

T.C.
HAZİNE VE MALİYE BAKANLIĞI
Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı
Gelir Kanunları Gelir Vergileri Grup Müdürlüğü

Sayı : 38418978-125[6-20/31-İ]-65115

Tarih : 23.02.2021

Konu : Kurum kazancının tespitinde gelir ve giderlerin hangi dönemde kaydedileceği hakkında.

İlgide kayıtlı özelge talep formunuzda; KİT kapsamında ... olarak faaliyet göstermekte iken, 6475 sayılı Kanun ile bu kapsamdan çıkıp ... tarihi itibarıyla ... olarak aynı faaliyetlerinizin yanında bankacılık ile ilgili aracılık işlemlerini de yürüttüğünüz, şirketinizin ... tarihinde ... Fonuna devredildiği, ... tarihli ve ... sayılı Cumhurbaşkanı Kararı ile hisselerinizin de tamamının ... Fonuna aktarıldığı ve şirketinizin kamu tüzel kişiliğini haiz bir yapıda olduğu ifade edilmiş olup,

-... Müdürlüğü (...) ile yaptığınız '... Hizmeti Alımı' sözleşmesinde "...muayene ve kabul işlemleri aylık olarak düzenlenecektir." ile "Teslim alınan işin muayene ve kabul işlemleri ... işin kabule elverişli şekilde teslim edildiği tarihten itibaren 25 iş günü içinde yapılarak kesin hesap raporu çıkarılır." ifadelerine yer verildiği,

-Bilgi Teknolojileri ve İletişim Kurumu ile imzaladığınız görev sözleşmesi kapsamında Evrensel Posta Hizmet Yükümlüsü sıfatı ile bu kapsamda tanımlanan yerleşim birimlerinde, şirket tarafından verilen "evrensel posta hizmetleri nedeniyle oluşan net maliyetin", Ulaştırma ve Altyapı Bakanlığınca belirlenen denetim şirketi tarafından denetlenerek rapor hazırlandığı ve ortaya çıkan tutarın, şirketinize bildirilerek şirket tarafından Bakanlık adına fatura düzenlendiği belirtilerek gerek ... Hizmeti Alımı' sözleşmesi gerekse evrensel posta hizmetinin net maliyeti nedeniyle, şirketinizce elde edilen gelirin hangi dönemde kurum kazancına dahil edileceği hususunda Başkanlığımız görüşü talep edilmektedir.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 6 ncı maddesinde; kurumlar vergisinin, mükelleflerin bir hesap dönemi içinde elde ettikleri safi kurum kazancı üzerinden hesaplanacağı ve safi kurum kazancının tespitinde 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun ticari kazanç hakkındaki hükümlerinin uygulanacağı hüküm altına alınmıştır.

Gelir Vergisi Kanununun "Bilanço Esasında Ticari Kazancın Tespiti" başlıklı 38 inci maddesinde ise; bilanço esasına göre ticari kazancın, teşebbüsteki öz sermayenin hesap dönemi sonunda ve başındaki değerleri arasındaki müspet fark olduğu, bu dönem zarfında sahip veya sahiplerce işletmeye ilave olunan değerlerin bu farktan indirileceği, işletmeden çekilen değerlerin ise farka ilave olunacağı, ticari kazancın bu suretle tespit edilmesi sırasında, Vergi Usul Kanununun değerlemeye ait hükümleri ile bu Kanunun 40 ve 41 inci maddeleri hükümlerine uyulacağı hükme bağlanmıştır.

Ticari kazancın tespitinde "tahakkuk esas ilkesi" ve "dönemsellik ilkesi" olmak üzere iki temel ilke geçerlidir. Tahakkuk esas ilkesinde, gelir veya giderin miktar ve mahiyet itibariyle kesinleşmiş olması, yani geliri veya gideri doğuran işlemin tekemmül etmesinin yanı sıra, miktarının ve işlemde kaynaklanan alacağın veya borcun ödeme şartlarının da belirlenmiş olması gereklidir. Bu esas dikkate alındığında bir gelir veya gider unsurunun, özel bir düzenleme bulunmadığı sürece, mahiyet ve tutar itibariyle kesinleştiği dönem kazancının tespitinde dikkate alınması gerekmektedir. Dönemsellik ilkesi ise, bu gelir veya giderin ilgili olduğu döneme intikalinin sağlanmasını ifade eder. Ayrıca "Dönemsellik" kavramı gereği işletmeler, gelir ve giderlerini tahakkuk esasına göre muhasebeleştirmek; hasılat, gelir ve zararlarını aynı döneme ait maliyet, gider ve zararlarla karşılaştırmak durumundadırlar. Bu ilke uyarınca gelir ve giderlerin ilgili oldukları dönemde kaydedilmesi gerekir.

Özelge talep formunuz ekinde yer alan ve ... ile yaptığımız "... Hizmeti Alımı" sözleşmesinin tetkikinden, sözleşmenin birim fiyat sözleşme olduğu, ... tarafından hazırlanmış cetvelde yer alan her bir iş kaleminin miktarıyla bu iş kalemleri için şirketinizce teklif edilen birim fiyatların çarpımı sonucu bulunan tutarların toplamı olan ... TL bedel üzerinden akdedildiği, sözleşme bedeline dahil olan giderler ile fiyat farkı ödenmesi ve hesaplanmasına ilişkin şartların bu sözleşmede belirlenmiş olduğu, muayene ve kabul işlemlerinin aylık olarak düzenleneceği, İdare tarafından teslim alınan işin muayene ve kabul işlemlerinin, işin kabule elverişli şekilde teslim edildiği tarihten itibaren 25 iş günü içinde yapılarak kesin hesap çıkarılacağı anlaşılmıştır.

