

# MAKALE

## MAL TEDARİKİNDEN KAYNAKLI KUR FARKLARININ KURUMLAR VERGİSİ VE KDV KARŞISINDAKİ DURUMU



2022/10

Fevzi GÜLER

28.12.2022

## 1. Giriş

Uluslararası ticari ilişkilerin ve yabancı sermaye hareketlerinin artması sonucu dövizde dayalı işlemler gün geçtikçe artmaktadır. Dövizde dayalı işlemler nedeni ile işlem tarihi ile ödeme tarihi arasında kur değişimlerinin bir sonucu olarak da kur farkları kaçınılmaz olmaktadır. 2021 ve 2022 yılında dövizde yaşanan dalgalanmalar, döviz hareketliliğinin bilanço ve gelir tablolarına etkisi hala devam etmektedir. İşletmelerin dövizle yapmış oldukları mal tedariklerinin bilançolarda 150-152 ve 153 No.lu hesaplarda izlenen kalemleri için oluşturduğu kur farklarının Vergi Kanunları açısından gider olarak kabul edilip edilmeyeceği ve KDV Kanunu yönünden incelenmesi bu çalışmamızın konusunu oluşturmaktadır.

## 2. Mal Tedariki Kapsamında Kur Farklarının Kurumlar Vergisi Karşısındaki Durumu

Emtiaların dönem sonlarında bilançoda izlenecek stok kısmı ve gelir tablosuna yansıtacak maliyet kısmını doğru bir şekilde tespit edebilmek için; Vergi Usul Kanunu'na uygun olarak değerlendirme yapmak gerekmektedir.

Değerleme ölçüleri aynı Kanun'un 261.Maddesinde tek tek sayılmış olup bunlar; Maliyet bedeli, Borsa rayici, Tasarruf değeri, Mukayyet değer, İtibari değer, Vergi değeri, Rayiç bedel, Emsal bedeli ve ücreti, Alış bedeli'dir.

VUK'un Emtia Başlıklı 274. maddesinde "*Emtia, maliyet bedeliyle değerlendirilir.*" hükmü yer almaktadır.

Maliyet Bedeli ise VUK. 262.Maddesinde açıklanmıştır;

"Maliyet bedeli, iktisadi bir kıymetin iktisap edilmesi veyahut değerinin artırılması münasebetiyle yapılan ödemelerle bunlara müteferri bilumum giderlerin toplamını ifade eder." şeklinde açıklanmış ve ilave olarak maliyet bedeline dahil olan giderler sayılmıştır.

Yazımızın konusu kapsamında emtialara ilişkin açıklama maddenin c) bendinde şu şekilde yapılmıştır;

“İktisadi kıymetin finansmanında kullanılan kredilere ait faiz giderleri ve bunlara ilişkin kur farklarının; emtiada emtianın stoklara girdiği tarihe kadar, diğer iktisadi kıymetlerde ise iktisadi kıymetin envantere alındığı hesap döneminin sonuna kadar olan kısmı ile söz konusu kredilere ilişkin giderler (Faiz giderleri ile kur farklarının diğer kısımlarını maliyet bedeline ithal etmekte veya genel giderler arasında göstermekte mükellefler serbesttirler.)

**26.01.2022** tarihinden itibaren geçerli olmak üzere 7338 Sayılı Kanun ile 213 **Sayılı Vergi Usul Kanununun “Maliyet Bedeli” 262.Maddesine** yeni fıkralar eklenmiştir.

Yeni eklenen C Fıkrasındaki hususlar esasen; 238 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği'nin" B-Dönem Sonu Stoklarının Değerlemesi İle İlgili Hususlar" Başlıklı bölümünde, emtianın satın alınıp işletme stoklarına girdiği tarihe kadar oluşan kur farklarının maliyete intikal ettirilmesi zorunlu olduğu, stokta kalan emtia ile ilgili olarak daha sonra ortaya çıkacak kur farklarının ise ilgili buldukları yıllarda gider yazılmasının veya maliyete intikal ettirilmesinin mümkün bulunduğu açıklanmıştır.

