

ERK YMM SİRKÜLER



Sirküler Tarih: 25.05.2021

Sirküler No : 2021.42

Konu: 18 Seri Numaralı Kurumlar Vergisi Tebliği ile; Finansman gider kısıtlaması uygulama esasları, Kurumlar vergisi oranının 2021 yılında %25, 2022 yılında %23 olarak uygulanması vb. konulardaki açıklamalar, yayımlanarak yürürlüğe girmiştir.

Özet: 25 Mayıs 2021 tarih ve 31491 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan 18 Seri Numaralı Kurumlar Vergisi Tebliği ile;

- Finansman gider kısıtlaması uygulama esasları,
- Tam mükellef sermaye şirketlerinin kendi hisselerini satın almaları halinde vergilendirme,
- Borsa İstanbul Pay Piyasasında ilk defa işlem görmek üzere en az %20 oranında halka arz edilen kurumlarda kurumlar vergisi oranının 2 puan indirimli uygulanması,
- Kurumlar vergisi oranının 2021 yılında %25, 2022 yılında %23 olarak uygulanması,

konularında ayrıntılı açıklamalar yapılmıştır. Söz konusu 18 Seri Numaralı Kurumlar Vergisi Tebliği, yayım tarihi olan 25 Mayıs 2021 tarihinde yürürlüğe girmiştir.

18 Seri numaralı Kurumlar Vergisi Tebliği ile ilgili ayrıntılı açıklamalar aşağıda yer almaktadır.

**ERK Denetim ve Yeminli Mali
Müşavirlik Hizmetleri Ltd. Şti.**

Adres: Küçükbakkalköy Mah.
Vedat Günyol Cad. Defne Sok.
No:1 Flora Residence K:11
D.141- 142 Ataşehir/İSTANBUL

Tel : 0.216.340 00 86

Fax : 0.216.340 00 87

E-posta: info@erkymm.com

www.erkymm.com

Bu sirkülerde yer verilen açıklamalarımız, konuya ilişkin genel bilgiler içermektedir. Ayrıntılı açıklamalar için bu sirkülerde yer alan ilgili mevzuata veya görüş için ERK YMM’ye başvurulmasında yarar bulunmaktadır.

I. Finansman Gider Kısıtlaması

15/6/2012 tarihli Resmi Gazete’de yayımlanan 6322 Sayılı Kanun ile 01.01.2013 tarihinde yürürlüğe girmek üzere, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 11 inci maddesinin birinci fıkrasının (i) bendinde, 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 kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alınacağı hüküm altına alınmıştır.

Cumhurbaşkanı bu yetkisini 4/2/2021 tarihli ve 31385 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 3/2/2021 tarihli ve 3490 sayılı Cumhurbaşkanlığı 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.

Devamında, Gelir İdaresi Başkanlığı 24/3/2021 tarihinde bu konuya ilişkin açıklamaların yer aldığı 19 seri no.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğ Taslağını kamuoyu ile paylaşmıştır. Daha sonra söz konusu Tebliğ Taslağı kamuoyundan gelen görüşler doğrultusunda 22/4/2021 ve 12/5/2021 tarihlerinde güncellenerek, 18 seri no.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğ Taslağı olarak tekrardan kamuoyu ile paylaşmıştır.

Bu defa, ilgili Tebliğ taslağı son halini alarak bugünkü tarihli Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

1. Kapsama giren mükellefler

Öncelikle belirtmek gerekir ki finansman gider kısıtlaması, yabancı kaynakları öz kaynaklarını aşan kurumlar vergisi mükellefleri hakkında uygulanacaktır.

Bu düzenleme **bilanço esasına tabi mükellefler** için geçerli olup, işletme hesabı esasına tabi mükellefler bu kapsamda değerlendirilmeyecektir. Ayrıca emeklilik şirketleri, Türkiye’de kurulu mevduat bankaları, katılım bankaları, kalkınma ve yatırım bankaları, yurt dışında kurulu bu nitelikteki kuruluşların Türkiye’deki şubeleri ve finansal holding şirketleri, sigorta ve reasürans şirketleri, finansal kiralama, faktoring, finansman şirketleri ve tasarruf finansman şirketleri ile 6362 sayılı Kanun kapsamında sermaye piyasası faaliyetlerinde bulunan kurumlar finansman gider kısıtlamasına tabi tutulmayacaklardır.

