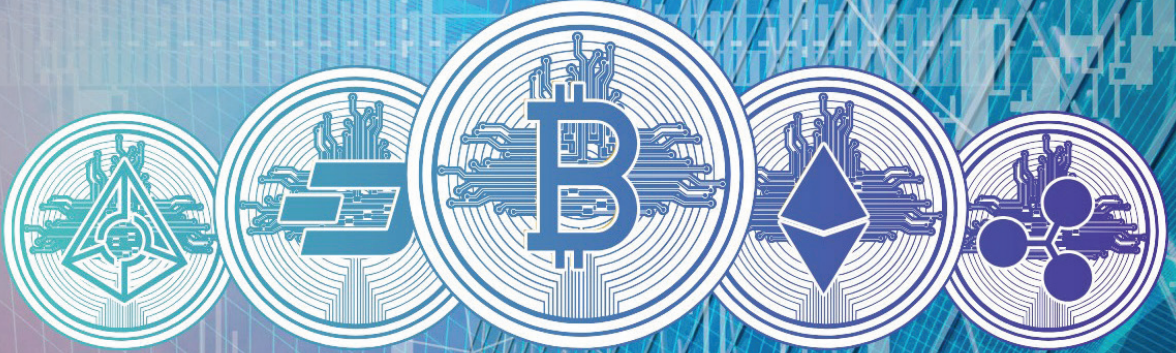


VERGİ PUSULASI



Promosyondur. Para ile satılmaz. Sayı: 12 – Temmuz 2025

KRİPTO VARLIK ALIM-SATIM PLATFORMLARININ VERGİSEL DURUMLARI VE OLASI İŞLEM VERGİSİNİN BÜTÇE GELİRLERİNE ETKİSİ



**Enflasyon Düzeltmesi
Sonuç Hesaplarının
Kâr Dağıtımına Etkisi**

Sedat SARIKAYA
Merve DENİZ

**Finansman Gider
Kısıtlamasıyla İlgili Bazı
Özellikli Hususlar ve
Uygulamada Geline
Son Durum**

Nejdet CUĞ
Sevda Nur AKIŞ

**Adî Ortaklık ve
Transfer
Fiyatlandırması**

Yunus Emre İZCİ

VERGİ PUSULASI



7.YIL

Maliye Denetim Elemanları Derneği 3 Aylık Yayın

Sahibi	Maliye Denetim Elemanları Derneği Adına Dernek Başkanı Adile ECEMİŞ GÜLEÇ
Genel Yayın Yönetmeni	Oytun YAĞLITEPE - Seda ERKAN
Sorumlu Yazı İşleri Müdürü	İbrahim Anıl SÜTÇÜ
Dış İlişkiler Koordinatörü	İbrahim Eren ARSLAN
ve Reklam Sorumlusu	
Yayın Kurulu	Şenay OTO Funda ŞAHİN Ayfer KAYACAN Naciye TAŞKESEN Ömer YÜREK Fırat DEMİR Adem YALÇIN Nasuh ERDÖNMEZ Abdullah YEKELER Faruk YAHŞİ Müslüm KAYMAZ
İstanbul Temsilcisi	Ahmet KESKİNSOY
Ankara Temsilcisi	Halit KORKMAZ
İzmir Temsilcisi	Kazım ATİK
Makale Göndermek İçin	yayin@mded.org
Dizgi ve Görsel Tasarım	Oğuz BEYOĞLU
Yayın Satış ve Yazışma Adresi	Rumeli Cad. Matbaacı Osmanbey Sk. Şükraniye Apt. 34 / 6 Şişli - İSTANBUL (212) 909 13 10 yayin@mded.org www.mded.org
Baskı Cilt	Aryan Basım Tanıtım ve Matbaa Hizmetleri San. Tic. Ltd. Şti. Yüzyıl Mah. Mas-Sit Matbaacılar Sitesi 5. Cadde: No: 57-58 Bağcılar / İstanbul - (212) 544 99 06
Yıllık Abone Bedeli	2.000 TL (KDV Dahil)

- Dergimiz 3 AYLIK DERGİ olup, gönderilen makaleler en az 1 tanesi 10 yıl ve üzeri mesleki kıdeme sahip olan 2 okuma komisyonu üyesi tarafından okunmaktadır.
- Okuma komisyonu tarafından uygun görülen makaleler yayın kurulu kararı ile yayımlanmaktadır. Yazım ve yayın kuralları derginin son sayfasında yer almaktadır.
- Vergi Pusulası Dergisinde yer alan yazı, tablo, şekil veya resimlerin telif hakkı Maliye Denetim Elemanları Derneğine aittir. Bir bölümü veya tamamı Dernek Yönetim Kurulu yazılı izni olmaksızın kopyalanamaz ya da bastırılamaz yazılardan alıntı yapıldığında kaynağın belirtilmesi gerekmektedir.
- Vergi Pusulası Dergisinde yayımlanan yazıların bilimsel ve etik sorumluluğu yazarlara aittir. Bu yazılar Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın veya Vergi Denetim Kurulu'nun görüşü olarak değerlendirilemez

