

Net maliyet esasına göre düzenlenen faturalarda ÖİV hesaplanıp hesaplanmayacağı ve sözleşme götürü bedelini aşan tutarların KV göre gider yazılıp yazılamayacağı hk.

Belge türü	Özelge
Kanun	GİDER VERGİLERİ KANUNU
Özelge no	64597866-185[39-2016]-19097
Tarih	07.09.2018

T.C.

GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI

BÜYÜK MÜKELLEFLER VERGİ DAİRESİ BAŞKANLIĞI

Mükellef Hizmetleri Grup Müdürlüğü

Sayı : 64597866-185[39-2016]-19097

07.09.2018

Konu : Net maliyet esasına göre düzenlenen faturalarda ÖİV hesaplanıp hesaplanmayacağı ve sözleşme götürü bedelini aşan tutarların KV göre gider yazılıp yazılamayacağı

İlgide kayıtlı özelge talep formunda şirketinizin T.C. Ulaştırma, Denizcilik ve Haberleşme Bakanlığı Haberleşme Genel Müdürlüğü ile "Mobil Kapsama Alanı Bulunmayan Yerleşim Yerlerinde Mobil Haberleşme Altyapısının Kurulması ve İşletilmesi Hizmeti Alımına Ait Sözleşme"yi .../.../...te imzaladığı, sözleşme konusunun mobil kapsama alanı bulunmayan yerleşim yerlerinde mobil haberleşme altyapısının kurulması ve işletilmesi olduğu, şirketinizin yüklenici sıfatıyla Ulaştırma, Denizcilik ve Haberleşme Bakanlığınca onaylanan iş programı çerçevesinde o yıl sonu itibariyle yaptığı yatırım, işletme ve bakım onarım giderleri ile elde edilen gelirlerin idareye arz edildiği, işin net maliyetinin sözleşme bedelinden düşük olması durumunda hesaplanan tutarın düzenleyeceğiniz yıllık faturalar karşılığında Bakanlıkça şirketinize ödeneceği, işin net maliyetinin sözleşme bedelinden fazla olması halinde ise

sözleşme bedelinden fazla ödeme yapılmayacağı, bu durumda söz konusu maliyet ve gider unsurlarının şirketiniz uhdesinde kalacağı belirtilerek,

- Bakanlığa düzenlenen söz konusu faturaların ve bu net maliyet hesabının dikkate alınabilmesi amacıyla Bakanlık adına kurulan şebekede altyapı kullanımından dolayı diğer GSM operatörlerine düzenlenen faturaların özel iletişim vergisi matrahına dahil olup olmadığı,

- Şirketinizin sözleşme kapsamında yapmak/katlanmak durumunda kaldığı ve sözleşmede belirlenen tavan götürü bedelin aşılması nedeni ile net maliyet olarak Bakanlığa yansıtmadığı maliyet ve giderlerin işin sonunda hak edişin belirlendiği dönemde Kurumlar Vergisi matrahında gider olarak kabul edilip edilemeyeceği

hususlarında Başkanlığımız görüşü sorulmaktadır.

Kamu hizmeti niteliğini haiz, ancak işletmeciler tarafından karşılanmasında mali güçlük bulunan evrensel hizmetin sağlanması, yürütülmesi ve elektronik haberleşme sektörü ile Kanun kapsamında belirlenen diğer alanlarda evrensel hizmet yükümlülüğünün yerine getirilmesine ilişkin usul ve esaslar 5369 sayılı Evrensel Hizmet Kanununda belirlenmiş olup, Kanunun Tanımlar başlıklı 2 nci maddesinde,

- Evrensel hizmet, Türkiye Cumhuriyeti sınırları içinde coğrafi konumlarından bağımsız olarak herkes tarafından erişilebilir, önceden belirlenmiş kalitede ve herkesin karşılayabileceği makul bir bedel karşılığında asgari standartlarda sunulacak olan, internet erişimi de dahil elektronik haberleşme hizmetleri ile bu Kanun kapsamında belirlenecek olan diğer hizmetler,

