

SABİT KIYMET ALIMINDA FAİZ VE KUR FARKININ AKTİFLEŞTİRİLMESİNE DAİR TEBLİĞLERİN YASALLIĞININ, Seçimlik Hakkın Kullanım Zamanının, Her Hesap Döneminde Seçilen Yöntemin Değiştirilebilirliğinin İncelenmesi

Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, Haziran 2016 ve Temmuz 2016 sayılarında yayınlanmıştır.

Güray ÖĞREDİK
Serbest Muhasebeci Mali Müşavir
MAZARS/DENGE
Direktör

ÖZET

Vergi mevzuatımız (163 No.lu VUK Genel Tebliği) gereği, yabancı kaynak ile finanse edilerek iktisap edilen sabit kıymetlerde, sabit kıymetin iktisap edildiği ilk hesap dönemine dair tüm finansman giderlerinin aktifleştirilmesi; finansman giderlerinde bir azalma (kur farkı geliri) olursa bu tutarın maliyet bedelinden düşürülmesi (334 No.lu VUK Genel Tebliği gereği) zorunludur. Takip eden hesap dönemleri için ise aktifleştirme yapmak ya da gider yazmak yönünden seçimlik hak tanınmıştır. Ancak 334 No.lu VUK Genel Tebliği ile kur farkları başlığı altında yapılan düzenlemede seçimlik hakkın bir kez kullanılabilmesi ve sonraki dönemlerde seçilen yöntemden dönülemeyeceği minvalinde bir ifade bulunmaktadır. Maliye Bakanlığı'nca verilen 2014 tarihli bir özalgede 334 No.lu VUKGT'nde kur farkları başlığı altında yapılan düzenleme faiz giderleri yönünde de genişletilmiş ve aktifleştirme dönemini takip eden ilk dönemde tercih edilen hakkın (aktifleştirmeye devam etme ya da gider yazmaya başlama) hem kur farkları hem de faiz giderleri yönünden takip eden tüm hesap dönemlerinde bağlayıcı olacağı yönünde görüş verilmiştir. Tebliğlerin yasaya aykırı olduğu, kanuni dayanakları olmadığı yönünde görüşler mevcut olup, bu görüşleri destekleyen (güncel tarihli de olmak üzere) pek çok Danıştay kararı mevcuttur.

ANAHTAR KELİMELELER

Aktifleştirme, kur farkı gideri, kur farkı geliri, faiz, finansman gideri, maliyet, kredi, sabit kıymet, 163 No.lu VUK Genel Tebliği, 334 No.lu VUK Genel Tebliği, ATİK.

1. GİRİŞ

Vergi Usul Kanunu'nun (VUK) uygulama açısından en fazla kullanılan hükümleri değerleme hükümleridir. VUK Madde 258'e göre değerleme, vergi matrahlarının hesaplanmasıyla ilgili iktisadi kıymetlerin takdir ve tespittir. Pratik açıdan tanımlayacak olursak, envanter çalışması ile tespit edilen varlıkların raporlama para birimi cinsinden ifade edilmesine değerleme diyebiliriz. Hesap dönemi sonunda yapılacak değerleme işlemleri neticesinde şirketin vergi yükünün hesaplanmasına esas olacak vergiye tabi kazancına ulaşılacaktır. Değerleme işlemlerinin önemli bir kısmını amortisman hesaplamaları oluşturmaktadır. Dolayısıyla, üzerinden amortisman ayrılacak tutarın (sabit kıymetin maliyet bedelinin) mevzuata uygun şekilde tespiti büyük önem arz etmektedir.

Maliye Bakanlığı enflasyonist baskının çok yoğun yaşandığı ve kurların sürekli şekilde yükselme eğiliminde bulunduğu yıllarda yayınladığı 163 No.lu VUKGT ile (27.01.1985 tarihli Resmi Gazete'de yayınlanmıştır) sabit kıymet iktisabına bağlı olarak oluşan faiz ve kur

farkı giderlerinin ilk hesap döneminde (sabit kıymetin alındığı ve bilançoya kaydedildiği ilk hesap dönemi sonuna kadar oluşan faiz ve kur farkı giderlerinin) aktifleştirilmesini zorunlu tutmuş, takip eden hesap dönemlerinde mükelleflere aktifleştirme ya da gider yazma yönünde seçimlik hak tanımıştır.

Maliye Bakanlığı gerek 1985 tarihli 163 No.lu VUKGT’nde, gerek 1995 tarihli 187 No.lu GVKGT’nde ve gerekse 1994 tarihli 234 No.lu VUKGT’nde aynı açıklamalara yer vermiş; sabit kıymetin iktisap edildiği hesap dönemini takip eden ilk hesap döneminde seçilen yöntemin takip eden tüm hesap dönemlerince bağlayıcı olacağına dair herhangi bir açıklama yapmamıştır. Ancak 2004 yılına gelindiğinde, 334 No.lu VUKGT’nde “*Kur farkları*” başlığı altında, 163 No.lu VUKGT’ne kısaca değindikten sonra lehe oluşan kur farklarının gelir yazılmayıp maliyet bedelinden düşüleceği yönünde düzenleme yapılmış ve bölümün son cümlesinde ise “*Ayrıca, daha sonraki dönemlerde, seçimlik olarak hangi hak kullanılmışsa o yönteme göre işlem yapılmasına devam edilecektir.*” ifadesine yer verilmiştir.

Bu ifadeye göre, iktisap dönemini takip ilk hesap döneminde kur farklarının aktifleştirilmesi yöntemi seçilmişse, kredinin kapanacağı tarihe kadar oluşan tüm kur farklarının maliyet bedeli ile ilişkilendirilmesi zorunlu olacaktır. (Ki, tebliğin lafzı bize göre pek başarılı değildir ve Türkçe’nin pek düzgün kullanılmadığı, ifade tarzında sıkıntılar olduğu ve soru işaretleri barındırdığı kanaatindeyiz ve çalışmamızda gerek 163 gerek 334 No.lu tebliğlerde Türkçe’nin oldukça sıkıntılı kullanılış şekillerini de eleştireceğiz.)

Peki, faiz giderlerinin akıbeti ne olacaktır? Tebliğde faiz giderleri açısından bir düzenleme bulunmamaktadır. Bu durumda faiz giderleri açısından her hesap döneminde seçimlik hak değiştirilebilir mi? Çalışmamızda tam metnine yer vereceğimiz 2014 tarihli özalgede, 334 No.lu tebliğde kur farkları için yapılan düzenleme faiz giderleri açısından da genişletici bir yorum yapmak suretiyle benimsenmiş ve aktifleştirme dönemini takip eden ilk hesap döneminde seçilecek yöntemin takip eden tüm dönemler boyunca bağlayıcı olacağı yönünde açıklama yapılmıştır. Bilindiği üzere vergi müfettişleri yaptıkları incelemelerde özalgelere uymak zorundadırlar. Diğer bir ifadeyle, VUK Madde 140’da 2011 yılında yapılan düzenleme ile özalgelere kanun kuvveti tanınmıştır denilebilir.

Çalışmamızda, yukarıda yer verdiğimiz tüm düzenlemelerin temel dayanağı olan 163 No.lu VUKGT detaylı bir analize tabi tutulacak, bu tebliğde yer verilen ifadelerin geçen süreç içinde Maliye Bakanlığı tarafından ikincil düzenlemeler ve bilhassa özalgeler ile nasıl genişletici bir şekilde uygulatılmaya çalışıldığı açıklanacak; bu düzenleme ve uygulamanın yasallığı incelenecek, devamında uygulamada genel kabul görmüş bu tebliğe istinaden sabit kıymetin aktifleştirme tarihi, finansman giderlerinde seçimlik hakkın ne zaman yapılması gerektiği; geçici vergi dönemlerinin üç aya çıkmasının ve bir yıl içinde vergi hesaplanan dört ayrı hesap dönemi olmasının bu husustaki özel durumu, seçimlik hakkın her hesap döneminde değiştirilebilir olup olamayacağı hususları incelenecek, Maliye Bakanlığı’nın 334 No.lu VUKGT’nde kur farkları için yapılan düzenlemeyi faizler açısından genişletici bir yorum ile birleştirmesi sonucu verdiği bağlayıcı özelge incelenecek ve görüşlerimiz açıklanacaktır.

2. İLGİLİ TEBLİĞLER

104 No.lu VUKGT

(Bu tebliğ 163 No.lu VUKGT ile yürürlükten kaldırılmıştır.)

Devalüasyon sebebiyle, gerek 31.12.1970 tarihine kadar vâdesi gelen borç taksitlerine ilişkin olmak üzere ödenen kur farkının ve gerekse mezkûr tarihten sonra vâdesi gelecek taksitlere ilişkin ve Vergi Usul Kanunu'nun 280 nci maddesi gereğince yapılan değerleme sonucu bilânço pasifinde vaki artışa tekabül eden kur farkının aşağıda belirtilen mucip sebepler muvacehesinde bahsi geçen amortisman konusu iktisadî kıymetlerin maliyet bedeline eklenmesi gerektiği sonucuna varılmıştır.

Bilindiği üzere, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 262 nci maddesinde, maliyet bedeli, iktisadî bir kıymetin iktisap edilmesi veya değerinin artırılması münasebetiyle yapılan ödemelerle bunlara müteferri bilumum giderlerin toplamıdır, şeklinde tarif edilmiş bulunmaktadır. Bu kanunî tarifin gereği olarak, kredi ile alınan bir iktisadî kıymetin ödenecek borç taksitlerine ilişkin ve Türk Parasının devalüe edilmesi sebebiyle işletme bilâncosu pasifinde değerleme sonucu yukua gelen artışa tekabül eden kur farkının (artan borç miktarının) da; o iktisadî kıymetin iktisabı için yapılacak ödeme olarak maliyet bedeline ithali gerekli bulunmaktadır. Sabit kıymetin edinilmesi için alınan borcun tutarında husule gelen artışın, o sabit kıymetin maliyetini arttırdığı ve dolayısıyla maliyet bedeline ilâve edilmesi gereği, işletme ekonomisi prensipleri ve amortismanın genel tanımına da uygun düsmektedir. Zira, böylece Türk parası kıymetinin devalüe edilmesi sonucu iktisadî kıymetin iktisabı için ilâveten yapılacak ödemenin ilgisiz bir yılda değil o iktisadî kıymetten faydalanılabilecek süre (Yıllar) zarfında itfa edilmesi sağlanmaktadır. Bu husus ayrıca, gerçek maliyet üzerinden sıhhatli bir amortisman ayrılması yolu ile üretim maliyetinin doğru ve kesin olarak tesbiti için de zorunlu bulunmaktadır.

Bu sebeplerle, Türk parasının 7.8.1970 tarihinde devalüe edilmesinden mütevellit olarak amortismanına tabi iktisadî kıymetlere ilişkin döviz borçlarının Türk lirası değerinde husule gelen artışın (Kur farkının), adı geçen iktisadî kıymetlerin maliyet bedeline eklenmesi gerekir.

121 No.lu VUKGT

(Bu tebliğ 163 No.lu VUKGT ile yürürlükten kaldırılmıştır.)

11/12/1970 tarih ve 24491-167/54386-65 sayılı ve 104 sıra no.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğine ektir.

Sık sık değişen kur farkları sebebiyle, amortismanına tabi iktisadî kıymetlere ilişkin Türk Lirası borçlarında görülen lehte ve aleyhte farkların, anılan 104 no.lu genel tebliğ esaslarına göre her hesap dönemi sonunda sabit kıymetlerin maliyet bedelleriyle ilgilendirilmesi, her yıl maliyetlerin ve dolayısıyla amortisman hesaplarının borç ödeninceye kadar her yıl yeniden düzenlenmesi açısından yatırımcı işletmelere büyük bir külfet yükleyeceği aşikârdır.

Bu nedenle, 104 seri numaralı genel tebliğimizin tatbik alanını gerek Türk Lirasının gerekse yabancı paraların, sahibi buldukları devletler tarafından resmî olarak yapılan devalüasyon veya revalüasyon hallerine münhasır kalması, para değerindeki dalgalanmalar ve serbest kur tatbikatı sebebiyle meydana gelen kur farklarının ise ilgili yılın netice hesaplarına intikal ettirilmesi uygun görülmüştür.

Ancak dileyen mükelleflerin, dalgalanmaları ve serbest kur tatbikatı sebebiyle meydana gelen kur farklarını 104 seri numaralı genel tebliği gereğince işleme tabi tutabilecekleri tabiidir.

163 No.lu VUKGT

Bakanlığımıza yapılan çeşitli müracaatlardan; yatırımların finansmanında kullanılan kredilere ilişkin faiz giderleri ile yurt dışından döviz kredisiyle sabit kıymet ithal edilmesi nedeniyle ortaya çıkan kur farklarının, sabit kıymetin maliyet bedeline mi intikal ettirileceği yoksa doğrudan ilgili yılın giderleri arasında mı gösterileceği hususlarında tereddütler bulunduğu anlaşılmış ve bu konularda aşağıdaki açıklamaların yapılması uygun görülmüştür.

- 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 amortismanına 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.

Bu tebliğle, 104 ve 121 sıra numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği uygulamadan kaldırılmıştır.

187 No.lu GVKGT

IV/B-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.

