



CUMHUR İNAN BİLEN  
YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş.

## **KUR FARKLARININ KDV'SİNDE SON DURUM**

**14 MART 2019**

## KAPSAM

- 3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu(KDVK)
- ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılma7161 Sayılı Vergi Kanunları sına Dair Kanun
- Katma Değer Vergisi Kanunu Genel Uygulama Tebliği(KDVGUT)

## **1. Kur Farkı Nedir?**

### **1.1. Ticari Faaliyetten Kaynaklanan Kur Farkı**

- Yabancı para cinsinden bir mal veya hizmetin teslimi ile alacağın tahsili arasında geçen sürede oluşan, döviz kurlarında meydana gelen dalgalanmalardan kaynaklanan olumlu ya da olumsuz farklar olarak ifade edilebilmektedir.
- Satış sonrası işletme açısından olumlu (gelir niteliğinde) olarak meydana gelen kur farkları Kurumlar Vergisi'ne ve Katma Değer Vergisi'ne tabi tutulmaktadır.
- Bunun yanı sıra, ticari faaliyet taraflarından biri için meydana gelen olumlu fark (gelir) diğeri için olumsuz fark (gider) niteliğindedir. Olumlu fark elde eden işletme gibi, olumsuz fark elde eden işletme de bu farkı Kurumlar Vergisi ve Katma Değer Vergisi matrahlarına dahil etmektedir.

## **1.2. Dönem Sonu Değerleme İşlemlerinden Kaynaklanan Kur Farkı**

- İşletmeler; işletme bilançosu aktifinde yer alan yabancı para cinsinden nakit ve nakit benzerleri ile alacaklarını, yine işletme bilançosu pasifinde yer alan yabancı para cinsinden borçlarını 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 280. maddesi uyarınca değerlemeye tabi tutmaktadır.
- Değerleme işlemi ile beraber döviz kurlarında meydana gelen dalgalanmalar; bilanço aktifinde oluşacak olumlu fark (gelir) vergi matrahını artırıcı unsur oluştururken, bilanço pasifinde oluşacak olumsuz fark (gider) vergi matrahını azaltıcı etki yaratacaktır.
- Konuya ilişkin KDVGUT'nin III/5-3. maddesinin son paragrafına göre *“Yılsonlarında ve geçici vergi dönemlerinde, Vergi Usul Kanunu uyarınca yapılan değerlemeler sonucu oluşan kur farkları üzerinden **KDV hesaplanmaz.**”* hükmü gereğince dönem sonlarında değerlemeler sonrasında oluşan kur farklarının ***KDV'ye tabi tutulmaması gerekmektedir.***

## **2. 3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nda Kur Farkının Yeri (Ticari Faaliyetlerden Kaynaklanan Kur Farkı)**

### **2.1. İthalat Bakımından Kur Farkının Değerlendirilmesi**

- 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun "*İthalatta Matrah*" başlıklı 21/(c) maddesi ve KDVGUT'nin III/2. maddesi uyarınca; fiyat farkı ve kur farkı gibi ödemeler KDV matrahına dahil edilmektedir.
- İthal edilen malın KDV'si KDV Kanunu'nun 21. maddesi son fıkrasına göre; "*Gümrük beyannamesinin tescil tarihine kadar yapılan diğer giderler ve ödemelerden vergilendirilmeyenler ile mal bedeli üzerinden hesaplanan fiyat farkı, **kur farkı** gibi ödemeler.*" matraha dahil edilerek KDV hesaplanması ve faturada gösterilmesi gerekmektedir.

#### 4. 18 Ocak 2019 Tarihi İtibari ile Ne Değişti?

- 18 Ocak 2018 tarih ve 30659 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan **7161 sayılı Vergi Kanunları ile Bazı Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun’un** 18. maddesi ile 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu’nun 24’üncü maddesinin birinci fıkrasının (c) bendine “*fiyat farkı*” ibaresinden sonra gelmek üzere “**kur farkı**” ibaresi eklenmiştir.
- Anılan kanun maddesinde yapılan değişikliğin gerekçesi: “***İthalatta olduğu gibi yurt içinde yabancı paraya dayalı olarak yapılan teslim ve hizmetlerde bedelin tamamen veya kısmen sonradan tahsil edildiği durumlarda, kur farklarının da matraha dahil olduğu madde metnine yazılmak suretiyle uygulamadaki tereddütlerin giderilmesi amaçlanmaktadır.***” şeklinde belirtilmiştir.
- Söz konusu değişiklik ile yurt içinde yabancı paraya dayalı teslim ve hizmetler ile ithalatta ortaya çıkan kur farkları KDV’de matraha dahil edilen unsurlar arasına alınarak, bu işlemlerde oluşan kur farkları için KDV hesaplanması gerekmektedir.