- Evrensel hizmet yükümlüsü, elektronik haberleşme sektöründe, ilgili mevzuatına göre Kurumca yetkilendirilmiş ve bu Kanun kapsamındaki hizmetleri sağlamakla yükümlü kılınan işletmeci,

- Evrensel hizmetin net maliyeti, bir işletmecinin, evrensel hizmet yükümlülüğünün gereklerini yerine getirmek için sağladığı durum ile hiç yükümlü olmasaydı içinde bulunacağı durum arasındaki net maliyet farkı,

- İşletmeci, ilgili mevzuatına göre Kurumca veya bu Kanun kapsamına alınmış hizmetler bakımından ilgili diğer mercilerce yetkilendirilmiş olan işletmeciler,

- Alt yapı, evrensel hizmetin sağlanmasını teminen hizmetin verilebilmesi için gerektiğinde öncelikle fiziki ortamın oluşturulmasına yönelik her türlü teçhizat, ekipman, bilgisayar, yazılım ve donanım

olarak tanımlanmıştır.

5369 sayılı Kanunun, yukarıda belirtilen hükümlerinin uygulanma usul ve esasları ise 29/6/2006 tarihli ve 26213 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan Evrensel Hizmet Gelirlerinin Tahsili ve Giderlerinin Yapılmasına İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelikte düzenlenmiştir.

Özelge talep formunuz ekinde yer alan, şirketiniz ile Ulaştırma, Denizcilik ve Haberleşme Bakanlığı Haberleşme Genel Müdürlüğü arasında imzalanan .../.../.... tarihli sözleşmenin incelenmesinden, sözleşme konusu işin, mobil kapsama alanı bulunmayan yerleşim yerlerinde mobil haberleşme altyapısının kurulması ve işletilmesi işi olduğu (md.), sözleşmenin toplam götürü bedelinin TL olduğu (md.), işin süresinin işe başlama tarihinden itibaren ... ay olduğu (md. ...), ödemelerin Yönetmelik hükümleri çerçevesince net maliyet esasına göre yapılacağı (md.), işin net maliyetinin sözleşme bedelinden az olması durumunda hesaplanan tutarın ödeneceği, işin net maliyetinin sözleşme bedelinden daha fazla olması halinde ise sözleşme bedelinden daha fazla ödeme yapılmayacağı (md.) anlaşılmaktadır.

Bu çerçevede, konu hakkında aşağıdaki açıklamaların yapılması uygun bulunmuştur.

1-) ÖZEL İLETİŞİM VERGİSİ YÖNÜNDEN

6802 sayılı Gider Vergileri Kanununun 39 uncu maddesinde;

- 406 sayılı Telgraf ve Telefon Kanunu uyarınca Bilgi Teknolojileri ve İletişim Kurumuyla (BTK) görev veya imtiyaz sözleşmesi imzalamak suretiyle veya 5809 sayılı Elektronik Haberleşme Kanunu uyarınca bu Kuruma bildirim yapılması veya bu Kurumca kullanım hakkı verilmesi yoluyla yetkilendirilen veya yetkilendirilmiş sayılan işletmecilerin her nevi mobil elektronik haberleşme işletmeciliği kapsamındaki (ön ödemeli hatlara yüklemeler için yapılan satışlar dahil) tesis, devir, nakil ve haberleşme hizmetlerinin; kablolu, kablosuz ve mobil internet servis sağlayıcılığı hizmetlerinin; radyo ve televizyon yayınlarının uydu platformu ve kablo ortamından iletilmesine ilişkin hizmetlerin ve diğer elektronik haberleşme hizmetlerinin özel iletişim vergisine tabi olduğu,

- Verginin mükellefinin birinci fıkrada sayılan işletmeciler olduğu,

- Verginin matrahının, katma değer vergisi matrahını oluşturan unsurlardan teşekkül edeceği,

- Bu verginin, katma değer vergisi matrahına dahil edilmeyeceği, gelir ve kurumlar vergisi uygulamasında gider kaydedilemeyeceği ve hiçbir vergiden mahsup edilmeyeceği

hüküm altına alınmıştır.