Diğer taraftan, iktisadi kıymetin maliyetine giren montaj ve taşıma giderlerine ilişkin harcamaların yatırım indiriminden faydalanacağı tabiidir.

234 No.lu VUKGT

Öte yandan, 163 sıra numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile, döviz kredisi kullanılarak yurt dışından sabit kıymet ithal edilmesi sırasında veya sonradan bu kıymetlere

ilişkin borç taksitlerinin değerlemesi dolayısıyla ortaya çıkan kur farklarından sabit kıymetin iktisap edildiği dönem sonuna kadar olanların, kıymetin maliyetine eklenmesinin zorunlu olduğu; aynı kıymetlerle ilgili olarak söz konusu dönemden sonra ortaya çıkan kur farklarının ise, ait oldukları yıllarda doğrudan gider yazılması ya da maliyete intikal ettirilmek suretiyle amortisman konusu yapılması gerektiği hususu açıklanmıştır.

Buna göre, sabit kıymetin aktife alındığı dönem sonuna kadar ortaya çıkan ve maliyete intikal ettirilen kur farkları ve yatırım kredisi faizleri için de kıst amortisman uygulaması yapılacak, ancak izleyen yıllarda ortaya çıkan kur farkları ve kredi faizlerinde tam amortisman ayrılacaktır. Kıymetin aktife alındığı dönem sonuna kadar ortaya çıkan kur farkları ve kredi faizlerine ilişkin kıst amortisman uygulamasında, süre yönünden sabit kıymetin aktife girdiği tarih esas alınacaktır.

238 No.lu VUKGT

B - DÖNEM SONU STOKLARININ DEĞERLEMESİ İLE İLGİLİ HUSUSLAR

Yıl içinde işletme faaliyetlerinin sürdürülmesi amacıyla temin edilen krediler ve benzeri kaynaklar için ödenen faiz ve komisyon giderleri ile ithal edilen emtiaya bağlı olarak ortaya çıkan kur farklarının dönem sonundaki stok maliyetiyle ilgilendirilip ilgilendirilmeyeceği hususunda gerekli açıklamalar aşağıda yapılmıştır.

Vergi Usul Kanununun 274. maddesinde, satın alınan veya imal edilen emtianın maliyet bedeli ile değerlendirileceği hükme bağlanmıştır..

Aynı Kanunun 262. maddesinde ise, "Maliyet bedeli, iktisadi bir kıymetin iktisap edilmesi veyahut değerinin artırılması münasebetiyle yapılan ödemelerle bunlara müteferri. bilimum giderlerin toplamını ifade eder" hükmüne yer verilmiştir.

Bu hüküm 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 mükellefler söz konusu ödemelerini doğrudan gider olarak kaydedebilecekleri gibi, diledikleri takdirde stokta bulunan emtiaya isabet eden kısmı maliyete dahil edebileceklerdir.

334 No.lu VUKGT

III. KUR FARKLARI

163 sıra numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile yatırımların finansmanında kullanılan kredilere ilişkin faiz giderleri ile yurt dışından döviz kredisi ile sabit kıymet ithal

edilmesi nedeniyle ortaya çıkan kur farklarının, aktifleştirme tarihine kadar olan kısmının maliyete intikal ettirilmesi, aktifleştirildikten sonraki döneme ilişkin olanların ise seçimlik hak olarak doğrudan gider yazılması veya maliyete intikal ettirilmek suretiyle amortisman tabi tutulması gerektiği açıklanmış bulunmaktadır.

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

3. 163 NO.LU TEBLİĞİN İNCELENMESİ VE ELEŞTİRİLERİMİZ

Yukarıda ilgili tebliğler bölümünde verdiğimiz kronolojik süreçten görüleceği üzere, 163 no.lu tebliğ, 104 ve 121 no.lu tebliğler ile başlayan düzenleme sürecinin bir sonucudur ve kendisinden önceki tebliğleri yürürlükten kaldırmıştır.

104 Sıra No.lu VUKGT, hangi dönemde gelirse gelsin bütün kur farklarının maliyetlere ilave edilerek amortisman yoluyla itfa edilmesini öngörmüştü. Ancak bu uygulama sık sık ortaya çıkan kur değişiklikleri nedeniyle hemen hemen her hesap dönemi sonunda, sabit kıymetlerin maliyetlerinin ve dolayısıyla amortisman hesaplarının değişme zorunluluğunu yaratması nedeniyle, her yıl yatırımcı işletmelere büyük külfet yüklemekte idi. Aynı konuda yayınlanan 121 No.lu VUKGT sorunu daha da karmaşık bir hale getirmiştir. Bu tebliğ hükümlerine göre, kur farkı gider veya geliri, liranın, yabancı para birimleri karşısındaki değerinin resmi bir düzenleme (devalüasyon-revalüasyon) sonucu değişmesinden kaynaklanıyorsa zorunlu olarak maliyetlerle ilişkilendirileceklerdir. Kur farklarının para değerindeki dalgalanmalar veya serbest kur politika sonucu oluşması halinde ise, bunların maliyetlerle ilişkilendirilmesi ya da ilgili yılın sonuç hesaplarına intikal ettirilmesi mükelleflerin tercihine bırakılmış idi. Bu iki tebliği yürürlükten kaldıran 163 No.lu tebliğ kur farklarının resmi bir işlemde ya da serbest kur dalgalanmalarından kaynaklanması arasında herhangi bir fark gözetmemektedir. 121 No.lu tebliğden temel farkı da buradadır. Keza, 121 no.lu tebliğ, Türk Lirasının yabancı paralar karşısında değer kazanabileceği ihtimalini de varsayarak, yabancı para cinsinden olan borçların işletmelere kur farkı geliri sağlayabileceğini de öngörmüştü. 163 no.lu tebliğde bu yönde bir düzenleme yoktur.¹

3.1. Tebliğin Yasal Dayanağı Var mıdır?

VUK'nun “Değerleme” başlıklı üçüncü kitabının “İktisadi kıymetleri Belirleme” başlıklı birinci kısmında yer alan “**Değerleme Esasları**” başlıklı birinci bölümünde (madde 258 ilâ 268) ve “**İktisadi İşletmelere Dahil Kıymetleri Değerleme**” başlıklı ikinci bölümünde (madde 269 ilâ mükerrer 290) “**Maliyet Bedeli**” değerlendirme ölçeğinin tespitine dair düzenleme yapması hususunda Maliye Bakanlığı'na verilmiş bir yetki bulunmamaktadır. Örneğin: Madde 263'de “Borsa rayıcı”nin tespiti, madde 280'de döviz kurlarının tespiti, mükerrer madde 290'da finansal kiralama işlemlerinde değerlendirme uygulamasına yönelik usul ve esaslar hakkında Maliye Bakanlığı'na yetki verilmiştir. Ancak “maliyet bedeli” kavramının açıklanması, uygulamaya dair usul ve esasları belirleme konusunda Kanunda verilen bir yetki bulunmamaktadır. Aynı bölümlerde finansman giderlerinin sabit kıymet maliyetine dahil edilmesine yönelik de herhangi bir düzenleme bulunmamaktadır. Bu yönden bakılınca Mülga

¹ N. Kemal Gündüz – Necati Perçin; “Amortismanlar ve Yeniden Değerleme”, Yaklaşım Yayınları, 1. Baskı, 1997, Sayfa: 79-80

104 ve mülga 121 no.lu tebliğler ile 163 no.lu tebliğin (ve ileride inceleyeceğimiz 334 no.lu tebliğin) yasallıkları tartışılabilir kanaatindeyiz.

Araştırmalarımız sırasında ulaştığımız bir kaynakta "Vergi Usul Kanununda finansman giderlerinin iktisadi kıymetin maliyetine dahil edileceğine ilişkin açık bir hüküm bulunmadığı için 163 no'lu Tebliğdeki görüşün kanuni bir dayanağı bulunmadığı gibi, bu uygulama Uluslararası Muhasebe Standartlarına da aykırıdır." görüşüne yer verildiği tespit edilmiştir.²

3.1.1. Tebliğin yasaya aykırılığına dair Danıştay kararları

Konuyla ilgili olarak Danıştay'ın farklı kararları olmakla birlikte, genel olarak duran varlık alımları için ödenen finansman giderlerinin ilgili varlığın işletmeye girip ilgili aktif hesaba kaydedildiği tarihe kadar olanların maliyete, bu tarihten sonra ödenenlerin doğrudan gider olarak yazılabileceği yönündedir. Bazı Danıştay Karar örnekleri aşağıdaki gibidir.³

- Örneğin, Dn. 4. Dairesinin 13.04.1994 tarih ve E: 1994/602; K: 1994/2241 sayılı kararında demirbaş eşyanın maliyet bedeline girecek giderlerin neler olduğu Vergi Usul Kanununun 262, 270 ve 273. maddelerinde açıklanmış olup, **faiz giderleri anılan maddelerde belirtilen giderler arasında sayılmadığı gibi ne şekilde değerlendirileceği konusunda VUK'nda açık bir hüküm bulunmadığından doğrudan gider yazılması gerekir** şeklindedir. (Ş. Kızılot Cilt:3 Sy:990)
- Yine, 4. Dairenin, uzun vadeli kredi ile satın alınan iktisadi kıymetler için ödenen **faizler, maliyete eklenmeden doğrudan gider yazılabilir** şeklindedir. (Dn. 4. Dairesinin 30.03.1977 tarih ve E:1976/2155; K:1977/1032) (Ş. Kızılot Cilt:2 Sy:2515)
- Danıştay 3. Dairesi de, "*sabit kıymetin iktisabı için kullanılan krediler dolayısı ile ödenen faizlerin sabit kıymetlerin maliyetine eklenmesini zorunlu kılan açık yasa hükmünün bulunmadığı*" gerekçesiyle tarhiyatı kaldıran **vergi mahkemesi kararını onamıştır**. (Dn. 3. Dairesinin, 6.3.1996 tarih ve E:1995/1370; K:1996/614 sayılı kararı. Ş. Kızılot. Cilt:3 Sy:1029)
- Danıştay 4. Dairesinin 27.11.1998 gün ve E: 1997/5413; K:1998/4652 sayılı kararında, "*döviz cinsinden vadeli olarak satın alınan makinalar için ödenen kur farklarının maliyete intikal ettirilmesi yolunda kanunda bir hüküm bulunmadığı, malın aktife kaydedildiği tarihte belli olmayan kur farkı giderinin maliyete intikal ettirilmesinin mümkün olmadığı, dolayısıyla sonradan ödenen bu tür giderlerin doğrudan genel gider olarak kaydında kanuna aykırılık bulunmadığı*" belirtilmiştir.

Olumlu yöndeki bu kararlara rağmen az da olsa, hesap dönemi sonuna kadar hesaplanacak finansman giderlerinin maliyete kaydedilmesi gerektiği yönünde eski tarihli Danıştay kararları da vardır. (Dn. 4. Dairesinin 30.5.1970 tarih ve E: 1965/2775; K: 1970/3255 sayılı kararı)

Ayrıca araştırmalarımız sırasında aşağıdaki yargı kararları da tespit edilmiştir.

² Ankara Yeminli Mali Müşavirler Odası, Mevzuatı İzleme Komisyonu Kararı, Karar No: 2004/42-3, Tarih: 21.04.2004, Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, Haziran 2004

³ Ankara Yeminli Mali Müşavirler Odası, Mevzuatı İzleme Komisyonu Kararı, Karar No: 2004/42-3, Tarih: 21.04.2004, Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, Haziran 2004

- Danıştay 11. Dairesinin 23.02.2000 tarihli ve E.1998/2178 – K.2000/715 sayılı kararında “**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.**” hükmüne yer verilmiştir.
- Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu’nun 27.12.2002 tarih ve E.2002/163 – K.2002/542 sayılı kararında “**Finansman giderleri anılan maddelerde belirtilen giderler arasında yer almamıştır. Bu giderlerin ne şekilde değerlendirilmesine ilişkin Vergi Usul Kanununda bir hüküm bulunmaması karşısında, davacı şirket tarafından banka kredisi ile alınan üç kamyonu ait finansman giderinin doğrudan gider kaydında hukuka aykırılık bulunmadığından vergi mahkemesince davanın bu fark yönünden reddi yolundaki hüküm fıkrasında isabet görülmemiştir.**” hükmüne yer verilmiştir.
- Danıştay 3. Dairesinin 31.10.2000 tarihli ve E.1999/3044 – K.2000/3464 sayılı kararında “**213 sayılı VUK.nun 262. maddesinde maliyet bedeli, iktisadi bir kıymetin iktisap edilmesi ve yahut değerinin artırılması münasebetiyle yapılan ödemelerle bunlara müteferri bilumum giderlerin toplamı olarak tanımlanmış, 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 13. maddesi ile atıfta bulunulan 193 sayılı GVK’nun ticari kazancın tespitinde indirilecek giderleri belirleyen 40. maddesinin 1. bendinde de, safi kazancın tespiti sırasında ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için yapılan genel giderlerin gayrisafi kazançtan indirileceği kabul edilmiş olup, 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 GVK’nun 40. maddesi uyarınca genel giderler arasına dahil edilmesine engel bir yasa hükmü de bulunmamaktadır. Bu nedenle, söz konusu kur farkının 163 sayılı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği uyarınca iktisadi kıymetin maliyetine dahil edilmesi gerektiğinden bahisle yapılan tarhiyatı hukuka uygun bulan mahkeme kararında yasal isabet görülmemiştir.**” hükmüne yer verilmiştir.

