

## MAKALE-2

# Kur Farkları, Vergi Kanunları Karşısındaki Durumu ve KDV Boyutu

### Özet

*Bir çok firma kur farkı sorunsalı ile karşı karşıyadır. Kur farklarındaki KDV sorununu gidermek için bazı tebliğler yayınlanmıştır. Ancak, yayınlanan açık tebliğlere rağmen özellikle geçici vergi dönemlerinde söz konusu problemle ilgili muhasebe kayıtlarındaki sorun hala devam etmektedir.*

*Bu çalışmada, kur farklarındaki muhasebe kayıtlarının KDV boyutu farklı bir şekilde ele alınmıştır.*

### 1. Giriş

Kur, iki milli para arasındaki değişim oranıdır. Diğer bir ifade ile yabancı paranın milli para cinsinden fiyatıdır.<sup>1</sup> Kur farkı ise, belli bir miktar yabancı para biriminin yerel para birimi ile değiştirilmesi sırasında oluşan alış ve satış kurları arasındaki farktır.<sup>2</sup> Ülkemizde dalgalı döviz kuru sistemi uygulanması nedeniyle, satışın yapıldığı tarihteki kur ile tahsilâtın yapıldığı tarihteki kur farklı olmaktadır. Dolayısıyla satış ve tahsilât tarihlerindeki döviz tutarları aynı olmasına rağmen TL tutarları farklı olmaktadır. Kurlardan kaynaklanan iki tutar arasındaki farklılıkların KDV karşısındaki durumu da farklı olmaktadır. Geçici vergi dönemlerinde karşılaşılan sıkça problemlerden biri de kur farkları, değerlemeler ve bu durum neticesinde

<sup>1</sup> Prof.Dr.Rıdvan KARLUK, Uluslar arası Ekonomi, Teori ve Politika, Beta Basım Yayın Dağıtım, Genişletilmiş 7. sayı, 2007

<sup>2</sup> Talha APAK, YMM, "Mal veya Hizmet Teslimine Bağlı Olarak Lehe veya Aleyhe Oluşan Kur Farkının KDV Açısından Değerlendirilmesi" [www.alomaliye.com](http://www.alomaliye.com)

oluşan söz konusu farkların özellikle KDV karşısındaki durumudur. Günümüzde birçok firma, yabancı paralı borç ve alacaklarını değerlerken geçici vergi dönemlerinde oluşan kur farkları için fatura tanzim etmeyip ancak tahsilât esnasında fatura tanzim etmektedirler. Fakat bu durumda söz konusu kur farkı faturasının KDV matrahının tam olarak ne olacağı, bir başka deyişle, değerlendirme esnasında oluşan ve fatura tanzim edilmeyen matrah kısmı ile tahsilât esnasında oluşan matrah kısmının birlikte mi faturaya dâhil edileceği tereddüt konusu olmaktadır.

Kur farklarının KDV'ye tabi olup olmadığı konusu çoğu zaman tartışılmış, uzunca bir süre ne yasal düzenlemeyle ne de yargı kararlarıyla netliğe kavuşturulmamıştır. Maliye Bakanlığı, ithalat, ihracat, yurt dışından alacaklı olma, uluslararası dövizli ihaleler gibi "dövizle yapılması mutad" olarak isimlendirdiği işlemler dışında, Türkiye'de mukim firmalar lehine, alacak nedeniyle oluşan kur farklarının KDV'ye tabi olduğu görüşündedir. Ancak bu görüş maalesef uzunca bir süre açık bir yasa hükmüne hatta tebliğe bile dayanmamıştır<sup>3</sup>.

Kur farkları ile ilgili bunların KDV ye tabi olmaması gerektiğini savunan görüşlerde mevcut olup bunun arkasındaki dinamiğin ise kur farkının bir işlem sonucu değil tarafların iradesi dışındaki nedenlerle ortaya fiktif bir karakter taşıması prensibine dayanmasıdır.<sup>4</sup> Ne var ki, vergi idaresinin yorum ve uygulaması geneli ile kur farklarının katma değer vergisine tabi olduğu şeklindedir.<sup>5</sup>

Kur farkları için vergiyi doğuran olayın ne zaman gerçekleştiği konusunda yasal ve tebliğ düzeyinde yapılmış bir belirlemeye rastlanmamaktadır. Bununla birlikte kur farklarında KDV'yi doğuran olayın döviz alacağının tahsili olarak kabul edilmesi ve fatura düzenlenmesi yerinde olacaktır. Tahsil aşamasından önce vergilendirme dönemleri

3 Ercan ALPTÜRK, "Borcun Vadesinde Ödenmemesi Sonucunda Oluşan Vade ve Kur Farklarının KDV Boyutu", Maliye Postası, Yıl:29, Sayı: 655, Ankara, 15 Aralık 2007, s.89

