



"Vergi ve Denetimde Rotanız"

ROTAX DENETİM

VERGİ ÖZELGESİ VÖ.2023/4

**KONU: FİNANSMAN GİDER KISITLAMASI İLE
İLGİLİ SEÇİLMİŞ ÖZELGELER**

İstanbul Merkez Adres:
İçerenköy Mah. Yeşilvadi Sok. No: 3 Kat: 11 No:
12 34752 Ataşehir/İstanbul
Tel & Faks: 0 216 519 48 49

Ankara Ofis:
Aşağı Öveçler Mah. 1326 Cad. NO:4/6
Çankaya/Ankara
Tel: 0312 440 35 40
Faks: 0850 259 20 03

Adana Ofis:
Huzurevleri Mah. 77236 Sk. Tümer
Sitesi A Blok Kat:1 Daire:2
Çukurova/ADANA
Tel & Faks: 0 322 458 84 72

Çorum Ofis:
Yavruturna Mah. Gazi Cad. 2.
Maliye Sk. Hitit İş Merkezi
Merkez/Çorum
Tel: 0 534 376 74 75

Rotax Denetim

www.rotaxdenetim.com/

İçindekiler Tablosu

GİRİŞ	3
1-İSTANBUL VERGİ DAİRESİ BAŞKANLIĞININ 18.10.2022 TARİHLİ VE E-62030549-125[11-2021]-1196024 SAYILI “6493 SAYILI KANUN KAPSAMINDA FAALİYETTE BULUNAN ŞİRKETİN FİNANSMAN GİDER KISITLAMASINA TABİ OLUP OLMAYACAĞI “ KONULU ÖZELGESİ	4
2-BÜYÜK MÜKELLEFLER VERGİ DAİRESİ BAŞKANLIĞININ 19.06.2023 TARİHLİ VE E-64597866-125-12593 SAYILI “YURT DIŞINDAN ALINIP YİNE YURT DIŞINA SATILAN MALLAR İÇİN FİNANSMAN GİDER KISITLAMASI YAPILIP YAPILMAYACAĞI “ KONULU ÖZELGESİ	5
3-İSTANBUL VERGİ DAİRESİ BAŞKANLIĞININ 03.02.2023 TARİHLİ VE E-62030549-125-166945 SAYILI “FİNANSMAN GİDER KISITLAMASINDA AYNI KAYNAKTAN DOĞAN VARLIĞIN MAHSUBU “ KONULU ÖZELGESİ.....	11
4- İSTANBUL VERGİ DAİRESİ BAŞKANLIĞININ 15.12.2022 TARİHLİ VE E-62030549-125[11-2021]-1490049 SAYILI “FİNANSMAN GİDER KISITLAMASI “ KONULU ÖZELGESİ.....	13
5- ANTALYA VERGİ DAİRESİ BAŞKANLIĞININ 16.02.2023 TARİHLİ VE E-49327596-125[KVK.ÖZ.2021.103]-36531 SAYILI “YABANCI PARA CİNSİNDEN ALINAN MAL VE HİZMET TESLİMLERİNE AİT AVANSLARIN FİNANSMAN GİDERİ KISITLAMASINA TABİ OLMADIĞI “ KONULU ÖZELGESİ.....	16
6- İSTANBUL VERGİ DAİRESİ BAŞKANLIĞININ 11.11.2022 TARİHLİ E-62030549-125[11-2021]-1317755 SAYILI “ENFLASYON DÜZELTMESİ SONUCU OLUŞANZARARIN FİNANSMAN GİDER KISITLAMASINDA DİKKATE ALINIP ALINMAYACAĞI “ KONULU ÖZELGESİ	18
7- ANKARA VERGİ DAİRESİ BAŞKANLIĞININ 18.10.2022 TARİHLİ E-38418978-125[6-2021/30]-476079 SAYILI “BANKALARA ÖDENEN KOMİSYON BEDELLERİNİN FİNANSMAN GİDER KISITLAMASI HESABINDA DİKKATE ALINIP ALINMAYACAĞI “ KONULU ÖZELGESİ	20

İstanbul Merkez Adres:
İçerenköy Mah. Yeşilvadi Sok. No: 3 Kat: 11 No:
12 34752 Ataşehir/İstanbul
Tel & Faks: 0 216 519 48 49

Ankara Ofis:
Aşağı Öveçler Mah. 1326 Cad. NO:4/6
Çankaya/Ankara
Tel: 0312 440 35 40
Faks: 0850 259 20 03

Adana Ofis:
Huzurevleri Mah. 77236 Sk. Tümer
Sitesi A Blok Kat:1 Daire:2
Çukurova/ADANA
Tel & Faks: 0 322 458 84 72

Çorum Ofis:
Yavruturna Mah. Gazi Cad. 2.
Maliye Sk. Hitit İş Merkezi
Merkez/Çorum
Tel: 0 534 376 74 75

Rotax Denetim

www.rotaxdenetim.com/

GİRİŞ

Finansman gider kısıtlamasına benzer uygulamaların sadece Türkiye’de değil dünyada da uygulanmaya başlandığını, taslak kanunlar hazırlandığını görmekteyiz. Bir başka deyişle bazı ülkelerde de faiz sınırlamaları mevcuttur. G-20 ve OECD’nin “Matrah Aşındırma ve Kâr Kaydırma” (“BEPS”) projesindeki aksiyonlardan biri “faiz indirim sınırlaması” kapsamında bir takım önlemler alınmaya başlanmıştır.

BEPS 4’ün önerilme gerekçesi özetle şu şekildedir. Grup şirketlerinin **vergi oranının yüksek olduğu ülkelerde yüksek düzeyde ilişkisiz kişilerden** faiz gideri yaratma, Grup şirketlerinin **yüksek faiz gideri yaratmak amacıyla grup içi finansman kullanımı**,

Grup şirketlerinin vergiden istisna gelirlerin finansmanı için **ilişkisiz kişi veya grup içi finansman kullanımı**.

TÜRKİYE -FİNANSMAN GİDER KISITLAMASI

Vergi mevzuatımızda yer alan finansman gider kısıtlaması 30/12/2003 Tarihli Resmî Gazetede yayımlanan enflasyon düzeltmesine ilişkin hükümlerin de yer aldığı 5024 sayılı Kanunla yürürlükten kaldırılmıştır. Ancak bu defa 15/06/2012 Tarihli Resmî Gazetede yayımlanan 6322 sayılı Kanunla 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 11/1-i maddesi ile 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanununun 41/1-11.maddesinde (yürürlük tarihi 01.01.2013) yeniden düzenlenmiş ve 3490 sayılı Cumhurbaşkanı Kararıyla (oranın %10 belirlenmesi sonucu) **01/01/2021 tarihinden itibaren başlayan vergilendirme dönemleri için uygulanmaya başlanmıştır.**

Finansman gider kısıtlamasına ilişkin maddelerin gerekçesinde, işletmelerin, finansman ihtiyaçlarını borçlanma yerine öz kaynakları ile finanse etmelerini teşvik etmek olduğu belirtilmiştir. Gerekçede bu amaç belirtildikten sonra işletmede kullanılan yabancı kaynaklara ilişkin faiz ve benzerlerinin bir kısmının gider olarak kabul edilmeyeceği vurgulanmıştır.

Kredi kuruluşları, finansal kuruluşlar, finansal kiralama, faktoring ve finansman şirketleri dışında, kullanılan **yabancı kaynakları öz kaynaklarını aşan işletmelerde, aşan kısma münhasır olmak üzere, yatırımın maliyetine eklenenler hariç, işletmede kullanılan yabancı kaynaklara ilişkin faiz, komisyon, vade farkı, kâr payı, kur farkı ve benzeri adlar altında yapılan gider ve maliyet unsurları toplamının %10'unu aşmamak üzere Kurum kazancının tespitinde indirim konusu yapılamaz.**

İstanbul Merkez Adres:
İçerenköy Mah. Yeşilvadi Sok. No: 3 Kat: 11 No:
12 34752 Ataşehir/İstanbul
Tel & Faks: 0 216 519 48 49

Ankara Ofis:
Aşağı Öveçler Mah. 1326 Cad. NO:4/6
Çankaya/Ankara
Tel: 0312 440 35 40
Faks: 0850 259 20 03

Adana Ofis:
Huzurevleri Mah. 77236 Sk. Tümer
Sitesi A Blok Kat:1 Daire:2
Çukurova/ADANA
Tel & Faks: 0 322 458 84 72

Çorum Ofis:
Yavruturna Mah. Gazi Cad. 2.
Maliye Sk. Hitit İş Merkezi
Merkez/Çorum
Tel: 0 534 376 74 75

Rotax Denetim

www.rotaxdenetim.com/

FİNANSMAN GİDER KISITLAMASI İLE İLGİLİ VERİLMİŞ ÖZELGELER

1-İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığının 18.10.2022 tarihli ve E-62030549-125[11-2021]-1196024 sayılı “6493 sayılı kanun kapsamında faaliyette bulunan şirketin finansman gider kısıtlamasına tabi olup olmayacağı “ konulu özelgesi;

İlgide kayıtlı özelge talep formunda; Kurumlar Vergisi Kanununun 11 nci maddesinin (i) bendinde belirlenen gider kısıtlaması ile ilgili Bakanlar Kurulunun bir belirleme yapmadığı belirtilerek, oranın Kanunda belirtilen %10 kabul edilerek 2013 yılı kurumlar vergisi hesaplanmasında gider kısıtlaması uygulanıp uygulanmayacağı konusunda Başkanlığımız görüşü talep edilmektedir.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 6 ncı maddesinde, kurumlar vergisinin bir hesap dönemi içinde elde edilen safi kurum kazancı üzerinden hesaplanacağı ve safi kurum kazancının tespitinde Gelir Vergisi Kanununun ticari kazanç hakkındaki hükümlerinin uygulanacağı hükmüne bağlanmıştır. Bu hüküm uyarınca tespit edilecek kurum kazancından Kurumlar Vergisi Kanununun 8 inci maddesi ile Gelir Vergisi Kanununun 40 ıncı maddesinde yer alan giderler indirilebilecektir.