**7338 sayılı kanunla, VUK 262.Maddesinde yapılan değişiklik ile birlikte** 238 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinde yapılan açıklamalar kanunlaşmıştır.

Özetle; emtianın stoklara girdiği tarihe kadar oluşan kur farkları maliyete zorunlu olarak dahil edilecek olup, Emtia envantere girdikten sonra stokta kalan emtianın finansmanı nedeniyle dövizle yapılan borçlanmalar sonucu satıcılar (320) ve krediler (300) hesaplarındaki döviz bakiyelerinin dönem sonu değerlemesi nedeniyle oluşan kur farklarının durumu ise Mezkur maddenin "*emtiada emtianın stoklara girdiği tarihe kadar*" hükmünden ve parantez içinde (Faiz giderleri ile kur farklarının diğer kısımlarını maliyet bedeline ithal etmekte veya genel giderler arasında göstermekte mükellefler serbesttirler.) açıkça belirtildiği üzere emtianın stoklara girdiği tarihten sonra oluşan kur farklarını

maliyete intikal etme veya dönem giderleriyle ilişkilendirme hususunda mükellefler diledikleri şekilde hareket edebileceklerdir.

6322 sayılı Kanununun 37. maddesiyle 01/01/2013 tarihinden itibaren yürürlüğe girmek üzere 5520 sayılı Kanununun 11. maddesinin birinci fıkrasına eklenen (i) bendiyle; kredi kuruluşları, finansal kuruluşlar, finansal kiralama, faktoring ve finansman şirketleri dışında, kullanılan yabancı kaynakları öz kaynaklarını aşan işletmelerde, aşan kısma münhasır olmak üzere, yatırımın maliyetine eklenenler hariç, işletmede kullanılan yabancı kaynaklara ilişkin faiz, komisyon, vade farkı, kâr payı, kur farkı ve benzeri adlar altında yapılan gider ve maliyet unsurları toplamının %10'unu aşmamak üzere Cumhurbaşkanınca kararlaştırılan kısmı kanunen kabul edilmeyen gider (KKEG) olarak kabul edilmiştir.

Kanun ve Tebliğ, varlıkların maliyetine ilave edilen söz konusu faiz giderlerini finansman gideri kapsamına alarak sadece **yatırımın maliyetine ilave edilen kısmın** kısıtlamaya tabi tutulmayacağına hükmetmiştir. Gelir tablosu hesaplarıyla ilişkilendirilmeyen finansman giderleri üzerinden gider kısıtlaması yapılamayacağından ve emtia maliyetine dahil edilen finansman giderleri ve kur farkları için ayrı hüküm bulunmadığından emtia maliyetine ilave edilen finansman giderlerinin ve kur farklarının satışların maliyetiyle ilişkilendirildiği (gelir tablosuna aktarıldığı) dönemde gider kısıtlamasına tabi tutulması gerektiği anlaşılmaktadır.

Ancak VUK 262. Maddesine göre "İktisadi kıymetin finansmanında kullanılan kredilere ait faiz giderleri ve bunlara ilişkin kur farklarının; emtada emtianın stoklara girdiği tarihe kadar, diğer iktisadi kıymetlerde ise iktisadi kıymetin envantere alındığı hesap döneminin sonuna kadar olan kısmı ile söz konusu kredilere ilişkin giderler (Faiz giderleri ile kur farklarının diğer kısımlarını maliyet bedeline ithal etmekte veya genel giderler arasında göstermekte mükellefler serbesttirler.)" hükmü gereğince, emtianın maliyetinde izlenmesi gereken faiz gideri ile kur farkı niteliğindeki giderlerin Vergi Usul Kanunu uyarınca maliyet olarak nitelendirilmiş olması nedeniyle bu maliyetlerin aynı zamanda finansman giderleri olduğu değerlendirmesiyle finansman gider kısıtlamasına tabi tutulmasının hakkaniyete uygun olmadığını değerlendiriyoruz. Bu konuya

ilişkin idarenin bakış açısını ortaya koyan yayımlanmış bir özelge bulunmamakta olup finansman gider kısıtlaması kapsamında yoruma açık olduğu değerlendirilen maliyete intikal ettirilmesi zorunlu olan bu giderlerin finansman gider kısıtlaması karşısındaki durumuna dair İdare tarafından bir açıklama/belirleme yapılmasının uygun olacağını değerlendiriyoruz.