5809 sayılı Kanunun "Tanım ve Kısaltmalar" başlıklı 3 üncü maddesinde;

"... h) *Elektronik haberleşme: Elektriksel işaretlere dönüştürülebilen her türlü işaret, sembol, ses, görüntü ve verinin kablo, telsiz, optik, elektrik, manyetik, elektromanyetik, elektrokimyasal, elektromekanik ve diğer iletim sistemleri vasıtasıyla iletilmesi, gönderilmesi ve alınmasını,*

ı) *Elektronik haberleşme alt yapısı: Elektronik haberleşmenin, üzerinden veya aracılığıyla gerçekleştirildiği anahtarlama ekipmanları, donanım ve yazılımlar, terminaller ve hatlar da dahil olmak*

üzere her türlü şebeke birimlerini, ilgili tesisleri ve bunların bütünleyici parçalarını,

i) Elektronik haberleşme alt yapısı işletimi: İlgili alt yapıya ilişkin gerekli elektronik haberleşme tesislerinin kurulması, kurdurulması, kiralanması veya herhangi bir surette temin edilmesiyle bu tesisin diğer işletmecilerin veya talep eden gerçek veya tüzel kişilerin kullanımına sunulmasını,

j) Elektronik haberleşme hizmeti: Elektronik haberleşme tanımına giren faaliyetlerin bir kısmının veya tamamının hizmet olarak sunulmasını,

k) Elektronik haberleşme şebekesi: Bir veya daha fazla nokta arasında elektronik haberleşmeyi sağlamak için bu noktalar arası bağlantıyı teşkil eden anahtarlama ekipmanları ve hatlar da dahil olmak üzere her türlü işletim sistemleri ağını,

...

z) İşletmeci: Yetkilendirme çerçevesinde elektronik haberleşme hizmeti sunan ve/veya elektronik haberleşme şebekesi sağlayan ve alt yapısını işleten şirketi,

...

ccc) Yetkilendirme: Elektronik haberleşme hizmetlerinin sunulması ve/veya elektronik haberleşme şebekesi sağlanmasını teminen şirketlerin, Kurum nezdinde kayıtlanmasını veya kayıtlanmasıyla birlikte bu şirketlere elektronik haberleşme hizmetlerine özel, belirli hak ve yükümlülükler verilmesini,

... ifade eder."

hükümleri yer almaktadır.

Şirketiniz ile Ulaştırma, Denizcilik ve Haberleşme Bakanlığı arasında imzalanan bahse konu, "Mobil Kapsama Alanı Bulunmayan Yerleşim Yerlerinde Mobil Haberleşme Altyapısının Kurulması ve İşletilmesi Hizmeti Alımına Ait Sözleşme"nin ... inci maddesinde sözleşme konusu işin mobil kapsama alanı bulunmayan yerleşim yerlerinde mobil haberleşme altyapısının kurulması ve işletilmesi işi olduğu; ... nci maddesinde sözleşme konusu hizmete ait KDV'nin sözleşme bedeline dahil olmadığı, İdare tarafından yükleniciye ödeneceği düzenlenmiştir.

Öte yandan, BTK'dan alınan .../.../.... tarih ve sayılı yazıda, evrensel hizmet projeleri kapsamında kurulan altyapı ve sunulan hizmetin, teknik açıdan 5809 sayılı Kanun çerçevesinde tanımlanan elektronik haberleşme hizmeti ile aynı kapsamda olduğu belirtilmiştir.

Yukarıda yapılan açıklamalar çerçevesinde, 5369 sayılı Kanun uyarınca sadece elektronik haberleşme sektöründe ilgili mevzuatına göre BTK tarafından yetkilendirilen ve bu Kanun kapsamındaki hizmetleri sağlamakla yükümlü kılınan işletmeciler tarafından evrensel hizmet yükümlüsü sıfatıyla verilebilen ve elektronik haberleşme hizmeti kapsamında değerlendirilen hizmetler dolayısıyla alınan tüm bedeller özel

iletişim vergisine tabidir. Buna göre, bahse konu sözleşme kapsamında şirketiniz tarafından kurulan mobil haberleşme şebekesi ile Ulaştırma, Denizcilik ve Haberleşme Bakanlığına ve diğer GSM operatörlerine verilen hizmetlere (altyapı kurulum, işletme ve bakım onarım hizmetleri dahil) ilişkin düzenlenen faturalarda özel iletişim vergisi hesaplanması gerekmektedir.

