

## DÖVİZLİ SERMAYE AVANSLARININ KKDF YÜKÜMLÜLÜĞÜ AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ

Dr. Merve DOLBUN\*

### ÖZ

Şirketlerin yabancı ortaklarından sermayeye ilave edilmek üzere dövizli sermaye avansı alması mümkündür. Ancak böyle bir durumda ilgili tutarların mevzuatta düzenlendiği üzere bir banka hesabında blokeli olarak en fazla 3 ay beklemesi ve bu süre içerisinde sermayeye ilave edilmesi gerekir. Bu şartlara uymayan tutarların veya geri iadesi istenen dövizli sermaye avanslarının niteliğinin yurtdışındaki ilişkili kişilerden alınan dövizli kredi olarak değerlendirilmesi söz konusu olabilmektedir. Bu değerlendirme ile bahsi geçen tutarların Kaynak Kullanımı Destekleme Fonu (KKDF) yükümlülüğünün ayrıca incelenmesi gerekir. Çalışmamızda dövizli sermaye avanslarının dövizli krediye dönüşmesi şartları açıklanarak KKDF yükümlülüğünün oluşmasına neden olacak sebepler sayılmıştır.

**Anahtar Sözcükler:** sermaye avansı, dövizli kredi, KKDF, zamanaşımı

### 1. GİRİŞ

Sermaye avanslarının belli süre sermayeye ilave edilmemesi halinde ilgili tutarlar kredi olarak kabul edilir ve KKDF yükümlülüğüne tabi olması söz konusu olur. Ancak bu durumda da KKDF yükümlülüğüne tabi olup olamayacağının kredinin geri ödeme süreleri ve ayrıca zamanaşımı değerlendirilerek karara bağlanması gerekir.

Eğer dövizli sermaye avansı olarak gönderilen paranın gelişi ile dönüşü arasındaki süre 3 yılı aştıysa ilgili tutar yurtdışından kullanılan dövizli kredi olarak değerlendirilse bile KKDF oranı %0 olacaktır.

Öte yandan kredinin kullanıldığı tarih dikkate alınarak zamanaşımı açısından da değerlendirilmesi gerekir. Tarh zamanaşımı hususunda mevzuatta tartışma bulunmasına rağmen genel kabul gören görüş tarh zamanaşımının 5 yıl olmasıdır. Bu nedenle kredi kullanım tarihinden itibaren 5 yıllık süre geçtiyse zamanaşımına uğrayacağından yine KKDF yükümlülüğü oluşmayacaktır.

Çalışmamızda öncelikle dövizli sermaye avanslarının niteliği ve iadesi durumları mevzuat açısından değerlendirilmiştir. Sonrasında dövizli sermaye

\* SMMM, Kıdemli Vergi Müdürü

avanslarının dövizli krediye dönüşmesi halinde KKDF yükümlülüğünün hangi şartlarda doğabileceği tartışılmıştır. Bu hususta özellikle tarh zamanlaşımı açısından mevzuattaki tartışmalar açıklanarak zamanlaşımı ve vadeye göre KKDF yükümlülüğünün oluşmayacağı durumlar izah edilmiştir.

## 2. DÖVİZLİ SERMAYE AVANLARI VE İADESİ

Yabancı ortaklı firmaların ortaklarının ileride sermayeye eklenmek üzere tam mükellef kurumlara dövizli sermaye avansı göndermesi söz konusu olabilmektedir. Daha sonrasında yabancı ortakların ilgili dövizli sermaye avansının iadesini talep etmesi mümkündür.

Sermaye Hareketleri Genelgesi'nin 6. maddesinin 11. fıkrasında yabancı ortağa geri verilecek bloke hesaptaki tutarlar kredi olarak değerlendirilmeyeceği belirtilmiştir.

Ancak normal şartlar altında aynı maddenin 9. fıkrası uyarınca yabancı ortaklardan ileride gerçekleştirilecek sermaye artışı için şirket hesabına yatırılan dövizin sermayeye ilave edilebilmesi, şirket tarafından bankaya söz konusu bedelin geliş tarihinden itibaren 3 ay içerisinde sermayeye ekleneceğine veya halka açık ortaklıklar açısından sermaye artırımı için SPK'ya başvurulacağına ilişkin yazılı taahhüt verilmesi, bedelin geliş tarihinden itibaren 3 ay içerisinde bu maddenin üçüncü veya beşinci fıkralarında belirtilen usulde söz konusu dövizlerin sermayeye eklenmesi ve sermaye artırımının bankaya belgelenmesi suretiyle mümkündür. Söz konusu bedelle ilgili sermaye artışına ilişkin belgeler bankaya ibraz edilinceye kadar tutar banka tarafından bloke hesapta tutulmaktadır.

