

Yıllara Sari İnşaat ve Onarma İşi Kapsamında Yapılan Hakediş Ödemelerinin Finansman Gider Kısıtlaması Hesabında Dikkate Alınıp Alınmayacağı

Belge türü	Özelge
Kanun	KURUMLAR VERGİSİ KANUNU
Özelge no	38418978-120[42-2021/]-92810
Tarih	22.02.2023

T.C.

GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI

Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı

Gelir Kanunları Gelir Vergileri Grup Müdürlüğü

Sayı : E-38418978-120[42-2021/27]-92810

22.02.2023

Konu : Yıllara Sari İnşaat ve Onarma İşi Kapsamında Yapılan Hakediş Ödemelerinin Finansman Gider Kısıtlaması Hesabında Dikkate Alınıp Alınmayacağı

İlgi :

İlgi'de kayıtlı özelge talep formunda; 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.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun; 42 nci maddesinin birinci fıkrasında, "*Birden fazla takvim yılına sirayet eden inşaat (dekapaj işleri de inşaat işi sayılır) ve onarma işlerinde kar veya zararın işin bittiği yıl kati olarak tespit edilir ve tamamının o yılın geliri sayılarak, mezkur yıl beyannamesinde gösterilir.*", 44 üncü maddesinde, "*İnşaat ve onarma işlerinde geçici ve kesin kabul usulüne tabi olan hallerde geçici kabulün yapıldığını gösteren tutanağın idarece onaylandığı tarihin; diğer hallerde işin fiilen tamamlandığı veya fiilen bırakıldığı tarihin bitim tarihi olarak kabul edilir. Bitim tarihinden sonra bu işlerle ilgili olarak yapılan giderler ve her ne nam ile olursa olsun elde edilen hasılat, bu giderlerin yapıldığı veya hasılatın elde edildiği yılın kar veya zararının tespitinde dikkate alınır.*" hükümlerine yer verilmiştir.

Diğer taraftan, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 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 Cumhurbaşkanı'nca kararlaştırılan kısmı*" kanunen kabul edilmeyen gider olarak kabul edilmiştir.

Cumhurbaşkanı bu yetkisini, 4/2/2021 tarihli ve 31385 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 3/2/2021 tarihli ve 3490 sayılı Cumhurbaşkanı Kararı'yla kullanarak 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.

Söz konusu uygulamaya ilişkin ayrıntılı açıklamaların yer aldığı 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.

Bilgi edinilmesini rica ederim.

Bu metin Mevzuat Bankası (mevzuat.vergibulustayi.com) aracılığıyla gib.gov.tr arşivinden alınmıştır. Resmî işlemlerde Resmî Gazete metni esastır. — 18.09.2026