Görüldüğü üzere yukarıda yer verilen yargı kararları 163 no.lu tebliğin yayınlandığı tarihten (27.01.1985) sonrasına ait bulunmaktadır.

Kaldı ki Danıştay 3. Dairesi E.2009/2169 – K.2011/4680 sayılı ve 13.09.2011 tarihli kararında; “**Döviz karşılığı alınan amortisman tabi varlıklara ilişkin olarak aktifleştirme tarihinden önce yapılan ödeme ile aktifleştirme tarihi arasında oluşan kur farkının malın maliyetine kaydedileceği konusunda vergi usul kanununda açık bir hüküm bulunmadığı gibi genel giderler arasına dahil edilmesine engel bir hüküm de bulunmadığı**” şeklindeki kararı ile “...satın alınan iktisadi kıymetlere ait borçlardan doğan kur farkının malın maliyetine kaydedileceği konusunda kanunda açık bir hüküm bulunmadığı, **kur farkının genel giderler arasına dahil edilmesine engel bir yasa hükmü de bulunmadığı...**” şeklinde hüküm

veren Adana 1. Vergi Mahkemesinin 16.3.2009 gün ve E:2008/1311, K:2009/184 sayılı kararını onaylamıştır.⁴

3.2. VUK'daki maliyet bedeli değerlendirme ölçüsü tanımından hareketle aktifleştirme zamanı ve finansman giderlerinin hangi tarihe kadar aktifleştirilmesi gerektiği tartışması

Mülga 104 no.lu tebliğde yer verilen açıklamaya göre faiz giderleri ile kur farklarının amortismanına tabi iktisadi kıymet (ATİK) maliyetime dahil edilmesi gerekliliği VUK'nun 262. Maddesinde yer verilen "Maliyet bedeli" değerlendirme ölçüsünün tanımını gereğidir. Keza tebliğin devamında "*sabit kıymetin edinilmesi için alınan borcun tutarında husule gelen artışın, o sabit kıymetin maliyetini arttırdığı ve dolayısıyla maliyet bedeline ilâve edilmesi gereği, işletme ekonomisi prensipleri ve amortismanın genel tanımına da uygun düştüğü*" açıklamasına yer verilmiştir.

Bu durumda VUK'nun 262. maddesi detaylı analiz edilmelidir. Madde metnine göre maliyet bedeli, iktisadi kıymetin iktisap edilmesi veyahut değerinin artırılması münasebetiyle yapılan ödemelerle bunlara müteferri bilumum giderlerin toplamını ifade eder. "*İktisap*" kelimesinin anlamı sözlüklerde kazanma, edinme, edinim şeklinde açıklanmaktadır. Bir sabit kıymeti işletme ne zaman edinmiş kabul edilebilir? Dikkat edilecek olursa madde metninde ayrıca "*ödeme*" kelimesine de yer verilmektedir. Bu durumda, ATİK banka kredisi ile alınmış ise banka kredisi taksitlerinin tamamı ödendiği zaman mı bu ATİK işletme tarafından iktisap edilmiş kabul edilecektir? Ama diğer taraftan, VUK'nun "*Amortismanlar*" konusunu düzenleyen maddeleri incelendiğinde, bir ATİK bilançoğa alındığı, aktife girdiği yılda (fiilen kullanılsa dahi) amortisman tabi tutulmaya başlanabilecektir.

Görüldüğü gibi yasa metni sadece lafzen ele alınırsa bazı çıkmazlar ile karşılaşılması mümkündür. Diğer taraftan, yasa metnlerinde uygulamada karşılaşılabilecek her türlü problem için detaylı çözümler sunan ifadeler bulunması da beklenemez. Bu durumda konuya 104 no.lu tebliğde yer verildiği gibi işletme ekonomisi prensipleri ve amortismanın genel tanımını yanı sıra genel muhasebe ilkeleri açısından yaklaşılması en sağlıklı çözüm yolunun bulunmasını sağlayacaktır.

Tartışma konularımız; ATİK ne zaman iktisap edilmiş, aktife alınmış sayılacaktır ve faiz giderleri ile kur farkları ne zamana kadar maliyet bedeline dahil edilmelidir?

163 No.lu tebliğde "*Kuruluş*" ve "*İşletme*" dönemlerinden bahsedilmekte; ancak bu konuda herhangi bir açıklamaya yer verilmemektedir. Gelirler Genel Müdürlüğü'nce ve Maliye Bakanlığı'nca 30.08.1989 tarih ve GEL: VUK-2.24457/313-270 sayılı yazılılarıyla uygunluk bildirilen Hesap Uzmanları Kurulu Danışma Komisyonu'nun 18.04.1988 gün ve 276/2 sayılı kararına göre; kuruluş dönemi amortismanına tabi sabit kıymetlerin aktife alındıkları yıl sonuna kadarki dönemdir. Bu dönemden (31.12'den) sonraki dönemler ise işletme dönemidir. Yani sabit kıymet yıl içinde hangi tarihte aktife alınırsa alınsın yıl sonuna kadar oluşacak yatırım kredi faizinin yatırım maliyetine eklenmesi gerekir. 31.12'den (yıl sonundan) sonra oluşacak kredi faizlerinin ise maliyet atılma ve/veya gider yazılma konusunda serbestlik vardır.⁵

⁴ Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, (www.mevbank.com.tr) Erişim tarihi: 22.09.2015

⁵ Kâzım Metin – Hüseyin YALÇIN; "İşletmeye Dahil İktisadi Kıymetleri Değerleme", Kılavuz Yayınları, 1 Baskı, 1996, Sayfa: 305

1980’li yıllarda değişen ekonomik ve ticari koşullar içinde ekonominin dışa açılımının büyük bir hız kazanarak dünya ekonomisi ile entegre olmasına bağlı olarak dış ticaret işlemleri hızla artarken, ülke içinde de döviz cinsinden işlemler yapılmaya başlanmış ve bu uygulama gittikçe yaygınlaşmıştır. Aynı ekonomik ve ticari koşullar içinde döviz kurları da sürekli olarak değişme göstermiştir. Maliye Bakanlığı bu durumu göz önüne alarak 21.01.1985 tarihinde yayınlanan 163 no.lu tebliğ ile yatırımcılara kolaylık sağlamak amacı ile kur farkları arasındaki resmi para operasyonlarından doğanlar, para değerindeki dalgalanmalar ve serbest kur uygulaması nedeniyle doğanlar ayırımını kaldırmış ve **sabit kıymetin iktisap edildiği dönemin sonuna kadar** doğan kur farkının maliyete eklenmesinin zorunlu olduğu, daha sonra doğacak kur farklarının ise ait oldukları yıllarda doğrudan gider yazılması ya da maliyete yansıtılması konusunda mükelleflerin seçimlik hakkı bulunduğu **esasını** kabul etmiştir.⁶

Diğer taraftan Maliye Bakanlığı 02.03.1995 tarihinde yayınlanan 238 No.lu VUKGT’nde mallara ilişkin kur farkları ile ilgili olarak řu açıklamayı yapmıştır:

“Bu hüküm 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 mükellefler söz konusu ödemelerini doğrudan gider olarak kaydedebilecekleri gibi, diledikleri takdirde stokta bulunan emtiaya isabet eden kısmı maliyete dahil edebileceklerdir.”

Buradan şöyle bir sonuç çıkmaktadır. Eğer bir sabit kıymet alımı söz konusu ise kıymetin aktife girdiği yılın sonuna kadar doğan kur farkları maliyet bedeline dahil edilecek, yok eğer mal alımı söz konusu ise malın işletme stoklarına girdiği tarihten sonra yıl sonuna kadar doğan kur farkları gider yazılabilecektir. **Bu bir çelişkidir.**⁷

Araştırmalarımız sırasında ulaştığımız diğer bir kaynakta da benzer bir görüşe yer verildiği tespit edilmiştir: *“Ticari mallara ait finansman giderleri hakkında yayımlanan 238 no’lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinde ticari malın aktife girdiği tarihten sonra hesaplanan finansman giderlerinin doğrudan gider yazılabileceği kabul edildiği halde, duran varlık iktisaplarında farklı bir uygulama yapılması da **önemli bir çelişkidir.**”*⁸

Yukarıda da belirttiğimiz üzere Maliye Bakanlığı’nın kur farkları hususundaki yaklaşımı sürekli olarak ekonomik ve ticari yaşamın gereklerine göre, mükellef lehine gelişerek gelmiştir. Daha önce sabit kıymetlerle ilgili olarak yapılan açıklamalar bu defa mallar için

⁶ Kazım Yılmaz, “VUK, GVK, KVK ve KDVK Açısından Değerleme” HUD yayınları, 1997, Sayfa 38

⁷ Kazım Yılmaz, a.g.e., Sayfa: 39

⁸ Ankara Yeminli Mali Müşavirler Odası, Mevzuatı İzleme Komisyonu Kararı, Karar No: 2004/42-3, Tarih: 21.04.2004, Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, Haziran 2004

devam etmiştir. Dikkat edilirse gelişme aynı yöndedir. Bu nedenle bu tebliğ hükmünün sabit kıymetler hakkında da uygulanabileceği görüşü mevcuttur.⁹

238 no.lu tebliğde faizler için yapılan açıklama da 163 no.lu tebliğde faizler için yapılan açıklamaya ters düşmektedir.

Gerçekten de aktife dahil edilen bir varlık (ATİK) için iktisap/aktifleştirme tarihi olarak ilgili yılın son gününün kabul edilmesi ama bir başka varlık (stok) için iktisap/aktifleştirme tarihi olarak satın alındığı tarihin (işletme deposuna girdiği günün) kabul edilmesi bir çelişkidir.

Bu çelişkiye bağlı olarak, ATİK iktisabı ile bağlantılı borçlanmaya dair faiz ve kur farklarının yıl sonuna kadar maliyet bedeli ilişkilendirilmesi, stok iktisabı ile bağlantılı borçlanmaya dair faiz ve kur farklarının ise sadece stok işletme deposuna girene kadar ki kısmının stok maliyetine alınması, aynı borca dair yıl sonuna kadar oluşacak faiz ve kur farkı giderlerinin ise doğrudan gider yazılabilecek olması ciddi bir çelişkidir.

Sabit kıymetlerin maliyet bedelinin tespitinde de yukarıda 238 no.lu tebliğde belirtilen anlayışın geçerli olması gerekmektedir. Diğer bir ifade ile **sabit kıymet hesabına kayıt yapıldıktan sonra** doğan kur farkı ve faizlerin sabit kıymet maliyetiyle ilgilendirilmeden; ticari malların değerlemesinde olduğu gibi, **doğrudan gider** yazılabilmelidir.¹⁰

Diğer taraftan, "**işletme dönemi**", yatırımın tamamlanıp kısmen veya tamamen işletmenin esas konusunu teşkil eden faaliyetine geçtiği veya üretim faaliyetine başladığı tarihten itibaren başlar. İmal ve inşa işlerinde yatırım hesabının sabit kıymet hesabına alınması, işletme döneminin başlangıç tarihi olarak kabul edilir. Bu tarih itibarıyla muhasebe işlemi yapılmamış olsa bile, örneğin bir otel işletmesinin müşteri kabulüne başlaması yatırım döneminin kısmen veya tamamen tamamlandığını ve işletme dönemine girdiğini gösterir. Ayrıca, binalarda yapı kullanma izin belgesinin (iskan ruhsatı) alındığı tarihin aktife giriş tarihi olarak değerlendirilmesi, turistik tesislerde Turizm Bakanlığından işletme belgesinin alınması sabit kıymetin "**işletme dönemi**"ne girdiğini gösteren deliller olarak kabul edilmelidir.¹¹

Özetle, amortismanına tabi iktisadi kıymetlerin kullanıma hazır hale getirildiği tarihe kadar geçen süreyi **yatırım dönemi**, hazır hale getirildikten sonraki süreyi **işletme dönemi** saymak gerekir.¹²

Buna göre, üretim tesisleri ve bunlarla ilgili makineler, fabrika binası inşaatları, enerji üretim tesisleri, yatırım amaçlı gayrimenkul alımları özellikli varlık kabul edilerek, bunların borçlanma maliyetlerinin (finansman giderlerinin) kullanıma hazır hale getirildiği tarih itibarıyla aktifleştirilmesine son verilmesi gerekmektedir. Vergi uygulamasında da aynı esasın geçerli olmasına hiçbir yasal engel yoktur.¹³

⁹ Kazım Yılmaz, a.g.e., Sayfa. 39

¹⁰ Sakıp Şeker, "Kur Farkları ve Kredi Faizlerinin Yeniden Değerleme Karşısındaki Durumu", <http://www.kanitymm.com.tr/makale/1999-04%20YAKLASIM%20-%20KUR%20FARKLARI%20VE%20KREDI%20FAIZLERININ%20YENIDEN%20DEGERLEME%20KARSISINDAKI%20DURUMU.pdf> (Erişim: 25.09.2015)

¹¹ Ankara Yeminli Mali Müşavirler Odası, Mevzuatı İzleme Komisyonu Kararı, Karar No: 2004/42-3, Tarih: 21.04.2004, Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, Haziran 2004

¹² Ankara Yeminli Mali Müşavirler Odası, Mevzuatı İzleme Komisyonu Kararı, Karar No: 2004/42-3, Tarih: 21.04.2004, Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, Haziran 2004

¹³ Ankara Yeminli Mali Müşavirler Odası, Mevzuatı İzleme Komisyonu Kararı, Karar No: 2004/42-3, Tarih: 21.04.2004, Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, Haziran 2004

3.3. Yurt içi alımlar kaynaklı kur farkları tebliğ kapsamı dışında mıdır?

Diğer taraftan, 163 no.lu tebliğ faiz ve kur farkları iki ayrı şekilde düzenlemiştir;

- Kredi faizlerinin kuruluş döneminde aktifleştirilmesini zorunlu tutmuş, işletme döneminde ise seçimlik hak tanımış,
- **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 tutmuş, 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 yapılmasını mümkün kılmıştır.

