka hesaplarında değerlendirme seçimi” (the translation election) isimli iki alternatif seçim hakları bulunmaktadır.²⁹¹

“250.000 Avustralya Doları Seçimi” uygulaması ile ortalama bakiyesi 250.000 Avusturya Doları'nı aşmayan banka hesaplarına kur farkı gelir veya giderleriyle ilgili istisna getirilmiştir. Uygulamanın esasları aşağıdaki gibidir.²⁹²

- Hesap Avustralya bankasında veya yabancı bir banka veyahut benzeri bir kurumda açılmış olmalıdır.
- Hesap kredi kartı hesabı olmalı veya birincil amacı ödemeleri kolaylaştırmak olmalıdır.
- Mükellef banka hesabı veya hesaplarını ve tercihini yazılı bir şekilde vergi idaresine bildirmelidir.
- Hesabın veya hesapların ortalama bakiyesi 250.000 Avustralya Doları'nı aşmamalıdır. (Şayet en fazla 2 kez ve 15 günü aşmayan periyotlarda 500.000 Avustralya Doları'nı geçmeyen aşım var ise şart ihlal edilmemiş sayılmaktadır.)

ITAA bölüm 775'te yer alan kur farklarıyla ilgili düzenleme uyarınca, banka hesaplarına genellikle ilk giren ilk çıkar (FIFO-first-in first-out) yöntemi uygulanmak suretiyle kur farkı gelir veya zararları hesaplanır. Diğer bir ifade ile elden çıkarılan banka hesabının ilk yatırılan hesap olduğu kabul edilir. Öte yandan sisteme 2009 yılında Vergi Yasalarını İyileştirme Yasasıyla (TOFA Act – The Tax Laws Amendment (Taxation of Financial Arrangements) Act 2009) eklenen “banka hesaplarında değerlendirme seçimi” (the translation election) uyarınca, yılsonu değerlemelerini yapmak

²⁹¹ Foreign exchange (forex): overview, (www.ato.gov.au, Erişim:01.07.2011)

²⁹² Foreign exchange (forex): the \$250.000 balance election, (www.ato.gov.au, Erişim:01.07.2011)

ve yıl içindeki ekleme ve hesaptan çekmeleri de dikkate almak suretiyle gelirin hesaplanma imkânı getirilmiştir. Uygulamaya geçiş seçimlik olup, uygulamadan yararlanmak için yazılı başvuru gerekmektedir. Bu yöntemle göre banka hesaplarında bir yıl içinde oluşan gelir aşağıdaki gibi hesaplanmaktadır.²⁹³

+	Yabancı para cinsinden banka hesaplarının Avustralya Doları cinsinden yılsonu değerlendirilmiş tutarı
-	Yabancı para cinsinden banka hesaplarının Avustralya Doları cinsinden yılbaşı değerlendirilmiş tutarı
-	Hesaplara yatırılan dövizli hesapların yatırma tarihindeki Avustralya Doları cinsinden karşılığı
+	Hesaplardan çekilen dövizli tutarların çekme tarihindeki, geçerli olan kurlara göre hesaplanan Avustralya Doları cinsinden karşılığı

Avustralya’da vergi işlemlerinde kullanılacak günlük ve aylık ortalama döviz kurları, Avustralya Vergi İdaresi’nin resmi internet sitesinde (www.ato.gov.au) yayınlanmakta ve kurlar aylık bazda güncellenmektedir. Eğer burada bulunmayan bir kurla işlem yapmak gerekiyorsa, güvenilir bir kaynağın döviz kurları dikkate alınabilir. Öte yandan hafta sonu ve tatiller için döviz kurları yayınlanmamakta olup bu günler için bir döviz kuru kullanılmasının gerekmesi halinde güvenilir bir kaynağın kurları esas alınabilir ancak böyle bir kur bulunmaması halinde, izleyen ilk işgünü için açıklanan kurlar esas alınmaktadır.²⁹⁴ Elde edilen gelirle ilgili olarak mantıklı bir açıklaması bulunması halinde, ilan edilen aylık veya yıllık ortalama döviz kurları gelirin ve bu gelirlere ilişkin masrafların Avustralya Doları’na çevrilmesinde kullanılabilir. Konuya ilişkin olarak Avustralya Vergi İdaresi’nin internet sitesinde verilen örneklerde, yabancı bir ülkede bulunan bir pansiyondan günlük bazda elde edilen gelirlerin çevrilmesinde aylık ortalama kurların kullanılabileceği ifade edilmişken, bir mülkün satılmasından

²⁹³ Foreign exchange (forex): the retranslation election, (www.ato.gov.au, Erişim:01.07.2011)

²⁹⁴ Foreign exchange rates, (www.ato.gov.au, Erişim:01.07.2011)

elde edilen gelirin çevrilmesinde ise, ortalama kurların kullanılamayacağı, o güne ait günlük kurun kullanılması gerektiği ortaya konmuştur.²⁹⁵

“*Fonksiyonel para biriminin seçimi*” (the functional currency election) uygulamasında, bazı kişi, kuruluş veya bunların alt bölümlerine ait yasal defterlerin Avustralya Doları dışındaki başka bir para birimiyle tutulmasına imkan sağlanmaktadır. Fonksiyonel para biriminin seçimi halinde bu işletmede oluşan net kârları Avustralya Doları’na çevrilerek beyan edilmektedir. Aşağıdaki kişiler yazılı olarak bildirimde bulunmak şartıyla defterlerinde başka bir para birimini fonksiyonel para birimi olarak seçebilirler.²⁹⁶

- Şirketler Yasası md. 292 (292 of the Corporation Act 2001) uyarınca finansal raporlarını hazırlamak zorunda olan mukimler,
- Avusturya mukimlerinin yurt dışı işyerleri,
- Yurtdışı mukimlerin Avusturya’daki işyerleri,
- Kıyı bankacılığı (off-shore) banka birimleri ile kontrol edilen yabancı kurumlar,
- Başkasının mülkünü idare eden vakıflar (transferor trusts)

Diğer taraftan vergi beyannamelerinde mutlaka Avustralya Doları cinsinden rakamların kullanılması gerekmektedir. Yabancı paraların Avustralya Doları’na çevrilmesinde, Avustralya Vergi İdaresi’nin internet sitesinin açıkladığı kurların yanında, bankalarda fiilen işlem yapılan kurların veya Avustralya’daki bankalarca açıklanan ya da harici kaynaklar tarafından yayınlanan kurların da kullanılması mümkündür. Ancak kullanılan kurlara ilişkin kayıtların saklanması gerekmektedir.²⁹⁷

²⁹⁵ Foreign exchange (forex): general information on average rates, (www.ato.gov.au, Erişim:01.07.2011)

²⁹⁶ Foreign exchange (forex): the functional currency election, (www.ato.gov.au, Erişim:01.07.2011)

²⁹⁷ Foreign exchange (forex): general information on average rates, (www.ato.gov.au, Erişim:01.07.2011)

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

VERGİ USUL HUKUKUNDA KUR FARKLARI

I. USUL HUKUKU YÖNÜNDEN KUR FARKLARI

A. *Vergi Usul Kanunu'nda Kur Farklarına Kaynaklık Teşkil Eden Düzenlemeler*

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nda²⁹⁸ (VUK) vergi kanunlarıyla ilgili usul hükümleri yer almaktadır. VUK içeriğinde vergilendirme, mükellefin ödevleri, değerlendirme, ceza hükümleri ve vergi davaları²⁹⁹ isimlerinde beş kitap bulunmaktadır.

Vergi Usul Kanunu içerisinde kur farkları ile ilgili düzenlemeler, mükellefin ödevleri (belge düzeni, defter tutma vb.) ile değerlendirme kitaplarında yer almakta olup bu Kanunun diğer kitaplarında kur farkları ile ilgili bir düzenleme bulunmamaktadır. Çalışmamızın bu bölümünde, VUK ile ilgili ele alınan konular, kanun sistematigiyle de uyumlu bir şekilde, usul ve değerlendirme hükümlerini içeren iki alt bölümde ele alınmıştır.

²⁹⁸ 213 sayılı Vergi Usul Kanunu 10.01.1961 tarih ve 10703 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanmıştır.

²⁹⁹ Vergi Usul Kanunu'nun beşinci kitabında düzenlenen vergi yargısı konusu 06.01.1982 tarihinde kabul edilen 2575 sayılı Danıştay Kanunu, 2576 sayılı Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluşu ve Görevleri Hakkında Kanun ve 2577 sayılı İdari Yargılama Kanunu kapsamında düzenlenmiştir. (Yusuf Karakoç, **Genel Vergi Hukuku**, Gözden Geçirilmiş Genişletilmiş Üçüncü Bası, Ankara: Yetkin Yayınları, 2004, s.484.)

B. Vergi Usul Kanunu'na Göre Dövizli Defter Tutulması

1. Defterlerin Türkçe tutulma zorunluluğu

2709 sayılı T.C. Anayasası'nın 3'ncü maddesine göre, Türkiye Cumhuriyeti'nin dili Türkçe'dir. Bu Anayasa hükmünün belge düzeni açısından uygulanıp uygulanmayacağı belirsizdir.³⁰⁰

Öte yandan TTK md. 66³⁰¹ uyarınca tacirlerin ticari defterlerini Türkçe olarak tutması gerekmektedir.³⁰² TTK'nun 66'ncı maddesinde yer alan bu düzenleme "emredici mahiyette"dir.³⁰³ Türkçe defter tutma mecburiyetine uyulmamasının cezası TTK'nun 67'nci maddesi uyarınca 3 – 30 TL arasında para cezasıdır.³⁰⁴

Diğer taraftan VUK'nun 215'nci maddesi³⁰⁵ uyarınca, VUK uyarınca tutulacak defterlerin Türkçe tutulması zorunludur. Ancak aynı maddenin 31.07.2004 tarihinde yürürlüğe giren 5228 sayılı Kanunla değişik haline göre defterlerde, Türkçe dışında ilave kayıtlar da kullanılabilir. Öte yandan yabancı dildeki kayıtlar, vergi matrahını değiştirmeyecek şekilde tasdik ettirilecek diğer defterlere de kaydedilecektir. Başka bir deyişle TL muhasebesi yanında ayrı defterlerde döviz muhasebesi de tutabileceklerdir. Ancak bu mükellefler vergi matrahlarını TL muhasebe sonuçlarına göre belirleyeceklerdir.

³⁰⁰ M.Ali Özyer, "Defter ve Belgelerde Kullanılacak Dil ve Faturada Bedelin Yabancı Para Cinsinden Yazılması", **Yaklaşım**, Sayı.80, Ağustos 1999, s.55.

³⁰¹ TTK'nun 66/1'nci maddesi hükmü aşağıdaki gibidir.

"Madde 66 - Her tacir, ticari işletmesinin iktisadi ve mali durumunu, borç ve alacak münasebetlerini ve her iş yılı içinde elde edilen neticeleri tesbit etmek maksadıyla, işletmesinin mahiyet ve önemini gerektirdiği bütün defterleri ve bilhassa, diğer kanunların hükümleri mahfuz kalmak üzere, aşağıdaki defterleri Türkçe olarak tutmaya mecburdur: 1. Tacir hükmü şahıs ise yevmiye defteri, defteri kebir, envanter defteri ve karar defteri..."

³⁰² Diğer taraftan, konu 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nda da aynı paralelde düzenlenmiştir. Konuyu düzenleyen söz konusu Kanunun 65/1'nci maddesi aşağıdaki gibidir.

"II - Defterlerin tutulması

Madde 65- (1) Defterler ve gerekli diğer kayıtlar Türkçe tutulur. Kısaltmalar, rakamlar, harfler ve semboller kullanıldığı takdirde bunların anlamları açıkça belirtilmelidir."

³⁰³ Harun Şimşek, "Fatura-Teyit Mektubu-Faturaya İtiraz ve Faturanın İspat Kuvveti", Türk Hukuk Sitesi, http://www.turkhukuksitesi.com/makale_312.htm, Erişim:13.2.2008.

³⁰⁴ TTK'nun "II- Mesuliyet" başlıklı 67'nci maddesinin ilgili kısımları aşağıdaki gibidir.

"Madde 67- ...

66 ncı maddenin birinci fıkrasının 1 ila 3 üncü bentlerinde sayılan defterleri tutma mükellefiyetini hiç veya kanuna uygun şekilde yerine getirmeyip de ikinci fıkraya göre mesul olanlar üç milyon liradan otuz milyon liraya kadar ağır para cezasıyla cezalandırılır..."

³⁰⁵ VUK'nun 5228 sayılı Kanunla değişik 215/1'nci maddesi aşağıdaki gibidir. (Eklenen ibare altı çizili olarak gösterilmiştir.)

"Madde 215- 1. Bu Kanuna göre tutulacak defter ve kayıtların Türkçe tutulması zorunludur. Ancak, Türkçe kayıtlar bulunmak kaydıyla defterlerde başka dilden kayıt da yapılabilir. Bu kayıtlar vergi matrahını değiştirmeyecek şekilde tasdik ettirilecek diğer defterlere de yapılabilir."

2. Defterlerde Türk parası kullanma zorunluluğu

Eski 6762 sayılı TTK ile yeni 6102 sayılı TTK’nda defterlerin Türk parasına göre tutulmasına ilişkin açık bir hüküm bulunmamaktadır. Ancak bununla birlikte, 6102 sayılı Kanunu 70’nci maddesinde mali tabloların hazırlanmasında Türk Lirasına göre tutulması gereği açık bir şekilde yer almaktadır.³⁰⁶ Diğer taraftan, 6102 sayılı TTK, defterlerin tutulmasında Türk Muhasebe Standartlarının esas alınacağını düzenlemiştir. TMS 21 uyarınca defterler “geçerli para birimine” (fonksiyonel para birimi) göre tutulur (TMS 21, md.21). Geçerli para birimi, “İşletmenin faaliyet gösterdiği temel ekonomik çevrenin para birimidir” (TMS 21, md.3).³⁰⁷

Öte yandan VUK md.215/2-a, uyarınca tutulacak defter, kayıt ve belgelerde Türk para biriminin kullanması zorunludur. Öte yandan, Türk parasına göre defter tutulmasının iki istisnasını Bakanlar Kurulu tarafından dövizli defter tutulmasına müsaade edilenler ile serbest bölgede faaliyet gösteren mükellefler oluşturmaktadır.

VUK’nun 215/2-b maddesinde³⁰⁸ 5228 sayılı Kanunla yapılan düzenleme ile Türk para birimi yerine yabancı para birimi cinsinden defter tutma imkânı

³⁰⁶ 6102 sayılı TTK’nın konuya ilişkin 70’nci maddesi aşağıdaki gibidir.

“3. Dil ve para birimi

Madde 70- (1) Yılsunu finansal tabloları Türkçe ve Türk Lirası ile düzenlenir. Bu konudaki diğer kanunlarda yer alan istisnalar saklıdır.”

³⁰⁷ “Geçerli para birimi

9. Bir işletmenin faaliyette bulunduğu temel ekonomik çevre, genel olarak nakit yarattığı ve harcadığı çevredir. Bir işletme, geçerli para biriminin tespitinde aşağıdaki faktörleri dikkate alır:

(a) Geçerli para birimi:

(i) Mal ve hizmetlerin satış fiyatlarını en çok etkileyen para birimidir (mal ve hizmetlerin satış fiyatlarının çoğunlukla bağlı olduğu ve gerçekleştiği para birimidir); ve

(ii) Rekabet unsurları ve yasal düzenlemeleriyle mal ve hizmetlerin satış fiyatlarını en çok etkileyen ülkenin para birimidir.

(b) Mal ve hizmetlere ilişkin işçilik, ham madde ve diğer maliyetleri en çok etkileyen para birimidir (sıklıkla, bu tür maliyetlerin oluştuğu ve ödendiği para birimidir).”(TMS 21 md.9).

³⁰⁸ VUK’nun 31.07.2004 gün ve 25539 sayılı Resmi Gazete’de yayınlanan, 5228 sayılı Kanunla değişik 215/2-a,b maddesi aşağıdaki gibidir.

“Madde 215- 2. a) Kayıt ve belgelerde Türk para birimi kullanılır. Belgeler, Türk parası karşılığı gösterilmek şartıyla, yabancı para birimine göre de düzenlenebilir. Şu kadar ki yurt dışındaki müşteriler adına düzenlenen belgelerde Türk parası karşılığı gösterilme şartı aranmaz.”

b) İlgili dönem defter tasdik tarihi itibarıyla ödenmiş sermayesi (yurt dışında kurulan şirketlerin Türkiye’ye ayrılan ödenmiş sermayesi) en az 100 milyon ABD Doları ya da muadili yabancı para karşılığı Türk Lirası ve sermayesinin en az % 40’ı ikametgâhı, kanunî ve iş merkezi Türkiye’de bulunmayan kişilere ait olan işletmelere, kayıtlarını Türk para birimi dışında başka bir para birimiyle tutmalarına Bakanlar Kurulunca izin verilebilir. Bakanlar Kurulu, bu had ve nispeti sektörler itibarıyla ayrı ayrı yarısına kadar indirmeye veya iki katına kadar artırmaya yetkilidir. Bu şartların ihlâl edildiği hesap dönemini izleyen hesap döneminden itibaren Türk para birimine göre kayıt tutma zorunluluğu başlar.

sağlanmıştır.³⁰⁹ Maddeye göre, aşağıdaki koşulların hepsini birden taşıyan şirketler dövizli olarak defter tutabilirler.

- Tam mükelleflerde ödenmiş sermayenin, dar mükelleflerde Türkiye'ye tahsis edilen sermayenin 100 milyon ABD Doları veya üstünde olması,(Bakanlar Kurulu bu rakamı 25 – 200 milyon ABD Doları arasında belirleme yetkisine sahiptir.)
- Sermayenin en az %40'nın ikametgâhı, kanuni ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayan kişilere ait olması,
- Dövizli defter tutma konusunda Bakanlar Kurulundan izin alınması,³¹⁰

VUK dövizli defter tutma düzenlemesi uyarınca, yabancı parasıyla defter tutan mükellefler yönünden Türk parası, yabancı paradır ve Türk parası ile yapılan işlemler işlemin gerçekleştiği günün Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası döviz alış kuruyla defter para birimine çevrilerek defterlere kaydedilir. Ayrıca yabancı para cinsinden defter tutanlar, iktisadî kıymetlerin değerleri ile vergi matrahlarını öncelikle defter para birimine göre tespit ederler, ancak tespit edilen dövizli tutarlar beyannamenin verilmesi gereken ayın ilk günü kuruyla Türk parasına çevrilir ve beyan edilir. Diğer bir ifade ile yabancı parası ile defter tutanlar da vergi beyan, ödeme, mahsup ve iade işlemlerinde Türk Lirası tutarlarını kullanırlar.³¹¹

Öte yandan VUK md. 215'te yer alan “*beyanname verilmesi gereken ayın ilk gününe ilişkin kurun esas alınması*” uygulaması da önemli problemlere kaynaklık teşkil etmektedir. Örneğin 1000 ABD Doları kâr eden bir işletmenin kur değişimlerine bağlı

ba) Türk para birimiyle yapılan işlemler, işlemin gerçekleştiği günün Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası döviz alış kuruyla ilgili para birimine çevrilir. İktisadî kıymetlerin değerleri ile vergi matrahı kayıt yapılan para birimine göre tespit edilir, beyannamenin verilmesi gereken ayın ilk gününün kuruyla Türk parasına çevrilerek beyan edilir. Vergi ödeme, mahsup ve iade işlemlerinde de Türk Lirası tutarlar kullanılır.

bb) Bu mükellefler, diğer para birimleriyle kayıt tuttıkları sürece mükerrer 298 inci maddenin (A) fıkrası uyarınca enflasyon düzeltmesi yapamazlar. Türk para birimiyle kayıt yapmaya başlamaları halinde ise üç yıl süreyle anılan madde hükmünden yararlanamazlar.

³⁰⁹ Öte yandan para bir ülkenin bağımsızlık ve egemenliğinin temel ekonomik göstergelerinden birisi olması dolayısıyla, 5228 sayılı Kanunla VUK'nda yapılan bu düzenleme kimi yazarlar tarafından eleştirilmiştir. Bu konuda bkz. (Ahmet Erol, “Vergi İşlemlerinde Türk Para Birimi Yerine Başka Para Biriminin Kullanılması ve Türk Parasının Saygınlığı”, **Yaklaşım**, Sayı.160, Nisan 2006, s.26-28.)

³¹⁰ 2006/10106 sayılı BKK ile Türk Telekom A.Ş.'nin %51'ini almış olan Lübnan menşeli Öjer Telekomünikasyon A.Ş.'ne kayıtlarını istediği yabancı para üzerinden tutmasına izin verilmiştir. (2006/10106 sayılı BKK, 14.03.2006 tarih ve 26108 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanmıştır.)

olarak dördüncü geçici vergi ve kurumlar vergisi beyanlarında yazılı olan vergi matrahları ile ödenecek vergi tutarları farklı olacaktır. Diğer taraftan, bu durum söz konusu Şirketleri beyanname verme ayı gelmeden vergi karşılığını Türk Lirası olarak hesaplamalarına engel bir durum yaratmaktadır. Bize göre yapılacak bir yasal düzenlemede, bu konunun değiştirilmesi gerekmektedir. Yapılacak düzenlemede “değerleme günü” kurunun esas alınmasının uygun olacağı görüşündeyiz.

Öte yandan, defterlerini yabancı para birimine göre tutan mükellefler, yabancı para birimine göre defter tuttukları süreç ile Türk para biriminde tutmaya başladıkları ilk üç yıllık süreç içerisinde, yüksek enflasyon dönemlerinde uygulanan VUK'nun mük.298'nci maddesinde yer alan enflasyon düzeltmesi hükümlerinden yararlanamazlar.³¹²

Yabancı sermaye girişini teşvik edeceği öteden beri ileri sürülen³¹³ dövizli defter tutma konusu uluslararası şirketler açısından önem taşımaktadır. Söz konusu şirketler vergi uygulamalarında kur riskinden korunma, yurt dışıyla bilgi alışverişini sağlama³¹⁴ ve kolay konsolidasyon yapabilme gibi avantajlar dolayısıyla dövizli defter tutma uygulamasını seçebilirler. Söz konusu düzenlemenin vergi matrahında değişikliklere (eşitsizliklere) yol açması gerekçesiyle Anayasa'nın eşitlik ilkesine aykırılık teşkil ettiği görüşü ileri sürülmüştür.³¹⁵ Ancak konuyla ilgili olarak Anayasa Mahkemesine herhangi bir başvuru yapıldığı tarafımızca tespit edilememiştir.

Defterlerin yabancı para birimi ile tutulmasına müsaade edilen ikinci mükellef grubu, serbest bölgelerde faaliyet gösteren mükelleflerdir. Serbest bölgelerde faaliyet gösteren mükelleflerin VUK'nun defter tutma ve belge düzenine ilişkin hükümlerine uyma zorunlulukları bulunmaktadır.³¹⁶ Ancak 3128 sayılı Serbest Bölgeler

³¹¹ VUK md.215/2-ba.

³¹² VUK md.215/2-bb.

³¹³ Yılmaz Özbalcı, **Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları**, Ankara:Oluş Yayıncılık, Mayıs 2008, s.516.

³¹⁴ Talha Apak, “Defterlere Başka Dilden Kayıt Yapabilme ve Yabancı Para Birimine Göre Belge Düzenleyebilme İmkânı Getirilmiştir”, **E-Yaklaşım**, Sayı.20, Mart 2005, (www.yaklasim.com.tr, Erişim:14.05.2008).

³¹⁵ Bumin Doğrusöz, “Yabancı Para Cinsinden Defter Tutma Ayrıcalığı ve Ayrımcılığı”, **Dünya Gazetesi**, 20.03.2006 (www.senaymm.com/makale/20070205131143.doc, Erişim:14.06.2011); Değer YMM A.Ş., 2004/93 nolu Sirküler, 02.08.2008, s.15.

³¹⁶ 5520 sk. 1 seri nolu KV Genel Tebliği, 5.12.3.8.1. nolu bölümü.

Kanunu'nun³¹⁷ 6'ncı maddesi uyarınca, VUK hükümlerine bağlı olmaksızın düzenleme yapma konusunda Maliye Bakanlığı yetkili kılınmıştır.

Maliye Bakanlığı çıkarmış olduğu 345 nolu VUK Genel Tebliği³¹⁸ ile 2005 hesap döneminden itibaren serbest bölgede faaliyette bulunanları, birinci sınıf esasa göre defter tutması konusunda zorunlu kılmış ve defter para biriminin Türk Lirası veya değeri günlük olarak T.C. Merkez Bankası tarafından belirlenen dövizlerden birisi olması konusunda serbest bırakmıştır. Söz konusu Genel Tebliğde yapılan düzenlemede, Türk Lirası işlemlerin yapıldıkları günün T.C. Merkez Bankası döviz alış kurundan defter para birimine çevrilmesi, beyannamelerin Türk Lirası olarak verildikleri ayın birinci günü kurundan çevrilerek verilmesi konuları düzenlenmiştir. Daha sonra yapılan bir düzenleme³¹⁹ ile yabancı para birimine göre defter tutanların beş yıl geçmedikçe bu sistemden dönemeyecekleri açıklanmıştır.

Öte yandan dövizle defter tutan mükelleflerde çok sayıda problemlerle karşılaşılmaktadır. Türk Lirasının ve defter para birimi dışındaki dövizlerin dövizli defter tutan şirketler açısından döviz olarak kabul edilmesi, dövizli defter tutan şirketlerde de kur farkı kâr ve zararlarının oluşmasına neden olmaktadır. Söz konusu şirketlerin çoğunun Türkiye ile yoğun çalışması ve birçok alım ve satımda Türk parası kullanılmış olması da, kur farklarının oluşmasına katkı sağlamaktadır. Öte yandan bildirimlerin Türk Lirası olarak verilmesi gerekmekte olup bildirimlerin doldurulmasında hangi tarihin kurunun esas alınacağı konusu da belirsizdir. Yine bölgede karşılaşılan bir sorun, kurumlar vergisi beyannamesi ekinde verilen bir önceki yıl ve cari yıl sonuçlarını ihtiva eden gelir tablosu ve bilançonun orijinal olarak dövizli hazırlanmasına rağmen, elektronik ortamda Türk Lirası olarak verilmesi de başka bir sorun olmaktadır. Üstelik bu eklerin hangi kur esas alınarak verileceği konusu da belirsizdir.

Bize göre dövizli defter tutanların hazırladıkları mali tabloları, Türk Lirasının yanı sıra tuttıkları defter para birimine göre ve raporlamalarının uygun olacağını düşünüyoruz. Söz konusu mali tabloların Türk parasına çevrilmesinde de, "*değerleme*

³¹⁷ 15.06.1985 gün ve 18785 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanmıştır.

³¹⁸ 28.02.2005 gün ve 25741 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanmıştır.

günü” döviz alış kurlarının esas alınması uygulama kolaylığı sağlayacaktır. Konuya ilişkin Maliye Bakanlığı’nın düzenleme yapması bir gerekmektedir. Diğer taraftan yukarıda da belirttiğimiz üzere, VUK md.215’te yer alan “*beyannamenin verildiği ilk gün*” yerine “*değerleme günü*” döviz alış kurlarının vergi matrahlarının hesaplanmasında, beyannamelerinin verilmesinde ve vergilerin ödenmesinde esas alınmasının daha doğru olduğunu bu nedenle bu konuda bir yasal değişikliğin yapılmasının yerinde olduğunu düşünüyoruz.

C. Dövizli Fatura Düzenlenmesi

Faturanın Türk Lirası veya yabancı para birimi ile düzenlenip düzenlenemeyeceği konusunda TTK’nda herhangi açık bir hüküm bulunmamaktadır.³²⁰ 2004 yılına kadarki dönemde de, VUK’nda faturaların döviz cinsinden düzenlenmesi veya düzenlenmemesine ilişkin olarak herhangi bir düzenleme bulunmamaktaydı.³²¹ Öte yandan VUK’nun 215/2-a maddesinde 5228 sayılı Kanunla³²² yapılan değişiklik sonucunda, yabancı para cinsinden fatura düzenlemek mümkün bulunmaktadır. Ancak faturanın alıcısının yurt içinde bulunan biri olması halinde düzenlenen faturalarda, bedelin Türk Lirası karşılığı tutarı da faturaya yazılmak durumundadır.³²³

Maliye Bakanlığı yayınlamış olduğu 385 numaralı VUK Genel Tebliği³²⁴ ile yurt içindeki müşterilere yabancı para birimine göre düzenlenen faturalarda Türk para birimi karşılığının olmaması halini usule ve şekle ilişkin bir usulsüzlük olarak nitelendirmiş ve bu fiil dolayısıyla mükelleflere VUK’nun 252/II-7 hükmü uyarında ikinci derece usulsüzlük cezası kesilmesi gerektiğini belirtmiştir.

³¹⁹ 348 seri nolu VUK Genel Tebliği, .. gün ve sayılı Resmi Gazete’de yayınlanmıştır.

³²⁰ Ünal, s. 61. Fatura 6102 sayılı TTK’nun 21’nci maddesinde düzenlenmiştir. Söz konusu düzenlemede de bu konuda bir açıklık bulunmamaktadır.

³²¹ Mümin Karamanlı, “Faturaların Döviz Cinsinden Düzenlenmesi”, **Yaklaşım**, Sayı:14, Eylül 1994, s.57.

³²² 5228 sayılı “Bazı Kanunlarda ve 178 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun” 31.07.2004 tarih ve 25539 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

³²³ VUK’nun 5228 sayılı Kanunla değişik 215/2-a bent hükmü aşağıdaki gibidir.

“2. a) Kayıt ve belgelerde Türk para birimi kullanılır. Belgeler, Türk parası karşılığı gösterilmek şartıyla, yabancı para birimine göre de düzenlenebilir. Şu kadar ki yurt dışındaki müşteriler adına düzenlenen belgelerde Türk parası karşılığı gösterilme şartı aranmaz.”

³²⁴ 01.08.2008 gün ve 26954 sayılı Resmi Gazete’de yayınlanmıştır.

Konuya ilişkin olarak bir kararında Danıştay, yurt dışındaki müşteriye döviz cinsinden kesilen fatura üzerine döviz kuru yazılmamış olmasının bu belgeyi hiç düzenlenmemiş olarak nitelendiremeyeceğini belirterek, mükellef hakkında kesilmiş özel usulsüzlük cezasının kaldırılmasına hükmetmiştir.³²⁵

D. Kur Farkları İçin Belge Düzenlenmesi

Kur farkları ile ilgili olarak fatura düzenlenmesi konusunda VUK'nda açık bir düzenleme yoktur. Ancak Gelir İdaresi genel tebliğ ve özeldelerle açıkladığı görüşlerinde, kur farkları için fatura düzenlenmesi gerektiği ifade edilmiştir.

105 numaralı KDV Genel Tebliğinde³²⁶ yapılan açıklamaya göre, teslim veya hizmetin yapıldığı tarih ile bedelin tahsil edildiği tarih arasında lehine doğan kur farkı oluşan kişi satıcı ise satıcı, alıcı ise alıcının kur farkı faturası düzenlemesi gerekir.

İVDB avans ödemesinden kaynaklanan kur farkları ile ilgili olarak vermiş olduğu bir özeldede, daha sonradan alım satımla ilgili olarak düzenlenecek faturanın kur farklarının etkilerini de içerecek olması dolayısıyla, kur farkları ile ilgili olarak ayrıca bir fatura düzenlenmesine gerek bulunmadığı görüşünü ifade etmiştir.³²⁷ Benzer bir konuda İstanbul Defterdarlığı vermiş olduğu bir özeldede, döviz olarak kesilen bir fatura bedelinin döviz olarak 45 gün sonra tahsil edilmesi halinde, döviz cinsinden cari hesap bakiyesinin kapandığını ancak TL olarak cari hesap bakiyesinin ise borç bakiyesi veren bir durumda, alıcı firmanın kur farkı faturası kesmesine gerek bulunmadığını, söz konusu tutarın doğrudan doğruya 780 Finansman Giderleri hesabına gider

³²⁵ Özet kararın alındığı kaynakta ceza kesilmesi gereken dönemden söz edilmemiştir. Ancak 2005 tarihli kararın içeriğinden, söz konusu kararın VUK'nda 5228 sayılı Kanunla yapılan değişiklikten önceki bir dönemle ilgili olduğu anlaşılmaktadır. Çünkü 5228 sayılı Kanuni düzenlemeden sonra, yurt dışına düzenlenen faturalarda, Türk parası karşılığının gösterilme zorunluluğu bulunmamaktadır. Karar metni aşağıdaki gibidir. (Dnş.4.D., T.21.12.2005, E.2005/1581, K.2005/2525, (Yaklaşım, Sayı.164, Ağustos 2006, s.284.))

“Yurt dışındaki müşterilere döviz karşılığı yapılan satışlarla ilgili olarak düzenlenen faturalarda döviz kurlarının yazılmadığı ileri sürülerek davacı adına özel usulsüzlük cezası kesilmiştir. ... Döviz üzerinden olsa bile fatura düzenlenerek alıcısına verilmiş olup, faturanın Türk Lirası olarak değil döviz olarak düzenlenmesi nedeniyle hiç düzenlenmemiş sayılmayacağı gerekçesiyle özel usulsüzlük cezasının kaldırılmasına”

³²⁶ 30.06.2007 tarih ve 26568 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanmıştır.

³²⁷ İVDB Özeldesi, 19.06.2007, 4800, (www.mevbank.com, Erişim:23.07.2008)

“Alıcının satıcıya avans olarak yaptığı ödemeler dolayısıyla ödemelerin yapıldığı tarih ile faturanın tanzim edildiği tarih arasında alıcı lehine oluşan kur farkları ile satıcı firma aleyhine oluşan kur farkları, mal ve hizmet bedelinden mahsup edilerek emtianın maliyetine dönüştüğünden, bir başka ifade ile satıcı firma tarafından düzenlenmesi zorunlu

kaydedilebileceği görüşündedir.³²⁸ Defterdarlık söz konusu özelgeyi, GGM'nin alınan avanslarla ilgili olarak vermiş olduğu bir yazıya dayanarak vermiştir. GGM'nin vermiş olduğu görüş oldukça yerindedir. Zira avans alınması halinde, kural olarak avans için fatura düzenlenmemekte ve dolayısıyla mal bedeli için düzenlenen fatura, oluşan kur farkını kavramaktadır. Bu nedenle avanslarla ilgili kur farkı için fatura düzenlenmemesi oldukça normaldir.

GİB tarafından verilen bir özelgede, yapılan bir tecil terkin işleminde mal bedelinin dövize endeksli olarak belirlenmesi durumunda alıcının kur farkı için fatura düzenlenmesi gerektiği ifade edilmiştir.³²⁹ Ayrıca başka bir özelgede ilk faturaya atıf yapılmak suretiyle kur farkları için fatura düzenlenmesi gerektiği ifade edilmiştir.³³⁰ Beyoğlu VDB tarafından verilen bir özelgede, alıcı lehine kur farkı doğması ve alıcının KDV mükellefi olmadığı durumlarda, kur farkından ötürü alıcı adına gider pusulası düzenlenmesi ve gider pusulası üzerinde KDV'nin gösterilmesi görüşü ifade edilmiştir.³³¹

olan fatura, kur farklarını da içerdiğinden kur farkları dolayısıyla alıcı tarafından fatura düzenlenmesi gerekmemektedir.”

³²⁸ İD Özelge, T.09.02.2005, Sayı.1044, (www.ivdb.gov.tr, Erişim:15:06.2008)

“İlgi dilekçenizde, USD cinsinden 09/11/2004 tarihinde kesilen faturanın USD olarak 24/12/2004 tarihinde tahsil edilmesinde USD cari hesabınızın “0”, TL cari hesabınızın ise borç bakiyesi verdiği belirtilerek cari hesabınızın kapatılabilmesi için belgesiz olarak aradaki kur farkını 780 Finansman Giderlerine atıp atamayacağınız, bu işlemin yapılabilmesi için alıcının firmanıza kur farkı faturası kesmesinin gerekip gerekmediği hususlarında görüş talep edilmektedir....

Diğer taraftan, benzer bir konuda Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğünden alınan 17/09/1998 tarih ve B.07.0.GEL.0.29/2949-280-272-32756 sayılı yazıda ; “...Alıcının satıcıya avans olarak yaptığı ödemeler dolayısıyla ödemelerin yapıldığı tarih ile faturanın tanzim edildiği tarih arasında alıcı lehine oluşan kur farkları ile satıcı firma aleyhine oluşan kur farkları, mal ve hizmet bedelinden mahsup edilerek emtianın maliyetine dönüştüğünden, bir başka ifade ile satıcı firma tarafından düzenlenmesi zorunlu olan fatura, kur farklarını da içerdiğinden kur farkları dolayısıyla alıcı tarafından fatura düzenlenmesi gerekmemektedir.” denilmiştir.

Bu açıklamalar uyarınca söz konusu kur farkları için alıcıGenel Müdürlüğü TV Dairesi Başkanlığı tarafından şirketiniz adına fark faturası düzenlenmesi gerekmemekte olup 780 Finansman giderleri hesabına kaydedilmesi mümkün bulunmaktadır.”

³²⁹ GİB Özelge, T.28.01.2005, Sayı. B.07.0.GEL.0.55/5511-2329/4043, (www.gib.gov.tr, Erişim: 15.06.2008)

“Tecil terkin uygulaması kapsamında satın alınan mallara ait bedelin dövize endeksli olarak belirlenmesi durumunda, ortaya çıkan aleyhte kur farkları ihracatçı tarafından düzenlenecek fatura ile belgelendirilecek ve kur farkı üzerinden katma değer vergisi hesaplanmak suretiyle ihracatçı tarafından beyan edilerek ödenecektir.”

³³⁰ GGM Özelgesi, T.04.08.1997, Sayı.32761(Tolu, “Bedeli Yabancı Para Cinsinden Belirlenen İşlemler ile Kur Farklarında KDV”, s.68)

³³¹ Beyoğlu VDB Özelgesi, T.27.11.2002, Sayı. B.07.4.DEF.0.34.38.30/GLR-23343, (**Vergi Sorunları**, Sayı.187, Nisan 2004, s.184).

“Satıcı aleyhine ortaya çıkan kur farkları ise Katma Değer Vergisi Kanununun 35’inci maddesi kapsamında “*matrahla değişiklik*” olarak değerlendirileceğinden aşağıdaki şekilde düzeltilmesi gerekmektedir:

i. Alıcı ve satıcının katma değer vergisi mükellefi olmaları durumunda, alıcı lehine oluşan kur farkı nedeniyle bu defa alıcının ilk faturaya atıfta bulunarak, aynı şekilde (kur farkı geliri + KDV) satıcıya bir fatura düzenlenmesi ve faturadaki katma değer vergisini satıcıdan tahsil etmesi gerekmektedir.

Danıştay, yabancı para esas alınarak çalışılan taşeron firmaya yaptırdığı işler nedeniyle lehine kur farkı doğan bir mükellefin, bu kur farklarıyla ilgili olarak fatura düzenlenmesine gerek bulunmadığına hükmetmiştir.³³²

Bize göre Danıştay kararı hukuka uygun olup kur farkları için belge düzenlenmesine gerek bulunmamaktadır. Fatura satılan bir mal veya yapılan bir hizmet için düzenlenir. Kur farkı ne bir mal satışdır ne de bir hizmet ifasıdır. Bu nedenle kur farkı için belge düzenlenmesine gerek yoktur. Öte yandan kur farkını doğuran, fatura düzenlenmesini gerektirir sözleşme yabancı para cinsinden yapılmıştır. Alım satımla ilgili olarak düzenlenen faturada da işlemin döviz karşılığı yazılmışsa veya fatura yabancı para cinsinden düzenlenmişse ayrıca kur farkı için belge düzenlenmesine gerek olmadığı görüşünderiz. Zira düzenlenen faturada alıcının borçlandığı meblağ yabancı bir para cinsinden gösterilmiştir. Alıcı ancak söz konusu bedeli satıcıya ödemek suretiyle borçtan kurtulacaktır. Kaldı ki dalgalı kur rejimlerinde, döviz kurları sürekli hareket göstermektedir. Döviz kurları gün içinde dahi aşağı ve yukarı yönlü hareketler gösterebilmektedir. Döviz kurlarının hareket göstermesi ise kur farklarının doğmasına yol açmaktadır. Sürekli doğan kur farkları için belge düzenlemek gereksiz yere kırtasiyecilik yaratan bir uygulamadır. Öte yandan yabancı kökenli bazı yazılım programlarında, kur farkları ile ilgili olarak fatura düzenlenmesi konusunun program standardında olmaması nedeniyle sorunlar yaşanmaktadır. Gereksiz kırtasiyeciliğe yol açan kur farkları için belge düzenlenmesi konusunun bir yararı olduğunu düşünmüyoruz.

ii. Alıcının mükellef olmadığı durumlarda ise, satıcının kurda meydana gelen azalma tutarında alıcı adına gider pusulası düzenlemesi ve buna ilişkin katma değer vergisini de gider pusulası üzerinde ayrıca göstermesi gerekmektedir.

Aynı şekilde, işlem bedeli başlangıçta katma değer vergisi dahil tutar olarak belirlenmiş ise verginin toplam kur farkı üzerinden iç yüzde yoluyla hesaplanması ve düzenlenen bu faturadaki katma değer vergisinin de söz konusu işlemin tabii olduğu oran üzerinden hesaplanması gerekmektedir.”

³³² Dnş.11.D., T.23.02.2000, E.1998/2188, K.2000/705, (www.mevbank.com, Erişim:23.07.2008)

“Ancak taşeron firmaya yükümlü şirketin fatura düzenlenmesini gerektiren herhangi bir mal teslimi veya hizmet ifası bulunmamaktadır.”

E. Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğlerine Göre Kur Farklarının Muhasebeleştirilmesi

VUK'nun 175 ve mük.257'nci maddesinin vermiş olduğu yetkiye dayanarak Maliye Bakanlığı tarafından Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği (MSUGT) yayınlanmaktadır.³³³ MSUGT çıkarma yetkisi VUK'ndan alınmakla birlikte, bu tebliğlerde vergi mevzuatı hükümleri esas alınmamış bunun yerine ticaret hukuku kuralları benimsenmiştir. Bu nedenle birçok noktada MSUGT'nde vergi mevzuatına aykırı düzenlemeler bulunmaktadır.³³⁴ MSUGT kapsamına giren mükellefler kayıtlarını bu Tebliğler kapsamında yürütmekle birlikte, vergi matrahlarının hesaplanması sırasında vergi kanunlarında yer alan özel hükümleri dikkate almak zorundadırlar.³³⁵

Ülkemizde istisnai durumların dışında mükelleflerin önemli bir kısmı yasal kayıtlarını Türk Lirası üzerinden izlemektedirler. Öte yandan başka bir para birimine göre kayıt tutan firmalar yönünden, defter para birimi dışındaki bütün dövizler ve Türk Lirası yabancı para sayılırlar.

Kanuni defterlere kural olarak ulusal para birimine (Türk Lirası) göre kayıt yapılır. Yabancı para birimi üzerinden yapılan işlemler genellikle oluştuğu tarihteki döviz kuru üzerinden, Türk Lirası değeri ile yasal kayıtlara kaydedilir. İşlem günü ile değerlendirme, tahsil veya ödeme günleri arasında da kur farkları doğar.³³⁶ Öte yandan kur farklarının muhasebe uygulamalarında tabi tutulacağı işlem kur farkının doğuş kaynağına göre farklılık gösterir.

VUK'nun 280'nci maddesi uyarınca yabancı paralar, yabancı para ile olan senetli ve senetsiz alacaklar ve borçlar, Maliye Bakanlığı tarafından belirlenen değerlendirme günündeki döviz kurları ile değerlendirilir. Öte yandan yabancı para cinsinden bir varlığı tahsil, ödeme veya satış gibi işlemlere tabi tutulması durumlarında da söz konusu varlıkların fiili işlem kurundan, eğer işlem kuru mevcut değil ise o günkü T.C. Merkez Bankası döviz alış kurundan değerlendirilmesi gerekmektedir.

³³³ 1 sayılı Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği 26.12.1992 gün ve 21447 (mükerrer) sayılı Resmi Gazete'de yayınlanmıştır.

³³⁴ Celal Çelik, "Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğlerinde Vergi Mevzuatına Aykırı Düzenlemeler, Gelir ve Kurumlar Vergisi Mükelleflerinde Mali Kârın Tespiti", **Vergi Dünyası**, Sayı.187, Mart 1997, s.55.

³³⁵ 1 sıra nolu MSUGT, V Bölümü.

³³⁶ Salih Özel, "Kur Farkları ve Yeni Muhasebe Sistemine Göre Kayda Alınması", **Yaklaşım**, Sayı.25, Ocak 1995, s.17.

Diğer taraftan VUK genel tebliği uyarınca, yabancı para cinsinden borçlanma suretiyle alınan duran varlıkların, emtia'nın da yılsonunda değerlendirilmesi sırasında oluşan kur farkları ve finansman giderlerinden pay verilmesi gerekebilir.

1 nolu MSUGT'nde düzenlenen gelir tablosu ilkelerine göre, “*bütün satışlar, gelir ve kârlar ile maliyet, gider ve zararlar brüt tutarları üzerinden gösterilirler ve hiç bir satış, gelir ve kâr kalemi bir maliyet, gider ve zarar kalemi ile tamamen veya kısmen karşılaştırılmak suretiyle gelir tablosu kapsamından çıkarılamaz.*”³³⁷ Gelir tablosuna ilişkin bu ilkenin bir sonucu olarak kur farkı gelir ve giderleri için farklı hesaplar kullanılmaktadır.

Dönem sonu değerlemeleri sonucunda oluşan kur farkı gelir ve giderleri prensip olarak dönem sonuçlarıyla ilişkilendirilir. Bu amaçla esas olarak 646 Kambiyo Kârları Hesabı ve 656 Kambiyo Zararları Hesabı kullanılır.³³⁸ Ancak bu genel kuralın da aşağıdaki istisnaları mevcuttur.

İhracatla ilgili olarak ortaya çıkan kur farkı gelirleri, 646 hesap yerine 601-Yurtdışı Satışlar Hesabına kaydedilir. Ancak kur farkı zararı olması halinde bu zararın 612-Diğer İndirimler Hesabına kaydedilmesi uygun olacaktır.³³⁹

Dönem sonu değerlemelerinde ve yıl içi işlemlerde ortaya çıkan kur farkı zararları ana kural olarak 656-Kambiyo Zararları Hesabına borç kaydedilir. Ancak borçlanmadan doğan kur farkları ise bu hesap yerine 780-Finansman Giderleri Hesabına borç kaydedilir. Öte yandan duran varlıklar, yapılmakta olan yatırımlar, emtia gibi

³³⁷ 1 sayılı MSUGT III-C/1 bölümü.

³³⁸ 2 sıra no'lu MSUGT 16.12.1993 gün ve 21790 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanmıştır. MSUGT'nde 646 ve 656 numaralı hesaplarla ilgili aşağıdaki açıklamalar yer almaktadır.

“646. KAMBİYO KÂRLARI

Kambiyo kârlarının izlendiği hesaptır. (İhracatla ilgili dönem içinde ortaya çıkan kur farkları bu hesaba değil, "601-YURT DIŞI SATIŞLAR" hesabına aktarılır.)

İşleyişi :

Kambiyo işlemlerinden doğan kârlar bu hesaba alacak yazılır.

656. KAMBİYO ZARARLARI (-)

Kambiyo zararlarının izlendiği hesaptır. (Borçlanma ile ilgili kur farkları bu hesaba alınmaz, finansman gideri olarak muhasebeleştirilir.)

İşleyişi :

Kambiyo işlemlerinden doğan zararlar bu hesaba borç yazılır.”

³³⁹ Özel, “Kur Farkları ve Yeni Muhasebe Sistemine Göre Kayda Alınması”, s.20. Argun'a göre dönem içinde ortaya çıkan ihracatla ilgili kur farkı kâr ve zararlarının muhasebeleştirilmesinde 601 ve 612 numaralı hesaplar kullanılmalıdır. Dönem kapandıktan sonra oluşan kur farklarında ise 646 ve 656 numaralı hesaplar kullanılmalıdır.

kıymetlerin maliyetlerine pay verilmesi gereken durumlarda ise 656 ve 780 hesap yerine oluşan kur farkı zararları doğrudan doğruya ilgili aktif hesaba borç kaydedilir.

Diğer taraftan, vergi mevzuatına göre, yıllara sari inşaat işleri gibi özel kurallara göre vergilendirilmesi gereken durumlarda, oluşan kur farklarının kaydedileceği hesaba ilişkin bir açıklık MSUGT'lerinde bulunmamaktadır. Bize göre, özel kurallara tabi durumlarda ortaya çıkan kur farkları ilgili gelir ve gider hesaplarıyla ilişkilendirilmelidir. Örneğin, yıllara sari inşaat işlerinden kaynaklanan alacaklarla ilgili kur farklarının doğrudan gelir veya gider hesapları ile değil yıllara sari inşaat işleri hasılat ve maliyetleri ile ilişkilendirilmesi gerekir. Diğer taraftan, Danıştay vermiş olduğu bir kararda, yıllara sari inşaat işleri dolayısıyla elde edilen dövizli hasılatın bankalarda mevduat hesaplarında tutulması sonucunda elde edilen faizlerin ve kur farkı gelirlerinin hakedişler hangi hesapta izlendi ise o hesapta izlenmesi gerektiğine hükmetmiştir.³⁴⁰

Öte yandan uygulamada ihracat ve borçlanmadan kaynaklananların dışındaki kur farklarının 646 kambiyo karları ve 656 kambiyo zararları hesaplarında netleştirilme yapılmaksızın muhasebeleştirilmektedir. Geçici vergi dönemlerinde değerlendirme yapma zorunluluğundan dolayı özellikle kurların dalgalandığı dönemlerde değerlemeler sırasında yüksek tutarlı kur farkı gelirleri veya zararları oluşmaktadır. Bu durum gelir tablolarında yüksek tutarlı kur farkı gelir veya kur farkı zararlarının yer almasına yol açmakta olup bu durum gelir tablosunun anlaşılmasını ve sıhhatini bozmaktadır. Söz konusu mahsuru ortadan kaldırmak için geçici vergi dönemlerinde yapılan değerlemelerin geçici olarak yapılması, diğer bir ifade ile yapılan değerlendirme kaydının izleyen günde geri çekilmesi uygun bir yöntem olacaktır. Örneğin 31 Mart tarihinde yapılan değerlendirme kaydı, 1 Nisan tarihinde yapılan ters bir kayıtle geri çekilecektir.

(Doğan Argun, "İhracat İşlemleri Sonucunda Oluşan Kur Farklarının Muhasebeleştirilmesi", **Mali Çözüm**, Sayı 61, Ekim-Kasım-Aralık 2002, s.37-47)

³⁴⁰ Dnş.4.D., T.08.06.1994, E.1994/581, K.1994/3495, (www.mevbank.com, Erişim:23.07.2008)

"Yıllara yaygın inşaat işiyle ilgili olarak döviz cinsinden elde edilen hakedişlerin bankalarda durması sonucu TL. değer değişikliğinden lehe oluşan kur farklarının... hakedişler hangi hesaba kaydedildi ise kur farklarının da o hesapla ilişkilendirilmesi başka bir anlatımla inşaat işinin sonunda elde edilen vergiye tabi kazancın belirlenmesinde hakedişlerle birlikte göz önünde tutulmasının kabulü gerekir.

... Söz konusu kur farkı ve faizler işin bitiminde kâr ve zararı etkileyeceğinden, inşaat işlerine ait gelirin bir unsuru olarak, inşaat hesabıyla ilişkilendirilerek işin bitim tarihi itibarıyla vergilendirilmesi, Gelir Vergisi Kanunu'nun 42'nci maddesi gereğidir."

Yapılan bu uygulamanın bir sonucu olarak gelir tablosunda gereksiz yere bir şişkinlik bulunmayacak ve gelir tablosundaki rakamlar net değeri verecektir.

II. DEĞERLEME UYGULAMALARINDA KUR FARKLARI

A. Dövizli Mevcutların ve Alacakların Değerlenmesi

1. Değerleme hükümlerinin kapsamı

Değerleme, “*vergi matrahlarının hesaplanmasıyla ilgili iktisadi kıymetlerin takdir ve tesbiti*”dir (VUK md.258). VUK’nun 258-330’ncü maddelerini ihtiva eden 3’ncü kitabı Değerleme başlığını taşımaktadır. Değerleme servet ve harcama üzerinden alınan vergilerde doğrudan doğruya; gelir üzerinden alınan vergilerde dolaylı olarak vergi matrahını ve dolayısıyla ödenecek vergi tutarlarını etkilemektedir.³⁴¹

Diğer taraftan, değerlemede ortaya çıkan farklar doğrudan vergi matrahını etkilemektedir. Kur farkları hem borçlu hem de alacaklı şirketlerde büyük sorunlar getirmekte ve kurlardaki ani artışlar dolayısıyla dövizli mevduat bulduran şirketler sermayeleri üzerinden vergi ödemektedirler.³⁴²

a. Değerleme zamanı

İktisadi kıymetlerin vergi kanunlarında gösterilen gün ve zamanlarda haiz olduğu kıymetler esas alınarak değerlendirilir (VUK md.259). Gelir ve kurumlar vergisi uygulamalarında değerlendirme, hesap dönemi ve geçici vergi dönemlerinin son günleri itibariyle yapılmaktadır.³⁴³

³⁴¹ Özbalcı, **Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları**, 605.

³⁴² Bumin Doğrusöz, “Krizle Yönelik Bazı Öneriler”, **Yaklaşım**, Sayı.195, Mart 2009,s.21.

³⁴³ Geçici vergiye esas kazancın tespitinde, geçici vergi döneminin kapandığı tarih itibariyle yapılması zorunludur. 217 sayılı GV Genel Tebliği’nin 3.19 numaralı bölümü. (27.12.1998 tarih ve 23566 sayılı Resmi Gazete’de yayınlanmıştır.)

b. Değerlemede uygulanacak döviz kurları

21 numaralı TMS ve 21 numaralı UFRS ile uyumlu³⁴⁴ olan VUK'nun 280'nci maddesi uyarınca, yabancı para cinsinden paralar borsa rayici ile borsa rayicinin gerçek değeri göstermediği anlaşılırsa alış bedeli ile değerlendirilir.³⁴⁵ Yabancı paraların borsa rayicinin bulunmaması halinde değerlemeye uygulanacak kur Maliye Bakanlığı'nca belirlenir. Maliye Bakanlığı yayınlamış olduğu Vergi Usul Kanunu genel tebliğleriyle değerlemelerde uygulanacak döviz kurlarını ilan etmektedir. Ülkemizde serbest kur uygulamasına geçilmesi ve para değerinin sürekli değişmesi dolayısıyla, Maliye Bakanlığı'nın sık sık kurları hesaplama ve ilan zorunluluğu bulunmaktaydı. Maliye Bakanlığı çıkarmış olduğu 130 sıra nolu VUK Genel Tebliği³⁴⁶ ile değerlemelerde *“Bakanlık tarafından herhangi bir belirleme yapılmadığı sürece, T.C. Merkez Bankası'nca tespit ve ilan olunan döviz alış kurlarının mezkur ilan tarihlerinden itibaren geçerli olması”* kuralını getirmiştir. Öte yandan, efektif olarak mevcut olan döviz varlıklarının değerlendirilmesinde ise varsa efektif alış kurunun, eğer bu kur açıklanmamışsa döviz alış kurunun esas alınması gerekmektedir.³⁴⁷

³⁴⁴ Yılmaz, Türel ve Şenyiğit, dövizli alacak ve borçların değerlendirilmesine ilişkin VUK md.280 düzenlemesinin konuyla ilgili 21 numaralı Türk Muhasebe Standardına ve 21 numaralı Uluslararası Muhasebe Standartlarına uygun bir düzenleme olduğunu belirtmekle birlikte uygulamanın değişmesi gerektiği görüşündedir. Adı geçen yazarlara göre, muhasebenin temel ilkelerinden biri olan ihtiyatlılık prensibine göre, kur farkı gelirlerini gerçekleştikleri dönemde gelir yazmak gerekirken kur farkı zararlarını ise gerçekleşip gerçekleşmediğine bakmaksızın zarar yazmak gerekir. Yazarlara göre, gerçekleşmeden kast edilen ise döviz cinsinden bir alacağın tahsil edilmesi, döviz cinsinden bir borcun ödenmesi veya hazır değer olarak tutulan bir dövizin elden çıkarılmasıdır. Yazarların konuya ilişkin görüşüne katılmıyoruz. Söz konusu uygulamanın benimsenmesi durumunda devletin çok ciddi vergi kayıplarıyla karşılaşılması olasılık dahilindedir. (Fatih Yılmaz, Ahmet Türel ve Bora Şenyiğit, “Türkiye’de Kur Farkı Kar ve Zararlarının Finansal Raporlaması ve Vergilendirilmesindeki Sorunlar”, **Vergi Sorunları**, Sayı.253, Ekim 2009, s.90-91)

³⁴⁵ Konuyu düzenleyen VUK'nun “Yabancı paralar” başlıklı 280'nci maddesi aşağıdaki gibidir.

“Madde 280- (485 sayılı Kanunun 7 nci maddesiyle değişen fıkra) Yabancı paralar borsa rayici ile değerlendirilir. Borsa rayicinin takarrüründe muvazaa olduğu anlaşılırsa bu rayiç yerine alış bedeli esas alınır.

Yabancı paranın borsada rayici yoksa, değerlemeye uygulanacak kur Maliye Bakanlığınca tespit olunur.

(4369 sayılı Kanunun 7 nci maddesiyle değişen fıkra) Bu madde hükmü yabancı para ile olan senetli veya senetsiz alacaklar ve borçlar hakkında da caridir. Bunlardan vadesi gelmemiş senede bağlı alacak ve borçlar, bu Kanunun 281 ve 285 inci maddeleri uyarınca değerlendirme günü kıymetine irca edilebilir. Ancak senette faiz oranının yazılı olmadığı durumlarda değerlendirme gününde geçerli olan Londra Bankalar Arası Faiz Oranı (LİBOR) esas alınır.”

³⁴⁶ 130 sıra nolu VUK GT 20.04.1976 gün ve 15565 sayılı Resmi Gazete’de yayınlanmıştır.

³⁴⁷ 380 sıra nolu VUK GT, 22.01.2008, 26764 RG, 3.1. bölümü. Konuyla ilgili benzer açıklamalar 2000 yılından itibaren, yılsonu değerlemelerinde uygulanacak kurları ilan eden genel tebliğlerde tekrarlanmıştır. İlgili genel tebliğ numaraları: 283, 292, 302, 327, 344, 355, 366.

Öte yandan SPK'na tabi şirketlerin “*ihtiyatlılık kavramı*” gereğince dövize dayalı borçlarını Maliye Bakanlığı'nın tespit ettiği döviz satış kuruyula, dövizli borçlarını ise döviz alış kuruyula değerlemesi gerekmektedir.³⁴⁸

Gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri tarafından geçici vergi dönemleri itibariyle yapılan değerlemelerde, T.C. Merkez Bankası tarafından geçici vergi döneminin kapandığı tarih itibariyle yayımlanan döviz alış kurları dikkate alınmalıdır.³⁴⁹

c. Maliyet bedeli esası

VUK'nunda iktisadi işletmeye dahil gayrimenkuller, demirbaşlar, özel maliyet bedelleri, zirai mahsuller ve emtianın temel değerlendirme ölçütü olarak maliyet bedelidir. Değerleme ölçülerinden biri olan maliyet bedeli, VUK'nun 262'nci maddesinde, “*iktisadi bir kıymetin iktisap edilmesi veyahut değerinin artırılması münasebetiyle yapılan ödemelerle bunlara müteferri [aynı kökle ilgili³⁵⁰] bilimum giderlerin toplamı*” olarak tanımlanmıştır. Öte yandan maliyet bedeli ile değerlendirilmesi gereken iktisadi kıymetlerin satın alınması için kullanılan kredilerden kaynaklanan finansman giderlerinin ve kur farklarının, maliyet bedeli kavramına dahil olup olmadığı tartışmalıdır. Tartışmanın esas noktasını, “*bunlara müteferri bilimum giderler*” kavramına finansman giderleri ve kur farklarının dahil olup olmamasıdır.³⁵¹ Finansman giderlerinin maliyet bedeline dahil olması gereken müteferri giderler arasında olup olmadığı konusunda 1956 yılında verilen HUK Danışma Komisyonunun 80 numaralı kararında, mükelleflerin kuruluş dönemi de dahil olmak üzere, yatırımların finansmanında kullanılan kredi faizlerini, gider yazma ve maliyete ekleme konusunda mükelleflerin serbest olduğu sonucuna varılmıştır. 80 numaralı kararı kaldıran, HUK Danışma Komisyonunun 227 nolu kararında³⁵² özetle, yatırımların finansmanı için

³⁴⁸ Ercan Alptürk, “Yurtdışı Kaynaklı Faturaların Vergisel Boyutu”, **E-Yaklaşım**, Sayı.14, Eylül 2004. (www.yaklasim.com.tr, Erişim:13.12.2009).

³⁴⁹ 217 seri nolu Gelir Vergisi Genel Tebliği, 27.12.1998 tarih ve 23566 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanmıştır.

³⁵⁰ Hızır Tarakçı, “Finansman Giderlerinden Dönem Sonu Stokta Bulunan Malların Maliyetlerine Pay Verilmesini Gerektiren Teorik ve Yasal Nedenler”, **Vergi Dünyası**, Sayı.148, Aralık 1993, s.35.

³⁵¹ Tarakçı, s.40.

³⁵² HUK Danışma Komisyonu Kararı, T.15.03.1976, Genel Sıra No.226/3, Yayın Sıra No.227.

kullanılan kredi faizlerinin yatırımın maliyet bedeline dahil edilmesi, işletme dönemine ait olanların ise doğrudan gider yazılabilmesi veya maliyete dahil edilebilmesi şeklindedir. Söz konusu kararda, kur farkları ile ilgili bir açıklık bulunmadığı gibi, işletme ve yatırım dönemi kavramları da açık değildir.

Maliye Bakanlığı'nın tebliğlerde kabul ettiği temel kural, sabit varlık edinimi amacıyla kullanılan krediler dolayısıyla edinim yılında ortaya çıkan faiz, vade farkı, komisyon ve kur farkı gibi giderlerin maliyet bedeline eklenmesi, işletmenin normal faaliyetlerinin devamı içinde ortaya çıkanların ise doğrudan gider kaydedilmesidir.³⁵³

Konuyla ilgili olarak yayınlanan 163 numaralı Genel Tebliğdeki görüş, 227 nolu HUK Danışma Komisyonu kararına paralel olmakla birlikte, Genel Tebliğde işletme döneminin sonu olarak hesap dönemi sonunun olması gerektiği ifade edilmiştir. Bize göre bu görüş hatalıdır.

Diğer taraftan 238 seri nolu VUK Genel Tebliği ile satın alınan emtianın maliyet bedelinin tespitinde, emtianın satın alınıp işletme stoklarına girinceye kadar oluşan faiz ve kur farkı giderlerinin emtianın maliyet bedeline eklenmesinin zorunlu olduğu belirtilmiştir. Bu yönüyle bu görüş 163 nolu Genel Tebliğden farklıdır. Zira 163 nolu Genel Tebliğde, yılsonuna kadar oluşan faiz ve kur farkı giderlerinin duran varlığın maliyet bedeline eklenmesi mecburiyeti getirilmiştir. Aynı değerlendirme ölçütüne (maliyet bedeli) tabi olan emtia ile duran varlıklar arasında ayırım yapılarak farklı uygulamalara gidilmesi bir çelişki ve çifte standarttır.³⁵⁴

163 nolu VUK Genel Tebliğine³⁵⁵ göre duran varlıkların yatırım döneminde ortaya çıkan finansman giderleri ve kur farklarının duran varlıkların maliyet bedeline eklenmesi gerekmektedir. 163 nolu Tebliğde, yatırım dönemi ve işletme dönemi kavramları kullanılmış ancak bu kavramların ne anlama geldiği açıklanmamıştır. Yatırım döneminden, deneme üretiminin başarıyla sonuçlandığı ana kadar geçen

³⁵³ Kaygusuzoğlu, s.190-191.

³⁵⁴ Mehmet Arabacı, "Kur Farkı Giderlerinin Satın Alınan İktisadi Kıymet, Emtia, Yatırım İndirimi ve Yıllara Sari İnşaat ve Onarma İşleri Açısından İrdelenmesi", **Vergi Dünyası**, Sayı.247, Mart 2002, s.114-115.

³⁵⁵ 163 nolu VUK Genel Tebliğinde kullanılan "iktisap edildiği dönem" kavramından sabit kıymetin ithal edildiği değil, aktifleştirildiği dönem anlaşılmalıdır. (Arabacı, s.115.)

sürenin anlaşılması gerektiği ileri sürülebilir.³⁵⁶ Öte yandan 187 nolu GV Genel Tebliğinde, yatırımların aktife girdiği hesap döneminin sonuna kadar ortaya çıkan kur farklarının maliyet bedeline katılmasının zorunlu olduğu belirtilmiştir. Böylece, İdare tarafından yatırım döneminin tamamlandığı gün kavramından, yatırımın tamamlandığı yılın değerlendirme günü (yılsonu) anlaşılmaktadır. Ayrıca 187 nolu GV Genel Tebliğine göre de yatırım indirimi kapsamına giren aktif değerlerin finansmanında kullanılan kredilerle ilgili olarak doğan kur farkları yatırım dönemi için iktisadi kıymetlerin “*maliyet unsuru*”dur. Daha sonraki dönemlerde ortaya çıkan kur farkları ise mükellef tarafından istenirse maliyet bedeline dahil edilir veya doğrudan gider yazılabilir. Mükellefin gider yazma ya da aktifleştirme şeklindeki tercih hakkının ilkesel olarak her yıl için ayrı ayrı kullanılabilmesini kabul etmek gerekir.³⁵⁷ Bu konuda gelir idaresi vermiş olduğu özelgelere farklı yaklaşımlar sergilemişken, Danıştay vermiş olduğu bir kararla tercih hakkının her yıl farklı bir şekilde kullanılabilmesini kabul etmiştir.³⁵⁸ Öte yandan Maliye Bakanlığı yayınlamış olduğu 334 seri nolu VUK Genel Tebliği ile aktifleştirmeyi izleyen yıllarda, seçimlik olarak hangi hak kullanılmışsa, o yönteme göre işlem yapılması konusundaki görüşünde ısrar etmektedir.³⁵⁹ Maliye Bakanlığı’nın aksi yöndeki bir Danıştay kararının mevcut olduğu konuda Tebliğ bazında eski görüşünde ısrarcı olmasının nedeni anlaşılmamaktadır.

VUK’nun 274’ncü maddesinde emtia maliyetine nelerin gireceği konusunda açık bir düzenleme yer almamaktadır. Bu nedenle, 262’nci maddede yer alan genel

³⁵⁶ Arabacı, s.115.

³⁵⁷ Ürel, s.376., “Maliye İdaresi söz konusu tercihin başta yapılabileceği ve bir daha değiştirilemeyeceği görüşündedir.”(Arabacı, s.113.)

³⁵⁸ GGM Özelgesi, Dilekçe tarihi 16.11.1987, GEL:VUK-2-24457-313 (**Vergi Dünyası**, Sayı.252, Ağustos 2002, s.184.)

“Mükelleflerin bir yatırımın işletme dönemine ait kredi faizi veya kur farklarının, ilgili buldukları yıllarda doğrudan gider mi yazacakları yoksa amortismanına mı tabi tutacakları hususundaki tercihlerini başlangıçta yapmaları gerekir. Önce gider yazma yolunun seçilmesi halinde, daha sonraki yıllarda bu tür giderlerin sabit kıymetin maliyetine eklemek, amortisman yoluyla itfa edilmesi kanunen mümkün bulunmamaktadır.”

Dnş.4.D., T.06.03.1985, E.1984/780, K.1985/704, (Ürel, s.391)

“Kur farkları ve faizlerin gider yazılması veya gayrimenkulün maliyet bedeline eklenmesi konusunda başlangıçta yapılan tercihin sonraki yıllarda değiştirilmesi mümkündür.”

³⁵⁹ 05.5.2004 gün ve 25453 sayılı Resmi Gazete’de yayınlanan 334 seri nolu VUK Genel Tebliğinin ilgili kısmı aşağıdaki gibidir.

“...Ayrıca, daha sonraki dönemlerde seçimlik olarak hangi hak kullanılmışsa o yönteme göre işlem yapılmasına devam edilecektir...”

tanıma göre belirleme yapmak gerekir. Emtia dolayısıyla maliyet bedelinin tespitinde emtianın işletme ambarına girinceye kadarki maliyeti esastır.³⁶⁰

Seviğ'in bizim de paylaştığımız görüşlerine göre, edinim değeri demek olan maliyet bedeli kavramına, bir malın işletme bünyesine kadar yapılan harcamalar girmekte olup, edinim anında bulunmayan kur farkı ve vade farkı giderlerinin maliyet bedeli ile ilişkilendirilmemesi gerekir. Ayrıca Seviğ'e göre, maliyet bedelinin daha sonradan değişen, oynak bir değer olması mümkün olmayıp; edinim tarihinden sonra ancak değer artııcı nitelikte olan harcamalar maliyet bedeline eklenmelidir.³⁶¹

2. Dövizli mevcutların (kasa, banka, maddi ve gayri maddi duran varlıkların) değerlendirilmesinde ortaya çıkan lehte ve aleyhte kur farkları ile ilgili konular.

a. Kasa ve banka mevcutlarında ortaya çıkan kur farkları

VUK'nun 284'üncü maddesi uyarınca ulusal para (Türk Lirası) cinsinden kasa mevcudu itibari bedelle³⁶² değerlendirilir. Yabancı para cinsinden paralar ise borsa rayici ile borsa rayicinin gerçek değeri göstermediği anlaşılırsa alış bedeli ile değerlendirilir. Yabancı paraların borsa rayicinin bulunmaması halinde değerlemeye uygulanacak kur Maliye Bakanlığı'nca belirlenir. Ülkemizde dövizlerle ilgili olarak bir borsa bulunmaması dolayısıyla, yabancı paraların değerlendirilmesinde Maliye Bakanlığı tarafından belirlenen kur, ancak değerlendirme tarihi itibariyle böyle bir kur belirlenmemişse T.C. Merkez Bankası tarafından ilan edilen kur kullanılmalıdır.

Ulusal para cinsinden kayıtlarda izlenen banka mevduatlarının hangi değerlendirme ölçüsüyle değerlendirileceği VUK'nda açık olmamakla birlikte, değerlendirme sırasında değerlendirme gününe kadar işlemiş faizlerin de dikkate alınması gerekmektedir.³⁶³ Diğer

³⁶⁰ Ürel, s.175.

³⁶¹ Veysi Seviğ, "Dönem Sonunda Mevcut Stoklara Giderlerden ve Kur Farklarından Pay Verilmesi", **Yaklaşım**, Sayı 12, Aralık 1993, s.29.

³⁶² İtibari bedel, VUK'nun 266'ncı maddesinde aşağıdaki şekilde tanımlanmıştır.

"Madde 266- İtibari değer, her nevi senetlerle esham ve tahvillerin üzerinde yazılı olan değerlerdir."

³⁶³ Konu VUK md. 281/1'de düzenlenmiştir. VUK'nun "Alacaklar" başlıklı maddesi aşağıdaki gibidir.

"Madde 281- (5228 sayılı Kanununun 59/1-b maddesiyle değişen ibare. Geçerlilik, 01.01.2004, Yürürlük; 31.07.2004) Alacaklar mukayyet değerleriyle değerlendirilir. Mevduat veya kredi sözleşmelerine müstenit alacaklar değerlendirme gününe kadar hesaplanacak faizleriyle birlikte dikkate alınır."

taftan, yabancı para cinsinde olan banka mevduatlarının da VUK'nun 280'nci maddesinde belirlenen esasa göre değerlendirilmesi gerekir. Ancak yabancı para cinsinden olan mevduatları değerlendirirken bunların da işlemiş faizleriyle birlikte değerlendirilmesi gerekmektedir.

Danıştay bir kararında, kasada bulunan dövizlerin yılsonu kurundan değerlendirilmesi gerektiğini kabul ederken³⁶⁴ başka bir kararında, yıl içerisinde yapılan satışlardan dolayı tahsil edilen efektif dövizlerin, yıl sonunda fiilen Şirket kasasında bulunmaması halinde bunların tıpkı varmış gibi yıl sonunda değerlendirilmesini kabul etmemiştir.³⁶⁵

Danıştay bir kararında, kayıt dışı hesaplara yatırılan ve bu hesaplardan daha sonraları çekilen paralarla ilgili olarak hesaplanan kur farklarının matraha eklenmesini onaylamıştır.³⁶⁶

b. Bankalarda teminat olarak bulundurulmuş dövizlerin değerlendirilmesi

Teminatların nasıl değerlendirileceği konusunda VUK'nda açık bir hüküm yoktur. Ancak mahiyeti itibarıyla alacaklara benzeyen, verilen depozito ve teminatların VUK'nun 281'nci maddesine göre, yabancı para cinsinden verilen teminatların ise VUK'nun 280'nci maddesine göre değerlendirilmesi gerekir.³⁶⁷

Döviz bürolarının kambiyo mevzuatı uyarınca kamu bankasında teminat olarak buldukları döviz cinsinden mevduat hesabının değerlendirilmesi konusu tartışmalıdır. Vergi idaresi teminat olarak ödenen bu tür dövizlerin mukayyet değerle değil, VUK'nun

³⁶⁴ Dnş. 3. D., 28.03.2003, E.2000/2778, K.2003/3288 (www.mevbank.com Erişim:18.07.2008)

Kasa hesabında işlem gören tüm nakit giriş ve çıkışlarının işlem tarihindeki T.C. Merkez Bankası döviz kurundan ... Markına çevrilmesi suretiyle yıl sonunda olması gereken döviz miktarının değerlemeye tabi tutulması...

³⁶⁵ Dnş.3.D., T.31.10.1996, E.1995/2841, K.1996/4225 (www.mevbank.com Erişim:18.07.2008)

"Şirket defterlerinde ayrıca bankalar hesabı açılmadığından hareketle tahsil edilen efektif dövizlerin yıl sonunda mevcut olduğu kabul edilerek (yıl sonunda Maliye Bakanlığınca ilan edilen döviz kuru üzerinden değerlendirilmek suretiyle) hesaplanan kur farkının dönem kazancına ilave edilerek yapılan cezalı tarhiyatta yasaya uyarılık görülmediği..."

³⁶⁶ Dnş.4.D., 20.02.2002, E.2001/3243, K.2002/719 (www.mevbank.com Erişim:18.07.2008)

"Şirket ortakları ve çalışanları adına veya isimsiz hesaplara yatırıldığı ... bu hesaplara yatırılan paraların kayıt dışı bırakılmış net hasılat olduğunun anlaşıldığı, bu hesaplara yatırılan yabancı paralardan şirketlerin belli ortaklarına çekilen yabancı paraların yatırıldığı ve çekildiği tarihler arasında kur farkı hesaplanmasında kanuna aykırılık bulunmadığı..."

³⁶⁷ Ürel, s.480.

280'nci maddesi uyarınca değerlendirilmesi gerektiği görüşündedir.³⁶⁸ Danıştay çeşitli kararlarında istenildiğinde ticari işletme içinde tasarruf etme imkânının olmaması gerekçesiyle vergi idaresinin yaklaşımını uygun bulmamıştır.³⁶⁹ Danıştay kararına göre teminatın devamı süresince değerlendirilme VUK md.289 uyarınca mukayyet bedelle yapılacak, teminat tasarruf edebilir hale gelince değerlendirilme ölçütü değişecek ve geçerli kur esas alınarak değerlendirilme yapılacaktır. Oluşan kur farkları ise sonuç hesaplarına intikal ettirilecektir.³⁷⁰ Bize göre Danıştay kararları yerindedir.

c. Döviz endeksli ve yabancı para cinsinden menkul kıymetlerde kur farkları

VUK'nun 279'ncü maddesi uyarınca, hisse senetleri ile portföyünün en az %51'i Türk şirketlerinin hisse senetlerinden oluşan yatırım fonları alış bedeli ile bunlar dışındaki menkul kıymetler borsa rayici ile değerlendirilir. Borsa rayici yoksa veya bu rayicin muvazaalı şekilde olduğu anlaşılırsa değerlemeye esas bedel, menkul kıymetin alış bedeline vadesinde elde edilecek gelirin (kur farkları dahil) iktisap tarihinden değerlendirilme gününe kadar geçen süreye isabet eden kısmının eklenmesi suretiyle hesaplanır. Ancak, borsa rayici bulunmayan, getirisi ihraç edenin kar ve zararına bağlı

³⁶⁸ Mehmet Ali Özyer, "Yabancı Para ve Yabancı Para Cinsinden Kıymetlerin Değerlemesi", **Yaklaşım**, Sayı.77, Mayıs 1999, s.43.

³⁶⁹ Dnş. 3. D., T.06.04.2001, E.2000/2134, K.2001/3198 (www.mevbank.com Erişim:18.07.2008)

"Döviz alımı satımı ile uğraşan davacı şirketin faaliyeti gereği Türk Parası Kıymetini Koruma Hakkında 32 sayılı Karar'a ilişkin 98.32/22 sayılı Tebliğ uyarınca teminat olarak Ziraat Bankası'na yatırıldığı 150.000 Alman Markı'nın yukarıda sözü geçen karara ilişkin 97/32-18 sayılı Tebliğ'de Bankanın Muhtelif Borçları Bloke Paralar Hesabında izleneceği ve herhangi bir nedenle faaliyetin sona ermesi halinde ancak Hazine Müsteşarlığı'nın talimatı üzerine ilgili şirkete ödeneceği ve bu hesaptaki tutarlara faiz ödenmeyeceği belirtildiğinden zorunlu olarak yatırılan ticari faaliyet devam ettiği sürece bloke tutulan döviz cinsinden teminatların istendiğinde işletmenin ticari işlerinde kullanılması başka bir anlatımın tasarruf edilmesi olanaksızdır.

... Bu bakımdan bağlı değer olarak bankada tutulan döviz cinsinden teminatın alacak olarak değerlendirilmesi gerekmediğinden, sözü edilen teminatın ticari faaliyet sonucu doğan bir alacak olarak kabul edilmesi suretiyle hesaplanan kur farklarından oluşan kambiyo gelirinin beyan edilmediğinden bahisle davacı şirket adına yapılan tarhiyat kanuna uygun olmadığından ..."

Dnş.4.D., T.28.11.2002, E.2002/1844, K.2002/3701, (**Yaklaşım**, Sayı.127, Temmuz 2003, s.245)

"Şirketin teminat olarak T.C. Ziraat Bankasına yatırdığı Alman Markının 97-32/18 sayılı Tebliğ uyarınca bankanın "*Muhtelif Borçları*" hesabında izleneceği ve herhangi bir nedenle faaliyetin sona ermesi halinde ilgiliye ödeneceği ve bu hesaptaki tutarlara faiz ödenmeyeceği belirtildiğinden zorunlu olarak yatırılan ve ticari faaliyet devam ettiği sürece bloke halde tutulan döviz cinsinden teminatın istendiğinde işletmenin ticari işlerinde kullanılması ve üzerinde tasarrufta bulunulması olanaksız olduğundan, kur farkından doğan tutarın geçici vergi matrahına dahil edilemeyeceği..."

Dnş. 3. D., T.03.02.2005, E.2004/912, K.2005/295 (www.mevbank.com Erişim:30.07.2008)

"Bağlı değer olarak bankada tutulan döviz cinsinden teminatın, istendiğinde işletmenin ticari işlerinde kullanılması başka bir anlatımla üzerinde tasarrufta bulunulması imkansız olduğundan alacaklar gibi dönem sonunda değerlemeye tabi tutulamayacağı..."

³⁷⁰ Yılmaz Özbalcı, **Sirküler Yargı Kararları**, Oluş Mali Hukuk Bürosu, S.XI/225, T.20.10.2001, s.2.

olarak doğan ve değerlendirme günü itibariyle hesaplanması mümkün olmayan menkul kıymetler, alış bedeli ile değerlendirilir.³⁷¹

VUK’nda 4369 sayılı Kanunla yapılan değişiklikle, yılsonunda oluşan faizlerin ve kur farklarının menkul kıymetin değerine eklenmesi ve bu şekilde vergi matrahının tespitinde dikkate alınması sağlanmıştır.³⁷² Bu değişiklikle, döviz cinsinden yada dövize endeksli menkul kıymetlerin yılsonunda değerlendirilmesi ve hesaplanan olumlu kur farklarının maliyete eklenmesi ve gelir yazılması sağlanmıştır.³⁷³ Diğer taraftan madde hükmü uyarınca, kurların düşmesi halinde aleyhte oluşan kur farklarının da menkul kıymetin değerinden düşülmesi ve dönem zararı olarak kayıtlara intikal ettirilmesi gerekir.

Özbalcı’nın bizim de katıldığımız görüşüne göre, menkul kıymetlerin dönem sonunda işleyen faizlerinin gelir kaydedilmesi için VUK’nun 279’ncü maddesinde 4369 sayılı Kanunla yapılan değişikliğe ihtiyaç bulunmamaktadır. Zira VUK’nun henüz tahsil edilmeyen hasılatın kayıtlara alınması gerektiğini düzenleyen aktif geçici hesap kıymetleri başlığını taşıyan 283’ncü maddesi düzenlemesi bunu gerektirmektedir.³⁷⁴

3. Dövizli alacakların, borçların, avansların değerlendirilmesinde ortaya çıkan kur farkları

a. Dövizli alacak ve borçların değerlendirilmesi

aa. Alacak ve borçların değerlendirilmesinde genel açıklama

Yabancı para cinsinden veya yabancı paraya endeksli alacakların değerlendirilmesinde, VUK’nun yabancı paralar başlıklı 280’nci maddesi geçerlidir. Söz konusu düzenlemeye göre değerlendirme sırasında, yılsonlarında Maliye Bakanlığı tarafından VUK genel tebliği ile duyurulan kur veya bu kur yoksa T.C. Merkez Bankası

³⁷¹ VUK’nun 4369 sayılı Kanununun 6’ncü maddesiyle değişik 279’ncü maddesi.

³⁷² Özcalcı, **Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları**, s.673.

³⁷³ Sazak, s.242.

³⁷⁴ Özbalcı, **Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları**, 673. Diğer taraftan, aynı husus değişiklikten önce Çelik ve Vural tarafından yazılan bir makalede de ortaya konulmuştur. (Celal Çelik ve Selim Vural, “Kurumlar Vergisi Mükellefleri Açısından Devlet Tahvilleri ve Hazine Bonusu Faizlerinde Elde Etme”, **Vergi Dünyası**, Sayı.179, Temmuz 1996, s.57-83).

tarafından ilan edilen değerlendirme günü geçerli olan döviz alış kur esas alınır. Diğer taraftan ticari kazancın elde edilmesinde tahakkuk ilkesinin geçerli olmasının bir sonucu olarak, yabancı para cinsinden alacak ve borçlar tahakkuk ettiği tarihte geçerli kurla değerlendirilerek kayıtlara intikal ettirilmelidir.³⁷⁵

Öte yandan, vadesi gelmemiş senede bağlı dövizli alacaklar ve borçlarda reeskont ayrılabilmesi mümkündür (VUK md.280/3). Reeskont hesaplamalarında varsa senette yazılı faiz oranı, eğer bu yoksa değerlendirme gününde geçerli olan Londra Bankalar Arası Faiz Oranı (LİBOR) esas alınmalıdır.

Yabancı para cinsinden senetlere reeskont ayrılabilmesi konusu, VUK’nda 1998 yılında 4769 sayılı Kanunla yapılan değişiklikler ile yasal dayanağa kavuşmuştur. Söz konusu hükmün yasa da bulunmadığı dönemde Danıştay, döviz üzerinden düzenlenen alacak senetlerinin Türk Lirasına çevrildikten sonra reeskonta tabi tutulabileceğini kabul etmiştir.³⁷⁶ Kanaatimizce, uyuşmazlık konusu yılda konunun yasal dayanağı bulunmasa da, Danıştay tarafından verilen karar özü itibariyle doğrudur.

Reeskont uygulaması sırasında VUK’nun 281 ve 285’nci maddesi düzenlemeleri dikkate alınacaktır. VUK’nun mük. 290’nci maddesi kapsamında, finansal kiralama sayılan işlemlerle ilgili olarak ortaya çıkan alacak ve borçlar reeskonta tabi tutulamaz.³⁷⁷

Danıştay bir kararında hak satışı olarak nitelendirdiği devre mülk satışlarından kaynaklanan alacak senetlerinin yılsonlarında değerlendirilmesi sonucunda ortaya çıkan kur farklarının ilgili dönemlerle ilişkilendirilmesi gerektiğine hükmetmiştir.³⁷⁸

³⁷⁵ Özbalcı, **Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları**, 682.

³⁷⁶ Dnş.3.D., T.27.10.1999, E.1998/1695, K.1999/3542, (www.mevbank.com, Erişim:23.07.2008)

“Döviz üzerinden düzenlenen alacak senetlerinin yılsonu kuru ile değerlendirilerek Türk Lirasına çevrildikten sonra değerlendirilmiş senet tutarı üzerinden iç iskonto yöntemiyle ... LİBOR+1 reeskont oranı esas alınarak hesaplanan kurum kazancının ihtirazi kayıtlı beyan edildiğinin... dövizle bağlı alacaklar değerlendirme tarihi itibariyle kur farkından dolayı değer kazanırken, aynı zamanda vadeli alacak olduğundan, değerlendirme günü itibariyle vadesinde olduğundan daha düşük bir değeri taşıdığı için değerlendirme günündeki gerçek değer bulunması amacıyla davacı şirket tarafından yapılan işlemlerde yukarıda yazılı mevzuata aykırılık görülmediğinden fazladan tahakkuk ettirilen vergi ve fonlarda hukuki isabet görülmediği...”

³⁷⁷ VUK mük. md. 290/2.

³⁷⁸ Dnş.4.D., T.06.03.2000, E.1999/4979, K.2000/832 (www.mevbank.com, Erişim:18.07.2008)

“Devre tatil hakkı satış bedelleri için döviz cinsinden alınan alacak senetlerinin de yıl içinde tahsili veya yılsonu değerlemesi sonucu ortaya çıkan kur farklarının da, doğdukları yılın geliri olarak kabulü zorunludur.”

4761 sayılı Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanunun³⁷⁹ 4'ncü maddesi ile 5422 sayılı KVK'na eklenen geçici 31'nci madde ile Türkiye Petrolleri Anonim Ortaklığı'nın 2001-2005 yılı faaliyetlerine uygulanmak üzere özel bir düzenleme yapılmıştır. Söz konusu düzenleme ile bu kamu şirketinin, yurt dışı iştiraklerinin finansmanından doğan alacakların değerlendirilmesi sonucunda lehe oluşan kur farklarının pasifte özel bir hesapta tutulması ve aleyhte olan kur farklarının ise aktifte özel bir hesapta tutulması ve dönem kâr veya zararıyla ilişki kurulmaması esası getirilmiştir. Lehe kur farkı ile kapatılmayan tutarların yurt dışı iştirakin işi bırakması halinde zarar addolunması esası getirilmiştir.

Döviz cinsinden şüpheli alacaklarda değerlendirme yapılması zorunlu değildir. Çünkü şüpheli alacaklar tasarruf değeriyle değerlendirilir. Öte yandan, dövizli şüpheli alacakların yılsonu kuruyla değerlendirilmesi halinde, ortaya çıkan kur farkları da gelir yazılacaktır. Ancak, gelir yazılan bu tutar için de karşılık ayrılması mümkündür.³⁸⁰

Danıştay VDDGK bir kararında kâr dağıtım kararı alınan bir temettü borcunun değerlemeye tabi tutulmasını uygun bulmamıştır.³⁸¹

ab. Serbest bölge veya ilişkili firmalardan olan dövizli alacakların değerlendirilmesi

Halen geçerli olan mevzuata göre, serbest bölgelerde şube olarak faaliyet göstermek mümkündür. Serbest bölgede bir Türk Şirketinin şube açması halinde, şubeye bir sermaye tahsis etmesi gerekecektir. Öte yandan, merkezi Türkiye'de bulunan

³⁷⁹ 22.06.2002 tarih ve 24793 nolu Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

³⁸⁰ Funda Musaoğlu, "Yurtdışından Olan Alacaklarda Şüpheli Alacak Karşılığı Ayrılması", **Vergi Sorunları**, Sayı.132, Eylül 1999, s.122.

³⁸¹ Dnş. VDDGK, T.19.10.2007, E.2007/143, K.2007/290, (**Vergi Dünyası**, Sayı.321, Mayıs 2008, s.171-172.) "Dosyanın incelenmesinden; ortaklarının %99,99'u yabancı olan şirketin, kâr dağıtım kararı aldığı genel kurul tarihi itibarıyla Türk Lirası olarak tutmak zorunda olduğu hesaplarına göre dağıtılacak kâr belirleyip, bu miktar üzerinden 193 sayılı Kanunun 94 üncü maddesi gereğince menkul sermaye iradı stopajını yaptığı anlaşılmakta olup; bu tarih itibarıyla yabancı ortakların Türk lirası cinsinden alacağı kâr payı hukuken belirlenmiş olmakla, aynı genel kurulda kâr payının döviz cinsinden ödeneceği yolunda karar alınmış ve ödemenin daha sonraki bir tarihte yapılmış olması, bu hukuki durumu etkilemeyecektir. Zira; hukuken genel kurul kararı ile belirlenmiş kâr payının, bu tarihteki döviz kuru üzerinden yabancı ortağa aktarımı ve bu meblağın şirket hesapları ile ilişkisinin kesilmesi gerekmektedir. Döviz cinsine çevrilen ve yabancı ortağın mal varlığına intikal etmesi gereken bu meblağın, fiilen dağıtmayarak şirket bünyesinde bırakılması ve kullanılması mümkün ise de, artık kâr payı niteliğini kaybedip, ortağın hukuken talep edilebilir menkul sermaye iradı olan tutarın genel kurul tarihi itibarıyla dövize çevrilip fiilen dağıtıldığı tarihe kadar döviz olarak değerlemeye tabi tutulması. 2001 yılına ilişkin kâr dağıtım tutarını aşan ve kur farkı tahakkuk ettirilen döneme ilişkin şirket giderlerini artıran bir yöntem olup, bu yöntemle kurum kazancının aşındırılması hukuken kabul edilemez. Bu nedenle, vergi mahkemesi ısrar kararının bu hususa ilişkin hüküm fıkrasında hukuka uygunluk görülmemiştir."

bu şirketin serbest bölgedeki şubesine tahsis ettiği sermaye ve şubeden olan alacak ile şubeye olan borçlarını değerlendirip değerlemeyeceği konuları tartışmalıdır.

Konuya ilişkin birinci görüşe göre, serbest bölge şubesine tahsis edilen sermaye değerlendirilmemeli, sermaye hareketi dışındaki diğer borç ve alacaklar değerlendirilmelidir. Serbest bölgede bulunan şubeye tahsis edilen sermaye iştirak mahiyetinde olup tekdüzen hesap planında “242 İştirakler Hesabı”nda izlenmeli ve bu tutar değerlemeye tabi tutulmamalıdır.³⁸² Öte yandan bu görüşe göre, serbest bölgede bulunan şubeden olan sermaye tahsisi dışındaki alacaklar tek düzen hesap planında “393 Merkez ve Şubeler Cari Hesabı”nda izlenmelidir. Bu hesapta izlenen dövizli borç ve alacaklar değerlendirilmeli ve ortaya çıkan kur farkları dönem faaliyet sonuçları ile ilişkilendirilmelidir.³⁸³

Konuya ilişkin ikinci görüşe göre, serbest bölgede bulunan şubenin merkezden ayrı bir tüzel kişiliği bulunmaması nedeniyle, şubeden olan alacağın değerlendirilmemesi gerekir. Bu görüşe göre, Borçlar Kanunu kapsamında alacak ve borçlu sıfatları aynı tüzel kişilikte toplanacağından değerlemeye konu bir alacak ve borç bulunmayacaktır.³⁸⁴

Öte yandan İdare tarafından verilen bir özalgede, birinci görüş benimsenmiş ve merkezi Türkiye içerisinde bulunan bir firmanın, serbest bölgede faaliyet gösteren şubesinden olan döviz cinsinden alacakları dolayısıyla oluşan kur farklarının gider

³⁸² Mehmet Maç, “Yurt Dışındaki veya Serbest Bölgedeki Şube ile İlgili Sermaye Hesabı ve Cari Hesap”, **Yaklaşım**, Sayı.98, Şubat 2001, s.77. Diğer taraftan bize göre tek düzen hesap planında yer alan “245 Bağlı Ortaklıklar” hesabı şubeye tahsis edilen sermayeyi izlemek için daha uygundur. 1 sayılı MSUGT 245 nolu hesabın açıklamasında, sahiplik oranı %50’nin üzerinde bulunan (şubelerin %100 sermayesi merkeze aittir) iştirakler Bağlı Ortaklıklar hesabında izlenmesi gerektiği belirtilmiştir.

³⁸³ Maç, “Yurt Dışındaki veya Serbest Bölgedeki Şube ile İlgili Sermaye Hesabı ve Cari Hesap”, s.78.

³⁸⁴ Himmet Karadağ, “Serbest Bölgeler ve Bazı Vergisel Sorunlar”, **Vergi Dünyası**, Sayı.247, Mart 2002, s.111. “Bilindiği gibi Borçlar Kanunumuz 116’ncı maddesinde “Alacaklılık ve borçluluk sıfatlarının bir şahısta içtimaiyle borç sakıt olur. Bu içtimain zevaliyle borç avdet eder.” demek suretiyle alacaklı ve borçlu sıfatlarının birleşmesi durumunda borcun sona ereceğini belirtmiştir.

Mevcut uygulamada Türkiye’deki ana merkez serbest bölge şubesine olan alacak ve borçlarını Vergi Usul Kanunu hükümleri çerçevesinde değerlemektedir. Bu kapsamda merkezin serbest bölge şubesine olan dövizli borç ve alacaklarından ortaya çıkabilecek kur farkı vb. giderlerin gider olarak kaydı mümkün olmayacaktır. Serbest bölge şubesinin ayrı bir tüzel kişiliğinin olmadığı varsayımı ile ortada tek bir tüzel kişilik kalacak Borçlar Kanunu kapsamında alacak ve borçlu sıfatları aynı tüzel kişilikte toplanacağı için değerlemeye konu alacak veya borç kalmayacaktır.”

yazılabileceği belirtilmiştir.³⁸⁵ Ancak 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun yürürlükte olduğu dönemde verilen bu özgelgenin sonucu çok açık değildir.

Danıştay, yurtdışında mukim bir firmaya sermayeye iştirak amacıyla gönderilen ancak yasal kayıtlarda alacaklar hesabında izlenen ABD Doları cinsinden paraların değerlendirilmesi gerektiği düşüncesiyle yapılan tarhiyatı, sermaye artırım prosedürleri tam olarak tamamlanmasa dahi, banka dekontları, parayı kullanan firma tarafından faiz ödenmemesi, inceleme elemanının “*sermaye iştirakinin bildirilmemesi*” şeklindeki suç duyurusunda bulunması gibi delillere vurgu yaparak, vergiyi doğuran olayın gerçek mahiyetinin geçerli olduğu gerekçesiyle uygun bulmamıştır.³⁸⁶ Danıştay görüşüne katılıyoruz.

Türkiye’de yıllara sari inşaat işi yapan bir yabancı bir şirketin şubesinin, iş bitiminden önce ana merkeze gönderdiği paralarla ilgili olarak idare tarafından verilen bir özgelgede, iş bitimi olmadan kâr dağıtımını yapılamayacağı bu nedenle gönderilen paraların dövizli alacak gibi değerlendirilmesi ve emsaline uygun bir şekilde faiz

³⁸⁵ İD Özgelgesi, Sayı. B.07.4.DEF.0.34.11/KVK-14/6 T.[tarihsiz] (www.ivdb.gov.tr, Erişim:14.06.2008)

“Bu hükümlere göre, şirketiniz merkez şubesi ile serbest bölgedeki şubesi arasında cari hesap ilişkilerinde doğan döviz bazında meydana gelecek (tahakkuk eden) kur farklarının şirket merkezünüzün hesaplarına durumuna göre gider veya gelir olarak kaydı mümkün bulunmakta ancak, şubenizin serbest bölgedeki ticari faaliyetlerine ilişkin yüklendiği giderlerin merkez kayıtlarında kanunen kabul edilmeyen giderler olarak dikkate alınacağı gerekçesi ile söz konusu cari hesap ilişkilerinden doğan kur farkı giderlerin serbest bölgede yürütülen şubeniz faaliyetleri ile direkt olarak ilişkilendirilmesi halinde söz konusu kur farklarının kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alınması gerekeceği tabiidir.”

³⁸⁶ Dnş.4.D., T.03.05.2000, E.2000/768, K.2000/1912, (www.mevbank.com, Erişim:13.07.2008)

“Tüm bu havalelere ilişkin talimatlarda, davacı kurum tarafından yazılan “... şirketine sermaye payı olarak” ibaresi bulunmaktadır.

Gönderilen havale miktarının 1997 yılı Ağustos ayına kadar anılan firmada ortaklara borçlar hesabında izlenmesi nedeniyle, söz konusu borcun davacı kurumun alacağı olduğu ve değerlemeye tabi tutulması gerektiği ileri sürülerek tarhiyat yapılmıştır. Ancak bu paranın alacak olduğu ileri sürülerek tarhiyat yapılırken, yurt dışına aktarılan sermaye iştirakinin Hazine Müsteşarlığına bildirilmemesi nedeniyle suç duyurusunda bulunulması olayın niteliği hakkında inceleme elemanlarınca çelişkide kaldığını göstermektedir. Nitekim, bu konuda açılan dava Asliye Ceza Mahkemesince ön ödeme üzerine ortadan kaldırılmıştır.

Bu saptamalar göz önüne alındığında yurt dışına gönderilen paranın borç olarak değil, adlı firmanın sermayesine iştirak olarak gönderildiği sonucu ortaya çıkmaktadır. Dosyada mevcut anlaşma örnekleri ve gönderilen paraların sermayeye iştirak olduğunu belirleyen havalelere ilişkin belgeler mevcut iken olayın gerçek mahiyeti dikkate alınmadan, sadece diğer firmanın bilanço kayıtları esas alınarak bu paraların borç olarak gönderildiğinin kabulü mümkün değildir. Kaldı ki, ilgili firma bu paraları borç olarak almadığını, hiç bir faiz ödemediğini ve sermaye için aldığını kabul etmekte ve sermaye artırım prosedürü tamamlanmadığı için ortaklara borçlar hesabında izlediğini bildirmektedir. Öte yandan borç olmadığı için bu paralar hiç bir zaman geri de dönmemiştir.

Bu durumda, sermayeye iştirak için gönderildiği açık olan, bu paraların alacak olduğu iddiasıyla yapılan tarhiyatta ve bu tarhiyata karşı açılan davanın kısmen reddine dair mahkeme kararında isabet görülmemiştir.”

hesaplanması gerektiği ifade edilmiştir.³⁸⁷ Bize göre İdarenin özelgedeki görüşü mevzuata uygundur.

Bize göre serbest bölgede bulunan şubeden alacakların değerlendirilmesi konusunda, yukarıda yer alan birinci görüşün geçerli olması gerekir. Buna göre şubeden olan alacağın niteliği önemlidir. Şayet alacak şube sermayesi niteliğinde ise bu tutar mukayyet değerle izlenmelidir. Şayet ticari bir alacak veya borçsa değerlendirilmeli ve oluşan kur farkları doğrudan dönem sonuçlarıyla ilişkilendirilmelidir.

ac. Finansal kiralama sözleşmelerinden kaynaklanan kur farkları

Finansal kiralama işlemlerinde gerek kiralayana, gerekse kiracının yapacağı değerlendirme işlemleri, VUK'nun mükerrer 290'ncı maddesinde düzenlenmiştir. Söz konusu düzenlemeye göre, kiracılar kullanma hakkını ve sözleşmeden kaynaklanan kira ödemelerinden oluşan borçları aynı anda kayıtlarında izler. Kiracı, faiz ödemelerinin izleyen dönemlerine isabet eden kısmını aktifleştirmek suretiyle ilgili dönemlerde gider olarak kaydeder. Detaylı bir düzenleme olan madde metninde kur farkları ile ilgili bir ifade yer almazken, uygulamayı açıklayan 319 numaralı VUK Genel Tebliği'nde, kiralayana şirketlerin kullandıkları dövizli veya dövize endeksli kredilerden ötürü ilk yıl için ortaya çıkan kur farklarını maliyet bedeline eklemeleri gerektiği düzenlenmiştir.³⁸⁸ Diğer taraftan izleyen yıllarda ise gider kaydedilecektir.³⁸⁹

Kanuni düzenlemenin çok detaylı olması ve genel tebliğ düzenlemesinin de bulunmasına rağmen, bu düzenlemelerde kiracı tarafından finansal kiralama şirketine

³⁸⁷ GGM Özeldes, T.27.10.1998, Sayı. B.07.0.GEL.0.51/5117-17-38503, (Yılmaz Özbacı, "Dar Mükellefiyette Türkiye'deki Faaliyetle-Merkez İlişkisi Açısından Alacak-Borç Değerlemesi", Sirküler II-85, Sirküler T. 08.12.1998, Ankara: Oluş Mali Hukuk Bürosu)

"Bu durumda adı geçen firmanın iş bitmeden kâr dağıtımını yapması mümkün değildir. Kâr dağıtımını olmaksızın yurt dışı transferi yapılan paralar dar mükellef olan kurum açısından alacak niteliğinde olduğundan, emsalinden düşük olmamak üzere faiz hesaplanması gerekmekte olup, aksi halde örtülü kazanç dağıtımını yapılmış olacaktır."

³⁸⁸ 01.07.2003 tarih ve 25155 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanan 319 nolu VUK GT'nin II-A/5 bölümünde yer alan düzenleme aşağıdaki gibidir.

"5-Kiralayana şirketler tarafından iktisadi kıymetin satın alınmasında Türk Lirası veya döviz cinsinden kredi kullanılmış ise ilk yıl için ödenen kur farkları ve faiz giderlerinin sözleşme yapılmasından önce kıymetin maliyetine ilave edilebilecek olması halinde maliyete ilave edilecek aksi halde ve diğer yıllarda ise gider kaydedilecektir."

³⁸⁹ Nuran Cömert Doyrangöl, "Son Düzenlemelere Göre Finansal Kiralama İşlemlerinin Muhasebeleştirilmesi", **Mali Çözüm**, Sayı. 64, Temmuz-Ağustos-Eylül 2003, s. 9

ödenecek dövizle endeksli kiralar nedeniyle oluşabilecek kur farklarının tabi olması gereken işlem açıklanmamıştır.

İdare tarafından verilen özelerde, finansal kiralama sözleşmesine istinaden yabancı para cinsinden taksitlerin ödenmesi sırasında, kiracı nezdinde oluşan kur farklarının bu iktisadi kıymetin bedeline dahil edilmesi ve iktisadi kıymetle birlikte amortismanla tabi tutulması gerektiği ifade edilmiştir.³⁹⁰ Coşgun, söz konusu özelerin hatalı olduğunu ifade etmiş ve finansal kiralama işleminin bir kredi ilişkisinden farksız olduğunu, bu nedenle finansal kiralama sözleşmelerine istinaden kiracı tarafından yapılan ödemelerde birinci yıl içinde oluşan kur farklarının maliyet bedeliyle ilişkilendirilmesinin zorunlu, sonradan ortaya çıkanların ise maliyetlerle veya gelir tablosu ile ilişkilendirilmesinin ihtiyari olduğu görüşünü ifade etmiştir.³⁹¹

Bize göre finansal kiralama sözleşmelerine ait özel düzenleme mahiyetindeki yasa maddesinde, kur farklarının maliyet bedeliyle ilişkilendirileceğine dair bir belirleme yoktur. Bu nedenle özelerle Coşgun tarafından ileri sürülen görüşler VUK mük. md.290 düzenlemesine aykırıdır. Dolayısıyla, yabancı para cinsinden finansal kira sözleşmesinden kaynaklanan borçların, VUK md.280 uyarınca değerlendirilmesi ve oluşan kur farkları gelir tablosu ile ilişkilendirilmesi gerekir.

b. Dövizli avansların değerlendirilmesinde ortaya çıkan kur farkları

ba. Avansların tanımı ve hukuki mahiyeti

Avans, ileride yapılacak ödemeye karşılık önceden verilen ön ödeme, peşin ödeme olarak tanımlanabilir.³⁹² Avansların taahhütleri garanti altına almak, güven ve

³⁹⁰ İD Özelgesi, T.03.05.2005, Sayı.3545, (www.ivdb.gov.tr, Erişim:24.05.2008) Konuyla ilgili olarak İD tarafından verilen başka bir özelge de aynı paraleldedir. [İD Özelgesi, T.09.05.2005, Sayı.3668(www.ivdb.gov.tr, Erişim:24.05.2008)]

“Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğüne iletilmiş olup, cevaben alınan 02/05/2005 tarih ve B.07.0.GEL.0.29/2959-M-290-19/19585 sayılı yazıda; ... Finansal kiralama yoluyla edinilen kıymete ilişkin olarak kiralama süresi içinde sözleşmeye istinaden yabancı para üzerinden yapılan kira ödemelerinin değerlendirilmesi sonucu ortaya çıkan kur farkının, finansal kiralama konusu kıymetin maliyetine intikal ettirilmesi ve maliyete eklenen bu farkların ilgili kıymetin amortisman süresi içinde itfa edilmesi gerekmektedir.”

³⁹¹ Okan Coşgun, “Finansal Kiralama İşlemlerinde Ortaya Çıkan Faiz ve Kur Farklarının Durumu”, *Vergi Dünyası*, Sayı.351, Kasım 2010, s.117-119.

³⁹² Salih Özel, “Avans Kavramı ve Damga Vergisi İlişkisi”, *Yaklaşım*, Sayı.137, Mayıs 2004, s.17,

işin devamını sağlamak, gelecekteki fiyat artışlarından alıcıyı korumak,³⁹³ finansman sağlamak³⁹⁴ gibi fonksiyonları mevcuttur. Avans ödemeleri, iki veya daha fazla kişi arasında yapılan satım, kira, istisna, hizmet sözleşmeleri gibi, iki tarafa borç yükleyen sözleşmelerden dolayı ortaya çıkmaktadır.³⁹⁵ Avanslar mahiyet itibariyle pişmanlık akçesinden daha ziyade pey akçesi³⁹⁶ niteliğinde kabul edilmekte olup avans ödemesi para borcunun (semenin) kısmen ifası niteliğindedir.³⁹⁷

Normal koşullarda alınan avans karşılığında yüklenilen borç, mal teslim veya hizmet ifası şeklinde bir borçtur. Avans, gelecekte yapılacak olan mal teslimleri ve hizmet ifaları için peşin alınan veya verilen değer olup, bu itibarla gerçek bir borç veya alacak karakteri taşımaz.³⁹⁸ İleride yapılacak bir işle ilgili olarak peşin tahsil edilen yabancı para cinsinden avanslar, sözleşme feshedilmediği sürece VUK md.280 anlamında borç ve alacak mahiyetinde değildir. Zira akit sonlandırılıncaya kadar borç, para borcu değil, mal teslimi veya hizmet ifası borcudur.³⁹⁹

Borçlunun temerrüdü nedeniyle avans verilen işlemin gerçekleşmemesi halinde avansı veren kişi, duruma göre yerine getirmiş olduğu edimin sebepsiz zenginleşme yoluyla iadesini isteyebilir.⁴⁰⁰ “*Akdin feshi*” hali bir çeşit yenilik doğurucu hak olup, bu durum Borçlar Kanunu’nun sebepsiz iktisabı düzenleyen 61. maddesi ile akdin feshinin sonuçlarını düzenleyen 108. maddesi hükmü gereği alınan avansın iadesi

³⁹³ Muzaffer Kökver, Ramazan Yakışıklı, “Yabancı Para Cinsinden Avansların Değerlenmesi”, **Vergi Dünyası**, Sayı.181, Eylül 1996, s.56.

³⁹⁴ Ankara YMM Odası, Mevzuatı İzleme ve Değerlendirme Komisyonu Kararı, T.02.05.2007, K.2007/72-2, (<http://www.ankara.ymmo.org.tr/Mevzuat.asp>, Erişim:27.09.2008)

³⁹⁵ Erdoğan Arslan, “Avansların Hukuki Mahiyeti ve Sonuçları-I”, **Yaklaşım**, Sayı.121, Ocak 2003, s.102.

³⁹⁶ Pey akçesi BK md.156’da aşağıdaki şekilde düzenlenmiştir.

“Madde 156 - Bir kimse pey akçesi verdiği takdirde, bunu zamanı rücu olarak değil; belki akdin inikadına delil olmak üzere vermiş addolunur.

Hilafına mahalli adet veya mukavele olmadıkça, pey akçesini alan, matlubuna mahsup etmiyerek onu muhafaza eder. Zamanı rücu şart edildiği halde, akitlerden her biri akitten rücu salahiyetini haiz addolunur. Pey akçesi vermiş olan rücu ederse, verdiği terk eder ve pey akçesini almış olan rücu ederse, aldığının iki mislini iade eder.”

³⁹⁷ Erdoğan Arslan, “Avansların Hukuki Mahiyeti ve Sonuçları-I”, s.103-104.

³⁹⁸ Burhan Gezgin, “Şüpheli Alacak Uygulamasında Alacağın Hasılat Kaydedilmiş Olması Zorunlu Mudur”, **Vergi Dünyası**, Sayı.225, Mayıs 2000, s.71.

³⁹⁹ Özdin, s.35.

⁴⁰⁰ Erdoğan Arslan, “Avansların Hukuki Mahiyeti ve Sonuçları-I”, s.105.

gerekeceğinden taraflar arasındaki hukuki ilişki “*para borcu*” ilişkisine dönüşmektedir.⁴⁰¹

bb. Avanslarla ilgili düzenlemeler

Yabancı para cinsinden verilen ve alınan avansların değerlendirilmesi konusunda VUK’nda yeterli açıklıkta hüküm bulunmamaktadır. Öte yandan konuyla ilgili olarak Danıştay İçtihadı Birleştirme Kararı ve Genel Tebliğ bazında idari bir düzenleme de bulunmamaktadır. Bu nedenle geçici vergi ve hesap dönemi sonlarında avansları değerlendirilip değerlendirilmeyeceği konusu vergi hukuku yazınında ve vergi yargısında tartışmalı konulardan biridir.

Öte yandan VUK’nun enflasyon düzeltilmesini düzenleyen mük. 298’nci maddesinde avanslar parasal olmayan bir kalem olan stoklar arasında düzenlenmiştir. Ancak yasal düzenlemenin parasal olmayan kıymet olarak nitelendirmesine rağmen, konuya ilişkin VUK Sirkülerinde, aksi bir belirleme ile verilen avanslar parasal kıymet olarak nitelendirilmiştir.⁴⁰² Ayrıca aynı Sirkülerin 2.15 bölümünde, enflasyon düzeltilmesi yapmayacak olanların da verilen ve alınan avanslarının parasal olmayan kıymet mahiyetinde olması halinde, bu avansların da enflasyon düzeltilmesine tabi tutulabileceği ifade edilmiştir.⁴⁰³

⁴⁰¹ Canpolat, s.116; Mehmet Canpolat, “Yabancı Para Olarak Alınan Sipariş Avansları Değerleme Konusu Yapılabilir Mi?”, **Vergi Dünyası**, Sayı.227, Temmuz 2000, s.116; Ali Özdin, “Yabancı Para Cinsinden Alınan Avansların Değerlemesi”, **Vergi Dünyası**, Sayı.279, Kasım 2004, s.34.

⁴⁰²9 Sıra Nolu VUK Sirküleri, 05.08.2004, (www.gib.gov.tr, Erişim 28.09.2008)

“2.1. Yabancı Para Cinsinden Hisse Senetleri, İştirakler ve Avansların Durumu
... Ancak, işletmelerin aktifinde bulunan yabancı para cinsinden hisse senetleri, iştirakler ve avansların, Vergi Usul Kanununun mükerrer 298 nci maddesinin (A) fıkrasının (8) numaralı bendinin Bakanlığımıza verdiği yetkiye istinaden düzeltme tarihindeki döviz kuru ile düzeltilmeleri uygun görülmüştür.”

⁴⁰³ 9 sıra nolu VUK Sirküleri, 05.08.2004, (www.gib.gov.tr, Erişim 28.09.2008)

“2.15. Enflasyon Düzeltilmesi Yapmak Durumunda Olmayanlarca Verilen veya Alınan Avanslar
Bilindiği üzere avanslar esas itibarıyla parasal bir mahiyet taşımakla birlikte, ilgili olduğu kıymete bağlı olarak parasal olmayan kıymet de olabilmekte, parasal olmayan bir mahiyet taşıması durumunda da düzeltmeye tabi tutulmaları gerekmektedir.
Benzer şekilde enflasyon düzeltilmesi yapmak durumunda olmayanlarca (Genel ve katma bütçeli kuruluşlar gibi) verilen veya alınan avanslar da parasal olmayan kıymet mahiyeti taşımaları durumunda, Vergi Usul Kanununun geçici 25 inci maddesine göre enflasyon düzeltilmesine tabi tutulacaklardır.”

Alınan avanslar örtülü sermaye uygulamasında borçlanma olarak kabul edilmektedir. Bu durum uygulamada sorunlar yaratabilir.⁴⁰⁴

MSUGT’nde ticari işlemlerle ilgili olarak verilen avanslar bilançonun aktifinde stoklar, maddi duran varlıklar, maddi olmayan duran varlıklar ve özel tükenmeye bağlı varlıklar arasında gösterilmişken, alınan avanslar doğrudan pasifte borçlar arasında gösterilmiştir.⁴⁰⁵ MSUGT’nde verilen avansların stok hesap grubunda, alınan avansların ise borç hesaplarında izleniyor oluşu bazı yazarlar tarafından eleştirilmiştir.⁴⁰⁶

SPK tarafından, kendi mevzuatı ile ilgili olarak yazılan bir yazıda dövizli avansların yılsonu kurlarıyla değerlendirilmesi ve değerlendirme sonucunda ortaya çıkan kur farklarının gelir tablosuyla ilişkilendirilmemesi, siparişe konu varlığın maliyet bedeliyle ilişkilendirilmek üzere bilançoda geçici bir hesapta izlenmesi gerektiği belirtilmiştir.⁴⁰⁷ Öte yandan SPK genel tebliğinde, avans niteliğindeki alacakların reeskonta tabi tutulamayacağı ve mukayyet değeri ile değerlendirilmesi gerektiği belirtilmektedir.⁴⁰⁸

⁴⁰⁴ Veysi Seviğ, Bumin Doğrusöz, “Soru-Yanıt, İş Avansı ve Örtülü Sermaye” **Referans**, T.26.12.2007, s.10.

⁴⁰⁵ 1 sıra nolu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği, RG 21447 (Mükerrer), RG T.26.12.1992.

MSUGT’nde verilen avanslar 15 Stoklar grubunda 159 Verilen Sipariş Avansları, 19 Diğer Dönen Varlıklar grubunda 196 Personel Avansları, 25 Maddi Duran Varlıklar hesap grubunda 259 Verilen Avanslar, 26 Maddi Olmayan Duran Varlıklar 269 Verilen Avanslar, 27 Özel Tükenmeye Bağlı Varlıklar grubunda 279 Verilen Avanslar hesaplarında gösterilmiştir. Öte yandan alınan avanslar ise 34 Alınan Avanslar Grubunda 340 Alınan Sipariş Avansları, 349 Alınan Diğer Avanslar, 44 Alınan Avanslar grubunda 440 Alınan Sipariş Avansları ve Alınan Diğer Avanslar hesaplarında gösterilmiştir.

⁴⁰⁶ Özyer, “Yabancı Para ve Yabancı Para Cinsinden Kıymetlerin Değerlemesi”, s.41.

“Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği’nde avanslar için yapılan sınıflandırma ise kendi içinde çelişmektedir. Zira verilen avanslar stoklarla ilişkilendirilirken alınan avanslar borçlarla ilişkilendirilmektedir. Eğer alınan avans işletme için bir borç niteliğinde ise verilen avansın neden alacak niteliği bulunmadığını anlamak güçtür. Kaldı ki verilen avansları bu sistemde alacak olarak nitelememenin hiçbir dayanağı bulunmamaktadır.”

⁴⁰⁷ Mehmet Maç, “Dövizli Sipariş Avanslarında Kur Değerlemesi Yapılır mı?”, **Yaklaşım**, Sayı.103, Temmuz 2001, s.79.

“Kurulumuzun Seri : IX, No:1 sayılı “Sermaye Piyasasındaki Mali Tablo ve Raporlara İlişkin İlke ve Kurallar Hakkında Tebliğ’inin (Tebliğ) “Döviz Dayalı İşlemler” başlıklı 28’inci maddesinde; döviz dayalı işlemlerin işlem tarihinde geçerli kurlar esas alınarak muhasebeleştirilmesi gerektiği; değerlendirme gününde, işletmenin kasa ve bankalar hesabı içinde yer alan dövizleri ile döviz dayalı alacakları ve borçlarının; varsa oluşan borsa kur’u, borsa kur’unun bulunmaması halinde ise, Merkez Bankası’nca ilan edilen kurlar üzerinden değerlendirileceği ifade edilmektedir.

Diğer taraftan; anılan Tebliğin “Mali Tablolara İlişkin Açıklamalar” başlıklı (3) no.lu ekinde; “Verilen Sipariş Avansları Hesabı”na ilgili olduğu siparişin niteliğine göre “Stoklar” ya da “Duran Varlıklar” ana hesap grupları içerisinde yer verilmiş olup, hesapta yurtiçinden veya yurtdışından satın alınmak üzere sipariş edilen stok veya duran varlıklarla ilgili olarak yapılan avans ödemelerinin izleneceği ve bu hesabın sipariş avanslarıyla ilgili giderleri de içerdiği belirtilmektedir. “Verilen Sipariş Avansları” hesap kaleminin değerlendirilmesi ise; bu hesapta izlenen siparişe konu olan varlık unsurlarının değerlendirilmesine esaslarına tabi bulunmaktadır.

Yukarıda yer alan Tebliğ hükümleri değerlendirildiğinde; bedeli döviz olarak belirlenmiş sipariş avanslarının kur değerlemesine tabi tutulması; ancak, Tebliğin 9’uncu maddesinde belirtilen “İhtiyatlılık Kavramı” uyarınca kur farklarının gelir tablosu ile ilişkilendirilmeksizin verilen siparişe konu olan varlığın maliyeti ile ilişkilendirilmek üzere, bilançoda geçici bir hesapta izlenmesi gerekmektedir.”

⁴⁰⁸ SPK Seri:9, No:1 sayılı GT, md.26, (Tezcan Atay, “Yabancı Para Cinsinden Olan Avansların Değerlemesi”, **Yaklaşım**, Sayı.95, Kasım 2000, s.140.)

bc. Avanslarla ilgili vergi idaresinin görüşleri

Döviz cinsinden avansların değerlendirilmesiyle ilgili olarak vergi idaresi tarafından yayımlanmış herhangi bir genel tebliğ veya sirküler bulunmamaktadır. Öte yandan gelir birimleri tarafından farklı mükelleflere verilmiş özeldeler bulunmakta olup, bu özeldelerde de bir istikrar bulunmamaktadır.

GGM tarafından yayınlanan 1993/1 sayılı VUK iç genelgesinde henüz faturası düzenlenmemiş gelecekte gerçekleşecek satışlarla ilgili olarak alınan alacak senetlerinin esas itibarıyla avans mahiyetinde olduğu, bu nedenle avans niteliği taşıyan alacak senetlerinin reeskonta konu edilemeyeceği ifade edilmiştir.⁴⁰⁹ Söz konusu iç genelgede, avans mahiyetindeki senetlerin normal alacaklardan farklı olduğu, normal alacaklar için reeskont ayrılırken daha önceden hasılat hesaplarına intikal etmeyen avans mahiyetindeki senetler için reeskont ayrılamayacağı belirtilmiştir. Bize göre, İdarenin avans mahiyetindeki senetlerin reeskonta tabi tutulmaması şeklindeki görüşü yerindedir.

İdare tarafından verilen pek çok özeldede, alıcı yönünden alacak teşkil eden yabancı para cinsinden verilen avanslar⁴¹⁰ ile alıcı yönünden borç teşkil eden alınan avansların⁴¹¹ dövizli alacak ve borçların tabi olduğu esaslara göre değerlendirilmesi gerektiği ifade edilmiştir. Diğer taraftan aynı özeldelerde, oluşacak kur farklarının

⁴⁰⁹ VUK İç Genelgesi 1993/1, T.26.01.1993, s.0.45/453-281-32/05132 (www.mevbank.com, Erişim:25.09.2008)

“Vadeli satış kampanyalarında satışa konu mal veya hizmet bedeline ait belge düzenlenmeksizin senede bağlanan alacak tutarlarından, vadesi gelmemiş alacak senetlerinin dönem sonlarında reeskonta tabi tutulamayacağı...”

⁴¹⁰ GGM Özeldesi, 19.09.1998, 32756, (İYMMO, **Rapor**, 15.07.2001), s.83,84

“Diğer taraftan 163 Sıra Nolu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinin 2 numaralı bendinde döviz ödeyerek dışarıdan sabit kıymet ithal edilmesi sonucu bunların değerlendirilmesi sonucu ortaya çıkan kur farklarından, sabit kıymetin iktisap edildiği dönem sonuna kadar olanların kıymetine ekleneceği, ilgili dönemden sonra ortaya çıkan kur farklarının ise ait oldukları yıllarda doğrudan gider yazılması veya maliyete intikal ettirilmesinin mümkün olduğu belirtilmektedir.

Bu nedenlerle;

Avans ödemeleri, alıcı için satıcı firmadan alacağı mal karşılığında bir alacak teşkil ettiğinden ... makine alımı için satıcı firmaya döviz cinsinden ödediği avans; hesap dönemi sonlarında Vergi Usul Kanununun 263 üncü maddesine göre ... değerlendirilecek ve ortaya çıkan kur farkı dönem kazancıyla ilişkilendirilecektir.

... avans ... dolayısıyla ödemelerin yapıldığı tarih ile faturanın tanzim edildiği tarih arasında alıcı lehine oluşan kur farkları ile satıcı firma aleyhine oluşan kur farkları mal ve hizmet bedelinden mahsup edilerek emtianın maliyetine dönüştüğünden, bir başka ifade ile satıcı firma tarafından düzenlenmesi zorunlu olan fatura kur farklarını da içerdiğinden kur farkları dolayısıyla alıcı tarafından fatura düzenlenmesi gerekmemektedir. ...”

⁴¹¹ GGM Özeldesi, 05.06.2001, 30521, (İYMMO, **Rapor**, 15.07.2001, s.85)

“Buna göre, adı geçen şirketin döviz olarak almış olduğu avanslar şirket için bir borç niteliğinde olacağından, döviz olarak alınan bu avansların dönem sonunda değerlemeye tabi tutulması ve değerlendirme sonucu oluşacak kur farklarının da kar-zarar hesabına yazılması mümkün bulunmaktadır. ...”

GGM Özeldesi, T.30.01.1999, Sayı..2711. (Özyer, “Yabancı Para ve Yabancı Para Cinsinden Kıymetlerin Değerlemesi”, s.43.)

“Öte yandan, sipariş avanslarının bankada döviz olarak tutulması nedeniyle oluşan kur farkının gelir olarak ilgili yıl ticari kazancına dahil edilmesi gerekir. Avansın döviz olarak alınması halinde, bu borcun değerlendirilmesi neticesinde oluşan kur farkının gider kaydedileceği tabiidir.”

dönem kazancıyla ilişkilendirilmesi ve değerlendirilen bu tutar için fatura düzenlenmemesi ifade edilmiştir.

İVDB bir özelgesinde, dövizli avans mahiyetinde düzenlenen senetlerin değerlendirilmemesi ve oluşan kur farkları için fatura düzenlenmemesi gerektiğini ifade etmiştir.⁴¹² Boğaziçi Kurumlar Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen bir özelgede, mal ithali amacıyla verilen dövizli avansların 159 numaralı hesapta izlenmesi, bu avansların da stoklar gibi maliyet bedeli ile değerlendirilmesi ve verilen avansların emtia hesabına devri yoluyla kapatılması sırasında kur değerlendirilmesi yapılmaması gerektiği ifade edilmiştir.⁴¹³ Öte yandan Canbolat'a göre, henüz stoka girmemiş verilen avanslar için değerlendirme işlemi, bu malın stoklara alındığı tarihte yapılmalıdır.⁴¹⁴

HUK Danışma Komisyonu mal ve hizmet alımları için yabancı para cinsinden verilen ve alınan avansların, avans olarak kaldıkları sürece VUK'nun alacak ve

⁴¹² Ancak muktezanın kendi içerisinde tutarsızlıklar mevcuttur. İlk paragrafta göre dövizli avansların değerlendirilip dönem gelir tablosuna intikal ettirmenin mümkün olduğu ifade edilirken, son paragrafta ise senetlerin değerlendirilmeyeceği ifade edilmiştir.

İVDB Özelgesi, T.19.06.2007, Sayı.B.07.1.GİB.4.34.19.02/VUK-1/280-4800, (www.mevbank.com, Erişim:23.07.2008)

"Avans ödemelerinin, alıcı için satıcı firmadan alacağı mal karşılığında bir alacak teşkil ettiğinden'nin makine alımı için satıcı firmaya döviz cinsinden ödemediği avans; hesap dönemi sonlarında Vergi Usul Kanununun 263'üncü maddesine göre borsa rayici ile yabancı paranın borsada rayici yoksa, Maliye Bakanlığınca tesbit edilen kur esas alınmak suretiyle değerlendirilecek ve ortaya çıkan kur farkı dönem kazancıyla ilişkilendirilecektir.

Alıcının satıcıya avans olarak yaptığı ödemeler dolayısıyla ödemelerin yapıldığı tarih ile faturanın tanzim edildiği tarih arasında alıcı lehine oluşan kur farkları ile satıcı firma aleyhine oluşan kur farkları, mal ve hizmet bedelinden mahsup edilerek emtianın maliyetine dönüştüğünden, bir başka ifade ile satıcı firma tarafından düzenlenmesi zorunlu olan fatura, kur farklarını da içerdiğinden kur farkları dolayısıyla alıcı tarafından fatura düzenlenmesi gerekmemektedir.

Buna göre, yukarıda yapılan açıklamalar çerçevesinde şirketinizce yapılan alışveriş merkezine yürüyen merdiven ve asansör sisteminin monte edilmesine ilişkin ilgili şirket ile yaptığınız 14/06/2006 tarihli sözleşmeye istinaden 2006 yılı Temmuz-Aralık ayları arasında düzenlenen avans niteliğindeki altı adet dolar senedinin ödenmesi esnasında doların değer kaybetmesi nedeniyle şirketiniz lehine doğan kur farkı için fatura düzenlemenize gerek bulunmamaktadır.

Diğer taraftan, ticari kazancın tespitinde tahakkuk esası cari olduğundan, 2007 yılı vadeli ve 2007 yılında ödenecek olan dolar senetlerinizi 31.12.2006 tarihi itibarıyla değerlendirme yapmanız mümkün bulunmamaktadır."

⁴¹³ Boğaziçi Kurumlar VDB Özelgesi, T.04.03.2004, s. BK.BŞK.4.34.00.54/02-C/VUK-274/192

"İthal edilen kıymet için proforma fatura ile peşin olarak yapılan döviz ödemeleri verilen avans mahiyetindedir. Vergi Usul Kanununun 274. maddesi uyarınca emtia, maliyet bedeli ile değerlendirilir. Ancak emtia alışlarına yönelik olarak verilen avansların değerlendirme ölçütü Vergi Usul Kanununda açık olarak belirtilmemiştir.

Öte yandan, Tekdüzen muhasebe sisteminde, verilen avansların 15 nolu stoklar grubunun 159 numaralı verilen avanslar hesabında izlenmesi gerektiği, malın alınması (aktife girmesi) ile birlikte 159 nolu hesabın ilgili stok hesabına devri suretiyle kapatılması öngörülmüştür. Bu düzenlemeden anlaşıldığı üzere, verilen avanslar mal alımının gerçekleşmesiyle birlikte kapanan geçici hesap niteliğindedir. Bu nedenle, verilen avanslar hesabının 15 numaralı grupta yer alması dolayısıyla da verilen avansların emtia gibi maliyet bedeli ile değerlendirilmesi gerekmektedir.

Öte yandan, verilen avanslar hesabının emtia hesabına devri yoluyla kapatılması sırasında kur farkı değerlendirilmesi yapılmasına gerek bulunmamaktadır."

⁴¹⁴ Canpolat,s.119.

borçların değerlemesine ilişkin hükümlere göre değerlendirilmesi, bunların mukayyet bedelleri ile değerlendirilmesi gerektiğine karar vermiştir.⁴¹⁵

bd. Avanslarla ilgili vergi yargısının görüşleri

Danıştay, dövizli avansların değerlendirilmesini genellikle uygun bulmasına rağmen aksi yönde kararları da mevcuttur.

Danıştay, yabancı ortaktan sermaye artırımını için alınan dövizli avansın,⁴¹⁶ döviz cinsinden alınan avansların⁴¹⁷ ve sözleşmenin sona ermesi dolayısıyla alınan avansların bir borç olarak⁴¹⁸ değerlendirilmesini yerinde bulmuştur. Danıştay başka bir kararında⁴¹⁹ alınan avansların borçlar gibi değerlendirilmesi gerektiğine hükmetmiştir. Söz

⁴¹⁵ HUK Danışma Komisyonu Kararı, T.25.09.2002, Sayı: 292/1 (s.1189)

“Mal ve hizmet veya A.T.İ.K alımı satımı için verilen ve alınan avanslar, avans olarak kaldıkları sürece alacak veya borç mahiyetinde olmadıklarından VUK’nun alacak ve borçların değerlendirilmesine ilişkin hükümlerine göre değerlemeye tabi tutulmazlar. Anılan kıymetler mukayyet değerle değerlendirilir. Avansların döviz cinsinden verilmesi veya alınması bu durumu değiştirmez.”

