

# VERGİ PUSULASI

Promosyondur. Para ile satılmaz. Sayı: 5 - Temmuz 2023



\*Teknoloji Geliştirme Bölgesindeki Yapılan Seri Üretimlerin Vergilendirilmesi

**İlyas Emre YAYLA**

\*Avukatlık Hizmetinde Kdv Bakımından Asgari Vekalet Ücreti Ve Karşı Vekalet Ücreti Sorunsalı

**Harun SAĞIR**

\*Kar Yedeğinin Sermayeye İlavesi Vergi Gelirlerini Nasıl Azaltır?

**Murat BİRİNCİ**

## **ULUSLARARASI VERGİ:**

\*Türk Vergi Sisteminde Bilgi Değişiminin Yeri

**Adile Ecemiş GÜLEÇ**

\*Özelge ve Örneklerle Türkiye - Almanya ÇVÖA

**Caner TURUNÇ**

# VERGİ PUSULASI



## 5. YIL

*Maliye Denetim Elemanları Derneği 3 Aylık Yayın*

**YAZI DANIŞMA KURULU**

<b>ADI-SOYADI</b>	<b>UNVANI</b>	<b>GÖREV YERİ</b>
Prof. Dr. Abuzer PINAR	Öğretim Üyesi	Ankara Medipol Üniversitesi
Prof. Dr. Murat BATI	Öğretim Üyesi	19 Mayıs Üniversitesi
Prof. Dr. Murat DEMİR	Öğretim Üyesi	Harran Üniversitesi
Dr. Başar SOYDAN	Öğretim Üyesi	Marmara Üniversitesi
Dr. Mehmet KÜÇÜKKAYA	Öğretim Üyesi	Harran Üniversitesi
Turan ULAŞ	Öğretim Üyesi	Afyon Kocatepe Üniversitesi
Dr. Eyyüp İNCE	Vergi Başmüfettişi (E. Gelirler Kontrolörü)	İstanbul Sektörel-1
Dr. Erdal KOYUNCU	Vergi Başmüfettişi (E. Gelirler Kontrolörü)	İstanbul Sektörel-1
Dr. Gülşen ÖZKAN	Vergi Başmüfettişi (E. Hesap Uzmanı)	Ankara Sektörel-1
Fisun TÜRKMEN	Vergi Başmüfettişi (E. Hesap Uzmanı)	Ankara Sektörel-1
Nazmi KARYAĞDI	E. Baş Hesap Uzmanı	Özel Sektör
Erhan COŞGUN	E.Vergi Başmüfettişi (E. Gelirler Kontrolörü)	Özel Sektör
Hakkı SAYAN	E. Vergi Baş Müfettişi (E. Hesap Uzmanı)	Özel Sektör
Erdal GÜLEÇ	E. Hesap Uzmanı	Özel Sektör
Naciye TAŞKESEN	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Murat SOFTA	E. Vergi Müfettişi	Özel Sektör
Adile ECEMİŞ GÜLEÇ	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Erkan EŞİT	E. Vergi Müfettişi	Özel Sektör
Çiğdem GÜNEŞ AŞIK	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Hasan AYZİT	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Mikail OKYAY	E. Vergi Müfettişi	Özel Sektör
Ufuk KAYNAR	E. Vergi Müfettişi	Özel Sektör
Fırat DEMİR	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Bayram MAVİ	Hazine ve Maliye Müfettişi	Teftiş Başkanlığı
Cihad ULUS	Vergi Müfettişi	Ankara Sektörel-1
Ömer ŞENER	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Gökhan USLU	Vergi Müfettişi	Ankara Sektörel-1
Adem YALÇIN	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Yasin TOPAL	Vergi Müfettişi	Ankara Sektörel-1
Mustafa YILMAZ	Vergi Müfettişi	Ankara Sektörel-1
Hamdi YILDIRIM	Vergi Müfettişi	Ankara Sektörel-1
Faruk ARSLAN	Vergi Müfettişi	Ankara Sektörel-1
Hüseyin SUNGUR	E. Vergi Müfettişi	Özel Sektör
Behiç BARIŞIK	Vergi Müfettişi	Ankara Sektörel-1
Kürşat ÖZTÜRK	E. Vergi Müfettişi	Özel Sektör
Yusuf YILDIZ	E. Vergi Müfettişi	Özel Sektör
Sedat KANLI	E. Vergi Müfettişi	Özel Sektör
Salih YILMAZ	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Sinan UYGUR	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Ümit Çağlar IŞIKOĞLU	Vergi Müfettişi	Ankara Sektörel-1
Ahmet YAVUZ	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
İkbal BAŞ	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Rıdvan ÖNDER	Vergi Müfettişi	Ankara Sektörel-1
Bilal KABASAKAL	Vergi Müfettişi	Ankara Sektörel-1
Emre SEZER	Vergi Müfettişi	Ankara Sektörel-1
Murat MUTLU	E. Vergi Müfettişi	Özel Sektör
İbrahim FATİHOĞLU	Vergi Müfettişi	Ankara Sektörel-1
Sercan KOÇ	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Mehmet SUBAŞI	E. Vergi Müfettişi	Özel Sektör
İbrahim Eren ARSLAN	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Yusuf KARATAŞ	Vergi Müfettişi	Ankara Sektörel-1
Ferhat ATA KUL	Hazine ve Maliye Müfettişi	Teftiş Başkanlığı
Halit İslam EK MEN	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Nasuh ERDÖNMEZ	Vergi Müfettişi	İzmir Sektörel-1
Pelin ÇOŞKUN	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Harun DOĞAN	E. Vergi Müfettişi	Özel Sektör
Uğur KÜÇÜKKAHYAOĞLU	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Kamil SIR	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Ramazan EFE	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Hasan KAYA	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Murat DÖNMEZ	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Cevdet KAPLAN	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Barış Berk GÜNDOĞMUŞ	Vergi Müfettişi	Ankara Sektörel-1
Haluk AMİL	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Mehmet Nazmi TOR	Vergi Müfettişi	Ankara Sektörel-1
Sıbğatullah İMAMOĞLU	Vergi Müfettişi	Ankara Sektörel-1
Alican KARABULUT	Vergi Müfettişi	Ankara Sektörel-1
Naci KAYAKÖZÜ	Vergi Müfettişi	Ankara Sektörel-1
Alican ÖZÜZEYBEK	Vergi Müfettişi	Ankara Sektörel-1

