

# Yeni Gelir İdaresi Özelgeleri (2018/7)

## Özet

*Vergi uygulamalarıyla ilgili olarak son dönemde verilen bazı özelgeler.*

### **1. Kurumlar Vergisi Kanunu**

#### **Hidroelektrik kaynak katkı payı ödemesi ne zaman gider yazılır?**

(02.04.2018 tarih ve 53937 sayılı özelge)

Elektrik Piyasası Kanunu'nun 29. maddesinde, hidrolik kaynaklar için üretim lisansı almak maksadı ile su kullanım hakkı anlaşması imzalamak üzere yapılan başvurulara, su kullanım hakkı anlaşması imzalanacak tüzel kişiyi belirlemeye DSİ'nin yetkili olduğu, hidroelektrik kaynak katkı payı bedelinin her yıl ocak ayı sonuna kadar DSİ'nin bütçesine gelir kaydedilmek üzere ödeneceği hükme bağlanmıştır.

Her ne kadar yıl içerisinde üretilen elektrik enerjisinin kilovatsaati şirket tarafından hesaplanabiliyor ise de, üretilen bu enerjiden yola çıkılmak suretiyle DSİ tarafından yıllık olarak hesaplanan su kullanım bedeli, Şirkete bildirdiği tarihte mahiyet ve tutar itibarıyla kesinleştiğinden, bu tarihin içinde bulunduğu hesap dönemi itibarıyla kurum kazancının tespitinde dikkate alınması gerekmektedir.

#### **İlişkili kişilerden yapılan mal ve hizmet alımları dolayısıyla oluşan vade farkları örtülü sermaye kapsamında değerlendirilir mi?**

(08.03.2018 tarih ve 102776 sayılı özelge)

İlişkili kişiden yapılan mal ve hizmet alımlarına ilişkin olan ve normal ödeme vadeleri geçen borç tutarlarının (ve bunlara ilişkin hesaplanan vade farkı ve kur farkı tutarlarının) örtülü sermayenin varlığının tespitinde dikkate alınması ve bu şekilde hesaplanan örtülü sermaye tutarına isabet eden vade farklarının tespit edilerek örtülü sermaye üzerinden ödenen faiz olarak kabul edilmesi gerekmektedir.

Diğer taraftan, Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 12. maddesi çerçevesinde örtülü sermaye üzerinden ödenen veya hesaplanan faiz, kur farkı ve benzeri giderlerin kurum kazancının tespitinde indirim konusu yapılması mümkün bulunmamaktadır.

#### **dağıtılacak tutarlar üzerinden vergi tevkifatı yapılması gerekir mi?**

(12.03.2018 tarih ve 248254 sayılı özelge)

Özelge talep formunda;

- Şirketin sosyal sorumluluk faaliyetleri kapsamında çeşitli kamu kurumları, okullar, dernekler ve vakıflara aynı ve nakdi bağış yaptığı,
- Şirketin genel kurul toplantısında, 2016 yılına ait dönem karından kanun ve ana sözleşme gereği yasal miktarlar ayrıldıktan sonra dağıtılabilecek net karın azami %10'unun bağış ve yardım olarak dağıtılmasına karar verildiği,
- Bu karara göre, 2017 yılında gerçekleştirilen bağış ve yardımların bir kısmının kurum kazancı ile ilişkilendirilmeksizin "570. Geçmiş Yıl Karları" hesabında takip edilen 2016 yılı karına mahsup edileceği

belirtilerek, 2016 yılı karından bağış ve yardım olarak dağıtılacak tutarlar üzerinden vergi tevkifatı yapılmayacağı sorulmuştur.

"570. Geçmiş Yıl Karları" hesabında takip edilen kar

**Bağış ve yardım olarak**

paylarının, bağış yoluyla veya her ne adla olursa olsun işletmeden çekilmesi halinde, kar dağıtımının yapıldığı tarihteki ortakların hukuki kişiliğine göre kar payı dağıtımına bağlı stopaja tabi tutulması gerekmektedir. Ayrıca bu tutarların, kurum kazancının tespitinde gider veya indirim olarak dikkate alınması mümkün değildir.