⁴¹⁶ Dnş.4.D., T.20.11.1997, E.1996/343, K.1997/4440 (www.mevbank.com Erişim:18.07.2008)

“Sermaye artırımını için öngörülen, ön izin alınması, genel kurul yapılması ve sermaye apellerinin, bloke edilmesi gibi yasal prosedür tamamlanmadan, sözü edilen para sermaye haline gelmeyeceğinden, aradaki kur farkının ortaklar cari hesabına yazılmasının isabetli olduğu ...”

⁴¹⁷ Dnş.3.D., T.04.06.1997, E.1995/3601, K.1997/2191, (www.mevbank.com, Erişim:18.07.2008)

“Daha önceden avans olarak gelen paraların geldikleri tarihteki Alman markına mahsupları sonucu kur farkından dolayı aleyhte farkın gider yazılmasında isabetsizlik görülmediği...”

⁴¹⁸ Dnş.4.D., T.20.11.1997, E.1996/342, K.1997/4439 (Özbalcı, **Sirküler Yargı Kararları**, Oluş Mali Hukuk Bürosu, Sayı.XI/180, T.22.12.1999)

“Bilançonun pasif tablosunun özsermaye ve borçlardan oluştuğu, dolayısıyla bilançonun pasif tablosundaki avans, özsermaye olarak düşünülmemeyeceğinden borç sayılmasının uygun olacağı, aksinin düşünülmesi halinde hangi değerlendirme ölçüsü içinde yer alacağı belirlenemeyeceği ve buna bağlı olarak avans hesabının kapatılmasının muhasebe ilkeleri uyarınca mümkün olmayacağı, 1 sayılı MSUGT uyarınca avansın borç olarak sayıldığı...”

Dnş. 3. D., T.04.06.1996, E.1995/2225, K.1996/2127 (www.mevbank.com Erişim:18.07.2008)

“Şirketin ithalatçı firmadan aldığı döviz cinsi avansların şirketin borcu olduğunun kabulü gerektiği, bu durumda yabancı para cinsinden olan borçların Vergi Usul Kanununun 280. maddesi gereğince genel tebliğ hükümleriyle belirlenen kur üzerinden değerlemeye tabi tutulması yasa gereği olduğundan kur farklarının gider olarak kaydedilmesinde yasaya aykırılık görülmediği”

Dnş.3.D., T. 31.10.2000, E.1999/3044, K.2000/3464 (www.mevbank.com, Erişim:18.07.2008)

“Olayda, davacı şirketin yurt dışından aldığı sipariş avanslarının kuruma finansman sağlayan bir borçlanma olmadığı, karşılıklarının sipariş edilen ve üretilmeye başlanan malların maliyetine intikal ettirilmesi gerektiğinden bahisle cezalı tarhiyat yapılmış ise de; ihracat yapacağı yabancı firmalardan döviz cinsinden aldığı avanslar davacı şirketin borcu olup, anılan Kanunun 280. maddesi uyarınca genel tebliğ hükümleriyle belirlenen kur üzerinden değerlemeye tabi tutulması ve kur farkının da gider kaydedilmesi gerekmektedir.”

Dnş.4.D.,T. 27.02.1998, E.1996/5110, K.1997/4886 (Canpolat, s.119,120.)

“Olayda davacı şirket tarafından körfez krizi nedeniyle alıcı Irak şirketi, akreditifinin yeniden açılmasını, malların veya verilen avansların iadesini talep etmemiş olmasına rağmen 19.12.1990 tarihinde süresi sona eren ve uzatılmayan akreditifle, hükümleri yerine getirilmeyen sözleşmenin Irak’lı alıcı tarafından 10.11.1992 tarihli telex ile fesih iradesini bildirdiği belirtildiğinden, alınan avansların VUK’nun 280. maddesi uyarınca değerlemeye tabi tutularak oluşan kur farklarının gider yazılması işleminin yerinde olduğu gerekçesiyle vergi ve cezanın kaldırılmasına karar vermiştir.”

⁴¹⁹ Dnş.4.D., T.02.07.2002, E.2001/3884, K.2002/2817, (www.mevbank.com Erişim:18.07.2008)

konusu karar verilirken MSUGT’nde yapılan düzenlemeye atıf yapılmıştır. Ancak bu atıf bize göre hatalıdır. Çünkü MSUGT’leri genel muhasebe ilkelerine göre hazırlanmış olup bu tebliğler vergi mevzuatında herhangi bir değişiklik yapmamaktadır.⁴²⁰

Diğer taraftan Danıştay bazı kararlarında da gelirin henüz tahakkuk etmemiş olması gerekçesiyle, yabancı para cinsinden olan avansların yılsonunda alacak veya borç gibi değerlendirilmesini ve değerlendirme sonucu oluşan kur farklarının matrahtan indirilmesini uygun bulmamıştır.⁴²¹

Diğer taraftan verdiği bir kararıyla Danıştay, devremülk sözleşmesinin atipik bir sözleşme olduğu ve sözleşmenin iptal olasılığı bulunduğu gerekçeleriyle alınan paraların alınan avanslar hesabında izlenmesini doğru bulmamış, alınan paraların hasılat yazılması gerektiğine hükmetmiştir.⁴²² Bu karar bize göre oldukça yerindedir.

“Davacı şirketin yıllara sari inşaat işi ile ilgili olarak aldığı ve verdiği avansları yıl sonunda değerlemeye tabi tuttuğu ve oluşan kur farklarını gider kaydettiği inceleme elemanınca avansların alacak ve borç olarak kabul edilemeyeceği ve değerlemeye tabi tutulamayacağı belirtilerek gider kaydının kabul edilmediği ancak Vergi Usul Kanununun değerlemeye ilişkin hükümleri dikkate alındığında ve 1 seri no’lu Muhasebe Sistemleri Uygulama Genel Tebliğinde mali tabloların düzenleme ilkelerine bakıldığında avansların alacak ve borçların içinde gösterildiği, bu nedenle lehte oluşan kur farklarının gelir, aleyhte oluşan kur farklarının gider olarak kaydedilmesinde kanuna aykırılık görülmediği”

⁴²⁰ Konuya ilişkin görüşlerimiz, çalışmanın Üçüncü Bölümü, I-E alt bölümünde detaylı olarak açıklanmıştır.

⁴²¹ Dnş.4.D., T.17.11.1998, E.1997/4976, K.1998/4316, (**Vergi Sorunları**, Sayı.157, Ekim 2001, s.140).

“213 sayılı Vergi Usul Kanununun 229.maddesinde faturanın yapılan iş veya satılan emtia karşılığında müşterinin borçlandığı meblağı göstermek üzere emtiayı satan veya işi yapan tüccar tarafından müşteriye verilen bir belge olarak tanımlandığı, bu hükümden borç ve alacak ilişkisinin fatura düzenlenmesinden sonra ortaya çıktığı sonucuna varıldığı, ticari kazançta tahakkuk esasının geçerli olduğu, davacı şirketçe peşin alınan alacak ihracat yapılmamak suretiyle kalan dövizin dönem sonu kuru ile değerlendirilerek gider kaydedilmesinin tahakkuk esasına aykırı olduğu, gibi nelerin gider olarak kaydedileceğini belirleyen 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 40. maddesi de uygun bulunmadığı bakımından yeniden yapılan hesaplama göre dönem zararının azaltılmasına ilişkin olarak düzenlenen vergi inceleme raporuna dayalı işlemlerde yasaya aykırılık görülmediği...”

Dnş.3.D., T.06.02.1997, E.1995/4701, K.1997/486 (Canpolat, s.119,120.)

“Olayda, ileride tahakkuk edecek (ihrac edilecek) emtianın karşılığı olarak peşin alınmış bir döviz dolayısıyla tahakkuk esasına bağlı olarak gelir veya gider unsuru teşekkül etmemiştir. İhracat 1993 yılında henüz gerçekleşmemiş olduğundan, yabancı paranın ihrac bedeli olarak işletmeye dahil bir para gibi değerlendirilmesi mümkün değildir.

Öte yandan taraflar arasında yapılan mukavelenin yürürlükte bulunması, ihracattan vazgeçilmemiş olması nedeniyle alınan avansların bir borç niteliğini kazandığı söylenemeyeceğinden, borç olarak değerlemeye tabi tutulması mümkün değildir.

Bu durumda, davacı şirketin ihracat karşılığı aldığı dövizlerin yabancı para cinsinden borç olarak kabul edilip yıl sonunda değerlemeye tabi tutularak doğan kur farklarının gider yazılmasından dolayı tespit edilen matrah farkında hukuka aykırılık yoktur.”

⁴²² Dnş.4.D., T.21.12.2001, E.2000/5150, K.2001/5368, (**Vergi Dünyası**, Sayı.267, Kasım 2003, s.188.)

“Anılan sözleşmenin hükümleri ve niteliği bir bütün olarak incelendiği ve yukarıda belirtilen yasa maddesiyle birlikte dikkate alındığında, ileriki dönemlerde ifa edilecek edimlerin karşılığı olarak peşin alınmış döviz cinsinden sözleşme bedellerinin gelir unsuru olarak hasılat hesaplarına intikal ettirilmeksizin, yürürlükte olan sözleşmelerin fesih ihtimali

be. Diğer görüşler

Vergi hukuku yazınında, avansların değerlendirilmesiyle ilgili dört farklı görüş bulunmaktadır. Bu görüşler aşağıda açıklanmıştır.

Birinci görüşü savunanlara göre, avanslar borç ve alacaklardan farksızdır.⁴²³ Yabancı para cinsinden ödenen avanslar aynen borçlar veya alacaklar gibi VUK'nun 281 ve 285'nci maddeleri⁴²⁴ uyarınca dönem sonunda geçerli olan değerleriyle değerlendirilmeli, oluşan kur farkları dönem gelir veya gider hesaplarıyla ilişkilendirilmelidir.

İkinci görüşe göre, avanslar nakit alacağını veya borcunu değil, mal veya hizmet alacağını veya borcunun varlığını gösterir.⁴²⁵ Bu nedenle, avanslar ilişkili olduğu aktif grubunun içerisinde, tıpkı o aktif kıymetler gibi değerlendirilmelidir. Örneğin, emtia alımı için verilen bir sipariş avansı, emtia gibi (maliyet bedeli ile) değerlendirilmelidir.

Üçüncü görüşe göre, avanslar değerlendirilmeli ancak oluşan kur farkları dönem sonuç hesaplarıyla ilişkilendirilmemeli, değerlendirme farkları geçici hesaplarda izlenmeli ve ilgili aktif hesaba aktarılmalıdır. Bunun sonucunda, değerlendirme farkları doğrudan gider veya gelir yazılmaz ilgili mal veya hizmet maliyetiyle ya da hasılatıyla ilişki kurulur.⁴²⁶ Bu görüşü savunanlar VUK'nun 283 ve 287'nci maddelerine⁴²⁷ dayanmaktadırlar.

bulduğundan söz edilerek borç niteliğinde olduğunun kabulüyle değerlemeye tabi tutularak oluşan kur farkının gider yazılması mümkün değildir.”

⁴²³ Maç, “Dövizli Sipariş Avanslarında Kur Değerlemesi Yapılır mı?”, s.77.

⁴²⁴ VUK'nun “Alacaklar” ve “Borçlar” başlıklı 281 ve 285 aşağıdaki gibidir.

“Madde 281- Alacaklar mukayyet değerleriyle değerlendirilir. Mevduat veya kredi sözleşmelerine müstenit alacaklar değerlendirme gününe kadar hesaplanacak faizleriyle birlikte dikkate alınır.

Vadesi gelmemiş olan senede bağlı alacaklar değerlendirme gününün kıymetine irca olunabilir. Bu takdirde, senette faiz nispeti açıklanmış ise bu nispet, açıklanmamışsa Cumhuriyet Merkez Bankasının resmi iskonto haddi uygulanır.

Bankalar ve bankerler ile sigorta şirketleri alacaklarını ya Cumhuriyet Merkez Bankasının resmi iskonto haddi veya muamelelerinde uyguladıkları faiz haddi ile, değerlendirme günü kıymetine irca ederler.

Madde 285- Borçlar mukayyet değerleriyle değerlendirilir. Mevduat veya kredi sözleşmelerine müstenit borçlar değerlendirme gününe kadar hesaplanacak faizleriyle birlikte dikkate alınır.

Vadesi gelmemiş olan senede bağlı borçlar değerlendirme günü kıymetine irca olunabilir. Bu takdirde senette faiz nispeti açıklanmışsa bu nispet, açıklanmamışsa Cumhuriyet Merkez Bankasının resmi iskonto haddinde bir faiz uygulanır.

Banka ve bankerler ile sigorta şirketleri borçlarını, Cumhuriyet Merkez Bankasına resmi iskonto haddi veya muamelelerinde uyguladıkları faiz haddiyle, değerlendirme günü kıymetine irca ederler.

Alacak senetlerini değerlendirme gününün kıymetine irca eden mükellefler, borç senetlerini de aynı şekilde işleme tabi tutmak zorundadırlar.”

⁴²⁵ Maç, “Dövizli Sipariş Avanslarında Kur Değerlemesi Yapılır mı?”, s.77.

⁴²⁶ Maç, “Dövizli Sipariş Avanslarında Kur Değerlemesi Yapılır mı?”, s.77.

⁴²⁷ VUK md. 283 ve 287 düzenlemeleri aşağıdaki gibidir.

Dördüncü görüşe göre, avansların değerlendirilmesiyle ilgili olarak VUK’nda açık bir hüküm bulunmamaktadır. Bu durumda, VUK’nun 289’ncü maddesi⁴²⁸ uyarınca avansların mukayyet değer⁴²⁹ ile değerlendirilmesi gerekir.

Bize göre, avansların alacak veya borçlar gibi değerlendirilmesi gerekir. Gerekçe ne olursa olsun, alınan bir avans, alan yönünden her halükarda bir borçtur. Avansı alan bir işi yapma taahhüdüne girmiştir. Bu nedenle her halükarda, avansı verene karşı bir borç altına girmiştir. Benzer şekilde avansı veren yönünden de verilen değer her halükarda bir alacaktır. Avansların normal bir alacak veya borçtan tek farkı, prensip olarak verilen paranın geri alınması yerine, bir hizmet veya mal alınmasıdır. Ancak bu durum avansın bir alacak veya borç vasfını ortadan kaldırmaz. Diğer taraftan, dövizli bir avans ileride alınacak fiyatı dövizli belirlenen bir mal veya hizmet için verilmiştir. Kural olarak da malın teslimi aşamasında, teslim tarihindeki kurlara göre söz konusu mal fatura edilecektir. Bu nedenle de avansın değerlendirilmesi gerekir. Aksi durumda malın satın alınması sırasında daha yüksek bir kur farkıyla karşılaşılacaktır. Öte yandan dövizli bir avans verildiğine göre, taraflar aralarında borç-alacak ilişkisi de dövizli demektir. Bu nedenle muhasebe kayıtlarının gerçeği yansıtması gereği karşısında dövizli avansların değerlendirilmesinde yarar bulunmaktadır. Ancak avansların değerlendirilmesine dönük tereddütlerin ortadan kaldırılması amacıyla yasal bir düzenleme yapılmasında yarar bulunmaktadır.

“Aktif Geçici Hesap Kıymetleri

Madde 283-

Gelecek bir hesap dönemine ait olarak peşin ödenen giderler ile cari hesap dönemine ait olup da henüz tahsil edilmemiş olan hasılat, mukayyet değerleri üzerinden aktifleştirilmek suretiyle değerlendirilir. Ziraî işletmelerde henüz idrak edilmemiş olan mahsuller için yapılan giderler (Hazırlık işleri giderleri gibi) de bu madde hükmüne göre aktifleştirilerek değerlendirilir.

Pasif Geçici Hesap Kıymetleri

Madde 287-

Gelecek hesap dönemlerine ait olarak peşin tahsil olunan hasılat ile cari hesap dönemine ait olup henüz ödenmemiş olan giderler mukayyet değerleri üzerinden pasifleştirilmek suretiyle değerlendirilir.”

⁴²⁸ VUK md. 289 aşağıdaki gibidir.

“Bu bölümde yazılı olmıyan veyahut yazılı olup da kendi ölçüleriyle değerlendirilmesine imkan bulunmıyan iktisadi kıymetlerden bina ve arazi vergi değerleriyle, diğerleri, varsa borsa rayici, yoksa mukayyet değerleri, o da yoksa emsal bedeliyle değerlendirilir.”

⁴²⁹ Mukayyet değer, VUK’nun 265’nci maddesinde tanımlanmıştır.

“Mukayyet değer, bir iktisadi kıymetin muhasebe kayıtlarında gösterilen hesap değeridir.”

c. Kambiyo mevzuatına göre dövizlerin değerlemesinde karşılaşılan sorunlar

1567 sayılı Türk Parasının Kıymetini Koruma Hakkında Kanuna⁴³⁰ göre, kambiyo mevzuatı konusunda düzenleme yapma konusunda Bakanlar Kurulu'na geniş yetkiler tanınmıştır. Bakanlar Kurulunun kambiyo kısıtlamalarını yoğun olarak uyguladığı dönemlerde, dövizlerin değerlendirilmesiyle ilgili olarak çeşitli tartışmalar yaşanmıştır. Ülkemizde 2008 yılı başına kadar geçen süreçte uygulanan sisteme göre, ihracattan kazanılan dövizlerin tamamı veya belli bir yüzdesinin bankalarda bozdurulma mecburiyeti bulunuyordu.⁴³¹ Söz konusu dövizlerin yurda getirilmemesi, bozdurulmaması veya kısmen bozdurulmasına bağlı olarak vergi hukukunda da tartışmalar yaşanmıştır. Bu konular izleyen alt bölümlerde açıklanmıştır.

ca. Kambiyo mevzuatına göre süresinde yurda getirilmeyen dövizlerin değerlendirilmesi

32 sayılı kararın⁴³² 08 Şubat 2008 tarihine kadar yürürlükte bulunan, 8'nci maddesinde, ihracat bedelinin en geç 180 gün içerisinde yurda getirilerek bankalarda bozdurulması mecburiyeti bulunuyordu. Eğer ihracat dövizleri belirtilen sürelerde bozdurulmazsa gecikmeden kaynaklanan kur farkları Destekleme ve Fiyat İstikrar Fonu'na (DFİF) aktarılmaktaydı.⁴³³ Öte yandan, süresinde dövizlerin bozdurulmamasıyla ilgili olarak başka cezai müeyyideler de bulunmaktaydı.⁴³⁴

⁴³⁰ 20.02.1930 tarih ve 1433 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanmıştır.

⁴³¹ 8 Şubat 2008 gün ve 26781 sayılı Resmi Gazetede yayınlanan 2008/13186 sayılı BKK ile Türk Parasının Kıymetinin Korunması Hakkında 32 sayılı Kararda değişiklik yapılmıştır. Yeni düzenlemeyle getirilen en önemli değişiklik, ihraç edilen malların bedelinin ihracatçılar tarafından yurda getirilmesi ile ilgili zorunlulukların kaldırılmış olmasıdır. (YMMO, "Kambiyo Mevzuatında Yapılan Son Değişiklik ve Değişiklikten Sonra İhracat İstisnası ile ilgili KDV İadesinde Ortaya Çıkan Tereddütler", **Rapor**, 15.02.2008 s.6.)

⁴³² 32 sayılı Karar 11.08.1989 tarih ve 20249 Resmi Gazete'de yayınlanmıştır.

⁴³³ 32 sayılı Karar'ın 8'nci maddesinin "c" bendi düzenlemesi aşağıdaki gibidir.

"c) (91/1935 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile değiştirilmiştir.) Yurda getirilmesi zorunlu ihracat bedeli dövizlerin, bu maddede öngörülen sürelerden sonra yurda getirilmesi halinde, ek süreler içinde olsa dahi, sürenin sonuncu gününde geçerli kur ile dövizin satıldığı günün kuru arasında meydana gelen olumlu fark, ilgililere ödenmeyip Destekleme ve Fiyat İstikrar Fonu'na (DFİF) aktarılır.

Bakanlıkça belirlenen mücbir sebep hallerinde verilen ek süreler içinde yurda getirilen ihracat bedeli dövizlerin alışı ise cari kurdan yapılır."

⁴³⁴ Yurda getirilmeyen paraların bedeli kadar para cezası uygulanmaktaydı. 06.08.2003 gün ve 25191 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanan 4961 sayılı Türk Parasının Kıymetini Koruma Hakkında Kanunda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanunla kambiyo mevzuatı düzenlemeleri uyarınca yurda getirmeleri gereken parayı getirmeyenlere %5 oranında ceza kesilmesi öngörülmüş ve haklarında kambiyo takibi yürütülen kişilerle ilgili olarak da af getirilmiştir. Kanun gerekçesinde, kambiyo mevzuatı uyarınca uygulanan cezaların ağır olması, hükmolunan para cezalarının ödenemez boyutlara gelmesi, mahkemelere intikal eden işlemlerin sayısının çok fazla olması dolayısıyla para cezalarının makul

Söz konusu düzenlemenin geçerli olduğu dönemlerde, ihracattan kaynaklanan gecikmiş alacakların değerlendirilmesi, diğer dövizli alacakların değerlendirilmesine bir istisna teşkil etmekteydi. Defter kayıtlarında 180 günü aşan kur farkları gelir olarak dikkate alınmamaktaydı.⁴³⁵ Bu dönemde yapılan değerlendirme işlemlerinde, 180 günü aşan alacaklar, 180'nci günlük döviz kurlarıyla değerlendirilmesine konu edilmekteydi. 180 günden daha geç gelen ihracat dövizlerinden kaynaklanan kur farklarının DFİF'na aktarılması uygulamasına 2004/7757 sayılı BKK⁴³⁶ ile son verilmiştir. Yapılan düzenlemenin bir sonucu olarak, fiili ihracat tarihinden itibaren geçen gün sayısının bir önemi olmaksızın, ihracattan kaynaklanan dövizli alacakların değerlendirilmesi VUK'nun 280'nci maddesine göre yapılmaya başlanmıştır.⁴³⁷

İhracat kaynaklı yurt dışı alacakları da dönem sonu itibarıyla kur değerlendirilmesine tabi tutulur. İhracat alacaklarından, 32 sayılı Karar uyarınca ihracattan itibaren 180 gün içinde yurda getirilmesi gereken ancak bu süre geçmesine rağmen henüz yurda getirilmeyen alacakların değerlendirme kuru özellik taşımaktaydı. Bu alacaklar dönem sonu itibarıyla; Maliye Bakanlığı'nca yayımlanan dönem sonu kuru ile değerlendirilmeyip 180. gün için geçerli T.C. Merkez Bankası döviz alış kuru ile değerlendirilmekteydi. Konuya ilişkin olarak, Danıştay tarafından verilen bir kararda, %80'lik kısmının üç ay içerisinde ülkeye getirilmesi gerektiği halde getirilmeyen dövizlerle ilgili olarak, %80'lik kısmın kur farkından ihracatçının yararlanacağını düşünerek, bu kısmın dönem sonu kuruyla değil de 3 aylık bekleme süresi kuruyla değerlendirilmesini uygun bulmuştur.⁴³⁸ Konuya ilişkin Danıştay kararlarına katılıyoruz.

seviyeye çekilmesi, konuyla ilgili davaların ve takip dosyalarının tasfiyesi amaçlandığı ifade edilmiştir. (Kaynak: 4761 sayılı Kanun genel gerekçesi, www.tbmm.gov.tr, Erişim:29.09.2008).

⁴³⁵ Kiraz, s.100, Atilla Bağrıaçık, "Yeni Uygulamalar Çerçevesinde Kambiyo ve Vergi Mevzuatına Göre İhracat Hesaplarının Kapatılması", **Yaklaşım**, Sayı.128, Ağustos 2003, s.42.

⁴³⁶ 27.08.2004 gün ve 25566 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanmıştır.

⁴³⁷ Kiraz, s.98.

⁴³⁸ Dnş. VDDGK, 23.05.1997, E.1996/68, K.1997/267 (www.mevbank.com, Erişim:18.07.2008)

"Türk parasının kıymetini koruma mevzuatı uyarınca ihracat bedeli dövizlerin yüzde sekseninin üç ay içinde yurda getirilip bozdurulması gerekmektedir. Bu dövizlerin üç ay içinde yurda getirilmesi durumunda getirildikleri tarihte geçerli döviz kurundan kaynaklanan kur farkının tamamından ihracatçılar yararlanabileceklerdir. Söz konusu dövizler üç aylık süreden sonra yurda getirilirse, üç aya kadar olan kur farkı ihracatçıya ödenecek, üç aydan sonra meydana gelen kur farkı ise ihracatçıya ödenmeyerek Destekleme Fiyat İstikrar Fonuna aktarılacaktır. Öte yandan ihracatı teşvik amacıyla ihracat bedeli dövizlerin % 20'sinin yurda getirilmesi konusunda ihracatçılara serbesti tanınmış, ihracatçılar söz konusu dövizlerin yurda getirilme süresi açısından herhangi bir kısıtlamaya tabi tutulmamışlardır. ...Davacı şirket tarafından 1984 yılında yapılan ihracatla ilgili olarak fiili ihracat tarihi itibarıyla değerlendirilmiştir, daha sonra ihracat bedeli dövizlerin yüzde seksenine ilişkin kısmının üç ay içinde yurda getirildiğine ve bozdurulduğuna dair defter ve belgelerde hiçbir kayda yer verilmemiştir. ..., İnceleme elemanınca ... dövizlerin üç

cb. Kambiyo mevzuatına göre serbest kullanılabilen dövizlerin değerlemesi

Kambiyo mevzuatı uyarınca serbest kullanılabilen dövizlerin değerlemesi, VUK'nun değerlendirme ile ilgili hükümlerine göre yapılmalıdır. Zira, doğacak her türlü kur farkı kârı veya zararından doğrudan doğruya mükellefin kendisi sorumlu olacaktır. Yurda getirilmeyen veya serbest kullanılan döviz duruma göre alacak veya mevcut (kasa, banka vb.) konumunda olabilir. Bu nedenle serbest kullanımdaki dövizler değerlendirme gününde⁴³⁹ nasıl bir nitelik taşıyorlarsa, VUK'nun o kıymet için öngördüğü yöntemle değerlendirilmelidir.

İhracatçı firmaların yurda getirilmesi kambiyo mevzuatı uyarınca serbest bırakılan ve yılsonu bilançolarında görünen dövizli alacakları değerlendirilmemesinin yasal bir dayanağı bulunmamaktadır.⁴⁴⁰ Danıştay vermiş olduğu muhtelif kararlarında, kambiyo mevzuatına göre yurda getirilmesi zorunlu olmayan %20'lik kısmın da vergi hukukuna göre gelir kavramına dahil olduğunu, söz konusu tutarın dövizli alacak olarak izlendikleri dönemlerde oluşan kur farkı gelirlerinin de kurumlar vergisi matrahına dahil olmasına karar vermiştir.⁴⁴¹ Danıştay kararlarına katılıyoruz.

ayın sonunda yurda getirildiği kabul edilerek ilk değerlendirme tarihi ile son değerlendirme tarihi arasındaki farkın matraha alınmasında kanuna aykırılık görülmemiştir.”

⁴³⁹ Değerleme günü, VUK'nun 259'ncü maddesinin başlığı olup, söz konusu maddede bu kavram tanımlanmamıştır. Madde metni aşağıdaki gibidir.

“Madde 259- Değerlemede, iktisadi kıymetlerin vergi kanunlarında gösterilen gün ve zamanlarda haiz oldukları kıymetler esas tutulur.”

⁴⁴⁰ Şinasi Aydemir, “Yurda Getirilmesi Kambiyo Mevzuatınca Zorunlu Tutulan ya da Serbest Bırakılan İhracat Bedellerinden Kaynaklanan Dövizli Alacakların Değerlemesi”, **Vergi Dünyası**, Sayı.89, Ocak 1989, s.50.

⁴⁴¹ Dnş. VDDGK, 23.05.1997, E.1996/71, K.1997/270 (www.mevbank.com Erişim:18.07.2008)

“İhracatlarla ilgili yurda getirilmesi zorunlu olmayan ihracat bedelinin yüzde yirmisinin tahsil edilmediği ve ilgili yılların bilançosunda dövizli alacak olarak yer aldığı tespit edilmiştir. İhracatçıların gerçekleştirdikleri ihracat dolayısıyla elde ettikleri gerçek gelir ihracat bedeli dövizlerin tamamı olup, döviz kurlarındaki yükselme nedeniyle ihracat bedelinden kaynaklanan kurum kazancında meydana gelen artış da vergiye tabi olacaktır. ...”

Dnş. VDDGK, 23.05.1997, E.1996/68, K.1997/267 karar da benzer yöndedir. Ayrıca Dnş.3.D. 31.10.2000, E.1999/3044, K.2000/3464 (www.mevbank.com, Erişim:18.07.2008) sayılı Karar da aşağıdaki gibidir.

“Anılan Yasa hükümleri uyarınca yabancı para cinsinden olan borçların değerlendirme gününde (hesap döneminin sonunda) kambiyo mevzuatı uyarınca yurda getirilmesi zorunlu olan ve olmayan ayırımı yapılmaksızın değerlemeye tabi tutulması ve bu değerleriyle bilançonun pasifine yazılarak dönem kar/zararının hesaplanması gerekmektedir....”

Dnş.3.D., 28.09.1999, E.1998/136, K.1999/3109, (www.mevbank.com, Erişim:18.07.2008)

“Türk Parası Kıymetini Koruma Hakkında 32 sayılı karardan bahsederek ihracat dövizlerinin en az %70'inin fiili ihraç tarihinden itibaren 90 gün içinde getirilerek bankalara veya özel finans kurumlarına satılması halinde bakiyesine tekabül eden kısmı üzerinden ihracatçının serbestçe tasarruf edebileceği, dolayısıyla değerlemenin mümkün olmadığı ileri sürülmekte ise de, söz konusu [TPKK] kararın vergi hukuku ve muhasebe ilkeleri açısından bağlayıcılığının bulunmadığı, kaldığı muhasebe kayıtlarında "alıcılar hesabı" kapatılarak bu tutarın "ortaklardan

4. Dövizle alınan maddi duran varlıkların değerlendirilmesinde kur farkları

Maddi duran varlıkların edinimi amacıyla kullanılan kredilere ilişkin faiz, vade farkı ve kur farklarının ne şekilde değerlendirileceğine ilişkin olarak VUK’nda açık bir hüküm bulunmamaktadır.⁴⁴² Maliye Bakanlığı, 163 nolu VUK GT düzenlemesi ile duran varlıkların ediniminde bu varlıkların edinimi için kullanılan krediler dolayısıyla edinim yılının sonuna kadar oluşan finansman giderlerinin ve kur farklarının oluştuğu yılda sabit kıymetin maliyet bedeline eklenmesini zorunlu, izleyen yıllarda oluşan kur farklarının ise maliyete eklenmesi veya doğrudan gider yazılması konusunun ihtiyari olduğu görüşündedir.⁴⁴³

163 nolu VUK Genel Tebliğinin yayınlandığı 1985 yılından önceki uygulamalara göre İdare, kur farkının oluşma nedeninden hareket ederek ikili bir ayrıma gidiyordu. O dönemdeki İdarinin yorumuna göre, “*resmi para ameliyesinden*” (genel bir devalüasyon) oluşan kur farklarının maliyete intikali zorunlu, kur dalgalanmalarından doğan kur farklarının maliyete veya giderlere intikali ihtiyaridir.⁴⁴⁴

227 sayılı HUK Danışma Komisyonu kararında, 163 seri numaralı VUK Genel Tebliği’ndeki açıklamalara paralel bir şekilde, yatırımların finansmanında kullanılan kredilerle ilgili fonlardan, kuruluş dönemine ait olanların sabit kıymetle birlikte itfa edilmek üzere yatırımın maliyetine eklenmesinin zorunlu; işletme dönemine ait

alacaklar" hesabına devredilmiş bulunduğu, aktif bir hesap olarak mal varlığında gözükmemesi nedeniyle 31.12.1995 tarihi itibarıyla alış bedeli üzerinden değerlemek suretiyle hesaplanan kur farkı geliri üzerinden ikmalen salınan gelir vergisi ile fon payında kanuna aykırılık görülmediği...”

⁴⁴² Kaygusuzoğlu, s.192.

⁴⁴³ 163 seri nolu VUK GT düzenlemesi aşağıdaki gibidir. (27.01.1985 gün ve 18648 sayılı Resmi Gazete’de yayınlanmıştır.)

“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 ettirilmek 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.”

⁴⁴⁴ Bünyamin Öztürk ve Mustafa Özer, “Yatırım Kredisi Faizleri ve Kur Farklarının Aktifleştirilmesi”, **Vergi Sorunları**, Sayı.171, Aralık 2002, s.12-13.

olanların ise tahakkuk ettikleri yıllarda doğrudan gider yazılması veya amortismanına tabi tutulmak üzere maliyet konusu da yapılmasının ihtiyari olduğu ifade edilmiştir.⁴⁴⁵

Diğer taraftan kur farklarını aktifleştirme yönünde tercih kullanan mükelleflerin aktifleştirdikleri kur farklarını kaç yılda itfa edecekleri konusu vergi mevzuatında belirtilmemiş⁴⁴⁶ olup bu nedenle oluşan kur farklarının ait olduğu duran varlığın kalan süresi içerisinde itfa edilmesi gereği ileri sürülebilir.

Öte yandan, kurların düştüğü dönemlerde, borçlanmalar için oluşan kur farkları, mükellefler için gelir mahiyetinde olmaktadır. 334 numaralı VUK Genel Tebliğinde⁴⁴⁷ duran varlık edinim borçlanmalarıyla ilgili aktifleştirmenin gerçekleştiği dönem sonuna kadar gelir şeklinde oluşan kur farklarının aktif değerinden düşülmesi, izleyen dönemlerde ise kambiyo geliri yazılması veya aktif değerden düşülmesi konusunda mükelleflerin serbest olduğu ifade edilmiştir. Ayrıca tebliğ, sonraki dönemlerde hangi seçimlik hak kullanılmışsa ona devam edilmesi gerektiğini ifade etmiştir. Tebliğde ileri sürülen görüş esasen 163 numaralı Genel Tebliğdeki görüşe paraleldir. Her iki Genel Tebliğde yer alan “*hangi yöntem kullanılacaksa ona devam edilmesi*” gerektiği şeklindeki görüşe katılmak mümkün değildir.

163 numaralı VUK Genel Tebliğinde dönem sonu tabiri kullanılmıştır. Bu kullanımın bir sonucu olarak, hesap dönemi takvim yılı olan bir mükellef için, Şubat ayında alınan bir duran varlıkla ilgili olarak yılsonuna kadar oluşan kur farklarının ve finansman giderlerinin gider yazılması tebliğ düzenlemesine aykırı bir durum olmaktadır. Uygulamanın pratik sonucu, yılsonuna kadar olan geçici vergi beyannamelerinde ve yılsonunda düzenlenmesi gereken kurumlar vergisi beyannamelerinde söz konusu finansman giderleri maliyet veya gider olarak dikkate alınamayacaktır. Öte yandan, söz konusu duran varlıklarla ilgili olarak geçici vergi dönemlerinde ayrılacak olan amortisman giderlerinin hesaplanmasında da yılsonuna

⁴⁴⁵ Arabacı, s.113.

⁴⁴⁶ Bülent Sarıgül, “Faiz Giderleri ile Kur Farklarının Muhasebeleştirme Usulünün Vergi ve Sermaye Piyasası Mevzuatı Karşısındaki Durumu ve Dağıtılabilir Kar Üzerindeki Etkisi”, **Yaklaşım**, Sayı.86, Şubat 2000, s.112.

⁴⁴⁷ Bu konuda açıklama getiren ve 334 Sıra nolu VUK Genel Tebliği’nin III. Bölümünde aşağıdaki açıklama yer almaktadır.

“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

kadar oluşan giderlerin aktifleştirilmesi uygulaması sorun oluşturacaktır. Bu nedenle, yılsonuna kadar oluşan giderlerin aktifleştirilmesi yerine, aktifleştirme tarihine kadar oluşan finansman giderlerinin ve kur farklarının aktifleştirme bedeli ile doğrudan ilişkilendirilmesinin daha uygun bir düzenleme olacağı görüşündeyiz.

Yurt dışından ithal edilen maddi duran varlıkların edinimiyle ilgili olarak kullanılan bir kredinin aktifleştirme aşamasına kadar ortaya çıkan kur farklarının bu iktisadi kıymetin maliyet bedeli ile ilişkilendirilmesi gerekir.⁴⁴⁸

Öte yandan sermaye piyasası mevzuatına göre, varlığın edinilmesi için kullanılan kredilerle ilgili olarak, oluşan finansman giderleri ve kur farklarının, edinim tarihine kadar oluşanlarının söz konusu varlığın maliyetine katılması zorunludur. Edinim tarihinden sonra ortaya çıkacak olanlar ise doğrudan doğruya gider yazılmalıdır.⁴⁴⁹ Sermaye piyasası mevzuatına göre, iştiraklerin ve maddi duran varlıkların edinimi dolayısıyla kullanılan kredilerden kaynaklanan ve bu varlıkların aktifleştirilmesinden sonra ortaya çıkan kur farklarının iştiraklerin maliyet bedeline katılması ihtiyaridir.⁴⁵⁰

Danıştay'ın sabit kıymet alımlarından kaynaklanan kur farkı giderlerinin sabit kıymetlerin maliyet bedeline eklenmemesine ve doğrudan gider yazılmasına ilişkin çok

maliyetten düşülmek suretiyle amortismanına tabi tutulması gerekecektir. Ayrıca, daha sonraki dönemlerde, seçimlik olarak hangi hak kullanılmışsa o yönetim göze işlem yapılmasına devam edilecektir.”

⁴⁴⁸ Bekler, s.115.

⁴⁴⁹ Kaygusuzoğlu, s.196.

⁴⁵⁰ Sermaye Piyasası Kurulu tarafından 29.01.1989 tarih ve 20064 sayılı Resmi Gazete’de yayınlanan Seri:XI No:1 sayılı “Sermaye Piyasasında Mali Tablo ve Raporlara İlişkin İlke ve Kurallar Hakkında Tebliğ”in md.29/4 ve md. 30 düzenlemeleri aşağıdaki gibidir.

“İştirakler, Bağlı Ortaklıklar ve Bağlı Menkul Kıymetleri Değerleme

Madde 29 — (Değişik: Seri: XI, No: 14 sayılı Tebliğ ile değişen madde)...

İştirakler, Bağlı Ortaklıklar ve Bağlı Menkul Kıymetlerin aktifleştirilmesinden sonra ortaya çıkan ve bu varlıkların iktisabında kullanılan kredilerden kaynaklanan kur farkları elde etme maliyetine ilave edilebilir. Bu durumda izlenen muhasebe politikası ve maliyete ilave edilen kur farkı tutarı dipnotlarda açıklanır.”

“Maddi Duran Varlıkları Değerleme

Madde 30 — Maddi duran varlıklar, yeniden değerlendirme uygulaması hariç, elde etme maliyeti ile değerlendirilir. Maddi duran varlığın satınalma işlemine bağlı olarak yapılan giderler, alış ve ithalde ödenen vergiler ile varlığın önceden belirlenen amaçlar çerçevesinde kullanılmak üzere çalışabilir duruma getirilmesi için katılan bilimum giderlerden oluşur. Bu giderlere;

...

f) Varlığın iktisap edilmesinde kullanılan kredilerle ilgili olan ve bu varlıkların aktifleştirildiği tarihe kadar birikmiş bulunan finansman giderleri (kur farkları dahil), gibi giderler örnek olarak gösterilebilir.

...

sayıda kararı bulunmaktadır.⁴⁵¹ Danıştay söz konusu kararlarını maliyete ekleme yönünde yasal bir zorunluluk olmaması,⁴⁵² 163 nolu Genel Tebliğ ile yapılan idari düzenlemenin hukuk devleti ilkesine uygun olamaması,⁴⁵³ gider yazmanının GVK md. 40'a göre yapılması⁴⁵⁴ ve aktifleşme anında fiilen tespit edilmesi mümkün olmayan kur farklarının fiilen maliyete eklenemeyeceği⁴⁵⁵ gerekçelerine dayandırmıştır.

Maddi duran varlıkların aktifleştirilmesinden sonra ortaya çıkan ve bu varlıkların iktisabında kullanılan kredilerden kaynaklanan kur farkları aktifleştirilebilir. Bu takdirde, söz konusu giderler ilgili bulunduğu varlığın kalan amortisman süresi içinde itfa edilir.”

⁴⁵¹ Sakıp Şeker, “Kur Farkları ve Kredi Faizlerinin Yeniden Değerleme Karşısındaki Durumu”, **Yaklaşım**, Sayı.76, Nisan 1999, s.135.

⁴⁵² Dnş. 3. D., T.24.09.2002, E.2001/2390, K.2002/2891 (www.mevbank.com Erişim:18.07.2008)

“Yurtdışından borçlanılarak satın alınan iktisadi kıymetlere ait borçların dönem sonunda değerlemesinden doğan kur farkının malın maliyetine ya da genel giderlere kaydedileceği konusunda kanunda açık bir hüküm bulunmadığı gibi davacının faaliyetinin niteliği itibarıyla ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için gerekli olan dikiş makinalarına ait borçtan doğan kur farkının 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 40. maddesi uyarınca genel giderler arasına dahil edilmesine engel bir yasa hükmü de bulunmadığı, bu nedenle, söz konusu kur farkının 163 sayılı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği uyarınca iktisadi kıymetin maliyetine dahil edilmesi gerektiğinden bahisle yapılan tarhiyatta hukuka uyarlık görülmediği ...”

Ayrıca Dnş.4.D., T.24.11.1987, E.1985/5991, K.1987/3454 (Şeker, “Kur Farkları ve Kredi Faizlerinin Yeniden Değerleme Karşısındaki Durumu”, s.135.)

“Gayrimenkullar gibi değerlendirilmesinden şüphe bulunmayan taşınmazların maliyet bedeline giren unsurların neler olduğunun tayin ve tespitine “*maliyet bedeli*” kavramının genel bir tarifini içeren 262. maddenin değil, özel hüküm bulunan kanunlarda genel hüküm yerine öncelikle özel hükmün uygulanması gerektiği yolundaki hukuk kuralı uyarınca gayrimenkul maliyet bedeline giren giderleri tadadi olarak sayan özel bir hüküm niteliğindeki 270. maddenin esas alınması gerekmektedir.

Açıklanan bu Yasa hükümlerinin birlikte değerlendirilmesinden, sabit kıymetlerin iktisabı için kullanılan krediler dolayısıyla ödenen faizlerin, sabit kıymetlerin maliyetine ilave edilmesini zorunlu kılan açık ve elverişli bir Yasa hükmünün bulunmadığı anlaşılmaktadır. (...) kredi faizlerinin sabit kıymet maliyetine eklenerek amortisman tabi tutulmasını zorunlu kılan bir yasal hüküm bulunmadığı halde, bu giderlerin doğrudan doğruya gider yazılması eleştiri konusu yapılarak, Kanun'da mevcut olduğu varsayılan boşluğu doldurmaya yönelik anlayışla tarhiyat yapılmasında isabet görülmemiştir”

Dnş.4.D., T.09.02.2000, E.1999/2424, K.2000/401, (www.mevbank.com, Erişim:18.07.2008)

“213 sayılı Kanunun 262 inci maddesinde maliyet bedelinin, 271 inci maddesinde inşaa ve imal giderinin 274 üncü maddesinde emtianın, 275 inci maddesinde ise imal edilen emtianın tanımlandığı, bu maddelere göre işletmelerin, finansman temini maksadıyla bankalardan benzeri kredi kurumlarından aldıkları krediler için ödedikleri faiz ve komisyon giderlerinden dönem sonu stoklarına pay verme zorunluluğunun bulunmadığı anlaşıldığı, yükümlülerin söz konusu ödemeleri doğrudan gider olarak kayıt edebilecekleri gibi dilerlerse, stokta bulunan mala isabet eden kısmını maliyete dahil edebilmelerinin ihtiyari olduğu, finansman giderleri, işletmeler açısından genel idare gideri niteliği taşıdığından bunların doğrudan gider yazılmasında yasaya aykırılık görülmediğinden”

⁴⁵³ Dnş.4.D., T.14.06.2007, (**Vergi Sorunları**, Sayı 244, Ocak 2009, s.221-225)

“Tamamen uygulamaya yön vermek amacıyla yayımlanan [163 sıra nolu VUK Genel Tebliği] tebliğ ile de davacının bu hakkının kullanımının sınırlanması ve vergi ziyayı cezası verilmesini gerektiren bir suçun işlendiğinin kabulü “*Hukuk devleti*” ilkesi ile bağdaşmayan bu durumdur. Kaldı ki, 5.5.2004 gün 25453 sayılı Resmî Gazete de yayımlanan 334 no'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile de, İdarenin uygulamaya ilişkin görüşü değişmiş, bu kez davacının uygulaması benimsenmiş ve lehe oluşan kur farklarının, aktifleştirildikten sonraki döneme ilişkin olanlarının kambiyo geliri olarak değerlendirilmesi veya maliyetten düşülmek suretiyle amortisman tabi tutulmasının mümkün olduğu açıklanmıştır.

Bu durumda, konuyla ilgili yasal düzenlemelerde lehe oluşan kur farklarının maliyetten düşülmesini engelleyen bir hüküm bulunmaması ve açıklama ve uygulamaya yön verme amacıyla yayımlanan genel tebliğlerle bir hakkın sınırlanmasının mümkün olmaması karşısında aksi yönde verilen Mahkeme kararında hukuka uyarlık bulunmamaktadır.”

⁴⁵⁴ Dnş.3.D., T.10.05.2001, E.1999/3615, K.2001/1821, (www.mevbank.com, Erişim:13.07.2008)

“Şirketin aldığı araçların finansmanı için kullandığı krediler nedeniyle araçların aktife girdiği tarihten sonra tahakkuk eden ve ödenen faiz giderlerini araçların maliyetine intikal ettirmeden doğrudan gider kaydetmesinde yasalara aykırılık bulunmadığından...”

Dnş.4.D., T. 20.12.2002, E.2001/1094, K.2002/3990 (www.mevbank.com, Erişim: 23.07.2008)

Bize göre Danıştay kararlarında yer alan gerekçeler son derece isabetlidir. Bir duran varlığın aktifleştiği ana kadar ortaya çıkan bu varlıkların edinimine ilişkin olarak ortaya çıkan finansman giderleri ve kur farkı tutarlarının maliyet bedeline eklenmesinin zorunlu olması gerekir. Söz konusu duran varlık aktifleştikten sonra ortaya çıkan kur farkı ve finansman giderlerinin aktifleştirilmesi veya duran varlığın edinim bedeliyle ilişkilendirilmesi konusunda mükellefler seçimlik hak sahibi olmalıdırlar. Diğer taraftan Bakanlık Genel Tebliğlerinde yer alan, “*seçimlik hak hangi yönde kullanılmışsa, izleyen yıllarda da bu uygulamanın geçerli olması gerekir*” şeklindeki düşüncenin de hukuki bir temeli olduğunu düşünmüyoruz. Bu nedenle genel tebliğlerde, yasada olmayan bir sınırlama yapılmıştır.

5. Dövizli türev ürünlerin değerlendirilmesi

Türev piyasaları, ilerideki bir tarihte teslimatı veya nakit uzlaşması yapılmak üzere herhangi bir malın veya finansal aracın, bugünden alım satımının yapıldığı piyasalardır. Türev piyasada işlem gören ürünlere türev ürün denmektedir. Türev ürün

“Yükümlünün 31.12.1996 tarihi itibarıyla henüz tamamlanmamış yatırımına ilişkin olarak kullanılan kredi dolayısıyla oluşan kur farkı ve faiz giderinin finansman gideri değil yatırımın maliyetine ilave edilmesi gerekeceği belirtilerek tespit edilen matrah farkı üzerinden ikmalen ve re’sen vergi tarhi yapılmıştır....

Yükümlünün 31.12.1996 tarihi itibarıyla henüz tamamlanmamış yatırımla ilgili olarak bankalardan aldığı krediler için ödediği faiz ve kur farklarının finansman gideri olarak kayıtlarına intikal ettirmesinin ise Gelir Vergisi Kanununun 40’inci maddesi hükmüne uygun olduğu gerekçesiyle vergi ve cezanın kaldırılmasına [Vergi Mahkemesince] karar vermiştir....

Vergi Dairesi Başkanlığınca, kredi faizleri ve buna ilişkin olarak hesaplanan kur farklarının finansman gideri olarak kayıtlara intikal ettirmesi nedeniyle saptanan matrah farkına yönelik olarak ileri sürülen temyiz nedenleri bozulması istenilen kararın dayandığı gerekçeler karşısında yerinde ve kararın bozulmasını sağlayacak nitelikte görülmemiştir.”

⁴⁵⁵ Dnş.11.D., T.23.02.2000, E.1998/2178, K.2000/715, (www.mevbank.com, Erişim:23.07.2008)

“Olayda davacının 1993 yılında vadeli olarak satın aldığı makine için ödediği kur farklarının doğrudan gider yazılamayacağı, maliyete intikal ettirilmesi gerektiği iddiasıyla tarhiyat yapılmıştır. Anılan Kanun maddelerinin birlikte değerlendirilmesinden, döviz cinsinden vadeli olarak satın alınan makinalar için ödenen kur farklarının maliyete intikal ettirilmesi gerektiği yolunda bir hüküm bulunmamaktadır. Esasen, malın aktifte kaydedildiği tarihte belli olmayan kur farkı giderlerinin maliyete intikal ettirilmesi fiilen mümkün değildir. Dolayısıyla sonradan ödenen bu tür giderlerin doğrudan genel gider olarak kaydında kanuna aykırılık bulunmamaktadır.”

Dnş.4.D., T. 27.11.1998, E.1997/5413, K.1998/4652, (Arabacı, s.117.)

“Olayda, davacının 1993 yılında vadeli olarak satın aldığı makine için ödediği kur farklarının doğrudan gider yazılamayacağı, maliyete intikal ettirilmesi gerektiği iddiasıyla tarhiyat yapılmıştır. Anılan Kanun maddelerinin birlikte değerlendirilmesinden, döviz cinsinden vadeli olarak satın alınan makineler için ödenen kur farklarının maliyete intikal ettirilmesi gerektiği yolunda bir hüküm bulunmamaktadır. Esasen malın aktifte kaydedildiği tarihte belli olmayan kur farkı giderlerinin maliyete intikal ettirilmesi fiilen mümkün değildir. Dolayısıyla sonradan ödenen bu tür giderlerin doğrudan genel gider olarak kaydında kanuna aykırılık bulunmamaktadır.”

deyince genellikle forward, futures, swap ve opsiyon kavramları anlaşılmaktadır. Bu kavramlar türev ürünlerin tipik örnekleridir.⁴⁵⁶

En basit türev işlem olan forward sözleşmesinde, bir kişi belirli bir aktif kıymeti, gelecekteki belli bir tarihte, belirlenen bir fiyattan satmayı taahhüt etmektedir.⁴⁵⁷ Döviz forward sözleşmeleri, gelişmekte olan ülkelerin uluslararası tezgahüstü piyasalarda işlem gören en likit türev ürünleridir.⁴⁵⁸ Futures da yapısı itibarıyla forwarda benzeyen bir ileri vadeli bir sözleşme tipidir. Ancak futureslar organize piyasalarda yapılan bir sözleşme türüdür.⁴⁵⁹ Swap, farklı karaktere sahip gelecekteki iki nakit akımının birbiriyle değiştirilmesi (takas) olarak da tanımlanabilmektedir.⁴⁶⁰

Opsiyon kontratı, bir ürünün belli bir miktarını gelecekteki belirli bir tarihte veya bu tarihe kadar belli bir fiyattan alma ya da satma hakkını veren anlaşmadır.⁴⁶¹ Opsiyon kontratlarında alıcı, opsiyon satıcısına, ürün fiyatındaki değişimlerden kaynaklanan riskin üstlenilmesi hizmeti karşılığında opsiyon primi ödemektedir. Opsiyonlarda, vade tarihi dolana kadar, yapılan işlem taahhütten ibarettir ve oluşan kâr veya zarar ancak vade tarihi ile tespit edilebilir. Bu nedenle, opsiyon işlemlerinde vadenin gelmesiyle birlikte tahakkuk gerçekleşmiş olur. Vade tarihi gelinceye kadar opsiyonların nazım hesaplarda izlenmesi gerekir.⁴⁶²

Türev ürünlerin değerlendirilmesi konusunda muhtelif görüşler bulunmaktadır. Genel kabul gören anlayış, türev ürünlerin nazım hesaplarda izlenmesidir.⁴⁶³ Nazım hesaplarda izlenen unsurların, yılsonlarında değerlendirilmesi ve dövizli olanların değerlendirilmesinde ortaya çıkan kur farklarının mali tablolara yansıtılması mümkün

⁴⁵⁶ **International Financial Reporting Standards (IFRSs) 2008**, s.1980.

⁴⁵⁷ N.D. Vohra, B.R. Bagri, **Futures and Options**, Second Edition, Yeni Delhi:Tata McGraw-Hill, 9.Baskı, 2007, s.21.

⁴⁵⁸ Mustafa Kemal Yılmaz, **Döviz Vadeli İşlem Sözleşmeleri (Currency Futures)**, İstanbul:Der Yayınları, 2002, s.39.

⁴⁵⁹ Hidayet Berksoy, "Opsiyon Sözleşmeleri (Option Contract) ve Vadeli İşlem Sözleşmelerinin (Futures Contract) Özellikleri, İşleyişi ve Vergilendirilmesi-I", **Vergi Sorunları**, Sayı.143, Ağustos 2000, s.119.

⁴⁶⁰ Murat Erişti, "Döviz Piyasalarında Yapılan Swap Options ve Futures İşlemlerinin Vergi Hukuku Açısından İrdelenmesi", **Vergi Dünyası**, Sayı.233, Ocak 2001, s.92.

⁴⁶¹ M. Hadi Ekici, "Opsiyon Kontratlarının Mahiyeti ve Vergi Kanunları Açısından Değerlendirilmesi", **Vergi Dünyası**, Sayı.225, Mayıs 2000, s.80

⁴⁶² Ekici, s.84.

değildir. Maç'a göre, forward sözleşmesindeki döviz tutarları, işlem sonuçlanıncaya kadar geçici vergi ve dönem sonlarında değerlemeye tabi tutulmamalıdır.⁴⁶⁴ Diğer taraftan, forward ve futures şeklindeki türev ürünlerin değerlemesi konusu da tartışmalıdır.

İVDB tarafından verilen bir özalgede, vergi hukukunda dönemsellik ilkesinin geçerli olduğu, ancak yılsonu itibariyle gelir veya gider tahakkuku yapabilmek için işlemin bütününe ait rakamların bilinmesi gerektiği, forward işleminde kurların sürekli değişmesi nedeniyle yılsonu itibariyle bir gelir tahmin etmenin mümkün olmadığı, bu nedenle yılsonu itibariyle forward işleminde gelir-gider tahakkukundan söz edilemeyeceği açıklanmıştır.⁴⁶⁵

Bizim düşüncemize göre, sözleşme yapıldığı anda sözleşmenin ifası zorunlu olan türev ürünlerin reel hesaplarda izlenmesi gerekir. Örneğin, 6 ay sonrasında sabit bir kurdan belli bir miktarda döviz satın alma taahhüdünü içeren bir forward işleminde durum böyledir. Bu forward kontratın yabancı para cinsinden alacak ve Türk Lirası cinsinden borç şeklinde muhasebe kaydı yapılabilir. Yabancı para cinsinden alacağın yabancı para cinsinden alacaklar gibi, Türk Lirası borcun da Türk Lirası borçların tabi olduğu kurallara göre değerlendirilmesi gerekir.

⁴⁶³ Selman Koç, "Forward Sözleşmelerinin Hukuki Mahiyeti, Vergi Kanunları Karşısındaki Durumu ve Muhasebeleştirilmesi," **Vergi Dünyası**, Sayı.219, Kasım 1999, s.83-86, Raif Parlakkaya, "Forward Kontratlar ve Muhasebeleştirilmesi-II," **Mükellefin Dergisi**, Sayı.77, Mayıs 1999, s.131.

⁴⁶⁴ Mehmet Maç, "Forward İşlemi Kar veya Zararının Ait Olduğu Dönem, İşlemin Sonuçlandığı Dönemdir," **Vergi Dünyası**, Sayı.306, Şubat 2007, s. 9-11

⁴⁶⁵ İVDB Özalgisi, [Tarihsiz], Sayı. B.07.4.DEF.0.34.11/KVK-13-6976, (www.ivdb.gov.tr, Erişim:21.08.2010)
"Gelecek yıla sarkan gelir ve gider tahakkuklarında da, dönemsellik ilkesi gereği 31/12 tarihine kadar ki döneme isabet eden gelir giderler hesaplanıp o döneme yazılmaktadır. (Faizlerde olduğu gibi) Ancak 31/12 tarihine kadar olan tahakkuk etmiş kesin bir gelir- giderden söz edebilmek için işlemin bütününe ait kesin tutarların bilinmesi lazımdır. Faizde, belli bir tarihte ödenecek veya tahsil edilecek kesin faiz rakamı bilinmektedir, bu nedenle 31/12 itibariyle kesinleşmiş bir gelir-gider mevcuttur.
Forward işleminde ise; kurların sürekli değişmesi söz konusu olduğundan kar ya da zarar mı oluşacağı ile tutarlar ancak sözleşme sonunda belli olmaktadır.
Bu hüküm ve açıklamalar çerçevesinde; forward işleminde gelir-gider tahakkuku sözleşme sonucunda oluşacağından, söz konusu işlem neticesinde 31/12 itibariyle gelir-gider tahakkukundan söz edilemeyecek olup, sözleşme sonunda oluşacağı kabul edilen gelir ve giderler ise ilgili dönem(sözleşmenin bitim tarihine ilişkin dönem) kurum kazancının tespitinde dikkate alınacaktır."

B. Vergi Usul Kanunu'nda Kur Farkları ile ilgili Diğer Özellikli Konular

1. Stokların edinimi dolayısıyla oluşan kur farkları

VUK'nun 274 ve 275'inci maddeleri uyarınca, emtia maliyet bedeli⁴⁶⁶ ile değerlendirilir. Emtia fiyatının dövizli belirlenmesi veya emtiayı almak için dövizli ya da dövize endeksli bir kredi kullanılması halinde ortaya çıkan kur farklarının ve finansman giderlerinin maliyet bedeline dâhil olup olmadığı hakkında tartışmalar ve ihtilaflar yaşanmıştır. Kur farkları ve finansman giderlerinin maliyet bedeline eklenmesi gerektiğini savunan kişilerin ana dayanak noktası VUK'nun 262'nci maddesinde geçen “*müteferri giderler*” ibaresidir. Müteferri kelime anlamı olarak aynı kökten gelen anlamındadır.

Emtia alımı sırasında ortaya çıkan kur farklarının nasıl işleme tabi tutulacağı konusunda Maliye Bakanlığı 238 seri nolu VUK Genel Tebliği⁴⁶⁷ ile düzenleme yapmıştır. 238 sıra numaralı Genel Tebliğdeki düzenlemede, emtianın stoklara girdiği tarihe kadar oluşan kur farklarının malın maliyet bedeline dahil edilmesi zorunlu, sonrasında oluşanların maliyete veya giderlere intikali serbest bırakılmıştır.⁴⁶⁸ Öte yandan söz konusu düzenleme, sabit kıymetlerle ilgili olarak yayınlanan 163 numaralı VUK Genel Tebliğinden farklı bir esası benimsemiştir. 163 nolu VUK Genel Tebliğde kur farkları ile ilgili olarak “*sabit kıymetin iktisap edildiği dönem sonu*” deyimini kullanılmıştır. Bu durumda, örneğin 10 Mart 2008 tarihinde dövizli bir krediyle alınan bir varlıkla ilgili olarak 31 Aralık 2008 tarihli değerlemede ortaya çıkan aleyhte kur farkının tabi olacağı işlem konusu varlığın türüne göre belirlenecektir. Eğer varlık, bir emtia ise 238 nolu VUK Genel Tebliğ uyarınca kur farkı doğrudan gider

⁴⁶⁶ Maliyet bedeli VUK'nun 262'nci maddesinde aşağıdaki şekilde açıklanmıştır.

“Madde 262- Maliyet bedeli, iktisadi bir kıymetin iktisap edilmesi veyahut değerinin artırılması münasebetiyle yapılan ödemelerle bunlara müteferri bilumum giderlerin toplamını ifade eder.”

⁴⁶⁷ 02.03.1995 gün ve 22218 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanmıştır.

⁴⁶⁸ 238 nolu VUK GT'nde bu husus aşağıdaki şekilde açıklanmıştır.

“Bu hüküm [VUK md.262] uyarınca, giderin maliyet bedeline intikal ettirilebilmesi için iktisadi bir kıymetin edinilmesi veya değerinin artırılması için yapılan ödemeler ile bunlara benzer ek diğer giderlerden olması gerekmektedir.

Bu itibarla, emtianın satın alınıp işletme stoklarına girdiği tarihe kadar oluşan kur farklarının maliyete intikal ettirilmesi zorunludur. Stokta kalan emtia ile ilgili olarak daha sonra ortaya çıkacak kur farklarının ise, ilgili buldukları yıllarda gider yazılması veya maliyete intikal ettirilmesi mümkün bulunmaktadır.

İşletmelerin finansman temini maksadıyla bankalardan veya benzeri kredi müesseselerinden aldıkları krediler için ödedikleri faiz ve komisyon giderlerinden dönem sonu stoklarına pay vermeleri zorunlu bulunmamaktadır. Buna göre

yazılabilecektir. Eğer varlık 10 Mart 2008’de aktifleşen bir duran varlık ise 163 nolu VUK Genel Tebliği uyarınca oluşan kur farkının duran varlığın aktif değerine eklenmesi ve amortisman konusu yapılması gerekir. Söz konusu çelişkili ve çifte standart olarak nitelendirilebilen⁴⁶⁹ durumu kabul etmek mümkün değildir. Kanaatimizce çelişkili bu durumun, 238 numaralı VUK Genel Tebliğindeki anlayışa benzer bir görüşle ortadan kaldırılması gerekir.⁴⁷⁰

Öte yandan kurların düştüğü tarihlerde emtia alımı dolayısıyla lehe kur farkları oluşmaktadır. Söz konusu kur farklarının gelir mi yazılacağı yoksa emtianın maliyet bedelinden düşülmesi gerektiği konuları Tebliğde açık değildir. Tebliğde aleyhe kur farkları için yazılı prensibin lehe kur farkları için de geçerli olduğunun kabulü gerekir.⁴⁷¹ Buna göre, emtia aktife girinceye kadar oluşan kur farklarının maliyet bedelinden düşülmesi gerekir. Emtianın aktife girdiği tarihten sonra oluşan kur farkları ise gelir yazılabileceği gibi, maliyet bedelinden de düşülebilir. Ancak maliyet bedelinden düşme tercihini kullanabilmek için değerlendirme günü itibariyle emtianın işletmede mevcut olması gerekir.⁴⁷²

Mal alışı sırasında öngörülmeyen ve alıcının temerrüde düşmesi sonucunda satıcı tarafından fatura edilen vade farkları mal maliyetiyle ilişkilendirilmeksizin, doğrudan doğruya dönem giderlerine intikal ettirilmelidir.⁴⁷³

Bazı yazarların bizim katılmadığımız düşüncesine göre, 238 seri nolu VUK Genel Tebliği hükümlerine göre malın kredili olarak ithal edilmesi halinde, fatura tarihi ile ödeme tarihi arasında ortaya çıkan kur farklarının maliyetlerle ilişkilendirilmesi gerekir.⁴⁷⁴ Benzer bir konuda ilaç ithalatçısının sonradan oluşan kur farklarını

mükellefler söz konusu ödemelerini doğrudan gider olarak kaydedebilecekleri gibi, diledikleri takdirde stokta bulunan emtiaya isabet eden kısmı maliyete dahil edebileceklerdir.”

⁴⁶⁹ “Bu çelişkidir, çifte standarttır. Zira aynı değerlendirme ölçüsüne tabi olan emtia ile iktisadi kıymetler arasında ayırım yapılmakta ve sonuçta farklı uygulamalara gidilmektedir. Oysa tebliğde yapılan açıklamalar, her ikisi için de, VUK’nun 262’nci maddesinde yer alan “maliyet bedeli” tanımına müsteniden yapılmaktadır.” (Arabacı, s.114-115.)

⁴⁷⁰ Benzer görüş için bkz. Şeker, “Kur Farkları ve Kredi Faizlerinin Yeniden Değerleme Karşısındaki Durumu” s.137.

⁴⁷¹ T.Tolga Kalkan, “Emtiaya İlişkin Sonradan Lehte yada Aleyhte Oluşan Kur Farklarının Durumu-I”, **Yaklaşım**, Sayı.186, Haziran 2008,s.74; Erdoğan Sağlam, “Türk Lirasının Yabancı Paralar Karşısında Değer Kazanmasının (Kur Düşmesinin) Vergisel Sonuçları”, **Vergi Dünyası**, Sayı.258, Şubat 2003, s.56.

⁴⁷² Sağlam, “Türk Lirasının Yabancı Paralar Karşısında Değer Kazanmasının (Kur Düşmesinin) Vergisel Sonuçları”, s.57.

⁴⁷³ Dnş.3.D., T.11.04.2001, E.1999/4504, K.2001/1319, (Ürel, s.414).

⁴⁷⁴ Arabacı, s.114.

satılmayan malın maliyetine yüklemesi yerine doğrudan gider yazmasını Danıştay uygun bulmuştur.⁴⁷⁵ Bize göre Danıştay kararı yerindedir. Malın maliyeti ithalat aşamasında oluşturulmalı ve sonrasında çıkan kur farkları her halukarda gelir tablosuyla ilişkilendirilmelidir.

Diğer taraftan, kullanılan kredilerin ne kadarının yatırımda, ne kadarının ise üretimde kullanıldığı tespit edilemeyeceği, finansman giderlerinin maliyet yazılacağı ile ilgili yasada hüküm bulunmadığı gerekçeleriyle, finansman giderlerinin dönem gideri olması gerektiği yönünde Danıştay kararları mevcuttur.⁴⁷⁶

2. İştirak hissesi satın almada kullanılan kredilerden oluşan kur farkı zararları ve kârlarının mahiyeti

Hisse senetleri VUK'nun 279'ncü maddesi⁴⁷⁷ uyarınca alış bedeli ile değerlendirilir. Hisse senetleri dışındaki ortaklık paylarının değerlendirilme ölçüsü VUK'nda belirlenmediğinden, VUK'nun 289'ncü maddesi uyarınca ortaklık paylarının mukayyet değerle değerlendirilmesi gerekir.⁴⁷⁸

Öte yandan hisse senetlerinin değerlendirilme ölçütü olan “alış bedeli” VUK'nda tanımlanmamıştır. Birçok yazar alış bedelini bir iktisadi kıymet iktisabı için satıcıya ödenen veya borçlanılan meblağ olarak tanımlanmaktadır.⁴⁷⁹ Alış bedelinin tanımının yasada yapılmamış olması dolayısıyla, dövizli veya dövize endeksli satın almalarda ödenen kur farklarının alış bedeline dahil olup olmadığı önemli bir tartışma konusudur.

⁴⁷⁵ Dnş.4.D., T.28.05.1996, E.1995/1948, K.1996/2170, (Ürel, s.414).

⁴⁷⁶ İsmail Sazak, “Kur Farkı ve Uygulamada Özelikli Durumlar, **Vergi Sorunları**, Sayı.145, Ekim 2000, s.249.

⁴⁷⁷ VUK'nun “Menkul Kıymetler” başlığını taşıyan 279'ncü maddesi aşağı gibidir.

“(4369 sayılı Kanununun 6 ncı maddesiyle değişen madde) Hisse senetleri ile fon portföyünün en az yüzde 51'i Türkiye'de kurulmuş bulunan şirketlerin hisse senetlerinden oluşan yatırım fonu katılma belgeleri alış bedeliyle, bunlar dışında kalan her türlü menkul kıymet borsa rayici ile değerlendirilir. Borsa rayici yoksa veya borsa rayicinin muvazaalı bir şekilde oluştuğu anlaşılırsa değerlemeye esas bedel, menkul kıymetin alış bedeline vadesinde elde edilecek gelirin (kur farkları dahil) iktisap tarihinden değerlendirilme gününe kadar geçen süreye isabet eden kısmının eklenmesi suretiyle hesaplanır. Ancak, borsa rayici bulunmayan, getirisi ihraç edenin kar ve zararına bağlı olarak doğan ve değerlendirilme günü itibarıyla hesaplanması mümkün olmayan menkul kıymetler, alış bedeli ile değerlendirilir.”

⁴⁷⁸ Sakıp Şeker, “İştirak Hisselerinin Satımında Özellikli Durumlar”, **Yaklaşım**, Sayı.97, Ocak 2001, s.88.

⁴⁷⁹ Erdoğan Sağlam, “Hisse Senedi Edinimi ile İlgili Finansman Giderleri Doğrudan Gider Yazılmalıdır”, **Vergi Dünüyası**, Sayı.240, Ağustos 2001, s.27; Şeker, “İştirak Hisselerinin Satımında Özellikli Durumlar”, s.87.

Kur farklarının alış bedeline dahil olduğu yaklaşımı, maliyet bedeli ile alış bedeli arasındaki farkı ortadan kaldırır.⁴⁸⁰

Bir kurumun iştiraklerden kâr payı elde etmesi, iştiraki elden çıkarması veya iştiraki tasfiye etmesi sonucunda, iştirake yatırmış olduğu paradan dolayı gelir sağlaması mümkündür. Gelir yaratan ilk iki durumla ilgili olarak KVK’nda istisna düzenlemeleri mevcuttur.⁴⁸¹ Söz konusu istisna hükümlerinden dolayı, bir şirketin başka bir şirkete iştirak etmesi, istisna bir faaliyette bulunma olarak nitelendirilmektedir.

Mülga 5422 sayılı KVK’nda istisna faaliyetlerle ilgili katlanılan giderlerin matrahtan düşülemeyeceğine ilişkin özel bir hüküm yer alıyordu.⁴⁸² Bu özel hükümden dolayı iştirak hisselerinin edinimi dolayısıyla katlanılan finansman giderlerinin gider kaydedilemeyeceği yönünde görüşler bulunmaktaydı. Diğer taraftan 2006 yılında yürürlüğe giren 5520 sayılı KVK’nun istisnaları düzenleyen 5/3 maddesinde, iştirak hissesi edinimi ile ilgili katlanılan finansman maliyetlerinin kurumlar vergisi matrahından düşülebileceği açıkça belirtilmiştir.⁴⁸³ Bu düzenlemenin bir sonucu olarak iştirak edinimi ile ilgili katlanılan finansman giderleri ve kur farkı giderleri dönem matrahından düşülebilmesi konusunda yasal bir engel bulunmamaktadır.

Maliye Bakanlığı vermiş olduğu özgelelerde, iştirak hissesi satınalma dolayısıyla oluşan kur farkı giderlerinin, satın alınan iştirak bedeline katılmamasını, doğrudan gider kaydedilmesi gerektiğini ifade etmiştir. İVDB tarafından GİB’ndan alınan bir yazıya atfen verilen bir muktezada, merkezi yurt dışında bulunan ve hisse senetleri İstanbul Menkul Kıymetler Borsasında işlem gören bir şirkete iştirak edilirken, kullanılan Euro cinsi kredinin değerlemesi sonucu oluşan kur farklarının iştirakler hesabına kaydedilmesini uygun bulmamış, söz konusu kur farkının finansman gideri

⁴⁸⁰ Şeker, “İştirak Hisselerinin Satımında Özellikli Durumlar”, s.87.

⁴⁸¹ 5520 sayılı KVK’nun 5/1-a maddesinde iştirak kazançları istisnası, 5/1-e maddesinde ise iştirak satış kazanç istisnası düzenlenmiştir. KVK md. 5/1-e düzenlemesinde, iştirak satışından elde edilen gelirin %75’i kazancın 5 yıl süresince Şirketten çekilmemesi koşuluyla vergiden istisna edilmiştir. Öte yandan mülga 5422 sayılı KVK’nda iştirak kazançları istisnası md. 8/1’de, iştirak satış kazanç istisnası ise bu Kanuna ekli geçici maddelerde düzenlenmiştir. (Geç. md. 10, 18, 23, 28)

⁴⁸² 5422 sayılı KVK’nun 8/6 maddesi hükmü aşağıdaki gibidir.

“Kurumların kurumlar vergisinden istisna edilen kazançlarına ilişkin ödemelerin kurum kazancından gider olarak indirilmesi kabul edilmez.”

⁴⁸³ KVK md.5/3 düzenlemesi aşağıdaki gibidir.

olarak dönem sonuç hesaplarına aktarılması gerektiği ifade edilmiştir.⁴⁸⁴ Başka bir özelgede de, alış bedeli ile değerlendirilen kıymetlerin ödemeler ve değerlemelerde ortaya çıkan kur farklarının iştirak hisselerinin maliyetleriyle ilişkilendirilmeyip dönem giderlerine aktarılması gerektiği ifade edilmiştir.⁴⁸⁵ Diğer bir özelgede, tam mükellef bir kuruma ait iştirak hisselerin satın alınması için kullanılan dövize endeksli krediden kaynaklanan kur farkı giderlerinin maliyete eklenmeyip dönem giderleri olarak dikkate alınması gerektiği ifade edilmiştir.⁴⁸⁶

Maliye Bakanlığının bir özelgesinde, dövizli veya dövize endeksli borçlanarak hisse satın alınması dolayısıyla yılsonu değerlemelerinde veya borcun ödenmesi sırasında oluşan kur farklarının, iştirak hisselerinin maliyet bedeline eklenmemesi, doğrudan dönem giderleri arasına dahil edilmesi görüşündedir.⁴⁸⁷

“İştirak hisseleri alımıyla ilgili finansman giderleri hariç olmak üzere, kurumların kurumlar vergisinden istisna edilen kazançlarına ilişkin giderlerinin veya istisna kapsamındaki faaliyetlerinden doğan zararlarının, istisna dışı kurum kazancından indirilmesi kabul edilmez.”

⁴⁸⁴ İVDB Özelgesi, T.25.03.2008, Sayı. B.07.1.GİB.4.34.16.01/KVK-6-7827/5543, (İYMMO, **Rapor**, Sayı.08/15, 15 Nisan 2008, s.39.)

“Buna göre, hisse senetleri alış bedeliyle, yabancı para ile olan senetli veya senetsiz borçların ise duruma göre borsa rayici, döviz alış bedeli veya Maliye Bakanlığı’na tespit olunan kurlar ile değerlendirilmesi gerekmektedir. Bu nedenle, anılan Şirket tarafından söz konusu hisse senetlerinin satın alınmasında Euro cinsinden borçlanılmasına ilişkin olarak, satın alma tarihinden sonra kurdaki değişme sonucu oluşan kur farklarının alış bedeline dahil edilmesi mümkün olmayıp, kurdaki artış sonucu oluşan kur farkının (olumsuz kur farkı) finansman gideri olarak dikkate alınması gerekmektedir.”

⁴⁸⁵ GGM Özelgesi, T.04.05.1988, Sayı.16241(A.Feridun Güngör, “Döviz Cinsinden Borçlanılarak Edinilen Hisse Senetlerinin Değerlemesi”, **Yaklaşım**, Sayı.91, Temmuz 2000,s.160.)

“Bilindiği gibi, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun iktisadi işletmelere dahil kıymetleri değerlemeye ilişkin II. bölümünün Menkul Kıymetler başlıklı 279. maddesinde Türk ve yabancı esham ve tahvilatı alış bedeli ile değerlerin hükmü yer almıştır.

Buna göre, ödemeler veya dönem sonu değerlemeleri sırasında ortaya çıkan kur farklarının söz konusu iştirak hisselerinin elde edilme maliyetine eklenmeyip, dönem giderlerine intikal ettirilmesi gerekmektedir.”

⁴⁸⁶ İVDB Özelgesi, T.03.10.2006, Sayı. B.07.1 .GİB.4.34.16.01/KVK-6-7257-19047, (İYMMO, **Rapor**, Sayı.06/56, 15 Ekim 2006, s.59.)

“Bu hüküm ve açıklamalara göre, şirketinizce, tam mükellef bir tüzel kişiliğin hisselerinin alınımının dövize endeksli kredi ile finanse edilmesi nedeniyle, söz konusu özel hesap döneminin sonunda ve takip eden dönemlerde, dövize endeksli krediden kaynaklanan kur farkı giderleri ve kredi faizlerinin maliyete eklenmeyip ilgili oldukları dönemlerde dönem giderlerine intikal ettirilmesi gerekmektedir.”

⁴⁸⁷ GGM Özelgesi, T.04.05.1998, Sayı. B.07.0.GEL.0.29/2948-279-31/016241,(Maliye Bakanlığı Özelgeleri, **Mali Çözüm**, Sayı.49, Ekim-Kasım-Aralık 1999, s.218.)

“Yazınız ekinde yer alan sayılı muktezanızda (MP) A.Ş. tarafından başka bir şirkete ait hisselerin alınması sırasında, iştirak hissesi bedelinin döviz cinsinden veya dövize endeksli olarak borçlanması durumunda ödenen yahut yıl sonunda borçların değerlendirilmesinin yapıldığı tarihte ortaya çıkacak kur farklarının hisselerin alış bedeline dahil edilip edilmeyeceği hususunda, kur farklarının borcun fer’i değil asli unsuru olduğundan bahisle iştirak hisselerinin alış bedeline dahil edilebileceği yönünde görüş bildirdiğiniz anlaşılmıştır.

Bilindiği gibi, 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu’nun iktisadi işletmelere dahil kıymetleri değerlemeye ilişkin II. Bölümünün, “*Menkul Kıymetler*” başlıklı 279. maddesinde; “*Türk ve yabancı esham ve tahvilatı alış bedeli ile değerlenir*” hükmü yer almıştır.

Buna göre, ödemeler veya dönem sonu değerlemeleri sırasında ortaya çıkan kur farklarının söz konusu iştirak hisselerinin elde edilme maliyetine eklenmeyip, dönem giderlerine intikal ettirilmesi gerekmektedir.”

Hisse senetlerinin edinimi için ödenen kur farklarının doğrudan gider yazılmasının temel gerekçeleri alış bedelinin kanunda tanımlanmamış olması ve genel kabul gören tanımlamaya göre kur farklarının alış bedeline dahil olmaması ile iştirak hisselerinin diğer sabit kıymetler gibi amortisman yoluyla itfa edilmemesidir.⁴⁸⁸ Sağlam'a göre alış bedeli ile değerlendirilmesi gereken hisse senetlerinin edinimi dolayısıyla dövize endeksli kredi kullanılmışsa, oluşan kur farklarının, hisse senetlerinin alış bedeliyle ilişkilendirilmeksizin doğrudan gider kaydedilmesi gerekir.⁴⁸⁹ Koçak'a göre, merkezi Türkiye dışında bulunan bir şirkete ait hisse senedi alımı dolayısıyla kullanılan krediye ait kur farkı giderleri, kurumlar vergisi matrahında ilgili olduğu dönemde gider olarak dikkate alınmalıdır.⁴⁹⁰

Konuyla ilgili olarak Danıştay tarafından verilen kararlar da genel olarak Maliye Bakanlığı özgelgeleriyle aynı paralelde olmakla birlikte aksi yönde yargı kararları da mevcuttur. Danıştay bir kararında, bağlı ortaklık alımının finansmanı nedeniyle kullanılan dövizli kredinin kur farkı giderlerinin bağlı ortaklığın maliyet bedeline eklenmesini, kur farkının bir finansman gideri olduğu gerekçesiyle ve VUK'nun değerlendirme hükümleri karşısında kabul etmemiştir.⁴⁹¹ Öte yandan Danıştay 4. dairesinin iki kararına göre, hisse senetlerinin satın almasında kullanılan finansman giderleri GVK md.40/1 uyarınca doğrudan gider kaydedilmelidir.⁴⁹²

⁴⁸⁸ Şeker, "İştirak Hisselerinin Satımında Özellikli Durumlar", s.89.

⁴⁸⁹ Sağlam, "Hisse Senedi Edinimi ile İlgili Finansman Giderleri Doğrudan Gider Yazılmalıdır", s.28.

⁴⁹⁰ Hakkı Koçak, "Kurumlar Vergisi Uygulamasında Özellik Arz Eden Hususlar" **Vergi Dünyası**, Sayı.334, Haziran 2009, s.26.

⁴⁹¹ Dnş.4.D., T.17.02.2004, E.2002/4378, K.2004/270 (www.mevbank.com, Erişim:02.12.2009)

"Bağlı ortaklık satın alırken kullandığı yabancı kaynaklara ait kur farklarını dönem gideri olarak kaydettiği ileri sürülerek ikmalen kurumlar vergisi salınmış, fon payı hesaplanıp, ağır kusur cezası kesilmiştir. VUK'nun 261'inci maddesinde değerlendirme ölçülerinin 8 bent halinde sayıldığı, olay tarihinde yürürlükte olan 279 uncu maddede ise, Türk ve yabancı esham ve tahvilatının alış bedeli ile değerlendirilmesinin belirtildiği, ... inceleme elemanınca, finansman gideri niteliğindeki kur farklarının doğrudan gider yazılamayacağı, bağlı ortaklık alım bedeli içinde değerlendirilmesi gerektiği görüşüyle ilgili yıldaki kur farkları dönem giderleri içinden çıkarılarak bulunan matrah farkı üzerinden ikmalen tarhiyat yapıldığı ancak, finansman gideri niteliğinde olan kur farklarının anılan kanun maddeleri uyarınca doğrudan gider yazılmasının yasal olduğu gerekçesiyle vergi ve cezaların kaldırılmasına karar vermiştir."

⁴⁹² Sağlam, "Hisse Senedi Edinimi ile İlgili Finansman Giderleri Doğrudan Gider Yazılmalıdır", s.30.

Diğer taraftan aksi yönde verilen başka bir Danıştay kararında, yabancı para ile borçlanılarak alınan bir hisse senedinin edinimi dolayısıyla katlanılan kur farkı tutarlarının bu iştiraklerin değerine dahil edilmesini uygun bulmuştur.⁴⁹³

Bize göre, yasada tanımlanmamış olan “alış bedeli” kavramının kullanılmış olması hatalı bir düzenlemedir. Söz konusu yasal boşluk önemli ölçüde idari görüşler ve yargı kararlarıyla doldurulmuş görünmektedir. Ancak konunun en azından Genel Tebliğ bazında düzenlenmesinde de yarar bulunmaktadır. Diğer taraftan 5520 sayılı KVK’nun açık hükmü karşısında iştiraklerin edinimi dolayısıyla katlanılan finansman giderleri ile kur farklarının gider kaydedilmesinde yasal bir engel bulunmamaktadır. Ancak iştirak kazançları istisnasının mevcudiyeti karşısında, istisna bir faaliyetle ilgili katlanılan finansman giderlerinin matrahtan düşülmesi gibi bir durum ortaya çıkmaktadır. Diğer bir ifade ile bu durum vergi hukukundaki temel ilkelerden biri olan ve GVK md.40/1’de ifade edilen “*vergiye tabi gelirin elde edilmesi ile ilgili katlanılan giderlerin matrahtan düşülmesi*” ilkesine aykırılık teşkil etmektedir. Bu nedenle söz konusu (KVK md.5/3) düzenlemenin temel vergilendirme ilkelerinden birine aykırılık taşıdığı düşüncesindeyiz. Diğer taraftan katlanılan finansman giderlerini ve kur farkı zararlarını iştiraklerin maliyetine eklemek isteyen kurumlara da bu imkânın tanınmasında da yarar bulunmaktadır. Böyle bir uygulamanın vergi matrahını aşındırması ancak çok teorik durumlarda ortaya çıkabilir.⁴⁹⁴

⁴⁹³ Dnş.4.D., T.02.03.2000, E.1999/1907, K.2000/286, (Şeref Demir, “İşletmeye Dahil Hisse Senetlerinin Vergisel Boyutları-II”, **Yaklaşım**, Sayı.109, Ocak 2002, s.86.)

“213 sayılı VUK’un 279. maddesinde; Türk ve yabancı esham ve tahvilatın alış bedeli ile değerlendirileceği, 280. maddesinde de; yabancı paraların borsa rayici ile değerlendirileceği, borsa rayicinin tekerrüründe muvazaa olduğu anlaşılırsa bu rayiç yerine alış bedelinin esas alına çağı, bu madde hükmünün yabancı para ile olan senetli veya senetsiz alacaklar ve borçlar hakkında da cari olduğu kuralına yer verilmiştir. Madde hükümlerinden esham ve tahvilatın alış bedeli ile değerlendirileceğine ilişkin hükme yer verilmiş olmasına rağmen, alış bedeli ile ilgili olarak bir açıklama ve düzenleme getirilmediği, yabancı para ile olan borçlanmalarda borsa rayicinin muvazaalı olduğu durumlarda alış bedeline göre değerlendirileceği anlaşılmaktadır. İştirak hisse senetlerini yabancı para ile borçlanmak suretiyle satın alan davacı şirketin, borçlandığı ve tamamen iştirak alımından kaynaklanan kur farklarının, iştirak hisselerinin dışında değil, iştirak hisselerinin bir maliyeti olarak kabul edilmesi ve alış bedeline eklenmesi gerekeceği kuşkusuzdur. Sözü edilen kur farklarının kanunen kabul edilmeyen gider veya finansman gideri olarak kabul edilmesi, bu durum karşısında olanaklı değildir.”

⁴⁹⁴ Bu durum, zararın mahsuplarla ileri taşınması ve bu süreçte kurumlar vergisi oranında artış yapılmasıdır.

3. Türk vergi hukukuna göre sermayenin döviz olarak konulması mümkün müdür?

6762 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun 399'ncü maddesinde, şirket sermayelerini oluşturan payların en az bir yeni kuruluş olması gerektiği düzenlemesi yer almaktadır.⁴⁹⁵ Bu düzenlemeler uyarınca sermayenin Türk Lirası olarak belirlenmesi gerekir. Dolayısıyla, sermaye yabancı para cinsinden fiilen getirilse veya sermayeyi koyanın tabiiyeti yabancı olsa dahi, Türk mevzuatına göre kurulan şirketlerin sermayesinin Türk Lirası cinsinden belirlenmesi gerekir. Sermayenin Türk Lirası olarak belirlenmesi sonucunda, sermayenin yabancı para gibi değerlendirilmesi ve sermaye için kur farkı gelir veya gideri hesaplanması mümkün değildir.

4. Enflasyon düzeltmesi uygulamasında kur farkları

Yıllarca kronik yüksek enflasyonun yaşandığı ülkemizde, enflasyonun azaldığı bir dönemde çıkarılan 5024 sayılı Kanun⁴⁹⁶ ile “*enflasyon düzeltmesi*” müessesesi Türk vergi sistemine dahil edilmiştir. Enflasyon düzeltmesi⁴⁹⁷ konusu, VUK'nun mük. 298 ve geçici 25'nci⁴⁹⁸ maddelerinde düzenlenmiştir. Enflasyon düzeltmesinin getiriliş amacı, enflasyon dolayısıyla bozulan mali tabloların düzeltilmesi ve işlevsel bir hale getirilmesi, yüksek enflasyonun yıpratıcı etkilerine karşı uluslararası standartlara uygun bir uygulamaya geçilmesi, öz kaynak kullanan işletmelerin teşvik edilmesi,⁴⁹⁹ kayıt dışı

⁴⁹⁵ Öte yandan aynı konu 6102 sayılı TTKmd.476/1'de de aynı paralelde aşağıdaki gibi düzenlenmiştir.

“A) Genel hükümler

I - Asgari itibarî değer

Madde 476- (1) Payın itibarî değeri en az bir kuruştur. Bu değer ancak birer kuruş ve katları olarak yükseltilebilir. Anılan itibarî değer Bakanlar Kurulunca yüz katına kadar artırılabilir.”

⁴⁹⁶ 5024 sayılı Vergi Usul Kanunu, Gelir Vergisi Kanunu ve Kurumlar Vergisi Kanununda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun 30.12.2003 tarih ve 25332 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanmıştır.

⁴⁹⁷ Enflasyon düzeltmesi; parasal olmayan kıymetlerin enflasyon düzeltmesinde dikkate alınacak tutarlarının düzeltme katsayısı ile çarpılması suretiyle, malî tablonun ait olduğu tarihteki satın alma gücü cinsinden hesaplanmasını ifade eder. (VUK mük. md.298/A-2/c).

⁴⁹⁸ Yeni uygulamaya geçiş dolayısıyla, 31.12.2003 tarihli bilançolar da enflasyon düzeltmesine tabi tutulmuştur. Söz konusu çalışma sırasında, bilançonun aktif ve pasifindeki kalemler parasal ve parasal olmayan şeklinde iki ana gruba ayrılmıştır. Parasal olmayan kalemler reel olmayan finansman giderleri aktif değerlerden ayıklandıktan sonra fiyat değişim endeksleri yardımıyla 31.12.2003 tarihli değere taşınmıştır. Aktif ve pasifteki değer artışları da bir öz sermaye unsuru olan geçmiş dönem kârları (ve zararları) hesabı ile ilişkilendirilmiştir. Bu işlem sonucunda oluşan kâr ve zararlar malî kârla ilişkilendirilmez. (VUK geç.md. 25/g).

⁴⁹⁹ 5024 sayılı Kanuni düzenleme sonrasında, düzenleme öncesine göre öz kaynak kullanan işletmeler daha avantajlı bir konuma gelmişken, borç kullanan işletmeler ise daha dezavantajlı bir konuma gelmiştir. Örnekler ve açıklamalar için bkz. (Ömer Güzeldal, “Enflasyon Muhasebesi Uygulamasında Özkaynakla Çalışmak Avantajlı mı?” **E-Yaklaşım**, Sayı.7, Şubat 2004, (www.yaklasim.com.tr, Erişim:01.02.2009); Recep Pekdemir, “Enflasyon Muhasebesi Mi? Yoksa Enflasyon Düzeltmesi Vergisi Mi?”, **Yaklaşım**, Sayı.35, Mart 2004, s.29.)

ekonominin önlenmesi, vergilendirmede adaletin sağlanması, yerli ve yabancı yatırımların teşvik edilmesi gibi nedenlerdir.⁵⁰⁰ Enflasyon düzeltmesi uygulaması ile birlikte eş zamanlı olarak, vergi kanunlarında yer alan enflasyona karşı düzenlemeler içeren yeniden değerlendirme gibi çeşitli müesseseler yürürlükten kaldırılmıştır.⁵⁰¹ Yürürlükten kaldırılan düzenlemelerin sayısının fazlalığı bile enflasyon düzeltmesinin ne derece gerekli olduğunu ortaya koymaktadır.

Enflasyon düzeltmesi uygulaması sadece yüksek enflasyon dönemlerinde uygulanması gereken bir düzenleme mahiyetindedir. Söz konusu hükümlerin uygulanması için son üç hesap dönemindeki kümülatif enflasyon oranının en az %100 olması ve içinde bulunulan hesap döneminde de en az %10 olması gerekmektedir.

⁵⁰⁰ 5024 sayılı Kanun gerekçesinde aşağıdaki ifadeler yer almaktadır. (www.tbmm.gov.tr, Erişim:01.02.2009)

“Ülkemizde uzun yıllardır süren yüksek enflasyon, çok çeşitli tahribatlarının yanında, malî tabloları da bozmuş ve malî tabloların gerçek durumu yansıtmaktan uzaklaşmasına yol açmıştır...”

Vergi kanunlarımızda enflasyonun etkilerinin giderilmesi ile ilgili çok sayıda hüküm olmakla birlikte, birbirleriyle uyumlu olmamaları ve uluslararası kabul görmüş standartlardan da uzak olmaları bu dağılık yapının tutarlı ve uluslararası standartlarla uyumlu hale getirilmesini zorunlu kılmaktadır.

Fiyatlar genel seviyesindeki sürekli ve önemli artışlar, vergi matrahının oluşmasında bazı mükelleflerin lehine, bazı mükelleflerin de aleyhine sonuçlar doğurmaktadır. Daha açık bir ifade ile borçlanarak çalışanların vergi matrahı suni olarak azalırken, öz sermayesi ile çalışanların vergi matrahı suni olarak artmaktadır. Bu da vergi adaletini ve ticaret hayatındaki rekabet ortamını zedelemektedir....

Öz sermayesi ile çalışmak zorunda olan veya böyle çalışmayı tercih eden işletmeler kazanç vergisi olmaktan çıkıp servet vergisine dönüşen haksız vergilendirme ile karşılaşmaktadır. Bu husus işletmelerin öz sermayelerini azaltmakta, yatırım ve istihdam politikalarını olumsuz yönde etkilemektedir.

Enflasyon düzeltmesi olmaması aynı zamanda, kayıt dışı ekonomiyi teşvik etmekte ve kayıt dışı ekonominin temel sebepleri arasında yer almaktadır.

Yerli sermayenin zarar görmesinin yanı sıra, yabancı sermaye de bu faktör nedeniyle ülkeye yeterince gelmemekte, hatta yerli sermaye çeşitli şekillerde yurt dışına yönelmektedir.

Enflasyon düzeltmesinin vergi mevzuatında yer almaması, halka açık şirketler ile bankalardaki enflasyon düzeltmesi uygulaması ile çelişki oluşturmaktadır.

Bütün bunların yanında, malî tabloların çok yönlü fonksiyonları da işlevsiz kalmaktadır. Yatırımlar, kredi tahsisleri ve kâr dağıtımları açısından hatalı kararlar alınabilmekte, işletmenin yönetimi ile ilgili performans sistemleri anlamsız hale gelmektedir. Büyük emek verilen, büyük kaynaklar aktarılan muhasebe işlemleri anlamsız ve işe yaramaz rakam yığınları üretmekte, bunun işletme ekonomilerinde doğurduğu zararlar, son noktada, vergi potansiyelinin de aşınmasına yol açmaktadır.

Enflasyon düzeltmesi, gelecekte enflasyon tamamen yok olsa dahi geçmişte yaşanan enflasyonun yol açtığı ve malî tablolarında yarattığı tahribatı düzeltmekte, dolayısıyla, işletmelerin öz sermayelerinin gerçek boyutları ile değerlendirilmesine olanak sağlamaktadır....

Dünyada genel kabul görmüş standartlarda enflasyon düzeltmesi, bilanço esasına göre defter tutan işletmelere yönelik olarak uygulanmaktadır. Bu itibarla gelir üzerinden elde edilen vergilerin mükellefleri olan gelir vergisi ve kurumlar vergisi mükelleflerinden bilanço esasına göre defter tutan mükellefler gerekli şartların oluşması halinde enflasyon düzeltmesi yapabileceklerdir....”

⁵⁰¹ Yürürlükten kalkan vergi düzenlemeleri LIFO yöntemi, yeniden değerlendirme uygulaması, maliyet bedeli artırımı uygulaması, altın imal ve ticareti ile uğraşan mükellefler için maliyet bedeli revizesi, vergilendirilmeyecek kur farkları düzenlemesi, zirai işletmelerde maliyet endekslemesi ve finansman gider kısıtlamasıdır. (Salim Karadeniz, “Vergi Mevzuatındaki Enflasyona İlişkin Tüm Düzenlemeler 5024 sayılı Kanun ile Yürürlükten Kaldırıldı mı?”

Yaklaşım, Sayı.135, Mart 2004, s.88.)

Enflasyon oranlarının daha düşük seyrettiği dönemlerde enflasyon düzeltmesi hükümleri uygulanmaz.⁵⁰²

Enflasyon düzeltmesi uygulamasında aktif ve pasifteki parasal olmayan unsurların değerlendirme farkları, “*Enflasyon Düzeltme Hesabındaki*” tutara ve oradan da dönem mali kârına ve zararına aktarılmaktadır. Vergi Usul Kanunundaki yaklaşımın aksine 29 numaralı Uluslararası Muhasebe Standardına göre, net parasal pozisyon kayıp ve kazançları gelir tablosunda ayrı gösterilmekle birlikte net gelire dahil edilmeli ancak dönem vergi matrahıyla ilişkilendirilmemelidir.⁵⁰³ Pekdemir’e göre, net parasal pozisyon kazancı, bir kazanç olmayıp söz konusu düzenleme enflasyon muhasebesi mantığına aykırı olduğu için hatalıdır.⁵⁰⁴ “*Enflasyon Düzeltme Hesabı*”nın dönem kâr zararı yerine doğrudan doğruya öz kaynaklarla ilişkilendirilmesi görüşüne biz de katılıyoruz. Ülkemizdeki uygulamasına göre, enflasyon düzeltmesi uygulaması mükelleflerin vergi yüklerini farklı yönde etkilemektedir. Bazı mükelleflerin vergi yükleri artarken, bazılarının vergi yükleri ise azalmaktadır. Bu noktada belirleyici olan temel unsur, işletme bilançolarında yer alan parasal pozisyonun yapısıdır. Parasal olmayan aktiflerinin tutarı parasal olmayan pasiflerinden daha yüksek olan firmalar daha yüksek tutarda vergi ödemektedirler. Parasal olmayan aktiflerdeki değer artışları dönem kârını artırırken, parasal olmayan pasiflerdeki değerlendirme artışları ise zarar olarak dönem sonuçlarına yansımaktadır.⁵⁰⁵

Yabancı para birimine göre defter tutan mükellefler, defterlerini yabancı para birimi üzerinden tuttıkları sürece ve Türk para birimine geçtikten sonraki 3 yıllık süre içerisinde enflasyon düzeltmesi ile ilgili VUK’nun 298/A maddesi hükümlerden yararlanamazlar (VUK md.215/2-bb).

⁵⁰² Münhasıran sürekli olarak işlenmiş; altın, gümüş alım-satımı ve imali ile iştigal eden mükellefler VUK md. 298/1’de belirtilen enflasyon oranı ile ilgili ön koşullara bakılmaksızın enflasyon düzeltmesi yaparlar. (VUK mük. md.298/A-9).

⁵⁰³ Sermaye Piyasası Kurulu Tarafından yayınlanan “Yüksek Enflasyon Dönemlerinde Mali Tabloların Düzeltilmesine İlişkin İlke ve Kurallar Hakkında Tebliğ (Seri: XI, No: 20)” (28.11.2001 gün ve 24597 sayılı. RG) ile Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu tarafından yayınlan 14 sayılı Muhasebe Uygulama Yönetmeliğine İlişkin “Mali Tabloların Yüksek Enflasyon Dönemlerinde Düzenlenmesine İlişkin Muhasebe Standardı” Tebliğinde (31.12.2002 gün ve 24980 sayılı RG) de benzer bir yaklaşım benimsenmiştir. (Salim Karadeniz, “Çeşitli Mevzuatlara Göre Enflasyon Muhasebesi” **Yaklaşım**, Sayı.137, Mayıs 2004, s.102-103.)

⁵⁰⁴ Pekdemir, “Enflasyon Muhasebesi Mi? Yoksa Enflasyon Düzeltmesi Vergisi Mi?”, s.29.

⁵⁰⁵ Recep Pekdemir, “Enflasyon Düzeltmesi (Enflasyon Muhasebesi) Ne Getirdi-Ne Götürdü?”, **Yaklaşım**, Sayı.153, Eylül 2005, s.28.

Madde düzenlemesi analiz edildiğinde yabancı paralar ve kur farkları ile ilgili olarak aşağıdaki düzenlemeler yer almaktadır.

Yabancı paralar parasal kıymet⁵⁰⁶ olarak kabul edilmiştir⁵⁰⁷ (VUK mük.md.298/2-b). Bu nedenle parasal kıymet olan yabancı paraların sürekli olarak bilançoda güncel değeriyle yer alması nedeniyle, düzeltme katsayısıyla çarpılma suretiyle bilançonun güncel tarihindeki değerine taşınmasına ihtiyaç bulunmamaktadır. Öte yandan yabancı para cinsinden hisse senetleri, iştirakler ve avansların, düzeltme tarihindeki döviz kuru ile düzeltilmeleri gerekmektedir.⁵⁰⁸

Reel olmayan finansman maliyetinin hesaplanmasında, yabancı para cinsinden yapılan borçlanmalarda borcun alındığı tarihteki Türk Lirası karşılıklarına borcun kullanıldığı dönemlerdeki TEFİ artış oranının uygulanması esası benimsenmiştir.⁵⁰⁹ Parasal olmayan kalem olan stoklar, maddi ve mali duran varlıkların alış bedeline intikal ettirilen reel olmayan finansman maliyetleri düşüldükten sonra bulunan tutarlar düzeltmeye esas alınır.⁵¹⁰ Daha önceki bölümlerde de ifade edildiği üzere, 163 sıra nolu VUK Genel Tebliğinde de yer aldığı üzere, Maliye Bakanlığı finansman giderlerinin ve kur farklarının, malın ve duran varlıkların maliyet bedellerine eklenmesi konusunda mükellefleri yönlendirmiştir. Bu yönlendirmenin bir sonucu olarak söz konusu kıymetlerin aktif değerleri yükselmiştir. Yapılan kanuni düzenleme ile enflasyon düzeltmesi uygulamasında finansman giderlerinin bir kısmının bu kıymetlerin değerinden düşülmesi ve daha düşük tutarlı kıymetlerin güncel değerlere taşınması sağlanmıştır. Aktif değerlerin değerindeki yükselme sonucunda enflasyon düzeltmesi uygulamasında, pasifte de kâr hesabında bir yükselme olmaktadır. Dolayısıyla, reel olmayan finansman giderlerinin ayıklanması sonucunda enflasyon düzeltmesi sonucunda daha düşük kâr doğması amaçlandığı söylenebilir. Kanaatimizce bu

⁵⁰⁶ Parasal kıymetler; Yeni Türk Lirasının değerindeki değişimler karşısında nominal değerleri aynı kaldığı halde satın alma güçleri fiyat hareketlerine göre ters yönde değişen kıymetleri ifade eder. (VUK mük. md.298/A-2/b).

⁵⁰⁷ Kanunda yer alan bu düzenleme enflasyon muhasebesi kuramına aykırıdır. Çünkü parasal kıymetler nominal değeri değişmeyen ancak satınalma gücü düşen kıymetlerdir. (Rezmi Örtün, "5024 Sayılı Kanun'a Göre Yapılan Düzenlemelerin Enflasyon Muhasebesi Kuramı ve Standartları Açısından Değerlendirilmesi", **E-Yaklaşım**, Mayıs 2004, Sayı.10, www.yaklasim.com.tr, Erişim:01.02.2009)

⁵⁰⁸ Maliye Bakanlığı VUK mük. md. 298/A-8'de yer alan yetkisini 05.08.2004 gün ve 9 numaralı VUK Sirküleri (2.1. bölümü) ile kullanmıştır.

⁵⁰⁹ VUK mük. md.298/A-2/g.

⁵¹⁰ VUK mük. md.298/A-4.

uygulama doğru olmakla birlikte mükelleflere de ciddi bir iş yükü getirmektedir. Bu nedenle söz konusu uygulamanın ihtiyari olmasında yarar bulunmaktadır.

Öte yandan aynı maddenin 8/e bendinde, enflasyon düzeltmesi uygulamasını döviz, altın vb. değerleri esas alarak yaptırma konusunda Maliye Bakanlığı'na yetki verilmiştir. Ancak Maliye Bakanlığı bu yetkisini henüz kullanmamıştır.

5. Mülga yeniden değerlendirme uygulamasında kur farkları

Uzun yıllar yüksek ve kronik enflasyon yaşanan ülkemizde, enflasyonun mali tablolar üzerindeki yıkıcı etkilerini azaltmak için kullanılan en önemli düzenleme yeniden değerlendirme fonu uygulamasıdır. 1982 -2002 yılları arasında yürürlükte olan uygulamaya göre, bilançonun aktifinde yer alan duran varlıkların ve bunların birikmiş amortismanlarının değerinin yeniden değerlendirme oranı esas alınmak suretiyle artırılmasını, artırılan tutarın amortisman konusu edilmesini, bu şekilde hesaplanan yeniden değerlendirme fonu tutarlarının ise öz kaynaklar arasında gösterilmesini öngörüordu.

VUK'nun mük.298'nci maddesinde eski halinde iktisadi kıymetin maliyet bedeline eklenmiş olan kur farklarının yeniden değerlendirme kapsamına girip girmeyeceğine ilişkin bir açıklık yoktu. Ancak, bu dönemdeki genel tebliği düzenlemesine göre, ihtiyari olarak maliyete eklenen kur farkları yeniden değerlendirme kapsamına girmezken zorunlu olarak yatırımın maliyetine eklenen tutarların yeniden değerlendirme kapsamında olduğu kabul edilmişti.⁵¹¹

⁵¹¹ 151 sıra numaralı VUK Genel Tebliğin 3 nolu bölümünde aşağıdaki açıklamaya yer verilmiştir. (15.03.1983 tarih ve 17988 s.RG)

“Maliyet bedellerine eklenmiş bulunan kur farkları, ..., Vergi Usul Kanunundaki özel düzenlemeler göz önünde bulundurularak, yeniden değerlendirme kapsamı dışında bırakılmışlardır.

... Yeniden değerlendirme kapsamına girmeyen kur farklarının iktisadi kıymetlerin işletmenin aktifine girdiği tarihten sonraki yıllarda tahakkuk etmiş ve maliyet bedeline eklenmiş olması gerekmektedir. Bu kur farklarına isabet eden amortismanlar da değer artışının tespitinde dikkate alınmayacaktır. Buna göre iktisadi kıymetlerin işletmenin aktifine girdiği tarihe kadar doğan kur farkları ise, esasen maliyet bedeli içinde olması nedeniyle yeniden değerlendirme kapsamına girecektir.”

Diğer taraftan 4369 sayılı Kanunla yapılan değişiklikle yatırım maliyetine eklenen kredi faizleri yeniden değerlendirilme kapsamından çıkarılmıştır.⁵¹² Bu düzenleme ile aktifleştirilmesi ihtiyari olan faizlerin de kur farklarında olduğu gibi, yeniden değerlemeye tabi tutulması imkânı bulunmamaktadır.⁵¹³ Diğer taraftan konuyla ilgili olarak genel tebliğ⁵¹⁴ ve özelgelere⁵¹⁵ farklı görüşlere de yer verilmiştir.

6. Yabancı para cinsinden şüpheli alacaklar

Yabancı para cinsinden bir alacağa yasada öngörülen (VUK md.323) koşulları taşınması halinde şüpheli alacak karşılığı ayrılabilir. İdare, dövizli bir alacak için karşılık ayrılması halinde, mahkemede davanın açıldığı tarih itibariyle T.C. Merkez Bankası döviz alış kuru üzerinden hesaplama yapılarak karşılık ayrılması gerektiği görüşündedir.⁵¹⁶ Bize göre, özelgede yer alan dava tarihi itibariyle değerlendirilme yapılması koşulu gereksizdir. Bunun yerine alacağın takip talebinde yazılı Türk Lirası değerinin veya yılsonunda değerlendirilme sırasındaki değerinin veya muhasebe kayıtlarında yer alan

⁵¹² VUK'nun yeniden değerlendirilme konusunu düzenleyen mük.298'nci maddesinin 1 nolu bent hükmü, 4369 sayılı Kanunla değişiklik öncesi ve sonrası aşağıdaki gibidir.

4369 sayılı kanunla yapılan değişiklik öncesi durumu

1.Değeri (3936 sayılı Kanunun 1'inci maddesiyle belirlenen miktar) 5.000 lirayı geçmeyen iktisadi kıymetler, iktisadi kıymetlerin maliyet bedellerine eklenmiş bulunan kur farkları, sinema filmleri, alameti farika hakları, peştemallıklar, özel maliyet bedelleri,

4369 sayılı Kanunun 81/A-12 nci maddesiyle yapılan değişiklik sonrası

“1. İktisadi kıymetlerin maliyet bedellerine eklenmiş bulunan kur farkları ve kredi faizleri, sinema filmleri, alameti farika hakları, peştemallıklar, ilk tesis ve taazzuv giderleri, organizasyon, etüt ve arama giderleri ile mahiyetleri ve amortisman süre ve tarzları itibariyle bunlara benzeyen sair aktif kıymetler yeniden değerlendirilme kapsamına girmezler.”⁵¹³ 270 sıra nolu VUK Genel Tebliğinin 1.3. bölümü; Ceyhan İnaltong, “Kredi Faizleri ve Kur Farklarında Yeniden Değerleme ve Yatırım İndirimi Uygulaması”, **Vergi Dünyası**, Sayı.216, Ağustos 1999, s.39.

⁵¹⁴ Konuyla ilgili olarak yayınlanan 270 sıra nolu VUK Genel Tebliğinin 1.3. bölümünde aşağıdaki açıklamalar yer almaktadır.

“4369 sayılı Kanunla iktisadi kıymetlerin maliyet bedellerine eklenen kredi faizleri yeniden değerlendirilme kapsamından çıkarılmıştır. Bu nedenle 1998 yılı içinde aktifleştirilen iktisadi kıymetlerin maliyet bedellerine eklenen kredi faizleri yeniden değerlendirilme tabi tutulmayacak ve ilgili iktisadi kıymetin maliyet bedelinden ayrı olarak aktifleştirildikleri değer üzerinden amortisman tabi tutulacaklardır.

Öte yandan, 1998 yılından önce iktisadi kıymetlerin maliyet bedellerine eklenen kredi faizleri yeniden değerlemeye tabi tutulmaya devam edilecektir.”

⁵¹⁵ GGM Özelgesi, (Öztürk ve Özer, s.14.)

“1998 yılından önce iktisap edilen amortisman tabi iktisadi kıymetler için gerek 01.01.1998-29.07.1998 tarihleri arasında, gerek 29.07.1998 tarihi sonrası ödenen finansman giderleri yeniden değerlendirilme kapsamına girmemektedir. Ancak, 1998 yılından önce ve sonra iktisap edilen iktisadi kıymetlerle ilgili olarak iktisap edilen dönemin sonuna kadar ödenen kredi faizlerinin maliyete eklenmesi zorunlu olduğundan yeniden değerlendirilme tabi tutulabilecektir.” Boğaziçi KVD Özelgesi, s.BK.BŞK.4.34.00.54/02-C/VUK-298-81,T. 20.04.2000.

“İster 1998 yılından önce, ister sonra iktisap edilen iktisadi kıymetlerle ilgili olarak iktisap edilen dönemin sonuna kadar ödenen kredi faizleri ile kur farklarının maliyete eklenmesi 163 Sıra No'lu Vergi Usul Kanununun Genel Tebliği uyarınca zorunlu olduğundan bunların yeniden değerlendirilme tabi tutulması mümkündür.”

⁵¹⁶ GGM Özelgesi, T.09.11.1994, Sayı.45/458-323-110/74778 (Aydın Kıratlı, “Şüpheli Alacak Karşılığı ile Değersiz Alacak Uygulaması ve Özellik Arz Eden Hususlar-II”, **Yaklaşım**, Sayı.169, Ocak 2007, s.120.)

mukayyet değerinin⁵¹⁷ esas alınarak karşılık ayrılması yeterli olmalıdır. Bir başka özelgede, kur farklarının asıl alacağın tabi olduğu esasa göre işlem görmesi gerektiği, asıl alacağın şüpheli olması halinde kur farkı için de şüpheli alacak karşılık ayrılabilceği ifade edilmiştir. Söz konusu özelgedeki görüşe katılıyoruz.⁵¹⁸

Bir görüşe göre yabancı para cinsinden şüpheli alacaklar da hesap dönemi sonunda diğer alacaklar gibi değerlendirilmelidir. Değerleme sonucunda ortaya çıkan kur farkı giderleri ise daha önceden ayrılan karşılık hesabı ile karşılaştırılmalıdır. Kur farkının lehe oluşması halinde ise söz konusu tutar için de karşılık ayrılmalıdır.⁵¹⁹ Bizce bu görüş de hatalıdır. Zira şüpheli alacaklar değerlendirme gününde tasarruf değeri⁵²⁰ ile değerlendirilir. Bu nedenle tasarruf değeri ile değerlendirilen şüpheli alacağın dövizli diye ayrıca o günkü kurla değerlendirilmesinin bir anlamı bulunmamaktadır. Diğer taraftan esasen %100 oranında karşılık ayrılmış şüpheli alacak mahiyetindeki alacakların değerlendirilmesinin bir anlamı bulunmamaktadır. Çünkü bu durumda dövizli alacak olarak değerlendirilen tutara da karşılık ayrılması halinde gelir tablosunda hem kur farkı geliri hem de karşılık gideri oluşmaktadır.

Öte yandan dövizli alacakların, VUK md. 322’de yer alan koşulları taşıması halinde değersiz alacak yazılması gerekir. Bir alacağın tahsil edilme imkânının kalmadığının kesinleştiği an bu alacak değersiz alacak halini kazanır.⁵²¹ Bu durumda değersiz alacağın değeri sıfır kabul edilir ve muhasebe kayıtlarında yazılı tutar zarar kaydedilir. Bu nedenle dövizli değersiz alacakların değersiz alacak niteliğini kazandığı sırada o günkü kurdan tekrar değerlendirilmesine ihtiyaç bulunmamaktadır.

⁵¹⁷ Mukayyet değer, bir iktisadi kıymetin muhasebe kayıtlarında gösterilen hesap değeridir. (VUK md. 265).

⁵¹⁸ GİB Özelgesi, T.16.02.2009, Sayı. B.07.1.GİB.0.02.29/2978-323-243, (**Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, Ekim 2009.)

“Yurt dışından olan alacakların şüpheli hale geldiğinin ispatlanabilmesi için, ticari iş yaptığınız firmanın mukim olduğu ülkenin mahkemelerinde dava açmanız veya icra takibinde bulunmanız gerekmektedir. Yurt dışından alacaklar dönem sonunda değerlendirilmesi nedeniyle oluşacak kur farkları da asıl alacağın akıbetine tabi olduğundan alacağınız şüpheli hale geldikten sonra bu alacağa bağlı olarak oluşan kur farkları da şüpheli hale gelmiş sayılarak karşılık ayrılabilir. Bu itibarla bedeli tahsil edilemeyen döviz cinsinden yurt dışı alacaklarınız için Vergi Usul Kanununun 323’üncü maddesinde belirtilen şartların yerine getirilmesi halinde bu alacaklarınız için karşılık ayırmanız mümkün olacaktır.”

⁵¹⁹ Salih Özel, “Döviz Cinsinden Şüpheli Alacaklar ve Uygulama Örnekleri”, **Yaklaşım**, Sayı.128, Ağustos 2003, s.19.

⁵²⁰ Tasarruf değeri, bir iktisadi kıymetin değerlendirme gününde sahibi için arz ettiği gerçek değerdir (VUK md.264).

⁵²¹ Kıratlı, s.126.

7. Yap işlet devret modeli uygulamasında kur farkı uygulamasına ilişkin mülga VUK değerlendirme hükmü

Yap-İşlet-Devret modeli⁵²² ile 3096 sayılı Kanun çerçevesinde elektrik işleri ilgili olarak sermaye konulması⁵²³ sırasında oluşan kur farklarına dönük olarak Vergi Usul Kanunu'nun 280'nci maddesinde 1998 – 2003 yılları arasında uygulanan bir vergi istisnası yer almıştır. ⁵²⁴ Söz konusu düzenleme ile yatırım amacıyla konulan yabancı para cinsinden sermayelerin, yatırım tamamlanıncaya kadar muhafazası ve önemli alt yapı projelerinin teşviki amaçlanmıştır.⁵²⁵ VUK'ta yer alan istisna hükmü uyarınca, görevli şirketlerin sermaye olarak koydukları paraların yatırım ve işletme dönemi içerisinde harcamaya dönüşüncüye kadar geçen süre içerisinde dönem sonlarında yapılan değerlemelerde oluşan kur farkı gelirleri vergiden istisnadır.⁵²⁶ Görevli şirket tarafından alınan kredilerden yapılan kullanımların söz konusu istisnadan yararlanması mümkün değildir.⁵²⁷ Söz konusu vergi istisnası ile ilgili olarak VUK'na 4369 sayılı Kanunla eklenen bu düzenleme, “enflasyon düzeltmesi” konusunu düzenleyen 5024 sayılı Kanunun 9/a maddesiyle yürürlükten kaldırılmıştır. Bunun sonucunda 3096 ve 3996 sayılı Kanunlara göre kurulan şirketler yabancı para olarak getirdikleri sermayeyi

⁵²² 3996 Sayılı Bazı Yatırım ve Hizmetlerin Yap İşlet Devret Modeli Çerçevesinde Yapılması Hakkında Kanun'un 3/a maddesinde yap işlet devret modeli aşağıdaki şekilde tanımlanmıştır.

“İleri teknoloji ve yüksek maddi kaynak ihtiyacı duyulan projelerin gerçekleştirilmesinde kullanılmak üzere geliştirilen özel bir finansman modeli olup, yatırım bedelinin (elde edilecek kâr dahil) sermaye şirketine veya yabancı şirkete, şirketin işletme süresi içerisinde ürettiği mal veya hizmetin idare veya hizmetten yararlananlarca satın alınması suretiyle ödenmesi”

(Bülent Büyükdığan ve Fatih Dardağan, “Yap İşlet Devret Modeli ve Vergi Kanunlarımızdaki Yeri”, **Vergi Sorunları**, Sayı.179, Ağustos 2003, s.23.)

⁵²³ Sermaye konulması tabiri, yabancı sermaye yönünden sermayenin Türkiye'ye getirilmesini, yerli Şirketler yönünden ise sermayenin döviz tevdiat hesabında tutulmasını ifade eder. (Cengiz Güneş, “Yap İşlet Devret Projelerinde Görevli Şirketlere Tanınan Vergi Teşviği”, **Yaklaşım**, Sayı.65, Mayıs 1998, s.149.)

⁵²⁴ 4369 sayılı Kanunun 7'nci maddesiyle eklenen fıkra aşağıdaki gibidir.

“3096 sayılı Türkiye Elektrik Kurumu Dışındaki Kuruluşların Elektrik Üretimi, İletimi, Dağıtımı ve Ticareti ile Görevlendirilmesi Hakkında Kanun ve 3996 sayılı Bazı Yatırım ve Hizmetlerin Yap-İşlet-Devret Modeli Çerçevesinde Yapılması Hakkında Kanunda tanımlanan şirketlerin sermaye olarak koydukları yabancı paraların sarf edildikleri veya Türk Lirasına çevrildikleri tarihe kadar lehlerine oluşan kur farkları pasifte özel bir karşılık hesabında gösterilerek dönem kazancına dahil edilmez. Bu karşılıklar sermayeye eklendikleri takdirde işletmeden çekiş ve kar dağıtımı sayılmaz. Aleyhlerine oluşan kur farkları ise aktifte özel bir karşılık hesabında tutulur ve gelecek yıllarda lehlerine oluşacak kur farkları ile kapatılır. Lehte kur farkı ile kapatılamayan tutarlar işi bırakma halinde zarar addolunur.”

⁵²⁵ Özyer, “Yabancı Para ve Yabancı Para Cinsinden Kıymetlerin Değerlemesi”, s.39.

⁵²⁶ Büyükdığan ve Dardağan, s.32.

⁵²⁷ Önder Sezgi, “Yeni Yasal Değişikliklerin İnşaat Taahhüt İşleri Sektörünü İlgilendiren Yönleri Nelerdir?”, **Vergi Dünyası**, Eylül 1998, Sayı.205, s.85.

bilançooya koydukları andan itibaren doğacak kur farkı kâr ve zararları genel esaslara göre vergi matrahı ile ilişkilendirilmek durumundadırlar.⁵²⁸

⁵²⁸ G. Kürşat Yerlikaya, “Yap-İşlet-Devret Modeli Yabancı Para Kur Farkları İlişkisi ve Türk Vergi Hukuku Bakımından Mahiyeti”, **Vergi Sorunları**, Sayı.190, Temmuz 2004, s.90

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

GELİR ÜZERİNDEN ALINAN VERGİLERDE KUR FARKLARI

I. GELİR VERGİSİNDE KUR FARKLARI

A. *Gelir Vergisi Kanunu'nda Lehe Oluşan Kur Farklarının Değişik Gelir Türleri Açısından Mahiyeti*

Gerçek kişiler tarafından elde edilen gelirler gelir vergisine tabidir. *Gelir bir gerçek kişinin bir yıl içinde elde ettiği kazanç ve iratların safi tutarıdır* (GVK md.1). Gelir vergisinde vergiyi doğuran olay, gelirin elde edilmesidir.⁵²⁹ Gelir Vergisi Kanunu'nda (GVK) ticari kazançlar, zirai kazançlar, ücretler, serbest meslek kazançları, gayrimenkul sermaye iratları, menkul sermaye iratları ve diğer kazanç ve iratlar olmak üzere yedi gelir unsuru yer almaktadır. Kur farkları konusunda kanun metninde sadece menkul sermaye iratları ve diğer kazanç ve iratlarla ilgili olarak özel düzenlemeler yer almaktadır.

⁵²⁹ Öte yandan elde etme kavramı GVK'nda tanımlanmamıştır. Ancak gelirin elde edilmesinde tahakkuk, hukuki tasarruf, ekonomik tasarruf ve fiili tasarruf kavramlarından söz edilmektedir. Bu kavramlar Özbacı tarafından izleyen şekillerde tanımlanmıştır. Tahakkuk, gelirin mahiyet ve tutar itibarıyla kesinleşmesidir. Hukuki tasarruf, gelirin sahibi tarafından talep edilebilir hale gelmesidir. Ekonomik tasarruf, ödemeyi yapacak tarafından gelirin sahibinin emrine amade kılınmasıdır. Fiili tasarruf, gelirin nakit veya ayın şeklinde maddi bir kıymet olarak veya gayrimaddi bir servet unsuru olarak, sahibinin mal varlığına dahil olmasıdır. (Yılmaz Özbacı, **Gelir Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları**, Ankara:Oluş Yayıncılık, Ocak 2008, s.68-71.)

1. Ticari kazançlarda kur farkları

GVK'nun 37-51'nci maddelerinde ticari kazançlar konusu düzenlenmiştir. Söz konusu maddelerde kur farkları ile ilgili olarak özel bir belirleme yoktur. Diğer taraftan, VUK'nda yer alan değerlendirme hükümlerinin ticari kazançlar için de geçerli olması nedeniyle⁵³⁰ kur farkları ile ilgili olarak VUK değerlendirme hükümleri arasında yer alan düzenlemeler ticari kazançlarda geçerlidir. Bu nedenle, VUK'nun 280'nci maddesi uyarınca yapılan değerlemelerde lehe doğan kur farkları⁵³¹ ile aleyhte ortaya çıkan kur farkları ticari kazancın tespitinde dikkate alınmalıdır.

Devre tatil hakkı satışı (devre mülk satışı) işi ile uğraşan bir mükellef hakkında Danıştay tarafından verilen bir kararda, devre mülk satışları dolayısıyla alınan alacak senetlerinin yıl sonlarında değerlendirilmesi halinde ortaya çıkan kur farklarının doğdukları yılın geliri olarak nitelendirmiştir.⁵³²

İkrazatçılık (borç verme)⁵³³ yapan bir kişinin ticari kazanç sayılan bir faaliyetiyle ilgili olarak Danıştay, döviz cinsinden verilen borçlarda hesaplanan kur farklarını “enflasyon nedeniyle oluşan fiktif bir gelir” olduğu gerekçesiyle gelir olarak kabul etmemiştir.⁵³⁴ Verilen karar özü itibarıyla doğru olmakla birlikte bu karar, ticari kazançla ilişkin Gelir Vergisi Kanunu düzenlemeleriyle örtüşmemektedir. Ticari kazançla ilgili kurallara göre, kur farkı gelir veya gideri fiktif olarak nitelendirilse bile ticari kazanç tutarının hesaplanmasında dikkate alınmaktadır. Bu nedenle Danıştay'ın bu kararı bize göre hatalıdır.

⁵³⁰Konuyla ilgili GVK md. 37/4 düzenlemesi aşağıdaki gibidir.

“Ticari kazanç, Vergi Usul Kanunu hükümlerine ve bu kanunda yazılı gerçek (Bilanço veya işletme hesabı esası) veya (4369 sayılı Kanununun 81/C-2 maddesiyle değişen ibare Yürürlük; 1.1.1999) basit usullere göre tespit edilir.”

⁵³¹ Nazmi Karyagdi, “Lehe Doğan Kur Farkı Bir Gelir Midir?”, **Yaklaşım**, Sayı.73, Ocak 1999, s.88.

⁵³² Dnş.4.D., T.06.03.2000, E.1999/4979, K.2000/832 (www.mevbank.com, Erişim:18.07.2008)

“Devre tatil hakkı satış bedelleri için döviz cinsinden alınan alacak senetlerinin de yıl içinde tahsili veya yılsonu değerlemesi sonucu ortaya çıkan kur farklarının da, doğdukları yılın geliri olarak kabulü zorunludur.”

⁵³³ Mustafa Nihat Özön, **Osmanlıca Türkçe Sözlük**, İnkılap Kitabevi, İstanbul, Mart 1997, 8. Basım, s.368.

⁵³⁴ Dnş. 3. D., T.07.02.2001, E.2000/1249, K.2001/385 (www.mevbank.com, Erişim:29.07.2008)

“Kur farkı artışı, enflasyon nedeniyle oluşan değer artışından kaynaklanan ve döviz olarak verilen borcun zaman içinde aşınmasını karşılayan fiktif bir gelir niteliğinde olduğundan kur farkının gerçek bir gelir olarak dönem matrahına eklenmesinde hukuka uyarlık bulunmamaktadır.”

2. Zirai kazançlarda kur farkları

Zirai kazançlarda elde etme ilkesi olarak ticari kazançlarda da geçerli olan tahakkuk ilkesi geçerlidir.⁵³⁵ Zirai kazançlar, GVK'nun 52-60 düzenlenmiştir. Söz konusu maddelerde kur farkları ile ilgili olarak özel bir belirleme yoktur. Diğer taraftan, VUK'nda yer alan değerlendirme hükümleri zirai kazançlar için de geçerlidir.

3. Ücretlerde kur farkları

Ücret, *“işverene tabi ve belirli bir işyerine bağlı olarak çalışanlara hizmet karşılığı verilen para ve ayınlar ile sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatlerdir”* (GVK md.61/1). Ücretler, GVK'nun 61-64'ncü maddelerinde düzenlenmiştir. Ücretlerin vergilendirilmesinde geçerli olan ilke hukuki tasarruftur.⁵³⁶

Diğer taraftan yabancı para cinsinden elde edilen ücretler ödeme gününün borsa rayici⁵³⁷ ile Türk parasına çevrilir (GVK md.61/3). Bu nedenle, ücretin elde edildiği andaki değeri vergilendirmede esas alınmaktadır. Dolayısıyla, ücret elde edilinceye kadar lehte veya aleyhte oluşan kur farkları gelir tutarına dahil olmaktadır. Ancak ücret ödendikten sonra ortaya çıkan kur farkı gelir veya zararları ücret tutarının hesabında dikkate alınmaz.

Dövizli alınan ücretlerle ilgili olarak Gelir Vergisi Kanunu'nda özel bir vergi istisnası öngörülmüştür. Gelir Vergisi Kanunu'nun 23/14'ncü maddesinde, dar mükelleflerin yanında çalışanların işverenin Türkiye dışındaki kazançları üzerinden döviz olarak elde ettikleri kazançları gelir vergisinden istisna edilmiştir.⁵³⁸

⁵³⁵ Özbalcı, **Gelir Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları**, s.72.

⁵³⁶ Ancak ücretli, hukuki tasarrufa rağmen, ekonomik tasarrufa sahip olamamışsa, diğer bir ifade ile talep etme hakkı bulunan bir ücreti, işveren kendisinin emrine amade kılmamışsa, elde etmeden söz edilemez. (Özbalcı, **Gelir Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları**, s.512.)

⁵³⁷ Ülkemizde kambiyo borsası bulunmamaktadır. Bu nedenle Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği uyarınca, ödeme gününde Maliye Bakanlığı tarafından ilan edilen bir kur varsa bu kurun, Maliye Bakanlığı tarafından kurlar açıklanmamışsa, T.C. Merkez Bankası tarafından ilan edilen döviz alış kurunun esas alınması gerekir.

⁵³⁸ GVK'nun 23/14'üncü maddesi düzenlemesi aşağıdaki gibidir.

“Madde 23 – (2361 sayılı Kanunun 17'nci maddesiyle değişen madde) Aşağıda yazılı ücretler Gelir Vergisi'nden istisna edilmiştir:

...14. (4962 s. Kanun md.5 ile eklenen bent) Kanunî ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayan dar mükellefiyete tâbi işverenlerin yanında çalışan hizmet erbabına, işverenin Türkiye dışında elde ettiği kazançları üzerinden döviz olarak ödediği ücretler;...”

4. Serbest meslek kazançlarında kur farkları

GVK'nda serbest meslek kazançları, serbest meslek faaliyetlerine bağlı olarak tanımlanmıştır. Serbest meslek faaliyeti ise GVK md. 65/2'de, "*sermayeden ziyade şahsi mesaiye, ilmi veya mesleki bilgiye veya ihtisasa dayanan ve ticari mahiyette olmıyan işlerin işverene tabi olmaksızın şahsi sorumluluk altında kendi nam ve hesabına yapılması*" şeklinde tanımlanmıştır.

Serbest meslek kazançları Gelir Vergisi Kanunu'nun 65-69'ncü maddelerinde düzenlenmiştir. Serbest meslek erbabı, kazançlarını serbest meslek kazanç defteri⁵³⁹ üzerinden tespit ederler. Serbest meslek kazanç defteri işletme defterine⁵⁴⁰ benzemekle birlikte, bu deftere yapılan tahsilat ve ödemeler kaydedilir. Oysa işletme defterine borçlanılan paralar ile tahakkuk eden alacakların da kaydedilmesi gerekir.