VERGİ PUSULASINDA BU AY

İÇİNDEKİLER

- 10 **Muhammet KAYA** / Vergi Başmüfettişi
KRİPTO VARLIK ALIM-SATIM PLATFORMLARININ VERGİSEL DURUMLARI VE
OLASI İŞLEM VERGİSİNİN BÜTÇE GELİRLERİNE ETKİSİ
- 25 **Sedat SARIKAYA** / Vergi Müfettişi
Merve DENİZ / Vergi Müfettişi Yardımcısı
ENFLASYON DÜZELTMESİ SONUÇ HESAPLARININ KÂR DAĞITIMINA ETKİSİ
- 39 **Nejdet CUĞ** / Vergi Müfettişi
Sevda Nur AKIŞ / Vergi Müfettişi Yardımcısı
FİNANSMAN GİDER KISITLAMASIYLA İLGİLİ BAZI ÖZELLİKLİ
HUSUSLAR VE UYGULAMADA GELİNER SON DURUM
- 50 **Yunus Emre İZCİ** / Vergi Müfettişi Yardımcısı
ADİ ORTAKLIK VE TRANSFER FİYATLANDIRMASI
- 66 **Semih DOLDUR** / Vergi Başmüfettişi
Özge ALDEMİR / Vergi Müfettişi Yardımcısı
HASILAT DENETİMİ ve UYGULAMASI

81

Ali YALÇINKAYA / Vergi MfettiŖi

Mslm KAYMAZ / Vergi MfettiŖ

BİRDEN FAZLA TAKVİM YILINA SİRAYET EDEN İNŖAAT VE
ONARMA İŖLERİNDE İŖ BİTİM TARİHİNİN BELİRLENMESİ

88

MEVZUATTAKİ GELİŖMELER

Kamil SIR / Vergi MfettiŖi

96

GNCEL ÖZELGELER

Adem YALÇIN / Vergi MfettiŖi

Ahmet YAVUZ / Daire BaŖkan Yardımcısı

108

ULUSLARARASI VERGİLENDİRME

Dr. Adile EcemiŖ GLEÇ / Vergi MfettiŖi

Değerli Okurumuz,

Genişliğiyle engin denizleri andıran vergi mevzuatında uygulayıcılara elimizden geldiğince doğru yolu gösterme gayesiyle oluşturduğumuz Pusula'nın yeni sayısını istifadelerinize sunmaktan kıvanç duyuyoruz.

Dergimizin bu sayısı, alanında uzman kişilerce hazırlanmış 6 adet makale, seçkin özelge bülteni, vergi mevzuatındaki son değişiklikleri ortaya koyan çalışma ve küresel ölçekte vergicilikteki güncel gelişmelerin yer aldığı uluslararası vergilendirme bölümünden müteşekkildir.

2010'lu yılların başlarından itibaren hayatımızdaki yerini alan ancak bir ödeme aracı mı yoksa bir çeşit menkul kıymet mi olduğu konusunda tereddütler bulunan kripto paraların mahiyeti, özellikle son 5 senelik süreçte finans çevrelerinde nüfuz alanlarının genişlemesiyle netleşmiştir. Ülkemizde de bu husustaki mevzuat değişiklikleri 2024 yılında gerçekleşmiş ve söz konusu varlıklar Sermaye Piyasası Kanunu kapsamına alınmıştır. Bu sayımızda Sermaye Piyasası Kanunu'nda tanımlanan ve kripto paralarla ilgili faaliyetler yürüten platformların vergi karşısındaki durumlarıyla olası işlem vergisi ele alınmıştır. Ayrıca son dönemde vergi camiasının gündeminden düşmeyen enflasyon düzeltmesi ve finansman gider kısıtlaması uygulamalarına ilişkin güncel hususlar ile taze bir uygulama olan hasılat denetiminin genel esasları ortaya konmuştur. Bunların yanında adi ortaklıkların transfer fiyatlandırması hükümleri karşısındaki durumu ile yıllara sirayet eden inşaat işlerinde bitim tarihinin tespitine dair doğrudan özellik arz eden hususlara yönelik çalışmalar istifadelerinize sunulmuştur.

Dergimizin bu sayısında emeği geçen tüm meslektaşlarımıza teşekkür eder, eserlerin siz değerli okurlarımız için faydalı olmasını temenni ederiz.

**Vergi Pusulası Dergisi
Yayın Kurulu**

FİNANSMAN GİDER KISITLAMASIYLA İLGİLİ BAZI ÖZELLİKLİ HUSUSLAR VE UYGULAMADA GELİNEREN SON DURUM

Nejdet CUĞ¹
Vergi Müfettişi

Sevda Nur AKIŞ
Vergi Müfettiş Yardımcısı

ÖZET

Finansman Gider Kısıtlaması(FGK) uygulaması, ülkemizde yürürlüğe girdiği 2021 hesap dönemi başından bugüne kadar çok sayıda tartışmayı da beraberinde getirmiştir. Yaklaşık 4,5 yıllık süreçte; uygulamaya yön veren 18 No'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nin çeşitli bölümleri tartışma konusu olmuş, yabancı kaynakları öz kaynaklarını aşan mükellefler bu tartışmaların gölgesinde geçici vergi dönemleri itibarıyla hesaplamalarını yaparak ihtirazi kayıtlarla beyanlarını vermişlerdir. Aynı zaman diliminde Mali İdareden özeldeler alınmaya ve vergi yargısından ilk kararlar çıkmaya başlamıştır. Bu süreçte çok sayıda vergi incelemesi yapılmış, bunların bir kısmı yine dava konusu edilmiş ve bazıları sonuçlanmıştır.

