

VADELİ MAL VE HİZMET ALIMLARINDA OLUŞAN KUR FARKLARININ ÖRTÜLÜ SERMAYE AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ

Vadeli Mal Ve Hizmet Alımlarında Oluşan Kur Farklarının Örtülü Sermaye Açısından Değerlendirilmesi

Hakan KEKLİKÇİ (*) - Lebib Yalkın Dergisi / Ekim 2011

I- Giriş

Ülkemizde örtülü sermaye müessesesi 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 12. Maddesi'nde:

"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."

şeklinde düzenlenmiştir.

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun "Kabul Edilmeyen Giderler" başlıklı 11. Maddesi'nde ise:

"Kurum kazancının tespitinde aşağıdaki indirimlerin yapılması kabul edilmez:

.....

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

hükmüne yer verilmek suretiyle örtülü sermaye üzerinden hesaplanan faiz, kur farkı vb. giderlerin vergi matrahının tespitinde kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alınması gerektiği belirtilmiştir.

Örtülü sermaye müessesesine ilişkin ayrıntılı açıklamalara ve örnek hesaplamalara 1 Seri No'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nde yer verilmiş olup; ilgili tebliğe rağmen hala yeterince açıklanmayan hususların olduğu dikkat çekmektedir.

Makalemizin konusunu doğrudan veya dolaylı olarak ortak ya da ortakla ilişkili kişilerden gerçekleşen vadeli mal ve hizmet alımlarında örtülü sermaye açısından oluşabilecek vergisel riskler oluşturmaktadır.

II- Örtülü Sermaye Kapsamında Değerlendirilebilecek Vadeli Mal ve Hizmet Alımlarında Kur Farklarının Değerlendirilmesi

1 Seri No'lu Kurumlar Vergisi Kanunu Genel Tebliği'nde:

"Kanunda borcun hesap dönemi içinde herhangi bir tarihte kurumun öz sermayesinin üç katını aşan kısmı örtülü sermaye olarak kabul edildiğinden, bu limiti aşan kısma isabet eden faiz, kur farkı ve benzeri giderlerin geçici vergi dönemleri de dahil olmak üzere vergi matrahından indirilmesi mümkün olmayacaktır."

Piyasa koşulları ve ticari teamüllere göre yapılan vadeli mal ve hizmet alımları ile ilgili olarak ortaya çıkan borçlanmalarda, vade farkı tutarları ayrıca hesaplanmış olsa da bu borç tutarları örtülü sermayenin varlığının tespitinde dikkate alınmayacaktır. Söz konusu süreleri aşan vadeli alımlar nedeniyle ortaya çıkan borçlar örtülü sermayenin varlığının tespitinde dikkate alınacak; bu şekilde hesaplanan örtülü sermaye tutarına isabet eden vade farkları tespit edilerek örtülü sermaye üzerinden ödenen faiz olarak kabul edilecektir."

hükümlerine yer verilmiştir.

İlgili hükümden anlaşılacağı üzere ilişkili kişi ile doğrudan ya da dolaylı olarak yapılan ticari işlemlerden kaynaklanan ve ticari teamüllere uygun olmayan borçlanmalar örtülü sermayenin varlığının tespitinde dikkate alınacaktır.

1 Seri No'lu Kurumlar Vergisi Kanunu Genel Tebliği'nde ticari teamüllere uygun olmayan borçlanmalarda direkt olarak kur farkına değinilmemekte bu tür borçlanmaların örtülü sermaye sayılacağı ve örtülü sermaye tutarına isabet eden vade farklarının örtülü sermaye üzerinden hesaplanan faiz sayılacağı hüküm altına alınmaktadır.

Dövizli işlemlere dayanan vadeli mal ve hizmet alımlarında oluşan kur farklarını özü itibariyle vade farklarından ayrı düşünmek mümkün değildir.

Vade farkı kavramının tanımı vergi kanunlarında net olarak yapılmamakla birlikte;

Yargıtay İçtihatları Birleştirme Hukuk Genel Kurulu'nun Kararına [1] göre "Vade farkı veresiye veya taksitle satışlarda ilk satış bedeline yani semen'e belirlenen oranlarda yapılan ilave; başka bir anlatımla vade farkının, mal ve hizmet satış sözleşmelerinde kararlaştırılan veya ticari teamüllere göre vade tarihinden başlayarak fiili ödeme tarihinde mal ve hizmet bedeline ekleme yapılmak suretiyle semen'in ulaştığı miktarı ifade ettiği kabul edilmiştir." denilmektedir.