### **Kısmi bölünme nedeniyle geçmiş yıl kârlarının azaltımında kar dağıtımına bağlı tevkifat yapılması gerekir mi?**

(16.03.2018 tarih ve 268217 sayılı özelge)

Kısmi bölünme sonucunda kurulacak şirketin hisselerinin ortaklara verilmesi ve Şirketin ödenmiş sermayesinin yeterli düzeyde olmaması nedeniyle sermaye azaltımına gidilmeyip dağıtılmamış geçmiş yıl karlarının azaltılması durumunda bu işlem kar dağıtımı olarak değerlendirilecek ve bu şekilde gerçekleştirilen bölünme işlemi ise kısmi bölünme olarak değerlendirilmeyecek olup bu işlem dolayısıyla Şirketin bünyesinde doğan kazanç hesaplanarak kurumlar vergisine tabi tutulacaktır. Buna göre, kurulacak şirketin hisselerinin ortaklara verilmesi halinde, aktife kayıtlı taşınmazların devri nedeniyle hesaplanarak kurumlar vergisine tabi tutulan kazanç ile azaltılan geçmiş yıl karları üzerinden ortakların hukuki statüsüne göre kar dağıtımına bağlı vergi kesintisi yapılması gerekecektir.

Bununla birlikte, sermaye azaltımının Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5. maddesinin birinci fıkrasının (e) bendi kapsamında istisna edilen kazançtan (beş yıllık süre içinde) karşılanması halinde,

istisna kazanç işletmeden çekilmiş sayılacağından, istisna dolayısıyla zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler ziyaa uğramış sayılarak Vergi Usul Kanunu uyarınca vergi ziyai cezası ve gecikme faizi ile birlikte şirketten tahsil edilecek ve kar dağıtımı hükümleri çerçevesinde ortakların statüsüne göre vergi kesintisi yapılacaktır.

### **Üretim tesisinin parçası olan taşınmazlar kısmi bölünmeye konu edilebilir mi?**

(16.03.2018 tarih ve 268217 sayılı özelge)

Kısmi bölünme sonucu şirketlerin faaliyetine devam etmesi esas olup, üretim ve hizmet işletmeleri ile fiziki veya teknik bütünlük arz eden ve bu işletmelerden ayrılması mümkün olmayan taşınmazların işletmeden ayrı olarak kısmi bölünmeye konu edilmesi mümkün değildir. Bu nedenle, mevcut üretim faaliyetlerinin yürütüldüğü fabrika binasının üretim işletmesinden ayrı olarak kısmi bölünmeye konu edilmesi mümkün bulunmamaktadır. Dolayısıyla, fabrika binasının üretim işletmesinden ayrı olarak mevcut veya yeni kurulacak bir sermaye şirketine sermaye olarak konulmasından kaynaklanan kazanç hesaplanacak ve şirketin kurum kazancına dahil edilerek kurumlar vergisine tabi tutulacaktır.

Ancak, 2 adet ofisin, herhangi bir şekilde şirket bünyesinde üretim ve hizmet işletmeleri ile fiziki veya teknik bakımdan bir bütünlük arz etmemeleri veya şirkete ait tek üretim işletmesi halinde olmamaları kaydıyla, hizmet işletmesi niteliğini haiz olmaksızın devri suretiyle kısmi bölünmeye konu edilmesi mümkündür.

### **Yasal zorunluluktan kaynaklanan bir nedenle sermaye azaltımı yapılması halinde vergileme durumu ne olur?**

(16.03.2018 tarih ve 268414 sayılı özelge)

Sermaye azaltımının ortaklar tarafından nakden veya aynen yapılan ödemelerden kaynaklanması halinde, ortakların esas olarak işletmeye koydukları sermayeyi Türk Ticaret Kanunu hükümleri çerçevesinde geri almış olmaları nedeniyle mükellefiyet statüsüne bakılmaksızın vergilendirme işlemi yapılmayacaktır. Yapılacak olan sermaye azaltımında da öncelikle daha önce sermayeye eklenmiş olan enflasyon düzeltme farklarının ve geçmiş yıl kârlarının işletmeden çekildiğinin kabulü gerekmekte olup azaltılan sermaye tutarı, enflasyon düzeltmesi olumlu farkları ve geçmiş yıl kârları toplam tutarından fazla ise fazlalığın şirket ortakları tarafından nakit olarak konulan sermayeden kaynaklandığı kabul edilecektir.

