

Yurt dışından alınıp yine yurt dışına satılan mallar için finansman gider kısıtlaması yapılıp yapılmayacağı hk.

Sayı:

64597866-125-12593

Tarih:

19/06/2023

T.C.
GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI
Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı
Mükellef Hizmetleri Grup Müdürlüğü

Sayı : E-64597866-125-12593

19.06.2023

Konu : Yurt dışından alınıp yine yurt dışına satılan mallar için finansman gider kısıtlaması yapılıp yapılmayacağı hk.

İlgi : ...

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 safi kurum kazancı üzerinden hesaplanacağı ve safi 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.

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 "satıcılar" 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.

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.",

- 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 bilumum 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.

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

hükümleri yer almaktadır.

Ayrıca, anılan Kanunun 281 inci maddesinde, alacakların mukayyet değerleriyle değerlendirileceği, mevduat veya kredi sözleşmelerine müstenit alacakların değerlendirme gününe kadar hesaplanacak faizleriyle birlikte dikkate alınacağı; 285 nci maddesinde, borçların mukayyet değerleriyle değerlendirileceği, mevduat veya kredi sözleşmelerine müstenit borçların değerlendirme 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, değerlendirme günü itibarıyla Hazine ve Maliye Bakanlığınca kurların ilan edilmediği durumlarda T.C. Merkez Bankasınca 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 Yaptırılan 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 Bankasınca 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.

Bu bağlamda, yurt dışından yapılan alımlar nedeniyle yüklenilen tutarların işin mahiyetine göre gider veya maliyet unsuru olarak kayıtlara intikali için, esas itibarıyla, 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 değerleme 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 masrafı 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.

Bilgi edinilmesini rica ederim.