Enflasyon düzeltilmesi uygulamasının olumsuz etkilerinden kaçınmak için öz kaynakların mükellefler tarafından güçlendirilmesiyle birlikte yabancı kaynak-öz kaynak mukayesesinde öz kaynak lehine değişen dengeden dolayı 2024 yılı ve sonrası yıllar için finansman gider kısıtlaması müessesesinin uygulama alanında daralma olacağı tahmin edilmektedir. Ancak ülkemizde vergi incelemelerinin cari döneme göre geriden gelmesi dolayısıyla 2021 ve sonraki yıllar için incelemelerin devam etmekte olması ya da bu yıllar için vergi incelemelerinin muhtemel olması; konuyu önemli kılmaya devam etmektedir. Bu sebeple mükelleflerin uygulama kapsamında herhangi bir eleştiriye muhatap kalmamaları adına özellikli hususlara dikkat etmeleri önem arz etmektedir.

Anahtar Kelimeler: Finansman Gider Kısıtlaması, Yabancı Kaynak, Köprü Kredi, Avanslar, Vergi Sonrası Bilanço

¹ ORCID No0009-0003-6331-44610009-0003-6331-4461
İletişim:nejdet.cug@vdk.gov.trsevda.nur.akis@vdk.gov.tr

GİRİŞ

Finansman gider kısıtlaması uygulaması, şirketlerin borçlanmak yerine sermaye yapılarını güçlendirerek işletme hayatlarını sürdürmelerini teşvik etmeyi amaçlamaktadır. Çok kısa ve sade olarak bahsettiğimiz bu amacın doğrudan ve dolaylı birçok etkisi bulunmaktadır. Uygulama, özellikle enerji ve inşaat gibi büyük çaplı yatırımları olan ve yüksek cirolara sahip, bu yatırımları için yüksek tutarlı borçlanma maliyetlerine katlanan şirketleri doğrudan etkilemekte olup, küçük ve orta ölçekli firmalar için daha sınırlı bir etki doğurmaktadır.

Bu uygulama, şirketlerin borçlanma politikalarını değiştirmiş, dönüştürmüş ya da öz kaynaklarını güçlendirme seçeneklerini geliştirmeye yöneltmiştir. Sermaye yapılarını güçlendirme olanağı bulamayan nispeten küçük ve orta ölçekli şirketleri ise, finansman gider kısıtlaması kapsamında kanuni sınıra takılacak olan ve “kanunen kabul edilmeyen gider” olarak kurum kazancına eklenmesi gereken tutarın azalması için vergi planlaması yapmaya yöneltmiştir. Bu süreç; tabii olarak vergisel tartışmaları da beraberinde getirmiş ve yargıya intikal eden çok sayıda uygulama söz konusu olmuştur. Çalışmamızda; finansman gider kısıtlaması ile ilgili bugüne kadar çok sayıda çalışma ve makale yayımlanmış olduğu için kanun ve tebliğ düzenlemelerinden ayrıntılı olarak bahsedilmeden kısaca yer verilecek olup, uygulamayla ilgili bazı özellikli hususlara ve geline son duruma yer verilecektir.

1. FİNANSMAN GİDER KISITLAMASI MÜESSESESİNİN VERGİ MEVZUATIMIZDAKİ YERİ

15.06.2012 tarih ve 28324 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe girmiş olan 6322 Sayılı Kanun ile düzenlenen finansman gider kısıtlaması uygulaması, 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 11/1-i bendinde kurum kazancının tespitinde kabul edilmeyecek indirimler arasında; “*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 ile yer almıştır. 3490 Sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı ile 2021 yılı başından itibaren uygulanmaya başlanan finansman gider kısıtlaması müessesesi ile ilgili ayrıntılı açıklamalara 25.05.2021 tarih ve 31491 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 18 No’lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği’nde yer verilmiştir. Söz konusu Tebliğin “11.13.2. Finansman Gider

Kısıtlamasının Uygulanacağı Dönem” başlıklı bölümünde; *Gider kısıtlaması kapsamında olup bilanço esasına göre defter tutan kurumlar vergisi mükellefleri, her bir geçici vergilendirme döneminin son günü itibarıyla finansman gider kısıtlaması öncesi Vergi Usul Kanununa göre çıkaracakları bilanço esas alınmak suretiyle öz kaynak ve yabancı kaynak mukayesesi yaparak finansman gider kısıtlamasına tabi olup olmayacaklarını tespit edeceklerdir. Yıllık dönemde; hesap dönemi olarak takvim yılını kullanan mükelleflerde 31 Aralık tarihli bilanço, özel hesap dönemi kullanan mükelleflerde ise hesap döneminin son günü itibarıyla çıkarılacak bilanço esas alınacaktır. Dolayısıyla, finansman gider kısıtlaması ilk defa 2021 yılının birinci geçici vergilendirme dönemi itibarıyla dikkate alınacaktır.*” açıklamalarına yer verilmiş olup, mezkur Tebliğin “11.13.4. Gider Kısıtlaması Kapsamına Giren Yabancı Kaynaklara İlişkin Gider Ve Maliyet Unsurları” başlıklı bölümünde ise; *“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 ayırtırma 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.*

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.” denilerek yabancı kaynaklara ilişkin gider ve maliyet unsurları hakkında bilgi verilmiştir.

