

Döviz cinsinden yapılan hakediş ödemelerinde Tevkifat Matrahı

Yıllara sari inşaat ve onarım işinde, hakediş ödemelerinin nakden veya hesaben döviz üzerinden yapılması durumunda tevkifat uygulamasında dikkate alınacak matrah nasıl tayin edilecektir? Hakediş onay ve ödeme arasındaki dönemdeki kur farkları nasıl dikkate alınacaktır? gibi sorulara cevap bulabileceğiniz bir özelge (mukteza) aşağıda sunulmuştur.

T.C.

GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI

ANKARA VERGİ DAİRESİ BAŞKANLIĞI

(Mükellef Hizmetleri KDV ve Diğer Vergiler Grup Müdürlüğü)

Sayı: B.07.1.GİB.4.06.17.01-130[2011-2-24-02]-571
16/05/2012

Konu: Döviz cinsinden yapılan hakediş ödemelerinin vergi kanunları karşısındaki durumu.

İlgide kayıtlı dilekçenizde, Ankara Büyükşehir Belediyesi ile TOKİ arasında imzalanan “Kuzey Ankara Kentsel Dönüşüm Projesi İçinde Yapılacak Doğalgaz Hizmetlerine İlişkin Protokol” kapsamında yapılacak ada içi ve ada dışı doğalgaz altyapı tesisatının bedelinin, yüklenici olarak şirketinizin yaptıracığı ihale bedeli üzerinden ödeneceği, tanzim edilen hakedişlerin müşavir onayından sonra kesinleşeceği ve idarenin ve belediyenin oluruyla yükleniciye aylık olarak hesaptan ödeneceğinin hüküm altına alındığı; bu kapsamda şirketiniz tarafından söz konusu işlerin 8.494.036 USD bedel ile alt yüklenici firmaya ihale edildiği ve bu şekilde belirlenen hakediş tutarının alt yükleniciye fatura tarihindeki kur esas

alınarak TL olarak ödendiği, şirketinizce dñzenlenen hakediş belgelerinin onaylanmak ùzere Ankara Bñyñkřehir Belediyesi'ne gñnderildiđi, ancak, adı geçen Belediyenin hakediş belgesinin USD olarak değil alt yñkleniciye ۆdenen TL tutarı ùzerinden dñzenlenmesi gerektiği iddiasıyla hakediş raporunu imzalamadığı belirtilerek, konunun kurumlar vergisi stopaj matrahı, KDV matrahı ve kurumlar vergisine esas alınması gereken gelir yñnñnden değerlendirilmesi talep edilmiştir.

A-Kurumlar Vergisi Kanunu Yñnñnden Değerlendirme:

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 42 nci maddesinin birinci fıkrasında; "Birden fazla takvim yılına sirayet eden inşaat (dekapaj işleri de inşaat işi sayılır.) ve onarma işlerinde kar veya zarar işin bittiği yıl kati olarak tespit edilir ve tamamı o yılın geliri sayılarak mezkur yıl beyannamesinde gñsterilir." hñkmñ yer almaktadır.

Aynı Kanunun 44 ùncñ maddesinde, inşaat ve onarma işlerinde geçici ve kesin kabul usulñne tabi hallerde geçici kabulñ yapıldığını gñsteren tutanağın idarece onaylandığı tarihin; diğer hallerde işin fiilen tamamlandığı veya bırakıldığı tarihin bitim tarihi olarak kabul edileceği belirtilmiştir.

Bir işin 42 nci madde kapsamına girmesi için faaliyet konusu işin, inşaat ve onarma işi olması, işin taahhñde bağlı olarak yapılması ve birden fazla takvim yılına sirayet etmesi gerekir.

Öte yandan, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun "Vergi kesintisi" başlıklı 15 inci maddesinin 1 numaralı fıkrasında; aynı fıkroda belirtilen kiři, kurum ve kuruluşların, yine aynı fıkroda bentler halinde sayılan nakden ya da hesaben ۆdemeleri ùzerinden avanslar da dahil olmak ùzere istihkak sahiplerinin kurumlar vergilerine mahsuben vergi kesintisi yapmak zorunda oldukları hñkme bağlanmış olup, anılan fıkranın (a) bendinde; Gelir Vergisi Kanununda belirtilen esaslara gñre birden fazla takvim yılına yaygın inşaat ve onarım işleri ile uğraşan

kurumlara bu işleri ile ilgili olarak yapılan hakediş ödemeleri üzerinden % 3 oranında 2009/14594 sayılı Karara göre) vergi kesintisi yapılacağı hükmüne yer verilmiştir.

Hakediş raporları, istihkakları ödeyenleri işi üstlenen firmaya karşı borçlu durumda gösteren bir işlem olduğundan, hakediş raporlarının onaylandığı tarihte hesaben ödemenin gerçekleştiği kabul edilmektedir.

Buna göre, tevkifatın; hakediş bedellerinin hesaben ödendiği tarih itibariyle yapılması gerekmektedir. Ayrıca, hakediş ödemelerinin döviz cinsinden yapılması halinde tevkifatın matrahı , hesaben ödemenin yapıldığı tarihteki döviz alış kuru dikkate alınarak hesaplanan TL karşılığı tutarı olacaktır.