### 3. Mal Tedariki Kapsamında Kur Farklarının KDV Karşısındaki Durumu

Mal veya hizmet tesliminden kaynaklı kur farkı üzerinden KDV hesaplanması gerekliliği, teslim veya hizmete ilişkin bedelin döviz cinsinden veya dövize endekslenerek belirlenmiş olması ve ödemenin/tahsilatın teslim veya hizmetin ifa edildiği tarihten sonra yapılması durumunda ortaya çıkmaktadır. Teslim veya hizmetin yapıldığı tarihteki döviz kuru ile ödemenin yapıldığı tarihteki döviz kurunun farklı olması durumunda kur farkları oluşabilmektedir.

Katma Değer Vergisi Kanununda, kur farklarının KDV'ye tabi olduğuna ilişkin açık bir hüküm bulunmamaktaydı. Bu durum, kur farklarının KDV'ye tabi olup olmadığına yönelik tereddüt yaşanmasına neden olmaktadır.

Daha önce Tebliğ ile yapılan ve Danıştay nezdinde iptale konu olan düzenleme, 18 Ocak 2019 tarihli Resmi Gazete'de "7161 Sayılı Vergi Kanunları ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun" ile birlikte netlik kazanmıştır.

Söz konusu Kanunun 18. Maddesi ile, Katma Değer Vergisi Kanunu'nun "**Matraha Dahil Olan Unsurlar**" başlıklı 24. maddesinin birinci fıkrasının (c) bendine "*fiyat farkı,*" ibaresinden sonra gelmek üzere "*kur farkı,*" ibaresi eklenmiştir.

Anılan kanun maddesinde yapılan değişikliğin gerekçesi: "İthalatta olduğu gibi yurt içinde yabancı paraya dayalı olarak yapılan teslim ve hizmetlerde bedelin tamamen veya kısmen sonradan tahsil edildiği durumlarda, kur farklarının da matraha dahil olduğu madde metnine yazılmak suretiyle uygulamadaki

tereddütlerin giderilmesi amaçlanmaktadır." şeklinde belirtilmiştir.

Söz konusu değişiklik sonrası 3065 sayılı Kanununun (24/c) maddesinin son hali; "vade farkı, fiyat farkı, kur farkı, faiz, prim gibi çeşitli gelirler ile servis ve benzer adlar altında sağlanan her türlü menfaat, hizmet ve değerler" şekline kavuşmuş olup bu değişiklikle kur farklarının KDV matrahına dahil olduğu hükme bağlanmıştır.

Yapılan değişiklik ile bedelin döviz cinsinden veya dövize endeksenerek ifade edildiği işlemlerde, bedelin kısmen veya tamamen vergiyi doğuran olayın vuku bulunduğu tarihten sonra ödenmesi halinde, ortaya çıkan kur farkının, alıcı veya satıcı tarafında matrahın bir unsuru olarak vergilendirilmesi tereddütsüz hale gelmiştir.

Bedelin döviz cinsinden veya dövize endeksenerek ifade edildiği işlemlerde, bedelin kısmen veya tamamen vergiyi doğuran olayın vuku bulunduğu tarihten sonra ödenmesi halinde, satıcı lehine ortaya çıkan kur farkları KDV matrahına dahildir. Buna göre, matraha dahil olacak kur farklarının hesabında, mal ve hizmet bedeline isabet eden kur farkları dikkate alınır, hesaplanan KDV'ye ilişkin ortaya çıkan kur farkları matraha dahil edilmez.

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 veya hizmetin yapıldığı tarihte bu işlemler için geçerli olan oran uygulanmak suretiyle KDV hesaplanır.