- Yapılan bu değişikliğin ardından, kur farklarının KDV'ye tabi tutulması **zorunlu hale gelmiştir**. Bir başka ifadeyle, düzenlenen kur farkı faturalarında KDV'nin de belirtilmesi gerekmektedir. Anılan kanun maddesindeki değişiklik aşağıdaki gibidir:

<b>18.01.2019 Öncesi 24. Madde</b>	<b>18.01.2019 İtibariyle 24. Madde</b>
<p><b>Matraha Dahil Olan Unsurlar</b> <b>Madde 24</b> Aşağıda yazılı unsurlar matraha dahildir:</p> <p>a) Teslim alanın gösterdiği yere kadar satıcı tarafından yapılan taşıma, yükleme ve boşaltma giderleri,</p> <p>b) Ambalaj giderleri, sigorta, komisyon ve benzeri gider karşılıkları ile vergi, resim, harç, pay, fon karşılığı gibi unsurlar,</p> <p>c) Vade farkı, fiyat farkı, faiz, prim gibi çeşitli gelirler ile servis ve benzer adlar altında sağlanan her türlü menfaat, hizmet ve değerler.</p>	<p><b>Matraha Dahil Olan Unsurlar</b> <b>Madde 24</b> Aşağıda yazılı unsurlar matraha dahildir:</p> <p>a) Teslim alanın gösterdiği yere kadar satıcı tarafından yapılan taşıma, yükleme ve boşaltma giderleri,</p> <p>b) Ambalaj giderleri, sigorta, komisyon ve benzeri gider karşılıkları ile vergi, resim, harç, pay, fon karşılığı unsurlar,</p> <p>c) Vade farkı, fiyat farkı, <b>(7161 sayılı kanunun 18'inci maddesiyle değişen ibare; Yürürlük: 18.01.2019) kur farkı</b>, faiz, prim gibi çeşitli gelirler ile servis ve benzer adlar altında sağlanan her türlü menfaat, hizmet ve değerler.</p>

## 5. Kur Farkı Faturası Nasıl Düzenlenir?

- KDVGUT'nin III/1.2.2 maddesine göre: “*Teslim veya hizmetin yapıldığı tarih ile bedelin tahsil edildiği tarih arasında ortaya çıkan **lehte kur farkı** için **satıcı tarafından** faturada gösterilen kur farkına, teslim veya hizmetin yapıldığı tarihte bu işlemler için **geçerli olan oran** uygulanmak suretiyle KDV hesaplanır. Bedelin tahsil edildiği tarihte **alıcı lehine kur farkı** oluşması halinde, kur farkı tutarı üzerinden **alıcı tarafından**, teslim ve hizmetin **yapıldığı tarihteki oran** üzerinden KDV hesaplanması gerekmektedir.”*
- KDVGUT'nin III/5-3 maddesine 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 hesaplanır. 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.” şeklinde tarif edilmiştir.



