



SİRKÜLER

Sirküler No	: 2020-85
Sirküler Tarihi	: 17.12.2020

Konu	: Yurtdışına Yapılan Ödemeler Nedeniyle Ortaya Çıkan Aleyhte Kur Farkları Üzerinden Stopaj ve KDV Sorumluluğu
------	---

Bilindiği gibi, yurtdışına yapılan ödemeler üzerinden hangi durumlarda vergi tevkifatı yapılacağı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 30. maddesinde ve Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarında belirtilmiştir.

Ancak, yurtdışına yapılan döviz cinsinden ödemelerde, fatura (ya da tahakkuk) kayıt tarihi ile ödeme tarihi arasında döviz kurlarındaki aleyhte değişikliklerin dikkate alınıp alınmayacağı, kur farkı bedelleri üzerinden kurumlar vergisi tevkifatı yapıp yapılmayacağı konusunda tereddütler yaşanabilmektedir.

Kurumlar Vergisi Yönünden Değerlendirme

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 30. maddesinde belirtildiği üzere, dar mükellefiyete tabi kurumların maddede sayılan kazanç ve iratları üzerinden, bu kazanç ve iratları avanslar da dahil olmak üzere nakden veya hesaben ödeyen veya tahakkuk ettirenler tarafından kurumlar vergisi kesintisi yapılmaktadır. Ancak bilindiği üzere, Çifte Vergilemeyi Önleme Anlaşması mevcut bulunan hallerde anlaşmada yer alan ödeme hükümleri dikkate alınmaktadır.

Yabancı faturaların kayıtlara alınmasına ilişkin olarak, 253 sıra no'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği'nde, "...yurt dışındaki kişi veya firmalardan belge alan mükellefler, bu belgeleri defter kayıtlarında gider olarak göstermeleri sırasında belgelerde yazılı bedelleri, belgelerin düzenlendiği günde Merkez Bankası'na belirlenen döviz alış kuru üzerinden Türk Lirasına çevirerek kayıtlarında göstereceklerdir..." ifadesi yer almaktadır.

Fiili ödemenin faturanın kayıtlara alındığı tarihten sonra yapıldığı durumlar olabilmektedir. Bu durumda Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 30.maddesi kapsamında fiili ödeme tarihi ile kayıtlara alındığı tarih arasında aleyhte kur farkı oluşması halinde, kur farkı üzerinden kurumlar vergisi stopajı hesaplanmak suretiyle beyan edilmesi gerekmektedir. Konuya ilişkin bir özelge sirkülerimiz ekinde sunulmuştur.

Katma Değer Vergisi Açısından Değerlendirme

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun vergi sorumlusunu tanımlayan 9. maddesinde, mükellefin Türkiye içinde ikametgâhının, işyerinin, kanuni merkezi ve iş merkezinin bulunmaması hallerinde ve gerekli görülen diğer hallerde Maliye Bakanlığı'nın, vergi alacağı'nın emniyet altına alınması amacıyla, vergiye tabi işlemlere taraf olanları verginin ödenmesinden sorumlu tutabileceği hükmü yer almaktadır.

Kanun hükmünden de anlaşılacağı üzere, dar mükellef kurumlara yapılan ödemelerde, KDV sorumluluğu doğuran bir işlem söz konusu ise matrah üzerinden sorumlu sıfatıyla KDV hesaplanarak ödenmesi gerekmektedir.

Diğer taraftan kur farklarına ilişkin açıklamaların yer aldığı 105 Seri Numaralı KDV Genel Tebliği'nde;

“Bedelin döviz cinsinden veya dövize endekslenerek ifade edildiği işlemlerde, bedelin kısmen veya tamamen vergiyi doğuran olayın vuku bulunduğu tarihten sonra ödenmesi halinde, satıcı lehine ortaya çıkan kur farkı esas itibarıyla 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 veya hizmetin yapıldığı tarihte bu işlemler için geçerli olan oran uygulanmak suretiyle KDV hesaplanacaktır.

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.”

açıklaması yer almakta, KDV Kanunu açısından kur farklarının vade farkı mahiyetinde olduğu belirtilerek matrahın bir unsuru olarak vergilendirilmesi gerektiği ifade edilmektedir.

