

YABANCI PARA CİNSİNDEN OLAN AVANSLARDA DEĞERLEME

VALUATION OF PREPAYMENTS IN FOREIGN EXCHANGE



İzzet Alpagut YALINBAŞ*



Tuna ÖZDİLEK*

ÖZ

Yabancı para cinsinden alacaklar ve borçlar T.C. Merkez Bankası tarafından yayımlanan kur- lar esas alınarak değerlemeye tabi tutulmak- tadır. Bu işlem sonucunda oluşan kur farkları olayın mahiyetine göre gelir, gider veya maliyet unsuru olarak işletme kayıtlarına alınmaktadır. Fakat yabancı para cinsinden avansların yabancı para cinsinden olan alacaklar ve borçlar gibi de- ğerlemeye tabi tutulup tutulmayacağı uzunca bir süre tartışıla gelmiş ve son yıllarda maliye idare- sinin özelge bazında yapmış olduğu açıklamalar bu mahiyetteki avanslarında değerlemeye tabi tutulması gerektiği şeklindedir. Biz de tartışıla gelen bu durumu, gerek yargının gerek maliye idaresinin gerekse kendi görüşümüz çerçeve- sinde çalışmamızda irdelemeye çalışacağız.

Anahtar Kelimeler: Değerleme, Avans, Ya- bancı Para

ABSTRACT

Credits and debits in foreign exchange are valued by using the rates announced by the Central Bank of the Republic of Turkey. Rate differences are taken to the books accordingly, either as income, expense or cost. However, whether prepayments in foreign money are valued like credits and debits in foreign money has been controversial for quite some time, and in the recent years, we see that prepayments should be valued too, according to tax rulings issued by the tax administration. This study explores the subject in the light of tax jurisprudence and opinions of tax administration.

Keywords: Valuation, prepayment, foreign exchange

* Vergi Müfettişi

** Vergi Müfettiş Yardımcısı

M.G.T.: 27.08.2015 / M.K.T.: 16.09.2015

1- GİRİŞ

Avans, gelecekte yapılacak mal ve hizmet teslimleri karşılığında peşin verilen veya alınan değerleri ifade etmektedir. Bilhassa yüksek tutarlı siparişlerde taraflar kendilerini garantiye almak, ileride oluşacak fiyat değişimlerinden etkilenmemek için fiyatı sabitlemek ve alan taraf için bir finansman olanağı sağlaması gibi sebeplerle avansların ticari hayatta sıklıkla kullanıldığı görülmektedir. Bu gibi durumlarda döviz cinsinden alınan ve verilen avansların Vergi Usul Kanunu'nun değerlendirme hükümleri kapsamında değerlemeye tabi tutulup tutulmayacağı ve oluşan kur farklarının nasıl muhasebeleştirileceği konusunda uygulama birliği sağlanamamıştır.

213 Sayılı Vergi Usul Kanununun 258'inci maddesinde *"değerleme, vergi matrahlarının hesaplanması ile ilgili iktisadi kıymetlerin takdir ve tespitidir."*¹ şeklinde tanımlanmıştır. Mezkur Kanun'un 261'inci maddesinde de iktisadi kıymetlerin nev'i ve mahiyetine göre değerlendirme ölçüleri sayılmış bulunmaktadır. İktisadi kıymetlerin hangi ölçü ile değerlendirileceği bahsi geçen Kanun'un 267'nci ve 290'inci maddeleri arasında yer almaktadır. Fakat avansların nasıl değerlendirileceği ile ilgili kanunda herhangi bir yasal düzenleme bulunmamaktadır. Konuyla ilgili uygulamaya yön vermek açısından Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından yayımlanmış herhangi bir tebliğ ve sirkülerlerde bulunmamaktadır. Gelir İdaresi Başkanlığınca konuya ilişkin özelge bazında açıklamalar yapılmıştır. Söz konusu özelgelerde özetle; döviz cinsinden avansların değerlemeye tabi tutulması gerektiği yönünde görüş bildirilmiştir. Bununla birlikte son zamanlarda Danıştay tarafından verilen kararlarda da döviz cinsinden avansların değerlemeye tabi tutulması ve oluşan kur farklarının ilgisine göre gider veya gelir unsuru olarak dikkate alınması gerektiği yönündedir.