- 60 No.lu. KDV Sirkülerinin "4.5. Yurt İçi Teslimler ile İhraç Kayıtlı Teslimlerde Oluşan Kur Farkları" başlıklı bölümünde; “ Yurt içinde KDV uygulanmak suretiyle teslim edilen mallara ilişkin olarak, KDV dahil toplam bedelin dövize endekli olarak belirlenmesi durumunda vergiyi doğuran olayın meydana geldiği tarih ile ödeme tarihi arasında ortaya çıkan kur farkı bedeline iç yüzde oranı uygulanarak, Dövize endekli toplam bedele KDV'nin dahil edilmemesi durumunda vergiyi doğuran olay ile ödeme tarihi arasında ortaya çıkan kur farkları üzerinden lehine kur farkı ortaya çıkan mükellef tarafından düzenlenecek faturada KDV hesaplanması ve kur farkının ortaya çıktığı dönemlerde her iki mükellef tarafından genel esaslar çerçevesinde işlem yapılması gerekmektedir.”
- Bedeli döviz cinsinden belirlenen satışlarda, satış bedelinin kısmen veya tamamen vergiyi doğuran olayın vuku bulduğu tarihten sonra tahsil edilmesi durumunda, lehe ortaya çıkan/çıkacak kur farkının matrahın bir unsuru olarak **vergilendirilmesi**, söz konusu kur farkı için fatura düzenlenmesi ve teslim veya hizmetin yapıldığı tarihte bu işlemler için geçerli olan oran uygulanmak suretiyle **KDV hesaplanması** gerekmektedir.
- Sonuç olarak mükelleflerimizin ileride cezalı vergi tarhiyatlarıyla karşılaşmaması açısından, Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinin Kur Farklarının KDV'ye tabi olduğuna yönelik düzenlemeler içeren “III/A-5.3” numaralı bölümü ile “III/B-1.2.2” numaralı bölümleri iptal edilmediği sürece ödeme aşamasında lehe oluşan kur farkları için fatura düzenlenmesi ve KDV uygulanması, aleyhe oluşan kur farkları için ise tedarikçilerinden veya müşterilerinden KDV li fatura talep etmeleri gerekmektedir.

## 6. Kur Farkı Faturası Örneği

### 6.1. Döviz Kurunun Yükselmesi Durumunda Yapılacak Muhasebe Kaydı

- **21.01.2019** tarihinde 1.000 USD + 180 USD KDV bedelli ticari mal alışından kaynaklanan bir fatura düzenlenmiş olsun. Fatura bedeli **15.04.2019** tarihinde ödenecek ise muhasebe kaydı aşağıdaki gibi olacaktır (Ticari Mal Alan Firma İçin):

- 21.01.2019 Tarihli USD Döviz Alış Kuru: 1 USD=5.3369 TL
- Mal Bedelinin 21.01.2019 Tarihli TL Cinsinden Tutarı: 1.000 USD\*5.3369 TL = **5.336,90 TL**
- KDV'nin 21.01.2019 Tarihli TL Cinsinden Tutarı: 180 USD\*5.3369 TL = **960,64 TL**

-----21.01.2019-----  
153 Ticari Mallar 5.336,90  
191 İndirilecek KDV 960,64  
320/321 Satıcılar/Borç Senetleri 6.297,54

Ticari mal alış kaydı

-----/-----

31.03.2019 geçici vergi döneminde USD döviz alış kurunun 5.500 TL olduğu varsayımıyla:

- Fatura Bedelinin 31.03.2019 Tarihli TL Cinsinden Tutarı: 1.180 USD\*5.500 TL= **6.490,00 TL**
- 31.03.2019 Tarihinde Meydana Gelen Kambiyo Zararı: 6.490,00-6.297,54 = **192,46 TL**

➤ -----31.03.2019-----

656 Kambiyo Zararları 192,46  
320/321 Satıcılar/Borç Senetleri 192,46

Geçici vergi dönemi kambiyo zararı kaydı

-----/-----

15.04.2019 fatura ödeme vadesinde USD döviz alış kurunun 5.700 TL olduğu varsayımıyla:

- Fatura Bedelinin 15.04.2019 Tarihli TL Cinsinden Tutarı:  $1.180 \text{ USD} * 5.700 \text{ TL} = \mathbf{6.726,00 \text{ TL}}$
- 15.04.2019 Tarihinde Meydana Gelen Kambiyo Zararı:  $6.726,00 - 6.490,00^1 \text{ TL} = \mathbf{236,00 \text{ TL}}$
- 15.04.2019 Tarihinde Düzenlenecek Kur Farkı Faturasının Matrahı (İç Yüzde Yöntemiyle):  
 $236,00 / 1,18 = \mathbf{200,00 \text{ TL}}$
- 15.04.2019 Tarihinde Düzenlenecek Kur Farkı Faturasının KDV'si :  $236,00 - 200,00 = \mathbf{36,00 \text{ TL}}$