Sermaye Piyasası Mevzuatı uyarınca şirket paylarının halka arz edilebilmesi ve kayıtlı sermaye sistemine geçilmesi amacıyla SPK'ya yapılan başvuru neticesinde, cari dönem bitmeden geçmiş yıl kârlarının sermayeye ilave edilmesine SPK tarafından itiraz edilmesi nedeniyle sermaye artırımının işleminin mevzuata uygun hale getirilmesi için gerçekleştirilen eş zamanlı sermaye azaltımı ve artırımının işleminin, yasal zorunluluktan kaynaklanması halinde, bu şekilde gerçekleşen sermaye azaltımı işlemi, işletmeden çekiş olarak değerlendirilmeyecek ve vergilendirmeye tabi tutulmayacaktır.

### **Teşvik belgeli yatırımı olan**

**şirket, yıllara sari inşaat işinden elde ettiği kazançta, diğer gelir olarak indirimli oranı uygulayabilir mi?**

(04.04.2018 tarih ve 8068 sayılı özelge)

Geçici ve kesin kabul usulüne tabi işlerde geçici kabul tutanağının idarece onaylandığı tarihin, geçici ve kesin kabul usulüne tabi olmayan işlerde ise işin fiilen tamamlandığı veya bırakıldığı tarihin işin bitim tarihi olarak kabul edilmesi, bu işle ilgili kâr veya zararın bitim tarihi itibarıyla tespit edilmesi ve tamamının işin bittiği yılın geliri olarak beyan edilmesi gerekmektedir.

Bu açıklamalar çerçevesinde, yıllara sari inşaat ve onarma işinin, 2012/3305 sayılı BKK kapsamında alınan yatırım teşvik belgesine konu komple yeni yatırımın yatırım döneminde tamamlanması ve diğer şartların da sağlanması kaydıyla, bu yıllara sari inşaat ve onarma işinden elde edilen kazancın ilgili dönemde anılan yatırım teşvik belgesi kapsamında "diğer faaliyetlerden elde edilen kazanç" olarak değerlendirilerek indirimli kurumlar vergisi tabi tutulması mümkün bulunmaktadır.

**Bankada, şube ve idari bina olarak kullanılan taşınmazlar kısmi bölünmeye konu olabilir mi?**

(11.04.2018 tarih ve 8802 sayılı özelge)

Özelge talep formunda, Bankanın aktifinde hem bankacılık faaliyetinde kullandığı hem de bankacılık mevzuatına göre elinden çıkarmak durumunda olduğu taşınmazların bulunduğu; bu taşınmazların, şube ve idari binalar olarak bankacılık faaliyetlerinde kullanıldığı,

mevzuatın yanı sıra teknolojik gelişmelere paralel olarak değişen iş yapış biçimleri ve iş stratejileri (mobil bankacılık, dijital bankacılık vb.) nedeniyle daha etkin ve verimli çalışılması ve bankaya finansal kaynak sağlanması amacıyla, BDDK'dan gerekli izin alınarak halka açık gayrimenkul yatırım ortaklığı kurulmasına ve sahip olunan taşınmaz portföyünün bir kısmının Bankaya ait olan gayrimenkul yatırım ortaklığına kısmi bölünme yoluyla aynı sermaye olarak konulmasına karar verildiği, ayrıca bankacılık faaliyetinde kullanılmak üzere taşınmaz ihtiyacına göre tekrar gayrimenkul yatırım ortaklığından kiralanacağı belirtilmiş olup, şube ve idari bina olarak bankacılık faaliyetinde kullanılan 282 adet taşınmazın bir kısmının kısmi bölünmeye konu edilip edilemeyeceği, bu taşınmaz devrinin hizmet işletmesi devri olarak değerlendirilip değerlendirilemeyeceği hususunda görüş talep edilmektedir.

Kısmi bölünme müessesesinin temel amacı, şirketlerin yeniden yapılanma yoluyla verimlilik ve kârlılıklarını artırmalarına imkân sağlamak olup, bir üretim veya hizmet işletmesinin parça parça elden çıkarılması sonucunu doğuracak şekilde yapılan devirlerin kısmi bölünme kapsamında değerlendirilmesi mümkün değildir.

Buna göre, bankanın şube ve idari bina olarak bankacılık faaliyetlerinde kullandığı taşınmazların bir kısmının veya tamamının bankacılık faaliyetinden ayrı olarak başka bir tam mükellef sermaye şirketine aynı sermaye olarak konulmasının Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 19. maddesi hükümleri kapsamında kısmi bölünme olarak

değerlendirilmesi mümkün bulunmamaktadır.