Aynı Kanunun Kabul edilmeyen indirimler başlıklı 11 inci maddesinin birinci fıkrasının (i) bendinde (yürürlük:01.01.2013) kredi kuruluşları, finansal kuruluşlar, finansal kiralama, faktoring ve finansman şirketleri dışında, kullanılan yabancı kaynakları öz kaynaklarını aşan işletmelerde, aşan kısma münhasır olmak üzere, yatırımın maliyetine eklenenler hariç, işletmede kullanılan yabancı kaynaklara ilişkin faiz, komisyon, vade farkı, kâr payı, kur farkı ve benzeri adlar altında yapılan gider ve maliyet unsurları toplamının %10'unu aşmamak üzere Bakanlar Kurulunca kararlaştırılan kısmının kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınamayacağı, belirlenecek oranı sektörler itibarıyla farklılaştırmaya Bakanlar Kurulunun, bendin uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye Maliye Bakanlığının yetkili olduğu hükümlerine yer verilmiştir. Ancak Bakanlar Kurulu söz konusu maddenin kendisine verdiği yetki ile ilgili henüz bir oran belirlememiştir.

Bu itibarla, Kurumlar Vergisi Kanununun 11 inci maddesinin birinci fıkrasının (i) bendinde yer alan gider kısıtlaması hükümlerinin uygulanabilmesi için Bakanlar Kurulunca oran belirlenmesi gerekmekte olup, henüz bir belirleme yapılmadığından 2013 yılı kurum kazancının tespitinde adı geçen fıkra nedeniyle gider kısıtlaması uygulanmayacaktır. Bakanlar Kurulunca bu konuda bir karar alınması halinde karar hükümlerine göre işlem tesis edileceği ise tabiidir.

Bilgi edinilmesini rica ederim.

İstanbul Merkez Adres:
İçerenköy Mah. Yeşilvadi Sok. No: 3 Kat: 11 No:
12 34752 Ataşehir/İstanbul
Tel & Faks: 0 216 519 48 49

Ankara Ofis:
Aşağı Öveçler Mah. 1326 Cad. NO:4/6
Çankaya/Ankara
Tel: 0312 440 35 40
Faks: 0850 259 20 03

Adana Ofis:
Huzurevleri Mah. 77236 Sk. Tümer
Sitesi A Blok Kat:1 Daire:2
Çukurova/ADANA
Tel & Faks: 0 322 458 84 72

Çorum Ofis:
Yavruturna Mah. Gazi Cad. 2.
Maliye Sk. Hitit İş Merkezi
Merkez/Çorum
Tel: 0 534 376 74 75

Rotax Denetim

www.rotaxdenetim.com/

2-Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığının 19.06.2023 tarihli ve E-64597866-125-12593 sayılı “Yurt dışından alınıp yine yurt dışına satılan mallar için finansman gider kısıtlaması yapılıp yapılmayacağı “ konulu özeldesı;

İlgide kayıtlı özelge talep formunda, firmanızın uluslararası ticaret kapsamında demir-çelik ticareti yaptığı, yurt dışından satın aldığı malları Türkiye'ye getirmeden yurt dışında başka bir müşteriye sattığı, alım-satım işlemlerinin uluslararası bir ticaret bankası aracılığıyla yapıldığı, uluslararası ticarete konu evraklarda, alıcıdan malı alan ve satıcıya satan şirket olarak firmanızın adının yer aldığı, şirketinizin alım satım taraf olanları bir araya getirdiği ve kazancının alış - satış fiyatı arasındaki fark olduğu, satıcı firmanın satışa konu mala ilişkin faturayı firmanız adına düzenlediği, mal bedelini ise ticarete taraf olan yurt dışı bankanın satıcı firmaya ödediği ve firmanız adına kredi açarak bu işlemi gerçekleştirdiği, malı satın alan firmanın mal bedelini bankaya ödediği zaman kredinin kapatıldığı, firmanız tarafından kullanılan bu kredilerin; uluslararası ticaret kapsamında malların bankalara rehni karşılığında finansman amacıyla kullanıldığı ve yurt içi ihtiyaçlar kapsamında kullanılmadığı belirtilerek;

- Faaliyetlerinizin dış ticaret sermaye şirketlerinin işlemleri niteliğinde değerlendirilip değerlendirilemeyeceği,
- Finansman gider kısıtlaması uygulanıp uygulanmayacağı,
- Uluslararası ticarete yönelik oluşan finansman giderlerinin malların satılan mal maliyeti içerisinde değerlendirilip değerlendirilemeyeceği,
- Kullanılan kredilerin yabancı kaynak olarak değerlendirilip değerlendirilemeyeceği,
- Alım satım işlemleri dolayısıyla oluşan kur farklarının (alıcı-satıcı cari hs.) bir bütün olarak değerlendirilip değerlendirilemeyeceği hususlarında Başkanlığımız görüşü talep edilmektedir.

KURUMLAR VERGİSİ KANUNU YÖNÜNDEN:

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 6 ncı maddesinde, kurumlar vergisinin bir hesap dönemi içinde elde edilen safı kurum kazancı üzerinden hesaplanacağı ve safı kurum kazancının tespitinde Gelir Vergisi Kanununun ticari kazanç hakkındaki hükümlerinin uygulanacağı hükme bağlanmıştır.

Aynı Kanunun "Kabul Edilmeyen İndirimler" başlıklı 11 inci maddesinin birinci fıkrasının (i) bendinde ise; kredi kuruluşları, finansal kuruluşlar, finansal kiralama, faktoring ve finansman şirketleri dışında, kullanılan yabancı kaynakları öz kaynaklarını aşan işletmelerde, aşan kısma münhasır olmak üzere, yatırımın maliyetine eklenenler hariç, işletmede kullanılan yabancı kaynaklara ilişkin faiz, komisyon, vade farkı, kâr payı, kur farkı ve benzeri adlar altında yapılan gider ve maliyet unsurları toplamının %10'unu aşmamak üzere Cumhurbaşkanınca kararlaştırılan kısmının kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınamayacağı, belirlenecek oranı sektörler itibarıyla farklılaştırmaya Cumhurbaşkanının, bendin uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye Hazine ve Maliye Bakanlığının yetkili olduğu hükümlerine yer verilmiştir.

İstanbul Merkez Adres:
İçerenköy Mah. Yeşilvadi Sok. No: 3 Kat: 11 No:
12 34752 Ataşehir/İstanbul
Tel & Faks: 0 216 519 48 49

Ankara Ofis:
Aşağı Öveçler Mah. 1326 Cad. NO:4/6
Çankaya/Ankara
Tel: 0312 440 35 40
Faks: 0850 259 20 03

Adana Ofis:
Huzurevleri Mah. 77236 Sk. Tümer
Sitesi A Blok Kat:1 Daire:2
Çukurova/ADANA
Tel & Faks: 0 322 458 84 72

Çorum Ofis:
Yavruturna Mah. Gazi Cad. 2.
Maliye Sk. Hitit İş Merkezi
Merkez/Çorum
Tel: 0 534 376 74 75

Rotax Denetim

www.rotaxdenetim.com/

Konuya ilişkin yayımlanan 1 seri no.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin;

"11.13. Finansman gider kısıtlaması" başlıklı bölümünde;

"6322 sayılı Kanunun 37 nci maddesiyle 1/1/2013 tarihinden itibaren yürürlüğe girmek üzere 5520 sayılı Kanunun 11 inci maddesinin birinci fıkrasına eklenen (i) bendiyle; kredi kuruluşları, finansal kuruluşlar, finansal kiralama, faktoring ve finansman şirketleri dışında, kullanılan yabancı kaynakları öz kaynaklarını aşan işletmelerde, aşan kısma münhasır olmak üzere, yatırımın maliyetine eklenenler hariç, işletmede kullanılan yabancı kaynaklara ilişkin faiz, komisyon, vade farkı, kâr payı, kur farkı ve benzeri adlar altında yapılan gider ve maliyet unsurları toplamının %10'unu aşmamak üzere Cumhurbaşkanınca kararlaştırılan kısmı kanunen kabul edilmeyen gider (KKEG) olarak kabul edilmiştir.

..."

"11.13.4. Gider kısıtlaması kapsamına giren yabancı kaynaklara ilişkin gider ve maliyet unsurları" başlıklı bölümünde ise;

"Gider ve maliyet unsurlarından yatırımın maliyetine eklenenler gider kısıtlaması kapsamı dışındadırlar. Finansman gider kısıtlaması kapsamında yatırım olarak kabul edilen kıymetlerin maliyet bedelinin hangi unsurlardan oluştuğu Vergi Usul Kanununun 262 nci maddesinde belirlenmiştir. Bu madde ve bu maddeye ilişkin Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğlerinde yapılan açıklamalar çerçevesinde, zorunlu olarak ya da mükellefin ihtiyarında maliyete eklenen yabancı kaynaklara ait gider ve maliyetler gider kısıtlamasına konu olmayacaktır.

Bir gider veya maliyet unsurunun gider kısıtlamasına konu edilmesi için bunların yabancı kaynak kullanımına ve bu kaynağın kullanım süresine bağlı olarak doğmuş olması gerekmektedir. Teminat mektubu komisyonları, tahvil ihracı ile ilgili olarak yapılan baskı ve benzeri giderler ile ipotek masrafları gibi herhangi bir yabancı kaynak kullanımına bağlı olmaksızın yapılan giderlerin gider kısıtlamasına konu edilmesi söz konusu değildir. Aynı şekilde bir finansman gideri olmayıp finansman geliri azalması niteliğinde olan erken ödeme iskontoları veya peşin ödeme iskontoları da finansman gider kısıtlaması kapsamı dışındadır.

Satış bedelinin belirli bir vade sonunda ödenmesine ilişkin olarak, mükelleflerin Vergi Usul Kanununa göre düzenlenen bilançolarında izlenen "saticılar" vb. hesaplar için finansman gideri hesaplanmaması halinde bu işlemler için ayrıca ayırıştırma yapılarak satış bedelinin belirli bir kısmı gider kısıtlamasına tabi tutulmayacaktır. Diğer yandan söz konusu hesaplarda yer alan tutarların Vergi Usul Kanununun 280 inci maddesi kapsamında değerlemesinden kaynaklanabilecek kur farkı giderleri ise gider kısıtlaması kapsamında değerlendirilecektir.