# VERGİ PUSULASI

SAYI 5  
TARİH TEMMUZ / 2023

<b>Sahibi</b>	Maliye Denetim Elemanları Derneği Adına Dernek Başkanı Halit İslam EKMEN
<b>Genel Yayın Yönetmeni</b>	Adile ECEMİŞ GÜLEÇ
<b>Sorumlu Yazı İşleri Müdürü</b>	Ufuk KAYNAR
<b>Dış İlişkiler Koordinatörü ve Reklam Sorumlusu</b>	Mehmet Nazmi TOR
<b>Yayın Kurulu</b>	Şenay OTO Funda ŞAHİN Ayfer KAYACAN Naciye TAŞKESEN Ömer YÜREK Fırat DEMİR Hüseyin PEKMEZCİLER Sinan UYGUR Adem YALÇIN Rıdvan ÖNDER Nasuh ERDÖNMEZ
<b>İstanbul Temsilcisi</b>	Özge İnci HURŞİTOĞLU
<b>Ankara Temsilcisi</b>	Behiç BARIŞIK
<b>İzmir Temsilcisi</b>	Kazım ATİK
<b>Makale Göndermek İçin Dizgi ve Görsel Tasarım</b>	yayin@mded.org Fatma Nur İYİĞÖR
<b>Yayın Satış ve Yazışma Adresi</b>	Finanskent Mah. Finans Cad. Sarphan Finans Merkezi Sitesi B Blok No:5/B No:333 Ümraniye/İstanbul (212) 909 13 10 yayin@mded.org www.mded.org
<b>Baskı Cilt</b>	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
<b>Yıllık Abone Bedeli</b>	500,00 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 makalelerden önceki bölümde 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 bastırılmaz 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

# FINANSMAN GİDER KISITLAMASI UYGULAMASI VE YARGI KARARLARI ÇERÇEVESİNDE DEĞERLENDİRİLMESİ

Hasan KAYA<sup>1</sup>

Turgay AKKAYA<sup>2</sup>

## ÖZET

6322 sayılı Kanun<sup>3</sup> ile 1/1/2013 tarihinde yürürlüğe girerek Türk vergi mevzuatında yerini alan “finansman gider kısıtlaması” uygulaması, 5520 sayılı<sup>4</sup> Kurumlar Vergisi Kanunu (KVK)’ nun 11/1-i ve 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu (GVK)’ nun<sup>5</sup> 41/9. maddesi ile ilgili kanunlara eklenmiştir. Mezkûr kanuna göre; 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 kazancın tespitinde kanunen kabul edilmeyen gider (KKEG) olarak kabul edilmiştir. Makalemizde, öncelikle konu hakkında mevzuat hükümlerine değinilecek ve sonrasında uygulamada ortaya çıkan ihtilaflar sebebiyle dava konusu edilen olaylara yer verilerek finansman gider kısıtlaması uygulaması yargı kararları çerçevesinde değerlendirilecektir.

**Anahtar Kelimeler:** Finansman Gider Kısıtlaması, Kanunen Kabul Edilmeyen Gider, Finansman Gideri

1 Vergi Müfettişi, Orcid no: 0009-0004-1881-9476

2 Vergi Müfettişi, Orcid no : 0009-0008-0585-2137

3 6322 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun (15/06/2012 tarih ve 28324 sayılı Resmi Gazete)

4 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu (21.06.2006 tarih ve 26205 sayılı Resmi Gazete)

5 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu (6/1/1961 tarih ve 10700 sayılı Resmi Gazete)