Finansman gider kısıtlaması uygulamasının geçici vergi dönemlerinde nasıl uygulanması gerektiği ile ilgili olarak ise; “11.13.5. Geçici Vergilendirme Dönemlerinde Finansman Gider Kısıtlaması” başlıklı bölümde aşağıdaki açıklamalar yapılmıştır:

“-Hesap dönemi olarak takvim yılını kullanan mükelleflerde 2021 yılının ilk geçici vergilendirme döneminde,

-Kendilerine özel hesap dönemi tayin edilmiş olan mükelleflerde ise 2021 yılında başlayan özel hesap döneminin ilk geçici vergilendirme döneminde,

yabancı kaynak ve öz kaynak mukayesesi yapılarak dikkate alınacaktır.

Dolayısıyla, gerek geçici vergilendirme dönemlerinde gerekse yıllık dönemde finansman gider kısıtlamasına tabi olunup olunmayacağı hesap döneminin son günü itibarıyla finansman gider kısıtlaması öncesi Vergi Usul Kanununa göre çıkarılacak bilanço esas alınarak tespit edilecektir. Önceki geçici vergilendirme dönemlerinde finansman gider kısıtlaması şartlarını taşımayan mükellefler,

şartların olduğu geçici vergilendirme döneminden itibaren finansman gider kısıtlamasına tabi olacaktır.”

2.FİNANSMANGİDERKISITLAMASI İLE İLGİLİ BAZI ÖZELLİKLİ HUSUSLAR

2.1 Banka ve Benzeri Kurumlardan Temin Edilerek Grup Şirketlerine Kullandırılan Kredilere İlişkin Finansman Giderlerinde Durum

Konuya ilişkin olarak yayımlanmış olan 18 Seri No’lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği’nin “11.13.4. Gider Kısıtlaması Kapsamına Giren Yabancı Kaynaklara İlişkin Gider Ve Maliyet Unsurları” başlıklı bölümünde; *“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.”*açıklamalarına yer verilmiştir.

Tebliğde yapılan açıklamayı somutlaştıracak olursak; X A.Ş.’nin finans kuruluşları nezdinde kredibilitesinin yüksek olması nedeniyle bankadan temin ettiği krediyi, grup şirketlerinden biri olan Y A.Ş.’ye kullandığını düşünelim. Bu durumda kredinin sağlamış olduğu finansman olanağından faydalanmış olan kurum, krediyi bankadan çeken X A.Ş. değil, aslında krediyi

fiilen kullanan Y A.Ş. olmaktadır. İşte bu sebeple mezkur Tebliğin ilgili düzenlemesi de finansman gider kısıtlaması uygulamasında Mali İdareye karşı yükümlü olacak olan kurumun Y A.Ş. olması gerektiğine yöneliktir. Ancak finansman gider kısıtlaması kapsamında kurum kazancına KKEG olarak eklenmesi gereken tutarın Y A.Ş. tarafından dikkate alınması için, X A.Ş.’nin söz konusu kredi aktarımını “üzerinde herhangi bir finansman yükü kalmaksızın” Y A.Ş.’ye yapması gerekmektedir. Burada dikkat çeken husus; Tebliğdeki bu ifadenin, mevzuatımızda vergi güvenlik müessesesi olarak önemli bir yer teşkil eden “örtülü sermaye” uygulamasında; “kredinin aynı şartlarla kullandırılması” durumunda (K.V.K’nın 12/6-b bendi) bu borçlanmanın, kredi aktarılan şirket açısından örtülü sermaye sayılmayacağı ifadesinden farklı olmasıdır. Finansman gider kısıtlaması uygulaması örtülü sermaye uygulamasına nazaran mükelleflerin borçlanmalarına belli bir sınır koymayı hedefleme açısından daha net ve belirli bir uygulamadır. Bu sebeple konunun finansman için çizilen sınırlarla ilgili olması nedeniyle kavram olarak lafzen “finansman yükü” ifadesinin kullanılması gayet tabiidir ve bu ifade ile krediyi aktaran firmanın, söz konusu kredi faiz ve diğer giderleriyle ilgili finansman gider kısıtlamasına tabi olmamasının öncül şartı ifade edilmiştir.