**Müşteri araçları için ödenen HGS tutarları gider yazılabilir mi?**

(22.04.2018 tarih ve 9661 sayılı özelge)

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

Buna göre, bazı müşterilerin aktifinde yer alan ve şirket faaliyetlerinde kullanılmayan araçlara ilişkin olarak ödenen HGS bedellerinin kurum kazancınızın tespitinde gider olarak dikkate alınması mümkün bulunmamaktadır.

Ancak, müşterilerin araçlarına ait olan ve şirket tarafından ödenen HGS bedellerinin müşterilere yansıtılması amacıyla düzenlenen faturada yer alan tutarın kazancın tespitinde gelir olarak dikkate alınması durumunda, müşterilere yansıtılan söz konusu tutarların kurum kazancınızın tespitinde gider olarak dikkate alınabilmesi mümkündür.

Mükellefler tarafından yapılan HGS ödemelerinde bankalar tarafından düzenlenen dekontların tevsik edici belge olarak kullanılması Maliye Bakanlığınca kabul edilmektedir.

**6736 sayılı Kanun kapsamında kayda alınan**

**emtiyalar için ayrılan karşılığın ortaklara dağıtılması ve ortak şirketin de kendi gerçek kişi ortaklarına dağıtması durumunda vergisel bir yükümlülük doğar mı?**

(02.05.2018 tarih ve 427752 sayılı özelge)

İşletmesinde mevcut olduğu halde kayıtlarında yer almayan emtiayı 6736 sayılı Kanun'un 6. maddesi hükümleri kapsamında beyan eden şirketin, söz konusu emtia için özel karşılık hesabında izlediği tutarlar sermayenin unsuru sayılacağından, özel karşılık hesabına kaydedilen bu tutarların ortağı olan Şirkete dağıtılması halinde vergi kesintisi yapılmayacak ve söz konusu ödeme kâr payını alan Şirket tarafından da kurum kazancına dahil edilmeyecektir.

Öte yandan, kâr payını alan Şirkete aktarılan bu tutarların gerçek kişi ortaklara dağıtılması durumunda da gelir vergisi kesintisi yapılmayacaktır.

**KDV iadesi tutarının fazla alındığı gerekçesiyle yapılan tarhiyat vergi indirimini ortadan kaldırır mı?**

(10.05.2018 tarih ve 2014105 sayılı özelge)

Bağlı olunan Vergi Dairesi Müdürlüğünün 2013 yılı indirimli orana tabi KDV iadesi tutarlarını fazla ve yersiz olarak iade alındığı yönündeki tespiti üzerine, anılan Müdürlük tarafından şirket adına yapılan tarhiyatların, Gelir Vergisi Kanunu'nun mükerrer 121. maddesinde belirtilen indirimin hesaplanacağı beyannamenin ait olduğu yıl ile bu yıldan önceki son iki yıl (2015-2016-2017) içerisinde (10.05.2017 tarihinde) yapılmış olması ve kesinleşmiş yargı kararlarıyla veya Vergi Usul Kanunu'nun

uzlaşma ya da düzeltme hükümlerine göre tamamen ortadan kaldırılmayıp, uzlaşmaya gidilmek suretiyle ödenmiş olması nedeniyle, anılan Kanun maddesinde belirtilen % 5 kurumlar vergisi indiriminden yararlanılması mümkün bulunmamaktadır.

**Kısmi bölünmede, yeni şirketin hisselerinin ortaklara payları oranında verilmemesi mümkün müdür?**

(11.05.2018 tarih ve 4019 sayılı özelge)

Dilekçe ve eklerinden, iki tam yıldan uzun bir süre şirket aktifinde yer alan iştirak hisselerinin başka bir şirkete kısmi bölünme yoluyla devredileceği ve bütün ortaklara hisseleri oranında pay verilmeden, belirlenecek kıstaslara göre şirketlerin hisselerinin dağıtılacağı ve yeniden yapılandırılacağı anlaşılmaktadır.

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 19. maddesinin üçüncü fıkrasının (b) bendinde yer alan kısmi bölünme işleminin amacının; dilekçede açıklandığı şekilde yapılacak işlem sonucunda, şirketlerin belirli kıstaslara göre hisselerinin paylaşılması ve ortaklık yapısının değiştirilmesi olmadığı açıktır.

Şirket aktifinde iki tam yıldan uzun süre bulunan iştirak hisselerinin başka bir şirkete devredilmesi sonucu elde edilen hisse senetlerinin, ortakların şirketteki sermaye payları dikkate alınmaksızın belirli kıstaslara göre ortakların sadece bir kısmına verilmesi ve bir kısım ortakların şirket ortaklığından ayrılması suretiyle gerçekleştirilecek işlemin kısmi bölünme olarak değerlendirilmesi mümkün bulunmamaktadır. Kurulacak

yeni şirketin hisselerinden ortaklara şirketteki hisseleri oranında pay verilmesi durumunda ise yapılacak işlem kısmi bölünme hükümlerine uygundur.