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

## 4. Dönem Sonu Değerleme İşlemlerinden Kaynaklanan Kur Farklarının Durumu

İşletmeler; işletme bilançosu aktifinde yer alan yabancı para cinsinden nakit ve nakit benzerleri ile alacaklarını, yine işletme bilançosu pasifinde yer alan yabancı para cinsinden borçlarını 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 280. maddesi uyarınca değerlemeye tabi tutmaktadır.

Değerleme işlemi ile beraber döviz kurlarında meydana gelen dalgalanmalar; bilanço aktifinde oluşacak olumlu fark (gelir) vergi matrahını artırıcı unsur oluştururken, bilanço pasifinde oluşacak olumsuz fark (gider) vergi matrahını azaltıcı etki yaratacaktır.

Konuya ilişkin KDVGUT'nin III/5-3. maddesinin son paragrafına göre "Yıllarında ve geçici vergi dönemlerinde, Vergi Usul Kanunu uyarınca yapılan değerlemeler sonucu oluşan kur farkları üzerinden KDV hesaplanmaz." hükmü gereğince dönem sonlarında değerlemeler sonrasında oluşan kur farklarının KDV'ye tabi tutulmaması gerekmektedir.

Yıl sonlarında ve geçici vergi dönemlerinde, Vergi Usul Kanunu uyarınca yapılan değerlemeler sonucu oluşan kur farkları üzerinden KDV hesaplanmayacaktır.

## 5. İthalattan veya Teslimden Önce Avans Ödemesi Yapılmışsa, Matrahın Tespitinde Hangi Kur Dikkate Alınmalıdır?

KDV Kanunu'nun 21. maddesine göre, gümrük beyannamesinin tescil tarihine kadar oluşan kur farkları KDV matrahına dahil edilmek zorundadır. KDV Kanunu'nun 26. maddesinde, bedelin döviz ile hesaplanması halinde dövizin, vergiyi doğuran olayın meydana geldiği andaki cari kur üzerinden Türk parasına çevrilmesi gerekmektedir. Dolayısıyla, ithalattan önce avans ödenmiş olması durumunda, ithalat matrahında ödeme tarihindeki değil, gümrük beyannamesinin tescil tarihindeki döviz kurunun dikkate alınması gerekiyor. Aynı

husus yurt içinde dövizle yapılan mal ve hizmet alımlarına ilişkin teslim veya hizmetten önce yapılan avans ödemeleri için de geçerlidir. Bu durumda da KDV matrahı teslim veya hizmetin yapıldığı tarihteki döviz kuru dikkate alınarak belirlenmelidir.

## 6. Kur Farkına Fatura Düzenlenmesi Ne Şekilde Yapılmalıdır?

KDV Genel Uygulama Tebliğinde; **“Yılsonlarında ve geçici vergi dönemlerinde, Vergi Usul Kanunu uyarınca yapılan değerlemeler sonucu oluşan kur farkları üzerinden KDV hesaplanmaz”** açıklamaları nedeniyle dövizli hesaplarının yılsonunda VUK'nun 280. Maddesi kapsamında değerlendirilmesi sonrasında ertesi yıla sarkan tahsilat/ödeme sonrası oluşan kur farklarına hangi matrah üzerinden ve kim tarafından fatura düzenleneceği konusunda farklı görüşler ortaya çıkmaktadır.

- ◆ Dönem sonlarında ortaya çıkan kur farklarının dönemsellik ilkesinin bir gereği olması, faturanın matrahının vergiyi doğuran olay ile ödeme tarihi arasında ortaya çıkan kur farkları üzerinden hesaplanması gerekmektedir.

Konunun uygulama açısından daha anlaşılır olması için aşağıdaki örnek çalışma yapılmıştır.

### ÖRNEK

X Firması Y Firmasına 31.03.2021 tarihinde 10.000 Euro + %18 KDV tutarında teslim gerçekleştirmiş ve aynı tarihte fatura düzenlemiştir. Fatura bedeli Y firması tarafından X firmasına 01.02.2022 tarihinde ödemiştir.