Uygulamada, grup şirketlerine aktarmak üzere kullandıkları kredilere ilişkin kredi faizi

ve özellikle yabancı para cinsinden kredilerde kur değerlemelerinden dolayı geçici vergi dönem sonlarında gelir tablosunda yüksek tutarlı gözüken finansman giderleriyle ilgili İdare tarafından mükelleflerden açıklama istendiği görülmektedir. Üzerinde finansman yükü kalmaksızın kredi aktarımı yapan şirketlerde krediye ilişkin faiz ve kur değerlemesinden kaynaklanan 780 finansman giderleri hesabına kaydedilen tutarların yansıtma ve gelir karşılıkları, mükelleflerin kullandıkları hesaplara göre gelir tablosunda kambiyo karları ya da faiz gelirleri içinde yer alabilmektedir. Ancak vergi incelemesi sonucu sağlıklı bir şekilde ortaya konulabilecek bu durum, sadece gelir tablosunun yorumlanması sonucu hatalı değerlendirmelere yol açabilmektedir.

Mükelleflerin bu hususta vergisel bir eleştiriye muhatap kalmamak için, finans kurumundan temin ederek grup şirketine kullandırmış oldukları kredi işlemlerinde; krediyle ilgili faiz ve diğer giderleri ayrı hesaplarda izlemeleri, bunlara ilişkin aktarım yapılan şirkete birebir yansıtma yapılarak gelir faturası düzenlemeleri, böylece kendilerinde hiçbir finansman yükü bırakmamaları gerekmektedir. Bununla beraber; krediyi fiilen kullanan şirketin, aktarılan kredileri ve bunlara ilişkin kendisi açısından gider faturası anlamı taşıyan yansıtma faturalarının kaydını ayrı hesaplarda izlemesi, finansman gider kısıtlaması hesaplaması kapsamında

KKEG olarak kurum kazancına eklenecek tutara ilişkin hesaplamaları detaylı olarak saklaması, yapılması muhtemel denetim ve incelemelerde hesap verilebilirlik açısından önem arz etmektedir.

2.2 120 Alıcılar Hesabının 340 Alınan Sipariş Avansı Gibi Kullanılmasının Finansman Gider Kısıtlaması Uygulaması Açısından Durumu

Özellikle ticari işlemleri yoğun olan, çok sayıda mal ve hizmet alım satımında bulunan ya da belli sayıda müşteri ile hem alım hem satım işleminde bulunan mükelleflerin tek cari hesapta(120 Alıcılar ya da 320 Satıcılar) hem alım hem de satım işlemlerini izlemeleri sıklıkla karşılaşılan bir durumdur. Bu uygulama aynı kişi/kurumla hem alım hem de satış işlemi yapılması durumunda işlemlerin daha kolay takibini sağladığı gerekçesiyle mükellefler tarafından uygulanabilmektedir. Bu işlemlerin bir benzeri, mükelleflerin vadeli olarak ticari mal/hizmet satışlarından doğacak alacaklarını izlediği 120 Alıcılar hesabının, satıştan önce alınan sipariş avanslarında kullanılması şeklinde karşımıza çıkmaktadır. Örneğin; Z A.Ş satıştan önce yabancı para cinsinden sipariş avansı almış olsun. Normal şartlarda avans alındığında ve kurun arttığı varsayımıyla geçici vergi dönemi sonunda yapılması gereken muhasebe kaydı aşağıdaki gibi olmalıdır:

/

102- Bankalar

XXX

340-Alınan Sipariş Avansları

XXX

/

656-Kambiyo Zararları

XXX

340-Alınan sipariş Avansları

XXX

Burada 656 kambiyo zararları hesabında yer alan tutarın, Z A.Ş tarafından finansman gider kısıtlaması hesabında dikkate alınması gerekmektedir.

Ancak Z A.Ş'nin almış olduğu sipariş

avansını 340 Alınan sipariş avansı yerine 120 Alıcılar hesabında izlediğini ve geçici vergi dönemi sonu itibarıyla bu hesapta kalan bakiye tutara değerleme yaparak, aşağıdaki muhasebe kaydını yaptığını varsayalım:

/

102- Bankalar

XXX

120-Alıcılar

XXX

/

656-Kambiyo Zararları

XXX

120-Alıcılar

XXX

Bilindiği üzere yabancı kaynaklardan doğan kambiyo zararları FGK kapsamındadır. Örnek olayda Z A.Ş tarafından 340 alınan sipariş avansı hesabının kullanılması durumunda, bu hesabın değerlemesinden kaynaklı kambiyo zararı, FGK hesabında ihmal edilmeyecektir. Ancak yukarıdaki şekilde muhasebe kayıtlarının yapılması; söz konusu kambiyo zararının, 100 kasa ya da 102 bankalar gibi aktif karakterli hesapların değerlemesinden

kaynaklanan ve FGK hesabında dikkate alınmaması gereken kambiyo zararı gibi değerlendirilmesine yolaçabilecektir. Böyle bir duruma mahal vermemek adına, mükelleflerin alınan sipariş avanslarını 340 Alınan sipariş avansları hesabında izlemeleri ya da avans olarak alınan ve 120 hesabın ters çalıştırılması suretiyle alacak bakiyesi veren tutarların; geçici vergilendirme dönem sonlarında 340 Alınan sipariş avansları hesabına aktararak

değerleme işlemi yapılması gerekmektedir. Bununla beraber örnekteki gibi kullanılan 120 alıcılar hesabının geçici vergilendirme dönem sonlarında 340 alınan sipariş avansına aktarılmaması durumunda ortaya çıkacak bir başka sorun da; öz kaynak-yabancı kaynak mukayesesinde kısa vadeli yabancı kaynak toplamının olduğundan az gözükmesi olacaktır.

