

İhracatçılara ve yurtdışındaki alıcılara verilen aracılık hizmetlerinden elde edilen komisyon gelirinin KDV ye tabi olup olmadığı ile kur farklarının safi kurum kazancı yönünden dikkate alınıp alınma

Belge türü	Özelge
Kanun	KATMA DEĞER VERGİSİ KANUNU
Özelge no	50426076-KDV-20-969-75
Tarih	17.07.2013

T.C.

GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI

KAYSERİ VERGİ DAİRESİ BAŞKANLIĞI

(Mükellef Hizmetleri Grup Müdürlüğü)

Sayı : 50426076-KDV-20-969-75

17/07/2013

Konu : İhracatçılara ve yurtdışındaki alıcılara verilen aracılık hizmetlerinden elde edilen komisyon gelirinin KDV ye tabi olup olmadığı ile kur farklarının safi kurum kazancı yönünden dikkate alınıp alınma

İlgide kayıtlı özelge talep formunda;

Yurtiçinde üretim yapan firmalara üretmiş oldukları malların yurtdışına ihracı ile yurtdışındaki alıcılara yurtiçinden yapacakları mal alımlarında, Şirketiniz tarafından aracılık hizmetleri verildiği ve bu hizmet karşılığında komisyon geliri elde edildiği,

İhracat işlemlerinin üretici firmalar adına yapıldığı, ihracat alacaklarının döviz bedeli üzerinden Şirketinizce üstlenilerek vadeli olarak ihracatçı firmalara ödendiği ve buna mukabil ihracatçı firmaların da ihracat alacaklarını Şirketinize temlik ettiğinden bahisle;

- Yurtiçindeki ihracatçı firmalardan elde edilen komisyon geliri ile yurtdışındaki alıcı firmalara verilen hizmetin karşılığında elde edilen komisyon gelirin,

- İhracatçı firmaların, ihracat alacaklarını Şirketinizden tahsil etmesi nedeniyle oluşacak kur farkları ile yurt dışındaki firma adına yapılan aracılık faaliyetinden dolayı ihracatçı firmanın ihracat alacağını Şirketinizden tahsil etmesi nedeniyle oluşacak kur farklarının

katma değer vergisine (KDV) tabi olup olmadığı,

- Vergi Usul Kanununun değerleme hükümlerine göre, yaptığınız işlemlere ilişkin dövizli borç ve alacaklarınızın değerlemesi sonucu oluşan kur farklarının, kambiyo kârı veya zararı olarak safi kurum kazancının tespitinde dikkate alınıp alınmayacağı

konusunda Başkanlığımız görüşü talep edilmektedir.

1- VERGİ USUL KANUNU YÖNÜNDEN:

Vergi Usul Kanununun 227 nci maddesinde, bu Kanuna göre tutulan ve üçüncü şahıslarla olan münasebet ve muamelelere ait olan kayıtların tevsikinin mecburi olduğu belirtilmiş, 229 uncu maddesinde, fatura, satılan emtia veya yapılan iş karşılığında müşterinin borçlandığı meblağı göstermek üzere emtiayı satan veya işi yapan tüccar tarafından müşteriye verilen ticari vesika olarak tanımlanmış, 231 inci maddesinin beş numaralı bendinde ise faturanın, malın teslimi veya hizmetin yapıldığı tarihten itibaren azami yedi gün içinde düzenleneceği ve bu süre içerisinde düzenlenmeyen faturaların hiç düzenlenmemiş sayılacağı hüküm altına alınmıştır.

Aynı Kanunun; "Fatura kullanma mecburiyeti" başlıklı 232 nci maddesinde; "Birinci ve ikinci sınıf tüccarlar, kazancı basit usulde tespit edilenlerle defter tutmak mecburiyetinde olan çiftçiler:

1. Birinci ve ikinci sınıf tüccarlara,
2. Serbest meslek erbabına,
3. Kazançları basit usulde tespit olunan tüccarlara,
4. Defter tutmak mecburiyetinde olan çiftçilere,
5. Vergiden muaf esnafa,

Sattıkları emtia veya yaptıkları işler için fatura vermek ve bunlar da fatura istemek ve almak mecburiyetindedirler.

Yukarıdakiler dışında kalanların, birinci ve ikinci sınıf tüccarlar ile kazancı basit usulde tespit edilenlerden ve defter tutmak mecburiyetinde olan çiftçilerden satın aldıkları emtia veya onlara yaptırdıkları iş bedelinin (1.1.2012 tarihinden geçerli olmak üzere) 770,-TL'yi geçmesi veya bedeli 770,-TL'den az olsa dahi istemeleri halinde emtiayı satanın veya işi yapanın fatura vermesi mecburidir." hükmüne yer verilmiştir.