2. Finansman gider kısıtlamasının uygulanacağı dönem

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.

Önceki geçici vergilendirme dönemlerinde finansman gider kısıtlaması şartlarını taşımayan mükellefler, şartların olduğu geçici vergilendirme döneminden itibaren finansman gider kısıtlamasına tabi olacaktır.

Yıllık dönemde; hesap dönemi olarak takvim yılını kullanan mükelleflerde 31 Aralık tarihli bilanço, özel hesap dönemini 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.

3. KKEG tutarının tespiti

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.

Örnek: Öz kaynakları toplamı 800.000 TL olan (A) A.Ş.'nin aynı dönemde yabancı kaynakları toplamı 1.000.000 TL'dir. Bu döneme ilişkin toplam finansman gideri ise 100.000 TL'dir.

(1)	ÖZKAYNAK	800.000 TL
(2)	YABANCI KAYNAKLAR (KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR + UZUN VADELİ YABANCI KAYNAKLAR)	1.000.000 TL
(3)	FİNANSMAN GİDER TOPLAMI	100.000 TL
(4)	ÖZKAYNAĞI AŞAN KISIM (2) - (1)	200.000 TL
(5)	KKEG HESAPLAMASINDA DİKKATE ALINACAK ORAN (4) / (2)	20%
(6)	AŞAN KISMA İSABET EDEN FİNANSMAN GİDERİ (3) X (5)	20.000 TL
(7)	KKEG OLARAK DİKKATE ALINACAK FİNANSMAN GİDERİ (6) X %10*	2.000 TL

(*)Cumhurbaşkanınca belirlenen %10'luk oran

4. 1/1/2013 tarihinden önce yapılan borçlanmalara ilişkin finansman giderlerinin durumu

Tebliğe göre, dönem sonu itibarıyla kullanılan yabancı kaynakları öz kaynaklarını aşan işletmelerde, 1/1/2013 tarihinden itibaren sağlanan yabancı kaynaklara ilişkin olarak mahiyet ve tutar itibarıyla 1/1/2021 tarihinden itibaren kesinleşen gider ve maliyet unsurları gider kısıtlamasına tabi tutulacaktır. Öte yandan, 1/1/2021 tarihinden önce mahiyet ve tutar itibarıyla kesinleşerek tahakkuk ve dönemsellik ilkeleri gereği 2020 ve önceki yıllarda kurum kazancının tespitinde dikkate alınmış olan finansman giderlerinin finansman gider kısıtlamasına tabi tutulması söz konusu olmayacaktır.

5. Kısıtlama kapsamına giren yabancı kaynaklar

Tebliğde;

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

- **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,

ifade ettiği belirtilmiştir.

Buna göre, **yabancı kaynakların öz kaynak kıyaslamasında** dikkate alınacak yabancı kaynaklar, bilançodaki vadeye (kullanım süresine) bağlı olarak finansman giderine yol açan yabancı kaynakları değil tüm yabancı kaynakları (kısa vadeli yabancı kaynaklar ve uzun vadeli yabancı kaynakların **tamamını**) kapsamaktadır.

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.

Tebliğde hesaplamaaya dahil edilmeyecek bir yabancı kaynak tanımına yer verilmemiştir; ancak kapsama girmeyen gider ve maliyet unsurlarına ilişkin açıklamalara yer verilmiştir.

Tebliğde, finansman giderlerine ilişkin bir gider veya maliyet unsurunun gider kısıtlamasına konu edilmesi için bunların **yabancı kaynak kullanımına ve bu kaynağın kullanım süresine bağlı olarak doğmuş olması** gerektiği belirtilmektedir.

Buna göre;

- **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 edilmesinin söz konusu olmadığı,

- Aynı şekilde bir finansman gideri olmayıp finansman geliri azalması niteliğinde **olan erken ödeme iskontoları veya peşin ödeme iskontolarının** da gider indirimi kısıtlaması kapsamı dışında olduğu,

belirtilmiştir.

5.1. Satış bedelinin belirli bir vade sonunda ödenmesi

Tebliğde, 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 tutulmayacağı açıklanmıştır.