Kredi sözleşmelerine ilişkin olarak ödenen damga vergisi veya banka havale ücretlerine ilişkin ödenen banka ve sigorta muameleleri vergisi gibi bir yabancı kaynağın kullanım süresine bağlı olarak doğmayan gider ve maliyet unsurları finansman gider kısıtlaması uygulamasına tabi olmayacaktır. Bu giderlerden kredi faizleri üzerinden hesaplanan banka ve sigorta muameleleri vergisi gibi bir yabancı kaynağın işletmede kullanım süresine bağlı olarak doğanların ise finansman gider kısıtlaması uygulamasına konu edileceği açıktır.

İstanbul Merkez Adres:
İçerenköy Mah. Yeşilvadi Sok. No: 3 Kat: 11 No:
12 34752 Ataşehir/İstanbul
Tel & Faks: 0 216 519 48 49

Ankara Ofis:
Aşağı Öveçler Mah. 1326 Cad. NO:4/6
Çankaya/Ankara
Tel: 0312 440 35 40
Faks: 0850 259 20 03

Adana Ofis:
Huzurevleri Mah. 77236 Sk. Tümer
Sitesi A Blok Kat:1 Daire:2
Çukurova/ADANA
Tel & Faks: 0 322 458 84 72

Çorum Ofis:
Yavruturna Mah. Gazi Cad. 2.
Maliye Sk. Hitit İş Merkezi
Merkez/Çorum
Tel: 0 534 376 74 75

Rotax Denetim

www.rotaxdenetim.com/

Ayrıca, işletmelerce banka vb. kurumlardan temin edilen kredilerin, bu işletmelerin üzerinde herhangi bir finansman yükü kalmaksızın grup şirketlerine aktarılması halinde, bu kredilere ilişkin finansman giderinin, krediyi devralan ve fiilen kullanan şirket bünyesinde gider kısıtlamasına tabi tutulması gerekmektedir.

Öte yandan, imalatçı veya tedarikçi şirketlerle imzalanan aracılı ihracat sözleşmesine dayanarak dış ticaret sermaye şirketleri ve sektörel dış ticaret şirketleri üzerinden aynı değerle alınıp aynı değerle ihracatı gerçekleştirilen, malın üretimi veya tedarikine ilişkin tüm yükümlülüklerden doğrudan ve münhasıran imalatçı veya tedarikçi şirketlerin sorumlu olması ve ihracattan doğan finansman yükünün aracılı ihracat sözleşmesinin tarafı olan imalatçı veya tedarikçi şirketlere aktarılması kaydıyla, bu işlemler nedeniyle dış ticaret sermaye şirketleri veya sektörel dış ticaret şirketleri nezdinde finansman gider kısıtlaması uygulanmayacaktır.

Ancak, dış ticaret sermaye şirketleri ve sektörel dış ticaret şirketlerinin kendi nam ve hesabına yurt içinden satın aldıkları malların satışından doğan finansman giderleri finansman gider kısıtlamasına tabi tutulacaktır."

açıklamaları yer almaktadır.

Diğer taraftan, ihracat: 2004/12 sayılı Dış Ticaret Sermaye Şirketi Statüsüne İlişkin Tebliğ ile "Dış Ticaret Sermaye Şirketi" statüsü verilmesi, geri alınması ve Dış Ticaret Sermaye Şirketlerinin sorumlulukları belirtilmiştir.

Bu hüküm ve açıklamalara göre; dış ticaret sermaye şirketi niteliklerini haiz olmayan Şirketinizin, yatırımın maliyetine eklenenler hariç olmak üzere, kullandığı yabancı kaynakların öz kaynakları aşan kısmına ilişkin faiz, komisyon, vade farkı, kâr payı, kur farkı ve benzeri adlar altında yapılan gider ve maliyet unsurları toplamının %10'luk kısmının 1/1/2021 tarihinden itibaren başlayan vergilendirme dönemi kazançlarınıza uygulanmak üzere kurum kazancınızın tespitinde kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alınması gerekmektedir.

VERGİ USUL KANUNU YÖNÜNDEN:

213 sayılı Vergi Usul Kanununun;

- 215 inci maddesinin (2) numaralı fıkrasında, "2. a) Kayıt ve belgelerde Türk para birimi kullanılır. Belgeler, Türk parası karşılığı gösterilmek şartıyla, yabancı para birimine göre de düzenlenebilir. Şu kadar ki yurt dışındaki müşteriler adına düzenlenen belgelerde Türk parası karşılığı gösterilme şartı aranmaz. ...",

- 227 nci maddesinin birinci fıkrasında, "Bu kanunda aksine hüküm olmadıkça bu Kanuna göre tutulan ve üçüncü şahıslarla olan münasebet ve muamelelere ait olan kayıtların tevsiki mecburidir.",

- 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 vesikadır.",

İstanbul Merkez Adres:
İçerenköy Mah. Yeşilvadi Sok. No: 3 Kat: 11 No:
12 34752 Ataşehir/İstanbul
Tel & Faks: 0 216 519 48 49

Ankara Ofis:
Aşağı Öveçler Mah. 1326 Cad. NO:4/6
Çankaya/Ankara
Tel: 0312 440 35 40
Faks: 0850 259 20 03

Adana Ofis:
Huzurevleri Mah. 77236 Sk. Tümer
Sitesi A Blok Kat:1 Daire:2
Çukurova/ADANA
Tel & Faks: 0 322 458 84 72

Çorum Ofis:
Yavruturna Mah. Gazi Cad. 2.
Maliye Sk. Hitit İş Merkezi
Merkez/Çorum
Tel: 0 534 376 74 75

Rotax Denetim

www.rotaxdenetim.com/

- 231 inci maddesinin birinci fıkrasının (5) numaralı bendinde, "Fatura, malın teslimi veya hizmetin yapıldığı tarihten itibaren azami yedi gün içinde düzenlenir. Hazine ve Maliye Bakanlığı; mal veya hizmetin nev'i, miktarı, fiyatı, tutarı, satışın yapılma şekli, faaliyet konusu, sektör veya mükellefiyet türünü ayrı ayrı veya birlikte dikkate alarak, bu süreyi indirmeye ya da faturanın malın teslim edildiği veya hizmetin yapıldığı anda düzenlenmesi zorunluluğu getirmeye yetkilidir. Bu süreler içerisinde düzenlenmeyen faturalar hiç düzenlenmemiş sayılır.",

- 258 inci maddesinde, "Değerleme, vergi matrahlarının hesaplanmasıyla ilgili iktisadi kıymetlerin takdir ve tesbitidir.",

- 259 uncu maddesinde, "Değerlemede, iktisadi kıymetlerin vergi kanunlarında gösterilen gün ve zamanlarda haiz oldukları kıymetler esas tutulur.",

- 262 nci maddesinde, "Maliyet bedeli, iktisadi bir kıymetin iktisap edilmesi veyahut değerinin artırılması münasebetiyle yapılan ödemelerle bunlara müteferri bilimum giderlerin toplamını ifade eder.

Aşağıda sayılan giderler de maliyet bedeline dâhil edilir:

- a) İktisadi kıymetin iktisap edilmesi veya değerinin artırılması ile doğrudan ilgili; gümrük vergileri, gümrük komisyonları, yükleme, boşaltma, nakliye ve montaj giderleri,
- b) İktisadi kıymetin iktisap edilmesi veya değerinin artırılması ile doğrudan ilgili; resim ve harçlar, noter, tapu, mahkeme, değer tespiti, danışmanlık, komisyon ve ilan giderleri,
- c) İktisadi kıymetin finansmanında kullanılan kredilere ait faiz giderleri ve bunlara ilişkin kur farklarının; emtiada emtianın stoklara girdiği tarihe kadar, diğer iktisadi kıymetlerde ise iktisadi kıymetin envantere alındığı hesap döneminin sonuna kadar olan kısmı ile söz konusu kredilere ilişkin giderler (Faiz giderleri ile kur farklarının diğer kısımlarını maliyet bedeline ithal etmekte veya genel giderler arasında göstermekte mükellefler serbesttirler.),
- ç) İktisadi kıymetin stoklara veya envantere alındığı tarihe kadarki depolama ve sigorta giderleri,
- d) Gayrimenkullerde mevcut bir binanın satın alınarak yıkılmasından ve arsasının tesviyesinden mütevellit giderler.

Gayrimenkullerle doğrudan ilgili olması şartıyla, bunların envantere alındığı hesap dönemi sonuna kadar alınan hibeler maliyet bedelinden indirilir. İktisadi kıymetin (emtia hariç) iktisap edilmesi veya değerinin artırılması ile ilgili olan özel tüketim vergisi, indirilemeyecek katma değer vergisi, banka ve sigorta muameleleri vergisi ile kaynak kullanımını destekleme fonunu maliyet bedeline ithal etmekte veya genel giderler arasında göstermekte mükellefler serbesttirler.

Bu maddenin uygulamasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye Hazine ve Maliye Bakanlığı yetkilidir.",

- 274 üncü maddesinde, "Emtia, maliyet bedeliyle değerlendirilir. ...",

- 280 inci maddesinde, "Yabancı paralar borsa rayici ile değerlendirilir. 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.

İstanbul Merkez Adres:
İçerenköy Mah. Yeşilvadi Sok. No: 3 Kat: 11 No:
12 34752 Ataşehir/İstanbul
Tel & Faks: 0 216 519 48 49

Ankara Ofis:
Aşağı Öveçler Mah. 1326 Cad. NO:4/6
Çankaya/Ankara
Tel: 0312 440 35 40
Faks: 0850 259 20 03

Adana Ofis:
Huzurevleri Mah. 77236 Sk. Tümer
Sitesi A Blok Kat:1 Daire:2
Çukurova/ADANA
Tel & Faks: 0 322 458 84 72

Çorum Ofis:
Yavruturna Mah. Gazi Cad. 2.
Maliye Sk. Hitit İş Merkezi
Merkez/Çorum
Tel: 0 534 376 74 75

Rotax Denetim

www.rotaxdenetim.com/

*Bu madde hükmü yabancı para ile olan senetli veya senetsiz alacaklar ve borçlar hakkında da caridir.
..."
hükümleri yer almaktadır.*

Ayrıca, anılan Kanununun 281 inci maddesinde, alacakların mukayyet değerleriyle değerlendirileceği, mevduat veya kredi sözleşmelerine müstenit alacakların değerlendirilme gününe kadar hesaplanacak faizleriyle birlikte dikkate alınacağı; 285 nci maddesinde, borçların mukayyet değerleriyle değerlendirileceği, mevduat veya kredi sözleşmelerine müstenit borçların değerlendirilme gününe kadar hesaplanacak faizleriyle birlikte dikkate alınacağı hükme bağlanmıştır.