Esasen döviz cinsinden avansların yabancı para cinsinden olan borç ve alacaklar gibi değerlemeye tabi tutulması ve oluşan kur farklarının dikkate alınması gerekmektedir.

2- YABANCI PARA CİNSİNDEN AVANSLARIN DEĞERLEMESİ

213 Sayılı Vergi Usul Kanununun 280'inci maddesi ve bu maddeye istinaden yayımlanan tebliğlerde yabancı para cinsinden senetli veya senetsiz alacak ve borçlar geçici vergilendirme dönemlerinin sonunda ve hesap yılı kapanışında ilgisine göre Maliye Bakanlığı veya Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası'na açıklanan kur ile değerlemeye tabi tutulması gerekmektedir.

Yabancı para cinsinden olan avansların değerlemeye tutulup tutulmayacağı yönündeki görüşlerin başlıcaları ise şu şekildedir:

1'inci Görüş: Sipariş avansı alınması veya verilmesi sonucu oluşan dövizli bakiyeler, herhangi bir dövizli borç veya alacaktan farksızdır. Sipariş avansları da kur değerlemesine tabi tutulur, ortaya çıkan kur farkları GELİR veya GİDER olarak dikkate alınır.

2'nci Görüş: Sipariş avansları, nakit alacağını veya nakit borcunu değil, mal veya hizmet alacağını veya borcunu temsil eder. Alelade alacak olarak nitelendirilemez ve sipariş devam ettiği sürece hiç kur değerlemesi yapılmaz, kur farkı doğmaz.

3'üncü Görüş: Dövizli sipariş avansları nakdî alacak veya borç olmamakla beraber, gerek dönem sonlarında (daha gerçekçi bir bilanço çıkarabilmek için) gerekse işlem sonuçlandığında kur değerle-

¹ 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu, 4/1/1961 Tarih, 10703 - 10705 Sayılı T.C. Resmi Gazete

mesine tabi tutulmasında yarar vardır. Ancak ortaya çıkan değerleme farkı, gelir veya gider yazılamaz, geçici bir hesapta izlenerek, ilgili mal veya hizmet maliyeti ile veya hasılat unsuru ile ilişkilendirilir.²

Alınan veya verilen dövizli sipariş avanslarında kur değerlemesi yapılıp yapılmayacağı, yapılacak ise ortaya çıkan kur farklarının hangi işleme tabi tutulacağı konusunda, Maliye İdaresi'nin ve Danıştay'ın yaklaşımı ile şahsî görüşümüz aşağıdaki bölümlerde açıklanmıştır.

2.1- Verilen Avansların Değerlemesi

Avans verilmesi mal alınan işletmenin finanse edilmesidir. Dolayısıyla avans verilmesi mal ve hizmet alımının gerçekleştirildiği tarihe kadar karşı işletmeden alacaklı olduğumuz anlamına gelir. Tabii ki bu noktada bahsi geçen alacak işletmeler arasındaki sözleşme devam ettiği sürece nakdi alacak olmayıp bir mal veya hizmet alacağıdır. Ama bu durum mal ve hizmet teslimini gerçekleştirecek olan işletmenin finanse edilmediği anlamını taşımamaktadır. Dolayısıyla verilen avansların diğer alacaklardan farkı yoktur ve 213 Sayılı Vergi Usul Kanununun 280'inci maddesinde de yabancı para cinsinden alacakların kur değerlemesine tabi tutulacağı hükmü yer almaktadır.

Çalışmamızın önceki bölümünde yer alan 2'nci görüş sahipleri; verilen avansların bir para alacağı olmadığı bir mal ve hizmet alacağı olduğunu dolayısıyla kur değerlemesi yapılmaması gerektiğini savunmaktadırlar fakat sonuçta bu mal ve hizmet alacağı da parasal bir değerdir kur değerlemesine tabi tutulmalıdır.