Tebliğin lafzı gayet açık ve nettir. Bir sabit kıymet ithalinin ve bu kıymeti ithal etmek için kullanılan döviz kredisinin söz konusu olması halinde oluşan kur farkı giderleri ATİK maliyetine dahil edilecektir. Bu durumda yurt içinden temin edilen ATİK'ler için kullanılan kredilere ya da cari hesap borçlarına dair oluşan kur farkı giderleri doğrudan gider yazılabilecek midir? Bu konu 163 no.lu tebliğde açıklanmadığı gibi, 234, 238 ve 334 no.lu VUKGT'leri ve 187 no.lu GVKGT'nde de bir açıklama yapılmamıştır. Ancak verilen özelgelerde söz konusu düzenlemelerin zımnî olarak yurt içi borçlanmaları da kapsadığı, düzenlediği esas kabul edilmiş ve yurt içi işlemlerde de bu tebliğlere göre değerlendirilmesi gerektiği görüşü açıklanmıştır. Bu yaklaşım uygulamada da genel kabul görmüştür. Ancak **lafzen bu uygulamanın, bu kabulün yasallığı yoktur kanaatindeyiz.**

Konu çeşitli eserlerde de bu şekilde ele alınmıştır.

“Tebliğde her ne kadar “Döviz kredisi kullanarak yurt dışından sabit kıymet ithal edilmesi” ifadesine yer verilmiş ise de, döviz kredisi kullanarak yurt içinden sabit kıymet sayın alınması halinde de, aynı hükümlerin geçerli olması gerekir.”¹⁴

“Tebliğde her ne kadar yalnız yurt dışı kredi kullanmak suretiyle ithal edilen makinalardan bahsedilmişse de tebliğ 1985 yılında yayınlanmıştır ve o dönemde yurt içi işlemlerde para birimi olarak döviz pek kullanılmamaktadır. Oysa günümüzde yurt içinde yapılan pek çok işlem dövize cinsinden yapılmaktadır. Bu nedenle yurt içi işlemlerde doğan kur farklarının da aynı şekilde işleme tabi tutulması gerekmektedir.”¹⁵

“163 sıra no.lu Genel Tebliğ döviz kredisi kullanılarak yurtdışından sabit kıymet ithal edilmesi durumunda ortaya çıkabilecek kur farklarını konu edinmiştir. Bununla beraber, aynı uygulamanın yurt içinden döviz kredisi kullanılması halinde doğabilecek kur farkları için de aynen geçerli olması gerekir.”¹⁶

“Burada, sadece ithal edilecek sabit varlıkların finansmanında kullanılan döviz kredilerinden kaynaklanacak kur farklarından söz edilmiş; yurt içinden döviz kredisi kullanılarak temin

¹⁴ Kâzım Metin – Hüseyin Yalçın, a.g.e., Sayfa: 306

¹⁵ Kazım Yılmaz, a.g.e., Sayfa: 98

¹⁶ N. Kemal Gündüz – Ncaci Perçin, a.g.e., Sayfa: 80

edilen sabit varlıklara değinilmemiştir. Bu durumda, yurt içinden temin edilecek sabit varlıklar için yurt içinden veya yurt dışından temin edilecek döviz kredilerinden kaynaklanacak kur farkları ne olacaktır? Mevzuatın lâfzı ve ruhu ile birlikte hüküm ifade edeceği ilkesinden hareket edilirse, sabit varlığın (yurt içinden veya yurt dışından temin edilmiş olmasına bakılmaksızın) döviz kredisi kullanılarak finanse edilmesi halinde, sabit varlığın iktisap edildiği dönemin sonuna kadar, kredinin tediyesi veya değerlendirilmesi işlemleri sonucu ortaya çıkacak kur farklarının sabit varlığın maliyetine intikal ettirilmesi, izleyen dönemlerde ortaya çıkacak olanların ise maliyete intikal ettirilmesi veya finansman giderlerine borç yahut bu kur farkları olumlu ise kambiyo gelirleri hesabına alacak kaydedilmesi gerekmektedir. Buradaki "dönem" tabirinden, hesap döneminin anlaşılması icap eder.”¹⁷

3.4. Sabit kıymet iktisabı için verilen döviz cinsi avansların değerlemesi sonucu oluşan kur farkları

Bir mükellefin, tesis yatırımı yaptığı, yapılan yatırımların büyük ölçüde ithal girdi gerektirdiği, bu sebeple gerek doğrudan yapılacak ithalatlar için yurt dışındaki satıcılara, gerekse yurt içi tedarikler için yurt içindeki satıcılara döviz cinsinden avans verildiği belirtilerek, söz konusu dövizli avansların değerlendirme günü itibarıyla değerlendirilmeyeceği, değerlendirilecekse oluşan olumlu veya olumsuz kur farkının doğrudan gelir-gider mi yazılacağı yoksa 163 ve 334 sayılı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği çerçevesinde yatırımın maliyetiyle mi ilişkilendirileceği konularında görüş istemesi üzerine, Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen **24.07.2014** tarihli ve 64597866-105[280-2014]-122 sayılı özelgede;

“163 ve 334 sıra numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğlerinde yapılan açıklamalar yatırımların finansmanında kullanılan kredilere ilişkin faiz ve kur farkı giderlerine ilişkin olup, döviz cinsinden verilen avansların değerlendirilmesi sonucu oluşan kur farkları bu kapsamda değerlendirilmemektedir.

Diğer taraftan, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 6 ncı maddesinde, kurumlar vergisinin, mükelleflerin bir hesap dönemi içinde elde ettikleri safi kurum kazancı üzerinden hesaplanacağı ve safi kurum kazancının tespitinde de, Gelir Vergisi Kanununun ticarî kazanç hakkındaki hükümlerinin uygulanacağı hükme bağlanmıştır. 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 40 ıncı maddesinde safi kazancın tespit edilmesinde indirilecek giderler sayılmış olup, maddenin birinci fıkrasının; (1) numaralı bendinde ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için yapılan genel giderlerin safi kazancın tespitinde gider olarak indirilebileceği hüküm altına alınmıştır.

*Buna göre, şirketinizce yapılacak yatırımlar için döviz cinsinden verilen **avanslar, döviz cinsinden alacak** hükmünde olduğundan, dönem sonlarında Vergi Usul Kanununun yukarıdaki hükümlerinin de dikkate alınarak değerlemeye tabi tutulması, değerlendirme sonucu oluşan kur farklarının **kurum kazancının tespitinde dikkate alınması** gerekmektedir.”*

Bu özelgeye göre, bir varlık alımı için döviz cinsinden avans verilmesi halinde verilen avans hesabının değerlendirilmesi sonucu oluşan kur farkları (özelgeye göre verilen avans bir alacak hükmünde görülmesine rağmen) varlığın maliyet bedeli olarak değerlendirilmeyecek;

¹⁷ S. Sadi Işıklılar, “Dövizle Bağlı Kredi, Alacak Ve Borçlarda Hasıl Olan Kur Farkları Tekdüzen Muhasebe Sistemi, Türkiye Muhasebe Standardı Ve Vergi Mevzuatı Açısından İncelenmesi”, Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, Şubat 2007,

doğrudan gider veya gelir yazılacaktır. Oysa Maliye'nin maliyet bedeli açısından genel yaklaşımı, sabit kıymetin iktisap edildiği dönem sonuna kadar bu sabit kıymet iktisabı için katılan her türlü giderin ve tabii ki finansman giderlerinin de sabit kıymetin maliyetine dahil edilmesi yönündedir. Ancak İdare'den avans değerlemesi için görüş istenmesi durumunda alacak hükmünde görülen avans hesabının değerlemesi sonucu oluşacak kur farklarının 163 ve 334 no.lu tebliğlerin kapsamına girmeyeceği açıklanmıştır. Görüş isteyen mükellef eğer banka kredisi kullandıysa, söz konusu yatırımı tamamlanıncaya kadar (hatta tamamlanıp faaliyete geçtiği hesap döneminin sonuna kadar) bu kredi nedeniyle oluşan faiz giderlerini ve kur farklarını 163 ve 334 no.lu tebliğler gereği aktifleştirmek zorunda olacak; ama bu yatırım için verdiği avansların değerlemesi sonucu oluşan kur farklarını ise doğrudan gider veya gelir yazabilecektir. Burada ciddi bir çelişki olduğu kanaatindeyiz.

Bilindiği üzere Maliye Bakanlığı uzun yıllar boyunca avans hesaplarının değerlenmesini de kabul etmiyor; avans hesaplarının kesinleşmiş bir borç ve alacak görmüyor, aktif ve pasifi düzenleyici bir heap olarak görüyor ve mukayyet değerle değerlendirilmesi gerektiği yönünde görüş açıklıyordu. Ancak son birkaç yıldır bu görüşünde değişiklik olmuş, avans hesaplarının değerlendirilmesi gerektiği ve değerlendirme sonucu oluşan kur farklarının ise gider ya da gelir yazılması yönünde görüşler açıklamaya başlamıştır.¹⁸

4. 334 NO.LU TEBLİĞİN İNCELENMESİ VE ELEŞTİRİLERİMİZ

Maliye Bakanlığı aradan uzun yıllar geçtikten sonra 5.5.2004 tarihinde yayınladığı 334 no.lu tebliğde 163 no.lu tebliğe kısaca değindikten sonra "*Lehe oluşan kur farklarının da aktifleştirme işleminin gerçekleştiği dönemin sonuna kadar oluşan kısmının maliyetle ilişkilendirilmesi, aktifleştirildikten sonraki döneme ilişkin olanların ise kambiyo geliri olarak değerlendirilmesi veya maliyetten düşülmek suretiyle amortismanına tabi tutulması gerekecektir. Ayrıca, daha sonraki dönemlerde, seçimlik olarak hangi hak kullanılmışsa o yönteme göre işlem yapılmasına devam edilecektir.*" açıklamasını yapmıştır.

334 no.lu tebliğ Türkiye ekonomisindeki gelişmelere bağlı olarak döviz kurlarında esaslı şekilde meydana düşüslere bağlı ortaya çıkan kur farkı gelirleri nedeniyle yayınlanmıştır. Gerçekten ATİK'lerin maliyet bedellerinden ciddi değişiklik yaratacak boyutta kur farkı gelirleri oluşmaktaydı. Bu tebliğ yayınlanana kadar mükellefler genel olarak kur farkı gelirlerine sonuç hesaplarına intikal ettirmekteydiler. Ancak bu tebliğ ile ATİK'in satın alındığı yılın sonuna kadar oluşan kur farkı gelirlerinin maliyet bedelinden düşülmesi gerektiği açıklanmıştır.

4.1. 163 No.lu tebliğ ile mükellefe verilen aktifleştirmede seçimlik hak başka bir tebliğ ile kısıtlanabilir mi?

334 no.lu tebliğe göre, aktifleştirmenin yapıldığı dönemden sonraki dönemde lehe oluşan kur farkları istenirse gelir yazılacak istenirse maliyet bedelinden düşülecektir. Ancak **aktifleştirmenin yapıldığı dönemi takip eden dönemde yapılacak tercih daha sonraki dönemlerde değiştirilemeyecektir.** Burada bir hususu daha belirtmekte fayda bulunmaktadır. aktifleştirmenin yapıldığı dönemden sonra ortaya çıkan aleyhe kur farkları da istenirse gider yazılmakta istenirse maliyet bedeline eklenmektedir. Bu konuda da **aktifleştirmenin**

¹⁸ Güray ÖĞREDİK, "Döviz Cinsi Avansların Değerlenmesi Sonucunda Oluşan Kur Farkları Nasıl Muhasebeleştirilmelidir?" Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, Mayıs 2014 (Bu makalemizde, avansların değerlendirilmesi sonucu oluşan kur farklarının doğrudan gider ya da gelir yazılması gerektiği yönünde hüküm veren Danıştay kararı örneklerine yer verilmiştir.)

yapıldığı dönemi takip eden ilk dönemde yapılan tercih izleyen dönemlerde değiştirilememektedir. Bu görüş, 334 seri numaralı Genel Tebliğde yapılan açıklamayla lehe oluşan kur farkları yönünden de vurgulanmıştır.¹⁹

Görüldüğü gibi, 1985 yılından 2004 yılına kadar geçen süre içinde mükellefe aktifleştirme yılını takip eden yıllar için seçimlik hak verilmişken, bu defa kur farkları için seçimlik hakkın değiştirilemeyeceği yönünde bir açıklama yapılmıştır. Acaba Maliye Bakanlığı'nın bir tebliğ ile verdiği seçimlik hakkı (ki, o tebliğ halen yürürlükteyken) bir başka tebliğ ile bu şekilde kaldırma/kısıtlama hakkı bulunmakta mıdır?