105 Seri No'lu Katma Değer Vergisi Kanunu Tebliği'nde ise:

"Bedelin döviz cinsinden veya dövize endekslenerek ifade edildiği işlemlerde, bedelin kısmen veya tamamen vergiyi doğuran olayın vuku bulunduğu tarihten sonra ödenmesi halinde, satıcı lehine ortaya çıkan kur farkı esas itibariyle vade farkı mahiyetinde olduğundan, matrahın bir unsuru olarak vergilendirilmesi gerekmektedir. "

105 Seri No'lu Katma Değer Vergisi Kanunu Tebliği'nde kur farkları; esas itibariyle vade farkı olarak değerlendirilmektedir.

Yukarıda yer verilen yasal düzenlemeler doğrultusunda ticari teamüllere uygun olmayan borçlanmalardan kaynaklanan kur farkları özü itibari ile vade farkları ile aynıdır. Piyasa koşullarını aşan vadeli alımlar nedeniyle ortaya çıkan borçlar örtülü sermayenin varlığının tespitinde dikkate alınmalıdır. Ayrıca bu şekilde hesaplanan örtülü sermaye tutarına isabet eden kur farkları örtülü sermaye üzerinden hesaplanan kur farkı olarak dikkate alınmalıdır.

III- Vadeli Mal ve Hizmet Alımlarında Örtülü Sermaye Sayılabilecek Kur Farklarına İlişkin Uygulamalı Örnek

Örnek: 2011 döneminde mali kârı bulunan Y firması aynı dönemde zarar eden bağlı ortaklığı Z firmasından düzenli olarak ticari mal alımı yapmaktadır. Y firmasının öz kaynakları 2011 hesap dönemi başı itibari ile eksidedir. Ayrıca Z firması normal şartlarda (İlişkili firması olan Y firması hariç) maksimum 3 Ay vade süresi ile çalışmaktadır. Y firmasının kayıtlarında Z firmasının cari hesap muavini aşağıdaki gibidir:

Tarih	Fiş Türü	Açıklama	Borç	Alacak	Bakiye	D. Kuru	Döv. Tutarı	Döv. Bakiye
01.01.2011	Mahsup	AÇILIŞ		1.547.070,50	1.547.070,50	2,0491	755.000,00	755.000,00
14.01.2011	Mahsup	123456 NO LU FATURA Z FIRMASI		510.425,00	2.057.495,50	2,0417	250.000,00	1.005.000,00
05.02.2011	Mahsup	123488 NO LU FATURA Z FIRMASI		651.480,00	2.708.975,50	2,1716	300.000,00	1.305.000,00
18.02.2011	Mahsup	123492 NO LU FATURA Z FIRMASI		851.760,00	3.560.735,50	2,1294	400.000,00	1.705.000,00

24.02.2011	Mahsup	123518 NO LU FATURA Z FIRMASI		108.800,00	3.669.535,50	2,1760	50.000,00	1.755.000,00
26.02.2011	Mahsup	123526 NO LU FATURA Z FIRMASI		109.740,00	3.779.275,50	2,1948	50.000,00	1.805.000,00
31.03.2011	Kur Farkı	31.03.2011 KUR FARKI		158.512,50	3.937.788,00	2,1816	0,00	1.805.000,00
28.04.2011	Mahsup	123589 NO LU FATURA Z FIRMASI		555.525,00	4.493.313,00	2,2221	250.000,00	2.055.000,00
26.05.2011	Mahsup	123625 NO LU FATURA Z FIRMASI		673.800,00	5.167.113,00	2,2460	300.000,00	2.355.000,00
30.06.2011	Kur Farkı	30.06.2011 KUR FARKI		365.253,00	5.532.366,00	2,3492	0,00	2.355.000,00

31.03.2011 ve 30.06.2011 kur değeri işlemleri sırasında ortaya çıkan kur farkı zararı 523.765,50 TL'dir.

1-) 28.04.2011 ve 26.05.2011 tarihlerindeki mal alımları henüz piyasa koşullarında oluşan vade süreleri dolmadığı için örtülü sermayeye isabet eden kur farkının hesaplanmasında dikkate alınmamıştır.

2-) Açılıştan gelen bakiyenin tümünün 01.01.2011 tarihinden itibaren piyasa koşullarında oluşan vade süresini (3 Ay) aştığı kabul edilmiştir.