Diğer yandan söz konusu hesaplarda yer alan tutarların Vergi Usul Kanununun 280 inci maddesi kapsamında, **yabancı paraların değerlemesinden kaynaklanabilecek kur farkı giderleri ise gider kısıtlaması kapsamında değerlendirilecektir.**

5.2. Kredi sözleşmelerine ilişkin olarak ödenen tutarlar

Kredi sözleşmelerine ilişkin olarak ödenen damga vergisi veya banka havale ücretlerine ilişkin ödenen banka ve sigorta muameleleri vergisi (BSMV) gibi bir yabancı kaynağın kullanım süresine bağlı olarak doğmayan gider ve maliyet unsurları gider indirimi kısıtlaması uygulamasına tabi olmayacaktır. Bu giderlerden kredi faizleri üzerinden hesaplanan BSMV gibi bir yabancı kaynağın işletmede kullanım süresine bağlı olarak doğanların ise gider indirimi kısıtlaması uygulamasına konu edilecektir.

5.3. Alınan kredinin grup içi firmalara aktarılması

İşletmelerce banka vb. kurumlardan temin edilen kredilerin, bu işletmelerin üzerinde herhangi bir finansman yükü kalmaksızın grup şirketlerine aktarılması halinde, bu kredilere ilişkin finansman gideri, **krediyi devralan ve fiilen kullanan şirket bünyesinde** gider kısıtlamasına tabi tutulacaktır.

5.4. Dış ticaret sermaye şirketleri veya sektörel dış ticaret şirketleri nezdinde finansman gider kısıtlaması

İmalatçı 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.

6. Finansman gideri yanında finansman gelirinin de bulunması durumu

Finansman gelirleri ile giderleri arasında netleştirme yapılmayacaktır. Finansman giderleri toplamı gider kısıtlamasına konu edilecektir.

7. Kur Farkları

Yabancı kaynak kullanımından doğan kur farkı giderleri döviz kurlarındaki değişim dikkate alınarak hesaplanan gerçek tutarı ile dikkate alınacaktır.

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 giderleri birlikte değerlendirilemeyecektir.

Buna göre, **her bir kredinin kur farkı gelir ve giderlerinin ayrı ayrı** takip edilmesi faydalı olacaktır.

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.

8. Örtülü sermaye, transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı ve binek otomobillerde gider kısıtlaması uygulamaları nedeniyle KKEG olarak dikkate alınan finansman giderlerinin durumu

İşletmenin kullanmış olduğu yabancı kaynaklara ilişkin faiz ve kur farkı gibi giderlerden örtülü sermaye, transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı veya binek otomobillerde gider kısıtlaması uygulamaları nedeniyle kurum kazancının tespitinde hali hazırda KKEG olarak dikkate alınmış olanlar finansman gider kısıtlamasına tabi tutarın hesabında dikkate alınmayacaktır.

9. Yıllara sari inşaat ve onarma işleri ile uğraşan mükelleflerde uygulama

Birden fazla takvim yılına sirayet eden inşaat ve onarma işleri ile uğraşanların kullandıkları yabancı kaynaklara ilişkin finansman giderleri, işin kesin kâr veya zararının tespit edildiği yıl kazancının hesaplanmasında gider veya maliyet unsuru olarak dikkate alınacağından, 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 indirimi kısıtlamasına konu edilecektir.

Öte yandan, finansman gider indirimi 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 indirimi kısıtlanmasına konu edilmemesi gerekmektedir.

10. Adi ortaklıklarda finansman gider kısıtlaması

Adi ortaklıkların tüzel kişilikleri bulunmadığından, kazançları dolayısıyla gelir veya kurumlar vergisi mükellefi olmaları söz konusu değildir. Bu nedenle, adi ortaklık bünyesinde yürütülen faaliyetten doğan kâr veya zarar, adi ortaklığı oluşturan ortaklar tarafından hisseleri oranında kendi kazançlarına dahil edilerek vergilendirilmektedir.

Finansman gider kısıtlaması uygulamasında adi ortaklıklar, adi ortaklığı oluşturan ortaklardan ayrı bir birim olarak değerlendirilecektir. Adi ortaklığın finansman giderleri, adi ortaklığın ortakları tarafından doğrudan kendi finansman giderlerine dahil edilmeyecektir. Ancak, bilançolarında yabancı kaynak tutarı öz kaynak tutarını aşan adi ortaklıklarda, 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'u ortakların hisseleri oranında, verecekleri beyannamelerinde KKEG olarak dikkate alınacaktır.