Serbest meslek kazançlarında elde etmede tahsil esası (fili elde etme) geçerlidir. Bu nedenle bu kazanç kapsamında elde edilen yabancı para cinsinden gelirler tahsil edildiği anda değerlendirilmeli ve serbest meslek kazanç defterine Türk Lirası değeri ile gelir yazılmalıdır.⁵⁴¹ Serbest meslek kazançlarının vergilendirmesinde tahsil ilkesinin geçerli olmasının bir sonucu olarak, bu faaliyet çerçevesinde yapılan bir işle ilgili olarak bir alacağın doğduğu anla, tahsil edildiği an arasında oluşan lehe ve aleyhe kur farkları

⁵³⁹ Serbest meslek kazanç defteri VUK'nun 210'ncü maddesinde düzenlenmiştir. Madde metni aşağıdaki gibidir.
"Madde 210- Serbest meslek erbabı bir (Kazanç defteri) tutarlar.

Bu defterin bir tarafına giderler, diğer tarafına da hasılat kaydolunur.

Defterin gider tarafına, yapılan giderlerin nev'i ile yapıldığı tarih ve hasılat tarafına ise ücretin alındığı tarih ve miktarı ile kimden alındığı yazılır.

Hekimler diledikleri takdirde, yukarıda yazılı malumatı protokol defterinde göstermek şartıyla ayrı kazanç defteri tutmayabilirler."

⁵⁴⁰ İkinci sınıf tacirler tarafından tutulması gereken işletme hesabı defteri, VUK'nun 194'ncü maddesinde düzenlenmiştir. Madde metni aşağıdaki gibidir.

"Madde 194- İşletme hesabının sol tarafını gider, sağ tarafını hasılat kısmı teşkil eder.

1. Gider kısmına: Satın alınan mallar veya yaptırılan hizmetler karşılığında ödenen veya borçlanılan paralar ve işletme ile ilgili diğer bütün giderler;

2. Hasılat kısmına: Satılan mal bedeli veya yapılan hizmet karşılığı olarak tahsil edilen paralarla tahakkuk eden alacaklar ve işletme faaliyetinden elde edilen diğer bütün hasılat;

Kaydolunur.

Gayrimenkuller ve tesisat gibi amortisman tabi olan kıymetler işletme hesabına intikal ettirilmez. Şu kadar ki, 189'uncü maddeye göre amortisman kaydı tutulmak şartıyla bu kıymetler üzerinden her yıl ayrılan amortismanlar gider kaydolunabilir. Gider ve hasılat kayıtlarının en az aşağıdaki malumatı ihtiva etmesi şarttır.

1. Sıra numarası;

2. Kayıt tarihi;

3. Muamelenin nev'i;

4. Meblağ."

⁵⁴¹ Gelir Vergisi Kanunu'nun 67/8'nci madde düzenlemesi aşağıdaki gibidir.

"Yabancı parayla yapılan ödemeler, ödeme gününün borsa rayici ile borsada rayici yoksa, Maliye Bakanlığı'nca tespit edilecek kur üzerinden Türk parasına çevrilir."

gelir vergisi matrahına dahildir. Öte yandan dövizli serbest meslek kazancı elde edildikten sonra doğan kur farkları ise, serbest meslek kazancına dahil değildir.

Diğer taraftan, serbest meslek kazancının elde edilmesi dolayısıyla katlanılan yabancı para cinsinden maliyetler, ödeme anındaki kur esas alınmak suretiyle serbest meslek kazançları defterinde gider olarak dikkate alınmalıdır.

5. Gayrimenkul sermaye iratlarında kur farkları

Gelir Vergisi Kanunu'nun 70-74'ncü maddelerinde gayrimenkul sermaye iratları düzenlenmiştir. Gayrimenkul sermaye iradının elde edilmesinde genel ilke tahsilat (fiili tasarruf) ilkesi⁵⁴² olmakla birlikte, GVK md.72/6 uyarınca, gelecek yıllara ait olarak peşin tahsil edilen kiralarda elde etmede ise tahakkuk ilkesi geçerlidir.⁵⁴³ Öte yandan, kiranın yabancı parası ile tahsil edilmesi halinde, ödeme gününün rayicinde geçerli olan kur ile Türk parasına çevrilmesi gerekir.⁵⁴⁴ Öte yandan gelecek yıllara ait peşin tahsil olunan kiralar ilgili buldukları yılların kirası sayılır (GVK md.72/3). Gelecek yıllara ait dövizli kiraların peşin tahsil edilmesi halinde, kiranın tahsil tarihindeki döviz kurunun mu yoksa kiranın ait olduğu dönemde cari olan kurların mı esas alınması gerektiği, kira hasılatının döviz olarak tutulması halinde oluşan kur farkı kâr ve zararlarının iradın tespit edilmesinde geçerli olup olmadığı konuları GVK'nda açık değildir. Kanaatimizce, kiraların ait olduğu dönemlerde geçerli olan döviz kurlarının esas alınması gerekir.

⁵⁴² Konuyu düzenleyen GVK'nun 72/5 maddesinde aşağıdaki şekilde yer almaktadır.

“Gayrimenkul iradı sahipleri için,

1. İttıla hasıl etmeleri kaydiyle namlarına, kamu müessesesine, icra dairesine, bankaya, notere veya postaya para yatırılması;

2. Kira olarak doğan alacağın başka bir şahsa temliki (Temlikin ivazlı olup olmadığına bakılmaz. İvazlı temliklerde ivazın tahsil şartı aranmaz) veya kiracısına olan borcu ile takası; tahsil hükmündedir.”

⁵⁴³ Özbalcı, **Gelir Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları**, s.566-567.

⁵⁴⁴ GVK'nun 72/6'ncı maddesi düzenlemesi aşağıdaki gibidir.

“Yabancı parasiyle yapılan ödemeler, ödeme gününün borsa rayici ile, borsada rayici yoksa, Maliye Bakanlığı'nca tespit edilecek kur üzerinden Türk parasına çevrilir.”

6. Menkul sermaye iratlarında kur farkları

Sahibinin ticari, zirai veya mesleki faaliyeti dışında nakdi sermaye veya para ile temsil edilen değerlerden müteşekkül sermaye dolayısıyla elde ettiği kar payı, faiz, kira ve benzeri iratlar menkul sermaye iradıdır(GVK md.75/1). Kanunda yer alan bu düzenleme uyarınca ticari, zirai veya serbest meslek kazancı çerçevesinde elde edilen menkul sermaye iratları ilgili kazanç türü olarak kabul edilir. Öte yandan, menkul sermaye iratlarında elde etmede hukuki ve ekonomik tasarruf geçerlidir.⁵⁴⁵

Menkul sermaye iratları konusu esas olarak Gelir Vergisi Kanunu'nun 75-79'ncü maddelerinde yer almakla birlikte, aynı Kanunun geçici 67'nci maddesinde⁵⁴⁶ de menkul kıymetlerin stopaj suretiyle vergilendirilmesine ilişkin düzenlemeler yer almaktadır.

Diğer taraftan ticari işletmeye dahil menkul sermaye iratlarından elde edilen gelirler, ticari kazanç kurallarına göre vergilendirilirler. Bu nedenle, bir ticari işletmenin elde ettiği dövizli menkul kıymetlerden kaynaklanan kur farkları gelir kavramına (ticari kazanç) dahildir.⁵⁴⁷

Döviz olarak elde edilen menkul sermaye iratları, GVK'nun 79'ncü maddesi uyarınca⁵⁴⁸ elde edildikleri günün döviz alış kurları⁵⁴⁹ ile Türk lirasına çevrilir. Yurtdışından elde edilen menkul sermaye iratlarında, elde etme tarihindeki Türk Lirası karşılığının esas alınması gerekmektedir. Örneğin off-shore bankalardaki döviz tevdiat

⁵⁴⁵ Özbalcı, **Gelir Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları**, s.615.

⁵⁴⁶ Söz konusu madde, 31.12.2004 tarih ve 25687 3. Mükerrer sayılı Resmi Gazete'de yayınlanan 5281 sayılı Vergi Kanunlarının Yeni Türk Lirasına Uyumu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun'un 30'ncü maddesiyle 01.01.2006 tarihinden itibaren elde edilen gelirlere uygulanmak üzere GVK'nuna eklenmiştir. GVK geç.md.67 düzenlemesinde, menkul kıymet alım – satım kazançlarının kaynakta vergi kesintisi (stopaj, tevkifat) esasına dayalı vergilemesine dönük düzenlemeler yer almaktadır. Uygulamaya ilişkin açıklamalar 257 ve 258 numaralı Gelir Vergisi Genel Tebliğlerinde yer almaktadır.(257 nolu GT 30.12.2005 tarih ve 26039 sayı ile 258 nolu GT 30.09.2006 tarih ve 26305 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanmıştır.).

⁵⁴⁷ Kayağdı, s.94-95.

⁵⁴⁸ GVK'nun "Yabancı parası ile ödenen faiz ve temettüer" başlıklı 79'ncü maddesi hükmü aşağıdaki gibidir. "Madde 79 – Menkul sermaye iratları, yabancı parası ile tahsil edildiği veya yabancı parası olarak kayıtlara intikal ettirildiği veya bu iratlara yabancı parası olarak tasarruf edildiği takdirde mezkur iratlar, tahsil edildikleri veya kayıtlara intikal ettirildikleri veya tasarruf olundukları günün borsa rayici üzerinden, borsada rayici yoksa Maliye Bakanlığı'nca tayin olunacak kur üzerinden Türk Parasına çevrilir."

⁵⁴⁹ Kayağdı, s.91.

hesaplarından sağlanan faiz gelirlerinin vade tarihindeki Türk Lirası karşılığının gelir olarak beyanı gerekmektedir.⁵⁵⁰

Yatırılan anaparanın yabancı para olması halinde, döviz kurlarının artması nedeniyle yatırılan anaparanın Türk Lirası değeri yükselecektir. Kur artışları nedeniyle meydana gelen yükselişlerin diğer bir ifade ile kur farklarının, menkul sermaye iradı kavramına girip girmediği konusu tartışmalıdır. Konuya ilişkin olarak menkul sermaye iradı türlerini 15 bent olarak belirleyen GVK'nun 75'nci madde ikinci fıkra düzenlemesinde, 14 gelir türüne ilişkin açık bir düzenleme yapılmamış, sadece fıkranın 5. bendinde tahvil⁵⁵¹ ve hazine bonusu faizlerinde oluşan kur farklarından söz edilmiştir.⁵⁵² Halen geçerli olan GVK md.75/2-5 düzenlemesine göre, yabancı para cinsinden ihraç edilen hazine bonusu ve tahvillerden elde edilen gelirlerin vergilendirilmesine, anaparada kur farklarından kaynaklanan artışlar gelire dahil değildir.⁵⁵³

Diğer taraftan 01.01.2006 tarihinden itibaren elde edilen gelirlere uygulanan GVK geç.md.67 kapsamında “menkul kıymet” ve “diğer sermaye piyasası

⁵⁵⁰ Karyağdı, s.97.

⁵⁵¹ Anonim şirketlerin borç para bulmak için itibari kıymetleri eşit ve ibareleri aynı olmak üzere çıkardıkları borç senetlerine tahvil denir.(TTK md.420).

⁵⁵² GVK tahvil gelirlerini düzenleyen 75'nci maddesinin orijinal metninde kur farkları ile ilgili bir düzenleme bulunmamaktadır. Öte yandan 25.06.1992 tarih 3824 sayılı Kanununun 4'ncü maddesi ile GVK md.75/2-5 düzenleme ile “döviz cinsinden yahut dövize, altına veya başka bir değere endeksli menkul kıymetlerin itfası sırasında oluşan değer artışlarının irat sayıldığı” belirtilmiştir. Ancak 01.01.1999 tarihinden itibaren geçerli olan 4369 sayılı Kanunun 39'ncü maddesiyle GVK md.75/2-5'te yapılan düzenleme ile “döviz cinsinden yahut dövize, altına veya başka bir değere endeksli menkul kıymelerin itfası sırasında oluşan değer artışlarının irat sayılmayacağı” belirtilmiştir. Ticari, zirai ve serbest meslek faaliyetlerine dahil olmayan menkul sermaye iratlarında geçerli olan GVK md.75/2-5 düzenlemesi aşağıdaki gibidir.

“Madde 75 – (2361 sayılı Kanununun 52'nci maddesiyle değişen madde) Sahibinin ticari, zirai veya mesleki faaliyeti dışında nakdi sermaye veya para ile temsil edilen değerlerden müteşekkül sermaye dolayısıyla elde ettiği kar payı, faiz, kira ve benzeri iratlar menkul sermaye iradidir.

Kaynağı ne olursa olsun aşağıda yazılı iratlar menkul sermaye iradı sayılır:...

5. (4369 s. Kanun md.39 ile değişik bent) Her nevi tahvil ve Hazine bonusu faizleri ile Toplu Konut İdaresi, Kamu Ortaklığı İdaresi ve Özelleştirme İdaresi'nce çıkarılan menkul kıymetlerden sağlanan gelirler (Döviz cinsinden yahut dövize, altına veya başka bir değere endeksli menkul kıymelerin itfası sırasında oluşan değer artışları irat sayılmaz.)...”

⁵⁵³ Kanun gerekçesinde düzenlemenin getiriliş nedeni aşağıdaki şekilde ifade edilmiştir. (T.C. Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü, “Bir Reformun Anatomisi”, Ankara 1998, s.281.)

“Gelir Vergisi Kanunu'nun 76'ncı maddesine eklenen fıkra ile Türk Lirası bazındaki menkul kıymetlerden elde edilen iratların, enflasyon oranında bir endeksleme yapılarak vergiye tabi tutulması sağlanmıştır. Buna paralel olarak, döviz cinsinden veya dövize, altına veya başka değer endeksli menkul kıymetlerde enflasyon sonucu ortaya çıkan değer artışları yapılan bu değişiklik sonucu vergilendirilecek irat olmaktan çıkarılmaktadır. Bu şekilde her iki tür menkul kıymetlerde de vergilendirme reel irat üzerinden yapılmak suretiyle eşitlenmektedir.”

araçlarından”⁵⁵⁴ elde edilen gelirlerde stopaj esasına dayalı bir vergilendirilme yapılması esası benimsenmiştir. Diğer taraftan GVK geç. md. 67 kapsamı gelirlerde de oluşan kur farkları da gelir kavramına dahil değildir.⁵⁵⁵

GVK metninde, tahvil ve hazine bonosu faiz gelirleri dışındaki menkul sermaye iratlarında anaparanın Türk Lirası karşılığının yükselmesi dolayısıyla lehe

⁵⁵⁴ Kanun kapsamında menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası aşağıdaki şekilde tanımlanmıştır.(GVK geç. md. 67/13)

“13) Bu maddede geçen menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası aracı ifadesi, özel bir belirleme yapılmadığı sürece Türkiye’de ihraç edilmiş ve Sermaye Piyasası Kurulunca kayda alınmış ve/veya Türkiye’de kurulu menkul kıymet ve vadeli işlem ve opsiyon borsalarında işlem gören menkul kıymetler veya diğer sermaye piyasası araçları ile kayda alınmamış olsa veya menkul kıymet ve vadeli işlem borsalarında işlem görmese dahi Hazinece veya diğer kamu tüzel kişilerin ihraç edilecek her türlü menkul kıymet veya diğer sermaye piyasası aracını ifade eder.

Bankaların ve aracı kurumların taraf olduğu veya bunlar aracılığıyla yapılan; belirli bir vadede, önceden belirlenen fiyat, miktar ve nitelikte, ekonomik veya finansal göstergelere dayalı olarak düzenlenenler de dahil olmak üzere, para veya sermaye piyasası aracını, malı, kıymetli madeni ve dövizli alma, satma, değiştirme hak ve/veya yükümlülüğünü veren vadeli işlem ve opsiyon sözleşmeleri bu madde uygulamasında diğer sermaye piyasası aracı addolunur.”

⁵⁵⁵ Öte yandan GVK’nun 2005-2015 yıllarında yürürlükte bulunması öngörülen geçici 67’nci maddesinde yer alan bir düzenleme de menkul kıymetlerin döviz cinsinden ihraç edilmesi halinde kur farkından meydana gelen artışların tevkifat matrahının tespitinde dikkate alınmayacağı ifade edilmiştir. Diğer taraftan aynı maddede yabancı para cinsinden tespit edilen menkul kıymet ve mevduatlarda geçerli tevkifat oranlarını Türk Lirasına göre yüksek belirleme konusunda Bakanlar Kuruluna yetki verilmiştir. “Geçici Madde 67- (Ek: 30/12/2004-5281/ 30 md.)

1) Bankalar ve aracı kurumlar takvim yılının üçer aylık dönemleri itibarıyla;

a) Alım satımına aracılık ettikleri menkul kıymetler ile diğer sermaye piyasası araçlarının alış ve satış bedelleri arasındaki fark,

b) Alımına aracılık ettikleri menkul kıymet veya diğer sermaye piyasası araçlarının itfası halinde alış bedeli ile itfa bedeli arasındaki fark,

c) Menkul kıymetlerin veya diğer sermaye piyasası araçlarının tahsiline aracılık ettikleri dönemsel getirileri (herhangi bir menkul kıymet veya diğer sermaye piyasası aracına bağlı olmayan),

d) (Ek: 22/12/2005-5436/14 md.) Aracılık ettikleri menkul kıymet veya diğer sermaye piyasası araçlarının ödünç işlemlerinden sağlanan gelirler,

Üzerinden % 15 oranında vergi tevkifatı yaparlar. (Ek cümle: 27/6/2006-5527/1 md.) Dar mükellef gerçek kişi ve kurumlar için bu oran % 0 olarak uygulanır.

(Değişik ikinci paragraf: 22/12/2005-5436/14 md.) Aynı menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası aracından değişik tarihlerde alımlar yapıldıktan sonra bunların bir kısmının elden çıkarılması halinde, ilk giren ilk çıkar yöntemi kullanılmak suretiyle, tevkifat matrahının tespitinde dikkate alınacak alış bedeli belirlenir. Bir menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası aracının alımından önce elden çıkarılması halinde, elden çıkarılma tarihinden sonra yapılan ilk alım işlemi esas alınarak üzerinden tevkifat yapılacak tutar tespit edilir. Aynı gün içerisindeki işlemlerde ağırlıklı ortalama yöntemi kullanılabilir. Alış ve satış işlemleri dolayısıyla ödenen komisyonlar ile Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi tevkifat matrahının tespitinde dikkate alınır.

Üç aylık dönem içerisinde aynı türden menkul kıymet veya diğer sermaye piyasası aracı ile ilgili olarak birden fazla alım satım işlemi yapılması halinde tevkifatın gerçekleştirilmesinde bu işlemler tek bir işlem olarak dikkate alınır. Aynı türden menkul kıymet veya diğer sermaye piyasası aracı alım satımından doğan zararlar takvim yılı aşılmamak kaydıyla izleyen dönemlerin tevkifat matrahından mahsup edilir.

Döviz, altına veya başka bir değere endeksli menkul kıymet veya diğer sermaye piyasası aracının alış ve satış bedeli olarak işlem tarihindeki Yeni Türk Lirası karşılıkları esas alınarak tevkifat

oluşan kur farklarının gelir kavramına girip girmediği açık değildir. Zira kur farklarının gelir sayılmayacağına ilişkin düzenleme GVK md.75/2-5 nolu bentte yazılıdır. Bu nedenle, bu bentteki düzenleme, diğer bentlerde sayılan gelirler için bağlayıcı olamaz. Öte yandan uygulamada, bir çok gelir türü açısından kur farklarının gelir kavramına dahil olmadığı kabul edilmiştir. Bir özalgede, ortağı olduğu şirkete faiz almaksızın yabancı para cinsinden borç para veren gerçek kişinin, kur artışı nedeniyle borç verilen tutarın Türk Lirası değerinde meydana gelen artışın (kur farkı gelirinin) vergiye tabi olmadığı belirtilmiştir.⁵⁵⁶ Bir Danıştay kararında, bir gerçek kişinin döviz cinsinden borç vermesi halinde oluşan kur farklarının, borç veren açısından gelir olarak kabul edilmeyeceği ifade edilmiştir.⁵⁵⁷ Öte yandan kur farkı ödemesini bir kurum yapmış olsa dahi, bu ödeme sırasında tevkifat yapılmayacaktır.⁵⁵⁸ Öte yandan, gerçek kişilerin bireysel olarak sahip oldukları dövizlerin ulusal para birimi karşısında değer kazanmasıyla oluşan lehe oluşan kur farkları gelir kavramına girmez.⁵⁵⁹

Maliye Bakanlığı 258 nolu Gelir Vergisi Genel Tebliği düzenlemesine göre yabancı paraya endeksli işlemlerde kur farkları tevkifat matrahının tespitinde dikkate alınmaz.⁵⁶⁰ Danıştay bir kararında, bankadan satın alınan ve bankada dövizli mevduat olarak tutulduktan sonra tekrar bankaya satılan döviz ile ilgili olarak alım ve satım nedeniyle oluşan kur farkı gelirini menkul sermaye iradı olarak nitelendirmemiştir.⁵⁶¹

matrahı tespit edilir. Menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası aracının yabancı bir para cinsinden ihraç edilmiş olması halinde ise tevkifat matrahının tespitinde kur farkı dikkate alınmaz....”

⁵⁵⁶ İD Özelgesi, [Tarihsiz], Sayı. B.07.4.DEF.0.34.11/KVK-14, (www.ivdb.gov.tr, Erişim:22.02.2009)

“Ortağınız tarafından döviz bazında verilen para miktarında faiz verilmediği için bir değişiklik olmayacağı için ortağınız tarafından konuya ilişkin bir beyanda bulunulması da gerekmemektedir.”

⁵⁵⁷ Danıştay BSMV uygulamasıyla ilgili olarak vermiş olduğu (Dnş.VDDGK, T.15.02.2002, E.2001/478, K.2002/48) bir kararında bu hususu teyit etmiştir. Söz konusu Karara çalışmamızın BSMV ile ilgili bölümünde yer verilmiştir.

⁵⁵⁸ Münir Bellek, Celal Orka, “Sorular ve Yanıtlar”, **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, Şubat 2008, Soru:2, Cevap:2

⁵⁵⁹ 4369 sayılı Kanun ile gelirin tanımı GVK’nda geçerli olan “*kaynağına bakılmaksızın diğer her türlü kazanç ve iradın*” gelir olduğu belirtilmiştir. Yapılan bu düzenleme sonrasında gerçek kişilerin kendilerinde mevcut dövizlerin değerlerinde meydana gelen artışlarla ortaya çıkan kur farklarının gelir olarak vergilendirilmesi gerektiği bazı yazarlarca ileri sürülmüştür (Konuyla ilgili olarak bkz. Karyağdı, s.89). Diğer taraftan 4369 sayılı Kanunun gelirin vergilendirme yöntemlerini değiştiren temel hükümleri uygulamaya girmeden 4783 sayılı Kanunla yürürlükten kaldırılmıştır.

⁵⁶⁰ 258 numaralı Gelir Vergisi Genel Tebliği 1. bölüm. (30.9.2006 gün ve 26305 sayılı Resmi Gazete’de yayınlanmıştır.)

“Döviz, altına veya başka bir değere endeksli menkul kıymet veya diğer sermaye piyasası aracının alış ve satış bedeli olarak işlem tarihindeki Yeni Türk Lirası karşılıkları esas alınarak tevkifat matrahı tespit edilir. Menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası aracının yabancı bir para cinsinden ihraç edilmiş olması halinde ise tevkifat matrahının tespitinde kur farkı dikkate alınmaz.”

⁵⁶¹ Dnş. 4. D., T.12.02.1998, E.1997/3053, K.1998/482 (Faruk Sabuncu ve Filiz Keskin, **Gerçek Kişilerde Para ve Sermaye Piyasası Araçlarından Elde Edilen Gelirlerin Vergilendirilmesi**, İstanbul:Beta Basım, 2005, s.292-295.)

Ortağı olduğu şirkete yabancı para cinsinden borç para veren gerçek kişinin elde ettiği kur farkı gelirinin gelir vergisi konusuna girip girmediği konusunda farklı görüşler bulunmaktadır. Özbacı'ya göre, yabancı para alım-satımı ile sürekli uğraşanların elde ettiği gelirler, ticari kazanç olarak, ticari faaliyet dışında alım-satım faaliyeti sonucunda elde edilen gelirler ise arazi ticari kazanç olarak vergilendirilebilir.⁵⁶² Ancak konuyla ilgili olarak yargı kararları söz konusu gelirlerin bir hizmet karşılığı olmaması ve gelir teşkil etmeyeceği gerekçeleriyle vergilendirilemeyeceği şeklindedir.⁵⁶³ Biz de konuyla ilgili Danıştay'ın görüşlerini benimsemekteyiz. Çünkü dövizle borç veren ortağın borç verme suretiyle zenginleşmesi sadece elde ettiği faiz ile sınırlıdır. Kaldı ki ortak dövizli şirkete borç vermektense elinde tutmuş olsaydı dahi aynı kur farkı gelirini elde edecekti.

Maliye Bakanlığı, genel tebliğ bazında açıkladığı görüşünde, eurobond⁵⁶⁴ olarak tabir edilen dövizli menkul kıymetlerin alım-satımından kaynaklanan gelirleri değer artışı kazancı olarak nitelendirmiş,⁵⁶⁵ ancak söz konusu düzenlemede, eurobondların itfası sırasında ortaya çıkan kur farkları ile ilgili bir açıklama yapmamıştır. Bize göre eurobondların itfası sırasında ortaya çıkan kur farklarının GVK md.75/2-5 uyarınca vergiye tabi tutulmaması gerekir.

“Döviz alım-satım tarihleri arasındaki kur farkı faiz değil, Türk Parasının yabancı paralar karşısında değer kaybetmesinden kaynaklanan bir artıştır. Dövizin banka tarafından müşterilere satılması ve belli bir süre sonra müşterilerden satın alınması da, oluşan farka faiz niteliğini kazandırmamaktadır. Döviz tevdiat hesaplarının kapatılması sırasında döviz alış kurlarının Türk Lirası tutarları üzerinden hesaplanan faiz oranlarına göre belirlendiği inceleme raporunda somut olarak tespit edilememiştir. Bu nedenle söz konusu kur farklarının menkul sermaye iradi olarak vergilendirilmesi mümkün olmadığından davanın reddedilmesinde isabet görülmemiştir.”

⁵⁶² Yılmaz Özbacı, **Kurumlar Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları**, Ankara:Oluş Yayıncılık, Nisan 2007, s.425.

⁵⁶³ Dnş.4.D., T.16.06.1995, E.1994/3894, K.1995/2937 (Özbacı, **Kurumlar Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları**, s.425)

“Amerikan doları olarak borç para veren yabancı kurumun borcun ana parasına ait 31.12.1987 tarihindeki Türk Lirası değeri ile 05.09.1987 tarihi Türk Lirası arasındaki fark Türk Lirasında görülen kur değişikliklerinden kaynaklanmaktadır. Bu değerler arasındaki fark hizmet karşılığında alınan bir bedel olmayıp verilen paranın geri alınmasıdır. Burada yabancı kurumun parayı kullandırma hizmeti karşılığı alacağı para yalnızca faizdir. Faiz dışında bir gelir elde edilmesi mümkün olmayacağından anaparanın kur farkına ilişkin matrah farkında isabet görülmemiştir.”

Dnş.VDDGK, T.14.04.1995, E.1994/201, K.1995/124 (Özbacı, **Kurumlar Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları**, s.426)

“1986 yılında 76.000 DM borç veren bir kişi bunun 1989 yılında Türk lirası olarak geri almıştır. Ancak aldığı 78.000.000 Türk lirasının karşılığı 1989 yılı kuruna göre 76.000 DM'ı geçmemektedir. Vergi idaresi kur farkı ile birlikte ayrıca faiz de alınmış olacağı gerekçesiyle tarhiyat yapmış, ilk derecede vergi mahkemesi yabancı paranın Türk lirası karşısındaki değer artışının vergilendirilemeyeceği, ayrıca DM bazında faiz alındığının ispat edilemediği gerekçesiyle tarhiyatı terkin etmiştir...” [Genel kurul vergi mahkemesi ısrar kararını onamıştır.]

⁵⁶⁴ “Eurobond, dış borçlanma kapsamında çıkarılan menkul kıymet olup, yabancı para cinsinden ihraç edilen uzun vadeli borçlanma aracıdır.” (Menkul Sermaye İradı Elde Edenler İçin Gelir Vergisi Beyanname Düzenleme Rehberi, GİB Yayın No.84, Ocak 2009.

⁵⁶⁵ 258 numaralı Gelir Vergisi Genel Tebliği'nin 5.3. bölümünde eurobondlarla ilgili açıklamalar yapılmıştır.

Bize göre, kur farklarının borç verenin gelir kavramına, stopaj matrahına dahil olmadığı şeklindeki özelge, genel tebliğ ve yargı kararları mantıken doğru olmakla birlikte konunun Gelir Vergisi Kanunu lafzında yer almasında yer almasında fayda bulunmaktadır. Kanun lafzında sadece tahvil anaparasıyla, menkul kıymetlerle ve diğer sermaye piyasası araçlarıyla ilgili belirleme yapılmış, diğer gelir unsurları için bir belirleme yapılmamıştır. Bu nedenle İdarenin görüşleri kanun lafzına uygun düşmemektedir. Bizim önerimiz, GVK md.75/2-5 düzenlemesine paralel bir kanuni düzenlemenin menkul sermaye iratlarının tamamını kapsayacak şekilde yapılmasıdır.

7. Diğer kazanç ve iratlarda kur farkları

Diğer kazanç ve iratlar, Gelir Vergisi Kanunu'nun 80- 84'ncü maddelerinde düzenlenmiştir. Diğer altı gelir unsuruna dahil edilemeyen gelirler ve yedinci unsorda sayılan gelirler, diğer kazanç ve irat olarak GVK md.80-84 düzenlemelerine göre vergiye tabi tutulur. Bu gelir unsurunun vergilendirilmesinde hukuki ve fiili elde etme ilkesi geçerlidir.⁵⁶⁶

GVK'nun diğer kazanç ve iratlar bölümünde, kur farkı kazançlarının vergilendirilmesine dönük olarak sadece dar mükellefleri ilgilendiren özel bir düzenleme vardır. Bunun dışında kur farkı gelir ve giderleri ile dövizli olarak elde edilen diğer kazanç ve irada ilişkin olarak, yasada bir düzenleme bulunmamaktadır. Bize göre, genel ilkeler uyarınca gelirin elde edildiği anda geçerli olan döviz alış kuru esas alınarak, gelirin Türk parası cinsinden karşılığı hesaplanmalıdır.

Maliye Bakanlığı'na göre, yabancı para cinsinden değeri belirlenen tahviller olan, eurobondların alım-satım gelirleri değer artışı kazancı olup, bu kıymetlerin alım satımı arasında ortaya çıkan gelirler Türk Lirası olarak hesaplanmalı, eurobond'un alımı nedeniyle ödenen maliyet, GVK mük.md.81/7 uyarınca endekslenmeli ve anaparanın değerinde kur yükselmesi nedeniyle oluşan kur farkı gelirleri vergilendirilmelidir.⁵⁶⁷

⁵⁶⁶ Özbacı, **Gelir Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları**, s.71.

⁵⁶⁷ 258 numaralı Gelir Vergisi Genel Tebliği'nin 5.3. bölümünde bu husus aşağıdaki şekilde açıklanmıştır.

“Eurobondların elden çıkarılmasından doğan kazanç, elden çıkarma karşılığında elde edilen yabancı para tutarının Türk Lirası karşılığında, bunların alımında ödenen yabancı para tutarının Türk Lirası karşılığı ve varsa alım-satım giderlerinin düşülmesi suretiyle hesaplanacaktır.”

Diğer taraftan bu gelirin değer artış kazancı olarak nitelendirilmesinin bir sonucu olarak, endeksleme sonucunda, maliyetin hasılatı aşması halinde, oluşan zarar diğer gelir unsurlarından düşülemez (GVK md.88/1). Bize göre Bakanlığın eurobondların değer artışına ilişkin vergilendirmeye ilişkin görüşü hatalıdır. Söz konusu gelirin değer artışının en önemli nedeni, tahvile para yatırılması ile tahvilin satışı arasında sürenin geçmesidir. Bu nedenle, bir nevi tahvil olan eurobondun değerinde meydana gelen artışın, menkul sermaye iradı olarak vergilendirilmesi gerekir. Menkul sermaye iradı olarak nitelenmesi halinde, itfa nedeniyle oluşan kur farkları, GVK md.75/2-5 uyarınca, gelir kavramına dahil edilmeyecek ve maliyet endekslemesi yapılmayacaktır.

GVK'nun diğer kazanç ve iratlarla ilgili düzenlemelerinin içinde Kanunun mük. 81'nci maddesinde⁵⁶⁸ dar mükelleflere dönük özel bir istisna⁵⁶⁹ hükmü yer almaktadır. Söz konusu istisna hükmü uyarınca dar mükelleflerin yetkili kamu kurumlarına bilgi vermek koşuluyla getirdikleri yabancı paraların kur farklarından kaynaklanan değer artışları hesaplanan gelir kavramına dahil edilmez.⁵⁷⁰ Diğer taraftan,

⁵⁶⁸ GVK'nun "Safi değer artışı" başlıklı mük.81'nci maddesinin 5 ve 6'ncı fıkraları aşağıdaki gibidir.

"Mükerrer Madde 81 –(4783 s. Kanun md. 6 ile değişen madde Yürürlük; 01.01.2003)

...Dar mükelleflerin (kurumlar dahil), yabancı sermaye mevzuatına göre ilgili mercilerden izin almak suretiyle, Türkiye'ye bizzat getirdikleri nakdi veya aynı sermaye karşılığında iktisap ettikleri menkul kıymetler ile iştirak hisselerini elden çıkarmalarından doğan değer artışı kazançlarının hesabında, kur farkından doğan kazançlar dikkate alınmaz. Şu kadar ki, bu mükelleflerin Türkiye'de elde ettikleri kazançların, münhasıran bu menkul kıymet veya iştirak hisseleri dolayısıyla elde edilen menkul sermaye iratlarından ve bu kıymet veya hisselerin elden çıkarılmasından doğan değer artışı kazançlarından ibaret olması şarttır. Bu mükelleflerin, Türkiye'de menkul kıymet alım satımıyla devamlı olarak uğraşmaları halinde, kur farkından doğan kazançlar da ticarî kazancın hesabında dikkate alınır.

Kur farkından doğan kazançların hesabında, menkul kıymet veya iştirak hisselerinin iktisabına tahsis edilen yabancı sermayenin bu kıymet veya hisselerin iktisap tarihindeki Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası döviz alış kuruna göre hesaplanan Yeni Türk Lirası karşılığı ile bu kıymet veya hisselerin elden çıkarılması tarihindeki aynı miktar yabancı sermayenin Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası döviz alış kuruna göre hesaplanan Yeni Türk Lirası karşılığı arasındaki fark esas alınır. ..."

⁵⁶⁹ Söz konusu düzenlemeyi "*kur farkı arındırması*" olarak da nitelendirmek mümkündür. Buna göre söz konusu düzenlemenin yürürlükte bulunduğu dönemde değer artışı kazançlarını enflasyondan arındırmak için endeksleme, indirim ve kur farkı arındırması yöntemleri bulunmaktadır (İlker Kılınç, Yeter Kılınç, "Gayrimenkullerin Elden Çıkarılması Suretiyle Elde Edilen Kazançların Vergilendirilmesi," **Mali Çözüm**, Sayı.59, Nisan-Mayıs-Haziran 2002, s.128-134).

⁵⁷⁰ Öte yandan GVK'nun 1999-2002 yıllarında uygulanan Geçici 56'nci maddesinin F-5,6 fıkralarında da GVK mük.md. 81 düzenlemesine paralel bir hüküm yer almaktadır.

"Dar mükelleflerin (kurumlar dahil), yabancı sermaye mevzuatına göre ilgili mercilerden izin almak suretiyle, Türkiye'ye bizzat getirdikleri nakdi veya aynı sermaye karşılığında iktisap ettikleri menkul kıymetler ile iştirak hisselerini elden çıkarmalarından doğan değer artışı kazançlarının hesabında, kur farkından doğan kazançlar dikkate alınmaz. Şu kadar ki bu mükelleflerin Türkiye'de elde ettikleri kazançların münhasıran bu menkul kıymet veya iştirak hisseleri dolayısıyla elde edilen menkul sermaye iratlarından ve bu kıymet veya hisselerin elden çıkarılmasından doğan değer artışı kazançlarından ibaret olması şarttır. Bu mükelleflerin, Türkiye'de menkul kıymet alım satımıyla devamlı olarak uğraşmaları halinde, kur farkından doğan kazançlar da ticarî kazancın hesabında dikkate alınır. Kur farkından doğan kazançların hesabında, menkul kıymet veya iştirak hisselerinin iktisabına tahsis edilen yabancı sermayenin, bu kıymet veya hisselerin iktisap tarihindeki T.C. Merkez Bankası döviz alış kuruna göre hesaplanan Türk Lirası karşılığı ile bu kıymet veya hisselerin elden çıkarılması tarihindeki aynı miktar yabancı sermayenin T.C. Merkez Bankası döviz alış kuruna göre hesaplanan Türk Lirası karşılığı arasındaki fark esas alınır..."

dar mükellef gerçek kişiler için geçerli olan bu istisna KVK'nun 26/2 düzenlemesi uyarınca, dar mükellef yabancı kurumlar açısından da geçerlidir.⁵⁷¹ Ancak bize göre yasanın açık lafzı karşısında, kur farkı gelirlerinin dar mükellef kurumlar yönünden vergilendirilmesi mümkün görülmemektedir. Bu istisna uygulaması ile kanun koyucu yabancı sermayeyi teşvik etmek ve yabancılara bir anlamda kendi para birimlerine göre vergi hesabı yapma imkânı getirmek istemiştir.

Öte yandan GVK mük. md. 81'in son fıkrasında mal ve hakların elden çıkarılmasında endeksleme yapılacağı düzenlemesi yer almaktadır.⁵⁷² Endeksleme düzenlemesinin dar mükellefler için aynı maddede geçerli olan kur farkı geliri istisnası düzenlemesi ile bir arada uygulanıp uygulanmayacağı konuları yasada açık değildir. Diğer taraftan endeksleme konusu mükerrer 81'nci maddenin 7'nci fıkrasında, kur farkı istisnası ile ilgili düzenleme 5 ve 6'nci fıkralarda düzenlenmiştir. Yasada da aksine bir belirleme yapılmadığına göre, endeksleme uygulamasının maddede geçen bütün durumlar için geçerli olduğu ileri sürülebilir. Ancak bu konuda bizim düşüncemiz, her iki uygulamanın bir arada uygulanamayacağıdır. Çünkü kur farkı geliri istisnası sadece yabancı para birimi getirilerek menkul kıymetler için geçerli iken, endeksleme uygulaması Türk lirasında yaşanan enflasyon olgusu baz alınarak oluşturulan fiyat endekslerine göre uygulanmaktadır. Kanun lafzında engel bir ibare olmamasına rağmen, hesaplamaların mantığı gereği iki uygulamanın bir arada değerlendirilmemesi gerekir.

Öte yandan endeksleme ve kur farkı istisnasının birbirinin alternatifi olarak da düşünülmemesi gerekir. Kur farkı istisnasının olduğu bütün durumlarda, endekslemenin yapılamaması gerekir.

⁵⁷¹ 5520 sayılı KVK'nun 26'nci maddesi aşındaki gibidir.

“Özel beyan zamanı tayin olunan gelirler

Madde 26- (1) Dar mükellefiyete tâbi olan yabancı kurumların vergiye tâbi kazancının Gelir Vergisi Kanununda yazılı diğer kazanç ve iratlardan (telif, imtiyaz, ihtira, işletme, ticaret unvanı, marka ve benzeri gayrimaddî hakların satışı, devir ve temlikî karşılığında alınan bedeller hariç) ibaret bulunması halinde, yabancı kurum veya Türkiye'de adına hareket eden kimse, bu kazançları elde edilme tarihinden itibaren onbeş gün içinde Kanunun 27 nci maddesinde belirtilen vergi dairesine beyanname ile bildirmek zorundadır.

(2) Diğer kazanç ve iratlara ilişkin olarak Türkiye'ye bizzat getirilen nakdî veya aynı sermaye karşılığında elde edilen menkul kıymetler ile iştirak hisselerinin elden çıkarılması sırasında oluşan kur farkı kazancına dair hükümler hariç olmak üzere, Gelir Vergisi Kanununda yer alan vergilendirmeme hususundaki istisna, kayıt, şart ve sürelerle ait sınırlamalar dikkate alınmaz.”

⁵⁷² Gelir Vergisi Kanunu'nun mükerrer 81'nci maddesinin son fıkrası düzenlemesi aşağıdaki gibidir.

“Mal ve hakların elden çıkarılmasında iktisap bedeli, elden çıkarılan mal ve hakların, elden çıkarıldığı ay hariç olmak üzere Devlet İstatistik Enstitüsünce belirlenen toptan eşya fiyat endeksindeki artış oranında artırılarak tespit edilir.

B. Kur farklarının gider yazılması

GVK'nun 38/2 ve 39/4 düzenlemeleri uyarınca, ticari kazancın tespitinde VUK'nun değerlemeye ilişkin hükümleri, GVK'nun ticari kazancın elde edilmesinde indirilebilecek giderleri düzenleyen 40'ncı maddesi ile aynı Kanunun gider kabul edilmeyen ödemeleri düzenleyen 41'nci maddesinde yer alan ile ilgili hükümler dikkate alınır. GVK'nun 40 ve 41'nci maddelerinin Aralık 2011 itibariyle yürürlükte bulunan şeklinde kur farkları ile ilgili açık bir düzenleme bulunmamaktadır.⁵⁷³ Öte yandan doğuş kaynağına göre kur farkı zararları, finansman gideri veya genel yönetim gideri olarak dikkate alınırken, bazen de duran varlık veya emtia maliyetine eklenmesi gereken bir unsur olarak kabul edilmektedir.

Kur farkları değerlendirme, ödeme veya tahsilat sırasında ortaya çıkabilir. Değerleme sırasında ortaya çıkan kur farklarının gider yazılmasının yasal dayanağı bilanço esasına göre defter tutan ticari kazanç sahipleri açısından GVK md.38/2, işletme hesabı esasına göre defter tutanlar yönünden ise GVK md.39/4'tür. Söz konusu düzenlemelere göre ticari kazancın tespiti sırasında VUK'nun değerlemeye ilişkin hükümleri dikkate alınmak zorundadır. Diğer taraftan değerlendirme sırasında ortaya çıkan kur farklarının gelir, gider veya maliyet olarak dikkate alınması konusu çalışmamızın Üçüncü Bölüm II'nci kısmında detaylı olarak açıklandığından bu bölümde değerlemeden kaynaklanan kur farkları konusuna daha fazla değinilmeyecektir.

Ticari kazançlarda gider yazmada geçerli temel kural yapılan giderin "*ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesinde*" kullanılmasıdır.⁵⁷⁴ Bir kur farkının gider olarak dikkate alınabilmesinin temel koşulu da ortaya çıkan kur farkının ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesiyle ilgili olmasıdır. Kanunen kabul edilmeyen giderler (KKEG) dolayısıyla yapılan borçlanmalardan kaynaklanan kur farkı

(5281 s. Kanun md. 28 ile eklenen cümle. Yürürlük; 01.01.2006) Şu kadar ki, bu endekslemenin yapılabilmesi için artış oranının % 10 veya üzerinde olması şarttır."

⁵⁷³ Öte yandan GVK'nun 1.1.1996- 01.01.2004 tarihleri arasında yürürlükte bulunan 41'nci maddesinin 8 numaralı bendinde "*finansman gider kısıtlaması*" ile ilgili düzenlemede kur farkları ile ilgili açıklama yapılmıştır. Söz konusu uygulama çalışmamızın Dördüncü Bölüm, I-E/2 kısmında açıklanmıştır.

⁵⁷⁴ Bu husus GVK md.40/1'de düzenlenmiştir.

giderleri, kurumlar vergisi uygulamasında gider olarak dikkate alınmaz.⁵⁷⁵ Konuyla ilgili olarak Danıştay vermiş olduğu bir kararında, işle ilgili olmayan kredi kullanımları dolayısıyla aleyhe oluşan kur farklarının GVK'nun 40'ncı maddesi uyarınca gider yazılmasını uygun bulmamıştır.⁵⁷⁶ Danıştay bir başka kararında, bankadan kullanılan bir kredinin holding bünyesindeki başka bir şirkete aktarılması halinde, söz konusu kredinin temini ile ilgili olarak ödenen faizlerin ve kur farklarının, ticari kazancın elde edilmesi ile ilgili olmaması nedeniyle, gider olarak kaydedilemeyeceğine hükmetmiştir.⁵⁷⁷ Bize göre her iki Danıştay kararı da son derece isabetlidir.

Öte yandan Maliye Bakanlığı bir özelgesinde varlığı sona eren yabancı ülkelerdeki işler için kullanılan kredilere ait kur farkı ödemelerinin GVK'nun 40/1'nci maddesi uyarınca gider kaydedilmesi görüşündedir.⁵⁷⁸ Kur farklarının gider yazılması için ayrıca belgeye ihtiyaç yoktur.⁵⁷⁹ Ancak Danıştay bir kararında, kur farkı ödenmesine dayanak teşkil ettiği ileri sürülen sözleşmenin tevsik edilmemiş olması dolayısıyla yapılan finansman giderinin indirimini kabul etmemiştir.⁵⁸⁰

Danıştay bir kararında, alınan kredi ile ilgili olarak sehven gider yazılmayan bir tutar bulunması halinde, ilgili vergi dairesine başvurularak VUK'nun (116 – 126'nı

⁵⁷⁵ Hasan Aktaş, "Yabancı Para Değerlemesi Açısından Kanunen Kabul Edilmeyen Gider Ödemeleri ve Borçları", **Vergi Dünyası**, Sayı.135, Kasım 1992, s.31.

⁵⁷⁶ Dnş.3.D., T.12.04.2001, E.1999/4814, K.2001/1336, (www.mevbank.com, Erişim:29.07.2008)

"193 sayılı GVK'nun 40. maddesine göre yalnızca işle ilgili giderler matrahın tespitinde gider olarak dikkate alınacağından, nakit ihtiyacı yokken [Şirketin] çimento üretimi ve satışı faaliyetiyle ilgili bulunmayan hisse senedi alım satımında kullanılan kredilere ait kur farkı ve faiz ödemelerinin gider kaydedilmesine olanak bulunmadığı ..."

⁵⁷⁷ Dnş.4.D.,T.25.05.1999, E.1998/2530, K.1999/2222, (www.mevbank.com, Erişim:23.07.2008)

"193 sayılı GVK'nun 40'ncü maddesi uyarınca, ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için yapılan genel giderler, indirim konusu yapılabilmektedir. Olayda ise alınan kredinin diğer şirkete aktarılması ve davacı şirketin ticari faaliyetinde kullanılmaması nedeniyle bu krediye ait kur farkı ve faiz ödemelerinin davacı şirkete indirim konusu yapılması mümkün değildir."

⁵⁷⁸ Maliye Bakanlığı Özelgesi, T.28.06.1996, Sayı.B.07.0.GEL.0.50/5014-33/29372, (**Yaklaşım**, Sayı.43, Temmuz 1996, s.188)

"Bu durumda, yabancı ülkedeki inşaat işlerinde kullanılmak üzere yurt içinden alınmış krediler için, inşaat işlerinin sona erdirilmesinden sonra ödenmesi gereken faiz ve kur farkları, yabancı ülkede bunları ödeyecek bir işletmenin bulunmaması nedeniyle Türkiye'deki merkezin bir borcu haline gelmekte ve bunlar tarafından ödenmesi zorunluluğu ortaya çıkmaktadır. Bu ödemeler merkezdeki kurum için ticari kazancın elde edilmesi ve idamesi için yapılmış bir gider niteliğinde olduğundan GVK'nun 40. maddesinin 1 numaralı bendine göre kurum kazancından gider olarak indirilebilecektir"

⁵⁷⁹ Yılmaz Özbalcı, **Katma Değer Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları**, Ankara, 2008, Oluş Yayıncılık, s.602.

⁵⁸⁰ Dnş.4.D., T.26.03.2001, E.2000/1324, K.2001/1072 (www.mevbank.com, erişim:18.07.2008)

"Olayda şirketin finansman ihtiyacı nedeniyle yapıldığı iddia edilmesine karşın zayi edildiğinden bahisle ibraz edilemeyen sözleşme ile şirket ortağının kardeşinden kur garantisiyle alındığı ileri sürülen döviz cinsinden borç için hesaplanmış finansman giderinin gerçekte böyle bir borcun varlığına, ne zaman alındığına, geri ödemelerin kaç yılda ve ne şekilde yapıldığına ilişkin 213 sayılı Vergi Usul Kanununun anılan 227 veya 242 nci maddesine göre herhangi bir ispat edici belge ibraz edilmediği anlaşıldığından, tevsik edilemeyen söz konusu borca ait finansman giderinin gerçek bir gider olduğunun kabulüne olanak bulunmamaktadır."

maddelerini içeren 3'ncü bölümde yer alan) vergi hatalarının düzeltilmesi hükümlerine istinaden vergi dairesine başvurulması gerektiğine hükmetmiştir.⁵⁸¹

Maliye Bakanlığı 03.04.1979 tarihinde yapılan devalüasyon nedeniyle mal mukabili ithalat dolayısıyla ödenecek kur farkları ile ilgili olarak bir genelge yayınlamıştır. Mezkur genelge ile kur farkının malın maliyeti ile ilgili bir unsur olmadığını, kur farkının ödendiği dönemde tahakkuk etmiş sayılarak, 193 s. GVK'nun 40/3'ncü maddesi uyarınca işle ilgili zarar, ziyan olarak ödendiği dönemde gider yazılması gerektiğini ifade etmiştir.⁵⁸² Bizce Bakanlığın bu görüşü kur farkını gider yazmayı ödemeye bağlaması ve zarar, ziyan tazminatlarla ilişkilendirmesi yönünden hatalıdır. Bunun yerine, değerlendirme gününde borçların değerlendirilmesi, ortaya çıkan kur farklarının envantere dahil olan stoklara isabet eden kısmın stok maliyetleriyle ilintilendirilmesi veya doğrudan gider yazılması gerekirdi.

Ülkemizde işletme sahiplerinin sahip oldukları şirketlere sık sık borç para verdikleri görülmektedir. Söz konusu borcun yabancı para cinsinden olması halinde ortaya çıkan kur farklarının tabi olacağı işlem konusu tartışmalıdır. Gerçek kişinin sahip olduğu ticari işletmesine borç para vermesi halinde, alınan borç işletme açısından gerçek bir borç olarak nitelendirilemez. Çünkü işletmenin ayrı bir tüzel kişiliği bulunmamaktadır. Gerçek kişinin verdiği borç işletme kayıtlarında sermaye artışı (işletmeye ilave olunan değer) gibi işleme tabi tutulurken işletmeden alınan paralarda işletmeden çekilen sermaye gibi işleme tabi tutulmalıdır. GVK md.38⁵⁸³ ve md.

⁵⁸¹ Dnş.3.D., T. 09.05.2001, E.1999/5213, K.2001/1784, (www.mevbank.com, Erişim:24.07.2008)

“Alınan döviz kredisi nedeniyle katlanılan faiz ve kur farkı ... zararının giderini kaydetmemek suretiyle fazla kazanç beyanında bulunmuş ise, Vergi Usul Kanununun "*Vergi Hatalarını Düzeltme*" başlığı altında düzenlenmiş olan hükümler çerçevesinde [Şirketin] idareye müracaat ederek vergi hatasının düzeltilmesini ve fazladan ödenen verginin kendilerine red ve iade edilmesini isteme hakkına sahip olduğu...”

⁵⁸² Maliye Bakanlığı Genelgesi, T.03.04.1979, Sayı.KVK/22113-802/24573 (www.mevbank.com, Erişim:13.04.2008)

“Bunun için mal mukabili ithalatta, Türkiye'ye fiilen ithal edilmiş bulunan mal bedelinin transferinde ortaya çıkan gecikme ve bu arada Türk Lirasının yabancı paralar karşısındaki değerinin yeniden tesbit edilmesi üzerine ödemek zorunda kalınan kur farkının malın maliyeti ile ilgili bir unsur değil, realize olmuş bir zarar olarak kabul edilmesi gerekmektedir.

Bu esaslar karşısında, kur farkı ödemek durumunda kalan mükelleflerin, ödedikleri bu fark nedeni ile uğradıkları zarar, farkın ödendiği tarihte tahakkuk etmiş olmaktadır.

Buna göre, mal mukabili ithalât dolayısıyla ödenecek kur farklarının, GVK'nun 40'ncü maddesinin 3'üncü bendinde yer alan işle ilgili zarar-ziyan olarak, söz konusu farkların ödendiği yıl sonuç hesaplarına aktarılması gerekir....”

⁵⁸³ GVK md.41/1 düzenlemesi uyarınca teşebbüs sahibi tarafından işletmeden çekilen paralar KKEG sayılmaktadır.

Maddenin son fıkrası uyarınca kollektif şirket ile adi ve eshamlı komandit şirketlerin komandite ortakları teşebbüs sahibi addolunmuştur. Maddenin ilgili kısımları aşağıdaki gibidir.

“1- Teşebbüs sahibi ile eşinin ve çocuklarının işletmeden çektikleri paralar...

41/son⁵⁸⁴ düzenlemeleri ışığında, işletme sahibinin işletmesine yabancı para koyması halinde, alınan yabancı para döviz alış kuru ile değerlendirilmeli ve muhasebe kayıtlarına dahil edilmelidir. Öte yandan aynı paranın işletmeden çekilmesi halinde ise işletmeden çekiliş tarihi itibarıyla söz konusu döviz alış kuru ile değerlendirilmeli ve muhasebe kayıtlarında takip edilmelidir. Yapılan bu işlemin bir sonucu olarak, yabancı paranın ticari işletmenin aktifinde kaldığı süre içerisinde oluşan kur farkı gelir ve zararları ticari kazancın bir unsuru olarak vergilendirilmiş olacaktır.

Öte yandan teşebbüs sahibinin işletmeye sermaye olarak koyduğu varlıklar ile işletme sahibi, eşi ve küçük çocuklarının cari hesap ve diğer şekillerdeki alacakları için yürütülecek faizlerin vergi matrahından gider olarak indirilemez(GVK md.41/3,4). Bu nedenle sermayenin veya verilen borcun yabancı para cinsinden olması halinde oluşan kur farkı zararlarının da vergi matrahından düşülmesi mümkün değildir.⁵⁸⁵

Diğer taraftan tüzel kişilerde ortağın şirkete borç vermesi halinde oluşan kur farklarının gider yazılması konusu tartışmış konulardan biridir.⁵⁸⁶ Mevcut yasal düzenlemeye göre, ticari işte kullanılmak üzere ortaktan alınan borç örtülü sermaye durumu teşkil etmediği sürece, borçlanma dolayısıyla oluşan kur farkı zararları, gider veya maliyet olarak dikkate alınır. Konuya ilişkin eski düzenlemelerin geçerli olduğu bir döneme ait bir özalgede de benzeri bir görüş ortaya konulmuş olup özalgede, ortaktan yapılan borçlanmanın örtülü sermaye olarak nitelendirilmemesi halinde oluşan kur farklarının GVK'nun 40/1'nci maddesi uyarınca gider olarak dikkate alınması gerektiği belirtilmiştir.⁵⁸⁷

Bu maddenin uygulanmasında, kolektif şirketlerin ortakları ile adi ve eshamlı komandit şirketlerin komandite ortakları teşebbüs sahibi sayılır.”

⁵⁸⁴ GVK'nun “*Bilanço esasında ticari kazancın tespiti*” başlıklı 38'nci maddesi aşağıdaki gibidir.

“Madde 38 – Bilanço esasına göre ticari kazanç, teşebbüsdeki öz sermayenin hesap dönemi sonunda ve başındaki değerleri arasındaki müsbet farktır. Bu dönem zarfında sahip veya sahiplerce:

1. İşletmeye ilave olunan değerler bu farktan indirilir;
2. İşletmeden çekilen değerler ise farka ilave olunur.

⁵⁸⁵ Celal Çelik, “Gelir, Kurumlar ve Katma Değer Vergisi'nde Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler”, **Vergi Dünyası**, Sayı.187, Aralık 2000, s.132.

⁵⁸⁶ Konu detaylı olarak çalışmamızın Dördüncü Bölüm B-2 “örtülü sermaye”yi konu alan kısmında detaylı olarak açıklanmıştır. Bu nedenle burada çok detaylara girilmemiştir.

⁵⁸⁷ İD Özalgesi, T.10.05.2005, Sayı. B.07.4.DEF.0.34.11/KVK-17-6357, (www.ivdb.gov.tr Erişim:22.02.2009)

“Şirketin ortaklarından dövizle borç almaları Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 16. maddesine göre örtülü sermaye teşkil etmediği takdirde, söz konusu kur farkları; Vergi Usul Kanunu'nun 279, Gelir Vergisi Kanunu'nun 40. Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 14. maddeleri çerçevesinde doğrudan dönem sonuçlarına gider olarak intikal ettirilecektir.”

Diğer taraftan, yabancı parayla yapılan harcamalarda, yapıldığı anda geçerli olan fiili döviz kurlarıyla işlem muhasebe kayıtlarına yansıtılır. Örneğin, bir işlem için döviz kullanılmışsa, dövizin bozdurma kuruna göre işlem yapılır. Bir harcama dövizle yapılmışsa ve bu işlem için taraflar bir kur belirlememişse, o gün için geçerli olan T.C. Merkez Bankası döviz alış kurunun esas alınması gereğini düşünüyoruz. Diğer taraftan Danıştay bir kararında, yurtdışına çıkan araçlara yol gideri olarak verilen dövizlerin, verildiği tarihte geçerli olan kurla değerlendirilerek gider yazılması gerektiğine hükmetmiştir.⁵⁸⁸ Bu görüşüyle Danıştay, giderin kesinleştiği tarihteki kurların esas alınması gereğini ifade etmiştir.

C. Yıllara Sari İnşaat ve Onarım İşlerinde Ortaya Çıkan Kur Farklarının Mahiyeti

1. Yıllara sari inşaat ve onarım işleri ile ilgili genel değerlendirme

Gelirin belirlenmesinde genel olarak dönemsellik ilkesi⁵⁸⁹ geçerli olup, gelir yıllık dönemler halinde tespit edilir.⁵⁹⁰ Yıllara sari inşaat ve onarım işlerinin (YSİÖİ) vergilendirilmesine ilişkin düzenlemeler GVK'nun 42-44'ncü maddelerinde yer almaktadır. Bu kurallar dönemsellik ilkesinden sapma niteliğindedir. GVK'nun 42'nci maddesine göre YSİÖİ'nde kâr veya zarar bu işlerin bittiği dönem kati olarak tespit edilir ve gelir veya zarar tamamıyla işin bittiği yıla ait sayılır.⁵⁹¹ Öngörülen özel

⁵⁸⁸ Dnş.3.D., T.10.06.1999, E.1997/2291, K.1999/2439, (Danıştay Kararları, www.yaklasim.com.tr, Erişim: 11.02.2009)

“Ticari kazancın tespitinde, gelirler bakımından olduğu gibi, giderler yönünden de tahakkuk esasının geçerli olduğu, bu itibarla yurtdışına gönderilen araçlara yol giderleri adı altında verilen dövizin, araçların yurtdışına çıktığı tarih itibarıyla geçerli olan kur üzerinden değerlendirilip kaydedilmesi gerektiği, söz konusu giderin mahiyet ve tutar itibarıyla bu tarihte kesinleşmiş olduğu...”

⁵⁸⁹ Dönemsellik kavramı 1 sıra nolu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğinde aşağıdaki şekilde açıklanmıştır. (1 sıra nolu MSUGT 26.12.1992 tarih ve 21447 (mükerrer) sayılı Resmi Gazete’de yayınlanmıştır.)

“Dönemsellik kavramı; işletmenin sürekliliği kavramı uyarınca sınırsız kabul edilen ömrünün, belli dönemlere bölünmesi ve her dönemin faaliyet sonuçlarının diğer dönemlerden bağımsız olarak saptanmasıdır. Gelir ve giderlerin tahakkuk esasına göre muhasebeleştirilmesi, hasılat, gelir ve kârların aynı döneme ait maliyet, gider ve zararlarla karşılaştırılması bu kavramın gereğidir.”

⁵⁹⁰ Dönemsellik ilkesi Gelir Vergisi Kanunu’nun birinci maddesinde yer alan “bir takvim yılı” ibaresinden anlaşılmaktadır. Madde metni aşağıdaki gibidir.

“Mevzuu

Madde 1 – (Değişik: 7/1/2003 - 4783/1 md.) Gerçek kişilerin gelirleri gelir vergisine tâbidir. Gelir bir gerçek kişinin bir takvim yılı içinde elde ettiği kazanç ve iratların safi tutarıdır.”

⁵⁹¹ Uluslar arası muhasebe standartlarının, inşaat işlerinin vergilendirilmesindeki temel önerisi Türk Gelir Vergisi Kanunu’ndan farklıdır. 11 numaralı Uluslar arası ve Türk Muhasebe Standartlarına göre, inşaat faaliyetlerinden elde edilen gelirlerin ve bu faaliyetler çerçevesinde katlanılan maliyetlerin gerçekleştiği hesap dönemlerinde gelir tablosuna aktarılması gerekir. (Mehmet Akif Tunç, “TMS-11 Çerçevesinde Yıllara Sari İnşaat İşlerinin Muhasebeleştirilmesi”, **E-Yaklaşım**, Sayı.42, Ocak 2007, www.yaklasim.com.tr)

vergilendirme rejimi uyarınca, YSİOİ ile ilgili gelir ve giderler aktifleştirilir ve işin bittiği dönemin gelir tablosunda gösterilir. İşin bitiminden sonra bu işlerle ilgili olarak yapılan giderler ve her ne adla olursa olsun elde edilen hasılat bu giderlerin yapıldığı veya hasılatın elde edildiği dönemin gelir tablosunda gösterilir.⁵⁹²

YSİOİ ilgili olarak tartışmalı konulardan biri, inşaat işleri dolayısıyla alınan kredilerin faizleri ve aleyhteki kur farkları gibi finansman giderleri ile inşaat işi dolayısıyla alınan istihkakların bankada değerlendirilmesi sonucunda alınan faizler, repo gelirleri ve bu varlıklarla ilgili kur farkları şeklinde oluşan finansman gelirlerinin vergisel açıdan tâbi tutulacağı işlemdir.⁵⁹³ İnşaat işlerinde enflasyonun olumsuz etkilerinden korunmak için döviz üzerinden ihale açılması ve hakedişlerin döviz üzerinden veya dövize endeksli olarak düzenlenmesi uygulaması 1990'lı yıllarda yaygın bir uygulama alanı bulmuştur.⁵⁹⁴ Bu durum da kur farkları ile ilgili sorunların artmasına yol açmıştır.

Vergi idaresi, YSİOİ ile uğraşan mükelleflere ait faiz, kur farkı gibi gelirlerin arızı ve inşaat işinden bağımsız nitelikte olduğu, bu nedenle işin bitimi beklenmeksizin faaliyet dışı gelir olarak dönem kâr zararının tespitinde dikkate alınması gerektiği görüşündedir.⁵⁹⁵

Kur farkı ve finansman gelirlerinin vergilendirilmesi konusunda yazında geçerli olan diğer görüşe göre de, bir çeşit türev gelir olan kur farklarının, doğmasına neden olduğu faaliyetin tabi olduğu esaslara tabi tutulmalıdır.⁵⁹⁶ Diğer bir ifade ile dövizli bir mevduattan elde edilen faiz gelir yazılıyorsa, lehe doğan kur farkının da gelir

⁵⁹² Veysi Seviğ, "İnşaat Taahhüt İşlerinde İki Önemli Sorun", **Yaklaşım**, Sayı.43, Temmuz 1996, s.63.

⁵⁹³ Sağlam, "Türk Lirasının Yabancı Paralar Karşısında Değer Kazanmasının (Kur Düşmesinin) Vergisel Sonuçları", s.58.

⁵⁹⁴ Önder Sezgi, "Döviz Cinsinden Düzenlenen Hakedişlerle ilgili Avans Ödemelerinden Kaynaklanan Kur Farklarının Vergi Mevzuatı Karşısındaki Durumu ve Kur Farkları Hakkındaki Düşüncelerimiz", **Vergi Dünyası**, Sayı.197, Ocak 1998, s.71.

⁵⁹⁵ Özkan Atıla, "Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarma İşlerinde Dönem Sonu İşlemleri", **Yaklaşım**, Sayı.180, Aralık 2007, s.107.

⁵⁹⁶ Şükrü Kızılot, **İnşaat Muhasebesi**, Ankara:Yaklaşım Yayınları, 2000, Cilt:1, s.331. Bu konuyu Danıştay da birçok kararında teyit etmiştir. Örnek olarak aşağıdaki karara bakılabilir. (Dnş.4.D., T.30.05.1995, E.1994/4989, K.1995/2383) (www.yaklasim.com.tr, Erişim:14.03.2009)

"Yıllara yaygın inşaat ve onarım işiyle uğraşan davacı kurumun ... yabancı para cinsinden elde edilen hakediş tutarının bankada tutulmasından oluşan... kur farkının ayrı bir ticari organizasyon sonucu elde edilmemiş olması karşısında inşaatla ilgili hakedişin bir unsuru olarak değerlendirilmesi ve hakediş hangi hesapta kaydedildi ise kur farklarının da o hesapla ilişkilendirilerek kazancın belirlenmesinde hakedişlerle birlikte gözönünde tutulması,... bu

yazılması gerekir. Bu ilke uyarınca, yıllara sari inşaat işinden elde edilen hakedişlerin bankalarda değerlendirilmesi sonucunda elde edilen faiz, kur farkı vb. gelirler hakediş gelirinin bir unsuru olarak, yıllara sari inşaat geliri hasılatı olarak kayıtlarda izlenmeli ve pasifleştirilmelidir.

Diğer taraftan yıllara sari inşaat işleriyle ilgili doğan kur farkı zararlarının söz konusu işlerin maliyetlerine dahil edilmesi gerekir. Hangi işle ilgili olduğu tespit edilemeyen kur farkları genel gider olarak dikkate alınmalı ve GVK'nun 43'ncü maddesi uyarınca ilgili işlerin maliyetine paylaştırılmalıdır.⁵⁹⁷

2. Alınan avans ve istihkakların bankalarda değerlendirilmesi nedeniyle oluşan kur farkları

YSİÖİ ile ilgili olarak elde edilen hasılatların bankalarda değerlendirilmesi sonucunda elde edilen gelirlerin niteliği konusu tartışmalıdır. Bu tür gelirlerin dönem geliri olması ve yıllara yaygın inşaat işleri hesabında izlenmesi şeklinde iki farklı görüş bulunmaktadır.⁵⁹⁸

Genel olarak idari birimler birinci görüşü benimsemişken, yargı organları ikinci görüşü benimsemiştir.

Bir özelgede, inşaat taahhüt işinden elde edilen istihkakların bankada mevduat hesaplarında değerlendirilmesi sonucunda oluşan gelirlerin dönem geliri olduğunu belirtirken, inşaat işi için alınan kredilerin faizlerinin ise inşaatın maliyetine dahil edilmesi gerektiğini belirtmiştir.⁵⁹⁹ Bize göre söz konusu özelge kendi içerisinde bir

haliyle mezkur gelirlerin inşaat hesabıyla ilgilendirilerek GVK'nun 42. maddesi uyarınca işin bitim tarihi itibarıyla vergilendirilmesi gerektiği"

⁵⁹⁷ Arabacı, s.116.

⁵⁹⁸ İlhan İl, "Yıllara Yaygın İnşaat İşlerinde Kur Farklarının ve Faizlerinin Vergilendirilme Dönemi", **Yaklaşım**, Sayı.47, Kasım 1996, s.107.

⁵⁹⁹ GGM Özelgesi, T. 24.12.1984 ve Sayı. 22213 (Mustafa Akıl, "Yıllara Sari İnşaat ve Onarım İşlerinden Elde Edilen Faizlerin Vergilendirilme Dönemi", **Yaklaşım**, Sayı.126, Haziran 2003, s.178-179.)

"İnşaat işi dolayısıyla şirketinizce alınan istihkakların bankalara mevduat olarak yatırılması sonucu elde edilen faizler şirketinizin o yıla ilişkin öz sermayesini artıracığından inşaat işi ile ilişkilendirilmeksizin faizlerin elde edildiği yılın kâr-zarar hesaplarına intikal ettirilmesi gerekir.

... Faiz gelirlerinin kaynağı ne olursa olsun (kaynağı kredi olan nakit karşılığı elde edilen faiz geliri de dahil) aynı yıl kazancı olarak beyanı gerekmektedir. ...

Bilindiği üzere, inşaat işi için alınan kredi faizleri inşaat maliyetinin bir unsurudur. Kaldı ki alınan kredi karşılığı ödenen faizler karşı kurumda o yılın geliri olarak beyan edilmekte ve vergilenmektedir.

çelişki taşımakta olup kur farkına yaklaşım konusunda bir yeknesaklık yoktur. İnşaat için alınan bir kredi maliyeti bütünüyle aktifleştirilirken (YSİ maliyetine eklenirken), alınan paranın belli bir süre bankada değerlendirilmesi halinde oluşan gelirler ise dönem geliri olarak dikkate alınmaktadır. Bu nedenle özelgeye katılmıyoruz.

Konuya ilişkin olarak Maliye Bakanlığı HUK Danışma Komisyonu, “*yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinde hakediş bedellerinin gelir getirici finansal araçlarda değerlendirilmesi sonucunda elde edilen kur farkı, faiz, vb. gelirlerin yıllara yaygın inşaat ve onarım işi ile ilişkilendirilmeyip, doğrudan gelirin elde edildiği yılın kazancı olarak beyan edilmesi gerektiğine*” karar vermiştir.⁶⁰⁰ Karardan görüldüğü üzere, idari bir kuruluş olan HUK Danışma Komisyonu da özelgeye paralel bir görüşü benimsemiştir. Ayrıca söz konusu Komisyon kararında, hakediş alacağı döviz tahsil edildikten sonra, söz konusu paranın getirisinin hiçbir şekilde yıllara sari inşaat işiyle bağlantısının kalmadığı, elde edilen faiz ve kur farkı gibi gelirlerle ilgili olarak vergi kesintisi yapılmamış olması nedeniyle, bu tür gelirlerin yıllara sari inşaat işine dahil edilmemesi gerektiği ifade edilmiştir.

Konuyla ilgili olarak Danıştay tarafından verilen birçok kararda, kur farklarının dönemsel gelir yazılması yerine, gelirin kaynağı kavramı⁶⁰¹ üzerinde durulmuş, yıllara yaygın inşaat ve onarma işiyle ilişkilendirilen kur farkı gelir ve giderlerinin bu tür gelirlerin unsuru olarak dikkate alınması gerektiğine hükmedilmiştir. Danıştay’ın bu yöndeki kararlarında, kur farkı gelirinin inşaat işi dışında başka bir organizasyonla elde edilmemiş olması, kur farkı gelirinin hakedişin bir türevi olması ve başka kaynaktan elde edilmemiş olması gerekçelerine dayandırmıştır.⁶⁰² Öte yandan Danıştay, yurt

Şirketinizce alınan faiz gelirleri ise ödemeyi yapan banka tarafından aynı yılda gider yazılmakta, buna karşılık şirketinizce gelir yazılması inşaatın bitimine ertelenmektedir.

Bu durum gelirin yıllık olması ilkesine aykırıdır. Çünkü faiz geliri öz sermayenin bir unsurudur.”

⁶⁰⁰ HUK Danışma Komisyonu Kararı, T.30.09.2001, Genel Yayın Sıra No. 291/2, Yayın Sıra No.280, s.1167.

⁶⁰¹ Mustafa Akıl, “Yıllara Sari İnşaat ve Onarım İşlerinden Elde Edilen Faizlerin Vergilendirilme Dönemi”, **Yaklaşım**, Sayı.126, Haziran 2003, s.180.

⁶⁰² Dnş.4.D., T.08.06.1994, E.1994/581, K.1994/3495, (www.mevbank.com, Erişim:23.07.2008)

“Olayda yıllara yaygın inşaat işiyle ilgili olarak döviz cinsinden elde edilen hakedişlerin bankalarda durması sonucu TL değer değişikliğinden lehe oluşan kur farklarının, inşaat işi dışında ayrı bir ticari organizasyon sonucu elde edilmemiş olması karşısında, hakedişin bir unsuru, türevi olarak değerlendirilmesi gerekmektedir. Bunun sonucu olarak da hakedişler hangi hesaba kaydedildi ise kur farklarının da o hesaba ilişkilendirilmesi başka bir anlatımla inşaat işinin sonunda elde edilen vergiye tabi kazancın belirlenmesinde hakedişlerle birlikte göz önünde tutulmasının kabulü gerekir.

Yıllara yaygın inşaat işi nedeniyle alınan istihkaklardan sarf edilmeyerek bankada mevduat olarak tutulan meblağ karşılığı elde edilen faiz geliri, yapılan inşaat işinden elde edilen gelirden ayrı, başka bir kaynaktan elde edilmiş gelir

dışında yapılan yıllara sari inşaat işi ile ilgili olarak da benzer yönde bir karar vermiş ve kur farkı gelirlerinin işin bitim yılında gelire dahil edilmesi gerektiğini kabul etmiştir.⁶⁰³ Diğer taraftan Danıştay başka bir kararında hazır beton işiyle yıllara sari inşaat işini bir arada yapan bir mükellefin, repo gelirini istihkak ve satış bedeli rakamlarının toplamına göre orantılamak suretiyle yıllara sari inşaat işiyle ilgili olan kısmın işin bitiminde vergilendirilmesi gerektiğine hükmetmiştir.⁶⁰⁴

Garih'e göre, yıllara sari inşaat işlerinde işin devamı sırasında oluşan kur farkı, faiz vb. gelirlerin işin bitimi beklenmeksizin cari dönemde vergilendirilmesi vergi adaleti ilkelerine uymamaktadır.⁶⁰⁵

Öte yandan dövizli avans borcunun dönem sonlarında değerlendirilmesi veya avansın kapatılması sırasında kur farkları oluşabilir. Söz konusu kur farklarının yıllara sari inşaat işinin maliyet veya hasılatıyla ilişkilendirilmesi gerekir.⁶⁰⁶ Danıştay bir kararında, yıllara sari inşaat işi dolayısıyla döviz cinsinden alınan ve verilen avansların

niteliğinde sayılamayacağından, inşaat işinden ayrı yıllık dönemler itibarıyla vergilendirilmesi gereken gelir olarak nitelendirilmesi yerinde görülmemiştir. Söz konusu kur farkı ve faizler işin bitiminde kâr ve zararı etkileyeceğinden, inşaat işlerine ait gelirin bir unsuru olarak, inşaat hesabıyla ilişkilendirilerek işin bitim tarihi itibarıyla vergilendirilmesi, Gelir Vergisi Kanunu'nun 42'nci maddesi gereğidir.”

Dnş.4.D., T.21.10.2002, E.2001/3786, K.2002/3300, **Yaklaşım**, Sayı.122, Şubat 2003, s.331.

“Olayda yıllara yaygın inşaat işi nedeniyle alınan istihkaklardan sarfedilmeyerek bankalarda mevduat ve repo yoluyla değerlendirilerek elde edilen faiz geliri ile döviz nedeniyle lehe oluşan kur farkının, yapılan inşaat işinden elde edilen gelirden ayrı, başka bir kaynaktan elde edilmiş gelir niteliğinde sayılmayacağı, hakedişin bir unsuru, türevi olarak değerlendirilmesi gerektiği, hakedişler hangi hesaba kaydedilmiş ise kur farkı ve faiz gelirinin de aynı hesaba ilişkilendirilmesi ve işin bitim tarihi itibarıyla vergilendirilmesi gerektiği...”

Dnş.4.D., T.27.10.2003, E.2003/1545, K.2003/2569 (**Yaklaşım**, Sayı.136, Nisan 2004, s.275.)

“Yükümlü kurumun elde edilen hakedişleri repo hesaplarında, döviz mevduat hesabında değerlendirerek ve devlet tahvili alarak elde etmiş olduğu faiz gelirleri ve kur farklarının inşaat işi dışında ayrı bir organizasyon sonucu elde edilmemiş olması ve bu gelirlerin işin bitiminde kâr veya zararı etkileyecek olması karşısında başka bir kaynaktan elde edilmiş gelir olarak nitelendirilemeyeceği gerekçesiyle tarhiyatın kaldırılmasına karar verilmiştir.”

⁶⁰³ Dnş.4.D., T.09.11.1998, E.1997/6180, K.1998/3993, (www.mevbank.com, Erişim:18.07.2008)

“Davacı şirketin yurt dışında yaptığı yıllara sari inşaat işi nedeniyle döviz cinsinden tahsil ettiği hakediş bedellerini Türkiye'ye getirip döviz tevdiat hesabında tutması sonucu elde ettiği kur farkı ve faiz gelirlerinin Türkiye'de elde edilmiş kazanç olarak vergiye tabi olduğundan söz edilerek 1996/4 üncü ayı için ikmalen Gelir Vergisi Kanunu'nun 75/4 üncü maddesi uyarınca gelir (stopaj) vergisi salınmış ve ağır kusur cezası kesilmiştir. ... Vergi Mahkemesi 5.11.1997 günlü ve E:1997/41, K:1997/1087 sayılı kararıyla; ihtilaf konusu kur farkı ve faiz gelirlerinin inşaat işi dışında ayrı bir ticari organizasyon sonucu elde edilmediği, hakedişin bir unsuru olduğu ve bu durumda da inşaatın bitim tarihi itibarıyla vergilendirilmesinin mümkün olduğu gerekçesiyle vergi ve cezanın kaldırılmasına karar vermiştir. ... [kararın onanmasına] karar verildi.”

⁶⁰⁴ Dnş. 3.D., T.18.02.1999, E.1997/2495, K.1999/441. Karar metni ve kararın analizi için bkz. Özbacı, **Sirküler Yargı Kararları**, Sayı.XI/184, T.03.04.2000, s.1.

⁶⁰⁵ Üzeyir Garih, “İnşaat Sektöründe Sorunlar ve Çözümler”, **Yaklaşım**, Sayı:43, Temmuz 1996, s.115.

⁶⁰⁶ Sn. Yıldızhan ve Sn. Kara'nın çalışmasında yer alan 1 numaralı örnekte, avansın kapatılması sırasında oluşan kur farkı zararı “740 Hizmet Üretim Maliyeti hesabı” ile ilişkilendirilmiştir. (Lokman Y. Yıldızhan, Songül Kara, “İnşaat İşlerinde Döviz Cinsinden Ödenen Avanslar Nedeniyle Oluşan Kur Farklarında Stopaj Uygulaması”, **Yaklaşım**, Sayı.112, Nisan 2002, s.205-206.)

borç ve alacak gibi değerlendirilmesi ve ortaya çıkan kur farkının dönem giderlerine dahil edilmesi gerektiğine hükmetmiştir.⁶⁰⁷

Ünalın'a göre, hakedişlerin bankada döviz tevdiat hesaplarında değerlendirilmesi halinde yılsonu değerlemeleri sırasında oluşan kur farklarının gelir tablosu hesapları yerine YSİÖİ'ne ait hesaplarla ilişkilendirilmesi gerekir.⁶⁰⁸

Bizim düşüncemize göre, bir YSİÖİ yapımı için dövizli bir kredi alınmışsa bunun maliyetinin YSİÖİ maliyetiyle ilişkilendirilmesi gerekir. Ayrıca dövizli bir taahhüt işi için dövizli bir avans alınmışsa, ortaya çıkan gerek lehte gerekse aleyhte kur farklarının da YSİÖİ ile ilişkilendirilmesi gerekir.

Diğer taraftan, YSİÖİ'nde banka mevduatlarından ortaya çıkan kur farkları konusundaki Danıştay görüşlerinin hatalı olduğunu düşünüyoruz. YSİÖİ'nin vergilendirilmesinde, GVK'nda özel düzenleme yapılmıştır. Ancak özel düzenleme sadece GVK md. 42-44'ten ibaret değildir. Özel düzenlemeyi tamamlayıcı (dengeleyici) mahiyette, GVK'nun 94'ncü maddesinde stopaj düzenlemesi getirilmiştir. Buna göre, her ne kadar YSİÖİ'nin vergilendirilmesi için işin bitimi beklense dahi, devlet bu stopaj düzenlemesi sayesinde verginin önemli bir kısmını iş bitimini beklemeksizin almaktadır. Söz konusu stopaj, sadece işin bitiminde hesaplanacak olan nihai vergiye mahsup edilebilmektedir. Ödenen bu stopajın, daha önceki bir tarihte başka bir vergiye mahsubu mümkün değildir. Ancak diğer taraftan bankalardaki mevduatın değerlendirilmesi nedeniyle ortaya çıkan kur farkı gelirlerinde bir ön vergileme yoktur. Bu nedenle ön vergileme içermeyen bu tutarların işin bitimine kadar ertelenmesini kanun sistematigi içerisinde doğru bulmuyoruz. Bize göre, Danıştay kararlarında bu hususa değinilmemiş olması da önemli bir eksikliktir.

⁶⁰⁷ Dnş.4.D., T.02.07.2002, E.2001/3884, K.2002/2817, (www.mevbank.com Erişim:18.07.2008)

"Davacı şirketin yıllara sari inşaat işi ile ilgili olarak aldığı ve verdiği avansları yıl sonunda değerlemeye tabi tuttuğu ve oluşan kur farklarını gider kaydettiği inceleme elemanınca avansların alacak ve borç olarak kabul edilemeyeceği ve değerlemeye tabi tutulamayacağı belirtilerek gider kaydının kabul edilmediği ancak VUK'nun değerlemeye ilişkin hükümleri dikkate alındığında ve 1 seri no'lu MSUGT'ğinde mali tabloların düzenleme ilkelerine bakıldığında avansların alacak ve borçların içinde gösterildiği, bu nedenle lehte oluşan kur farklarının gelir, aleyhte oluşan kur farklarının gider olarak kaydedilmesinde kanuna aykırılık görülmediği"

⁶⁰⁸ Sedat Ünalın, "Yabancı Para Anlaşmalı ve Yıllara Sari İnşaat İhalelerinde Muhasebe Kayıtları", **Yaklaşım**, Sayı.110, Şubat 2002, s.34-36.

3. Hakediş alacaklarından kaynaklanan kur farkları

YSİÖİ’nde sıklıkla karşılaşılan durumlardan biri de bir istihkakın tahakkuk⁶⁰⁹ edip faturaya bağlandığı tarih ile tahsil edildiği tarih arasındaki gecikmeden dolayı lehe veya aleyhe kur farkları oluşmasıdır. Bu konuda oluşan kur farklarının dönem geliri (ya da gideri) sayılması ile yıllara sari inşaat geliri (ya da gideri) sayılması şeklinde iki farklı görüş ileri sürülmektedir. Konuyla ilgili yaygın uygulama bu tip kur farklarının yıllara sari inşaat işinin bir unsuru sayılması şeklinde olup bazı inceleme elemanlarının uygulamaları dışında, aksi yönde bir idari görüşe rastlanılmamıştır.⁶¹⁰

Konuya ilişkin olarak Maliye Bakanlığı HUK Danışma Komisyonu, “*ihale bedelinin döviz cinsinden veya dövize endeksli olarak belirlendiği hallerde hakedişin tahakkuk ettiği tarih ile ödendiği tarih arasında mükellef lehine ortaya çıkan kur farklarının yıllara yaygın inşaat ve onarım işinin bir unsuru olduğu ve GVK'nın 94/A-3 maddesi uyarınca tevkifata tabi tutulması nedeniyle işin bitiminde kâr veya zararın tespitinde dikkate alınacağına*” karar vermiştir.⁶¹¹

Bize göre HUK Danışma Komisyonu kararı isabetli olup hakediş alacaklarının tahsili sırasında oluşan kur farklarının YSİÖİ’nin bir unsuru olarak vergilendirilmesi gerekir. Bu nedenle, yıllara sari inşaat işleriyle ilgili istihkak alacaklarının dönem gelir tablosu yerine yıllara sari inşaat hesaplarıyla ilişkilendirilmesi gerekir.

4. Kullanılan borçlarla ilgili kur farkları

YSİÖİ’nde kullanılmak üzere kredi kullanılması halinde krediyle ilgili olarak ortaya çıkan faiz, komisyon ve kur farkı gibi finansman giderlerinin tabi tutulması gerektiği işlem konusu da tartışmalıdır.

⁶⁰⁹ İdare’ye ve bir çok Danıştay kararına göre hakedişin işveren idare tarafından onaylandığı tarihte hakediş tahakkuk etmiş sayılmaktadır (Örn. Dnş.3.D., T.17.01.1996, E.1995/3306, K.1990/190). Ancak Kızılot’un da katıldığı bir Danıştay kararına göre, hakedişin onay tarihinin değil, tahakkuk müzekkeresi ve verile emrinin düzenlendiği tarihte KDV açısından vergiyi doğuran olay meydana gelmelidir (Dnş. VDDGK, T.19.06.1998, E.1996/370, K.1998/118) (Kızılot, **İnşaat Muhasebesi**, Cilt:3, s.833-836.). Bize göre, onay tarihinde hakediş tahakkuk etmiştir. Verile emrinin düzenlenmesi, daha çok ödemeyi ilgilendiren bir konudur. Bu nedenle çoğunluk yönündeki Danıştay kararlarına katılıyoruz.

⁶¹⁰ Kızılot, **İnşaat Muhasebesi**, Cilt:1, s.323.

⁶¹¹ HUK Danışma Komisyonu Kararı, T.30.09.2001, Genel Yayın Sıra No. 291/2, Yayın Sıra No.280, s.1167.

YSİÖİ'nin yapımı nedeniyle müteahhit firma, işveren firmaya ve üçüncü şahıslara ticari nedenlerle yabancı para cinsinden borçlanabilir. Söz konusu borçlanmalar dolayısıyla kur farkı kâr ve zararları oluşabilir. Söz konusu kâr ve zararların dönem hesaplarıyla ilişkilendirilmesi ve YSİÖİ faaliyetiyle ilişkilendirilmesi şeklinde iki farklı görüş vardır.⁶¹²

Bize göre, borcun kullanıldığı yer, doğacak kur farklarının tabi olması gereken işlemi belirleme konusunda önemlidir. Şayet borç, yıllara sari inşaat işinin finansmanı için kullanılıyorsa, borçla ilgili olarak doğan her türlü faiz ve kur farkının yıllara sari yapım işi maliyetiyle ilişkilendirilmesi gerekir.

5. Yıllara sari inşaat işlerinde vergi kesintisi (stopaj) uygulamasında kur farkları

Vergi kesintisi (stopaj, tevkifat) uygulamasının yasal dayanağını GVK'nun 94 ve KVK'nun 15'nci maddeleri oluşturmaktadır. Vergi kesintisi, nakden veya hesaben ödeme⁶¹³ sırasında istihkak sahibinin vergisine mahsuben ödemeyi yapan tarafından yapılır (GVK md.96, KVK md.15/1-a).⁶¹⁴ Vergi kesintisini gerektiren nakden veya hesaben ödeme kavramları bir seçimlik hak değil, birbirlerinin alternatif uygulamalarıdır.⁶¹⁵ Diğer bir ifade ile nakden veya hesaben ödemedenden hangisi önce yapılacak ise stopaj o zaman yapılmalıdır.

Nakden ve hesaben ödeme tarihlerinde uygulanan kurların farklı olması halinde, hangi kurun stopaj uygulamasına esas alınacağı ve doğacak kur farklarından vergi kesintisi yapılıp yapılmayacağı konuları tartışmalıdır.

⁶¹² İşveren firmadan alınan avansın kapatılması sırasında aleyhe oluşan kur farkının yıllara sari inşaat işi (hizmet üretim maliyeti hesabı) ile ilişkilendirilmesi gerekir. (Yıldızhan ve Kara, s.206.).

⁶¹³ Hesaben ödeme deyimi GVK md.96/1 ve KVK md.15/6'da benzer şekilde tanımlanmıştır. KVK md.15/6'da yapılan tanım aşağıdaki gibidir.

"Bu maddede geçen hesaben ödeme deyimi, kesintiye tâbi kazanç ve iratları ödeyenleri hak sahiplerine karşı borçlu durumda gösteren her türlü kayıt ve işlemleri ifade eder."

⁶¹⁴ Tevkifat oranı 01.01.2007 tarihinden geçerli olmak üzere gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri için %3 olarak belirlenmiştir. Konuyla ilgili belirleme 2006/11449 ve 2006/11447 sayılı BKK'ları ile yapılmıştır.

⁶¹⁵ Ramazan Oruç, "Hizmet Bedeli Döviz Cinsinden Belirlenen Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşlerinde Avans ve Hakediş Ödemelerinden Kaynaklanan Kur Farklarında Stopaj Uygulaması", **Yaklaşım**, Sayı.203, Kasım 2009,s.168.

Bedeli döviz veya dövize endeksli olarak belirlenen YSİÖİ'ne ait avans ödemeleri sırasında, ödeme tarihinde geçerli olan kur esas alınmak suretiyle bulunan matraha göre hesaplanan Türk parası tutarında vergi kesintisi yapılmalıdır.⁶¹⁶

YSİÖİ'nde hakediş bedelinin döviz cinsinden belirlendiği durumlarda, işin devamı sırasında farklı tarihlerde müteahhide yapılan avans ve hakediş ödemelerinden vergi tevkifatı yapılması gerekir. Ankara VDB tarafından verilen bir özalgede, bedeli döviz olarak belirlenen inşaat işlerinde hakediş raporlarının ita amirince onaylandığı tarihte geçerli olan kurun vergi kesintisi uygulamasında esas alınması gerektiği ifade edilmiştir.⁶¹⁷

Öte yandan sonradan yapılan hakediş ödemesi sırasında baştaki avansın mahsubu halinde, avansın verildiği tarihle mahsup tarihi arasında oluşan kur farklarının gelir vergisi tevkifatına konu edilip edilmeyeceği konusu tartışmalıdır.

Birinci görüşe göre, avans verilmesi sırasında geçerli kur baz alınarak gelir (veya kurumlar) vergisi kesintisi yapılacak, hakediş ödenmesi sırasında da bakiye ödenen Türk Lirası hakediş tutarı üzerinden vergi kesintisi yapılacaktır. Diğer bir ifade ile avans ve hakediş tarihlerinin farklılığı dolayısıyla ortaya çıkan kur farkı artış veya azalışları vergi kesintisine konu edilmelidir.

Konuyla ilgili ikinci yaklaşıma göre ise avans mahsubu sırasında ortaya çıkan kur farkı artışları üzerinden vergi kesintisi yapılmamalıdır.

⁶¹⁶ Yılmaz Özbacı, "Sirküler", T.11.09.1997, Sayı.III/A-20, (Aktaran Sezgi, "Döviz Cinsinden Düzenlenen Hakedişlerle ilgili Avans Ödemelerinden Kaynaklanan Kur Farklarının Vergi Mevzuatı Karşısındaki Durumu ve Kur Farkları Hakkındaki Düşüncelerimiz" s.76.)

⁶¹⁷ Ankara VDB Özelgesi, [Tarihsiz], Sayı. B.07.1.GİB.4.06.16.01/2008- (www.avdb.gov.tr Erişim:05.12.2009)
"Diğer taraftan, hakediş raporları, istihkakları ödeyenleri işi üstlenen firmaya karşı borçlu durumda gösteren bir işlem olduğundan, hakediş raporlarının ita amirince onaylandığı tarihte hesaben ödemenin gerçekleştiği kabul edilmektedir. Bu itibarla, tevkifatın; hakediş bedellerinin hesaben ödendiği tarih itibarıyla yapılması gerekmektedir. Ayrıca, hakediş ödemelerinin döviz cinsinden yapılması halinde tevkifatın matrahı, hesaben ödemenin yapıldığı tarihteki döviz alış kuru dikkate alınarak hesaplanan YTL karşılığı tutarı olacaktır.
Diğer taraftan, döviz üzerinden düzenlenen hakedişlerde, hakedişin onay tarihi ile ödeme tarihi arasındaki kur artışından kaynaklanan fazla ödemeler yıllara sari inşaat işi ile ilgili olduğundan, istihkak tutarına dahil edilmesi ve ödenen kur farkları üzerinden de tevkifat yapılması gerekir. Ancak, hesaben ödeme gerçekleştiikten sonra döviz kurunun düşmesi halinde hesaben ödeme tarihindeki kur esas alınarak hesaplanan tevkifat tutarı; işin bittiği dönem için verilen kurumlar vergisi beyannamesi üzerinde hesaplanan kurumlar vergisinden mahsup edileceğinden, söz konusu tevkifat tutarının düzeltilmesi veya iadesi mümkün olmamaktadır."

Konuyla ilgili olarak Maliye Bakanlığı tarafından verilen bir özalgede ortaya çıkan kur farklarının vergi tevkifatına konu edilmemesi gerektiği ifade edilmiştir.⁶¹⁸ Öte yandan aynı özalgede, döviz cinsinden yapılan ödemelerde, TL cinsinden tevkifat yapılması gerektiği ifade edilmiştir.⁶¹⁹ Konuya ilişkin başka bir özalgede de kur farkı aynı husus teyit edilmiş ve kur farkı için müteahhide nakden veya hesaben bir ödeme yapılmadığı durumlarda vergi kesintisi yapılmaması gerektiği ifade edilmiştir.⁶²⁰ Yukarıda yer verilen iki özalgeden, Maliye Bakanlığı'nın kur farklarından vergi kesintisi yapılmaması gerektiği görüşünde olduğu anlaşılmaktadır.⁶²¹ Kızılot da özalgelere uygun bir şekilde avansın kapatılması sırasında oluşan kur farkı üzerinden tevkifat yapılmayacağını ifade etmektedir.⁶²²

Diğer taraftan Seviğ' e göre yıllara sari inşaat işlerinde geçici kabulün yapıldığı tarihten sonra yılsonuna kadar geçen sürede yapılan ödemelerden de vergi tevkifatı yapılır.⁶²³

⁶¹⁸ GGM Özalgesi, T.21.02.1997, Sayı. B.07.0.GEL.0.51/5129-84/06524, (www.yaklasim.com.tr Erişim: 14.03.2009) "Birden fazla takvim yılına sirayet eden inşaat işi niteliğinde olan şirketinize ait fabrika binası inşaatı için müteahhit firmaya nakden veya hesaben yapılan ödemelerden (avans olarak yapılan ödemeler dahil) gelir vergisi tevkifatı ve bu tutar üzerinden de fon kesintisi yapılması gerekir. Ödemelerin döviz cinsinden yapılması halinde ise tevkifatın matrahi, dövizin nakden veya hesaben ödemenin yapıldığı tarihteki TL karşılığı tutarı olacaktır.

Yazınızdaki bilgilerden, müteahhit firmaya döviz cinsinden yapılan avans ödemesinin TL karşılığı üzerinden gerekli tevkifatın yapıldığı anlaşılmaktadır, işin bitim tarihinde yapılacak kalan ödeme tutarı üzerinden de aynı esaslara göre tevkifat yapılacağı tabiidir."

⁶¹⁹ Özalgede belirtilen görüş "vergilendirmede eşitlik ilkesine" aykırı olduğu gerekçesi ile Şefik Çakmak tarafından eleştirilmektedir.(Aktaran Sezgi, "Döviz Cinsinden Düzenlenen Hakedişlerle ilgili Avans Ödemelerinden Kaynaklanan Kur Farklarının Vergi Mevzuatı Karşısındaki Durumu ve Kur Farkları Hakkındaki Düşüncelerimiz," s.78-80.)

⁶²⁰ GGM Özalgesi, T.22.11.2001, Sayı. B.07.0.GEL.0.49/4929-303/62897 (Oruç, s.171-172.)

"Tevkifata tabi tutulan avansın mahsubu sırasında, avansın verildiği tarih ile faturanın düzenlendiği tarih arasında oluşan lehteki kur farkı için, müteahhide ayrıca nakden veya hesaben bir ödeme yapılmadığı durumlarda, üzerinden vergi tevkifatı yapılacak bir tutar da söz konusu olmayacaktır."

⁶²¹ Öte yandan aynı özalgeleri farklı yönde yorumlamak suretiyle, kur farkı artışlarından stopaj yapılması gerektiği, kur düşmelerinin ise stopaja ve hata düzeltmeye yol açmayacağı şeklinde görüşler de bulunmaktadır. Konuyla ilgili olarak Sn. Oruç'un makalesine bakılabilir. (Ramazan Oruç, "Hizmet Bedeli Döviz Cinsinden Belirlenen Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşlerinde Avans ve Hakediş Ödemelerinden Kaynaklanan Kur Farklarında Stopaj Uygulaması", **Yaklaşım**, Sayı.203, Kasım 2009, s.175.)

"Döviz cinsinden hakediş bedelinin fatura edilip tahakkukunun yapılması durumunda hesaben ödeme gerçekleşeceğinden dolayı fatura bedeli üzerinden stopaj yapılması gerekmektedir. Daha sonra ödemenin gerçekleştirildiği ileri bir tarihte kurların yükselmesi durumunda kur farkına isabet eden ilave ödeme tutarı üzerinden stopaj yapılacak olup, kurların düşmesi halinde ise daha önce fatura bedeli üzerinden yapılan stopaja ilişkin herhangi bir işlem yapılmayacaktır. Çünkü yazımızın ilgili bölümlerinde detaylı bir şekilde açıklandığı üzere, hesaben ödemenin gerçekleştiği tahakkuk tarihi itibarıyla yapılan stopajın düzeltilmesine ve iadesine yönelik vergi kanunlarımızda herhangi bir düzenleme mevcut değildir."

⁶²² Şükrü Kızılot, "İnşaat İşlerinde, Kur Farklarına %5 Stopaj Uygulanmayacağı", **Yaklaşım**, Sayı.51, Mart 1997, s.119.

⁶²³ Veysi Seviğ, "İnşaat Taahhüt İşlerinde İki Önemli Sorun", s.64.

Bizim düşüncemize göre, bedeli döviz olarak belirlenen bir inşaat sözleşmesi çerçevesinde müteahhide bir avans ödemesi yapıldığı sırada ödeme tarihinde geçerli kur esas alınarak bulunan bedel üzerinden vergi kesintisi yapılır. Daha sonra hakediş yapılmasıyla birlikte avansın mahsubu sırasında oluşacak kur farkı tutarlarının tevkifata konu edilmemesi gerekir. Çünkü sözleşmede borçlanılan tutar dövizdir, hakediş tutarı döviz olarak belirlenmiştir. Yapılan ödemelerin döviz ya da döviz karşılığı ulusal para cinsinden yapılması durumu değiştirmez. Ayrıca fiilen ayrı bir kur farkı ödemesi de söz konusu değildir. Öte yandan avans mahsubundan sonra ilave bir hakediş ödemesi olursa, bu ödemenin de hesaben ya da nakden ödeme sırasında, cari kur üzerinden vergi kesintisine konu edilmesi gerekir.

Diğer taraftan, yıllara sari inşaat işlerinde de nihai vergilemenin beyan esasıyla yapılacağı göz önünde tutulmalıdır. Bu nedenle doğacak her türlü kur farkı gelir veya giderinin stopaj uygulamasında dikkate alınmaya çalışılması uygulamayı karmaşıklaştırmakta ve içinden çıkılmaz bir hale getirmektedir. Kaldı ki GVK ve KVK düzenlemelerinde kur farklarından vergi kesintisine tabi olacağına ilişkin bir düzenleme bulunmamaktadır.⁶²⁴

D. Tam Mükelleflerden Yapılan Vergi Kesintisi Uygulamasında Kur Farkları

GVK'nun en fazla uygulanan maddelerinden biri vergi tevkifatı konusunu düzenleyen 94'ncü maddesidir.⁶²⁵ 2006 öncesi dönemde uygulanan mülga 5422 sayılı KVK'nda tam mükellef kurum kazançlarından yapılacak vergi tevkifatlarıyla ilgili bir düzenleme yer almaması nedeniyle, tam mükellef kurum kazançlarıyla ilgili stopaj uygulaması da 193 sayılı GVK'nun 94'ncü maddesi çerçevesinde yürütülüyordu. Öte yandan 2006 yılında yürürlüğe giren 5520 sayılı KVK'nun 15'nci maddesiyle tam mükelleflere dönük vergi kesintisi konusu, GVK md.94'e paralel bir şekilde düzenlenmiştir.

⁶²⁴ Kaldı ki KVK örtülü sermayeye ilişkin 12/7 düzenlemesinde aksine bir belirleme yer almaktadır.

⁶²⁵ Anlatımda konu bütünlüğünü sağlamak amacıyla, çalışmanın bu kısmında kurumlar da dahil olmak üzere tam mükelleflerden yapılan vergi kesintisi konusu analiz edilmiştir. Çalışmamızın Dördüncü Bölüm, Alt Bölüm II-B/6'da ise dar mükelleflere yapılan ödemelerden vergi kesintisi konusu açıklanmıştır. Öte yandan YSİOİ'ndeki stopaj uygulaması ise çalışmanın bir önceki alt bölümünde (Dördüncü Bölüm, Alt Bölüm I-C/5) yer almaktadır.

GVK'nun 94'ncü maddesinde kur farkları ile ilgili özel bir düzenleme yer almamaktadır.

GVK'nun 94'ncü maddesinin birinci fıkrasının 8/a bendinde döviz tevdiat, 8/b bendinde Türk Lirası mevduat faizlerinde kesinti oranları belirlenmiştir.⁶²⁶ Maddenin düzenleniş şeklinde Türk Lirası mevduat faizleri ile dövizli mevduat faizlerinde geçerli olan vergi kesintisi oranları farklı belirlenmiştir. Ayrıca mevduat ve menkul kıymet türleri itibariyle ayrı tevkifat oranları belirleme konusunda Bakanlar Kuruluna yetki verilmiştir. Bakanlar Kurulu kararlarında Türk Lirası için geçerli vergi kesintisi oranları dövizli faizlerden daha düşük tespit edilmiştir. Bu durumu, stopaj matrahına kur farkı artışlarının dahil edilmemesiyle izah etmek mümkündür. Zira Türk Lirası cinsinden faizlerde stopaj uygulamasında herhangi bir enflasyon indirimi yapılmamaktadır.

Dövizli menkul kıymetlerde kur farklarının menkul sermaye iradı olarak gelir vergisine tabi tutulduğu dönemde 57 seri nolu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği yayınlanmıştır. Söz konusu Genel Tebliğde dövizli olarak ihraç edilen menkul kıymetlerin itfası sırasında anaparanın döviz olarak ödenmesi halinde oluşan kur farklarının stopaj matrahına dahil edilmemesi ve tevkifatın sadece faiz tutarı üzerinden yapılması gereği ifade edilmiştir. Ancak aynı Genel Tebliğde dövize endeksli olarak ihraç edilen menkul kıymetlerde ihraç bedeli ile itfa bedeli arasındaki farkın stopaj matrahı olarak dikkate alınması gereği ifade edilmiştir.⁶²⁷ Bizce bu dönemde çıkarılan

⁶²⁶ GVK md. 94/1-8 düzenlemesi aşağıdaki gibidir.

“8. Mevduat faizlerinden ...

a) (2001/2847 sayılı BKK ile değişen alt bent. Yürürlük; 17.08.2001)Döviz tevdiat hesaplarına yürütülen faizlerden ve özel finans kurumlarınca döviz katılma hesaplarına ödenen kar paylarından;

...

b) (2001/2847 sayılı BKK ile değişen alt bent. Yürürlük; 17.08.2001) Nama yazılı mevduat hesaplarına yürütülen faizlerden, (31.12.2003 tarihinden itibaren vadesiz hesaplara ödenecek faizler ile söz konusu tarihten itibaren açılan veya vadesi yenilenen vadeli hesaplara ödenecek faizler için geçerli olmak üzere. Yürürlük:30.12.2003)

...

c) (2001/2847 sayılı BKK ile değişen alt bent. Yürürlük; 17.08.2001) Hamiline yazılı mevduat hesaplarına yürütülen faizlerden,

...

d) (2003/6577 sayılı BKK ile değişen alt bent. Yürürlük; 30.12.2003) Diğerlerinden;

...

⁶²⁷ 57 seri nolu KV Genel Tebliği'nin I/B bölümü aşağıdaki gibidir.

“Gelir Vergisi Kanunu'nun 75. maddesinin ikinci fıkrasının 5 numaralı bendinde yer alan menkul kıymetlerin, döviz cinsinden ihraç edilmesi ve bunların itfası sırasında ana paranın yine döviz cinsinden ödenmesi halinde, döviz kurundaki değişim nedeniyle ana parada meydana gelen değer artışı üzerinden tevkifat yapılması söz konusu değildir. Vergi tevkifatı sadece faiz tutarı üzerinden yapılacaktır. Döviz cinsinden ihraç edilen menkul kıymetlerin faizlerinin itfa tarihinden önce belli dönemler itibariyle ödenmesi halinde de sadece bu faiz tutarının tevkifata tabi olacağı, ayrıca kur farkı üzerinden tevkifat yapılmayacağı açıktır.

57 seri nolu Genel Tebliğde ileri sürülen bu görüş hatalıdır. Çünkü gerek dövizli gerekse dövize endeksli gelirlere kur farkı artışlarının gelir olarak kabul edildiği bir dönemde stopaj uygulamasında farklı hesaplamaların yapılmasının bir anlamı bulunmamaktadır.

Öte yandan GVK'nun 2005-2015 yıllarında yürürlükte bulunması öngörülen geçici 67'nci maddesinde yer alan bir düzenleme de menkul kıymetlerin döviz cinsinden ihraç edilmesi halinde kur farkından meydana gelen artışların tevkifat matrahının tespitinde dikkate alınmayacağı ifade edilmiştir.⁶²⁸ Diğer taraftan aynı maddede yabancı para cinsinden tespit edilen menkul kıymet ve mevduatlarda geçerli tevkifat oranlarını Türk Lirasına göre yüksek belirleme konusunda Bakanlar Kuruluna yetki verilmiştir.⁶²⁹

Diğer taraftan, GVK geç.md.67'de yer alan düzenlemenin bir paraleli, 5520 sayılı KVK'nun tam mükelleflerde vergi kesintisi başlıklı 15'nci maddesinde yer almaktadır. KVK md.15/1-c düzenlemesine göre dövize endeksli menkul kıymetlerin itfası sırasında ortaya çıkan değer artışları (kur farkları) vergi kesintisi matrahına dahil değildir.⁶³⁰

Bununla birlikte, yukarıda belirtilen menkul kıymetlerin dövize, altına, enflasyona veya başka bir değere endeksli olarak ihraç edilmesi halinde, itfa tarihinde menkul kıymet sahibine faiz ve ana para olarak ödenen tutar ile menkul kıymetin ihraç bedeli arasındaki tutar tevkifat matrahını oluşturacaktır.

Döviz cinsinden yahut dövize, altına endeksli olarak çıkarılan menkul kıymetlerin, faizini temsil eden kuponlarının menkul kıymetten ayrı olarak alım satımına konu olması halinde, faiz kuponlarının itfası sırasında ödenen bedelin tamamı tevkifata tabi tutulacak, menkul kıymetin itfası sırasında geri ödenen ana para tutarı ise tevkifata tabi olmayacaktır.”

⁶²⁸ GVK'nun geçici 67'nci maddesinde yer alan 1 numaralı fıkranın 3'ncü paragrafı düzenlemesi aşağıdaki gibidir.

“...Dövize, altına veya başka bir değere endeksli menkul kıymet veya diğer sermaye piyasası aracının alış ve satış bedeli olarak işlem tarihindeki Yeni Türk Lirası karşılıkları esas alınarak tevkifat matrahı tespit edilir. Menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası aracının yabancı bir para cinsinden ihraç edilmiş olması halinde ise tevkifat matrahının tespitinde kur farkı dikkate alınmaz.”

⁶²⁹ GVK'nun geçici 67'nci maddesi 6 numaralı fıkra düzenlemesi aşağıdaki gibidir.

“(6) Bu maddenin (1), (2), (3) ve (4) numaralı fıkralarında belirtilen tevkifat oranlarını yabancı para cinsinde ihraç edilen menkul kıymetlerden sağlanan getiriler ile döviz cinsinden açılmış hesaplardan elde edilen faiz gelirleri için beş puana kadar artırmaya veya kanunî oranına kadar indirmeye Bakanlar Kurulu yetkilidir....”

⁶³⁰ KVK'nun md. 15/1-c düzenlemesi aşağıdaki gibidir.

“Vergi kesintisi

Madde 15- (1) Kamu idare ve kuruluşları, iktisadî kamu kuruluşları, sair kurumlar, ticaret şirketleri, iş ortaklıkları, dernekler, vakıflar, dernek ve vakıfların iktisadî işletmeleri, kooperatifler, yatırım fonu yönetenler, gerçek gelirlerini beyan etmeye mecbur olan ticaret ve serbest meslek erbabı, ziraî kazançlarını bilanço veya ziraî işletme hesabı esasına göre tespit eden çiftçiler; kurumlara avanslar da dahil olmak üzere nakden veya hesaben yaptıkları aşağıdaki ödemeler üzerinden istihkak sahiplerinin kurumlar vergisine mahsuben % 15 oranında kesinti yapmak zorundadırlar: c) Her nevi tahvil (ipotek finansmanı kuruluşları ve konut finansmanı kuruluşları tarafından ihraç edilen ipotekli sermaye piyasası araçları, varlık teminatlî menkul kıymetler dahil) ve Hazine bonusu faizleri ile Toplu Konut İdaresi

Yabancı para cinsinden ihraç edilen menkul kıymetlerin faiz ödemeleri sırasında işlem anında kullanılan kur, böyle bir kurun mevcut olmaması halinde ise T.C. Merkez Bankası döviz alış kuru esas alınarak tevkifat matrahı hesaplanacaktır.⁶³¹ Öte yandan yabancı para ile ilgili olarak yapılan alım ve satım işlerinde de işlem sırasında uygulanan bir kurun bulunmaması halinde T.C. Merkez Bankası döviz alış kurunun esas alınması gerekir.⁶³² Böylece, tevkifat matrahının hesaplanmasında kur farkı dikkate alınmamaktadır. Bizce bu konudaki Genel Tebliğ düzenlemeleri yerindedir.

E. Uygulamadan Kalkan Bazı Önemli Müesseselerde Kur Farkları

1. Yatırım indirimi uygulamasında kur farkı ile ilişkili konuların ele alınışı

Yatırım indirimi, 1963 – 2005 yılları arasında uygulanan gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerine dönük bir vergi teşvik müessesidir. İlk kez 1963 yılında 202 sayılı Kanunla GVK'na eklenen Ek:1-6'ncı maddelerde düzenlenen yatırım indirimi konusu muhtelif kanunlarla çeşitli defalar değiştirilmiştir. 2003 yılında 4842 sayılı Kanunla müessese radikal değişikliklere tabi tutularak GVK'nun 19'ncü maddesinde yeniden düzenlenmiştir. 2006 yılında çıkarılan 5749 sayılı Kanun, kazanılmış hakları kısmen gözeterek 31.12.2008 tarihi itibarıyla yatırım indirimini yürürlükten kaldırmıştır. Öte yandan, Anayasa Mahkemesi'nin konuya ilişkin geçiş hükümlerini kazanılmış hakları ortadan kaldırdığı gerekçesiyle kısmen iptal etmesinden⁶³³ sonra 6009 sayılı Kanunla yapılan düzenlemelerle uygulamanın kazanılmış haklar yönünden süre sınırı olmaksızın devamı öngörülmüştür.⁶³⁴

Yatırım indirimi, yapılan yatırım harcamalarının, %40, %100 gibi bir yüzdesinin matrah üzerinden, indirim olarak ikinci kez düşülmesi şeklinde bir

ve Özelleştirme İdaresince çıkarılan menkul kıymetlerden sağlanan gelirler (Döviz cinsinden yahut dövize, altına veya başka bir değere endeksli menkul kıymetlerin itfası sırasında oluşan değer artışları kesintiye tâbi tutulmaz.)...”

⁶³¹ 257 sayılı Gelir Vergisi Genel Tebliği 2.4.1.9. bölümü (257 sayılı GT 30.12.2005 gün ve 26039 sayılı Resmi Gazete’de yayınlanmıştır.)

⁶³² 258 sayılı Gelir Vergisi Genel Tebliği 3.6. bölümü.

⁶³³ AYM Kararı, T.15.10.2009, E.2006/95, K.2009/144. Karar 08.01.2010 tarih ve 27456 sayılı Resmi Gazete’de yayınlanmıştır.

⁶³⁴ Yatırım indiriminin geçiş dönemi düzenlemeleri GVK geç.md.69’da yer almaktadır.

uygulamadır. Yatırım indiriminin uygulama esasları, zaman içinde farklılıklar göstermiştir.

Yatırım indirimi uygulamasında kur farkları konusunda da zaman zaman tartışmalar yaşanmıştır. Yatırımların finansmanı dolayısıyla kullanılan dövizli kredilerin kur farklarının yatırım indirimine konu edilmesi konusunda tartışmalar yaşanmış bununla birlikte, Maliye Bakanlığı tebliğ bazında bir düzenleme yapmıştır. Konuyla ilgili olarak 187 numaralı GVK Genel Tebliğinde yatırıma konu iktisadi kıymetlerin iktisabında kullanılan krediler nedeniyle ortaya çıkan ve bu iktisadi kıymetlerin maliyet bedeline katılması zorunlu bulunan kur farkı ve finansman giderlerinin yatırım indirimine konu edilmesi gerektiği ifade edilmiştir.⁶³⁵ Bakanlığın bu tebliğdeki görüşü 163 seri nolu VUK Genel Tebliğindeki görüşle paralellik göstermekte olup bu yönüyle yerindedir.

Yatırım dolayısıyla kullanılan kredilerin yatırım kredisi olup olmadığının ve yatırım teşvik belgesinde gösterilip gösterilmediğinin, yatırım indirimi uygulamasında bir önemi yoktur.⁶³⁶ Önemli olan kullanılan kredinin yatırımın aktife alındığı hesap döneminin sonuna kadar yatırımların finansmanında kullanılmasıdır. Diğer taraftan, yatırımların aktifleştirildikleri dönemden sonra kullanılan kredilerle ilgili olarak ihtiyari olarak aktifleştirilen kur farkları ve faiz giderleri, yatırım indirimi tutarına dahil edilmez.⁶³⁷

Öte yandan yatırımın aktifleştirildiği yılsonuna kadar oluşan lehe veya aleyhe kur farklarının tamamı yatırım maliyeti ile ilişkilendirilmelidir. Söz konusu tutara göre

⁶³⁵ 187 numaralı GVK Genel Tebliği'nin IV-B/2-b, c bölümlerinde aşağıdaki açıklamalarda bulunmuştur.

“b) Kur Farkı ve Kredi Faizlerinin Durumu :

Yatırım indirimi konusuna giren aktif değerlerin finansmanında kullanılan krediler nedeniyle doğan kur farkları ve faizler, yatırıma konu iktisadi kıymetlerin maliyet unsuru olduğundan, yatırım indirimi kapsamına girmektedir. Buna göre, yatırım konusu iktisadi kıymetlerin aktife alındığı dönemin sonuna kadar ortaya çıkan ve maliyete intikal ettirilen kur farkları ve faizlere yatırım indirimi uygulanır.

Ancak, yatırım konusu iktisadi kıymetlerin aktifleştirilerek üzerinden amortisman ayrılabilir hale geldiği dönemi izleyen dönemden itibaren, bunlarla ilgili olarak ortaya çıkan kur farkları ve faizlere yatırım indirimi uygulanması mümkün değildir. ...

c) Yatırım İndirimine Konu Olmayacak Harcamalar: ...

-Yatırım teşvik belgesine konu olan yatırımın tamamlanmasından sonraki dönemlere ait kredi faizi ve kur farkları.”

⁶³⁶ Arabacı, s.116.

⁶³⁷ İnaltong, s.40.

yatırım indirimi tutarı kesinleşmiş olmaktadır. Bu nedenle aktifleştirme yılını takip eden dönemlerde kurlarda meydana gelen değişiklikler, yatırım indirimi tutarını etkilemez.

187 numaralı GV Genel Tebliğindeki görüşe göre, yatırımlarla ilgili olarak kullanılan kredilerin faiz ve kur farkı giderlerinin yatırım indirimine konu edilebilmesi için iki koşulu taşıması gerekir. Bu koşullar kur farkı ve faiz giderinin yatırım indirimine konu duran varlıkların maliyet bedeline eklenebilir nitelikte olması ve söz konusu finansman giderlerinin aktifleştirme dönemi sonuna kadar ortaya çıkmış olmasıdır.⁶³⁸ Her iki koşulu bir arada taşımayan finansman giderleri yatırım indirimine konu edilemez.

Yatırım indirimi uygulamasındaki önemli bir konu da teşvik belgesinin kapatılması sırasında yatırım tutarının tespitidir. Teşvik belgesine bağlı yatırımların tamamlanma aşamasında Hazine Müsteşarlığı tarafından vize işlemi yapılmaktadır.⁶³⁹ Tamamlanma vizesi yapılırken, yatırım bedelinin toplam tutarı ve yatırımın toplam bedelinin Bakanlar Kurulu tarafından belirlenen asgari tutarın⁶⁴⁰ üstünde olup olmadığı kontrol edilmektedir. Danıştay yatırım teşvik belgesi ve Bakanlar Kurulu tarafından belirlenen asgari tutarın altında olduğu sürülen ve şartların ihlali nedeniyle kendisi hakkında tarhiyat yapılan bir mükellefle ilgili olarak vermiş olduğu bir kararında, yatırımın toplam tutarı belirlenirken, yatırımın maliyet bedeline kur farklarının da eklenmesini uygun bulmuştur.⁶⁴¹

⁶³⁸ İsmail Arslan, "Yatırım Teşvik Belgesi Kapsamında Kullanılan Kredilere Ait Kur Farkı ve Faizlerin Yatırım Harcaması Açısından Değerlendirilmesi", **Yaklaşım**, sayı 98, Şubat 2001, s. 142-143

⁶³⁹ 2003 yılı öncesi uygulamalarda, yatırım indiriminden yararlanmak için teşvik belgesi kullanılmaktadır. Ancak teşvik belgesi kullanma zorunluluğu 4842 sayılı Kanunla kaldırılmıştır.

⁶⁴⁰ 1996 yılı için geçerli asgari yatırım tutarı 12.000.000.000 TL'dir. (95/7593 numaralı BKK)

⁶⁴¹ Dnş.4.D., 18.09.2002, E.2001/3404, K.2002/2925, (www.mevbank.com, Erişim:18.07.2008)

"Dosyanın incelenmesinden, 12.8.1996 tarih 47030 sayılı yatırım teşvik belgesine sahip davacı şirketin, Sanayi Odası tarafından yapılan yatırım tamamlama ekspertizi sonucunda düzenlenen rapor ile sabit yatırımının 10.085.888.218 lira olarak gerçekleştiğinin tespit edildiği, Gelir Vergisi Kanununun Ek 2 nci maddesinde yer alan asgari sabit yatırım tutarının 12.000.000.000 olarak belirlenmesine karşılık yatırımın bu tutarın altında gerçekleştiği, yatırım indirimi teşviğinin bu çerçevede değerlendirilmesi hususunun Hazine Müsteşarlığınca Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğüne bildirilmesi üzerine İdarece, yapılan yatırım indirimi tutarı dikkate alınarak ikmalen tarhiyat yapıldığı, davacı tarafından ise, Hazine Müsteşarlığına verilen 7.12.2000 günlü dilekçe ile Sanayi Odasınca tamamlama ekspertizi ve yatırım tamamlama vize işlemleri yapılırken, iktisadi kıymetlerin maliyetine atılması gereken kur farklarının bunların fatura edilmemesi nedeniyle dikkate alınmamasından dolayı yatırım harcamaları tutarının fiilen gerçekleşen tutarın altında tespit edildiği, tamamlama vizesinin gerçeği yansıtmadığı, kur farkları dikkate alınarak yeniden tamamlama vizesi işlemlerinin yapılması hususunda başvurulduğu, Hazine Müsteşarlığının Sanayi Odasından, tamamlama vizesi esnasında tevsik edilemeyen kur farklarına ilişkin Yeminli Mali Müşavir raporu ve ekleri incelenerek ekspertiz raporunun yeniden düzenlenmesini istediği ve yatırım

2. Finansman gideri kısıtlaması uygulamasında kur farkı kavramının ele alınışı

4008 sayılı Kanunla Gelir Vergisi Kanunu'nun "*Gider Kabul Edilmeyen Ödemeler*" başlıklı 41'nci maddesine eklenen 8 numaralı fıkrada finansman gideri kısıtlaması düzenlenmiş⁶⁴² ve bu düzenleme enflasyon düzeltmesi uygulamasını Türk vergi sistemine dahil eden 5024 sayılı Kanunla yürürlükten kaldırılmıştır. Diğer bir ifade ile çok tartışmalı finansman gideri kısıtlaması uygulaması 01.01.1996 – 31.12.2003 tarihleri arasında 8 yıl süresince yürürlükte kalmıştır. Kurumlar vergisi mükellefleri açısından da geçerli olan finansman gideri kısıtlaması uygulaması ile LİFO (son giren ilk çıkar) stok değerlendirme yöntemi ve yeniden değerlendirme fonu uygulamasından yararlanan mükelleflerin, işletmede kullandıkları yabancı kaynaklarla ilgili finansman giderlerinin bir kısmının vergi matrahından indirmelerine engel olunmuştur. Öte yandan bu uygulamadan, imalat faaliyetinde kullanılanlar ile yatırımlar dolayısıyla katlanılan finansman giderleri muaf tutulmuştur. Ayrıca kullanılan krediler dolayısıyla ödenen BSMV, damga vergisi, teminat mektubu komisyonu, tahvil ihracıyla ilgili yapılan baskı vb. ödemeler, ipotek masrafları ve döviz cinsinden aktif hesapların değerlendirilmesinde uygulanan kur farkı giderleri⁶⁴³ uygulama kapsamı dışında tutulmuştur.

tamamlama ekspertiz raporu yeniden düzenlenerek gerçekleşen yatırımın 20.807.381.444 lira olarak belirlendiği, bu durumda yapılan tarhiyatın yasal olmadığı anlaşılmış olup, aksi yöndeki mahkeme kararında isabet görülmemiştir."

⁶⁴² GVK'nun 41/8'nci maddesi hükmü aşağıdaki gibidir.

"8. (4008 sayılı Kanunun 25'inci maddesiyle eklenen bent Yürürlük; 1.1.1996) Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre, dönem sonu stoklarını son giren ilk çıkar yöntemine göre değerleyen veya amortismanına tabi iktisadi kıymetlerini yeniden değerlemeye tabi tutanların, işletmede kullandıkları yabancı kaynaklara ilişkin faiz, komisyon, vade farkı, kâr payı, kur farkı ve benzeri adlar altında yaptıkları giderler ve maliyet unsurları toplamına (yatırımın maliyetine eklenenler hariç) aşağıdaki indirim oranının uygulanması suretiyle bulunacak kısmın % 25'i.

İndirim oranı, Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre o yıl için tespit edilmiş olan yeniden değerlendirme oranının, ilgili kuruluşlardan alınan bilgilere göre Maliye Bakanlığı'nca o yıl için hesaplanan ortalama ticarî kredi faizi oranına bölünmesi suretiyle bulunur.

Sanayi siciline kayıtlı imalatçıların imalat faaliyetlerinde kullandıkları yabancı kaynaklara ait gider ve maliyet unsurlarına bu bent hükmü uygulanmaz.

Bu bendin birinci paragrafında yer alan % 25 oranını, % 100'e kadar artırmaya Bakanlar Kurulu; bendin uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye ise Maliye Bakanlığı yetkilidir."

⁶⁴³ R.Uğur Kaylan, İlker Yazıcı, "Aynı Yabancı Kaynakla İlgili Olarak Farklı Dönemlerde Ortaya Çıkan Kur Giderleri ve Kur Gelirlerinin Muhasebeleştirilme Şeklinin Finansman Giderleri Kısıtlaması Uygulamasına Etkisi", **Yaklaşım**, Sayı.134, Şubat 2004, s.155.

Finansman gideri uygulamasının getirilmesinin nedeni kanun gerekçesinde “finansman giderlerinin gerçek tutarları ile dikkate alınması” olarak ifade edilmiştir.⁶⁴⁴ Yeniden değerlendirme ve son giren ilk çıkar stok değerlendirme yöntemlerinin enflasyonunun etkilerini ortadan kaldırdığı, borç kullanan işletmeler lehine bir durum yarattığı iddiasıyla finansman gideri kısıtlaması uygulaması getirilmiştir. Öte yandan finansman gideri kısıtlaması uygulaması yürürlükte bulunduğu süre içerisinde pek çok sorunu ve ihtilafı meydana getirmiştir.

Konuyla ilgili olarak kendisine verilen yetkiye istinaden Maliye Bakanlığı tebliğ bazında görüşler ortaya koymuştur. Ancak Danıştay 54 seri nolu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğin bazı bölümlerini iptal etmiştir.⁶⁴⁵ Ayrıca 55 seri numaralı Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin 8’nci bölümünde, finansman giderlerinin yanı sıra finansman geliri de bulunan mükelleflerin gider kısıtlaması yaparken, söz konusu geliri birbirleriyle netleştirme yapmamaları gerektiği şeklinde bir düzenleme yapılmıştır.

⁶⁴⁴ 4008 sayılı Kanun gerekçesinin ilgili kısmı aşağıdaki gibidir.

(http://www.gib.gov.tr/fileadmin/mevzuatek/gerekceler/BSMV/4008_S_K_Gerekcesi.pdf Erişim:19.04.2009)

“Maddeye eklenen 8 numaralı bent ile Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre, dönem sonu stokların son giren ilk çıkar yöntemine göre değerleyen veya amortismanına tabi iktisadi kıymetlerini yeniden değerlemeye tabi tutan mükelleflerin işletmelerinde kullandıkları yabancı kaynaklar için kanunun yürürlüğe girdiği tarihten itibaren tahakkuk eden faiz, komisyon, vade farkı, kâr payı, kur farkı ve benzeri adlar altında yaptıkları giderlerin ve maliyet unsurlarının Maliye Bakanlığı’na o yıl için belirlenmiş olan indirim oranına isabet eden kısmın % 25’nin gider olarak indirilmemesi öngörülmektedir.

Bu suretle, söz konusu giderler, gerçek tutarları ile dikkate alınabilecektir. İndirim oranı, Yeniden değerlendirme oranının her yıl Maliye Bakanlığı’na T.C. Merkez Bankası, Devlet İstatistik Enstitüsü ve Bankalar Birliği gibi ilgili kuruluşlardan temin edilecek bilgilere göre hesaplanan ticarî kredi faiz oranına bölünmesi suretiyle bulunacaktır. Öte yandan, sanayi siciline kayıtlı imalatçılar, bu bent kapsamı dışında tutulduklarından imalat faaliyetlerinde kullandıkları yabancı kaynaklara ilişkin söz konusu giderlerin tamamını gider olarak indirebileceklerdir. Diğer taraftan anılan giderlerden yatırımın maliyetine eklenenler bu bent hükmü ile ilgilendirilmeyecektir.”

⁶⁴⁵ Dnş.4.D., T.27.10.1997, E.1997/636, K.1997/3797, (www.mevbank.com, Erişim:13.07.2008)

“54 seri no’lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin B bölümünün ilk paragrafından “İşletmelerin kullanmış oldukları yabancı kaynaklara ilişkin olarak düzenlenen belgelerde, ayrıca gösterilsin veya gösterilmesin, yabancı kaynağın kullanım süresine bağlı olarak doğan her türlü faiz, komisyon, vade farkı, kar payı, kur farkı, factoring kuruluşlarına verilen iskonto bedelleri ve benzeri adlar altında yapılmış olan giderler ve maliyet unsurları gider kısıtlaması uygulamasına konu olacaktır” denilmektedir. Defter kayıtlarına esas olan belgelerde ifade olunan tutarların ödeme tarihine göre vade farkı içerdiğinin varsayılarak, 2 nci paragrafta düzenlenen şekilde ayırtırmaya tabi tutulması kanunda öngörülmediği gibi, Maliye Bakanlığı’na bu konuda tanınan yetki de, kanunu aşan ölçüde bir düzenleme yapılmasına imkan verecek nitelikte değildir. Maliye Bakanlığı’na tanınan yetkinin sınırları kanunla açıklandığı şekilde belirlenmişken, bedeli geç ödenen her faturanın içinde finansman gideri gizli olduğunu ve bu giderin de reeskont yoluyla ayrılmasına öngören düzenlemede hukuka uyarlık bulunmamaktadır...”

54 sayılı Genel Tebliğin C bölümünün 2 nci paragrafında, “Bu uygulama yönünden işletmede kullanılan yabancı kaynakların hangi yılda temin edildiği önem arz etmemektedir” denilmiştir. İşletmede kullanılmak üzere alınan krediler için ödenen faiz, komisyon, vade farkı, kar payı, kur farkı gibi giderler, Gelir Vergisi Kanunu’nun 40 nci maddesinin 1 inci bendi uyarınca ticarî kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için yapılan genel gider olarak hasılatından indirilmekteyken, 4108 sayılı Kanunla 1.1.1996 tarihinden itibaren gider kısıtlaması kapsamına girmiş bulunmaktadır. Bu hükmün yayım tarihinden önce kullanılan yabancı kaynaklar nedeniyle ödenen faiz komisyon, vade farkı, kar payı, kur farkı gibi giderlere uygulaması, önceki hukuki duruma göre fizibilitesini yapmış ve buna göre borçlanmış işletmelerin, kanuna güven ve istikrar prensiplerine dayalı haklı beklentilerini ortadan kaldıracığından, yabancı kaynakların hangi yılda temin edildiğinin önem arz etmeyeceği yolundaki düzenleme yerinde görülmemiştir.”