KDV uygulaması açısından Tebliğ'de de belirtildiği üzere, kur farkları matrahın bir unsuru olarak değerlendirildiğinden, yurtdışından temin edilen bir hizmet nedeniyle sorumlu sıfatıyla KDV beyan edilmesi gereken işlemde kur farkı (artışı) oluşması durumunda, söz konusu fark üzerinden de sorumlu sıfatıyla KDV hesaplanması gerekmektedir.

Bilgilerinize sunulur.

Saygılarımızla,

KAPSAM YMM LTD. ŞTİ.

T.C.

GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI

BÜYÜK MÜKELLEFLER VERGİ DAİRESİ BAŞKANLIĞI

Mükellef Hizmetleri Grup Müdürlüğü

Sayı : 64597866-125.30-15854

Konu : Gayrimaddi Hak Bedeli Ödemelerinde Aleyhe ve Lehe Oluşan Kur Farklarının Vergi Kesintisine Tabi Olup Olmadığı.

İlgi : a) 21/04/2015 tarihli özelge talep formunuz.

b) 15/11/2017 kayıt sayılı özelge talep formunuz.

İlgi (a)'da kayıtlı özelge talep formunuzla şirketinizce "royalty bedellerinin tahakkuk tarihi ile ödeme tarihi arasında ortaya çıkan aleyhte kur farklarının kurumlar vergisi stopajına tabi olup olmadığı" hususunda Başkanlığımızdan görüş talep edilmesi üzerine 20.01.2017 tarih ve 1265 sayılı özelgemizle tarafınıza izahat verilmiştir.

Bu defa, ilgi (b)'de kayıtlı özelge talep formunuz ile söz konusu özelgemizde, Amerika Birleşik Devletleri (ABD) mukimi şirkete yapılacak gayri maddi hak ödemeleri için stopaj oranının %10'u aşmayacağına kabul edilmesine karşın kur farkları üzerinden stopaj yapılması gerektiğinin ifade edildiği ancak lehe oluşacak kur farkları için herhangi bir açıklamanın yapılmadığı; bununla birlikte, stopaj yükümlülüğünün ABD mukimi tarafından ödeneceği hususunda mutabık olduğunuzdan kur farkına isabet eden stopajın da satıcıdan kesilerek bağlı bulunulan vergi dairesine ödenmesinin gerektiği ancak, tarafınıza verilen özelgede verilen örneğin para biriminin USD cinsinden değerlendirilmesi durumunda, ABD mukiminin 1.000 USD'lik kazancı üzerinden hesaben ödemede 100 USD ve nakten ödemede 20 USD olmak üzere toplam 120 USD stopaj kesilerek %12 oranında vergi kesintisi yapılmak suretiyle ABD Hükümeti Arasında Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme ve Vergi Kaçakçılığına Engel Olma Anlaşmasında öngörülen %10'luk azami vergileme sınırının aşılmış olacağı belirtilerek, lehe ve aleyhe kur farklarının kurumlar vergisi stopajına tabi olup olmadığı hususlarında Başkanlığımızdan ilave görüş talep edilmektedir.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 30 uncu maddesinde, dar mükellefiyete tâbi kurumların maddede bentler halinde sayılan kazanç ve iratları üzerinden, bu kazanç ve iratları avanslar da dahil olmak üzere nakden veya hesaben ödeyen veya tahakkuk ettirenler tarafından kurumlar vergisi kesintisi yapılacağı hükmüne yer verilmiş olup maddenin ikinci fıkrasında ticarî veya ziraî kazançta dahil olup olmadığına bakılmaksızın telif, imtiyaz, ihtira, işletme, ticaret unvanı, marka ve benzeri gayrimaddî hakların satışı, devir ve temlik karşılığında nakden veya hesaben ödenen veya tahakkuk ettirilen bedeller üzerinden kurumlar vergisi kesintisi yapılacağı hükme bağlanmıştır. Gayrimaddî hak bedeli ödemelerinde vergi kesintisi oranı 2009/14593 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı uyarınca 03.02.2009 tarihinden itibaren %20 olarak belirlenmiştir.