“Alınan Sipariş Avansları” hesabına ilişkin kambiyo zararının finansman gider kısıtlamasına tabi olup olmayacağı hakkında da Gelir İdaresi tarafından verilen bir özeltede²; “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 “Alınan Sipariş Avansları” hesabına ilişkin kambiyo zararının finansman gider kısıtlamasında dikkate alınacağı tabiidir.” ifadelerine yer verilmiş bulunmaktadır.

2.3 Şirket Birleşmelerinde Finansman Gider Kısıtlaması Uygulaması

Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 19. Maddesinde; “(1) Bu Kanunun uygulanmasında aşağıdaki şartlar dahilinde gerçekleşen birleşmeler devir hükmündedir:

a) Birleşme sonucunda infisah eden kurum ile birleşilen kurumun kanunî veya iş merkezlerinin Türkiye’de bulunması.

b) Münfesih kurumun devir tarihindeki bilânço değerlerinin, birleşilen kurum tarafından bir bütün halinde devralınması ve aynen bilânçosuna geçirilmesi.” hükmüne,

Aynı Kanunun 20. maddesinde ise; “(1) Devirlerde, aşağıdaki şartlara uyulduğu takdirde, münfesih kurumun sadece devir tarihine kadar elde ettiği kazançlar vergilendirilir; birleşmeden doğan kârlar ise hesaplanmaz ve vergilendirilmez:

a) Şirket yetkili kurulunun devre ilişkin kararının Ticaret Sicilinde tescil edildiği tarih, devir tarihidir. Münfesih kurum ile birleşilen kurum;

1) Devir tarihi itibarıyla hazırlayacakları ve müştereken imzalayacakları münfesih kuruma ait kurumlar vergisi beyannamesi ile,

2) Devir işleminin hesap döneminin kapandığı aydan kurumlar vergisi beyannamesinin verildiği ayın sonuna kadar geçen süre içerisinde yapılması halinde,

² Gelir İdaresi Başkanlığı, Gelir Kanunları Gelir Vergileri Grup Müdürlüğü’nün 08.12.2022 tarih, S. E-38418978-125[6-2021/21-İ]-573035 sayılı özeltesi

münfesih kurumun önceki hesap dönemine ilişkin olarak hazırlayacakları ve müştereken imzalayacakları münfesih kuruma ait kurumlar vergisi beyannamesini, birleşmenin Ticaret Sicili Gazetesinde ilan edildiği tarihten itibaren otuz gün içinde münfesih kurumun bağlı bulunduğu vergi dairesine verirler.

b) Birleşilen kurum, münfesih kurumun tahakkuk etmiş ve edecek vergi borçlarını ödeyeceğini ve diğer ödevlerini yerine getireceğini münfesih kurumun birleşme sebebiyle verilecek olan kurumlar vergisi beyannamesinin ekinde vereceği bir taahhütname ile taahhüt eder. Mahallin en büyük mal memuru, bu hususta birleşilen kurumdan ayrıca teminat isteyebilir.” hükümlerine yer verilmektedir.

Buna göre Örneğin; X A.Ş. ve Y A.Ş.’nin birleşme işlemi 5520 Sayılı Kanunun 19 ve 20. Maddelerinde yer alan hükümler kapsamında 31.12.2023 tarihinde tescil edilmiş olsun. Burada Devralan X A.Ş. ile münfesih kurum olan Y A.Ş.’nin müşterek olarak imzalayacakları ve 01.01.2023-31.12.2023 tarihi aralığına ilişkin Y A.Ş.’nin bağlı olduğu vergi dairesine verilecek kurumlar vergisi beyannamesinde Y A.Ş.’nin bu tarih itibarıyla bilanço ve gelir tablosu kalemlerine göre yapılacak hesaplama göre FGK kapsamında varsa KKEG olarak eklenmesi gereken tutar kurum kazancına eklenecektir. Bununla beraber münfesih kurum olan Y A.Ş.’nin devir tarihindeki bilanço değerlerinin, tüm aktif ve pasif değerlerle birlikte X A.Ş. tarafından bir bütün

halinde devralınması ve henüz hesap dönemi kapanmadan önce aynen kendi bilançosuna geçirilmesi söz konusu olduğundan, X A.Ş., 2023 yılına ilişkin(4. Geçici vergilendirme dönemi) FGK hesabında özkaynak-yabancı kaynak mukayesesi yaparken; Y A.Ş.’den gelen bilanço değerlerini de dikkate alarak FGK’ya tabi olup olmadığının değerlendirmesini yapacaktır. Ancak; Y A.Ş.’nin kurumlar vergisi beyannamesinde FGK kapsamında KKEG olarak dikkate alınan tutarlar içinde örneğin yabancı paralı borçların izlendiği 320 hesaptan kaynaklı kambiyo zararları olması durumunda, zaten Y A.Ş. tarafından FGK hesabında dikkate alınan bu tutarın, birleşilen kurum olan X A.Ş.’nin 2023 yılı kurumlar vergisi beyannamesinde FGK kapsamında dikkate alınmayacağı açıktır.