Bunun yanı sıra;

- 238 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinin "B- Dönem Sonu Stoklarının Değerlemesi ile İlgili Hususlar" başlıklı bölümünde, "... emtianın satın alınıp işletme stoklarına girdiği tarihe kadar oluşan kur farklarının maliyete intikal ettirilmesi zorunludur. Stokta kalan emtia ile ilgili olarak daha sonra ortaya çıkacak kur farklarının ise, ilgili buldukları yıllarda gider yazılması veya maliyete intikal ettirilmesi mümkün bulunmaktadır.

İşletmelerin finansman temini maksadıyla bankalardan veya benzeri kredi müesseselerinden aldıkları krediler için ödedikleri faiz ve komisyon giderlerinden dönem sonu stoklarına pay vermeleri zorunlu bulunmamaktadır. Buna göre mükellefler söz konusu ödemelerini doğrudan gider olarak kaydedebilecekleri gibi, diledikleri takdirde stokta bulunan emtiaya isabet eden kısmı maliyete dahil edebileceklerdir."

- 536 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinin 4 üncü maddesinde, "(1) 20/4/1976 tarihli ve 15565 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan 130 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinde ve 27/12/1998 tarihli ve 23566 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan 217 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde belirtilen hükümler gereğince, değerlendirilme günü itibarıyla Hazine ve Maliye Bakanlığınca kurların ilan edilmediği durumlarda T.C. Merkez Bankası'na ilan edilen kurlar esas alınır.

(2) Bu şekilde yapılacak değerlemelerde efektif cinsinden yabancı paralar için efektif alış kuru (efektif alış kurunun bulunmaması halinde döviz alış kuru), döviz cinsinden yabancı paralar içinse döviz alış kuru uygulanır."

açıklamalarına yer verilmiştir.

Diğer taraftan, 253 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinin "Yurt Dışında Faaliyette Bulunan Mükelleflere Yapıtılan İş ve Hizmetler Karşılığında Alınan Bedellerle İlgili İşlemler" başlıklı bölümünde, yurt dışında mukim kişi veya kuruluşlara yaptırılan iş veya hizmetler karşılığında ödemede bulunan gelir veya kurumlar vergisi mükelleflerinin, yurt dışında mukim kişi veya kuruluşlardan aldıkları muteber belgeleri gider olarak defterlerine kaydedebildikleri, yurt dışındaki kişi veya firmalardan belge alan mükelleflerin, 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 gösterecekleri, ancak inceleme sırasında inceleme elemanınca lüzum görülmesi halinde, mükelleflerin bu belgelerini tercüme ettirmek zorunda oldukları belirtilmiştir.

İstanbul Merkez Adres:
İçerenköy Mah. Yeşilvadi Sok. No: 3 Kat: 11 No:
12 34752 Ataşehir/İstanbul
Tel & Faks: 0 216 519 48 49

Ankara Ofis:
Aşağı Öveçler Mah. 1326 Cad. NO:4/6
Çankaya/Ankara
Tel: 0312 440 35 40
Faks: 0850 259 20 03

Adana Ofis:
Huzurevleri Mah. 77236 Sk. Tümer
Sitesi A Blok Kat:1 Daire:2
Çukurova/ADANA
Tel & Faks: 0 322 458 84 72

Çorum Ofis:
Yavruturna Mah. Gazi Cad. 2.
Maliye Sk. Hitit İş Merkezi
Merkez/Çorum
Tel: 0 534 376 74 75

Rotax Denetim

www.rotaxdenetim.com/

Bu bağlamda, yurt dışından yapılan alımlar nedeniyle yüklenilen tutarların işin mahiyetine göre gider veya maliyet unsuru olarak kayıtlara intikali için, esas itibariyle, mezkûr Kanununun 229 ve müteakip maddelerinde yer alan belgelerle tevsik edilmesi icap etmekte olup, aksi durumda gider veya maliyet unsuru olarak dikkate alınabilmesi, ancak yurt dışından alınacak, ilgili ülke vergi mevzuatı çerçevesinde geçerli bir belge ile tevsikini gerektirmektedir.

Buna göre, somut durumda;

1- Yurtdışı firmadan mal alımlarınız ile ilgili olarak, yurtdışı firma tarafından şirketiniz adına fatura veya ilgili ülke vergi mevzuatına göre muteber bir belge düzenlenmesi, fatura veya söz konusu belgede yazılı bedelin Türk Lirası karşılığının kayıtlarınıza intikalinde, belgenin düzenlendiği günde T.C. Merkez Bankasınca ilan edilen döviz alış kuru esas alınarak hesaplanan Türk Lirası karşılığının dikkate alınması,

2- Yurtdışındaki firmaya mal satışlarınız ile ilgili olarak, şirketiniz tarafından, alıcı adına genel hükümler çerçevesinde fatura düzenlenmesi, fatura muhteviyatı tutarın Türk Lirası karşılığının kayıtlarınıza intikalinde, faturanın düzenlendiği tarihte T.C. Merkez Bankasınca ilan edilen döviz alış kurunun esas alınarak hesaplanan Türk Lirası karşılığının dikkate alınması,

3- Mal alışlarınıza/satışlarınıza ilişkin fatura/belge muhteviyatı tutarların, kısmen veya tamamen sonraki bir tarihte ödenmesi/tahsili halinde, borç/alacak tutarının değerlendirme günleri (hesap dönemi ve geçici vergi dönem sonları) itibarıyla 213 sayılı Kanunun 280 inci maddesine uygun olarak yabancı para değerlemesine tabi tutulması ve oluşan kur farklarının ilgili dönemde kayıtlara intikal ettirilmesi,

4- Söz konusu emtia alımlarınızın finansmanında kullanılmak üzere uluslararası bir ticaret bankasından kullanılan kredilere ilişkin olarak; söz konusu kredilere ilişkin komisyon, dosya masrafları v.b. giderler ile emtianın satın alınıp işletme stok kayıtlarına alındığı tarihe kadar oluşan kur farkları ve faiz giderlerinin maliyete intikal ettirilmesi; stok kayıtlarında yer alan emtia ile ilgili olarak daha sonra ortaya çıkan kur farkları ve faiz giderlerinin, ilgili buldukları yıllarda gider veya maliyet olarak kayıtlara intikal ettirilmesi; stok kayıtlarında yer almayan emtia ile ilgili olarak daha sonra ortaya çıkan kur farkları ve faiz giderlerinin ise ilgili buldukları yıllarda gider olarak kayıtlara intikal ettirilmesi gerekmektedir.

Diğer taraftan, tek düzen muhasebe sisteminin uygulanmasına ilişkin açıklamalar, 26.12.1992 tarihli ve 21447 mükerrer sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 1 Sıra No.lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği ve daha sonra bu konuda yayımlanan diğer tebliğlerde yapılmış bulunmaktadır.

İstanbul Merkez Adres:
İçerenköy Mah. Yeşilvadi Sok. No: 3 Kat: 11 No:
12 34752 Ataşehir/İstanbul
Tel & Faks: 0 216 519 48 49

Ankara Ofis:
Aşağı Öveçler Mah. 1326 Cad. NO:4/6
Çankaya/Ankara
Tel: 0312 440 35 40
Faks: 0850 259 20 03

Adana Ofis:
Huzurevleri Mah. 77236 Sk. Tümer
Sitesi A Blok Kat:1 Daire:2
Çukurova/ADANA
Tel & Faks: 0 322 458 84 72

Çorum Ofis:
Yavruturna Mah. Gazi Cad. 2.
Maliye Sk. Hitit İş Merkezi
Merkez/Çorum
Tel: 0 534 376 74 75

Rotax Denetim

www.rotaxdenetim.com/

- Kurumunuzun Kurumlar Vergisi Kanununun 2 nci maddesi uyarınca ... ile Almanya'da mukim ... şirketleri tarafından belli bir işin birlikte yapılmasını ortaklaşa yüklenmek ve kazancı paylaşmak amacıyla kurulan ve kurumlar vergisi mükellefiyeti tesis ettirilen bir iş ortaklığı olduğu,

- Söz konusu iş ortaklığının konusunun, ... ile imzalanan ... tarihli ve sayılı sözleşme uyarınca "Çok Yüksek Hızlı Tren Setinin teslimi ile 3 yıl süreli Bakım-Onarım ve Temizlik Hizmet alımı" işi olduğu,

- Ortaklığın söz konusu işin tamamını (mal temini ve işçilik dahil) ilişkili kişi konumundaki iki firmadan (taşeron) destek alarak gerçekleştirmekte olduğu ve ortaklıklarının işin tesisi ve yürütülmesi anlamında gerekli varlığının veya insan kaynağının bulunmadığı,

- Söz konusu firmalar tarafından düzenlenen faturaların projenin maliyetini oluşturduğu ancak satış faturasının ortaklıkça TCDD'ye düzenlendiği, sözleşme para birimi döviz cinsinden olduğundan kur riski alınmaması için taşeronlar ile aranızdaki ticari ilişkide de aynı döviz cinsinin kullanıldığı, taşeron firmalar tarafından kurumunuza düzenlenen faturalara istinaden TCDD'ye satış faturası düzenlendiğinden ve TCDD'den yapılan tahsilata istinaden (avanslar dahil) taşeron firmalara ödeme

yapıldığından bilançoda yer alan taşeron firmalara olan döviz cinsinden fatura borçlarının kurumunuz açısından herhangi bir finansman ihtiyacı doğurmadığı,