Diğer taraftan, hükümleri 01.01.1998 tarihinden itibaren uygulanmakta olan "Türkiye Cumhuriyeti Hükümeti ile Amerika Birleşik Devletleri Hükümeti Arasında Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme ve Vergi Kaçakçılığına Engel Olma Anlaşması"nın "Gayrimaddi Hak Bedelleri" başlıklı 12 nci maddesinde;

"1. Bir Akit Devlette doğan ve diğer Akit Devletin bir mukimine ödenen gayrimaddi hak bedelleri, bu diğer Devlette vergilendirilebilir.

2. Bununla beraber, sözkonusu gayrimaddi hak bedelleri, elde edildikleri Akit Devlette ve o Devletin mevzuatına göre de vergilendirilebilir; ancak gayrimaddi hak bedelinin gerçek lehdarı diğer Akit Devletin bir mukimi ise bu şekilde alınacak vergi, 3 üncü fıkranın (a) bendinde tanımlanan gayrimaddi hak bedelinin gayrisafi tutarının yüzde 10'unu ve 3 üncü fıkranın (b) bendinde tanımlanan gayrimaddi hak bedelinin gayrisafi tutarının yüzde 5'ini aşmayacaktır."

hükümlerine yer verilmiştir.

Bu itibarla, ABD mukimi şirkete yapılan bahse konu gayrimaddi hak bedeli ödemelerinin gayrisafi tutarı üzerinden Türkiye'de %10 oranını aşmayacak şekilde vergi kesintisi yapılması gerekmektedir. Söz konusu

ödemelere iç mevzuatımızda daha düşük bir oranın uygulanması halinde iç mevzuatımızda belirlenen bu düşük oranın uygulanacağı tabiidir.

Ayrıca, Anlaşmanın 12 nci maddesinin ikinci fıkrasında gayrimaddi hak bedellerinin elde edildikleri ülkede bu ülke mevzuatına göre vergilendirilebileceği ifadesine yer verilmiştir. İç mevzuat hükümlerimizde ise dar mükellef durumda olan kurumlara Kurumlar Vergisi Kanununda belirtilen kazanç veya iradı sağlayanların bu kazanç ve iratları nakden ve hesaben ödedikleri veya tahakkuk ettirdikleri sırada kurumlar vergisi tevkifatı yapmaları gerektiği belirtilmiştir.

Buna göre, daha önce tarafınıza verilen 20.01.2017 tarih ve 1265 sayılı özalgede yer alan, tahakkuk kaydının yapıldığı dönemde TL karşılığı tutar üzerinden tevkifata tabi tutulan gayrimaddi hak bedeli niteliği taşıyan royalty bedelleri için ödeme tarihindeki dövizin TL karşılığı toplam brüt tutarı dikkate alınarak tevkifat yapılması gerektiğinden, gayrimaddi hak bedeline ait daha önce tahakkuk ettirildiği tarihte tevkifata tabi tutulan miktarın fiilen ödendiği tarihteki TL karşılığı arasındaki fark üzerinden ayrıca tevkifat yapılacağına dair görüşümüzde herhangi bir değişiklik bulunmamaktadır.

Dolayısıyla, fiili ödeme tarihindeki kur tutarı dikkate alınarak TL karşılığı toplam brüt tutar üzerinden tevkifat hesaplandığında, toplam tevkifat tutarının ödeme tarihindeki döviz karşılığı, ödemelerin gayri safi tutarının %10'unu aşmayacaktır.

Diğer taraftan, vergi kesintisi uygulamasında nakden veya hesaben ödenen veya tahakkuk ettirilen tutarlar dikkate alındığından, verginin tahakkuk ettiği tarihten sonra döviz kurunun düşmesi halinde tahakkuk tarihindeki kur esas alınarak hesaplanan tevkifat tutarının düzeltilmesi veya iadesi söz konusu değildir.

Bilgi edinilmesini rica ederim.

(*) Bu Özalgge 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 413.maddesine dayanılarak verilmiştir.

(**) İnceleme, yargı ya da uzlaşmada olduğu halde bu konuya ilişkin olarak yanlış bilgi verilmiş ise bu özalgge geçersizdir.

(***) Talebiniz üzerine tayin edilmiş olan bu özalggeye uygun işlem yapmanız hâlinde, bu fiilleriniz dolayısıyla vergi tarh edilmesi icap ederse, tarafınıza vergi cezası kesilmeyecek ve tarh edilen vergi için gecikme faizi hesaplanmayacaktır.