4 Mehmet MAÇ, "KDV Uygulaması", Denet Yayıncılık, İstanbul, 1998

5 Yılmaz Özbacı, "Katma Değer Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları", Oluş Yayıncılık, Ankara 1999, s.117



## Özgeçmiş

**Koray ATEŞ**

Bilim Uzmanı-Denetçi-SMMM

*Yazar, 1978 yılında Ankara'da doğdu. İlk, orta ve lise eğitimini Ankara'da tamamladıktan sonra 1999 yılında Uludağ Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi İktisat bölümünden birincilikle mezun oldu.*

*2000 yılında aynı üniversitede ekonomi yüksek lisansına başlayan yazar, 2001 yılında açılan araştırma görevliliği sınavını kazanarak aynı üniversitede Para Politikası kürsüsünde Araştırma Görevlisi olarak eğitim hayatına devam etti. 5 yıl boyunca araştırma görevlisi olarak mesleğini ifa eden yazarın bu süre içerisinde bir çok ulusal hakemli dergilerde makaleleri yayınlanmıştır. 2003 yılında yazmış olduğu "2000 - 2001 Krizleri ve Türk Bankacılık Sektörüne Etkileri" adlı teziyle bilim uzmanı unvanı alan yazar 2005 yılında istifa ederek her zaman ilgi duyduğu denetim sektörüne adım atmıştır. Özel bir bağımsız denetim firmasında 2005 yılında göreve başlayan yazar halen denetim sektöründe meslek hayatını devam ettirmektedir. Yazarın bu süre içinde birçok ulusal hakemli dergide ve internet sitelerinde vergi ve muhasebe uygulamaları üzerine yayınlanmış makaleleri mevcuttur.*

itibariyle yapılacak değerlemelerde ise kur farkı için herhangi bir fatura düzenlenmesine gerek yoktur.<sup>6</sup>

Bu çalışmada kur farkları ile ilgili işlemlerde tereddüt edilen bu konuya açıklık getirilmekte olup söz konusu konuyla ilgili muhasebe kayıtları, ticari hayatın gerçeklerine dayandırılarak, teorik anlatımdan uzak ve tek boyutlu örneklerden farklı bir şekilde ele alınmaya çalışılacaktır.

## 2. Yasal Düzenleme

Vergi Usul Kanunu'nun 280. maddesinde yabancı para üzerinden olan alacaklar ve borçların borsa racyi ile değerlendirileceği hüküm altına alınmıştır. Borsa

6 Soner ÜLGEN, "Vade Farkı Kur Farkı ve Ciro Primi Gibi Ödemelerin KDV ve ÖTV Karşısındaki Durumu", Maliye Postası, Sayı: 656, Ankara, 1 Ocak 2008, s.70

rayicinin takarrüründe (karar verilmesinde) muvazaa olduğu anlaşılırsa bu rayiç yerine alış bedeli esas alınacaktır.

Yabancı paranın borsada rayici yoksa değerlemeye uygulanacak kur Maliye Bakanlığınca tespit olunur. Diğer yandan 130 ve 380 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile 217 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde değerlendirme günü itibariyle Maliye Bakanlığınca kur ilan edilmediği durumlarda T.C. Merkez Bankasınca Resmi Gazetede yayımlanan döviz alış kurlarının esas alınacağı düzenlenmiş bulunmaktadır. Bu şekilde yapılacak değerlemelerde efektif cinsinden yabancı paralar için efektif alış kurunun (bulunmaması halinde döviz alış kurunun), **döviz cinsinden yabancı paralar içinse döviz alış kuru** uygulanacaktır.

105 Sıra No'lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği'ne göre bedelin döviz cinsinden veya dövize endekslenerek ifade edildiği işlemlerde, bedelin kısmen veya tamamen vergiyi doğuran olayın vuku bulduğu tarihten sonra ödenmesi halinde, satıcı lehine ortaya çıkan kur farkı esas itibariyle vade farkı mahiyetinde olduğundan, matrahın bir unsuru olarak vergilendirilmesi gerekmektedir.

Buna göre, teslim veya hizmetin yapıldığı tarih ile bedelin tahsil edildiği tarih arasında ortaya çıkan lehte kur farkı için satıcı tarafından fatura düzenlenmek ve faturada gösterilen kur farkına, teslim ve hizmetin yapıldığı tarihte bu işlemler için geçerli olan oran uygulanmak suretiyle KDV hesaplanacaktır.

Bedelin tahsil edildiği tarihte alıcı lehine kur farkı oluşması halinde, söz konusu kur farkı tutarı üzerinden alıcı tarafından satıcıya bir fatura düzenlenerek, teslim ve hizmetin yapıldığı tarihteki oran üzerinden KDV hesaplanması gerekmektedir.

