

Sosyal tesislerin üyeler dışında kullanılması durumunda kurumlar vergisi muafiyeti hk.

Belge türü	Özelge
Kanun	KURUMLAR VERGİSİ KANUNU
Özelge no	38418978-2009-KVK-2-16/-836
Tarih	14.08.2012

T.C.

GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI

ANKARA VERGİ DAİRESİ BAŞKANLIĞI

Mükellef Hizmetleri Gelir Vergileri Grup Müdürlüğü

Sayı : 38418978-2009-KVK-2-16/-836

14/08/2012

Konu : Sosyal tesislerin üyeler dışında kullanılması durumunda kurumlar vergisi muafiyeti

İlgide kayıtlı yazınızda, 4357 sayılı Kanuna göre kurulan ve kamu tüzel kişiliğine sahip Sandığınızda bağlı sosyal tesislerde üyelerin konaklama ve yemek ihtiyaçlarının karşılandığı, üyelerin yanında kamu kurum ve kuruluşlarında çalışan kamu personelinin de konaklama ve yemek ihtiyaçlarının karşılanması yönünde talepler bulunduğu belirtilerek üyeleriniz dışında kamu kurum ve kuruluşlarında çalışan kamu personelinin sosyal tesislerden faydalanması halinde kurumlar vergisi ve katma değer vergisi yönünden vergi mükellefiyetinin doğup doğmayacağı hususlarında Başkanlığımız görüşü talep edilmektedir.

KURUMLAR VERGİSİ YÖNÜNDEN

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 1 inci maddesinin birinci fıkrasının (c) bendi ile iktisadi kamu kuruluşları, (ç) bendi ile de dernek veya vakıflara ait iktisadi işletmeler vergi mükellefiyeti kapsamına alınmış olup aynı Kanunun 2 nci maddesinin üçüncü fıkrasında da Devlete, il özel idarelerine, belediyelere ve diğer kamu kuruluşlarına ait ve tabi olup faaliyetleri devamlı bulunan sermaye şirketi ve kooperatif statüsünde bulunmayan ticari, sınai ve zirai işletmelerin iktisadi kamu kuruluşu olduğu; aynı maddenin altıncı fıkrasında ise bunların kazanç gayesi gütmemelerinin, faaliyetlerinin kanunla tevdi edilmiş görevler arasında bulunmasının, tüzel kişiliklerinin olmamasının, müstakil muhasebeleri ve kendilerine tahsis edilmiş sermayelerinin veya işyerlerinin bulunmamasının mükellefiyetlerine tesir etmeyeceği; mal ve hizmet bedelinin sadece maliyeti karşılayacak kadar olması, kar elde edilmemesi veya karın kuruluş amaçlarına tahsis edilmesinin bunların iktisadilik niteliğini değiştirmeyeceği hüküm altına alınmıştır.

Anılan Kanununun uygulanmasına ilişkin açıklamalar içeren 1 seri no.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin (2.3.1.) bölümünde iktisadi kamu kuruluşunun ticari, sınai veya zirai bir işletme oluşturup oluşturmadığı hususunda, Tebliğin (2.4.) bölümünde yapılan açıklamaların dikkate alınması gerektiği belirtilmiştir.

Söz konusu Tebliğin (2.4.) bölümünde ise iktisadi işletmenin belirlenmesinde işletmenin belirgin özelliğinin bağlılık, devamlılık ve faaliyetin ticari, sınai veya zirai bir mahiyet arz etmesinin, diğer bir anlatımla iktisadi işletmenin unsurlarının ticari faaliyetin de temel özelliklerinden olan, bir organizasyona bağlı olarak piyasa ekonomisi içerisinde bedel karşılığı mal alım-satımı, imalatı ya da hizmet ifaları gibi faaliyetler olduğu, kanunun bu gibi halleri tek tek saymak yerine, dernek veya vakıf tarafından piyasa ekonomisi içerisinde icra edilen tüm iktisadi faaliyetleri kapsamına aldığı, satılan mal veya hizmete ait bedelin sadece maliyeti karşılayacak kadar olmasının, kar edilmemesinin, karın kuruluş amaçlarına tahsis edilmesinin bunların iktisadi işletme olma vasfını değiştirmeyeceği, 6. bölümünde de safi kurum kazancının tespitinde Gelir Vergisi Kanununun ticari kazanç hakkındaki hükümlerinin uygulanacağı belirtilmiştir.

