

YABANCI KAYNAK MALİYETLERİNİN GİDERLEŞTİRİLMESİNDE YENİ UYGULAMA

Dr. A. Bumin DOĞRUSÖZ

SMMM

MALİ ÇÖZÜM/KASIM-ARALIK 1995

Gelir Vergisi Kanunu'nun 41. maddesine 4008 sayılı Kanunla eklenen 8 numaralı bent hükmü ile ticari kazanç sahibi mükelleflerin, işletmede kullandıkları yabancı kaynaklara ilişkin faiz, komisyon, vade farkı, kâr payı, kur farkı ve benzeri adlar altında yaptıkları giderler ve maliyet unsurlarının toplamının bir kısmının gider yazılma olanağı kaldırılmıştır. Bu gider yazılamayan kısım, kanunen kabul edilmeyen gider olarak nitelendirilmiştir. Bu hüküm, dönem sonu stoklarını son giren ilk çıkar (LIFO) yöntemi ile değerleyen veya amortismanına tâbi iktisadi kıymetlerini yeniden değerlemeye tâbi tutan mükellefler için söz konusudur. Her ilk değerlendirme yöntemini de kullanmayan mükellefler ise bu hükme tâbi olmayacak ve dolayısıyla yabancı kaynak gider veya maliyetlerinin tamamını kazancın tespitinde gider unsuru olarak dikkate alabileceklerdir.

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 13. maddesinin ve 15. maddesinin 13 numaralı bendinin açık atfı dolayısıyla kurumlar da, yukarıda kısaca açıkladığımız düzenlemeye tâbidirler.

LIFO yönteminin kullanılmasının yaygın olmamasına karşılık, iktisadi kıymetlerin her yıl yeniden değerlendirilmesi uygulaması, hemen hemen her mükellefçe yapılmaktadır. Bu sebeple, getirilen bu yeni düzenlemenin uygulama alanının pek geniş olacağı rahatlıkla ifade olunabilir.

Buna karşılık, yapılan yatırımları maliyetine eklenen yabancı kaynak gider ve maliyetlerinin tamamı gider unsuru olarak dikkate alınacaktır. Bir başka deyişle yatırım maliyetine yabancı kaynaklara ait gider ve maliyet unsurları tam olarak eklenecek ve burada kanunen kabul edilmeyen gider uygulaması yapılmayacaktır.

Öte yandan LIFO yöntemini benimseyen veya yeniden değerlendirme yapan mükelleflerden aşağıda sayacaklarımız da, yabancı kaynak maliyet ve giderlerinde kanunen kabul edilmeyen kısım ayırımı yapmaksızın tamamını gider unsuru olarak dikkate alacaklardır. Bu mükellefler;

- Sanayi Siciline kayıtlı imalatçılar
- Bankalar
- Sigorta Şirketleri
- Finans Kurumları'dır.

Ancak bu sayılan mükelleflerden finans kurumlarının kimler olduğu mevzuatımızda sayılmış değildir. Gerek vergi gerek diğer mevzuatımızda finans kurumlarının bir listesini bulmaya olanak yoktur. Öte yandan bu kurumları belirleme yetkisi, Maliye Bakanlığı'na veya Bakanlar Kurulu'na da verilmemiştir. Her ne kadar maddede, uygulamaya ilişkin "usul ve esasları" belirleme yetkisi Maliye Bakanlığı'na tanınmış ise de, bu yetki istisnaya tâbi olan veya olmayan kurumları belirleme yetkisini de içerecek şekilde anlaşılıp yorumlanamaz. Zira, Anayasamızın 73. maddesinde de ifadesini bulan "verginin yasallığı" ilkesi böyle bir yoruma engeldir. Finans kurumlarının kimler olduğu, uygulamada, nihai olarak, doktrin ve ilgili organik mevzuat ışığında yargı kararları ile ancak ortaya çıkabilecektir.