2.4 Hesaplama Finansman Gider Kısıtlaması Öncesi Fakat Vergi Sonrası Bilançoların Dikkate Alınması Durumu

1 seri numaralı Kurumlar Vergisi Genel Tebliği’nin “11.13.2 Finansman Gider Kısıtlamasının Uygulanacağı Dönem” başlıklı bölümünde; gider kısıtlaması kapsamında olup bilanço esasına göre defter tutan kurumlar vergisi mükelleflerinin, her bir geçici vergilendirme döneminin son günü itibarıyla finansman gider kısıtlaması öncesi Vergi Usul Kanunu’na göre çıkaracakları bilanço esas alınmak suretiyle öz kaynak ve yabancı kaynak mukayesesi yaparak finansman gider kısıtlamasına tabi olup olmayacaklarını tespit edecekleri düzenlenmiştir.

Tebliğin yukarıdaki bölümünde yer alan “finansman gider kısıtlaması öncesi Vergi Usul Kanunu’na göre çıkaracakları bilanço” ifadesinden kastedilen; ticari bilanço karına finansman gider kısıtlaması hariç, kanunen kabul edilmeyen giderler eklendikten, indirim ve istisnalar ile geçmiş yıl zararları düşüldükten sonra bulunan matrah üzerinden tahakkuk ettirilen verginin yer aldığı bilançodur. Burada tahakkuk ettirilen vergiden kasıt ise; bilançoların kısa vadeli yabancı kaynak bölümünde yer alan “360-Ödenecek Vergi ve Fonlar” hesabına kaydedilen ve netice olarak geçici vergi dönemleri itibarıyla çıkarılan bilançoda bu kalemdе gösterilmesi gereken tutarlardır. Yani, Tebliğin bu ifadesinden; finansman gider kısıtlamasından kaynaklanan kanunen kabul edilmeyen giderlerin hesaplamaya dahil edilmemesi gerektiği anlaşılmalıdır. Bu bağlamda finansman gider kısıtlamasına tabi olup olunmadığının tespitinde, kurumlar vergisi mükelleflerinin aşağıdaki adımları izlemesi gerekmektedir.

1) Her geçici vergi döneminin sonunda ticari bilanço karları hesaplanmalıdır.

2) Bu ticari bilanço karları üzerinden finansman gider kısıtlaması dışındaki kanunen kabul edilmeyen giderler, indirim ve istisnalar ile geçmiş yıl zararları dikkate alınarak ödenecek geçici vergi veya kurumlar vergisi hesaplanmalıdır.

3) Hesaplanan vergi tutarlarına uygun olarak, vergi tahakkuk kaydı ile vergi karşılıklarına ilişkin muhasebe kayıtları yapılarak yasal deftere kaydedilmelidir.

4) Muhasebe kayıtlarının yapılması akabinde, her geçici vergi döneminin sonunda, “360-Ödenecek Vergi ve Fonlar” hesabının da yer aldığı bilanço çıkarılmalıdır.

5) Çıkarılan bilançoya göre, yabancı kaynak-öz kaynak mukayesesi yaparak ilgili dönemde finansman gider kısıtlamasına tabi olup olunmadığı tespit edilmelidir.

6) Finansman gider kısıtlamasına tabi olduğunun tespit edilmesi durumunda, beyannamenin “KVK m.11 hükümlerine göre kabul edilmeyen indirimler (KVK m. 11/1-i finansman gider kısıtlaması)” satırına finansman gider kısıtlaması kapsamındaki giderler eklenmeli ve ödenecek vergi yeniden hesaplanmalıdır.

Yukarıda anlattığımız süreç gayet açıktır ve söz konusu Tebliğde geçen “finansman gider kısıtlaması öncesi Vergi Usul Kanunu’na göre çıkaracakları bilanço” ifadesinin sürekli yeniden vergi hesaplanması anlamına gelecek şekilde bir kısır döngü yarattığı eleştirisine katılmamaktayız. Ayrıca diğer önemli bir husus ise Tebliğde yer alan, üzerinden finansman gider kısıtlaması hesaplanacak bilançonun Vergi Usul Kanunu’na göre düzenlenmesi gerektiğine yönelik ifadedir. Dolayısıyla Vergi Usul Kanunu hükümleri dikkate alınmak suretiyle oluşturulacak bir bilançoda, “360-Ödenecek Vergi ve Fonlar” hesabına yer verilmemesi, mevzuat hükümlerine ve bilanço ilkelerine de uygun düşmeyecektir.

Ancak FGK kapsamında yapılan KKEG’den dolayı oluşan vergi karşılığının,

ilk hesaplanan vergi karşılığını arttırması ve mükellefler tarafından oluşturulan nihai bilançonun *İdare tarafından* risk tespitinde kullanılması suretiyle bazı hataların yapıldığı ve mükelleflerin izaha davet edildiği durumlarla da karşılaşıldığı da görülmektedir.