## GİRİŞ

Finansman giderleri, 1 Sıra No'lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğinde<sup>6</sup>; işletmelerin borçlandığı tutarlar ile ilişkili olarak katlanılan ve varlıkların maliyetine eklenmeyen faiz, kur farkı, kredi komisyonları ve benzeri giderler olarak tanımlanmıştır. Bu çerçevede finansman gideri, bir işletmenin mevcut faaliyetlerinin devam edebilmesi ya da yeni yatırımları sebebiyle borçlandıkları tutarlar sebebiyle katlandıkları bir gider olarak da açıklanabilir. 6322 sayılı Kanun'un gerekçesinde, finansman gider kısıtlaması uygulamasına yönelik, firmaların finansman ihtiyaçlarını borçlanma yerine öz kaynakları ile finanse etmelerini teşvik amacıyla, yatırımın maliyetine eklenenler hariç, işletmede kullanılan yabancı kaynaklara ilişkin faiz, komisyon, vade farkı, kar payı ve benzeri adlar altında yapılan gider ve maliyet unsurları toplamının %10'unu aşmayan kısmının Cumhurbaşkanınca kararlaştırılması halinde, kazancın tespitinde gider olarak indirilemeyeceği belirtilmektedir. Cumhurbaşkanına verilen yetkiye istinaden, 3/2/2021 tarih ve 3490 sayılı<sup>7</sup> Karar ile 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.

### 1. FİNANSMAN GİDER KISITLAMASI UYGULAMASINA İLİŞKİN MEVZUATTA YER ALAN HÜKÜMLER<sup>8</sup>

25.05.2021 tarih ve 31491 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan Kurumlar Vergisi Genel Tebliği (Seri No:1)'nde Değişiklik Yapılmasına Dair

Tebliğ (Seri No:18) (Tebliğ) ile konuya ilişkin aşağıdaki açıklamalar yapılmıştır.

#### 1.1. Kapsama Giren Mükellefler

Finansman gider kısıtlaması, yabancı kaynakları öz kaynaklarını aşan kurumlar vergisi mükellefleri hakkında uygulanmaktadır.

Aşağıda maddeler halinde sayılan kurumlar vergisi mükellefleri finansman gider kısıtlaması uygulaması kapsamında değildir. Bunlar;

- İşletme hesabı esasına göre defter tutanlar,
- 4632 sayılı Kanun kapsamında faaliyette bulunan emeklilik şirketleri,
- 5411 sayılı Kanun kapsamında faaliyette bulunan Türkiye'de kurulu mevduat bankaları, katılım bankaları, kalkınma ve yatırım bankaları, yurt dışında kurulu bu nitelikteki kuruluşların Türkiye'deki şubeleri ve finansal holding şirketleri,
- 5684 sayılı Kanun kapsamında faaliyette bulunan sigorta ve reasürans şirketleri,
- 6361 sayılı Kanun'un ilgili maddelerinde yer alan sözleşmelere uygun olarak faaliyette bulunan finansal kiralama, faktoring, finansman şirketleri ve tasarruf finansman şirketleri,
- 6362 sayılı Kanun kapsamında sermaye piyasası faaliyetlerinde bulunan kurumlar.

#### 1.2. Uygulama Dönemi

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 Kanunu (VUK)'na göre çıkaracakları bilanço esas alınmak suretiyle

6 1 Sıra No'lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği (26/12/1992 tarih ve 21447 sayılı (mükerrer) Resmi Gazete)

7 3/2/2021 Tarih ve 3490 Sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı (4/2/2021 tarih ve 31385 sayılı Resmi Gazete)

8 Kurumlar Vergisi Genel Tebliği (Seri No:1)'nde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (Seri No:18) (25.05.2021 tarih ve 31491 sayılı Resmi Gazete)

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 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. Ancak, özel hesap dönemini tercih eden mükelleflerde ise 2021 yılından başlayan ilk geçici vergilendirme döneminde uygulanacağı tabiidir.

### **1.3. 1/1/2013 Tarihinden Önce Yapılan Borçlanmalar**

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun "Kabul edilmeyen indirimler" başlıklı 11'inci maddesinin birinci fıkrasının (i) bendinde yer alan finansman gider kısıtlamasına ilişkin düzenleme 1/1/2013 tarihinden itibaren yürürlüğe girmiş olup bu tarihten itibaren (bu tarih dâhil) sağlanan finansman hizmetleri veya akdedilen kredi sözleşmeleri nedeniyle oluşan finansman giderleri, 3/2/2021 tarihli ve 3490 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararıyla 1/1/2021 tarihinden itibaren başlayan vergilendirme dönemlerine uygulanmak üzere yürürlüğe giren finansman gider kısıtlamasının hesabında dikkate alınacaktır.

Bu nedenle, 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, 2021/1/1 tarihinden önce mahiyet

ve tutar itibarıyla kesinleşerek tahakkuk ve dönemsellik ilkeleri gereği 2020 ve önceki yıllarda kurum kazancının tespitinde dikkate alınmış olan finansman giderlerinin ise finansman gider kısıtlamasına tabi tutulması söz konusu olmayacaktır.

### **1.4. Kapsama Giren Yabancı Kaynaklara İlişkin Gider ve Maliyet Unsurları**

Gider ve maliyet unsurlarından, yatırımın maliyetine eklenenler gider kısıtlaması kapsamında değildir. Finansman gider kısıtlaması kapsamında yatırım olarak kabul edilen kıymetlerin maliyet bedelinin hangi unsurlardan oluştuğu VUK'un 262'nci maddesinde belirlenmiştir. Bu madde ve bu maddeye ilişkin VUK 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 edilebilmesi 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 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 VUK' un 280. 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.

