

Finansman Gider Kısıtlamasında aynı kaynaktan doğan varlığın mahsubu

Belge türü	Özelge
Kanun	KURUMLAR VERGİSİ KANUNU
Özelge no	62030549-125-166945
Tarih	03.02.2023

T.C.

GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI

İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı

Gelir Kanunları Gelir ve Kurumlar Vergileri Grup Müdürlüğü

Sayı : E-62030549-125-166945

03.02.2023

Konu : Finansman Gider Kısıtlamasında aynı kaynaktan doğan varlığın mahsubu

İlgi

:

....

İlgide kayıtlı özelge talep formunda;

- 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 %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.

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.

Bilgi edinilmesini rica ederim.

Bu metin Mevzuat Bankası (mevzuat.vergibulustayi.com) aracılığıyla gib.gov.tr arşivinden alınmıştır. Resmî işlemlerde Resmî Gazete metni esastır. — 16.09.2026