Konuyla ilgili açılan bir davada Danıştay 4. Dairesi Tebliğin ilgili kısmının iptaline karar vermiş⁶⁴⁶ ancak kararın temyiz edilmesi üzerine Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu iptal kararını bozmuştur.⁶⁴⁷ Diğer bir ifade ile 55 numaralı Kurumlar Vergisi Genel Tebliğindeki finansman giderlerinin finansman gelirleri netleştirme yapılmaması şeklindeki düzenlemenin geçerliliği Danıştay tarafından teyit edilmiş ve kesinlik kazanmıştır.⁶⁴⁸

Esasen finansman gelirleri ile finansman giderlerinin netleştirilip netleştirilmeyeceği konusunda Danıştay tarafından birbiriyle çelişkili kararlar verilmiştir. Danıştay bir kararında KVK'nun 41/8'nci maddesinin getirilme amacının nominal faiz ve enflasyona ait kısmın ayırtırmak olduğunun Kanun gerekçesinden anlaşıldığını ifade etmiş ve aynı kararda faiz gibi gelirlerin işletmeler için hasılat mahiyetinde olduğunu belirtmiş ve netleştirme yapılmasını uygun bulmamıştır.⁶⁴⁹ Danıştay çeşitli kararlarında, finansman geliri elde etmeyi yan faaliyet olarak

⁶⁴⁶ Dnş.4.D., T.27.10.1997, E.1997/771, K.1997/3795, (www.mevbank.com, Erişim:23.07.2008)

“55 sayılı Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin 8 inci bölümünde “*Finansman giderlerinin yanısıra finansman geliri de elde etmiş olan mükelleflerin gider kısıtlaması uygulamasında sözkonusu gelir ve giderlerini birbiri ile mukayese etmek suretiyle netleştirmeleri mümkün olmayıp finansman giderleri toplamının gider kısıtlamasına konu edilmesi gerekmektedir*” denilmiştir. Finansman geliri sağlamayı ana faaliyet konusu edinmemiş bir firma bakımından, bu firmadaki repo, vade farkı, kur farkı, faiz gibi finansman nitelikli gelirler gerçekte bir gelir unsuru olmaktan çok, mevcut finansman giderleri yükünü azaltan faktörlerdir. Dolayısıyla firmanın gerçek finansman giderini tespit edebilmek için finansman giderlerinden, bu giderin etkisini azaltan finansman gelirlerinin indirilmesi gerekli olup aksi yöndeki tebliğ hükmü yerinde görülmemiştir.”

⁶⁴⁷ Dnş.VDDGK, T.12.03.1999, E.1998/139, K.1999/153, (www.mevbank.com, Erişim:23.07.2008)

“Gelir Vergisi Kanununun 41 inci maddesine 4008 sayılı Yasayla eklenen 8 inci bentte indirim oranının uygulanma amacının; nominal faiz tutarının enflasyon ve reel faize ilişkin kısmını belirlemek, ayırtırmak olduğu, 4008 sayılı Yasanın gerekçesinden anlaşılmaktadır. Gider kısıtlaması uygulaması; işletme faaliyetlerinin yabancı kaynakla finanse edildiği durumlarda, bu finansman nedeniyle ödenen nominal faiz tutarının, tümüyle ticari kazançtan indirilmesi halinde dönem sonu stoklarını son giren ilk çıkar yöntemine göre değerleyen veya amortisman tabi iktisadi kıymetlerini yeniden değerleyen mükellefler yönünden ticari kazancın ve vergi matrahının haksız yere aşındırıldığı görüşüyle getirilmiş ve faiz, vade farkı, kur farkı gibi giderler toplamına maddede öngörülen indirim oranının uygulaması suretiyle bulunan kısmının %25'inin gider yazılmaması yoluyla gerçek kazanç vergilendirilmek istenmiştir.

Para ve menkul kıymetlerden elde edilen faiz, repo geliri gibi gelirlerin işletmeler için hasılat niteliği taşıdığı da dikkate alındığında finansman gideri tutarının finansman gelirleriyle mukayese edilerek netleştirilmeleri, 41 inci maddenin 8 inci bendiyle getirilen düzenlemeye aykırı görüldüğünden, 55 sayılı Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin 8 inci bölümünde hukuka aykırılık bulunmamaktadır.”

Bu nedenlerle temyiz isteminin kabulüne Danıştay Dördüncü Dairesinin 27.10.1997 günlü, E: 1997/771, K: 1997/3795 sayılı kararının 55 sayılı Tebliğin 8 inci bölümünün iptaline ilişkin hüküm fıkrasının bozulmasına,.. karar verildi.”

⁶⁴⁸ Özbalcı, **Sirküler Yargı Kararları**, Sayı.XI/182, T.04.03.2000, s.1.

⁶⁴⁹ Dnş.3.D., T.05.02.2003, E.2001/1742, K.2003/730, (www.mevbank.com, Erişim:23.07.2008)

“Gelir Vergisi Kanununun 41'inci maddesine 4008 sayılı Yasayla eklenen 8'inci bentte indirim oranının uygulanma amacının; nominal faiz tutarının enflasyon ve reel faize ilişkin kısmını belirlemek, ayırtırmak olduğu, 4008 sayılı Yasanın gerekçesinden anlaşılmaktadır. ...

Para ve menkul kıymetlerden elde edilen faiz, repo gelirleri gibi gelirlerin işletmeler için hasılat niteliği taşıdığı da dikkate alındığında finansman gideri tutarının finansman gelirleriyle mukayese edilerek netleştirilmeleri, 41'inci maddenin 8'inci bendiyle getirilen düzenlemeye uygun düşmemektedir.”

benimseyen kişilerin kur farkını da içeren finansman gelirleri ile finansman giderlerinin netleştirme yapıldıktan sonra gider kısıtlaması uygulamasında konu edilmesine hükmetmiştir.⁶⁵⁰

Ülkemizde 2001 krizinden sonra izlenen güçlü ekonomiye geçiş programı ile birlikte döviz kurlarının sürekli yukarı yönde olan değişimi farklılık göstermeye başlamıştır. Diğer bir ifade ile zaman zaman Türk Lirası yabancı paralar karşısında değer kazanırken bazen de yabancı paralar Türk Lirası karşısında değer kazanmıştır. Bu tür kur değişimlerinin sonucu olarak borcu olan işletmelerin bu borçlarını değerlemeleri sonucunda kambiyo kârı elde etmişlerdir. Gelir ve giderlerin ayrı hesaplarda izlenmesi dolayısıyla⁶⁵¹ bir borçlanmadan dolayı birinci ve ikinci geçici vergi döneminde kambiyo kârı meydana çıkabilirken, üçüncü ve dördüncü geçici vergi dönemlerinde kambiyo zararları oluşabilir. Finansman gideri kısıtlaması uygulamasında söz konusu kambiyo gider ve gelirlerinin netleştirilip netleştirilemeyeceği konusu da tartışılmıştır. Bizim de katıldığımız bir görüşe göre yabancı para cinsinden yapılan bir borçlanmanın geçici vergi dönemlerinde değerlendirilmesi sonucunda oluşan kur farkı gelirlerinin aynı borçlanmayla ilgili olarak sonraki dönemlerde oluşan kur farkı giderlerinden mahsup edilmesi ve bu mahsup sonucunda hesaplanan net kur farkı zararının finansman gideri

⁶⁵⁰ Dnş.3.D., T.26.06.2001, E.2001/840, K.2001/2556, (www.mevbank.com, Erişim:23.07.2008)

“55 sayılı Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin 8. bölümünde ise finansman giderlerinin yanı sıra finansman geliri de elde etmiş olan mükelleflerin gider kısıtlaması uygulamasında söz konusu gelir ve giderlerini birbiri ile mukayese etmek suretiyle netleştirmelerinin mümkün bulunmadığı finansman giderleri toplamının gider kısıtlamasına konu edilmesi gerektiği belirtilmiştir. Ancak finansman geliri sağlamayı ana faaliyet konusu edinmemiş işletmeler bakımından repo, vade farkı, kur farkı, faiz gibi finansman geliri nitelikli gelirler gerçekte gelir unsuru olmaktan çok mevcut finansman gideri yükünü azaltan faktörler olduğundan finansman giderlerinden bu giderin etkisini azaltan finansman gelirlerinin indirilmesinden sonra kalan kısmın gerçek gider olarak değerlendirilmesi gerektiği, nitekim yukarıda değinilen ve gider kısıtlamasıyla ilgili bulunan maddenin gerekçesinde de giderlerin gerçek tutarları ile dikkate alınacağı belirtilmek suretiyle bu anlayışın benimsendiği anlaşılmakta olup, aksi yöndeki uygulamaların vergilemedeki adalet ve gerçek gelirin vergilendirilmesi kurallarına ters düşeceği sonucuna varıldığı ...”

Dnş.3.D.,T.03.10.2002, E.2001/3793, K.2002/3058, (www.mevbank.com, Erişim:23.07.2008)

“Para ve menkul kıymetlerden elde edilen faiz, repo geliri gibi gelirlerin işletmeler için hasılat niteliği taşıdığı da dikkate alındığında finansman gideri tutarının finansman gelirleriyle mukayese edilerek netleştirilmeleri, 41'inci maddenin 8'inci bendiyle getirilen düzenlemeye uygun düşmemektedir.

Öte yandan 55 sayılı Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin 8'inci bölümünde, gider kısıtlaması uygulamasının, finansman geliri ile giderlerinin netleştirilmeksizin yapılmasını öngören düzenlemesi, Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulunun 12.3.1999 günlü ve E: 1998/139, K: 1999/153 sayılı kararıyla; gider kısıtlamasını öngören Gelir Vergisi Kanununun 41'inci maddesinin (8) işaretli bendinin gereği olduğu kabul edilerek, Danıştay Dördüncü Dairesinin aksi yöndeki kararı bozulmuştur.

Bu durumda finansman giderlerinin yanında finansman geliri de elde etmiş olan yükümlülerin gider kısıtlaması uygulanmasında söz konusu gelir ve giderlerini birbiri ile mukayese etmek suretiyle netleştirmesi mümkün olmadığından, vergi mahkemesince fazla tahakkuk kaldırılmasına karar verilmesinde yasaya uygunluk görülmüştür.”

⁶⁵¹ Tekdüzen muhasebe sistemine göre kur farkı gelirleri 646 kambiyo kârları hesabında, kur farkı zararları ise 780 finansman giderleri hesabında muhasebeleştirilmektedir.

kısıtlamasına konu edilmesi gerekir. Bu uygulamayı en kolay ve doğru şekilde yapabilmek için, bizim de paylaştığımız görüşe göre yabancı kayıtlarla ilgili olarak geçici vergi dönemlerinde yapılan değerlendirme kayıtlarının izleyen dönemin başında ters kayıt yapılmak suretiyle iptal edilmesi şeklinde yapılmalıdır.⁶⁵²

İmalatçı firmaların VUK'nun 275'nci maddelerine göre, mal maliyetine pay vermeye zorunlu oldukları ve fiilen maliyete aktardıkları finansman giderleri, gider kısıtlamasına konu edilmeyecektir. Ancak, doğrudan dönem giderlerine aktarılan finansman giderleri ise finansman gider kısıtlaması uygulamasına konu edilecektir.⁶⁵³

Danıştay bir kararında, sanayi siciline kayıtlı imalatçıların imalat faaliyetinde kullandıkları finansman giderlerine ilişkin olarak gider kısıtlaması uygulamasına tabi olmadıklarına hükmetmiştir.⁶⁵⁴ Danıştay, imalat işiyle uğraşan mükellefin, imalatta kullanmamış olduğu kredi ile ilgili oluşan finansman giderleri dolayısıyla, finansman gider kısıtlaması uygulaması dışında kalınabilmesi için ancak, yeniden değerlendirme yapılmaması koşuluna bağlı olduğunu ifade ederek, bu hususu dikkate almayan mahkeme kararını bozmuştur.⁶⁵⁵ İmalat ve ticaret faaliyetini bir arada yürüten bir mükellefle ilgili olarak verilen bir Danıştay kararında, ticari mal alım satımıyla ilgili

⁶⁵² Kaylan ve Yazıcı, s.157.

⁶⁵³ İD Özelgesi, [Tarihsiz], B.07.4.DEF.0.34.II/GVK-41/8, (www.ivdb.gov.tr, Erişim:30.09.2008)

“İmalatçı işletmelerin Vergi Usul Kanunu'nun 275.maddesi uyarınca imal edilen emtianın maliyetine giren finansman giderleri gider kısıtlaması kapsamına girmemektedir. 275.madde uyarınca imal edilen emtianın maliyetine pay verilmesi ihtiyari bırakılan genel idare giderleri içerisinde yer alan finansman giderleri doğrudan gider yazılabilecektir. Dolayısıyla imalatçı işletmelerin imal edilen emtianın maliyetine girmeyen finansman giderlerine, gider kısıtlaması uygulanacaktır.

Bu durumda sanayi siciline kayıtlı imalatçıların, imalat faaliyetlerinde kullanmış oldukları yabancı kaynaklara ilişkin finansman giderlerini Vergi Usul Kanunu'nun 275.maddesi uyarınca imal edilen emtianın maliyetine dahil etmeleri, imal edilen emtianın maliyetine girmeyen finansman giderleri üzerinden de gider kısıtlaması yapıp, gider kabul edilmeyen ödemeler olarak, dönem giderleri arasında çıkarmaları gerekmektedir.”

⁶⁵⁴ Dnş.4.D., T.07.02.2005, E.2004/1437, K.2005/158, (www.mevbank.com, Erişim:23.07.2008)

“Buna göre sanayi siciline kayıtlı imalatçıların, imalat faaliyetinde kullandıkları finansman giderleri, gider kısıtlamasına tabi tutulmayacaktır. ...

Davacı şirketin sanayi siciline kayıtlı imalatçı olup, olmadığı ve sanayi siciline kayıtlı imalatçı ise yabancı kaynağın imalat faaliyetinde kullanılıp kullanılmadığının araştırılarak sonucuna göre bir karar verilmesi gerekmektedir.”

⁶⁵⁵ Dnş.3.D., T.06.02.2002, E.2000/3798, K.2002/376 (www.mevbank.com, Erişim:23.07.2008)

“Gider kısıtlaması uygulaması ile ilgili usul ve esasların yer aldığı 55 sayılı Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin (3) işareti bölümünde de açıklandığı üzere, imalatta kullanılmayan yabancı kaynaklara ilişkin giderler yönünden gider indirimi kısıtlaması dışında kalınabilmesi, yasal kayıtların yeniden değerlemenin sağladığı olanaklardan gelecekte de yararlanılmaması sonucunu doğuracak şekilde tutulmasına bağlı olduğundan, davacının, vergisi ihtilafli döneme ilişkin yasal defter ve belgeleri incelenerek söz konusu mahsup fişleri ve yeniden değerlendirilen iktisadi kıymetlerine ait amortisman kayıtlarının bu defterlerde ve bilançonun ayrıntıları veya dipnotlarında yer alıp almadığı belirlendikten sonra doğacak sonuca göre karar verilmesi gerekirken, yazılı gerekçe ile verilen karar hukuka uygun düşmemiştir.”

finansman gideri kısmının gider kısıtlamasına tabi tutulması şeklindeki mahkeme kararını onaylamıştır.⁶⁵⁶

Danıştay bir kararında GVK'nun 41/8'nci maddesinin yürürlük tarihinden önce 1995 yılında temin edilen banka kredisi ile ilgili olarak ortaya çıkan kur farkı giderlerinin finansman gideri kısıtlaması uygulamasına konu edilmesini uygun bulmamıştır.⁶⁵⁷

Turizm acentelerinin yabancı para cinsinden avans olarak almış oldukları tutarların değerlendirilmesi ve bu değerlendirme sonucunda aleyhe kur farkı oluşması halinde, bu kur farklarının da finansman gider kısıtlamasına tabi tutulup tutulmaması konusu⁶⁵⁸ ile mal ithalatından kaynaklanan yurt dışı borçların değerlendirilmesi nedeniyle ortaya çıkan kur farklarının finansman gider kısıtlamasına tabi tutulup tutulmaması konusu da tartışılmıştır.⁶⁵⁹

Sonuç olarak Türk vergi sisteminde 8 yıl süresince uygulanan finansman gideri kısıtlaması birçok ihtilafı yaratan bir uygulama olmuştur. Özü itibarıyla de yabancı kaynak kullanan mükelleflerin daha fazla vergi ödemesine yol açıp öz kaynak

⁶⁵⁶ Dnş. VDDGK, 16.07.2005, E.2005/75, K.2005/169, (www.mevbank.com, Erişim:23.07.2008)

“Şirketin alınan kredilerin bir kısmını genel olarak işletmenin faaliyetlerinde oluşan finansman ihtiyaçlarını karşılamak üzere kullandığının açık olması ve finansman ihtiyacı doğurabilecek faaliyetlerinde ticari mal alımına isabet eden oran gözönüne alınmak suretiyle kısıtlamaya tabi tutulacak finansman giderinin hesaplanmasına ilişkin bilirkişi tarafından yapılan tespitler ve varılan sonucun Mahkemelerince uygun görüldüğü...”

⁶⁵⁷ Dnş.3.D., 23.11.2000, E.1999/1875, K.2000/3855, (www.mevbank.com, Erişim: 29.07.2008),

“Banka kredileri için ödenen faiz, komisyon, kur farkı ve benzeri finansman giderlerinin tamamını genel gider olarak hasılatından indiren davacı şirketin bu kredileri, Gelir Vergisi Kanununun 41. maddesinin 8. bendinin yürürlük tarihi olan 1.1.1996 tarihinden önceki bir tarih olan 1995 yılında temin ettiği anlaşıldığından, sözü edilen giderlerin gider kısıtlamasına tabi tutulmasında hukuka uygunluk bulunmadığı”

⁶⁵⁸ Birgül Dikmen, M. Burçin Dikmen, “Otel İşletmelerine Seyahat Acenteleri Tarafından Verilen Döviz Cinsinden Avansların Değerlendirilmesi Sonucu Oluşan Kur Farkı Giderlerinin Finansman Gider Kısıtlaması Kapsamında Değerlendirilmesi”, **Vergi Dünyası**, Sayı.266, Ekim 2003, s.82.

“Otel işletmeleri acentelerden almış oldukları bu avansları değerlemek suretiyle kur farkı gideri hesaplamak ve bu tutarı kurum kazancının hesabında doğrudan gider kaydetmektedirler. Otel tarafından sözkonusu avans, acentenin aracılık ettiği müşterilere verilecek hizmetin karşılığında alınmakta ve hizmet gerçekleştiğinde hizmet bedelinden mahsup edilmektedir. Firmaya sağladığı finansman açısından, bir bankadan döviz kredisi olarak mal ve hizmet satın almak ile döviz cinsinden alınan avanslar arasında bir fark yoktur. Zira her ikisi de yabancı kaynaktır. Çünkü özkaynaklarla finanse edilmediği sürece, firma faaliyetini idame ettirebilmek için sözkonusu avansı işletmede finansman amacıyla kullanmakta, böylece ek bir finansmana ihtiyaç duymayarak kredi kullanmak zorunda kalmamakta ve ilave bir maliyete katlanmamaktadır. Döviz cinsinden alınan avansların değerlendirilmesi sonucu oluşan kur farkının yabancı kaynağın kullanım süresine bağlı olarak ortaya çıktığı ise aşikardır. Sonuç olarak, kanaatimizce, otel işletmeciliği işi ile iştigal eden turizm işletmelerinin incoming seyahat acentelerinden sezon başlamadan almış oldukları döviz cinsinden avansların değerlendirilmesi sonucu oluşan ve işletmelerce doğrudan gider kaydedilen kur farklarının, diğer koşulların varlığı halinde finansman gider kısıtlamasına tabi tutulması gerekmektedir.”

⁶⁵⁹ Özcan Avcı, “Mal İthalatından Kaynaklanan Kur Farklarının Finansman Gider Kısıtlaması Karşısındaki Konumu”, **Vergi Dünyası**, Sayı.259, Mart 2003, s.95.

kullanımını teşvik eden bir düzenleme olan finansman gideri kısıtlaması uygulaması enflasyon düzeltmesi uygulamasına geçişle birlikte yürürlükten kaldırılmıştır. Mezkur düzenlemeyi yürürlükten kaldıran 5024 sayılı yasanın gerekçesinde Türk vergi kanunlarında enflasyonun etkilerini gideren çok sayıda düzenleme olmasına rağmen söz konusu düzenlemelerin birbiriyle uyumlu olmadığı ve bu düzenlemeler yüzünden ülkedeki kaynak dağılımının bozulduğu ifade edilmektedir. Söz konusu enflasyon düzeltmesi uygulamasında geçiş ve bu yasanın gerekçesi finansman gider kısıtlaması uygulamasının yetersiz bir uygulama olduğunu ortaya koymaktadır. Bu nedenle finansman gideri uygulamasının kaldırılması ve enflasyon düzeltmesi uygulamasına geçişin isabetli olduğunu düşünüyoruz.

3. Maliyet artış fonu uygulamasında kur farkları

Ülkemizde uzun yıllar yaşanan yüksek enflasyonun etkilerini azaltmak amacıyla uygulanan yasal düzenlemelerden bir tanesi de maliyet artış fonu uygulamasıdır. Gelir Vergisi Kanunu'nun 38'nci maddesinin 3 ve 4'ncü fıkralarında yer alan ve ticari kazanç elde eden gelir vergisi mükellefleri ile kurumlar vergisi mükelleflerinde geçerli olan bu düzenleme, 1994 – 2003 yıllarında 10 yıl süresince uygulanmıştır. Gelir Vergisi Kanunu'na 3946 sayılı Kanunla eklenen yasal düzenleme, 4108 ve 4684 sayılı Kanunlarla değişikliğe uğramış ve 5024 sayılı Kanunla yürürlükten kaldırılmıştır.

Zaman içerisinde detay konularda değişikliğe uğrayan maliyet artış fonu uygulaması, en az iki yıl süresince aktifte bekleyen gayrimenkullerin ve iştirak hisselerinin satışı halinde, oluşan kârın enflasyondan kaynaklanan kısmının belli koşullarla vergilendirilmemesini sağlayan bir uygulamadır. Uygulamaya göre, gayrimenkullerin maliyet bedeli ile iştirak hisselerinin alış bedeli enflasyon oranında artırılmakta ve artırılmış değerler maliyet olarak dikkate alınmaktadır.

Maliyet artış fonu uygulamasında gayrimenkullerde maliyet bedeline eklenen kur farklarının eskalasyona tabi tutulup tutulmayacağı konusu tartışılmıştır. Buna göre, katıldığımız bir görüşe göre, Maliye Bakanlığı'nın 163 numaralı VUK Genel Tebliği ile

238 nolu Gelir Vergisi Genel Tebliğlerinde yer alan prensiplere uygun bir şekilde gayrimenkulün maliyet bedeline eklenmesi zorunlu olan kur farklarının maliyet artış fonu uygulamasında eskalasyona tabi tutulması uygun olacaktır.⁶⁶⁰ Ancak ihtiyari olarak gayrimenkulün maliyet bedeline eklenen kur farklarının eskalasyona tabi tutulup tutulamayacağı konusunda farklı görüşler mevcuttur.

Öte yandan iştirak hisseleri VUK md. 279 uyarınca alış bedeli ile değerlendirilir. Alış bedelinin yasa da bir tanımı yapılmış değildir. Kur farklarının alış bedeline dahil olmadığı konusunda Maliye Bakanlığı'nın görüşü bulunmaktadır. Bu nedenle iştirak hisseleri alımı dolayısıyla katlanılan kur farklarının hiçbir şekilde maliyet artış fonu uygulamasında eskalasyona tabi tutulmaması gerekir. Öte yandan rüçhan hakkı kullanılmak suretiyle bedelsiz edinilen iştirak hisseleri için maliyet bedeli üzerinden bunların edinilmesine yol açan sermaye artırımının tescili tarihinden itibaren uygulanmalıdır.⁶⁶¹

F. Gelir Vergisi Kanunu'nda Kur Farkları ile ilgili Diğer Özellikli Konular

1. Yurtdışı kazançlara ilişkin vergilerin mahsubunda uygulanacak kurlar

Tam mükellef gerçek kişiler tarafından yurtdışından elde edilen gelirlerin gelir vergisi beyanına dahil edilmesi halinde, bu kazançlarla ilgili olarak yurt dışında ödenen vergiler Türkiye'de ödenen vergilerden GVK'nun 123'ncü maddesi uyarınca mahsup edilir.⁶⁶² Söz konusu kazancın hesaplamalarında uygulanan kambiyo rayici, verginin mahsubunda da dikkate alınır.⁶⁶³

⁶⁶⁰ 4684 sayılı Kanunla yapılan düzenleme ile aylık eskalasyon uygulamasına geçilmiştir. Söz konusu yasal düzenlemenin yapıldığı dönemlerde, gayrimenkulün aktife girdiği tarihten dönem sonuna kadar geçen aylarda ortaya çıkan ve Maliye Bakanlığı tebliğleri ile aktif değere dahil edilmesi zorunlu olan kur farklarının tahakkuk ettiği tarihten itibaren eskalasyon işlemine tabi tutulması gerekir. (Soner Ülgen, "4684 Sayılı Kanunla Yapılan Düzenleme Işığında Maliyet Bedeli Artırımı Uygulamasında Kur Farkları ve Kredi Faizlerinin Durumu", **Yaklaşım**, Sayı.108, Aralık 2001, s.147.)

⁶⁶¹ Ülgen, s.147.

⁶⁶² Tam mükellefler tarafından yurtdışından elde edilen bir gelir bulunması halinde öncelikle olarak eğer var ise gelirin kazanıldığı (kaynak) ülke ile Türkiye arasındaki Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması uygulanır. Bu nedenle GVK md.123 bir yönüyle yedek hüküm mahiyetindedir.

⁶⁶³ GVK'nunun 123/8 maddesi hükmü aşağıdaki gibidir.

2. Gelir vergisi kanununda götürü gider uygulamasında kur farkları

GVK'nun 40/1'nci maddesinde⁶⁶⁴ ihracat, yurt dışı inşaat, onarma ve taşımacılık faaliyetinde bulunan mükelleflerin belgelendirdikleri giderlerin yanında ortaya çıkan belgesiz giderlerin yerine geçmek üzere döviz olarak elde edilen hasılatın % 0,5 oranındaki kısmını da belgesiz olarak gider yazma imkânları bulunmaktadır.

Maliye Bakanlığı'na göre GVK'nun 40/1'nci maddesi uyarınca götürü gider uygulamasında, elde edilen hasılatın Türk Lirası değerinin kanuni defterlere kaydedildiği tarihteki değeri esas alınır.⁶⁶⁵ Danıştay tarafından da benimsenen Bakanlık görüşüne göre, yurt dışı faaliyetlerle ilgili olarak doğan kur farkları, % 0,5'lik götürü gider hesaplamasında dikkate alınmamalıdır.⁶⁶⁶ Bu görüşe biz de katılıyoruz.

Özbalcı'ya göre götürü gider uygulamasının kayıtlarda gösterilmesinin çeşitli mahzurları olup, götürü gideri kayıtlarla ilişkilendirilmeksizin beyanname üzerinde göstermek sorunların çözümü için geçerli bir yoldur.⁶⁶⁷

“Bu madde gereğince yapılan vergi indiriminde yabancı para ile ödenen vergilere, bunların ilgili bulunduğu kazanç ve iratlara uygulanan kambiyo rayıcı uygulanır.”

⁶⁶⁴ GVK'nun 40/1'nci hükmü hükmü aşağıdaki gibidir.

“Madde 40 – Safi kazancın tespit edilmesi için, aşağıdaki giderlerin indirilmesi kabul edilir:

1. Ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için yapılan genel giderler. (Ek parantez içi hüküm: 25/5/1995 - 4108/19 md.) (İhracat, yurt dışında inşaat, onarma, montaj ve taşımacılık faaliyetlerinde bulunan mükellefler, bu bentte yazılı giderlere ilaveten bu faaliyetlerden döviz olarak elde ettikleri hasılatın binde beşini aşmamak şartıyla yurt dışındaki bu işlerle ilgili giderlerine karşılık olmak üzere götürü olarak hesapladıkları giderleri de indirebilirler.)”

⁶⁶⁵ Konuyla ilgili olarak (07.03.1996 gün ve 22573 sayılı RG) 194 seri numaralı Gelir Vergisi Genel Tebliğinin 4/a bölümünde aşağıdaki açıklama yer almaktadır.

“Döviz olarak elde edilen ihracat hasılatının Türk Lirası karşılığının tespitinde, hasılatın kanuni defterlere kaydedildiği tarihte geçerli olan ve T.C. Merkez Bankası'na tespit ve ilan edilmiş döviz alış kurlarının esas alınması gerekmektedir.

Hasılatın kanuni süreden sonra kayıtlara intikal ettirilmesi halinde, götürü gider uygulamasında dikkate alınacak hasılat, kayıtlara intikal ettirilmesi gerektiği tarihteki kur üzerinden hesaplanacaktır. Dövizlerin yurda getirilmesi gerektiği tarihe kadar doğan kur farklarının ise bu uygulamada dikkate alınmayacağı tabiidir.”

⁶⁶⁶ Dnş.4.D., T.27.10.1998, E.1997/3628, K.1998/3900, (www.mevbank.com, Erişim: 23.07.2008)

“Dövizin Türkiye'ye fatura tarihinden sonra getirilmesi halinde, kur farkı nedeniyle binde beş götürü gider uygulamasının; kur farkından doğan hasılatın elde edilmesi için herhangi bir gider yapılmadığı için fazla gider indirimine neden olacağı, kur farkından doğan miktarın hasılat olarak kaydedilmesinin bu durumu değiştirmeyeceği...”

⁶⁶⁷ Özbalcı, **Kurumlar Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları**, s.261.

3. Yurt dışı harcırah uygulamasında uygulanacak kurlar

Kamu personeline yurt dışında bulunduğu süre içerisinde görevleri ile ilgili olarak yurt dışı harcırahı ödenmektedir. Harcırah kanununa bağlı kurumlar tarafından yapılan harcırah ve yolluk ödemeleri gelir vergisinden istisnadır (GVK md.24/1).

Yurtdışı harcırah uygulamasına ilişkin olarak yayınlanan Bakanlar Kurulu Kararında⁶⁶⁸ efektif ve döviz satış kurlarının uygulanması gerektiği ifade edilmiştir. Oysa vergi mevzuatında uygulamalarda genellikle döviz alış kurları esas alınmaktadır.

Kanuni ve iş merkezi Türkiye’de bulunmayan yabancı kurumlara ait irtibat bürolarında çalışan personele yurt dışı kazançlar üzerinden döviz olarak ödenen ücretler gelir vergisinden (GVK md. 23/14) istisnadır. İstisna uygulamasıyla ilgili konular 147 seri nolu Gelir Vergisi Genel Tebliği’nde düzenlenmiştir.⁶⁶⁹

4. Forward işlemlerinde oluşan kur farkı gelirleri

Forward işlemlerinde doğan kur farkı gelirlerinin GVK kapsamına girip girmediği konusu tartışmalıdır. Danıştay bir kararında forward işlemi dolayısıyla elde edilen geliri ticari kazanç olarak kabul etmemiştir.⁶⁷⁰ Forward kazançlarının GVK md. 80 ve 82 uyarınca değer artışı kazancı olarak da vergilendirilmesi mümkün değildir.

⁶⁶⁸ 01.03.2008 tarih ve 26803 sayılı Resmi Gazete’de yayınlanan 2008/13252 sayılı Bakanlar Kurulu Kararının eki “Yurtdışı Gündeliklerine Dair Kararın” 2’nci maddesi hükmü aşağıdaki gibidir.

“MADDE 2- (1) Harcırah için avans verilecek ise, avansın Yeni Türk Lirası cinsinden tutarı, yabancı para cinsinden avans miktarının tahakkuk tarihindeki Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası ilan edilen efektif satış kuruyla çarpılması suretiyle bulunur. Avansın mahsup işlemlerinde ise döviz satım belgesinde gösterilen tarihteki Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası ilan edilen efektif satış kuru esas alınır.

(2) Harcırah için avans verilmemiş ise, yurtdışı gündeliklerinin Yeni Türk Lirası cinsinden tutarı, yabancı para cinsinden gündelik miktarının beyanname düzenleme tarihindeki Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası ilan edilen döviz satış kuruyla çarpılması suretiyle bulunur.

(3) Yabancı para cinsinden, müstahak olunan harcırah miktarının avans miktarından fazla olması halinde fazla olan kısım için, beyanname düzenleme tarihindeki Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası ilan edilen döviz satış kuru esas alınır.”

⁶⁶⁹ 147 nolu Gelir Vergisi Genel Tebliği 09.02.1986 gün ve 19014 sayılı RG’de yayınlanmıştır.

⁶⁷⁰ Dnş. 4.D., T.24.04.2000, E.1999/4933, K.2000/1709 (Özbalcı, **Sirküler Yargı Kararları**, Sayı.XI/193, T.21.08.2000)

“Olayda davacının muhtelif bankalarla yaptığı adi sözleşmelere dayanarak tespit edilen ileri tarihteki parite ve döviz kurunu önceden belirlemek suretiyle parite forward ve döviz forward işlemleri yaptığı, parite ve döviz kurunun piyasada oluşandan farklı olmasına göre kazanç elde edildiği, inceleme raporunda vadeli döviz alım-satımı olarak değerlendirilen bu işlemlerin, belli bir süreklilik içerisinde davacı tarafından yürütüldüğü tespit edilerek bu tür işlemlerin GVK’nun 37’nci maddesi uyarınca ticari kazanç olarak vergilendirilmesi gerektiği... ancak davacının bir adi sözleşmeye göre yaptığı söz konusu işlemlerin ticari faaliyet olarak kabul edilmesinin yasanın amacını aşan bir yorum olduğu gerekçesiyle tarhiyatın kaldırılmasına ...”

Özbalcı'ya göre para kazanma amacıyla risk alınıyor ve belli bir sayıdan fazla bir işlem tekrar ediliyorsa, yapılan iş sonucunda ticari işletme doğmuş sayılır ve doğan gelirin ticari kazanç olarak vergilendirilmesi gerekir. Bu çerçevede bir gerçek kişinin çok sayıda forward işlemi yapması halinde bu faaliyetin ticari kazanç olarak vergilendirilmesi gerekir.⁶⁷¹

Bizim düşüncemize göre, bu konuda mevcut GVK'nda bir açıklık yoktur. Türev ürünlerin vergilendirilmesine ilişkin yasal bir düzenleme yapılmadan, bu tür gelirleri gelir vergisine tabi tutmak mümkün değildir.

II. KURUMLAR VERGİSİNDE KUR FARKLARI

A. Kur Farkları Konusunda Kurumlar Vergisi Kanunu'nda Yer Alan Düzenlemeler

2006 yılında yasalaşan 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu ile 03.06.1949 tarihli 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu yürürlükten kaldırılmıştır. Eski Kanuna benzer hükümler içermesine rağmen 5520 sayılı Kanunda, transfer fiyatlandırması, kontrol edilen yabancı kurum kazancı gibi bazı yeni müesseseler yer almaktadır. 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nda kur farkları ile yabancı para cinsinden gelirlerin vergilendirilmesine dönük aşağıdaki özel hükümler de yer almaktadır.

- Örtülü sermaye uygulamasına ilişkin düzenleme (KVK md.11/b)
- Yurt dışında ödenen vergilerin mahsubu (KVK md.33/9)
- Dar mükellef kurumların Türkiye'de elde ettikleri diğer kazanç ve iratların vergilendirilmesi (KVK md.26/2)
- Tam mükelleflerde menkul kıymet gelirlerinden yapılan vergi kesintisi uygulaması (KVK md. 15/1-c)

Diğer taraftan, 5520 sayılı KVK da tıpkı mülga 5422 sayılı KVK gibi Gelir Vergisi Kanununa atıflar yapmıştır. Diğer bir ifade ile bazı konularda GVK'nda yapılan

⁶⁷¹ Özbalcı, **Sirküler Yargı Kararları**, Sayı.XI/193, T.21.08.2000, s.2.

düzenlemeler kurumlar vergisi mükellefleri için de geçerlidir. Ayrıca KVK’nda özellikle stopaj uygulamasıyla ilgili olarak GVK’na paralel düzenlemeler de yapılmıştır. Bu nedenle, her iki kanunda ortak düzenlenen konular ile kurumlar vergisi mükelleflerini ilgilendirmekle birlikte GVK’nda düzenlenen konular çalışmamızın Gelir Vergisi bölümünde açıklanmış olup gereksiz tekrarlara girmemek açısından bu bölümde sadece kurumlar vergisi mükelleflerini ilgilendiren konulara yer verilmiştir. Diğer taraftan serbest bölgelerle ilgili konular büyük ölçüde kurumlar vergisi mükelleflerini ilgilendirmesi dolayısıyla konu bütünlüğü de gözetilerek, çalışmamızın bu bölümünde açıklanmıştır.

B. Kurumlar Vergisinde Örtülü Sermaye Müessesinde Kur Farkları

1. Mülga 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu’na göre örtülü sermaye uygulaması

2006 yılında yürürlükten kalkan 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 16’ncı maddesinde örtülü sermaye konusu düzenlenmiştir. 1950 yılında vergi sistemimize dahil olan örtülü sermaye müessesesinde sadece faiz konusu düzenlenmiş⁶⁷², kur farkları ile ilgili özel bir belirleme yapılmamıştır.⁶⁷³ Kanunda kur farkları ile ilgili özel bir belirleme yapılmaması mükelleflerle idare arasında çok sayıda ihtilafın doğmasına yol açmıştır.

Konuyla ilgili olarak yazında, idari görüşlerde ve yargı kararlarında örtülü sermaye üzerinden hesaplanan kur farklarının kurumlar vergisi uygulamasında gider yazılıp yazılamamasına ilişkin karşıt görüşler ileri sürülmüştür.

⁶⁷² Özbalcı, **Kurumlar Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları**, s.340.

⁶⁷³ Mülga 5422 sayılı KVK’nun örtülü sermaye ile ilgili düzenlemeleri aşağıdaki gibidir.

“Örtülü Sermaye

Madde 16- (192 sayılı Kanununun 3’üncü maddesiyle değişen şekli) Kurumların aralarında vasıtalı, vasıtasız bir şirket münasebeti veya devamlı ve sıkı bir iktisadi münasebet bulunan gerçek ve tüzel kişilerden yaptıkları istikrazlar, teşebbüste devamlı olarak kullanılır ve bu istikrazlarla kurumun öz sermayesi arasındaki nispet, emsali kurumlarınkine nazaran bariz bir fazlalık gösterirse mezkur istikrazlar örtülü sermaye sayılır.”

“Kabul Edilmeyen İndirimler

Madde 15-(199 sayılı Kanununun 13’üncü maddesiyle değişen şekli) Kurum kazancının tesbitinde aşağıda yazılı indirimlerin yapılması kabul edilmez:

...

2. Örtülü sermaye üzerinden ödenen veya hesaplanan faizler....”

Koyuncu, kanun metninde açık bir şekilde kur farkı tabirinden bahsedilmemiş olsa dahi, sermayenin mukayyet değer ile değerlendirilmesi nedeniyle, örtülü sermayenin borçlar gibi kurlara bağlı olarak değerlendirilemeyeceği ve oluşan kur farklarının matrahtan indirilemeyeceği görüşündedir.⁶⁷⁴ Duman'a göre KVK'nun 15'nci maddesinin sadece lafzından hareket ederek kur farklarının gider yazılmasını kabul etmek, yabancı para cinsinden borçlanan bir kurumla Türk Lirası olarak borçlanan bir kurum arasında farklılık yaratır ki, bu durum "vergide eşitlik prensibine" aykırıdır.⁶⁷⁵

Kızılot'a göre gerçek kişi ortaktan dövizin borç olarak alınması ve bir süre sonra bu borcun tekrar döviz olarak iade edilmesi halinde, gerçek kişi ortağın herhangi bir kazancı bulunmadığı gibi ayrıca, 5422 sayılı KVK'nun 15'nci maddesinde açık bir şekilde faiz deyiminin kullanılmış olması dolayısıyla kanunun lafzına göre hareket edilmesi zorunludur.⁶⁷⁶ Ayrıca kurların ters yönlü hareket edilmesi halinde kullanılan örtülü sermayeden ötürü vergiye tabi olması gereken kur farkı geliri doğmaktadır.⁶⁷⁷ Diğer taraftan Özbacı, kur farkının gider yazılmaması halinde, doğabilecek kur farkı gelirinin vergilendirilmesinin de bir gerekçesinin bulunmadığı, ancak yine de kur farkı gelirini vergi dışında bırakmak için özel bir istisna düzenlemesi gerektiği görüşündedir.⁶⁷⁸

Sekdur'a göre kur farkı ve faiz birbirinden farklı kavramlar olup, faizin aksine kur farkı elde edenlerin sağladığı gerçek bir menfaat veya gelir bulunmamaktadır. Bu nedenle kur farkının faize benzetilmek suretiyle örtülü sermaye üzerinden hesaplanan kur farklarının kanunen kabul edilmeyen gider olarak kabul edilmesi doğru değildir.

⁶⁷⁴ Mesut Koyuncu, "Örtülü Sermaye Niteliğindeki Yabancı Para Cinsinden Borçlanmalarla İlgili Olarak Oluşan Kur Farklarının Gider Niteliği", **Vergi Dünyası**, Sayı.216, Ağustos 1999, s.85.

Koyuncu'ya göre örtülü sermaye niteliğindeki borçlanmalarda oluşan kur farklarının gider kaydında üç farklı alternatif görüş bulunmaktadır. Bunlar aşağıdaki gibidir. (Koyuncu, "Örtülü Sermaye Niteliğindeki Yabancı Para Cinsinden Borçlanmalarla İlgili Olarak Oluşan Kur Farklarının Gider Niteliği", s.83-85).

"1-İndirim olarak kabul edilebilir. Çünkü madde metninde sadece "faiz" tabiri kullanılmıştır.

2-İndirim olarak kabul edilemez. Çünkü, madde metnindeki "faiz" tabiri geniş bir anlam taşımakta olup, bahse konu kur farkları da aynı kapsamda değerlendirilmelidir.

3-İndirim olarak kabul edilemez. Ancak, bu tip borçlanmalar üzerinden oluşan kur farklarının, kurum kazancının tespitinde indirim olarak dikkate alınmasını engelleyen, Kanunun 15'inci maddesinin 2'nci bend hükmü değil, Vergi Usul Kanununun değerlemeye ilişkin hükümleridir."

⁶⁷⁵ Ömer Duman, "Şirketin Ortaklarına Döviz Üzerinden Borçlanması ve Bir Danıştay Kararı", **Vergi Dünyası**, Sayı.212, Nisan 1999, s.21.

⁶⁷⁶ Şükrü Kızılot, "Ortakların, Şirkete Döviz Cinsinden Borç Para Vermesi ve Kur Farkının Gider Yazılması Konusunda Son Gelişmeler", **Yaklaşım**, Sayı.121, Ocak 2003, s.31-32.

⁶⁷⁷ Kızılot, "Ortakların, Şirkete Döviz Cinsinden Borç Para Vermesi ve Kur Farkının Gider Yazılması Konusunda Son Gelişmeler", s.30.

Diğer taraftan örtülü sermaye üzerinden hesaplanan kur farklarının kanunen kabul edilmeyen gider olması gerektiği şeklindeki düşünceler örtülü sermayenin mantığına, kurumlar vergisi kanununun düzenleniş amacına bakıldığında doğru olarak kabul edilebile 5422 sayılı Kanunda konunun düzenleniş şekli dikkate alındığında örtülü sermaye için hesaplanan kur farklarının kurumlar vergisi matrahından indirilebilmesi mümkündür. Çünkü aksi yöndeki yorumlar kur farkı ile faiz kavramların farklı olması, vergi hukukunda geçerli kıyas yasağı ve vergilendirmenin kanuniliği ilkeleri karşısında hukuka uygun değildir.⁶⁷⁹

Maliye Bakanlığı Hesap Uzmanları Kurulu Danışma Komisyonu örtülü sermaye dolayısıyla hesaplanan kur farkı giderlerinin KVK md.15/2 ve Vergi Usul Kanunu'nun genel hükümleri çerçevesinde matrahtan indirilemeyeceği görüşündedir.⁶⁸⁰

Diğer taraftan bir özalgede, ödenen tutarın gerçek anlamda kur farkından ziyade kurum bünyesinde önceden vergilendirilmiş ya da ilgili yıl içerisinde vergilendirilecek kurum kazancının temettüsü olarak kabul edilmesi gerektiği belirtilerek, örtülü sermaye ile ilişkili kur farkı tutarlarının gider olarak kabul edilmesinin mümkün olmadığı ifade edilmiştir.⁶⁸¹

Öte yandan yazılan birçok vergi inceleme raporunda, örtülü sermaye niteliğinde olduğu kabul edilen yabancı para cinsinden olan borçlanmalarda hesaplanan

⁶⁷⁸ Özbalcı, **Kurumlar Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları**, s.341.

⁶⁷⁹ Mahmut Sekdur, "Kur Farkı ve Örtülü Sermaye Tartışmasında Farklı Bir Boyut", **Yaklaşım**, Sayı.107, Kasım 2001, s.207.

⁶⁸⁰ HUK Danışma Komisyonu Kararı T.25.09.1998, Sayı.287/2. Kararın kur farkına ilişkin 8'nci bent hükmü aşağıdaki gibidir.

"İşletmeye yabancı para cinsinden konulan borçların KVK'nın 16. maddesi çerçevesinde örtülü sermaye niteliğini alması halinde, bu örtülü sermayeye ilişkin olarak sonuç hesaplarına intikal ettirilen faiz, kur farkı ve benzeri adlar altındaki giderlerin KVK'nın 15/2. maddesine göre reddedilmesi gerekmektedir. Ayrıca anılan giderlerin VUK'un genel hükümleri (VUK değerlendirme hükümleri, md. 3 ve diğerleri) çerçevesinde de indirilmesi mümkün değildir."

⁶⁸¹ İVDB Özelgesi, [Tarihsiz], B.07.1.GİB.4.34.16.01/KVK-14-6987, (**Vergi Dünyası**, Sayı.302, Ekim 2006, s.168-169). İstanbul Defterdarlığı'nın vermiş olduğu B.07.4.DEF.0.34.11/KVK-17-6357 sayı ve 10.05.2005 tarihli özelge de aynı paraleldedir (www.ivdb.gov.tr, Erişim:22.02.2009).

"Ancak, şirket ortağından temin edilen kredinin Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 16. maddesinde belirtilen şekilde örtülü sermaye teşkil etmesi halinde ise; söz konusu ödemeler her ne kadar kur farkı olarak nitelendirilirse bile gerçekte manada kur farkından ziyade kurum bünyesinde önceden vergilendirilmiş ya da ilgili yıl içinde vergilendirilecek kazancın vergilendirme sonrası dağıtılan ya da dağıtılacak temettüsü olarak kabul edileceğinden, söz konusu ödemelerin kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınması mümkün değildir. Keza, borç verme işlemlerinin döviz türünden değil de herhangi bir döviz türü esas alınarak Türk Lirası üzerinden yapılması halinde veya döviz türünden yapılan borç verme işleminde muvazaa söz konusu olması halinde farklı bir değerlendirme ve vergilendirme işleminin yapılması gerekeceği hususu da açıktır. Ayrıca, diğer ortaklar şirketinize borç vermez iken ortaklardan sadece bir veya birkaçının bu şekilde yani faiz alınmaksızın borç vermelerinin bu şahıs veya şahıslar tarafından makul bir izahının yapılması gerekeceği de açıktır."

kur farkları gider olarak dikkate alınmamıştır. İnceleme elemanları kur farklarını da “faiz” olarak nitelendirmek suretiyle, örtülü sermaye üzerinden ödenen faizlerin gider yazılamayacağı ilkesine paralel olarak “kur farklarının da gider yazılamayacağı” düşüncesiyle tarhiyatlar yapılmasını önermişlerdir.

Öte yandan konuyla ilgili yaratılan çok sayıda ihtilafta Danıştay tarafından aksi yönde kararlar verilmiştir. Konuya ilişkin Danıştay kararları da çelişkilidir.

Nispeten daha azınlıkta kalan Danıştay kararlarında İdare tarafından savunulan teze uygun bir şekilde kararlar verilerek örtülü sermaye için hesaplanan kur farklarının kurumlar vergisi matrahından düşülemeyeceği ifade edilmiştir. Bu tür Danıştay kararları, yasada öngörülen koşulların sağlanması,⁶⁸² kanunun lafzında açık bir şekilde yazmasa da kanunun amacına da bakılması⁶⁸³, kur farkı ve faizin kurum kazancını

⁶⁸² Dnş.4.D., T.15.04.2003, E.2001/4680, K.2003/959, (www.mevbank.com, Erişim: 23.07.2008)

“Örtülü sermaye için yasada öngörülen koşulların gerçekleştiği sonucuna varıldığından bu paralar için hesaplanan kur farkının giderlerden tenzil edilerek matraha eklenmesinin yasal olduğu...”

Dnş.4.D., T.16.05.2002, E.2001/3082, K.2002/2049, (www.mevbank.com, Erişim:23.07.2008)

“Şirketin bu yıllarda ortaklarından aldığı yabancı para cinsinden uzun süreli borçlanmanın örtülü sermaye niteliğinde olduğu ve buna ilişkin olarak oluşan kur farklarının kurum kazancından indirilemeyeceği yolunda düzenlenen rapora dayanılarak davacı şirket adına re'sen ... kurumlar vergisi salınmış...[Vergi Mahkemesince] örtülü sermaye bulunduğu sonucuna ulaşıldığı gerekçesiyle davanın reddine karar verilmiştir. [kararın onanmasına].. karar verilmiştir.”

Dnş. 3. D., T.07.05.1998, E.1997/293, K.1998/1650, (<http://turmob.org.tr/mevzuat/danistay/05.10.2001.doc> Erişim:11.12.2007)

“Uyuşmazlığın çözümü, Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 16.maddedeki şartların davacı şirket açısından gerçekleşip gerçekleşmediğinin belirlenmesine bağlıdır. ...

Bu nedenle davacı kurumun vadeli olarak X işini jeneratörü satın alma yöntemi ile kurumun %77,2 payına sahip Radiologie firmasına dövize endekli borçlanmasının örtülü sermaye olarak kabul edilmesinde yasaya aykırılık bulunmadığı sonucuna varılmıştır....”

Dnş. VDDGK, T.28.12.2007, E.2007/189, K.2007/662 (<http://www.danistay.gov.tr/kerisim/>, Erişim:18.10.2009)

“Buna göre, davacı şirketin, şirket hisselerinin tamamına sahip yabancı grubun kendi adına aldığı krediyi kullanarak bu gruba borçlanması, borcun uzun süreli olarak işletmede kullanılması ve borçlanılan tutarın öz sermayeye oranı dikkate alındığında, yasada örtülü sermayenin varlığı için öngörülen şartların oluştuğu sonucuna varıldığından, söz konusu borçlanma nedeniyle hesaplanan finansman giderlerinin, kurum kazancının tespitinde indirim olarak kabulüne olanak bulunmayıp, aksi düşünce ile tahakkukun kaldırılması yolunda verilen vergi mahkemesi ısrar kararında hukuka uygunluk görülmemiştir.”

⁶⁸³ Dnş. VDDGK, T.18.11.2005, E.2005/121, K.2005/272, (**Danıştay Dergisi**, Sayı.112, 2006)

“Kurumlar Vergisi Kanununun 15 inci maddesinde yapılan düzenlemeye göre, finansman giderini, örtülü sermaye olduğu kabul edilen borç üzerinden ödenen veya hesaplanan faiz şeklinde defterlere intikal ettiren mükellefler ile finansmanın döviz cinsinden olması nedeniyle dönem sonunda borcu değerleyerek, doğan kur farkını defterlere yazan mükellefler arasında, sırf Kanunun lafzından hareketle enflasyon baskısı ile kurun yükseldiği dönemlerde fark yaratmak Kanun koyucunun amacına ters düşecektir. Çünkü, bu durumda kur farkı, aynı faiz gibi finansman gideri olarak kullanılmış ve kurum kazancı aşındırılmış olacaktır.

Kurumlar Vergisi Kanununun değerlemeye ilişkin hükümleri göz önüne alındığında Kanun koyucunun 15 inci maddede sadece faizden bahsetmiş olması sonucu değiştirmeyecektir. Zira, yabancı para ile yapılan borçlanmanın örtülü sermaye niteliğinde olduğu belirlenmişse, bu paranın borçlanıldığı tarihte Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre değerlendirilerek hesaplara intikali gerekeceğinden, dönem sonunda bir kur farkından söz etmeye olanak bulunmayacaktır. Anılan nitelikteki bir borç için dönem sonunda kur farkı hesaplanmış ve defterlere gider olarak

aşındırmada aynı etkiyi yapması⁶⁸⁴ ve öz sermaye üzerinden faiz ödenmeme yasağının dolaylı olarak bertaraf edilmesi⁶⁸⁵ gerekçelerine dayanmıştır.

Nispeten çoğunlukta olan Danıştay kararlarında ise, örtülü sermaye niteliğindeki borçlanmalarda ortaya çıkan kur farklarının gider yazılabileceği, KVK’nda örtülü sermaye ile ilgili olarak kur farklarından söz edilmemiş olması,⁶⁸⁶ kur farklarının faiz olarak nitelendirilemeyeceği,⁶⁸⁷ kur farkının borç veren nezdinde bir artı değer yaratmaması,⁶⁸⁸ kur farkının borç verenin mal varlığında bir artışa yol açmaması⁶⁸⁹ ve

intikal ettirilmiş ise, bu gider, niteliği ve etkileri yönünden kur farkı miktarında örtülü sermayeye faiz yürütülmesinden farklı bir sonuç doğurmayacaktır....”

⁶⁸⁴ Dnş. VDDGK, T. 27.05.2005, E.2005/20, K.2005/143. (**Yaklaşım**, Sayı.162, Haziran 2006, s.281-282.)

“Örtülü sermaye niteliğindeki borçlanma nedeniyle kurum matrahının faiz ya da kur farkı yolu ile aşındırılması arasında fark bulunmadığı, yasanın gerekçesinin de bu yolda olduğu, örtülü sermaye müessesesinin asıl amacının, gerçekte sermaye niteliğine sahip borçlanmalar nedeniyle kurum kazancında herhangi bir azalmanın meydana gelmesini engellemek olduğu gerekçesiyle ... karar verildi.”

⁶⁸⁵ Dnş.4.D., T.11.03.2002, E.2001/3228, K.2002/938. (**Vergi Sorunları**, Sayı 184, Ocak 2004, s.215)

“Kur elde etmek amacıyla kurulan sermaye şirketleri ve diğer kurumların temel gereksinimlerinin sermaye olduğu, yatırılan sermayenin nemasının ise dönem sonunda elde edilmesi beklenen kara dayandığı, ancak sermaye koymak yerine kuruma borç verme yoluna gitmeleri durumunda, aslında sermaye niteliğinde olan bu paraların kurumun borcuymuş gibi gösterilerek, dolaylı bir şekilde Kurumlar Vergisi Kanununun 15/1’inci maddesinde yer alan yasağın bertaraf edilmiş olacağı...”

⁶⁸⁶ Dnş.3.D., T.04.05.1998, E.1994/104, K.1995/495 (Okan Özandaç, “Örtülü Sermaye ve Örtülü Kazanç Dağıtımı Konularında Verilmiş Danıştay Kararları”, **Vergi Sorunları**, Sayı.146, Kasım 2000, s.254)

“Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 15’inci maddesinin 2’nci bendi uyarınca örtülü sermayeye ilişkin faizlerin indirilemeyeceğinden söz edilmiş olmakla birlikte bu maddede kur farkından söz edilmediği gerekçesi ile kur farkı örtülü sermaye ile ilişkili olsa da giderleştirilmesine engel yoktur.”

⁶⁸⁷ Dnş.3.D, T.15.04.2004, E.2003/1922, K.2004/1005, (**Yaklaşım**, Sayı.150, Haziran 2005, s. 283-284).

“Kur farkı artışı, enflasyon nedeniyle oluşan değer artışından kaynaklanan ve döviz olarak alınan borcun zaman içinde aşınmasını karşılayan bir gider niteliğinde olduğundan, vergi mahkemesince kur farkının örtülü sermaye üzerinden hesaplanan faiz olarak nitelendirilmesi ... hukuka uygunluk görülmemiştir.”

Dnş.4.D., T.23.05.2002, E.2001/3147, K.2002/2192, (**Yaklaşım**, Sayı.121, Ocak 2003, s.265-266).

“Davacının %87 paylı ortağı olan kanuni ve iş merkezi İngiltere’de bulunan (TU) Ltd. Şti. ile bu şirketin İrlanda’da açmış olduğu şubesi olan (TU) Ltd. (B) Office şirketinden sağlamış olduğu hizmetlerden dolayı döviz cinsinden borçlandığı, ... , başkaca bir borçlanma işleminin bulunmadığı ve ayrıca faizde tahakkuk ettirilmediği hususunun taraflar arasında ihtilafsız olduğu, söz konusu borcun tamamen ortaklar arasında yapılan anlaşmalar uyarınca alınan hizmetten kaynaklanması ve hiçbir şekilde faiz ödenmemiş olması, sadece Türk Lirasının yabancı paralar karşısında değer kaybetmesi nedeniyle oluşan kur farkı giderinin örtülü sermaye üzerinden hesaplanan faiz olarak değerlendirilmesine olanak bulunmadığına, ... oy birliği ile karar verilmiştir.”

Dnş.4.D., T.26.01.1999, E.1998/2250, K.1999/50, (www.mevbank.com, Erişim: 23.07.2008)

“Kaldı ki, Kanunda sadece örtülü sermaye üzerinden ödenen faizlerin indiriminin kabul edilmeyeceği belirtilmiş olmasına rağmen, Türk Lirasının yabancı paralar karşısında değer kaybetmesinden kaynaklanan ve matrah farkının büyük bölümünü oluşturan kur farkları da dikkate alınmadan karar verilmesi de yerinde değildir.”

Dnş.3.D., T.26.04.2006, E.2005/60, K.2006/1183, (www.mevbank.com, Erişim:18.07.2008)

“Kurumlar Vergisi Kanununun 15’inci maddesinin 2’nci bendinde yer alan faiz tabiri, paranın belli bir süre kullanılmasının karşılığını ifade etmekte olup, döviz olarak alınan borcun enflasyon nedeniyle zaman içinde aşınmasının karşılığı olan kur farkı, örtülü sermaye üzerinden hesaplanan faiz olarak nitelendirilemeyeceğinden...”

Dnş.3.D., T.15.04.2004, E.2003/1918, K.2004/1002, (www.mevbank.com, Erişim:23.07.2008)

“Vergi mahkemesince kur farkının örtülü sermaye üzerinden hesaplanan faiz olarak nitelendirilmesi sonucu davanın bu kısmının da reddine karar verilmesinde hukuka uygunluk görülmemiştir.”

Dnş.3.D., T.07.12.2005, E.2005/1709, K.2005/2663, (www.mevbank.com, Erişim:23.07.2008)

“Kurumlar Vergisi Kanununun 15’inci maddesinin 2’nci bendinde yer alan faiz tabiri, paranın belli bir süre kullanılmasının karşılığını ifade etmekte olup, döviz olarak alınan borcun enflasyon nedeniyle zaman içinde aşınmasının karşılığı olan kur farkı, örtülü sermaye üzerinden hesaplanan faiz olarak nitelendirilemeyeceğinden davanın reddi yolundaki vergi mahkemesi kararının bozulması gerekmiştir.”

⁶⁸⁸ Dnş.3.D., T.02.03.2004, E.2002/1208, K.2004/581, (www.mevbank.com, Erişim:23.07.2008)

kur farkı hesaplamanın ticari yaşamın ekonomik gereklerine uygunluğu⁶⁹⁰ gerekçelerine dayanmıştır.

Bizim düşüncemize göre, her iki yöndeki Danıştay kararlarının da güçlü gerekçeleri mevcuttur. Ancak önemli olan kurum kazancının vergilendirilmesi olduğuna göre, bir sermayenin örtülü olduğu kabul edilse dahi bu sermaye mukayyet değeri ile değerlendirilmeli ve söz konusu borçlanma için hiçbir şekilde kur farkı hesaplanmamalıdır. KVK md. 16, örtülü sermayenin varlığının ortaya konulmasını belirleyen bir maddedir. Örtülü sermayeden dolayı hesaplanan yüklerin belirlenmesinde Vergi Usul Kanunu'nun değerlendirilmesinin de dikkate alınması gerekir. Buna göre sermaye niteliğini kazanan borçlanmalar mukayyet değerle değerlendirilmeli ve örtülü sermaye için kur farkı hesaplanmamalıdır. Bu nedenle 5422 sayılı KVK uygulaması döneminde de örtülü sermaye teşkil eden borçlanmalar dolayısıyla kur farkı hesaplanmasının ve hesaplanan kur farkının kurumlar vergisi matrahından düşülmesinin sağlam bir yasal dayanağı bulunmadığı görüşündeyiz.

2. 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nda örtülü sermaye uygulamasında kur farkları

a. Örtülü sermayeye ait kur farkının gider kaydedilememesi

2006 yılında yürürlüğe giren 5520 sayılı KVK'nun 12'nci maddesinde örtülü sermaye konusu yeni bir anlayışla⁶⁹¹ düzenlenmiş, aynı kanununun 11/1-b maddesinde,

“Kurumlar Vergisi Kanununun 16'ncı maddesi ile 15'inci maddesinin 2'nci bendindeki düzenlemelerin amacının, gizli ortak olan şahıs ve kurumların koyduğu sermayenin borç sayılmasının ve özsermaye üzerinden faiz yürütülmesinin önlenmesi olduğu, olayda şirketin % 93 hisseli ortağı olan paydaşının döviz cinsinden verdiği borcun, ödeme tarihinde aynı bedel üzerinden ve faiz yürütülmeden geri ödendiği, dolayısıyla örtülü sermayede aranan gizli ortaklık ve faiz ödeme unsuru bulunmadan şirketin nakit ihtiyacının karşılandığı, bu işlem sonucu doğan kur farkı borç veren için artı değer niteliğinde olmadığından faiz olarak düşünülmemeyeceği...”

⁶⁸⁹ Dnş.4.D., T.23.12.1998, E.1998/3295, K.1998/5516, (Özandaç, s.234)

“Ayrıca örtülü sermaye nedeni ile faiz ödendiğinin kabulü için örtülü sermaye koyduğu ileri sürülen tarafın mal varlığında alınan faizlerden kaynaklanan bir artışın olması gerekir.”

⁶⁹⁰ Dnş. VDDGK, T.08.01.1999, E.1997/434, K.1999/6, (Yaklaşım, Sayı.107, Kasım 2001, s.258-260).

“Dolara endeksli ve vadeli olarak ithal edilmiş bir emtianın satışında Merkez Bankası döviz kurlarına göre kur farkı hesaplanıp uygulanması ticari yaşamın ekonomik gereklerine uygundur. Nitekim yükümlü kurumun 1994 ve 1995 yıllarına ait alış ve satış listeleri incelendiğinde, birçok firmadan emtia alımları, (...) Anonim Şirketi dışında bir çok şirkete de emtia satışları bulunduğu, hasılatın bir kısmının kur ve vade farklarından oluştuğu görülmüştür. Bu durumda inceleme raporunda değinilen üç firmanın ticari faaliyetleri birbiriyle sınırlı olarak değerlendirilip, (...) Anonim Şirketinin diğer iki şirketteki ortaklığı gözönünde tutularak, dövize endeksli vadeli emtia satışı borç verme ve örtülü sermaye kabul edilerek, kur farklarının kurum kazancından indirilemeyeceği sonucuna varılmasında isabet bulunmamıştır.”

örtülü sermaye üzerinden ödenen veya hesaplanan faiz, kur farkları ve benzeri giderlerin kanunen kabul edilmeyen gider olduğu açık bir şekilde hüküm altına alınmıştır.⁶⁹² Örtülü sermaye konusunda OECD düzenlemeleri dikkate alınarak⁶⁹³ 5520 sayılı Kanunla yapılan düzenleme, öncekine kıyasla uluslararası literatüre daha uygun ve daha objektif esaslara dayalıdır.⁶⁹⁴

Örtülü sermaye üzerinden ödenen kur farkları, KVK md. 11/(1)-a uyarınca, kanunen kabul edilmeyen gider (KKEG) mahiyetindedir. Diğer bir ifade ile örtülü sermayeye konu olan borç, dövizli veya dövize endeksli olsa dahi değerlendirilmeyecek, değerlendirilse dahi ortaya çıkan kur farkları gelir veya gider olarak kurumlar vergisi matrahının tespitinde dikkate alınmayacaktır. Yasa hükmünde aleyhe doğan kur farklarının KKEG niteliğinde sayılmasının sağlayacağı en büyük fayda, konuyla ilgili hukuki ihtilafların ortadan kaldırılmasıdır.

b. Örtülü sermayedeki düzeltme uygulamasında kur farkları

5520 sayılı KVK'nun örtülü sermaye uygulamasına getirmiş olduğu önemli bir yenilik de örtülü sermayeyi kullandıran ortaklar nezdinde düzeltme işleminin yapılmasıdır.⁶⁹⁵ 5520 sayılı KVK ile örtülü sermaye uygulamasında kâr payı dağıtıldığı varsayımı ile muhatapta düzeltme yapılması uygulaması mükerrer vergilendirmeyi önleme amacıyla⁶⁹⁶ sisteme ilk defa⁶⁹⁷ dahil edilmiştir. KVK md.12/7 düzenlemesine

⁶⁹¹ Mehmet Maç, “Örtülü Sermaye Sayılmaması Gereken Borçlanmalar”, **Vergi Dünyası**, Sayı.305, Ocak 2007, s.19.

⁶⁹² 5520 s. KVK'nun 12'nci maddesinin ilgili kısmı ile 11/1-b maddesi aşağıdaki gibidir.

“Madde 12- (1) Kurumların, ortaklarından veya ortaklarla ilişkili olan kişilerden doğrudan veya dolaylı olarak temin ederek işletmede kullandıkları borçların, hesap dönemi içinde herhangi bir tarihte kurumun öz sermayesinin üç katını aşan kısmı, ilgili hesap dönemi için örtülü sermaye sayılır.

...”

“Kabul edilmeyen indirimler

Madde 11- (1) Kurum kazancının tespitinde aşağıdaki indirimlerin yapılması kabul edilmez:

a) ...

b) Örtülü sermaye üzerinden ödenen veya hesaplanan faiz, kur farkları ve benzeri giderler....”

⁶⁹³ Burhan Gündoğdu, “5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu’nda Örtülü Sermaye”, **Yaklaşım**, Sayı.172, Nisan 2007, s.115.

⁶⁹⁴ Şükrü Kızılot, “Yeni Kurumlar Vergisi Kanunu’nda Örtülü Sermaye”, **Yaklaşım**, Sayı.164, Ağustos 2006,s.33.

⁶⁹⁵ 5520 sayılı KVK'nun md. 12/7 düzenlemesi aşağıdaki gibidir.

“Örtülü sermaye

Madde 12- ...

(7) Örtülü sermaye üzerinden kur farkı hariç, faiz ve benzeri ödemeler veya hesaplanan tutarlar, Gelir ve Kurumlar Vergisi kanunlarının uygulanmasında, gerek borç alan gerekse borç veren nezdinde, örtülü sermaye şartlarının gerçekleştiği hesap döneminin son günü itibarıyla dağıtılmış kâr payı veya dar mükellefler için ana merkeze aktarılan tutar sayılır. Daha önce yapılan vergilendirme işlemleri, tam mükellef kurumlar nezdinde yapılacak düzeltmede örtülü sermayeye ilişkin kur farklarını da kapsayacak şekilde, taraf olan mükellefler nezdinde buna göre düzeltilir. Şu kadar ki, bu düzeltmenin yapılması için örtülü sermaye kullanan kurum adına tarh edilen vergilerin kesinleşmiş ve ödenmiş olması şarttır.”

⁶⁹⁶ 5520 sayılı Kanun gerekçesi, (www.tbmm.gov.tr, Erişim:16.01.2010)

göre, örtülü sermaye tutarı üzerinden hesaplanan faiz ve benzeri tutarlar, gerek borç veren gerekse borç alan nezdinde gelir ve kurumlar vergisi uygulamaları yönünden düzeltilecektir. Öte yandan ilişkili kişinin dar mükellef kurum olması halinde, kur farkı hariç tutar merkeze aktarılan gelir addolunacaktır. İlişkili kişinin tam mükellef kurum olması halinde yapılacak düzeltmede ise kur farkları da dikkate alınacaktır.

1 seri nolu KV Genel Tebliği'nde yapılan açıklamalara göre örtülü sermaye uygulamasında borç veren ilişkili tam mükellef kurum nezdinde düzeltme yapılırken, ilişkili şirketten elde edilen faiz gelirlerinden örtülü sermayeye isabet eden kısımlar kâr payı geliri olarak dikkate alınacaktır. Kâr payı olarak kabul edilen bu gelir şartların varlığı halinde iştirak kazançları istisnası olarak vergiden istisna edilecektir. Tebliğin 12.4.1. bölümündeki kur farkı ile ilgili açıklamalar ise tam olarak anlaşılabilir mahiyette değildir. Örtülü sermayeyi kullandıran nezdinde oluşan kur farkı gelirlerinin kurum kazancının tespitinde dikkate alınmayacağı belirtilmekle birlikte, bu tutarın iştirak kazançları istisnasına konu olup olmaması gereği açık değildir. Bize göre, KVK md.12/7'de yer alan *“tam mükellef kurumlar nezdinde yapılacak düzeltmede örtülü sermayeye ilişkin kur farklarını da kapsayacak şekilde, taraf olan mükellefler nezdinde buna göre düzeltilir”* ibaresinden, tam mükellef kurumundaki kurumların düzeltme işleminde kur farklarının dikkate alınacağı anlaşılmaktadır. Bunun sonucu olarak, borç veren tam mükellef kurumun örtülü sermaye dolayısıyla elde ettiği faiz ve kur farkı gelirlerinin *“iştirak kazancı”* olarak beyannameye dahil edilmesi gerekir. Öte yandan borç veren kurum nezdinde aleyhe oluşan kur farkları ise kanunen kabul edilmeyen gider mahiyetindedir.⁶⁹⁸

⁶⁹⁷ Özbalcı, **Kurumlar Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları**, s.333.

⁶⁹⁸ 1 sayılı KV Genel Tebliği, 12.4.1. bölümündeki açıklama aşağıdaki gibidir.

“12.4.1. Borç verenin tam mükellef kurum olması

Kullanılan borç nedeniyle, geçici vergi dönemi içinde örtülü sermaye şartlarının gerçekleşmesi halinde, o dönemde daha önce borç alan kurum tarafından giderleştirilen faiz, kur farkı ve benzeri giderler, bu işlemin yapıldığı geçici vergi döneminde hesaben gerekli düzeltmeye tabi tutulabilecektir. Borç veren kurum tarafından da aynı dönem içinde düzeltme yapılabilmesi mümkündür.

...
Borç veren tarafından düzeltme yapılırken, faiz gelirlerinden örtülü sermayeye isabet eden kısımlar kâr payı geliri olarak dikkate alınacak ve şartların varlığı halinde iştirak kazançları istisnası olarak vergiden istisna edilecek; kur farkı gelirlerinden örtülü sermayeye isabet eden herhangi bir tutar var ise bu gelirler de vergiye tabi kazancın tespitinde dikkate alınmayacak; YTL'nin değer kazanması sonucu örtülü olarak konulmuş sermayeye isabet eden bir kur farkı giderinin mevcut bulunması halinde de bu gider vergiye tabi kazancın tespitinde dikkate alınmayacaktır.

...”

Diğer taraftan, örtülü sermaye uygulamasında yapılması gereken kâr dağıtımına ilişkin stopaj uygulamasında borç veren ilişkili kişinin hukuki statüsü önemlidir. Borç veren kişinin tam mükellef kurum olması halinde, kâr dağıtım stopajı yapılmasına gerek yoktur. Ancak borç verenin gerçek kişi, dar mükellef kurum veya vergiden muaf herhangi bir kişi olması halinde, örtülü sermaye üzerinden ödenen faizler⁶⁹⁹ borç veren nezdinde, örtülü sermaye koşullarının gerçekleştiği hesap döneminin son günü itibarıyla dağıtılan kâr payı addolunarak kâr dağıtım stopajına konu edilecektir. Stopaj uygulamasında dağıtım yapılan kâr payı tutarı, net değer olarak kabul edilmek suretiyle, brüte iblağ edilecek ve bu tutar üzerinden kâr dağıtım stopajı yapılacaktır.⁷⁰⁰ Stopaj uygulamasında, örtülü sermayeden kaynaklanan kur farkı giderleri kâr payı olarak dikkate alınmaz⁷⁰¹ ancak “kur farkı” dışındaki faiz vb. ödemeler stopaj matrahına dahildir.⁷⁰² Kur farkı tutarlarının stopaj matrahına dahil edilmemesi, stopaj uygulamasında Maliye Bakanlığı’nın uygulamalarına paralellik arz etmektedir. Diğer bir ifade ile örtülü sermaye sayılan borçlanma dolayısıyla, borç veren dar mükellef kurum, gerçek kişi veya vergiden muaf herhangi bir kişi lehine oluşan kur farkları gelir olarak dikkate alınmaz. Başka bir deyişle, kâr dağıtım stopajı uygulamasında örtülü sermaye üzerinden hesaplanan kur farkları, faizlerin aksine dağıtılan temettü gibi kabul edilmemiştir.

KVK md.12/7’nin son cümlesinde, düzeltme yapılabilmesi için örtülü sermaye kullanan kurum adına tarh edilen “*vergilerin kesinleşmesi ve ödenmesi*” tabiri

⁶⁹⁹ Genel Tebliğe göre, faizin fiilen ödenmemesi halinde vergi kesintisi yapılmayacaktır. Konuyla ilgili olarak 1 sayılı KVGT 12.4.2. bölümünde yer alan açıklama aşağıdaki gibidir.

“Ayrıca, mükellefler, örtülü sermaye uygulaması nedeniyle kullandıkları borçların örtülü sermayeye isabet eden tutarına ilişkin faizleri giderleştirmemeleri ve tahakkuk eden bu faiz tutarlarını ödememeleri halinde, tahakkuk eden ancak ödenmemiş olan bu tutarların henüz dağıtılmış bir kâr payı olarak değerlendirilmesi mümkün olmayacağından, kâr payı stopajına tabi tutulması da söz konusu olmayacaktır. Anılan faiz tutarlarının ödenmesi halinde ise kâr payının dağıtıldığı kabul edilecektir.”

⁷⁰⁰ Örtülü olarak dağıtılan kâr payı tutarının bilindiği durumda, stopaj matrahı aşağıdaki formülle hesaplanabilir.

Stopaj matrahı = Net Tutar / (1 - Vergi Oranı)

⁷⁰¹ 1 sayılı KV Genel Tebliği, 12.4.2. bölümündeki açıklama aşağıdaki gibidir.

“12.4.2. Borç verenin dar mükellef kurum, gerçek kişi, vergiye tabi olmayan veya vergiden muaf herhangi bir kişi olması

Borç para verenin dar mükellef kurum, gerçek kişi veya vergiden muaf herhangi bir kişi olması durumunda, örtülü sermaye üzerinden ödenen faizler borç veren nezdinde, örtülü sermaye şartlarının gerçekleştiği hesap döneminin son günü itibarıyla dağıtılmış kâr payı olarak kabul edilecektir. Bu şekilde dağıtılmış kâr payı, net kâr payı tutarı olarak dikkate alınacak ve brüte tamamlanarak belirlenen oranlarda vergi kesintisine tabi tutulacaktır. Örtülü sermayeye isabet eden kur farkı giderlerinin kâr payı olarak kabul edilmesi ve dolayısıyla vergi kesintisine tabi tutulması söz konusu değildir...”

⁷⁰² Şerafettin Karakış, “Yeni Kurumlar Vergisi Kanununda Yer Alan Örtülü Sermaye Müessesesi”, **Vergi Dünyası**, , Sayı.305, Ocak 2007, s.61.

kullanılmıştır. Zarar beyan eden bir kurumun örtülü sermaye kullanması halinde, borç verenler nezdinde ne zaman düzeltme yapılacağı kanuni düzenlemede açık değildir. Diğer bir ifade ile zarar beyan eden kurumlarda, tarh edilen vergilerin kesinleşmesi ve ödenmesi kriterinin aranıp aranmayacağı, eğer aranacaksa, bu koşulların ne zaman yerine getirilmiş sayılacağı mevzuatta açık değildir. Örneğin zarar beyan eden bir kurumun, geçici vergi beyanı sırasında örtülü sermaye olduğu kesin olan bir borçlanmayla ilgili olarak ortaya çıkan kur farkı ve faiz ödemesini yaptığı, para kullandıran şirketler düzelterek midir? Diğer bir ifade ile zarar beyan eden kurumun faiz ve kur farkı tutarlarını KKEG olarak dikkate alması halinde, para kullandıran kurum bu faiz ve kur farkı tutarlarını temettü kazancı olarak beyan edecek midir?

Zarar beyan eden kurumlarla ilgili olarak, KVK md.12/7'nin son cümlesinde yer alan koşulun nasıl dikkate alınması gerektiği konusu, yasa metninde ve genel tebliğde açık değildir. Kanımızca, kural olarak mükelleflerin kendi beyanlarına karşı dava açamamaları nedeniyle, örtülü sermaye dolayısıyla hesaplanan kur farkı ve faiz giderlerinin kanunen kabul edilmeyen olarak dikkate alınması halinde, KVK md.12/7'de yer alan vergilerin kesinleşmesi koşulu karşılanmış olmaktadır. Öte yandan vergilerin ödenmesi koşulu burada uygulanamaz olduğundan aranmaz. Bu nedenle, örtülü sermaye için hesaplanan faiz ve kur farkının KKEG olarak geçici vergi beyanlarında gösterilmesi, KVK md.12/7 anlamında düzeltme işlemi için yeterli olmalıdır. Bu nedenle örtülü sermaye olarak kabul edilen borcu kullandıran ortakların da söz konusu alacaklarla ilgili olarak hesaplanan faiz ve kur farkı tutarlarının “*temettü*” geliri olarak dikkate almaları gerekir.

Diğer taraftan bir vergi güvenlik tedbiri olarak düşünülen örtülü sermaye üzerinden ödenen faiz ve kur farklarının elde eden yönünden de temettü olarak kabul edilmesi bazı hallerde hazine kaybına yol açabilmektedir. Diğer bir ifade ile bir vergi güvenlik tedbiri olan örtülü sermaye uygulamasında kanunda öngörülen tedbir, devletin vergi gelirini artıracığı yerde azaltmaktadır.

Özellikle örtülü sermayeye sahip kurumun zarar beyan ettiği ve borcu kullandıran kurumun ise kâr beyan ettiği durumlarda hazine zararı belirgin bir şekilde ortaya çıkacaktır. Borcu kullanan şirket, borcun maliyeti olan faiz ve kur farkını KKEG

yapmak suretiyle, mevcut zarar tutarını azaltacaktır. Ancak bu durum reel vergi yükünü artırmayacaktır. Çünkü ortada devlete fiilen ödenen bir kurumlar vergisi yoktur. Diğer taraftan geliri elde eden ve normalde kurumlar vergisi matrahına eklemek zorunda olan tam mükellef kurum, elde ettiği faiz ve kur farkı gelirini temettü (kâr payı) olarak beyan edecek ve bu tutarı KVK md. 5/1 uyarınca istisna kazanç olarak vergi matrahından düşecektir. Diğer bir ifade ile zaten vergi ödemeyen bir şirket KKEG yaparken, gelir olarak matrahına eklemek zorunda olan bir mükellef, bu tutarı istisna gelir olarak matrahtan düşmüş olacaktır. Sonuç olarak, örtülü sermaye müessesesindeki düzeltme uygulaması sonucunda, hazinenin toplam kurumlar vergisi hasılatı düşmüş olacaktır. Nitekim yayınlanan çeşitli makalelerde örtülü sermaye düzenlemesinin hazine aleyhine bir sonuç doğurabileceği örneklerle açıklanmıştır.⁷⁰³

Örtülü sermaye kullandıran kurum tarafından hesap dönemi içerisinde düzeltme yapılabilirken, hesap dönemi kapandıktan sonra düzeltme, vergi dairesince Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre yapılacaktır.⁷⁰⁴

c. Lehe olan kur farkları

Türk parasının yabancı paralar karşısında değer kazandığı dönemlerde, örtülü sermaye olarak kabul edilen bir dövizli borcu kullanan kurum nezdinde kur farkı geliri doğmaktadır. Örtülü sermaye kullanımından kaynaklanan kur farkı giderleri KKEG olarak dikkate alınırken, kur farkı gelirleriyle ilgili KVK’nda bir açıklık bulunmamaktadır.

Konuya ilişkin olarak Maliye Bakanlığı’nca genel tebliğ bazında açıklanan görüşe göre, örtülü sermaye kullanan kurum nezdinde, Türk Lirasının değer kazanmasından kaynaklanan kur farkı gelirleri, vergiye tabi matrahın tespitinde dikkate alınmayacaktır.⁷⁰⁵ Bakanlık bu görüşü ile kur farkı giderlerinin KKEG olmasıyla bir paralellik kurarak, kendi içinde tutarlılık sergilemiştir.

⁷⁰³ Nalan Tanış, “Örtülü Sermaye Üzerinden Hesaplanan Faiz ve Kur Farkı ile Transfer Fiyatlaması Nedeniyle Ortaya Çıkan Örtülü Kazancın “Kâr Payı” Olarak Değerlendirilmesinin Devlet Açısından Vergi Kaybına Neden Olacak Sonuçları”, **Yaklaşım**, Sayı.168, Aralık 2006, s.201-203; Mehmet Müstehlik, “Örtülü Sermaye Üzerinden mi, Transfer Fiyatlandırması Yoluyla mı Kâr Dağıtalım?”, **E-Yaklaşım**, Sayı.61, Ağustos 2008, (www.yaklasim.com.tr, Erişim:01.11.2009)

⁷⁰⁴ 1 sayılı KVGT, 12.4.1 bölümü.

⁷⁰⁵ 1 sayılı KV Genel Tebliği, 12.3. bölümündeki açıklama aşağıdaki gibidir.

Diğer taraftan konuya ilişkin olarak yazında farklı görüşler bulunmaktadır. Özbalcı'ya göre aleyhe kur farkları KKEG niteliğinde olduğu için lehe doğan kur farklarının vergilendirilmesinin herhangi bir yasal dayanağı bulunmamakla birlikte bu gelirlerin vergilendirilmemesi için yasada bir istisna hükmü bulunmalıdır.⁷⁰⁶ Atabey'e göre, Türk Lirasının değer kazanması sonucunda oluşan kur farkı gelirlerinin kurum kazancının tespitinde gelir olarak dikkate alınmaması gerekir.⁷⁰⁷ Bizim düşüncemize göre, kur farkı gelirlerinin vergiden istisna olduğunu gösteren herhangi bir yasal düzenleme bulunmasa da, Genel Tebliğde ileri sürülen Bakanlık görüşü isabetlidir. Kur farkı giderlerinin KKEG yapıldığı bir ortamda, aynı türdeki kur farkı gelirlerinin gelir olarak dikkate alınmasının yasal bir dayanağı yoktur.

C. Örtülü Kazanç Dağıtımı ve Transfer Fiyatlaması Konularında Kur Farkı Uygulaması

Örtülü kazanç dağıtımı, mülga 5422 sayılı KVK'nun 17'nci maddesinde, şirketlerin ortaklarına kurumlar vergisine tabi tutulmaksızın kâr aktarmasını engellemeye dönüm bir vergi güvenlik müessesesi⁷⁰⁸ olarak öngörülmüştür. Daha sonra 2006 yılında yasalaşan 5520 sayılı KVK'nun 13'ncü maddesinde bu müessese "*transfer fiyatlandırması yoluyla kazanç dağıtımı*" olarak yeni bir anlayışla güncellenmiştir. Yeni düzenleme hazırlanırken uluslararası gelişmeler ve Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Teşkilatı (OECD) düzenlemeleri göz önünde tutulmuştur.⁷⁰⁹

Transfer fiyatlandırması kurallarına göre ilişkili kişilerle yapılan her türlü alım, satım ve hizmetin emsallere uygunluk ilkesine göre fiyatlandırılması gerekir.⁷¹⁰ Bu

"12.3. Örtülü sermaye uygulamasında kur farkı gelirlerinin durumu
Kurumların kullanmış olduğu borçların örtülü sermaye kapsamında değerlendirilmiş olması halinde, örtülü sermaye üzerinden ödenen veya hesaplanan faiz, kur farkları ve benzeri giderlerin, Kurumlar Vergisi Kanununun 11 inci maddesinin birinci fıkrasının (b) bendine göre gider olarak yazılması mümkün bulunmadığından, örtülü sermaye kabul edilen borçlanmalarda YTL'nin değer kazanması sonucu oluşacak kur farkı gelirlerinin de söz konusu borcun örtülü yoldan konulan bir sermaye olarak kabul edilmesinin bir sonucu olarak, vergiye tabi kurum kazancının tespitinde gelir olarak dikkate alınması söz konusu olmayacaktır."

⁷⁰⁶ Özbalcı, **Kurumlar Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları**, s.341.

⁷⁰⁷ Mesut Atabey, "Yeni 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nda Örtülü Sermaye Müessesesi", **E-Yaklaşım**, Ekim 2008. (www.yaklasim.com.tr, Erişim:01.11.2009)

⁷⁰⁸ Mesut Koyuncu, **Örtülü Sermaye Örtülü Kazanç Dağıtımı ve Uluslararası Transfer Fiyatlandırması**, İstanbul:Maliye Hesap Uzmanları Derneği, 2005, s.150.

⁷⁰⁹ 5520 sayılı KVK Gerekçesi (www.tbmm.gov.tr, Erişim:01.11.2009)

⁷¹⁰ 5520 sayılı KVK'nun 13'ncü maddesinde ilişkili kişi ve emsallere uygunluk ilkesi konuları tanımlanmış olup Kanun düzenlemesinin ilgili kısımları aşağıdaki gibidir.

ilkeye aykırı bir şekilde yapılan hareketlerde kurum kazancının örtülü olarak dağıtıldığı varsayılır.⁷¹¹

Gerek örtülü kazanç dağıtımı gerekse transfer fiyatlandırması konularında doğrudan kur farklarını ilgilendiren konular sınırlıdır. Kurumların ilişkili kişilerle yapmış oldukları yabancı para cinsinden borçlanmalarda uygulanan resmi kurları baz almaları ve ortaya çıkan kur farklarını ödemeleri halinde bu borçlanmalar örtülü kazanç dağıtımı veya transfer fiyatlandırması yönünden bir sorun yaratmamaktadır. Borcun fiyatı faiz olduğuna göre borçlanmadan kaynaklanan kur farkları transfer fiyatlandırması konusu dışındadır.⁷¹²

Öte yandan ilişkili kişilerle yaşanan borçlanmalar nedeniyle ilgili olarak mevzuatın eski şekli olan örtülü kazanç dağıtımı uygulamasının geçerli olduğu dönemde Danıştay tarafından çok sayıda karar verilmişken, transfer fiyatlandırması uygulamasıyla ilgili olarak henüz az sayıda yargı kararı bulunmaktadır. Örtülü kazanç dağıtımı konusunda kur farklarını ilgilendiren kararlar aşağıda özetlenmiştir.

Danıştay eski mevzuatın geçerli olduğu döneme ilişkin verdiği bir kararında, bankadan dövizli olarak almış olduğu bir krediyi kayıtlarında maliyetlerinde veya giderlerinde göstermeksizin ortağına aktaran bir Şirketin bu işlemini, örtülü kazanç

“Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı

Madde 13- (1) Kurumlar, ilişkili kişilerle emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit ettikleri bedel veya fiyat üzerinden mal veya hizmet alım ya da satımında bulunursa, kazanç tamamen veya kısmen transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılmış sayılır. Alım, satım, imalat ve inşaat işlemleri, kiralama ve kiraya verme işlemleri, ödünç para alınması ve verilmesi, ikramiye, ücret ve benzeri ödemeleri gerektiren işlemler her hal ve şartta mal veya hizmet alım ya da satımı olarak değerlendirilir.

(2) İlişkili kişi; kurumların kendi ortakları, kurumların veya ortaklarının ilgili bulunduğu gerçek kişi veya kurum ile idaresi, denetimi veya sermayesi bakımından doğrudan veya dolaylı olarak bağlı bulunduğu ya da nüfuzu altında bulundurduğu gerçek kişi veya kurumları ifade eder. Ortakların eşleri, ortakların veya eşlerinin üstsoy ve altsoy ile üçüncü derece dahil yansoy hısımları ve kayın hısımları da ilişkili kişi sayılır. Kazancın elde edildiği ülke vergi sisteminin, Türk vergi sisteminin yarattığı vergilendirme kapasitesi ile aynı düzeyde bir vergilendirme imkânı sağlayıp sağlamadığı ve bilgi değişimi hususunun göz önünde bulundurulması suretiyle Bakanlar Kurulunca ilan edilen ülkelerde veya bölgelerde bulunan kişilerle yapılmış tüm işlemler, ilişkili kişilerle yapılmış sayılır.

(3) Emsallere uygunluk ilkesi, ilişkili kişilerle yapılan mal veya hizmet alım ya da satımında uygulanan fiyat veya bedelin, aralarında böyle bir ilişkinin bulunmaması durumunda oluşacak fiyat veya bedele uygun olmasını ifade eder. Emsallere uygunluk ilkesi doğrultusunda tespit edilen fiyat veya bedellere ilişkin hesaplamalara ait kayıt, cetvel ve belgelerin ispat edici kâğıtlar olarak saklanması zorunludur.

⁷¹¹ KVK md.13'te düzenlenen konuyla ilgili olarak 06.12.2007 gün ve 26722 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanan 2007/12888 sayılı “*Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Karar*” ve Maliye Bakanlığı tarafından yayınlanan “*Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında*” Genel Tebliğler ile yapılan düzenlemeler mevcuttur. Konuyla ilgili ilk genel tebliğ 18.11.2007 gün ve 26704 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanmıştır. Konuyla ilgili detay açıklamalar için söz konusu düzenlemelere bakılabilir.

dağıtımını olarak nitelendirmiştir.⁷¹³ 5520 sayılı KVK'nun yürürlüğe girmesi ile birlikte banka veya bir finans kurumundan alınan ve grup şirketlerine kısmen veya tamamen aktarılan kredilerin aynı faiz ve vade yapısında birden fazla şirkete paylaşılması durumunda örtülü sermayeden söz edilmemektedir.⁷¹⁴ Çünkü 5520 sayılı KVK'nun 12/6-b hükmü uyarınca bankalardan alınan kredilerin aynen aktarılması kaynağı kullanan kurum yönünden örtülü sermaye olarak kabul edilmemiştir. Diğer taraftan, kaynağın kullanımına aracılık eden kurum yönünden işlemin mahiyeti yasa da açıklanmamıştır. Konuyla ilgili olarak verilen bir özelgede, bankadan temin edilen bir kredinin grup şirkete aktarılması işlemi ilişkili kişiye sunulan bir finansman hizmeti olarak ifade edilmiştir.⁷¹⁵ Bize göre özelgede yapılan tanımlama hatalıdır. Burada ilişkili kişiye yapılan hizmet bir finansman hizmeti olmaktan daha çok bir kredi temin hizmeti veya aracılık hizmetidir.

Danıştay bir kararında, *“kaynakların hangi nedenle ortaklara aktarılmış olduğunun her bir iş için ayrı ayrı belirlenmesi ve işin niteliği itibarıyla örtülü kazanç olup olmadığının ortaya konulması”* şeklindeki vergi mahkemesi kararını benimsememiş, mal ve hizmet alım satımı olmaksızın ortağı olduğu şirkete para kullandırmasını örtülü kazanç dağıtımını olarak kabul etmiştir.⁷¹⁶

⁷¹² Altar Çalışaneller, “Transfer Fiyatlandırması-Örtülü Sermaye İlişkisinde Yaşanan Düzeltme Karmaşası ve Bir Öneri”, **E-Yaklaşım**, Sayı.200, Ağustos 2009, (www.yaklasim.com.tr, Erişim:01.11.2009)

⁷¹³ Dnş.3.D.,T.28.05.2003, E.2000/2317, K.2003/3286, (www.mevbank.com, Erişim:23.07.2008)

“Kuruluş amacı mermer işletmeciliği olan ve yüksek miktarlardaki işletmeye ait nakit kaynağını karşılıksız olarak ve izleyen yılda da devam edecek şekilde paydaşının kullanımına bırakan ve bu işlemi kurum kayıtları dışında tutan davacı kurumun bu borç verme işleminden doğacak kazançtan yoksun bırakıldığı açıktır. Kredinin paydaşa aktarılan kısmına isabet eden faizlerin kurum tarafından gider yazılmamasının, bu durumu değiştirici bir yönü bulunmamaktadır.

Kurum bu işlemler yoluyla paydaşına yoksun kaldığı düzeyde kazancını aktardığı gibi söz konusu kaynağın tümünü işletmenin gereksinmesinde kullanmaktan da yoksun kaldığı açık olduğundan, Kurumlar Vergisi Kanununun 17'nci maddesinde öngörülen koşulların gerçekleşmediği görüşüyle verilen kararda hukuka uygunluk görülmemiştir.”

⁷¹⁴ İYMMO, “Grup Şirketleri Arasındaki Kredi İlişkilerinin Örtülü Sermaye Yönünden İncelenmesi”, **Rapor**, 2007/1, 15.01.2007, s.9.

⁷¹⁵ GİB Özelgesi, T.27.10.2009, Sayı.B.07.1.GİB.0.03.44/4420-26/101199.

⁷¹⁶ Dnş.4.D., T. 20.12.2002, E.2001/1094, K.2002/3990 (www.mevbank.com, Erişim: 23.07.2008)

“Vergi Mahkemesi ... kurumların nakit kaynaklarının ortaklar adına açılmış cari hesaplar aracılığıyla karşılıksız olarak kullandırılması suretiyle örtülü kazanç dağıtımını yapıldığından söz edilebilmesi için kaynakların hangi nedenle ortaklara aktarılmış olduğunun her iş için ayrı ayrı belirlenmesi, işlemin niteliği itibarıyla örtülü kazanç dağıtımını amacına yönelik olup olmadığının açıkça ortaya konulması gerektiği, olayda ise böyle bir tespit bulunmadığından bu suretle hesaplanan matrah üzerinden salınan vergide isabet görülmediği ... gerekçesiyle vergi ve cezanın kaldırılmasına karar vermiştir....

Uyuşmazlık konusu olayda, davacı şirketin ihtilafli yılda ortağı olduğu Anonim Şirketine hiçbir mal ve hizmet karşılığı olmaksızın kullandığı nakit para için şirket lehine faiz geliri tahakkuk ettirmediği sabittir. Anılan Kanun hükmü [5422 s. KVK md.17] uyarınca ödünç para verme işlemi nedeniyle faiz tahakkuk ettirilmesi gerektiğinden, yükümlünün ortağı olduğu şirkete nakit para vermek ve buna karşılık faiz hesaplamamak suretiyle borç alan kişi ve

Danıştay bir kararlarında, ortaklar tarafından şirket kaynaklarının kullanılması örtülü kazanç dağıtımına konu edilmesi gereken bir durum olmasını kabul etmekle birlikte, emsal faiz oranı olarak kredi faizleri yerine “*mevduat faiz oranının*” esas alınması gerektiğine hükmetmiştir.⁷¹⁷ Ancak kararda vadeli mevduat faizinin mi yoksa vadesiz mevduat faizinin mi esas alınması gerektiği konusunda bir açıklık bulunmamaktadır.

Danıştay bir kararında, şirket ortaklarının ortağı bulunan şirketin üçüncü şahıslara olan borçlarının faiz tahakkuk ettirilmeksizin ödenmesini örtülü kazanç dağıtımı olarak nitelendirmiş ancak, matrah farkının hesaplanmasında yapılan ödemelerin döviz cinsinden borç para verme şeklinde düşünülmesi ve kur farkı hesaplanması şeklindeki uygulamayı uygun bulmamıştır. Yüksek mahkeme, banka tarafından uygulanan reeskont faiz haddinin esas alınarak adat hesaplanması gerektiğine hükmetmiştir.⁷¹⁸

Danıştay bir kararında, mükellef kurum tarafından bankadan kullanılan kredinin başka bir şirkete aktarılması dolayısıyla ortaya çıkan faiz ve kur farklarının da olması gerekenden daha düşük aktarılmasını, örtülü kazanç dağıtımına konu kabul etmiş ancak bilirkişi raporlarında rakamlar arasında yaşanan tutarsızlıklar nedeniyle vergi mahkemesi kararını bozmuştur.⁷¹⁹

işletmeye doğrudan menfaat sağladığı dolayısıyla örtülü kazanç dağıtımında bulunduğu sonucuna varıldığından inceleme raporunda buna göre saptanan matrah farkı üzerinden tarhiyat yapılmasında yasaya aykırılık bulunmamaktadır.”

⁷¹⁷ Dnş.3.D., T.21.10.1998, E.1997/205, K.1998/3658, (www.mevbank.com, Erişim:13.07.2008)

“Davacı şirket tarafından ihtilafli dönemde şirket ortaklarına karşılığında faiz tahakkuk ettirilmeksizin ödünç para verilmesi suretiyle örtülü kazanç dağıtımı yapıldığı anlaşıldığından, adat uygulaması yoluyla re'sen takdir olunan matrah farkı üzerinden tarhiyat yapılmasında yasaya aykırılık görülmemiştir. Ancak, matrah farkının hesaplanmasında şirket ortakları tarafından ödünç alınan paraların şirketten çekildiği ve daha sonra tekrar şirkete yatırıldığı tarihler arasında kalan süre için bankaların uyguladığı mevduat faizi oranının esas alınması gerekmektedir. Bu nedenle, matrah farkının kredi faiz oranı uygulanması suretiyle belirlenmesinde hukuka uyarlık görülmemiştir.”

⁷¹⁸ Dnş.3.D., T.10.05.2001, E.1999/3615, K.2001/1821, (www.mevbank.com, Erişim:13.07.2008)

“Şirket ortaklarının ortağı bulunduğu başkaca bir şirkete karşılığında faiz tahakkuk ettirilmeksizin o şirketin üçüncü kişilere olan borçlarının ödenmesi yoluyla ödünç para verilmesi suretiyle örtülü kazanç dağıtımı yapıldığı hususu saptanmış olduğundan re'sen takdir yoluyla tarhiyat yapılmasında yasaya aykırılık görülmemiş ise de; matrah farkının hesaplanmasında, davacı şirketin ortaklarının ortağı bulunduğu ... A.Ş.'ye karşılıksız olarak kullandırılmış olan paraların şirketten çekildiği tarihler ile 31.12.1997 tarihi arasındaki süreler için adat uygulaması yapılması ve hesaplamada o tarihler arasında ... Bankası tarafından uygulanmış olan reeskont faiz oranının esas alınması gerekmektedir. Bu nedenle, matrah farkının ... A.Ş.'ye ve onun adına üçüncü şahıslara yapılan ödemeler yoluyla verilen paraların döviz cinsinden verilen borç olarak düşünülmesi ve yıl sonunda oluşan kur farkının esas alınması suretiyle belirlenmesinde hukuka uygunluk görülmemiştir.”

⁷¹⁹ Dnş.9.D., T.20.06.2006, E.2005/582, K.2006/2562, (www.mevbank.com, Erişim:13.07.2008)

D. Serbest Bölgelerde Kayıtlı Şirketlerin Kur Farkı Gelirlerinin Kurumlar Vergisine Tabi Tutulması

1. Serbest bölgelerin tanımı ve niteliği

Serbest bölgelerle ilgili düzenlemeler esas olarak 3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu'nda⁷²⁰ (SBK) yapılmıştır. Ayrıca 4458 sayılı Gümrük Kanunu'nun (GK) 152 – 162'nci maddelerinde serbest bölgelerle ilgili hükümlere de yer verilmiştir. Serbest bölgeler, Türkiye'nin siyasi sınırları içerisinde bulunmakla birlikte Türkiye gümrük bölgesi dışında kabul edilen bölgelerdir(GK md.152). *Serbest bölgeler, bir ülkenin siyasi sınırları içinde bulunmakla birlikte dış ticaret, vergi ve gümrük mevzuatının uygulanması bakımından gümrük bölgesi sınırları dışında sayıldığından ülkede geçerli ticari, mali ve ekonomik alanlara ilişkin yasal düzenlemelerin ya hiç uygulanmadığı ya da kısmen uygulandığı bölgelerdir.*⁷²¹

Serbest bölgeler ihracata yönelik yatırım ve üretimi teşvik etmek, doğrudan yabancı yatırımları ve teknoloji girişini hızlandırmak, işletmeleri ihracata yönlendirmek ve uluslararası ticareti geliştirmek amacıyla kurulmuştur (3218 sayılı SBK'nun 5810 sayılı kanunla değişik 1. maddesi). Serbest bölgelerin gelişmesini teşvik etmek amacıyla serbest bölgelerde faaliyet gösteren kişi ve kurumlara dönük çeşitli vergi muafiyet ve istisnaları tanınmıştır. Uygulanan vergi muafiyet ve istisnaları, serbest bölgelerin ilk kez kurulduğu 1984 yılından itibaren, zaman içerisinde değişiklikler göstermiştir. Tarihi

“Tarhiyatın dayanağı olan vergi inceleme raporunda, yükümlü şirketin, yönetimi ve ortakları bakımından ilgili bulunduğu A.Ş. ile olan ticari ilişkilerini izlediği hesapta, bu şirkete yapılan mal ve hizmet teslimlerinin ve nakit aktarımlarının izlendiğinde tartışma bulunmamaktadır. Çeşitli bankalardan kullanılan 5.501.232.740.400,- lira kredinin % 75,21'ine tekabül eden 4.137.675.600.895,- lira A.Ş.'ne aktarıldığından ve bu krediler için tahakkuk eden 1.917.517.256.974,- lira faizin, adı geçen şirkete aktarılan krediye isabet eden kısmının 1.442.233.903.224,- lira olmasına karşın, yükümlü şirket tarafından düzenlenen faiz faturasının, 644.866.524.000,- lira olduğunda da tartışma yoktur....

Bilirkişi tarafından düzenlenen, ek raporda ise ... şirket tarafından A.Ş.'ne yansıtılması gereken faiz ve kur farkı tutarı, ... lira olarak belirlenmiştir.

Aynı bilirkişi tarafından aynı yöntem izlenerek düzenlenen iki raporda iki farklı sonuca ulaşılmış olup, bu farklılığın kaynağı düzenlenen ek raporda ortaya konulmadığı gibi Vergi Mahkemesince de saptanmamıştır.

Bu durumda kredi aktarılan A.Ş.'nin defter ve belgeleri de incelenmek suretiyle yeni bilirkişi incelemesi yaptırılarak iki rapor arasındaki farklılığın nedeni saptandıktan sonra belirecek duruma göre yeniden karar verilmesi gerektiğinden, kararın bozulması gerekmektedir.”

⁷²⁰ 15.06.1985 gün ve 18785 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

⁷²¹ Orhan Pala, “Serbest Bölgelerin Vergi Kanunları Karşısındaki Durumu (I)”, **Vergi Dünyası**, Sayı.333, Mayıs 2009,s.131. Benzer bir tanım Işık'ın kitabında sn. Sedat Güner'in (**Serbest Bölgeler**, İzmir:Anadolu Matbaacılık 1995) çalışmasına atfen yapılmıştır (İsmail Işık, **Vergi Muhasebe ve Dış Ticaret Uygulamaları Açısından Serbest Bölgeler**, Ankara:Maliye ve Hukuk Yayınları, 2007, s.1.).

gelişime bakıldığında zaman içerisinde istisna ve muafiyetlerin azaldığı, bunlara dönük sınırlamaların arttığı dikkat çekmektedir.

Serbest bölgelerde her türlü ödeme kural olarak dövizle yapılır. Ancak Bakanlar Kurulu ödemelerin Türk Lirası ile yapılmasına da karar verebilir (SBK md.9/1). Bakanlar Kurulu, SBK'nun kendisine verdiği yetkiyi kullanarak, serbest bölgede yatırım sırasında ortaya çıkan mal ve hizmet bedellerinin, işçi ücretlerinin ve kiralara döviz veya Türk Lirası kullanılarak ve Bölge Müdürlüğü ile bu bölgelerdeki diğer kamu kurum ve kuruluşlarında çalışanlara yapılan bütün ödemelerin Türk Lirası ile ödenmesine karar vermiştir.⁷²²

Kullanıcıların tutmak zorunda oldukları defterler ile düzenleyecekleri belgelere ilişkin olarak, VUK hükümlerine bağlı olmaksızın düzenleme yapmaya Maliye Bakanlığı yetkilidir (SBK md.6/3). Maliye Bakanlığı bu yetkisini VUK genel tebliğleri ile kullanmıştır. 345 seri nolu VUK Genel Tebliğinin⁷²³ B bölümü düzenlemesine göre, serbest bölgede faaliyet gösteren mükellefler 31.12.2004 tarihinden itibaren VUK mevzuatına uygun bir şekilde bilanço usulüne göre defter tutmak, belge ve kayıt düzenine uymakla yükümlüdürler. 348 nolu VUK Genel Tebliğ⁷²⁴ düzenlemesi ile serbest bölgede bulunan mükelleflerin defter kayıtlarını Türk Lirası veya T.C. Merkez Bankası tarafından değeri günlük olarak belirlenen yabancı paralardan herhangi biriyle tutması mümkündür. Defterlerini yabancı para birimiyle tutan mükelleflere dönük 348 nolu VUK Genel Tebliğinin 4 nolu bölümünde aşağıdaki açıklamalar yapılmıştır.

“Buna göre serbest bölgede faaliyet gösteren söz konusu mükellefler, Türk para birimiyle veya başka bir yabancı para birimiyle yapılan işlemlerini, işlemin gerçekleştiği günün Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası döviz alış kuruyla ilgili para birimine çevirecekler, iktisadi işletmeye dahil kıymetlerin değerleri ile vergi matrahlarını kayıt yapılan para birimine göre tespit edecekler, ancak beyannamelerini (verilmesi gereken ayın ilk gününün kuruyla) Türk parasına çevirerek vereceklerdir.

⁷²² 85/9801 no. ve 16.08.1985 tarihli Serbest Bölgelerde Türk Lirasıyla Yapılabilecek Ödemelere Dair Karar, md.1 (BKK 07.09.1985 gün ve 18861 sayılı RG’de yayınlanmıştır.)

⁷²³ 28.02.2005 gün ve 25741 sayılı RG’de yayınlanmıştır.

⁷²⁴ 12.05.2005 gün ve 25813 sayılı RG’de yayınlanmıştır.

Defter kayıtlarına esas alınan yabancı para biriminden ilk kayıt yapılan hesap dönemi dahil beşinci hesap döneminin sonuna kadar dönülemeyecektir.

Verginin ödenmesi, mahsubu ve iadesi işlemlerinde de Türk para birimi esas alınacaktır.”

Yukarıda yer verilen Genel Tebliğ açıklamaları, serbest bölgelerde dövizli işlemlerde yaşanan sorunları çözmekte yeterli değildir. Dövizli olarak defterlerini tutan firmalar da dahil olmak üzere tüm mükellefler beyannamelerini ve eklerini Türk Lirası değerlerle düzenlemek zorundadırlar. Örneğin beyanname ekleri arasında yer alan bilanço ve gelir tablolarının Türk Lirası değerleriyle gösterilmesi gerekir. Ayrıca bir önceki yıla ait mali tablo bilgilerinin de Türk Lirası değeriyle gösterilmesi gerekmektedir. Söz konusu eklerin hangi kurlarla dönüştürüleceği konusunda Maliye Bakanlığı tarafından yapılan bir düzenleme mevcut değildir. Uygulamada firmalar beyannamenin verildiği ayın ilk günkü döviz alış kurunu esas almaktadırlar. Ancak bu da sorunu çözmektedir. Bir önceki yıl mali tablolarında da aynı kurun esas alınması halinde, önceki beyannamede gösterilen değerle farklılık oluşmaktadır.⁷²⁵

Serbest bölgelerde dövizli olarak kayıtların tutulması bu bölgelerde mevcut firmaların kayıtlarında kur farkları doğmasına engel bir durum değildir. Örneğin kayıtlarını Amerikan Doları olarak tutan bir firma için Türk Lirası ve Euro birer dövizdir ve bu dövizlerde olan mevcut, alacak ve borçların, yabancı paralar olarak değerlendirilmesi gerekir.

Dövizli defter tutan firmalarda kur farkları doğmasına yol açan bir başka neden de vergi karşılıklarından kaynaklanmaktadır. Kayıtların döviz olarak tutulmasına rağmen beyannamelerde ve vergi ödemelerinde Türk Lirası kullanılmaktadır. Hesap döneminin kapandığı, beyanname verildiği ve vergi ödemesinin yapıldığı tarihler farklı tarihler olmaktadır. Bu farklı tarihlerdeki döviz kurlarının da farklı olması dolayısıyla, kaydi olarak hesaplanan, beyan edilen ve ödenen vergi tutarlarının dövizle tutulan kayıtlarda görünümü farklı olmaktadır. Bu durum da kayıtlarda kur farkları doğurmaktadır.

2. Serbest Bölgeler Kanunu orijinal md.6'da yer alan gelir ve kurumlar vergisi istisnası

3218 sayılı Kanunun orijinal halindeki 6'ncı maddesi⁷²⁶ sınırsız bir şekilde gelir, kurumlar ve katma değer vergilerinden muafiyet getiriyordu. Maddenin ilk haline göre serbest bölgeler Türk vergi sisteminde yurt dışı gibi kabul ediliyordu. Hatta daha da ileri bir şekilde serbest bölgelerde elde edilen her türlü kazanç gelir ve kurumlar vergisinden istisna olarak kabul ediliyordu.

Kanunun ilk halinin geçerli olduğu 1985 – 2004 döneminde serbest bölgelerde vergi kanunlarının geçerli olmaması dolayısıyla vergi incelemesi dahi yapılamıyordu. Bu süreçte serbest bölgeleri vergi kaçırma aracı olarak kullandığı gerekçesiyle, yurt içindeki mükellefler vergi incelemelerine tabi tutulmuştur.

3. Serbest Bölgeler Kanunu geç. md. 3'te yer alan gelir ve kurumlar vergisi istisnası

2004 yılında 5084 sayılı Kanunla yapılan düzenleme ile SBK'nun 6'ncı maddesi değiştirilmiş ve sınırsız gelir ve kurumlar vergisi istisnaları madde metninden çıkarılmış ve kanuni veya iş merkezi serbest bölgede bulunan firmalar vergi uygulamalarında tam mükellef olarak kabul edilmeye başlanmıştır.⁷²⁷ Öte yandan aynı Kanunla 3218 sayılı SBK'na eklenen geçici 3'ncü madde ile mevcut muafiyetlerin belirli sürelerle devam etmesi kabul edilmiştir. Yapılan düzenleme ile kazanılmış haklar gözetilmiş ve 06.02.2004 tarihinden önce ruhsat almış firmaların elde ettikleri gelirler için ruhsat sürelerinin bitimine kadar gelir ve kurumlar vergisi istisnalarının devamı kabul edilmiştir. Ayrıca serbest bölgelerde üretim faaliyetiyle uğraşanlar için bu

⁷²⁵ Beyanname ekleri arasında son iki yıla ait gelir tablosu ve bilanço bilgileri yer almaktadır. Dövizli tutarlar aynı olsa bile iki farklı kurun kullanılması dolayısıyla Türk Lirası değerler birbirinden farklılık göstermektedir.

⁷²⁶ 3218 sayılı Kanunun 06.02.2004 tarihine kadar yürürlükteki şekli aşağıdaki gibidir.

“ Muafiyet ve teşvikler

Madde 6- Serbest bölgeler gümrük hattı dışında sayılır.

Bu bölgelerde vergi, resim, harç, gümrük ve kambiyo mükellefiyetlerine dair mevzuat hükümleri uygulanmaz. İşleticiler ve kullanıcılar yatırım ve üretim safhalarında Bakanlar Kurulunca belirlenecek teşviklerden yararlandırılabilir.

Türkiye'deki tam ve dar mükellef gerçek ve tüzel kişilerin serbest bölgedeki faaliyetleri dolayısıyla elde ettikleri kazanç ve iratlar, Türkiye'nin diğer yerlerine getirildiğinin kambiyo mevzuatına göre tevsiki halinde de, gelir ve kurumlar vergilerinden muafır.”

⁷²⁷ Cevdet Okan Bahar, “Türk Serbest Bölgelerinde Faaliyet Gösteren Mükelleflerin “Geçiş Döneminde” Vergilendirilmesi”, **Yaklaşım**, Sayı.196, Nisan 2009, s.114.

bölgelerde elde ettikleri kazançlarından dolayı Türkiye'nin Avrupa Birliği'ne üye olduğu takvim yılına kadar geçerli olan bir vergi istisnası öngörülmüştür. Söz konusu istisna serbest bölgelerde yeni üretim ruhsatı alan firmalar için de geçerlidir. Öte yandan geçici madde 3 ile damga vergisi ve harçlar istisnası ile serbest bölgelerde çalışan ücretlilerle ilgili gelir vergisi istisnası düzenlemeleri de yer almıştır.⁷²⁸

Gerek SBK'nun 6'ncı maddesi gerekse geçici 3. maddede düzenlenen gelir ve kurumlar vergisi istisnası uygulamasında yaşanan en tartışmalı konuların arasında, serbest bölgelerde yürütülen faaliyetler dolayısıyla ortaya çıkan kur farkı gelirlerinin istisna kapsamında değerlendirilip değerlendirilmemesi yer almaktadır. Maliye Bakanlığı yayınlamış olduğu 85 numaralı Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinde, serbest bölge kazanç istisnasının serbest bölgelerde yürütülen faaliyetlere ilişkin olduğunu, serbest bölgede ifa edilse dahi faiz, repo ve benzeri faaliyet dışı gelirlere istisnanın teşmil edilemeyeceğini, bununla birlikte serbest bölgede yürütülen alacaklardan doğan kur farkı gelirlerinin istisna kapsamında olduğu şeklinde görüş ifade etmiştir.⁷²⁹

⁷²⁸ 3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu'na 5084 sayılı Kanunla eklenen Geçici 3'ncü maddenin 5810 sayılı Kanunla değişik hükmü aşağıdaki gibidir.

“Geçici Madde 3 – (Ek: 29/1/2004 – 5084/9 md.)

Bu maddenin yürürlüğe girdiği tarih [06.02.2004] itibarıyla bu Kanuna göre kurulan serbest bölgelerde faaliyette bulunmak üzere ruhsat almış mükelleflerin;

a) Bu bölgelerde gerçekleştirdikleri faaliyetleri dolayısıyla elde ettikleri kazançları, bu maddenin yürürlüğe girdiği tarih itibarıyla faaliyet ruhsatlarında belirtilen süre ile sınırlı olmak üzere gelir veya kurumlar vergisinden müstesnadır. Bu istisnanın 31.12.1960 tarihli ve 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesinin birinci fıkrasının (6) numaralı bendinin (b) alt bendi kapsamında yapılacak tevkifata etkisi yoktur.

b) Bu bölgelerde istihdam ettikleri personele ödedikleri ücretler 31.12.2008 tarihine kadar gelir vergisinden müstesnadır. Ancak, bu maddenin yürürlüğe girdiği tarih itibarıyla ruhsatlarında belirtilen süre 31.12.2008 tarihinden daha önceki bir tarihte sona eriyorsa, istisna uygulamasında ruhsatta yer alan sürenin bitiş tarihi dikkate alınır.

c) Bu bölgelerde gerçekleştirdikleri faaliyetleri ile ilgili olarak yaptıkları işlemler 31.12.2008 tarihine kadar her türlü vergi, resim ve harçtan müstesnadır.

(Değişik ikinci fıkra: 12/11/2008-5810/7 md.) Avrupa Birliğine tam üyeliğin gerçekleştiği tarihi içeren yılın vergilendirme döneminin sonuna kadar;

a) Serbest bölgelerde üretim faaliyetinde bulunan mükelleflerin bu bölgelerde imal ettikleri ürünlerin satışından elde ettikleri kazançları gelir veya kurumlar vergisinden müstesnadır. Bu istisnanın 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesinin birinci fıkrasının (6) numaralı bendinin (b) alt bendi ile 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 15 inci ve 30 uncu maddeleri uyarınca yapılacak tevkifata etkisi yoktur.

b) Bu bölgelerde üretilen ürünlerin FOB bedelinin en az % 85'ini yurtdışına ihraç eden mükelleflerin istihdam ettikleri personele ödedikleri ücretler gelir vergisinden müstesnadır. Bu oranı % 50'ye kadar indirmeye ve kanuni seviyesine kadar yükseltmeye Bakanlar Kurulu yetkilidir. Yıllık satış tutarı bu oranın altında kalan mükelleflerden zamanında tahsil edilmeyen vergiler cezasız olarak, gecikme zammıyla birlikte tahsil edilir.

c) Bu bölgelerde gerçekleştirilen faaliyetlerle ilgili olarak yapılan işlemler ve düzenlenen kağıtlar damga vergisi ve harçlardan müstesnadır.

Bu maddenin uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkilidir.”

⁷²⁹ 85 nolu KVG'nin 2.1.1. bölümündeki açıklama aşağıdaki gibidir. (04.09.2004 T. ve 25573 Sayılı RG).

“2.1.1. İstisna Kazançların Kapsamı

İstisna, sadece faaliyet ruhsatlarında belirtilen süre ile sınırlı olmak üzere serbest bölgelerde yürütülen faaliyetlerden elde edilen kazançlara ilişkindir. Dolayısıyla, serbest bölgelerde şubesi bulunan mükellefler ile işyeri, kanuni yada iş

85 numaralı Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nin 2.1.1. bölümü Danıştay 4. Dairesi'nin 26.12.2006 tarihli kararıyla⁷³⁰ sermayenin ve nakitlerin bankalarda değerlendirilmesinin ekonomik hayatın bir gereği olduğu, bu gelirlerin ticari faaliyetin kapsamı dışında düşünülmemeyeceği, faiz, kur farkı, repo vb. gelirlerin kaynağının önemli olmadığı, genel tebliğ ile kanunda öngörülmeyen bir sınırlama getirildiği⁷³¹ gerekçeleriyle iptal edilmiştir. Öte yandan söz konusu Danıştay kararı, temyiz merci olan Danıştay VDDGK tarafından atıl paranın bankaya tevdi edilmesinden elde edilen faizin işyerindeki etkinlikten elde edilen bir kazanç olarak nitelendirilememesi ve bölge dışında faaliyet gösteren mükelleflerle rekabet eşitsizliği yaratılmaması gerekçeleriyle bozulmuştur.⁷³² Diğer bir ifade ile 85 seri numaralı Kurumlar Vergisi Genel Tebliğde yazılı açıklama yargı tarafından da benimsenmiştir.

85 seri numaralı Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nde yapılan düzenleme, doktrinde *“asli faaliyetlere ilişkin gelirlerin fer'i gelirlerinin de aslın rejimine tabi olması gerektiği”* şeklindeki yargı anlayışında da genel kabul görmüş ilkeye ters düşmesi, *“şirket gelirlerinin de “faaliyet geliri faaliyet dışı gelir” şeklinde vergi*

merkezi serbest bölgelerde olan mükelleflerin, bölgeler dışında yürüttükleri faaliyetlerden elde ettikleri kazançlar istisna kapsamında değildir.

Diğer taraftan, sözü edilen istisna serbest bölgelerde yürütülen faaliyetlerden elde edilen kazançlara ilişkin olduğundan, serbest bölgelerde elde edilmiş olsa dahi faiz, repo ve benzeri faaliyet dışı gelirlere teşmil edilebilmesi mümkün değildir. Bununla birlikte, serbest bölgelerde yürütülen faaliyetlerden doğan alacaklara ilişkin kur farkı ve vade farkı gelirleri istisna kapsamında değerlendirilecektir.”

⁷³⁰ Dnş. 4. D., T.26.12.2006, E.2005/1890, K.2006/3186, (**Danıştay Dergisi**, Sayı.115, 2007,s.172).

“Bütün bu maddeler birlikte değerlendirildiğinde, yasa koyucunun kurumlar vergisi mükelleflerinin her türlü kazancını ticari kazanç niteliğinde kabul ettiği sonucuna varılmaktadır. Esasen bu gelirlerin bir kısmının menkul sermaye iradı olarak elde edilmesi, bu iradın elde eden kişiye göre ticari kazanç sayılması ve ticari faaliyetin ayrılması bir unsur olması vasfını değiştirmemektedir. Sermayenin veya nakitlerin bankalarda değerlendirilmesi ekonomik ve ticari hayatın bir gereği olup, bu gelirlerin ticari faaliyetin kapsamı dışında düşünülmesi mümkün değildir. Nitekim, 3218 sayılı Kanunda da kurumlar vergisi istisnasından yararlanma şartları belirtilmiş olup, Kanunda elde edilen gelirlerin niteliği açısından bir ayrıma gidilmemiştir.

Bu durumda, 85 seri no'lu Genel Tebliğin 2.1.1 inci maddesinin ikinci fıkrasıyla getirilen, kurumların ticari kazançlarının bir unsuru olan banka faiz gelirlerinin ana faaliyet konusu işlerden elde ettikleri ticari kazanç kapsamında olmadığı şeklindeki düzenleme ile Kanunda öngörülmeyen bir sınırlama getirilmiştir.

Açıklanan nedenlerle 85 Sıra No'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin 2.1.1 maddesinin ikinci fıkrasının iptaline, ... karar verildi.”

⁷³¹ İ. Halil Bağdımlı, “Serbest Bölgelerin Vergi Sorunları”, **Dünya Gazetesi**, 06.11.2007, s.18.

⁷³² Danıştay VDDGK T.20.03.2009, E.2008/378, K.2009/135.

“Ticari faaliyetin bir gereği olsa da atıl kalan paranın bankaya tevdi edilmesinden elde edilen faiz, işyerinde yürütülen etkinlikten doğan bir kazanç olmayıp, nakdi sermayenin getirişi olduğundan, serbest bölgede yürütülen faaliyet nedeniyle elde edilen bir kazanç olarak nitelendirilemez. 5084 sayılı Yasanın 8 ve 9'uncu maddelerinin yukarıda değinilen gerekçeleri göz önüne alındığında, 3218 sayılı Yasanın 5084 sayılı Yasa ile değişik kurallarının, serbest bölgelerdeki kullanıcıların, faaliyet ruhsatlarındaki etkinliklerden doğan kazançların gelir ve kurumlar vergisinden müstesna tutulması amacıyla yürürlüğe konulduğu anlaşılmaktadır. Serbest bölgede faaliyet gösteren vergi yükümlüleri ile aynı alanda faaliyet gösteren bölge dışındaki mükellefler arasında rekabet eşitsizliğini de gidermek amacı içeren bu düzenleme karşısında, bir miktar nakit kıymetin bankaya tevdi edilmesinden doğan faiz, repo ve benzeri faaliyet dışı kazanç ve iratların da düzenleme kapsamında olduğunu kabule olanak bulunmamaktadır.”

*kanunlarında olmayan bir ayrıma tabi tutulması*⁷³³, kanunda yer almayan faaliyet içi – faaliyet dışı gelir diğer bir ifade ile aktif– pasif gelir ayrımlarını getirmesi, kanunla yapılması gereken sınırlamaların genel tebliği ile yapılması⁷³⁴ yönleriyle de eleştirilmiştir.

Danıştay 4. Dairesinin 85 numaralı Genel Tebliği ile ilgili vermiş olduğu iptal kararından sonra Maliye Bakanlığı konuyla ilgili görüşünü yumuşatmıştır.⁷³⁵ Maliye Bakanlığı, 1 nolu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinde, 3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu'nun geçici 3'üncü maddesinin birinci fıkrasının (a) bendinde yer alan istisnanın bir kazanç istisnası olduğunu ifade etmiş ve bu faaliyet dolayısıyla elde edilen kur farklarının kurumlar vergisinden istisna olduğunu, serbest bölge faaliyetlerinden doğan alacaklara ilişkin kur farkı ve vade farkı gelirlerinin de istisna kapsamında değerlendirileceği, ancak Tebliğde belirtilen hallerin dışında paraların faiz, repo vb. faaliyetlerden elde edilmesi halinde ise söz konusu gelirlerin istisnaya konu edilemeyeceği görüşündedir.⁷³⁶ Öte yandan Maliye Bakanlığı'nın çeşitli birimleri verdiği özelgelerle tebliğde yer alan görüşü teyit etmişlerdir.⁷³⁷

⁷³³ Bumin Doğrusöz, “Serbest Bölge Faiz Gelirlerinde Son Durum”, **Referans**, 22.03.2007, (www.referansgazetesi.com, Erişim:28.05.2007)

⁷³⁴ Sakıp Şeker, “Serbest Bölgelerdeki İşletmelerin Faaliyet Dışı Gelirlerinde Vergi İstisnası”, **Yaklaşım**, Sayı.155, Kasım 2005, s.147.

⁷³⁵ Erdoğan Sağlam, “2007 Yılı Kurumlar Vergisi Beyannamesinin Doldurulması Konusunda Özet Açıklamalar ve Bir Örnek”, **Vergi Dünyası**, Sayı.320, Nisan 2008, s.12.

⁷³⁶ 1 seri numaralı KV Genel Tebliği'nin 5.12.3.3. bölümünde yer alan açıklama aşağıdaki gibidir.

“Serbest Bölgeler Kanununun geçici 3 üncü maddesinin birinci fıkrasının (a) bendinde yer alan istisna, bir kazanç istisnasıdır. Dolayısıyla, mükelleflerin serbest bölgelerdeki faaliyetlerinden elde ettikleri hasılatın bu faaliyetlere ilişkin olarak yapılan giderlerin düşülmesi sonucu bulunacak kazanç, kurumlar vergisinden istisnadır. Serbest bölgelerde yürütülen faaliyetlerden doğan alacaklara ilişkin kur farkı ve vade farkı gelirleri istisna kapsamında değerlendirilecektir.

Aynı şekilde, serbest bölgelerde yürütülen faaliyetler çerçevesinde elde edilen hasılatın, serbest bölgelerde yürütülen faaliyetler çerçevesinde yapılacak ödemelerde kullanılıncaya kadar geçici olarak serbest bölgelerde mevduat hesaplarında veya repo işlemlerinde değerlendirilmesi sonucu elde edilen gelirler de söz konusu istisnadan yararlanabilecektir. İstisnanın, bunun dışında, serbest bölgelerde elde edilmiş olsa dahi faiz, repo ve benzeri faaliyet dışı gelirlere teşmil edilebilmesi, 3218 sayılı Kanuna 5084 sayılı Kanunun 9 uncu maddesiyle eklenen geçici 3 üncü maddenin, bu istisnayı sadece bu bölgelerde gerçekleştirilen faaliyetler dolayısıyla elde edilen kazançlar ile sınırlaması nedeniyle mümkün bulunmamaktadır...”

⁷³⁷ İD Özelgesi, [Tarihsiz], Sayı. B.07.4.DEF.0.34.11/KVK-13-6324, (www.ivdb.gov.tr Erişim:10.08.2009).

“Sözü edilen istisna serbest bölgelerde yürütülen faaliyetlerden doğan alacaklara ilişkin kur farkı ve vade farkı gelirlerini de kapsamaktadır. ...Serbest bölgede bulunan şubenin istisna kazancının tespiti sırasında, yürütülen faaliyetlerden doğan borçlara ilişkin lehte kur farklarının da istisna kapsamında değerlendirilmesi mümkündür. Diğer taraftan, sözü edilen istisna serbest bölgedeki faaliyetlerden elde edilen kazançlara ilişkin olduğundan, serbest bölgede elde edilmiş olsa dahi faiz, repo ve benzeri faaliyet dışı gelirlere teşmil edilebilmesi mümkün olmadığından bankalardaki mevcut hesapların değerlendirilmesi sırasında oluşan kur farklarının faiz ve repo gelirlerinin istisna kapsamında değerlendirilmesi mümkün bulunmamaktadır.”

SBK geç.md.6'da yer alan istisna ile ilgili olarak istisna süresinin bitimi ve kapsamıyla ilgili olarak çeşitli tartışmalar yaşanmaktadır. İVDB tarafından verilen özelgelere, yasal değişiklik öncesindeki 06.02.2004 tarihinden önceki faaliyet ruhsatlarıyla ilgili olarak geçici 3. maddede yer alan istisnanın geçerli olduğunu, ancak söz konusu faaliyet ruhsatlarına sonradan ilave edilen malların istisna kapsamında olmadığı ifade edilmiştir.⁷³⁸ Serbest bölge faaliyet istisnasının bitimine ilişkin olarak verilen bir özalgede, serbest bölge kazanç istisnasına ait dönemde doğan bir alacağın istisna bitiminden sonra değerlendirilmesinden doğan kazançların serbest bölge kazanç istisnası kapsamında olmadığı ifade edilmiştir.⁷³⁹ İdare tarafından verilen bir başka özalgeye göre, serbest bölge banka şubesinde tutulan mevduat hesabının yılsonu değerlemesinden oluşan kur farkı gelirleri istisna kapsamında değildir.⁷⁴⁰

Diğer taraftan Maliye Bakanlığı serbest bölgede açılan banka hesapları için tahakkuk eden faizlerden ve repo kazançlarından dolayı KVK md.15 ve md. 30 ile GVK geç. md. 67 uyarınca vergi kesintisi yapılması gerektiği görüşündedir.⁷⁴¹ Konuyla ilgili olarak verilen bir özalgeye göre, serbest bölgede bulunan kurumun elde ettiği faiz gelirinin vergiden istisna olup olmadığına bakılmaksızın, GVK'nun geç. 67'nci maddesi uyarınca vergi tevkifatı yapılması gerekir.⁷⁴² İstisna kapsamındaki gelirlerden yapılan

⁷³⁸ İVDB Özelgesi, T.17.01.2006, Sayı. B.07.1.GİB.4.34.16.01/KVK-13-543, (İYMMO, **Rapor**, 15.02.2006, s. 59), "Yukarıda yer alan hüküm ve açıklamalara göre, söz konusu istisnanın, sadece faaliyet ruhsatlarında belirtilen süre ile sınırlı olmak üzere serbest bölgelerde yürütülen faaliyetlerden elde edilen kazançlara ilişkin olması ve 06/02/2004 tarihine kadar (bu tarih dahil) serbest bölgelerde faaliyette bulunmak üzere faaliyet ruhsatı almış olmanızdan dolayı, ruhsatta belirtilen süre ile sınırlı olmak üzere faaliyet ruhsatında belirtilen mallar ile ilgili olarak serbest bölgede gerçekleştirdiğiniz faaliyetler dolayısıyla elde ettiğiniz kazançlar gelir veya kurumlar vergisinden istisnadır. Faaliyet ruhsatınıza daha sonra ilave edilecek mallar ise, istisna kapsamında değildir."

