

VERGİ SİRKÜLERİ

NO: 2023-28

29 MART 2023

KONU: FİNANSMAN GİDER KISITLAMASINA İLİŞKİN GÜNCEL ÖZELGELER

1. Kıdem tazminatı karşılığı, "maliyet giderleri karşılığı", "gider tahakkukları karşılığı" ve "diğer borç ve gider karşılıkları" hesaplarının finansman gider kısıtlamasının hesabında dikkate alınıp alınmayacağı,
2. Yabancı para cinsinden alınan mal ve hizmet teslimlerine ait avansların finansman gideri kısıtlamasına tabi olup olmadığı,
3. Finansman Gider Kısıtlamasında aynı kaynaktan doğan varlığın mahsubu,
4. Yıllara sari inşaat ve onarma işi kapsamında yapılan hak ediş ödemelerinin finansman gider kısıtlaması hesabında dikkate alınıp alınmayacağı,
5. Finansman gider kısıtlaması uygulamasında, yabancı kaynak tutarının tespitinde aynı işlemde kaynaklanan alacak ve borç tutarlarının birbiri ile mukayese edilmek suretiyle netleştirilmesi hususuna ilişkin özelgelere ilişkin açıklamalara aşağıda yer verilmiştir.

Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 27.02.2023 ve E-38418978-125[6-21/28-İ]-99912 sayılı Özelgesi

"Bilançonun Yabancı Kaynaklar Kısımında Yer Alan "Kıdem Tazminatı Karşılığı", "Maliyet Giderleri Karşılığı", "Gider Tahakkukları Karşılığı" ve "Diğer Borç ve Gider Karşılıkları" Hesaplarının, Finansman Gider Kısıtlaması Uygulamasında Yabancı Kaynaklar Toplamının Hesabında Dikkate Alınması Gereklemektedir."



PKF İstanbul



Eski Büyükdere Cad. Park Plaza, No: 14, Kat: 3-19 Maslak İstanbul



0212 426 00 93 - 0212 875 88 87



0212 426 84 44



pkfistanbul.com



info@pkfistanbul.com - ymm@pkfistanbul.com

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun "Kabul Edilmeyen İndirimler" başlıklı 11 inci maddesinin birinci fıkrasının (i) bendinde yer alan finansman gider kısıtlaması ile ilgili bilançoda yer alan kısa ve uzun vadeli yabancı kaynaklar içerisindeki "Kıdem Tazminatı Karşılığı", "Maliyet Giderleri Karşılığı", "Gider Tahakkukları Karşılığı" ve "Diğer Borç ve Gider Karşılıkları" hesaplarının aktif hesaplarda sonuç yaratan nitelikte hesaplar olduğundan dolayı sadece gerçek anlamda yabancı kaynaktan temin edilmiş borç niteliğinde olan kalemlerin dikkate alınması gerektiği belirtilerek, anılan hesaplara ait tutarların finansman gider kısıtlamasının hesabında dikkate alınıp alınmayacağı hususunda Başkanlıktan görüş talep edilmektedir.

1 seri no.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin "11.13. Finansman Gider Kısıtlaması" başlıklı bölümünde, "... 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.

...

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." açıklamalarına yer verilmiştir.

Yukarıdaki hüküm ve açıklamalar çerçevesinde, bilançonun yabancı kaynaklar kısmında yer alan "Kıdem Tazminatı Karşılığı", "Maliyet Giderleri Karşılığı", "Gider Tahakkukları Karşılığı" ve "Diğer Borç ve Gider Karşılıkları" hesaplarının, finansman gider kısıtlaması uygulamasında yabancı kaynaklar toplamının hesabında dikkate alınması gerekmektedir.

Antalya Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 16.02.2023 ve E-49327596-125[KVK.ÖZ.2021.103]-36531 Sayılı Özelgesi

"Bilançonun "Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar" Bölümünde Yer Alan "340. Alınan Sipariş Avansları" Hesabına İlişkin Kur Farklarının Finansman Gider Kısıtlamasında Dikkate Alınması Gerekmemektedir."

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.

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

"Gidervemaliyetunsurlarındanyatırımınmaliyetineeklenennergiderkısıtlamasıkapsamıdışındadırlar. 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 "satıcılar" vb. hesaplar için finansman gideri hesaplanmaması halinde bu işlemler için ayrıca ayrıştırma 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 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.

İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı’nın 03.02.2023 Tarih ve E-62030549-125-166945 Sayılı Özelgesi

“Finansman Gider Kısıtlamasında Aynı Kaynaktan Doğan Varlığın Mahsubu”

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.