Buna göre; yurt içindeki ihracatçı firmaya ve yurtdışındaki müşteriye verdiğiniz aracılık hizmeti karşılığında hizmetin tamamlandığı tarihten itibaren azami yedi gün içerisinde fatura düzenlemeniz gerekmekte olup, yurt dışındaki müşteriler adına düzenlenecek olan faturaların, Türk parası karşılığı gösterilmeksizin yabancı para birimine göre düzenlenmesi mümkün bulunmaktadır. Bu süre içerisinde düzenlenmeyen faturaların hiç düzenlenmemiş sayılacağı tabiidir.

Öte yandan, mezkur Kanunun 280 inci maddesinde "Yabancı paralar borsa rayici ile değerlendirir. Borsa rayicinin takarrüründe muvazaa olduğu anlaşılırsa bu rayiç yerine alış bedeli esas alınır. Yabancı paranın borsada rayici yoksa, değerlemeye uygulanacak kur Maliye Bakanlığınca tespit olunur....", "Kasa Mevcudu" başlıklı 284 üncü maddesinde ise "Kasa mevcutları itibari kıymetleriyle değerlendirir, yabancı paralar hakkında 280'inci madde hükmü uygulanır." hükmü mevcuttur.

Bu itibarla, yurt dışından gönderilen ve yurt içindeki ihracatçı firmalara tarafınızca ödenen paranın gerçek bir alacak ve borç niteliği taşıması durumunda alacak veya borç olarak değerlemesine gerek bulunmamakla birlikte, yurt dışındaki müşteriden döviz olarak aldığınız komisyon gelirlerinin ise Kanununun 280 ve 284 üncü maddeleri uyarınca değerlemeye tabi tutulması ve oluşan kur farklarının gelir veya gider hesapları ile ilişkilendirilmesi gerekmektedir.

2- KURUMLAR VERGİSİ KANUNU YÖNÜNDEN:

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 6 ncı maddesinde; kurumlar vergisinin, mükelleflerin bir hesap dönemi içerisinde elde ettikleri safi kurum kazancı üzerinden hesaplanacağı, safi kurum kazancının tespitinde Gelir Vergisi Kanununun ticari kazanç hakkındaki hükümlerinin uygulanacağı hükme bağlanmıştır.

Ticari kazancın tespitinde geçerli olan iki temel ilke "dönemsellik" ve "tahakkuk esası" ilkeleridir. Tahakkuk esası ilkesinde, gelir veya giderin miktar veya mahiyet itibariyle kesinleşmiş olması, yani geliri veya gideri doğuran işlemin eksiksiz tekemmül etmesinin yanı sıra, miktarının ve işlemten kaynaklanan alacağın veya borcun ödeme şartlarının da belirlenmiş olması gereklidir. Ticari kazancın elde edilmesi, tahakkuk esasına bağlanmış olduğundan; bir gelir unsurunun özel bir düzenleme bulunmadığı sürece, mahiyet ve tutar itibariyle kesinleştiği dönem kazancının tespitinde dikkate alınması gerekmektedir. Dönemsellik ilkesi ise bu gelir veya giderin ilgili olduğu döneme intikalinin sağlanmasıdır.

3- KATMA DEĞER VERGİSİ KANUNU YÖNÜNDEN:

3065 sayılı KDV Kanununun;

1/1 inci maddesinde; ticari, sınaî, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde Türkiye'de yapılan teslim ve hizmetlerin KDV ye tabi olduğu,

4 üncü maddesinde; hizmetin, teslim ve teslim sayılan haller ile mal ithalatı dışında kalan işlemler olduğu, bu işlemlerin; bir şeyi yapmak, işlemek, meydana getirmek, imal etmek, onarmak, temizlemek, muhafaza etmek, hazırlamak, değerlendirmek, kiralamak, bir şeyi yapmamayı taahhüt etmek gibi şekillerde gerçekleşebileceği,

6 ncı maddesinde; işlemlerin Türkiye'de yapılmasının; malların teslim anında Türkiye'de bulunmasını, hizmetin Türkiye'de yapılmasını veya hizmetten Türkiye'de faydalanılmasını ifade ettiği,

10/a maddesinde; vergiyi doğuran olayın mal teslimi veya hizmetin yapılması anında meydana geldiği,

11/1-a maddesinde; yurtdışındaki müşteriler için yapılan hizmetlerin KDV den istisna olduğu,

12/2 nci maddesinde; bir hizmetin yurtdışındaki müşteriler için yapılan hizmet sayılabilmesi için,