- Ortaklığınızın bu anlamda herhangi bir finansal veya kur riski taşımadığı, pasiflerdeki tüm borçların karşılığında aktifte bu borçlar ile birebir ilişkili alacak bulunduğu, diğer bir deyişle bahsi geçen borç ve alacakların aynı kaynaktan doğduğu, söz konusu ilişkili borç ve alacakların değerlemesi neticesinde ortaya çıkan kur farkı gideri ve gelirlerinin birbirini götürmekte olduğu belirtilerek, söz konusu faaliyet çerçevesinde, bilançoda "Satıcılar" hesabında takip ettiğiniz ve herhangi bir finansman ihtiyacı doğurmadığını belirttiğiniz taşeronlara ilişkin döviz cinsinden borçların finansman gider kısıtlaması kapsamında olup olmadığı ve ilgili borç tutarlarının finansman gider kısıtlamasına tabi tutulması gerektiği sonucuna varılması durumunda bu borçlardan doğan kur farkı zararları ile bu borçlar ile birebir ilişkili olan ve yine bilançoda "Alıcılar" hesabında takip edilen TCDD'den döviz cinsinden alacaklara istinaden oluşan kur farkı gelirlerinin finansman gider kısıtlaması uygulamasında dikkate alınıp alınmayacağı konusunda görüş talep edildiği anlaşılmakta olup, konu hakkında Başkanlığımız görüşüne aşağıda yer verilmiştir:

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun "Kabul edilmeyen indirimler" başlıklı 11 inci maddesinde;
"(1) Kurum kazancının tespitinde aşağıdaki indirimlerin yapılması kabul edilmez:

...

i. Kredi kuruluşları, finansal kuruluşlar, finansal kiralama, faktoring ve finansman şirketleri dışında, kullanılan yabancı kaynakları öz kaynaklarını aşan işletmelerde, aşan kısma münhasır olmak üzere, yatırımın maliyetine eklenenler hariç, işletmede kullanılan yabancı kaynaklara ilişkin faiz, komisyon, vade farkı, kâr payı, kur farkı ve benzeri adlar altında yapılan gider ve maliyet unsurları toplamının

İstanbul Merkez Adres:
İçerenköy Mah. Yeşilvadi Sok. No: 3 Kat: 11 No:
12 34752 Ataşehir/İstanbul
Tel & Faks: 0 216 519 48 49

Ankara Ofis:
Aşağı Öveçler Mah. 1326 Cad. NO:4/6
Çankaya/Ankara
Tel: 0312 440 35 40
Faks: 0850 259 20 03

Adana Ofis:
Huzurevleri Mah. 77236 Sk. Tümer
Sitesi A Blok Kat:1 Daire:2
Çukurova/ADANA
Tel & Faks: 0 322 458 84 72

Çorum Ofis:
Yavruturna Mah. Gazi Cad. 2.
Maliye Sk. Hitit İş Merkezi
Merkez/Çorum
Tel: 0 534 376 74 75

Rotax Denetim

www.rotaxdenetim.com/

%10'unu aşmamak üzere Cumhurbaşkanınca kararlaştırılan kısmı. Belirlenecek oranı sektörler itibarıyla farklılaştırmaya Cumhurbaşkanı, bendin uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkilidir." hükmü yer almaktadır.

Konuya ilişkin açıklamaların yer aldığı Kurumlar Vergisi Genel Tebliği (Seri No: 1)'nin"11. Kabul Edilmeyen İndirimler" başlıklı bölümünün "11.13. Finansman gider kısıtlaması" başlıklı alt bölümünde; " 11.13. Finansman gider kısıtlaması

...

Söz konusu gider kısıtlaması uygulamasında; ...

-Finansman giderleri: Yabancı kaynağın kullanım süresine bağlı olarak doğan her türlü faiz, komisyon, vade farkı, kâr payı, kur farkı, faktoring kuruluşlarına verilen iskonto bedelleri ve benzeri

adlar altında yapılmış olan gider ve maliyet unsurlarını,

-Yabancı kaynaklar: Bilançonun kısa vadeli yabancı kaynaklar ve uzun vadeli yabancı kaynaklar toplamını,

...

ifade etmektedir.

...

11.13.8. Finansman gideri yanında finansman gelirin de bulunması durumu

Finansman giderlerinin yanı sıra finansman geliri de elde etmiş olan mükelleflerin gider kısıtlaması uygulamasında söz konusu gelir ve giderlerini birbiri ile mukayese etmek suretiyle netleştirmeleri mümkün olmayıp finansman giderleri toplamının gider kısıtlamasına konu edilmesi gerekmektedir.

1/1/2013 tarihinden itibaren sağlanan yabancı kaynaklardan doğan kur farkı giderleri 2021 yılı kazancının tespiti de dahil olmak üzere döviz kurlarındaki değişim dikkate alınarak hesaplanan gerçek tutarları ile finansman gider kısıtlamasına konu edilecektir.

Yabancı para kurlarındaki düşüş veya yükselişler nedeniyle, geçici vergilendirme dönemleri itibarıyla kur farkı geliri veya kur farkı gideri söz konusu olabilmektedir. Şu kadar ki aynı kaynağa ilişkin olarak bir hesap dönemi içindeki aynı veya farklı geçici vergilendirme dönemlerinde oluşan kur farkı gelir ve giderleri mahsuplaştırılarak işlem tarihi veya dönem sonu itibarıyla bu kaynağa ilişkin net kur farkı gideri doğması halinde bu tutar finansman gideri kısıtlamasında dikkate alınacaktır.

İstanbul Merkez Adres:
İçerenköy Mah. Yeşilvadi Sok. No: 3 Kat: 11 No:
12 34752 Ataşehir/İstanbul
Tel & Faks: 0 216 519 48 49

Ankara Ofis:
Aşağı Öveçler Mah. 1326 Cad. NO:4/6
Çankaya/Ankara
Tel: 0312 440 35 40
Faks: 0850 259 20 03

Adana Ofis:
Huzurevleri Mah. 77236 Sk. Tümer
Sitesi A Blok Kat:1 Daire:2
Çukurova/ADANA
Tel & Faks: 0 322 458 84 72

Çorum Ofis:
Yavruturna Mah. Gazi Cad. 2.
Maliye Sk. Hitit İş Merkezi
Merkez/Çorum
Tel: 0 534 376 74 75

Rotax Denetim

www.rotaxdenetim.com/

Aynı dönem içinde olsa bile farklı yabancı kaynaklara ilişkin olarak oluşan kur farkı gelirleri ile kur farkı giderlerinin birlikte değerlendirilmesi mümkün değildir.

Öte yandan, temin edilen yabancı kaynağın mevduat vb. şekillerde değerlendirilmesi sonucu doğacak kur farkı geliri şirketin bilançosunun aktifinde yer alan bir varlığın değerlemesi sonucu oluştuğu için, yabancı kaynağa ilişkin kur farkı giderinden mahsup edilemeyecektir."

açıklamalarına yer verilmiştir.

Bu hüküm ve açıklamalara göre, finansman gider kısıtlaması düzenlemesi uyarınca İş Ortaklığınızca kullanılan yabancı kaynakların öz kaynaklarınızı aşması halinde, aşan kısma münhasır olmak üzere kullanılan yabancı kaynaklara ilişkin faiz, komisyon, kur farkı vb. gider ve maliyet unsurları toplamının %10'u kurum kazancınızın tespitinde kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alınacaktır.

Öte yandan söz konusu uygulamada finansman giderlerinin yanı sıra finansman geliri de elde etmiş olan mükelleflerin söz konusu gelir ve giderlerini birbiri ile mukayese etmek suretiyle netleştirmeleri mümkün olmadığından, bilançonuz aktifinde yer alan ve ...'den olan alacaklardan kaynaklanan "Alıcılar" hesabı ile ortaklarınız ... ile ... olan borçlara istinaden "Saticılar" hesabında izlenen borçların aynı kaynağa ilişkin olmaması nedeniyle, söz konusu borç ve alacaklara istinaden oluşan kur farkı geliri ile kur farkı giderinin birbirinden mahsubu mümkün bulunmamaktadır.

4- İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığının 15.12.2022 tarihli ve E-62030549-125[11-2021/]-1490049 sayılı "Finansman Gider Kısıtlaması " konulu özelgesi;

İlgide kayıtlı özelge talep formunda, Şirketinizin 5411 sayılı Bankacılık Kanununun 143 üncü maddesi ve Varlık Yönetim Şirketlerinin Kuruluş ve Faaliyet Esasları Hakkında Yönetmelik hükümleri çerçevesinde Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulunun (BDDK) ... tarih ... sayılı Kararı ile kurulan ve BDDK'nın tarih sayılı Kararı ile verilen izni uyarınca faaliyet gösteren bir varlık yönetim şirketi olduğu belirtilerek, BDDK düzenlemeleri uyarınca finansal kuruluş tanımına giren varlık yönetim şirketi statüsündeki Şirketinizin finansman gider kısıtlaması karşısındaki durumu hususunda bilgi talep edildiği anlaşılmakta olup konu hakkında Başkanlığımız görüşü aşağıda açıklanmıştır.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 11 inci maddesinde, ("1) Kurum kazancının tespitinde aşağıdaki indirimlerin yapılması kabul edilmez:

...

i) Kredi kuruluşları, finansal kuruluşlar, finansal kiralama, faktoring ve finansman şirketleri dışında, kullanılan yabancı kaynakları öz kaynaklarını aşan işletmelerde, aşan kısma münhasır olmak üzere, yatırımın maliyetine eklenenler hariç, işletmede kullanılan yabancı kaynaklara ilişkin faiz, komisyon,

İstanbul Merkez Adres:
İçerenköy Mah. Yeşilvadi Sok. No: 3 Kat: 11 No:
12 34752 Ataşehir/İstanbul
Tel & Faks: 0 216 519 48 49

Ankara Ofis:
Aşağı Öveçler Mah. 1326 Cad. NO:4/6
Çankaya/Ankara
Tel: 0312 440 35 40
Faks: 0850 259 20 03

Adana Ofis:
Huzurevleri Mah. 77236 Sk. Tümer
Sitesi A Blok Kat:1 Daire:2
Çukurova/ADANA
Tel & Faks: 0 322 458 84 72

Çorum Ofis:
Yavruturna Mah. Gazi Cad. 2.
Maliye Sk. Hitit İş Merkezi
Merkez/Çorum
Tel: 0 534 376 74 75

Rotax Denetim

www.rotaxdenetim.com/

vade farkı, kâr payı, kur farkı ve benzeri adlar altında yapılan gider ve maliyet unsurları toplamının %10'unu aşmamak üzere Cumhurbaşkanınca kararlaştırılan kısmı. Belirlenecek oranı sektörler itibarıyla farklılaştırmaya Cumhurbaşkanı, bendin uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkilidir." hükmü yer almıştır.