11.13.8. Finansman gideri yanında finansman gelirinin 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.

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 "Satıcılar" 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.

İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 03.02.2023 Tarih ve E-62030549-125[2022]-166914 sayılı Özelgesi

“Müşterilerinizden Olan Alacaklardan Kaynaklanan ve Bilançonuzda “Müşteriden Alacaklar” Hesabında İzlenen Alacak Tutarları İle “Sigorta Şirketine Borçlar” Hesabında İzlenen İlgili Sigorta Şirketlerine Olan Borç Tutarlarının Aynı Kaynağa İlişkin Olmaması Nedeniyle, Söz Konusu Borç Ve Alacaklara İstinaden Oluşan Kur Farkı Gelir Ve Kur Farkı Giderlerinin Birbirinden Mahsubu Da Mümkün Bulunmamaktadır.”

Sigorta ve reasürans brokerliği faaliyeti ile iştigal ettiğiniz, bu kapsamda müşterilerinizin sigorta veya reasürans şirketlerinden alacakları hizmetler için aracılık hizmeti verdiğiniz, ayrıca sigorta veya reasürans şirketlerinden almış olduğunuz yetki çerçevesinde prim tahsilatlarına da aracılık ettiğiniz, tahsilatına aracılık ettiğiniz işlemlerin şirket kayıtlarına bir taraftan müşteriden alacak olarak kaydedilirken diğer taraftan sigorta veya reasürans şirketine borç olarak kaydedildiği belirtilerek, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 11 inci maddesinin birinci fıkrasının (i) bendinde düzenlenen finansman gider kısıtlaması uygulamasına yönelik olarak yabancı kaynak tutarının tespitinde kayıtlarda yer alan aynı işlemde kaynaklanan alacak ve borç tutarlarının ve aynı işlemde kaynaklanan alacak ve borç tutarlarının değerlendirilmesi sonucu oluşan kur farkı gelir ve giderlerinin netleştirilip netleştirilemeyeceği hususlarında Başkanlığımız görüşü sorulmaktadır.

11.13.8. Finansman gideri yanında finansman gelirinin de bulunması durumu” başlıklı bölümünde de;

“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.

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.” açıklamaları yer almaktadır.

Bu hüküm ve açıklamalara göre, finansman gider kısıtlaması uygulamasında yabancı kaynak ve öz kaynak karşılaştırmasına esas yabancı kaynaklar bilançonun kısa vadeli yabancı kaynaklar ve uzun vadeli yabancı kaynaklar toplamını ifade etmekte olduğundan, yabancı kaynak tutarının tespitinde bilançonuzda yer alan aynı işlemde (prim tahsilatına aracılık vb.) kaynaklanan alacak ve borç tutarlarının birbiri ile mukayese edilmek suretiyle netleştirilmesi mümkün bulunmamaktadır.

Ayrıca, müşterilerinizden olan alacaklardan kaynaklanan ve bilançonuzda "Müşteriden Alacaklar" hesabında izlenen alacak tutarları ile "Sigorta Şirketine Borçlar" hesabında izlenen ilgili sigorta şirketlerine olan borç tutarlarının aynı kaynağa ilişkin olmaması nedeniyle, söz konusu borç ve alacaklara istinaden oluşan kur farkı gelir ve kur farkı giderlerinin birbirinden mahsubu da mümkün bulunmamaktadır.

Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 22.02.2023 tarih ve E-38418978-120[42-2021/27]-92810 sayılı Özelgesi

"Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşlerine İlişkin Hakediş Bedellerinin İzlenmesi İçin Kullanılan "35 Yıllara Yaygın İnşaat Ve Onarım Hakediş Bedelleri" Hesabının "3. Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar" Grubunda Yer Alması Nedeniyle, Bu Hesaba Kaydedilen Tutarlarında Yabancı Kaynakların Öz Kaynakları Aşır Aşmadığının Tespitinde Dikkate Alınması Gereklemektedir."

Yıllara sari inşaat ve onarma işleri kapsamında ödenen hakediş bedellerinin 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 42 nci maddesi hükmü gereğince işin bittiği yıl gelir hesaplarına aktarılması nedeniyle bu bedellerin işin bittiği tarihe kadar bilançonun kısa vadeli yabancı kaynaklar grubunda yer alan "35-Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Hakedişleri" kalemi altında takip edildiği ve hakediş ödemelerinin fiilen kısa vadeli yabancı kaynak olmadığı belirtilerek, söz konusu ödemelere ait tutarların kısa vadeli yabancı kaynak toplamından düşülmek suretiyle finansman gider kısıtlaması hesaplanabilmesinin uygun olup olmayacağı hususunda Başkanlığımız görüşü talep edilmektedir.