İVDB Özelgesi, [Tarihsiz], Sayı. B.07.1.GİB.4.34.16.01/KVK-13-7229, (www.ivdb.gov.tr Erişim:10.08.2009)
"Yukarıdaki hüküm ve açıklamalara göre, 06/02/2004 tarihine kadar serbest bölgede faaliyette bulunmak üzere 10 yıl için 11/12/2002 tarihinde forklift parçalarının demonte şeklinde kap, adet, sayı olarak girişi yapılmak suretiyle alınan alım-satım ruhsatında belirtilen süre ile sınırlı olmak üzere serbest bölgede yürütülen (sadece parça alım-satım) faaliyetinden elde edilen kazançlar, gelir vergisinden istisnadır. Ancak, daha sonra montaj ve demontaj faaliyeti için 06/02/2004 tarihinden sonra alınacak yeni faaliyet ruhsatı nedeniyle gerçekleştirilecek faaliyetlerinden elde edilecek kazançlar istisna kapsamında değildir."

⁷³⁹ İVDB Özelgesi, [Tarihsiz], Sayı. B.07.4.DEF.0.34.11/KVK-13/7117, (www.ivdb.gov.tr Erişim:10.08.2009)
"Bu hüküm ve açıklamalara göre, 06.02.2004 tarihi öncesinde (19.06.1996) faaliyet ruhsatı almış olan şubenizin, faaliyet ruhsatında belirtilen (19.06.2006) tarihin son gününe kadar (son gün dahil) oluşan kur farkı gelirleri istisna kapsamında değerlendirilecektir. Ancak, faaliyet ruhsatınızın bitim tarihi öncesi alacaklarınızın faaliyet ruhsatınızın bitiş tarihinden sonra tahsil edilmesi esnasında veya söz konusu tarihten sonraki geçici vergi dönemleri itibarıyla yapılacak değerlendirme işlemleri esnasında oluşacak kur farkı gelirlerinin istisna kapsamında değerlendirilmesi mümkün değildir."

⁷⁴⁰ İVDB Özelgesi, [Tarihsiz], Sayı. B.07.1.GİB.4.34.16.01/KVK-6-7186, (www.ivdb.gov.tr Erişim:10.08.2009)
"06.02.2004 tarihi öncesinde (10.09.2001) faaliyet ruhsatı almış olan şirketinizin, alıcılardan olan alacağının tamamının tahsil edilmesinden sonra, bankadaki mevcut dövizin değerlendirilmesi sonucunda oluşan lehte kur farkı gelirinin, istisna kapsamında değerlendirilmesi mümkün değildir."

⁷⁴¹ KVG s.1, 5.12.3.4.2. bölümü

⁷⁴² İVDB Özelgesi, [Tarihsiz], Sayı. B.07.1.GİB.4.34.16.01/KVK-6, (www.ivdb.gov.tr Erişim:10.08.2009)

vergi kesintisinin mahsup imkânı bulunmamaktadır. Bizim de katıldığımız bir görüşe göre mahsup imkânı bulunmayan bir gelirden vergi kesintisi yapmanın hukuken geçerli ve haklı bir yönü bulunmamaktadır.⁷⁴³

Serbest bölge istisnasına konu edilen faaliyetle ilgili katlanılan maliyetlerle, bölge dışındaki faaliyetlere ilişkin müşterek genel giderlerden serbest bölgeye isabet eden kısmın kurumlar vergisi matrahından düşülmesi mümkün değildir.⁷⁴⁴

Serbest bölgede faaliyet gösteren kolektif şirket ortakları bütün gelirleri geç. md. 3 uyarınca istisna olsa dahi, yıllık gelir vergisi beyannamesi vermek ve istisna kazançlarını beyannamede “diğer indirimler” satırında göstermek zorundadırlar.⁷⁴⁵ Söz konusu özelle yerindedir. Çünkü kolektif şirket ortakları herhangi bir kazanç elde etmese dahi yıllık beyanname verirler (GVK md.85/2).

4. Serbest bölgedeki şirketlerden elde edilen kâr paylarının vergilendirilmesi

Mülga SBK md.6’da yer alan vergi istisnasının kâr paylarını da kapsamı gerektiği şeklinde görüşler⁷⁴⁶ bulunsa da, Gelir İdaresi ve Danıştay’a⁷⁴⁷ göre serbest bölgeden elde edilen kâr paylarının gerçek kişiler nezdinde vergilendirilmesi gerekmektedir.

191 seri nolu Gelir Vergisi Genel Tebliği’nde serbest bölgelerden elde edilen kâr paylarının tam mükellef kurumlardan elde edilen kâr payı mahiyetinde olduğu belirtilmiş ve bu gelirlerin vergilenmesi gerektiği ifade edilmiştir.⁷⁴⁸ Kanaatimizce 191 sayılı Genel Tebliğ düzenlemesi yerindedir.

⁷⁴³ Şeker, “Serbest Bölgelerdeki İşletmelerin Faaliyet Dışı Gelirlerinde Vergi İstisnası”, s.146.

⁷⁴⁴ İD Özelgesi, [Tarihsiz], Sayı. B.07.4.DEF.0.34.11/KVK-13-6202, (www.ivdb.gov.tr Erişim:10.08.2009)

⁷⁴⁵ İD Özelgesi, [Tarihsiz], Sayı. B.07.4.DEF.0.34.11/GVK-37-, (www.ivdb.gov.tr Erişim:10.08.2009)

⁷⁴⁶ Konuyla ilgili görüşler için: Selda Aydın, “Serbest Bölgelerin Vergisel Boyutu”, **Yaklaşım**, Sayı.90, Haziran 2000, s.168-169; İYMMO, **Rapor**, Sayı.2006/54, 15.10.2006, s.13-38.

⁷⁴⁷ Dnş.4.D., T.09.11.1998, E.1997/5468, K.1998/3986 (İYMMO, **Rapor**, Sayı.2006/54, 15.10.2006, s.22)

“Serbest bölge faaliyeti nedeniyle bu bölgelerde elde edilen kazancın, bir kurumlar vergisi mükellefi tarafından dağıtılması durumunda, kar payını elde eden ortak açısından bu kazanç serbest bölgede elde edilen bir kazanç olmaktan çıkıp, Gelir Vergisi Kanunu’na göre beyanı gereken bir menkul sermaye iradı olduğu...”

⁷⁴⁸ 191 s. GVK Genel Tebliği’nin I-A/7 bölümünde yer alan açıklama aşağıdaki gibidir.(T.19.01.1996 ve 22528 s. RG)

“Bu hükme [SBK md.6] göre, kurumlar vergisi mükelleflerinin serbest bölgedeki faaliyetlerinden elde ettikleri kazançlar Kurumlar Vergisi’ne tabi tutulmamaktadır.

5. Serbest bölgelerde ücret geliri elde edenlerin vergilendirilmesi

SBK'nun 1985-2004 yılları arasında uygulanan 6'ncı maddesi uyarınca serbest bölgelerde elde edilen ücret gelirlerinin tamamına gelir vergisi istisnası uygulanmıştır. 2004 yılında kabul edilen 5084 sayılı Kanun ile SBK'na eklenen geçici 3/2 madde ile ücretlilere dönük istisna 31.12.2008 tarihinde kadar uzatılmıştır.

Daha sonra 5810 sayılı Kanunla⁷⁴⁹ değiştirilen 3218 sayılı Kanunun geç. 3/2 maddesi⁷⁵⁰ ile üretiminin en az %85'ini ihraç eden mükelleflerin istihdam ettikleri personelin elde ettiği ücret gelirleri gelir vergisinden istisna edilmiştir. Diğer bir ifadeyle ücretlilere dönük gelir vergisi istisnası sadece ihracat odaklı üretim faaliyetinde çalışan ücretlilere dönük bir hale gelmiştir. İstisna uygulamasında, %85'lik oranın hesaplanması büyük bir önem taşımaktadır.

Bu istisnanın uygulamasına ilişkin açıklamaların yer aldığı 3218 sayılı Kanun Genel Tebliğinin⁷⁵¹ 4'ncü bölümünde, istisna uygulanacak tutarın tespitinde kullanılacak kur ile ilgili olarak aşağıdaki açıklama bulunmaktadır.

“İstisna uygulamasında yurt dışına ihraç edilen ürünlerin toplam FOB bedelinin tespitinde, satışa ilişkin belgenin yasal defterlere kayıt edildiği tarihteki T.C. Merkez Bankasınınca ilan edilen döviz alış kurları esas alınacaktır.”

Ancak, bu istisna gerçek ve tüzel kişilerin serbest bölgedeki faaliyetlerinden elde edilen kazançları ile sınırlıdır. Bir kurumun serbest bölgelerdeki faaliyetlerinden sağlanan kazançların ortaklara kâr payı olarak dağıtılması halinde, kurumun kazancının tamamen veya kısmen serbest bölgelerdeki faaliyetlerinden elde edilip edilmediğine bakılmaksızın bu kâr paylarının, elde eden tam mükellef gerçek kişiler tarafından Gelir Vergisi Kanunu'nun 85, 86 ve 87. maddeleri hükümleri çerçevesinde menkul sermaye iradı olarak beyan edilmesi gerekmektedir. Tam mükellef olan bu kurumlardan elde edilen kâr paylarının beyan edilmesi halinde vergi alacağı da hesaplanacağı tabiidir.”

⁷⁴⁹ 5810 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu ile Gümrük Kanununda Değişiklik Yapılmasında Dair Kanun 25.10.2008 gün ve 27065 sayılı RG'de yayımlanmıştır.

⁷⁵⁰ 5810 sayılı Kanunun 7'nci maddesi ile değişik 3218 sayılı Kanunun geçici 3/2 düzenlemesi aşağıdaki gibidir.

“Avrupa Birliğine tam üyeliğin gerçekleştiği tarihi içeren yılın vergilendirme döneminin sonuna kadar;

a) Serbest bölgelerde üretim faaliyetinde bulunan mükelleflerin bu bölgelerde imal ettikleri ürünlerin satışından elde ettikleri kazançları gelir veya kurumlar vergisinden müstesnadır. Bu istisnanın 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesinin birinci fıkrasının (6) numaralı bendinin (b) alt bendi ile 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 15 inci ve 30 uncu maddeleri uyarınca yapılacak tevkifata etkisi yoktur.

b) Bu bölgelerde üretilen ürünlerin FOB bedelinin en az % 85'ini yurtdışına ihraç eden mükelleflerin istihdam ettikleri personele ödedikleri ücretler gelir vergisinden müstesnadır. Bu oranı % 50'ye kadar indirmeye ve kanuni seviyesine kadar yükseltmeye Bakanlar Kurulu yetkilidir. Yıllık satış tutarı bu oranın altında kalan mükelleflerden zamanında tahsil edilmeyen vergiler cezasız olarak, gecikme zammıyla birlikte tahsil edilir.

c) Bu bölgelerde gerçekleştirilen faaliyetlerle ilgili olarak yapılan işlemler ve düzenlenen kağıtlar damga vergisi ve harçlardan müstesnadır.

Tebliğde T.C. Merkez Bankası döviz alış kurlarının esas alınması şeklindeki görüş Maliye Bakanlığı uygulamalarına paralellik göstermektedir. Ancak uygulama “*belgenin defterlere kayıt*” tarihindeki kurların kullanılması boyutuyla uygulama güçlüğü yaratmaktadır. Bu tür bir belirleme yerine hesaplamalarda yıllık gelir tablosu rakamlarının veya yılsonu kurlarının kullanılması şeklindeki uygulamalar daha pratik olacaktır.

6. Serbest bölgelerde kur farkları ile ilgili diğer konular

Serbest bölgede merkezi bulunan şirketler de öteden beri Türk ticaret mevzuatına göre kurulmuş şirketlerdir.⁷⁵² Türk Ticaret Kanunu uygulamalarına göre sermayenin Türk Lirası olarak belirtilmesi gerekmekte olup şirket sermayesi ticaret sicilinde Türk Lirası değerle takip edilmektedir. Dolayısıyla serbest bölgedeki şirketler de kayıtlarını döviz olarak tutsa dahi sermayesini Türk Lirası olarak belirlemek zorundadırlar. Bu durum sermayenin değerlendirilmesi sorununu beraberinde getirmektedir. Dövizli tutulan bir defterde sermaye tutarı Türk Lirası değeri gösterecek bir şekilde takip edilirse, sermayenin yabancı para cinsinden borçlar gibi değerlendirilmesi gerekecek ve lehte veya aleyhte kur farkları doğacaktır. Oluşacak kur farklarının dönem sonuçları ile mi yoksa bilançonun sermaye grubu hesapları ile mi ilişkilendirileceği konusu belirsizdir. Bir alternatif uygulama olarak, sermaye tutarı değerlendirilmeksizin mukayyet bedelle izlenebilir. Bu durumda da Şirket kayıtlarında görünen sermaye hesabının değeri ile şirketin ticaret sicili kayıtlarında görünen sermaye rakamları arasında farklılıklar oluşacaktır. Sermayenin değerlendirilmesi konusunda makale, yargı kararı veya bir özelve rastlanmamıştır. Bize göre sermayenin değerlendirilmesi ve oluşan kur farklarının özkaynaklar arasındaki özel bir fon hesabıyla ilişkilendirilmesi en uygun çözüm olarak görünmektedir.

Bu maddenin uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkilidir."

⁷⁵¹ 3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu Genel Tebliği, Seri No:1 (12.03.2009 gün ve 27167 sayılı R.G.)

⁷⁵² Serbest bölgelerde kurulacak şube veya merkezi serbest bölgede bulunan bir şirketler aracılığı ile faaliyet gösterilebilir. Ancak merkezi Türkiye’de bulunan bir şirketin şube kurması halinde bu şubenin müstakil muhasebesinin olması ve şubeye sermaye tahsisi zorunludur. Diğer taraftan, merkezi serbest bölgede bulunan şirketler, serbest bölgeler dışında Türkiye içerisinde faaliyette bulunamazlar. (Serbest Bölgeler Genel Müdürlüğü’nün 19.06.1998 tarih ve 1998/4 sayılı Genelgesi

http://www.dtm.gov.tr/dtmadmin/upload/SB/MevzuatKoordinasyonDb/1998_4_sira71.pdf Erişim: 16.09.2010)

İVDB tarafından 5084 sayılı Kanunla SBK’nda yapılan değişiklik sonrasında verilen bir özelgede, mevzuat gereği serbest bölge faaliyetlerinin merkezden ayrı değerlendirilmesi ve merkez kazancıyla birleştirilememesi, dolayısıyla Şirket merkezinin serbest bölgedeki Şubesinden cari hesap ilişkilerinden doğan döviz bazındaki alacaklarla ilgili ortaya çıkan kur farkı giderlerinin merkez kayıtlarında gelir veya gider olarak dikkate alınması gerekir.⁷⁵³ Merkezin ile serbest bölgedeki Şubeden olan yabancı para cinsinden alacakları muhasebe tekniği gereği değerlemeye tabidir.⁷⁵⁴

Serbest bölgede kayıtların döviz olarak tutulması halinde, Türk Lirası olarak yapılan işlemler, yapıldığı tarihteki banka işlem kuru veya fatura tanzim edildiğindeki T.C. Merkez Bankası döviz alış kuru esas alınır.⁷⁵⁵

E. Taşınmaz ve İştirak Hissesi Satış Kazancı İstisnasında Kur Farkı Uygulaması

İştiraklerin ve duran varlıkların elde çıkarılması ve böylece işletmelerin öz kaynaklarının güçlendirilmesi amacıyla 1984 yılında 2970 sayılı Kanunla 5524 sayılı KVK’na eklenen geçici 10’ncu madde ile getirilen vergi istisnası, yapılan uzatma ve tadillerle sürekli uygulanmış ve 2006 yılında 5520 sayılı KVK’nun 5/(1)-e bendinde düzenlenerek kalıcı hale getirilmiştir.⁷⁵⁶

⁷⁵³ İVDB Özelgesi, [Tarihsiz], Sayı. B.07.4.DEF.0.34.11/KVK-14/6, (www.ivdb.gov.tr, Erişim:27.11.2009)
“[Gerek] 5084 sayılı Kanun (gerekse eski hali ile 3218 sayılı Kanun) hükmünün tetkikinden de görüleceği üzere serbest bölgeler mevzuatı açısından gümrük hattının dışında kabul edilerek kurumların serbest bölgedeki işletmeleri merkezden ayrı değerlendirilmiş serbest bölgede yer alan kurumun faaliyetinden elde edilen kazancın merkez kazancı ile birleştirilmemesi yoluna gidilmiştir.

5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu’nun “İstisnalar” başlıklı 8. maddesinin son fıkrasında, “Kurumların kurumlar vergisinden istisna edilen kazançlarına ilişkin ödemelerin kurum kazancından gider olarak indirilmesi kabul edilmez” hükmü yer almaktadır.

Bu hükümlere göre, Şirketiniz merkez Şubesi ile serbest bölgedeki Şubesi arasında cari hesap ilişkilerinde doğan döviz bazında meydana gelecek (tahakkuk eden) kur farklarının Şirket merkeziniz hesaplarına durumuna göre gider veya gelir olarak kaydı mümkün bulunmakta ancak, Şubenizin serbest bölgedeki ticari faaliyetlerine ilişkin yüklendiği giderlerin merkez kayıtlarında kanunen kabul edilmeyen giderler olarak dikkate alınacağı gerekçesi ile söz konusu cari hesap ilişkilerinden doğan kur farkı giderlerin serbest bölgede yürütölen Şubeniz faaliyetleri ile direkt olarak ilişkilendirilmesi halinde söz konusu kur farklarının kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alınması gerekeceği tabiidir.”

⁷⁵⁴ Sakıp Şeker, **Dönem Sonu İşlemleri**, Ankara:Yaklaşım Yayınları,1999, Cilt:2, s.664/2.

⁷⁵⁵ Çiğdem Çekçeoğlu, “Serbest Bölgeler ve Serbest Bölgelerdeki Faaliyetlerin Vergi Mevzuatı Karşısındaki Durumu-II”, **Yaklaşım**, Sayı.117, Eylül 2002, s.188.

⁷⁵⁶ 5520 sayılı KVK’nun 5/1-e düzenlemesi aşağıdaki gibidir.

“MADDE 5- (1) Aşağıda belirtilen kazançlar, kurumlar vergisinden müstesnadır:

...

Türk vergi sisteminde uzun süredir farklı maddelerde de olsa varlığını sürdüren taşınmaz ve iştirak satış kazancı istisnasında kur farkları ve vade farklarının durumu tartışma konusu olmuştur. Sorunlu bu konuda 1 nolu KV Genel Tebliğini çıkarıncaya kadar idare bir düzenleme yapmamıştır.⁷⁵⁷ 5422 sayılı KVK'nun yürürlükte olduğu döneme ilişkin olarak verilen bir özalgede, satılan duran varlıklarla ilgili kur farklarının sermayeye eklenip eklenmediğine bakılmaksızın istisna tutarın tespitinde dikkate alınmaması gerektiği ifade edilmiştir.⁷⁵⁸

Söz konusu Genel Tebliğde yapılan açıklamalar⁷⁵⁹ uyarınca gayrimenkul satışında satış kazancı, satış işlemi ile birlikte oluşacaktır. Bu nedenle istisna kapsamındaki satışa ilişkin alacaklar için alınan faiz, komisyon ve benzeri gelirler istisna kazancın tespitinde dikkate alınmayacaktır. Bu nedenle, bedelin dövizli veya dövize endekli belirlenmesinden kaynaklan kur farkları istisna kapsamında dikkate alınmayacak ancak gelir veya gider olarak işlem görecektir.⁷⁶⁰ Diğer bir ifade ile bedeli dövizli olarak belirlenen işlemlerde istisna tutarı satış anındaki döviz kurlarına göre belirlenecektir. Ayrıca mezkur Tebliğin aynı kısmında verilen bir örnekle de satışın

e) Kurumların, en az iki tam yıl süreyle aktiflerinde yer alan taşınmazlar ve iştirak hisseleri ile aynı süreyle sahip oldukları kurucu senetleri, intifa senetleri ve rüçhan haklarının satışından doğan kazançların % 75'lik kısmı. Bu istisna, satışın yapıldığı dönemde uygulanır ve satış kazancının istisnadan yararlanan kısmı satışın yapıldığı yılı izleyen beşinci yılın sonuna kadar pasifte özel bir fon hesabında tutulur. Ancak satış bedelinin, satışın yapıldığı yılı izleyen ikinci takvim yılının sonuna kadar tahsil edilmesi şarttır. Bu süre içinde tahsil edilmeyen satış bedeline isabet eden istisna nedeniyle zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler ziyaa uğramış sayılır. İstisna edilen kazançtan beş yıl içinde sermayeye ilave dışında herhangi bir şekilde başka bir hesaba nakledilen veya işletmeden çekilen ya da dar mükellef kurumlarca ana merkeze aktarılan kısım için uygulanan istisna dolayısıyla zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler ziyaa uğramış sayılır. Aynı süre içinde işletmenin tasfiyesi (bu Kanuna göre yapılan devir ve bölünmeler hariç) halinde de bu hüküm uygulanır. Bedelsiz olarak veya rüçhan hakkı kullanılmak suretiyle itibarî değeriyle elde edilen hisse senetlerinin elde edilme tarihi olarak, sahip olunan eski hisse senetlerinin elde edilme tarihi esas alınır. Devir veya bölünme suretiyle devralınan taşınmazlar, iştirak hisseleri, kurucu senetleri ve intifa senetleri ile rüçhan haklarının satışında iki yıllık sürenin hesabında, devir olunan veya bölünen kurumda geçen süreler de dikkate alınır. Menkul kıymet veya taşınmaz ticareti ve kiralanmasıyla uğraşan kurumların bu amaçla ellerinde bulundurdukları değerlerin satışından elde ettikleri kazançlar istisna kapsamı dışındadır.

⁷⁵⁷ Sema Küçük, "Taşınmaz ve İştirak Hissesi Satış Kazancı İstisnası-II", **Yaklaşım**, Sayı.186, Haziran 2008, s.60.

⁷⁵⁸ GİB Özelgesi, T.03.06.2008, Sayı. B.07.1.GİB.0.03.50/5011-714/56337 (**Yaklaşım**, Sayı.191, Kasım 2008, s.298-299.)

"Buna göre, şirket aktifinde iki tam yıl bulunan iştirak hisselerinin satışından kaynaklanan kazancın, satışın yapıldığı tarih itibarıyla mülga 5422 sayılı Kanun'un 8. maddesinin (12) numaralı bendi şartları çerçevesinde istisna uygulamasından yararlanabilmesi mümkün bulunmaktadır. Bahse konu iştirak hissesi satışının döviz karşılığında vadeli olarak gerçekleşmesinden kaynaklanan alacaklara ilişkin kur farkı gelir veya giderlerinin istisna kazanç tutarı ya da sermayeye eklenmesi gereken kazanç tutarı ile ilişkilendirilmeksizin, kurum kazancının tespitinde gelir veya gider olarak dikkate alınabilmesi mümkün bulunmaktadır."

⁷⁵⁹ 1 sayılı KVK Genel Tebliği'nin 5.6.2.4.5. bölümü.

⁷⁶⁰ Veysi Seviğ, Bumin Doğrusöz, "Vadeli Satışlarda Kurun Etkisi", **Referans**, 08.02.2008, s.18; Veysi Seviğ, Bumin Doğrusöz, "Şirketlerin Gayrimenkul Satışlarında Kur Farkı İstisnadan Yararlanamaz", **Referans**, 05.08.2009 (www.referansgazetesi.com Erişim:31.10.2009)

gerçekleştiği tarihteki döviz kurlarına göre istisna tutarının hesaplanması gerektiği, döviz üzerinden veya vadeli olarak gerçekleşen satışlarda, yabancı paraların ya da alacakların değerlemesinden kaynaklanan unsurların, istisna tutarında dikkate alınmaması kurumlar vergisi matrahının tespitinde gelir veya gider unsuru olarak dikkate alınması gerektiği ifade edilmiştir.

Danıştay, iştirak hisselerinin döviz cinsinden vadeli çekle satılması halinde çekin tahsili sırasında doğan kur farklarının mülga KVK'nun geçici 23'ncü maddesinde yazılı iştirak kazanç istisnasından yararlanabileceği şeklindeki vergi mahkemesi kararını onaylamıştır.⁷⁶¹

İstisna tutarının satış anında geçerli kurlara göre tespit edilmesi, sonradan oluşan kur farkı, faiz vb. gelir veya giderlerin dönem kazancıyla ilişkilendirilmesi yerindedir. Bu nedenle taşınmaz ve iştirak satış istisnasıyla ilgili olarak 1 sayılı KVK Genel Tebliği'nde yapılan açıklamalara katılıyoruz.

F. Dar Mükellef Kurumlardan Yapılan Stopajlarda Kur Farkları

Dar mükellef kurumların Türkiye'den elde ettikleri gelirlerin vergilendirilmesinde üç farklı vergilendirme usulü⁷⁶² benimsenmiştir. Bu usullerden biri olan vergi kesintisi (stopaj, tevkifat) konusu, mülga 5422 sayılı KVK'nun 24'ncü maddesi ile 5520 sayılı KVK'nun 30'ncü maddesinde düzenlenmiştir. 5520 sayılı KVK'nun 30'ncü maddesine göre vergi kesintisi usulüne göre Türkiye'de vergilendirilecek olan gelir türleri aşağıdaki gibidir.

- Birden fazla takvim yılına yaygın inşaat, onarma işleri,
- Serbest meslek kazançları,

⁷⁶¹ Dnş.4.D., T.12.12.2002, E.2001/4085, K.2002/3793, (Yaklaşım, Sayı.127, Temmuz 2003, s.244)

"Kurumlar Vergisi Kanunu'nun geçici 23. (28) madde hükümlerine göre, şirket aktifinde en az iki yıl yer alan iştirak hisselerinin 31.12.1998 tarihine kadar satışı ve bu satıştan doğan kazancın belli edilen sürede sermayeye ilavesi halinde, sermayeye ilave edilen bu kazançlar kurumlar vergisinden müstesna tutulduğundan, satış nedeniyle doğan döviz cinsinden alacağın tahsil tarihine kadar oluşan kur farklarının da 31.12.1998 tarihine kadar tahsil edilerek sermayeye ilave edilmesi şartıyla geçici 23. (28) madde kapsamında istisnadan yararlanacağı açık olduğu..."

⁷⁶² Dar mükelleflerin Türkiye'de elde ettikleri kazançların vergilendirilmesine yönelik diğer usuller "yıllık kurumlar vergisi beyannamesi" ve "özel beyanname" usulleridir. Konuyla ilgili olarak KVK md. 22-29'a bakılabilir.

- Gayrimenkul sermaye iratları,
- Menkul sermaye iratları (GVK md.75/1-4'te belirtilenler hariç),
- Anonim ve limited şirketlerden elde edilen kâr payları,
- Telif, imtiyaz, ihtira, işletme, ticaret unvanı, marka ve benzeri gayrimaddî hakların satışı, devir ve temlik karşılığında sağlanan gelirler,
- Kanuni merkezi vergi cenneti olarak belirlenen ülkelerde bulunan finans kuruluşları ile sigorta şirketleri dışındaki kurumların elde ettiği her türlü gelir.

Dar mükelleflere yukarıda sayılan ödemelerden birinin nakden veya hesaben⁷⁶³ yapılması halinde ödemeyi yapan tarafından vergi kesintisi yapılması gerekmektedir.

OECD model anlaşmasının 12'nci maddesinde, devletlerden birinde doğan gayrimaddi hak bedelinin, sadece bu hakka sahip mukim ülkede vergilendirilmesi öngörülmüşken, Türkiye'nin taraf olduğu çifte vergilendirme anlaşmalarında, gayrimaddi hak ödemesini yapan ülkeye de (genellikle %10 oranında) vergilendirme yapma yetkisi tanınmıştır.⁷⁶⁴ Türkiye söz konusu anlaşmalarda kendisine tanınan vergilendirme yetkisini 5520 sayılı KVK'nun 30'ncü maddesi ile kullanmıştır.

Yurt dışından yapılan hizmet alımları dolayısıyla defterlere kaydedilen ve hesaben ödeme dolayısıyla kurumlar vergisi stopajına tabi tutulan alım bedellerinin, fiili ödenmesi veya yılsonu değerlemesinde sırasında kur farkları oluşabilmektedir. Fiili ödeme veya değerlendirme sırasında oluşan bu kur farkları üzerinden vergi kesintisi yapıp yapılmayacağı konuları tartışmalıdır. Vergi idaresinin ödemenin gecikmesi dolayısıyla ortaya çıkan kur farklarından vergi kesintisi yapılması gerektiği yönünde çok sayıda özelgesi mevcuttur.⁷⁶⁵ Maliye Bakanlığı, bir özelgesinde patent hakkı ödemesi

⁷⁶³ Nakden ödeme deyimi KVK'nda tanımlanmamıştır. Ancak hesaben ödeme kavramı "*kesintiye tâbi kazanç ve iratları ödeyenleri hak sahiplerine karşı borçlu durumda gösteren her türlü kayıt ve işlemler*" olarak KVK md. 30/10, md.15/6'da ve GVK md. 96/1'de tanımlanmıştır.

⁷⁶⁴ Ersin Nazalı, "Uluslararası Vergi Anlaşmalarında Royalti (Gayrimaddi Hak) Ödemelerinin Vergilendirilmesi-I", **Yaklaşım**, Sayı.198, Haziran 2009, s.81.

⁷⁶⁵ Mehmet Maç, "Yurt Dışından Alınan Hizmet Bedellerine İlişkin Kur Farkları", **Vergi Dünyası**, Sayı.257, Ocak 2003, s.9-10. Sayın Maç'ın eserinde örnek olarak aşağıdaki özelge verilmiştir.(İD Özelgesi, T.06.04.2001, Sayı. B.07.4.DEF. 0.34.11/KVK-24-4544)

"Gayrimaddi hak bedeline ilişkin paranın transferinin tahakkuk kaydının yapıldığı tarihten sonra gerçekleşmesi halinde nihaî olarak dövizin transfer tarihindeki Türk Lirası karşılığı üzerinden tevkifat yapılması gerekeceğinden, söz konusu işe ait hesaben ödenen ve tevkifata tabi tutulan miktar ile fiilen transfer edilen tutar arasındaki fark üzerinden ayrıca tevkifat yapılması gerekir."

dolayısıyla ödeme tarihindeki kurun stopaj matrahında dikkate alınması görüşündedir.⁷⁶⁶

Bir görüşe göre kur farkının stopaja konu edilebilmesi için fiilen ödenmesi gereklidir.⁷⁶⁷ Ancak bu görüşe katılmak mümkün değildir. Stopaj yapmak için hesaben ödeme yeterlidir. Bu nedenle stopaj için fiili ödemeyi beklemek yasal düzenlemeye aykırıdır.

Danıştay vermiş olduğu kararlarında hesaben ödeme sırasında vergi kesintisi yapılan konularda, ödeme sırasında ortaya çıkan kur farklarından vergi kesintisi yapılması yönündeki tarhiyatları onaylamamıştır. Örneğin Danıştay bir kararında, yabancı bankadan temin edilen aynı krediler için ödenen faiz tutarlarının T.C. Merkez Bankası tarafından yapılan transfer tarihindeki değil, bankaya ödeme tarihindeki kurlara göre hesaplanan tutar üzerinden tevkifat yapılması gerektiğine;⁷⁶⁸ başka bir kararında ise, royalti bedeli ödemesi sırasında ortaya çıkan kur farkından tevkifat yapılamayacağına hükmetmiştir.⁷⁶⁹ Bize göre her iki Danıştay kararı da yasal düzenlemelere uygun ve yerindedir.

Bir görüşe göre, aleyhte kur farkları stopaja tabi tutulduğuna göre lehe olan kur farklarında da düzeltme yapılmalı fazla ödenen stopaj tutarı VUK hata düzeltme

⁷⁶⁶ GGM Özeltgesi, T.15.12.1995, Sayı. B.07.0.GEL.0.51/5122-1-70020 (Levent Başak, "Patent Müessesesinin Hukuki Niteliği ve Dar Mükellefiyete Tabi Kurumlara Patent Haklarının Kullanılması Karşılığında Yapılan Ödemelerin Vergilendirilmesi Esasları", **Vergi Sorunları**, Sayı.205, Ekim 2005, s.83)

"Dar mükellef kurumdan satın alınan patent hakları için ödenen bedeller üzerinden Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 24. maddesi gereğince ve 93/5147 sayılı Bakanlar Kurulu Kararına göre %25 oranında tevkifat yapılması gerekir. Patent hakkı için ödenen bedeller, ödeme günündeki kur üzerinden aktifleştirilerek amortismanına tabi tutulur."

⁷⁶⁷ Güray Öğredik, "Yurt Dışındaki Kurumlarla (Dar Mükellef Kurumlar) Olan İlişkilerde Kur Farklarının ve Avans Ödemelerinin KVK md.24 (Kurumlar Vergisi Tevkifatı) ve KDVK md. 9 (KDV Sorumluluğu) Açısından İncelenmesi", **E-Yaklaşım**, Sayı.28, Kasım 2005 (www.yaklasim.com.tr Erişim:13.12.2009)

⁷⁶⁸ Dnş.3.D., 12.01.1988, E.1987/1155, K.1988/8 (www.mevbank.com, Erişim:23.07.2008)

"5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 24. maddesinde, dar mükellefiyete tabi kurumların menkul sermaye iratlarının (her nevi alacak faizleri dahil) % 30 nisbetinde vergi tevkifatına tabi olduğunun hükme bağlandığı;..., davacı şirketin faiz ödemelerini aracı banka olan Türkiye İş Bankasına yaptığı tarihteki kuru esas almak suretiyle kurum stopaj vergisini hesapladığının ... ödenen paranın yurt dışına transferinin Merkez Bankası tarafından yapıldığı, faiz borcunun aracı bankaya ödenmesi ile Merkez Bankasının transfer tarihi arasında geçen sürede meydana gelecek kur farkında, davacı şirketi sorumlu tutmaya imkân bulunmadığı, zira kur farklarının oluşumunun devlet politikasına tabi olduğu, ne zaman transfer edileceği belli olmayan ve ileriye dönük olarak olması muhtemel kura göre faiz hesaplanarak bunun mükelleflerden istenmesine maddeden imkân görülmediği, ..."

⁷⁶⁹ Dnş.4.D., T.18.11.2003, E.2002/39, K.2003/2963, (**Yaklaşım**, Sayı.136, Nisan 2004, s.273)

"Tevkifat sorumluluğundan söz edilebilmesi için dar mükellef kurumun maddede sayılan türden bir gelir elde etmesi gerektiği, davacı kurumun kanun ve anlaşma hükümleri gereğince royalty borcuna ilişkin fatura bedelinin kayıtlara intikal ettirildiği tarihte bu bedel üzerinden tevkifat yaptığı ve beyan ettiği, ancak tahakkuk tarihi ile ödeme tarihi arasında gerçekleşen kur farkının vergilendirilmesinin mükerrer vergilendirmeye yol açacağı, bu hususun Gelirler

kurallarına göre iade edilmelidir.⁷⁷⁰ Böyle bir durumda düzeltme yapılacağına dair bir idari görüşe ve düzenlemeye yapılan çalışma sırasında rastlanmamıştır. Diğer taraftan benzer bir konuda Danıştay tarafından verilen bir kararda tevkifata tabi olmayan bir ödemeden vergi kesintisi yapılması vergi hatası olarak nitelendirilmiştir.⁷⁷¹ VUK md. 123 uyarınca, vergi hataları vergi dairesi müdürlerinin kararıyla düzeltilir. Bu nedenle kur düşmesi halinde stopajı yapan kişi veya adına stopaj yapılan dar mükellef vergi dairesine başvurmak suretiyle düzeltme talep etmek durumundadır.

Dar mükelleflerin Türkiye içerisinde sattıkları tahvillerin itfası sırasında oluşan kur farkı gelirinin stopaj uygulamasına konu edilip edilmemesi konusunda bir tereddüt yaşanmıştır. 1988 yılında karşılaşılan konuya ilişkin olarak Danıştay, merkezi yurt dışında bulunan bir şirkete ait tahvillerin itfası sırasında yapılan anaparaya ilişkin kur farkı ödemesinden, ödemeyi yapan banka tarafından gelir vergisi tevkifatı yapılmasını uygun bulmuştur.⁷⁷² Söz konusu karar, GVK md.75/2-5'nin (3824 s. Kanunun md. 4 ile değişiklik yapılmış halinin) “*döviz cinsinden yahut dövize, altına veya başka bir değere endeksli menkul kıymetlerin itfası sırasında oluşan değer artışlarının irat sayıldığı*” yönündeki mevzuatın yürürlükte bulunduğu bir döneme ilişkin olarak verilmiştir. Bu nedenle, o dönemki mevzuata uyumlu bir şekilde verilmiş Danıştay kararının günümüzde bir geçerliliği bulunmamaktadır.

KVK md.30 uyarınca dar mükellef kurumlara nakden veya hesaben ödeme sırasında vergi tevkifatı yapılır. Dönem sonu değerlendirme işlemleri hesaben ödeme

Genel Müdürlüğünün 30.11.2000 tarih ve 56393 sayılı yazısı ile de teyit edildiği gerekçesiyle vergi ve fon payının kaldırılmasına karar vermiştir.”

⁷⁷⁰ Öğredik. “Kur Farklarının KVK md.24 ve KDVK md. 9 Açısından İncelenmesi”.

⁷⁷¹ Dnş.4.D., T.15.01.1987, E.1986/4992, K.1987/155 (Şükrü Kızılot, **Danıştay Kararları ve Özelgeler (Muktezalar)**, Cilt:2, Ankara:Yaklaşım Yayınları, s.2207.)

“Olayda bir vergi hatasının bulunup bulunmadığı konusu öncelikle incelendiğinde, ödeme emrine muhatap olan bankaca, mevduat müşterisi olan anonim şirketin 3 ay vadeli ihbarlı hesabından tahakkuk eden faizden, Gelir Vergisi Kanunu uyarınca tevkifata tabi tutmaması gerekirken sehven vergi tevkif edip vergi dairesine ödediği hususu çekişmesiz olduğundan, olayda, açık ve düzeltilmesi gerekli bir vergi hatasının mevcut olduğu anlaşılmaktadır.”

⁷⁷² Dnş.3.D., T.05.06.2001, E.2000/3677, K.2001/2169, (www.mevbank.com, Erişim:29.07.2008)

“Gelir (stopaj) vergisi ile kusur cezalı fon payına karşı açılan davada; merkezi yurt dışında bulunan yabancı şirkete ait tahvillerin müşterinin bankadaki hesabı üzerinden ve banka aracılığı ile hesaben satın alındığı ve söz konusu tahvillerin itfai sırasında oluşan anapara kur farkı ile faiz gelirlerinin davacı banka tarafından yapıldığı açık olduğundan ...”

olmadığı için değerlendirme sırasında ortaya çıkan kur farkları için vergi kesintisi yapılmaması gerekir.⁷⁷³

Bize göre kurumlar vergisi stopajı KVK md.30 uyarınca nakden veya hesaben ödeme sırasında geçerli döviz kuru esas alınarak hesaplanmalı ve beyan edilmelidir. Böylece tahakkuk tarihindeki kura göre vergi hesaplanmış ve devlete ödenmiş olmaktadır. Ayrıca bir kere bir stopaj hesaplandıktan sonra, borçlanılan tutarın hak sahibine fiili ödemesi veya yılsonu değerlemesi sırasında ortaya çıkan kur farklarının herhangi bir vergi kesintisine konu edilmemesi gerekir. Kaldı ki kurların yükseldiği dönemde vergi kesintisi yapması gerekli ise kurların düştüğü dönemde de tersine düzeltme yapılması gerekmektedir.⁷⁷⁴ Kur farklarının stopaja tabi tutulması halinde uygulama güçlükleri ile karşılaşılacaktır.

G. Yurt Dışından Elde Edilen Gelirlerde Oluşan Kur Farkları ile İlgili Konular

1. Gelirin kayıtlara intikalinde uygulanacak kurun tespiti

Yurt dışından elde edilen gelirlerle ilgili olarak Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5'nci maddesinde aşağıdaki vergi istisnaları bulunmaktadır.⁷⁷⁵

- Yurt dışı iştirak kazançları istisnası (KVK md.5/1-b)
- Yurt dışı iştirak hisselerini elde çıkarma istisnası (KVK md.5/1-c)
- Yurt dışı şube kazançları istisnası (KVK md. 5/1-g)
- Yurt dışı inşaat, onarım, montaj ve teknik hizmetlerde elde edilen kazanç istisnası (KVK md. 5/1-h)

Yabancı ülkelerde elde edilerek Türkiye'de genel sonuç hesaplarına intikal ettirilen kazançlardan mahallinde ödenen kurumlar vergisi ve benzeri vergiler,

⁷⁷³ Öğredik, "Kur Farklarının KVK md.24 ve KDVK md. 9 Açısından İncelenmesi".

⁷⁷⁴ Şeker, **Dönem Sonu İşlemleri**, Cilt 2, s.931.

⁷⁷⁵ Ayrıca Türk Uluslar arası Gemi Siciline kayıtlı gemilerle ilgili olarak, KVK dışında 4490 sayılı Kanunda gelir ve kurumlar vergisi istisnası yer almaktadır. Söz konusu düzenleme çalışmamızın izleyen bölümünde açıklanmıştır.

Türkiye’de bu kazançlar üzerinden tarh olunan kurumlar vergisinden indirilebilir (KVK md.33/1). 1 nolu KV GT’nin 33.3 bölümünde yer alan açıklamalar uyarınca, kurumlar vergisinden istisna olan yurt dışı kazançlarla ilgili yurt dışında ödenen vergiler Türkiye’de mahsup edilemez.⁷⁷⁶ 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 33/9’ncü maddesi hükmü uyarınca, yabancı para ile ödenen vergilere, bunların ilgili bulunduğu kazançların genel sonuç hesaplarına intikali esnasındaki kur uygulanır.⁷⁷⁷

Özbalcı’ya göre ülke dışından kâr karşılığı merkeze (Türkiye’ye) gönderilen paralar gönderildiği tarihteki kurla kayıtlara alınmalıdır.⁷⁷⁸ Bize göre bu görüş hatalıdır. Kazancın genel sonuç hesaplarına intikal ettiği ya da şirketlerin bankada bunları tasarruf edebildiği tarihteki kurların alınmasının daha uygun olacağı kanaatini taşıyoruz.

2. Türk uluslararası gemi siciline kayıtlı gemilerle ilgili istisna uygulamasında kur farkları

Türkiye’de gemilerin kayıt ve tescilinin yapıldığı, Milli Gemi Sicili ve Türk Uluslararası Gemi Sicili adlarında iki farklı sicil bulunmaktadır.⁷⁷⁹

4490 sayılı Türk Uluslararası Gemi Sicili Kanunu ile 491 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılmasına Dair Kanunun 5266 sayılı Kanunun 3’üncü maddesiyle değişik 12’nci maddesinin birinci fıkrasında, *"Bu Kanun uyarınca oluşturulan Türk Uluslararası Gemi Siciline kayıtlı gemilerin ve yatların işletilmesinden ve devrinden elde edilen kazançlar, gelir ve kurumlar vergileriyle fonlardan istisnadır."* hükmü yer almaktadır.

⁷⁷⁶ Bu konuda Ateş farklı düşünmektedir. Ateş’e göre, Maliye Bakanlığı’nın istisna uygulaması ile ilgili usulleri tespit etme yetkisi olup, bu yetki istisna kazançlarla ilgili vergi mahsubunu sınırlama yetkisini içermez. Ateş Türkiye’de istisna olan yurt dışı kazançlarla ilgili olarak ödenen vergilerin mahsup edilebileceği görüşündedir. Bizim düşüncemize göre konuyla ilgili Bakanlık tebliğindeki görüş yerindedir. (Kamil Ateş, “Yurt Dışı Kazanç İstisnası ve Vergi Mahsubu Birlikte Uygulanabilir Mi!”, **E-Yaklaşım**, Sayı.61, Ağustos 2008, www.yaklasim.com.tr, Erişim: 25.12.2009)

⁷⁷⁷ Konuya ilişkin Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 33/9 nolu madde düzenlemesi aşağıdaki gibidir.
“Yurt dışında ödenen vergilerin mahsubu

Madde 33-

(9) Bu madde hükmünün uygulanmasında, yabancı para ile ödenen vergilere, bunların ilgili bulunduğu kazançların genel sonuç hesaplarına intikali esnasındaki kur uygulanır.”

⁷⁷⁸ Özbalcı, **Kurumlar Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları**, s.228.

⁷⁷⁹ Fazıl Aydın, “Denizcilik Sektörü ve Vergilendirilmesi”, **Vergi Sorunları**, Sayı.252, Eylül 2009, s.1 (www.vergisorunlari.com.tr Erişim:27.12.2009)

Maliye Bakanlığı, Türk Uluslararası Gemi Siciline kayıtlı gemilerle ilgili istisnanın kapsamında doğan alacaklara ilişkin kur farkı gelirlerinin istisna kapsamına dahil olduğu, ancak bu nitelikte olmayan kur farkı gelirlerinin ise istisna kapsamına dahil olmadığı görüşündedir.⁷⁸⁰ Koçak'a göre Türk Uluslararası Gemi Siciline kayıtlı geminin işletilmesinden veya satılmasından elde edilen kazancın bankalarda değerlendirilmesinden doğan kur farkı gelirleri, geminin işletilmesinden veya devrinden elde edilen kazançtan farklı olması dolayısıyla, 4490 sayılı Kanundan kaynaklanan istisnadan yararlanmaması gerekir.⁷⁸¹

Bir özalgede Türk Uluslararası Gemi Siciline kayıtlı gemilerin işletme veya devir faaliyetleriyle ilgisi olmayan kur farkı gelirlerinin kurumlar vergisinden istisna olmadığı ifade edilmiştir.⁷⁸²

Diğer taraftan, Türk Uluslararası Gemi Siciline kayıtlı gemi ve yatlardan kayıt harcı ve yıllık tonaj harcı alınır. Bazı Avrupa Birliği ülkelerinde uygulanan “*Tonnage Tax*” benzeri örnek alınmak suretiyle Türk Uluslararası Gemi Siciline kayıtlı gemi ve yatlardan her bir takvim yılı için net ton başına 1 ABD Doları karşılığı Türk Lirası harç alınır.⁷⁸³ Ocak ve Temmuz aylarında iki eşit taksitte ödenen harç tutarının ABD Dolarının Türk Lirası karşılığının tespitinde ödemenin yapıldığı gün, kayıt harçlarında tescil tarihi için geçerli T.C. Merkez Bankası döviz satış kuru esas alınır.

⁷⁸⁰ 1 sayılı KVK Genel Tebliği, 5.12.1.2.

“Münhasıran Türk Uluslararası Gemi Siciline kayıtlı gemilerle yapılan deniz taşımacılığı faaliyetlerinden elde edilen kazançlar ile bu gemilerin devrinden doğan kazançlar istisnaya konu olacağından, anılan faaliyetler nedeniyle doğan alacaklara ilişkin kur farkı ve vade farkı gelirlerinin kurumlar vergisinden istisna edilmesi mümkün bulunmaktadır. Öte yandan, anılan sicile kayıtlı gemilerle yapılan deniz taşımacılığı ile bu gemilerin devrine ilişkin faaliyetlerle ilişkili olmaksızın elde edilen kur farkı, vade farkı gelirleri ile faiz, repo ve benzeri faaliyet dışı gelirler için söz konusu istisna uygulanmayacaktır.”

⁷⁸¹ Koçak, s.22.

⁷⁸² Ulaştırma VDB Özalgesi, (tarihsiz) Sayı. ULBŞK.4.34.55/02, (**Vergi Sorunları**, Sayı.196, Ocak 2005, s.256.)

“4490 sayılı Kanunun yukarıda belirtilen 12 nci maddesine göre, münhasıran Türk Uluslararası Gemi Siciline kayıtlı gemilerle yapılan deniz taşımacılığı faaliyetlerinden elde edilen kazançlar ile bu gemilerin devrinden doğan kazançlar istisnaya konu olacağından, Türk Uluslararası Gemi Siciline kayıtlı gemiler ile yapılan deniz taşımacılığı ve bu gemilerin devrinin ilişkin faaliyetler ile bu faaliyetlerden doğan alacaklara ilişkin kur farkı ve vade farkı gelirlerinin 12 nci madde kapsamında değerlendirilip gelir ve kurumlar vergisinden istisna edilmesi gerekir. Türk Uluslararası Gemi Siciline kayıtlı gemilerle yapılan deniz taşımacılığı ile bu gemilerin devrine ilişkin faaliyetler ile ilişkili olmaksızın elde edilen kur farkı, vade farkı gelirleri ile faiz, repo ve benzeri faaliyet dışı gelirler için söz konusu istisnanın uygulanmaması gerekir.”

⁷⁸³ Fazıl Aydın, s.3.2

3. Yurtdışı inşaat işlerinde kur farkları

Yurtdışında yapılan inşaat taahhüt işleri 5520 sayılı KVK'nun 5-1/h bendi uyarınca kurumlar vergisinden istisnadır.⁷⁸⁴ Söz konusu istisna hükmünün uygulanması için kazancın tamamen veya kısmen yurda getirilmesi gerekmemekte olup faaliyetin genel sonuç hesaplarına yansıtılması yeterlidir.⁷⁸⁵ Söz konusu istisna, inşaat taahhüt işiyle ilgili olarak tüzel kişiliğe sahip ayrı bir şirket kurulmak suretiyle de yapılırsa, bu tür faaliyetleri de kapsamaktadır. Öte yandan 2006 yılında yürürlükten kalkan 5422 sayılı KVK uygulamasında yurt dışı inşaat taahhüt işleri istisna olmakla birlikte, ayrı bir tüzel kişilik şemsiyesi altında yurtdışında yürütülen faaliyetlerle ilgili olarak istisna hükmü uygulanıp uygulanamayacağı konuları tartışmalıydı.⁷⁸⁶

Öte yandan, yurt dışı şantiyeye tahsis edilen sermaye ve yurt dışı şantiyeye gönderilen paralardan kaynaklanan kur farkları ile çeşitli tartışmalar yaşanmaktadır. Kur farkları boyutuyla yaşanan tartışmaların çözümlenmesinde, yurt dışında bulunan şantiyenin hukuki niteliği önem taşımaktadır. Yurt dışında faaliyet gösteren şantiye için ayrı bir şirket kurulması halinde, yurt dışı iştiraktan söz edilirken, ayrı bir tüzel kişilik kurulmaması halinde yurt dışı şantiye, Türkiye'deki şirketin şubesini ifade etmektedir.

Öte yandan ayrı bir tüzel kişiliği bulunmayan şube niteliğindeki yurt dışı şantiyelere gönderilen paraların değerlendirilmesi ayrı bir tartışma konusudur. Bu konuda yurt dışına gönderilen paraların dönem sonlarında değerlemeye tabi tutulması, dönem sonlarında kur farkı hesaplamakla birlikte bunların işin bitim tarihine kadar geçici bir hesapta bekletilmesi ve yurt dışı şubelerin iştirak gibi değerlendirilmesi gibi üç farklı görüş bulunmaktadır.⁷⁸⁷ Kanaatimizce yurt dışı şantiye ayrı bir iştirak gibi nitelendirilmelidir.

⁷⁸⁴ KVK md. 5/1-h düzenlemesi aşağıdaki gibidir.

“Madde 5- (1) Aşağıda belirtilen kazançlar, kurumlar vergisinden müstesnadır:

...

h) Yurt dışında yapılan inşaat, onarım, montaj işleri ile teknik hizmetlerden sağlanarak Türkiye'de genel sonuç hesaplarına intikal ettirilen kazançlar.”

⁷⁸⁵ Onur Elele, “Yurt Dışı İnşaat, Onarım, Montaj ve Teknik Hizmetlerden Elde Edilen Kazançlar”, **Yaklaşım**, Sayı.177, Eylül 2007, s.125.

⁷⁸⁶ Konuyla ilgili tartışmalar için bkz. “Lokman Y. Yıldızhan ve Songül Alpay, “Yurt Dışında Yapılacak İnşaat, Onarım ve Montaj İşlerinin, Şube, Şantiye veya Ortaklık Şeklinde Gerçekleştirilmesi Halinde Uygulanacak Vergileme Hükümleri”, **E- Yaklaşım**, Ekim 2005”

⁷⁸⁷ Yıldız ve Çetinkaya göre, yurt dışı şantiyelere gönderilen paraların değerlendirilmesinde üç farklı görüş bulunmaktadır. Bunlar, yurt dışına gönderilen paraların dönem sonlarında değerlemeye tabi tutulması, dönem

Ayrı bir şirket kurmaksızın yurt dışında şube (veya şantiye) açmak suretiyle faaliyette bulunulması halinde yurt dışı şube ile merkez arasında sermaye tahsisi, araç ve makine gönderilmesi, hizmet satışı, borç verme gibi çeşitli nedenlerle borç ve alacak ilişkileri doğabilir.

1 nolu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinde, merkez tarafından ya da yurt dışı şube tarafından fatura düzenlemek suretiyle yaratılan borç ve alacakların değerlendirilmesi ve değerlendirme sonucunda ortaya çıkan kur farklarının dönem sonuçlarıyla ilişkilendirilmesi, bunun dışındaki alacak ve borçların gerçek bir borç veya alacak olmadığı için değerlendirilmemesi gerektiği belirtilmiştir.⁷⁸⁸ Söz konusu Genel Tebliğ düzenlemesine göre yurt dışı şantiyeden olan alacağın kaynağına bakılması, şayet alacağın mal ve hizmet satımından kaynaklanması halinde değerlendirilmesi, eğer borç olarak gönderilmesi halinde ise değerlendirilmemesi şeklinde bir görüş ortaya konulmuştur. Söz konusu görüşün bir yasal temeli bulunmadığı gibi hazinenin vergi kaybına yol açabilecek sonuçları da olabilir.⁷⁸⁹ Ayrıca söz konusu düzenlemeye çok farklı eleştiriler ileri sürülebilir.

sonlarında kur farkı hesaplamakla birlikte bunların işin bitim tarihine kadar geçici bir hesapta bekletilmesi ve yurt dışı şubelerin iştirak gibi değerlendirilmesi şeklinde ifade edilmiştir. Söz konusu yazarlar, yurt dışı şubelerin iştirak gibi değerlendirilmesi gerektiğini ifade etmekle birlikte, dönem sonunda şantiyenin tasfiyesi ile ilgili olarak para geldikten sonra hesaplama yaparken kur farkı hesaplamışlardır. Söz konusu hesaplama bızce gereksizdir. Zira iştirakler, maliyet bedeli ile (iştirak hesabına kaydedildiği tarihteki) Türk parası değerle yasal kayıtlarda izlenir. Dolayısıyla, gelen parayı dövize çevirmek suretiyle kur farkı geliri hesaplamaya bızce gerek bulunmamaktadır. (Mehmet Yıldız, Oğuz Çetinkaya, “Yurt Dışı İnşaat İşleri Yapan Kurumların Kazançlarının Belirlenmesi Özelinde Yurt Dışı Şube Kazançlarının Vergilendirilmesinde Kur Farkı Sorunları”, **Vergi Dünyası**, Sayı.251, Temmuz 2002,s.148-150.) Diğer taraftan Arıoğlu da söz konusu üç alternatif görüşün varlığını belirtmiştir. Arıoğlu, yurt dışı şube olarak nitelendirdiği şantiyelere gönderilen yabancı paraların herhangi bir değerlemeye tabi tutulmaksızın gönderildikleri tarihteki kur üzerinden kayda alınması, yurt dışından gelen paraların geldikleri tarihteki kur üzerinden işleme alınması ve gelen dövizler nedeniyle oluşan kur farklarının ayrıca sonuç hesaplarına intikal ettirilmesi görüşünü savunmaktadır. (Osman Arıoğlu, “Yurtdışı İşlerde Vergi Sorunları”, **Vergi Dünyası**, Sayı. 235, Mart 2001, s.14)

⁷⁸⁸ 1 nolu KVK Genel Tebliğinin 5.9.2. bölümü aşağıdaki gibidir.

“5.9.2. Yurt dışında yapılan inşaat işleri nedeniyle, merkez ve şube arasındaki cari hesapların değerlendirilmesi Yurt dışında yapılan inşaat işleri ile ilgili olarak Türkiye’deki merkez ile yurt dışındaki işyeri arasında ortaya çıkan ilişkilerde yurt dışındaki işyerine Türkiye’den fatura kesilmek suretiyle yapılan ve o işyerinde maliyet veya gider olarak kabul edilen mal ve hizmet hareketleri ile yurt dışındaki işyeri ile Türkiye’deki merkez arasındaki para hareketlerinin ayrı ayrı hesaplarda izlenmesi ve değerlendirilmesinin buna göre yapılması gerekmektedir. Yurt dışındaki işyerine merkez tarafından fatura düzenlenmek suretiyle ihraç olunan emtia ile yurt dışına yönelik olarak fatura düzenlenmek suretiyle yapılan hizmetlerden doğan dövize bağlı alacak ve borçların aynen mal veya hizmet ihracından doğan alacak ve borçlarda olduğu gibi değerlemeye tabi tutulacağı ve değerlendirme farklarının vergi matrahının tespitinde dikkate alınacağı tabiidir.

Türkiye’de bulunan merkez ile yurt dışındaki işyeri arasında gerçekleşen diğer para hareketlerinden doğan alacak ve borçların ise gerçek bir alacak ve borç niteliği taşımadığı açıktır. Bu nedenle, söz konusu para hareketlerine dayalı cari hesap bakiyelerinin değerlendirilmesine gerek bulunmamaktadır.”

⁷⁸⁹ Kamil Ateş, “Yurt Dışı İnşaat, Onarım, Montaj İşleri ve Teknik Hizmetlerinde Merkez ve Şube Arasındaki Cari Hesapların Vergilendirilmesinde Yasal Hata”, **Vergi Dünyası**, Sayı.321, Mayıs 2008, s.39.

Öncelikle yurt dışı şantiyelerle ilgili olarak Genel Tebliğdeki bu düzenleme KVK'nun transfer fiyatlandırması kurallarıyla çelişki yaratmaktadır.⁷⁹⁰ Çünkü transfer fiyatlandırması kurallarına göre yurt dışında bulunan şubeler ve serbest bölgede bulunan şubeler merkezden ayrı ilişkili kişi olarak düşünülmektedir.⁷⁹¹

Söz konusu Tebliğde özetle, yurt dışı şantiyeden olan faturaya bağlanmayan bütün alacakların değerlendirilmeyeceği belirtilmiştir. Diğer bir ifade ile kaynağında fatura bulunmayan bütün alacakların Türk Lirası olarak takip edilmesi gerektiği ifade edilmiştir. Bu durum ekonomik gerçeklerle bağdaşmadığı gibi ciddi vergi erozyonlarına yol açabilecek bir durumdur. Örneğin bir kurum yurt dışı inşaat taahhüt işinde kullanmak üzere, dövizli kredi kullanır ve kullandığı parayı yurt dışı şubeye gönderirse, merkez kullandığı kredileri değerlendirip oluşan kur farklarını dönem sonuçlarıyla ilişkilendirirken kredinin yurt dışı şubeye tahsis edilen kısmını değerlendirecektir. Dolayısıyla yurt içi faaliyette kullanılmayan bir kredi ile ilgili olarak oluşan maliyetler dönem sonuçlarıyla ilintilenmiş olmaktadır. Oysa GVK md. 40/1 uyarınca faaliyetin elde edilmesi ile ilgili harcamalar gider yazılabilirken, KVK md.5/3 uyarınca istisna faaliyetler dolayısıyla oluşan gider ve maliyetler dönem matrahından düşülemez. Bu yasal düzenlemeler karşısında, yukarıda bahsedilen Genel Tebliğ düzenlemesinin aksine, yurt dışı faaliyetle ilgili her türlü kredi faiz, masraf ve kur farklarının doğrudan doğruya bu faaliyet sonuçlarına aktarılması gerekir. Diğer taraftan yurtdışı şantiyelerde kullanmak üzere bankadan kredi alınması halinde oluşan faiz ödemeleri ile kur farklarının aktifleştirilmesi ve söz konusu şantiye kazançlarına dahil edilmesi Danıştay kararlarına uygundur.⁷⁹² Esasen kazancın elde edilmesiyle ilgili olmayan gider ve maliyetlerin gelir vergisi matrahından düşülmesi mümkün değildir (GVK md.40/1).

Ateş'e göre yasada merkez ile şube arasındaki alacakların kaynağına göre ayrıştırılmasına dönük bir düzenleme yapılmazken, genel tebliğ ile böyle bir ayırımın

⁷⁹⁰ Cemalettin Uçak, "Yurt Dışı Şube Kazançlarının Vergilendirilmesi-I", **Yaklaşım**, Sayı.204, Aralık 2009, s.160.

⁷⁹¹ 2 nolu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliğ 22.04.2008 tarih ve 26855 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanmıştır. Söz konusu Tebliğde konuya ilişkin olarak aşağıdaki açıklama yer almaktadır.

"Buna göre; tüm kurumlar vergisi mükelleflerinin 01/01/2008 tarihinden itibaren yurt dışı şubeleri ile serbest bölgelerde bulunan ilişkili kişilerle (mükellefin serbest bölgedeki şubeleri dahil) yaptıkları işlemlerin Yıllık Transfer Fiyatlandırması Raporuna dahil edilmesi gerekmektedir."

⁷⁹² Maç, "Yurt Dışındaki veya Serbest Bölgedeki Şube ile İlgili Sermaye Hesabı ve Cari Hesap", s.80-81.

yapılması ve farklı değerlendirme kurallarının getirilmesi hukuka aykırı olup bu durumun hazine aleyhine sonuç yaratma olasılığı çok yüksektir.⁷⁹³

Öte yandan Tebliğde konu açık bir şekilde düzenlenmemiş olsa dahi İdarenin yaklaşımına göre yurt dışına yapılan sermaye tahsisleri faaliyet sürdürdüğü sürece iştirakler hesabında izlenip “değerlenmeyen” tutarlar⁷⁹⁴ faaliyetin bitiminde yurt dışı hasılatın bir unsuru olarak dikkate alınmalıdır. Diğer bir ifade ile şubeye döviz olarak tahsis edilen sermayenin geri dönüşünde ortaya çıkan kur farkları yurt dışı faaliyetin bir parçası olarak kabul edilmelidir. Öte yandan eski mevzuatın yürürlükte olduğu bir dönemde yazılan bir makalede Sezgi'nin görüşüne göre, sermaye tahsisinin geri dönüşünde oluşan kur farkları yurt dışı inşaat taahhüt işleriyle ilgisiz olup vergi matrahının tespitinde dikkate alınmalıdır.⁷⁹⁵ Ancak biz bu görüşe katılmıyoruz. İştirakler satın alınan dövizli yapıp yapılmadığına bakılmaksızın alış bedeliyle değerlendirilir. İştirake tahsis edilen sermayenin dövizli olması veya iştiraklerde yabancı para cinsinden kayıt tutulması iştirak eden kurumun değerlendirme ölçütünü değiştirmez. Bu nedenle iştirakin tasfiyesi sırasında kur farkı gelir veya gideri diye bir konu ortaya çıkamaz. Ortaya çıkan tutarı, faaliyetin sonlandırması dolayısıyla ortaya çıkan gelir veya gider olarak tanımlamak gerekir. Eğer yurt dışı inşaat taahhüt işi sonuçlanmış ve bu çerçevede açılan şube kapatılmışsa oluşan gelir veya zarar yurt dışı inşaat taahhüt işinin bir parçası olarak düşünülmelidir.

Özbalcı'ya göre, merkezi Türkiye'de bulunan bir şirketin yurt dışında faaliyet gösteren şubelerinden, bu şubelerin masraflarını karşılamak üzere gönderilen yabancı paraların, emanet hesabı niteliğinde olduğunu bu nedenle bu paraların ya hiç değerlendirilmesini ya da hem aktif hem de pasif olarak değerlendirilmesi görüşündedir.⁷⁹⁶ Bize göre bu tür paraların hem borç hem de bankada döviz olarak tutuluyorsa mevcut olarak değerlendirilmesi gerekir.

⁷⁹³ Ateş, “Yurt Dışı İnşaat, Onarım, Montaj İşleri ve Teknik Hizmetlerinde Merkez ve Şube Arasındaki Cari Hesapların Vergilendirilmesinde Yasal Hata”, s.37-39

⁷⁹⁴ Tebliğ'de belirtilen bu ibare hukuk terminolojisi ile uyumsuzdur. Yıl sonunda değerlendirilmedi diye bir konu yoktur. Söz konusu değerlerin bir iştirak olması dolayısıyla iştirakler gibi alış bedeli ile değerlendirilmesi gerekir. Değerlenmemesi kavramı VUK'na uygun değildir.

⁷⁹⁵ Önder Sezgi, “Yurt Dışı İnşaat Taahhüt İşlerinde Cari Hesap Hareketleri ve Tahsis Edilen Sermayenin Yurda Dönüşünde Ortaya Çıkan Kur Farklarının Vergi Mevzuatı Karşısındaki Durumu”, **Yaklaşım**, Sayı.44, Ağustos 1996, s.64.

⁷⁹⁶ Özbalcı, **Kurumlar Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları**, s.227-228.

Özbalcı'ya göre, ülke dışı faaliyet için şubeye tahsis edilen nakdi sermayenin, bir sermaye plasmanı gibi kabul edilerek iştirakler hesabında izlenmesi, tahsis tarihindeki kurla kayıtlara alınması ve kur farklarıyla hiçbir şekilde ilişkilendirilmemesi gerekir.⁷⁹⁷ Biz Özbalcı'nın bu görüşüne katılıyoruz.

Yurt dışı şubelerle ilgili karşılaşılabilecek bir başka tartışmalı husus da yurt dışı şube varlıklarının geçici bir süre için Türkiye'deki merkeze gönderilmesidir. Özbalcı'ya göre yurt dışı şubelerden Türkiye'deki işlerin finansmanı açısından para getirilmesi halinde bunların kaynağına bakılması bunun sonucuna göre hareket edilmesi gerekir.⁷⁹⁸ Şayet gelen para yurt dışı iştiraklerde izlenen sermaye tahsisinden geri bir dönüşse bunun yurt dışı şubeye borç olarak izlenmemesi gerekirken, ülke dışına geri gönderilmek üzere alınmışsa bunun dövizli borç olarak değerlendirilmesi gerekir. Diğer taraftan, konuyla ilgili olarak verilen bir Danıştay kararında, yurt dışı şantiyeyle ilgili olarak Türkiye'deki bankadan elde edilen faiz gelirinin söz konusu şantiye kazancıyla iliştilmesi gerektiğine hükmedilmiştir.⁷⁹⁹ Karar bize göre isabetlidir. Ancak, yurt dışı inşaat işinden kazanılan bir paranın Türkiye'ye transferinden sonra, bankada değerlendirilmesinden kaynaklanan gelirlerin genel ilkelere göre vergiye tabi tutulması gerektiğini düşünüyoruz.

Öte yandan bir başka özelgede Maliye Bakanlığı yurt dışı inşaat onarım işiyle ilgili olarak alınan bir kredinin, söz konusu iş bittikten ve yurt dışı işletme kapandıktan sonra ortaya çıkan faiz ve kur farkı ödemelerinin GVK'nun 40/1'nci maddesi uyarınca gider kaydedilmesini uygun bulmuştur. Bize göre, yurt dışında yapılan inşaat işlerinde kullanılmak üzere alınan kredilerin her türlü faiz, kur farkı ve diğer masraflarının vergiden istisna olan yurt dışı inşaat ve onarma işinin faaliyet sonuçları içerisinde değerlendirmesi gerekir. Öte yandan bu yurt dışı inşaat ve onarma işlerinin tamamlanmasından sonra, kapatılmayan krediler için ödenmesi gereken faiz ve kur

⁷⁹⁷ Özbalcı, **Kurumlar Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları**, s.228.

⁷⁹⁸ Özbalcı, **Kurumlar Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları**, s.230-231.

⁷⁹⁹ Dnş.4.D., T.30.11.1995, E.1994/6054, K.1995/4918 (Maç, "Yurt Dışındaki veya Serbest Bölgedeki Şube ile İlgili Sermaye Hesabı ve Cari Hesap", s.80.)

"Yurt dışında yıllara yaygın inşaat işi yapan şirketin, hakediş bedellerini Türkiye'ye getirip bankada döviz tevdiat hesabında tutması sonucu elde ettiği kur farkı gelirlerinin, Türkiye'de elde edilmiş bir kazanç olarak vergiye tâbi tutulması sözkonusu olamaz. Lehe oluşan kur farklarının, inşaat işi dışında ayrı bir ticari organizasyon sonucu elde edilmemiş olması karşısında, hakedişin bir unsuru, türevi olarak değerlendirilmesi gerektiğine..."

farkları, Maliye Bakanlığı'nın görüşüne göre⁸⁰⁰ aşağıdaki koşullarda gider yazılabilecektir.⁸⁰¹

- Yabancı ülkede bunları ödeyecek bir işletmenin kalmaması,
- Yurt dışı inşaat onarma işine ilişkin olarak elde edilen hasılatın yurt dışındaki inşaaata harcanan kredi tutarı kadar kısmının Türkiye'ye getirilmesi,

Maliye Bakanlığı bu açıklamasıyla özü itibariyle, inşaat işiyle ilgili hasılatın inşaaata harcanan kredi kadar kısmının Türkiye'ye getirilmesi koşulunu öngörmüştür. Ancak söz konusu koşulun yasal bir dayanağı bulunmamaktadır. Zira yurt dışındaki işletme kapandıktan sonra, söz konusu işletmenin her türlü mevcudu, alacağı ve borcu doğrudan doğruya merkezin hesaplarında izlenir. Örneğin kapanan yurt dışı şantiyenin banka hesabında yabancı para cinsinden bir mevduat bulunması halinde, bu mevduatın da doğrudan doğruya merkezin yasal kayıtlarında izlenmesi gerekmektedir. Dolayısıyla bu durumda kullanılan kredi dolaylı olarak yurt dışında bulunan bir banka hesabındaki parayı finanse etmiş olmaktadır. Yurt dışı banka hesabındaki paranın her türlü geliri merkezde verilecek kurumlar vergisi beyannamesine dahil edilirken, kullanılan kredinin faiz ve kur farklarının Türkiye'ye getirilmedi diye matrahtan indirilememesinin yasal bir dayanağı bulunmamaktadır.

Bizim düşüncemize göre, yurt dışı şubeye iştirak etmek amacıyla gönderilen paraların (dövizli olarak gönderilse dahi) iştirakler hesabında Türk Lirası cinsinden izlenmesi gerekir. İştirakler hesabında izlenen tutarlar alış bedeli ile değerlendirilir, hiçbir şekilde dövizler gibi yılsonu kurları ile değerlendirilemez. Diğer taraftan, iştirak ilişkisi dışında yurt dışı şubeye gönderilen yabancı paraların değerlendirilmesi gerekir. Yurt dışı

⁸⁰⁰ 1 sayılı KVK Genel Tebliği, 5.9.1 bölümü aşağıdaki gibidir.

“Yurt dışında yapılan inşaat işlerinde kullanılmak üzere alınmış krediler için, inşaat işlerinin sona erdirilmesinden sonra ödenmesi gereken faiz ve kur farkları, yabancı ülkede bunları ödeyecek bir işletmenin kalmaması ve bu işe ilişkin olarak elde edilen hasılatın yurt dışındaki inşaaata harcanan kredi tutarı kadar kısmının Türkiye'ye getirilmesi halinde, söz konusu kredi Türkiye'deki merkezin bir borcu haline gelmekte ve merkez tarafından ödenmesi zorunluluğu ortaya çıkmaktadır. Bu kredilere ilişkin olarak yurt dışındaki inşaat işlerinin sona ermesinden sonra doğan kur farkı ve faizler, merkezdeki kurum için ticari kazancın elde edilmesi ve idamesi için yapılmış bir gider niteliğinde olduğundan, genel esaslar çerçevesinde kurum kazancının tespitinde dikkate alınabilecektir.”

⁸⁰¹ Öte yandan 1996 yılında verilen bir özalgede, Türkiye'ye herhangi bir para getirme zorunluluğundan bahsedilmeksizin, Türkiye'de gider kaydedilebileceği ifade edilmiştir. (GGM Özalgesi, T.28.06.1996, Sayı. B.07.0.GEL.0.50/5014-33/29372, (www.yaklasim.com.tr, Erişim:11.10.2008))

işle ilgili olarak kullanılan her türlü kredinin kur farkı ve finansman giderlerinin doğrudan doğruya o işin maliyetiyle ilintilendirilmesi gerekir.

4. Yurt dışı iştirak kazançları istisnasında kur farkları

Yurt dışı iştiraklerden elde edilen kazançlarla ilgili istisna uygulaması ilk kez 2005 yılında sisteme dahil edilmiştir. İstisnanın getiriliş amacı, 5228 sayılı Kanun gerekçesinde, yurt dışı iştiraklerden elde edilen kâr payları üzerindeki aşırı ekonomik çifte vergilendirmeyi ortadan kaldırmak olarak ifade edilmiştir.⁸⁰² 5422 sayılı KVK md.8/10'da düzenlenen ve sadece 2005 yılı için uygulanan istisna koşulları, 5520 sayılı KVK md. 5/1-b'de⁸⁰³ değiştirilmiştir.⁸⁰⁴ Yurt dışından elde edilen iştirak kazançlarının kurumlar vergisi beyannamesinin verilme tarihine kadar transfer edilmeyen kısmı yurt dışı iştirak kazançları istisnasından yararlanamaz.⁸⁰⁵

⁸⁰² 5228 sayılı Kanun md. 27 gerekçesi (www.tbmm.gov.tr, Erişim:10.01.2010)

⁸⁰³ Yurt dışında yürütülen inşaat taahhüt işleri ile ilgili olarak, yurt dışında ayrı bir şirket kurulması halinde, bu şirketten elde edilen kazançlar KVK md.5/1-h'de düzenlenen istisna düzenlemesi uygulanacaktır. Söz konusu yasal düzenlemeye çalışmamızın Dördüncü Bölüm, B/7-c kısmında yer verilmiştir. Öte yandan, yurt dışı iştirak kazançları istisnasını düzenleyen KVK md. 5/1-b düzenlemesi aşağıdaki gibidir.

“Madde 5- (1) Aşağıda belirtilen kazançlar, kurumlar vergisinden müstesnadır:

- ...
- b) Kanunî ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayan anonim ve limited şirket niteliğindeki şirketlerin sermayesine iştirak eden kurumların, bu iştiraklerinden elde ettikleri aşağıdaki şartları taşıyan iştirak kazançları;
- 1) İştirak payını elinde tutan şirketin, yurt dışı iştirakin ödenmiş sermayesinin en az % 10'una sahip olması,
 - 2) Kazancın elde edildiği tarih itibarıyla iştirak payının kesintisiz olarak en az bir yıl süreyle elde tutulması (Rüçhan hakkı kullanılmak suretiyle veya yurt dışı iştirakin iç kaynaklarından yapılan sermaye artırımları nedeniyle elde edilen iştirak payları için sahip olunan eski iştirak paylarının elde edilme tarihi esas alınır.),
 - 3) Yurt dışı iştirak kazancının kâr payı dağıtımına kaynak olan kazançlar üzerinden ödenen vergiler dahil iştirak edilen kurumun faaliyette bulunduğu ülke vergi kanunları uyarınca en az % 15 oranında gelir ve kurumlar vergisi benzeri toplam vergi yükü taşıması; iştirak edilen şirketin esas faaliyet konusunun, finansal kiralama dahil finansman temini veya sigorta hizmetlerinin sunulması ya da menkul kıymet yatırımı olması durumunda, iştirak edilen kurumun faaliyette bulunduğu ülke vergi kanunları uyarınca en az Türkiye'de uygulanan kurumlar vergisi oranında gelir ve kurumlar vergisi benzeri toplam vergi yükü taşıması,
 - 4) İştirak kazancının, elde edildiği hesap dönemine ilişkin kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gereken tarihe kadar Türkiye'ye transfer edilmesi.

Yurt dışındaki inşaat, onarım, montaj işleri ve teknik hizmetlerin yapılabilmesi için ilgili ülke mevzuatına göre ayrı bir şirket kurulmasının zorunlu olduğu durumlarda, özel amaç için kurulduğunun ana sözleşmelerinde belirtilmesi ve fiilen bu amaç dışında faaliyetinin bulunmaması şartıyla, söz konusu şirketlere iştirak edilmesinden elde edilen kazançlar için bu bentte belirtilen şartlar aranmaz.

Bu bent uyarınca vergi yükü, kanunî veya iş merkezinin bulunduğu ülkede ilgili dönemde tahakkuk eden ve kâr payı dağıtımına kaynak olan kazançlar üzerinden ödenen vergiler dahil olmak üzere toplam gelir ve kurumlar vergisi benzeri verginin, bu dönemde elde edilen toplam dağıtılabilir kurum kazancı ile tahakkuk eden gelir ve kurumlar vergisi toplamına oranlanması suretiyle tespit edilir.”

⁸⁰⁴ Her iki kanun arasındaki uygulama farklarını karşılaştırmak için bkz. İlhan Çetin, “5520 sayılı Yeni Kurumlar Vergisi Kanunu ile Yeniden Düzenlenen Yurt Dışı Şube Kazancı İstisnası”, **Yaklaşım**, Sayı.164, Ağustos 2006, s.217-220.

⁸⁰⁵ Mehmet Tahir Ufuk, “Kurumlarda Yurt Dışı İştirak Kazançları İstisnası”, **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, Nisan 2004 (www.mevbank.com Erişim:26.12.2009)

Kurumlar vergisinden istisna edilen yurt dışı iştirak kazancının, kâr dağıtım tarihindeki kura göre tespit edilmesi,⁸⁰⁶ transfer sırasında ortaya çıkan olumlu ya da olumsuz kur farkı tutarların doğrudan dönem matrahıyla ilişkilendirilmesi gerekir.

5. Yurt dışı şube kazançları istisnasında kur farkları

Yurt dışında kurulan şubelerin gelirleri, yurt dışı iştirak kazançları istisnası ve kontrol edilen kurum kazancı düzenlemeleri kapsamında düşünülemez. İnşaat, onarma işleri dışındaki faaliyetlerle uğraşan⁸⁰⁷ yurt dışı şubelerden elde edilen kazançlarla ilgili olarak KVK md.5/1-g'de istisna öngörülmüştür.⁸⁰⁸

Yurt dışı şubelerin hesaplarının kapandığı tarihi itibariyle Türkiye'deki faaliyet sonuçlarına dahil edilmesi gerekir. Türkiye'de genel sonuç hesaplarına intikal ettirilen kazanç hesaplara intikal ettirilmesi gereken tarih için T.C. Merkez Bankası tarafından ilan edilen döviz alış kuru ile değerlendirilecektir.⁸⁰⁹

Öte yandan yurt dışı şube ile merkez arasındaki borç ve alacak ilişkileri ile ilgili olarak 1 sayılı KVK Genel Tebliği'nin 5.9.2. bölümünde aşağıdaki açıklamalarda bulunulmuştur. Söz konusu açıklamalara çalışmamızın, Dördüncü Bölüm, II-G/3 kısmında detaylı olarak açıklanmıştır.

⁸⁰⁶ Işıl Örmeci Gül, Resul Kurt, "Sorular ve Cevaplar" **Vergici ve Muhasebeciyle Diyalog Dergisi**, Nisan 2009, Cevap 1. (www.suryay.com.tr, Erişim:13.04.2010)

⁸⁰⁷ Yurt dışında yürütülen inşaat taahhüt işleri ile ilgili olarak, KVK md.5/1-h ayrı bir istisna düzenlemesi yer almıştır. İstisna ile ilgili olarak çalışmamızın Dördüncü Bölüm, II-G/3 kısmında açıklamalara yer verilmiştir. Yurt dışı şubede, inşaat taahhüt ve onarma işi kapsamında faaliyet yürütülmesi halinde faaliyete, KVK md.5/1-g düzenlemesi yerine, KVK md.5/1-h düzenlemesi uygulanacaktır.

⁸⁰⁸ KVK'nun yurt dışı şube kazançları istisnasını düzenleyen KVK md. 5/1-g düzenlemesi aşağıdaki gibidir. "Madde 5- (1) Aşağıda belirtilen kazançlar, kurumlar vergisinden müstesnadır:

...

g) Kurumların yurt dışında bulunan iş yerleri veya daimî temsilcileri aracılığıyla elde ettikleri aşağıdaki şartları taşıyan kurum kazançları;

1) Bu kazançların, doğduğu ülke vergi kanunları uyarınca en az % 15 oranında gelir ve kurumlar vergisi benzeri toplam vergi yükü taşıması,

2) Kazançların elde edildiği hesap dönemine ilişkin yıllık kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gereken tarihe kadar Türkiye'ye transfer edilmiş olması,

3) Ana faaliyet konusu, finansal kiralama dahil finansman temini, sigorta hizmetlerinin sunulması veya menkul kıymet yatırımı olan kurumlarda, bu kazançların doğduğu ülke vergi kanunları uyarınca en az Türkiye'de uygulanan kurumlar vergisi oranında gelir ve kurumlar vergisi benzeri toplam vergi yükü taşıması.

Bu bent uyarınca toplam vergi yükü, birinci fıkranın (b) bendindeki tanıma göre tespit edilir."

⁸⁰⁹ Uçak, s.158.

6. Kontrol edilen kurum kazancı uygulamasında kur farkları

5520 sayılı KVK'nun 7'nci maddesi⁸¹⁰ ile Türk kurumlar vergisi sistemine dahil edilen kontrol edilen kurum kazancı düzenlemesi bir vergi güvenlik müessesesidir. Düzenleme uyarınca bir yabancı iştirakin kontrol edilen kurum sayılabilmesi için, bu iştirakin ilgili yıldaki hâsılatının Türk parası karşılığının 100.000 TL'nı aşması önkoşuldur. *Yurt dışındaki iştirakin hasılatının Türk Lirası karşılığının tespitinde, ilgili iştirakin hesap döneminin son gününde geçerli olan T.C. Merkez Bankasınca açıklanan döviz alış kuru esas alınır.*⁸¹¹

Kontrol edilen kurum kazancı olarak matraha eklenen bir tutarın, izleyen yılda dönem kârına dahil edilmesi halinde, kur farkı geliri hesaplanmasına gerek yoktur. Zira bu durumda gelirin Türkiye'deki kayıtlara transfer edildiği tarihindeki kurla gelir tablosunda intikal edecek ve aynı tutar diğer indirimler arasında tekrar düşülecektir. Çünkü kontrol edilen kurum kazancı düzenlemesi uyarınca aynı gelir bir dönem önce kurumlar vergisi matrahına dahil edilmişti.⁸¹²

⁸¹⁰ 5520 sayılı KVK'nun "kontrol edilen yabancı kurum kazancı" başlıklı 7'nci maddesi aşağıdaki gibidir.

"Madde 7-

(1) Tam mükellef gerçek kişi ve kurumların doğrudan veya dolaylı olarak ayrı ayrı ya da birlikte sermayesinin, kâr payının veya oy kullanma hakkının en az % 50'sine sahip olmak suretiyle kontrol ettikleri yurt dışı iştiraklerinin kurum kazançları, dağıtılsın veya dağıtılmınsın aşağıdaki şartların birlikte gerçekleşmesi halinde, Türkiye'de kurumlar vergisine tâbidir:

a) İştirakin toplam gayrisafi hasılatının % 25 veya fazlasının faaliyet ile orantılı sermaye, organizasyon ve eleman istihdamı suretiyle yürütülen ticarî, zirai veya serbest meslek faaliyeti dışındaki faiz, kâr payı, kira, lisans ücreti, menkul kıymet satış geliri gibi pasif nitelikli gelirlerden oluşması.

b) Yurt dışındaki iştirakin ticarî bilanço kârı üzerinden % 10'dan az oranda gelir ve kurumlar vergisi benzeri toplam vergi yükü taşıması.

c) Yurt dışında kurulu iştirakin ilgili yıldaki toplam gayrisafi hasılatının 100.000 YTL karşılığı yabancı parayı geçmesi.

(2) Birinci fıkrada yer alan toplam vergi yükü, Kanunun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (b) bendindeki tanıma göre tespit edilir.

(3) Kontrol oranı olarak, ilgili hesap dönemi içinde herhangi bir tarihte sahip olunan en yüksek oran dikkate alınır.

(4) Birinci fıkradaki şartların gerçekleşmesi durumunda yurt dışında kurulu iştirakin elde etmiş olduğu kâr, yurt dışı iştirakin hesap döneminin kapandığı ayı içeren hesap dönemi itibarıyla tam mükellef kurumların, kurumlar vergisi matrahına hisseleri oranında dahil edilir.

(5) Bu maddeye göre Türkiye'de vergilenmiş kazancın yurt dışındaki kurum tarafından sonradan dağıtılması durumunda, elde edilen kâr paylarının vergilenmemiş kısmı kurumlar vergisine tâbi tutulur."

⁸¹¹ 1 sayılı KVK GT, 7.2.3. bölümü.

⁸¹² Erdoğan Sağlam, "2007 Yılı Kurumlar Vergisi Beyannamesinin Doldurulması Konusunda Özet Açıklamalar ve Bir Örnek", s.13-14.

H. Kurumlar Vergisi Kanunu'nda Diğer Özellikli Konular

1. Dar mükellefler tarafından merkeze ödenen kur farkları

Dar mükellef kurumlar tarafından ana merkeze ödenen faiz giderleri mülga 5422 sayılı KVK md.15/5-a uyarınca gider kaydedilemez. KVK'nun ana merkeze ödenen faizleri yasaklaması ve kur farkları ile ilgili bir belirleme yapmaması nedeniyle, ödünç alınan paralardan dolayı merkeze ödenen kur farklarının gider olarak kaydı gerekir.⁸¹³

Öte yandan, 5520 sayılı KVK'nda mülga KVK md.15/5-a benzeri bir hükme yer verilmemiştir. Bu nedenle dar mükelleflerce yapılan borçlanmalar dolayısıyla merkeze ödenen faiz ve kur farkı ödemelerinin gider kaydında, genel ilkeler geçerlidir.

2. Teknoloji Geliştirme Bölgeleri istisnasında kur farkları

4691 sayılı Kanuna göre kurula teknoloji geliştirme bölgelerinde faaliyet gösteren gerçek ve tüzel kişilerin kazançlarının 31.12.2013 tarihine kadar gelir ve kurumlar vergisinden istisna edilmesi öngörülmüştür.⁸¹⁴ Teknoloji bölgeleri istisnası uygulaması ile açıklamalar 1 sayılı KVK Genel Tebliği'nin 5.12.2. bölümünde düzenlenmiştir. Söz konusu açıklamalarda aktiflerin değerlendirilmesinden kaynaklanan kur farkı gelirleri olağanüstü gelir olarak kabul edilmek suretiyle kur farkı gelirleri istisna kapsamında değerlendirilmemiştir.⁸¹⁵

⁸¹³ Şeker, **Dönem Sonu İşlemleri**, Cilt:2, s.474.

⁸¹⁴ 4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanununun vergilemeye yönelik hükümler içeren 8'inci maddesinin üçüncü, dördüncü ve beşinci fıkraları, 5035 sayılı Kanunla yürürlükten kaldırılarak, bu hükümler 4691 sayılı Kanuna eklenen geçici 2'nci maddede yeniden düzenlenmiştir. 5281 sayılı Kanunun 41'inci maddesiyle de anılan geçici 2'nci maddeye üçüncü fıkra eklenmiş olup madde aşağıdaki gibidir:

“Geçici Madde 2 – Yönetici şirketlerin bu Kanun uygulaması kapsamında elde ettikleri kazançlar ile bölgede faaliyet gösteren gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin, münhasıran bu bölgedeki yazılım ve Ar-Ge faaliyetlerinden elde ettikleri kazançları 31/12/2013 tarihine kadar gelir ve kurumlar vergisinden müstesnadır.

Bölgede çalışan araştırmacı, yazılımcı ve Ar-Ge personelinin bu görevleri ile ilgili ücretleri 31/12/2013 tarihine kadar her türlü vergiden müstesnadır. Yönetici şirket, ücreti gelir vergisi istisnasından yararlanan kişilerin bölgede fiilen çalışıp çalışmadığını denetler. Bölgede fiilen çalışmayanlara istisna uygulandığının tespit edilmesi halinde, ziyaa uğratılan vergi ve buna ilişkin cezalardan yönetici şirket de ayrıca sorumludur.

Bu madde hükümleri TÜBİTAK-Marmara Araştırma Merkezi Teknoloji Serbest Bölgesi yönetici şirketi, bu bölgede faaliyet gösteren Gelir ve Kurumlar Vergisi mükellefleri ile bölgede çalışan araştırmacı, yazılımcı ve Ar-Ge personelinin bu görevleri ile ilgili ücretleri bakımından da uygulanır.”

⁸¹⁵ 1 seri nolu KV Genel Tebliği'nde yer alan açıklama aşağıdaki gibidir.

“Bölgede faaliyet gösteren mükelleflerin, 4691 sayılı Kanun kapsamı dışındaki ticari işlemlerinden elde edecekleri gelirleri ile olağandışı gelirlerinin istisna kapsamında değerlendirilmesi mümkün değildir. Bu kapsamda, nakitlerin

Genel Tebliğdeki bu düzenleme, benzer konulardaki Bakanlık görüşüne paralellik arz etmektedir.

3. Mülga 5422 sayılı KVK ihracat istisnası uygulamasında kur farkları

5422 sayılı KVK'nun 8'nci maddesinin 6 ve 7 numaralı bentlerinde 1981 - 1993 yıllarında yürürlükte bulunan "*ihracat istisnası*" düzenlemesi yer almıştır.⁸¹⁶ Söz konusu ihracat istisnası düzenlemelerine göre, 250.000 ABD Doları ve üstü dış satım (ihracat) gerçekleştiren kurumların hâsılatlarının %20'sinin kurum kazancından indirilmesi konusu düzenlenmiştir. Söz konusu istisnanın uygulanma esasları 20 ve 23 sıra numaralı Kurumlar Vergisi Genel Tebliğleriyle açıklanmıştır.

Danıştay tarafından verilen bir kararda kurumlar vergisi kanundaki ihracat istisnası tutarının hesaplanmasına esas teşkil eden döviz kurunun tespiti konusunda döviz transferinin yapıldığı veya dönem sonu değerlemede esas alınan kurların kullanılması gerektiğine hükmedilmiştir.⁸¹⁷

değerlendirilmesi sonucu oluşan faiz gelirleri, yabancı para cinsinden aktifler dolayısıyla oluşan kur farkları ve iktisadi kıymetlerin elden çıkarılmasından doğan gelirler istisna kapsamında değerlendirilmeyecektir."

⁸¹⁶ Ağır bir dış ödemeler sorunu yaşayan Türkiye'de, ekonomiyi dışa açmak için döviz kazandırıcı işlemlere geniş destek ve teşvikler verilmiştir. Söz konusu düzenlemelerden biri de 5422 sayılı KVK'nun istisnalar başlıklı 8'nci maddesinde yapılan düzenlemelerle maddenin 6'nci bendinde sanayi ürünleri ve 7'nci bendinde de tarım ürünlerine dönük ihracat istisnası düzenlemeleridir. Söz konusu bentler ilk kez 2362 sayılı Kanunla yapılan düzenleme ile 01.01.1981 – 31.12.1981 tarihleri arasında uygulanmıştır. Daha sonra her iki bent de 2573 sayılı Kanun ile yeniden düzenlenmiş bu düzenleme 01.01.1982 – 01.01.1988 tarihleri arasında yürürlükte kalmıştır. Daha sonra 3482 sayılı Kanunla istisna yeniden düzenlenmiştir. Mezkur sanayi ve tarım ürünlerine dönük istisnalar 3946 nolu yasa ile 31.12.1993 tarihinden itibaren yürürlükten kaldırılmıştır. Dolayısıyla kurumlar vergisi sisteminde yer alan ihracat istisnası düzenlemesi 1981 – 1993 yıllarında uygulanmıştır.

⁸¹⁷ Dnş.4.D., T.24.03.1988, E.1986/2129, K.1988/175 (www.mevbank.com, Erişim:24.07.2008)

"Olayda, döviz olarak yıllık ihracat tutarı ya da bu tutar dikkate alınarak uygulanacak istisna oranı konusunda bir tartışmanın bulunmadığı, uyumsuzluğun, istisnasının uygulanmasında esas alınacak Türk Lirası karşılığı hasılatın fiili ihraç tarihindeki döviz kuru itibarıyla mi, yoksa dövizin transferi tarihinde uygulanan kur tarifesi dikkate alınarak mı hesaplanacağı hususundan kaynaklandığı anlaşılmaktadır.

Yukarıda değinilen Yasa hükmünde, kur değişikliklerinden dolayı meydana gelen artışların nazara alınmayacağı yolunda konulan kural tamamen bir önceki yıla göre artan ihracat hasılatının döviz olarak hesabıyla ilgili olup, istisnanın uygulanması sırasında gerekli olan Türk Lirası karşılığı ihracat hasılatı kavramı yönünden bu kuraldan hareket edilmesine imkan bulunmamaktadır. ...

Bu durum karşısında, anılan hüküm kapsamına giren ve sanayi ürünü ihraç eden Kurumların, ihracattan sağladıkları dövizin transfer edildiği tarihteki ya da dönem sonundaki değerlemeye esas kur dikkate alınarak Türk Lirasına çevrilmesi suretiyle bulunacak ve aynı zamanda kayıtlara intikal eden hasılatın, uyumsuzluk konusu olayda tartışmasız olan % 20 oranına uygulanması suretiyle bulunacak miktarın Kurumlar Vergisinden istisna edileceği tabiidir."

BEŞİNCİ BÖLÜM

HARCAMA VE İŞLEM VERGİLERİNDE KUR FARKLARI

I. KATMA DEĞER VERGİSİNDE KUR FARKLARI

A. *Katma Değer Vergisi Kanunu'nda Dövizli İşlemler ve Kur Farkları ile ilgili Düzenlemeler*

1984 yılında yasalaşan 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu⁸¹⁸ (KDVK) ile birlikte Türkiye'de 1985 yılından itibaren katma değer vergisi uygulamasına geçilmiştir.

KDVK'nun 1'nci maddesinde verginin konusunu teşkil eden işlemler, 10'ncu maddesinde vergiyi doğuran olay, 11 -17'nci maddelerinde vergi istisnaları ve 20 - 27'nci maddelerinde matraha ilişkin düzenlemelere yer verilmiştir.

⁸¹⁸ Katma Değer Vergisi Kanunu 02.11.1984 tarih ve 18653 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanmıştır.

KDVK'nın ithalatta matrahı düzenleyen ve sadece ithalatta uygulanan 21'nci maddesinde kur farkı kavramı yer almış, bunun dışında bu Kanunun hiçbir maddesinde kur farkı kavramı yer almamıştır. Öte yandan KDVK'nun 26'ncı maddesinde döviz ile yapılan işlemlerle ilgili özel düzenleme yapılmıştır. Ancak buna rağmen, KDVK'nun hiçbir yerinde yurt içi teslim ve hizmetlerde oluşan kur farklarının katma değer vergisine tabi olduğunu⁸¹⁹ ya da katma değer vergisinden müstesna olduğunu⁸²⁰ gösteren bir düzenleme bulunmamaktadır.

Türk vergi mevzuatının en tartışmalı konulardan biri olan KDV uygulamasında kur farkları konusu çalışmanın izleyen bölümlerinde detaylı olarak analiz edilmiştir.

B. Katma Değer Vergisi Kanununun Temel Düzenlemeleri Kapsamında Kur Farkları

1. KDVK'nda Vergiyi Doğuran Olay Kavramı Bağlamında Kur Farkları

Ticari, sınai, zırai ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan mal teslimi, hizmet ifaları, mal ve hizmet ithalatı ile diğer faaliyetlerden doğan ve KDVK md. 1/3'te sayılan teslim ve hizmetler katma değer vergisinin konusunu oluşturmaktadır (KDVK md.1). Mal teslimi veya hizmet ifası şeklinde bir nedenden kaynaklanmayan tazminat ödemeleri katma değer vergisine tabi değildir.⁸²¹

Vergi alacağı vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın vukuu veya hukuki durumun tekemmülü ile doğar (VUK md.19). Vergiyi doğuran olay, olaya uygulanacak yasa hükmünün ve mükellef açısından vergi borcunun doğduğu anın belirlenmesinde

⁸¹⁹ İYMMO, "Kur Farklarının KDV Karşısındaki Durumu", s.7.

⁸²⁰ Sezgi, "Döviz Cinsinden Düzenlenen Hakedişlerle ilgili Avans Ödemelerinden Kaynaklanan Kur Farklarının Vergi Mevzuatı Karşısındaki Durumu ve Kur Farkları Hakkındaki Düşüncelerimiz", s.74.

⁸²¹ Bu husus bir özelgede aşağıdaki şekilde ifade edilmiştir. GİB Özelgesi, T.18.01.2007, Sayı.

B.07.1.GİB.0.01.54/5401-3035/3563, (İYMMO, **Rapor**, 15.07.2007, s.29.)

"3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 1/1 inci maddesi ile, ticari, sınai, zırai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti kapsamında Türkiye'de yapılan teslim ve hizmetler katma değer vergisinin konusuna alınmış bulunmaktadır. Aynı Kanunun 20/1 inci maddesine göre, teslim ve hizmet işlemlerinde matrah, bu işlemlerin karşılığını teşkil eden bedeldir. Herhangi bir mal teslimi veya hizmet ifası mahiyetinde olmayan teslim ve hizmetler katma değer vergisinin konusuna girmemektedir. Bu şekilde yapılan işlemler karşılığında ödenen bedeller üzerinden katma değer vergisinin hesaplanmaması gerekmektedir. Buna göre, teslim edilmesi gereken malların sözleşmede belirtilen sürede teslim edilmemesi durumunda tahsil edilen gecikme cezaları yada tazminatlar, bir mal teslimi veya hizmet ifası karşılığında ortaya çıkmadığından, katma değer vergisine tabi bulunmamaktadır."

önemli bir kavramdır. Nitekim bu husus Anayasa Mahkemesi'nin bir kararında da vurgulanmıştır.⁸²²

Vergilendirme sürecinin ön şartı ve tarh işleminin sebep unsuru⁸²³ vergiyi doğuran olay kavramıdır.⁸²⁴

Katma değer vergisini doğuran olay,⁸²⁵ ana kural olarak ticari, zirai, sınai veya serbest meslek faaliyeti çerçevesinde mal teslimi ve hizmet ifası veya mal ithalatıdır.⁸²⁶ *Teslim, bir mal üzerindeki tasarruf hakkının malik veya onun adına hareket edenlerce, alıcıya veya adına hareket edenlere devredilmesidir (KDVK md.2/1). Bedelin döviz ile hesaplanması halinde döviz, vergiyi doğuran olayın meydana geldiği andaki cari kur üzerinden Türk parasına çevrilir (KDVK md.26).*

⁸²² AYM Kararı, T.04.06.2003, E.2001/392, K.2003/60, RG T.18.12.2003, RG Sayı.25320 (www.anayasa.gov.tr, Erişim:01.03.2010)

"213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun vergiyi doğuran olay başlıklı 19. maddesine göre, vergi alacağı, vergi yasalarının vergiyi bağladıkları olayın meydana gelmesi veya hukuksal durumun oluşması ile doğar. Buna göre, vergiyi doğuran olay meydana geldiği anda yürürlükte olan yasa uygulanacaktır. Vergiyi doğuran olay, bir yandan devletin vergi alacağının diğer yandan da mükellefin vergi borcunun doğmasına neden olur."

⁸²³ İdari işlemin sebep unsuru, idareyi o işlemi yapmaya sevk eden nedendir. Özel hukukta, kişileri hukuki işlem yapmaya sevk eden neden subjektif (öznel) bir mahiyet arz ettiği halde, idare hukukunda sebep objektif (nesnel)dir. İdari işlemin sebebi işlemi yapanın dışında, objektif hukukun ortaya koyduğu bir sebep ile ona uygun gelen maddi bir olaydır (Bekir Baykara, "Vergi Tarh İşleminin Hukuki Analizi", **E-Yaklaşım**, Sayı.7, Şubat 2004, www.yaklasim.com.tr Erişim:01.03.2010).

⁸²⁴ Güneş Yılmaz, **Katma Değer Vergisinde Vergiyi Doğuran Olay Olarak Teslim**, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Marmara Üniversitesi SBE, Temmuz 2009. s.14.

⁸²⁵ KDVK'nda ana kural bu olmakla birlikte, çeşitli özel durumlarda vergiyi doğuran olayın tespitinde farklı esaslar benimsenmiştir. Konuya ilişkin KDVK md. 10 aşağıdaki gibidir.

"Vergiyi Doğuran Olayın Meydana Gelmesi

Madde 10- Vergiyi doğuran olay:

- a) Mal teslimi ve hizmet ifası hallerinde, malın teslimi veya hizmetin yapılması,
- b) Malın tesliminden veya hizmetin yapılmasından önce fatura veya benzeri belgeler verilmesi hallerinde, bu belgelerde gösterilen miktarla sınırlı olmak üzere fatura veya benzeri belgelerin düzenlenmesi,
- c) Kısım kısım mal teslimi veya hizmet yapılması mutad olan veya bu hususlarda mutabık kalınan hallerde, her bir kısmın teslimi veya bir kısım hizmetin yapılması,
- d) Komisyoncular vasıtasıyla veya konsinyasyon suretiyle yapılan satışlarda, malların alıcıya teslimi,
- e) Malın alıcıya veya onun adına hareket edenlere gönderilmesi halinde, malın nakliyesine başlanması veya nakliyeciyi veya sürücüye tevdi,
- f) (4369/82 yürürlükten kaldırılmıştır. Yürürlük; 1.1.1999)
- g) Su, elektrik, gaz, ısıtma, soğutma ve benzeri enerji dağıtım veya kullanımlarında bunların bedellerinin tahakkuk ettirilmesi,
- h) (3316/2 yürürlükten kaldırılmıştır.)
- ı) İthalatta, Gümrük Kanununa göre gümrük vergisi ödeme mükellefiyetinin başlaması, gümrük vergisine tabi olmayan işlemlerde ise (4369/81 ile değişen ibare. Yürürlük: 1.8.1998)gümrük beyannamesinin tescili,
- j) İkametgâhi, işyeri, kanunî merkezi ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayanlar tarafından yabancı ülkeler ile Türkiye arasında yapılan taşımacılık ile transit taşımacılıkta (4503/3 değişen ibare Yürürlük; 5.2.2000) gümrük bölgesine girilmesi veya gümrük bölgesinden çıkılması, anında meydana gelir."

⁸²⁶ Karakoç, s.182.

KDVK’undaki düzenlemeler esas alındığında, mal tesliminin yapılması veya hizmet ifası anında vergiyi doğuran olayın gerçekleştiği anlaşılmaktadır. Yapılan ödeme ile vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesi arasında bir ilişki bulunmadığı görülmektedir.⁸²⁷ Ancak buna rağmen, Danıştay bir kararında faturada gösterilen katma değer vergisinin bu verginin tahsili ile doğduğu şeklinde bir görüş ifade etmiştir.⁸²⁸ Ancak söz konusu Danıştay kararının yasanın özüne aykırı olduğunu düşünüyoruz. Bir başka ifade ile katma değer vergisinde vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesinde tahakkuk ilkesi geçerli olup, tahsil edilip edilmediğine bakılmaksızın bedelin tamamı üzerinden, gelirin mahiyet ve tutar itibariyle kesinleştiği (tahakkuk ettiği an) itibariyle katma değer vergisi hesaplanması gerekmektedir.⁸²⁹ Öte yandan KDV uygulamasında tahakkuk ilkesinin benimsenmiş olması uygulamada serbest meslek faaliyetlerinin vergilendirilmesinde sorunlara yol açmaktadır. Örneğin tahsil edilmeyen hizmet bedeli, GVK düzenlemeleri çerçevesinde gelir kabul edilmezken, ifa edilen hizmet bedeli üstünden (tahakkuk ilkesine göre) KDV hesaplanmalıdır. Diğer bir ifade ile serbest meslek hizmet bedelinin tahsil edilip edilmediğine bakılmaksızın, ifa edilen hizmet bedeli üzerinden katma değer vergisi hesaplanmalıdır.⁸³⁰

Konuya ilişkin olarak bir özalgede, vergiyi doğuran olayın teslim anında meydana geldiği, müşterinin mal bedeli ile birlikte vade farkını da borçlandığı bu nedenle teslim anı itibariyle vade farkını da içerecek tutarın tamamı için katma değer

⁸²⁷ Konuya ilişkin Danıştay tarafından verilen bir kararın ilgili kısmı aşağıdaki gibidir. (Dnş.7.D., T.20.02.2002, E.2000/6175, K.2002/755 (www.diaport.com.tr, Erişim:06.06.2010))

“Katma değer vergisinin malın teslimi anında doğduğu; bedelinin alınmamasının, verginin doğmasına etkili olmadığı sonucuna varıldığından; olayda, mal bedelinin tamamı üzerinden yapılan katma değer vergisi tarhiyatını mal bedelinin tahsil edilmeyen kısmı yönünden kısmen iptal eden vergi mahkemesi kararında isabet görülmemiştir.”

⁸²⁸ Dnş.11.D., T.10.02.1999, E.1997/2348, K.1999/549 (Danıştay Kararları, **Mali Çözüm**, Sayı.49, Ekim-Kasım-Aralık 1999, s.173.)

“Vergi Mahkemesi kararıyla, 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu’nun 19. maddesinde, vergiyi doğuran olayın, vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın vukuu ve hukuki durumun tekemmülü ile doğacağına açıklandığı, olayda, SSK ile yapılan sözleşme uyarınca hizmetin gerçekleştirildiği tarihte fatura düzenlenmesine karşın fatura bedellerinin daha sonraki dönemlerde tahsil edilmesi nedeniyle 1993 yılı kayıtlarına değil vergiyi doğuran olayın tahsil ile meydana geldiği 1994 yılı kayıtlarına intikal ettirildiği anlaşıldığından, hizmet tarihinde beyan edilmediği belirtilerek yapılan tarhiyatta isabet görülmediği gerekçesiyle vergi ve cezanın kaldırılmasına karar verilmiştir. ... kararın onanmasına oybirliği ile karar verildi.”

⁸²⁹ Güneş Yılmaz, s.136, 149.

⁸³⁰ Maç’a göre, tahsilatın hizmetin tamamlanmasından sonraki bir tarihte yapılması halinde, hizmetin tamamlandığı tarih itibariyle henüz tahsil edilmemiş tutar için KDV doğmaktadır. Ancak konuya ilişkin aksi yönde bir Danıştay kararı bulunmaktadır. (Dnş.11.D, T.08.01.1997, E.1995/5209, K.1997/61) (Mehmet Maç, **KDV Klavuzu**, Elektronik Kitap, KDV10, s.27, www.bdodenet.com.tr Erişim:01.09.2010)

“Muhasebeci ve mali müşavirlerin yaptıkları sözleşmede ücretin aylık olarak ödenmesi koşulu getirildiği halde, tahsilatın her ay yapılmadığı durumlarda, tahsilatın yapıldığı ayda Serbest Meslek makbuzu düzenlenerek KDV beyan edilmesinde, yasalara aykırılık yoktur.”

vergisi hesaplanması gerektiği, bedelin taksitler halinde ödenmesinin katma değer vergisi tahakkukunu etkilemediği ifade edilmiştir.⁸³¹ Ancak buna rağmen pek çok idari görüş ve bazı yargı kararlarında ödemeye bağlı kur farklarının katma değer vergisine tabi olduğu görüşüne rastlanmaktadır. Birçok özalgede kur farklarının ancak ödeme tarihinde belli olması dolayısıyla dövize endekli ödemelerde ödeme tarihi itibarıyla katma değer vergisi hesaplanması gerektiği ifade edilmiştir.⁸³²

KDV’nde vergiyi doğuran olay mal teslimi ve hizmet ifası hallerinde mal teslimi ve hizmet ifasının yapılmasıdır. KDV’de hizmet ifasının ne zaman yapıldığını tespitle ilgili olarak çoğu zaman sıkıntı ile karşılaşılır. Uygulamada hizmetin ifa tarihini belirleyen ana unsur olarak hizmet bedelini belgeleyen fatura, makbuz, dekont vb. belgelerin üzerinde yazılı tarihlere hizmetin ifa tarihi olarak itibar edilmektedir.⁸³³

Yurt dışından sağlanan hizmetlerde vergiyi doğuran olay, hizmetin ifasıyla bir başka deyişle faturanın düzenlendiği tarihte meydana gelmektedir.⁸³⁴

Tahsilat tarihi vergiyi doğuran olayın tespitinde önemli bir unsur değildir. Ancak Danıştay tarafından 100 yıllık bir kiralamayı içeren ve bedelin peşin, 12, 24 veya 36 ayda ödenmesi gereken bir devremülk sözleşmesiyle ilgili olarak verilen bir kararda, vergiyi doğuran olayın tahsilat tarihi itibarıyla gerçekleşmesi gerektiğine

⁸³¹ GGM 10.03.1988 tarihli özalgesi (Güneş Yılmaz, s.136).

⁸³² İD Özalgesi, T.04.10.2000, Sayı. KDV.MUK.B.07.4.DEF.0.34.16.24.25-23129/5319, (www.ivdb.gov.tr, Erişim: 15.01.2010)

“Vergiyi doğuran olayın meydana geldiği malın teslim tarihinden sonra belirlenen tarihlerde mal bedelinin ödeneceği satış akdinde kararlaştırılmış ise yabancı para cinsinden belirlenen mal bedeli ödemenin yapıldığı tarihteki kur farklarını da içermektedir. Buna göre, mal bedeli teslimin vuku bulunduğu tarihte tespit olunarak katma değer vergisi hesaplanacaktır. Teslimin yapıldığı tarih ile ödemenin yapılması kararlaştırılan tarih arasındaki kur farkından meydana gelen artışın mal bedeline dahil edilmesi gerekmekte ise de ödeme tarihinden önce tutarının kesin tespiti söz konusu olamayacağından vade farkı olarak ödemenin yapıldığı tarihte mal bedelinin tabi olduğu oran üzerinden katma değer vergisi vergiyi doğuran olayın gerçekleştiği dönemde hesaplanarak mükellefler tarafından vergi dairesine ödenecektir.”

Boğaziçi Kurumlar VDB Özalgesi, T.10.08.1998, Sayı.BK.BŞK.4.34.00.54/02-C/KDV-26-90.

“Vergiyi doğuran olayın meydana geldiği malın teslimi veya hizmetin ifasından sonra belirlenen tarihlerde mal ve hizmet bedeli sözleşmede kararlaştırılmış ise yabancı para cinsinden belirlenen bedel teslim veya hizmet ifasının vuku bulunduğu tarihte tespit olunarak katma değer vergisi hesaplanacaktır. Teslimin ve hizmet ifasının gerçekleştiği tarih ile ödemenin yapılması kararlaştırılan tarih arasındaki kurlarda meydana gelen artışın mal ve hizmet bedeline dahil edilmesi gerekmekte ise de ödeme tarihinden önce tutarın kesin tespiti söz konusu olamayacağından ödemenin yapıldığı tarihte mal veya hizmet bedelinin tabi olduğu oran üzerinden katma değer vergisi hesaplanarak beyan edilip ödenecektir.”

⁸³³ Maç, **KDV Klavuzu**, s. 2008/29-4.

⁸³⁴ Alptürk, “Yurtdışı Kaynaklı Faturaların Vergisel Boyutu”; Ögredik, “Kur Farklarının KVK md.24 ve KDVK md. 9 Açısından İncelenmesi”.

hükmetmiştir.⁸³⁵ Söz konusu karar hakkaniyete uygun gibi görünse de KDVK düzenlemelerine uygun değildir. Çünkü KDVK vergiyi doğuran olayı tahsilata bırakmamış, teslim veya hizmet ifasına bağlamıştır.

Yukarıdaki açıklamalara rağmen, Maliye Bakanlığı kur farklarının vergilendirilmesinde tahsilat tarihinin esas alınması gerektiği görüşündedir.⁸³⁶

2. Katma Değer Vergisi Kanunu'nda Hizmet Kavramı Bağlamında Kur Farkları

a. Hizmet kavramı ile ilgili genel açıklamalar

Hizmet, teslim ve teslim sayılan haller ile mal ithalatı dışında kalan işlemlerdir. Bu işlemler; bir şeyi yapmak, işlemek, meydana getirmek, imal etmek, onarmak, temizlemek, muhafaza etmek, hazırlamak, değerlendirmek, kiralamak, bir şeyi yapmamayı taahhüt etmek gibi, şekillerde gerçekleşebilir(KDVK md.4). KDVK'nda hizmet kavramı tadadi (sınırlı) olarak sayılmamıştır. Bu nedenle hizmet birçok şekilde ortaya çıkabilir. Ancak, hizmet kavramının Kanunda sınırlı olarak sayılmamış olması her şeyin hizmet olarak nitelendirilmesini gerektirmez. Hizmet ifası kavramının arkasında Borçlar Kanunu veya Türk Ticaret Kanunu kapsamında düzenlenen kira, ariyet, istisna vb. gibi bir özel hukuk sözleşmesi yer alır ve kural olarak hizmet ifası için işin sözleşmeye uygun olarak tamamlanması gerekir.⁸³⁷

Avrupa Birliği 6 numaralı yönergenin 6'ncı maddesinde hizmet ifası kavramı Türk KDVK'nda olduğu gibi mal teslimi kavramından hareketle olumsuz olarak

⁸³⁵ Dnş.11.D., T.21.02.2000, E.1999/4832, K.2000/643 (Şükrü Kızılot, **Danıştay Kararları**, 5. Cilt, Ankara:Yaklaşım Yayınları)

"Bu itibarla, yükümlü şirketin ticari faaliyetinin devre tatil organizasyon ve işletmeciliği olduğu dikkate alındığında ticari faaliyetin konusunu oluşturan devre tatil sözleşmelerinin ticari teslim niteliğinde olduğu sonucuna ulaşılmıştır. Kaldı ki, ticari faaliyetin konusunu oluşturan devre tatil, müşteriler tarafından 100 yıl kullanılmakla beraber, tatil bedellerinin katma değer vergisi ile birlikte peşin veya 12, 24 ve 36 aylık bölümler halinde asıl yüklenici olan tüketiciler tarafından ödenmiş olmasına rağmen, aracı durumunda bulunan yükümlü şirketçe tahsil edilen katma değer vergisinin 100 yıllık tüketim süreci içinde beyan edilmesi katma değer vergisinin tekniğine ve amacına da uygun düşmemektedir.

Bu durumda, peşin veya 12,24 ve 36 aylık dönemler halinde tüketicilerden (müşterilerden) devre tatil sözleşmesi uyarınca tahsil edilen devre tatil bedelinin 3065 sayılı Yasanın 10/a ve 20. maddeleri hükümleri uyarınca tahsil edilen dönemler itibarıyla beyan edilmesi gerektiğinden, hesaplanan matrah farkı üzerinden salınan katma değer vergisini terkin eden vergi mahkemesi kararında yasal isabet görülmemiştir."

⁸³⁶ 105 numaralı KDV Genel Tebliği ile benimsenen bu görüş, çalışmamızın Beşinci Bölüm, I-C/1 alt bölümünde detaylı olarak aktarılmıştır.

tanımlanmış olup, “*hizmet ifası, 5’nci madde anlamında teslim sayılmayan her türlü işlemleri ifade eder*” şeklinde tanımlanmıştır. Bu geniş tanıma rağmen hizmet kavramı sınırsız değildir. AB mevzuatına göre hizmet kavramı yorumlanırken katma değer vergisinin hasılat üzerinden alınan bir tüketim vergisi olduğu dikkate alınmalıdır.⁸³⁸ Avrupa Topluluğu Adalet Divanı (ATAD) yapılan bir işin hizmet saymak için “*doğrudan bağlantı*” kavramını aramaktadır. Doğrudan bağlantı kavramına göre yapılan iş doğrudan doğruya ve münhasıran muhatap için yapılmış olmalıdır. Diğer bir ifade ile yapılan ödeme ile verilen hizmet arasında bir bağlantı yoksa katma değer vergisi anlamında hizmetten söz edilemez. Danıştay satıcı firmalar tarafından alıcı firmalara sonradan ödenen ciro primleriyle ilgili olarak vermiş olduğu bir kararında ATAD’ın görüşüne uygun bir yaklaşım sergilemiştir.⁸³⁹ Danıştay’ın bu kararına göre elde edilen bir menfaat yok ise KDVK tanımında bir hizmet de yoktur.

ATAD’a göre cezai şart mahiyetindeki temerrüt faizleri ile gecikme tazminatları katma değer vergisi matrahına dahil edilemez. Çünkü bu nitelikteki ödemeler yapılan hizmetle doğrudan bağlantılı değildir.⁸⁴⁰

Bir mal teslimi ile hizmet ifasının bir arada yapılması halinde vergilemenin mal teslimi esaslarına göre mi yoksa hizmet ifasına göre mi yapılacağı konusu tartışmalıdır.

⁸³⁷ Billur Yaltı Soydan, **Hizmet İşlemlerinde Katma Değer Vergisi**, İstanbul:Beta Basım Yayım, 1998, s.232.

⁸³⁸ Soydan, s.69.

⁸³⁹ Soydan, s.121. Soydan tarafından söz edilen Danıştay kararı aşağıdaki gibidir.(Dnş.9.D., T. 17.02.1993, E.1992/2549, K.1993/592)

“3065 sayılı Kanununun 4. maddesinde hizmet, bir şeyi yapmak, işlemek, meydana getirmek, imal etmek, onarmak, temizlemek, muhafaza etmek, hazırlamak, değerlendirmek, kiralamak, bir şeyi yapmayı taahhüt etmek şeklinde açıklanmıştır. Bu açıklamalara göre, yapılan işin “hizmet” sayılabilmesi için doğrudan doğruya ve münhasıran muhatap için yapılmış olması gerekmektedir. Olayda, yapılan işi bu maddede sayılanlar arasında yer almadığı gibi alıcının (yükümlünün) satın aldığı malı belli bir miktarın üzerinde satması, doğrudan doğruya ve münhasıran bu satıcı için yapılmış bir hizmet niteliğinde değildir. Toptan gıda maddesi ticareti yapan yükümlü şirket öncelikle kendi yararı gereği satışlarda yüksek ciro yapmak amacı taşır. Malını satın aldığı firmaya hizmeti dolaylıdır. Koşulların gerçekleşmesi halinde bundan ödemeyi yapan satıcının da yararlanacağı tabiidir. Bu nedenle yapılan ödemenin prim sayılması da mümkün değildir... Bu durumda, fatura haricinde yükümlü şirkete malını pazarladığı firmalarca yapılan ödemelerin katma değer vergisine tabi tutulmasında yasal isabet görülmemiştir.”

Ayrıca ciro primi konusunda verilen aşağıdaki karar da aynı paraleldedir.Dnş.7.D., T.16.04.1992, E.1989/4011, K.1992/1127 (Kızılot, **Danıştay Kararları ve Özelgeler (Muktezalar)**, Cilt:2, s.3153-3155.)

“Madde [KDVK md.4] metninden anlaşılacağı üzere, yapılan işin “hizmet” sayılabilmesi için doğrudan doğruya ve münhasıran, muhatap için yapılmış olmalıdır.

Olayda ise, yapılan iş bu maddede sayılanlar arasında yer almadığı gibi alıcının (yükümlünün) satın aldığı malı belli bir miktarın üzerinde satması, doğrudan doğruya ve münhasıran satıcı için yapılmış bir hizmet niteliğinde değildir. Satıcı (yükümlü) bir ecza deposu işleteni olarak öncelikle kendi yararı gereği satışlarında yüksek ciro yapmak amacı taşır. Diğer bir ifadeyle, satıcı, satışı mümkün olduğu kadar yüksek rakamlara ulaştırmakla, öncelikle kendine hizmet eder. Malı aldığı firmaya hizmeti dolayısıyla’dır.”

⁸⁴⁰ Soydan, s.244.

Özbalcı'ya göre, mal teslimi ile dolaylı olarak ilinti kurulduğu takdirde vergileme hizmet ifasına göre değil mal teslimi esaslarına göre yapılması gerekir. Bu anlayışın bir sonucu olarak temerrüt faizleri KDVK md.4'de düzenlenen hizmet kavramı içerisinde düşünülmeyip, başta yapılan teslim veya hizmetle bağlantı kurulmak suretiyle, baştaki işlem için geçerli olan vergi oranı esas alınmak suretiyle katma değer vergisine tabi tutulması gerekir.⁸⁴¹

Bize göre Özbalcı'nın buradaki yorumu hatalıdır. Temerrüt faizinin müstakil bir hizmet olarak kabul edilmesi ve genel oranda katma değer vergisine tabi tutulması gerekir. Çünkü teslim anında alıcının temerrüde düşeceği ve temerrüt faizi hesaplanacağı belli değildir. Bu nedenle temerrüt faizi ile baştaki teslim veya hizmetin bağlantısı bulunmamaktadır. Her ne kadar temerrüt faizi tazminat mahiyetinde kabul edilse dahi baştaki mal teslimi veya hizmet ifasından bağımsız bir finansman hizmeti olarak dikkate alınmalıdır.

Sonradan çıkan vade farklarının da başlangıçtaki teslim veya hizmetin bir unsuru olarak vergilendirilmesi gerektiği şeklindeki anlayış çeşitli yargı kararlarında benimsenmiştir.⁸⁴²

Diğer taraftan Dural, bu görüşün hatalı olduğunu düşünmektedir. Dural, uzun vadeli taksitli ödemeleri içeren bir otobüs satış sözleşmesinin verdiği örnekte kullanmış ve bu sözleşmede (otobüs satışı) “*bey akdi*” ve (finansman) “*karz akdi*” bulunmakta olduğunu, diğer bir ifade ile satım ve ödünç sözleşmelerinin bir arada olduğunu, bu nedenle elde edilen hasılatın mal teslimi ve hizmet ifası olarak bölünerek katma değer vergisine tabi tutulması gerektiği görüşündedir.⁸⁴³

b. Kur farkı hizmet midir?

KDVK anlamında kur farklarının hizmet olup olmadığı konusu tartışmalıdır. Bir görüşe göre, kur farkı bir teslim veya hizmet ifasından sonra gelen müstakil bir

⁸⁴¹ Özbalcı, *Katma Değer Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları*, s.202.

⁸⁴² Dnş. DDGKK, T.06.11.1998, E.1997/159, K.1998/326, Dnş. VDDGK, T.13.03.1998, E.1996/379, K.1998/72, (Özdemir ve Çelen, s.26.)

hizmet ifasıdır. Bu nedenle kur farkları fatura ile yansıtılmalı ve katma değer vergisine tabi tutulmalıdır.⁸⁴⁴ *Kur farkı, döviz cinsinden bir paranın kullanılması veya kullandırılması nedeniyle doğan ve döviz kullandıran tarafından alacaklanılan, kullanan tarafından borçlanılan bir tutardır. Doğuşu tamamen para kullandırılmasına dayanır.*⁸⁴⁵ Kur farklarının hizmet sayılmasının temelini bunun bir finansman hizmeti olarak kabul edilmesi yatmaktadır. Danıştay bir kararında, bir hizmetin finansman hizmeti sayılması için ödünç para verildiğinin ve alındığının hukuken geçerli ve yeterli tespitlere dayalı olması gerektiğini ifade etmiştir.⁸⁴⁶ Danıştay'ın bu kararı çerçevesinde, para verildiği olmasa bile kredinin açıldığının fatura vb. belgelerle tevsik edilmesi mümkündür.

Öte yandan birçok yazara göre kur farkında bir hizmet ifasından söz edilemez.⁸⁴⁷ Kur farklarının ayrı bir finansman hizmeti bedeli olduğu görüşünün ekonomik bir anlamı bulunmamaktadır.⁸⁴⁸ Nitekim Danıştay bir kararında kur farkının bir mal teslimi veya hizmet ifası ile ilgisi olmaksızın doğduğunu ifade etmiştir.⁸⁴⁹

⁸⁴³ Fatih Dural, "Türk Vergi Sisteminde Vade Farkları Sorunu ve Bir Örnek Olayın Değerlendirilmesi", **Yaklaşım**, Sayı.10, Ekim 1993, s.18

⁸⁴⁴ İYMMO, "Kur Farklarının KDV Karşısındaki Durumu", s.8.

⁸⁴⁵ Kazım Yılmaz, "Kur Farklarının KDV'ye Tabi Olup Olmayacağı Konusu ve 105 seri numaralı KDV Genel Tebliği".

Aynı makalede Yılmaz, kur farkının hizmet olduğu şeklindeki görüşü aşağıdaki şekilde özetlemiştir.

" - Para kullandırılması bir hizmettir.

- Döviz cinsinden alacaklanma-borçlanma bir para kullandırma işlemidir.

- Lehte veya aleyhte doğan kur farkları para kullandırmanın bedelidir. Bu bakımdan, enflasyona göre negatif veya pozitif faizden veya vade farkından farklı değildir.

- Para kullandırmanın bedeli olan kur farkları KDVK'nın 1/1 maddesi uyarınca KDV kapsamındadır.

- KDV'nın 17/4-e maddesi uyarınca banka ve sigorta muameleleri vergisi kapsamına giren işlemler KDV'den istisna olup söz konusu vergi kapsamı dışında kalan para kullandırma işlemlerinde para kullandırma bedeli üzerinden KDV hesaplaması gerekir.

Açıklanan nedenlerden dolayı kur farkları ister lehe isterse aleyhe doğmuş olsun, KDV'ye tabidir. Mal ve hizmetin satıcısı lehine doğan kur farklarında, satıcı fatura düzenleyerek kur farkına KDV hesaplayacaktır.

Satıcının aleyhine alıcının lehine kur farkı doğması durumunda ise bu kez alıcı kur farkı faturası düzenlemelidir.

Avans olarak döviz cinsinden tahsil edilmesi veya ödemesi ile dövize endeksli olarak işlem yapılması durumunda da aynı şekilde işlem yapılmalıdır."

⁸⁴⁶ Dnş.VDDGK, T.13.06.2003, E.2002/631, K.2003/332 (**Yaklaşım**, Sayı.139, Temmuz 2004, s.285.)

"Bir hizmetin finansman hizmeti olduğundan bahisle, katma değer vergisine tabi tutulabilmesi için ödünç para verildiğinin ve alındığının hukuken geçerli ve yeterli tespitlere dayalı olması gereklidir."

⁸⁴⁷ Birçok yazar kur farkının bir hizmet olmadığı şeklinde görüş beyan etmişlerdir. Örneğin Mustafa Koç ve Şükrü Kızılot'un konuyla ilgili görüşleri için bkz. (Sezgi, "Döviz Cinsinden Düzenlenen Hakedişlerle İlgili Avans Ödemelerinden Kaynaklanan Kur Farklarının Vergi Mevzuatı Karşısındaki Durumu ve Kur Farkları Hakkındaki Düşüncelerimiz", s.80-82)

⁸⁴⁸ Kazım Yılmaz, "Kur Farklarının KDV'ye Tabi Olup Olmayacağı Konusu ve 105 seri numaralı KDV Genel Tebliği".

⁸⁴⁹ Dnş.7.D., T.27.05.2002, E.2000/6610, K.2002/2088, (Kazım Yılmaz, "Kur Farklarının KDV'ye Tabi Olup Olmayacağı Konusu ve 105 seri numaralı KDV Genel Tebliği".)

Eğer kur farkı bir finansman hizmetinin sonucu olarak ortaya çıkmışsa, finansman hizmetini ifa edenin satıcı, hizmetten yararlanan kişinin de alıcı olması gerekir. Bir satım sözleşmesinde, satıcı bir malı alıcıya teslim edecektir ve mal bedelini belli bir süre sonra tahsil edecektir. Genel bir ifade ile satıcı, alıcıya ödeme konusunda bir vade tanımış, bir kredi açmıştır. Alıcı belli bir süre sonra satın alma bedelini üzerinde anlaştıkları döviz tutarında satıcıya ödeyecektir.