### **1.5. Geçici Vergi Dönemlerinde Finansman Gider Kısıtlaması**

KVK' nın 11. maddesinin birinci fıkrasının (i) bendi kapsamında finansman gider kısıtlaması 3490 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararıyla, 1/1/2021 tarihinden itibaren başlayan vergilendirme dönemi kazançlarına uygulanmaya başlandığından,

- 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 çıkarılacak bilanço esas alınarak tespit edilecektir.

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

### **1.6. Özel Hesap Döneminin 2021 Vergilendirme Döneminde Sona Ermesi Durumu**

Kanunun 11. maddesinin birinci fıkrasının (i) bendi hükmü 1/1/2021 tarihinden itibaren başlayan vergilendirme dönemi kazançlarına uygulanmak üzere yürürlüğe girmiştir.

Dolayısıyla, özel hesap dönemi kullanmakta olan ve bilanço esasına göre defter tutan kurumlar vergisi mükellefleri, 2020 yılı içinde başlayıp 2021 yılında sona erecek özel hesap dönemlerinde finansman gider kısıtlamasına tabi tutulmayacaklardır.

Bu mükellefler, 2021 yılı içinde başlayıp 2022 yılında sona erecek özel hesap dönemlerinde şartların oluşması halinde finansman gider kısıtlaması uygulamaya başlayacaklardır.

### **1.7. Yıllara Sari İnşaat ve Onarım İşlerinde Uygulama**

GVK' nın 42. maddesi hükmüne göre birden fazla takvim yılına sirayet eden inşaat ve onarma işlerinde kâr veya zarar için bittiği yıl kesin olarak tespit edilmekte ve kazancın tamamı o yılın geliri sayılarak vergilendirilmektedir. Bu işlerle uğraşanların kullandıkları yabancı kaynaklara ilişkin finansman giderlerinin, işin kesin kâr veya zararının tespit edildiği yıl kazancının hesaplanmasında gider veya maliyet unsuru olarak dikkate alınması gerektiğinden,



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 kısıtlamasına konu edilecektir.

Öte yandan, finansman gider kısıtlamasına ilişkin hükümler 2021/1/1 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 kısıtlanmasına konu edilmemesi gerekmektedir.

### **1.8. Finansman Giderinin Yanında Finansman Gelirini 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 dâhil 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.

### **1.9. 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.

### **1.10. Adi Ortaklıklarda Finansman Gider Kısıtlaması**

Adi ortaklıkların tüzel kişilikleri bulunmayıp, 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.

## 2. FİNANSMAN GİDER KISITLAMASI UYGULAMASINA İLİŞKİN YARGI KARARLARI VE DEĞERLENDİRİLMESİ

6322 sayılı Kanun ile 1/1/2013 tarihinde yürürlüğe konulan ancak uygulamaya 1/1/2021 tarihinde başlanan finansman gider kısıtlaması, birçok konuda tartışmalara sebep olmuştur. Mükelleflerin bir kısmı 1/1/2021 vergilendirme dönemini kapsayan geçici vergi ve yıllık kurumlar vergisi beyannamelerini ihtirazi kayıtla vererek uygulamaya ilişkin vergi yargısına başvurmuşlardır.

Finansman gider kısıtlaması, vergi mevzuatımızda yakın tarihte uygulamaya başlandığından haliyle konuya ilişkin açılan davaların da yakın tarihli olması hasebiyle konu hakkında kesinleşmiş çok fazla karar bulunmamaktadır.

Düzenlemeye ilişkin dava yoluna gidilen ve bugüne kadar mahkemeler tarafından verilen kararlar ile değerlendirilmelere Makalemizin ikinci bölümünde yer verilmiştir.

### 2.1. Finansman Gider Kısıtlamasının Yürürlüğe Konulduğu Tarih (1/1/2013) ile Uygulamaya Başlanılan Tarih (1/1/2021) Arasındaki Finansman Giderleri

Finansman gider kısıtlamasına ilişkin detayların yer aldığı 18 Seri No'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği' ne göre, 1/1/2013 tarihinden itibaren (bu tarih dâhil) sağlanan finansman hizmetleri veya akdedilen kredi sözleşmeleri nedeniyle oluşan finansman giderleri, 1/1/2021 tarihinden itibaren başlayan vergilendirme dönemlerine uygulanmak üzere yürürlüğe giren finansman gider kısıtlamasının hesabında dikkate alınacaktır. Yani finansman gider kısıtlaması uygulamasına 3/2/2021 tarihli ve 3490 sayılı Cumhurbaşkanı Kararıyla 1/1/2021 tarihinde başlanmış olsa bile Kanunun yürürlüğe girdiği tarih olan 1/1/2013 tarihinden sonra yapılan finansman hizmetlerine ilişkin giderler uygulama kapsamına alınmıştır. Bu durum finansman gider kısıtlamasının yürürlüğe konulduğu tarih ile uygulamaya başlandığı tarih dikkate alındığında, geçmişe yönelik uygulamaları da kapsamakta ve hukuki güvenlik ilkesini zedelemektedir.<sup>9</sup>