Bununla birlikte sermaye avansı olarak gönderilen dövizli tutarların üç aylık süresi çoktan aşılmış ise ve iadesi talep edilmiş ise iadesi talep edilen tutarın bloke hesapta bekletilen bir tutar olmadığı düşünülmektedir. Bu doğrultuda söz konusu iade tutarının yurtdışındaki ortaktan alınan kredi olarak değerlendirilmesi gerektiği kanaatindeyiz.

## 3. KREDİ KULLANIMLARINDA KKDF KESİNTİSİ

Yabancı ortak tarafından döviz cinsinden gönderilen sermaye avanslarının yukarıda belirtildiği şekilde bloke edilmemesi ve daha sonrasında ortak tarafından geri çağırılması durumunda bahsedilen tutarlar döviz cinsinden kredi olarak değerlendirilecektir. Döviz cinsinden gönderilen kredilerin vadelerinin 3 yılın üzerinde olması durumunda KKDF yükümlülüğü doğmayacaktır.

Kredinin vade süresi 3 yılın altında ise aşağıda belirtilen oranlarda KKDF yükümlülüğü doğacaktır:

- Ortalama vadesi bir yıla kadar olanlarda % 3,
- Ortalama vadesi 1 yıl (1 yıl dahil) ile 2 yıl arasında olanlarda % 1,
- Ortalama vadesi 2 yıl (2 yıl dahil) ile 3 yıl arasında olanlarda % 0,5,
- Ortalama vadesi 3 yıl (3 yıl dahil) ve üzerinde olanlarda % 0

Anlaşılacağı üzere gönderilen dövizli sermaye avansının ilgili kanunlarında belirtilen şartlara uymaması, banka blokesi olmaması ve 3 aydan uzun süredir sermayeye eklenmemesi durumunda ilgili dövizli tutar sermaye avansı niteliğinde değerlendirilemeyecek ve dövizli kredi olarak değerlendirilecektir. Yurtdışından sağlanan dövizli kredi olması durumunda da ilgili kredinin KKDF yükümlülüğüne tabi olup olmadığı değerlendirilmesi gerekecektir. Geri ödeme vadesinin 3 yılın altında olması durumunda %3 ile %0,5 arasında değişen KKDF yükümlülüğünün doğması söz konusu olabilecektir. Vadenin 3 yıl üzerinde olması durumunda ise KKDF oranı %0 olacaktır.

Dövizli kredilerin KKDF yükümlülüğüne tabi olup olmadığına karar verilirken zamanaşımı açısından da değerlendirilmesi gerekmektedir. Zamanaşımına uğraması durumunda yine KKDF yükümlülüğü olmayacaktır.

#### 4. KKDF KESİNTİSİNDE ZAMANAŞIMI

Kredi kullanımlarında ortaya çıkacak KKDF kesintileri hususunda uygulanacak zamanaşımına ilişkin mevzuatta açık bir hüküm bulunmamaktadır.

Danıştay 7.Dairesi'nin E.2012/7741 ve K.2016/1970 numaralı kararında, Savunma Sanayii Destekleme Fonu kurulmasını öngören 3238 sayılı Kanunun 15. Maddesinde kanunun uygulanmasında 213 sayılı VUK ve 6183 sayılı Kanun hükümlerinin uygulanacağı belirtildiğinden, KKDF'de de tarh zamanaşımı açısından VUK'un 114. maddesinde öngörülen 5 yıllık zamanaşımı süresinin uygulanacağı hükme bağlanmıştır.

Bununla birlikte vadeli ithalatta fon kesintilerinde uygulanmak üzere 2014/6852 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı yayımlanmıştır. Bu karar ile 23.10.2014 tarihinden itibaren ithal edilen eşya ile ilgili olarak hiç ödenmeyen veya eksik ödenen fon kesintiler ile ithal eşyasından yanlışlıkla veya fazla alındığı anlaşılan fon kesintiler hakkında Gümrük Kanunu hükümlerinin uygulanacağı belirtilmiştir. Mevzuat tartışmalarına göre anılan BKK kararı öncesinde ise vadeli ithalatta fon kesintilerine VUK hükümleri

uygulanmaktaydı. Dolayısıyla kredi kullanımı hususunda uygulanacak kaynak kullanımı destekleme fonu kesintilerinde uygulanacak zamanaşımı konusunda bir değişiklik hükmü bulunmadığından VUK hükümlerinin uygulanmasına devam edileceği görüşü ağırlık basmaktadır.

