



SİRKÜLER

Sirküler No : 2023-19

Sirküler Tarihi : 31.01.2023

Konu : "Alınan Sipariş Avansları" Hesabına İlişkin Kambiyo Zararının Finansman Gider Kısıtlamasına Tabi Olup Olacağı Hakkında Özelge

Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 08.12.2022 tarih ve E-38418978-125[6-2021/21-İ]-573035 sayılı özelgesi ile dövizli olarak alınan ve kur değerlemesine tabi tutulan alınan sipariş avanslarına ilişkin kur farkı giderlerinin finansman gider kısıtlamasında dikkate alınacağı yönünde görüş bildirilmiştir.

Söz konusu özelge sirkülerimize eklenmiştir.

Bilgilerinize sunulur.

Saygılarımızla,

KAPSAM YMM LTD. ŞTİ.

T.C.
GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI
Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı
Gelir Kanunları Gelir Vergileri Grup Müdürlüğü

Sayı : E-38418978-125[6-2021/21-İ]-573035 08.12.2022

Konu : "Alınan Sipariş Avansları" Hesabına İlişkin Kambiyo Zararının
Finansman Gider Kısıtlamasına Tabi Olup Olmayacağı

İlgide kayıtlı özelge talep formunun tetkikinden;

-Şirketinizin yurt dışına ihraç ettiği madenlere ilişkin olarak, bazı müşterilerinden döviz cinsinden avans aldığı,

-Söz konusu avansların bilançonuzun "Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar" içerisinde yer alan "Alınan Sipariş Avansları" hesabında takip edildiği,

-Kurumlar Vergisi Kanununun 11 inci maddesinin birinci fıkrasının (i) bendi uyarınca "Alınan Sipariş Avansları" hesabına ilişkin kambiyo zararının finansman gider kısıtlamasına tabi olup olmayacağı hususunda Başkanlığımızdan görüş talep edildiği,

anlaşılmıştır.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun "Safi Kurum Kazancı" başlıklı 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. Bu hüküm uyarınca tespit edilecek kurum kazancından Kurumlar Vergisi Kanununun 8 inci maddesi ile Gelir Vergisi Kanununun 40 ıncı maddesinde yer alan giderler indirilebilecektir.

Aynı Kanunun "Kabul Edilmeyen İndirimler" başlıklı 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 kısmı. Belirlenecek oranı sektörler itibarıyla farklılaştırmaya Cumhurbaşkanına, bendin uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkilidir."

hükmü yer almaktadır

Konu ile ilgili olarak, 1 seri no.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin;

- "11.13. Finansman Gider Kısıtlaması" başlıklı bölümünde,

"Yabancı kaynaklar: Bilançonun kısa vadeli yabancı kaynaklar ve uzun vadeli yabancı kaynaklar toplamını,"

- "11.13.1. Kapsama Giren Mükellefler" başlıklı bölümünde,

"Kanunun 11 inci maddesinin birinci fıkrasının (i) bendinde düzenlenen finansman gider kısıtlaması, yabancı kaynakları öz kaynaklarını aşan kurumlar vergisi mükellefleri hakkında uygulanacaktır.

Ayrıca, finansman gider kısıtlaması uygulamasında, yabancı kaynak ve öz kaynak mukayesesi gerekmekte olduğundan bu düzenleme bilanço esasına tabi mükellefler için geçerli olup işletme hesabı esasına tabi mükellefler bu kapsamda değerlendirilmeyecektir. ..."

- "11.13.4. Gider Kısıtlaması Kapsamına Giren Yabancı Kaynaklara İlişkin Gider ve Maliyet Unsurları" başlıklı bölümünde,

"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 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 değerlendirilmesinden kaynaklanabilecek kur farkı giderleri ise gider kısıtlaması kapsamında değerlendirilecektir. ..."

açıklamalarına yer verilmiştir.

Bu kapsamda, bir gider veya maliyet unsurunun finansman gider kısıtlaması uygulamasına konu olabilmesi için bu unsurların yabancı kaynak kullanımına ve bu kaynağın kullanım süresine bağlı olarak doğmuş olması gerekir.

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.

Bilgi edinilmesini rica ederim.