Hukuki güvenlik ilkesi, hukuk normlarının öngörülebilir olmasını, bireylerin tüm eylem ve işlemlerinde devlete güven duyabilmesini, devletin de yasal düzenlemelerinde bu güven duygusunu zedeleyici yöntemlerden kaçınmasını gerekli kılmaktadır.<sup>10</sup> Hukuk devletinin bir gereği olan bu ilke, vergilendirme yetkisini sınırlandıran araçlardan en önemlisidir. Devletler öncelikle koydukları kurallara kendisi uyarak

9 Erkan KIZIL, "Finansman Gider Kısıtlamasının Uygulaması ve Konu Hakkında Düzenlenen Tebliğe Dair Eleştiriler", Vergi Raporu Dergisi, Sayı:264, Eylül 2021, s.17.

10 Anayasa Mahkemesinin 10/10/2013 tarih ve E.2013/83 K. 2013/116 sayılı Kararı

hukuki güvenlik ilkesinin sağlandığına dair vatandaşlarına örnek olmalıdır. Uygulamaya konulan her düzenlemenin adalet, belirlilik, geriye yürümezlik gibi hukuki güvenlik ilkesinin alt ilkeleri olan bu kavramlara uygun olması gerekir.<sup>11</sup>

Finansman gider kısıtlaması hesabında kullanılacak finansman hizmeti sebebiyle katlanılan giderlerin hangi tarih itibariyle dikkate alınacağı hususunda idare ile mükellefler arasında oluşan ihtilaflar yargıya intikal etmiş olup, aşağıda yer verilen mahkeme kararlarından da anlaşılacağı üzere yargı nezdinde de konu hakkında görüş birliği bulunmamaktadır. Şöyle ki;

İzmir 4. Vergi Mahkemesi 2022/1/12 tarihli ve E:1091/2021, K:24/2022 sayılı<sup>12</sup> kararında, finansman gider kısıtlaması ile ilgili düzenlemenin geçmişe yürütüldüğünden bahisle ihtirazi kayıtlar verilen beyanname üzerine tahakkuk eden kurum geçici vergisinde hukuka aykırılık bulunmadığı sonucuna vararak davayı reddetmiştir. Davacı kurum kararı istinafa taşımış ve İzmir Bölge İdare Mahkemesi 1. Vergi Dava Dairesi 22/04/2022 tarih E.2022/204, K.2022/578 sayılı kararı<sup>13</sup> ile, İzmir Vergi Mahkemesinin kararının usul ve esas bakımından hukuka uygun olduğu sonucuna vararak, davacı firmanın istinaf başvurusunu oy birliği ile reddetmiştir. Diğer yandan,

Manisa Vergi Mahkemesi'nin 21/10/2022 tarihli 2022/845, 2022/1214 sayılı<sup>14</sup> ve Antalya 1. Vergi Mahkemesi'nin 22/11/2022 tarihli E.2022/365, K.2022/838 sayılı<sup>15</sup> kararlarında finansman gider kısıtlaması kapsamına, Cumhurbaşkanı

Kararının yayım tarihinden önce kullanılan kredilerin dâhil edilmesinin hukuki belirlilik ve kanunların geriye yürümezliği ilkelerine aykırı olması sebebiyle davacı şirket lehine karar verilmiştir.

Mahkeme kararlarından da görüleceği üzere, 1/1/2021 tarihinden önce kullanılan finansman hizmetleri sebebiyle katlanılan giderlerin, finansman gider kısıtlaması hesabında dikkate alınıp alınmayacağı hakkında bir görüş birliği sağlanamamıştır. Konuyu mükellefler açısından ele alacak olursak, 1/1/2013 tarihinde yürürlüğe giren finansman gider kısıtlaması, yıllarca oran belirlenmediğinden uygulanmamış olup, 3/2/2021 tarih ve 3490 sayılı Cumhurbaşkanı Kararı ile 1/1/2021 tarihinden itibaren uygulanmak üzere devreye alınmış ve 25/5/2021 tarihinde yayımlanan Tebliğ ile 1/1/2013 tarihinden itibaren kullanılan finansman hizmetlerine ilişkin giderlerin de hesaplama dâhil edilmesi gerektiği belirtilmiştir. Bu giderlerin bir kısmının kanunen kabul edilmeyen gider olarak kabul edilmesi, mükelleflerin 1/1/2021 tarihinden önce borçlandıkları tutarlara ilişkin gider ve maliyetlerini tam olarak hesaplayamamalarına yol açmıştır. Şöyle ki, firmaların finansman gider kısıtlaması uygulamasıyla getirilen öz kaynak tutarını aşan kısmın 10%' una isabet eden finansman giderlerinin vergi matrahına ilave edilmesi yabancı kaynak maliyetini öz kaynak maliyetinden daha yüksek seviyeye çıkarabilmektedir.<sup>16</sup> Bu durum firmaların borçlanma kararı verirken yaptıkları gider-maliyet hesabının sağlıklı bir şekilde yapılamamasına yol açmakta ve hatta ek külfet de getirmektedir. Aynı zamanda bu ek külfet,

11 Doğan BOZDOĞAN ve Elif İLK. "Vergilendirme Yetkisinin Bir Sınırlandırıcısı Olarak Hukuki Güvenlik İlkesi". Journal Of International Management, Education and Economics Perspectives. Sayı 4(2). 2016.29-29.