- Hizmetin yurtdışındaki bir müşteri için yapılmış olması

- Hizmetten yurtdışında faydalanılması gerektiği

17/4-g maddesinde; külçe altın, külçe gümüş, kıymetli taşlar (elmas, pırlanta, yakut, zümrüt, topaz, safir, zebircet, inci, kübik, virconia) döviz, para, damga pulu, değerli kağıtlar, hisse senedi, tahvil ile metal, plastik, lastik, kauçuk, kağıt, cam hurda ve atıklarının tesliminin KDV den istisna olduğu,

- 24/c maddesinde; vade farkı, fiyat farkı, faiz, prim gibi çeşitli gelirler ile servis ve benzeri adlar altında sağlanan her türlü menfaat, hizmet ve değerlerin matraha dahil olduğu,

- 26 ncı maddesinde ise; bedelin döviz ile hesaplanması halinde, dövizin vergiyi doğuran olayın meydana geldiği andaki cari kur üzerinden Türk Lirasına çevrileceği,

hükümlerine yer verilmiştir.

Öte yandan, 26 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinin (K), 30 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinin (A), 113 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinin (B) ve 60 No.lu KDV Sirkülerinin (3.1.1) bölümlerinde hizmet ihracına ilişkin ayrıntılı açıklamalara yer verilmiştir.

Hizmet ihracı istisnasının uygulanmasında, "hizmetten yurtdışında faydalanılması" şartının gerçekleşebilmesi için, verilen hizmetin yurt dışındaki müşterinin Türkiye'deki faaliyeti ile ilgisinin bulunmaması gerekmektedir.

Diğer taraftan, 105 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinin "Vade Farkı, Kur Farkı ve Matrahda Değişikliğe Yol Açan İşlemlerde KDV Uygulaması" başlıklı bölümünün "2. Kur Farkları" başlıklı alt bölümünde; bedelin döviz cinsinden veya dövize endekslenerek ifade edildiği işlemlerde, bedelin kısmen veya tamamen vergiyi doğuran olayın vuku bulduğu tarihten sonra ödenmesi halinde, satıcı lehine ortaya çıkan kur farkı esas itibarıyla vade farkı mahiyetinde olduğundan, matrahın bir unsuru olarak vergilendirileceği; buna göre, teslim veya hizmetin yapıldığı tarih ile bedelin tahsil edildiği tarih arasında ortaya çıkan lehte kur farkı için satıcı tarafından fatura düzenlenmesi ve faturada gösterilen kur farkına, teslim veya hizmetin yapıldığı tarihte bu işlemler için geçerli olan oranın uygulanması suretiyle KDV hesaplanacağı; bedelin tahsil edildiği tarihte alıcı lehine kur farkı oluşması halinde ise, kur farkı tutarı üzerinden alıcı tarafından satıcıya bir fatura düzenlenerek, teslim ve hizmetin yapıldığı tarihteki oran üzerinden KDV hesaplanması gerektiğine dair açıklamalar yapılmıştır.

Bu hüküm ve açıklamalar çerçevesinde;

1) Yurt içinde üretim yapan firmalara, ürettikleri malların yurtdışına ihracat edilmesi ile yurtdışındaki alıcılara Türkiye'den yapacakları mal alımlarına yönelik olarak Şirketiniz tarafından Türkiye'de verilen aracılık hizmetlerinden Türkiye'de yararlanıldığından söz konusu aracılık hizmetleri nedeniyle elde edilen komisyon gelirleri üzerinden genel oranda (% 18) KDV hesaplanması,

2) İhracatçı firmaların ihracat alacakları ile yurt dışındaki firma adına yapılan aracılık faaliyetinden dolayı ihracatçı firmaların ihracat alacaklarını Şirketinizden tahsil etmesi nedeniyle oluşacak kur farklarında, Şirketiniz tarafından verilen aracılık hizmetinin vergisel boyutu (KDV ye tabi olup olmaması veya KDV den istisna olması) göz önünde bulundurulmak suretiyle vergiye tabi işlemlere ilişkin olanlarda kur farkı için KDV hesaplanması,

3) Şirketiniz lehine veya aleyhine oluşan kur farklarının, kambiyo kârı veya zararı olarak dikkate alınması ve bu tutarların doğrudan "690 Dönem Karı veya Zararı Hesabı" ile ilişkilendirilmek suretiyle ilgili dönem kurum kazancının tespitinde dikkate alınması

gerekmektedir.

Bilgi edinilmesini rica ederim.

(*) Bu Özelge 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 özelge geçersizdir.

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

Bu metin Mevzuat Bankası (mevzuat.vergibulustayi.com) aracılığıyla gib.gov.tr arşivinden alınmıştır. Resmî işlemlerde Resmî Gazete metni esastır. — 18.09.2026