Diğer taraftan, yukarıda atıf yaptığımız kaynakta ifade edildiği üzere, 334 no.lu tebliğ ile lehe oluşan kur farkları için getirilen "***aktifleştirme yılını takip eden yılda yapılan seçimin devam eden yıllarda değiştirilemeyeceğine***" dair düzenleme **aleyhe** oluşan kur farklarında gider yazma ya da maliyet bedeline ekleme seçimlik hakkı için de geçerli olabilir mi? Araştırmamız sırasında bir kaynakta daha "***Aktifleştirmenin yapıldığı dönemden sonraki dönemde lehe oluşan kur farkları ise istenirse gelir yazılacak istenirse maliyet bedelinden düşülecektir. Ancak aktifleştirmenin yapıldığı dönemi takip eden dönemde yapılacak tercih daha sonraki dönemlerde değiştirilemeyecektir. Aktifleştirmenin yapıldığı dönemden sonra ortaya çıkan aleyhe kur farkları istenirse gider yazılmakta istenirse maliyet bedeline eklenmektedir. Bu konuda da aktifleştirmenin yapıldığı dönemi takip eden ilk dönemde yapılan tercih izleyen dönemlerde değiştirilememektedir.***"²⁰ açıklamasına yer verildiğini tespit ettik.

1982 tarihli bir özalgede de "***...işletme dönemine ait olanların ise, ilgili buldukları yıllarda ya doğrudan gider yazılması ya da maliyete intikal ettirilmesi, işletme dönemindeki finansman giderlerinin tamamen gider veya maliyet olarak değerlendirilmesi mükelleflerin ilk tercihlerini daha sonraki yıllarda değiştiremeyecekleri***" belirtilmiştir.²¹ Aslında 1982 tarihli bu özalgedeki görüş ile yazımızın ilerleyen bölümlerinde yer vereceğimiz 2014 tarihli özalgedeki yaklaşım aynıdır. 2014 tarihli özalgde verilirken 1985 tarihli 163 no.lu tebliğ öncesinde verilmiş bu 1982 tarihli özalgde ilgililerce biliniyor muydu ve görüş buna göre mi oluşturuldu bilemiyoruz; ancak, Mali İdare'nin aktifleştirmede seçimlik hak olayın aradan geçen tüm yıllar boyunca genel yaklaşımını bu iki özalgde ortaya koymaktadır diyebiliriz.

Bir başka kaynakta ise konu incelenirken verilen örneğe bağlı olarak yapılan açıklamada "***Yatırım tamamlanarak, binalar hesabında aktifleştirildiği hesap dönemini (1995 yılı) takip eden dönemlere ilişkin faizler ise her hesap döneminin sonunda, mükellefin tercihine bağlı olarak, ya o dönemin gideri kabul edilecek ya da kesimhanenin maliyet bedeline ilave edilerek kalan amortisman süresi içerisinde amorti edilecektir.***" ifadelerine yer verilmiştir.²²

¹⁹ M. Emin Akyol, "334 Seri Numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile Değerleme Konusunda Yapılan Açıklamalar", Vergi Dünyası, Haziran 2004

²⁰ Mehmet Tahir Ufuk, "Amortisman Tabi İktisadi Kıymet Maliyetinin Tespiti ve 334 Numaralı VUK Genel Tebliğinde Yapılan Açıklamalar", Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, Temmuz 2004 (Bu makalede yazarın 334 no.lu tebliğ ile lehe oluşan kur farkları için yapılacak seçimlik hakkın değiştirilemeyeceği yönündeki düzenlemeyi aleyhe oluşan kur farkları için de şahsi yorumu çerçevesinde genişlettiğini düşünüyoruz.)

²¹ Sakıp Şeker, "Kur Farkları ve Kredi Faizlerinin Yeniden Değerleme Karşısındaki Durumu", <http://www.kanitymm.com.tr/makale/1999-04%20YAKLASIM%20-%20KUR%20FARKLARI%20VE%20KREDI%20FAIZLERININ%20YENIDEN%20DEGERLEME%20KARSISINDAKI%20DURUMU.pdf> 22.12.1982 Tarih ve 24457313 Sayılı Özalgde (Şükrü KIZILOL, Danıştay Kararları ve Özalgeler, C. 2, s. 2584) (Erişim: 25.09.2015)

²² N. Kemal Gündüz – Necati Perçin, a.g.e., Sayfa: 79

163 No.lu tebliğe göre yatırımların finansmanı için alınmış TL veya döviz cinsinden yatırım kredileri için hesaplanacak faizlerden kuruluş dönemine ait olanlar, yatırımın maliyetine eklenmek zorundadır. İşletme dönemine ait olan faizlerin ise yatırım maliyetine eklenmesi veya finansman gideri olarak kaydedilmesi ihtiyaridir. Burada önemli olan, kuruluş döneminin ne zaman bitip işletme döneminin ne zaman başladığıdır. İşletme dönemi, yatırım tamamlandığı zaman başlar. Yatırım konusu varlıkların kullanıma hazır hale gelmesi, fiilen kullanılmasa bile yatırımın tamamlandığını (kuruluş döneminin sona erdiğini) gösterir. 334 sayılı Tebliğde, kuruluş ve işletme dönemleri yerine "aktifleştirme tarihinden" söz edilmiştir. Buna göre sabit varlıklar kuruluş (yatırım) dönemi sona erdiğinde aktifleştirilir; bu tarihte işletme dönemi başlar. Yatırım, dönem içinde bir tarihte tamamlanır (kuruluş dönemi sona erer) ve işletme dönemi başlarsa, yukarıdaki hüküm nasıl uygulanır? Başka deyişle, yatırım söz gelişi mayıs ayı içinde tamamlanır ve sabit varlıklar aktifleştirilir ise, ilgili kredinin hangi zamana kadar olan faizleri yatırımın maliyetine yüklenmek zorundadır? 163 sayılı Tebliğ'de bu husus açık değildir. Çünkü kullanılan ifade, "faizlerden kuruluş dönemine ait olanların" yatırım maliyetine eklenmesi gerekmekte; işletme dönemine ait olanların ise, ilgili buldukları yıllarda doğrudan gider yazılması" şeklinde olup son derece muğlaktır. Konuyla ilgili olan 334 sayılı Tebliğde ise, "aktifleştirme tarihine kadar olan kısmının maliyete intikal ettirilmesi, aktifleştirildikten sonraki döneme ilişkin olanların ise" şeklinde bir ifade vardır. **Aktifleştirme tarihi belli bir güne tekabül eder. Bu durumda, aktifleştirildikten sonraki döneme ifadesi, söz konusu "gün"den sonrasını ifade eder. Buna göre, maliyete eklenmesi zorunlu olan faiz ve kur farklarının söz konusu tarihe kadar olan kısım sınırlı olması gerektiği anlaşılmaktadır.** Ancak 334 No.lu Tebliğin devam eden paragrafında, "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" ifadesi yer almaktadır. Burada ise, önceki anlamın tersine, maliyete intikali zorunlu olan kur farklarının aktifleştirme işleminin yapıldığı yılın sonuna kadar olan kısım sınırlı olduğu anlaşılmaktadır. **Türkçenin bu kadar kötü kullanılmasının doğurduğu sonuçlar ortadadır.**²³

Gerçekten söz konusu tebliğler incelendiğinde Türkçe'nin ciddi anlamda başarısız kullanıldığı, bir işlem açısından kur farkı düzenlenirken diğer bir işlem için ise faiz giderlerinin düzenlendiği, tebliğ lafzında yurt dışı işlemlere (ithalata) yer verilirken yurt içi iktisapların net bir şekilde açıklanmadığı, özgelelerde ise bu belirsizliğin tamamen bir vergici yaklaşım ile ve tebliğ lafzında olmayan hükümlerin yurt içi işlemler açısından ve faiz giderleri açısından da geçerli kılmaya çalışan zorlama yorumları yapıldığı görülmektedir.

Bize göre mükellefin seçimlik hakkı her hesap döneminde farklı şekilde belirlenebilmelidir. Yukarıda yer verdiğimiz tüm düzenlemelerin anayasası olarak kabul edilebilecek olan 163 no.lu tebliğin lafzından farklı bir sonuç çıkarılması bizce mümkün değildir.

163 no.lu tebliğin;

"...faizlerden...; işletme dönemine ait olanların ise, ilgili buldukları yıllarda doğrudan gider yazılması ya da maliyete intikal ettirilmek suretiyle amortismanına tabi tutulması,

²³ S. Sadi Işıklılar, a.g.m.

....kur farklarından...; sabit kıymetin iktisap edildiği dönemden sonra ortaya çıkan kur farklarının ise, **ait oldukları yıllarda doğrudan gider yazılması ya da maliyete intikal ettirilerek amortisman konusu yapılması,**

mümkün bulunmaktadır.”

lafzı aksi bir yoruma imkan vermeyecek şekilde gayet açık ve net bir şekilde mevcutken, mükellefin aktifleştirme yılını takip eden yıllarda seçimlik hakkı nasıl kısıtlanabilir, anlayabilmek bizce mümkün değildir?

Danıştay 4. Dairesinin E.2006/5182 – K.2007/2065 sayılı ve 14.06.2007 tarihli kararında “VUK’nun değerlendirme ile ilgili hükümleri dikkate alındığında yurt dışından sabit kıymet ithal edilmesi²⁴ nedeniyle ortaya çıkan **kur farklarının nasıl değerlendirileceği hususunda Kanunda herhangi bir düzenleme ve sınırlama olmadığı** görülmektedir. Tamamen uygulamaya yön vermek amacıyla yayımlanan **tebliğ ile** de davacının **bu hakkının kullanımının sınırlanması** ve vergi ziyai cezası verilmesini gerektiren bir suçun işlendiğinin kabulü **"Hukuk devleti" ilkesi ile bağdaşmayan bu durumdur.**

Bu durumda, konuyla ilgili yasal düzenlemelerde.....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.” hükmü verilmiştir.

4.2. Faiz giderlerinde seçimlik hak devam etmekte midir? Kur farkı kısıtlaması yurt içi alımlar için de geçeli midir?

Ayrıca burada karşımıza iki soru çıkmaktadır. 1) Faiz giderleri için aktifleştirme yılını takip eden yıllarda seçimlik hak devam etmekte midir? 2) Bölümün girişinde 163 no.lu tebliğin “...yurt dışından döviz kredisi ile sabit kıymet ithal edilmesi nedeniyle ortaya çıkan kur farklarını...” düzenlendiğinden bahisle, sadece ithal edilen ATİK’ler nedeniyle oluşan kur farkı gelirleri mi maliyet bedelinden düşülecektir?

İkinci sorumuzu pek tabii ki Maliye İdaresi verdiği özalgeler ile bu düzenlemenin zımnî şekilde yurt içi işlemleri de düzenlediği esasının kabulü doğrultusunda yorumlamış ve buna göre görüşler vermiştir.

Birinci sorumuza yönelik olarak ise aşağıda tam metnini vereceğimiz 2014 tarihli bir özalgeler ile, faiz giderleri de Maliye tarafından 334 no.lu tebliğin kapsamına alınmıştır.

Görüldüğü gibi 163 no.lu tebliğ ile VUK’nun 262. Maddesinde yer alan maliyet bedeli değerlendirme ölçüsünün içine “zorlama” şekilde kur farkı ve faiz giderlerinin de dahil edilmesi ile başlayan süreç aradan geçen yıllar için gittikçe karmaşık ve yasal dayanaksız bir şekilde ve Türkçe zaafı içererek anlaşılabilir ve tutarsız düzenlemeler sayesinde içinden çıkılması zor ve her düzenleme sonrası ilave soru işaretleri yaratır bir hale gelmiştir diyebiliriz. Son olarak ise özalgeler ile hem yasaya hem 163 no.lu tebliğin lafzına aykırı görüşler vermeye başlanmıştır kanaatindeyiz.

5. GEÇİCİ VERGİ DÖNEMLERİNİN UYGULAMAYA ETKİSİ

²⁴ Bizce karardaki bu ifade “sabit kıymet iktisabı nedeniyle” şeklinde de okunmalıdır.

Yukarıda yer verdiğimiz tebliğlerde “**dönem**” kavramı “**yıllık**” hesap dönemi olarak zikredilmiştir.