12 İzmir 4. Vergi Mahkemesi 2022/1/12 tarihli ve E:1091/2021, K:24/2022 sayılı kararı

13 İzmir Bölge İdare Mahkemesi 22/04/2022 tarihli E.2022/204, K.2022/578 sayılı kararı

14 Manisa Vergi Mahkemesinin 21/10/2022 tarihli 2022/845, 2022/1214 sayılı kararı

15 Antalya 1. Vergi Mahkemesinin 22/11/2022 tarihli E.2022/365, K.2022/838 sayılı kararı

16 Kemal Faruk YAZGAN, Arif SALDANLI. "Finansman Gideri Kısıtlamasının Sermaye Yapısı Üzerine Etkileri". İstanbul İktisat Dergisi. 2022/2. s.896.

temel bir anayasal hak olan mülkiyet hakkını da doğrudan etkilemektedir.

Finansman gider kısıtlaması her ne kadar 1/1/2013 tarihi itibarıyla vergi mevzuatımızda yerini almış olsa da, 3/2/2021 tarih ve 3490 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı sonrası ancak uygulamaya konulmuştur. Öte yandan uygulamada teknik hususlar noktasında yaşanan tereddütlerin giderilmesine yönelik açıklamaların yer aldığı Tebliğ 2021/5/25 tarihinde yayımlanmıştır. Durum böyle olmakla birlikte ilgili Tebliğ’ de uygulamanın 1/1/2013 tarihinden itibaren kullanılan finansman hizmetlerine istinaden ödenen finansman giderlerini kapsadığı belirtilse de bu durumun çalışmamızın önceki bölümlerinde yer verilen ve Anayasanın belirlilik, öngörülebilirlik gibi hukuki güvenlik ilkelerine aykırı bir düzenleme olduğu açıktır. Kanaatimizce, kanunların geriye yürümezliği ilkesi de göz önünde bulundurularak uygulamanın 3/2/2021 tarih ve 3490 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı sonrası kullanılacak finansman hizmetlerine ilişkin giderlere ve aynı tarihte başlayan vergilendirme dönemlerinde uygulanmaya konulması daha uygun ve hakkaniyetli olacaktır.

Düzenlemeye başka bir yönüyle bakacak olursak, konuya ilişkin detay ve hesaplamaların açıklandığı Tebliğ, Karar’ dan yaklaşık 4 ay gibi bir süre sonra, 25/5/2021 tarihinde yayımlanmıştır. Bu tarih 2021 yılına ilişkin I. geçici vergilendirme dönemi beyan süresinin son günü olan 14/05/2021 tarihinden sonra olsa da Gelir İdaresi Başkanlığının 134 No’lu sirküleri<sup>17</sup> ile bu süre 31/05/2021 tarihine kadar uzatılmıştır. Görüleceği üzere kısıtlamanın

kapsamı ve hesaplanma usulü gibi uygulamanın en can alıcı noktasındaki tereddütleri gidermesi beklenen Tebliğ düzenlemesi geç yayımlanmış, ancak bu gecikme beyan döneminin uzatılmış olması nedeniyle mükellefler nezdinde olası ilave mağduriyetler yaşanmasının önüne geçilmiştir.

## 2.2. Yabancı Kaynak Kavramı

Yabancı kaynak kavramı, 18 Seri No’lu Tebliğ’ de, bilançonun kısa vadeli yabancı kaynaklar ve uzun vadeli yabancı kaynaklar toplamı olarak açıklanmıştır. Yabancı kaynakların kapsamının bilançodaki kısa ve uzun vadeli yabancı kaynakların toplamından oluşması finansman gider kısıtlaması kapsamına giren şirketlerin borçlanma maliyetlerinin artmasına neden olacaktır.<sup>18</sup> Yani finansman gider kısıtlaması kapsamına sadece finansal nitelikli borçlar değil, ticari borçların da dâhil olduğu görülmektedir. Ancak yabancı kaynak kavramının sadece finansal nitelikli borçlarla sınırlandırılması yerinde bir uygulama olacaktır. Ayrıca finansman gider kısıtlaması ile ilgili olarak kanun maddesinde yer alan “kullanılan yabancı kaynakları öz kaynaklarını aşan işletmelerde” ifadesinin kullanılan yabancı kaynak ifadesi olarak sadece borç niteliği taşıyan ve işletmeye finans kaynağı sağlayan kredilerin hedeflediğinin anlaşılması gerekmektedir.<sup>19</sup>

Nitekim finansal durum tablosunda (bilanço) yer alan yabancı kaynaklar arasında, gerçek bir borç özelliği taşımayan aşağıda örnek olarak belirtilmiş olan farklı hesaplar da yer almaktadır.<sup>20</sup>

335. Personel Borçları Hesabı

340. Alınan Sipariş Avansları Hesabı

17 Gelir İdaresi Başkanlığının 3/5/2021 tarih ve VUK-134/2021-2 sayılı Sirküleri

18 Serkan Yılmaz KANDIR, Soner YAKAR., “Finansman Gider Kısıtlamasının Firmaların Sermaye Yapısı Kararlarına Etkisinin İncelenmesi”. Vergi Raporu. Sayı 278. Kasım 2022. s.19.