Yabancı kaynakların gider veya maliyetlerinin indirilmeyecek kısmının hesaplanmasında ise Maliye Bakanlığı tarafından her yıl sonunda açıklanacak olan indirim oranı kullanılacaktır. Maliye Bakanlığı söz konusu indirim oranını, o yıl için tespit edilmiş bulunan yeniden değerlendirme oranının o yıl için hesaplanan ortalama ticari kredi faizi oranına bölmek suretiyle belirleyecektir. Mükellefler yabancı kaynak maliyet veya giderler toplamına söz konusu indirim oranının uygulanması suretiyle bulunacak kısmın % 25'ini gider yazamayacaklardır. Örneğin yabancı kaynak giderleri toplamı 1000 TL olan bir kurumda, (o yıl için indirim oranının % 70 olarak belirlendiği varsayılırsa) $1000 \times 0.70 = 700$ TL'nin % 25'i olan 175 TL kanunen kabul edilmeyen gider olarak kabul edilecek, geri kalan 825 TL ise gider olarak dikkate alınacaktır.

Buradaki % 25 oranını, % 100'e kadar artırma Bakanlar Kurulu'na tanınmıştır. Ancak bu güne kadar bu yetki kullanılmamıştır.

Bu yazımızda açıklama konusu yaptığımız bu hüküm, 1.1.1996'da yürürlüğe girecektir. Bu nedenle hükmün ilk uygulaması 31.12.1996'da yapılacaktır. Dolayısıyla 1.1.1996 tarihinden sonra işletmede kullanılan her türlü yabancı kaynak, işletmeye giriş tarihi önem taşımaksızın bu hükme tâbi olacaktır. Burada ancak, bu tarihten sonra alınan yabancı kaynaklar bu hükme tâbi olacaktır şeklinde bir yorum yapmak, mümkün değildir. Zira yasa koyucu, anılan hükmü 6.7. 1994 tarihinde ya- sallaştırmak suretiyle, mükelleflere önceden durumlarını belirleme ve maliyet hesaplarını yapma konusunda yeterli süreyi tanımıştır. Kanun hükmünün yürürlüğe

girişinden yaklaşık 1.5 yıl önce kabul ve yayımı, bizi zorunlu olarak yukarıdaki yoruma götürmektedir.

Ancak madde yaklaşık 1.5 yıl önce yayımlanmasına, usul ve esasların belirlenmesinde Maliye Bakanlığı'na yetki verilmesine ve yürürlüğe giriş tarihinin pek yaklaşmasına rağmen, bu konuda herhangi bir düzenleme bu güne kadar yapılmamıştır. Oysa maddenin tedün tarzı, uygulamada pek çok sorun çıkarmaya elverişlidir. Her şeyden önce yabancı kaynak kavramının anlam kapsamı yeterince açık değildir. Örneğin şirket ortaklarından cari hesap yolu ile alınan kısa vadeli borçların bu kapsamda değerlendirilip değerlendirilemeyeceği yeterince belirgin değildir. Ancak tahvil faizlerinin bu kapsamda olacağı muhakkaktır.

Öte yandan, Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 34. maddesine göre, kanunen kabul edilmeyen giderler üzerinden hesaplanan Katma Değer Vergisi'nin hesaplanan vergiden indirilmesi mümkün değildir. Yeni düzenleme uyarınca, yabancı kaynaklara ilişkin gider ve maliyetler üzerinden ödenen ve yıl içerisinde indirim konusu yapılan KDV'nin akıbeti de meçhuldür. Bu konuda idarenin nasıl uygulamayı benimseyeceği, henüz belli değildir. Kanaatimizce burada uygulanabilecek en uygun yöntem, daha önce indirilen söz konusu KDV'lerin, kanunen kabul edilmeyen kısma tekabül eden miktarının Aralık ayına ilişkin beyannamede hasılat KDV olarak beyanıdır. Aksi halde, her ay için ayıklama yapmak ve düzeltme talebinde bulunmak gibi, hem mükellef hem de idare açısından işgücü ve zaman kaybına yol açabilecek bir uygulama doğar.

Kurumların 1996 bütçelerinin hazırlanması ve maliyet hesaplamaları açısından son derece önem taşıyan bu konudaki sorun ve belirsizliklerin ortadan kalkabilmesi için, idarenin görüş ve yorumunun bir an önce ortaya konulmasında yarar vardır.