Ödeme veya tahsilât yapılmadan sadece **değerleme işleminde hesaplanacak kur farkları için fatura düzenlenmesi ve KDV hesaplanması gerekmektedir**. Dövizli satışlardan kaynaklanan kur farklarının faturası, dövizli alacağı tahsilinde veya borcun ödendiğinde düzenlenecek ve bu faturada KDV hesaplanacaktır.<sup>7</sup>

### 3. Özellikli Durumlar

#### 1. Döviz Kurunun Yükselmesi ve Dövizli Borcumuzda Bir Artış Meydana Gelmesi Durumu

Örneğin, 18.01.2008 tarihinde 12.000 Euro + 2.160 Euro KDV bedelli Ticari Mal alındığı varsayımı altında söz konusu işleme ilişkin kayıtlar şöyle olacaktır (1 Euro = 1,900 YTL).

$$12.000 \times 1,900 = 22.800 \text{ YTL (Mal Bedeli)}$$

$$2.160 \times 1,900 = 4.104,00 \text{ YTL (KDV)}$$

18.01.2008	
153 Ticari Mallar Hs.	22.800,00
191 İnd.KDV Hs	4.104,00
320 Satıcılar Hs	26.904,00
- 01.03	X A.Ş.

<sup>7</sup> Prof.Dr. Şükrü Kızılot, "Katma Değer Vergisi Kanunu ve Uygulamaları", Yaklaşım Yayınları, Ankara 2008

Söz konusu faturanın vadesinin 95 gün olduğunu ve 05.04.2008 tarihinde faturanın ödeneceği ve ilk geçici vergi döneminde Euro'nun 1=1,950 YTL olduğu varsayımı altında aşağıdaki işlemler yapılacaktır.

**31.03.2008 Geçici Vergi Dönemi:**  $14.160 \text{ Euro} \times 1,950 = 27.612 \text{ YTL}$ ,  
böylece  $(27.612 - 26.904 = ) 708 \text{ YTL}$  kur zararı olduğundan kayıtlar şu şekilde olmalıdır.

31.03.2008	
656 <i>Kambiyo Zararları Hs.</i> 708	
	320 <i>Satıcılar Hs</i> 708
	- 01.03 X A.Ş.

Faturanın ödeme vadesinde, yani 05.04.2008 tarihinde döviz kurunun (MB Döviz alış kurunun) 1 Euro = 1,975 YTL olduğu varsayımı altında sırasıyla aşağıdaki işlemler yapılmalıdır.

**05.04.2008 Ödeme günü :**  $14.160 \text{ Euro} \times 1,975 = 27.966 \text{ YTL}$ .

Böylece;  $27.966 - 26.904 = 1.062 \text{ YTL}$  toplam kur zararı oluşmaktadır. Böylece, karşı firma tarafımıza 1.062 YTL üzerinden iç yüzde yöntemiyle KDV de hesaplayarak kur farkı faturası düzenlenmelidir.

Ancak düzenlenen faturanın  $1.062 - 708 = 354 \text{ YTL}$ 'sinden daha önce iç yüzde ile bulunan KDV tutarının düşülmesinden sonra kalan kısmının gider olarak kayıtlara alınması gerekmektedir.

Buna göre düzenlenen faturanın matrahı; 900 YTL olmalı, KDV'si ise 162 YTL hesaplanmalıdır.  
( $1.062 / 1.18 = 900$  İç yüzde yöntemiyle KDV matrahı olup KDV'si 162 YTL'dir)

05.04.2008	
656 <i>Kambiyo Zararları Hs.</i> 192	
191 <i>İnd. KDV Hs.</i> 162	320 <i>Satıcılar Hs</i> 354
	- 01.03 X A.Ş.

  

05.04.2008	
320 <i>Satıcılar Hs</i> 27.966	
- 01.03 X A.Ş.	102 <i>Bankalar Hs.</i> 27.966
	- .01.01 Y Bankası

*Borcumuzun tamamının ödenmesi*

## 2. Döviz Kurunun Düşmesi ve Dövizli Borcumuzda Bir Azalış Meydana Gelmesi:

Örneğin, 31.03.2008 tarihinde döviz kurunun 1 Euro = 1,870 YTL olduğu varsayımı altında söz konusu işleme yönelik değerlendirme kaydı aşağıdaki gibi olacaktır.

**31.03.2008 Geçici Vergi Dönemi:**  $14.160 \times 1,870 = 26.479 \text{ YTL}$

Kayıtlarımızdaki tutar 26.904 YTL idi (bkz. Bir önceki örneğe ilişkin ilk muhasebe kaydı); Bu sonuca göre  $(26.904 - 26.479 = ) 425 \text{ YTL}$  kambiyo karı oluşmaktadır. Bu işlem aşağıdaki gibi muhasebeleştirilmelidir.