Diğer taraftan kur farkı bir hizmet olarak kabul edilse, hizmeti yapanın bu hizmet karşılığında bir gelir elde etmesi gerekir. Dövizli işlemlerde genel olarak hizmeti yapan satıcı olarak kabul edilir. Kurların arttığı dönemde, satıcının alıcıya karşı finansman hizmeti yaptığı ve karşılığında kur farkı geliri elde ettiği ileri sürülebilir. Ancak kurların terse döndüğü durumlarda, hizmeti yapan satıcı olmakla birlikte kur farkını elde eden alıcı olmaktadır. Diğer bir ifade ile alıcı lehine doğan kur farklarında, hizmetten yararlanan alıcı bir de kur farkı geliri elde etmektedir. Bu nedenle kur farkı elde eden alıcının bir hizmet yaptığını ileri sürmek oldukça güçtür. Alıcının elde ettiği kur farkı gelirini bir hizmet olarak nitelendirerek kur farkını katma değer vergisine tabi tutmanın kabul edilir bir yanı bulunmamaktadır.⁸⁵⁰ Bu nedenle alıcı lehine doğan kur farklarının da katma değer vergisine tabi olduğunu ifade eden 105 nolu KDV Genel Tebliğinde mal alan borçlu tarafından satıcıya ne tür bir hizmet verildiği açıklanmamıştır.⁸⁵¹

Hizmet kavramı KDVK'nunda sınırlayıcı olarak tanımlanmamakla birlikte her şeyin hizmet kavramına girdiğini kabul etmek bize göre mümkün değildir. Kur farkının finansman hizmeti olduğu yaklaşımı bize göre kabul edilemez. Finansman hizmeti özünde, karşı tarafa yapılan bir para kullandırma hizmetidir. Finansman hizmetinin sonucunda, parayı kullanan, hizmeti ifa edene faiz öder. Diğer bir ifade ile aldığı parayı misli olarak iade eder. Özü itibariyle finansman hizmetinde, kullandırılan değer daha

“Taahhüt işlerinde teslim ya da hizmet ifası, hakediş raporlarının düzenlenip, ilgili idare, kurum veya kuruluşlarca onaylandığı tarihte gerçekleşmiş olduğundan; katma değer vergisinin, hakediş raporlarının onaylandığı tarihte geçerli kur esas alınarak Türk lirasına çevrilen bedel üzerinden hesaplanması, açıklanan 26'ncı madde hükmü gereğidir. Buna göre; vergiyi doğuran olayın meydana geldiği tarihten sonra, istihkak bedelinin geç ödenmesi dolayısıyla ortaya çıkan ve herhangi bir mal teslimi ya da hizmet ifası karşılığı olmayan kur farklarının katma değer vergisi matrahına dahil edilmesine yasal olanak bulunmadığından...”

⁸⁵⁰ Erdoğan Arslan, “Kur Farkları Katma Değer Vergisine Tabi Tutulamaz”, s.11.

⁸⁵¹ Kazım Yılmaz, “Kur Farklarının KDV'ye Tabi Olup Olmayacağı Konusu ve 105 seri numaralı KDV Genel Tebliği”.

fazla olarak iadesi yatar. Oysa kur farkı iki yönlü olduğuna göre, geliri elde eden her iki taraf da olabilir. Türk Lirası değerle ifade edildiğinde, alıcı belli bir süre sonra, kullandığı değeri, daha yüksek olarak verebileceği gibi, daha düşük tutarlı olarak da iade edebilir. Dolayısıyla kur farkı bize göre finansman hizmeti olarak sayılamaz.

Öte yandan kur farkı iki yönlü doğabildiğine göre, her iki tarafın birden bir hizmet yaptığını ileri sürülebilir ki bunun da KDVK karşısında bir temeli bize göre yoktur.

3. Katma Değer Vergisi Kanunu'nda Matrah Kavramı ve Kur Farkları

a. Yurtdışı mal teslimi ve hizmet ifası hallerinde matrah

KDVK'nda vergiyi doğuran olay kavramını ifade eden *teslim ve hizmet işlemlerinde matrah, bu işlemlerin karşılığını teşkil eden bedeldir. Bedel deyimi, malı 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* (KDVK md.20/1,2).

Öte yandan kur farklarının katma değer vergisi matrahına dahil olup olmadığı Kanunda açıkça belirtilmemişken “*vade farkı, fiyat farkı, faiz, prim gibi çeşitli gelirler ile servis ve benzer adlar altında sağlanan hertürlü menfaat, hizmet ve değerler*”in katma değer vergisi matrahına dahil olduğu KDVK md.24/c'de açıkça ifade edilmiştir. Kur farklarının katma değer vergisine tabi olduğunu ileri süren görüşlerde, KDVK md.24/c düzenlemesinde yer alan “*gibi*” tabirinden hareketle, kur farklarının vade farkı mahiyetinde olduğu, bu nedenle katma değer vergisi matrahına dahil olduğu ileri sürülmektedir. Örneğin bir özelgede, mahiyet ve amaç olarak farklı olmayan kur farklarının vade farkı ve fiyat farkı gibi katma değer vergisine tabi tutulması gerektiği, aksi düşüncenin TL cinsinden vade farkı uygulanarak yapılan satışlarla, bedelin döviz olarak ifade edildiği satışlar arasında KDV uygulaması açısından farklılık ortaya

çıkacağı ve kur farklarının katma değer vergisine tabi tutulması gerektiği ifade edilmiştir.⁸⁵²

Taksitli ve vadeli satışlarda satış bedelinin ne kadarının vade farkı, ne kadarının mal bedeli olduğu ayırt edilemez. Vade farkları katma değer vergisine tabi tutulmasaydı, mal bedeli parçalanmak suretiyle katma değer vergisi matrahı aşındırılırdı.⁸⁵³ Bu nedenle vade farklarının katma değer vergisine tabi tutulmasının nedeni vergi güvenlik tedbiri⁸⁵⁴ olmasıdır.

Bizim de gerekçesine katıldığımız bir Danıştay kararında kur farkının bedele dahil olmaması dolayısıyla katma değer vergisi matrahına dahil edilemeyeceğini ifade etmiştir.⁸⁵⁵

b. İthalatta matrah ve kur farkları

İthalat işleminde katma değer vergisinin matrahı aşağıda gösterilen unsurların toplamıdır (KDVK md.21).

“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 dahil (CIF) değeri, bunun belli olmadığı hallerde malın gümrükçe tespit edilecek değeri,

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

⁸⁵² İD Özelgesi, T.15.06.2004, Sayı. KDV.MUK.B.07.4.DEF.0.34.18.24.3674, (www.ivdb.gov.tr, Erişim:15.01.2010)
“Öte yandan, aynı Kanunun 24/c maddesinde vade farkları ve fiyat farkı ile benzerleri matraha dahil olan unsurlar arasında sayılmıştır. Mahiyet ve amaç olarak bunlardan farklı olmayan kur farklarının da matraha dahil edilerek katma değer vergisine tabi tutulması gerekir. Aksi halde TL cinsinden vade farkı uygulanarak yapılan satışlarla bedelin döviz olarak ifade edildiği veya dövize endekslediği satışlar arasında katma değer vergisi uygulaması bakımından farklılık yaratılmış olacaktır.”

⁸⁵³ Özbalcı, **Katma Değer Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları**, s.575.

⁸⁵⁴ KDVK md.24/c gerekçesi (Dinçeli, s.52.)

“Bedelin içineve benzeri adlar altında sağlanan her türlü menfaat, hizmet ve değerler esas itibarıyla dahil olduğu, ticari hayattaki işlemler genellikle bu doğrultuda yürütüldüğü ve bu maddenin konuya açıklık getirilmesi ve uygulamada muvazaalı yollarla matrahın daraltılmasını önlemek amacıyla tedvin edildiği belirtilmiştir.”

⁸⁵⁵ Dnş.7.D., T.08.03.1990, E.1989/2477, K.1990/59, (Kazım Yılmaz, “Kur Farklarının KDV’ye Tabi Olup Olmayacağı Konusu ve 105 seri numaralı KDV Genel Tebliği”.)

“Hizmetin yapılması ile vergiyi doğuran olayın meydana gelmesi ve hizmetin karşılığını ve verginin matrahını teşkil eden bedelin döviz olarak ödenmesi halinde, ödenen dövizin, vergiyi doğuran olayın meydana geldiği tarihteki cari kur üzerinden muhasebeleştirilerek gelir kaydedilmesi zorunlu olup, zaman içinde oluşan kur farkının da hizmetin karşılığını oluşturan bedel içinde kabulü ve matraha dahil edilmesi olanağı yoktur.”

c) (4369/md.81 ile değişen ibare) Gümrük beyannamesinin tescil tarihine kadar yapılan (4731/md. 5/B ile değişen ibare) diğer giderler ve ödemelerden vergilendirilmeyenler ile mal bedeli üzerinden hesaplanan fiyat farkı, kur farkı gibi ödemeler.”

Gümrük beyannamesinin tescil tarihine kadar mal bedeli üzerinden hesaplanan kur farkı ödemeleri katma değer vergisi matrahına dahildir. Bu husus KDVK md.21/c metninde açıkça ifade edilmiştir. Bu açık Kanun hükmünden dolayı, Gümrük Beyannamesinin tescil tarihine kadar oluşan kur farkları ithalat matrahına dahildir. Gümrük Beyannamesinin tescil tarihinden sonra oluşan kur farkları ise KDV matrahına dahil değildir.⁸⁵⁶

c. Kur farkları KDVK md.35 uyarınca matrah düzeltmesinin bir unsuru olarak dikkate alınmalı mıdır?

Çeşitli sebeplerle matrahın değişmesi halinde, başlangıçta hesaplanan katma değer vergisi matrahının düzeltilmesi KDVK md. 35’te ilkesel olarak benimsenmiştir.⁸⁵⁷ Konuya ilişkin yapılan bazı yorumlarda, oluşan kur farkları, başlangıçta döviz olarak hesaplanan matrahın düzeltilmesini gerektiren bir neden olarak görülmektedir. Diğer bir ifade ile kur farkları “sair sebeplerle matrahta değişiklik” olarak kabul edilmekte ve matrahın “değişikliğin mahiyetine uygun şekilde ve değişikliğin vuku bulduğu dönem içinde düzeltilmesi” ilkesi çerçevesinde kur farkları katma değer vergisine tabi tutularak, katma değer vergisi matrahının düzeltilmesi gerektiği ileri sürülmektedir.

Nitekim bu görüş birçok özelgede benimsenmiştir. Özelgelere faturanın düzenlendiği tarih ile alacağın nakden tahsil edildiği tarih arasında oluşan kur farklarının vade farkı mahiyetinde olması nedeniyle KDVK md.24/c ve “sair sebeplerle

⁸⁵⁶ Kanundaki açık düzenlemeye rağmen, ithalatta kur farkı uygulamasında da bazı tartışmalar yaşanmakta olup, bu konu çalışmamızın Beşinci Bölüm Alt Bölüm I-D/3’da detaylı olarak açıklanmıştır.

⁸⁵⁷ Konuya ilişkin KDVK md. 35 düzenlemesi aşağıdaki gibidir.

“Matrah ve İndirim Miktarlarının Değişmesi

Madde 35- Malların iade edilmesi, işlemin gerçekleşmemesi, işlem den vazgeçilmesi veya sair sebeplerle matrahta değişiklik vuku bulduğu hallerde, vergiye tabi işlemleri yapmış olan mükellef bunlar için borçlandığı vergiyi; bu işlemlere muhatap olan mükellef ise indirim hakkı bulunan vergiyi değişikliğin mahiyetine uygun şekilde ve değişikliğin vuku bulduğu dönem içinde düzeltir. Şu kadar ki, iade olunan malların fiilen işletmeye girmiş olması ve bu girişin defter kayıtları ile beyannamede gösterilmesi şarttır.”

matrahın değişmesi” olarak kabul edilerek KDVK md.35 uyarınca katma değer vergisine tabi olduğu ifade edilmiştir.⁸⁵⁸

C. Kur Farklarının Katma Değer Vergisine Tabi Tutulması Konusundaki Görüşler

1. Kur farklarında KDV uygulamasına ilişkin olarak Maliye Bakanlığı'nın görüşleri

Başlangıçta kur farklarının katma değer vergisine tabi olmadığı şeklinde görüşleri bulunan Maliye Bakanlığı, daha sonradan bu görüşünü değiştirmiştir.⁸⁵⁹ İdare'nin pek çok özeldesinde, kur farklarının katma değer vergisine tabi olduğu görüşü ifade edilmiştir.⁸⁶⁰

⁸⁵⁸ Beyoğlu VDB Özelgesi, T.27.11.2002, Sayı. B.07.4.DEF.0.34.38.30/GLR-23343, (Vergi Sorunları, Sayı.187, Nisan 2004, s.183).

“[KDVK'nun] 24/c maddesinde de, “*vade farkı, fiyat farkı, faiz, prim*” gibi çeşitli gelirlerin katma değer vergisi matrahına dahil olduğu hükme bağlanmıştır. Buna göre, bedeli döviz veya dövize endeksli olarak (TL) cinsinden tespit edilen katma değer vergisine tabi işlemlerde, işlem tarihi ile bedelin nakden veya hesaben tahsil edildiği tarih arasında ortaya çıkan kur farkları, esas itibariyle vade farkı mahiyetinde bir unsur olduğundan bedele, diğer bir ifade ile katma değer vergisi matrahına dahildir.

Bu yaklaşımla, (TL) cinsinden olup da vade farkı ya da faiz uygulanarak yapılan satışlar ile bedelin döviz veya dövize endeksli olarak (TL) cinsinden ifade edildiği satışlar arasında katma değer vergisi uygulamaları açısından farklılık yaratılmasının önlenmesi amaçlanmaktadır.

...
Bedeli döviz veya dövize endeksli olarak (TL) cinsinden tespit edilen satışlarda teslim ilişkili faturanın düzenlendiği tarih ile bedelin tahsil edildiği tarih arasında kurlarda meydana gelen dalgalanmalar sonucunda satıcı lehine veya aleyhine oluşan kur farkı, Kanunun 35'inci maddesi gereğince “*sair sebeplerle matrahın değişmesi*” olarak değerlendirilecektir.”

Boğaziçi Kurumlar VDB Özelgesi, T.21.01.2004, Sayı. BK.BŞK.4.34.00.54/02-C/KDV-24-244.

“Teslime ilişkin faturanın düzenlendiği tarih ile bedelin ödendiği tarih arasında kurlarda meydana gelen dalgalanmalar sonucunda satıcı lehine veya aleyhine oluşan kur farkının Katma Değer Vergisi Kanununun 35. maddesine göre sair sebeplerle matrahın değişmesi olarak değerlendirilecektir.”

⁸⁵⁹ Kızılot, “İnşaat İşlerinde, Kur Farklarına %5 Stopaj Uygulanmayacağı”, s.118.

⁸⁶⁰ Konuya ilişkin [GGM] özelge örnekleri aşağıdaki gibidir. (İYMMO, “Kur Farklarının KDV Karşısındaki Durumu”, s.8,9.)

T.28.05.1997 tarih B.07.0.GEL.0.53/5324189/22128 sayılı Özelge

“Vadeli satışlarda bedelin döviz ile hesaplanması halinde, belirlenen döviz tutarı karşılığında tahsil edilen Türk Lirası toplamının verginin matrahını oluşturacağı tabidir. Bedelin döviz cinsinden ve taksitler halinde daha sonra tahsil edilmesi halinde, taksitler isabet eden kur farkı katma değer vergisine tabi olacaktır.”

T.16.01.1997 tarih B.07.0.GEL.0.53/5324-185/1906 sayılı Özelge

“Dövizli satışa ait vadeli senet vadesinden önce ciro edilir veya kırdırılırsa, tahsil edilen bedelin o tarihteki cari kurdan toplam değeri ile mal veya hizmet satışının yapıldığı dönemdeki kur üzerinden hesaplanan değeri arasındaki fark matraha dahildir. Bu tutar üzerinden iç yüzde yoluyla katma değer vergisi hesaplanıp beyan edilmesi gerekmektedir.”

T.19.03.1996 tarih B.07.0.GEL.0.53/5324183/11419 sayılı Özelge

“Döviz cinsinden taksitli otomobil satışlarında, işlem tarihi ile taksitlerin ödeme tarihleri arasındaki kur farkları KDV'ye tabi olacaktır.”

1993 yılında verilen bir özelgede, yıllara sari inşaat işinde hakedişin ihale makamınca onaylandığı tarihte vergiyi doğuran olayın meydana geldiği, bu tarihten sonra ortaya çıkan kur farklarının bir mal teslimi ve hizmet ifası olmaması dolayısıyla katma değer vergisine tabi olmadığı ifade edilmiştir.⁸⁶¹

Maliye Bakanlığı'nın 1997 tarihli bir özelgesinde *bedelin döviz cinsinden veya dövize endeksli olarak ifade edilmesinin mutat olduğu uluslararası ihaleler ile işin mahiyeti nedeniyle bedelin döviz cinsinden veya dövize endeksli olarak ifade edilmesi gereken kamu ihalelerinde bedelin geç ödenmesi dolayısıyla ortaya çıkan kur farklarının katma değer vergisine tabi olmadığı belirtilmiştir.*⁸⁶² Bu özelge ile fiyatın dövizli belirlenmesi mükellefin ihtiyarı dışında belirlenen hakediş bedelleri için bir istisna tanımış olup, fiyatı dövizli olarak mükellefin belirlediği durumlarda kur

T.17.03.1998 tarih B.07.0.GEL.0.53/5324195/10242 sayılı Özelge

“Döviz cinsinden belirlenen bedelin vergiyi doğuran olayın meydana geldiği tarihten sonra tahsil edilmesi halinde tahsilatın yapıldığı tarihte oluşan kur farkı KDV'ye tabi olacaktır.”

T.15.01.1999 tarih B.07.0.GEL.0.54/5426-7 sayılı Özelge

“Döviz üzerinden vadeli olarak alınan mallar, malın tesliminden ve fatura düzenlenmesinden sonraki dönemlerde, borcun vade tarihinde hesaplanan kur farkları katma değer vergisine tabi iken döviz cinsinden borcun yılsonunda değerlendirilmesi sırasında ortaya çıkan kur farkları katma değer vergisine tabi değildir.”

⁸⁶¹ GGM Özelgesi, T.10.05.1993, Sayı.29975 (Kazım Yılmaz, “Kur Farklarının KDV'ye Tabi Olup Olmayacağı Konusu ve 105 seri numaralı KDV Genel Tebliği”.)

“3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 26. maddesi ile bedelin döviz ile hesaplanması halinde dövizin, vergiyi doğuran olayın meydana geldiği andaki cari kur üzerinden Türk parasına çevrileceği hüküm altına alınmıştır. Anılan Kanun'un 10. maddesinde mal teslimi ve hizmet ifası hallerinde vergiyi doğuran olayın malın teslimi veya hizmetin yapılması ile meydana geldiği hüküm altına alınmıştır.

Buna göre, inşaat taahhüt işleri dolayısıyla hakediş belgelerinin düzenlenip ihale makamınca onaylandığı anda vergiyi doğuran olay meydana geleceğinden, döviz onay tarihindeki cari kur üzerinden Türk parasına çevrilecektir. Hakediş belgelerinin onay tarihinden sonra lehe veya aleyhe doğan kur farkları, bir teslim veya hizmetin karşılığını teşkil etmediğinden katma değer vergisine tabi olmayacaktır.”

⁸⁶² Maliye Bakanlığı'nın 04.08.1997 gün ve 32761 sayılı Özelgesi, (Selman Koç, “Yabancı Para Üzerinden Yapılan Vadeli Satışlarda Kur Farklarının KDV Karşısındaki Durumu”, **Vergi Dünyası**, Haziran 2009, Sayı.334, s. 68)

“Katma Değer Vergisi Kanununun 24/c maddesinde vade farkı, fiyat farkı, faiz, prim gibi çeşitli gelirlerin katma değer vergisi matrahına dahil olacağı hükme bağlanmıştır.

Bedelin döviz cinsinden ifade edildiği işlerde, geç ödeme nedeniyle ortaya çıkacak kur farkı, esas itibariyle vade farkı mahiyetinde bir unsur olduğundan, bu hüküm gereğince prensip olarak vergi matrahına dahil edilmesi gerekir.

Ancak işin mahiyeti gereği bedelin döviz olarak hesaplanmasının mükellefin tercihine bağlı olmayan bir zorunluluk şeklinde ortaya çıktığı hallerde böyle bir uygulamanın yaratacağı sakıncalar göz önüne alınarak kur farklarının katma değer vergisi karşısındaki durumu konusunda aşağıdaki şekilde hareket edilmesi uygun görülmüştür.

1- Bedelin döviz cinsinden veya dövize endekslenerek ifade edilmesinin mutad olduğu uluslararası ihalelerle işin mahiyeti nedeniyle döviz cinsinden veya dövize endekslenerek ifade edilmesi gereken kamu ihalelerinde, geç ödeme nedeniyle ortaya çıkacak kur farkları katma değer vergisi matrahına dahil değildir.

2- Bedelin dövize bağlandığı diğer işlemlerde ise geç ödeme nedeniyle ortaya çıkacak kur farkları katma değer vergisi matrahına dahil olacaktır.”

Ayrıca aşağıdaki [GGM] özelgeler de aynı yöndedir. (İYMMO, “Kur Farklarının KDV Karşısındaki Durumu”, s.8,9.)

T.04.08.1997 tarih B.07.0.GEL.0.53/5324-191/32761 sayılı Özelge

“Bedelin döviz cinsinden veya dövize endekslenerek ifade edildiği kamu ihalelerinde, geç ödeme nedeniyle ortaya çıkacak kur farkları KDV matrahına dahil edilmeyecektir.”

T.23.01.1997 tarih B.07.0.GEL.0.55/55269/2493 sayılı Özelge

“Uluslararası ihalelerde, bedelin geç ödenmesi nedeniyle ortaya çıkan kur farkları hariç, bedeli döviz cinsinden veya dövize endeksli olarak belirlenen mal teslimi ve hizmet ifasına ilişkin bedelin geç ödenmesi nedeniyle ortaya çıkan kur farkları KDV'ye tabidir.”

farklarının katma değer vergisine tabi olduğu görüşü ifade edilmiştir.⁸⁶³ Kanımızca İdarenin böyle bir kıstas getirerek kur farklarının katma değer vergisine tabi tutulup tutulmayacağını belirlemesinin yasal dayanağı yoktur. Diğer taraftan söz konusu özeldede yapılan yorumu, hakediş bedeliyle ilgili olarak doğan kur farklarının katma değer vergisine tabi olduğu gerekçesiyle Danıştay kabul etmemiştir.⁸⁶⁴

Öte yandan inşaat taahhüt işleriyle ilgili olarak 2002 yılında verilen bir başka özeldede tahsilatın gecikmesi nedeniyle ortaya çıkan kur farklarının katma değer vergisi matrahının bir unsuru olması nedeniyle matraha dahil olduğu belirtilmiş olup, bu durum Bakanlığın 1997 yılında açıkladığı görüşünü değiştirdiğini göstermektedir.⁸⁶⁵

Maliye Bakanlığı 2007 yılında 105 seri numaralı KDV Genel Tebliği⁸⁶⁶ ile kur farklarının katma değer vergisine tabi olduğu şeklindeki görüşünü Genel Tebliğ bazında açıklamıştır. 105 numaralı Tebliğ’de, kur farklarının vade farkları ile aynı mahiyette

⁸⁶³ Koç, “Yabancı Para Üzerinden Yapılan Vadeli Satışlarda Kur Farklarının KDV Karşısındaki Durumu,” s.68-69.

⁸⁶⁴ Konuya ilişkin Danıştay Kararı ve değerlendirmemize Çalışmanın Beşinci Bölüm, I-C/4 kısmında yer verilmiştir. Dnş.11.D.,T.04.10.2000, E.2000/1252, K.2000/3658, (Koç, “Yabancı Para Üzerinden Yapılan Vadeli Satışlarda Kur Farklarının KDV Karşısındaki Durumu,” s.68).

⁸⁶⁵ GGM Özeldesi, T.29.08.2002, Sayı.36501 (Özbalcı, **Katma Değer Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları**, s.121.)

“Taahhüt işlerinde vergiyi doğuran olay, hakediş belgesinin işveren tarafından onaylandığı anda meydana gelmektedir. Bedelin döviz cinsinden ifade edildiği işlerde, tahsilatın daha sonra yapılması nedeniyle ortaya çıkan kur farkları ise, esas itibarıyla vade farkı mahiyetinde bir unsur olduğundan, prensip olarak, vergi matrahına dahil edilmesi gerekmektedir.”

⁸⁶⁶ 105 seri nolu KDV Genel Tebliği’nin “E” bölümünde yer alan görüşler aşağıdaki gibidir.(30.06.2007 tarih ve 26568 sayılı Resmi Gazete’de yayınlanmıştır.)

“E. Vade Farkı, Kur Farkı ve Matrahta Değişikliğe Yol Açan İşlemlerde KDV Uygulaması

1. Vade Farkları

KDV Kanununun 24/c maddesine göre, vade farkı, fiyat farkı, faiz, prim gibi çeşitli gelirler ile servis ve benzer adlar altında sağlanan her türlü menfaat, hizmet ve değerler KDV matrahına dahildir.

Buna göre, teslim ve hizmet işlemlerine ait faturada ayrıca gösterilen vade farkları matraha dahil edilecek ve işlemin tabi olduğu KDV oranı üzerinden vergilendirilecektir.

Öte yandan, vadeli işlemlerde bedelin zamanında ödenmemesi nedeniyle ortaya çıkan yeni vade farkları da vadeli satışa konu teslim ve hizmete ilişkin matrahın bir unsuru olduğundan, bu vade farklarının ayrıca fatura edilmesi ve vadeli satışa konu teslim veya hizmetin yapıldığı tarihte bu işlemlerin tabi olduğu oran üzerinden KDV hesaplanarak, vade farkı faturasının düzenlendiği döneme ilişkin beyanname beyan edilmesi gerekmektedir.

2. Kur Farkları

Bedelin döviz cinsinden veya dövize endekslenerek ifade edildiği işlemlerde, bedelin kısmen veya tamamen vergiyi doğuran olayın vuku bulduğu tarihten sonra ödenmesi halinde, satıcı lehine ortaya çıkan kur farkı esas itibarıyla vade farkı mahiyetinde olduğundan, matrahın bir unsuru olarak vergilendirilmesi gerekmektedir.

Buna göre, teslim veya hizmetin yapıldığı tarih ile bedelin tahsil edildiği tarih arasında ortaya çıkan kur farkı için satıcı tarafından fatura düzenlenmek ve faturada gösterilen kur farkına, teslim veya hizmetin yapıldığı tarihte bu işlemler için geçerli olan oran uygulanmak suretiyle KDV hesaplanacaktır.

Bedelin tahsil edildiği tarihte alıcı lehine kur farkı oluşması halinde, kur farkı tutarı üzerinden alıcı tarafından satıcıya bir fatura düzenlenerek, teslim ve hizmetin yapıldığı tarihteki oran üzerinden KDV hesaplanması gerekmektedir.

...”

olduğu⁸⁶⁷, teslim veya hizmet ifası ile tahsilat tarihi arasında ortaya çıkan kur farklarının matrahın bir unsuru olduğu, kur farklarının ödeme tarihi itibarıyla katma değer vergisine tabi tutulması gerektiği, kur farkları için uygulanacak olan KDV oranının baştaki işleme uygulanacak oran olduğu ifade edilmiştir. Öte yandan kur farkının satıcı aleyhine olması halinde, alıcı tarafından satıcı adına düzenlenecek bir fatura ile aynı esaslar dahilinde katma değer vergisi hesaplanması gerektiği belirtilmiştir. Tebliğ’de yer alan görüşe göre, bedelin yabancı para cinsinden belirlenmesi halinde, yabancı para birimi esas alınarak düzenlenen fatura ve ödeme taahhütlerinde katma değer vergisini sabitleme olanağı mevcut değildir.⁸⁶⁸

105 numaralı Tebliğde yer alan “*tahsilat tarihi*” ibaresinden Maliye Bakanlığı’nın kur farklarını vergilendirmesinde tahsilat ilkesini benimsediği anlaşılmaktadır. Oysa KDVK’nda geçerli olan sistem tahakkuk ilkesidir. Öte yandan tahsilat ilkesini benimseyen 105 nolu Genel Tebliğdeki görüşten farklı olarak daha eski

⁸⁶⁷ Esasen pek çok özeldede de vade farkları ile aynı mahiyette olduğu gerekçesiyle kur farklarının katma değer vergisine tabi tutulması gerektiği ifade edilmiştir. Aşağıda bazı örnek özgelere yer verilmiştir. İD Özeldesi, T.04.10.2000, Sayı. KDV.MUK.B.07.4.DEF.0.34.16.24.25-23129/5319, (www.ivdb.gov.tr, Erişim: 15.01.2010)

“Öte yandan, Aynı Kanununun 24/c maddesinde vade farkları ve fiyat farkı ile benzerleri matraha dahil olan unsurlar arasında sayılmıştır. Mahiyet ve amaç olarak bunlardan farklı olmayan kur farkları da matraha dahil edilerek katma değer vergisine tabi tutulması gerekir. Aksi halde Türk Lirası cinsinden vade farkı uygulanarak yapılan satışlarla bedelin döviz olarak ifade edildiği veya dövize endekslediği satışlar arasında katma değer vergisi uygulaması bakımından farklılık yaratılmış olacaktır.

Bu durumda, bir malın vadeli veya peşin satılması katma değer vergisi açısından sonucu etkilememektedir. Çünkü yukarıda belirtilen bedelin borçlanılan tutarlar ifadesi ve ticari kazancın tespitinde tahakkuk esasının bir sonucu olarak katma değer vergisi toplam satış bedeli üzerinden vadeli satışlarda vade farkları da dahil hesaplanmakta ve tahsil edilmektedir.”

Boğaziçi Kurumlar VDB Özeldesi, T.10.08.1998, Sayı.BK.BŞK.4.34.00.54/02-C/KDV-26-90.

“Mahiyet ve amaç olarak bunlardan farklı olmayan kur farklarının da matraha dahil edilerek katma değer vergisine tabi tutulması gerekir. Aksi halde Türk Lirası cinsinden vade farkı uygulanarak yapılan satışlarla bedelin döviz olarak ifade edildiği veya dövize endekslediği satışlar arasında katma değer vergisi uygulaması bakımından farklılık yaratılmış olacaktır.”

İD Özeldesi, T.09.08.2001, KDV.MUH.B.07.4.DEF.0.34.16.812, (www.mevbank.com, Erişim:13.07.2008)

“Öte yandan aynı kanununun 24/c maddesinde vade farkları ve fiyat farkı ile benzerleri matraha dahil olan unsurlar arasında sayılmıştır. Mahiyet ve amaç olarak bunlardan farklı olmayan kur farkları da matraha dahil edilerek katma değer vergisine tabi tutulması gerekir. Aksi halde TL cinsinden vade farkı uygulanarak yapılan satışlarla bedelin döviz olarak ifade edildiği veya dövize endekslediği satışlar arasında katma değer vergisi uygulaması bakımından farklılık yaratılmış olacaktır.

Bu durumda bir malın vadeli veya peşin satılması katma değer vergisi açısından sonucu etkilememektedir.

Borçlanılan tutar ve ticari kazancın tespitinde tahakkuk esasının bir sonucu olarak katma değer vergisi toplam satış bedeli üzerinden, vadeli satışlarda vade farkları dahil hesaplanmakta ve tahsil edilmektedir.

Vergiye doğuran olayın meydana geldiği malın teslim tarihinden sonra, belirlenen tarihlerde mal bedelinin ödeneceği satış akdinde kararlaştırılmış ise yabancı para cinsinden belirlenen mal bedeli ödemenin yapıldığı tarihteki kur farkları da içermektedir.”

⁸⁶⁸ Veysi Seviğ, Bumin Doğrusöz, “Döviz Olarak Ödenen Malın Faturasında KDV Sabitlenemez”, **Referans Gazetesi**, 15.08.2007, s.16

tarhli bir özelgede, tahsil edilip edilmediğine bakılmaksızın kur farkı için katma değer vergisi hesaplanması ve beyan edilmesi gerektiği ifade edilmiştir.⁸⁶⁹ Bize göre, kur farkından alınan KDV'nin tahsilat tarihine bağlanması uygulama kolaylığı getirmektedir. Ancak tahsil edilmeden, kur farkı için fatura düzenlenmişse, faturada yer alan tutarla bağlantılı olarak katma değer vergisi doğmuş olmaktadır.

Kur farkı ile mevzuatımızda açık bir düzenleme bulunmamasına rağmen İdare, kur farklarını vade farkları ile aynı görmek suretiyle 105 nolu Genel Tebliğde dövizli veya dövize endeksli bir ayırım getirmeksizin vergilendirmiştir.⁸⁷⁰ Diğer taraftan çeşitli konularda kur farklarıyla ilgili olarak Gelir İdaresi ve bağlı birimler tarafından verilen özelgelerde yer alan görüşler aşağıdaki gibidir.

Bir özelgeye göre, taksitli satışlarla ilgili olarak taksitler üzerinden hesaplanan kur farkları katma değer vergisine tabi tutulmalıdır.⁸⁷¹

Bir  zelgede Türk Ticaret Kanunu düzenlemelerine göre çekte vade olamayacağı, ancak vadeli bir ekle ödeme yapılması halinde çekin ödeme tarihindeki kur esas alınarak katma değer vergisi tutarının hesaplanması gerektiği ifade edilmiştir.⁸⁷² eklerle ilgili olarak verilen başka bir özelgede vadesinden önce ciro suretiyle elden çıkarılan müşteri ekinin, ciro tarihindeki kurla değerlenmesi ve oluşan

⁸⁶⁹ Beyoğlu VDB  zelgesi, T.27.11.2002, Sayı. B.07.4.DEF.0.34.38.30/GLR-23343, (**Vergi Sorunları**, Sayı.187, Nisan 2004, s.186).

"2. Lehinize oluşan kur farkı nedeniyle, kur farkı geliri üzerinden hesaplanıp, düzenlediğimiz faturada gösterilen katma değer vergisinin alıcıdan tahsil edilip edilmediğine bakılmaksızın ilgili olduğu dönemde beyan edilmesi gerekmektedir."

⁸⁷⁰ Güneş Yılmaz, s.158.

⁸⁷¹ GGM  zelgesi T.23.05.1996, s.21519 (Erdoğan Arslan, "Kur Farkları Katma Değer Vergisine Tabi Tutulamaz", s.11.)

"Kur farkı, vade farkı ve faiz mahiyetinde bir matrah unsuru olduğundan, KDV Kanunu'nun 24/c maddesi gereğince matraha dahildir. Bu nedenle, döviz cinsinden belirlenen bedelin taksitler halinde tahsil edilmesi halinde, taksit tutarı üzerinden hesaplanacak kur farkı KDV'ye tabi olacaktır."

⁸⁷² Boğaziçi Kurumlar VDB  zelgesi, T.10.08.1998, Sayı.BK.BşK.4.34.00.54/02-C/KDV-26-90.

"2-) ek, Türk Ticaret Kanunu uyarınca g r ld ğunde ödenen, üzerinde buna aykırı herhangi bir kayıt varsa bu kayıt yazılmamış sayılan, keşide günü olarak belirlenen günden önce ödenmek için ibraz edilebilen bir kıymetli evraktır. Yani ek bir senet değil bir ödeme aracıdır. ekte vade söz konusu değildir. Dolayısıyla kur farkından da söz etmek mümkün olmayacaktır.

Ancak günümüzde ekle ilgili yasal düzenlemelere aykırı da olsa çoğu zaman çekin daha ileri bir tarih olarak keşide edildiği olaylara sıkça rastlanılmaktadır. Bu gibi durumlarda her ne şekilde olursa olsun çekin tahsil edildiği tarihteki cari kurdan değerleri ile mal veya hizmet satışının yapıldığı tarihteki kur üzerinden hesaplanan değerleri arasındaki fark matraha dahildir. Döviz bazında düzenlenen ek KDV dahil mal ve hizmet bedelini içerdiğinden, hesaplanan kur farkı da katma değer vergisi dahil tutarı oluşurmaktadır. Bu nedenle malın teslim edildiği veya hizmetin ifa edildiği tarihte geçerli olan katma değer vergisi oranı üzerinden ilk düzenlenen faturaya atıfta bulunarak ikinci bir fatura düzenlenmesi ve i yüzde uygulanarak katma değer vergisi hesaplanması gerekmektedir."

kur farkı için çekin alındığı firma adına kur farkı faturası düzenlenmesi gerektiği ifade edilmiştir.⁸⁷³

İdare prensip olarak kur farklarının katma değer vergisine tabi olduğu görüşünde olmasına rağmen şayet kur farkının doğmasına sebep olan geri plandaki işlemin katma değer vergisine tabi olmayan veya istisnalar kapsamında bir işlem olması halinde kur farklarının da katma değer vergisine tabi olmayacağı görüşündedir. KDVK md. 11 uyarınca, mal ve hizmet ihracatı katma değer vergisinden istisnadır. Gelir İdaresine göre, ihracatçıların yurt dışına sattıkları mal bedelleriyle ilgili olarak elde ettikleri kur farkı gelirleri de KDVK md.11 uyarınca katma değer vergisine tabi değildir.⁸⁷⁴ Öte yandan BSMV kapsamına giren işlemler KDVK md.17/4-e uyarınca katma değer vergisinden istisnadır. Konuya ilişkin olarak Bakanlık, istisna kapsamında değerlendirilmesi gereken yurt dışı bankalara ödenen kur farklarının da katma değer vergisine tabi olmadığı görüşündedir.⁸⁷⁵ İdarenin bu konudaki değerlendirmelerine katılıyoruz. Bu özelgelerdeki mantığın, KDV konusuna girmeyen işlemler için de geçerli olması gerekir. Örneğin, işin gerçekleşmemesi dolayısıyla alınan avansın kurum bünyesinde kalması halinde, elde edilen avans bedeli katma değer vergisine tabi değildir.⁸⁷⁶ Konuyla ilgili olarak İVDB tarafından verilen bir özalgede, cezai şart niteliği kazanan ödemelerin KDVK'nın konusuna girmediği ifade edilmiştir.⁸⁷⁷ KDV

⁸⁷³ İD Özalgesi, T.15.06.2004, Sayı. KDV.MUK.B.07.4.DEF.0.34.18.24.3674, (www.ivdb.gov.tr, Erişim:15.01.2010) "Buna göre, şirketinizin TL olarak yapmış olduğu satış bedelinin döviz cinsinden çekle tahsil edilmesi durumunda çekin alındığı tarih ile tahsil (veya ciro) edildiği tarih arasında ortaya çıkan kur farkı, satış bedelinin bir unsuru olarak katma değer vergisine tabi olacak ve matraha dahil edilecektir. Ciro edilen çekte ciro tarihi itibarıyla vergiyi doğuran olay gerçekleşmiş olduğundan ciro tarihindeki kur üzerinden hesaplanan değer ile satış tarihindeki değeri arasındaki fark üzerinden vergi hesaplanması gerekecektir. Çeki aldığınız müşteri adına kur farkı tutarı üzerinden fatura düzenlenmesi ve kur farklarına ait KDV'nin kur farkı bedeline iç yüzde oranı uygulanmak suretiyle hesaplanması gerekmektedir."

⁸⁷⁴ 25 seri nolu KDVG "D" Bölümünde yer alan açıklama aşağıdaki gibidir. (24.02.1987 tarih ve 19382 sayılı Resmî Gazete'de yayınlanmıştır.)

"Bilindiği üzere, ihracatçıların yurt dışına teslim ettikleri mal karşılığında aldıkları bedellerin, bu meyanda ..., kur farkı[nın] ... katma değer vergisine tabi olması söz konusu değildir."

⁸⁷⁵ 46 nolu KDVG'nin A bölümünde aşağıdaki açıklama yer almaktadır. (17.03.1995 tarih ve 22230 sayılı Resmî Gazete'de yayınlanmıştır.)

"Dolayısıyla, yurt dışı kredi işlemlerinin Kanununun 17/4-e maddesi hükmü kapsamında değerlendirilmesi gerekli olup, bu kapsamdaki işlemler nedeniyle ödenen faiz, komisyon ve bunlara ilişkin kur farkları katma değer vergisine tabi değildir."

⁸⁷⁶ Veysi Seviğ, "İptal Edilen Rezervasyon Bedellerinin (Avansların) KDV'ne Tabi Olup Olmadığı", **Yaklaşım**, Sayı.168, Aralık 2006, s.23.

⁸⁷⁷ İVDB Özalgesi, Sayı.B.07.1.GİB.4.34.16.01/KVK-13-740, (Seviğ, "İptal Edilen Rezervasyon Bedellerinin (Avansların) KDV'ne Tabi Olup Olmadığı", s.23.)

"Düzenlenen organizasyonlara katılacak firmaların rezervasyonları için alınan ve yapılan rezervasyonların belli bir tarihe kadar iptal edilmesi halinde, sözleşmedeki cezai şart gereği iade edilmeyen avanslar karşılığında herhangi bir hizmet ifası gerçekleşmediğinden, söz konusu avanslar için katma değer vergisi hesaplanmasına gerek bulunmamaktadır."

konusuna girmeyen işlemlerle ilgili olarak oluşan kur farkları da katma değer vergisine tabi değildir.

Maliye Bakanlığı, döviz cinsinden borçların yılsonlarında değerlendirilmesi sırasında oluşan kur farklarının katma değer vergisine tabi olmadığı görüşündedir.⁸⁷⁸

2. Kur farklarının katma değer vergisine tabi olduğu görüşünü savunanların düşünceleri

Kur farkının katma değer vergisine tabi tutulması gerektiği görüşünü savunanların görüşleri genel olarak, Maliye Bakanlığı düşüncesine yakındır.

Kur farklarının KDV'ne tabi tutulması gerektiğini savunanların temel dayanağı bir vergi güvenlik tedbiri⁸⁷⁹ olarak da kabul edilen KDVK md.24/c düzenlemesidir. KDVK md. 24/c'de "gibi" ibaresinin yer almış olması kur farklarının katma değer vergisine tabi tutulması için yeterli olduğu düşüncesiyle⁸⁸⁰ kur farklarının KDV'ne tabi tutulmasının yasal dayanağının bulunduğu ileri sürülmektedir. Bu bağlamda kur farklarının vade farklarının gördüğü işlevi üstlendiği, bir mal satışı veya hizmet ifasından kaynaklanan vade farklarının katma değer vergisine tabi olduğu ortamda, kur farklarının katma değer vergisine tabi tutulmaması durumunda vadeli işlemlerin yabancı para üzerinden yapılmasına yol açılacağı görüşlerine dayanır.⁸⁸¹ Aynı düşünceleri savunanlara göre kur farklarının ilgili maddede ismen sayılmaması da doğrudur. Çünkü yasada amaçlanan unsur vade farkı, fiyat farkı, faiz gibi unsurlarla aynı mahiyette olan kur farklarının vergilendirilmesidir. Diğer taraftan ticari hayatın bir unsuru olarak mutat veya zorunlu olarak dövizli yapılması gereken işlemlerin vergiye tabi tutulmaması istenmiştir. Nitekim Maliye Bakanlığı uygulamaları da bu yöndedir.

⁸⁷⁸ GGM Özelgesi, T.15.01.1999, B.07.0.GEL.0.54/5426-7/1811 (www.mevbank.com, Erişim:23.07.2008)

"Şirketin teşvik belgesi kapsamında ... A.Ş. aracılığı ile ithal edilen ... makinaları satın aldıklarını, ithalatçı şirkete makine bedelini döviz karşılığı olarak 17 ayda ödediklerini belirterek, döviz cinsinden belirlenen borcunu yılsonunda değerlendirmeleri halinde ortaya çıkan kur farkının katma değer vergisine tabi tutulup tutulmayacağı hususunda tereddüde düştükleri anlaşılmıştır. ... İthalatçı şirketçe vergiyi doğuran olayın meydana geldiği tarihten sonra adı geçen şirketin borcunun vade dönemlerine ilişkin olarak hesapladığı kur farkının katma değer vergisine tabi olacağı tabiidir.

Ancak, adı geçen şirketin döviz cinsinden belirlenen borcunu yılsonunda değerlemesi sırasında ortaya çıkan kur farkının katma değer vergisine tabi tutulmaması gerekir."

⁸⁷⁹ Erdoğan Arslan, "Kur Farkları Katma Değer Vergisine Tabi Tutulamaz", s.8.

⁸⁸⁰ İYMMO, "Kur Farklarının KDV Karşısındaki Durumu", s.7.

⁸⁸¹ Erdoğan Arslan, "Kur Farkları Katma Değer Vergisine Tabi Tutulamaz", s.3.

Bu görüşte hakim düşünce, kur farklarının başlangıçtaki matrahın bir parçası olmasına dayansa da, kur farkı mal teslimi veya hizmet ifasından sonra gerçekleşen müstakil bir hizmet ifası olduğu, bu nedenle kur farkları için fatura düzenlenmesi ve katma değer vergisi hesaplanması⁸⁸² şeklindeki görüşlere de rastlanmaktadır.

KDVK md.20 uyarınca her ne şekilde olursa olsun alınan veya borçlanılan paraların bedel kavramına dahil olması gerekmekte olup, mahiyet itibariyle vade farkı niteliğindeki kur farkları da katma değer vergisine tabi tutulmalıdır.⁸⁸³ Satıcı lehine oluşan kur farkları ile Türk Lirası olarak yapılan satışlardan kaynaklanan vade farklarının nitelik olarak birbirlerinden bir farkı yoktur. Kur farklarının vergiye tabi tutulmaması halinde taksitli satışlarda faiz veya vade farkı uygulayanlarla fiyatlarını dövizli olarak belirleyenler arasında farklılık oluşacaktır.⁸⁸⁴ Özellikle İdare tarafından verilen çok sayıda görüşte kur farklarının vade farkları ile aynı mahiyette olduğuna vurgu yapılmıştır.

Özbalcı, mal teslimi ve hizmet ifası ile bağlantılı olarak doğması, işletmeye kaynak girişi sağlaması, vade farkı gibi kullanılması, fatura kesilmek suretiyle muhatabına yansıtılabilmesi nedenleriyle kur farklarının katma değer vergisine tabi olduğu görüşündedir.⁸⁸⁵ Arslan'a göre Özbalcı'nın bu analizi KDVK'nun hukuki temelleriyle uyuşmamaktadır.⁸⁸⁶

Uzunoğlu, genel kural olarak, doğuş amacının ve mahiyetlerinin faiz ve vade farkları ile aynı olması, KDVK düzenlemelerinin gerektirmesi, ticari kazancın bir unsuru olması gibi nedenlerle lehe veya aleyhe oluşan kur farklarının katma değer vergisine tabi tutulması gerektiği görüşündedir.⁸⁸⁷ Ayrıca Uzunoğlu, ithalat ve ihracat işlemleri, uluslararası taşımacılık işlemleri ve dövizle yapılan uluslararası ihale işlemlerini, dövizle yapılması zorunlu veya mutad olan işlemler olarak nitelendirmiş, bu tür işlemlerin KDV'ne tabi tutulmaması gerektiğini ifade etmiştir. Uzunoğlu, dövizle

⁸⁸² İYMMO, "Kur Farklarının KDV Karşısındaki Durumu", s.7-8.

⁸⁸³ Nihat Uzunoğlu, "Kur Farklarının KDV Karşısındaki Durumu (I)", **Vergi Dünyası**, Sayı.268, Aralık 2003, s.5; Dinçeli, s.54.

⁸⁸⁴ Tolu, "Bedeli Yabancı Para Cinsinden Belirlenen İşlemler ile Kur Farklarında KDV", s.67.

⁸⁸⁵ Özbalcı, **Katma Değer Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları**, s.117.

⁸⁸⁶ Erdoğan Arslan, "Kur Farkları Katma Değer Vergisine Tabi Tutulamaz", s.3.

⁸⁸⁷ Uzunoğlu, "Kur Farklarının KDV Karşısındaki Durumu (I)", s.5-12; Nihat Uzunoğlu, "Kur Farklarının KDV Karşısındaki Durumu (II)", **Vergi Dünyası**, Sayı.269, Ocak 2004, s.24-33;

yapılan uluslararası ihale işlemlerinde, hakedişin onaylandığı tarihten sonra oluşan kur farklarının katma değer vergisine tabi tutulmaması gerektiği görüşünü, vergiyi doğuran olayın hakediş belgelerinin onaylandığı tarihte meydana gelmesi, ihale ödemelerinin gecikmesi, inşaat maliyetini artırması gibi ekonomik gerekçelere dayandırmıştır.⁸⁸⁸

Dinçeli'ye göre KDVK md.1'de yapılan atıf gereği ticari faaliyetin kapsamını belirlemede GVK ve TTK hükümlerinin uygulanması nedeniyle, ticari kazancın bir unsuru olan kur farkların da katma değer vergisine tabi olması gerekir. Bu nedenle KDVK md.24/c'de kur farkı tabirinin bulunması gerekli değildir.⁸⁸⁹

Bağdınlı'ya göre kur farklarının katma değer vergisine tabi olup olmadığı konusu tartışmalı olup, verginin kanuniliği ilkesi gereği kur farklarının katma değer vergisi karşısındaki durumunu açıklayan bir yasal düzenlemeye ihtiyaç bulunmaktadır.⁸⁹⁰

Bu görüşü savunanlar, satıcı lehine veya aleyhine olan kur farklarının matrahta değişiklik olarak kabul edilmesi ve KDVK md.35 çerçevesinde düzeltilmesi,⁸⁹¹ kur farkı değerlendirme veya KDV'nden istisna ya da KDV'nin konusunu teşkil etmeyen bir işlemde doğmuşsa kur farkı için KDV hesaplanmaması⁸⁹² gerektiği görüşündedirler.

3. Kur farklarının katma değer vergisine tabi olmadığı şeklindeki görüşler

Birçok yazar çeşitli gerekçeler ileri sürerek kur farklarının katma değer vergisine tabi tutulamayacağını ifade etmişlerdir. Konuya ilişkin görüşler aşağıda açıklanmıştır.

KDVK md.26'da⁸⁹³ dövizli işlemlerde vergiyi doğuran olayın meydana geldiği andaki kurlara göre matrahın hesaplanacağını açıkça ifade etmiştir. Kanundaki bu açık

⁸⁸⁸ Uzunoğlu, "Kur Farklarının KDV Karşısındaki Durumu (I)", s.4-13;

⁸⁸⁹ Dinçeli, s.54.

⁸⁹⁰ İ.Halil Bağdınlı, "Kur Farklarında Özellik Arz Eden Hususlar", **Vergi Sorunları**, Sayı.255, Aralık 2009,s.75.

⁸⁹¹ Tolu, "Bedeli Yabancı Para Cinsinden Belirlenen İşlemler ile Kur Farklarında KDV", s.70; İYMMO, "Kur Farklarının KDV Karşısındaki Durumu", s.8.

⁸⁹² Uzunoğlu, "Kur Farklarının KDV Karşısındaki Durumu (I)", s.4-13; Karacan, "Vade ve Kur Farklarının KDV Karşısındaki Durumu".

⁸⁹³ KDVK md.26 düzenlemesi aşağıdaki gibidir.

"Döviz İle Yapılan İşlemler

hüküm karşısında kur farkları katma değer vergisine tabi tutulamaz.⁸⁹⁴ Kur farklarından katma değer vergisi hesaplanması, vergiyi doğuran olaydan daha sonraki bir tarihteki döviz kurlarına göre katma değer vergisi hesaplanması anlamına gelmektedir.

Bedel kavramı oldukça detaylı bir şekilde KDVK md.20'de açıklandığı halde, md.24/c'de matrah kavramına dahil olmayan ancak kanun koyucu tarafından matraha eklenen kavramlar belirtilmiş olup bu kavramlar arasında kur farkı bulunmamaktadır.⁸⁹⁵ Kur farkının KDVK md.24/c'de sayılmama nedeni kur farklarının matraha dahil edilmesinin kanun koyucu tarafından düşünülmemesidir.⁸⁹⁶ Kur farklarını vade farkları ile benzeştirerek kur farklarına KDV uygulaması konusundaki görüş yasal dayanaktan yoksun olup⁸⁹⁷ bu durum kıyas yoluyla vergilendirmeye örnek teşkil etmektedir.⁸⁹⁸ Vade farkları ile kur farkları oldukça farklı kavramlardır. KDVK md. 24/c'de yer alan gibi ibaresinin yorumlanmasında aynı nitelikteki olanların dikkate alınması gerekmektedir.⁸⁹⁹ KDVK md. 20/2'de oldukça geniş olarak tanımlanan ve 24/c'de de ilave unsurları ifade edilen bedel kavramında kur farkları sayılmamıştır. Bütün bu maddeler kur farklarının katma değer vergisi konusuna girmediğini göstermektedir.⁹⁰⁰

KDVK md.24/c'de sayılanların hepsinde geliri elde edenle ödeyen kişilerin kim olduğu işlemi yaparken belli iken kur farklarında bu husus belirsizdir.⁹⁰¹

Aleyhe kur farklarında alıcının kur farkı için fatura düzenlemesi kur farklarının vade farkı mahiyetinde olduğu şeklindeki görüşle büyük bir tezat taşımaktadır.⁹⁰² Şayet kur farkları vade farkı mahiyetinde ise her zaman için kur farkı faturasını satıcının

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.”

⁸⁹⁴ Kazım Yılmaz, “Kur Farklarının KDV’ye Tabi Olup Olmayacağı Konusu ve 105 seri numaralı KDV Genel Tebliği”; Mehmet Korkusuz, “Kur Farkları Özel Tüketim Vergisi Matrahına Dahil Mi?”, **Yaklaşım**, Sayı.131, Kasım 2003, s.52-54

⁸⁹⁵ İYMMO, “Kur Farklarının KDV Karşısındaki Durumu”, s.9.

⁸⁹⁶ Kazım Yılmaz, “Kur Farklarının KDV’ye Tabi Olup Olmayacağı Konusu ve 105 seri numaralı KDV Genel Tebliği”.

⁸⁹⁷ Karacan, “Vade ve Kur Farklarının KDV Karşısındaki Durumu”

⁸⁹⁸ Erdoğan Arslan, “Kur Farkları Katma Değer Vergisine Tabi Tutulamaz”, s.6; Koç, “Yabancı Para Üzerinden Yapılan Vadeli Satışlarda Kur Farklarının KDV Karşısındaki Durumu”, s.67-69; Kazım Yılmaz, “Kur Farklarının KDV’ye Tabi Olup Olmayacağı Konusu ve 105 seri numaralı KDV Genel Tebliği”.

⁸⁹⁹ Kazım Yılmaz, “Kur Farklarının KDV’ye Tabi Olup Olmayacağı Konusu ve 105 seri numaralı KDV Genel Tebliği”.

⁹⁰⁰ İYMMO, “Kur Farklarının KDV Karşısındaki Durumu”, s.10.

⁹⁰¹ Kazım Yılmaz, “Kur Farklarının KDV’ye Tabi Olup Olmayacağı Konusu ve 105 seri numaralı KDV Genel Tebliği”.

düzenlemesi gerekirdi.⁹⁰³ Oysa Türk Lirasının değer kazandığı durumlarda satıcı yönünden negatif kur farkı doğmaktadır.

Kur farkları KDVK'nun konusuna girmez. KDV mal ve hizmetler üzerinden alınan bir tüketim vergisiyken bu nitelikte olmayan kur farkları katma değer vergisine tabi tutulmamalıdır.⁹⁰⁴ Kur farkları herhangi bir mal teslimi veya hizmet ifasının karşılığını teşkil eden bir bedel olmayıp, tarafların iradesi dışında oluşan değerlerdir.⁹⁰⁵ KDV esas itibariyle ciro üzerinden alınan bir vergidir. Oysa kur farklarının vergiye tabi tutulması kâr üzerinden vergi alınması anlamı taşır.⁹⁰⁶

Kur farklarının katma değer vergisine tabi tutulması genel vergi hukuku ilkelerine ve belgeleme sistemine uymamaktadır.⁹⁰⁷

Fatura bedelinin geç ödenmesine bağlı olarak doğan kur farklarının katma değer vergisine tabi tutulması, dövizli işlemlerde vergiyi doğuran olayın dikkate alınması gereğini düzenleyen KDVK'nun 26'ncı maddesine aykırılık teşkil eder. Ayrıca ödeme işlemi katma değer vergisini doğuran olay değildir.⁹⁰⁸

KDVK'nun 35'nci maddesini baz alarak ödeme sırasında kurun değişmesi gerekçesi ile matrahın yeniden hesaplanması görüşü, 35'nci maddenin düzenlenme amacını aşan oldukça genişletici bir yorumdur.⁹⁰⁹

Kur farkları özünde arızı nitelikli gelir olduğu için katma değer vergisine tabi tutulmamalıdır.⁹¹⁰

Kur farklarının bağımsız bir finansman hizmeti olduğu görüşü de doğru değildir.⁹¹¹ Çünkü bu görüşe göre, hizmeti yapanın bir gelir elde etmesi gerekir. Oysa

⁹⁰² Erdoğan Arslan, "Kur Farkları Katma Değer Vergisine Tabi Tutulamaz", s.6.

⁹⁰³ Erdoğan Arslan, "Kur Farkları Katma Değer Vergisine Tabi Tutulamaz", s.13.

⁹⁰⁴ Erdoğan Arslan, "Kur Farkları Katma Değer Vergisine Tabi Tutulamaz", s.9.

⁹⁰⁵ İYMMO, "Kur Farklarının KDV Karşısındaki Durumu", s.8,9.

⁹⁰⁶ Erdoğan Arslan, "Kur Farkları Katma Değer Vergisine Tabi Tutulamaz", s.11.

⁹⁰⁷ Erdoğan Arslan, "Kur Farkları Katma Değer Vergisine Tabi Tutulamaz", s.14.

⁹⁰⁸ Koç, "Yabancı Para Üzerinden Yapılan Vadeli Satışlarda Kur Farklarının KDV Karşısındaki Durumu", s.68.

⁹⁰⁹ Koç, "Yabancı Para Üzerinden Yapılan Vadeli Satışlarda Kur Farklarının KDV Karşısındaki Durumu", s.69.

⁹¹⁰ Uzunoglu, "Kur Farklarının KDV Karşısındaki Durumu (I)", s.5. Bu gerekçeye katılmak mümkün değildir. Ticari çerçevede yapılan her türlü teslim ve hizmet ticari kazancın bir unsurudur. Ticari kazancın bir unsuru olan her türlü arızı teslim ve hizmet de şayet katma değer vergisinden istisna bir faaliyet değil ise katma değer vergisine tabidir.

⁹¹¹ Kazım Yılmaz, "Kur Farklarının KDV'ye Tabi Olup Olmayacağı Konusu ve 105 seri numaralı KDV Genel Tebliği".

konjonktürel olarak parayı kullandıran tarafın kur farkı zararı ile karşılaşması da mümkündür. Mahiyeti itibariyle döviz kurlarının hareketinden oluşan kur farkları hizmet kavramı içerisinde düşünülemez. KDVK’nda geniş bir tanımlama yapılmasına rağmen yasada yer alan “*hizmet*” kavramı kur farklarını içermez. Çünkü hizmet tanımlamasında “*para ile temsil edilen menfaatler*” şeklinde bir düzenleme yer almaktadır. Oysaki kur farkları her zaman lehe oluşmaz, zaman zaman da aleyhe teşekkül eder.

KDVK’nda kur farklarının katma değer vergisine tabi tutulmasını gerektirecek herhangi açık bir hüküm bulunmamaktadır. Eğer yasa koyucu kur farkını vergilendirmek istese konuyla ilgili olarak 24’ncü maddeye açıkça “*kur farkı*” ibaresini eklerdi.⁹¹² Vergi hukukunda vergiyi doğuran olayın açık ve tadadi olarak düzenlenmesi gerekmektedir. Yasa koyucu kur farklarının katma değer vergisine tabi olmasını amaçlamamıştır.⁹¹³ İthalatta matrahi düzenleyen KDVK’nun 21’nci maddesinde gümrük vergisi ödeme yükümlülüğü başlangıcına kadar doğan kur farklarının matraha dahil olduğu ifade edilmişken, fiili ithalattan sonra doğan kur farkları matraha dahil edilmemiştir. Bu durum kanun koyucunun gerektiği durumlarda kur farkının matraha ekleneceği yerleri açık bir şekilde düzenlediğini göstermektedir.⁹¹⁴

Maliye Bakanlığı’nın kur farkları ile ilgili olarak oluşan kur farkının mükellefin lehine veya aleyhine göre belirlemesi vergilerin tarafsızlığı ilkesi açısından doğru değildir.⁹¹⁵

4. Kur farklarında katma değer vergisi uygulamasına ilişkin yargı kararları

Danıştay geçmiş yıllarda kur farklarının katma değer vergisine tabi tutulması gerektiği şeklinde kararları olmasına rağmen, son dönemde yıkıcı enflasyonun ortadan kalkması, serbest kur sistemine geçilmesi ve diğer ekonomik konjonktürel etkilerden

⁹¹² Karacan, “Vade ve Kur Farklarının KDV Karşısındaki Durumu”.

⁹¹³ Dnş.9.D., T.28.04.2005, E.2003/3833, K.2005/1095. (İYMMO, “Kur Farklarının KDV Karşısındaki Durumu”, s.10.)

“Kur farklarının Kanun’un hizmetin tanımının yapıldığı 4. maddesi kapsamında müstakil bir hizmet olarak kabul edilemeyeceği, 24/c maddesinde düzenlenen vade farkı ile aynı anlama gelmediği ve kanun koyucunun kur farklarının KDV’ye tabi olmasını amaçlamadığı sonucuna varılmaktadır.”

⁹¹⁴ Kazım Yılmaz, “Kur Farklarının KDV’ye Tabi Olup Olmayacağı Konusu ve 105 seri numaralı KDV Genel Tebliği”.

⁹¹⁵ Erdoğan Arslan, “Kur Farkları Katma Değer Vergisine Tabi Tutulamaz”, s.1.

ötürü görüş değiştirmiş, kur farklarının katma değer vergisine tabi olmadığı şeklinde görüşler vermeye başlamıştır.⁹¹⁶

Danıştay, taksitli satışlarda taksitlerin tahsil edildiği tarihte ortaya çıkan kur farklarının matraha dahil unsur olduğu ve bu farkların katma değer vergisine tabi olması gerektiği yönündeki bir vergi mahkemesi kararını onaylamıştır.⁹¹⁷ Danıştay bir kararında kur farklarının KDVK md.20 ve 24 uyarınca katma değer vergisine tabi olduğuna karar vermiştir.⁹¹⁸

Danıştay KDVK md.24/c uyarınca, kur farklarının katma değer vergisine tabi olduğu şeklinde karar vermiştir.⁹¹⁹ Koç'a göre Danıştay bu kararı Türkiye Müteahhitler Birliği'ne verilen bir özelge ile getirilen istisnai durumu ortadan kaldırmak amacıyla vermiştir.⁹²⁰ Öte yandan aynı konuda daha sonradan verilen kararlarında ise Danıştay, dövizli olan hakediş ödemelerinde, hakedişin onaylandığı tarihte geçerli olan döviz kuru esas alınarak katma değer vergisi matrahının belirlenmesi gerektiğine⁹²¹ hakedişin onaylandığı tarihten sonra oluşan kur farklarının KDV matrahına dahil edilmesine olanak bulunmadığına⁹²² hükmetmiştir.

⁹¹⁶ İYMMO, "Kur Farklarının KDV Karşısındaki Durumu", s.10.

⁹¹⁷ Dnş.9.D., T.09.03.1999, E.1997/1706, K.1999/992, (www.mevbank.com, Erişim:13.07.2008)

"Döviz karşılığı vadeli satışlardan elde edilen 11.011.688.800 liranın 4.708.257.484 liralık kısmının kur farkı olduğu, bunun da 3065 sayılı Kanunun 20 ve 24. maddelerine göre matraha dahil unsurlar içinde bulunduğu, bu miktar üzerinden katma değer vergisi tarhiyatı yapılmasının yerinde olduğu..."

⁹¹⁸ Dnş.9.D., E.1997/1706, K.1998/992,(Dinçeli, s.56)

"Amerikan Doları karşılığı ve vadeli olarak yapılan satışla ilgili TL tahsilatın, işlem bedeli olarak daha önce hesaplanıp KDV'ye tabi tutulan meblağı aşan kısmının KDVK'nun 20 ve 24 ncü maddeleri uyarınca (fiyat farkı olarak) KDV'ye tabi bulunduğu"

⁹¹⁹ Dnş.11.D., T.04.10.2000, E.2000/1252, K.2000/3658, (www.mevbank.com, Erişim:13.07.2008)

"3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 24/c maddesinde, vade farkı, fiyat farkı, faiz, prim gibi çeşitli gelirler ile servis ve benzeri adlar altında sağlanan her türlü menfaat, hizmet ve değerlerin matraha dahil olduğu hükme bağlandığından kur farkı tutarı üzerinden hesaplanarak tarh edilen verginin onanması yolunda vergi mahkemesince tesis edilen hüküm fıkrasında Dairemizce yasaya aykırılık görülmemiştir."

⁹²⁰ Koç, "Yabancı Para Üzerinden Yapılan Vadeli Satışlarda Kur Farklarının KDV Karşısındaki Durumu", s.69.

⁹²¹ Dnş.11.D., T.07.10.1996, E.1996/5295, K.1996/3414, (www.mevbank.com, Erişim:13.07.2008)

"Yıllara yaygın inşaat taahhüt işlerinde hakediş raporu, işi yapan açısından işin teslimi, ihale makamı bakımından ise, işin teslim alındığını gösteren ve içeriği her iki tarafça da kabul edilerek onaylanan bir belge olduğu ve ihale makamınca hakediş raporunun onaylandığı tarihin işin teslim tarihi olması nedeniyle katma değer vergisinin onay tarihinde doğacağı, öte yandan yükümlü firma hakediş bedellerini döviz cinsinden aldığından katma değer vergisi matrahının onay tarihindeki döviz kuru esas alınmak suretiyle bulunacağı tabiidir."

⁹²² Dnş.7.D., T.27.05.2002, E.2000/6613, K.2002/2091, (www.mevbank.com, Erişim:13.07.2008)

"Hakediş raporlarının onaylandığı tarihte geçerli kur esas alınarak Türk lirasına çevrilen bedel üzerinden hesaplanması, açıklanan 26'ncı madde hükmü gereğidir.

Buna göre; vergiyi doğuran olayın meydana geldiği tarihten sonra, istihkak bedelinin geç ödenmesi dolayısıyla ortaya çıkan ve herhangi bir mal teslimi ya da hizmet ifası karşılığı olmayan kur farklarının katma değer vergisi matrahına dahil edilmesine yasal olanak bulunmadığından..."

Danıştay, temelden yapılan ve bedelin döviz olarak belirlendiği taksitli bir bina satışıyla ilgili olarak vermiş olduğu bir kararında, yapılan satışı KDVK md. 26'da bahsedilen “*dövizli satış*” olarak nitelendirmemiş, binanın teslimi sırasında geçerli olan kurlara göre KDV matrahının belirlenmesini uygun görmemiş, KDV matrahının taksit ödemeleri sırasında taksitler için geçerli olan kurlar baz alınarak yapılmasını kabul etmiştir.⁹²³ Danıştay'ın söz konusu kararında satışın dövize endeksli bir satış olduğu açık bir şekilde ifade ettikten sonra satışı dövizli bir satış olarak nitelendirmemesi görüşüne katılmıyoruz.

Danıştay çeşitli kararlarıyla, alacakların tahsil edildiği tarihte oluşan kur farklarının, bir hizmet olmadığı, bedel kavramına dahil olmadığı ve vade farkından farklı olduğu gerekçeleriyle, kur farkının katma değer vergisine tabi tutulmasını onaylamamıştır.⁹²⁴ Danıştay başka bir kararında da kur farklarının katma değer

⁹²³ Dnş.9.D., 24.11.2004, E.2003/655, K.2004/5823, (www.mevbank.com, Erişim:18.07.2008)

“Davacı kurumun inşaat yapıp villa olarak satışını yaptığı, satışların, proje bazında, proje üzerinden veya işe başladıktan sonra gerçekleştirildiği, alıcılarla düzenlenen sözleşmelerin dövize endeksli yani ABD Doları karşılığı Türk Lirası olduğu bunun sözleşmelerde açıkça yazılı olduğu, sözleşme gereği alıcı ile antant kalınan bir bina satışında bedelin bir kısmının sözleşme tarihinde, geri kalanının belirlenen taksitlerde aynı kurallara göre ödendiği, bütün ödemelerin ister yabancı para ister Türk Lirası olarak tahsil edildikleri tarihte, inşaat yapımı faaliyetinde bulunan işletmenin avans mahiyetinde kayıtlarına intikal ettiği, binaların teslim tarihlerinde borçların bitirildiği, her aşamada tahsilat yapılmış olan ödemelerin Türk Lirası olarak kayıtlara intikal ettiği, ... görüldüğü, oysa inşaat yapıp satan davacı kurumun müşterilerden yaptıkları tahsilatın satılan binanın bedeline mahsuben alınan paralar olduğu, bina inşaatı için katlanılacak maliyet giderlerinin alıcılardan peyderpey tahsil edilerek gerçekleştirildiği, 213 sayılı Kanunun 3/B maddesinde öngörüldüğü gibi bu uygulamanın ticari icabın sonucu olduğu olgusuna ulaşıldığı, nitekim, tahsil edilecek paralar diğer bir deyişle villa alıcılarının ödeyeceği borçlar ABD Dolarına endeksli Türk Lirası olduğundan, sözleşme tarihinden binanın bitimine kadar ödenecek tutar belirlenmiş olup, ödemeler döviz karşılığı Türk Lirası olarak yapılmış, yine ticari icaba uygun olarak üzerlerinde yabancı para taşıyanların döviz olarak yaptıkları ödemelerin tahsilat tarihlerinde Türk Lirasına çevrilerek muhasebeleştirilmesi 213 sayılı VUK'nun gereği olup, bunda mevzuata aykırı bir durum görülmediği, nihai hesaplaşma, alıcı ile satıcı arasında vergiyi doğuran olayın meydana geldiği bina tesliminde yapıp faturalandırıldığından, ... 3065 sayılı Kanunun 26. maddesinde öngörülen dövizle yapılan satış söz konusu olmadığından... tahakkuk işleminin [iptaline]”

⁹²⁴ Dnş.9.D., T.13.10.2005, E.2004/3438, E.2005/2892, Dnş.9.D., T.26.05.2004, E.2001/2624, K.2004/3556, kararları aşağıdaki ifadeleri içermektedir. (www.mevbank.com, Erişim:13.07.2008)

“Hizmetin yapılması ile vergiyi doğuran olayın meydana gelmesi ve hizmetin karşılığını ve verginin matrahını teşkil eden bedelin döviz olarak ödenmesi halinde, ödenen dövizin, vergiyi doğuran olayın meydana geldiği tarihteki cari kur üzerinden muhasebeleştirilerek gelir kaydedilmesi zorunlu olup, zaman içinde oluşan kur farkının da, hizmetin karşılığını oluşturan bedel içinde kabulü ve matraha dahil edilmesi mümkün değildir.

Diğer yandan anılan Kanunun 20. maddesinin 1. fıkrasına göre teslim ve hizmet işlemlerinde matrahı oluşturan "bedel" kavramı aynı maddenin 2. fıkrasında açıkça tanımlandığı halde kanun koyucu tarafından burada tanımlanan bedel kavramının kapsamında kabul edilmeyen fakat matraha dahil edilmesi gereken gelir kalemleri Kanunun 24/c maddesinde özel olarak sayılmış ancak kur farkı bunlar arasında yer almamıştır. Bunun da nedeni sözü edilen maddelerde mahiyeti itibarıyla sağlanan gelirler olarak para ile temsil edilebilen menfaat kalemleri yer almasına karşın kur farkının ekonomik konjonktör gereği negatif de olabileceğinden sadece gelir değil icabında gider de sayılabilesidir.

Bu değerlendirme ve tespitler ışığında kur farkının Kanunun hizmetin tanımının yapıldığı 4. maddesi kapsamında müstakil bir hizmet olarak da kabul edilemeyeceği, 24/c maddesinde düzenlenen vade farkı ile aynı anlama gelmeyeceği ve kanun koyucunun kur farkının katma değer vergisine tabi olmasını amaçlamadığı sonucuna varılmaktadır.

Bu durumda kur farkı gelirleri için katma değer vergisi hesaplamadığından bahisle davacı adına yapılan ağır kusur cezalı tarhiyatta ve tarhiyatın bu kısmını onayan vergi mahkemesi kararında isabet görülmemiştir.”

vergisinin matrahına dahil edilmesinde yasal dayanak görmemiştir.⁹²⁵ Daha yakın tarihli bir başka Danıştay kararında KDVK'nun 10'uncu ve 26'ncı maddeleri hükümlerine değinildikten sonra kur farklarının katma değer vergisine tabi olmadığına hükmedilmiştir.⁹²⁶

Özellikle yakın tarihli Danıştay kararlarında kur farklarının katma değer vergisine tabi olmaması gerektiği şeklindeki kararlar daha ağırlıklıdır. Bu nedenle kur farklarının vergilendirilmesi konusunda Danıştay kararlarının istikrar kazanmaya başladığını ifade etmek mümkündür. Danıştay'a göre KDVK md.24 uyarınca kur farkları bir hizmet olmadığı gibi matraha dahil bir unsur olarak da nitelendirmek mümkün değildir.

Dnş.9.D. T.28.04.2005, E.2003/3833, K.2005/1095 (İYMMO, "Kur Farklarının KDV Karşısındaki Durumu", s.10) "Kanun'un 20. maddesinin 1. fıkrasına göre teslim ve hizmet işlemlerinde matrahı oluşturan "bedel" kavramı aynı maddenin 2. fıkrasında açıkça tanımlandığı halde, kanun koyucu tarafından burada tanımlanan bedel kavramının kapsamında kabul edilmeyen fakat matraha dahil edilmesi gereken gelir kalemleri, Kanun'un 24/c maddesinde özel olarak sayılmış olmasına karşın kur farklarının bunlar arasında yer almadığı, sözü edilen maddelerde sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaat kalemleri yer almasına karşın, kur farklarının ekonomik konjonktür gereği negatif de olabileceği, dolayısıyla sadece gelir değil icabında gider de oluşturabileceği, buna göre, kur farklarının Kanun'un hizmetin tanımının yapıldığı 4. maddesi kapsamında müstakil bir hizmet olarak kabul edilemeyeceği, 24/c maddesinde düzenlenen vade farkı ile aynı anlama gelmeyeceği ve kanun koyucunun kur farklarının katma değer vergisine tabi olmasını amaçlamadığı sonucuna varılmaktadır."

⁹²⁵ Dnş.7.D., T.15.10.2003, E.2000/7423, K.2003/4293, (www.mevbank.com, Erişim:13.7.2008)

"3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 26'ncı maddesinde, bedelin döviz ile hesaplanması halinde, dövizin, vergiyi doğuran olayın meydana geldiği andaki cari kur üzerinden Türk parasına çevrileceği kurala bağlanmıştır. Sözü edilen madde hükmüne göre, olayda, katma değer vergisinin, satılan malın teslim tarihindeki geçerli kur esas alınarak Türk lirasına çevrilen bedel üzerinden hesaplanması gerekli olup, kur farklarının katma değer vergisi matrahına dahil edilmesine yasal olanak bulunmamaktadır.

Bu itibarla, kur farkı için genel (%15) katma değer vergisi oranı esas alınarak salınan vergiye ve kesilen cezaya ilişkin işlemlerde hukuka uyarlık bulunmadığından işlemleri iptal eden mahkeme kararında isabetsizlik görülmemiştir."

⁹²⁶ Dnş. VDDGK, T.18.10.2006, E.2006/50 K.2006/286 (**Danıştay Dergisi**, Sayı.115, 2007) s. 87-88.

"Bu düzenlemelere göre, mal teslimi ve hizmetin yapılması ile vergiyi doğuran olay meydana geldiğinden, bedelin döviz olarak hesaplanması halinde, vergiyi doğuran olayın meydana geldiği teslim tarihindeki cari kur üzerinden muhasebeleştirilerek gelir kaydedilmesi gerekmekte olup, dövizin farklı zamanlarda ödenmesi nedeniyle oluşabilecek kur farklarının bedeli menfi ya da müspet etkilemesi düşünülemez.

Nitekim, Kanunun 20. maddesinde bedel kavramı açıkça tanımlanmış olmasına rağmen kanun koyucu aynı Kanunun 24 üncü maddesinin c bendinde vade farkı, faiz, prim, gibi çeşitli gelirler ile servis ve benzer adlar altında sağlanan her türlü menfaat, hizmet ve değerlerin matraha dahil olduğunu kurala bağlamış; ancak, kur farkına bunlar arasında yer vermemiştir.

Bu durumda, döviz üzerinden yapılan vadeli satışlarda, senedin tahsil edildiği tarihte, malın teslimi ile oluşan vergiyi doğuran olay tarihine göre ortaya çıkan menfi veya müspet kur farklarının bedel kavramına dahil olmadığı, kur farkının Kanunun 24/c maddesinde matraha dahil unsurlar arasında da sayılmadığı açık olduğundan, katma değer vergisine tabi tutulmasına hukuken olanak olmayıp, ihtirazi kayıtlı ödenen katma değer vergisinin yükümlüye iadesi gerektiğinden, davanın reddi yolundaki vergi mahkemesi kararında isabet bulunmamaktadır...."

5. Kur farklarının katma değer vergisine tabi tutulması konusundaki görüşümüz

a. Anayasal ilkeler karşısında Maliye Bakanlığı'nın yaklaşımı

aa. Verginin yasallığı ilkesi

1982 Anayasasının vergi ödevini düzenleyen 73'ncü maddesinde⁹²⁷ verginin yasallığı ilkesi hüküm altına alınmıştır.⁹²⁸ Verginin yasallığı ilkesi, vergi ve benzeri yükümlülüklerin, vergi istisna ve muafiyetlerinin yasa ile düzenlenmesini zorunlu kılar. Ayrıca bu ilke uyarınca verginin ana öğeleri olan verginin konusu, vergiyi doğuran olay, vergi mükellefi, matrah ve oran unsurları da yasayla düzenlenir.⁹²⁹ Yürütme organı tarafından çıkarılan tüzük, yönetmelik, tebliğ gibi düzenleyici normlarla verginin esas unsurları konusunda düzenlemeler yapılamaz. O halde bir verginin yasayla konulmuş sayılabilmesi için onun ana öğelerinin yasayla belirlenmesi gereklidir.⁹³⁰ Vergiyi doğuran olayın açık olarak yasada belirlenmesi de verginin yasallığı ilkesinin bir sonucudur.⁹³¹

Vergilerin yasallığı ilkesinin bir sonucu olarak yasal boşlukları doldurmada vergi hukukunda kıyas yasağı mevcuttur. Vergi hukukunda geçerli kıyas yasağı temelini vergilerin yasallığı ilkesinden almaktadır.⁹³² Kıyas vergi hukukunda yorumun sınırını teşkil eder.⁹³³ Kıyas yasağının bir sonucu olarak vergi hukukunda yorum yapmak suretiyle yeni vergi konuları veya vergi istisnaları yaratılamaz. Danıştay, vergilendirmede kıyas yasağını çok titiz bir şekilde uygulamaktadır.⁹³⁴

⁹²⁷ 2709 sayılı Türkiye Cumhuriyeti Anayasası'nın "Vergi ödevi" başlıklı 73'ncü maddesi hükmü aşağıdaki gibidir. (<http://www.tbmm.gov.tr/Anayasa.htm>, Erişim:12.04.2008.)

"Madde 73- Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, malî gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür. Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacıdır.

Vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır.

Vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülüklerin muaflik, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisi Bakanlar Kuruluna verilebilir."

⁹²⁸ Gülsen Güneş, **Verginin Yasallığı İlkesi**, İstanbul:Alfa Basım Yayın Dağıtım, 1. Baskı, Temmuz 1998, s.9.

⁹²⁹ Güneş, s.119; Nihal Saban, **Vergi Hukuku**, İstanbul:Der Yayınları, 3. Basım, 2005, s.48.

⁹³⁰ Güneş, s.120.

⁹³¹ Aykut Tavşancı, "Vergilendirme Yetkisinin Anayasal Sınırları ve 1982 Anayasası", **Vergi Sorunları**, Sayı.203, Ağustos 2005, s.136.

⁹³² Güneş, s.142.

⁹³³ Mualla Öncel, Ahmet Kumrulu, Nami Çağan, **Vergi Hukuku**, Ankara:Turhan Kitabevi, 13. Bası, 2005, s.46.

⁹³⁴ Güneş, s.143.

Yurt içi teslim ve hizmetlerde doğan kur farklarının katma değer vergisine tabi olduğuna ilişkin açık bir yasa hükmü bulunmamaktadır. 105 numaralı KDV Genel Tebliği ile kur farklarının vade farkı ile aynı nitelikte olduğu, bu nedenle kur farkları için katma değer vergisi hesaplanması gerektiği ifade edilmiştir. Çalışmamızın Birinci Bölüm II-C/2 alt bölümünde belirtildiği üzere, kur farkları ve vade farkları oldukça farklı kavramlardır. Bu nedenle 105 numaralı KDV Genel Tebliği'ndeki bu açıklamanın hukuki bir temelini bulunmadığı görüşüdeyiz.

Kur farklarının katma değer vergisine tabi tutulması demek, yasaya göre vergi konusuna girmeyen bir konudan vergi alınması anlamını taşımaktadır. Bu boyutuyla bizce 105 nolu KDV GT düzenlemesi Anayasa'nın 73'ncü maddesinde düzenlenen kanunilik ilkesine aykırı bir durum teşkil etmektedir. Maliye Bakanlığı söz konusu Tebliğ düzenlemesi ile kıyas yoluyla kur farklarını vade farkı olarak kabul etmekte ve kur farkları üzerinden vergi almak istemektedir.

ab. Hukuki güvenlik ilkesi

Hukuk devletinin hukuki güvenlik ilkesi, herkesin bağlı olacağı hukuk kurallarını önceden bilmesi, tutumunu ve davranışlarını buna göre güvenle düzene sokabilmesi anlamına gelir.⁹³⁵ Hukuki güvenlik ilkesi, vergilendirmenin belirliliği, vergi hukukunda kıyas yasağı ve vergi yasalarının geriye yürümemesi ilkelerini içermektedir.⁹³⁶

Hukuki güvenlik ilkesinin bir alt ilkesi olan vergilendirmede belirlilik ilkesi uyarınca kişiler ödeyecekleri verginin ödeme zamanını, ödeme şeklini ve miktarını açık ve kesin olarak bilmeleri gerekmektedir.⁹³⁷ Ödenecek verginin özellikle miktarının bilinmemesi mükellefleri sürekli kuşkuya itecektir.

Kıyas, nedenlerdeki benzerliğe dayanarak öngörülen bir kuralın yasa tarafından öngörülmemiş bir olaya uygulanması anlamını taşımaktadır.⁹³⁸ Vergi hukukunda kıyas

⁹³⁵ Öncel, Kumrulu ve Çağan, s.45.

⁹³⁶ Öncel, Kumrulu ve Çağan, s.46.

⁹³⁷ Tavşancı, s.141.

⁹³⁸ Tavşancı, s.141.

yasağı, hukuki güvenlik ilkesinin bir alt ilkesi olan ve belirlilik ilkesini tamamlayıcı nitelik taşımaktadır. Verginin yasallığı ilkesi kıyasa engel olmaktadır.⁹³⁹

Kur farklarını hukuki güvenlik ilkesi çerçevesinde düşündüğümüzde, mükelleflerin bir mal teslimini veya hizmeti yaparken karşılaştıkları vergi yüklerini önceden görmesi gerekir. Örneğin, 100 USD karşılığı bir teslimde bulunan bir mükellef ile bu malın alıcısının, ortaya çıkacak KDV tutarını satış işlemi sırasında hesaplayabilmeleri gerekir. Oysa kur farklarının katma değer vergisine tabi olması halinde bu hesaplamayı yapmak imkansızdır. Çünkü ileride doğacak kur farkı tutarını ne alıcının ne de satıcının işlemin yapılması sırasında hesaplayabilmesi mümkün değildir. Bu nedenle hukuki güvenlik ilkesi çerçevesinde vergiyi doğuran olayın gerçekleştiği sırada vergi yükünün hesaplanması gerekir. Hukuki güvenlik ilkesine göre kur farklarının katma değer vergisine tabi tutulmaması gerektiği görüşündeyiz.

Kur farklarına katma değer vergisi uygulanması demek, bir mal teslimi veya hizmet ifasını yaparken hesaplanan katma değer vergisi tutarının ileride değiştirilmesi anlamını taşımaktadır. Bu durum belirlilik ilkesine aykırı bir durum teşkil etmektedir.

b. Vergilendirme ilkeleri açısından Maliye Bakanlığı'nın yaklaşımı

Vergilendirme ilkelerinden biri olarak kabul edilen basitlik ilkesi *“mükelleflerin vergi sistemini kolayca kavrayabilecekleri ölçüde anlaşılır olmasını”* ifade eder.⁹⁴⁰ Vergilendirmede basitlik ilkesi ile devlete bir vergi hasılası sağlarken mükelleflere aşırı bir maliyet yaratmaksızın verginin toplanmasına çalışılır. Vergiler basitlik ilkesine uygun olarak düzenlenirse, milli gelire reel olarak katkısı bulunmayan muhasebeci, mali müşavir, hukukçu gibi kesimlerin sayısı azalır ve bu kesimler daha üretken faaliyetlerde bulunabilirler.⁹⁴¹

Kur farklarının katma değer vergisine tabi tutulmasını teminen kur farkı elde eden tarafından kur farkı faturası düzenlemesi gerekmektedir. Düzenlenen kur farkı

⁹³⁹ Tavşancı, s.142.

⁹⁴⁰ Ekrem Karayılmazlar, “Türkiye’de Özel Tüketim Vergisinin Optimal Vergileme İlkeleri Açısından İncelenmesi ve AB ile Uyum Sorunu”, **Vergi Sorunları**, Sayı.175, Nisan 2003, s.106.

⁹⁴¹ Coşkun Can Aktan, “Ağır Vergi Yüğü ve Yer altı Ekonomisi”, **Vergi Sorunları**, Sayı.125, Şubat 1999, s.53.

faturalarının iç iskontoya veya dış iskontoya göre düzenlemesi, düzenlenen faturalardaki kur farkı tutarlarının zaten hasılat olarak görünmesi nedeniyle kur farkı tutarlarının hasılat yazılmaması, muhatapların kur farkı faturası almak ya da düzenlememek istememesi uygulamayı karmaşıktır. Bütün bu durumlar basitlik ilkesine aykırı bir durum yaratmaktadır.

Kaldı ki düzenlenen kur farkı faturaları her zaman için devlete vergi hasılatı sağlamamaktadır. KDVK’unda indirim mekanizmasının bulunması, nihai tüketici dışındaki alıcıların faturalarda yer alan katma değer vergisi tutarlarını kendi ödeyecekleri katma değer vergisi tutarlarından indirmelerine yol açmaktadır. İndirim mekanizmasının bir sonucu olarak düzenlenen bir kur farkı faturası muhatap tarafından indirim katma değer vergisi hesabına alınmaktadır. Öte yandan ülkemizde devreden KDV uygulamasının olmasının bir sonucu olarak da bu tür faturaları düzenlemenin bir sonucu olarak hazinenin toplam katma değer vergisi hasılatı artacağı yerde azalabilir de. Örneğin kur farkı faturası düzenleyen firmanın fiilen KDV ödemeyen devreden KDV’si bulunan bir firma, muhatabın ise fiilen KDV ödeyen bir firma olması halinde kur farkı için KDV içeren bir belge düzenlenmesi devletin toplam KDV hasılatını düşüren bir etki yaratacaktır.

Tüm bu nedenlerle devlete net bir hasılat sağlamayan kur farklarına katma değer vergisi hesaplanması uygulaması ile gereksiz yere çok sayıda fatura düzenlenmesi ve ihtilaflar yaratılması ile vergi toplamanın mükelleflere maliyetini artırmaktadır. Bu durum vergilendirmede basitlik ilkesine aykırı bir durum teşkil etmektedir.

c. Bir örnek yardımıyla kur farklarında katma değer vergisi uygulamasının analizi

Örnek: Satıcı X, bir malı 6 ay vadeli olarak (KDV Dahil) 100 ABD Doları karşılığında Türk Lirası bedelle satmıştır. Mal satış anında alıcıya teslim edilmiş, satış

bedeli 6 ay sonrasında geçerli olacak döviz kurlarına göre Alıcı tarafından ödenecektir. Satış anında geçerli olan döviz kuru 1 ABD Doları = 1,50 TL'dır. 6 ay sonrasında geçerli olan döviz kuru ise 1,50 TL; 1,20 TL ve 2,00 TL alternatiflerine göre örnek aşağıda çözülmüştür. (KDV Oranı %18'dir.)

Tablo:1
Örnek Gösterim Tablosu

	Alternatifler		
	I- Kur Değişmedi	II- Devalüasyon	III- Revalüasyon
Satış Bedeli (USD) (I)	100 \$	100 \$	100 \$
Satış Anı Kuru (II)	1,50 TL	1,50 TL	1,50 TL
Satış Bedeli (TL) (III= I* 1,50)	150 TL	150 TL	150 TL
Satış Bedeli (USD) (I)	100 \$	100 \$	100 \$
Ödeme Döviz Kuru (IV)	1,50 TL	2,00 TL	1,20 TL
Ödeme Tutarı TL (V= I* IV)	150 TL	200 TL	120 TL
Satış Bedeli (TL) (III)	150 TL	150 TL	150 TL
Satıcı Kur Farkı (VI= V-III)	0 TL	50 TL	-30 TL

Kaynak: Tarafımızca hazırlanmıştır.

a. Kur farkının katma değer vergisine tabi olması gerektiği varsayımı ile örneğin çözümü

Yukarıdaki örnek kur farklarının katma değer vergisine tabi tutulduğu varsayımıyla çözüldüğünde, hesaplanan vergi ve hasılat rakamları aşağıdaki tablodaki gibi oluşmaktadır.

Tablo:2

Kur Farkları KDV'ne Tabi Tutulduğu Varsayımı

Satır No	Açıklama	Alternatifler		
		I- Kurlar Sabit	II- Devalüasyon	III- Revalüasyon
Satış Anındaki Hesaplamalar				
I	Satış Bedeli (USD)	100,00 \$	100,00 \$	100,00 \$
II	Satış Anı Kuru	1,50 TL	1,50 TL	1,50 TL
III	Satış Bedeli (TL) (I*II=)	150,00 TL	150,00 TL	150,00 TL
IV	KDV Hariç	127,12 TL	127,12 TL	127,12 TL
V	KDV	22,88 TL	22,88 TL	22,88 TL
VI	KDV Hariç (USD) (IV/II=)	84,75 \$	84,75 \$	84,75 \$
VII	KDV (USD) (V/II=)	15,25 \$	15,25 \$	15,25 \$
Tahsilat Aşamasındaki Hesaplamalar				
VIII	Tahsilat Tutarı (USD) (I=)	100,00 \$	100,00 \$	100,00 \$
IX	Tahsilat Döviz Kuru	1,50 TL	2,00 TL	1,20 TL
X	Fiili Tahsilat Tutarı TL	150,00 TL	200,00 TL	120,00 TL
XI	Satış Anındaki Kura Göre Hesaplanan Hasılat (TL) (III=)	150,00 TL	150,00 TL	150,00 TL
XII	Satıcı Kur Farkı (X-XI=)	0,00 TL	50,00 TL	-30,00 TL
XIII	Kur Farkı KDV Matrahı (XII/1,18=)	0,00 TL	42,37 TL	-25,42 TL
XIV	Kur Farkı KDV Tutarı (XIII*0,18=)	0,00 TL	7,63 TL	-4,58 TL
Analize Dönük Hesaplamalar				
XV	Toplam Tahsilat (X=)	150,00 TL	200,00 TL	120,00 TL
XVI	Toplam KDV Ödemesi (V+XIV=)	22,88 TL	30,51 TL	18,31 TL
XVII	Net Hasılat (XV-XVI=)	127,12 TL	169,49 TL	101,69 TL
XVIII	Efektif KDV Oranı (TL) (XVI/XVII=)	18,00%	18,00%	18,00%
XIX	Satış KDV ödemesi (USD) (VII=)	15,25 \$	15,25 \$	15,25 \$
XX	Kur farkı KDV (XIV/IX=)	0,00 \$	3,81 \$	-3,81 \$
XXI	Toplam işlem KDV (XIX+XX=)	15,25 \$	19,07 \$	11,44 \$
XXII	Toplam Dövizli Hasılat (VIII=)	100,00 \$	100,00 \$	100,00 \$
XXIII	Net Dövizli Hasılat (USD) (XXII-XXI=)	84,75 \$	80,93 \$	88,56 \$
XXIV	Efektif KDV Oranı (USD) (XXI/XXIII=)	18,00%	23,56%	12,92%
XXV	Satış - Tahsilat Kur Artışı (%) (IX/II-1=)	0,00%	33,33%	-20,00%
XXVI	TL Net Hasılat Değişimi (%) (XVII/IV-1=)	0,00%	33,33%	-20,00%
XXVII	USD Net Hasılat Değişimi % (XXIII/VI-1=)	0,00%	-4,50%	4,50%
XXVIII	TL KDV Tutarı Değişimi (%) (XVI/V-1=)	0,00%	33,33%	-20,00%
XXIX	USD KDV Tutarı Değişimi (%) (XXI/VII-1=)	0,00%	25,00%	-25,00%

Kaynak: Tarafımızca hazırlanmıştır.

b. Kur farkının KDV'ne tabi olmadığı varsayımı ile örneğin çözümü

Tablo:3

Kur Farklarının KDV'ne Tabi Olmadığı Varsayımı

Satır No	Açıklama	Alternatifler		
		I- Kurlar Sabit	II- Devalüasyon	III- Revalüasyon
Satış Anındaki Hesaplamalar				
I	Satış Bedeli (USD)	100,00 \$	100,00 \$	100,00 \$
II	Satış Anı Kuru	1,50 TL	1,50 TL	1,50 TL
III	Satış Bedeli (TL) (I*II=)	150,00 TL	150,00 TL	150,00 TL
IV	KDV Hariç	127,12 TL	127,12 TL	127,12 TL
V	KDV	22,88 TL	22,88 TL	22,88 TL
VI	KDV Hariç (USD) (IV/II=)	84,75 \$	84,75 \$	84,75 \$
VII	KDV (USD) (V/II=)	15,25 \$	15,25 \$	15,25 \$
Tahsilat Aşamasındaki Hesaplamalar				
VIII	Tahsilat Tutarı (USD) (I=)	100,00 \$	100,00 \$	100,00 \$
IX	Tahsilat Döviz Kuru	1,50 TL	2,00 TL	1,20 TL
X	Fiili Tahsilat Tutarı TL	150,00 TL	200,00 TL	120,00 TL
XI	Satış Anındaki Kura Göre Hesaplanan Hasılat (TL) (III=)	150,00 TL	150,00 TL	150,00 TL
XII	Satıcı Kur Farkı (X-XI=)	0,00 TL	50,00 TL	-30,00 TL
XIII	Kur Farkı KDV Matrahı (XII/1,18=)	0,00 TL	0,00 TL	0,00 TL
XIV	Kur Farkı KDV Tutarı (XIII*0,18=)	0,00 TL	0,00 TL	0,00 TL
Analize Dönük Hesaplamalar				
XV	Toplam Tahsilat (X=)	150,00 TL	200,00 TL	120,00 TL
XVI	Toplam KDV Ödemesi (V+XIV=)	22,88 TL	22,88 TL	22,88 TL
XVII	Net Hasılat (XV-XVI=)	127,12 TL	177,12 TL	97,12 TL
XVIII	Efektif KDV Oranı (TL) (XVI/XVII=)	18,00%	12,92%	23,56%
XIX	Satış KDV ödemesi (USD) (VII=)	15,25 \$	15,25 \$	15,25 \$
XX	Kur farkı KDV (XIV/IX=)	0,00 \$	0,00 \$	0,00 \$
XXI	Toplam işlem KDV (XIX+XX=)	15,25 \$	15,25 \$	15,25 \$
XXII	Toplam Dövizli Hasılat (VIII=)	100,00 \$	100,00 \$	100,00 \$
XXIII	Net Dövizli Hasılat (USD) (XXII-XXI=)	84,75 \$	84,75 \$	84,75 \$
XXIV	Efektif KDV Oranı (USD) (XXI/XXIII=)	18,00%	18,00%	18,00%
XXV	Satış - Tahsilat Kur Artışı (%) (IX/II-1=)	0,00%	33,33%	-20,00%
XXVI	TL Net Hasılat Değişimi (%) (XVII/IV-1=)	0,00%	39,33%	-23,60%
XXVII	USD Net Hasılat Değişimi % (XXIII/VI-1=)	0,00%	0,00%	0,00%
XXVIII	TL KDV Tutarı Değişimi (%) (XVI/V-1=)	0,00%	0,00%	0,00%
XXIX	USD KDV Tutarı Değişimi (%) (XXI/VII-1=)	0,00%	0,00%	0,00%

Kaynak: Tarafımızca hazırlanmıştır.

Yukarıdaki Tablo 2 ve Tablo 3'ün birbiriyle kıyaslamasıyla oluşan tablolar aşağıdaki gibidir. Aşağıdaki tablolarda A sütunu Tablo 2 (kur farklarının katma değer vergisine tabi tutulduğu durumu) ve B sütunu (kur farklarının katma değer vergisine tabi olmadığı durumu) göstermektedir.

Tablo 4
Türk Lirası Bazında Karşılaştırma

Türk Lirası bazında karşılaştırma									
	I- Kurlar Sabit			II-Devalüasyon			III-Revalüasyon		
	A	B	Fark	A	B	Fark	A	B	Fark
KDV Dahil Toplam Hasılat	150 TL	150 TL	0 TL	200 TL	200 TL	0 TL	120 TL	120 TL	0 TL
KDV Ödemesi	23 TL	23 TL	0 TL	31 TL	23 TL	8 TL	18 TL	23 TL	-5 TL
Net Hasılat	127 TL	127 TL	0 TL	169 TL	177 TL	-8 TL	102 TL	97 TL	5 TL
Efektif KDV Oranı	18,0%	18,0%	0,0%	18,0%	12,9%	5,1%	18,0%	23,6%	-5,6%

Kaynak: Tarafımızca hazırlanmıştır.

Tablo 5
Döviz Bazında Karşılaştırma

Döviz bazında karşılaştırma									
	I- Kurlar Sabit			II-Devalüasyon			III-Revalüasyon		
	A	B	Fark	A	B	Fark	A	B	Fark
KDV Dahil Toplam Hasılat	100,00 \$	100,00 \$	0,00 \$	100,00 \$	100,00 \$	0,00 \$	100,00 \$	100,00 \$	0,00 \$
KDV Ödemesi	15,25 \$	15,25 \$	0,00 \$	19,07 \$	15,25 \$	3,81 \$	11,44 \$	15,25 \$	-3,81 \$
Net Hasılat	84,75 \$	84,75 \$	0,00 \$	80,93 \$	84,75 \$	-3,81 \$	88,56 \$	84,75 \$	3,81 \$
Efektif KDV Oranı	18,0%	18,0%	0,0%	23,6%	18,0%	5,6%	12,9%	18,0%	-5,1%

Kaynak: Tarafımızca hazırlanmıştır.

Yukarıdaki tablolardan da görüldüğü üzere, kur farklarının katma değer vergisine tabi tutulması mükelleflerin döviz bazındaki net hasılatlarını, döviz bazında ödedikleri katma değer vergisi tutarlarını ve döviz üzerinden efektif katma değer vergisi oranlarını değiştirmektedir. Tablolardan aşağıdaki sonuçlara ulaşılabılır.

1. Kurların sabit (istikrarlı) olduğu durumda, dövizli yapılan işlemlerde kur farkı doğmamaktadır. Herhangi bir kur farkının bulunmaması dolayısıyla, kur farklarının katma değer vergisine tabi olup olmamasına bağlı olmaksızın vergi yükü değişmemektedir.
2. Kurların yükseldiği durumda (devalüasyon) kur farklarının katma değer vergisine tabi tutulmasının sonuçları aşağıdaki gibidir.
 - a. Satıcı bazında ödenen katma değer vergisi tutarları hem döviz hem Türk Lirası bazında yükselmektedir.
 - b. Kurların yükselmesine paralel olarak toplam KDV Dahil Türk Lirası hasılat artarken, döviz bazında hasılat sabit kalmaktadır.
 - c. Net hasılat tutarı ise Türk Lirası bazında artarken, döviz olarak düşmektedir.
 - d. Türk Lirasında net hasılat artışı olmasına rağmen, artış yüzdesi döviz kurundaki artıştan daha düşüktür.
 - e. Efektif KDV oranı TL bazında sabit görünürken, döviz bazında yükselmektedir.
3. Kurların düştüğü (revalüasyon) döneminde kur farklarını katma değer vergisine tabi tutulmasının sonuçları ise aşağıdaki gibidir.
 - a. Satıcı nezdinde ödenen katma değer vergisi tutarı hem döviz bazında hem Türk Lirası bazında düşmektedir.
 - b. Kurların düşmesine paralel olarak Türk Lirası KDV dahil hasılat düşerken, döviz bazında hasılat sabit kalmaktadır.
 - c. Net hasılat tutarı ise Türk Lirası bazında düşerken, döviz olarak artmaktadır.

- d. Türk Lirası bazında net hasılat % 20 düşerken, döviz bazında net hasılat % 4,5 oranında yükselmektedir.
- e. Efektif KDV oranı TL bazında sabit görünürken, döviz bazında düşmektedir.
4. Yukarıdaki tablolar, kur farklarının katma değer vergisine tabi olması halinde, fiyatlarını döviz olarak belirleyen bir mükellefin, döviz bazındaki kârlılığını koruyamayacağını göstermektedir. Kurların arttığı dönemde, döviz bazında kârlılığı azalırken, kurların düştüğü dönemde, döviz bazında artmaktadır.

Sonuç olarak, kur farklarının vergi gelirleri üzerindeki net hasılat etkisi, kurların değişim yönüyle doğrudan ilgilidir. Döviz kurlarının arttığı dönemlerde, kur farklarının hazineye katkısının genel olarak pozitif yönlü olduğu düşünülebilir. Ancak kur farkları için katma değer vergisi içeren faturalar düzenlenmesi hazineye net katma değer vergisi hasılatı sağlamak için yeterli değildir. KDVK’nda indirim mekanizması bulunması, pek çok mükellefin sürekli devreden KDV beyan etmesi dolayısıyla faturalarda KDV gösterilmesi dahi hazine aleyhine sonuç doğurabilir. Çünkü her düzenlenen fatura, bu faturayı kullanan mükellefe indirim hakkı vermektedir. Bu nedenle aktif katma değer vergisi ödeyen bir firmanın aldığı faturadaki katma değer vergisini indirmesiyle birlikte, hazineye intikal eden katma değer vergisi tutarı düşecektir.

d. Kur farklarında katma değer vergisi uygulamasıyla ilgili genel değerlendirme

VUK md.3/A-2 uyarınca, “*vergi kanunları lafzı ve ruhu ile hüküm ifade eder. Lafzın açık olmadığı hallerde vergi kanunlarının hükümleri, konuluşundaki maksat, hükümlerin kanunun yapısındaki yeri ve diğer maddelerle olan bağlantısı göz önünde tutularak uygulanır.*” Söz konusu düzenlemeden vergi kanunlarında açık olarak yazılması halinde lafzın geçerli olduğu anlaşılmaktadır. KDVK’nun sadece ithalatta matrahı düzenleyen 21’nci maddesinde kur farklarının katma değer vergisine tabi olduğu açıkça yazılmıştır. Bunun dışında başka herhangi bir Kanun metninde kur

farkının katma değer vergisine tabi olduğu ya da olmadığı şeklinde açık bir düzenleme yoktur. KDVK'nun 21'nci maddesinde kur farkı tabirinin açık bir şekilde kullanılmasına rağmen 24'ncü maddesinde kullanılmamış olması, kur farkının 24'ncü madde kapsamına girmediğini gösterir. Bu nedenle benzetme yöntemiyle kur farkının vade farkı sayılması ve katma değer vergisine tabi tutulmasının yasal bir temeli yoktur.

Çalışmamızın Birinci Bölüm II-C/2 kısmında ayrıntılı olarak karşılaştırıldığı üzere vade farkları ile kur farkları çok farklı kavramlardır. Her iki kavram arasında isim benzerliği dışında, fazla ortak nokta bulunmamaktadır. Vade farkı daha çok faiz ve temerrüt faizine yakın bir kavram iken, kur farkları yabancı para cinsinden yapılan sözleşmelerde ortaya çıkan ve farklı para birimlerinin kurlarındaki değişikliklerden kaynaklanan farklılıklardır. Vade farkları sadece alıcı tarafından satıcıya yapılan bir ek ödeme niteliğindeyken, kur farkları iki farklı yönde de oluşabilir.

Vergiye doğuran olayın gerçekleştiği tarih itibariyle vergi borcunun hesaplanması gerekir (VUK md.19). KDVK'nda vergiyi doğuran olay kural olarak mal teslimi ve hizmet ifasıdır. Bedeli döviz olarak belirlenen işlemlerde vergiyi doğuran olayın gerçekleştiği andaki döviz kurlarının kullanılması ve katma değer vergisi matrahının buna göre belirlenmesi gerekir (KDVK md.26). Bu nedenle dövizli işlemlerde teslim veya hizmet ifası anındaki geçerli kurlara göre matrahın hesaplanması gerekir. Öte yandan kur farklarından katma değer vergisi hesaplanması, vergiyi doğuran olay tarihindeki değil, ödeme tarihindeki kurlara göre katma değer vergisi matrahının yeniden hesaplanması anlamına gelmektedir. Bu durum KDVK md.26 düzenlemesine aykırıdır.

Kur farklarına katma değer vergisi hesaplamasının başka bir nedeni de, kur farklarının bir hizmet karşılığı olduğu gerekçesidir. Bu gerekçeye göre kur farkının bir hizmet olarak nitelendirilmesi gerekir. KDVK'nun hizmet ve hizmet sayılan halleri düzenleyen maddelerinde hizmet kavramı oldukça geniş olarak tanımlanmasına rağmen, bu tanımlamalarda kur farkları ile ilgili bir belirleme yoktur. Bir an için kur farklarının bir hizmet bedeli olarak oluştuğunu varsayalım. Bu durumda söz konusu hizmeti kimin yaptığı sorusunun cevaplanması gerekir. Kur farklarında alıcının mı yoksa satıcının mı bir hizmeti ifa ettiği belirsizdir. Bu noktada kur farkı gelirini elde eden tarafın hizmeti

ifa ettiği ileri sürülebilir. Bu durumda kurların yükseldiği dönemlerde satıcı (alacaklı), kurların düştüğü dönemlerde ise alıcı (borçlu) kur farkı gelirini elde etmektedir. Bu durumda hizmeti ifa eden kişi döviz kurlarının seyir yönüne göre yer değiştirecektir. KDVK sistematığı içerisinde hizmeti ifa eden kişinin mükellef olması ve katma değer vergisi hesaplayıp karşı taraftan tahsil etmesi gerekir.⁹⁴²

Vade farklarında satıcı alıcıya bir vade tanımakta ve bunun karşılığında vade farkı adı altında bir gelir elde etmektedir. Diğer bir ifade ile burada bir finansman⁹⁴³ (para kullandırma, vade tanıma) hizmeti bulunmakta ve bu hizmet vade farkı adıyla fiyatlandırılmaktadır. Finansman hizmetinde, yapılan faiz ödemesi (vade farkı) katma değer vergisinin matrahı olmaktadır. Kur farkı doğmasına neden olabilecek bir dövize endeksli vadeli bir satım sözleşmesinde, satıcı alıcıya dövizli bir satış bedelinin ödenmesi için bir vade tanımakta, ancak vade karşılığında herhangi bir vade farkı ayrıca talep etmemektedir.⁹⁴⁴ Böyle bir sözleşmede alıcının vade sonunda satıcıya bir kur farkı ödeyip ödemeyeceği sözleşmenin yapılması aşamasında belirsizdir. Alıcı vade sonunda oluşan kurlara göre dövizli borcunu dövize endeksli Türk Lirası olarak ifa edecektir. Oluşacak olan kur farkının pozitif veya negatif ya da küçük tutarlı ya da büyük tutarlı oluşu bütünüyle sözleşmenin yapıldığı döviz cinsi ile Türk Lirası arasındaki kurların değişimine bağlıdır.

Öte yandan, yasal bir açıklık bulunmadığı halde kur farkı üzerinden vergi alınması, vergilendirmenin anayasal ilkelerine de aykırıdır. Vergiyi doğuran olayın gerçekleştiği an itibariyle vergi tutarının hesaplanması gerekir. Diğer taraftan, kur farklarının vergilendirilmesi mükelleflere gereksiz yere oldukça fazla işyükü getirmektedir. KDVK'nda indirim mekanizması olması ve devreden KDV tutarları bulunan mükellefler olması nedeniyle, kur farklarından KDV alınmasının devlete net bir vergi hasılatı sağlayacağı da şüphelidir. Bu durum mükelleflere yoğun işyükü getirmesi

⁹⁴² Konunun daha iyi anlaşılması için çalışmanın Beşinci Bölüm IV-C/5-c alt bölümünde yer verilen örnekteki rakamlara bakmakta yarar bulunmaktadır.

⁹⁴³ Sözlük anlamı olarak, finansman, Bir girişime işleyebilmesi, gelişebilmesi için gereken para ve krediyi sağlama işi olarak tanımlanmaktadır. (Türk Dil Kurumu, **Büyük Türkçe Sözlük**, <http://www.tdkterim.gov.tr/bts/?kategori=verilst&kelime=finansman&ayn=tam> Erişim:04.09.2010)

⁹⁴⁴ Esasen dövizli satışlarda dahi fiyatın içerisinde gizlenmiş bir vade farkının bulunduğu ileri sürülebilir. Ancak söz konusu vade farkı baştaki bedelin içerisinde olduğundan müşteriye ayrıca vade farkı olarak fatura edilmemektedir. Kaldı ki vade farkı olarak fatura edilse dahi (KDVK md.24/c uyarınca) vade farkı olarak katma değer vergisine tabi tutulmalıdır.

ve çok sayıda probleme yol açması nedenleriyle, kur farklarından vergi alınmak istenmesi vergilendirme ilkelerinden basitlik ilkesine de aykırı bir durum yaratmaktadır.

Sonuç olarak kur farkları için katma değer vergisi hesaplanması, dövizli teslim veya hizmet bedelinin ödeme tarihinde yeniden hesaplanması anlamına gelmektedir. Yapılan hesaplama sonucunda KDV'ndeki indirim mekanizmasının bir sonucu olarak devletin net bir gelir sağlayıp sağlamayacağı ise belirsizdir.

D. Kur Farkların Katma Değer Vergisine Tabi Tutulması Halinde Özellikli Konular

Çalışmamızın önceki alt bölümlerinde açıklandığı üzere, kur farklarının katma değer vergisine tabi tutulup tutulmaması konusu oldukça tartışmalıdır. Türkiye'de vergi uygulamasını yönlendiren kurum olan Maliye Bakanlığı, kur farklarının katma değer vergisine tabi tutulması gerektiği görüşündedir. Çalışmanın izleyen alt bölümlerinde, kur farklarının katma değer vergisine tabi tutulması halindeki özellikli konulara yer verilmiştir.

1. Kur farklarına uygulanacak katma değer vergisi oranı

Avrupa Birliği 6 nolu yönergenin 12'nci maddesine göre "*vergiyi doğuran olayın gerçekleştiği tarihte yürürlükte olan oran*" vergiye tabi işlemlere uygulanacak vergi oranıdır.⁹⁴⁵ Aynı esasın KDVK uygulamasında da geçerli olması gerekir.

Vade farkları ile kur farklarının baştaki teslim ve hizmetin bir uzantısı olarak aynı oranda mı yoksa müstakil bir hizmet olarak genel oranda vergiye mi tabi tutulması gerektiği zaman zaman tartışılmaktadır. Özbalçılı'ya göre vade farkları mal ve hizmet satış bedelinin uzantısı olarak dikkate alınmalı ve ilgili olduğu mal ve hizmetin tabi olduğu vergileme rejimi içerisinde işleme tabi tutulmalı ve başlangıçtaki vergi oranı esas alınarak katma değer vergisi hesaplanmalıdır.⁹⁴⁶

KDV'ne tabi işlemlerde bedelin geç ödenmesi halinde ortaya çıkan vade farkı, kur farkı vb. ödemeler finansman hizmeti mahiyetinde değildir. Katma değer vergisinin

⁹⁴⁵ Soydan, s.184.

doğduğu işlemin baz alınması suretiyle vergilendirilmesi ve aynı oranda katma değer vergisine tabi tutulması gerekir. Aksi bir düşünce, matrahın parçalanması anlamını taşır.⁹⁴⁷

Öte yandan Özbalcı'ya göre özellikle uzun vadeli satışlarda vade farkı yapılan işlemin asli unsuru haline gelmişse durum farklıdır. Örneğin peşin bedeli 100 birim olan bir malın vade farkları dolayısıyla vadeli olarak 400 birime satılması halinde, vade farkı asli unsur haline gelmekte olup bu durumda vade farklarını finansman hizmetlerinin tabi olduğu esaslara göre vergilemek gerekmektedir. Bu anlayışın bir sonucu olarak vade farkları işledikleri aylık dönemler itibariyle katma değer vergisine tabi tutulmalıdır.⁹⁴⁸ Diğer taraftan benzer düşünceleri paylaşan Dural'a göre, bir çeşit finansman hizmeti olan vade farklarında, faizin işleyerek hak kazanıldığı dönemler itibariyle hizmet tekemmül etmektedir.⁹⁴⁹

İdare genel olarak vermiş olduğu özelgelere, kur farkları için geçerli KDV oranının doğmasına neden olan işlemin tabi olduğu vergi oranı olduğu görüşündedir.⁹⁵⁰ Ancak İVDB tarafından verilen bir özalgede, kur farklarının malın tabi olduğu oranda katma değer vergisine tabi tutulması gerektiği belirtilmekle birlikte, ancak daha sonradan bedelin geç ödenmesinden kaynaklanan kur farklarının ise ayrı bir finansman hizmeti olduğu belirtilmiştir. Bu nedenle ayrı bir finansman hizmeti olarak nitelendirilen fiyat farkı ve kur farklarının genel oranda (%18) katma değer vergisine tabi tutulması gerektiği ifade edilmiştir.⁹⁵¹ Bir başka ifade ile geç ödeme dolayısıyla

⁹⁴⁶ Özbalcı, **Katma Değer Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları**, s.578.

⁹⁴⁷ Abdullah Tolu, "Borcun Geç Ödenmesi Halinde Ortaya Çıkan Vade Farkı, Faiz ve Kur Farklarına Uygulanacak KDV Oranı", **Yaklaşım**, Sayı.89, Mayıs 2000, s.235.

⁹⁴⁸ Özbalcı, **Katma Değer Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları**, s.305.

⁹⁴⁹ Dural, s. 18-20

⁹⁵⁰ Beyoğlu VDB Özalgisi, T.27.11.2002, Sayı. B.07.4.DEF.0.34.38.30/GLR-23343, (**Vergi Sorunları**, Sayı.187, Nisan 2004, s.184).

"Ayrıca, düzenlenen bu faturadaki katma değer vergisinin, söz konusu işlemin tabi olduğu oran üzerinden hesaplanacağı tabiidir."

Boğaziçi Kurumlar VDB Özalgisi, T.21.01.2004, Sayı. BK.BŞK.4.34.00.54/02-C/KDV-24-244

"[Kur farkına ilişkin olarak] düzenlenen bu faturalardaki katma değer vergisinin, söz konusu işlemin tabi olduğu oran üzerinden hesaplanması gerekmektedir."

İstanbul Defterdarlığı'nın 04.10.2000 tarih ve KDV.MUK.B.07.4.DEF.0.34.16.24.25-23129/5319 sayılı özalgisi de aynı yöndedir.

.. Özalgisi, T.03.04.1993, s.27747(Özbalcı, **Katma Değer Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları**, s.582).

"Şirketin findık alımları ile ilgili olarak borçlarını vadesinde ödememesi nedeniyle doğan vade farklarına, ilgili malın tabi olduğu vergi oranı uygulanacaktır."

⁹⁵¹ İD Özalgisi, T.09.08.2001, KDV.MUH.B.07.4.DEF.0.34.16.812, (www.mevbank.com, Erişim:13.07.2008)

ortaya çıkan kur farkları ayrı bir finansman hizmeti olarak nitelendirilirken, normal ödeme vadelerinde ortaya çıkan kur farkları ise baştaki teslim veya hizmetin bir unsuru olarak nitelendirilmiştir. Diğer taraftan 2007 tarihinde çıkan 105 numaralı KDVG'T'nin E-2 bölümü uyarınca, kur farklarına tahsil edildikleri tarihte, *“teslim veya hizmetin yapıldığı tarihte bu işlemler için geçerli oran uygulanmak suretiyle”* KDV hesaplanmalıdır. Bu ifadeden İdarenin kur farkları ile ilgili geç ödeme şeklinde bir ayırımı ortadan kaldırmıştır. Bu nedenle söz konusu Özelgede yazılı görüşün geçerliliği kalmamıştır. Diğer taraftan 105 numaralı KDVG'T'nin yukarıda yer verilen ifadesinden, işlemin yapıldığı tarihle kur farkı için katma değer vergisi hesaplandığı tarihler için söz konusu mal veya hizmetler için geçerli olan KDV oranının değişmesi halinde, eski oranın uygulanmaya devam edileceği anlaşılmaktadır. Bize göre bu görüş hatalıdır. Geçerli KDV oranının değişmesi halinde yeni oranın esas alınması daha uygun olurdu.

Danıştay bir kararında, konuya ilişkin Maliye Bakanlığı görüşlerine paralel bir şekilde mal ve hizmet satışına konu oranın kur farkına uygulanması gerektiğini ifade etmiştir.⁹⁵²

Öte yandan Uzunoğlu, mal satışı ile kur farkının tahsil edilmesi sırasında vergi oranlarında bir artış yapıldığında, sonradan tahsil edilen orana da baştaki teslim veya hizmet için geçerli oranın uygulanması gerektiği görüşündedir.⁹⁵³ Bize göre bu görüş hatalıdır. Kaldı ki bu görüş benimsense bile, hesaplanan oranın KDV beyannamesinde gösteriminde sorunla karşılaşılması muhtemeldir. Zira KDV beyannameleri internet

“Teslimin yapıldığı tarih ile ödemenin yapılması kararlaştırılan tarih arasındaki kur farkından meydana gelen artışın mal bedeline dahil edilmesi gerekmekte ise de ödeme tarihinden önce tutarının kesin tespiti söz konusu olamayacağından vade farkı olarak ödemenin yapıldığı tarihte mal bedelinin tabi olduğu oran üzerinden katma değer vergisi vergiyi doğuran olayın gerçekleştiği dönemde hesaplanarak mükellef tarafından vergi dairesine ödenecektir.

...
Diğer taraftan benzer bir konuda Bakanlık Makamından alınan 27.11.1991 gün ve 36142 sayılı yazıda da gerek peşin ve gerek vadeli satışlarda Katma Değer Vergisinin faturanın düzenlendiği veya teslimin yapıldığı tarihte doğduğu ancak ödemenin aksamaması halinde tahakkuk ettirilen ek vade farklarının mal bedelinden ayrı olarak bir finans hizmetinin karşılığı şeklinde değerlendirilmesinin gerekeceği açıklanmaktadır.

Buna göre, vadeli alınan malların Katma Değer Vergisi faturanın düzenlendiği veya teslimin yapıldığı tarihte gerçekleştiğinden oluşan vade farkları ve fiyat farkları mal bedelinden ayrı olarak bir finans hizmeti şeklinde değerlendirileceğinden uygulanacak Katma Değer Vergisi oranı (%18) olacaktır...”

⁹⁵² Dnş.9.D., T.10.10.2002, E.2002/3605, K.2002/4126, (**Vergi Dünyası**, Sayı.340, Aralık 2009, s.220)

“Vade farklarının katma değer vergisine tabi olduğu, dövizle yapılan vadeli satışlarda lehe oluşan kur farklarının da kur farkı tahakkukunda esas olan malın tabi olduğu katma değer vergisi oranına tabi olacağı, Türk lirası cinsinden vadeli satışlarla, yabancı para cinsinden vadeli satışların vergileme açısından farklı oranlara tabi olmasının düşünülemeyeceği”

⁹⁵³ Uzunoğlu, “Kur Farklarının KDV Karşısındaki Durumu (II)”, s.24-25.

vergi dairesi aracılığı ile Bakanlık tarafından hazırlanan formata uygun olarak verilmektedir. KDV beyannamelerinde sadece geçerli vergi oranları yer almaktadır.

Karacan'a göre birden fazla oranı içeren malların bir arada satılması halinde, kur farkına uygulanacak olan KDV oranı, her bir mal ve hizmet grubu için ayrı ayrı dikkate alınmalıdır.⁹⁵⁴ Bu görüş kendi içinde tutarlı olmakla birlikte, uygulama güçlüğü de taşıdığı açıktır.

2. İhraç kayıtlı teslimlerde ortaya çıkan kur farkları ile ilgili konular

KDVK md.11/1-c'de ihraç kayıtlı teslimlere (tecil terkin) ilişkin KDV istisnası düzenlenmiştir. Madde düzenlemesi⁹⁵⁵ uyarınca, imalatçılar tarafından ihraç edilmek koşuluyla ihracatçılara teslim edilen mallarla ilgili olarak fatura düzenlemesine ve faturada katma değer vergisi gösterilmesine rağmen, söz konusu katma değer vergisi tutarı ihracatçılar tarafından imalatçılara ödenmemekte ve bu faturada görünen tutar ihracatçı tarafından KDV beyanı sırasında indirim konusu yapılmamaktadır. Diğer

⁹⁵⁴ Karacan, "Vade ve Kur Farklarının KDV Karşısındaki Durumu".

⁹⁵⁵ KDVK'nun ihraç kayıtlı teslimlere ilişkin madde düzenlemesi aşağıdaki gibidir.

"Mal ve Hizmet İhracatı

Madde No 11 - 1. Aşağıdaki teslim ve hizmetler vergiden müstesnadır:

...

c) (3297 s. Kanununun 3'üncü maddesiyle eklenen bent) İhraç edilmek şartıyla imalatçılar tarafından kendilerine teslim edilen mallara ait katma değer vergisi, ihracatçılar tarafından ödenmez. Mükelleflerce tahsil edilmeyen ancak ilgili dönem beyannamesinde beyan edilecek olan bu vergi, vergi dairesince tarh ve tahakkuk ettirilerek tecil olunur. Söz konusu malların, ihracatçıya teslim tarihini takip eden ay başından itibaren 3 ay içinde ihraç edilmesi halinde, tecil edilen vergi terkin olunur.

İhracatın yukarıdaki şartlara uygun gerçekleştirilmemesi halinde, tecil olunan vergi tahakkuk ettirildiği tarihten itibaren 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanununun 51'inci maddesine göre belirlenen (4842 sayılı Kanununun 21'inci maddesiyle değişen ibare) gecikme zammıyla birlikte tahsil olunur. Ancak, ihraç edilmek şartıyla teslim edilen malların Vergi Usul Kanununda belirtilen mücbir sebepler nedeniyle ihraç edilmemesi halinde, tecil edilen vergi tecil edildiği tarihten itibaren 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanununun 48'inci maddesine göre ilgili dönemler için geçerli tecil faizi ile birlikte tahsil edilir.

Tecil veya terkin edilen bu vergiler hakkında ihracatçılar bakımından bu Kanununun 32'inci maddesi hükmü uygulanmaz.

İhracatçılara mal teslim eden imalatçılara iade edilecek Katma Değer Vergisi (5228 sayılı Kanununun 59/2-b maddesiyle değişen ibare.) ihraç edilen mala ilişkin imalatçı satış bedeline göre hesaplanan vergiden imalatçı aleyhine matrahta meydana gelen değişikliğe ilişkin verginin düşülmesinden sonra kalan tutardan fazla olamaz. İhracatçılara mal teslim eden imalatçılara iade edilmesi gereken Katma Değer Vergisi ihracat işlemlerinin tamamlanmasından sonra yapılır. İade veya tecil olunacak vergi miktarı mükellefin ilgili dönem beyannamesinde yer alan bilgiler mukayese edilmek suretiyle hesaplanır.

(4842 sayılı Kanununun 21'inci maddesiyle eklenen bent Yürürlük; 01.05.2003) İhracatın mücbir sebepler veya beklenmedik durumlar nedeniyle üç ay içinde gerçekleştirilememesi halinde, en geç üç aylık sürenin dolduğu tarihten itibaren onbeş gün içinde başvuran ihracatçılara, Maliye Bakanlığınca veya Bakanlığın uygun görmesi halinde vergi dairelerince üç aya kadar ek süre verilebilir."

tarafından, söz konusu ihracatla ilgili olarak yüklenilen KDV tutarları imalatçıya iade edilmektedir. Uygulamaya ilişkin detaylar genel tebliğlerle düzenlenmiştir.

Öte yandan ihraç kayıtlı teslimlerde, malın ihraç edilmesinden sonra imalatçı tarafından ihracatçıya düzenlenen kur farkı faturaları için katma değer vergisi hesaplanıp hesaplanmayacağı ve uygulamanın nasıl yapılacağı konusunda 25 seri nolu KDV Genel Tebliği'nin D bölümünde açıklama yapılmıştır. Söz konusu açıklamaya göre, ihracatçılar tarafından ihracatın gerçekleştiği dönemden sonra düzenlenen kur farkı faturaları da tecil terkin işlemine konu edilebilir. Öte yandan tecil terkin işlemine konu edilmeyen durumlarda, özünde ihracat işlemi olan bu işlemin vergiden arındırılması için indirim mekanizmasının çalıştırılması gerekir. Öte yandan ihracatçıların kur farkları dolayısıyla indirim konusu yaptıkları katma değer vergisi tutarlarını ihracatta KDV iadesi kurallarına göre iade olarak almaları mümkündür.⁹⁵⁶

Bir mahkeme tarafından 25 numaralı KDV Genel Tebliği'nde yer alan düzenlemeye uygun bir şekilde verilen bir kararı onayan Danıştay, karar gerekçesinde ihraç kayıtlı mal teslimlerinden doğan kur farklarının katma değer vergisine tabi olmadığı gerekçesini ileri sürmüştür.⁹⁵⁷ Bizce Danıştay kararındaki gerekçe oldukça

⁹⁵⁶ 24.02.1987 gün ve 19382 sayılı RG' yayımlanan 25 seri nolu KDV GT'nin D bölümü aşağıdaki gibidir.

"Malın bedeli içinde mütalaa edilen kur farkı, ... ödemelerine ait katma değer vergisinin de ihracatçı tarafından ödenmemesi ve tecil terkin müessesesinin çalıştırılması gerekmekte ise de söz konusu ödemeler, ihracatın gerçekleşmesinden sonra yapıldığı için bu müessesenin çalıştırılmasına imkan bulunmamakta, dolayısıyla yukarıda sayılan ödemelerin vergiden arındırılabilmesi için indirim müessesesinin işletilmesi gerekmektedir.

...

Bu yetki [KDVK md.29/4] uyarınca, ihracatın gerçekleşmesinden sonra ihracatçı tarafından kendilerine intikal ettirilen vergi iadesi, kur farkı ve kaynak kullanımı destekleme primi ödemelerinin karşılığında imalatçının keseceği faturalarda; bu ödemelerin tek tek belirtilmesi ve ödemelere ait hesaplanan katma değer vergisinin ayrıca gösterilmesi ile asıl mala ilişkin fatura ve ihracata ait gümrük çıkış beyannamesine atıfta bulunularak bu verginin tahsil edilmediğini belirten bir şerh konulması, bilahare sözü edilen ödemelere ait düzenlenen faturada gösterilen verginin, faturanın ait olduğu döneme ilişkin beyannamede gösterilerek, bu verginin aynı beyannamede indirim konusu yapılması suretiyle söz konusu ödemelerin de vergiden arındırılması uygun görülmüştür. İhracatçıların imalatçılardan yaptığı mal alımları ile ilgili olarak imalatçı tarafından düzenlenen faturalarda ayrıca gösterilen ve ... tecil ve terkin uygulamasına başvurulmayan katma değer vergisinin, ihracatçılar tarafından genel hükümler çerçevesinde indirim konusu yapılması ve indirime rağmen arta kalan bir miktarın bulunması halinde ise, bu miktarın iadesi mümkün bulunmaktadır."

⁹⁵⁷ Dnş. 7.D., T.28.04.2004, E.2000/9103, K.2004/1161, (www.mevbank.com, Erişim:13.07.2008)

"Katma değer vergisinden istisna olan ihraç kaydıyla mal teslimleri nedeniyle oluşan kur farkı gelirlerinin katma değer vergisine tabi tutulmaması, malın bedeli içinde mütalaa edilen kur farkı ödemelerine ait katma değer vergisinin ihracatçı tarafından ödenmemesi ve tecil terkin müessesesinin çalıştırılması gerekmekte ise de, söz konusu ödemelerin, ihracatın gerçekleşmesinden sonra yapılması nedeniyle, bu müessesenin çalıştırılmasına imkan bulunmadığından, vergiden arındırılabilmesi için, indirim müessesesinin işletilmesi gerektiği; 24.2.1987 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan 25 Seri Nolu Katma Değer Vergisi Genel Tebliğinin "İhracat Bedellerine Bağlı Vergi İadesi, Kur Farkı ve Kaynak Kullanımı Destekleme Priminde Ön İhracat İstisnasının Uygulanması" başlıklı (D) Bölümünde de, ihracatın gerçekleşmesinden sonra, ihracatçı tarafından kendilerine intikal ettirilen kur farkı ödemelerinin karşılığında imalatçının keseceği faturalarda; bu ödemelerin tek tek belirtilmesi ve ödemelere ait hesaplanan katma

isabetlidir. Kaynağı ihracat istisnası olan bir konuda oluşan kur farklarının hiçbir şekilde katma değer vergisine tabi tutulmaması gerekir.

İhraç kayıtlı teslimlerde imalatçı aleyhine ortaya çıkan kur farklarına ilişkin olarak verilen bir özalgede, ihracatçı tarafından katma değer vergisi içermeyen bir fatura düzenlenmesi gerektiği ifade edilmiştir.⁹⁵⁸ Ancak bu özalgeden 2 yıl sonra yayınlanan 14 numaralı KDV Sirkülerinde İdare görüş değiştirmiş ve “*ihracatçının imalatçıya dönük kur farkı faturası düzenlemesi*” esasını benimsenmiştir.⁹⁵⁹ Bizce Sirkülerde yer alan görüş daha isabetlidir.