Diğer taraftan, döviz üzerinden düzenlenen hakedişlerde, hak edişin onay tarihi ile ödeme tarihi arasındaki kur artışından kaynaklanan fazla ödemeler yıllara sari inşaat işi ile ilgili olduğundan, istihkak tutarına dahil edilmesi ve ödenen kur farkları üzerinden de tevkifat yapılması gerekir.

Ancak, hesaben ödeme gerçekleştikten sonra döviz kurunun düşmesi halinde hesaben ödeme tarihindeki kur esas alınarak hesaplanan tevkifat tutarı; işin bittiği dönem için verilen kurumlar vergisi beyannamesi üzerinde hesaplanan kurumlar vergisinden mahsup edileceğinden, söz konusu tevkifat tutarının düzeltilmesi veya iadesi mümkün olmamaktadır.

Bu çerçevede, T.C. Başbakanlık Toplu Konut İdaresi Başkanlığı (TOKİ) ile Ankara Büyükşehir Belediye Başkanlığı arasında imzalanan 22/01/2007 tarihli protokolde belirtilen Kuzey Ankara Girişi Kentsel Dönüşüm Projesi kapsamında bulunan doğalgaz alt yapı işleri için şirketinize ödenecek hakediş bedelleri üzerinden Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 15 inci maddesine göre yapılacak tevkifatların; hak ediş bedellerinin hesaben ödendiği tarih itibariyle yapılması gerekmekte olup, hakediş ödemelerinin döviz cinsinden yapılması halinde ise, tevkifatın matrahı, hesaben ödemenin yapıldığı tarihteki döviz

alış kuru dikkate alınarak hesaplanan TL karşılığı tutarı olacaktır.

Öte yandan, şirketinizin taahhüt ettiği Kuzey Ankara Girişi Kentsel Dönüşüm Projesi kapsamında bulunan doğalgaz alt yapı işine ait kazancın işin bitirildiği yıl kati olarak tespit edilmesi ve tamamının o yılın geliri sayılarak beyan edilmesi gerekmektedir.

B-Katma Değer Vergisi Kanunu Yönünden Değerlendirme:

Katma Değer Vergisi (KDV) Kanununun;

-10/a maddesinde mal teslimi ve hizmet ifası hallerinde, malın teslimi veya hizmetin yapılması ile; 10/b maddesinde ise malın tesliminden veya hizmetin yapılmasından önce fatura veya benzeri belgeler verilmesi hallerinde, bu belgelerde gösterilen miktarla sınırlı olmak üzere fatura veya benzeri belgelerin düzenlenmesi ile vergiyi doğuran olayın meydana geldiği,

-24/c maddesinde vade farkı, fiyat farkı, prim gibi çeşitli gelirler ile servis ve benzer 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 parasına çevrileceği,

hükme bağlanmıştır.

Buna göre, taahhüde dayanan işlerde vergiyi doğuran olay, düzenlenen hakediş raporlarının ihale makamınca onaylandığı anda meydana gelmekte olup, bedelin döviz cinsinden belirlenmesi halinde işleme ait faturanın, döviz bedeli Türk Lirasına çevrilmek suretiyle bulunacak tutar üzerinden KDV hesaplanarak düzenlenmesi; döviz tutarının Türk Lirasına çevrilmesinde ise söz konusu hakediş raporlarının ihale makamınca onaylandığı tarihteki Merkez Bankası cari alış

kurunun esas alınması gerekmektedir.

Öte yandan, 105 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinin "2.Kur Farkları" başlıklı 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 itibariyle 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 oran uygulanmak suretiyle KDV hesaplanacaktır.

..."

açıklamalarına yer verilmiştir.

Buna göre, hizmet bedelinin döviz cinsinden belirlenip, ödemenin vergiyi doğuran olayın meydana geldiği tarihten sonra yapılması halinde ödeme tarihi ile vergiyi doğuran olayın meydana geldiği tarih arasında ortaya çıkan vade farkı mahiyetindeki kur farkları katma değer vergisine tabi bulunmaktadır. Bu durumda, kur farkının KDV dahil işlem bedeli üzerinden hesaplanması halinde kur farkı tutarı üzerinden iç yüzde yoluyla, kur farkının KDV hariç bedel üzerinden hesaplanması halinde ise kur farkı tutarı üzerinden ayrıca KDV hesaplanıp beyan edilecektir.

Ayrıca, dilekçenizde bahsi geçen, Ankara Büyükşehir Belediyesinin söz konusu yapım işi dolayısıyla şirketinize ödeyeceği bedelin faturada alt yüklenicilere yaptığınız ödemelerin TL karşılığı olarak gösterilmesi yönündeki talebi Başkanlığımız görev alanına giren bir konu olmayıp, bu hususun

düzenlenmiş protokol hükümleri çerçevesinde adı geçen belediye ile şirketiniz arasında özel hukuk hükümlerine göre çözülmesi gerekmektedir.

Bilgi edinilmesini rica ederim.