Konuya ilişkin yayımlanan 1 seri no.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinde,

"...

11.13. Finansman gider kısıtlaması

...

Söz konusu gider kısıtlaması uygulamasında;

...

-Finansal kuruluş: 5411 sayılı Kanunda kredi kuruluşları dışında kalan ve sigortacılık, bireysel emeklilik veya sermaye piyasası faaliyetlerinde bulunmak veya bu Kanunda yer alan faaliyet konularından en az birini yürütmek üzere kurulan kuruluşlar ile kalkınma ve yatırım bankaları ve finansal holding şirketlerini,

...

ifade etmektedir.

11.13.1. Kapsama giren mükellefler

...

-5411 sayılı Kanun kapsamında faaliyette bulunan Türkiye'de kurulu mevduat bankaları, katılım bankaları, kalkınma ve yatırım bankaları, yurt dışında kurulu bu nitelikteki kuruluşların Türkiye'deki şubeleri ve finansal holding şirketleri,

...

finansman gider kısıtlamasına tabi tutulmayacaklardır.

..."

açıklamalarına yer verilmiştir.

Konu ile ilgili olarak Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumunun 12/05/2021 tarihli ve 158851 sayılı yazısında;

İstanbul Merkez Adres:
İçerenköy Mah. Yeşilvadi Sok. No: 3 Kat: 11 No:
12 34752 Ataşehir/İstanbul
Tel & Faks: 0 216 519 48 49

Ankara Ofis:
Aşağı Öveçler Mah. 1326 Cad. NO:4/6
Çankaya/Ankara
Tel: 0312 440 35 40
Faks: 0850 259 20 03

Adana Ofis:
Huzurevleri Mah. 77236 Sk. Tümer
Sitesi A Blok Kat:1 Daire:2
Çukurova/ADANA
Tel & Faks: 0 322 458 84 72

Çorum Ofis:
Yavruturna Mah. Gazi Cad. 2.
Maliye Sk. Hitit İş Merkezi
Merkez/Çorum
Tel: 0 534 376 74 75

Rotax Denetim

www.rotaxdenetim.com/

"5411 sayılı Kanununun 3 üncü maddesinde finansal kuruluş "Kredi kuruluşları dışında kalan ve sigortacılık, bireysel emeklilik veya sermaye piyasası faaliyetlerinde bulunmak veya bu Kanunda yer alan faaliyet konularından en az birini yürütmek üzere kurulan kuruluşlar ile kalkınma ve yatırım bankaları ve finansal holding şirketlerini," şeklinde tanımlanmaktadır.

Diğer taraftan, Kanunun "Varlık yönetim şirketi" başlıklı 143 üncü maddesinde varlık yönetim şirketlerinin. alacaklarının tahsili ve alacakların ve/veya diğer varlıkların yeniden yapılandırılması kapsamında alacak tahsili amacıyla edindiği gayrimenkul veya sair mal, hak ve varlıkların işletilmesi, kiralanması ve bunlara yatırım yapılması ve yine alacaklarını tahsil etmek amacıyla borçlularına ilave finansman sağlamak veya sermayelerine iştirak etmek dahil olmak üzere her türlü faaliyeti gerçekleştirmeye yetkili olduğu hükme bağlanmıştır. Varlık Yönetim Şirketlerinin Kuruluş ve Faaliyet Esasları Hakkında Yönetmeliğin (Yönetmelik) 11 inci maddesinin

"(I) Varlık yönetim şirketleri,

a) Banka, Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonu, diğer mali kurumlar ve kredi sigortası hizmeti veren sigorta şirketlerinin söz konusu hizmetlerinden doğan alacakları ile diğer varlıklarını satın alabilir, satabilir, satın aldığı alacakları tahsil edebilir, varlıkları nakde çevirebilir veya bunları yeniden yapılandırarak satabilir.

b) Alacakların tahsili amacıyla edindiği gayrimenkul veya sair mal, hak ve varlıklar, işletebilir, kiralayabilir ve bunlara yatırım yapabilir.

c) Alacaklarını tahsil etmek amacıyla borçlularına ilave finansman sağlayabilir.

ç) Banka, Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonu, diğer mali kurumlar ve kredi sigortası hizmeti veren sigorta şirketlerinin söz konusu hizmetlerinden doğan alacakları ile diğer varlıklarının tahsilatı, yeniden yapılandırılması veya üçüncü kişilere satışı konularında aracılık, destek ve danışmanlık hizmeti verebilir.

d) Ana faaliyetlerini gerçekleştirmek üzere sermaye piyasası mevzuatı dahilinde ve gerekli izinleri almak kaydıyla faaliyette bulunabilir ve menkul kıymet ihraç edebilir, ihraç edilmiş menkul

kıymetlere yatırım yapabilir.

e) Faaliyetlerini gerçekleştirmek amacıyla iştirak edinebilir.

f) Şirketlere kurumsal ve finansal yeniden yapılandırma alanlarında danışmanlık hizmeti verebilir."

hükmünü amir birinci fıkrasında varlık yönetim şirketlerinin faaliyet alanları düzenlenmektedir.

Öte yandan, Kanununun 4 üncü maddesinde "c) Nakdi, gayrinakdi her cins ve surette kredi verme işlemleri." faaliyet konuları arasında sayılmaktadır.

İstanbul Merkez Adres:
İçerenköy Mah. Yeşilvadi Sok. No: 3 Kat: 11 No:
12 34752 Ataşehir/İstanbul
Tel & Faks: 0 216 519 48 49

Ankara Ofis:
Aşağı Öveçler Mah. 1326 Cad. NO:4/6
Çankaya/Ankara
Tel: 0312 440 35 40
Faks: 0850 259 20 03

Adana Ofis:
Huzurevleri Mah. 77236 Sk. Tümer
Sitesi A Blok Kat:1 Daire:2
Çukurova/ADANA
Tel & Faks: 0 322 458 84 72

Çorum Ofis:
Yavruturna Mah. Gazi Cad. 2.
Maliye Sk. Hitit İş Merkezi
Merkez/Çorum
Tel: 0 534 376 74 75

Rotax Denetim

www.rotaxdenetim.com/

Bu itibarla, Kanununun 143 üncü maddesi ile Yönetmeliğin 11 inci maddesi hükümleri çerçevesinde varlık yönetim şirketleri 5411 sayılı Kanun kapsamında finansal kuruluş olarak değerlendirilmektedir."

şeklinde görüş bildirilmiştir.

Bu hüküm ve açıklamalara göre, 5411 sayılı Kanununun 143 üncü maddesi ve Varlık Yönetim Şirketlerinin Kuruluş ve Faaliyet Esasları Hakkında Yönetmelik hükümleri çerçevesinde BDDK Kararı ile kurulan Varlık Yönetim Şirketinizin, 5411 sayılı Kanun kapsamında finansal kuruluş olarak değerlendirilmesi nedeniyle, finansman gider kısıtlaması uygulamasına tabi tutulmaması gerekmektedir.

5- Antalya Vergi Dairesi Başkanlığının 16.02.2023 tarihli ve E-49327596-125[KVK.ÖZ.2021.103]-36531 sayılı "Yabancı para cinsinden alınan mal ve hizmet teslimlerine ait avansların finansman gideri kısıtlamasına tabi olup olmadığı" konulu özeldes;

İlgide (a)'da kayıtlı özelge talep formunuz ve eklerinin incelenmesinden; şirketinizin, görsel, basılı veya internet yolu ile perakende ticaret faaliyeti ile iştigal etmekte olduğu, yabancı kaynaklarınızın öz kaynaklarınızı aştığı, gelecekte yapılacak mal veya hizmet teslimleri ile ilgili olarak müşterilerinden yabancı para cinsinden avanslar aldığı, bilançonuzun pasifinde yer alan ve işletmenizin satış amacıyla gelecekte yapacağı mal ve hizmet teslimleri ile ilgili olarak peşin olarak tahsil ettiği tutarların izlendiği "340. Alınan Sipariş Avansları" hesabına ilişkin kur farklarının finansman gider kısıtlamasına tabi olup olmayacağı hususunda Başkanlığımız görüşünün sorulduğu anlaşılmıştır.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun "Safi Kurum Kazancı" başlıklı 6 ncı maddesinde; kurumlar vergisinin bir hesap dönemi içinde elde edilen safi kurum kazancı üzerinden hesaplanacağı ve safi kurum kazancının tespitinde Gelir Vergisi Kanununun ticari kazanç hakkındaki hükümlerinin uygulanacağı hükme bağlanmıştır. Bu hüküm uyarınca tespit edilecek kurum kazancından Kurumlar Vergisi Kanununun 8 inci maddesi ile Gelir Vergisi Kanununun 40 ıncı maddesinde yer alan giderler indirilebilecektir.

Aynı Kanunun "Kabul Edilmeyen İndirimler" başlıklı 11 inci maddesinin birinci fıkrasının (i) bendinde;

"Kredi kuruluşları, finansal kuruluşlar, finansal kiralama, faktoring ve finansman şirketleri dışında, kullanılan yabancı kaynakları öz kaynaklarını aşan işletmelerde, aşan kısma münhasır olmak üzere, yatırımın maliyetine eklenenler hariç, işletmede kullanılan yabancı kaynaklara ilişkin faiz, komisyon, vade farkı, kâr payı, kur farkı ve benzeri adlar altında yapılan gider ve maliyet unsurları toplamının %10'unu aşmamak üzere Cumhurbaşkanınca kararlaştırılan kısmı. Belirlenecek oranı sektörler itibarıyla farklılaştırmaya Cumhurbaşkanı, bendin uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkilidir." hükmü yer almaktadır.