KDVK'nun ihraç kayıtlı teslimlerdeki uygulamaya ilişkin 11/1-c maddesinin 5'inci paragrafında 5228 sayılı Kanunla yapılan değişiklik ile “*ihraç kaydıyla teslimlerde iade edilecek katma değer vergisinin, imalatçının satış bedeline göre hesaplanan vergiden, imalatçı aleyhine matrahta meydana gelen değişikliğe ilişkin verginin düşülmesinden sonra kalan tutardan fazla olamayacağı*” kuralı getirilmiştir.

değer vergisinin ayrıca gösterilmesi ile asıl mala ilişkin fatura ve ihracata ait gümrük çıkış beyannamesine atıfta bulunularak, bu verginin tahsil edilmediğini belirten bir şerh konulması, bilahare sözü edilen ödemelere ait düzenlenen faturada gösterilen verginin, faturanın ait olduğu döneme ilişkin beyannamede beyan edilerek, aynı beyannamede indirim konusu yapılması suretiyle, söz konusu ödemelerin de vergiden arındırılması uygun görüldüğünden, tarh ve ceza kesme işleminin, kur farkı gelirleri için düzenlenen faturalarda gösterilen katma değer vergisi indirimlerinin kabul edilmemesi suretiyle tesis edilen kısmında isabet bulunmadığı yolundaki Vergi Mahkemesinin 28.3.2000 gün ve E: 1999/236; K: 2000/68 sayılı kararının ... 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 11'inci maddesinin 1'inci fıkrasının (c) bendi uyarınca, ihraç kaydıyla mal teslimlerinden doğan kur farkı geliri katma değer vergisine tabi olmadığından, ... bozulmasını gerektirecek nitelikte görülmemiştir.”

⁹⁵⁸ İD Özalgesi, T.25.10.2002, Sayı. KDV.MUK.B.07.4.DEF.0.34.18.5782, (Vergi Sorunları, Sayı.171, Aralık 2002, s.142.)

“Buna göre, ihraç kaydıyla tecil-terkin sistemi kapsamında yapılan teslimlere ait katma değer vergisi, firmanız tarafından ödenmeyip tecil-terkin işlemine tabi tutulacağından, aleyhe olan kur ve fiyat farkı nedeniyle düzeltme işlemine yönelik olarak şirketiniz tarafından imalatçıya düzenlenen faturada katma değer vergisi gösterilmemesi gerekir. Ancak, tecil-terkin sistemine başvurulmayan ihraç kaydıyla teslimlerde ise, aleyhe kur ve fiyat farkı nedeniyle şirketiniz tarafından düzenlenen faturadaki bedel üzerinden katma değer vergisi hesaplanması gerekmektedir.”

⁹⁵⁹ KDV Sirküleri 14, Yayınlanma tarihi: 5.5.2004 (<http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1028> Erişim:19.03.2007).

“3. Yurt İçi Dövizle Endeksli Teslimlerde Aleyhe Oluşan Kur Farklarının Vergilendirilmesi:

Teslime konu mal yurt içinde katma değer vergisi uygulanmak suretiyle satın alınmışsa malı satın alan mükellef tarafından düzenlenecek faturada ;

- katma değer vergisi dahil toplam bedelin dövizle endeksli olarak belirlenmesi durumunda vergiyi doğuran olayın meydana geldiği tarih ile ödeme tarihi arasında ortaya çıkan aleyhe kur farklarına ait katma değer vergisinin, kur farkı bedeline iç yüzde oranı uygulanmak suretiyle,

- dövizle endeksli toplam bedele katma değer vergisinin dahil edilmemesi durumunda vergiyi doğuran olay ile ödeme tarihi arasında ortaya çıkan aleyhe kur farkları üzerinden katma değer vergisi hesaplanarak, ilgili dönemde her iki mükellef tarafından genel usul ve esaslar çerçevesinde işlem yapılacaktır.

4. İhraç kayıtlı Dövizle Endeksli Teslimlerde Aleyhe Oluşan Kur Farklarının Vergilendirilmesi:

Kanunun 11/1-c maddesi hükmü gereğince tecil-terkin uygulanmak suretiyle satın alınan mallara ait bedelinin dövizle endeksli olarak belirlenmesi durumunda, vergiyi doğuran olayın meydana geldiği tarih ile ödeme tarihi arasında ortaya çıkan aleyhe kur farkları ihracatçı tarafından düzenlenecek fatura ile belgelendirilecek ve kur farkı üzerinden katma değer vergisi hesaplanmak suretiyle ihracatçı tarafından beyan edilerek ödenecektir. Söz konusu hesaplanan katma değer vergisi imalatçı tarafından genel hükümler çerçevesinde indirim konusu yapılacaktır.”

Bu değişikliğin sonucunda imalatçı aleyhine oluşan kur farkları dolayısıyla, KDV iade tutarının azalması gerekir. Ancak konuya ilişkin olarak yayımlanan 95 numaralı KDV Genel Tebliği'nin 4.2. bölümü hükmü uyarınca, imalatçı aleyhine ortaya çıkan kur farklarının imalatçıya iade edilecek KDV iadesi tutarını azaltmayacağı ifade edilmiştir.⁹⁶⁰ Bizce Genel Tebliğ'de yapılan bu düzenleme Kanunu açıklayıcı nitelikte olmayıp Kanundaki düzenlemeyi değiştirici bir niteliktedir. Bu nedenle Genel Tebliğ hükmü 5228 sayılı Kanunla değişik KDVK md.11/1-c'nin 5'nci paragrafındaki düzenlemeye aykırıdır.

3. İthal edilen malın bedelinin sonradan ödenmesi sırasında ortaya çıkan kur farklarının ithalde ödenen katma değer vergisi yönünden ele alınması

Yabancı parasıyla yapılan işlemlerin Türk Lirasına çevrilmesi konusunda Gümrük Kanunu da KDVK md.26'da yer alana benzer bir anlayışı benimsemiştir. Bu anlayışın bir sonucu olarak, döviz tutarları gümrük yükümlülüğünün doğduğu anda yürürlükte olan T.C. Merkez Bankası döviz satış kurları üzerinden Türk Lirasına çevrilir.⁹⁶¹ Böylece gümrük beyannamesinin tescil tarihine kadar oluşan kur farkları gümrük kıymetine (gümrük vergisi matrahına) ve KDV matrahına yansımaktadır.⁹⁶²

⁹⁶⁰ 95 nolu KDV GT 4.2. bölümündeki açıklama

“Bu hükme [KDVK md.11/1-c'nin 5228 sayılı Kanunla değişik 5. paragraf düzenlemesi] göre, ihrac kaydıyla teslim bedelinin kısmen ya da tamamen sonradan ödenmesi ve ödeme sırasında döviz kurunda düşme olması halinde, prensip olarak, iade edilecek azami KDV tutarının yeni döviz kuru üzerinden yeniden hesaplanması, fazla alınmış bir iade varsa mükelleften talep edilmesi ancak, bu tutarın indirim konusu yaptırılması gerekmektedir.

Öte yandan; imalatçıların aleyhlerine ortaya çıkan kur farkları için ihracatçılar tarafından düzenlenecek faturaya istinaden ihracatçıya KDV ödemeleri, bu tutarın ihracatçı tarafından beyan edilmesi, imalatçı tarafından da faturada gösterilen KDV'nin indirim konusu yapılması gerekmektedir. Bu durumda, imalatçının fazladan almış olduğu iade tutarı ihracatçı aracılığıyla Hazineye intikal etmekte ve imalatçı tarafından indirim konusu yapılmış olmaktadır. Bu nedenle, kurdaki düşüşten kaynaklanan matrah değişikliğine bağlı olarak imalatçının iade tutarında bir değişiklik yapılmasına da gerek bulunmamaktadır.”

⁹⁶¹ 4458 sayılı Gümrük Kanunu'nun 30'ncü maddesi hükmü aşığıdaki gibidir.(04.11.1999 T. ve 23866 sayılı RG)
“Madde 30– Eşyanın gümrük vergisine esas alınacak kıymetinin Türk Lirası olarak beyanı zorunludur. Fatura veya diğer belgelerde yazılı yabancı paralar, gümrük yükümlülüğünün doğduğu tarihte yürürlükte olan T.C. Merkez Bankası döviz satış kurları üzerinden Türk Lirasına çevrilir.”

⁹⁶² Mete Uslu, “KDV Kanunundaki İthalat Maddelerine Değişiklik Önerileri”, **Vergi Dünyası**, Sayı.266, Ekim 2003, s.19-26

KDVK md. 1/2 uyarınca her türlü mal ve hizmet ithalatı katma değer vergisine tabidir. İthalat işleminde vergiyi doğuran olay Gümrük Kanununa göre gümrük vergisi ödeme mükellefiyetinin başlaması, gümrük vergisine tabi olmayan işlemlerde ise gümrük beyannamesinin tescili anında meydana gelir(KDVK md.10/ı). KDVK md.21/c⁹⁶³ hükmü uyarınca gümrük beyannamesinin tescil tarihine kadar yapılan diğer giderler ve ödemelerden vergilendirilmeyenler ile mal bedeli üzerinden hesaplanan fiyat farkı, kur farkı gibi ödemeler, ithalatta KDV matrahına dahildir. Madde metninin yorumlanmasında iki görüş vardır. Bunlardan birincisine göre madde metninde yazılı “ile” bağlacının öncesi ile sonrasını farklı yorumlamak gerekir. Buna göre gümrük beyannamesinin tescilinden sonra ortaya çıksa dahi kur farklarını ithalatta KDV matrahına dahil etmek gerekir. Maddenin yorumlanmasında geçerli olan ikinci görüşe göre ise madde hükmünün lafzen ve ruhen hüküm ifade etmesi dolayısıyla, gümrük beyannamesinin tescilinden sonra ortaya çıkan kur farkı giderlerinin matrahla ilişkilendirilmemesi gerekir.⁹⁶⁴

Maliye Bakanlığı bir özelgesinde ithalattan sonra yurt dışı satıcıya yapılan ödemelerden kaynaklanan kur farklarının katma değer vergisine tabi oluşunu ifade etmiştir.⁹⁶⁵ Ancak söz konusu özelgede katma değer vergisinin vergi dairesine mi yoksa gümrük idaresine mi yapılacağına ilişkin bir belirleme yapılmamıştır. Daha yakın tarihli verilen başka bir özelgede fiili ithalattan sonra ortaya çıkan pozitif veya negatif kur farklarının vergilemeye bir etkisinin olmayacağı ifade edilmiştir.⁹⁶⁶ Bu durum İdarenin

⁹⁶³ KDVK md.21’de aşağıdaki gibidir.

“İthalatta Matrah :

Madde 21 - İthalatta verginin matrahı aşağıda gösterilen unsurların toplamıdır :

a) İthal edilen malın gümrük vergisi tarhına esas olan kıymeti, gümrük verginin kıymet esasına göre alınmaması veya malın gümrük vergisinden muaf olması halinde sigorta ve navlun bedelleri dahil (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 giderler ve ödemelerden vergilendirilmeyenler ile mal bedeli üzerinden hesaplanan fiyat farkı, kur farkı gibi ödemeler.”

⁹⁶⁴ Coşkun Aras, “İthalatta Ortaya Çıkan Kur Farklarının KDV Karşısındaki Durumu”, **Yaklaşım**, Sayı.199, Temmuz 2009, s.112.

⁹⁶⁵ [GGM] Özelgesi, T.15.01.1999, Sayı.1811 (Tolu, “Bedeli Yabancı Para Cinsinden Belirlenen İşlemler ile Kur Farklarında KDV”, s.67)

“İthalatçı şirketçe vergiyi doğuran olayın meydana geldiği tarihten sonra adı geçen şirketin borcun vade dönemlerine ilişkin olarak hesaplanan kur farkının katma değer vergisine tabi olacağı tabiidir.”

⁹⁶⁶ İVDB Özelgesi, T.27.02.2009, Sayı. KDV.MUK.B.07.1.GİB.4.34.17.01.21.1868 (Aras, s.113.)

“İthalatta vergiyi doğuran olay, Gümrük Kanunu’na göre gümrük vergisi ödeme mükellefiyetinin başlaması, gümrük vergisine tabi olmayan işlemlerde ise gümrük beyannamesinin tescili aşamasında meydana geldiğinden, mal bedeli peşin olarak ödenmiş olan ithalatta Kanun’un 21/c maddesi gereğince beyannamenin tescil tarihine kadar oluşan kur farkları KDV matrahına dahil edilecek, fiili ithalattan sonra ortaya çıkan negatif ve pozitif kur farklarının

görüşünü fiili ithalattan sonra oluşan kur farklarının katma değer vergisi matrahına dahil olmaması şeklinde değiştiğini ortaya koymaktadır.

Danıştay çeşitli kararlarında, ithalatın finansmanında kullanılan kredi dolayısıyla ödenen faizin mal bedeli ile irtibatlandırılmayacağı gerekçesiyle ithalde alınan katma değer vergisi matrahına dahil edilemeyeceğine hükmetmiştir.⁹⁶⁷

Danıştay bir kararında kabul kredili ithalat dolayısıyla malın ithalatı sırasında, poliçeye bağlanmış olması dolayısıyla, tutar olarak belli olan ve ödenmesi ileri bir vadede gerçekleşecek olan vade farklarını ithalat matrahına dahil edilmesi gerektiğine hükmetmiştir.⁹⁶⁸ Danıştay bir başka kararında da fiili ithal tarihine kadar mevcut

vergilemeye bir etkisi olmayacaktır. Diğer taraftan, söz konusu malın yurt içi teslimlerinde lehe veya aleyhte oluşan kur farkı için 105 Seri No.lu KDV Genel Tebliği'nde yapılan açıklamalar çerçevesinde işlem yapılacağı tabiidir.”

⁹⁶⁷ Dnş.7.D., T.19.4.2007, E.2004/1796, K.2007/2043, (**Lebib Yalın Mevzuat Dergisi**, Şubat 2009, www.mevbank.com, Erişim:04.12.2009)

“İthalat bedelinin satıcıya, ithalat işlemlerine aracılık eden ... bank kanalıyla yurt dışından sağlanan kredi ile peşin olarak ödendiğinin anlaşıldığı; bu nedenle, ithalatın finansmanında kullanılan kredi karşılığında krediyi kullandıran kuruluş lehine tahakkuk eden faizin, mal bedeli ile irtibatlandırılmayacağı; ortada, satıcının mal bedelini kredilendirmesinin söz konusu olmadığı gibi, mal bedeli dışında satıcıya vade farkı, faiz ve benzeri adlarla herhangi bir ödeme yapılmadığının saptandığı; bu nedenle, 4458 sayılı Kanunun yukarıda anılan hükmü [md.28] kapsamında değerlendirilmesi gereken söz konusu faizin, satıcıya ödendiğinden bahisle, faiz tutarının eşyanın gümrük kıymetine dahil edilmesi suretiyle yapılan ek tahakkuklarda isabet görülmediği gerekçesiyle”

Dnş.7.D., T.08.06.1999, E.1999/56, K.1999/2413, (www.mevbank.com, Erişim:24.07.2008)

“Akreditif tutarının ödenmesinde, bir başka deyişle ithalatın finansmanında kullanılan kredi karşılığında krediyi kullandıran kuruluş lehine tahakkuk eden bu faizin, mal bedeli ile irtibatlandırılması mümkün değildir. Zira, ortada kabul kredili ithalatlarda görüldüğü üzere, satıcının mal bedelini kredilendirmesi söz konusu olmadığı gibi, kararlaştırılan mal bedeli dışında satıcıya vade farkı, faiz vb. adlarla yapılmış herhangi bir ödeme de bulunmamaktadır.”

Dnş.7.D., T.26.05.1998, E.1997/1173,K.1998/2033 (www.mevbank.com Erişim:28.02.2007)

“Yükümlü şirketçe gerçekleştirilen ithalatta mal bedelinin ... akreditif işlemindeki amir banka konumundaki ... Bankası kanalıyla yurt dışındaki Amerikan ...'tan sağlanan kredi ile ödendiği, amir banka ile muhabir banka arasındaki yazılı finansman anlaşması uyarınca muhabir banka lehine tahakkuk eden faiz tutarının fiili ithalden sonra ödendiği, davalı idarece, yurt dışına transfer edilen söz konusu faiz tutarının ithalde alınan katma değer vergisi matrahına dahil edilmesi suretiyle uyumsuzluk konusu ek katma değer vergisinin tahakkuk ettirildiği anlaşılmaktadır.

... İthalatın finansmanında kullanılan kredi karşılığında krediyi kullandıran kuruluş lehine tahakkuk eden bu faizin, mal bedeli ile irtibatlandırılması mümkün değildir. Zira, ortada kabul kredili ithalatlarda görüldüğü üzere, satıcının mal bedelini kredilendirmesi söz konusu olmadığı gibi, kararlaştırılan mal bedeli dışında satıcıya vade farkı, faiz vb. adlarla yapılmış herhangi bir ödeme de bulunmamaktadır. ... mahkeme kararının onanmasına...karar verildi.”

⁹⁶⁸ Dnş.VDDGK, 06.11.1998, E.1997/159,K.1998/326 (www.mevbank.com Erişim:18.07.2008)

“Kabul kredili ithalatı gerçekleştiren kurumun ithalat öncesinde ihracatçıyla yapmış olduğu bir anlaşma uyarınca ve belirlenen bir vadeye göre keşide ettiği poliçeyle, bu poliçeyi kabul eden banka aracılığıyla mal bedeli ve vade farkını ödediği anlaşılmakta olup, ödenen vade farklarının, 3065 sayılı Yasanın 21 inci maddesinin (c) bendinde belirtilen "fiili ithalata kadar yapılan diğer giderler" kapsamında değerlendirilmesi gerekmektedir. Zira ödeme ifadesi, nakden veya hesaben ödeme ile birlikte belli bir meblağın borçlanılmak üzere tahakkuk etmesini de kapsamaktadır... Bu durumda kabul kredili ithalatta fatura bedeli dışında satıcıya ödenmek üzere transfer edilen vade farkının, ithalatta katma değer vergisi matrahına dahil edilerek”

olmayan vade farkının (vade faizi) katma değer vergisi matrahına dahil edilmesini uygun bulmamıştır.⁹⁶⁹ Her iki Danıştay kararı da son derece isabetlidir.

Danıştay bir kararında ithal edilen malın bedelinin geç ödenmesi dolayısıyla ortaya çıkan vade farkının katma değer vergisinin KDVK md.21 çerçevesinde gümrük idaresine ödenmesinin uygun olduğuna karar vermiş, vergi idaresine ödenmeme gerekçesiyle yapılan 2 nolu KDV beyannamesi ile ilgili tarhiyatı onamamıştır.⁹⁷⁰

Gümrük beyannamesinin tescil tarihine kadar oluşan kur farkları katma değer vergisi matrahına dahil edilirken, fiili ithalattan sonra ortaya çıkan kur farkı kâr veya zararlarının vergilendirmeye bir etkisi olmayacaktır.⁹⁷¹ Fiili ithalden sonra ödeme aşamasında doğan kur farklarının katma değer vergisi matrahına dahil edilmemesi gerekir. Şayet söz konusu kur farkları katma değer vergisine tabi tutulacak olsa dahi, söz konusu katma değer vergisinin gümrük idaresine ödenmesi gerekir. Çünkü ithalat aşamasındaki katma değer vergisi gümrük idaresine yapılmıştır.

4. Hizmet ithalatında kur farkları

KDVK md.1/2 düzenlemesinde her türlü mal ve hizmet ithalatının katma değer vergisinin konusuna girdiği düzenlemesi mevcut olmasına rağmen, hizmet ithalatı kavramının ne olduğu yasada ve herhangi bir idari düzenlemede⁹⁷² tanımlanmamıştır. Diğer taraftan yurt dışından alınan hizmetlerle ilgili açıklama 1985 yılında çıkarılan 15 numaralı KDV Genel Tebliği'nde yapılmıştır.⁹⁷³ Söz konusu düzenleme ile Türkiye'de

⁹⁶⁹ Dnş.7.D., T.14.09.1998, E.1997/2195, K.1998/2796 (www.mevbank.com Erişim:28.02.2007)

“Fiili ithalatın gerçekleştirildiği tarih itibariyle öngörülmuş bir vade şekli değişikliği sonucu, fiili ithal tarihinden sonra doğduğu açık olduğundan, fiili ithal tarihine kadar mevcut olmayan vade farkının (vade faizi) katma değer vergisi matrahına dahil edilmesi suretiyle yapılan ek tahakkukta isabet bulunmadığı”

⁹⁷⁰ Dnş.7.D., T.15.04.1996, E.1996/474, K.1996/1498 (Maç, **KDV Klavuzu**, s. 2007/094-47.

⁹⁷¹ Veysi Seviğ, Bumin Doğrusöz, “İthalatta Oluşan Kur Farkı Vergiyi Etkilemez”, **Referans**, T.06.05.2009, (www.referansgazetesi.com, Erişim:31.10.2009)

⁹⁷² Zihni Kartal, “Hizmet İthal Edilir mi?”, **Vergi Dünyası**, Sayı.318, Şubat 2008, s.74-75

⁹⁷³ 15 nolu KDV GT 21.07.1985 gün ve 18818 sayılı RG’te yayınlanmıştır.

“C- Yurt Dışından Sağlanan Hizmetler:

Katma Değer Vergisi Kanununun 1. maddesine göre işlemler Türkiye’de yapıldıkları takdirde vergiye tabi tutulabilmektedir. Aynı Kanunun 6/b maddesine göre, Türkiye’de yapılan, ~~değerlendirilen~~ [bu ibare KDVK metninden 4503 s. Kanun md.3 uyarınca 5.2.2000 tarihinde çıkarılmıştır.] 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 ikametgahı, işyeri, kanuni merkezi ve iş merkezi bulunmaması halinde vergi, sözü edilen Kanunun 9. maddesi gereğince

yapılan hizmetlerin KDV konusuna girdiği, Türkiye’de yapılan veya Türkiye’de faydalanılan⁹⁷⁴ hizmetlerin ise Türkiye’de yapılmış sayılacağı, Türkiye’de ikametgahı bulunmayan kişiler tarafından bu hizmetin yapılması halinde, hizmetten yararlanan muhatabın 2 nolu KDV beyannamesi ile sorumlu sıfatıyla katma değer vergisini ödemesi gerektiği belirtilmiştir. Söz konusu düzenleme, hizmet ithalatı kavramının, ithalat düzenlemelerinden ziyade vergi sorumluluğu düzenlemesine göre vergilendirildiğini göstermektedir. Hizmet ithalatı olarak adlandırılan işlem KDVK md.1/2 düzenlemesine göre değil, esasen KDVK md.1/1 ve 1/3-f düzenlemesine göre KDVK kapsamına girmektedir.⁹⁷⁵

Yurt dışından sağlanan hizmetlerde vergiyi doğuran olay KDVK md.10/a uyarınca hizmetin yapılması anında meydana gelir. Hizmet faturasının düzenlendiği anda hizmetin yapıldığı kabul edilmeli ve fatura bedeli dövizin T.C. Merkez Bankası kuru üzerinden Türk Lirasına çevrilmeli ve bu tutar üzerinden hesaplanan katma değer vergisi tutarı 2 nolu KDV beyannamesi ile beyan edilerek vergilendirme yapılmalıdır.⁹⁷⁶ Diğer taraftan, vergiyi doğuran olayın meydana geldiği tarih ile ödeme sırasında ortaya çıkan kur farkları üzerinden katma değer vergisi hesaplanıp hesaplanmadığı konusu tartışmalıdır. Aras’a göre Maliye Bakanlığı yaklaşımı çerçevesinde doğan kur farkı için KDV hesaplanıp 2 nolu beyanname ile beyanı gerekir ise de bu verginin 1 nolu KDV beyannamesinde indirim konusu yapılması nedeniyle kur farklarının vergilendirilmemesi daha uygun bir yol olacaktır.⁹⁷⁷ Kaldı ki aleyhe kur farklarında yapılacak işlem ise belirsizdir.

Hizmetin yapıldığını gösteren husus fatura düzenlenmesi olup, KDV yönünden vergiyi doğuran olay olarak fatura düzenleme tarihi esas alınmalı ve bu tarihteki T.C. Merkez Bankası döviz alış kuru esas alınmak suretiyle katma değer vergisi hesaplanmalıdır.⁹⁷⁸

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

⁹⁷⁴ Faydalanma kriteri, hizmetin Türkiye’deki faaliyetlerle ilgili olması, hizmetin sonuçlarının Türkiye’de oluşmasıdır (Şükrü Kızılot, **Katma Değer Vergisi Kanunu ve Uygulaması**, Cilt:2, Ankara:Yaklaşım Yayınları, 1998, s.461).

⁹⁷⁵ Kartal, s.75

⁹⁷⁶ Aras, s.114.

⁹⁷⁷ Aras, s.114.

⁹⁷⁸ Tolu, “Bedeli Yabancı Para Cinsinden Belirlenen İşlemler ile Kur Farklarında KDV”, s.67.

Tolu'ya göre fatura tarihi ile ödeme sırasında ortaya çıkan kur farklarının katma değer vergisine tabi olması gerekir. Söz konusu katma değer vergisi tutarlarının hizmetten Türkiye'de yararlanan kişi tarafından sadece kayıtlar üzerinde KDV tahakkuk ettirilerek sorumlu sıfatıyla beyanı uygun bir yol olacaktır.⁹⁷⁹

Bizim düşüncemize göre, mevcut yasal düzenlemeler karşısında hizmetin ifa edildiği anda geçerli olan T.C. Merkez Bankası döviz alış kuru⁹⁸⁰ esas alınmak suretiyle katma değer vergisi hesaplanmalıdır. KDV hesaplanmasında ödeme tarihleriyle herhangi bir ilinti kurulmamalıdır. Daha sonradan ödeme sırasında ortaya çıkan kur farkları için herhangi bir surette katma değer vergisi hesaplanmasına veya düzeltilmesine gerek yoktur.

Diğer taraftan, gelir vergisi ve kurumlar vergisi kanunlarında geçerli olan sorumluluk maddeleri çerçevesinde ise vergi kesintisi nakden veya hesaben ödemeye bağlanmıştır. Bu nedenle uygulamada ortaya çıkan problemleri ortadan kaldırmak açısından KDVK'nda yapılacak düzenlemelerle bu Kanunun GVK ve KVK düzenlemelerine paralel bir yapıya kavuşturulması uygun bir çözüm olabilir.

5. Değerlemede oluşan kur farklarında KDV uygulaması

Banka hesaplarında ve işletme kasasında bulunan varlıkların değerlemesinden kaynaklanan kur farkları, temelinde mal veya hizmet hareketi bulunmaması nedeniyle katma değer vergisine tabi değildir. Aynı mantık çerçevesinde dövizli alacak ve borçların değerlendirilmesinden kaynaklanan kur farklarının da katma değer vergisine tabi olmaması gerekir.

Değerlemeden kaynaklanan kur farklarının katma değer vergisine tabi olmadığı konusunda gelir idaresi, yargı ve uygulayıcılar görüş birliğindedirler.⁹⁸¹ İdare çeşitli

⁹⁷⁹ Tolu, "Bedeli Yabancı Para Cinsinden Belirlenen İşlemler ile Kur Farklarında KDV", s.67.

⁹⁸⁰ Gümrük Vergisi Kanunu md.30'da T.C. Merkez Bankası döviz satış kurunun esas alınması gerektiği belirtilmiştir. Ancak her ne kadar KDVK'nda hizmet ithalatı tabiri kullanılsa da hizmet ithalatının ithalat mevzuatıyla bir ilgisi yoktur. Bu nedenle vergi uygulamalarına paralel bir şekilde T.C. Merkez Bankası döviz alış kurunun hesaplamalarda kullanılması daha uygun bir yöntem olacaktır.

⁹⁸¹ Erdoğan Arslan, "Kur Farkları Katma Değer Vergisine Tabi Tutulamaz", s.3.

özelgelerinde değerlendirme sonucunda ortaya çıkan kur farklarının katma değer vergisine tabi olmadığını ifade etmiştir.⁹⁸²

Bir özeltede, banka dışı yurt dışı kurumlardan varlıkların yılsonu değerlemesinden kaynaklanan kur farkları katma değer vergisine tabi tutulmazken temelinde mal veya hizmet hareketi bulunmaması nedeniyle bu kredilerin geri ödenmesi sırasında oluşanlar finansman hizmeti olduğu gerekçesiyle katma değer vergisine tabi tutulmuşlardır.⁹⁸³

6. Dövizli avansların katma değer vergisi karşısındaki durumu

Verginin konusu ve vergiyi doğuran olayla ilgili kanun maddelerinde avanslarla ilgili bir düzenleme yoktur. Bu nedenle kural olarak ileride yapılacak bir teslimle ilgili olarak avans alınması KDV hesaplanmasını gerektiren bir durum değildir.⁹⁸⁴ Ancak alınan avansla ilgili olarak bir fatura düzenlenmesi halinde, düzenlenen faturada yazılı tutarla sınırlı olarak katma değer vergisi doğar (KDVK md.10/2).

Diğer taraftan bedelin dövizli olarak belirlendiği bir sözleşmede teslim veya hizmet ifasından önce dövizli avans verilmesi halinde, avans tarihi ile katma değer vergisinin doğduğu tarih arasında satıcı lehine veya aleyhine kur farkı doğacaktır.

⁹⁸² GİB Özelge, T.13.08.2007, Sayı. B.07.1.GİB.0.01.55/5524-224/71888, (Yaklaşım, Sayı.177, Eylül 2007, s.300-301.)

“Ortaklarımızla ilişkili kişilerden borç alma işleminiz, finansman temin hizmeti kapsamında katma değer vergisine tabi olup, bedelin döviz cinsinden ifade edildiği borç işlemlerinde Vergi Usul Kanunu’nun değerlemeye ilişkin hükümleri uyarınca dönem sonunda yapılan değerlendirme nedeniyle ortaya çıkan kur farkı, alacaklıya ödenmediği sürece katma değer vergisi hesaplanmayacaktır.”

[GGM] Özelgesi, T.15.01.1999, Sayı.1811 (Abdullah Tolu, “Bedeli Yabancı Para Cinsinden Belirlenen İşlemler ile Kur Farklarında KDV”, s.75)

“Şirketin döviz cinsinden belirlenen borcunu yıl sonunda değerlemesi sırasında ortaya çıkan kur farkının KDV’ye tabi tutulmaması gerekir.”

⁹⁸³ Özbalcı, **Katma Değer Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları**, s.119.

“1. Yurt dışından sağlanan kredilerin yılsonu değerlemesi sırasında ortaya çıkan kur farkları değerlemeyi yapan şirket bakımından bir teslim ve hizmet karşılığı olarak ortaya çıkmadığından verginin konusuna girmemektedir.

2. Banka ve benzeri finans kurumu niteliğinde olmayan yurt dışındaki firmalardan temin edilen kredilerin geri ödenmesi sırasında uygulanan faiz ve bu faize ilişkin kur farkı, bir finans hizmetinin karşılığını teşkil ettiğinden vergiye tabidir. Bu şekilde ortaya çıkan katma değer vergisi 3065 sayılı Kanunun 9 uncu maddesi gereğince krediyi yurt dışından temin eden firmalar tarafından sorumlu sıfatıyla beyan edilip ödenecektir.”

Doğan kur farkının katma değer vergisine tabi olup olmadığı konusunda farklı görüşler mevcuttur.

İdare tarafından verilen çok sayıda özalgede, avans ödemesinin tek başına katma değer vergisini doğuran bir olay olmadığı, bir teslim veya hizmeti oluşturmadığı,⁹⁸⁴ borçlanmanın kaynağını oluşturan teslim veya hizmetin bulunmadığı,⁹⁸⁵ KDVK md.26 hükmü uyarınca matrahın döviz olarak belirlenmesi halinde, vergiyi doğuran olayın gerçekleştiği tarihteki kurlara göre katma değer vergisi matrahının hesaplanması gerektiği, bu nedenle avansın ödendiği tarih ile vergiyi doğuran olayın gerçekleştiği tarih arasında doğan kur farkı için ayrıca katma değer vergisi hesaplanmasına gerek bulunmadığı şeklinde özalgeler verilmiştir.⁹⁸⁷

Öte yandan bir özalgede dövizli avansın tahsili ile vergiyi doğuran olayın gerçekleştiği tarih arasında ortaya çıkan kur farklarının bedelin bir unsuru olarak katma

⁹⁸⁴ Serbest meslek erbabında (SME) avans alınması KDV doğuran bir işlemdir. Çünkü SME, yaptığı her türlü tahsilat için (avans olsa dahi) serbest meslek makbuzu düzenlemek zorundadırlar (VUK md.236). Fatura ve benzeri belgelerin düzenlenmesi KDVK md.10/2 uyarınca vergiyi doğuran olaydır. (Maç, **KDV Klavuzu**, KDV10, s.3.)

⁹⁸⁵ BMVDB Özelgesi, T.09.05.2008, Sayı.13996, (www.bmvdb.gov.tr, Erişim:14.07.2008).

“Mal teslimi veya hizmetin ifasından önce peşin tahsil edilen avanslar, bir teslim ve hizmetin karşılığını oluşturmadığından katma değer vergisine tabi bulunmamaktadır. Ancak, avans olarak tahsil edilen döviz bedeli için ya da teslimden önce fatura veya benzeri belge düzenlenmesi halinde, Katma Değer Vergisi Kanunu’nun 10/b maddesine göre faturanın düzenlendiği tarih itibarıyla dövizin cari kur üzerinden YTL’ye çevrilerek, bulunacak bedel üzerinden katma değer vergisi hesaplanacağı tabiidir.”

⁹⁸⁶ İVDB Özelgesi, T.19.06.2007, B.07.1.GİB.4.34.19.02/VUK-1/280-4800, (www.mevbank.com, Erişim:23.07.2008)

“Buna göre, şirketiniz tarafından yapılan alışveriş merkezinin yürüyen merdiven ve asansör sisteminin yapılmasına ilişkin ilgili şirket ile akdedilen sözleşmeye istinaden şirketiniz tarafından 2006 yılı Temmuz-Aralık ayları arasındaki döviz üzerinden düzenlenmiş altı adet senet karşılığında yapılan avans ödemesi sırasında dövizin değer kaybetmesi nedeniyle şirketiniz lehine kur farkı oluşmasında herhangi bir mal veya hizmet teslimi dolayısıyla borçlanılan veya alacaklanılan herhangi bir işlem bulunmadığından diğer bir ifade ile ortaya çıkan farklılık sadece döviz cinsinden avansın alınış tarihi ile dövizin bozdurulduğu tarihler arasındaki kur değişikliğinden kaynaklandığı için katma değer vergisi hesaplanmayacaktır.”

⁹⁸⁷ GGM Özelgesi, T.19.07.2001, Sayı.39622 (Maç, **KDV Klavuzu**, KDV24, s.4.

“İşlemden önce alınan döviz avansın satıcı lehine oluşturduğu kur farkı müstakilen KDV hesaplanmasını gerektirmez. Dövizli işlem bedeli işlem tarihindeki kurdan Türk Lirasına çevrileceği için bu fark, işlem bedeli içinde yer alarak KDV’ye tabi olur.”

[GGM] Özelgesi, T. 30.6.199, Sayı.31304 (Özbalcı, **Katma Değer Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları**, s.122.)

“Yapılan sözleşme gereği işin başında bir bedel (avans) tahsil edilmesi halinde, bu bedel bir teslim ve hizmetin karşılığını teşkil etmediğinden katma değer vergisine tabi olmayacaktır. Dolayısı ile avans da dahil olmak üzere toplam bedele ilişkin dövizin vergiyi doğuran olayın meydana geldiği tarihteki cari kur üzerinden Türk lirasına çevrilerek bulunan tutar üzerinden katma değer vergisi hesaplanması gerekir. Ayrıca bedelin geç ödemesi nedeniyle ortaya çıkacak kur farkı ise katma değer vergisine tabi olmayacaktır.”

Boğaziçi Kurumlar VDB Özelgesi, T.10.08.1998, Sayı.BK.BŞK.4.34.00.54/02-C/KDV-26-90.

“Şirketiniz ile taşeron firmalar arasında düzenlenen sözleşmeler gereği, işin başında peşin ödenen bedeller (avans), bir teslim veya hizmetin karşılığını teşkil etmeyeceğinden katma değer vergisine tabi olmayacaktır. Bu nedenle, avansın verildiği tarihte fatura düzenlenmesine gerek bulunmamaktadır. Ancak yapılan işler tamamlandığında avans da dahil olmak üzere alınan toplam bedele ilişkin dövizin vergiyi doğuran olayın meydana geldiği tarihteki cari kur

değer vergisine tabi olduğu, söz konusu kur artışı için fatura düzenlenmesine gerek bulunmadığı, şayet böyle bir fatura düzenlenirse faturada gösterilen katma değer vergisinin indirim konusu yapılamayacağı ifade edilmiştir.⁹⁸⁸ Özelgedeki görüşün KDV indirimine ilişkin son kısmına katılmak mümkün değildir. Kur farkları için hataen KDV hesaplanırsa dahi söz konusu KDV'nin düzeltilmesi amacıyla indirim konusu yapılması KDVK'nun özüne uygundur.⁹⁸⁹

Yıllara sari inşaat işlerinde işin yapılması sırasında avans verilirse, bu avans ödemeleri katma değer vergisine tabi değildir. Ancak daha sonradan hakediş ödenmesi sırasında avans olarak ödenen rakam da dahil edilerek bulunan toplam tutar üzerinden katma değer vergisi hesaplanması gerekir.⁹⁹⁰ Diğer taraftan, yıllara sari inşaat işlerinde avans ve hakediş ödemelerinin tamamı gelir (ve kurumlar) vergisi stopajına tabidir. İnşaat bedelinin dövizli veya dövize endekli olarak belirlendiği durumlarda toplam gelir vergisi kesintisi matrahı tutarı ile katma değer vergisi matrahı tutarları farklı olmaktadır. Bu farklılığın nedeni ise avans ödemesi ile hakediş mahsup tarihleri arasında meydana gelen kurların farklı olmasıdır. Öte yandan gelir vergisi kesintisi

üzerinden Türk lirasına çevrilerek, bulunan tutar üzerinden fatura düzenlenmesi ve mal veya hizmet bedeli üzerinden katma değer vergisi hesaplanması gerekmektedir.”

⁹⁸⁸ İD Özelgesi, T.11.03.1998, Sayı. KDV.MUK.13.07.4.DEF.0.34.16.KDV.24.25-20675/1370, (**Vergi Sorunları**, Sayı.130, Temmuz 1999, s.182).

“Buna göre mükellefin evvelce tahsil ettiği döviz cinsinden avansları, vergiyi doğuran olayın meydana geldiği tarihteki kur üzerinden Türk Lirası'na çevirmesinden dolayı cari hesaplar arasında kur farkından oluşan farklılığı, her iki mükellefin verilen ve alınan avanslar hesaplarında döviz cinsinden işlenen alacak ve borçlarını işlemin yapıldığı tarih itibarıyla değerlemeye tabi tutmak suretiyle gidermeleri mümkündür. Olayda, herhangi bir mal veya hizmet teslimi dolayısıyla borçlanılan veya alacaklanılan herhangi bir işlem bulunmadığı, ortaya çıkan farklılık sadece avansın alınış tarihi ile faturanın düzenlendiği tarihler arasındaki kur değişikliğinden kaynaklandığı için fatura düzenlenmesini gerektirecek bir durum da bulunmamaktadır. Buna rağmen söz konusu kur farkları nedeniyle fatura düzenlenmesi ve katma değer vergisi hesaplanması durumunda, bu fatura üzerinde yer alan vergilerin indirim konusu yapılması Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 30/a maddesi hükmü uyarınca mümkün değildir.”

⁹⁸⁹ KDVK md. 8/2 düzenlemesi aşağıdaki gibidir.

“2. (3297 sayılı Kanunun 2'inci maddesiyle değişen bent) Vergiyi tabi bir işlem söz konusu olmadığı veya katma değer vergisini fatura veya benzeri vesikalarda göstermeye hakkı bulunmadığı halde; düzenlediği bu tür vesikalarda katma değer vergisi gösterenler, bu vergiyi ödemekle mükellefler. Bu husus kanuna göre borçlu oldukları vergi tutarından daha yüksek bir meblağı gösteren mükellefler için de geçerlidir. (5035 sayılı Kanunun 6 ncı maddesiyle değişen cümle) Bu gibi sebeplerle fazla ödenen vergiler, Maliye Bakanlığının belirleyeceği usul ve esaslara göre ilgililere iade edilir.”

⁹⁹⁰ [...] Özelge, T.30.06.1993, (Sezgi, “Döviz Cinsinden Düzenlenen Hakedişlerle ilgili Avans Ödemelerinden Kaynaklanan Kur Farklarının Vergi Mevzuatı Karşısındaki Durumu ve Kur Farkları Hakkındaki Düşüncelerimiz”, s.76)

“Diğer taraftan, bu işlerde yapılan sözleşme gereği işin başında bir bedel (avans) tahsil edilmesi halinde, bu bedel bir teslim veya hizmetin karşılığını teşkil etmediğinden katma değer vergisine tabi olmayacaktır. Dolayısıyla avans da dahil olmak üzere toplam bedele ilişkin dövizin vergiyi doğuran olayın meydana geldiği tarihteki cari kur üzerinden Türk lirasına çevrilerek bulunan tutar üzerinden katma değer vergisi hesaplanması gerekir.”

uygulaması ödemeyi baz alırken katma değer vergisi tahakkuku esas almaktadır. Bu nedenle farklılık kanaatimizce normaldir.⁹⁹¹

Vergi idaresi, dövizli avans ödemesine fatura düzenlemesi halinde, vergiyi doğuran olayın gerçekleştiği tarih (fatura tarihi) itibariyle değerlendirilmesi, avansın kapatılması sırasında yeni bir değerlendirme yapılmaması görüşündedir.⁹⁹² Bize göre bu görüş de isabetlidir. Böylece döviz olarak belirlenen matrahın ödeme tarihleri itibariyle parçalanması ve kur artışlarının matrahı değiştirmesinin önüne geçilmiş olacaktır.

Abonelik sistemi ile uydu üzerinden televizyon yayıncılığı faaliyetinde bulunan bir mükellef, bedelini peşin tahsil ettiği 6 -12 aylık sözleşmelerle ilgili olarak İdareden görüş istemiştir. İdare, peşin bedelli sözleşmeyi KDVK md. 10/c uyarınca kısım kısım ifa edilen bir hizmet olarak nitelendirmiş, sözleşmenin yapılmasıyla sözleşme döneminin tamamı için vergiyi doğuran olayın gerçekleşmediğini, sözleşme imzalanmasıyla birlikte fatura düzenleme zorunluluğunun bulunmadığını, hizmetin

⁹⁹¹ Öte yandan bu konuda Yılmaz Özbacı farklı görüştedir. Özbacı'ya göre döviz cinsinden avans alan müteahhidin kurların yükseldiği bir dönemde aleyhine kur farkı zararı oluşmaktadır. Söz konusu kur farkı zararının hakedişin alımı sırasında hesaplanan matrahtan düşülmesi gerekir. Yazarın düşüncesi aşağıdaki gibidir (Aktaran Sezgi, "Döviz Cinsinden Düzenlenen Hakedişlerle İlgili Avans Ödemelerinden Kaynaklanan Kur Farklarının Vergi Mevzuatı Karşısındaki Durumu ve Kur Farkları Hakkındaki Düşüncelerimiz", s.77-78).

"Döviz üzerinden alınan avanslar, müteahhit-mükellef açısından yabancı para cinsinden olan borç niteliğini taşımaktadır. Bu esasta dönem sonlarında (veya hakedişin faturaya bağlandığı tarihte) cari kurla değerlendirilerek kur artışına tekabül eden kısım zarar yazılacaktır. ...

Mal ve hizmet satış bedeli, katma değer vergisindeki "görünür matrahı" teşkil eder. Mükellef bazında, gerçekte kavranmakta olan, başka bir ifadeyle matrah, vergisiz girdilerle safi kazançta tekabül eden katma değerden oluşur.

Satış bedelinin esas alınması, vergili girdilere ait katma değer vergisinin indirim konusu yapılması ile vergisiz girdiler ve safi kârı içeren gerçek matrahın kavranmakta olduğu gerekçesine dayanır.

Bir işlemin tedavüle girmekte olan vergili veya vergisiz herhangi bir girdi içermesi ve kâr doğurması, mahiyeti itibariyle "ihtimal ve imkân" dışında ise, katma değer vergisine tabi tutulması mümkün olamaz. Katma değer vergisi açısından kavranması gereken bir değer ve matrah oluşmaz. Dolayısıyla bedeli döviz cinsinden belirlenmiş inşaat onarım işlerinde olduğu gibi döviz üzerinden yapılmış diğer işlemlerde de, döviz cinsinden avans alınmış olduğunda, katma değer vergisi bakımından Türk lirası olarak yapılmış tahsilatın esas alınması dışında uygulama olamaz. ...

Gelir İdaresinin verdiği bu mukteza ile döviz cinsinden avansta meydana gelecek artışın stopaja tabi tutulamayacağı yönünde görüş açıkladığı görülmektedir. Bunun anlamı, beyan esasında vergilenecek bir kazanç diliminin bir başka deyimle katma değer oluşmayacağı kabul edilmekte oluşudur. Gelir ve kurumlar vergisi açısından bu kabul esas alınca da katma değer vergisi bakımından vergilemeye gidilemez. Aksi uygulama, kendi içinde tutarsızlık yaratacağı gibi, katma değer vergisinin ilkeleri ile de bağdaştırılmaz."

⁹⁹² Özelge, T.24.2.1999 tarih ve Sayı.6616 (Özbacı, **Katma Değer Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları**, s.600.)

"Yazının incelenmesinden bedelin başlangıçta döviz olarak ifade edilmekle birlikte, sözleşme sırasında hizmet bedelinin %22 oranındaki avans ödemesi dışında kalan %78' lik bölümünün Türk lirası üzerinden belirlenerek eskalasyona tabi tutulduğu ve ödemenin vade sonunda ulaşılan değer üzerinden Türk lirası üzerinden yapıldığı anlaşılmaktadır.

Buna göre, teslimin yapıldığı tarihten itibaren azami on gün içinde faturanın düzenlenmesi, düzenlenen faturanın sözleşmenin yapıldığı sırada ödenen %22 oranındaki avansı ödendiği tarihteki Türk lirası tutarı ile %78'lik kısım teslim tarihinde eskalasyon sonucu ulaştığı tutarı ile birlikte kapsaması gerekmektedir.

Bu durumda teslim bedeli döviz ile hesaplanmadığından, katma değer vergisi matrahının tespitinde peşin ödenen ve avans hesabına alınan %22 oranındaki ödemenin eskale edilmesine gerek bulunmamaktadır."

aylar itibariyle ifa edilmesi ile birlikte katma değer vergisini doğuran olayın gerçekleşeceğini ifade etmiştir.⁹⁹³ Konunun kendisine intikali sonucu vergi mahkemesi, özelgede yer alan yoruma katılmamış ve peşin tahsil edilen abonelik bedelinin, hizmetin ifa edildiği döneme bölünmesi uygulamasını, fatura yerine geçen başka belge düzenlenmesi gerekçesiyle kabul etmemiş olup söz konusu yargı kararı Danıştay tarafından onanmıştır.⁹⁹⁴ Diğer bir ifade ile Danıştay, yayıncı kuruluş tarafından müşteriden tahsil edilen katma değer vergisinin hazineye intikalinin geciktirilmesini uygun bulmamıştır.⁹⁹⁵ Maç'a göre avans alınmasının tek başına katma değer vergisini doğurmaması dolayısıyla söz konusu Danıştay kararı hatalıdır.⁹⁹⁶ Bize göre müşteriyle satış sözleşmesinin yapılması, bedelin de alınması karşısında alıcı adına KDV içeren fatura düzenlenmesi ekonomik hayatın işleyişine daha uygundur. Bu nedenle Danıştay kararının hukuka daha uygun olduğunu düşünüyoruz.

⁹⁹³ Boğaziçi KVDB Özelgesi, T.06.05.1986, Sayı. B.K.BŞK.4.34.00.54/02-C/KDV.10/3-4100.

“Şirketiniz bir hizmet işletmesi olduğu, müşterilerinize yayın hizmeti yaptığı anlaşılmaktadır. Bu hizmet için 6 veya 12 aylık sözleşmeler yapılmakta ancak, hizmet yapılması işi bir anda tamamlanıp sona ermemekte, birden fazla aya yayılmaktadır. Yapılan işin niteliğine bakıldığında; şirketiniz, yapılan yayınların müşteri tarafından seyredilmesini temin etmekte, müşteri bu yayınları seyretmekle bu hizmetten yararlanmaktadır. Burada devamlılık, kısım kısım hizmet verme ve hizmetten yararlanma vardır. Sözleşme 6 veya 12 aylık yapılmasına rağmen, sözleşme kapsamındaki hizmetin tamamı sözleşme esnasında gerçekleşmemektedir. Hizmetin gerçekleşmesi yayının seyredilmesi ile olmaktadır.

O halde, şirketinizce yapılan iş KDV Kanunu md:10/c hükmü kapsamındadır. Sözleşme döneminin tamamı için sözleşmeyi müteakip fatura kesme zorunluluğu yoktur, tamamı için fatura kesilmeyebilir. Bu durumda, sözleşme yapmakla sözleşme döneminin tamamı için vergiyi doğuran olay gerçekleşmez. Yukarıda açıklandığı üzere, hizmetten yararlandıkça vergiyi doğuran olay gerçekleşecektir.”

⁹⁹⁴ Dnş.11.D., T.15.11.1999, E.1999/2460, K.1999/4201 (**Vergi Dünyası**, Sayı 222, Şubat 2000, s.199-200)

“Hizmetin yapılmasından önce fatura veya benzeri belgelerin verilmesi durumunda, vergiyi doğuran olayın meydana gelmesi bakımından hizmetin ifa edilmiş olmasının aranmadığının anlaşıldığı olayda da yükümlü şirketin decoder kullanım ve yayın izleme hakkı bedelini katma değer vergisi ile birlikte banka dekontu veya tahsilat fişi ile peşin olarak tahsil ettiğinin tartışmasız olduğu, henüz hizmet belgelerin düzenlendiği anda meydana geldiğinin kabulü gerektiği, bu şekilde tahsil edilen hizmet bedelleri için fatura yerine sözü edilen belgelerin düzenlenmiş olmasının maddi olayın gerçek mahiyetini değiştirmeyeceği, bu durumda abonelerden peşin tahsil edilen katma değer vergisinin tahsilatın yapıldığı döneme ilişkin olarak beyan edilip ödenmesi gerekirken, sözleşme süresine göre eşit taksitler halinde beyan edilmesinde yasal uyarlık görülmediği gerekçesiyle, salınan .. verginin onanmasına.”

⁹⁹⁵ Devre mülklerle ilgili olarak verilen bir başka Danıştay kararında da benzer bir gerekçeyle, devre mülk bedelinin katma değer vergisi ile birlikte peşin veya 3 yıl içinde tahsil edilmesine rağmen, söz konusu katma değer vergisi tutarlarını 100 yıllık süre içerisinde beyan edilmesini katma değer vergisinin tekniği ve amacına uygun bulmamıştır. Danıştay'ın söz konusu kararının ilgili kısmı aşağıdaki gibidir (Dnş.11.D., T.21.02.2000, E.1999/4832, K.2000/643)(Adnan Ersoy, “Kiralama İşleminde KDV Uygulaması”, **Vergi Dünyası**, Sayı.265, Eylül 2003, s.101-102.).

“Bu itibarla, yükümlü şirketin ticari faaliyetinin devre tatil organizasyon ve işletmeciliği olduğu dikkate alındığında ticari faaliyetin konusunu oluşturan devre tatil sözleşmelerinin ticari teslim niteliğinde olduğu sonucuna ulaşılmıştır. Kaldı ki, ticari faaliyetin konusunu oluşturan devre tatil, müşteriler tarafından 100 yıl kullanılmakla beraber, tatil bedellerinin katma değer vergisi ile birlikte peşin veya 12, 24 ve 36 aylık bölümler halinde asıl yüklenici olan tüketiciler tarafından ödenmiş olmasına rağmen, aracı durumunda bulunan yükümlü şirkette tahsil edilen katma değer vergisinin 100 yıllık tüketim süreci içinde beyan edilmesi katma değer vergisinin tekniğine ve amacına da uygun düşmemektedir.”

⁹⁹⁶ Mehmet Maç, “Avans Almanın KDV Doğurmayacağı Prensibine Aykırı Düşen Bir Danıştay Kararı”, **Vergi Dünyası**, Sayı 225, Mayıs 2000, s.33.

Danıştay, temelden yapılan ve bedelin döviz olarak belirlendiği taksitli bir bina satışıyla ilgili olarak vermiş olduğu bir kararında, yapılan satışı KDVK md. 26'da bahsedilen “dövizli satış” olarak nitelendirmemiş, binanın teslimi sırasında faturanın düzenlenmesi sırasında hesaplanan kurlara göre KDV matrahının belirlenmesini uygun görmemiş, KDV matrahının taksit ödemeleri sırasında taksitler için geçerli olan kurlar baz alınarak yapılmasını kabul etmiştir.⁹⁹⁷ Danıştay'ın söz konusu kararında satışın dövize endeksli bir satış olduğu açık bir şekilde ifade ettikten sonra satışı dövizli bir satış olarak nitelendirmemesi görüşüne, KDVK md.26 düzenlemesine aykırı olduğu düşüncesiyle katılmıyoruz. Ancak satıcının avans niteliğindeki tahsilatları için fatura düzenlemesi halinde, matrahın Danıştay tarafından uygun bulunan şekilde tespit edilmesi KDVK düzenlemelerine uygundur.

KDVK md.26 uyarınca, dövizli veya dövize endeksli yapılan sözleşmelerde vergiyi doğuran olayın gerçekleştiği anda katma değer vergisi matrahının hesaplanması gerekir. Bu durum ise özellikle tamamlanması uzun süren inşaat işlerinde önemli kur farklarının doğmasına ve ihtilafların doğmasına yol açabilir. Konuyu bir örnek yardımıyla açıklamakta yarar görüyoruz.

Örnek: İnşaat aşamasında olan bir binanın satışı için, alıcı ve satıcı KDV dahil 118.000 ABD Doları karşılığında anlaşmışlardır. Bedelin yarısı peşin, yarısı ise binanın tesliminde ödenecektir. Binanın yapımı 3 yıl sürmüştür. Döviz kurları sözleşme anında 1,50 TL, binanın teslimi anında 2,50 TL'dir. KDV oranı sözleşmenin

⁹⁹⁷ Dnş.9.D., T.24.11.2004, E.2003/655, K.2004/5823, (www.mevbank.com, Erişim:18.07.2008)

“Davacı kurumun inşaat yapıp villa olarak satışını yaptığı, satışların, proje bazında, proje üzerinden veya işe başladıktan sonra gerçekleştirildiği, alıcılarla düzenlenen sözleşmelerin dövize endeksli yani ABD Doları karşılığı Türk Lirası olduğu bunun sözleşmelerde açıkça yazılı olduğu, sözleşme gereği alıcı ile antant kalınan bir bina satışında bedelin bir kısmının sözleşme tarihinde, geri kalanının belirlenen taksitlerde aynı kurallara göre ödendiği, bütün ödemelerin ister yabancı para ister Türk Lirası olarak tahsil edildikleri tarihte, inşaat yapımı faaliyetinde bulunan işletmenin avans mahiyetinde kayıtlarına intikal ettiği, binaların teslim tarihlerinde borçların bitirildiği, her aşamada tahsilat yapılmış olan ödemelerin Türk Lirası olarak kayıtlara intikal ettiği, ... görüldüğü, oysa inşaat yapıp satan davacı kurumun müşterilerden yaptıkları tahsilatın satılan binanın bedeline mahsuben alınan paralar olduğu, bina inşaatı için katlanılacak maliyet giderlerinin alıcılardan peyderpey tahsil edilerek gerçekleştirildiği, 213 sayılı Kanunun 3/B maddesinde öngörüldüğü gibi bu uygulamanın ticari icabın sonucu olduğu olgusuna ulaşıldığı, nitekim, tahsil edilecek paralar diğer bir deyişle villa alıcılarının ödeyeceği borçlar ABD Dolarına endeksli Türk Lirası olduğundan, sözleşme tarihinden binanın bitimine kadar ödenecek tutar belirlenmiş olup, ödemeler döviz karşılığı Türk Lirası olarak yapılmış, yine ticari icaba uygun olarak üzerlerinde yabancı para taşıyanların döviz olarak yaptıkları ödemelerin tahsilat tarihlerinde Türk Lirasına çevrilerek muhasebeleştirilmesi 213 sayılı VUK'nun gereği olup, bunda mevzuata aykırı bir durum görülmediği, nihai hesaplaşma, alıcı ile satıcı arasında vergiyi doğuran olayın meydana geldiği bina tesliminde yapıp faturalandırıldığından, ... 3065 sayılı Kanunun 26. maddesinde öngörülen dövize yapılan satış söz konusu olmadığından... tahakkuk işleminin [iptaline]”

imzalanması sırasında %18, teslim anında %20'dir. Alıcı ve satıcı arasındaki anlaşma uyarınca KDV oranı değişikliklerinden kaynaklanan yükler satıcıya aittir.

Yıl	Açıklama	Tahsilat tutarı	Kur	Tahsilat Tutarı TL
2010	Avans	59.000,00 \$	1,50	88.500,00 TL
2013	Bakiye ödeme	59.000,00 \$	2,50	147.500,00 TL
	Toplam	118.000,00 \$		236.000,00 TL

Alternatif Çözümler:

1) KDVK md. 26 uyarınca, teslim tarihindeki kur esas alınarak katma değer vergisi hesaplanması hali

Teslimde geçerli olan kur 2,50 TL'dir. Dolayısıyla teslim tarihindeki kur üzerinden KDV matrahı $[(118.000,- \$ \times 2,50 \text{ TL}) / (1 + \%20)] = 245.833,33 \text{ TL}$ olmakta olup, buna tekabül eden KDV tutarı ise 49.166,67 TL olmaktadır.

2) Danıştay kararındaki yoruma katılıp matrah tahsilatların Türk Lirası karşılıklarından tespit edilmesi hali

Danıştay'ın yukarıda yazılı Kararındaki görüşü esas aldığımızda, KDV matrahı $[236.000,- \text{ TL} / (1 + \%20)] = 196.666,67 \text{ TL}$, KDV tutarı 39.333,33 TL olmaktadır.

3) Avans tahsilatı sırasında KDV içeren bir fatura düzenlenmesi hali

Yıl	Açıklama	Tahsilat Tutarı	Kur	Tahsilat Tutarı	KDV Oranı	KDV Matrahı	Hesaplanan KDV
2010	Avans	59.000,00 \$	1,50	88.500,00 TL	18%	75.000,00 TL	13.500,00 TL
2013	Bakiye ödeme	59.000,00 \$	2,50	147.500,00 TL	20%	122.916,67 TL	24.583,33 TL
	Toplam	118.000,00 \$		236.000,00 TL		197.916,67 TL	38.083,33 TL

4) Sözleşmenin imzalanması sırasında, bütün sözleşme tutarı üzerinden fatura düzenlenmesi hali

Sözleşmenin toplam bedelinin sözleşme yapılması anındaki değeri (118.000,- \$ x 1,50 TL=) 177.000,- TL olup bu tutar üzerinden toplam 27.000,- TL KDV hesaplanmaktadır.

Yukarıdaki alternatiflere göre vergi yükünün farklılaşması söz konusudur. Aşağıdaki tabloda durum özetlenmiştir.

Alternatif	Ödenecek KDV Tutarı	Ödeme Zamanı
1 Teslim tarihindeki kur esas alınarak hesaplama	49.166,67 TL	3 yıl sonunda
2 Ödemelerin TL karşılığı	39.333,33 TL	3 yıl sonunda
3 Avansa fatura düzenlenmesi hali	38.083,33 TL	Kısmen hemen, kısmen 3 yıl sonra
4 Sözleşmeye fatura düzenlenmesi	27.000,00 TL	Hemen

KDVK’nda tahsilat kural olarak vergiyi doğuran olayın bir unsuru olarak kabul edilmemiştir. Bu nedenle avans ödemeleri dolayısıyla fatura düzenlenip düzenlenmemesi, katma değer vergisi hesaplanıp hesaplanmaması alıcı ile satıcı arasındaki sözleşmeye bağlı olarak şekillenmektedir. Bu durum VUK md.8’de yer alan “*kişiler arasındaki özel sözleşmelerin vergi idaresini bağlamayacağı*” şeklindeki kurala aykırılık teşkil etmektedir. Bu nedenle zaman zaman mükelleflerin bütün katma değer vergisi tutarını tahsil etse bile bu rakamların hazineye intikalini geciktirmeleri gibi bir sonuç doğurabilmektedir. Bu nedenle KDVK md.10’da bir düzenleme yapılarak tahsilat da bir kriter olarak vergiyi doğuran olaya eklenebilir.

7. Kur farklarına uygulanacak katma değer vergisi matrahının tespitinde iç yüzde dış yüzde yönteminin kullanımı

İç iskonto - dış iskonto tartışması vergi hukukunda reeskont uygulamasında yaşanmıştır. Konuyla ilgili olarak Danıştay ve Vergi İdaresi reeskontta iç iskonto uygulaması konusunda hemfikirdirler.

Kur farkı uygulamasında iç iskonto ile dış iskonto arasındaki fark, kur farkının hesaplanacak olan KDV tutarını içerip içermemesi anlamına gelmektedir. Örneğin bir işlem dolayısıyla toplam 118 TL kur farkı meydana gelmiş ise bu tutarın (vergi oranının %18 olduğu varsayımı ile) $((118/1,18)*\%18=)$ 100 TL matrah ve $(100 \times \%18=)$ 18 TL KDV olarak bölüştürülecektir. Kur farkını elde eden taraf kur farkı hasılatının bir kısmını hesaplanan KDV olarak ayıracak, karşı taraftan herhangi bir KDV ödemesini ayrıca talep etmeyecektir. Öte yandan dış iskonto yönteminin benimsenmesi halinde ise, oluşan kur farkı tutarı ise matrah olacak ve bu tutarın üzerinden kur farkı elde eden taraf ayrıca katma değer vergisi talep edecektir. Örneğin doğan 118 TL kur farkı üzerinden $(118 \times \%18=)$ 21,24 TL tutarında KDV talep edecektir. Karşı taraf anapara, 118 TL kur farkı ve 21,24 TL KDV ödemek suretiyle cari hesabını kapatacaktır.

Maliye Bakanlığı sirküler bazında yaptığı bir açıklamada⁹⁹⁸ satıcı aleyhine oluşan kur farklarının katma değer vergisi tabi olduğunu ifade etmesinin yanında, bedel “*KDV hariç belirlenmişse*” kur farkı ile ilgili KDV matrahının dış iskonto yöntemiyle, bedel “*KDV dahil belirlenmişse*” iç iskonto yöntemine göre matrahın hesaplanması gerektiği görüşünü ifade etmiştir.

Bir özalgede Bakanlık sirkülerinde yer alan görüşe paralel bir şekilde, bedelin KDV dahil izlenmesi halinde iç iskonto yöntemine göre KDV hesaplanması gerektiği belirtilmiştir.⁹⁹⁹ İdare tarafından verilen bir özalgede de satış karşılığında senet alınması

⁹⁹⁸ KDV Sirküleri 14, Yayınlanma tarihi:05.05.2004 (<http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1028> Erişim:19.03.2007).

“3. Yurt İçi Döviz Endeksli Teslimlerde Aleyhe Oluşan Kur Farklarının Vergilendirilmesi:

Teslime konu mal yurt içinde katma değer vergisi uygulanmak suretiyle satın alınmışsa malı satın alan mükellef tarafından düzenlenecek faturada;

- katma değer vergisi dahil toplam bedelin döviz endeksli olarak belirlenmesi durumunda vergiyi doğuran olayın meydana geldiği tarih ile ödeme tarihi arasında ortaya çıkan aleyhe kur farklarına ait katma değer vergisinin, kur farkı bedeline iç yüzde oranı uygulanmak suretiyle,

- döviz endeksli toplam bedele katma değer vergisinin dahil edilmemesi durumunda vergiyi doğuran olay ile ödeme tarihi arasında ortaya çıkan aleyhe kur farkları üzerinden katma değer vergisi hesaplanarak, ilgili dönemde her iki mükellef tarafından genel usul ve esaslar çerçevesinde işlem yapılacaktır.”

⁹⁹⁹ BMVDB Özalgesi, T.27.02.2009, Sayı.6102, (www.bmvdb.gov.tr, Erişim:24.04.2010)

“Buna göre, yurt içinden döviz endeksli olarak satın aldığımız mal ve hizmetler nedeniyle katma değer vergisine ait toplam bedelin, döviz endeksli olarak belirlenmesi durumunda vergiyi doğuran olayın meydana geldiği tarih ile ödeme tarihi arasında şirketiniz aleyhine ortaya çıkan kur farklarına ait katma değer vergisinin kur farkı bedeline iç yüzde oranı uygulanmak suretiyle, döviz endeksli toplam bedele katma değer vergisinin dâhil edilmemesi durumunda ise vergiyi doğuran olay ile ödeme tarihi arasında aleyhinize oluşan kur farkları üzerinden ayrıca katma değer vergisinin hesaplanması gerekmektedir.”

halinde, senedin kırdırıldığı tarih itibariyle iç ıskonto yöntemine göre kur farkı üzerinden KDV hesaplanmalıdır.¹⁰⁰⁰

8. Satış karşılığında yabancı para cinsinden düzenlenmiş senet alınması hali

Kur farkları ile ilgili Maliye Bakanlığı yaklaşımı uyarınca, yapılan satış karşılığında senet ve/veya vadeli çek satın alınması veya alınmaması hallerinde kur farkı uygulamasında başlangıçta bir farklılık yoktur. Çünkü senet veya vadeli çek alınması, bu tutarların tahsil edildiği anlamına gelmemektedir. Diğer taraftan satış tarihi ile bedelin tahsil edildiği tarih arasında ortaya çıkan kur farkları katma değer vergisine tabi tutulmalıdır. Senedin vadesine kadar beklenmeyip, daha önce ciro edilmesi halinde de elden çıkarma tarihinde oluşan tutar ile satış bedeli arasındaki kur farkı hesaplanmalı ve bu kur farkı üzerinden katma değer vergisi hesaplanmalıdır.¹⁰⁰¹

Alınan dövizli senedin ciro edilmesi halinde, ciro eden firma açısından alacak tahsil edilmiş olup, kur farkına ilişkin katma değer vergisini doğuran olay meydana gelmiştir.¹⁰⁰² Bir özelgede dövizli senedin ciro edilmesi halinde ciro tarihi itibariyle oluşan kur farkından iç ıskonto (yüzde) yoluyla katma değer vergisi hesaplanması gerektiği ifade edilmiştir.¹⁰⁰³ Başka bir özelgede ise senet bedelinin kırdırıldığı tarih ile

¹⁰⁰⁰ [GGM] Özelgesi, T. 10.01.1997 tarih, Sayı.B.07.0.GEL.0.53/5324-186/01906 (Özbalcı, **Katma Değer Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları**, s.127.)

“Dövizli satışa ait vadeli senet, vadesinden önce ciro edilir veya kırdırılırsa, tahsil edilen bedelin o tarihteki cari kurdan toplam değeri ile mal veya hizmet satışının yapıldığı dönemdeki kur üzerinden hesaplanan değeri arasındaki fark matraha dahil edilir. Bu tutar üzerinden iç yüzde yolu ile katma değer vergisi hesaplanıp beyan edilmesi gerekmektedir.”

¹⁰⁰¹ Tolu, “Bedeli Yabancı Para Cinsinden Belirlenen İşlemler ile Kur Farklarında KDV”, s.68; İlhan Kırıktaş, “Döviz Cinsinden Teslimlerle İlgili Özel Durumlar ve KDV Uygulaması”, **Yaklaşım**, Sayı.51, Mart 1997, s.29.

¹⁰⁰² Uzunoğlu, “Kur Farklarının KDV Karşısındaki Durumu (II)”, s.32.

¹⁰⁰³ Özbalcı, **Katma Değer Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları**, s.603; [GGM] Özelgesi, T. 10.01.1997 tarih, Sayı.B.07.0.GEL.0.53/5324-186/01906 (Özbalcı, **Katma Değer Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları**, s.127.)

“Bu hükümlere[KDVK md.20, md.24/c, md. 26] göre, dövize endekli veya bedelin döviz cinsinden ifade edildiği vadeli satışlarda katma değer vergisi uygulaması aşağıdaki şekilde olacaktır.

- Satışın yapıldığı tarihte döviz cinsinden toplam bedel cari kur üzerinden Türk Lirasına çevrilerek, bu tutar üzerinden katma değer vergisi hesaplanıp aynı dönemde beyan edilecektir.

- Döviz cinsinden bedel kısmen veya tamamen sonraki tarihlerde tahsil ediliyorsa tahsilin yapıldığı dönemdeki kur farkı üzerinden katma değer vergisi hesaplanıp beyan edilecektir.

- Alıcının erken ödeme yapması nedeniyle matrahta bir değişiklik meydana gelirse, bu değişiklik Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 35. maddesine göre düzeltilecektir.

- Dövizli satışa ait vadeli senet, vadesinden önce ciro edilir veya kırdırılırsa, tahsil edilen bedelin o tarihteki cari kurdan toplam değeri ile mal veya hizmet satışının yapıldığı dönemdeki kur üzerinden hesaplanan değeri arasındaki

senedin ödeme tarihleri arasında ortaya çıkan kur farkları katma değer vergisine tabi olmadığı belirtilmiştir.¹⁰⁰⁴ Özelgelerde yer alan görüşler çok boyutlu olarak eleştirilebilir. Öncelikle senedin hamili senedi ciro ettiğini keşideciye bildirmek durumunda değildir. Özellikle kurların düştüğü dönemde keşideci (alıcı) ciro tarihindeki kura göre nasıl kur farkı hesaplayacak ve satıcıya gönderecektir. Bu konuda bir teknik imkânsızlık görülmektedir. İkinci konu da alıcı satıcıyla arasındaki cari hesap kapandıktan sonra kendisine gelen faturayı nasıl bir işleme tabi tutacağı pek anlaşılabilir bir durum değildir.

Yukarıda bahsedilen özelgelerden, İdarenin senedin elden çıkarılması ana kadar oluşan kur farklarının katma değer vergisine tabi tutulması gerektiği görüşünde olduğu, alıcı ile satıcı arasında bu işlem dolayısıyla oluşan doğrudan borç alacak ilişkisinin sonlandığı ana kadar doğan kur farklarının katma değer vergisine tabi tutulması gerektiği anlaşılmaktadır. Böyle bir anlayış kabul edildiğinde, dövize endekli yapılan bir satış işleminde alıcının kendi senedi yerine kendi müşterisine ait bir dövizli senedi verdiği takdirde, kur farkına katma değer vergisi uygulanmaması gerektiği sonucuna ulaşabiliriz. Ancak bu durumda da kur farkı uygulamasında yeni bir çelişki ortaya çıkmaktadır. Örneğin aynı anda, aynı koşullarla yapılan vadeli dövize endekli bir satış işleminde, alıcı A kendine ait senedi verirken, alıcı B müşterisi X'e ait dövizli bir senedi satıcıya vermektedir. Her iki senedi de vadesinde tahsil eden satıcı aleyhine doğan kur farkında katma değer vergisi hesaplanacak mıdır? 17 nolu KDV sirkülerinde ifade edildiği üzere, alıcı A kur farkı için katma değer vergisi hesaplamak durumundadır. Alıcı B'nin kur farkı için katma değer vergisi hesaplama durumu belirsizdir. Kaldı ki B bu senedi hiçbir şekilde kayıtlarında izlememektedir. Kur farkıyla

fark matraha dahil edilir. Bu tutar üzerinden iç yüzde yolu ile katma değer vergisi hesaplanıp beyan edilmesi gerekmektedir.”

¹⁰⁰⁴ GGM Özelgesi, T..03.10.1997, Sayı.42275 (Özbalcı, **Katma Değer Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları**,s.607)

“Satıcılar açısından, dövize endekle veya bedelin döviz cinsinden ifade edildiği vadeli satışlara ilişkin olarak alınan senetlerin vadesinden önce ciro edilmesi veya kırdırılması halinde, tahsil edilen bedellerin o tarihteki cari kurdan toplam değeri ile teslimin yapıldığı dönemdeki kur üzerinden hesaplanan değeri arasındaki fark, katma değer vergisi matrahına dahil olarak vergilendirilecektir. Bu durumda vergi, toplam kur farkına iç yüzde hesabı uygulanmak suretiyle hesaplanacaktır.

Alicılar açısından ise, verilen senetlerin satıcı tarafından vadesinden önce kırdırılması veya ciro edilmesi durumunda, yukarıda açıklandığı gibi, teslim tarihi ile ciro tarihi arasında meydana gelen kur farkına ilişkin satıcı tarafından düzenlenen faturada gösterilen katma değer vergisi indirim konusu yapılabilecektir. Ancak, ciro tarihi ile senet bedelinin ödendiği tarih arasında ortaya çıkan kur farkları katma değer vergisine tabi değildir. Bu nedenle alıcıların, ciro tarihi ile senete bedelin ödeme tarihi arasında ortaya çıkan kur farkları için iç yüzde hesabı ile katma değer vergisi hesaplayarak indirim konusu yapmaları söz konusu değildir.”

ilgili olarak senedin keşidecisi X'in kur farkı faturası düzenlemesi gerektiği ileri sürülebilir, ancak bu da anlamsız olur. Konuya taraf olmayan bir kişinin kur farkı faturası düzenlemesi kabul edilebilir bir durum değildir. Sonuç olarak aynı koşullardaki A'ya yapılan işlem için kur farkı dolayısıyla matrahta değişiklik yapılırken, B'ye yapılan satışla ilgili olarak bir düzeltme yapılmamaktadır. Bu ise çelişkili bir durum yaratmaktadır.

9. Örtülü sermaye uygulamasında kur farklarının katma değer vergisi karşısındaki durumu

a. Genel açıklama

Örtülü sermaye üzerinden ödenen veya hesaplanan faiz, kur farkı ve benzeri ödemeler ödeyen yönünden (KVK md. 11/1-b uyarınca) kanunen kabul edilmeyen gider, elde eden yönünden de (KVK md.12/7 uyarınca) temettü kazancı olarak dikkate alınır. Diğer bir ifade ile özünde, finansman hizmeti ve bunun getirisi faiz, kur farkı vb. unsurlar, KVK uygulamasında örtülü sermaye, KKEG ve temettü kazancı olarak dikkate alınmaktadır. Diğer taraftan örtülü sermaye kurumlar vergisi uygulamaları yönünden bu çalışmanın Dördüncü Bölüm II-B alt bölümünde detaylı olarak açıklanmıştır. Öte yandan örtülü sermaye uygulamasının katma değer vergisi uygulamasındaki yansıması Kanunda ve tebliğlerle açıklanmamıştır. Konuya ilişkin olarak örtülü sermaye üzerinden ödenen faizlerin ve kur farklarının katma değer vergisine tabi olup olmadığı konusunda iki farklı yaklaşım söz konusudur. Bu yaklaşımlar izleyen kısımlarda açıklanmıştır.

b. Örtülü sermaye üzerinden ödenen faizlerin ve kur farklarının katma değer vergisine tabi olduğu görüşü

Birinci yaklaşıma göre, örtülü sermaye üzerinden ödenen faizler ve kur farkları, finansman hizmetinin bedeli olarak katma değer vergisine tabi tutulmalıdır. Ancak örtülü sermaye üzerinden ödenen faiz, vade farkı ve kur farkı gibi unsurlar KVK uygulamasında KKEG mahiyetindedir. Bu nedenle Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanununa göre KKEG niteliğindeki ödemeler üzerinden hesaplanan katma değer

vergisi tutarları indirim konusu yapılamaz.¹⁰⁰⁵ Örtülü sermaye kullanan ve kullandığı sermaye dolayısıyla faiz ve kur farkı ödeyen şirket, yapmış olduğu KDV ödemesini KDVK md. 30/d uyarınca indirime tabi tutmamalı ve bu tutarı kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate almalıdır. Diğer bir ifade ile katma değer vergisi mükellefi olan ilişkili kişiden yapılan örtülü sermaye şeklinde bir borçlanma dolayısıyla ortaya çıkan kur farkı tutarı üzerinden fatura düzenlenip KDV hesaplanması halinde, bu KDV tutarı indirim konusu yapılamayacaktır.¹⁰⁰⁶

Bu görüşü savunanlar, ödenen faizlerin KVK md.12/7’de belirtilen temettü niteliğinde olması durumunun, yasada sadece gelir ve kurumlar vergisi kanunları yönünden düzenlendiği,¹⁰⁰⁷ borç ilişkisinin varsayımsal olarak sermaye ilişkisi sayıldığı,¹⁰⁰⁸ örtülü sermaye düzenlemesinin, yapılan borçlanmanın KDVK anlamından finansman hizmeti olması mahiyetini değiştirmediği¹⁰⁰⁹ gerekçeleriyle örtülü sermaye niteliğindeki borçlanmalar dolayısıyla doğacak kur farkları için katma değer vergisi hesaplanması gerektiğini ileri sürmektedirler. Diğer taraftan Maç dışında bu görüşü savunanlar örtülü sermaye üzerinden ödenen faiz ve kur farkları üzerinden hesaplanan katma değer vergisinin KDVK md.30/d uyarınca indirim konusu yapılmaması gerektiği konusunda hemfikirdirler.

¹⁰⁰⁵ Bu görüşün yasal dayanağı olan KDVK md.30/d düzenlemesi aşağıdaki gibidir.

“İndirilemeyecek Katma Değer Vergisi

Madde 30 - Aşağıdaki vergiler mükellefin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanan katma değer vergisinden indirilemez:

...

d) Gelir ve Kurumlar Vergisi kanunlarına göre kazancın tespitinde indirimi kabul edilmeyen giderler dolayısıyla ödenen katma değer vergisi.”

¹⁰⁰⁶ Haluk Erdem, “Örtülü Sermaye Konusunda Yeni Kurumlar Vergisi Kanunu ile Getirilen Hükümler”, **Mali Çözüm**, Sayı.76, Haziran-Temmuz 2006, s.135.

¹⁰⁰⁷ Mehmet Batun, “Örtülü Sermaye Üzerinden Hesaplanan veya Ödenen Faiz ve Kur Farklarında KDV”, **Vergi Dünyası**, Sayı, 333, Mayıs 2009, s.122

¹⁰⁰⁸ Emre Kartaloğlu, “Örtülü Sermaye Faizinde KDV Tartışması”, **Vergi Sorunları**, Sayı.249, Haziran 2009. (www.vergisorunlari.com.tr, Erişim:25.10.2009)

¹⁰⁰⁹ Nusret Bulut ve Özcan Konak, “Sorular & Yanıtlar” **Vergi Dünyası**, Sayı.338, Ekim 2009, s.165.

“Öncelikle, niteliği KVK'nın 12'inci maddesine yapılan örtülü sermaye tanımına uysa dahi ortada açık bir şekilde bir finansman hizmeti bulunmaktadır. Örtülü sermaye müessesesi yalnızca bir vergi güvenlik müessesesidir ve iki taraf arasında gerçekleşen işlemin gerçek mahiyetini değiştirmemektedir. Yapılan işlemin gerçek mahiyeti ve gerçek amacı finansman hizmetidir, yalnızca verilen borç KVK'nın 12'inci maddesinde sayılan örtülü sermaye şartlarını taşımaktadır. Bu nedenle verilen finansman hizmeti katma değer vergisine tabidir ve söz konusu finansman hizmetinin karşılığı olarak ödenen kur farkı ve faizler üzerinden de KDV hesaplanması gerekmektedir. Verilen borcun örtülü sermaye niteliğini taşıması nedeniyle söz konusu borç üzerinden hesaplanan ve/veya ödenen faizlerin kar payı olarak değerlendirilmesi ve buna göre işlem yapılması gereği söz konusu faiz tutarları üzerinden KDV hesaplanmasına engel teşkil etmemektedir.”

Öte yandan taraftan Maç'a göre, örtülü sermaye niteliğindeki borçlanmalardan kaynaklanan vade farkı ödemeleri üzerinden katma değer vergisi hesaplanması doğru olmakla birlikte, hesaplanan katma değer vergisi tutarlarının ödeyen nezdinde KDVK md.30/d uyarınca indirim yasağına konu edilmesi, katma değer vergisinin ruhuna ve ana ilkelerine aykırıdır.¹⁰¹⁰ Bu nedenle örtülü sermaye üzerinden hesaplanan faiz ve kur farkları üzerinden ödenen katma değer vergisi tutarlarının indirim konusu yapılması gerekir.

Konuyla ilgili olarak BMVDB'nin verdiği iki farklı özelge mevcuttur. Birinci özalgede kâr payı ödemesi olarak kabul ettiği tutarlarının katma değer vergisine tabi olmadığı belirtilirken,¹⁰¹¹ ikinci özalgede aynı tutarların finansman hizmeti olarak katma değer vergisine tabi olması gerektiği ve hesaplanan katma değer vergisi tutarlarının alıcı tarafından indirim konusu yapılamayacağı ifade edilmiştir.¹⁰¹² Öte yandan ikinci özalgede, Gelir İdaresi Başkanlığı'nın yazısına yapılan bir atıfla eski tarihli özalgede yer alan görüş değiştirilmiştir. Bu nedenle, birinci özalgede yer alan görüşün artık İdare tarafından benimsenmediği söylenebilir.

¹⁰¹⁰ Aynı makalede Maç, gider kısıtlaması konusunu düzenleyen 55 seri nolu KV Genel Tebliği'ne atıf yaparak, bu tebliğde yapılan yoruma uygun bir şekilde sorunun Maliye Bakanlığı tarafından çözülmesi gerektiğini ifade etmiştir. (Mehmet Maç, "Örtülü Kazanç veya Örtülü Sermaye Kapsamında Yüklenilen KDV'lerin İndirim Yasağına Konu Edilmemesi Gerekir", **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, Ocak 2010, Sayı.73.)

"55 numaralı KV Genel Tebliği'nin (08.02.1997 tarih ve 22902 sayılı RG'de yayınlanmıştır) 10 nolu bölümünde, finansman gideri kısıtlaması uygulaması ile KKEG olarak kabul edilen finansman giderlerinin edinimi dolayısıyla ödenen KDV tutarlarının indirim konusu yapılmaması uygulaması, doğrudan işletmenin faaliyetiyle ilgili olan bu giderler için yüklenilen katma değer vergisinin indirim konusu yapılamaması anlamına geldiği, bu durumun, katma değer vergisinin temel prensibi olan işle ilgili giderler için yüklenilen vergilerin mükellef üzerinde kalmaması prensibi ile de çeliştiği vurgulandıktan sonra, KDVK'nun 29/4 üncü maddesinin Maliye Bakanlığı'na verdiği yetki çerçevesinde, KDVK md. 30/d hükmünün finansman gider kısıtlaması bakımından uygulanmamasının gerektiği ifade edilmiştir."

¹⁰¹¹ BMVDB Özelgesi, T.09.06.2008, Sayı.17363, (www.bmvdb.gov.tr/ozelgeler/2008/kvk/17363.htm, Erişim: 11.09.2008)

"3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 1/1. maddesine göre; Türkiye'de ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetler Katma Değer Vergisine tabidir. ...

Bir işlemin örtülü sermaye sayılıp sayılmayacağı işlemin yapıldığı tarihte kesin olarak tespit edilebildiği gibi tespiti mümkün olmayabilir. Tespiti mümkün olmayan durumlarda yapılan işlemlerin genel vergileme prensipleri doğrultusunda yapılacağı ve üzerinden hesaplanan faizler için KDV hesaplanacağı açıktır...

Katma Değer Vergisi Kanununun 1. maddesine göre kar payları katma değer vergisinin konusuna girmemektedir. Buna göre örtülü sermaye sayılan ödemeler için hesaplanan faizler katma değer vergisine tabi olmayıp, yapılan işlemin örtülü sermaye olduğu daha sonradan anlaşıldığı durumlar da ise daha önceden yapılmış olan katma değer vergisi hesaplamalarının Katma Değer Vergisi Kanununun 35. maddesine göre ilgili oldukları dönemler itibariyle düzeltilmesi gerekmektedir."

¹⁰¹² BMVDB Özelgesi, T.16.01.2009, Sayı. B.07.1.GİB.04.99.16.01/2-MUK-1617 (www.bmvdb.gov.tr Erişim:02.05.2010)

"Gelir İdaresi Başkanlığından alınan 25.12.2008 tarih B.07.1.GİB.0.03.49/4911-641/124365 sayılı yazıda "...Vade farklarının örtülü sermaye olarak değerlendirilen kısmına ait KDV ise kurumlar vergisi açısından kanunen kabul edilmeyen gider olarak değerlendirildiğinden mükellefin indirim hesabına alması mümkün bulunmamaktadır." denilmektedir."

c. Örtülü sermaye üzerinden ödenen faiz ve kur farklarının katma değer vergisine tabi olmadığı görüşü

İkinci görüşe göre, örtülü sermaye uygulamasında borç veren ile borcu kullanan arasındaki ilişki, KVK md.12/7 düzenlemesi uyarınca, ortak – kâr payı elde eden niteliğine dönüşmüş olmaktadır. Bu nedenle kâr payı elde edenin yapmış olduğu bu işlemle ilgili olarak KDV hesaplanmasına gerek bulunmamaktadır.

Seviğ'e göre, örtülü sermayenin varlığı halinde, borçlu ile alacaklı arasında KVK md. 12/1 ve 12/7 uyarınca iştirak kâr payı ilişkisi doğar. KDVK md. 1 uyarınca iştirak kazançları ve kâr paylarının katma değer vergisine tabi oluşuna dair bir düzenleme bulunmamakta olup, örtülü sermaye üzerinden ödenen faizler katma değer vergisine tabi değildir. Ayrıca Seviğ'e göre yapılan işlemin sonradan örtülü sermaye olduğunun anlaşılması halinde önceden yapılan katma değer vergisi hesaplarının KDVK md.35 uyarınca düzeltilmesi gerekir.¹⁰¹³

Doğrusöz'e göre ödeme kanunla kâr payı olarak nitelendirilen ödemeler KDV konusuna girmemekte olup bu tür ödemeler üzerinden katma değer vergisi hesaplanmaz.¹⁰¹⁴

d. Örtülü sermayede katma değer vergisi uygulamasına ilişkin değerlendirme

Bize göre, örtülü sermaye uygulamasında faiz ve kur farkları üzerinden katma değer vergisi hesaplanması konusundaki yasal düzenlemeler yetersizdir. Şayet birinci görüş benimsenirse, bu defa KKEG olan bir örtülü sermaye faizi ve kur farkının katma değer vergisinin indirilememesi katma değer vergisi uygulamasında ekonomik anlamda çifte vergilendirmeye yol açacaktır. Zira katma değer vergisi indirim mekanizması, çifte vergilendirmeye engel olmaktadır.

¹⁰¹³ Veysi Seviğ, "Örtülü Sermayede KDV", **Yaklaşım**, Sayı.197, Mayıs 2009,s.11-12.

¹⁰¹⁴ Bumin Doğrusöz, "Örtülü Sermaye Faizinde KDV", **Referans**, 11.09.2008, s.4

Diğer taraftan ikinci görüşün savunulmasında ileri sürülen gerekçeler de bize göre çok geçerli değildir. Zira KVK md.12/7’de gelir ve kurumlar vergisi uygulamalarında elde eden yönünden temettü geliri olarak kabul edilme durumu söz konusudur. Kanun metninde KDVK ile ilgili bir belirleme yoktur. Bunun dışında örtülü sermaye uygulamasında ticaret hukuku anlamında bir iştirak ilişkisi söz konusu değildir. Bu nedenle kurumlar vergisi uygulamasında bir vergi güvenlik tedbiri olan “*temettü addedilme*” konusunun katma değer vergisi uygulamasında vergileme yapılmama için yeterli olmadığını düşünüyoruz.

Bize göre, örtülü sermaye üzerinden ödenen faizler katma değer vergisine tabi tutulması ve bunu kullanan firmanın da bu katma değer vergisi tutarlarını indirebilmesi KDVK’nun temel ilkelerine daha uygundur. Ancak bunu sağlamak için yasal bazda düzenleme yapılması ihtiyacı bulunmaktadır.

10. Katma Değer Vergisi tevkifatı uygulamasında ortaya çıkan kur farkları

Sorumlu sıfatıyla KDV tevkifatı uygulamasında, tevkifat ödemesini gerektirir hizmet hangi tarihte yapılmışsa, KDV hesaplamasının o tarihteki kura göre yapılması gerekmektedir.¹⁰¹⁵

KDVK’nun 9’ncü maddesi uyarınca Maliye Bakanlığı vergi güvenliğini sağlamak amacıyla KDV vergi tevkifatı uygulamasını yapabilmektedir. Vergi tevkifatı uygulamalarında bir teslim veya hizmet sonucunda hesaplanan KDV tutarının tamamı veya bir kısmı alıcı tarafından satıcıya ödenmemekte, satıcıya ödenmeyen kısım alıcı tarafından 2 numaralı KDV beyannamesi ile beyan edilerek doğrudan vergi dairesine ödenmektedir. KDV tevkifatının temel gerekçesini vergi güvenliği oluşturmaktadır. KDV tevkifatı uygulamasının temel mantığı, vergiye tabi işlem üzerinden hesaplanan verginin bir kısmının, mal satın alan veya hizmeti yaptıran tarafından, satıcıya veya hizmeti yapana değil, doğrudan kendi vergi dairesine ödenmesidir.

¹⁰¹⁵ Maç, **KDV Klavuzu**, s. 2008/29-4.

Vergi güvenliğine dönük tevkifat uygulaması ilk kez 1996 yılında hurda metal teslimleri ile tekstil ve konfeksiyon sektörlerindeki fason imalatla ilgili olarak getirilmiş, 1998 yılında sınır ticareti kapsamında akaryakıt satışlarında başlamıştır. KDVK'nun uygulamaya girmiş olduğu 1985 yılından 2003 yılına kadar sınırlı bir şekilde yürütülen tevkifat uygulaması, 2003 yılında çıkarılan 89 numaralı KDV Genel Tebliği ile kamusal karakterli kurumlara yapılan hizmetler dahil edilerek genişletilmiştir. Daha sonradan çıkarılan Tebliğlerle de vergi sorumluluğu ile ilgili olarak çok geniş kapsamlı düzenlemeler yapılmıştır. Öte yandan dövizli teslimlerde ortaya çıkacak olan kur farkları satıcı veya alıcının lehine oluşması koşullarına göre, tevkifat uygulaması farklılık göstermektedir. Konu izleyen alt bölümlerde açıklanmıştır.

a. Satıcı lehine oluşan kur farklarında KDV tevkifatı uygulaması

Döviz kurlarının yukarı yönlü hareket etmesi halinde, satıcı lehinde kur farkları oluşmaktadır. Satıcı lehine kur farkı matrahı yükselten bir durumdur. Bu durumda satıcı söz konusu kur farkları için kur farkı faturası düzenleyecektir. Kur farkı faturasında yer alan KDV tutarı ise orijinal hizmet faturasında öngörülen esaslara göre KDV tevkifatına konu edilecektir.

Konuyla ilgili olarak 07.12.1996 gün ve 22840 tarihli Resmi Gazete'de yayınlanan 58 numaralı KDV Genel Tebliği'nin A/2-b bölümünde aşağıdaki açıklamalar bulunmaktadır.

“b) Matrahda Değişiklik:

Fiyat farkı, kur farkı ve benzeri nedenlerle tevkifata tabi işlemin bedelinden sonradan bir artış ortaya çıkması halinde, bu artış ile ilgili olarak fatura düzenlenerek katma değer vergisi hesaplanması ve hesaplanan katma değer vergisi üzerinden 51 ve 53 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliğlerinde belirtildiği şekilde tevkifat uygulanması gerekmektedir.

...”

Bu açıklamadan görüldüğü üzere, düzenlenen kur farkı faturasında yer alan KDV tutarından da önceki mal bedeli (veya hizmet bedeline) uygulanan esaslarda KDV tevkifatı yapılması gerekecektir. Bu görüş esasen kendi içerisinde tutarlıdır.

b. Müşteri lehine oluşan kur farklarında KDV tevkifatı uygulaması

Döviz kurlarının aşağı yönlü hareket etmesi halinde alıcı lehine (satıcı aleyhine) kur farkları oluşmaktadır. Bu durumda alıcının kur farkı faturası düzenleyerek satıcıyı borçlandırması gerekmektedir. Kur farkı için geçerli olan KDV oranı, başta yapılan mal teslimi veya hizmet ifası için geçerli olan KDV oranıdır (105 seri nolu KDV GT, E/3 bölümü). Konuyla ilgili olarak 54 numaralı KDV Genel Tebliğinin A/2-b ve A/2-a bölümlerinde aşağıdaki açıklamalar yer almaktadır.

“b) Matrahta Değişiklik:

...

Malların kısmen iade edilmesi, hizmetin bir kısmının tamamlanması, hizmetin sözleşmede belirtilen evsafa uymaması ve benzeri nedenlerle tevkifata tabi işlem bedelinde sonradan bir azalma meydana gelmişse, azalma miktarı üzerinden yukarıda (A/2-a) bölümünde açıklandığı şekilde işlem yapılacaktır.

...”

“a) Mal İadeleri :

Bu durumda düzeltme, işlem bedeli üzerinden hesaplanan verginin tevkifata tabi tutulmayan kısmı üzerinden gerçekleştirilecektir.”

Yukarıdaki alıntılardan da görüldüğü satıcı aleyhine oluşan kur farkları ile ilgili yapılacak işlem konusunda 58 numaralı Tebliğ düzenlemesi yeterince açık değildir. Kur farklarını vade farkı gibi nitelendiren Maliye Bakanlığı, kur farklarını matrahta artışa yol açan nedenler arasında açıkça saymışken, matrah azaltan unsurlar arasında kur farklarını saymamıştır. Ancak Tebliğin A/2-b bölümündeki 2’nci paragrafta yer alan

“Malların kısmen iade edilmesi, hizmetin bir kısmının tamamlanması, hizmetin sözleşmede belirtilen evsafa uymaması ve benzeri nedenlerle tevkifata tabi işlem bedelinde sonradan bir azalma meydana gelmişse, azalma miktarı üzerinden yukarıda (A/2-a) bölümünde açıklandığı şekilde işlem yapılacaktır.” ibaresinde geçen *“ve benzerleri nedenler”* kavramına kur farklarının da dahil olduğunu kabul etmek gerekir.

Matrahın azalması halinde yapılacak işlem ise 58 nolu KDV Genel Tebliği A/2-a bölümünde açıklanmıştır. Buna göre, *“düzeltme, işlem bedeli üzerinden hesaplanan verginin tevkifata tabi tutulmayan kısmı üzerinden”* gerçekleştirilecektir. Bu ifadeden, 58 numaralı Genel Tebliğde aleyhte kur farklarında tevkifat yapılmaması esasının benimsendiği anlaşılmaktadır. Örneğin yapım işleri dolayısıyla yapılan bir işlemde tevkifat oranı 1/6 olduğuna göre, %3 oranındaki KDV vergi kesintisine konu edilecektir. Dolayısıyla, alıcı tarafından düzenlenecek olan kur farkı faturasında (%18 - %3 =) %15 oranında KDV hesaplanması gerekmektedir. Nitekim benzer bir konuda verilen bir muktezada satıcı lehine oluşan kur farklarından vergi kesintisi yapılması gerektiği ancak satıcı aleyhine oluşan kur farklarında ise vergi kesintisi yapılmayacağı ifade edilmiştir.¹⁰¹⁶ Özelgede belirtilen görüşe katılıyoruz.

Öte yandan tersine kur farkı uygulamasında, başta yapılan işlemin tam tersinin yapılması görüşü ileri sürülebilir. Ancak bu görüşün kabul edilmesi halinde, tevkifatın da ters işlem olarak yapılması gerekecektir. Örneğin kamu kurumunun düzenlediği kur farkı faturası dolayısıyla müteahhidin tevkifat yapması gibi bir sonuç ortaya çıkacaktır. Bu husus tevkifat uygulamasının mantığına aykırı bir durum oluşturmaktadır. Zira tevkifat uygulamasında, ekonomik olarak daha güvenilir olduğu düşünülen büyük kuruluşlara yada kamu kurumlarına verginin ödenmesi bakımından özel bir sorumluluk yüklenmiştir. Bu nedenle, tersine kur farkı uygulamasında bu tür bir görüşün kabul edilmesi mümkün değildir.

¹⁰¹⁶ Adana VDB Özelgesi, T.31.03.2008, Sayı. B.07.1.GİB.4.01.16.02/412, (Mali Çözüm, Sayı.93 Mayıs-Haziran 2009, s.379)

“Kur farkının, tevkifat kapsamına girip girmediği hususu bu farkların tevkifat kapsamına giren işlemleri yapanlar ve yaptırınlar lehine oluşup oluşmadığına bakılarak belirlenecektir. Kur farkı, tevkifat kapsamına giren işlemleri yaptırınlar (alıcılar) veya kendilerine mal teslim edilenler lehine oluşuyorsa, bu firmalar tarafından düzenlenecek faturalarda gösterilen katma değer vergisi tevkifat uygulamasına tabi olmayacaktır. Kur farkı, tevkifat kapsamına giren işlemi yapan veya malı teslim edenler (satıcılar) lehine oluşması halinde bunlar tarafından düzenlenecek faturalarda hesaplanan katma değer vergisi tevkifata tabi tutulacaktır.”

Öte yandan KDV mükellefi olmayan kamu kurumları ve bankaların da KDV sorumlusu olması mümkündür. Bu durumda, alıcı lehine oluşan kur farkları ile ilgili olarak KDV hesaplanıp hesaplanmayacağı, hesaplanacaksa bu KDV'nin nasıl gösterileceği konuları açık değildir. Bu konudaki görüşümüz, KDV mükellefi olmayan bir kişinin fatura düzenleyebilecek nitelikte olsa bile bu faturada KDV gösteremeyeceği şeklindedir.

BMVDB tarafından verilen bir özelgede satıcı lehine kur farkı olması halinde düzenlenecek kur farkı faturasında gösterilen KDV tutarı üzerinden vergi kesintisi yapılması, aleyhe kur farkı olması halinde ise bunun tevkifat uygulanmayan KDV kısmı için düzeltilmesi gerektiği görüşü ifade edilmiştir.¹⁰¹⁷

Maliye Bakanlığı bir özelgesinde KDV tevkifatına konu ödemelerin yılsonu değerlendirilmesi sırasında ortaya çıkan kur farklarından dolayı KDV tevkifatı yapılması gerektiği görüşündedir.¹⁰¹⁸ Özelgede ileri sürülen görüşe katılmak mümkün değildir.

11. Döviz kurlarının düşmesi halinde kur farkı hesaplanması

Sözleşmenin düzenlenme tarihiyle ifa tarihi arasında geçen süreçte döviz kurları aşağı yönlü hareket edebilir. Diğer bir ifade ile Türk Lirası, yabancı paralar karşısında değer kazandığında, döviz kurları aşağı yönlü hareket edecektir. Döviz kurlarının düşmesi olarak da ifade edilen bu durumda, satıcı aleyhine, alıcı lehine kur

¹⁰¹⁷ BMVDB Özelgesi, T.27.07.2007, Sayı. B.07.1.GİB.04.99.16.01/2-Muk.104-14112 (www.bmvdb.gov.tr, Erişim:04.12.2009),

“Buna göre yukarıda yapılan açıklamalar çerçevesinde;

a) Hesaplanan katma değer vergisi için tevkifat uygulanarak satışı yapılan ürünlerle ilgili olarak kur farkından dolayı matrahta sonradan meydana gelen lehte kur farkı ile ilgili satıcı tarafından düzenlenecek faturada gösterilen tutar üzerinden hesaplanacak katma değer vergisi için, alıcı tarafından % 90 oranında katma değer vergisi tevkifatı yapılacaktır.

b) Aleyhte kur farkı nedeniyle matrahta azalma olması halinde ise mal iadeleri bölümünde belirtildiği şekilde işlem yapılacaktır.

c) Satış iadeleri oluştuğunda alıcı tarafından düzenlenecek faturada iade konusu yapılan mal bedeli üzerinden hesaplanan katma değer vergisinin (ilk teslim yapıldığı tarihte geçerli olan KDV oranı) tevkifata tabi tutulmayan % 10'luk kısmı üzerinden düzeltme işlemi yapılacaktır...”

¹⁰¹⁸ GGM Özelgesi, T.23.07.1997, Sayı. B.07.0.GEL.0.53/5324-88 (Mehmet Maç, “Yurt Dışından Alınan Hizmet Bedellerine İlişkin Kur Farkları”, s.9-10.)

“Mükellef dilekçesinde, royalty bedellerinin yılsonu değerlemesi sonunda ortaya çıkan kur farklarının, bir teslim ve hizmet karşılığı ortaya çıkmaması nedeniyle katma değer vergisinin konusuna girmediği öne sürülmektedir. Sözü edilen kur farklarının, karşı tarafa ödenmediği sürece, katma değer vergisinin konusuna girmediği açıktır. Ancak dilekçedeki konu ile ilgili özelgenizin incelenmesinden, royalty bedellerinin yılsonu değerlemesi sonunda ortaya çıkan kur farklarının, yurt dışındaki şirket hesabına alacak kaydedildiği anlaşılmaktadır.

Bu durumda ilgede kayıtlı özelgenizde de belirtildiği üzere, yılsonu kur farkları royalty hizmetine ilişkin bedelin bir unsuru haline geleceğinden, katma değer vergisine tabi tutulması ve hesaplanacak verginin sorumlu sıfatıyla beyan edilmesi gerekmektedir.”

farkları oluşacaktır. Maliye Bakanlığı, kurların düşmesi halini KVK md.35 çerçevesinde, matrahın düzelmesi gereken bir durum olarak kabul etmektedir. Daha önce de ifade edildiği üzere, 105 nolu KDV Genel Tebliği'nin E/2 bölümünde kurların düşmesi halinde yapılan işlem aşağıdaki şekilde ifade edilmiştir.

“Bedelin tahsil edildiği tarihte alıcı lehine kur farkı oluşması halinde, kur farkı tutarı üzerinden alıcı tarafından satıcıya bir fatura düzenlenerek, teslim ve hizmetin yapıldığı tarihteki oran üzerinden KDV hesaplanması gerekmektedir.”

14 numaralı KDV Sirkülerinde¹⁰¹⁹ bedeli döviz cinsinden belirlenen yurt içi teslimler ile ihraç kayıtlı teslimlerde döviz kurunda meydana gelen düşüşler nedeniyle mükellef aleyhine ortaya çıkan kur farklarının, alıcı tarafından kesilecek faturalarda KDV'ye tabi tutulacağı ifade edilmiştir. Bu yorumla gelir idaresi, KDV'nde vergi doğuran olayın meydana geldiği tarihteki kuru değil fakat ödeme tarihindeki kuru KDV matrahının hesabında esas almaktadır.

Aleyhe kur farklarında düzenlenecek olan fatura üstünde yer alacak vergi oranı, KDV'nin iç iskonto-dış iskonto yöntemine göre hesaplanması, vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesi, değerlendirme işlemleri vb. konulardaki uygulamaların aynısı aleyhe kur farkları için de geçerlidir.¹⁰²⁰

12. Grup şirketler arasında kredi aktarılması halinde bu krediye ilişkin kur farklarının KDV'ne tabi olup olmadığı

Zaman zaman mükellefler başkaları hesabına ödedikleri bedelleri muhatabına fatura veya dekontla aktarmaktadırlar. Bu amaçla bir fatura düzenlense dahi, masraf yansıtma işlemi KDVK'nun konusuna girmediğinden düzenlenen yansıtma faturası

¹⁰¹⁹ KDV Sirküleri 14, Yayınlanma tarihi: 5.5.2004 (<http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1028> Erişim:19.03.2007).

“3. Yurt İçi Döviz Endeksli Teslimlerde Aleyhe Oluşan Kur Farklarının Vergilendirilmesi:

Teslime konu mal yurt içinde katma değer vergisi uygulanmak suretiyle satın alınmışsa malı satın alan mükellef tarafından düzenlenecek faturada ;

- katma değer vergisi dahil toplam bedelin döviz endeksli olarak belirlenmesi durumunda vergiyi doğuran olayın meydana geldiği tarih ile ödeme tarihi arasında ortaya çıkan aleyhe kur farklarına ait katma değer vergisinin, kur farkı bedeline iç yüzde oranı uygulanmak suretiyle,

- döviz endeksli toplam bedele katma değer vergisinin dahil edilmemesi durumunda vergiyi doğuran olay ile ödeme tarihi arasında ortaya çıkan aleyhe kur farkları üzerinden katma değer vergisi hesaplanarak,

ilgili dönemde her iki mükellef tarafından genel usul ve esaslar çerçevesinde işlem yapılacaktır.”

¹⁰²⁰ Uzunoğlu, “Kur Farklarının KDV Karşısındaki Durumu (II)”, s.33.

katma değer vergisine tabi değildir. Benzer konularla ilgili olarak genel tebliğlerde yer alan görüşlerine göre, Maliye Bakanlığı da masraf yansıtmanın katma değer vergisine tabi olmadığı görüşündedir.¹⁰²¹

Bir konuda masraf yansıtmasından söz edebilmek için üstüne herhangi bir bedel ilavesi olmaksızın, aynen muhabata aktarılması gerekir. Şayet bir bedel ilavesi yapılarak bir aktarım var ise masraf yansıtmasından söz edilemez ve bedelin tamamı üzerinden katma değer vergisi hesaplanması gerekir.¹⁰²²

Öte yandan yansıtma konu alım dolayısıyla firma KDV yüklenmiş ise, yansıtma faturasında da katma değer vergisinin gösterilmesi gerekir. Buna göre kur farkı ödemesinin yansıtılması halinde de, kur farkı ödemesiyle ilgili KDV yüklenilmişse, yansıtma işlemi katma değer vergisi içeren bir fatura ile yapılmalıdır.

13. Yurt dışından borçlanmalar dolayısıyla ödenen kur farklarında KDV uygulaması

Maliye Bakanlığı'na göre yurt dışı borçlanmalardan dolayı banka ve benzeri finans kurumlara ödenen faiz, kur farkı gibi ödemelerden dolayı katma değer vergisi hesaplanmasına gerek bulunmamaktadır. Çünkü söz konusu kurumların faaliyetleri BSMV kapsamına girmekte olup, BSMV kapsamı işlemler katma değer vergisinden istisnadır(KDVK md.17/4-d).¹⁰²³ Konuya ilişkin açıklamaların yapıldığı 46 numaralı

¹⁰²¹ 46 nolu KDV GT, B bölümünde aşağıdaki açıklama yapılmıştır. (17.04.1995 tarih ve 22230 sayılı RG)
“Sigorta şirketinin yapmış olduğu sigorta karşılığı müşteriden aldığı primler, banka ve sigorta muameleleri vergisine tabi olduğundan Katma Değer Vergisi Kanununun 17/4-e maddesi uyarınca katma değer vergisinden müstesnadır. Reasürans işlemleri nedeniyle reasürans şirketlerine aktarılan primler, sigorta şirketlerince sigortalılardan alındığı sırada vergilendirilmiş bulunduğundan, prim aktarma işlemi ayrıca katma değer vergisine tabi olmayacaktır.”
113 nolu KDV GT, C bölümünde aşağıdaki açıklama yer almaktadır. (05.12.2009 tarih ve 27423 sayılı RG)
“Ayrıca, “Yolcu Servis Ücreti” kapsamında verilen hizmetlere ilişkin tutarların hava yolu şirketlerince bilet bedellerine eklenmek suretiyle yolculardan tahsil edilip hava meydanı işleticisi kuruluşlara fatura karşılığında aktarılması, hizmet bedelinin tahsilini sağlamaya yönelik bir uygulamadır. Bu işlemi KDV'nin konusuna girmediğinden söz konusu faturalarda KDV hesaplanmayacaktır.”

¹⁰²² İlhan Kırıktaş, “Masraf Aktarımlarında KDV Uygulaması”, **Yaklaşım**, Sayı.119, Kasım 2002, s.209.

¹⁰²³ 17.3.1995 tarih ve 22230 sayılı Resmî Gazete’de yayınlanan 46 seri nolu KDV Genel Tebliği’nin A bölümünde yazılı açıklama aşağıdaki gibidir.

“Dolayısıyla, yurt dışı kredi işlemlerinin Kanununun 17/4-e maddesi hükmü kapsamında değerlendirilmesi gerekli olup, bu kapsamdaki işlemler nedeniyle ödenen faiz, komisyon ve bunlara ilişkin kur farkları katma değer vergisine tabi değildir.

Ancak, katma değer vergisine tabi bir mal teslimi veya hizmet ifasına ilişkin bedelin ödenmesine bağlı olarak ortaya çıkan vade farklarının kredi işlemi ile bir ilgisi bulunmamaktadır. Bu nedenle, bir mal teslimi veya hizmet ifasına

KDV Genel Tebliğinde, BSMV kapsamına giren kurumlar dışındaki yabancı kuruluşlardan yapılan borçlanmalar dolayısıyla ödenen faiz, vade farkı vb. ödemelerin katma değer vergisine tabi olduğu ifade edilmiştir. Aynı Genel Tebliğde katma değer vergisine tabi olan unsurlar arasında kur farkları sayılmamakla birlikte, Maliye Bakanlığı'nın uygulamalarına göre, BSMV kapsamı dışındaki yurt dışı kuruluşlardan alınan krediler dolayısıyla yurt içi firma aleyhine doğan kur farkları üzerinden sorumlu sıfatıyla KDV hesaplanması gerekir.¹⁰²⁴

II. BANKA VE SİGORTA MUAMELELERİ VERGİSİNDE KUR FARKLARI

A. BSMV Hakkında Genel Açıklamalar

6802 sayılı Gider Vergileri Kanunu'nun 28/1'nci maddesi uyarınca banka, banker ve sigorta şirketlerinin lehe aldıkları her türlü para banka ve sigorta muameleleri vergisine (BSMV) tabidir.¹⁰²⁵ Öte yandan BSMV'nin matrahı kambiyo muamelelerinde satış bedeli, diğer işlemlerde ise lehe alınan paradır (6802 s.Kanun md.31/1,2). BSMV'nin kanuni oranı ise kambiyo muamelelerinde binde bir, diğer işlemlerde yüzde

bağlı vade farkı, faiz veya benzeri diğer menfaatlerin Kanununun 24. maddesi uyarınca vergiye tabi işlemin matrahına dahil edilerek vergilendirileceği tabiidir.

¹⁰²⁴ GGM Özelgesi, T.03.02.1988, Sayı.1227(Özbalcı, **Katma Değer Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları**, s.131.)

"1. Yurt dışından sağlanan kredilerin yılsonu değerlemesi sırasında ortaya çıkan kur farkları değerlemeyi yapan şirket bakımından bir teslim ve hizmet karşılığı olarak ortaya çıkmadığından verginin konusuna girmemektedir.

2. Banka ve benzeri finans kurumu niteliğinde olmayan yurt dışındaki firmalardan temin edilen kredilerin geri ödenmesi sırasında uygulanan faiz ve bu faize ilişkin kur farkı, bir finans hizmetinin karşılığını teşkil ettiğinden vergiye tabidir. Bu şekilde ortaya çıkan katma değer vergisi 3065 sayılı Kanunun 9 uncu maddesi gereğince krediyi yurt dışından temin eden firmalar tarafından sorumlu sıfatıyla beyan edilip ödenecektir.

3. Banka veya finans kurum olsun olmasın yurt dışındaki firmalardan temin edilen kredilerin yılsonu değerlemeleri sırasında ortaya çıkan kur farkının krediyi yurt içinde kullanan firmalara aktarılması işlemi katma değer vergisine tabidir.

4. Yurt dışından temin edilen kredinin geri ödenmesi sırasında uygulanan faiz ile bu faize ilişkin kur farkının krediyi yurt içinde kullanılan firmalara aktarılması işlemi de katma değer vergisine tabidir."

¹⁰²⁵ 13.07.1956 tarih ve 9362 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanan 6802 sayılı Gider Vergileri Kanunu'nun 28/1'nci maddesi aşağıdaki gibidir.

Madde 28-

(3297 sayılı Kanunun 16'ncı maddesiyle değişen şekli) Banka ve sigorta şirketlerinin 10/6/1985 tarihli ve 3226 sayılı Finansal Kiralama Kanununa göre yaptıkları işlemler hariç olmak üzere, her ne şekilde olursa olsun yapmış oldukları bütün muameleler dolayısıyla kendi lehlerine her ne nam ile olursa olsun nakden veya hesaben aldıkları paralar banka ve sigorta muameleleri vergisine tabidir.

15'tir (6802 s. Kanun md.33/1).¹⁰²⁶ Uygulamada kambiyo işlemleri üzerinden alınan BSMV kambiyo gider vergisi olarak da adlandırılmaktadır.

B. Kambiyo İşlemlerinde BSMV Uygulaması

Banka tarafından satın alınan bir dövizin elden çıkarılması sırasında, banka lehinde bir gelir doğabilmektedir. Diğer bir ifade ile döviz ticareti dolayısıyla banka lehine kur farkı geliri doğabilmektedir. Söz konusu işlemde BSMV konusunda girebilecek iki işlem aynı anda söz konusu olabilmektedir.

- Doğan kur farkı gelirinin lehe alınan para olmasından dolayı bu tutar üzerinden BSMV hesaplanması,
- Döviz satış işleminin kambiyo işlemi olması dolayısıyla satış bedeli üzerinden kambiyo gider vergisi alınması,

Diğer bir ifade ile döviz satış işleminden aynı anda iki ayrı vergi alınması gerektiği ileri sürülebilmektedir. Bize göre ortada bir vergi kanunu ve bir işlem olduğuna göre, vergilendirme tekniğinin bir gereği olarak bir vergi alınması gerekir. Ancak Kanunun düzenleme zafiyetinden ötürü, bu konuda geçmişte yoğun tartışmalar yaşanmıştır.

Diğer taraftan 06.07.1994 tarih ve 4008 sayılı Kanunla Gider Vergileri Kanunu'nun 29. maddesine eklenen (o) ve (p) bentleriyle eklenen hükümlerle zorunlu devirler ve arbitraj¹⁰²⁷ muameleleri BSMV'den istisna edilmiştir.¹⁰²⁸ Söz konusu yasal

¹⁰²⁶ Bakanlar Kurulu, 6802 s. Kanunun 33'ncü maddesinde %15 olan BSMV oranını %1-%15, % 0,1 olan kambiyo gider vergisi oranını ise %0 - %0,1 arasında belirleme yetkisini haizdir. 2008/13459 sayılı BKK ile 01.05.2008 tarihinden geçerli olmak üzere kambiyo gider vergisi oranı sıfır olarak belirlenmişken, 98/11591 sayılı BKK ile 02.09.1998 tarihinden itibaren genel BSMV oranı %5 olarak belirlenmiştir. Bankalar arası mevduat, para piyasası işlemleri, repo senetleri, devlet tahvili ve hazine bonusu satış işlemleri, TMO ve KOSGEB ile ilgili çeşitli krediler ile T.C. Merkez Bankası tarafından ihraç edilen senetlerle ilgili işlemlerde ise vergi oranı %1 olarak belirlenmiştir. Detaylar için 98/11591, 98/11795, 2002/4506, 2004/7131, 2006/10506, 2006/10865 ve 2007/12392 sayılı BKK'larına bakılabilir (www.gib.gov.tr; Erişim:12.07.2010).

¹⁰²⁷ Arbitraj, para piyasalarındaki kur farklarından yararlanmak ya da yapılacak işlemlere bağlı olarak ortaya çıkan ya da çıkabilecek döviz ihtiyacının giderilmesini teminen gerçekleştirilen ve bir dövizin bir diğer dövize dönüştürülmesi işlemidir (Kırman, s. 239.).

¹⁰²⁸ 6802 sayılı Kanunun 29'ncü maddesinde yer alan hükümler aşağıdaki gibidir (www.gib.gov.tr Erişim:09.05.2008).

düzenleme öncesinde gerek vergi idaresi gerekse Danıştay arbitraj işlemlerinin BSMV'ne tabi olduğu görüşündedir.¹⁰²⁹

1994 öncesi dönemde çıkarılan 83 numaralı Gider Vergileri Genel Tebliği'nde Türk Parası Kıymetini Koruma Hakkındaki Kararlar ve bu kararlara dayanılarak çıkarılan tebliğlere göre bankaların Merkez Bankası'na yapacakları zorunlu döviz devirlerinin kambiyo satışı sayılarak % 0,1 (binde 1) oranında BSMV'ne tabi tutulacağı, bunun dışında, döviz alış kuru ve satış kuru arasında ortaya çıkan bir müspet fark olması halinde bu müspet fark üzerinden de ayrıca % 5 Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi alınmayacağı belirtilmiştir.¹⁰³⁰ İdare konuyla ilgili verdiği daha yeni bir tarihli özelgede de, kambiyo satışlarında bedelin tamamı üzerinden % 0,1 oranında BSMV hesaplanması yeterli olup banka lehine alım-satım arasındaki farktan banka lehine doğan kur farkı üzerinden BSMV hesaplanmaması gerektiği ifade edilmiştir.¹⁰³¹

o) (4008 sayılı Kanununun 35'inci maddesiyle eklenen bent) Bankaların, yetkili müesseselerin, özel finans kuruluşlarının ve PTT'nin Türk Parası Kıymetini Koruma Hakkındaki Kararlar ve bu kararlara dayanılarak çıkarılan tebliğlere göre Merkez Bankasına yapacakları zorunlu döviz ve efektif devirleri,
p) (4008 sayılı Kanununun 35'inci maddesiyle eklenen bent) Arbitraj muameleleri ve bu muameleler sonucu lehe alınan paralar,

¹⁰²⁹Nedim Türkmen, "Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisinden İstisna Edilen İşlemler", **Mali Çözüm**, Sayı 36, 1996, s.39.

¹⁰³⁰ 21.8.1990 tarih ve 20612 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanan 83 nolu Gider Vergileri Kanunu GT'nin konuyu açıklayan kısmı aşağıdaki gibidir.

"Matrahı belirleyen 31 inci maddesiyle banka ve sigorta muameleleri vergisinin matrahı, 28 inci maddede yazılı paraların tutarı olup, kambiyo alım ve satım muamelelerinde kambiyo satışlarının tutarı bu verginin matrahı kabul edilmiştir. Aynı Kanununun 33 üncü maddesinde ise banka ve sigorta muameleleri vergisi nispeti % 5, kambiyo muamelelerinde matrahın binde biri olacağı, hükme bağlanmıştır.

İncelenmesinden de görüleceği üzere; Kanun koyucu, kambiyo muameleleri dışında kalan banka muamelelerinde verginin doğması için her iki şartın gerçekleşmesini yani, bir muamele yapılmasını ve lehe para kalmasını şart koştuğu halde, kambiyo muamelelerinde bu şartı aramamış, sadece kambiyo satışının yapılmasını verginin doğması için yeterli görmüştür.

Vergi nispetinin, genel banka muamelelerinde % 5 ve kambiyo muamelelerinde % 01 olarak farklı tespit edilmesinin amacı da budur.

Buna göre kambiyo satışlarının vergilendirilmesinde, satış bedelinin alış kurunun üzerinde olup olmaması, bu satıştan banka lehine bir para kalıp kalmaması hususu önem arz etmemektedir. Yukarıda belirtilen açıklamalardan da anlaşılacağı üzere; döviz satım muamelesi ile tek bir muamele yapılmakta ve bu kambiyo muamelesi Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisine tabi tutulmaktadır.

Bu nedenle;

1 - Bankaların, yetkili müesseselerin ve özel finans kuruluşlarının Türk Parası Kıymetini Koruma Hakkındaki Kararlar ve bu kararlara istinaden çıkarılan tebliğler gereğince, Merkez Bankasına yapacakları zorunlu döviz devirlerinin kambiyo satışı kabul edilerek, devredilen satış tutarı üzerinden binde bir oranında vergi hesaplanması gerekmektedir.

2 - Kambiyo satışında satış tutarı üzerinden % 01 kambiyo muameleleri vergisi dışında, ayrıca döviz alış kuru ve satış kuru arasındaki müspet fark üzerinden % 5 banka ve sigorta muameleleri vergisi ödenmesi gerekmemektedir."

¹⁰³¹ GGM Özelgesi, Sayı. B.07.0.GEL.0.56/5609-1227 (**Vergi Sorunları**, Sayı.173, Şubat 2003, s.189-190.)

"Esasen aynı konuda Bakanlığımızda öteden beri oluşan görüş; döviz satışlarında, yalnız döviz satış tutarı üzerinden % 01 kambiyo gider vergisinin ödeneceği, aradaki müspet farkın vergilendirilmeyeceği şeklindedir.

Bu durumda, konu ile ilgili Bakanlığımız görüşü ile adı geçen bankalar yeminli murakıplarının raporlarında belirtilen görüş arasında çelişki bulunmaktadır.

Diğer taraftan, Arbitraj uygulamasıyla ilgili olarak yapılan vergi istisnası düzenlemesinden önceki bir döneme ilişkin olarak Danıştay tarafından verilen bir kararda, döviz alım satımının % 0,1 oranında kambiyo işlem vergisine tabi olması gerektiği Danıştay tarafından da kabul edilmiştir.¹⁰³²

Öte yandan Danıştay, bankaların Merkez Bankası'na yaptıkları zorunlu döviz ve efektif devirlerinde T.C. Merkez Bankası'nca günlük olarak tespit edilen alış kurlarının değil, döviz devreden banka lehine ve piyasa koşulları da göz önünde bulundurularak tespit edilen özel kurların uygulandığını, bankaların bu kurlar üzerinden yapılan devirlerden kâr sağladıktan ve kazançlarını beyannamelerine dahil ettikleri, bu nedenle kanuni zorunlulukla da olsa maliyetinin üzerinde bir satış söz konusu olduğuna ve satışta bazı unsurların ya da hususların Merkez Bankası'nca tek yanlı olarak belirlenmesinin devir işleminin “satış” niteliğini değiştirmeyeceğine, dolayısıyla vergiye tabi tutulması gerektiğine karar verilmiştir.¹⁰³³

Arbitraj ile vergi istisnası düzenlemesinde verilen bir özalgede peşin (spot) ve forward ve swap olarak adlandırılan vadeli döviz işlemlerinden kaynaklanan arbitraj işlemleri ile bu işlemler sonucunda ortaya çıkan kur farklarının 6802 sayılı Kanunun 29/p düzenlemesi uyarınca BSMV'ne tabi olmadığı ifade edilmiştir.¹⁰³⁴ Öte yandan

Bu nedenle, uygulama birliğinin sağlanabilmesi açısından, 6802 sayılı Gider Vergileri Kanunu'nun 31. ve 33. maddelerindeki hükümler uyarınca, kambiyo satış tutarının vergiye matrah alınması ve bu tutar üzerinden sadece % 01 vergi oranının uygulanması, ayrıca kur farkından vergi alınmamasının uygun olduğu ve raporların da buna göre düzenlenmesi gerektiği düşünülmektedir.”

¹⁰³² Türkmen, s.40. Ayrıca konuya ilişkin Danıştayın bir kararı da aşağıdaki gibidir. (Dnş.7.D., T.25.01.2000, E.1999/76, K.2000/153, (www.mevbank.com, Erişim:15.07.2008))

“Bu durumda; davacı banka tarafından, 6802 sayılı Kanunun 29'uncu maddesinin (p) bendi hükmüyle arbitraj işlemlerinin banka ve sigorta muameleleri vergisinden istisna edilen işlemler arasına alındığı dönemden daha önceki dönemlerde gerçekleştirilen, arbitraj niteliğindeki swap işlemleri nedeniyle, % 01 oranında ikmalen yapılan banka ve sigorta muameleleri vergisi tarhiyatı ile kusur cezası kesilmesi yolunda tesis edilen işlemde isabetsizlik bulunmadığından, cezalı tarhiyatın iptali istemiyle açılan davayı reddeden mahkeme kararında isabetsizlik görülmemiştir.”

¹⁰³³ Dnş.7.D., T. 15.4.1993, K..1993/1459. (Arif Şimşek, “Bankaların Arbitraj Muameleleri ve Zorunlu Döviz Devirleri”, **Yaklaşım**, Sayı:14, Şubat 1994, s. 53.)

¹⁰³⁴ GGM Özelgesi, T.24.01.2001, Sayı. B.07.0.GEL.0.56/5601-269/4683 (**Vergi Sorunları**, Sayı.159, Aralık 2001, s.218.

“[6802 sayılı] Kanun'un istisnaları belirleyen 29 uncu maddesine eklenen (p) bendi ile arbitraj muameleleri ve bu muameleler sonucu lehe alınan paralar 01.08.1994 tarihinden itibaren banka ve sigorta muameleleri vergisinden istisna tutulmuştur.

Gerek döviz pozisyonunu dengelemek, gerekse kur farkından yararlanmak veya harici bir talebi (müşteri talebini) karşılamak maksadıyla bankalar tarafından yapılan döviz tahvil muamelesi bir arbitraj işlemidir. Dolayısıyla, bu işlem üzerinden % 0,1, lehe kalan paralar üzerinden de % 5 oranında banka ve sigorta muameleleri vergisi ödenmemesi gerekmektedir.

Maliye Bakanlığı yayınlamış olduğu 20.07.1995 gün ve 1995/1 sayılı BSMV İç Genelgesi ile bankaların döviz kullanarak altın satın almaları işlemini döviz satışı (kambiyo) işlemi olarak nitelendirmemiştir.¹⁰³⁵ İdarenin her iki görüşü de bize göre doğrudur.

C. Kambiyo Gider Vergisi Tobin Vergisi İlişkisi

Uluslararası piyasalarda döviz kurlarında istikrar sağlama amacıyla tartışılan konulardan bir tanesi döviz alım ve satımlarından düşük oranlı bir vergi alınmasıdır. Uluslararası literatürdeki adıyla Tobin Vergisi, spot döviz alım satım işlemleri üzerine getirilen sabit fakat düşük bir oranlı ad valorem bir vergidir. Söz konusu vergi oranı Tobin tarafından, %0,2, %0,5 ve %1 olarak değişik alternatifler şeklinde önerilmiştir.¹⁰³⁶ Tobin vergisi uygulaması ile spekülatif döviz alım satımlarının caydırılması ve bu sayede döviz piyasalarında istikrar sağlanması hedeflenmektedir. Tobin Vergisi, 1981 Nobel ödüllü ekonomist James Tobin tarafından ilk kez 1972 yılında uluslararası döviz hareketleri üzerinden salınan uluslararası bir vergi olarak öngörülmüştür.¹⁰³⁷

Özellikle uluslararası piyasalarda mevcut döviz riskinin azaltılması amacıyla yapılan swap işleminde de, bir tarafın ihtiyacı olan döviz karşı taraftan alması karşılığında buna tekabül eden başka bir dövizini verilmesi, başlangıçta belirtilen kurdan vade tarihinde tekrar dövizlerinin değişimi şeklinde cereyan eden bir arbitraj işlemi söz konusudur. Bu hükümlere göre, gerek peşin döviz işlemleri (spot) ve gerekse vadeli döviz işlemleri (forward) şeklinde meydana gelen iki ayrı arbitraj işlemi ile arbitraj işlemleri sonucu dövizler arasındaki kur farkından lehe kalan paraların banka ve sigorta muameleleri vergisinden istisna edilmesi gerekmektedir.”

¹⁰³⁵ 1995/1 sıra nolu Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi İç Genelgesinin ilgili kısmı aşağıdaki gibidir.

T.20.07.1995, Sayı.39993 (www.gib.gov.tr), Erişim:09.05.2008)

“Görülebileceği üzere, kambiyo muameleleri hariç olmak üzere, banka muamelelerinde, verginin doğması için, bir muamelenin yapılması ve lehe para kalması şartları birlikte aranmaktadır. Buna karşılık kambiyo muamelelerinde bu şartlar aranmamış, verginin doğması için sadece kambiyo satışının yapılması yeterli görülmüştür.

Anılan hükümlere göre;

1- T.C. Merkez Bankası'ndan veya altın borsasından alınan altın için ödenen dövizler altın alımına yönelik olup gerçek anlamda döviz satışı mahiyetinde olmadığından muamelenin banka ve sigorta muameleleri vergisine tabi tutulmaması gerekmektedir.

2- Döviz satışı muamelelerinde ise döviz satış tutarı üzerinden % 01 oranında banka ve sigorta muameleleri vergisi ödenmesi gerekmektedir.

Diğer taraftan, döviz satışı sırasında döviz satış kurunun vergi dahil olarak tespit edilmesi halinde banka ve sigorta muameleleri vergisinin iç yüzde yöntemiyle ayrılıp ödenmesi mümkün bulunmaktadır.

Bilgi edinilmesini ve gereğini rica ederim.”

¹⁰³⁶ Celali Yılmaz, s.35.

¹⁰³⁷ Mahbub ul Haq, Inge Kaul, Isabelle Grunberg, **The Tobin Tax: Coping with Financial Volatility**, Oxford University Press, 1996, s.1.