Bilindiği üzere geçici verginin üçer aylık dönem kazançları üzerinden tespit edilmesi uygulamasına 4369 sayılı Kanun ile **1999** yılından itibaren başlanmıştır. GVK'nun Mükerrer 120. Maddesine göre, Ticari kazanç sahipleri (basit usulde vergilendirilenler hariç) ile serbest meslek erbabı cari vergilendirme döneminin gelir vergisine mahsup edilmek üzere, bu Kanunun ticari veya mesleki kazancın tespitine ilişkin hükümlerine göre (indirim ve istisnalar ile **Vergi Usul Kanununun değerlemeye ait hükümleri de dikkate alınarak**) belirlenen ilgili hesap döneminin üçer aylık kazançları (42. madde kapsamına giren kazançlar ile noterlik görevini ifa ile mükellef olanların bu işlerden sağladıkları kazançlar hariç) üzerinden 103. maddede yer alan tarifinin ilk gelir dilimine uygulanan oranda geçici vergi öderler. Geçici vergi matrahının hesaplanmasında dönem sonu mal mevcutları, kayıtlar üzerinden tespit edilebilir. Kurumlar vergisi mükellefleri de 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun “Kurumlar vergisi ve geçici vergi oranı” başlıklı 32. Maddesinin 2. Fıkrası gereği GVK'nun mükerrer 120. Maddesine göre tespit edilen esaslar doğrultusunda **câri vergilendirme döneminin kurumlar vergisine mahsup edilmek üzere** kurumlar vergisi oranında geçici vergi öderler.

Tebliğlerde sergilenen yaklaşım ATİK'in maliyet bedelinin nihai olarak 31.12 tarihinde belirlenmesi üzerinedir. Çünkü söz konusu tebliğlerin dayanağı olarak kabul edebileceğimiz 163 no.lu tebliğ 1985 yılında yayınlanmıştı ve o tarihte üçer aylık geçici vergi hesap dönemleri söz konusu değildi.

Oysa 334 no.lu tebliğ 2004 tarihlidir bu tebliğde geçici vergi gerçeği dikkate alınarak bir düzenleme yapılabilirdi. Ama bu tebliğde de “aktifleştirme işleminin gerçekleştiği dönemin sonuna kadar oluşan kısmının maliyetle ilişkilendirilmesi” ifadesi kullanılmıştır.

Burada "**aktife girme**" kavramına açıklık getirilmelidir. "**Aktife girme**"den maksat ilgili varlığın yasal deftere kaydının yapıldığı tarihtir. O tarih itibarıyla çıkarılacak ara bilançoda söz konusu kıymet bilançonun aktifinde görülecektir. **Gecici vergi döneminde, amortisman ayrılan bir kıymetin aktife girdiği tarihi hesap dönemi sonuna (31.12) tasmanın hiçbir yasal dayanağı olmadığı gibi teknik olarak da izah edilemez.** Konunun, VUK'nun 185. Maddesindeki "bilanço günü" kavramıyla veya 174. Maddedeki "hesap dönemi" kavramıyla da izahı mümkün değildir. Geçici vergide hesap dönemi yılın üçer aylık dönemleridir. (GVK, Mükerrer Md:120) Vadeli olarak 12 ay taksitle iktisap edilen bir iktisadi kıymetin hesap döneminin (Ocak ayında) başında alınması halinde o yıla ait finansman giderinin gider yazılmayıp hesap dönemi sonunda (Aralık ayında) satın alınması halinde finansman giderinin tamamının gider yazılması, maliyet bedeli ilkesi ile açıklanamaz.²⁵

163 No.lu Tebliğin yayımlandığı 1985 yılında gerçek kazanç dayalı geçici vergi uygulaması bulunmadığı için mükellefler yılda sadece bir defa kazanç tespit etmekteydi. **Gecici vergi uygulaması ile hesap dönemi kavramı yıllık olmaktan çıkmış üçer aylık dönemler olmuştur.** Satın alınıp aktife kaydedilen ve kullanılmaya başlanan bir duran varlık için finansman gideri nedeniyle **her geçici vergi döneminde ayrı miktarda amortisman hesaplanması uygulamada da sorunlar yaratmaktadır.** Böyle bir uygulamanın Uluslararası Muhasebe Standartlarına da uygun olmadığı açıktır. Vergi Kanunlarında açık

²⁵ Ankara Yeminli Mali Müşavirler Odası, Mevzuatı İzleme Komisyonu Kararı, Karar No: 2004/42-3, Tarih: 21.04.2004, Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, Haziran 2004

olmayan hususlarda genel kabul görmüş muhasebe ilkelerinin esas alınması vergi uygulaması yönünden de kabul edilmelidir.²⁶

Faiz ve kur farklarının hangi tarihe kadar ATİK maliyet bedeli ile ilişkilendirilmesi gerektiği konusunda farklı görüşler vardır.²⁷

Bir görüşe göre, yatırımın maliyeti ile ilişkilendirilmek zorunda olan faizler ve kur farkları, **yatırımın tamamlandığı tarih (gün)** itibariyle tahakkuk etmiş olan faiz ve kur farklarıdır.

Başka bir görüşe göre bu tarih, **yatırımın tamamlandığı** tarihi kapsayan **geçici vergi dönemi sonudur** ve dolayısıyla yatırımın tamamlandığı geçici vergi dönemi sonuna kadar tahakkuk ettirilen faizler ve kur farkları yatırımın maliyeti ile ilişkilendirilir.

Bir başka görüşe göre, yatırımın maliyeti ile ilişkilendirilmek zorunda olan faizler ve kur farkları, **yatırımın tamamlandığı yılın sonuna kadar** tahakkuk edecek olan faiz ve kur farklarıdır. Uygulamada her üç yaklaşıma da rastlanmaktadır.

6. ÖZELGE İLE AKTİFLEŞTİRMEDE SEÇİMLİK HAK SINIRLAMASI KAPSAMINA 334 NO.LU TEBLİĞDE OLMADIĞI HALDE FAİZLER DE DAHİL EDİLMİŞTİR

İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen 17.04.2014 tarih ve 11395140-105[262-2012/VUK-1- . . .]-1012 sayılı özelge ile tartışma çok farklı bir noktaya taşınmıştır.

“Konu:Kur farkı ve aktif giderlerinin aktifleştirilmesi veya gider yazılması hk.

İlgide kayıtlı özelge talep formunda, şirketinizin yürürlükte olan kanun, ithalat ve ihracat rejimleri ve ileride yürürlüğe girecek kanunlar çerçevesinde gayrimenkul alım-satım, kiralama ve gayrimenkul projeleri geliştirme faaliyetleri işi ile iştigal ettiği, 20.. yılında dövizli banka kredisi kullanılarak ... Alışveriş Merkezini satın almak suretiyle aktifine dahil ettiği, banka kredisine ilişkin kur farkı, faiz ve sair giderlerin alışveriş merkezi alımının yapıldığı 20.. yılının sonuna dek 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 262 nci maddesi ve 163 sıra no.lu Genel Tebliğine istinaden maliyet bedelinin içine dahil edildiği belirtilerek, 20.. yılında kur farklarının aktifleştirilmesi ve faiz giderlerinin doğrudan giderleştirilmesi şeklinde iki farklı yöntemin kullanıldığı bir seçim hakkının vergi mevzuatınca mümkün olup olmayacağı hakkında Başkanlığımız görüşü talep edilmektedir.

213 sayılı Vergi Usul Kanununun 262 nci maddesinde, maliyet bedelinin iktisadi bir kıymetin iktisap edilmesi veyahut değerinin artırılması münasebetiyle yapılan ödemelerle bunlara müteferri bilumum giderlerin toplamını ifade ettiği hükme bağlanmıştır.

Anılan Kanunun 280 nci maddesinde, yabancı paraların borsa rayici ile değerlendirileceği, borsa rayicinin takarrüründe muvazaa olduğu anlaşılırsa bu rayiç yerine alış bedeli esas alınacağı ve yabancı paranın borsada rayici yoksa, değerlemeye uygulanacak kurun Maliye Bakanlığınca tespit olunacağı hükmüne yer verilmiştir.

²⁶ Ankara Yeminli Mali Müşavirler Odası, Mevzuatı İzleme Komisyonu Kararı, Karar No: 2004/42-3, Tarih: 21.04.2004, Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, Haziran 2004

²⁷ S. Sadi Işıklılar, a.g.m.

163 sıra no.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinde, amortismanına tabi iktisadi kıymetlerin iktisabında kullanılan krediler nedeniyle ödenen faizlerin iktisadi kıymetin maliyet bedeline eklenecek kısmı ile doğrudan gider yazılacak kısmının tespitinde uygulanacak esaslar açıklanırken, iktisadi kıymetin aktifleştirme işleminin gerçekleştiği dönemin sonuna kadar oluşan kısmının maliyetle ilişkilendirilmesi, aktifleştirildikten sonraki döneme ilişkin olanların ise maliyet bedeline eklenmesi veya doğrudan gider yazılması hususunda mükelleflerin serbest oldukları belirtilmiştir.

334 sıra no.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinin "III-Kur Farkları" başlıklı bölümünde ise; "163 sıra numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile yatırımların finansmanında kullanılan kredilere ilişkin faiz giderleri ile yurt dışından döviz kredisi ile sabit kıymet ithal edilmesi nedeniyle ortaya çıkan kur farklarının, aktifleştirme tarihine kadar olan kısmının maliyete intikal ettirilmesi, aktifleştirildikten sonraki döneme ilişkin olanların ise seçimlik hak olarak doğrudan gider yazılması veya maliyete intikal ettirilmek suretiyle amortismanına tabi tutulması gerektiği açıklanmış bulunmaktadır.

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

Bu hüküm ve açıklamalara göre;

Şirketinizin kullandığı dövizli banka kredisinin ... Alışveriş Merkezi'nin iktisabında kullanılması durumunda; ödenen faizlerin, gayrimenkulün aktife alındığı hesap dönemi sonuna kadar olan kısmının maliyete intikal ettirilmesi zorunlu olup, **sonraki dönemlerde ödenen kredi faizlerinin ise maliyete intikal ettirilmesi veya doğrudan gider olarak indirilmesi mümkün bulunmaktadır.**

Aleyhte oluşan kur farklarının, sabit kıymetin aktifleştirildiği dönemin sonuna kadar olan kısmının maliyete intikal ettirilmesi, aktifleştirildiği dönemden sonraki döneme ilişkin olanların ise seçimlik hak olarak doğrudan gider yazılması veya maliyete intikal ettirilmesi, lehe oluşan kur farklarının da, sabit kıymetin aktifleştirme işleminin gerçekleştiği dönemin sonuna kadar oluşan kısmının maliyetle ilişkilendirilmesi, aktifleştirildiği dönemden sonraki döneme ilişkin olanların ise kambiyo geliri olarak değerlendirilmesi veya maliyetten düşülmek suretiyle dikkate alınması gerekmektedir.

Ancak, amortismanına tabi iktisadi kıymetlerin iktisabında kullanılan bir krediye ilişkin ödenen faiz ve oluşan kur farkının birlikte değerlendirilmesi, **KIYMETİN AKTİFE ALINDIĞI HESAP DÖNEMİNİ TAKİP EDEN HESAP DÖNEMLERİNDE** ödenen faiz ve oluşan kur farkının ya maliyete eklenmesi veya doğrudan gider kaydedilmesi ve **YAPILAN BU SEÇİMİN DAHA SONRAKİ DÖNEMLERDE DE DEĞİŞTİRİLMEKSİZİN uygulanması icap etmektedir."**

Yukarıda ilgili bölümlerde ifade ettiğimiz üzere, 163 ve 334 no.lu tebliğler bize göre kanuni dayanaktan yoksun düzenlemelerdir. Maliye İdaresi VUK Madde 262'deki maliyet bedeli kavramını aşırı zorlama şekilde ve genişleterek yorumlamaya gayret etmekte ve ATİK iktisabındaki faiz ve kur farklarını maliyet bedelinin bir parçası olarak görmektedir. ATİK'in

fiilen işletmenin envanterine girip, kurulup, çalışır hale getirildiği tarihe kadar finansman maliyetlerinin maliyet bedeli ile ilişkilendirilmesi bir şekilde açıklanabilir ve anlaşılabilir. Ancak bu tarihten (aktifleştirme gününden) sonra yıl sonuna kadar oluşacak finansman maliyetlerinin de maliyet bedeli ile ilişkilendirilmesi bizce mantıklı değildir ve genel kabul muhasebe prensipleri ile gerek uluslararası gerekse Türkiye Finansal Raporlama Standartları ile de uyumlu değildir. Tüm bu uyumsuzlukların üzerine bir de 334 no.lu tebliğ ile kur farkları başlığı altında mükelleflere 163 no.lu tebliğ ile aktifleştirme yılını takip eden yıllarda finansman maliyetlerinin maliyet bedeli ile ilişkilendirilmesine yönelik olarak verilmiş seçimlik hakkın kur farkları yönünden sınırlanması; aktifleştirme yılını takip eden ilk yılda yapılan seçimin kredinin devam ettiği tüm yıllar boyunca bağlayıcı olacağının açıklanmasının hiçbir yasal dayanağı bulunmadığı gibi, ne vergi, ne iktisat ne de muhasebe prensipleri açısından kabul edilebilir bir yaklaşım değildir kanaatindeyiz. Tüm bu yanlış yaklaşımların üzerine bir de özelge düzeyinde 334 no.lu tebliğde “sadece” kur farkları için getirilen sınırlamanın faizler için de genişletilmesi ise topyekûn yasallığa aykırı bir uygulamadır düşüncesindeyiz. Diğer taraftan yazımızın yukarıda ilgili bölümünde yer verdiğimiz 1982 tarihli özelgede de ortaya konulan görüş bu 2014 tarihli özelgenin aynısıdır.