II. Tam mükellef sermaye şirketlerinin kendi hisselerini iktisap etmesi durumunda tevkifat uygulaması

Kesinleşmiş vergi borçlarının yapılandırılması ve vergi mevzuatında yapılan bazı değişiklikleri içeren 7256 sayılı Kanun'un (RG: 17.11.2020) 17. maddesiyle, GVK'nın 94. maddesine (tevkifat) yeni bir fıkra eklenmiştir. Buna göre tam mükellef sermaye şirketlerinin iktisap ettikleri kendi hisse senetlerini veya ortaklık paylarını; sermaye azaltımı yoluyla itfa etmeleri, iktisap bedelinin altında bir bedel karşılığında elden çıkarmaları veya iktisap ettikleri tarihten itibaren 2 tam yıl içerisinde, sermaye azaltımı yoluyla itfa etmemeleri veya elden çıkarmamaları halinde, maddede belirtilen bedeller üzerinden %15 oranında tevkifat yapılması gerekmektedir.

17 Kasım 2020 tarihinde yürürlüğe giren bu hüküm ile tam mükellef sermaye şirketlerinin kendi hisselerini iktisap etmek suretiyle vergisiz bir şekilde kâr dağıtım yapmalarının önüne geçilmesi amaçlanmış ve şirket kârlarının dağıtılıp dağıtılmadığına bakılmaksızın tevkif yoluyla alınacak vergiye ilişkin bir vergi güvenlik müessesesi ihdas edilmiştir.

III. Borsa İstanbul Pay Piyasasında ilk defa işlem görmek üzere en az %20 oranında halka arz edilen kurumlarda kurumlar vergisi oranının 2 puan indirimli uygulanması

7256 sayılı Kanun'un (RG: 17.11.2020) 35. maddesiyle; payları Borsa İstanbul Pay Piyasasında ilk defa işlem görmek üzere en az %20 oranında halka arz edilen kurumların, paylarının ilk defa halka arz edildiği hesap döneminden başlamak üzere 5 hesap dönemine ait

kurum kazançlarına kurumlar vergisi oranı 2 puan indirimli olarak uygulanacağına ilişkin düzenleme yapılmıştır.

Bu indirimli oran uygulaması; bankalar, finansal kiralama şirketleri, faktoring şirketleri, finansman şirketleri, ödeme ve elektronik para kuruluşları, yetkili döviz müesseseleri, varlık yönetim şirketleri, sermaye piyasası kurumları ile sigorta ve reasürans şirketleri ve emeklilik şirketleri için geçerli değildir.

Bu hüküm; 1 Ocak 2021 tarihinden, özel hesap dönemine tabi olan mükelleflerde 2021 takvim yılında başlayan özel hesap döneminin başından itibaren elde edilen kazançlara uygulanacaktır.

IV. Kurumlar vergisi oran artışı

7316 sayılı Kanun'un (RG: 22.04.2021) 11. maddesiyle KVK'ya eklenen geçici 13. madde ile 2021 ve 2022 yıllarına ilişkin kurumlar vergisi oranında artış yapılmıştır. Söz konusu düzenleme uyarınca kurumlar vergisi mükelleflerinin 2021 yılı kurum kazançları üzerinden %25, 2022 yılı kurum kazançları üzerinden %23 oranında kurumlar vergisi hesaplanacaktır.

Bu hüküm, 1 Temmuz 2021 tarihinden itibaren verilmesi gereken beyannamelerden başlamak ve 1 Ocak 2021 tarihinden itibaren başlayan vergilendirme dönemine (özel hesap dönemi tayin edilen kurumlar için 1 Ocak 2021 tarihinden itibaren başlayan hesap dönemine) ait kurum kazançları için geçerli olmak üzere yayımı tarihinde yürürlüğe girmiştir.

Saygılarımızla.

ERK Denetim ve Yeminli Mali Müşavirlik

Hizmetleri Ltd. Şti.

Mehmet ERKAN

Yukarıda yer verilen açıklamalarımız, konuya ilişkin genel bilgiler içermektedir. Ayrıntılı açıklamalar için bu sirkülerde yer alan ilgili mevzuata veya görüş için ERK YMM'ye başvurulmasında yarar bulunmaktadır.