3. UYGULAMA İLE İLGİLİ DANIŞTAY VERGİ DAVA DAİRELERİ KURULU'NUN SON KARARI

Danıştay Üçüncü Dairesi'nin 29/11/2023 tarih ve E:2023/3093, K:2023/5012 sayılı kararının temyizden incelenerek bozulması talepli olarak temyiz edenin; “5520 sayılı K.V.K'ya göre bir kaynağın “yabancı kaynak” olarak kabul edilebilmesi için işletmede kullanılması ve maliyet ve gider unsuru olması gerektiği, 18 Seri No'lu Tebliğ'de yer alan «yabancı kaynak» tanımı ile anılan Kanun'da yer almayan bir konuda yeni bir düzenleme yapıldığı, 1 Sıra No.lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'nde yer alan tanımların, vergi matrahının belirlenmesinde esas alınması mümkün olmadığı, anılan Tebliğ'de yer alan «yabancı kaynak» kavramının, Kanun'daki sınırlamalar dikkate alınmadan doğrudan *finansman gider kısıtlaması uygulamasına esas alınmasının Kanun hükmünü genişletici etki doğurduğu, Tebliğ'de yapılan tanım çerçevesinde yabancı kaynak sayılan, ancak özünde yabancı kaynak olmayan bilanço kalemleri bulunduğu, bunlar sebebiyle işletmelerin yabancı kaynak toplamalarının fazla çıktığı*

ve yabancı kaynaklar/öz kaynaklar oranını artırarak finansman gider kısıtlamasına tabi olan gider tutarını arttırdığı, netice olarak Tebliğ'in dava konusu edilen kuralı ve bu kurala dayalı olarak tesis edilen bireysel işlemin, “vergilerin kanuniliği” ve “vergilerin belirliliği” ilkelerine açıkça aykırı olduğu” iddialarına rağmen Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu 04.12.2024 tarih, Esas: 2024/767 Karar: 2024/1097 sayılı karar ile temyiz talebinin reddine ve Danıştay 3. Dairesinin kararının onanmasına karar vermiştir.

Bugüne kadar “yabancı kaynak” tanımına ilişkin yapılan itirazlara karşılık Danıştay'ın çeşitli daireleri tarafından verilmiş olan kararlarla kendisini gösteren yargının bu konudaki görüşü; Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu'nun onama kararıyla tamamen netleşmiş olmaktadır.

SONUÇ

Finansman gider kısıtlaması uygulamasının yürürlüğe girdiği tarihten itibaren mükellefler tarafından çok sayıda itiraz dile getirilmiş ve bu itirazların bir kısmı dava konusu edilmiş olmasına rağmen, vergi yargısından birçok esaslı konuda İdare lehine kararlar çıkmıştır. Bu durum mükellefleri tartışmalı konularda çeşitli uygulamalara yöneltmiştir. Ancak mükellefler tarafından, uygulama hakkında yapılan düzenlemeleri fiilen ortadan kaldırmaya veya etkisini azaltmaya yönelik alınacak pozisyonlar vergi incelemelerinde mükellef aleyhine daha kötü sonuçlar doğurabilecektir. Bu sebeple,

olası risklerden korunmak için mükelleflerin yapılacak işlemlerde Tebliğ düzenlemelerine ve özgelere uygun davranmaları önem arz etmektedir. Bununla beraber, 2025 ve sonraki yıllarda enflasyon düzeltmesinin uygulanıp uygulanmayacağı belli değildir ve uygulansa dahi finansman gider kısıtlaması uygulamasına etkisinin 2024 yılındaki kadar olmayacağı değerlendirilmektedir. Bu husus, olası faiz düşüşleriyle birlikte şirketlerin yeniden yüksek tutarlı borçlanma araçlarına yönelebileceği ihtimaliyle beraber değerlendirildiğinde; finansman gider kısıtlaması müessesesinin fiilen ortadan kalkmaya doğru ilerlediğini söylemek mümkün değildir.

KAYNAKÇA

1. 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu
2. 18 Seri No'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği
3. Gelir İdaresi Başkanlığı, Gelir Kanunları Gelir Vergileri Grup Müdürlüğü'nün 08.12.2022 tarih, S. E-38418978-125[6-2021/21-İ]-573035 sayılı özelgesi
4. Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu 04.12.2024 tarih, Esas: 2024/767 Karar: 2024/1097 sayılı kararı



Gürok Grup 75 Yaşında!

Gürok Grup olarak 1948'den bu yana Türkiye'yi ileriye taşıyan projelerle üretmeye devam ediyoruz.

Yenilikçi ve vizyoner bakış açımızla dünya markaları yaratma hedefiyle çalışıyor, Cumhuriyetimizin 100. yılında 75. yaşımızı kutlarken üretim ve ihracat rekorlarıyla ülkemize değer katıyoruz.

Kültürel mirasımızla gelecek arasında kurduğumuz bağla topluma değer katan projeler üretiyor; yaptığımız her işte dünya, toplum ve insanı odağımıza alarak daha iyi bir gelecek için var gücümüzle çalışıyoruz.