2-) KURUMLAR VERGİSİ YÖNÜNDEN

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 6 ncı maddesinin 1 inci fıkrasında kurumlar vergisinin, mükelleflerin bir hesap dönemi içinde elde ettikleri safi kurum kazancı üzerinden hesaplanacağı belirtilmiş; aynı maddenin ikinci fıkrasında da safi kurum kazancının tespitinde Gelir Vergisi Kanununun ticari kazanç hakkındaki hükümlerinin uygulanacağı hükme bağlanmıştır.

Bu hüküm uyarınca, safi kurum kazancının tespit edilmesinde Kurumlar Vergisi Kanununun 8 inci maddesi yanında Gelir Vergisi Kanununun 40 ıncı maddesinde yer alan giderler indirilebilecektir.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 40 ıncı maddesinde, safi kazancın tespit edilmesinde indirilecek giderler sayılmış olup, aynı maddenin birinci fıkrasının (1) numaralı bendinde, ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için yapılan genel giderlerin safi kazancın tespitinde gider olarak indirileceği hükmüne yer verilmiştir.

Bir giderin kazancın elde edilmesi ve idamesi ile ilgili olduğunun kabul  için; işin mahiyeti ve genişliği ile uygun olması, giderle kazancın elde edilmesi ve idamesi arasında illiyet bağının bulunması, giderlerin keyfi olmaması, dolayısıyla kazancın elde edilmesi için mecburi olarak yapılması, yapılan gider karşılığında gayrimaddi bir kıymet iktisap edilmemiş olması ve Vergi Usul Kanununa göre tevsik edici belgelere dayandırılması gerekmektedir.

Diğer taraftan, ticari kazancın tespitinde "dönemsellik ilkesi" ile "tahakkuk esası ilkesi" olmak üzere iki temel ilke geçerlidir. Tahakkuk esası ilkesinde, gelir veya giderin miktar ve mahiyet itibariyle kesinleşmiş olması, dolayısıyla geliri veya gideri doğuran işlemin tekemmül etmesinin yanı sıra, miktarının ve işlemden 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 dönemin kazancının tespitinde dikkate alınması gerekmektedir. Dönemsellik ilkesi ise bu gelir veya giderin ilgili olduğu döneme intikalinin sağlanmasıdır.

Buna göre, evrensel hizmet mevzuatı ve bahse konu sözleşme gereği mobil kapsama alanı bulunmayan yerleşim yerlerinde mobil haberleşme altyapısının kurulması ve işletilmesi hizmeti işini üstlenen şirketinizin, sözleşme süresi sonunda Ulaştırma, Denizcilik ve Haberleşme Bakanlığına devredilecek mobil haberleşme altyapısı için katlandığı, sözleşme tavan götürü bedelinden yüksek olan maliyet tutarının, kurum kazancının tespitinde dikkate alınması mümkün bulunmaktadır.

Bilgi edinilmesini rica ederim.

(*) Bu Özelge 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 413.maddesine dayanılarak verilmiştir.

(**) İnceleme, yargı ya da uzlaşmada olduğu halde bu konuya ilişkin olarak yanlış bilgi verilmiş ise bu özelge geçersizdir.

(***) Talebiniz üzerine tayin edilmiş olan bu özelgeye uygun işlem yapmanız hâlinde, bu fiilleriniz dolayısıyla vergi tarh edilmesi icap ederse, tarafınıza vergi cezası kesilmeyecek ve tarh edilen vergi için gecikme faizi hesaplanmayacaktır.

Bu metin Mevzuat Bankası (mevzuat.vergibulustayi.com) aracılığıyla gib.gov.tr arşivinden alınmıştır. Resmî işlemlerde Resmî Gazete metni esastır. — 18.09.2026