31.03.2008	
320 <i>Satıcılar Hs</i> 425	
- 01.03 X A.Ş.	646 <i>Kambiyo Karları Hs.</i> 425

*Geçici vergi değerlemesi*

**05.04.2008 Ödeme günü :** 1 Euro = 1,860 YTL olsun. Böylece;

$$14.160 \times 1,860 = 26.338 \text{ YTL}$$

Kayıtlarımızdaki tutar 26.904 YTL idi. Böylece, (26.904 – 26.338 =) 566 YTL toplam kur karı oluşacaktır. Faturayı düzenleyen taraf 566 YTL üzerinden iç yüzde yöntemiyle KDV'sini hesaplayıp kalan tutarı kambiyo karına yazacaktır. Ne var ki, bu tutarın tamamını 646 Kambiyo Karları hesabına yazılmayacaktır. Zira bunun 425 YTL'si ilk geçici vergi döneminde kayıtlara alınmıştır.

05.04.2008	
320 Satıcılar Hs 141	
- 01.03 X A.Ş.	646 Kambiyo Karları Hs 54,66
	391 Hesaplanan KDV Hs. 86,34
<i>Geçici vergi değerlemesi</i>	

  

05.04.2008	
320 Satıcılar Hs 338	
- 01.03 X A.Ş.	102 Bankalar Hs. 338
	- .01.01 Y Bankası
<i>Borcumuzun tamamının ödenmesi</i>	

646 Nolu hesaba 54,66 YTL yazılmasının nedeni, bir önceki geçici vergi döneminde 646 hesaba 425 YTL kayıt edilmesidir. Oysa, bu tutarın içinde KDV'de dahildir. Toplam kur karı 566 YTL'nin KDV'si iç yüzde ile ayrıldığında geriye 479,66 YTL kur karı kalmaktadır. Böylece bu tutar 646 no'lu hesaba yazılması gereken **toplam tutar** olmalıdır. Ancak, bunun 425 YTL'si 31.03.2008 tarihinde kayıtlara intikal ettirilmiştir. Geriye kalan (479,66 – 425 =) 54,66 YTL'de 646 no'lu hesaba yazılmalıdır.

## Sonuç

105 Sıra No'lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği'ne göre bedelin döviz cinsinden veya dövize endekslenerek ifade edildiği işlemlerde, bedelin kısmen veya tamamen vergiyi doğuran olayın vukuu bulunduğu tarihten sonra ödenmesi halinde, satıcı lehine ortaya çıkan kur farkı esas itibariyle vade farkı mahiyetinde olduğundan, matrahın bir unsuru olarak vergilendirilmesi gerekmektedir. Böylece, geçici vergi dönemlerinde herhangi bir ödeme veya bedel tahsil etmeksizin yapılan değerlemelerde fatura tanzimi ihtiyari olup ödemenin gerçekleştiği anda faturanın tanzim edilmesi ve KDV'nin yukarıda verilen örnekte olduğu şekilde hesaplanması gerektiği hususu Vergi Usul Kanunu ve ilgili tebliğler göz önüne alındığında mevzuata aykırı olmadığı sonucu ortaya çıkmaktadır.

## Kaynakça

Ercan ALPTÜRK, "Borcun Vadesinde Ödenmemesi Sonucunda Oluşan Vade ve Kur Farklarının KDV Boyutu", Maliye Postası, Yıl:29, Sayı: 655, Ankara, 15 Aralık 2007, s.89

Mehmet MAÇ, "KDV Uygulaması", Denet Yayıncılık, İstanbul, 1998

Rıdvan KARLUK Prof.Dr.. Uluslar arası Ekonomi, Teori ve Politika, Beta Basım Yayın Dağıtım, Genişletilmiş 7. sayı, 2007

Soner ÜLGEN, "Vade Farkı Kur Farkı ve Ciro Primi Gibi Ödemelerin KDV ve ÖTV Karşısındaki Durumu", Maliye Postası, Sayı: 656, Ankara, 1 Ocak 2008, s.70

Şükrü Kızılot, Prof.Dr. "Katma Değer Vergisi Kanunu ve Uygulamaları", Yaklaşım Yayınları, Ankara 2008

Talha APAK, YMM, "Mal veya Hizmet Teslimine Bağlı Olarak Lehe veya Aleyhe Oluşan Kur Farkının KDV Açısından Değerlendirilmesi" www.alomaliye.com

Yılmaz Özbacı, "Katma Değer Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları", Oluş Yayıncılık, Ankara 1999, s.117