Yine Vergi Usul Kanunu'nun 283. maddesinde yer alan "*Gelecek bir hesap dönemine ait olarak peşin ödenen giderler ile cari hesap dönemine ait olup da henüz tahsil edilmemiş olan hâsılat mukayyet değeri üzerinden aktifleştirilmek suretiyle değerlenir. ...*"³ hükmü ile verilen avansların mukayyet değer üzerinden değerlendirilmesi gerektiğini savunan yaklaşımlar bulunmaktadır. Kuşkusuz yabancı para cinsinden alacaklarda TL cinsinden alacaklar gibi mukayyet değer ile değerlendirilir. Fakat burada önem arz eden husus döviz cinsinden avansların ayrıca kur değerlemesine tabi tutulup tutulmayacağıdır. Yukarıda da değindiğimiz üzere verilen avanslar veren işletme açısından alacak niteliğindedir ve döviz cinsinden verilen avansların kur değerlemesine tabi tutularak avans hesabının kayıtlı tutarı değerlendirilmesine sonucuna göre düzeltilmelidir. Böylece bilanço kalemlerinin güncellenerek daha gerçekçi olması da sağlanmış olacaktır. Ayrıca değerlendirme sonucu oluşan kur farkları da dönem kazancının tespitinde ilgisine göre gelir ya da gider olarak dikkate alınabilecektir.

Avansa konu olan mal ve hizmetler teslim alındığında ise mal bedelinden mahsup edilecek tutar değerlendirme sonucuna göre düzeltilmiş olan tutar olacaktır.

2.2- Alınan Avansların Değerlemesi

Alınan avanslar işletme için borç mahiyetindedir ve gelecekte teslim edilecek malın bedeli alınan avanslar kadar eksik tahsil edilecektir. Yani burada işletmenin borcu para borcu olmayıp avansın konusunu oluşturan mal veya hizmettir. Fakat bu durum alınan avansın işletme açısından finansman olanağı sağlamadığını göstermez. Vergi Usul Kanunu'nun 285'inci maddesi gereğince borçlar mukay-

² Mehmet Mac, Dövizli Sipariş Avanslarında Kur Değerlemesi Yapılır mı?, <http://www.vergi.tc/makaleDetay/MehmetMac/DOVIZLI-SIPARIS-AVANSLARINDA-KUR-DEGERLEMESI-YAPILIR-MI/0a0dfd0f-4582-40a1-b3c3-ab47b1946abe>, Erişim Tarihi: 26 Temmuz 2015

³ a.g.k.

yet değeri ile değeri. Vergi Usul Kanunu'nun 280'inci maddesinde ise yabancı para cinsinden olan borçların kur değerlemesine tabi tutulacağını ifade edilmektedir.

Buna göre yabancı para cinsinden alınan avansların Vergi Usul Kanunu'nun 280'inci maddesi gereğince kur değerlemesine tabi tutulması ve oluşan kur farkının ilgisine göre gider veya gelir unsuru olarak dönem kazancının tespitinde dikkate alınması gerekmektedir. Yine mal veya hizmetin teslim bedelinden mahsup edilecek avans tutarı ise kur değerlemesi sonucu düzeltilmiş olan avans tutarı olacaktır. Öte yandan döviz cinsinden alınan avansların kur değerlemesine tabi tutularak bilanço kalemlerinin de güncel değerleri ile görünmesi sağlanmış olacaktır.