Mali İdare 11.06.2005 tarihli ve B.07.0.GEL.0.29/2947-272 sayılı özelgesinde²⁸ 163 ve 334 no.lu tebliğlere atıf yaptıktan sonra; “*Buna göre, gayrimenkul iktisap edildiği ilk yıl ortaya çıkacak olan kur farklarının gayrimenkulün maliyetine intikal ettirilmesi zorunlu olup, sonraki yıllarda ortaya çıkacak kur farklarının ise **ait oldukları yıllarda gider yazılması ya da maliyete intikal ettirilmesi ilgili olarak hangi hak kullanılmışsa o yönetime göre işlem yapılacaktır.***” görüşü vermiştir. 20.03.2013 tarih ve S. B. 77058783-105-68 sayılı özelgede de²⁹ “*.....**daha sonraki dönemlerde, seçimlik olarak hangi hak kullanılmışsa o yönetime göre işlem yapılmasına devam edilecektir.***” görüşü verilmiştir.

Bu özelgelerin lafzından anladığımız, ilgili yıllarda yapılan ilk tercihin o yıl içinde (örneğin 2005/I. Geçici Vergi Döneminde yapılan tercihin 2005 yılının tamamı için) bağlayıcı olduğu ancak her yıl için farklı bir tercih yapma hakkı bulunduğu şeklindedir. Maalesef bu özelgede Türkçe ifade zaafı yaşanmıştır. Eğer daha net ve düzgün, açık şekilde izah edilmiş olsaydı konu netleşmiş olacaktı. Bununla birlikte 2014 yılına gelindiğinde Maliye'nin bu konuda mükellefe 163 no.lu tebliğ ile verilen hakkı kısıtlayacak şekilde daha olumsuz bir görüş verdiğine dair görüşümüzü yukarıda açıklamıştık.

7. ÖZELGELERİN VERGİ İNCELEMELERİNE OLAN BÜYÜK ETKİSİ

Aşağıda yer vereceğimiz açıklamalardan görüleceği üzere, vergi incelemelerinde artık özelgelerin neredeyse “kanun hükmünde” (!) etkisi olduğunu söylemek pek yanlış olmayacaktır.

VUK'nun 140. maddesinin ikinci fıkrasında “*Vergi Müfettişleri ile Vergi Müfettiş Yardımcıları tarafından düzenlenen **vergi inceleme raporları**, işleme konulmak üzere ilgili vergi dairesine tevdi edilmeden önce, meslekte on yılını tamamlamış en az üç Vergi Müfettişinden oluşturulacak rapor değerlendirme komisyonları tarafından vergi kanunları ile bunlara ilişkin kararname, tüzük, yönetmelik, genel tebliğ, sirküler ve **özelgelere uygunluğu yönünden değerlendirilir.** İncelemeyi yapanla komisyon arasında uyumsuzluk oluşması halinde uyumsuzluğa konu vergi inceleme raporları üst değerlendirme mercii olarak, Maliye Bakanlığınca belirlenen tutarları aşan tarhiyat önerisi içeren vergi inceleme raporları ise*

²⁸ Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, (www.mevbank.com.tr) Erişim: 22.09.2015

²⁹ Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, (www.mevbank.com.tr) Erişim: 22.09.2015

doğrudan, Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı bünyesinde bir Başkan Yardımcısının başkanlığında dört grup başkanından oluşan beş kişilik merkezi rapor değerlendirme komisyonu tarafından vergi kanunları ile bunlara ilişkin kararname, tüzük, yönetmelik, genel tebliğ, sirküler ve özelgelere uygunluğu yönünden değerlendirilir.” hükmü yer almaktadır.

Bu düzenlemeye göre, özelgeleri dikkate almadan; sadece diğer kararname, tüzük, yönetmelik, genel tebliğ ve sirkülerleri dikkate alınarak yazılan vergi inceleme raporları, rapor değerlendirme komisyonlarında özelgelere uygunluk açısından değerlendirilmeye tabii tutulmak ve özelgelere aykırılık varsa rapor olumsuz olarak değerlendirilmek zorundadır. Bu düzenleme ile mükelleflerin diğer mükelleflere verilmiş olan özelgelerde yer alan görüşlere uygun olarak vergi uygulamalarını belirlemeleri gibi bir durum ortaya çıkmıştır.

425 Sıra No.lu VUK Genel Tebliğinde; “.... vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlar inceleme neticesinde tanzim edecekleri raporlarda vergi kanunlarıyla ilgili kararname, tüzük, yönetmelik, genel tebliğ ve sirkülere aykırı hususlara yer veremeyecekler, dolayısıyla da bu düzenlemelere aykırı olarak tarhiyat öneremeyeceklerdir. Ancak, bu raporların intikal ettirildiği Merkezi Rapor Değerlendirme Komisyonu ile diğer rapor değerlendirme komisyonları, raporları değerlendirirken **yukarıda zikredilen mevzuata ilave olarak Gelir İdaresi Başkanlığınca verilmiş olan özelgelere uygunluk kistasını da tatbik edeceklerdir.**

*Rapor değerlendirme komisyonları raporları **özelgelere uygunluk** yönünden değerlendirirken eleştiri konusu yapılan hususla ilgili olan ve Gelir İdaresi Başkanlığınca verilmiş özelgeleri dikkate alacak ve **varsa adına rapor düzenlenen mükellefe verilmiş özelge ile sınırlı kalmayacaktır.** Raporla, özeldede yer alan görüş aksine bir tenkit varsa rapor olumsuz değerlendirmeye konu edilecek ve 31/10/2011 tarihli ve 28101 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan Rapor Değerlendirme Komisyonlarının Oluşturulması ile Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik’in ilgili hükümlerine göre işlem yapılacaktır. Olumsuz değerlendirmenin yapılabilmesi için özeldede yer alan görüşün tam olarak raporda tenkid edilen konuyla ilgili olması diğer bir ifadeyle verilen izahatın aynı durumda olan tüm mükellefler bakımından uygulanabilir olması gereklidir. Ayrıca, **rapor değerlendirme komisyonunun dikkate alacağı özelgenin** ilgili konuda Gelir İdaresi Başkanlığınca **verilmiş en güncel özelge olması gerektiği tabiidir.**” açıklaması yapılmıştır.*

Söz konusu tebliğin uygulanmasına yönelik olarak yayımlanan 63 No.lu VUK Sirkülerinde ise; “Söz edilen Tebliğde vergi inceleme raporlarının intikal ettirildiği Merkezi Rapor Değerlendirme Komisyonu ile diğer rapor değerlendirme komisyonlarının, vergi inceleme raporlarını değerlendirirken Gelir İdaresi Başkanlığınca verilmiş olan **özelgelere uygunluk** kistasını da tatbik edecekleri açıklamasına yer verilmiştir.

*Mezkûr Tebliğ uyarınca rapor değerlendirme komisyonları tarafından 213 sayılı Kanunun 413 üncü maddesinin üçüncü fıkrasında hüküm altına alınan komisyon marifetiyle oluşturulan özelgeler dikkate alınacaktır. Ayrıca, söz konusu komisyon tarafından oluşturulmuş sirküler veya özelgeler ile konu, kapsam ve ilgili olduğu mevzuat bakımından tamamen aynı mahiyeti taşıyan bir hususta sirküler veya özelgelere uygun olarak Gelir İdaresi Başkanlığı **taşra teşkilatı tarafından doğrudan verilen özelgelerin de bu kapsamda olduğu tabiidir.**” açıklamasına yer verilmiştir.*

Görüldüğü gibi **vergi müfettişleri** yaptıkları incelemelerde tespit ettikleri hususlar hakkında Gelir İdaresi Başkanlığı **merkez ve taşra teşkilatı tarafından verilmiş özelgelere uymak zorundadır.**

8. GENEL DEĞERLENDİRME

VUK'nun 262. Maddesindeki tanımdan da anlaşılacağı üzere iktisadi bir kıymetin iktisap edilmesi noktasında yapılan ödemelerde kredi faizlerini içine alabilecek bir hükümden söz edilemez. VUK'un 262, 269 ve 270.maddeleri birlikte değerlendirildiğinde kanun koyucunun iktisadi kıymet için yapılan giderlerin maliyete eklenmesini belirli bir zaman diliminde gerçekleşmesi şartına bağladığı anlaşılmaktadır. Sabit kıymet iktisabı için katlanılan kredi faizleri sabit kıymetin iktisabına bağlı olarak zamana yayılarak ödenen müteferri giderler olabilir. Buradaki zamana yayılma maliyet bedeli tanımına tekrar dönmemizi gerektirmektedir. Maliyet bedeli, iktisadi bir kıymetin iktisap edilmesi için yapılan ödemelerle bunlara müteferri bilumum giderlerin toplamını ifade ettiğine göre, bir sabit kıymetle ilgili yapılan giderlerin maliyete eklenme sürecini belirli bir zamanda noktalamak gerekmektedir. Esasında sabit kıymet alımı nedeniyle ortaya çıkan kredi faizlerinin nasıl değerlendirileceği hususunda Vergi Usul Kanunu'nun "Borçlar" başlıklı 285.maddesi dışında Kanunda herhangi bir düzenleme ve sınırlama bulunmamaktadır. 5228 Sayılı Kanun'la son şekli verilen 285.maddede borçların mukayyet değerleriyle değerlendirileceği, mevduat veya kredi sözleşmelerine müstenit borçların değerlendirilme gününe kadar hesaplanacak faizleriyle birlikte dikkate alınacağı hüküm altına alınmıştır. İlgili madde hükmü ile kredi sözleşmelerinde sonraki yıllara sarkan kredi anapara ve faiz ödemelerinin dönem sonu değerlendirmesi esası belirlenmiş olup konumuz itibariyle sabit kıymetlerin dönem içerisindeki kredi faizlerinin maliyete mi alınacağı yoksa doğrudan gider mi yazılacağı hususunu içermemektedir. **Maliye Bakanlığı'na bu konu ile ilgili verilmiş herhangi bir yetki de vergi kanunlarında bulunmamaktadır.** 163 sıra no.lu VUK Genel Tebliği'nde kuruluş dönemi ve işletme dönemi kavramlarına yer verilmiş ancak bunlardan ne anlaşılması gerektiği belirtilmemiştir. Tartışmanın özünü de bu kısım oluşturmaktadır. İşletme döneminin başlangıç tarihi iktisadi kıymetin aktife alındığı tarihi takip eden günden başlamaktadır. **Aktife alma tarihi** ise ilgili hesap döneminin içerisinde **herhangi bir gün** olup; aksine, aktifleştirme tarihinin **ilgili hesap döneminin son günü olması gerektiği gibi bir kabulden bahsedilemez.**³⁰

104 no.lu tebliğde yer verilen "*Sabit kıymetin edinilmesi için alınan borcun tutarında husule gelen artışın, o sabit kıymetin maliyetini arttırdığı ve dolayısıyla maliyet bedeline ilâve edilmesi gereği, işletme ekonomisi prensipleri ve amortismanın genel tanımına da uygun düşmektedir.*" cümle ne güzel bir ifade tarzıdır. Ancak bu ifadede yer verilen "işletme ekonomisi prensipleri ve amortismanın genel tanımı" maalesef Maliye Bakanlığı tebliğlerinde ve özgelelerinde karşılığını bulamamıştır.

Yazımızda gerek kendi görüşümüz olarak gerekse bazı kaynaklardan ve Danıştay kararlarından yararlanarak ifade etmeye çalıştığımız üzere, 163 ve 334 no.lu tebliğler bizce **yasal dayanaktan yoksundur**³¹ ve VUK'nun 262. maddesinde yer alan "*maliyet bedeli*" değerlendirme ölçüsünün kapsamını hatalı şekilde genişletmektedirler. Oysa **işletme ekonomisi prensipleri ve amortismanın genel tanımından** gerçekten hareket edilmiş olsaydı bize göre aktifleştirme günü itibariyle (ATİK'in işletme envanterinde kullanılmaya hazır hale geldiği gün itibariyle) finansman maliyetlerinin ATİK maliyet bedeli ile ilişkilendirilmesine son verilmesi gerektiği yönünde tebliğ düzenlemesi yapılması gerekirdi.

³⁰ Cihangir Özkök, "Taşıtlarla İlgili Kredi Faizlerinin Giderleştirilmesinde Dönemsellik Sorunu" 16.09.2014 www.alomaliye.com <http://www.alomaliye.com/2014/cihangir-ozkok-tasitlarla-ilgili-kredi-faizlerinin-giderlestirilmesi.htm> (Erişim: 25.09.2015)

³¹ Bu konuda pek çok Danıştay kararı olup bunların bir kısmına çalışmamızda yer verilmiştir.