-----15.04.2019-----

656 Kambiyo Zararları	200,00
191 İndirilecek KDV	36,00
320/321 Satıcılar/Borç Senetleri	236,00

Ticari mal alış ile fatura ödeme süresi arasında doğan kambiyo zararı kaydı

-----15.04.2019-----

320/321 Satıcılar/Borç Senetleri	6.726,00
100/102 Kasa/Bankalar	6.726,00

Borcun tamamının ödenmesi kaydı

-----/-----

## 6.2. Döviz Kurunun Düşmesi Durumunda Yapılacak Muhasebe Kaydı

- **21.01.2019** tarihinde 1.000 USD + 180 USD KDV bedelli ticari mal alışından kaynaklanan bir fatura düzenlenmiş olsun. Fatura bedeli **15.04.2019** tarihinde ödenecek ise muhasebe kaydı aşağıdaki gibi olacaktır (Ticari Mal Alan Firma İçin):
  - 21.01.2019 Tarihli USD Döviz Alış Kuru: 5.3369 TL
  - Mal Bedelinin 21.01.2019 Tarihli TL Cinsinden Tutarı: 1.000 USD\*5.3369 TL = **5.336,90 TL**
  - KDV'nin 21.01.2019 Tarihli TL Cinsinden Tutarı: 180 USD\*5.3369 TL= **960,64 TL**

-----21.01.2019-----

153 Ticari Mallar	5.336,90
191 İndirilecek KDV	960,64
320/321 Satıcılar/Borç Senetleri	6.297,54

Ticari mal alış kaydı

-----/-----

31.03.2019 geçici vergi döneminde USD döviz alış kurunun 5.200 TL olduğu varsayımıyla:

- Fatura Bedelinin 31.03.2019 Tarihli TL Cinsinden Tutarı: 1.180 USD\*5.200 TL = **6.136,00 TL**
- 31.03.2019 Tarihinde Meydana Gelen Kambiyo Kârı: 6.297,54-6.136,00 = **161,54 TL**

-----31.03.2019-----

320/321 Satıcılar/Borç Senetleri	161,54
646 Kambiyo Kârları	161,54

Geçici vergi dönemi kambiyo kârı kaydı

-----/-----

15.04.2019 fatura ödeme vadesinde USD döviz alış kurunun 5.000 TL olduğu varsayımıyla:

- Fatura Bedelinin 15.04.2019 Tarihli TL Cinsinden Tutarı:  $1.180 \text{ USD} * 5.000 \text{ TL} = \mathbf{5.900,00 \text{ TL}}$
- 15.04.2019 Tarihinde Meydana Gelen Kambiyo Kârı:  $6.297,54 - 6.136,00^2 = \mathbf{161,54 \text{ TL}}$
- 15.04.2019 Tarihinde Düzenlenecek Kur Farkı Faturasının Matrahı (İç Yüzde Yöntemiyle):  
 $161,54 / 1,18 = \mathbf{136,90 \text{ TL}}$
- 15.04.2019 Tarihinde Düzenlenecek Kur Farkı Faturası (**Alıcı Tarafından Satıcıya düzenlenecek**)nın KDV'si :  $161,54 - 136,90 = \mathbf{24,64 \text{ TL}}$

-----15.04.2019-----

320/321 Satıcılar/Borç Senetleri	161,54
646 Kambiyo Kârları	136,90
391 Hesaplanan KDV	24,64

Ticari mal alış ile fatura ödeme süresi arasında doğan kambiyo kârı kaydı [(Alıcı tarafından Satıcıya Ft. Düzenlenmesi) KDV GUT III/5-3]

-----15.04.2019-----

320/321 Satıcılar/Borç Senetleri	5.900,00
100/102 Kasa/Bankalar	5.900,00

Borcun tamamının ödenmesi kaydı

-----/-----

2- 31.03.2019 tarihinde kur değerlemesi yapıldığı için mükerrer kambiyo kârı yazılmaması amacıyla 31.03.2019 tarihindeki değerlendirme tutarından kur farkı hesaplanmasına dikkat edilmesi gerekmektedir.



CUMHUR İNAN BİLEN  
YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş.

## **SAYGILARIMIZLA**

Sitemizde(cumhurbilenymm.com.tr) paylaşılan vergi ve vergileme ile ilişkili çalışmalarda şahsi görüş ve yorumlarımız yer almaktadır. Sitemizde yer alan bilgi veya verileri kullanmanız sonucunda ortaya çıkabilecek her türlü risk tarafınıza aittir. Sitemiz ve yazarları, söz konusu kullanımdan dolayı (ihmalcilik kaynaklı olanlar da dahil olmak üzere) her türlü özel, dolaylı veya arazi zararlardan ve cezai tazminattan dolayı sorumlu tutulamaz.