Avansların değerlemesi ile doğrudan ilgili olmamakla birlikte Maliye İdaresinin avansa bakış açısını yansıtan bir açıklama 1 Seri Nolu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin örtülü sermaye ile ilgili bölümlerinde yer almaktadır. Tebliğe göre *“gelecekte yapılacak bazı mal ve hizmet teslimleri karşılığında peşin alınan ya da verilen değerleri ifade eden avanslar, sipariş yöntemi ile mal alan işletmenin, sipariş ettikleri iktisadi değerlerin üretiminde üretici işletmeye finansman imkânı sağlamak amacıyla verilebileceği gibi, satış fiyatını düşük tutmak veya satış garantisi sağlamak amacıyla da verilebilmektedir. Avanslar hangi amaçla verilirse verilsin işletmeye finansman imkânı sağladığı açıktır. Dolayısıyla, alınan avanslar da işletme bakımından alınan borç olarak değerlendirilecek ve örtülü sermaye hesaplamasında dikkate alınacaktır.”*⁴ Burada bizi ilgilendiren kısım maliye idaresinin avansa bakış açısıdır ve avansı alınmış bir borç olarak görmesidir.

Döviz cinsinden avansların değeriylememesi gerektiğini savunan görüş sahipleri ise Vergi Usul Kanunu'nun 287'nci maddesinde yer alan *“Gelecek hesap dönemlerine ait olarak pesin tahsil olunan hâsılât ile cari hesap dönemine ait olup henüz ödenmemiş giderler mukayyet değerleri üzerinden pasifleştirilmek suretiyle değeri.”*⁵ hükmünü dayanak almışlardır. Fakat daha öncede bahsettiğimiz üzere avans, alan işletme açısından bir finansman kaynağıdır ve işletmenin borcunu oluşturur. Dolayısıyla yabancı para cinsinden alınan avansların geçici vergi dönemlerinin ve hesap yılının sonunda gerçek değerlerinin tayini için kur değerlemesine tabi tutulmaları gerekmektedir.

3- MALİYE İDARESİNİN YAKLAŞIMI (ÖZELGELER)

Gelir İdaresi Başkanlığınca son yıllarda verilen özelgelere yabancı para ile olan alınan ve verilen avansların kur değeriylememesine tabi tutulması gerektiği yönündedir.

GİB Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığının 24/07/2014 tarih ve 64597866-105 [280-2014]-122 sayılı özelgesinde *“.... 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.”* açıklaması yapılmıştır.

GİB Kocaeli Vergi Dairesi Başkanlığının 24/02/2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.41.15.02-190-3/8-18 sayılı özelgesinde de *“.....Avanslar gelecekte yapılacak olan mal veya hizmet teslimleri karşılığında peşin alınan veya verilen değerleri ifade eder, bu itibarla, alıcı tarafından satıcıya verilen avanslar, belirli bir malın teslimini veya belirli bir hizmetin yerine getirilmesini isteme hakkını temsil etmekte ve sonuç olarak emtianın veya hizmetin maliyetine dönüşmekte, emtianın/hizmetin toplam bedelinden ise*

⁴ 1 Seri Nolu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği, 03/04/2007 Tarih, 26482 Sayılı T.C. Resmi Gazete

⁵ a.g.k

mahsup edilmektedir. Satıcının alıcıdan aldığı avanslarda, satış amacıyla gelecekte yapılacak mal ve hizmet teslimleri ile ilgili olarak peşin tahsil edilmekte ve teslim edilecek mal veya görülecek hizmetin bedelinden mahsup edilerek işlem yapılmaktadır.

Buna göre, yabancı para cinsinden alınan veya verilen avanslar yabancı para cinsinden olan borç ve alacak hükmünde olduğundan, dönem sonlarında Vergi Usul Kanununun 263'üncü maddesine göre borsa rayici ile yabancı paranın borsada rayici yoksa Maliye Bakanlığınca tespit edilen kur esas alınmak suretiyle değerlemeye tabi tutulması ve ortaya çıkan kur farkının, gelir veya gider olarak dikkate alınarak dönem kazancıyla ilişkilendirilmesi gerekmektedir.

.....Bu itibarla, avanslar gelecekte yapılacak olan mal veya hizmet teslimleri karşılığında peşin alınan veya verilen değerleri ifade ettiğinden ve anılan avans gemi inşaat işi kapsamındaki işle ilgili olarak alındığından, bahse konu avans hesaplarının değerlemesinden kaynaklanan kur farklarının bu işe ait kazancın tespitinde dikkate alınması gerekmektedir."