3-) Örtülü sermayeye isabet eden kambiyo zararlarını bulabilmek amacıyla 2011 döneminde ticari mal alımı ile ilgili Z firmasının düzenlediği faturalar, 3 ay olan vade süresi kadar ötelenmiş ve tekrar kur farkı hesaplaması yapılmıştır:

ÖRTÜLÜ SERMAYEYE İSABET EDEN KUR FARKI TUTARININ BELİRLENMESİ							
Tarih	Açıklama	Borç	Alacak	Bakiye	D. Kuru	Döv. Tutarı	Döv. Bakiye
01.01.2011	AÇILIŞ		1.547.070,50	1.547.070,50	2,0491	755.000,00	755.000,00
14.04.2011	123456 NO LU FATURA Z FIRMASI		546.650,00	2.093.720,50	2,1866	250.000,00	1.005.000,00
05.05.2011	123488 NO LU FATURA Z FIRMASI		682.890,00	2.776.610,50	2,2763	300.000,00	1.305.000,00
18.05.2011	123492 NO LU FATURA Z FIRMASI		895.320,00	3.671.930,50	2,2383	400.000,00	1.705.000,00
24.05.2011	123518 NO LU FATURA Z FIRMASI		112.030,00	3.783.960,50	2,2406	50.000,00	1.755.000,00
26.05.2011	123526 NO LU FATURA Z FIRMASI		112.300,00	3.896.260,50	2,2460	50.000,00	1.805.000,00
30.06.2011	30.06.2011 KUR FARKI		344.045,50	4.240.306,00	2,3492	0,00	1.805.000,00

PIYASA KOŞULLARINA UYGUN OLMAYAN VADELERDEN KAYNAKLANAN KAMBYO ZARARI	344.045,50
---	------------

DİKKAT!

(Örtülü sermayeye isabet eden kur farklarını hesaplayabilmek için ilgili firmanın cari hesap muavini kullanılmış olup: muavinde yer alan ticari mal hareketlerinin tarihleri piyasa koşullarında oluşan vade süresi (3 Ay) dikkate alınarak değiştirilmiştir.)

2011 döneminde mali kâr elde eden Y firmasının; Z firmasına piyasa koşulları ve ticari teamüllere uygun olmayan borçları nedeniyle 344.045,50 TL kambiyo zararı etmesi; Z firmasının aynı dönem içerisinde zararda olması ile birlikte değerlendirildiğinde vergisel risk oluşturmaktadır.

İlgili kambiyo zararı örtülü sermaye üzerinden hesaplanan kur farkı olarak değerlendirilmeli ve Y firması açısından vergi matrahının tespitinde kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alınmalıdır.

IV- SONUÇ

Piyasa koşulları ve ticari teamüllere uygun olmayan borçlanmalar diğer şartların (dönem başı öz kaynaklarının 3 katını aşması) gerçekteşmesi durumunda örtülü sermaye olarak dikkate alınmalıdır. Mevzuatımızda bu tür borçlanmalarda vade farklarının örtülü sermaye üzerinden hesaplanan faiz olarak dikkate alınması gerektiği hükmüne yer verilmekle birlikte bu tür borçlanmalardan kaynaklanan kur farklarının durumuyla ilgili herhangi bir düzenleme yapılmamıştır.

Mevzuatta yer alan diğer düzenlemelerde vade farkının esas itibariyle kur farkı mahiyetinde olduğu hükümlerine yer verilmiştir.

Mevcut düzenlemeler bütün olarak değerlendirildiğinde piyasa koşulları ve ticari teamüllere uygun olmayan borçlanmalar nedeni ile hesaplanan kur farkları esas itibari ile örtülü sermaye üzerinden hesaplanan kur farkları olarak dikkate alınmalı ve mükellefler vergi matrahlarını bu duruma göre tespit etmelidirler.

Görüşümüze göre konu hakkında idare tarafından yapılacak herhangi bir eleştiriye maruz kalmamak için mükelleflerin ilişkili firmalarına olan ticari borçlarını piyasa koşullarına ve ticari teamüllere uygun vadelerde ödemeleri, ödememeleri durumunda ise vergi matrahını örtülü sermaye durumu göz önünde bulundurarak hesaplamaları gerekmektedir.

KAYNAKÇA

- 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu
- 3 Seri No'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği
- 105 Seri No'lu Katma Değer Vergisi Tebliği
- Talha APAK/Vade Farkı Fiyat Farkı ve Kur Farkının KDV Karşısındaki Durumu Netleşti
- [1] 24 Aralık 2003 Tarih, 25326 Sayılı Resmi Gazete'de Yayımlanan, Esas No: 2001/1, Karar No: 2003/1

(*) SMMM/ Mazars-Denge Denetim YMM A.ř - Denetçi