1 seri no.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nin **"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.*

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 Cumhurbaşkanî 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.

...

Söz konusu gider kısıtlaması uygulamasında;

...

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

...

1.13.7. Yıllara sari inşaat ve onarma işleri ile uğraşan mükelleflerde gider kısıtlaması uygulaması Gelir Vergisi Kanununun 42 nci maddesi hükmüne göre birden fazla takvim yılına sirayet eden inşaat ve onarma işlerinde kâr veya zarar işin bittiği yıl kesin olarak tespit edilmekte ve kazancın tamamı o yılın geliri sayılarak vergilendirilmektedir. Bu işlerle uğraşanların kullandıkları yabancı kaynaklara ilişkin finansman giderlerinin, işin kesin kâr veya zararının tespit edildiği yıl kazancının hesaplanmasında gider veya maliyet unsuru olarak dikkate alınması gerektiğinden, gider kısıtlamasına ilişkin uygulama da aynı dönemde yapılacaktır.

Birden fazla inşaat ve onarma işinin birlikte yapılması veya yıllara sari inşaat ve onarma işlerinin yanı sıra başka işlerin de bulunması halinde, yapılan finansman giderleri hangi yılın kâr veya zarar tutarının tespitinde dikkate alınıyorsa, o yılda gider kısıtlamasına konu edilecektir.

Öte yandan, finansman gider kısıtlamasına ilişkin hükümler 1/1/2021 tarihinden itibaren uygulanmak üzere yürürlüğe girdiğinden, bu tarihten önce mahiyet ve tutar itibarıyla kesinleşmiş olan ancak yıllara sari inşaat ve onarma işlerinin kazancı işin bittiği yılın kazancı olarak beyan edileceğinden henüz kurum kazancının tespitinde dikkate alınmamış olan finansman giderlerinin, inşaat ve onarma işi kazancının hangi yıl beyan edildiğine bakılmaksızın, gider kısıtlanmasına konu edilmemesi gerekmektedir.” tanım ve açıklamalara yer verilmiştir.

Diğer taraftan, Tekdüzen Muhasebe Sisteminin uygulanmasına ilişkin açıklamalar, 26/12/1992 tarih ve 21447 mükerrer sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 1 Sıra No.lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği ile yapılmış olup söz konusu tebliğde;

“3. KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR

...

35. YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM HAKEDİŞLERİ

Bu grup, yıllara yaygın taahhüt işleri yapan işletmelerin üstlendikleri işlerden, gerçekleştirdikleri kısım karşılığında aldıkları hakedişlerin izlendiği hesapları kapsar.

350 -357 YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM HAKEDİŞ BEDELLERİ

İşletmenin üstlendiği yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinden, tamamladıkları kısımlar için düzenlenen hakediş bedellerinin izlendiği hesaplardır. Bu hesaplar "170-178" hesaplara paralel olarak düzenlenir.

İşleyişi:

Yıllara yaygın inşaat ve onarım işleri ile ilgili olarak düzenlenen ve işveren tarafından onaylanan hakediş bedelleri bu hesaplara alacak olarak yazılır. İşin geçici kabulü yapıldığında, bu hesaplardaki hakediş bedelleri, ilgili satış hesaplarının alacağı karşılığında bu hesaplara borç kaydedilir."

açıklamalarına yer verilmiştir.

Bu hüküm ve açıklamalar çerçevesinde, yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerine ilişkin hakediş bedellerinin izlenmesi için kullanılan "35 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Hakediş Bedelleri" hesabının "3. Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar" grubunda yer alması nedeniyle, bu hesaba kaydedilen tutarların da yabancı kaynakların öz kaynakları aşp aşmadığının tespitinde dikkate alınması gerekmektedir.

Saygılarımızla.

Not: Söz konusu sirkülerlerimiz, dergilerimiz ve yayınlarımızın toplu olarak paylaşıldığı mail listemize dahil olmak isteyen kişi ve kurumlar "info@pkfistanbul.com" adresine e-posta gönderebilirler.

(*) Sirkülerimizde yer verilen açıklamalar sadece bilgilendirme amaçlı olup, sirkülerimiz esas alınarak yapılacak işlemler sonucunda doğabilecek zararlardan şirketimiz sorumlu tutulamaz.