Yukarıdaki özgelelerde de yer alan açıklamaların, yazımızda açıkladığımız görüşlerle aynı yön-
de olduğu görülmektedir.

4- DANIŞTAY KARARLARI

Yabancı para cinsinden avansların değerlendirilmesi gerektiği yönündeki bazı Danıştay kararları da aşağıdaki gibidir.

Danıştay 3. Dairesinin, 03.10.2002 tarih ve E.2001/01762 – K. 2002/03064 sayılı kararı: "Döviz cinsinden peşin tahsil edilen bir kısım ihracat bedelinin VUK Madde 280 kapsamında değerlemeye tabi tutularak hesaplanan kur farkının gider kaydedilmesinde yasaya aykırılık bulunmamaktadır."

Danıştay 3. Dairesinin 31.10.2000 tarih ve E.1999/03044 – K. 2000/03464 sayılı kararı: "Davacı şirketin ihracat yapacağı yabancı firmalardan döviz cinsinden aldığı avanslar davacı şirketin borcu olup, VUK'nun 280. Maddesi uyarınca ilgili genel tebliğ hükümleriyle belirlenen kur üzerinden değerlemeye tabi tutulması ve kur farkı giderinin de kaydedilmesi gerekmektedir."

Danıştay 3. Dairesinin 25.02.1999 tarih ve E.1997/2370 – K.1999/692 sayılı kararı: "Yapılacak itha-
latın bedeline mahsuben, yabancı satıcıya ödenen sipariş avansı dövizli olacaktır. Dönem sonunda kur değerlemesine tabi tutulması ve kur farkının gelir yazılması gerekir."

Danıştay 3. Dairesinin, E.1997/01308 – K. 1999/02437 sayılı kararı: "Döviz cinsinden alınan avans-
ların borç olarak kabulü gerektiğinden, değerlemeye tabi tutulması sonucu oluşan kur farklarının da
gider olarak yazılması gerekir."

Danıştay 3. Dairesinin, 04.06.1996 tarih ve E.1995/2225 - K.1996/2127 sayılı kararı: "Yurt dışındaki
alıcıdan alınan sipariş avansları işletmenin borcudur, yılsonunda değerlendirir ve kur farkı gider yazılır."

Danıştay 3. Dairesinin, E.1995/02225 – K. 1996/02127 sayılı kararı: "Davacı şirketin yurt dışındaki
firmalardan peşin ihracat bedeli olarak almış olduğu sipariş avanslarını VUK Madde 280 kapsamında
döviz kuruyla yılsonunda değerlemeye tabi tutmasında oluşan ve kur farkı giderini de kavıtlarına al-
masında yasaya aykırılık bulunmamaktadır."

Danıştay 4. Dairesinin, 29.09.2004 tarihli ve E.2001/00950 – K. 2004/1848 sayılı kararı: "Avansların
gelecekte yapılacak olan mal ve hizmet teslimleri karşılığında peşin alınan veya verilen değerleri ifade
ettiği, bu haliyle avansların gerçek bir borç veya alaktan farksız olduğu, avansa konu işlemten vazge-
çilmesi halinde avans tutarı talep edilebilir bir borç veya alacağı dönüştüğünden verilen avanslar işlet-
menin kasasında olsa idi nasıl değerlendirilecek ise, o şekilde değerlendirilmesi gerekeceği, Muhasebe Sistemi
Uygulama Genel Tebliğinde de bu hususun benimsendiği, Verilen Sipariş Avanslarının "159-Verilen

Sipariş Avansları” hesabında izlendiği, aksi halde işletmenin gerçek mali durumunun ortaya çıkması mümkün olmadığı gibi, döviz cinsinden verilen sipariş avansları işletmenin alacağını oluşturduğundan ve yılsonunda Vergi Usul Kanunu’nun 280. maddesi uyarınca değerlemeye tabi tutulması gerektiği.”