Diğer taraftan tahsil zamanaşımı açısından ise 6183 sayılı Kanun 1. Maddesinde, “Devlete, vilayet hususi idarelerine ve belediyelere ait vergi, resim, harç, ceza tahkik ve takiplerine ait muhakeme masrafı, vergi cezası, para cezası gibi asli, gecikme zammı, faiz gibi fer’i amme alacakları ve aynı idarelerin akitten, haksız fiil ve haksız iktisaptan doğanlar dışında kalan ve amme hizmetleri tatbikatından mütevellit olan diğer alacakları ile; bunların takip masrafları hakkında bu kanun hükümleri tatbik olunur” hükmü bulunduğundan 6183 sayılı Kanun’daki 5 yıllık tahsil zamanaşımının dikkate alınması gerektiği değerlendirilmektedir.

## 5. SONUÇ

Yabancı ortaklı şirketlere yabancı ortak tarafından sermayeye ilave edilmek üzere gönderilen sermaye avanslarının mevzuatta öngörüldüğü şekilde sermayeye eklenmemesi ve yabancı ortak tarafından geri çağırılması durumunda genel kabul gören görüş ilgili dövizli tutarların dövizli kredi olarak değerlendirilmesidir.

Bahsedilen tutarların dövizli kredi olarak değerlendirilmesi halinde KKDF’ye tabi olup olmayacağı tartışması doğmaktadır. Kredinin geri ödeme süresi 3 yılın üzerinde ise KKDF mevzuatına göre KKDF yükümlülüğü doğmayacaktır. Öte yandan kredinin kullanım tarihi dikkate alınarak zamanaşımı hususunun değerlendirilmesi de gerekir.

Örneğin yabancı ortaktan sermaye avansı olarak gönderilen dövizli tutarın 2014 yılında gönderildiğini ve ilgili tutarın mevzuatta belirtilen sürelerde ve şartlarda sermayeye ilave edilmediğini kabul edecek olursak sermaye avansı kredi olarak kabul değerlendirilecektir. İşlemin 2014 yılında kullanılan kredi olarak kabul edildiği durumda kredinin geri ödemesi 3 yılı aştığından söz konusu işlemde KKDF kesintisi uygulanmasına gerek bulunmayacağı kanaatindeyiz. Diğer taraftan işlemde KKDF doğduğu iddia edilse bile kredinin kullanım tarihinin üzerinden 5 yıldan uzun süre geçmiş olduğundan geçmişe dönük KKDF tarhiyatı yapılmaması gerektiğini düşünmekteyiz.

Mevzuattaki bu tartışmalar ve karmaşıklık dikkate alındığında yurtdışı ortaktan gönderilen dövizli sermaye avanslarının sermayeye eklenmemesi

durumunda ortaya çıkabilecek hususların mükellefler tarafından iyi değerlendirilmesi gerekmektedir. Ayrıca sermaye avanslarının krediye dönüşmesi durumu ve buna bağlı olarak ortaya çıkabilecek yükümlülükler açısından mevzuatta daha net düzenlemelerin yapılması önerilmektedir.

### **KAYNAKÇA**

*12.05.1988 Tarih ve 88/12944 Sayılı Kararnameye İlişkin Kaynak Kullanımını Destekleme Fonu Hakkında Tebliğ* (1989, 26 Ağustos). Ankara : Resmi Gazete (Sayı: 20264)

*213 Sayılı Vergi Usul Kanunu (1961, 10 Ocak)* Ankara : Resmi Gazete (Sayı: 10703)

*6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun* (1953, 28 Temmuz) Ankara : Resmi Gazete (Sayı: 8469)

*Bakanlar Kurulu Kararı. 2014/6852 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı Danıştay 7.Dairesi. E.2012/7741 ve K.2016/1970 Numaralı Kararı*

*Türkiye Cumhuriyeti Merkez Bankası Bankacılık ve Finansal Kuruluşlar Genel Müdürlüğü Kambiyo Mevzuatı Müdürlüğü (02.05.2018) Sermaye Hareketleri Genelgesi.*