İşlem tarihinden bir önceki günün TCMB Döviz Alış Kuru aşağıdaki gibidir:

31.03.2021 tarihli TCMB Döviz Alış Kuru 9,7741 (30.03.2021 Tarihli)

31.12.2021 tarihli TCMB Döviz Alış Kuru 14,6823 (30.12.2021 Tarihli)

01.02.2022 tarihli TCMB Döviz Alış Kuru 14,9676 (31.01.2022 Tarihli)



X firması muhasebe kayıtları:

.....31.03.2021.....

120			
Alicilar		115.334,38	
	600	Yurtici	
	Satıslar		97.741,00
	391	Hesaplanan	
	KDV		17.593,38
11.800 Euro	Karşılıgi	Satıř	
Kaydı			

.....31.12.2021.....

120	Alicilar		57.916,76
	646	Kambiyo karları	57.916,76
11.800	Euro	VUK	280
Kapsamında	Kur	Değerleme	
Kaydı			

X Firması 31.12.2021 tarihinde VUK'nun 280. Maddesi kapsamında döviz değerleme işlemini yapmış ve 57.916,76 TL tutarındaki kur farkı gelirini 2021 Yılı gelir tablosuna aktarmıştır.

X Firması tarafından yapılan satış ve değerleme işlemleri sonucunda X Firması muhasebe kayıtlarında Y Firmasının cari hesabı (115.334,38 + 57.916,76=) 173.251,14 TL bakiye vermektedir ki bu tutar da 31.12.2021 tarihinde TCMB tarafından yayımlanan Euro döviz alış kuru olan 14,6823 tutarı ile B Firmasının borcu olan 11.800 Euro'nun çarpımından oluşmaktadır. (11.800 X 14,6823 = 173.251,14 )

Y Firması tarafından 11.800,00 Euro tutarındaki borç 01.02.2022 tarihinde ödenmiştir. Ödeme tarihindeki TCMB döviz alış kuru 14,9676 TL olarak belirlenmiş

olup, A Firması tarafından yapılan tahsilatın TL cinsinden karşılığı (11.800 X 14,9676=) 176.617,68 TL'dir.

Kur farklarının matrahın bir unsuru olduğu ve oluşan kur farkları için fatura düzenlenmesi gerektiği KDV Mevzuatı içerisinde yer aldığına göre; kur farkı faturasının kim tarafından, ne zaman ve hangi matrah üzerinden düzenlenmesi gerektiği hususunda da KDV Mevzuatının (KDV Kanunu ve KDV Genel Uygulama Tebliği, KDV Sirküleri) dikkate alınması gerekmektedir.

Kur farkı faturasının kim tarafından, ne zaman ve hangi matrah üzerinden düzenlenmesi gerektiği hususunda KDV Genel Uygulama Tebliğinde yer alan; **"... 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 veya hizmetin yapıldığı tarihte bu işlemler için geçerli olan oran uygulanmak suretiyle KDV hesaplanır"** açıklamalarının dikkate alınarak işlem yapılması gerekmektedir.

Yukarıdaki açıklamaları örneğimize uygulayacak olursak;

X Firması tarafından Y Firmasına yapılan teslim tarihinde (31.03.2021) TCMB döviz alış kuru 9,7741,

X Firmasının tahsilat tarihinde (01.02.2022) TCMB döviz alış kuru 14,9676 olduğuna göre;

Satıcı olan X Firması lehine ((14,9676-9,7741) X 11.800 =) 161.283,30 TL tutarında kur farkı geliri oluşacaktır.

Böylece X firması Y firmasına tahsilat tarihinde, KDV dahil toplam bedelin dövize endeksli olarak belirlendiği varsayımıyla, vergiyi doğuran olayın meydana geldiği tarih ile tahsilat/ödeme tarihi arasında ortaya çıkan kur farkı bedeline (161.283,30 TL) iç yüzde oranı uygulanarak fatura düzenlenmesi gerekmektedir.