Öte yandan, Hizmet İşleri Genel Şartnamesinin "Kesin hesap raporu" başlıklı 50 nci maddesinde;

“Kabul belgesinin düzenlenmesinden sonra en geç altmış (60) gün içerisinde, kabul komisyonu detaylı olarak, sözleşmeye uygun şekilde yapılmış olan bütün işlerin değerini gösteren tamamlayıcı dokümanla birlikte bir kesin hesap raporu düzenleyecektir. Kesin hesap raporu aşağıdaki asgari bilgileri içerecektir:

(a) İdare tarafından daha önce ödenmiş bulunan bütün meblağlar ve idarenin sözleşme ile hak kazandığı alacaklar indirildikten sonra, varsa idarenin yükleniciye borçlu kaldığı bakiye ile (b) Kesin hesapta yükleniciye ödenmesi gereken bir tutar öngörülmüşse bu tutar, kesin hesabın idareye iletilmesinden itibaren altmış (60) gün içerisinde idare tarafından yükleniciye ödenecektir. Ancak yukarıdaki (a) bendi gereğince çıkarılan hesap sonucunda yüklenicinin idareye borçlu bulunduğu anlaşılırsa, idare bir süre vererek bu miktarın ödenmesini yükleniciden talep eder. Yüklenicinin ödemede bulunmaması halinde, idarenin alacağı yüklenicinin teminatından kesilir.” açıklamalarına yer verilmiştir.

Bu hüküm ve açıklamalara göre, şirketinizin söz konusu taşımacılık faaliyetlerinden elde ettiği gelirlerin, taşımacılık hizmetinin tamamlandığı yani işin teslim edilerek hizmet sunumunun gerçekleştiği tarihte tahakkuk ettiğinin kabul edilmesi ve bu tarih itibarıyla da ilgili geçici vergi dönemi/yıllık dönem kurum kazancına dâhil edilmesi gerekmektedir. ... tarafından teslim alınan işe ilişkin olarak düzenlenen kesin hesap raporuna istinaden fark oluşması halinde ise bu farkın ortaya çıktığı dönem kurum kazancının tespitinde dikkate alınması gerekmektedir.

Öte yandan, 5369 sayılı Evrensel Hizmet Kanununun "Evrensel hizmetin net maliyeti" başlıklı 7 nci maddesinde, "Evrensel hizmetin net maliyeti; yükümlü işletmecinin, hizmetleri evrensel hizmet kapsamında karşılamadığı zaman ile evrensel hizmet yükümlüsü olarak karşıladığı zamanki net maliyetleri arasındaki fark esas alınarak hesaplanır. Ancak, evrensel hizmet net maliyetinin hesaplamasında, işletmecilerin evrensel hizmet yükümlüsü olması dolayısıyla elde edeceği diğer gelirler de göz önüne alınarak değerlendirme yapılır. Evrensel hizmet yükümlülüğünün getirdiği ilave maliyet yükünü ortaya çıkaracak bu hesaplama net maliyetler üzerinden yapılır...." hükmüne yer verilmiştir.

Evrensel Posta Hizmetleri Yönetmeliğinin "Net maliyetin hesaplanma usulü" başlıklı 12 nci maddesinin birinci ve ikinci fıkralarında;

- Evrensel posta hizmet yükümlülüğünün veya sağlayıcılığının getirdiği ilave maliyet yükünü ortaya çıkaran hesaplamanın net maliyet üzerinden yapılacağı,

- Evrensel posta hizmetinin net maliyetinin bu yönetmelikte belirlenen yerleşim birimlerinde sunulan evrensel posta hizmeti için hesaplanacağı ifade edilmiş olup aynı Yönetmeliğin "Net maliyetin bildirim" başlıklı 13 üncü maddesinde ise;

"(1) Evrensel posta hizmeti yükümlüsü veya sağlayıcısı her yıla ait evrensel posta hizmeti kapsamındaki hizmetleri karşılamasının net maliyetini Bakanlığa bildirir.

(2) Evrensel posta hizmeti yükümlüsü veya sağlayıcısı, sunduğu evrensel posta hizmetinin mevcut ve planlanmış alt yapısı, türleri, maliyetleri ve bu maliyetlerin toplam maliyet içindeki payı, evrensel posta hizmeti ile doğrudan ilişkilendirilebilen ortak ve genel maliyetler dahil dağılımı, uyguladığı tarifeler ve hizmet miktarları, elde ettiği gelirler, bu gelirlerin toplam gelirler içindeki dağılımı ve benzer hususlar ile ilgili bilgi ve belgeleri içeren bir önceki yıla ait yıllık raporu her yıl Haziran ayı sonuna kadar Bakanlığa teslim eder." açıklamaları yer almaktadır.

Buna göre, şirketinizce sunulan evrensel posta hizmetine ilişkin net maliyetin ilgili dönemler itibarıyla şirketinizce tespit edilebilmesi mümkün olduğundan, söz konusu hizmet sunulduğu dönemin geliri olacak ve bu dönem kurum kazancının dahil edilecektir. Ancak, Ulaştırma ve Altyapı Bakanlığınca hazırlanacak rapora istinaden şirketinize herhangi bir fark ödemesi yapılması halinde ise fark tutarın ödendiği dönemin geliri olarak değerlendirilmesi gerektiği tabiidir.

Bilgi edinilmesini rica ederim.