İstanbul Merkez Adres:
İçerenköy Mah. Yeşilvadi Sok. No: 3 Kat: 11 No:
12 34752 Ataşehir/İstanbul
Tel & Faks: 0 216 519 48 49

Ankara Ofis:
Aşağı Öveçler Mah. 1326 Cad. NO:4/6
Çankaya/Ankara
Tel: 0312 440 35 40
Faks: 0850 259 20 03

Adana Ofis:
Huzurevleri Mah. 77236 Sk. Tümer
Sitesi A Blok Kat:1 Daire:2
Çukurova/ADANA
Tel & Faks: 0 322 458 84 72

Çorum Ofis:
Yavruturna Mah. Gazi Cad. 2.
Maliye Sk. Hitit İş Merkezi
Merkez/Çorum
Tel: 0 534 376 74 75

Rotax Denetim

www.rotaxdenetim.com/

Konu ile ilgili olarak, 1 seri no.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin;

- "11.13. Finansman Gider Kısıtlaması" başlıklı bölümünde,

"Yabancı kaynaklar: Bilançonun kısa vadeli yabancı kaynaklar ve uzun vadeli yabancı kaynaklar toplamını,"

- "11.13.1. Kapsama Giren Mükellefler" başlıklı bölümünde,

"Kanununun 11 inci maddesinin birinci fıkrasının (i) bendinde düzenlenen finansman gider kısıtlaması, yabancı kaynakları öz kaynaklarını aşan kurumlar vergisi mükellefleri hakkında uygulanacaktır.

Ayrıca, finansman gider kısıtlaması uygulamasında, yabancı kaynak ve öz kaynak mukayesesi gerekmekte olduğundan bu düzenleme bilanço esasına tabi mükellefler için geçerli olup işletme hesabı esasına tabi mükellefler bu kapsamda değerlendirilmeyecektir. ..."

- "11.13.4. Gider Kısıtlaması Kapsamına Giren Yabancı Kaynaklara İlişkin Gider ve Maliyet Unsurları" başlıklı bölümünde,

"Gider ve maliyet unsurlarından yatırımın maliyetine eklenenler gider kısıtlaması kapsamı dışındadırlar. Finansman gider kısıtlaması kapsamında yatırım olarak kabul edilen kıymetlerin maliyet bedelinin hangi unsurlardan oluştuğu Vergi Usul Kanununun 262 nci maddesinde belirlenmiştir. Bu madde ve bu maddeye ilişkin Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğlerinde yapılan açıklamalar çerçevesinde, zorunlu olarak ya da mükellefin ihtiyarında maliyete eklenen yabancı kaynaklara ait gider ve maliyetler gider kısıtlamasına konu olmayacaktır.

Bir gider veya maliyet unsurunun gider kısıtlamasına konu edilmesi için bunların yabancı kaynak kullanımına ve bu kaynağın kullanım süresine bağlı olarak doğmuş olması gerekmektedir. Teminat mektubu komisyonları, tahvil ihracı ile ilgili olarak yapılan baskı ve benzeri giderler ile ipotek

masrafları gibi herhangi bir yabancı kaynak kullanımına bağlı olmaksızın yapılan giderlerin gider kısıtlamasına konu edilmesi söz konusu değildir. Aynı şekilde bir finansman gideri olmayıp finansman geliri azalması niteliğinde olan erken ödeme iskontoları veya peşin ödeme iskontoları da finansman gider kısıtlaması kapsamı dışındadır.

Satış bedelinin belirli bir vade sonunda ödenmesine ilişkin olarak, mükelleflerin Vergi Usul Kanununa göre düzenlenen bilançolarında izlenen "saticılar" vb. hesaplar için finansman gideri hesaplanmaması halinde bu işlemler için ayrıca ayırıştırma yapılarak satış bedelinin belirli bir kısmı gider kısıtlamasına tabi tutulmayacaktır. Diğer yandan söz konusu hesaplarda yer alan tutarların Vergi Usul Kanununun 280 inci maddesi kapsamında değerlemesinden kaynaklanabilecek kur farkı giderleri ise gider kısıtlaması kapsamında değerlendirilecektir. ..."

açıklamalarına yer verilmiştir.

Bu kapsamda, bir gider veya maliyet unsurunun finansman gider kısıtlaması uygulamasına konu olabilmesi için bu unsurların yabancı kaynak kullanımına ve bu kaynağın kullanım süresine bağlı olarak doğmuş olması gerekir.

Alınan sipariş avansları, gelecekte yapılacak bazı mal ve hizmet teslimleri karşılığında peşin alınan değerleri ifade etmektedir. Avanslar, sipariş yöntemi ile mal alan işletmenin, sipariş ettikleri iktisadi değerlerin üretiminde üretici işletmeye finansman imkanı sağlamak amacıyla verilebileceği

İstanbul Merkez Adres:

İçerenköy Mah. Yeşilvadi Sok. No: 3 Kat: 11 No:
12 34752 Ataşehir/İstanbul
Tel & Faks: 0 216 519 48 49

Ankara Ofis:

Aşağı Öveçler Mah. 1326 Cad. NO:4/6
Çankaya/Ankara
Tel: 0312 440 35 40
Faks: 0850 259 20 03

Adana Ofis:

Huzurevleri Mah. 77236 Sk. Tümer
Sitesi A Blok Kat:1 Daire:2
Çukurova/ADANA
Tel & Faks: 0 322 458 84 72

Çorum Ofis:

Yavruturna Mah. Gazi Cad. 2.
Maliye Sk. Hitit İş Merkezi
Merkez/Çorum
Tel: 0 534 376 74 75

Rotax Denetim

www.rotaxdenetim.com/

gibi, satış fiyatını düşük tutmak veya satış garantisi sağlamak amacıyla da verilebilmektedir. Avanslar hangi amaçla verilirse verilsin işletmeye finansman imkanı sağladığı açıktır. Dolayısıyla alınan sipariş avanslarının işletme için bir borç niteliğinde kabul edilmesi gerekmektedir.

Bu hüküm ve açıklamalara göre, bilançonuzun "Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar" bölümünde yer alan "340. Alınan Sipariş Avansları" hesabına ilişkin kur farklarının finansman gider kısıtlamasında dikkate alınacağı tabiidir.

6- İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığının 11.11.2022 tarihli E-62030549-125[11-2021/]-1317755 sayılı "Enflasyon düzeltilmesi sonucu oluşanzararın finansman gider kısıtlamasında dikkate alınıp alınmayacağı" konulu özeldes;

İlgi (a) ve ilgi (c)'de kayıtlı özelge talep formlarında; şirketinizin, altın ve mücevherat imali ve alım satım işi ile iştigal etmekte olduğu, her kurum geçici vergi dönemlerinde enflasyon düzeltilmesi yaptığı, pasif hesapların parasal olmayan kıymetlerin enflasyon düzeltilmesi sonucu oluşan enflasyon zararının ortaya çıktığı, söz konusu zararların "658 Enflasyon Düzeltilmesi Zararları" hesabında izlendiği belirtilerek, enflasyon düzeltilmesi sonucu oluşan zararların finansman gider kısıtlaması hesaplamasında dikkate alınıp alınmayacağı hususunda Başkanlığımız görüşü talep edilmektedir.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 6 ncı maddesinde, kurumlar vergisinin bir hesap dönemi içinde elde edilen safı kurum kazancı üzerinden hesaplanacağı ve safı kurum kazancının tespitinde Gelir Vergisi Kanununun ticari kazanç hakkındaki hükümlerinin uygulanacağı hükmüne bağlanmıştır. Bu hüküm uyarınca tespit edilecek kurum kazancından Kurumlar Vergisi Kanununun 8 inci maddesi ile Gelir Vergisi Kanununun 40 ıncı maddesinde yer alan giderler indirilebilecektir. Aynı Kanunun "Kabul edilmeyen indirimler" başlıklı 11 inci maddesinin birinci fıkrasının (i) bendinde; "Kredi kuruluşları, finansal kuruluşlar, finansal kiralama, faktoring ve finansman şirketleri dışında, kullanılan yabancı kaynakları öz kaynaklarını aşan işletmelerde, aşan kısma münhasır olmak üzere, yatırımın maliyetine eklenenler hariç, işletmede kullanılan yabancı kaynaklara ilişkin faiz, komisyon, vade farkı, kâr payı, kur farkı ve benzeri adlar altında yapılan gider ve maliyet unsurları toplamının %10'unu aşmamak üzere Cumhurbaşkanınca kararlaştırılan kısmı. Belirlenecek oranı sektörler itibarıyla farklılaştırmaya Cumhurbaşkanını, bendin uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkilidir." hükmü yer almaktadır.

Diğer taraftan, Kurumlar Vergisi Genel Tebliği (Seri No: 1)'nde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğin (Seri No: 18) "11.13. Finansman gider kısıtlaması " başlıklı bölümünde: "6322 sayılı Kanunun 37nci maddesiyle 1/1/2013 tarihinden itibaren yürürlüğe girmek üzere 5520 sayılı Kanunun 11 inci maddesinin birinci fıkrasına eklenen (i) bendiyle; kredi kuruluşları, finansal kuruluşlar, finansal kiralama, faktoring ve finansman şirketleri dışında, kullanılan yabancı kaynakları öz kaynaklarını aşan işletmelerde, aşan kısma münhasır olmak üzere, yatırımın maliyetine eklenenler hariç, işletmede kullanılan yabancı kaynaklara ilişkin faiz, komisyon, vade farkı, kâr payı, kur farkı ve benzeri adlar altında yapılan gider ve maliyet unsurları toplamının %10'unu aşmamak üzere Cumhurbaşkanınca kararlaştırılan kısmı kanunen kabul edilmeyen gider (KKEG) olarak kabul edilmiştir.