19 Fazıl AYDIN vd., “Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşlerinde Finansman Gider Kısıtlaması Uygulaması ile İlgili Sorunlar ve Çözüm Önerileri”. Vergi Raporu. Sayı 275. Ağustos 2022. s.65.

20 Fazıl AYDIN vd., “Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşlerinde Finansman Gider Kısıtlaması Uygulaması ile İlgili Sorunlar ve Çözüm Önerileri”. Vergi Raporu. Sayı 275. Ağustos 2022. s.66.

350-358. Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Hakediş Bedelleri Hesabı

360. Ödenecek Vergi ve Fonlar Hesabı,

371. Dönem Karının Peşin Ödenen Vergi ve Diğer Yükümlülükleri Hesabı

372. Kıdem Tazminatı Karşılığı Hesabı

380. Gelecek Aylara Ait Gelirler Hesabı

Görüleceği üzere yabancı kaynak kısmının geniş tutulması örneğin tahakkuk eden kredi faiz giderlerinin, ödenecek vergi ve fonların yabancı kaynak tanımını çerçevesinde yabancı kaynak / öz kaynak oranında dikkate alınması bir başka ifade ile kısıtlama hesabındaki oranın pay kısmına etki eden ilave bir yabancı kaynak olarak değerlendirilmesi şirketlerin aleyhine bir durum yaratmaktadır.<sup>21</sup>

Konuya ilişkin, Kocaeli 2. Vergi Mahkemesi (2022/499 Esas, 2022/1633 sayılı<sup>22</sup> Karar) “320 Satıcılar Hesabı, 335 Personele Borçlar Hesabı, 360 Ödenecek Vergi ve Fonlar Hesabı, 361 Ödenecek Sosyal Güvenlik Kesintileri Hesabı, 370 Dönem Kârı Vergi ve Diğer Yasal Yükümlülük Karşılıkları Hesabı, 371 Dönem Kârının Pesin Ödenen Vergi Ve Diğer Yükümlülükleri Hesabı, 373 Maliyet Giderleri Karşılığı Hesabı, 381 Gider Tahakkukları Hesabı gibi finansman gideri oluşturmayan ve herhangi bir faiz, kur farkı, vade farkı gibi finansman giderine yol açmayan söz konusu hesapların finansman gider kısıtlamasına temel oluşturacak yabancı kaynaklar konusunda kanuna aykırı bir tanımlama getiren Tebliğe istinaden, finansman gider kısıtlaması tutarının hesabında, gerçekte finansman teminine ilişkin olmayan hesapların yabancı kaynak hesaplamasına dâhil edilmesinde

yasal isabet bulunmamaktadır.” şeklinde karar vermiştir.

Yukarıda yer alan mevzuat hükümleri, akademik görüşler ve yargı kararından da görüleceği üzere finansman gider kısıtlaması uygulamasında, kullanılan yabancı kaynak kavramının kapsamının daraltılması ve sadece finansal nitelikli borçlarla sınırlandırılması kanaatimizce daha doğru bir yaklaşım olacaktır. Öte yandan bu hususta yapılacak yeni bir düzenleme ile konu hakkında idare ile mükellefler arasında yaşanabilecek muhtemel ihtilafların da önüne geçilebilecektir.

## SONUÇ

6322 sayılı Kanun ile 1/1/2013 tarihinde yürürlüğe girmiş olan finansman gider kısıtlaması, 3/2/2021 tarih ve 3490 sayılı Cumhurbaşkanı Kararıyla oran belirlenerek 1/1/2021 tarihi itibarıyla uygulamaya başlanmıştır. Buna göre, yabancı kaynakları öz kaynaklarını aşan mükelleflerin, aşan kısım sınırlı olmak üzere (yatırımın maliyetine eklenenler hariç) kullanılan yabancı kaynaklara ilişkin faiz, komisyon, vade farkı, kar payı, kur farkı ve benzeri ödemelerinin %10' luk kısmının kurum kazancının tespitinde gider olarak indirimi mümkün olmayıp kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alınması gerekmektedir.

1/1/2013 tarihinde yürürlüğe konulan ancak uygulamaya 1/1/2021 tarihinde başlanan finansman gider kısıtlaması, uygulamaya girmesiyle birlikte birçok konuda tartışmalara sebep olmuştur. Mükelleflerin bir kısmı 1/1/2021 vergilendirme dönemini kapsayan geçici vergi ve yıllık kurumlar vergisi beyannamelerini ihtirazi kayıtla vererek konuyu vergi yargısına taşımışlardır.

