

T.C.
GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI
BÜYÜK MÜKELLEFLER VERGİ DAİRESİ BAŞKANLIĞI
(Mükellef Hizmetleri Grup Müdürlüğü)

Sayı : 64597866-125[6-2014]-81

Tarih : 27.05.2014

Konu : Forward işlemi itibariyle oluşan kâr veya zararın KV ve KDV uygulaması.

İlgide kayıtlı özelge talep formunuzda, şirketinizin her ayın son iş gününün iki gün öncesinde kayıtlarında yer alan döviz yükümlülükleri ve döviz varlıklarından arta kalan net tutar üzerinden, mensubu olduğu ... Grubunun hazine şirketi ile forward işlemi yapmayı planladığı, grup şirketinin banka ve finans (kredi vermeye yetkili kurum) kurumu olmadığını, yapılacak forward işleminin fiziki teslimle sonuçlanmayacağı belirtilerek; vade kuru ile sözleşme kuru arasındaki farkın vade tarihinde kur farkı gelir veya gideri olarak dikkate alınıp alınmayacağı, kur farkı gideri oluşması durumunda kurumlar vergisi tevkifatı yapılıp yapılmayacağı ile kur farkı gelir veya giderinin KDV ye tabi olup olmadığı, hususlarında Başkanlığımız görüşü talep edilmektedir.

1- Kurumlar Vergisi Kanunu Yönünden:

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

Aynı Kanununun 30. maddesinde, dar mükellefiyete tâbi kurumların bu maddede yer alan 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 hüküm altına alınmıştır.

1 seri no.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nin "6. Safi Kurum Kazancı" başlıklı bölümüne 5 seri no.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği ile eklenen "6.1.1. Forward işlemleri" başlıklı bölümünde; "Forward sözleşmesi, taraflardan birinin sözleşmeye konu olan finansal varlığı sözleşmede belirlenen fiyat üzerinden gelecekteki belirli bir tarihte satın almasını, karşı tarafın da sözleşmeye konu finansal varlığı satmasını şart koşan bir sözleşme türüdür.

Forward işlemi esas itibarıyla, bir "taahhüt" niteliğinde olduğundan ve gelirin elde edilmesi sözleşmenin sonuçlandırılması ile gerçekleştiğinden, vadeye kadar dönem içinde yapılan değerlemelerin (reeskont işlemlerinin) kurum kazancı ile ilişkilendirilmemesi gerekir. Kurum kazancına dahil edilecek kâr veya zararın vade sonunda tespit edilmesi gerekmektedir." açıklamalarına yer verilmiştir.

Yine 1 seri no.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin “30.4.10.1. Forward işlemleri” başlıklı bölümünde; “Türkiye’de bir işyeri ve daimi temsilcisi olmayan dar mükellef kurumlar tarafından forward işlemlerinden elde edilen kazancın niteliği ticari kazanç olup bu kazançlar üzerinden Kurumlar Vergisi Kanununun 30. maddesi uyarınca vergi kesintisi yapılmayacaktır.” denilmektedir.

Bu hüküm ve açıklamalara göre, forward sözleşmesi çerçevesinde oluşan vade kuru ile sözleşme kuru arasındaki fark, vade sonunda kâr veya zarar olarak tespit edilip kurum kazancına dahil edilecektir. Ayrıca zarar doğması durumunda yurtdışındaki firmaya borçlandığınız bu tutar üzerinden kurumlar vergisi kesintisi yapılmayacaktır.

Diğer taraftan, yurt dışındaki grup şirketiyle gerçekleştirilecek forward işlemlerinde, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 12. ve 13. maddelerindeki örtülü Sermaye ve Transfer Fiyatlandırması Yoluyla örtülü Kazanç Dağıtımını hükümlerinin dikkate alınmasının gerektiği tabiidir.

2- Katma Değer Vergisi Kanunu Yönünden:

3065 sayılı KDV Kanunu’nun;

- 1/1. maddesine göre, ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde Türkiye’de yapılan teslim ve hizmetlerin KDV ye tabi olduğu,

- 4. 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,

- 17/4-e maddesinde banka ve sigorta muameleleri vergisi (BSMV) kapsamına giren işlemlerin KDV den istisna edildiği hüküm altına alınmıştır.

Buna göre; grup firmaları arasında düzenlenen her bir sözleşme süresi sonundaki cari kur ile sözleşmede belirlenen kur arasındaki fark, lehine fark ortaya çıkan firmanın verdiği hizmet sonucu ortaya çıktığından bu fark üzerinden KDV hesaplanması gerekmektedir.

Sözleşme sonunda oluşacak kur farkı Türkiye’deki firma lehine oluşursa, firma tarafından düzenlenen faturada KDV hesaplanarak 1 no.lu KDV beyannamesinde mükellef sıfatıyla beyan edilecektir. Yurtdışındaki firma lehine kur farkı oluşması halinde, Türkiye’de mukim firma kur farkı bedeli üzerinden hesaplanan KDV yi 2 no.lu KDV beyannamesi ile sorumlu sıfatıyla beyan ederek ödeyecektir.

Bilgi edinilmesini rica ederim.