İstanbul Merkez Adres:
İçerenköy Mah. Yeşilvadi Sok. No: 3 Kat: 11 No:
12 34752 Ataşehir/İstanbul
Tel & Faks: 0 216 519 48 49

Ankara Ofis:
Aşağı Öveçler Mah. 1326 Cad. NO:4/6
Çankaya/Ankara
Tel: 0312 440 35 40
Faks: 0850 259 20 03

Adana Ofis:
Huzurevleri Mah. 77236 Sk. Tümer
Sitesi A Blok Kat:1 Daire:2
Çukurova/ADANA
Tel & Faks: 0 322 458 84 72

Çorum Ofis:
Yavruturna Mah. Gazi Cad. 2.
Maliye Sk. Hitit İş Merkezi
Merkez/Çorum
Tel: 0 534 376 74 75

Rotax Denetim

www.rotaxdenetim.com/

Ayrıca, bu oranı sektörler itibarıyla farklılaştırmaya Cumhurbaşkanı, bendin uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye Hazine ve Maliye Bakanlığı yetkili kılınmıştır.

Cumhurbaşkanı bu yetkisini 4/2/2021 tarihli ve 31385 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan 3/2/2021 tarihli ve 3490 sayılı Cumhurbaşkanı Kararıyla kullanmış olup bu Kararda 1/1/2021 tarihinden itibaren başlayan vergilendirme dönemi kazançlarına uygulanmak üzere söz konusu gider ve maliyet unsurlarının %10'unun kurum kazancının tespitinde indiriminin kabul edilmeyeceği düzenlenmiştir.

Dolayısıyla, yabancı kaynakları öz kaynaklarını aşmış olan kurumlar vergisi mükelleflerinin, aşan kısım sınırlı olmak üzere, yabancı kaynaklara ilişkin faiz, komisyon, vade farkı, kâr payı, kur farkı ve benzeri adlar altında yapılan gider ve maliyet unsurları toplamının %10'luk kısmı, kurum kazancının tespitinde KKEG olarak dikkate alınacaktır.

Ayrıca, öz kaynak tutarını aşan yabancı kaynaklara ilişkin olarak faiz, komisyon, vade farkı, kâr payı, kur farkı ve benzeri adlar altında yapılan gider ve maliyet unsurlarından, yatırımın maliyetine eklenmiş olan yabancı kaynaklardan doğan gider ve maliyet unsurları ise %10'luk bu kısıtlamaya tabi tutulmayacaktır.

Söz konusu gider kısıtlaması uygulamasında;

...

Finansman giderleri: Yabancı kaynağın kullanım süresine bağlı olarak doğan her türlü faiz, komisyon, vade farkı, kâr payı, kur farkı, faktoring kuruluşlarına verilen iskonto bedelleri ve benzeri adlar altında yapılmış olan gider ve maliyet unsurlarını,

Yabancı kaynaklar: Bilançonun kısa vadeli yabancı kaynaklar ve uzun vadeli yabancı kaynaklar toplamını,

...

ifade etmektedir."

açıklamaları yer almaktadır.

Bu hüküm ve açıklamalara göre; şirketiniz tarafından 213 sayılı Vergi Usul Kanununun mükerrer 298 inci maddesi kapsamında yapılan enflasyon düzeltmesi sonucu oluşan enflasyon düzeltmesi zararları, 18 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Tebliği'nde açıklanan "finansman giderleri" arasında yer almadığından, enflasyon düzeltmesi sonucu oluşan zararların finansman gider kısıtlaması hesabında dikkate alınması söz konusu değildir.

İstanbul Merkez Adres:

İçerenköy Mah. Yeşilvadi Sok. No: 3 Kat: 11 No:
12 34752 Ataşehir/İstanbul
Tel & Faks: 0 216 519 48 49

Ankara Ofis:

Aşağı Öveçler Mah. 1326 Cad. NO:4/6
Çankaya/Ankara
Tel: 0312 440 35 40
Faks: 0850 259 20 03

Adana Ofis:

Huzurevleri Mah. 77236 Sk. Tümer
Sitesi A Blok Kat:1 Daire:2
Çukurova/ADANA
Tel & Faks: 0 322 458 84 72

Çorum Ofis:

Yavruturna Mah. Gazi Cad. 2.
Maliye Sk. Hitit İş Merkezi
Merkez/Çorum
Tel: 0 534 376 74 75

Rotax Denetim

www.rotaxdenetim.com/

7- Ankara Vergi Dairesi Başkanlığının 18.10.2022 tarihli E-38418978-125[6-2021/30]-476079 sayılı “Bankalara Ödenen Komisyon Bedellerinin Finansman Gider Kısıtlaması Hesabında Dikkate Alınıp Alınmayacağı” konulu özelgesi;

İlgide kayıtlı özelge talep formunda, kredi kartı ile satışlarınıza ait tutarların vadesi beklenmeden ilgili bankadan tahsil edilmesi karşılığında erken tahsil edilen bedeller için bankaya komisyon ödemesi yapıldığı belirtilerek, ödenen komisyon bedellerinin Kurumlar Vergisi Kanununun 11 inci maddesinin birinci fıkrasının (i) bendi kapsamında finansman gider kısıtlamasına tabi olup olmayacağı hususunda Başkanlığımız görüşü talep edilmektedir.

6322 sayılı Kanunun 37 nci maddesiyle 1/1/2013 tarihinden itibaren yürürlüğe girmek üzere 5520 sayılı Kanunun 11 inci maddesinin birinci fıkrasına eklenen (i) bendiyle; kredi kuruluşları, finansal kuruluşlar, finansal kiralama, faktoring ve finansman şirketleri dışında, kullanılan yabancı kaynakları öz kaynaklarını aşan işletmelerde, aşan kısma münhasır olmak üzere, yatırımın maliyetine eklenenler hariç, işletmede kullanılan yabancı kaynaklara ilişkin faiz, komisyon, vade farkı, kâr payı, kur farkı ve benzeri adlar altında yapılan gider ve maliyet unsurları toplamının %10 unu aşmamak üzere Cumhurbaşkanınca kararlaştırılan kısmı kanunen kabul edilmeyen gider olarak kabul edilmiştir.

Cumhurbaşkanı söz konusu düzenlemede yer alan yetkisini, 4/2/2021 tarihli ve 31385 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 3/2/2021 tarihli ve 3490 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararıyla kullanmış ve 1/1/2021 tarihinden itibaren başlayan vergilendirme dönemi kazançlarına uygulanmak üzere söz konusu gider ve maliyet unsurlarının %10'unun kurum kazancının tespitinde indiriminin kabul edilmeyeceği düzenlenmiştir.

Konuya ilişkin açıklamalar 25/05/2021 tarihli ve 31491 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren Kurumlar Vergisi Genel Tebliği (Seri No: 1)'nde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliği (Seri No: 18)'de yapılmış olup, söz konusu Tebliğin"11.13. Finansman gider kısıtlaması" başlıklı bölümünde;

"...

-Finansman giderleri: Yabancı kaynağın kullanım süresine bağlı olarak doğan her türlü faiz, komisyon, vade farkı, kâr payı, kur farkı, faktoring kuruluşlarına verilen iskonto bedelleri ve benzeri adlar altında yapılmış olan gider ve maliyet unsurlarını,

...

ifade eder." açıklaması,

"11.13.4. Gider kısıtlaması kapsamına giren yabancı kaynaklara ilişkin gider ve maliyet unsurları"

başlıklı bölümünde de;

İstanbul Merkez Adres:
İçerenköy Mah. Yeşilvadi Sok. No: 3 Kat: 11 No:
12 34752 Ataşehir/İstanbul
Tel & Faks: 0 216 519 48 49

Ankara Ofis:
Aşağı Öveçler Mah. 1326 Cad. NO:4/6
Çankaya/Ankara
Tel: 0312 440 35 40
Faks: 0850 259 20 03

Adana Ofis:
Huzurevleri Mah. 77236 Sk. Tümer
Sitesi A Blok Kat:1 Daire:2
Çukurova/ADANA
Tel & Faks: 0 322 458 84 72

Çorum Ofis:
Yavruturna Mah. Gazi Cad. 2.
Maliye Sk. Hitit İş Merkezi
Merkez/Çorum
Tel: 0 534 376 74 75

Rotax Denetim

www.rotaxdenetim.com/

" ...

Bir gider veya maliyet unsurunun gider kısıtlamasına konu edilmesi için bunların yabancı kaynak kullanımına ve bu kaynağın kullanım süresine bağlı olarak doğmuş olması gerekmektedir. Teminat mektubu komisyonları, tahvil ihracı ile ilgili olarak yapılan baskı ve benzeri giderler ile ipotek masrafları gibi herhangi bir yabancı kaynak kullanımına bağlı olmaksızın yapılan giderlerin gider kısıtlamasına konu edilmesi söz konusu değildir. Aynı şekilde bir finansman gideri olmayıp finansman geliri azalması niteliğinde olan erken ödeme iskontoları veya peşin ödeme iskontoları da finansman gider kısıtlaması kapsamı dışındadır.

... " açıklamaları yer almaktadır.

Buna göre, kredi kartı ile satırlara ilişkin tutarların vadesinden önce tahsil edilebilmesi için bankalara ödemiş olduğunuz komisyon bedelleri, yabancı kaynakların kullanımına bağlı olarak ödenen bir finansman gideri mahiyetinde olmadığından, söz konusu komisyon ödemelerinin Kurumlar Vergisi Kanununun 11 inci maddesinin birinci fıkrasının (i) bendi kapsamında finansman gider kısıtlamasına tabi tutulması söz konusu değildir.

Saygılarımızla,

Rotax Denetim

İstanbul Merkez Adres:

İçerenköy Mah. Yeşilvadi Sok. No: 3 Kat: 11 No:
12 34752 Ataşehir/İstanbul
Tel & Faks: 0 216 519 48 49

Ankara Ofis:

Aşağı Öveçler Mah. 1326 Cad. NO:4/6
Çankaya/Ankara
Tel: 0312 440 35 40
Faks: 0850 259 20 03

Adana Ofis:

Huzurevleri Mah. 77236 Sk. Tümer
Sitesi A Blok Kat:1 Daire:2
Çukurova/ADANA
Tel & Faks: 0 322 458 84 72

Çorum Ofis:

Yavruturna Mah. Gazi Cad. 2.
Maliye Sk. Hitit İş Merkezi
Merkez/Çorum
Tel: 0 534 376 74 75

Rotax Denetim

www.rotaxdenetim.com/