**2. Katma Değer Vergisi Kanunu**

**Müşteri araçları için ödenen HGS'ye ödenen tutarların KDV'si indirim konusu yapılabilir mi?**

(22.04.2018 tarih ve 9661 sayılı özelge)

Özelge talep formu ve eklerinin incelenmesinden, Şirketle PTT arasında imzalanan Kurumsal Filo Yönetimi Projesi Protokolünde Şirket tarafından HGS ürünlerinin satışlarının ne şekilde yapılacağına dair esasların belirlendiği, anılan protokolün 5/b maddesinde, Şirketin PTT'den aldığı HGS ürünlerini en fazla 1 TL komisyon ile satabileceği, 8/c maddesinde ise PTT'nin Şirket HGS ürünleri ile ücretlendirme noktalarından yapılan Hızlı Geçiş Sistemi Bilgisayar Merkezinden geçiş tutarı üzerinden % 2 (KDV Hariç) oranında Şirketten komisyon alacağı anlaşılmaktadır.

Buna göre;

- Müşterilerin araçlarına ait HGS bedellerinin müşterilere yansıtılması amacıyla düzenlenen faturalarda köprü geçiş hizmetleri dikkate alınarak (yap-işlet-devret yöntemi ile işletilen köprüler ve denizaltı karayolu tünelleri için %8, diğerleri için %18) KDV hesaplanması gerekmektedir.
- Yansıtılan tutarlar dışında bir bedel tahsil edilmesi halinde ise söz konusu bedel üzerinden genel oranda (%18) KDV hesaplanacaktır.
- Müşterilerin araçlarına ait

HGS bedellerinin müşterilere yansıtılması amacıyla sunulan hizmet karşılığı ödenen HGS bedellerine ilişkin KDV tutarının indirim konusu yapılması mümkün bulunmaktadır.

### 3. Harçlar Kanunu

#### Yatırım teşvik belgesi kapsamında yaptırılacak bina inşaatı için yapılacak cins değişikliği işlemi tapu harcından istisna mıdır?

(22.01.2018 tarih ve 3 sayılı özelge)

Harçlar Kanunu'nun 123. Maddesinin beşinci fıkrasında, yatırım teşvik belgesi kapsamında sabit kıymet yatırımlarının imal ve inşasına yönelik düzenlenen sözleşmeler, taahhütnameler, teminatlar ve bu mahiyetteki kâğıtlar harçlardan müstesna tutulmuş olup sabit kıymet yatırımlarına ilişkin olarak yapılacak cins değişikliği işlemlerinin tapu harcından istisna olacağına ilişkin bir hükme yer verilmemiştir.

Bu çerçevede, yatırım teşvik belgesi kapsamında yaptırılacak

olan eğitim hizmet binası inşaatı için Tapu Müdürlüğünde yapılacak cins değişikliği işlemi Harçlar Kanunu'nun 123. maddesi kapsamında bulunmadığından, söz konusu işleme tapu harcı istisnası uygulanması mümkün değildir.

**Yukarıda özetlenen özelgeler ile diğer çok sayıda özelgenin tam metnine [www.gelirler.gov.tr](http://www.gelirler.gov.tr) internet adresinin mevzuat bölümünden ulaşabilirsiniz.**

***Bu bülten hakkında daha detaylı bilgi almak için aşağıdaki kişilerle temasa geçebilirsiniz.***

Saygılarımızla,

**Recep Biyik**

Mevzuat Eğitim ve Araştırma Başkanı

Email: [recep.biyik@pwc.com](mailto:recep.biyik@pwc.com)



© 2018 PwC Türkiye. Tüm hakları saklıdır. Bu belgede PwC ifadesi, PwC ağı veya PwC ağına üyesi olan bağımsız ve farklı tüzel kişiliklerden oluşan PwC Türkiye'yi ifade etmektedir. Daha detaylı bilgi için [www.pwc.com/structure](http://www.pwc.com/structure) adresini ziyaret edebilirsiniz.

Bu içerik sadece genel bilgi verme amacı taşır ve profesyonel danışmanlardan alınacak hizmetin yerine geçmez.