Çünkü 60 No.lu KDV Sirkülerinin "4.5. Yurt İçi Teslimler ile İhraç Kayıtlı Teslimlerde Oluşan Kur Farkları" başlıklı bölümünde,

- ◆ KDV dahil toplam bedelin dövize endeksli olarak belirlenmesi durumunda vergiyi doğuran olayın meydana geldiği tarih ile ödeme tarihi arasında ortaya çıkan kur farkı bedeline iç yüzde oranı uygulanarak,
- ◆ Dövizle endeksli toplam bedele KDV'nin dahil edilmemesi durumunda vergiyi doğuran olay ile ödeme tarihi arasında ortaya çıkan kur farkları üzerinden lehine kur farkı ortaya çıkan mükellef tarafından düzenlenecek faturada KDV hesaplanması ve kur farkının ortaya çıktığı dönemde her iki mükellef tarafından genel esaslar çerçevesinde işlem yapılması gerektiği ifade edilmiştir.

.....01.02.2022.....

102Bankalar	176.617,68
120 Alıcılar	115.334,38
391 Hesaplanan KDV	9.348,30
646 Kambiyo Karları	51.935,00

11.800 Euro Tahsilatı ve Kur Farkı Faturası Kaydı

Düzenlenen faturalar ve yapılan muhasebe kayıtları sonrasında X firmasının muhasebe kayıtlarında Y firmasının cari hesabı 57.916,76 TL bakiye verecektir.

X Firması muhasebe kayıtlarında yer alan Y Firmasının cari hesap bakiyesinin de sıfırlanması (kapatılması) gerekmektedir. Bu işlem tahsilat tarihinde (01.02.2022) yapılabileceği gibi yine VUK 280. Maddesi hükümleri çerçevesinde geçici vergi dönem sonunda da (31.03.2022) yapılabilir.

.....01.02.2022.....

656 Kambiyo Zararları veya	57.916,76
-------------------------------	-----------

646 Kambiyo  
Karları

120  
Alıcılar

57.916,76

VUK 280 Kapsamında Kur  
Değerleme Kaydı

## 7. Sonuç

7338 Sayılı Kanun ile 213 **Sayılı Vergi Usul Kanununun “Maliyet Bedeli” 262.Maddesine** yeni eklenen fıkra ile birlikte, emtianın stoklara girdiği tarihe kadar oluşan kur farkları maliyete zorunlu olarak dahil edilecek olup, Emtia envantere girdikten sonra stokta kalan emtianın finansmanı nedeniyle dövizle yapılan borçlanmalar sonucu satıcılar (320) ve krediler (300) hesaplarındaki döviz bakiyelerinin dönem sonu değerlemesi nedeniyle oluşan kur farklarının durumu ise mükellefin tercihine bırakılmıştır.

7161 Sayılı Kanun ile bazı vergi kanunlarında değişiklikler yapılmış olup Katma Değer Vergisi (KDV) kanununda yapılan değişiklikler sonucunda; Kur Farkları KDV Kanununun 24. Maddesi kapsamında matraha dahil unsurların içinde sayılmıştır.

Oluşan kur farkları nedeniyle, kur farkı faturasının kim tarafından, ne zaman ve hangi matrah üzerinden düzenlenmesi gerektiği hususunda da KDV Mevzuatının (KDV Kanunu ve KDV Genel Uygulama Tebliği, KDV Sirküleri) dikkate alınması gerekmektedir.

Kur farkı faturaları, KDV Genel Uygulama Tebliğinde yer alan; “... 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 veya hizmetin yapıldığı tarihte bu işlemler için geçerli olan oran uygulanmak suretiyle KDV hesaplanır” açıklamalarının dikkate alınarak işlem yapılması uygun olacaktır.

**Fevzi GÜLER**

Kıdemli Müdür

[fevzi.guler@centrumdenetim.com](mailto:fevzi.guler@centrumdenetim.com)

 [Linkedin](#)

 +90 (212) 267 21 00

 +90 (312) 512 59 42

**DAHA DETAYLI BİLGİ ALMAK İÇİN BİZİMLE İLETİŞİME GEÇEBİLİRSİNİZ**

MEMBER OF

**EIL**  
GLOBAL