21 Erhan BAYAR vd., “Finansman Gider Kısıtlaması Uygulamasına İlişkin Hukuki İhtilaflar ve Güncel Yargı Kararları”. Vergi Dünyası. Sayı 497. Ocak 2023. s.65.

22 Kocaeli 2. Vergi Mahkemesinin 2022/499 Esas, 2022/1633 sayılı Kararı



Yargıya intikal eden hususlara ilişkin, iki ayrı vergi mahkemesi, Cumhurbaşkan Kararının yayım tarihinden önce kullanılan kredilerin, finansman gider kısıtlaması kapsamına dâhil edilmesinin hukuki belirlilik ve kanunların geriye yürümezliği ilkelerine aykırı olduğu sebebiyle davacı şirket lehine karar verirken bir başka vergi mahkemesi ise benzer konuda ilgili düzenlemenin geçmişe yürütüldüğünden bahisle ihtirazi kayıtlarla verilen beyanname üzerine tahakkuk eden vergide hukuka aykırılık bulunmadığı sonucuna vararak tam tersi yönde karar açıklamış ve bu kararı Bölge İdare Mahkemesince de uygun bulunmuştur.

Düzenlemeye ilişkin dava konusu edilen diğer bir konu olan “yabancı kaynak” kavramının içeriği hakkında, vergi mahkemesince finansman gideri oluşturmayan ve herhangi bir faiz, kur farkı, vade farkı gibi finansman giderine yol açmayan, gerçekte finansman teminine ilişkin olmayan hesapların yabancı kaynak hesaplamasına dâhil edilmesinin hukuka aykırı olduğu belirtilmiştir.

Finansman gider kısıtlamasına yönelik yapılan düzenleme ile idare ile mükellefler arasında yaşanan ihtilafın yargı nezdinde de açıklığa kavuşturulamadığı görülmektedir. Düzenlemeye ilişkin dava konusu edilen hususlara yönelik uyuşmazlıkların sonuçlanması ve konu hakkında bir içtihat oluşmasının uzunca bir süre alacağı göz önüne alındığında, idarenin konu hakkında şimdiden yeni düzenlemeler yaparak yaşanan ihtilafı ve görüş ayrılıklarını gidermesi yerinde olacaktır. Zira oranın belirlendiği tarihten önce kullanılan krediler dolayısıyla katlanılan masraflar ile herhangi bir gider oluşturmayan yabancı kaynak kavramının açıklığa kavuşturulması, temel anayasal ilkeler bağlamında gereklidir.

## KAYNAKÇA

- 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu
- 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu
- 6322 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun
- 3/2/2021 Tarih ve 3490 Sayılı Cumhurbaşkan Kararı
- 18 Seri No’lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği
- 1 Sıra No’lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği
- Gelir İdaresi Başkanlığının 3/5/2021 tarih ve VUK-134/2021-2 Sayılı Sirküleri
- Anayasa Mahkemesinin 10/10/2013 tarih ve E.2013/83 K. 2013/116 Sayılı Kararı
- İzmir Bölge İdare Mahkemesi 2022/04/22 tarihli E.204/2022, K.578/2022 Sayılı Kararı
- İzmir 4. Vergi Mahkemesi 2022/1/12 Tarihli Ve E:1091/2021, K:24/2022 Sayılı Kararı
- Manisa Vergi Mahkemesinin 21/10/2022 Tarihli ve 2022/845, 2022/1214 Sayılı Kararı
- Antalya 1. Vergi Mahkemesinin 22/11/2022 Tarihli ve E.2022/365, K.2022/838 Sayılı Kararı
- Kocaeli 2. Vergi Mahkemesinin 2022/499 Esas, 2022/1633 Sayılı Kararı
- AYDIN Fazıl vd. “Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşlerinde Finansman Gider Kısıtlaması Uygulaması ile İlgili Sorunlar ve Çözüm Önerileri”. Vergi Raporu. Sayı 275. Ağustos 2022. s.66



BAYAR Erhan vd. “Finansman Gider Kısıtlaması Uygulamasına İlişkin Hukuki İhtilaflar ve Güncel Yargı Kararları”. Vergi Dünyası. Sayı 497. Ocak 2023. s.65

BOZDOĞAN Doğan ve İLK Elif “Vergilendirme Yetkisinin Bir Sınırlandırıcısı Olarak Hukuki Güvenlik İlkesi”. Journal Of International Management, Education and Economics Perspectives. Sayı 4(2). 2016.29-29.

KANDIR Serkan Yılmaz, YAKAR Soner “Finansman Gider Kısıtlaması Uygulamasının Firmaların Sermaye Yapısı Kararlarına Etkisinin İncelenmesi”. Vergi Raporu. Sayı 278. Kasım 2022. s.19.

KIZIL Erkan, “Finansman Gider Kısıtlamasının Uygulaması ve Konu Hakkında Düzenlenen Tebliğe Dair Eleştiriler”, Vergi Raporu Dergisi, Sayı:264, Eylül 2021, s.17.

YAZGAN Kemal Faruk, SALDANLI Arif “Finansman Gideri Kısıtlamasının Sermaye Yapısı Üzerine Etkileri”. İstanbul İktisat Dergisi. 2022/2. s.896.