Danıştay 4. Dairesinin, 14.04.2004 tarihli ve E.2002/04121 – K. 2004/00196 sayılı kararı: “Avanslar, gelecekte yapılacak olan mal ve hizmet teslimleri karşılığında peşin alınan veya verilen değerleri ifade eder. Bu haliyle avanslar gerçek bir borç veya alacaktan farksızdır. Zira avansa konu işlem den vazgeçilmesi halinde avans tutarı talep edilebilir bir borç veya alacağa dönüşmektedir. Bu durumda verilen avansların işletmenin kasasında olsa idi nasıl değerlendirilecek ise, o şekilde değerlendirilmesi gerekir. Muhasebe Sistemi Uygulama Genel tebliğinde de bu husus benimsenmiştir. Verilen sipariş avansları “159- Verilen Sipariş Avansları” Hesabında izlenmektedir. Aksinin düşünülmesi halinde ise, işletmenin gerçek mal durumunun ortaya çıkması mümkün değildir. Bu durumda, döviz cinsinden verilen sipariş avansları işletmenin alacağını oluşturduğundan ve yılsonunda Vergi Usul Kanunu’nun 280. maddesi uyarınca değerlemeye tabi tutulması gerektiğinden aksi gerekçeyle verilen mahkeme kararında isabet görülmemiştir.”

Danıştay’ın görüşü ağırlıklı olarak yabancı para cinsi avansların Vergi Usul Kanunu’nun 280’inci maddesi kapsamında borç veya alacak kabul edilerek değerlendirme gününde geçerli döviz kuru üzerinden değerlendirilmesi gerektiği yönünde olmakla birlikte, bazı aksi yönde kararları da mevcuttur.⁶

5- SONUÇ

Makalemizin önceki bölümlerinde de bahsettiğimiz üzere, avans yapılacak iki işletme arasında gelecekte yapılacak mal ve hizmet teslimleri için önceden alınan değeri ifade etmektedir. Bu değer bir işe özgülenmiş olarak düşünülse dahi işletme açısından bir nevi finansman aracıdır. Yabancı para cinsinden avanslar işletmenin borcu veya alacağı olarak değerlendirilmelidir. Dolayısıyla söz konusu avansların Vergi Usul Kanunu’nun 280’inci maddesi gereğince kur değerlemesine tabi tutulması ve değerlendirme sonucu oluşan kur farklarının ise gelir veya gider unsuru olarak dönem kazancı ile ilişkilendirilmesi gerekmektedir.

Konuyla ilgili Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından tebliğ ya da sirküler bazında herhangi bir görüş açıklamamış olsa da son yıllarda verilmiş olan özelgelere yabancı para cinsinden avansların yabancı para cinsinden borç ve alacak gibi değerlendirilmesi gerektiği şeklinde görüş bildirilmiştir. Keza Danıştay’ın da bu yönde verdiği kararlar bulunmaktadır.

KAYNAKÇA

- 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu
- 1 Seri Nolu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği
- ÖĞRENDİK, G. Döviz Cinsi Avansların Değerlenmesi Sonucunda Oluşan Kur Farkları Nasıl Muhasebeleştirilmeli midir?. <http://www.dengeakademi.com/Files/Article/rqk3l635382491450989029.pdf>. Erişim Tarihi: 26 Temmuz 2015
- MAC M., Dövizli Sipariş Avanslarında Kur Değerlemesi Yapılır mı?, <http://www.vergi.tc/makaleDetay/MehmetMac/DOVIZLI-SIPARIS-AVANSLARINDA-KUR DEGERLEMESI-YAPILIR-MI/0a0dfd0f-4582-40a1-b3c3-ab47b1946abe>., Erişim Tarihi: 26 Temmuz 2015.

⁶ Güray Öğrendik, “Döviz Cinsi Avansların Değerlenmesi Sonucunda Oluşan Kur Farkları Nasıl Muhasebeleştirilmelidir?”, <http://www.dengeakademi.com/Files/Article/rqk3l635382491450989029.pdf> , Erişim Tarihi: 26 Temmuz 2015