Yılmaz'a göre, ülkemizde bir zamanlar % 0,1 oranında¹⁰³⁸ uygulanan kambiyo gider vergisi bir anlamda Tobin vergisi olarak kabul edilse de bu verginin uygulanma şekli ve hasılatının çok yetersiz olması Tobin vergisinden sağlanan faydayı sağlamaktan uzaktır.¹⁰³⁹ Diğer taraftan Seviğ'e göre ülkemizde Tobin vergisi benzeri bir vergi uygulanmamış olup Tobin vergisi ile Kaynak Kullanımını Destekleme Fonu arasında bir benzerlik bulunmamaktadır.¹⁰⁴⁰

2009 yılında başlayan küresel ekonomik krizle birlikte G-20 Tobin Vergisi benzeri bir finansal işlemler vergisi tartışılmaya başlanmıştır. Öte yandan Tobin vergisi benzeri bir vergi uygulayan Brezilya'ya sermaye girişi devam etmiş, bu ülkenin para birimi Real ise beklenen kadar değer yitirmemiştir.¹⁰⁴¹

Ülkemizde de zaman zaman Tobin vergisinin uygulanması gerektiği bazı kişilerce savunulmaktadır. Örneğin, Giyim Sanayicileri Derneği Başkanı Cem Negrin, ithalatı caydırıcı, ihracatı teşvik edici bir döviz kuru politikasının uygulanması gerektiğini savunurken, vakit geçirilmeden Tobin vergisinin de uygulanması gerektiğini ifade etmiştir.¹⁰⁴² Diğer taraftan ülkemiz, uluslararası kısa vadeli fon hareketlerinin bir sonucu olarak zaman zaman ciddi ekonomik krizlerle karşılaşabilmektedir. Örneğin yoğun spekülasyon hareketlere maruz kalan Türkiye 1994 ve 2001 krizlerini yaşamıştır. Konu bu açıdan ele alındığında, Tobin vergisi benzeri bir verginin Türk Ekonomisine yararlı olabileceği düşünülmektedir.

D. Dövizli ve Dövizle Endeksli Kredilerde Kur Farkları

Ülkemizde geçerli kambiyo mevzuatı kurallarına göre bankaların Türk Lirası, dövizli veya dövizle endeksli kredi vermeleri mümkündür.

Türk Lirası olarak verilen kredilerde kur farkının doğması mümkün değildir. Banka tarafından lehe alınan paraların (faiz, masraf vb.) ne adla alınırsa alınsın BSMV'ye konu edilmesi gerekir. Öte yandan dövizli ve dövizle endeksli kredilerden

¹⁰³⁸ Sistemde mevcut olan bu vergi için geçerli oran Bakanlar Kurulu tarafından % 0 oranında tespit edilmiştir. Diğer bir ifade ile vergi fiilen uygulanmamaktadır.

¹⁰³⁹ Celali Yılmaz, s.49.

¹⁰⁴⁰ Veysi Seviğ, "Küreselleşme Uzmanı J. E. Stiglitz'in Görüşleri Üzerine", *Dünya*, 11.05.2004, (<http://malihaber.com/modules.php?name=Encyclopedia&op=content&tid=30862>, Erişim:25.07.2010)

¹⁰⁴¹ Servet Yıldırım, "Tobin Vergisi mi Robin Vergisi mi?", *Referans*, 21.07.2010, s.5.

¹⁰⁴² Dünya, "Negrin:Sektörün Kur Prangası Çözülmeli", *Dünya*, T.06.08.2010, s.2.

banka lehine doğan kur farklarının matraha dahil edilip edilemeyeceği veya aleyhe oluşan kur farklarının matrahtan düşülüp düşülemeyeceği konuları Kanunda açık değildir.

Maliye Bakanlığı Türk Lirası kredi türü olarak nitelendirdiği dövize endeksli kredilerde, kredi kurumu lehine oluşan kur farkları üzerinden BSMV hesaplanması gerektiği görüşündedir.¹⁰⁴³ Bir Özelgede, bedeli döviz cinsinden belirlenen poliçelere ait tahsilatlar sırasında sigorta şirketi lehine oluşan farkların banka ve sigorta muameleleri vergisine tabi olduğu ifade edilmiştir.¹⁰⁴⁴

Danıştay Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi ile ilgili olarak vermiş olduğu bir kararında, dövizli borç verilmesi halinde borç verme tarihi ile vade tarihi arasında borç veren (ikrazatçı) lehine oluşan kur farkı gelirinin BSMV matrahına dahil edilmesini uygun bulmamıştır.¹⁰⁴⁵

Bize göre Danıştay kararı hatalıdır. 6802 sayılı Kanununun 28/1 maddesi uyarınca bankaların nakden veya hesaben aldıkları paraların tamamı BSMV'ne tabidir. Kanunda vergiyi doğuran olayın tahakkuk kavramına bağlandığına dönük açık bir belirleme yoktur. Bankanın Türk Lirası cinsinden bir kredi kullandırması halinde,

¹⁰⁴³ 6 numaralı Gider Vergileri Sirküleri, T.11.04.2007, Sayı. Gider Vergileri Kanunu-6/2007-1/BSMV-3.

“Dövize endeksli YTL krediler, bir YTL kredi türü olup anapara ve faiz ödemeleri dövize endekslenmektedir. Bu tür kredide, geri ödeme tarihlerinde belirlenen kredi faiz tutarının yanı sıra anaparaya da kur farkı geliri hesaplanmaktadır.

6802 sayılı Kanun'un 31. maddesi hükmü uyarınca; dövize endeksli kredi işlemlerinde lehe alınan paranın tespiti için yapılacak kur farkı hesaplamalarında, taksit tutarı içindeki anaparanın esas alınması gerekmektedir.

Buna göre, dövize endeksli kredilerde faiz tahakkuk dönemlerinde banka ve sigorta muameleleri vergisinin matrahı, kredi için belirlenen faiz oranına göre hesaplanan faiz tutarı, söz konusu faiz tutarı dolayısı ile oluşan kur farkı ve kredinin açılış tarihi ile faiz tahakkuk dönemleri arasında, ödenen taksit içindeki anapara tutarında oluşan kur farklarının toplamından meydana gelmektedir.”

¹⁰⁴⁴ GİB Özelgesi, T.13.9.2004, Sayı. 42655 (Veysi Seviğ, Bumin Doğrusöz, “Yurtdışındaki İnşaat Gelirinin Yüzde 5'i Götürü Gider Olarak Hesaplanır”, **Referans**, T. 28.05.2008)

“Sigorta şirketlerinin döviz cinsinden düzenlemiş olduğu poliçelere ait bedellerin döviz cinsinden peşin veya taksitler halinde tahsil ederken lehine oluşan kur farkını da banka ve sigorta muameleleri vergisine tabi tutması gerekir.”

¹⁰⁴⁵ Dnş.VDDGK, T.15.02.2002, E.2001/478, K.2002/48, (**Vergi Sorunları**, Sayı.171, Aralık 2002, s.122).

“Dosyada bulunan vergi inceleme raporundan, yükümlünün döviz (Amerikan doları ya da Alman markı) veya döviz karşılığı Türk parası olarak borç verdiği tespit edilerek borç paranın verildiği tarih ile tahsil edildiği tarih arasında geçen süreye ilişkin kur farkı hesaplandığı ve hesaplanan kur farkı üzerinden banka ve sigorta muameleleri vergisi salındığı anlaşılmıştır.

Ülkemizde yaşanan yüksek enflasyon nedeniyle Türk lirasında meydana gelen değer kaybı dolayısıyla borç ve alacak ilişkilerinde yabancı para kullanımı yaygınlaşmıştır. Değer kaybını önlemek amacıyla, Türk lirası yerine istikrar kazanmış yabancı ülke parası bulundurulması ile, bir başka şahsa borcun yabancı para cinsinden verilmesi ve aynı tutarda yabancı para olarak geri alınması arasında bir fark bulunmamaktadır.

Bu itibarla, yükümlü tarafından borç paranın verildiği tarih ile borcun ödendiği tarih arasındaki süreçte meydana gelen kur farkının vergi matrahına dâhil edilmesinde ... isabet görülmemiştir.”

bankanın tahsil ettiği veya hesaben aldığı faiz tutarının tamamı üzerinden BSMV hesaplanması gerekmektedir. Bu nedenle BSMV’de vergiyi doğuran olay lehe para almanın gerçekleşmesidir. Dolayısıyla faiz ve kur farkı tutarının toplamı üzerinden BSMV hesaplanması gerektiğini düşünüyoruz.

III. DAMGA VERGİSİNDE KUR FARKLARI

A. *Damga Vergisi Hakkında Genel Açıklama ve Damga Vergisi’nde Hesaplamalarda Esas Alınacak Kurlar*

488 sayılı Damga Vergisi Kanunu’na¹⁰⁴⁶ (DVK) ekli (1) sayılı tabloda yazılı kağıtlar¹⁰⁴⁷ aynı tabloda belirtilen oran veya tutarlar üzerinden damga vergisine tabidir (DVK md.1/1, md.14/1). Damga vergisinin mükellefi kâğıtları imza edenlerdir (DVK md.3/1).

Bir tür işlem vergisi olan, *Damga Vergisi nispi veya maktu olarak alınır. Nispi vergide, kağıtların nevi ve mahiyetlerine göre, bu kağıtlarda yazılı belli para, maktu vergide kağıtların mahiyetleri esastır. Belli para terimi, kağıtların ihtiva ettiği veya bunlarda yazılı rakamların hasıl edeceği parayı ifade eder* (DVK md.10). Maktu damga vergisinde, vergi tutarları Türk Lirası olarak belirlendiğinden, kur farkları olgusundan söz edilemez. Bu nedenle kur farkları ancak dövizli olarak yabancı para cinsinden düzenlenen ve nispi oranda vergiye tabi kağıtlarda ortaya çıkabilir. Öte yandan nispi vergilendirmeye konu yabancı para ile düzenlenen kağıtlarda, kağıdın üzerindeki yabancı paraların Türk Lirası karşılıklarının hesaplanmasında bu paraların Maliye Bakanlığı’nca tayin ve ilan edilen kurları esas alınır (DVK md.12). Halen ülkemiz uygulamasında, Maliye Bakanlığı üç ayda bir VUK Genel Tebliği aracılığı ile döviz kurlarını ilan etmektedir. Diğer taraftan konuya ilişkin olarak yayınlanan 35 seri numaralı Damga Vergisi Genel Tebliği’nde, yabancı para cinsinden düzenlenen kağıtlarda verginin matrahı, kağıdın düzenlendiği tarihteki T.C. Merkez Bankası’nca

¹⁰⁴⁶ 488 sayılı Damga Vergisi Kanunu 11.07.1964 tarih ve 11751 sayılı Resmi Gazete’de yayınlanmıştır.

¹⁰⁴⁷ DVK’nun 2/2’nci maddesinde kağıtlar terimi, “yazılıp imzalamak veya imza yerine geçen bir işaret konmak suretiyle düzenlenen ve herhangi bir hususu ispat veya belli etmek için ibraz edilebilecek olan (5228/59-4/a maddesi ile 31.7.2004 tarihinden itibaren değişen ibare) belgeler ile elektronik imza kullanılmak suretiyle manyetik ortamda ve elektronik veri şeklinde oluşturulan belgeleri ifade eder” şeklinde düzenlenmiştir.

tespit ve ilan olunan döviz satış kuruna göre hesaplanan tutar olarak tespit edilmiştir.¹⁰⁴⁸ Bize göre, damga vergisi tutarının, vergiyi doğuran olayın gerçekleştiği tarihteki döviz kurlarına bağlanması oldukça isabetli bir kanuni düzenlemedir. Ancak, Maliye Bakanlığı'nın vergi uygulamalarında ağırlıklı olarak döviz alış kurunu esas aldığı düşünüldüğünde,¹⁰⁴⁹ damga vergisi uygulamasında istisnai bir durum yaratılarak daha yüksek olan döviz satış kurunun benimsenmesi bir çelişkidir. Bizce, dövizli olarak düzenlenen kağıtların Türk Lirasına çevrilmesinde döviz alış kurlarının esas alınması vergi uygulamalarında yeknesaklık sağlanması amacıyla daha uygun bir yöntem olurdu.

B. Sözleşmenin Değiştirilmesi Halinde Ortaya Çıkan Kur Farklarının Damga Vergisi Kanunu Karşısındaki Durumu

Kağıtların düzenlenmesinin damga vergisine tabi olmasının yanı sıra, damga vergisine tabi sözleşmelerin değiştirilmesi veya devri hali de damga vergisine tabidir. Konuya ilişkin olarak DVK md.14/2'de yer alan düzenleme aşağıdaki gibidir.

“Belli parayı ihtiva eden mukavelenamelerin değiştirilmesi halinde artan miktar aynı nispette vergiye tabidir. Bunların devri halinde aslından alınan verginin dörtte biri alınır.”

Yukarıda yer verilen kanun metninden sözleşmelerin değiştirilmesi halinde, artan miktar aynı nispette vergiye tabidir. Örn. yapılan iş miktarının artması, fiyatın yükseltilmesi gibi sebeplerle sözleşmede yer alan toplam bedelin yükselmesi nedeniyle oluşan değer artışları da aynı oranda damga vergisine tabidir. Örneğin sözleşmenin 100.000 USD olan bedeli 120.000 USD olarak yeniden belirlenmişse, 20.000 USD tutarındaki artış için damga vergisi hesaplanmalıdır. Damga vergisi hesaplanmasına esas kur sözleşmenin değiştiği tarihteki kur olmalıdır. Diğer taraftan, sözleşmenin

¹⁰⁴⁸ 21.12.1998 gün ve 23560 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 35 seri numaralı Damga Vergisi Genel Tebliği'nin ilgili bölümü aşağıdaki gibidir. (Kaynak: www.gib.gov.tr Erişim:25.04.2008)

4) Vergiye tabi kağıdın yabancı para cinsinden düzenlenmesi halinde ise kağıt üzerinde yer alan dövizin, kağıdın düzenlendiği tarihteki T.C. Merkez Bankası'na tespit ve ilan olunan cari döviz satış kuruna göre bulunacak Türk Lirası karşılığı üzerinden damga vergisi hesaplanacaktır. Damga vergisi miktarının "azami tutarı" aşp aşmadığı hususunun buna göre dikkate alınacağı da tabiidir.

¹⁰⁴⁹ Maliye Bakanlığı vergi uygulamalarında istisnai durumların dışında döviz alış kurlarının esas alınması görüşündedir. Diğer taraftan Gümrük İdaresi tarafından toplanan Gümrük Vergisinde uygulama farklıdır. 4458 sayılı Gümrük Kanunu'nun 30'ncü maddesi düzenlemesi aşağıdaki gibidir.

“Madde 30– Eşyanın gümrük vergisine esas alınacak kıymetinin Türk Lirası olarak beyanı zorunludur. Fatura veya diğer belgelerde yazılı yabancı paralar, gümrük yükümlülüğünün doğduğu tarihte yürürlükte olan T.C. Merkez Bankası döviz satış kurları üzerinden Türk Lirasına çevrilir.”

değişikliği, başta hesaplanan matrahın da yeniden hesaplanması anlamına gelmemelidir. Aksi bir yorumla, sözleşmenin değiştiği tarih itibariyle matrahın yeniden hesaplanması oluşacak kur farklarından da damga vergisi alınması anlamına gelir. Biz böyle bir yorumun geçerli olduğunu düşünmüyoruz.

C. Sözleşmenin Devri Halinde Ortaya Çıkan Kur Farklarının Damga Vergisi Kanunu Karşısındaki Durumu

Yukarıda yer verilen DVK md.14/2 düzenlemesinden görüldüğü üzere, bir sözleşmenin taraflarından birinin değişmesi halinde, daha önceden vergilendirilen kağıt ikinci kez vergilendirilecek ancak ikinci vergilendirmede geçerli vergi oranı, bu işle için geçerli oranın $\frac{1}{4}$ 'ü olarak uygulanacaktır. Diğer taraftan, dövizli bir bedel ihtiva eden ve damga vergisine tabi bir sözleşme, düzenleme tarihinden bir süre sonra devre konu olduğu takdirde, ikinci kez vergiye tabi tutulacaktır. Ancak bu ikinci vergileme aşamasında doğması muhtemel kur farkı artış veya azalışlarının hesaplanan damga vergisi üzerinde bir etkisinin olup olmadığı konusu tartışmalıdır. Konuyu bir örnekle açıklamakta yarar bulunmaktadır.

Örnek: A ile B arasında 1 Şubat (kur 1,50 TL) tarihinde 100.000 USD tutarlı bir sözleşme düzenleniyor. 1 Mayıs (kur 1,60 TL ve alternatif olarak 1,30 TL) tarihinde sözleşmenin taraflarından B, sözleşmeden doğan bütün hak ve yükümlülüklerini X'e devrediyor. Diğer bir ifade ile sözleşme 1 Mayıs tarihinden itibaren A ve X arasında devam ediyor. Hesaplama aşağıdaki tabloda gösterilmiştir.

Döviz miktarı	Kur	Matrah (TL)	Vergi Oranı	Hesaplanan Damga Vergisi (TL)	1/4 oranındaki vergi (TL)
100.000,00 USD	1,50	150.000,00 TL	0,825%	1.237,50 TL	309,38 TL

Yukarıdaki tablodan da görüldüğü üzere, 1 Şubat itibariyle sözleşmenin düzenlenmesi anında 1.237,50 TL damga vergisi ödenmesi gerekmektedir. 3 ay sonra sözleşmenin devri anlamında gerçekleşen değişiklikle birlikte başta hesaplanan verginin $\frac{1}{4}$ 'ü oranında bir tutar yeniden hesaplanmıştır.

Konuya bir alternatif olarak sözleşmenin revizesi sırasında oluşan kurları baz alarak yeni bir matrah ve vergi hesabı da yapılması gerektiği ileri sürülebilir. Bu durumda ortaya çıkacak tablo aşağıdaki gibi olacaktır.

<i>Döviz miktarı</i>	<i>Kur</i>	<i>Matrah (TL)</i>	<i>Vergi Oranı</i>	<i>Hesaplanan Damga Vergisi (TL)</i>	<i>1/4 oranındaki vergi</i>
<i>100.000,00 USD</i>	<i>1,60</i>	<i>160.000,00 TL</i>	<i>0,825%</i>	<i>1.320,00 TL</i>	<i>330,00 TL</i>
<i>100.000,00 USD</i>	<i>1,30</i>	<i>130.000,00 TL</i>	<i>0,825%</i>	<i>1.072,50 TL</i>	<i>268,13 TL</i>

Yukarıdaki tablodan görüldüğü üzere, kur değişimi dolayısıyla orijinal vergi matrahı, buna bağlı damga vergisi tutarları yeniden hesaplanmıştır. Sözleşmenin devrinde ödenecek vergi tutarı kurun artması halinde yükselirken, kurun düşmesi halinde ise azalmaktadır.

Bize göre yukarıdaki ilk tablodaki hesaplama damga vergisi kanununa daha uygundur.

Konuya ilişkin olarak verilen bir özalgede, yabancı para cinsinden düzenlenen bir sözleşmenin tarafının değişmesini sözleşmede değişiklik olarak nitelendirmiş ve bu durumun başlangıçta ödenen damga vergisinin Türk Lirası tutarının dörtte birlik kısmının vergi olarak dikkate alınması gerektiğini ifade etmiştir.¹⁰⁵⁰ Diğer bir ifade ile İdare ilk olarak sözleşmenin imzalandığı anda geçerli kurlara göre hesaplanan tutarın dikkate alınacağını, sözleşmenin devir tarihindeki kurların dikkate alınmayacağını ifade etmiştir.

Bize göre, özalgede yapılan yorum son derece isabetlidir. Aksi durumda, önceden düzenlenmiş olan her hangi bir dövizli sözleşmenin revize edilmesi halinde, toplam matrahın yeniden hesaplanması ve bu tutarın dörtte birlik kısmının matrah olarak dikkate alınması gerekecekti. Kaldı ki aksine bir yorumda kur değişimleri dışındaki, vergi oranları, sözleşme süresi gibi matraha etki eden başka faktörlerin de dikkate alınması gerekecektir. Yukarıdaki özalgedeki idarenin yorumu, dövizli sözleşmelerin devri halinde, oluşan kur farklarının matrahı etkilemeği şeklinde olup, bu yoruma katılıyoruz.

¹⁰⁵⁰ BMVDB Özelgesi, T.17.05.2007, Sayı.8440, (www.bmvdb.gov.tr, Erişim:15.07.2010)

“Bu çerçevede belli bir parayı içeren sözleşmelerin devredildiği hallerde, aslından alınan verginin dörtte birinin alınacağı hüküm altına alınmakta, dolayısıyla daha önce ödenmiş bulunan vergi tutarı ile bağlantı kurulmaktadır.

IV. ÖZEL TÜKETİM VERGİSİNDE KUR FARKLARI

A. Özel Tüketim Vergisi Hakkında Genel Açıklamalar

KDV ihdasından sonra yapılan en büyük vergi reformu olarak kabul edilen düzenlemelerden biri, dağınık bir yapı sergileyen çok sayıdaki vergiyi kaldırıp yerine tek bir vergi getiren Özel Tüketim Vergisi Kanunu (ÖTVK) düzenlemesidir.¹⁰⁵¹ Çeşitli vergilerin kaldırılıp yerine tek bir vergi olarak getirilmesine rağmen, vergileme ölçüleri tarh aşaması gibi konularda ÖTVK uygulamasında bir tekdüzelik bulunmamaktadır.

Vergiye tabi mallar ÖTV Kanuna ekli dört farklı listede gösterilmiş olup, maktu ve nispi olarak belirlenen vergilerin tarh aşaması ve ödenme şekli listeler itibariyle farklılıklar göstermektedir. Aşağıdaki tabloda özel tüketim vergisi tarhiyle ilgili bilgiler özet olarak gösterilmiştir (ÖTVK md.1/1).

Tablo 6- Özel Tüketim Vergisinde Listeler İtibariyle Tarh Aşamaları

Liste No.	İçeriği	Vergileme Türü	Tarh Aşaması	Matrah (Md.11)
I	A-Petrol ürünleri (akaryakıt vb.) B-Petrol türevleri	Maktu (Litre ve kilogram esasında tarife)	İthalatçılar veya imal edenler tarafından teslimi	
II	Taşıt araçları (kara, deniz, hava)	Nispi	Kayıt ve tescile tâbi olanların ilk iktisabı, diğerlerinin ithalatı veya imal ya da inşa edenler tarafından teslimi	Hesaplanacak ÖTV hariç, KDV matrahını oluşturan unsurlardan teşekkül eder.
III	A-Alkollü ve alkolsüz içecekler B-Tütün mamulleri	Nispi, ancak asgari maktu tutarlar	İthalatı veya imal edenler tarafından teslimi	A cetveli için, hesaplanacak ÖTV hariç, KDV matrahını oluşturan unsurlardan teşekkül eder. B cetveli için nihai tüketicilere perakende satış fiyatıdır.
IV	Diğer ürünler (Lüks olarak düşünülen parfüm, beyaz eşya vb. ürünler)	Nispi	İthalatı veya imal ya da inşa edenler tarafından teslimi	Hesaplanacak ÖTV hariç, KDV matrahını oluşturan unsurlardan teşekkül eder.

Kaynak: ÖTV Kanunu md. 1 düzenlemesi çerçevesinde tarafımızca hazırlanmıştır.

Böylece, yabancı para cinsinden düzenlenip devredilen sözleşmelere ait kağıtların damga vergisi, düzenlenmesi sırasında geçerli kurdan hareketle ödenmiş bulunan verginin dörtte biri tutarında olacaktır.”

¹⁰⁵¹01.08.2002 tarihinde yürürlüğe giren düzenleme ile Akaryakıt Tüketim Vergisi, Akaryakıt İstikrar Payı Kesintisi, Taşıt Alım Vergisi, Ek Taşıt Alım Vergisi, motorlu taşıtlar için ödenen; Çevre Fonu, Trafik Tescil Harcı, Eğitime Katkı Payı, Özel İşlem Vergisi, tütün ürünleri, alkollü içkiler ve kolalı içecekler üzerinden alınan Ek Vergi, Savunma Sanayi Destekleme Fonu, Malül, Şehit, Dul ve Yetim Payı, Eğitim, Gençlik, Spor ve Sağlık Hizmetleri Vergisi, Mera Fonu ve Federasyon Payı, lüks mallar üzerinden alınan yüzde 26 ve yüzde 40 oranındaki KDV uygulamadan kaldırılmıştır. (Özdemir ve Çelen, s.23.)

B. Kur Farklarının Özel Tüketim Vergisi Matrahına Dahil Olup Olmadığı

ÖTVK md.11’de yapılan atıf sonucunda, ÖTV Kanununda yer alan II sayılı liste (taşıtlar) ile IV sayılı listede yer alan mallar için ÖTV matrahı KDVK md.20 ve devamı hükümlerine göre belirlenmektedir. Matrah belirleme konusunda KDVK’na yapılan bu gönderme dolayısıyla, kur farklarının KDV matrahına dahil olması konusunda yaşanan tartışmalar ÖTV uygulamasına taşınmıştır.

Konuya ilişkin olarak yayınlanan 1 sayılı Özel Tüketim Vergisi Genel Tebliği’nde ortaya çıkan vade farklarının özel tüketim vergisi matrahına dahil edilmesi gerektiği ifade edilirken, kur farkları ile ilgili bir ifade yer almamıştır.¹⁰⁵² Tebliğde öngörülen bu düzenleme uyarınca vadeli araç satan bir firma, senetlerin ödenmemesi, tahsilat sırasında kur farkları çıkması gibi çok çeşitli nedenlerle satılan her bir araçla ilgili olarak ilgili vergi dairesine ayrı ayrı özel tüketim vergisi beyannamesi vermek durumundadırlar. Bu husus mükelleflere ve idareye çok ciddi külfetler getirmektedir.¹⁰⁵³

Korkusuz’a göre, vergiyi doğuran olayın gerçekleştiği anda bilinmesi mümkün olmayan kur farkı tutarlarının özel tüketim vergisi matrahına dahil edilmemesi gerekir.¹⁰⁵⁴ Özdemir ve Çelen’e göre, mevcut yasal düzenlemelere ve buna göre yapılan yorumlara göre, kur farklarının özel tüketim vergisi matrahına dahil edilmesi gerekmesine rağmen, yapılacak bir yasal düzenleme ile özel tüketim vergisi matrahına vade farkı ve kur farklarının dahil edilmemesi, malın peşin satış bedeli üzerinden ÖTV ve KDV alınması daha yerinde bir uygulama olacaktır.¹⁰⁵⁵

¹⁰⁵² 30.07.2002 tarih ve 24831 sayılı Resmi Gazete’de yayınlanan 1 sayılı ÖTV Genel Tebliği’nin 12.2.1 bölümünde yer alan açıklama aşağıdaki gibidir.

“ (II) sayılı listedeki mallardan kayıt ve tescile tabi olanların ilk iktisabında düzenlenecek (2A) numaralı ÖTV beyannamesi, ilk iktisaptan önce, bu işlemlerin yapıldığı yerde tek vergi dairesi varsa bu vergi dairesine, birden fazla vergi dairesi varsa motorlu taşıtlar vergisi ile görevli vergi dairesine verilecektir. Bu mallar için ilk iktisap işleminden sonra vade farkı uygulanması halinde, vade farkı üzerinden hesaplanacak vergi, ilk iktisaptaki beyannameye atıfta bulunularak, bu beyanname bilgilerine göre düzenlenecek beyanname ile aynı vergi dairesine beyan edilecek ve ödenecektir. Vade farkı için düzenlenen beyanname matrah olarak tahakkuk ettirilen vade farkının yazılacağı tabiidir.”

¹⁰⁵³ Özdemir ve Çelen, s.25.

¹⁰⁵⁴ Korkusuz, s.50-52.

¹⁰⁵⁵ Özdemir ve Çelen, s.32-33.

Konuya ilişkin olarak İdare, kur farklarının ÖTV matrahına dahil olduğu görüşündedir. Bu durum idari uygulamalarda önemli bir güçlük getirmektedir.

Bize göre, özel tüketim vergisine tabi bir malın satışından kaynaklanan vade farklarının ÖTV matrahına dahil olduğu açıktır. Bu çerçevede Genel Tebliğde yapılan açıklama yerindedir. Diğer taraftan dövizli veya dövize endeksli yapılan satışlardan kaynaklanan kur farklarının ise özel tüketim vergisi matrahına dahil edilmesi çok ciddi idari uygulama güçlüklerini beraberinde getirmektedir. Kaldı ki kur farklarının matraha dahil olduğu düşüncesi, kurların düşmesi halinde baştaki matrahın düzeltilmesini, bir anlamda vergi iadesi yapılmasını gerektiren bir durum olacaktır. KDV ile ilgili olarak açıkladığımız görüşlerimizin bir paraleli olarak, kur farklarının ÖTV matrahına dahil edilmemesi gerektiğini düşünüyoruz. Kaldı ki, kur farklarından, KDV'nin aksine tek aşamalı bir vergi olan özel tüketim vergisi alınması nihai vergi yükünü artıran veya azaltan (değiştiren) bir durum olacaktır.

C. Özel Tüketim Vergisinde Asgari Matrah Uygulamasında Kur Farkları

Özel Tüketim Vergisi Kanunu'nun 12/1'nci maddesinin son fıkrasına 5766 sayılı Kanunla eklenen hükümlerle, II sayılı listedeki mallardan alınacak verginin, mükellefin bu malları alış bedeli üzerinden malın tabi olduğu orana göre hesaplanan vergi tutarından az olamayacağı ifade edilmiştir. Bir çeşit vergi güvenlik tedbiri olan bu düzenleme ile muvazaalı yollarla ÖTV matrahının aşındırılması önlenmek istenmektedir. Diğer taraftan uygulamada ithalatçı veya distribütör firmaların bayilerine dövize endeksli faturalar düzenlemek suretiyle araç satışları yaygındır. Özellikle döviz kurlarının düşme eğilimi gösterdiği durumlarda, dövizli hesaba göre kâr edilmesine rağmen Türk Lirası hesaba göre zararla karşılaştığı durumlar olabilmektedir.

Örneğin, bir aracı, distribütör bayisine 30.000 USD, bayi de alıcıya 31.000 USD bedelle satmıştır. USD kurları, aracın bayiye satış aşamasında 1,50 TL iken bayiden alıcıya satış aşamasında 1,40 TL'dir. Bu durumda ÖTV matrahı ne olmalıdır?

Vergiler hariç tutulduğunda, bayiın alış bedeli (30.000 x 1,50=) 45.000 TL iken bayiın satış bedeli (31.000 x 1,40=) 43.400 TL olmaktadır. Bu durumda ÖTV matrahının satış bedeli olan 43.400 TL üzerinden mi yoksa aracın alış bedeli olan 45.000 TL üzerinden mi hesaplanması gerektiği konusu tartışmalıdır.

Konuyla ilgili olarak verilen bir özelgede, ilk tescil sırasında dikkate alınacak olan matrah tutarının, satınalma sırasında geçerli olan kura göre hesaplanan, Türk Lirası satınalma bedelinden daha düşük olamayacağı ifade edilmiştir.¹⁰⁵⁶ Aynı konuda, mesleki bir dergide verilen yanıt da özelgede belirtilene paraleldir.¹⁰⁵⁷ Her iki görüşe göre, örneğimizdeki aracın ÖTV matrahı tutarı 45.000 TL olmaktadır. Diğer taraftan bize göre, her iki görüş de hatalıdır. Vergi güvenlik maddesi olarak öngörülen hükmün, satış anındaki dövizli tutarın, alış anındaki dövizli tutardan daha düşük olmaması şeklinde yorumlamak daha doğrudur. Çünkü ÖTV bir tüketim vergisidir ve bu verginin nihai yüklenicisi alıcıdır. Konunun özelgede ve cevapta belirtilen gibi olması halinde nihai tüketici kanunda ifade edilen vergi oranından daha fazla bir vergiyi ödemek durumunda kalacaktır. Bu durum ÖTVK'nun temel ilkelerine aykırıdır. Öte yandan özelgedeki görüş her zaman için hazine yararına daha fazla vergi tahsil edilmesi sonucunu da doğurmaz. Örneğin kurların yükseldiği durumlarda, yabancı para cinsinden zarar edilen durumlarda dahi Türk Lirası cinsinden artış olabilir.

¹⁰⁵⁶ BMVDB Özelgesi, T.19.09.2008, Sayı.27376. (www.bmvdb.gov.tr, Erişim:13.06.2010).

“Dövizde endeksli olarak satın alınan araçların döviz kurunun düşmesi nedeniyle alış bedelinin altında bir bedelle satılması halinde, alınacak özel tüketim vergisi mükellefin bu araçları alış bedeli üzerinden malın tabi olduğu orana göre hesaplanan vergi tutarından az olamayacağından, özel tüketim vergisi bu araçları satanların düzenledikleri fatura ve benzeri vesikaların üzerinde gösterilen ve döviz cinsinden belirlenen tutarın alış tarihindeki Türk parası karşılığını oluşturan tutar (alış bedeli) üzerinden hesaplanacaktır. İthalatta ise; alış bedeli olarak da ithalatta hesaplanan KDV matrahı esas alınacaktır. Diğer taraftan, aracın satışının gerçekleştiği tarihe kadar söz konusu aracı teslim eden satıcı tarafından indirim yapılması durumunda, alış bedeli üzerinden yapılacak indirimlerin yüzde 10'una kadar olan kısmının VUK hükümleri gereğince belgelendirilmesi koşuluyla alış bedelinden indirilebileceği ve kalan tutarın özel tüketim vergisi matrahına esas alınacağı tabidir.”

¹⁰⁵⁷ Nusret Bulut ve Özcan Konak, s.178.

“Dövizde endeksli olarak satın alınan araçların döviz kurunun düşmesi nedeniyle alış bedelinin altında bir bedelle satılması halinde, alınacak özel tüketim vergisi mükellefin bu araçları alış bedeli üzerinden malın tabi olduğu orana göre hesaplanan vergi tutarından az olamayacağından, özel tüketim vergisi bu araçları şirketinize satanların düzenledikleri fatura ve benzeri vesikaların üzerinde gösterilen ve döviz cinsinden belirlenen tutarın alış tarihindeki Türk parası karşılığını oluşturan tutar (alış bedeli) üzerinden hesaplanacaktır. İthalatta ise; alış bedeli olarak da ithalatta hesaplanan KDV matrahı esas alınacaktır.

SONUÇ

Teknolojideki gelişmeler, Dünya ticaretinin artması, turizmin gelişmesi gibi nedenlerle Dünya genelinde yabancı parası ile yapılan işlemler artmaktadır. Yabancı parasıyla yapılan işlemlerin artmasının bir sonucu olarak da kur farklarının vergilendirmedeki önemi artmaktadır.

Öte yandan Ülkemizde yaklaşık 30 yıl süresince yüksek enflasyon yaşanması, 1980’li yıllarda Türk ekonomisinin daha çok dışa açılması, kambiyo mevzuatının liberalleştirilmesi gibi nedenlerle, Türk ekonomisinde yabancı paralarla yapılan işlemlerin yoğunluğu da oldukça artmıştır. Öte yandan ülkemizde döviz kurlarındaki istikrarın nispeten sağlandığı dönemlerde dahi yapılan sözleşmelerde, düzenlenen senetlerde ve faturalarda, uygulanan fiyatlarda ve bankalara yatırılan mevduatlarda yabancı para kullanımı oldukça yaygındır. Dövizin ve dövize endeksli işlemlerin yaygın kullanımının bir sonucu olarak, Türk vergi uygulamalarında kur farkları dolayısıyla karşılaşılan sorunlar artmıştır. Özellikle enflasyon oranlarının ve Türk Lirası’nın değer kaybının arttığı dönemlerde, ülke ekonomisinin dolarizasyonun artmasıyla birlikte, vergi mevzuatında yaşanan uyumsuzluklar ve problemlerin de arttığı gözlemlenmektedir.

Çalışmamızda vergi hukukunda kur farkları ile ilgili olarak karşılaşılan sorunların önemlileri ortaya konulmaya çalışılmıştır. Bu çerçevede çalışma güncel mevzuatla sınırlı tutulmamış, geçmişte mevzuatta yer alan ancak zaman içinde

Diğer taraftan, aracın satışının gerçekleştiği tarihe kadar söz konusu aracı teslim eden satıcı tarafından firmanıza indirim yapılması durumunda, alış bedeli üzerinden yapılacak indirimlerin %10’una kadar olan kısmının Vergi Usul Kanunu hükümleri gereğince belgelendirilmesi koşuluyla alış bedelinden indirilebileceği ve kalan tutarın özel tüketim vergisi matrahına esas alınacağı tabiidir.”

kaldırılan bazı müesseselerle ilgili tartışmalara, yargı kararlarına, idari görüş ve düzenlemeler ile yazının görüşlerine yer verilmiştir.

Kur farkları konusunda yapılan bu çalışmanın temel amacı, kur farkları konusundaki sorunları ortaya koymak, analiz etmek, değerlendirmek ve sorunlara çözüm üreterek karar alıcılara yardımcı olmaktır. Çalışmanın bölümlerinde ele alınan konularla ilgili detaylı açıklamalara yer verilmiştir. Diğer taraftan bazı önemli konulara da tekrar değinmekte yarar bulunmaktadır.

Dövizli avansların değerlendirilmesi konusu tartışmalı konulardan biridir. Döviz cinsinden verilen avanslar, tekdüzen hesap planında mallara ilişkin hesaplar arasında yer almaktadır. Bu boyutuyla değerlendirilmesi gerektiği savunulurken, bu hesabın özü itibarıyla bir alacak hesabı olduğu bu nedenle yıl sonu kurlarıyla değerlendirilmesi ve oluşan kur farklarının dönem mali tablolarıyla ilişkilendirilmesi gerektiği de savunulmaktadır. Bizim düşüncemize göre, verilen ve alınan avanslar borç niteliğinde olup, her hâlükârda yıl sonu kurlarıyla değerlendirilmeli ve oluşan kur farkları dönem matrahıyla ilişkilendirilmelidir.

Değerlenmesinde maliyet bedeli esasının geçerli olduğu maddi duran varlıklar ile emtianın, satın alması sırasında oluşan kur farklarının ne tür bir işleme tabi tutulacağı konusunda Maliye Bakanlığı birbiriyle çelişkili 163 ve 238 numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği yayınlamıştır. Maliyet bedeli kavramına bir malın işletme bünyesine kadar oluşan maliyetleri ile aktifleştirme anına kadar oluşan maliyetlerin dahil olması gerekir. Aktife girdikten sonra oluşan harcamaların maliyet bedeli ile ilişkilendirilmemesi gerekir. 238 numaralı VUK Genel Tebliğindeki görüşe göre, emtianın “*stoklara girdiği*” tarihe kadar oluşan kur farklarının malın maliyet bedeline dahil edilmesi zorunlu, stoklara girdikten sonra oluşan kur farklarının ise maliyete veya gidere aktarılması ihtiyaridir. Öte yandan, sabit kıymetlerle ilgili olarak yayınlanan 163 nolu VUK Genel Tebliği’nde “*sabit kıymetin iktisap edildiği dönem sonu*”na kadar oluşan kur farklarının maliyet bedeli ile ilişkilendirilmesi zorunludur. Bize göre 238 numaralı genel tebliğdeki görüş daha isabetli olup, sabit kıymetlerle ilgili uygulamanın bu yönde değiştirilmesi gerekir. Öte yandan bu durum 23 numaralı Uluslararası Muhasebe Standardı düzenlemesine de paraleldir.

Menkul kıymet ve iştiraklerin değerleme ölçütü olarak alış bedeli kavramı kullanılmıştır. Diğer değerleme ölçütlerinin aksine bu kavram Vergi Usul Kanununda tanımlanmamış ve konuya ilişkin yasal boşluk yargı kararları ve idari görüşlerle doldurulmuş görünmektedir. Öte yandan iştirak alımlarıyla ilgili katlanılan giderlerin vergi matrahından düşülebilmesine dönük Kurumlar Vergisi Kanunu'nun madde 5/3 düzenlemesi, Gelir Vergisi Kanunu md.40/1'de ifade edilen "*vergiye tabi gelirin elde edilmesi ile ilgili katlanılan giderlerin matrahtan düşülmesi*" şeklinde ilkeyle bir tezat teşkil etmektedir. Bize göre, iştirak alımlarıyla doğrudan ilgili finansman giderlerinin iştirak kazançlarının mutlak istisna edildiği bir dönemde iştiraklerin maliyetiyle ilişkilendirilmesi uygun olacaktır. Ancak bu konuda yasal düzenleme yapılması zorunludur.

Değerleme uygulamasında kur farkları ile bağlantılı önemli bir konu da dövizli türev ürünlerin değerlenmesidir. Ekonomide önemli bir yer tutmasına rağmen, türev ürünlerin muhasebeleştirilmesi ve değerlenmesi konularında yeterli düzenlemeler mevcut değildir. Konuya ilişkin olarak ileri sürülen görüşlere göre, türev ürünler nazım hesaplarda izlenmeli, değerleme konusu yapılmamalı ve dolayısıyla türev ürünler itfa edildikleri anda sonuç hesaplarına aktarılmalıdır. Bize göre, türev ürünlerle ilgili işlemlerin tahakkuk ilkesine göre çözülmesi gerekir. Buna göre dövizle bağlantılı olarak yapılan bir türev işlem sonucunda, bir kişinin bir döviz tutarının kesin alacaklısı veya borçlusuna haline gelmesi halinde, alacaklanılan veya borçlanılan tutar reel hesaplarda izlenmeli ve dönem sonlarında geçerli döviz kurları ile değerlenmelidir. Diğer taraftan, opsiyonlar gibi itfasının ancak vade bitiminde uygulanıp uygulanmayacağı belli olduğu durumlarda ise bu tür türev işlemler nazım hesaplarda izlenmeli ve dönem sonlarında değerleme konusu yapılmamalıdır.

Vergi idaresinin bir yönlendirmesi sonucu, kur farkları için fatura düzenlenmektedir. Bir kararıyla Danıştay tarafından da uygun bulunmayan bu uygulama bize göre hatalıdır. Faturanın dövizli olarak düzenlenmesi halinde, doğacak kur farkı için bir belge düzenlenmesine ihtiyaç yoktur. Çünkü bu durumda alıcı fatura ve geri plandaki sözleşme dolayısıyla dövizli tutarda borçlanmıştır. Kaldı ki dövizli faturaya istinaden alıcı borçlarını dövizli olarak izleyebilmekte ve oluşan kur farklarını

maliyet, gider veya gelir olarak kayıtlarında dikkate alabilmektedir. Bu nedenle kur farkları için fatura düzenlenmesi gereksiz bir işlemdir. Gereksiz olan bu işlem nedeniyle ülke genelinde çok sayıda fatura düzenlenmekte ve kaynaklar israf edilmektedir.

Dövizli olarak verilen ve alınan avansların değerlendirilmesine yönelik uygulamada tartışmalar ve ihtilaflar bulunmaktadır. Bize göre avansların alacak veya borçlar gibi değerlendirilmesi gerekir. Gerekçe ne olursa olsun, alınan bir avans, alan yönünden her halükarda bir borçtur. Avansı alan bir işi yapma taahhüdüne girmiştir. Bu nedenle her halükarda, avansı verene karşı bir borç altına girmiştir. Benzer şekilde avansı veren yönünden de verilen değer her halükarda bir alacaktır. Avansların normal bir alacak veya borçtan tek farkı, prensip olarak verilen paranın geri alınması yerine, bir hizmet veya mal alınmasıdır. Ancak bu durum avansın bir alacak veya borç vasfını ortadan kaldırmaz. Diğer taraftan, dövizli bir avans ileride alınacak fiyatı dövizli belirlenen bir mal veya hizmet için verilmiştir. Kural olarak da malın teslimi aşamasında, teslim tarihindeki kurlara göre söz konusu mal fatura edilecektir. Ancak avansların değerlendirilmesine dönük tereddütlerin ortadan kaldırılması amacıyla yasal bir düzenleme yapılmasında yarar bulunmaktadır.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 70-74'ncü maddelerinde düzenlenen gayrimenkul sermaye iratlarının elde edilmesinde genel ilke tahsilat (fiili tasarruf) ilkesi olmakla birlikte, gelecek yıllara ait olarak peşin tahsil edilen kiralarda elde etmede ise tahakkuk ilkesi geçerlidir. Tahsilat ilkesinin geçerli olduğu durumlarda, dövizle yapılan tahsilatlarda, tahsilat anındaki kurun esas alınması gerekir. Öte yandan gelecek yıllara ait peşin tahsil olunan kiralar ilgili buldukları yılların kirası sayılır (GVK md.72/3). Gelecek yıllara ait dövizli kiraların peşin tahsil edilmesi halinde, kiranın tahsil tarihindeki döviz kurunun mu yoksa kiranın ait olduğu dönemde cari olan kurların mı esas alınması gerektiği, kira hasılatının döviz olarak tutulması halinde oluşan kur farkı kâr ve zararlarının iradın tespit edilmesinde geçerli olup olmadığı konuları GVK'nda açık değildir. Bizim düşüncemize göre, kiraların ait olduğu dönemlerde geçerli olan döviz kurlarının esas alınması gerekir.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 75/2-5'nci maddesinde yabancı para cinsinden ihraç edilen tahvil ve hazine bonosu anaparalarında oluşan değer artışları ile GVK mük. md.

81/5 uyarınca, dar mükellefler tarafından yetkili kamu kurumlarına haber vermek suretiyle Türkiye'ye sokulan paraların kur farkları gelir kavramına dahil değildir. Ayrıca Gelir Vergisi Kanunu'nun geçici 67/1-3 maddesi ve Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 15/1-c maddesi düzenlemelerine göre, menkul kıymetlerin döviz cinsinden ihraç edilmesi halinde kur farkından meydana gelen artışlar tevkifat matrahının tespitinde dikkate alınmamaktadır. Bu hallerin dışında Gelir Vergisi Kanunu'nda ve Kurumlar Vergisi Kanunu'nda kur farkları ile ilgili bir istisna bulunmamaktadır. Diğer taraftan idari uygulamalarla, çeşitli kur farklarına da gelir vergisi istisnası tanınmıştır. Örneğin, yabancı para cinsinden yapılan mevduatlarda, kurların yükselmesi dolayısıyla mudi lehine kur farkı gelirleri oluşmaktadır. Söz konusu kur farkı gelirleri gelir kavramı içerisinde düşünülmeyle vergi konusu yapılmamaktadır. Bizim düşüncemize göre, mevduat sahiplerine dönük bu tür bir vergi istisnası tanınmak isteniyorsa, bunun mutlaka Gelir Vergisi Kanunu'nda yapılacak bir düzenleme ile yapılması gerekir. İdari uygulama ve düzenlemelerle vergi istisnası mahiyetindeki düzenlemelerin yapılması Anayasa'nın 73'ncü maddesine düzenlenen kanunilik ilkesine aykırıdır.

Diğer taraftan, türev ürünlerden kaynaklanan ve bir anlamda kur farkı geliri olarak ifade edilen gelirlerin, vergiye tabi gelir kavramına girip girmediği tartışmalıdır. Danıştay bir kararında forward işleminden kaynaklanan kur farkı gelirini ticari kazanç olarak kabul etmemiştir. Keza aynı geliri menkul sermaye iradı veya diğer kazanç ve irat olarak vergilendirmenin de Gelir Vergisi Kanunu hükümlerine göre mümkün olmadığı görüşündeyiz. Bu çerçevede, türev ürünlerden oluşan gelirlerin vergilendirilmek istenilmesi halinde, Gelir Vergisi Kanunu içerisinde bir yasal düzenleme yapmakta yarar bulunmaktadır.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 42-44'ncü maddelerinde, yıllara sari inşaat işlerine ilişkin, özel bir vergilendirme sistemi öngörülmüştür. Gelirin yıllık olması ilkesine bir istisna getiren bu düzenleme, kur farkları konusunda da tartışmalara yol açmaktadır. Dövizli hakediş alacaklarının değerlendirilmesi, alınan hakedişlerin dövizli olarak bankada tutulması, işin yapılması nedeniyle dövizli kredi kullanılması gibi nedenlerle yıllara sari inşaat işlerinde kur farkları ile ilgili tartışmalar yaşanmaktadır. Ancak yaşanan bu tartışmalar, kur farkından daha çok yıllara sari inşaat işi kapsamında sayılan veya

sayılmayan bir faaliyetin sonuçlarının nasıl dikkate alınması gerektiği şeklindedir. Bizim düşüncemize göre, yıllara sari inşaat işlerine dönük özel vergilendirme rejiminin gözden geçirilmesinde yarar bulunmaktadır.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 94 ile Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 15 ve 30'ncu maddelerinde vergi kesintisi (stopaj, tevkifat) düzenlemeleri yer almaktadır. Söz konusu düzenlemelere göre, belli kişilerin madde kapsamı ödemeleri nakden veya hesaben yaptıkları sırada, vergi kesintisi yapmaları gerekmektedir. Öte yandan daha önceden avans olarak ya da hesaben ödemesi yapılan bir tutarın nakden ödenmesi sırasında oluşan kur farklarından gelir vergisi kesintisi yapıp yapılmayacağı konusu tartışmalıdır. Danıştay hesaben ödeme sırasında vergi kesintisi yapılan konularda, ödeme sırasında ortaya çıkan kur farklarından vergi kesintisi yapılması yönündeki tarhiyatlara onaylamamıştır. Bize göre kur farklarından vergi kesintisi yapılacağına ilişkin Gelir Vergisi ve Kurumlar Vergisi Kanunlarında bir düzenleme bulunmamaktadır. Öte yandan Danıştay içtihatları da düşünüldüğünde, kur farkı ödemeleri üzerinden vergi kesintisi yapılmaması gerekir.

Dövizli bir tutarın örtülü sermaye olarak şirkete konulması halinde, bu tutarın değerlendirilmesi sonucunda aleyhe oluşan kur farklarının kurumlar vergisi matrahından düşülüp düşülemeyeceği konusu mülga Kurumlar Vergisi Kanunu döneminde oldukça yoğun bir şekilde tartışılmıştır. Bu dönemde İdare, örtülü sermaye üzerinden ödenen kur farklarının gider yazılamayacağı görüşüyle, yargının kararları aksi yönde istikrar kazanmıştır. Diğer taraftan, 2006 yürürlüğe giren 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nda örtülü sermaye üzerinden hesaplanan kur farklarının gider yazılamayacağı kanun metninde açıkça yer almaktadır. Bu düzenleme örtülü sermaye uygulamasında kur farkı konulu tartışmaları büyük ölçüde sonlandırmıştır. Ancak buna rağmen örtülü sermaye mahiyetindeki borçlanmalar dolayısıyla borçlu lehine oluşan kur farklarının kurumlar vergisi matrahına dahil edilip edilmemesi konusu tartışmalıdır. Maliye Bakanlığı'nın bizim de katıldığımız görüşüne göre, örtülü sermaye kullanan firmalarda Türk Lirasının değer kazanması sonucunda oluşan kur farkları kurumlar vergisi matrahının tespitinde dikkate alınmayacaktır.

Serbest bölgelerde faaliyet gösteren mükelleflerin kazançları, 3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu'nun geçici 3/1-a maddesi uyarınca gelir ve kurumlar vergisinden istisnadır. Söz konusu istisna tutarına, bölgede bulunan kurumların elde ettikleri kur farkı gelirlerinin dahil olup olmadığı konusu tartışmalıdır. Konuya ilişkin olarak, 1 nolu Kurumlar Vergisi Kanunu Genel Tebliği'nde, serbest bölgeler istisnasının bir kazanç istisnası olduğu, serbest bölge faaliyetlerinden doğan alacaklara ilişkin kur farkı ve vade farkı gelirlerinin de istisna kapsamında değerlendirileceği, ancak Tebliğde belirtilen hallerin dışında paraların faiz, repo vb. faaliyetlerde değerlendirilmesinden elde edilen faiz, kur farkı vb. gelirlerin istisnaya konu edilemeyeceği ifade edilmiştir. Diğer bir ifade ile İdare, kur farklarından elde edilen gelirlerin, doğrudan doğruya faaliyetle ilgili olmayanlarını vergi istisnası kapsamında değerlendirmemiştir. Diğer taraftan idarenin bu yorumunu Danıştay da uygun bulmuştur. Bize göre, kur farkları asli gelirin tabi olduğu esasa bir arada değerlendirilmelidir. Bu nedenle kazanç istisnası mahiyetindeki işlemlerde, bir anlamda tali faaliyet olan finansal faaliyetler istisna kapsamında değildir. Bu nedenle atıl fon olarak bulunan ve bankaya yatırılan mevduatın faizinin ve kur farkı gelirinin, istisna kapsamında değerlendirilmemesi uygun olacaktır. Dolayısıyla İdare ve Danıştay'ın konuya ilişkin kararını yerinde buluyoruz.

Teknoloji geliştirme bölgelerinde faaliyet gösteren kurumların bu faaliyetleri 4691 sayılı Kanunun geçici 2'nci maddesi uyarınca gelir ve kurumlar vergisinden istisna olup istisna tutarına, elde edilen kur farkı gelirlerinin istisna tutarına dahil edilip edilmemesi gerektiği konusu tartışmalıdır. İdare, teknoloji geliştirme bölgelerinde faaliyet gösteren mükelleflerin, bilanço aktiflerin değerlendirilmesinden kaynaklanan kur farkı gelirleri olağanüstü gelir olarak kabul edilmek suretiyle kur farkı gelirleri istisna kapsamında değerlendirilmemiştir. İdarenin bu konudaki görüşü, serbest bölgelerle ilgili olana paraleldir.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5/(1)-f bendi düzenlemesine göre, mükelleflerin iştirak ve duran varlıklarını elden çıkarması halinde, maddede belirtilen koşulların bulunması halinde elde edilen gelirin %75'i kurumlar vergisinden istisnadır. Konuya ilişkin olarak 1 numaralı Kurumlar Vergisi Kanunu Genel Tebliği'ne göre, gayrimenkul satışında kazanç, satış işlemi ile birlikte oluşacak ve istisna kapsamındaki

satışa ilişkin alacaklar için alınan faiz, komisyon ve benzeri gelirler istisna kazancın tespitinde dikkate alınmayacaktır. Bu nedenle, bedelin dövizli veya dövize endeksli belirlenmesinden kaynaklan kur farkları istisna kapsamında dikkate alınmayacak ancak gelir veya gider olarak işlem görecektir. Tebliğde yapılan düzenlemeye katılıyoruz.

Kur farklarının katma değer vergisine tabi olup olmadığı Türk vergi mevzuatında tartışmalı konulardan biridir. Maliye Bakanlığı'nın konuya ilişkin görüşü zaman içinde farklılıklar gösterse dahi, 105 numaralı Katma Değer Vergisi Kanunu Genel Tebliği uyarınca, mal satışı veya hizmet ifası işlemlerinde bedelin geç tahsil edilmesinden kaynaklanan kur farkları vade farkı mahiyetinde olduğu ve bu tutarın katma değer vergisi matrahına dahil edilmesi gerektiği görüşü kabul edilmiştir. Diğer taraftan Danıştay kararları genellikle genel tebliğ görüşünün aksi yöndedir.

Yurt içi teslim ve hizmetlerde, kur farklarının katma değer vergisine tabi olması gerektiğini düşünen İdarenin uygulamalarına göre, kur farkı için geçerli olan katma değer vergisi oranı, başlangıçtaki mal teslimi veya hizmet ifası için geçerli olan orandır. İdareye göre değerlemeler sırasında oluşan kur farklarından ötürü katma değer vergisi hesaplanmasına gerek bulunmamaktadır. Maliye Bakanlığı sirküler bazında yaptığı bir açıklamada bedel "*KDV hariç belirlenmişse*" kur farkı ile ilgili KDV matrahının dış ıskonto yöntemiyle, bedel "*KDV dahil belirlenmişse*" iç ıskonto yöntemine göre katma değer vergisi matrahının hesaplanması gerekir. Maliye Bakanlığı, satıcı aleyhine oluşan kur farklarının da alıcı tarafından düzenlenecek bir fatura ile düzeltilmesi gerektiği görüşündedir.

Bizim düşüncemize göre, yurt içi teslim ve hizmetlerde kur farklarının, katma değer vergisine tabi tutulması uygulaması oldukça hatalıdır. Kur farkı bir hizmet değildir. Ayrıca dövizli işlemlerde KDV, KDVK md.26'da öngörüldüğü şekilde vergiyi doğuran olayın meydana geldiği anda matrah hesaplanmalı, değerlendirme, ödeme vb. bir şekilde sonradan ortaya çıkan kur farkları hiç bir şekilde katma değer vergisi matrahı ile ilişkilendirilmemelidir. Diğer taraftan kur farklarının mal teslimi veya hizmet niteliğinde olmaması nedeniyle, kur farkları için bir belge düzenlense dahi düzenlenen belgede katma değer vergisi hesaplanmaması gerekir. Öte yandan son dönemde ortaya çıkan yargı kararlarında da kur farklarının katma değer vergisine tabi tutulmaması

konusundaki görüşler ağırlık kazanmaya başladığı düşünüldüğünde, kur farklarına KDV uygulaması konusundaki Maliye Bakanlığı görüşünün değiştirilmesinin uygun olacağı görüşünü taşımaktayız.

İdarenin ve pek çok yazarın paylaştığı düşünceye göre, örtülü sermaye uygulamasında örtülü sermaye için hesaplanan kur farkı üzerinden katma değer vergisi hesaplanması ve bu kur farkının kanunen kabul edilmeyen gider sayılmak suretiyle hesaplanan katma değer vergisi tutarlarının KDVK md.30/d uyarınca indirim yasağına konu edilmesi gerekir. Bu durum indirim hakkını kısıtlaması dolayısıyla, katma değer vergisi uygulamasında vergi adaletsizliğine ve ekonomik anlamda çifte vergilendirmeye yol açmaktadır. Öte yandan, örtülü sermayenin olduğu anda borç veren ve kullanan arasındaki ilişkinin sermaye tahsisine dönüştüğü bu nedenle, işlemin katma değer vergisine tabi tutulmaması gerektiği şeklinde görüşler de mevcuttur. Diğer taraftan konuya ilişkin bir yargı kararına henüz rastlanmamıştır. Bizim düşüncemize göre, örtülü sermaye mahiyetindeki faizler için KDV hesaplanması ancak bu KDV'nin KDVK md.30/d uyarınca indirim yasağına konu edilmemesi hakkaniyete ve KDVK'nun sistematığına uygun bir çözümdür. Konuya ilişkin açık bir yasal düzenleme yapılmasında yarar bulunmaktadır. Ancak, Maliye Bakanlığı'nın KDVK md.29/4'te yer alan mevcut yetkisini kullanarak, çıkaracağı bir genel tebliğ ile de sorunun çözümüne katkıda bulunmasının mümkün olduğunu düşünüyoruz.

Maliye Bakanlığı vergi güvenliğini sağlama gerekçesiyle Katma Değer Vergisi Kanunu md. 9'daki yetkiyi kullanmak suretiyle, pek çok yurt içi işlemde, katma değer vergisi tevkifatı uygulamasını yaygınlaştırmıştır. Bedeli dövizli belirlenen ve tevkifata konu işlemlerde kur farkı problemleri ortaya çıkmıştır. Konuya ilişkin olarak İdarenin görüşüne göre, tevkifata konu işlem bedelinin dövizli olarak belirlenmesi halinde, satıcı lehine oluşacak kur farklarının da vergi kesintisi uygulamasına konu edilmesi gerekir. Bu çerçevede, satıcı lehine oluşan kur farklarının vergi kesintisi uygulamasına konu edilirken, satıcı aleyhine oluşanların ise tevkifat uygulanmayan katma değer vergisi kısmı için düzeltme yapılması gerekir. Esasen bu uygulama, tevkifat sistematığı ile uyumludur.

KDVK md.21/c düzenlemesi uyarınca, ithal edilen malla ilgili olarak gümrük beyannamesinin tescil tarihine kadar oluşan kur farklarının ithalattaki katma değer vergisi matrahına dahil edilmesi gerekir. Bu tarihten sonra oluşan kur farklarının ise matrahla ilişkilendirilmemesi gerekir. Bu şekildeki uygulama idari görüş ve yargı kararlarıyla istikrar kazanmıştır. İthalatta ödenen mevcut uygulamanın yasal düzenlemeye uygun olduğu görüşünderiz.

Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi, 6802 sayılı Gider Vergileri Kanunu'nun 28'nci maddesiyle düzenlenmiştir. Söz konusu düzenlemeye göre, banka vb. kurumların elde ettikleri her türlü gelir Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisine tabidir. Bu çerçevede, Maliye Bakanlığı bankalar lehine oluşan kur farkı gelirlerinin bu vergi kapsamında vergilendirmesi gerektiği görüşünü taşıırken, vergi yargısı aksi yönde karar vermiştir. Bize göre Maliye Bakanlığı'nın yorumu daha doğrudur.

35 sayılı Damga Vergisi Kanunu Genel Tebliğ uyarınca, yabancı para cinsinden düzenlenen kağıtlarda damga vergisinin matrahı, kağıdın düzenlendiği tarihteki T.C. Merkez Bankası'nca tespit ve ilan olunan döviz satış kuruna göre hesaplanan tutara göre tespit edilmektedir. Öte yandan damga vergisine tabi sözleşmelerin değiştirilmesi veya devri hali de damga vergisine tabidir. Damga Vergisi Kanunu md. 14/2 düzenlemesi uyarınca, sözleşmenin değiştirilmesi halinde artan miktar aynı nispette vergiye tabidir. Sözleşmenin devri halinde ise aslından alınan verginin dörtte biri tutarında vergi alınır. Söz konusu yasal düzenlemeler çerçevesinde, damga vergisine tabi bir sözleşmenin dövizli tutarının artması halinde artan tutarın arttığı tarih itibarıyla geçerli olan döviz kurlarına göre damga vergisine tabi tutulması gerekir. Ayrıca, dövizli bir sözleşmenin tarafının değişmesi halinde ise başlangıçta hesaplanan damga vergisi tutarının dörtte birinin dikkate alınması gerekir. Bu nedenle sözleşme dövizli dahi olsa, sözleşmenin devri halinde başlangıçta hesaplanan vergi tutarı baz alınmalı, kur farkları damga vergisine konu edilmemelidir.

Özel Tüketim Vergisi Kanunu'nun 11'nci maddesinde yapılan atfın bir sonucu olarak, nispi oranda özel tüketim vergisine tabi II ve IV sayılı listelerde sayılan mallar için ÖTV matrahı, KDVK md.20 ve devamı hükümlere göre belirlenmektedir. Maliye Bakanlığı, katma değer vergisi uygulamasındaki görüşlerine paralel bir şekilde bu

satışlarla ilgili doğan kur farklarının da özel tüketim vergisi matrahına dahil edilmesi gerektiği görüşündedir. Ancak bu görüşün benimsenmesi, uygulamada çok ciddi güçlükleri getirmektedir. Bu nedenle Maliye Bakanlığı'nın konuya ilişkin düzenlemesinin hatalı olduğunu düşünüyoruz.

Diğer taraftan, kur farkları konusunda dünya uygulamalarını ortaya koymak açısından, çalışmanın İkinci Bölümünde Amerika Birleşik Devletleri, Kanada, İngiltere ve Avustralya uygulamaları gözden geçirilmiştir.

ABD, Kanada, İngiltere ve Avustralya uygulamasında, gelirin vergilendirilmesinde normal gelir – sermaye geliri sermaye gelirinin de kısa ve uzun dönemli olarak ayrımı oldukça önemlidir. Gelirin niteliğinin tespitine göre, uygulanacak vergi matrahı ve oranı ile zarar mahsubu gibi temel vergilendirme kuralları değişmektedir. Bu nedenle kur farkı gelir ve giderlerinin niteliğinin belirlenmesi bu ülke uygulamalarında önem taşımaktadır. Bu nedenle söz konusu ülke mevzuatlarında kur farkları konusunun detaylı bir şekilde ele alındığı tespit edilmiştir.

Amerika Birleşik Devletlerinde, 1986 yılında yapılan vergi reform çalışmalarıyla birlikte, kur farkları Amerikan Vergi Kanunu (IRC) alt bölüm J, madde 985-989 arasında, detaylı bir şekilde düzenlenmiştir. ABD'de geçerli genel kurala göre, her bir işlemde elde edilen kur farkları ayrı ayrı hesaplanır ve vergi matrahının tespitinde ait olduğu gelir grubuyla birlikte dikkate alınır. Kur farkının gelir türünün tespitinde genel kural, kur farkını doğuran geri plandaki işlemin tabii olduğu gelir türüdür. Örneğin ticari bir işletme, bir ticaret veya yatırım aktifinin idaresi ile ortaya çıkan kur farkları, normal gelir olarak vergiye tabii tutulur. Ancak sermaye kazancının bir parçasını oluşturan bir yatırımın satın alınmasıyla ilintili olarak gerçekleşen kur farkları, bu yatırımlardaki sermaye kazancının parçası olarak değerlendirilir.

Ayrıca dövizli bir varlık veya borçtan kaynaklanan korunma (risk azaltma) (hedge) amaçlı yapılan işlemlerde oluşan kur farkları ise, ilgili varlıktan doğan gelirle bir arada değerlendirilir.

Ayrıca ABD Vergi Kanununda fonksiyonel para birimi ve bağımsız iş birimi kavramları bulunmaktadır. Bu kavramlar uyarınca, yurt dışında bulunan şubeler

bağımsız iş birimi kavramına uygun oldukları sürece, ilgili ülkelerde geçerli (fonksiyonel) para birimlerine göre defter tutarlar. Bağımsız iş birimi dışındaki mükelleflerin yabancı parası ile defter tutulması mümkün değildir.

ABD uygulamalarına göre, yurt dışındaki vergilerin mahsup edilmesinde, ilgili yıldaki ortalama kurlar esas alınmaktadır.

Kanada vergi sistemi de ABD sistemine benzerlik göstermektedir. Kanada’da defterlerin tutulmasında ve vergi beyanlarının yapılmasında Kanada Doları kullanılmaktadır. Kanada’da elde edilen gelirler normal gelir ve sermaye geliri olarak ikiye ayrılmakta ve bu gelirlerin vergilendirilmesinde farklı esaslar benimsenmektedir. Kanada’da kur farkı gelirlerinin niteliğinin belirlenmesinde, geri planda yatan işlemin niteliği önem kazanmaktadır. Örneğin bir sermaye geliri niteliğindeki bir aktifin elden çıkarılmasından elde edilen gelir, sermaye kazancı olarak vergiye tabi tutulmaktadır.

Kanada’da normal gelirin elde edilmesinde, genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun bir şekilde tahakkuk veya tahsilat ilkelerinden herhangi birisi kullanılabilirken, sermaye kazançlarında ancak tahsilat ilkesi geçerlidir.

İngiltere’de kur farklarına ilişkin olarak oldukça detaylı düzenlemeler yer almaktadır. İngiltere’de 2005 yılında yapılan yasal değişikliklerle, defter kayıtlarının Uluslararası Muhasebe Standartlarına uygun olarak tutulması esası getirilmiştir. Bunun bir sonucu olarak da belirli koşulları taşıyan Şirketlerin yasal defterlerini İngiliz Sterlini dışındaki para birimleriyle tutabilmeleri mümkündür.

İngiltere Kurumlar Vergisi Kanunu’ndaki düzenlemeye göre, yabancı para cinsinden aktifler ve borçlar dönem sonları itibariyle değerlendirilir ve oluşan kur farkı gelir veya giderleri vergi matrahının tespitinde dikkate alınır. İngiliz uygulamasına göre değerlendirilen aktifler arasında, iştirak ve bağlı ortaklıklar da yer almaktadır. Değerleme sırasında oluşan kur farkları kural olarak gelir tablosuyla ilişkilendirilir. Diğer taraftan, yurt dışı iştiraklere yapılan yatırımlardan kaynaklanan kur farkları ile yurt dışı iştiraklerin merkezle konsolidasyonu dışında oluşan kur farkları vergi matrahıyla ilişkilendirilmeyip, yedeklerde izlenmektedir.

İngiltere mevzuatında yer alan eşleştirme kuralları uyarınca, yabancı parasıyla yapılan bir yatırımı finanse etmek amacıyla alınan kredilere ilişkin kur farkları, öncelikli olarak bu aktifin aktif değeriyle karşılaştırılacak ve oluşan kur farkları gelir tablosunda gösterilmeyecek ve şirket rezervlerinde gösterilecektir.

Avrupa Adalet Divanı, İngiltere ile ilgili bir kararında, dövizin fiziki bir mal olmadığına, bu nedenle döviz satım işleminin bir mal satımı yerine hizmet ifası olarak değerlendirilmesine ve döviz satım işlemlerinde matrahın satımı yapanın net geliri olması gerektiğine hükmetmiştir.

2003 yılında Avustralya Gelir Vergisi Değerleme Kanunu'nda yapılan düzenlemelerle kur farkları konusu detaylı olarak düzenlenmiştir. Avustralya'da gelirin vergilendirilmesinde normal gelir – sermaye geliri ayrımı bulunmakta olup, farklı gelir tipleri itibariyle farklı vergilendirme ilkeleri benimsenmiştir. Kur farkı gelirlerine ilişkin beş farklı elde etme durumu düzenlenmiştir.

Avustralya'da kur farklarının vergilendirilmesinde genel kural, geri plandaki aktif varlığın vergilendirilmesinde geçerli olan esaslara göre vergilenmesidir.

Avustralya uygulamasında, seçimlik uygulamaların fazlalığı dikkat çekmektedir. Genel olarak seçimlik uygulamalar, vergi dairesine yazılı başvuru şartını, uygulamadan geri dönülememesini ve başvurunun işlemde önce yapılması unsurlarını içermektedir. Seçimlik uygulama türleri, vergi mükelleflerine uygulanacak kuralları değiştirici niteliktedir. Bu nedenle bir uygulamanın tercih edilmesi, o mükellefin vergi yükünü artışı yönünde bir etki yaratabilmektedir.

Döviz kurlarının istikrar kazanmasıyla birlikte kur farkları konusunda yaşanan sorunların azalması beklenebilir. Ancak kurlar istikrar kazansa dahi ileride kurların tekrar yükselmemesi veya düşmemesinin bir garantisi de yoktur. Bu nedenle kur farkları ile ilgili uygulamaların olabildiğince hem kur düşüşü, hem de kur yükselmesinde hakkaniyete uygun çözümler üretebilecek mahiyette olması gerekir. Öte yandan konuya ilişkin düzenlemelerin uygulamanın karşılaşıacağı maliyetleri ve uygulama güçlüklerini de en aza indirecek şekilde yapılmasında büyük yarar bulunmaktadır.

Diğer taraftan ekonominin dolarize olmasıyla orantılı olarak kur farkları kaynaklı problemler de artmaktadır. Ekonominin daha fazla dolarize olmasına engel olacak diğer düzenlemelerin de yapılması gerekir. Örneğin yurtiçinde yapılacak bir inşaat işi bile zaman zaman yabancı para bedeli üzerinden ihale edilebilmektedir. Bu nedenle devlet ihalelerinde yabancı parayla iş yapma alışkanlığından vazgeçilmelidir. Yurt içi işlemlerde dövizli ödeme ve dövizli havale ve fon transferi uygulamaları kısıtlanmalıdır. Yabancı para cinsinden defter tutulması uygulamasına son verilmelidir.

KAYNAKÇA

KİTAPLAR

- Akdoğan, Mahmut, **Vade Farkı ve Uygulaması**, Ankara, Adalet Yayınevi, 2008.
- Albaş, Hakan, **Paranın Değer Kaybından Doğan Zararın Tazmin Edilebilirliği (BK, m.105)**, Ankara, Seçkin Yayıncılık, Birinci Baskı, 2004.
- Arslan, Çetin ve Mustafa Kırmızı, **Türk Hukukunda Faiz ve Munzam Zarar Açıklama, İctihat ve Mevzuat**, Ankara, Asil Yayın Dağıtım, Kasım 2004.
- Bahtiyar, Mehmet, “Sözleşmede Vade Farkı Kaydı ve Bu Kayda Dayalı Alacağın Hukuki Niteliği,” **Bilgi Toplumunda Ünal Tekinalp’e Armağan**, İstanbul, Cilt 1, 2003.
- Baygın, Cem, **Yabancı Para Üzerinden Borçlanmalar ve Hukuki Sonuçları**, İstanbul, Kazancı Hukuk Yayınları, Yayın No.153, 1997.
- Castagna, Antonio, **FX Options and Smile Risk**, Wiley Finance, West Sussex, United Kingdom, 2010.
- De Nicolo, Gianni, Patrick Honohan ve Alain Ize, **Dollarization of the Banking System Good or Bad?**, The World Bank Development Research Group Finance and International Monetary and Financial System Department, August 2003.
- Domaniç, Hayri, **Türk Ticaret Kanunu Şerhi Cilt:I**, İstanbul:Temel Yayınları, 1988.
- Göle, Celal, “Yabancı Para ile Düzenlenen Çekin Ödenmesinde Karşılaşılacak Hukukî Sorunlar,” **Prof. Dr. Ali Bozer’e Armağan**, Banka ve Ticaret Hukuku Araştırma Enstitüsü, Sayı 331.
- Güneş, Gülsen, **Verginin Yasallığı İlkesi**, İstanbul, Alfa Basım Yayın Dağıtım, 1. Baskı, Temmuz 1998.
- Haq, Mahbub ul, Inge Kaul, Isabelle Grunberg, **The Tobin Tax, Coping with Financial Volatility**, Oxford University Press, 1996.
- Hoffman, William H., James E. Smith ve Eugene Williss, “**Western Federal Taxation 2009, Individual Income Taxes**,” 2008 South-Western Cengage Learning, Mason USA.
- International Financial Reporting Standards (IFRSs) 2008**, İngiltere, International Accounting Standards Committee Foundation (IASCF), 2008.
- Işık, İsmail, **Vergi Muhasebe ve Dış Ticaret Uygulamaları Açısından Serbest Bölgeler**, Ankara, Maliye ve Hukuk Yayınları, 2007.

- Karakoç, Yusuf, **Genel Vergi Hukuku**, Gözden Geçirilmiş Genişletilmiş Üçüncü Bası, Ankara, Yetkin Yayınları, 2004.
- Kırman, Ahmet, **Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi**, Ankara, 1995.
- Kızılot, Şükrü, **Danıştay Kararları ve Özelgeler (Muktezalar)**, Cilt 2, 5, Ankara, Yaklaşım Yayınları.
- Kızılot, Şükrü, **İnşaat Muhasebesi**, Ankara, Yaklaşım Yayınları, 2000.
- Kızılot, Şükrü, **Katma Değer Vergisi Kanunu ve Uygulaması**, Ankara, Yaklaşım Yayınları, 1998.
- Koyuncu, Mesut, **Örtülü Sermaye Örtülü Kazanç Dağıtımı ve Uluslararası Transfer Fiyatlandırması**, İstanbul, Maliye Hesap Uzmanları Derneği, 2005.
- Maç, Mehmet, **KDV Klavuzu**, Elektronik Kitap, www.bdodenet.com.tr, (01.09.2010).
- Maliye Bakanlığı Hesap Uzmanları Kurulu, **Danışma Komisyonu Kararları**, İstanbul, Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayınları, 2007.
- Menkul Sermaye İradı Elde Edenler İçin Gelir Vergisi Beyanname Düzenleme Rehberi**, GİB Yayın No.84, Ocak 2009.
- Öncel, Mualla, Ahmet Kumrulu ve Nami Çağan, **Vergi Hukuku**, Ankara, Turhan Kitabevi, 13. Bası, 2005.
- Özbalcı, Yılmaz, **Gelir Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları**, Ankara, Oluş Yayıncılık, Ocak 2008.
- Özbalcı, Yılmaz, **Katma Değer Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları**, Ankara, 2008, Oluş Yayıncılık.
- Özbalcı, Yılmaz, **Kurumlar Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları**, Ankara, Oluş Yayıncılık, Nisan 2007.
- Özbalcı, Yılmaz, **Sirküler Yargı Kararları**, Ankara, Oluş Mali Hukuk Bürosu, Temmuz 2009.
- Özbalcı, Yılmaz, **Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları**, Ankara, Oluş Yayıncılık, Mayıs 2008.
- Özdemir, Atalay, **Özel Hukukta Paranın Değer Kaybının Giderimi**, Ankara, Turhan Kitabevi, 2004.
- Özön, Mustafa Nihat, **Osmanlıca Türkçe Sözlük**, İnkılap Kitabevi, İstanbul, Mart 1997, 8. Basım.

- Pekcanitez, Hakan, **Medenî Usûl ve İcra-İflâs Hukukunda Yabancı Para Alacaklarının Tahsili**, Genişletilmiş ve yeniden gözden geçirilmiş 3. Bası, Ankara, Yetkin Yayınları, 1998.
- Saban, Nihal, **Vergi Hukuku**, İstanbul, Der Yayınları, 3. Basım, 2005.
- Sabuncu, Faruk ve Filiz Keskin, **Gerçek Kişilerde Para ve Sermaye Piyasası Araçlarından Elde Edilen Gelirlerin Vergilendirilmesi**, İstanbul, Beta Basım, 2005.
- Sonsuzoğlu, Elif, **Türk Vergi Hukukunda Feri’i Borç ve Alacak Olarak Faiz**, İstanbul, Filiz Kitabevi, 2001.
- Şahlanan, Fevzi, “Yabancı Para Borcu ve İşçi Ücretinin Yabancı Para Olarak Belirlenmesi ve Ödenmesi,” **Kenan Tunçomağ’a Armağan**, İÜHF Eğitim Öğretim ve Yardımlaşma Vakfı, İstanbul 1997.
- Şeker, Sakıp, **Dönem Sonu İşlemleri**, Ankara, Yaklaşım Yayınları, 1999.
- Şıklar, İlyas, **Para Teorisi ve Politikası**, Eskişehir, Anadolu Üniversitesi Yayını, Yayın No.1583, 2004.
- T.C. Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü, “**Bir Reformun Anatomisi**,” Ankara, 1998.
- Ünal, Oğuz Kürşat, **Fatura ve İspat Kuvveti**, Ankara, Asil Yayın Dağıtım, 2003.
- Ürel, Gürol, **Güncel Vergi Usul Kanunu Uygulaması**, Ankara, Yaklaşım Yayınları, 2003,
- Vohra, N,D, ve B,R, Bagri, **Futures and Options**, Second Edition, Yeni Delhi, Tata McGraw-Hill, 9.Baskı, 2007.
- Wainman, David, “**Currenty Fluctiation, Accounting and Taxation Implications**,” Second Edition, 1984.
- Yaltı Soydan, Billur, **Hizmet İşlemlerinde Katma Değer Vergisi**, İstanbul, Beta Basım Yayım, 1998.
- Yılmaz, Celali, **Döviz Kuru İstikrarsızlıklarının Azaltılmasında Vergi Politikasından Yararlanılması, Tobin Vergisi**, T.C. Marmara Üniversitesi, Bankacılık ve Sigortacılık Enstitüsü, Yayınlanmamış Doktora Tezi, İstanbul, Haziran 2001.
- Yılmaz, Güneş, **Katma Değer Vergisinde Vergiyi Doğuran Olay Olarak Teslim**, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Marmara Üniversite SBE, Temmuz 2009.
- Yılmaz, Mustafa Kemal, **Döviz Vadeli İşlem Sözleşmeleri (Currency Futures)**, İstanbul, Der Yayınları, 2002.

SÜRELİ YAYINLAR

- “Negrin, Sektörün Kur Prangası Çözölmeli,” **Dünya**, T.06.08.2010.
- Akıl, Mustafa, “Yıllara Sari İnşaat ve Onarım İşlerinden Elde Edilen Faizlerin Vergilendirilme Dönemi,” **Yaklaşım**, Sayı 126, Haziran 2003.
- Akman, Sermet, “Karşılaştırmalı Olarak Alman ve İsviçre-Türk Hukuklarında Yüksek Oranlı Enflasyonun Para Borçlarına Etkisi ve Bu Konudaki Yargısal Kararlar,” **İBD**, Sayı 10, 11.12. 1989.
- Aktan, Coşkun Can, “Ağır Vergi Yüğü ve Yer altı Ekonomisi,” **Vergi Sorunları**, Sayı 125, Şubat 1999.
- Aktaş, Hasan, “Yabancı Para Değerlemesi Açısından Kanunen Kabul Edilmeyen Gider Ödemeleri ve Borçları,” **Vergi Dünyası**, Sayı 135, Kasım 1992.
- Alışkan, Murat, “Ticari İş Niteliğindeki Haksız Fiillerden Doğan Borçlara Avans Faiz Oranı Üzerinden Temerrüt Faizi Uygulaması,” **Legal Mali Hukuk Dergisi**, Yıl 4 Sayı 47, Kasım 2008.
- Alptürk, Ercan, “Yurtdışı Kaynaklı Faturaların Vergisel Boyutu,” **E-Yaklaşım**, Sayı 14, Eylül 2004, www.yaklasim.com.tr, (13.12.2009).
- Anıl, Nihat K, A, İlkem Özcan ve Ayşe Anıl, “Uluslararası Muhasebe Standartlarındaki 2005 Yılı Değişiklikleri,” **E-Yaklaşım**, Sayı 44, Mayıs 2007, www.yaklasim.com.tr, (04.10.2004).
- Anıl, Nihat K, B, Bahadır Aycan ve Ayşe Anıl, “Türkiye Muhasebe Standartları’nın Uluslararası Muhasebe Standartlarına Uyumlaştırılmasında Geline Son Nokta,” **E-Yaklaşım**, Sayı 34, Mayıs 2006, www.yaklasim.com.tr, (04.10.2009).
- Apak, Talha, “Defterlere Başka Dilden Kayıt Yapabilme ve Yabancı Para Birimine Göre Belge Düzenleyebilme İmkânı Getirilmiştir,” **E-Yaklaşım**, Sayı 20, Mart 2005, (www.yaklasim.com.tr, (14.05.2008).
- Arabacı, Mehmet, “Kur Farkı Giderlerinin Satın Alınan İktisadi Kıymet, Emtia, Yatırım İndirimi ve Yıllara Sari İnşaat ve Onarma İşleri Açısından İrdelenmesi,” **Vergi Dünyası**, Sayı 247, Mart 2002.
- Aras, Coşkun, “İthalatta Ortaya Çıkan Kur Farklarının KDV Karşısındaki Durumu,” **Yaklaşım**, Sayı 199, Temmuz 2009.
- Argun, Doğan, “İhracat İşlemleri Sonucunda Oluşan Kur Farklarının Muhasebeleştirilmesi,” **Mali Çözüm**, Sayı 61, Ekim-Kasım-Aralık 2002.

- Arioğlu, Osman, “Yurtdışı İşlerde Vergi Sorunları,” **Vergi Dünyası**, Sayı 235, Mart 2001.
- Arslan, Erdoğan, “Avansların Hukuki Mahiyeti ve Sonuçları-I,” **Yaklaşım**, Sayı 121, Ocak 2003.
- Arslan, Erdoğan, “Kur Farkları Katma Değer Vergisine Tabi Tutulamaz,” **Vergi Dünyası**, Sayı 335, Temmuz 2009.
- Arslan, İsmail, “Yatırım Teşvik Belgesi Kapsamında Kullanılan Kredilere Ait Kur Farkı ve Faizlerin Yatırım Harcaması Açısından Değerlendirilmesi,” **Yaklaşım**, Sayı 98, Şubat 2001.
- Atabey, Mesut, “Yeni 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu’nda Örtülü Sermaye Müessesesi,” **E-Yaklaşım**, Ekim 2008, www.yaklasim.com.tr, (01.11.2009).
- Atay, Tezcan, “Yabancı Para Cinsinden Olan Avansların Değerlemesi,” **Yaklaşım**, Sayı 95, Kasım 2000.
- Ateş, Kamil, “Yurt Dışı İnşaat, Onarım, Montaj İşleri ve Teknik Hizmetlerinde Merkez ve Şube Arasındaki Cari Hesapların Vergilendirilmesinde Yasal Hata,” **Vergi Dünyası**, Sayı 321, Mayıs 2008.
- Ateş, Kamil, “Yurt Dışı Kazanç İstisnası ve Vergi Mahsubu Birlikte Uygulanabilir Mi!,” **E-Yaklaşım**, Sayı 61, Ağustos 2008, www.yaklasim.com.tr, (25.12.2009).
- Atıla, Özkan, “Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarma İşlerinde Dönem Sonu İşlemleri,” **Yaklaşım**, Sayı 180, Aralık 2007.
- Avcı, Özcan, “Mal İthalatından Kaynaklanan Kur Farklarının Finansman Gider Kısıtlaması Karşısındaki Konumu,” **Vergi Dünyası**, Sayı 259, Mart 2003.
- Aydemir, Şinasi, “Yurda Getirilmesi Kambiyo Mevzuatınca Zorunlu Tutulan ya da Serbest Bırakılan İhracat Bedellerinden Kaynaklanan Dövizli Alacakların Değerlemesi,” **Vergi Dünyası**, Sayı 89, Ocak 1989.
- Aydın, Fazıl, “Denizcilik Sektörü ve Vergilendirilmesi,” **Vergi Sorunları**, Sayı 252, Eylül 2009, www.vergisorunlari.com.tr, (27.12.2009).
- Aydın, Selda, “Serbest Bölgelerin Vergisel Boyutu,” **Yaklaşım**, Sayı 90, Haziran 2000.
- Bağdınlı, İ. Halil, “Kur Farklarında Özellik Arz Eden Hususlar,” **Vergi Sorunları**, Sayı 255, Aralık 2009.
- Bağdınlı, İ. Halil, “Serbest Bölgelerin Vergi Sorunları,” **Dünya Gazetesi**, 06.11.2007.
- Bağrıaçık, Atilla, “Yeni Uygulamalar Çerçevesinde Kambiyo ve Vergi Mevzuatına Göre İhracat Hesaplarının Kapatılması,” **Yaklaşım**, Sayı 128, Ağustos 2003.

- Bahar, Cevdet Okan, "Türk Serbest Bölgelerinde Faaliyet Gösteren Mükelleflerin "Geçiş Döneminde" Vergilendirilmesi," **Yaklaşım**, Sayı 196, Nisan 2009.
- Balaylar, Nilgün Acar ve Aylin Abuk Duygulu, "Türkiye'de Para İkamesi Olgusu ve Para Talebinin İstikrarı," **Dokuz Eylül Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Cilt 19, Sayı 2, 2004.
- Barton, GA, "The Recognition of Foreign Currency Gains and Losses in Australian Income Tax Law," **34 U. W. Austl. L. Rev.**,1 (2008-2009).
- Başak, Levent, "Patent Müessesesinin Hukuki Niteliği ve Dar Mükellefiyete Tabi Kurumlara Patent Haklarının Kullanılması Karşılığında Yapılan Ödemelerin Vergilendirilmesi Esasları," **Vergi Sorunları**, Sayı 205, Ekim 2005.
- Batun, Mehmet, "Örtülü Sermaye Üzerinden Hesaplanan veya Ödenen Faiz ve Kur Farklarında KDV," **Vergi Dünyası**, Sayı 333, Mayıs 2009.
- Baykara, Bekir, "Vergi Tarh İşleminin Hukuki Analizi," **E-Yaklaşım**, Sayı 7, Şubat 2004, www.yaklasim.com.tr, (01.03.2010).
- Bekler, Muhittin, "Borçlanma Maliyetlerinin Uluslararası Muhasebe Standardı, Türk Muhasebe Standardı ve Türk Vergi Mevzuatı Bakımından Değerlendirilmesi," **Vergi Dünyası**, Sayı 312, Ağustos 2007.
- Bellek, Münir ve Celal Orka, "Sorular ve Yanıtlar," **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, Şubat 2008, Soru,2, Cevap,2.
- Berksoy, Hidayet, "Opsiyon Sözleşmeleri (Option Contract) ve Vadeli İşlem Sözleşmelerinin (Futures Contract) Özellikleri, İşleyişi ve Vergilendirilmesi-I," **Vergi Sorunları**, Sayı 143, Ağustos 2000.
- Bulut, Nusret ve Özcan Konak, "Sorular & Yanıtlar" **Vergi Dünyası**, Sayı 338, Ekim 2009.
- Büyükdığan, Bülent ve Fatih Dardağan, "Yap İşlet Devret Modeli ve Vergi Kanunlarımızdaki Yeri," **Vergi Sorunları**, Sayı 179, Ağustos 2003.
- Camcı, Ömer, "Yabancı Para ile Ödenecek Bonolar," **İBD**, C.69, Sayı 4-5-6, 1995.
- Canpolat, Mehmet, "Yabancı Para Olarak Alınan Sipariş Avansları Değerleme Konusu Yapılabilir Mi?," **Vergi Dünyası**, Sayı 227, Temmuz 2000.
- Coşgun, Okan "Finansal Kiralama İşlemlerinde Ortaya Çıkan Faiz ve Kur Farklarının Durumu," **Vergi Dünyası**, Sayı 351, Kasım 2010.
- Çalışaneller, Altar, "Transfer Fiyatlandırması-Örtülü Sermaye İlişkisinde Yaşanan Düzeltme Karmaşası ve Bir Öneri," **E-Yaklaşım**, Sayı 200, Ağustos 2009, www.yaklasim.com.tr, (01.11.2009).

- Çatıkkaş, Özgür ve Yıldırım Ercan Çalış, “Kur Değişimi Etkilerinin Türkiye Muhasebe Standardına Göre Muhasebeleştirilmesi İlkeleri,” **E-Yaklaşım**, Sayı 56, Mart 2008, www.yaklasim.com.tr, (04.10.2008).
- Çekçeoğlu, Çiğdem, “Serbest Bölgeler ve Serbest Bölgelerdeki Faaliyetlerin Vergi Mevzuatı Karşısındaki Durumu-II,” **Yaklaşım**, Sayı 117, Eylül 2002.
- Çelik, Celal ve Selim Vural, “Kurumlar Vergisi Mükellefleri Açısından Devlet Tahvilleri ve Hazine Bonosu Faizlerinde Elde Etme,” **Vergi Dünyası**, Sayı 179, Temmuz 1996.
- Çelik, Celal, “Gelir, Kurumlar ve Katma Değer Vergisi’nde Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler,” **Vergi Dünyası**, Sayı 187, Aralık 2000.
- Çelik, Celal, “Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğlerinde Vergi Mevzuatına Aykırı Düzenlemeler, Gelir ve Kurumlar Vergisi Mükelleflerinde Mali Kârın Tespiti,” **Vergi Dünyası**, Sayı 187, Mart 1997.
- Çetin, İlhan, “5520 sayılı Yeni Kurumlar Vergisi Kanunu ile Yeniden Düzenlenen Yurt Dışı Şube Kazancı İstisnası,” **Yaklaşım**, Sayı 164, Ağustos 2006.
- Dayanç, Murat, “Maliye Bakanlığı’na Swap İşlemlerine İlişkin Olarak Verilen Bir Özelgenin Eleştirisi,” **Vergi Dünyası**, Sayı 245, Ocak 2002.
- Demir, Şeref, “İşletmeye Dahil Hisse Senetlerinin Vergisel Boyutları-II,” **Yaklaşım**, Sayı 109, Ocak 2002.
- Dikmen, Birgül ve M, Burçin Dikmen, “Otel İşletmelerine Seyahat Acenteleri Tarafından Verilen Döviz Cinsinden Avansların Değerlenmesi Sonucu Oluşan Kur Farkı Giderlerinin Finansman Gider Kısıtlaması Kapsamında Değerlendirilmesi,” **Vergi Dünyası**, Sayı 266, Ekim 2003.
- Dinçeli, Nuriye, “Mal veya Hizmet Bedellerinin Döviz Olarak Belirlenmesi Hallerinde Oluşan Kur Farkları KDV’ye Tabidir,” **Vergi Sorunları**, Sayı 254, Kasım 2009.
- Doğrusöz, Bumin, “Krizeye Yönelik Bazı Öneriler,” **Yaklaşım**, Sayı 195, Mart 2009.
- Doğrusöz, Bumin, “Örtülü Sermaye Faizinde KDV,” **Referans**, 11.09.2008.
- Doğrusöz, Bumin, “Serbest Bölge Faiz Gelirlerinde Son Durum,” **Referans**, 22.03.2007, www.referansgazetesi.com, (28.05.2007).
- Doğrusöz, Bumin, “Yabancı Para Cinsinden Defter Tutma Ayrıcalığı ve Ayrımcılığı,” **Dünya Gazetesi**, 20.03.2006 www.senaymm.com/makale/20070205131143.doc (14.06.2011).
- Doğrusöz, M, Ezhan, “Vergi Hukukunda Özel Hukukun Yeri ve Hukuk Uygulaması Açısından Önemi,” **Legal Mali Hukuk Dergisi**, Sayı 39, Mart 2008.

- Doyrangöl, Nuran Cömert, "Son Düzenlemelere Göre Finansal Kiralama İşlemlerinin Muhasebeleştirilmesi," **Mali Çözüm**, Sayı 64, Temmuz-Ağustos-Eylül 2003.
- Duman, Ömer, "Şirketin Ortaklarına Döviz Üzerinden Borçlanması ve Bir Danıştay Kararı," **Vergi Dünyası**, Sayı 212, Nisan 1999.
- Dural, Fatih, "Türk Vergi Sisteminde Vade Farkları Sorunu ve Bir Örnek Olayın Değerlendirilmesi," **Yaklaşım**, Sayı 10, Ekim 1993.
- Ekici, M, Hadi, "Opsiyon Kontratlarının Mahiyeti ve Vergi Kanunları Açısından Değerlendirilmesi," **Vergi Dünyası**, Sayı 225, Mayıs 2000.
- Ekşi, Nuray, "Uluslararası Ticarete İlişkin Güncel İki Sorun,Sözleşme Bedelinin Yabancı Para Olarak Ödenmesi ve Yabancı Mahkemenin Yetkisinin Tesisi," **İBD**, C.72, Sayı 10-11-12, 1998.
- Elele, Onur, "Yurt Dışı İnşaat, Onarım, Montaj ve Teknik Hizmetlerden Elde Edilen Kazançlar," **Yaklaşım**, Sayı 177, Eylül 2007.
- Erdem, Haluk, "Örtülü Sermaye Konusunda Yeni Kurumlar Vergisi Kanunu ile Getirilen Hükümler," **Mali Çözüm**, Sayı 76, Haziran-Temmuz 2006.
- Erişti, Murat, "Döviz Piyasalarında Yapılan Swap Options ve Futures İşlemlerinin Vergi Hukuku Açısından İrdelenmesi," **Vergi Dünyası**, Sayı 233, Ocak 2001.
- Erol, Ahmet, "Vergi İşlemlerinde Türk Para Birimi Yerine Başka Para Biriminin Kullanılması ve Türk Parasının Saygınlığı," **Yaklaşım**, Sayı 160, Nisan 2006.
- Ersoy, Adnan, "Kiralama İşleminde KDV Uygulaması," **Vergi Dünyası**, Sayı 265, Eylül 2003.
- Garih, Üzeyir, "İnşaat Sektöründe Sorunlar ve Çözümler," **Yaklaşım**, Sayı 43, Temmuz 1996.
- Gezgin, Burhan, "Şüpheli Alacak Uygulamasında Alacağın Hâsılat Kaydedilmiş Olması Zorunlu Mudur," **Vergi Dünyası**, Sayı 225, Mayıs 2000.
- Gökçe, Erdoğan, "Kira Parası Alacağı Davasında Hatalar Net-Brüt Kira Parası Hesabı Yabancı Para ile Olan Alacak Nasıl Hesaplanır-Faiz Nasıl Hesaplanır-Bilgi Kaynakları Nelerdir?," **İBD**, C.72, 1998.
- Gündoğdu, Burhan, "5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nda Örtülü Sermaye," **Yaklaşım**, Sayı 172, Nisan 2007.
- Güneş, Cengiz, "Yap İşlet Devret Projelerinde Görevli Şirketlere Tanınan Vergi Teşviği," **Yaklaşım**, Sayı 65, Mayıs 1998.
- Güngör, A,Feridun, "Döviz Cinsinden Borçlanılarak Edinilen Hisse Senetlerinin Değerlemesi," **Yaklaşım**, Sayı 91, Temmuz 2000.

- Güzeldal, Ömer, “Enflasyon Muhasebesi Uygulamasında Özkaynakla Çalışmak Avantajlı (mı)?” **E-Yaklaşım**, Sayı 7, Şubat 2004, www.yaklasim.com.tr, (01.02.2009).
- İl, İlhan, “Yıllara Yaygın İnşaat İşlerinde Kur Farklarının ve Faizlerinin Vergilendirilme Dönemi,” **Yaklaşım**, Sayı 47, Kasım 1996.
- İnaltonç, Ceyhan, “Kredi Faizleri ve Kur Farklarında Yeniden Değerleme ve Yatırım İndirimi Uygulaması,” **Vergi Dünyası**, Sayı 216, Ağustos 1999.
- İnan, E, Alpan, “Kur Rejimi Tercihi ve Türkiye,” **Bankacılar Dergisi**, Sayı 40, 2002.
- İnandıoğlu, Savaş, “Para Borçlarında Yabancı Para ile Ödeme ve Yabancı Para Üzerinden Çek Düzenlenmesi,” **İBD**, C,1, Sayı 4-5-6.
- İYMMO, “Grup Şirketleri Arasındaki Kredi İlişkilerinin Örtülü Sermaye Yönünden İncelenmesi,” **Rapor**, 2007/1, 15.01.2007.
- İYMMO, “Kambiyo Mevzuatında Yapılan Son Değişiklik ve Değişiklikten Sonra İhracat İstisnası ile ilgili KDV İadesinde Ortaya Çıkan Tereddütler,” **Rapor**, 15.02.2008.
- İYMMO, “Kur Farklarının KDV Karşısındaki Durumu,” **Rapor**, 07/34, 15 Ağustos 2007.
- İYMMO, **Rapor**, Sayı 2006/54, 15.10.2006.
- Kalkan, T,Tolga, “Emtiaya İlişkin Sonradan Lehte ya da Aleyhte Oluşan Kur Farklarının Durumu-I,” **Yaklaşım**, Sayı 186, Haziran 2008.
- Karacan, Sami, “Vade ve Kur Farklarının KDV Karşısındaki Durumu,” **E-Yaklaşım**, Sayı 58, Mayıs 2008, www.yaklasim.com.tr, (11.12.2009).
- Karadağ, Himmet, “Serbest Bölgeler ve Bazı Vergisel Sorunlar,” **Vergi Dünyası**, Sayı 247, Mart 2002.
- Karadeniz, Salim, “Çeşitli Mevzuatlara Göre Enflasyon Muhasebesi” **Yaklaşım**, Sayı 137, Mayıs 2004.
- Karadeniz, Salim, “Vergi Mevzuatındaki Enflasyona İlişkin Tüm Düzenlemeler 5024 sayılı Kanun ile Yürürlükten Kaldırıldı mı?,” **Yaklaşım**, Sayı 135, Mart 2004.
- Karakış, Şerafettin, “Yeni Kurumlar Vergisi Kanununda Yer Alan Örtülü Sermaye Müessesesi,” **Vergi Dünyası**, Sayı 305, Ocak 2007.
- Karamanlı, Mümin, “Faturaların Döviz Cinsinden Düzenlenmesi,” **Yaklaşım**, Sayı 14, Eylül 1994.

- Karayılmazlar, Ekrem, "Türkiye’de Özel Tüketim Vergisinin Optimal Vergileme İlkeleri Açısından İncelenmesi ve AB ile Uyum Sorunu," **Vergi Sorunları**, Sayı 175, Nisan 2003.
- Kartal, Zihni, "Hizmet İthal Edilir mi?," **Vergi Dünyası**, Sayı 318, Şubat 2008.
- Kartaloğlu, Emre "Örtülü Sermaye Faizinde KDV Tartışması," **Vergi Sorunları**, Sayı 249, Haziran 2009, www.vergisorunlari.com.tr, (25.10.2009).
- Karyağdı, Nazmi, "Lehe Doğan Kur Farkı Bir Gelir Midir?," **Yaklaşım**, Sayı 73, Ocak 1999.
- Kaygusuzoğlu, Mehmet, "Sabit Kıymet Ediniminde Ortaya Çıkan Finansman Giderleri," **Yaklaşım**, Sayı 132, Aralık 2003.
- Kaylan, R,Uğur ve İlker Yazıcı, "Aynı Yabancı Kaynakla İlgili Olarak Farklı Dönemlerde Ortaya Çıkan Kur Giderleri ve Kur Gelirlerinin Muhasebeleştirilme Şeklinin Finansman Giderleri Kısıtlaması Uygulamasına Etkisi," **Yaklaşım**, Sayı 134, Şubat 2004.
- Kılınç, İlker ve Yeter Kılınç, "Gayrimenkullerin Elden Çıkarılması Suretiyle Elde Edilen Kazançların Vergilendirilmesi," **Mali Çözüm**, Sayı 59, Nisan-Mayıs-Haziran 2002, s.128-134,
- Kıratlı, Aydın, "Şüpheli Alacak Karşılığı ile Değersiz Alacak Uygulaması ve Özellik Arz Eden Hususlar-II," **Yaklaşım**, Sayı 169, Ocak 2007.
- Kırıktaş, İlhan, "Döviz Cinsinden Teslimlerle İlgili Özel Durumlar ve KDV Uygulaması," **Yaklaşım**, Sayı 51, Mart 1997.
- Kırıktaş, İlhan, "Masraf Aktarımlarında KDV Uygulaması," **Yaklaşım**, Sayı 119, Kasım 2002.
- Kızılot, Şükrü, "İnşaat İşlerinde, Kur Farklarına %5 Stopaj Uygulanmayacağı," **Yaklaşım**, Sayı 51, Mart 1997.
- Kızılot, Şükrü, "Ortakların, Şirkete Döviz Cinsinden Borç Para Vermesi ve Kur Farkının Gider Yazılması Konusunda Son Gelişmeler," **Yaklaşım**, Sayı 121, Ocak 2003.
- Kızılot, Şükrü, "Yeni Kurumlar Vergisi Kanunu’nda Örtülü Sermaye," **Yaklaşım**, Sayı 164, Ağustos 2006.
- Kiraz, Abdullah, "Süresinden Sonra Yurda Getirilen İhracat Bedeli Dövizlere İlişkin Olumlu Kur Farklarının Değerlemesinde Meydana Gelen Gelişmeler," **Vergi Sorunları**, Sayı 205, Ekim 2005.

- Koç, Selman, “Forward Sözleşmelerinin Hukuki Mahiyeti, Vergi Kanunları Karşısındaki Durumu ve Muhasebeleştirilmesi,” **Vergi Dünyası**, Sayı 219, Kasım 1999.
- Koç, Selman, “Yabancı Para Üzerinden Yapılan Vadeli Satışlarda Kur Farklarının KDV Karşısındaki Durumu,” **Vergi Dünyası**, Haziran 2009, Sayı 334.
- Koçak, Hakkı, “Kurumlar Vergisi Uygulamasında Özellik Arz Eden Hususlar” **Vergi Dünyası**, Sayı 334, Haziran 2009.
- Korkusuz, Mehmet, “Kur Farkları Özel Tüketim Vergisi Matrahına Dahil Mi?,” **Yaklaşım**, Sayı 131, Kasım 2003.
- Koyuncu, Mesut, “Örtülü Sermaye Niteliğindeki Yabancı Para Cinsinden Borçlanmalarla İlgili Olarak Oluşan Kur Farklarının Gider Niteliği,” **Vergi Dünyası**, Sayı 216, Ağustos 1999.
- Kökver, Muzaffer ve Ramazan Yakışıklı, “Yabancı Para Cinsinden Avansların Değerlenmesi,” **Vergi Dünyası**, Sayı 181, Eylül 1996.
- Küçük, Sema, “Taşınmaz ve İştirak Hissesi Satış Kazancı İstisnası-II,” **Yaklaşım**, Sayı 186, Haziran 2008.
- Laule Gerhard ve Robert Weber, “Harmonisation of the Tax Systems in Europe Judgements of the European Court of Justice”, http://www.whitecase.com/files/Publication/9cab222c-8616-4116-a384-867ae59533dc/Presentation/PublicationAttachment/96e6413b-9ce1-404e-8969-8e00250438eb/tax_harmony_english.pdf, Erişim:18.07.2011)
- Maç, Mehmet, “Avans Almanın KDV Doğurmayacağı Prensibine Aykırı Düşen Bir Danıştay Kararı,” **Vergi Dünyası**, Sayı 225, Mayıs 2000.
- Maç, Mehmet, “Dövizli Sipariş Avanslarında Kur Değerlemesi Yapılır Mı?,” **Yaklaşım**, Sayı 103, Temmuz 2001,.
- Maç, Mehmet, “Forward İşlemi Kar veya Zararının Ait Olduğu Dönem, İşlemin Sonuçlandığı Dönemdir,” **Vergi Dünyası**, Sayı 306, Şubat 2007.
- Maç, Mehmet, “Örtülü Kazanç veya Örtülü Sermaye Kapsamında Yüklenilen KDV’lerin İndirim Yasağına Konu Edilmemesi Gerekir,” **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, Ocak 2010, Sayı 73.
- Maç, Mehmet, “Örtülü Sermaye Sayılmaması Gereken Borçlanmalar,” **Vergi Dünyası**, Sayı 305, Ocak 2007.
- Maç, Mehmet, “Yurt Dışındaki veya Serbest Bölgedeki Şube ile İlgili Sermaye Hesabı ve Cari Hesap,” **Yaklaşım**, Sayı 98, Şubat 2001.

- Maç, Mehmet, “Yurt Dışından Alınan Hizmet Bedellerine İlişkin Kur Farkları,” **Vergi Dünyası**, Sayı 257, Ocak 2003.
- McDonald, John D, Ira G., Kawaller, L.G., “Chip” ve Jeffrey P. Haydew, “**The Devil is in the Details, Problems, Solutions and Policy Recommendations With Respect To Currency Translation, Transactions and Hedging,**” http://www.law.uchicago.edu/files/file/The%20Devil%20is%20in%20the%20Details%20-%20Draft%20Article%20for%20Website%20%28John%20McDonald%29_0.pdf.
- McMahor, Martin J. J ve Shepard, Ira B. ve Simmons, Daniel L., “Recent Developments in Federal Income Taxation The Year 2010,” **Florida Tax Review**, Volume 10, 2011, No.9,.
- Meyer, Erika K, Poon, “Foreign Currency Gain Not Eligible For Section 108 Exclusion,” **CP Journal**, Sep96, Vol, 66 Issue 9.
- Mou, Wei-Chin (Michael) ve Brian Ciszczon, “Out of the Ordinary: Capital Gain/Loss from the Sale of a Foreign Currency-Denominated Debt Instrument”, **The Tax Adviser**, July 2007.
- Musaoğlu, Funda, “Yurtdışından Olan Alacaklarda Şüpheli Alacak Karşılığı Ayrılması,” **Vergi Sorunları**, Sayı 132, Eylül 1999.
- Müstehlik, Mehmet, “Örtülü Sermaye Üzerinden mi, Transfer Fiyatlandırması Yoluyla mı Kâr Dağıtım?,” **E-Yaklaşım**, Sayı 61, Ağustos 2008, www.yaklasim.com.tr, (01.11.2009).
- Nazalı, Ersin, “Uluslararası Vergi Anlaşmalarında Royalti (Gayrimaddi Hak) Ödemelerinin Vergilendirilmesi-I,” **Yaklaşım**, Sayı 198, Haziran 2009.
- Nijenhuis, Erika W., “New Tax Issues Arising From the Dodd-Frank Act and Related Changes to Market Practice for Derivatives,” **Colombia Journal of Tax Law**, Vol.2,1.
- Oruç, Ramazan, “Hizmet Bedeli Döviz Cinsinden Belirlenen Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşlerinde Avans ve Hakediş Ödemelerinden Kaynaklanan Kur Farklarında Stopaj Uygulaması,” **Yaklaşım**, Sayı 203, Kasım 2009.
- Oruç, Ramazan, “Hizmet Bedeli Döviz Cinsinden Belirlenen Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşlerinde Avans ve Hakediş Ödemelerinden Kaynaklanan Kur Farklarında Stopaj Uygulaması,” **Yaklaşım**, Sayı 203, Kasım 2009.
- Öğredik, Güray, “Yurt Dışındaki Kurumlarla (Dar Mükellef Kurumlar) Olan İlişkilerde Kur Farklarının ve Avans Ödemelerinin KVK md,24 (Kurumlar Vergisi Tevkifatı) ve KDVK md, 9 (KDV Sorumluluğu) Açısından İncelenmesi,” **E-Yaklaşım**, Sayı 28, Kasım 2005, www.yaklasim.com.tr, (13.12.2009).

- Örmeci Gül, Işıl ve Resul Kurt, “Sorular ve Cevaplar” **Vergici ve Muhasebeciyle Diyalog Dergisi**, Nisan 2009, Cevap 1, www.suryay.com.tr, (13,04,2010).
- Örten, Rezmi, “5024 Sayılı Kanun’a Göre Yapılan Düzenlemelerin Enflasyon Muhasebesi Kuramı ve Standartları Açısından Değerlendirilmesi,” **E-Yaklaşım**, Mayıs 2004, Sayı 10, www.yaklasim.com.tr, (01.02.2009).
- Özandaç, Okan, “Örtülü Sermaye ve Örtülü Kazanç Dağıtım Konularında Verilmiş Danıştay Kararları,” **Vergi Sorunları**, Sayı 146, Kasım 2000.
- Özbalcı, Yılmaz, “Dar Mükellefiyette Türkiye’deki Faaliyetle-Merkez İlişkisi Açısından Alacak-Borç Değerlemesi,” Sirküler II-85, Sirküler T. 08.12.1998, Ankara, Oluş Mali Hukuk Bürosu.
- Özdemir, İbrahim ve Mustafa Çelen, “Vade ve Kur Farklarının Özel Tüketim Vergisi Karşısındaki Durumu,” **Vergi Dünyası**, Sayı 264, Ağustos 2003.
- Özdin, Ali, “Yabancı Para Cinsinden Alınan Avansların Değerlemesi,” **Vergi Dünyası**, Sayı 279, Kasım 2004.
- Özel, Salih, “Avans Kavramı ve Damga Vergisi İlişkisi,” **Yaklaşım**, Sayı 137, Mayıs 2004.
- Özel, Salih, “Döviz Cinsinden Şüpheli Alacaklar ve Uygulama Örnekleri,” **Yaklaşım**, Sayı 128, Ağustos 2003.
- Özel, Salih, “Kur Farkları ve Yeni Muhasebe Sistemine Göre Kayda Alınması,” **Yaklaşım**, Sayı 25, Ocak 1995.
- Öztürk, Bünyamin ve Mustafa Özer, “Yatırım Kredisi Faizleri ve Kur Farklarının Aktifleştirilmesi,” **Vergi Sorunları**, Sayı 171, Aralık 2002.
- Özyer, Mehmet Ali, “Defter ve Belgelerde Kullanılacak Dil ve Faturada Bedelin Yabancı Para Cinsinden Yazılması,” **Yaklaşım**, Sayı 80, Ağustos 1999.
- Özyer, Mehmet Ali, “Yabancı Para ve Yabancı Para Cinsinden Kıymetlerin Değerlemesi,” **Yaklaşım**, Sayı 77, Mayıs 1999.
- Pakel, Nafi, “BK 113 Açısından Vade Farkının Hukuki Niteliği,” **İBD**, C.72, Sayı 10, 11, 12, 1998.
- Pakel, Nafi, “Faturadaki Vade Farkı Kaydının Bağlayıcılığına İlişkin Yargıtay İçtihadı Birleştirme Kararı Üzerine,” **İBD**, C.78, Sayı 1, 2004.
- Pala, Orhan, “Serbest Bölgelerin Vergi Kanunları Karşısındaki Durumu (I),” **Vergi Dünyası**, Sayı 333, Mayıs 2009.
- Parlakkaya, Raif, “Forward Kontratlar ve Muhasebeleştirilmesi-II,” **Mükellefin Dergisi**, Sayı 77, Mayıs 1999,

- Peçen, Ümit, "Arbitraj İşlemleri ve BSMV," **Vergi Dünyası**, Sayı 144, Ağustos 1993.
- Pekdemir, Recep, "Enflasyon Düzeltmesi (Enflasyon Muhasebesi) Ne Getirdi-Ne Götürdü?," **Yaklaşım**, Sayı 153, Eylül 2005.
- Pekdemir, Recep, "Enflasyon Muhasebesi Mi? Yoksa Enflasyon Düzeltmesi Vergisi Mi?," **Yaklaşım**, Sayı 35, Mart 2004.
- Reisoğlu, Seza, "Finansal Kiralama Sözleşmeleri ve Uygulama Sorunları," **Bankacılar Dergisi**, Sayı 48, Mart 2004.
- Rosenfield, Paul ve Frederick Gill, "Applications in Accounting," **Journal of Accountancy**, February 1990, s.103-106.
- Sağlam, Erdoğan, "2007 Yılı Kurumlar Vergisi Beyannamesinin Doldurulması Konusunda Özet Açıklamalar ve Bir Örnek," **Vergi Dünyası**, Sayı 320, Nisan 2008.
- Sağlam, Erdoğan, "Hisse Senedi Edinimi ile ilgili Finansman Giderleri Doğrudan Gider Yazılmalıdır," **Vergi Dünyası**, Sayı 240, Ağustos 2001.
- Sağlam, Erdoğan, "Türk Lirasının Yabancı Paralar Karşısında Değer Kazanmasının (Kur Düşmesinin) Vergisel Sonuçları," **Vergi Dünyası**, Sayı 258, Şubat 2003.
- Sarıgül, Bülent, "Faiz Giderleri ile Kur Farklarının Muhasebeleştirme Usulünün Vergi ve Sermaye Piyasası Mevzuatı Karşısındaki Durumu ve Dağıtılabilir Kar Üzerindeki Etkisi," **Yaklaşım**, Sayı 86, Şubat 2000.
- Sazak, İsmail, "Kur Farkı ve Uygulamada Özelikli Durumlar," **Vergi Sorunları**, Sayı 145, Ekim 2000.
- Sekdur, Mahmut, "Kur Farkı ve Örtülü Sermaye Tartışmasında Farklı Bir Boyut," **Yaklaşım**, Sayı 107, Kasım 2001.
- Seviğ, Veysi ve Bumin Doğrusöz, "Soru-Yanıt, İş Avansı ve Örtülü Sermaye" **Referans**, 26.12.2007.
- Seviğ, Veysi ve Bumin Doğrusöz, "Döviz Olarak Ödenen Malın Faturasında KDV Sabitlenemez," **Referans**, 15.08.2007.
- Seviğ, Veysi ve Bumin Doğrusöz, "İthalatta Oluşan Kur Farkı Vergiyi Etkilemez," **Referans**, T.06.05.2009, www.referansgazetesi.com, (31.10.2009).
- Seviğ, Veysi ve Bumin Doğrusöz, "Şirketlerin Gayrimenkul Satışlarında Kur Farkı İstisnadan Yararlanamaz," **Referans**, 05.08.2009, www.referansgazetesi.com, (31.10.2009).
- Seviğ, Veysi ve Bumin Doğrusöz, "Vadeli Satışlarda Kurun Etkisi," **Referans**, 08.02.2008.

- Seviğ, Veysi, “Dönem Sonunda Mevcut Stoklara Giderlerden ve Kur Farklarından Pay Verilmesi,” **Yaklaşım**, Sayı 12, Aralık 1993.
- Seviğ, Veysi, “İnşaat Taahhüt İşlerinde İki Önemli Sorun,” **Yaklaşım**, Sayı 43, Temmuz 1996.
- Seviğ, Veysi, “İptal Edilen Rezervasyon Bedellerinin (Avansların) KDV’ne Tabi Olup Olmadığı,” **Yaklaşım**, Sayı 168, Aralık 2006.
- Seviğ, Veysi, “Küreselleşme Uzmanı J. E. Stiglitz’in Görüşleri Üzerine,” **Dünya**, 11.05.2004,
(<http://malihaber.com/modules.php?name=Encyclopedia&op=content&tid=30862>, (25.07.2010).
- Seviğ, Veysi, “Örtülü Sermayede KDV,” **Yaklaşım**, Sayı 197, Mayıs 2009.
- Seviğ, Veysi, Bumin Doğrusöz, “Yurtdışındaki İnşaat Gelirinin Yüzde 5’i Götürü Gider Olarak Hesaplanır,” **Referans**, 28.05.2008.
- Sezgi, Önder, “Döviz Cinsinden Düzenlenen Hakedişlerle ilgili Avans Ödemelerinden Kaynaklanan Kur Farklarının Vergi Mevzuatı Karşısındaki Durumu ve Kur Farkları Hakkındaki Düşüncelerimiz,” **Vergi Dünyası**, Sayı 197, Ocak 1998.
- Sezgi, Önder, “Yeni Yasal Değişikliklerin İnşaat Taahhüt İşleri Sektörünü İlgilendiren Yönleri Nelerdir?,” **Vergi Dünyası**, Eylül 1998, Sayı 205.
- Sezgi, Önder, “Yurt Dışı İnşaat Taahhüt İşlerinde Cari Hesap Hareketleri ve Tahsis Edilen Sermayenin Yurda Dönüşünde Ortaya Çıkan Kur Farklarının Vergi Mevzuatı Karşısındaki Durumu,” **Yaklaşım**, Sayı 44, Ağustos 1996.
- Sönmez, Feriştah, “12 No’lu Türkiye Muhasebe Standardı-Kur Değişim Etkilerinin Muhasebeleştirilmesi,” **Mali Çözüm**, Sayı 64, Temmuz-Ağustos-Eylül 2003, s.130-148.
- Sönmez, Feriştah, “14 No,lu Türkiye Muhasebe Standardı Borçlanma Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi-I,” **Yaklaşım**, Sayı 129, Eylül 2003.
- Sönmez, Feriştah, “Kur Değişim Etkilerinin Muhasebeleştirilmesi (25 No’lu SPK Tebliği ile Desteklenmiş Açıklamalar ile Birlikte,” **Vergi Sorunları**, Sayı 207, Aralık 2005.
- Suarez Steve ve Byron Beswick, “Canadian Taxation of Foreign Exchange Gains and Losses,” **Tax Notes International**, January 12, 2009.
- Şeker, Sakıp, “İştirak Hisselerinin Satımında Özellikli Durumlar,” **Yaklaşım**, Sayı 97, Ocak 2001.
- Şeker, Sakıp, “Kur Farkları ve Kredi Faizlerinin Yeniden Değerleme Karşısındaki Durumu,” **Yaklaşım**, Sayı 76, Nisan 1999.

- Şeker, Sakıp, “Serbest Bölgelerdeki İşletmelerin Faaliyet Dışı Gelirlerinde Vergi İstisnası,” **Yaklaşım**, Sayı 155, Kasım 2005.
- Şimşek, Arif, “Bankaların Arbitraj Muameleleri ve Zorunlu Döviz Devirleri,” **Yaklaşım**, Sayı 14, Şubat 1994.
- Şimşek, Harun, “Fatura-Teyit Mektubu-Faturaya İtiraz ve Faturanın İspat Kuvveti,” **Türk Hukuk Sitesi**, http://www.turkhukuksitesi.com/makale_312.htm , (13.2.2008).
- Taniş, Nalan, “Örtülü Sermaye Üzerinden Hesaplanan Faiz ve Kur Farkı ile Transfer Fiyatlaması Nedeniyle Ortaya Çıkan Örtülü Kazancın “Kâr Payı” Olarak Değerlendirilmesinin Devlet Açısından Vergi Kaybına Neden Olacak Sonuçları,” **Yaklaşım**, Sayı 168, Aralık 2006.
- Tarakçı, Hızır, “Finansman Giderlerinden Dönem Sonu Stokta Bulunan Malların Maliyetlerine Pay Verilmesini Gerektiren Teorik ve Yasal Nedenler,” **Vergi Dünyası**, Sayı 148, Aralık 1993.
- Tavşancı, Aykut, “Vergilendirme Yetkisinin Anayasal Sınırları ve 1982 Anayasası,” **Vergi Sorunları**, Sayı 203, Ağustos 2005.
- Tobin, Joseph “**Going From the Frying Pan into the Fire? A Critique of the U,S, Treasury’s Newly Proposed Section 987 Currency Regulations**,” ExpressO, http://works.bepress.com/joseph_tobin/1.
- Tolu, Abdullah, “Bedeli Yabancı Para Cinsinden Belirlenen İşlemler ile Kur Farklarında KDV,” **Mali Çözüm**, Sayı 50, Ocak-Şubat-Mart 2000.
- Tolu, Abdullah, “Borcun Geç Ödenmesi Halinde Ortaya Çıkan Vade Farkı, Faiz ve Kur Farklarına Uygulanacak KDV Oranı,” **Yaklaşım**, Sayı 89, Mayıs 2000.
- Tunç, Mehmet Akif, “TMS-11 Çerçevesinde Yıllara Sari İnşaat İşlerinin Muhasebeleştirilmesi,” **E-Yaklaşım**, Sayı 42, Ocak 2007, www.yaklasim.com.tr
- Türkmen, Nedim, “Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisinden İstisna Edilen İşlemler,” **Mali Çözüm**, Sayı 36, 1996.
- Uçak, Cemalettin, “Yurt Dışı Şube Kazançlarının Vergilendirilmesi-I,” **Yaklaşım**, Sayı 204, Aralık 2009.
- Ufuk, Mehmet Tahir, “Kurumlarda Yurt Dışı İştirak Kazançları İstisnası,” **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, Nisan 2004, www.mevbank.com , (26.12.2009).
- Uslu, Mete, “KDV Kanunundaki İthalat Maddelerine Değişiklik Önerileri,” **Vergi Dünyası**, Sayı 266, Ekim 2003.

- Uzunoğlu, Nihat, “Kur Farklarının KDV Karşıısındaki Durumu (I),” **Vergi Dünyası**, Sayı 268, Aralık 2003.
- Uzunoğlu, Nihat, “Kur Farklarının KDV Karşıısındaki Durumu (II),” **Vergi Dünyası**, Sayı 269, Ocak 2004.
- Ülgen, Soner, “4684 Sayılı Kanunla Yapılan Düzenleme Işığında Maliyet Bedeli Artırımı Uygulamasında Kur Farkları ve Kredi Faizlerinin Durumu,” **Yaklaşım**, Sayı 108, Aralık 2001.
- Ünalın, Sedat, “Yabancı Para Anlaşmalı ve Yıllara Sari İnşaat İhalelerinde Muhasebe Kayıtları,” **Yaklaşım**, Sayı 110, Şubat 2002.
- Yeoh, Daren, “Australia Reforms Financial Assets Taxation,” **International Tax Review**,” November 2009.
- Yerlikaya, G, Kürşat, “Yap-İşlet-Devret Modeli Yabancı Para Kur Farkları İlişkisi ve Türk Vergi Hukuku Bakımından Mahiyeti,” **Vergi Sorunları**, Sayı 190, Temmuz 2004.
- Yıldırım, Servet, “Tobin Vergisi mi Robin Vergisi mi?,” **Referans**, 21.07.2010.
- Yıldız, Mehmet ve Oğuz Çetinkaya, “Yurt Dışı İnşaat İşleri Yapan Kurumların Kazançlarının Belirlenmesi Özelinde Yurt Dışı Şube Kazançlarının Vergilendirilmesinde Kur Farkı Sorunları,” **Vergi Dünyası**, Sayı 251, Temmuz 2002.
- Yıldızhan, Lokman Y ve Songül Kara, “İnşaat İşlerinde Döviz Cinsinden Ödenen Avanslar Nedeniyle Oluşan Kur Farklarında Stopaj Uygulaması,” **Yaklaşım**, Sayı 112, Nisan 2002.
- Yıldızhan, Lokman Y, ve Songül Alpay, “Yurt Dışında Yapılacak İnşaat, Onarma ve Montaj İşlerinin, Şube, Şantiye veya Ortaklık Şeklinde Gerçekleştirilmesi Halinde Uygulanacak Vergileme Hükümleri,” **E- Yaklaşım**, Ekim 2005.
- Yılmaz, Fatih, Ahmet Türel ve Bora Şenyiğit, “Türkiye’de Kur Farkı Kar ve Zararlarının Finansal Raporlaması ve Vergilendirilmesindeki Sorunlar,” **Vergi Sorunları**, Sayı 253, Ekim 2009.
- Yılmaz, Kazım, “Kur Farklarının KDV’ye Tabi Olup Olmayacağı Konusu ve 105 seri numaralı KDV Genel Tebliğı,” **Vergici ve Muhasebeciyle Diyalog Dergisi**, Kasım 2007. www.suryay.com.tr, (15.06.2010).
- Yılmaz, Orhan, “Yasal Temerrüt Faizi,” **İBD**, Cilt 80 Sayı 1, 2006.

DİĞER YAYINLAR

Adalet Bakanlığı İnternet Sitesi, <http://www.mevzuat.adalet.gov.tr/html/1029.html>.

Amerikan Gelir İdaresi (IRS- Internal Revenue Service) İnternet Sitesi, 2007-21, T, 21.05.2007, http://www.irs.gov/irb/2007-21_IRB/ar14.html.

Anayasa Mahkemesi Kararları, www.anayasa.gov.tr.

Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı İnternet Sitesi, www.avdb.gov.tr.

Ankara YMM Odası, <http://www.ankara.ymmo.org.tr/Mevzuat.asp>.

Avrupa Adalet Divanı İnternet Sitesi, <http://curia.europa.eu>.

Avustralya Gelir İdaresi İnternet Sitesi, www.ato.gov.au.

Avusturalya Hukuk Bilgilendirme Kurumu İnternet Sitesi,
http://www.austlii.edu.au/au/legis/cth/consol_act/itaa1997240/.

Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı İnternet Sitesi, www.bmvdb.gov.tr.

CMR Konvansiyonu, www.und.org.tr/public/documan/CMR.pdf , Erişim 06.06.2011.

Cornell Üniversitesi, <http://www.law.cornell.edu> .

Danıştay Kararları, **Danıştay Dergisi**, Sayı 112, 2006.

Danıştay Kararları, **Danıştay Dergisi**, Sayı 115, 2007.

Danıştay Kararları, <http://turmob.org.tr/mevzuat/danistay/05.10.2001.doc>.

Danıştay Kararları, **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, Şubat 2009, www.mevbank.com, (04.12.2009) .

Danıştay Kararları, **Mali Çözüm**, Sayı 49, Ekim-Kasım-Aralık 1999.

Danıştay Kararları, www.diaport.com.tr.

Danıştay Kararları, www.yaklasim.com.tr,

Danıştay Kararları, **Yaklaşım**, Sayı 107, Kasım 2001.

Danıştay Kararları, **Yaklaşım**, Sayı 121, Ocak 2003.

Danıştay Kararları, **Yaklaşım**, Sayı 122, Şubat 2003.

Danıştay Kararları, **Yaklaşım**, Sayı 127, Temmuz 2003.

Danıştay Kararları, **Yaklaşım**, Sayı 136, Nisan 2004.

Danıştay Kararları, **Yaklaşım**, Sayı 139, Temmuz 2004.

Danıştay Kararları, **Yaklaşım**, Sayı 150, Haziran 2005.

Danıştay Kararları, **Yaklaşım**, Sayı 154, Ekim 2005.

Danıştay Kararları, **Yaklaşım**, Sayı 162, Haziran 2006.

Danıştay Kararları, **Yaklaşım**, Sayı 164, Ağustos 2006.

Danıştay Kararları. <http://www.danistay.gov.tr/kerisim/> .

Değer YMM A,Ş.,, 2004/93 nolu Sirküler, 02.08.2008.

Gelir İdaresi Başkanlığı İnternet Sitesi, www.gib.gov.tr .

<http://www.dollarization.org/>.

<http://www.iasplus.com/standard/ias21.htm#0511amend>.

<http://www.mevzuat.adalet.gov.tr/html/697.html>.

<http://www.tbmm.gov.tr/Anayasa.htm>.

IBFD, (The European Comission -Avrupa Birliği Komisyonu), **VAT Survey Financial Services**, s.84
http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/vat/how_vat_works/vat_insurance/vat_survey_financial.pdf.

İngiliz Gelir ve Gümrük İdaresi İnternet Sitesi, <http://www.hmrc.gov.uk/>.

İngiltere Ulusal Arşivi İnternet Sitesi,
<http://www.legislation.gov.uk/ukpga/2009/4/section/475>.

İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı İnternet Sitesi, www.ivdb.gov.tr

İstanbul Yeminli Mali Müşavirler Odası İnternet Sitesi,
<http://www.istanbulymmo.org.tr/iymmo/default.asp>

Kanada Gelir İdaresi İnternet Sitesi. www.cra-arc.gc.ca/.

Mevzuat Portalı, Lebib Yalkın Yayınları, www.mevbank.com.

Resmi Gazete, www.resmigazete.gov.tr .

SEC Basın Açıklaması, For Immediate Release No. 2010-27, “**SEC Approves Statement on Global Accounting Standards**,”
<http://www.sec.gov/news/press/2010/2010-27.htm>.

Serbest Bölgeler Genel Müdürlüğü,

http://www.dtm.gov.tr/dtmadmin/upload/SB/MevzuatKoordinasyonDb/1998_4_sira71.pdf .

Süryay Mevzuat CD, Süryay Sürekli Sanayi ve Tic, A.Ş.

Türk Dil Kurumu, **Büyük Türkçe Sözlük**. <http://www.tdkterim.gov.tr>.

Türk Dil Kurumu, **İktisat Terimleri Sözlüğü**, www.tdkterim.gov.tr.

Türk Dil Kurumu, **Tecim, Maliye, Sayışmanlık ve Güvence Terimleri Sözlüğü**, www.tdkterim.gov.tr.

Türkiye Büyük Millet Meclisi İnternet Sitesi, www.tbmm.gov.tr.

Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu İnternet Sitesi, www.tmsk.org.tr.

Yargı Kararları, **Vergi Dünyası**, Sayı 222, Şubat 2000.

Yargı Kararları, **Vergi Dünyası**, Sayı 267, Kasım 2003.

Yargı Kararları, **Vergi Dünyası**, Sayı 321, Mayıs 2008.

Yargı Kararları, **Vergi Dünyası**, Sayı 340, Aralık 2009.

Yargı Kararları, **Vergi Sorunları**, Sayı 157, Ekim 2001.

Yargı Kararları, **Vergi Sorunları**, Sayı 171, Aralık 2002.

Yargı Kararları, **Vergi Sorunları**, Sayı 184, Ocak 2004.

Yargı Kararları, **Vergi Sorunları**, Sayı 244, Ocak 2009.

Yargıtay Kararları, <http://emsal.yargitay.gov.tr/> .

Yargıtay Kararları, **Legal Mali Hukuk**, Sayı 9, Eylül 2005.