“İşletme ekonomisi prensipleri ve amortismanın genel tanımı” nedir, bu ifadeye dair düzenlemeler nerede bulunur? Bizce bu konuyu çok fazla detaylandırmaya gerek yoktur. Eğer amaç **gerçekten** işletme ekonomisi ve amortismanın genel tanımından hareket etmek ise günümüzde bu ifadenin karşılığı bize göre Uluslararası Finansal Raporlama Standartları ile uyumlu şekilde KGK tarafından yayınlanan Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TFRS)’dir. Nasıl ki finansal kiralama işlemlerinde değerlendirme mevzuu (4842 sayılı Kanun ile VUK’na eklenen ve 1.7.2003’den itibaren yürürlüğe giren) VUK’nun mükerrer 290. Maddesinde yapılan düzenlemeler ile uluslararası muhasebe standartları ile çok büyük ölçüde uyumlu hale getirilmiş ise aynı adımın, ATİK maliyet bedellerinde finansman giderlerinin maliyet bedeline hangi hallerde ve ne zamana kadar dahil edilmesi gerektiği yönünde de atılması artık günümüzde bir zorunluluk haline gelmiştir düşüncesindeyiz.

Diğer taraftan Maliye Bakanlığı 238 No.lu VUKGT ile stoklar açısından finansman giderlerinin aktifleştirilmesi zorunluluğunu stokların işletme deposuna girdiği gün itibariyle kesmiştir. Bilançonun aktifine giren iki varlık arasında aktifleştirme zorunluluğu açısından bu derece uç noktalarda farklılık yaratılması bizce çok önemli bir çelişkidir. Burada stok kaleminin kısa bir zaman zarfında bilançodan çıkacağı (satılacağı), bu nedenle envantere yer almayan bir varlığa finansman giderlerinden pay verilemeyeceği varsayımıyla uzun süreli bir aktifleştirme zorunluluğu getirilmemiştir; oysa ATİK bir yıldan uzun süre bilançoda kalacaktır, bu nedenle maliyet bedeli de yıl sonu itibariyle oluşacaktır yaklaşımı olayı farklı noktalara taşıyacak, pek kabul edemeyeceğimiz bir yaklaşım olur. Çünkü bu durumda 1 Ocak günü satın alınan ve 31.12 tarihine gelindiğinde halen stoklarda olan bir stok kalemi için ne yapılmalıdır sorusu gündeme gelecektir. Diğer taraftan yine aktifleştirme tarihi olarak VUK Madde 185’deki “bilanço günü” ya da VUK Madde 259’daki “değerleme günü” kavramlarından hareketle aktifleşmenin yıl sonu itibariyle olacağı yaklaşımı da doğru olmayacaktır. Çünkü bu durumda “geçici vergi” dönemlerinde VUK 185 ve 259. Maddeleri geçerli olmamakta mıdır sorusu gündeme gelecektir. Geçici vergi uygulaması ile 1.1.1999’dan bu yana bir yıl içinde dört farklı hesap dönemi ve dolayısıyla dört farklı değerlendirme günü oluşmuştur. Oysa söz konusu yasa maddeleri tanzim edildiği vakit üçer aylık kazançlar üzerinden geçici vergi beyanı uygulaması yürürlükte değildi. Yazımızda kaynak olarak da gösterdiğimiz üzere aktifleştirme dönemi açısından “hesap dönemi sonu” kavramını geçici vergi hesap dönemi olarak yorumlayanlar da bulunmaktadır.

Sabit kıymet iktisabına yönelik olarak verilmiş avans hesabının değerlendirilmesi sonucu oluşan kur farklarının 163 ve 334 no.lu tebliğler kapsamında değerlendirilemeyeceği, bu kur farklarının doğrudan kurum kazancının tespitinde dikkate alınması gerektiği yönündeki 24.7.2014 tarihli özgeçmiş de çalışmamızda yer verilmiştir. ATİK iktisabı için verilmiş döviz cinsi avansın değerlendirilmesi sonucu oluşan kur farkı gideri maliyet bedeli olarak değerlendirilmeyenken, aynı ATİK için kullanılan kredinin faiz ve kur farkının söz konusu ATİK’in aktifleştirildiği hesap dönemi sonuna kadar maliyet bedeli ile ilişkilendirilmesi de diğer bir çelişkidir.

Bize göre olması gereken, ATİK işletmede kullanılabilir hale hazır geldiği **gün** itibariyle finansman maliyetleri açısından aktifleştirme bitmelidir. Bu tarihten (bu günden) itibaren oluşan tutarlar bilançoya alınmadan doğrudan gelir tablosuna dahil olmalı ve dönemin sonuç hesaplarına yansılmalıdır.

Aktife alma tarihi ile hesap dönemi sonu (bilanço tarihi) farklı kavramlardır. Aktife alma tarihine kadar hesaplanan finansman giderlerinin (kur farkı ve faizlerin), maliyet bedeline eklenmesi (VUK Madde 262’ye istinaden) yasa gereğidir. Gerek maliyet bedelinin tanımı,

gerekse geçici vergi uygulaması ve binek otomobillerindeki kıst dönem amortisman uygulamaları nedeniyle, **aktife alma tarihini**; sabit kıymetin TDHP açıklamaları uyarınca ilgili duran varlık hesabına (250, 251, 252, 253, 254, 255, 256) kaydedildiği veya envantere alındığı günü kabul etmek gerekmektedir. Bu tarihe kadar doğan kur farkları ve faizler maliyet bedelinin bir unsuru kabul edilmelidir. 163 No.lu Tebliğ'deki anlayışın 238 No.lu Tebliğ paralelinde değiştirilmesi gerekmektedir.³²

Yukarıda da açıkladığımız üzere, günümüz ekonomik gelişmeleri karşısında bu konuda vergi mevzuatının TFRS'na uyma zamanı gelmiştir kanaatindeyiz. Bu vesile ile ifade etmek isteriz ki, bizce, amortismanlar açısından da vergi mevzuatımız artık TFRS'na uymalıdır; bilhassa kıst amortisman uygulamasının tüm ATİK'ler için geçerli olması sağlanmalıdır düşüncesindeyiz.

Hatta TFRS'de yer verilen “özellikli varlık” kavramı VUK'nda da yer bulabilir ve böylece her türlü sabit kıymet iktisabında oluşan finansman giderlerinin (faiz ve kur farkı) aktifleştirilmesi sorunu da çözülmüş olabilir. Zira çalışmamızın 3.1.1 numaralı bölümünde yer verdiğimiz pek çok Danıştay kararından da görüleceği üzere, yargı, VUK'nda finansman giderlerinin maliyet bedeline dahil edilmesine dair açık bir hüküm olmadığı sürece 163 ve 334 no.lu tebliğleri yasal dayanaktan yoksun görmekte ve mükelleflerin sabit kıymet iktisabına bağlı oluşan borçlanma maliyetlerinin tamamının gider yazılabilesinin mümkün olduğu yönünde hüküm açıklamaktadır.

Her ne kadar yasal dayanaktan yoksun olduğunu ve zaman içinde kur farkları açısından yurt içi alımlarını kapsamadığı halde tebliğ lafzına aykırı olarak yurt içi işlemler kaynaklı kur farklarına uygulanmasının “zorlama” şeklinde yerleştirildiğini düşünüyor olsak da; 163 no.lu tebliğ ile mükelleflere aktifleştirme yılını takip eden yılların her biri için ayrı ayrı seçimlik hak kullanma imkanı verilmişken, bu hakkın 334 no.lu tebliğ ile (ki, 163 no.lu tebliğ halen yürürlükte iken) kur farkları açısından sınırlandırılması ve aktifleştirme yılını takip eden ilk yılda yapılan seçimin borcun devam ettiği tüm yıllar için bağlayıcı olacağını açıklanmasını hem yasaya hem 163 no.lu tebliğin (bize göre gayet açık ve net olan) lafzına aykırı bulmaktayız. Üstüne üstlük özelge ile 334 no.lu tebliğdeki bu yanlış ve hatalı düzenlemenin faiz giderleri yönünden de genişletilmesini ciddi bir hata ve çok yanlış bir değerlendirme olarak görmekteyiz.

9. SONUÇ

Gerek yukarıda çeşitli kaynaklardan da istifade ederek gerekçeleri ile açıkladığımız görüşlerimiz kapsamında gerekse yine yukarıda yer verdiğimiz Danıştay kararları da dikkate alındığında, 163, 234, 238 ve 334 no.lu VUKGT'leri ile 187 no.lu GVKGT'nin stok ve ATİK iktisabında finansman maliyetlerin aktifleştirme zorunluluğuna ilişkin düzenlemeleri ile amortisman mevzuuna yönelik düzenlemeleri yürürlükten kaldırılmalı ve mülga 104 no.lu tebliğde zikredildiği üzere “işletme ekonomisi prensipleri ve amortismanın genel tanımı”na uygun olacak şekilde ve ayrıca günümüz ekonomik gelişmeleri ile finansal raporlama standartlarına uygun olacak şekilde; finansman maliyetlerinin maliyet bedeline hangi şartlarda, ne zaman ve ne kadar süre ile dahil edileceğine ve ATİK'lerin ne şekilde amortisman tabi tutulacağına dair “Türkiye Finansal Raporlama Standartları” ile uyumlu yeni

³² Sakıp Şeker, “Kur Farkları ve Kredi Faizlerinin Yeniden Değerleme Karşısındaki Durumu”, Yaklaşım Dergisi, 1999, Nisan <http://www.kaninitymm.com.tr/makale/1999-04%20YAKLASIM%20-%20KUR%20FARKLARI%20VE%20KREDI%20FAIZLERININ%20YENIDEN%20DEGERLEME%20KARSISINDAKI%20DURUMU.pdf> (Erişim: 25.09.2015)

düzenlemeler yapılmalı; KGK düzenlemeleri kapsamında bağımsız denetimin ve TFRS kapsamında finansal raporlamanın giderek yaygınlaştığı günümüzde gerek mükelleflerin gerekse muhasebe meslek mensuplarının farklı mevzuatlar arasında kalınması nedeniyle farklı finansal tablolar hazırlama ve farklı hesaplama ve raporlamalara ilişkin bilgileri ayrı ayrı takip etme külfetine son verilmesinin, mükellef odaklı yaklaşımlar ile gerek mükellefe gerek muhasebe meslek mensuplarına kolaylık sağlamak amaçlı politikaların bir gereği olduğu kanaatindeyiz. Bu yapılamazsa en azından sabit kıymetler için de 238 no.lu tebliğdeki stoklara yönelik aktifleştirme anlayışının benimsenmesi ve yeni bir tebliğ ile düzenleme yapılması doğru olacaktır düşüncesindeyiz. Mali İdare bu yönde bir girişimde bulunmayarak mevcut görüş ve uygulamalarına devam edecekse de bu durumda VUK'da gerekli yasal düzenlemelerin yapılması olası tereddüt ve ihtilafları bitirmiş olacaktır.

Uygulama açısından ise, varlık alımında yüksek tutarlarda finansman maliyetleri oluşan mükellefler muhasebe kayıtlarını ve değerlendirme işlemlerini özgelere uygun şekilde yaptıktan sonra beyanlarını ihtirazi kayıtla vermek suretiyle yargı yoluna gidebilirler. Çalışmamızda yer verdiğimiz (ki, bunların içinde 2011 tarihli olan oldukça güncel bir karar ve 2002 tarihli Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu kararı da mevcuttur) Danıştay kararları dikkate alınacak olursa söz konusu davalarını kazanmalarının ciddi ihtimal dâhilinde olduğu kanaatindeyiz.

KAYNAKÇA

Ankara Yeminli Mali Müşavirler Odası, Mevzuatı İzleme Komisyonu Kararı, Karar No: 2004/42-3, Tarih: 21.04.2004, Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, Haziran 2004

Cihangir Özkök, “Taşıtlarla İlgili Kredi Faizlerinin Giderleştirilmesinde Dönemsellik Sorunu” 16.09.2014 www.alomaliye.com

Güray Öğredik, “Döviz Cinsi Avansların Değerlenmesi Sonucunda Oluşan Kur Farkları Nasıl Muhasebeleştirilmelidir?” Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, Mayıs 2014

Kâzım Metin – Hüseyin YALÇIN; “İşletmeye Dahil İktisadi Kıymetleri Değerleme”, Kılavuz Yayınları, 1 Baskı, 1996

Kazım Yılmaz, “VUK, GVK, KVK ve KDVK Açısından Değerleme” HUD yayınları, 1997

M. Emin Akyol, “334 Seri Numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile Değerleme Konusunda Yapılan Açıklamalar”, Vergi Dünyası, Haziran 2004

Mehmet Tahir Ufuk, “Amortisman Tabi İktisadi Kıymet Maliyetinin Tespiti ve 334 Numaralı VUK Genel Tebliğinde Yapılan Açıklamalar”, Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, Temmuz 2004

N. Kemal Gündüz – Necati Perçin; “Amortismanlar ve Yeniden Değerleme”, Yaklaşım Yayınları, 1. Baskı, 1997

S. Sadi Işıklılar, “Döviz Bağı Kredi, Alacak Ve Borçlarda Hasıl Olan Kur Farkları Tekdüzen Muhasebe Sistemi, Türkiye Muhasebe Standardı Ve Vergi Mevzuatı Açısından İncelenmesi”, Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, Şubat 2007

Sakıp Şeker, “Kur Farkları ve Kredi Faizlerinin Yeniden Değerleme Karşıındaki Durumu”,
Yaklaşım Dergisi, 1999, Nisan

www.mevbank.com.tr ; <http://www.lebilyalkin.com.tr/mevzuat/>