Diğer taraftan, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 37 inci maddesinin birinci fıkrasında, her türlü ticari ve sınai faaliyetten doğan kazançların ticari kazanç olduğu hükme bağlanmıştır.

Ticari faaliyet, bir tür emek-sermaye organizasyonuna dayanmakta olup kazanç sağlama niyet ve kastının bulunup bulunmaması, böyle bir organizasyon tarafından icra edilen "ticari faaliyet" olma niteliğine etki etmemektedir. Ancak bir faaliyetin "ticari faaliyet" sayılabilmesi için, kazanç sağlama niyet ve kastı gerekmemekle birlikte faaliyeti icra eden organizasyonun bütün unsurlarıyla birlikte değerlendirildiğinde kazanç sağlama potansiyeline sahip olması gerektiği ortaya çıkmaktadır.

Ayrıca, Kurumlar Vergisi Kanunun 4 üncü maddesinin birinci fıkrasının (d) bendi ile genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerine ait olup sadece kamu görevlilerine hizmet veren, kar amacı gütmeyen ve

üçüncü kişilere kiralanmayan kreş ve konukları ile askeri kışlalardaki kantinler kurumlar vergisinden muaf tutulmuştur.

1 seri no.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin (4.5.1.) bölümünde ise Genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerine ait olup sadece kamu görevlilerine barınma hizmeti verilen ve barınmanın gerektirdiği kahvaltı ve yemek gibi zaruri ihtiyaçların karşılandığı konukları kurumlar vergisinden muaf olduğu bu nedenle, genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerine ait konuklarının amaçları dışında faaliyet göstermeleri veya kamu görevlileri dışındaki kişi ve kuruluşlara hizmet vermeleri ve bu durumun devamlılık arz etmesi halinde, bu faaliyetlerin kurumlar vergisine tabi tutulması gerektiği belirtilmiştir.

Öte yandan, 4357 sayılı Kanunun 11 inci maddesinde Sandık gelirlerinin;

1 - Azalardan umumi heyetçe tespit edilecek miktarda her ay kesilecek aidatlar,

2 - Teberrular ve Devlet bütçesinden yapılacak yardımlar,

3 - Sandık gelirlerinin nemalandırılmasından hasıl olan karlar,

4 - Sandığın maksatlarını tahakkuk ettirmeye elverişli prevantoryum ve kaplıca gibi tesisler satın alarak veya yaptırılarak bunların kiralanmasından veya işletilmesinden elde edilecek kazançlar,

olduğu belirtilmiş olup 14 üncü maddesinde ise Sandığın gelirlerinin bilumum vergi, resim ve harçlara tabi olmadığı gibi haciz ve temlik dahi edilemeyeceği hüküm altına alınmıştır.

Bu hüküm ve açıklamalara göre, Sandığınızın prevantoryum ve kaplıca gibi sağlık tesislerini satın alarak veya yaptırarak, bunların kiralanmasından veya işletilmesinden elde edeceği kazançlar Sandık gelirleri arasında sayılmış olduğundan söz konusu faaliyetler nedeniyle Sandığınıza bağlı bir iktisadi işletme oluşmayacaktır. 4357 sayılı Kanunun 11 inci maddesi kapsamında elde edilen gelirlere ilişkin olarak verilen muafiyet sadece ilgili faaliyet alanları ile sınırlı olup Sandığınızca elde edilen tüm gelirlerin muafiyet kapsamından değerlendirilmesi de mümkün bulunmamaktadır.

Bu nedenle, genel yönetim kapsamındaki kamu idaresine ait olmayan ve bedel karşılığı konaklama, yemek vb. hizmetler verilen Sandığınıza bağlı sosyal tesislerde üyelerinize ve/veya üyeleriniz dışındaki kişi ve kurumlara bedel karşılığı hizmet verilmesi nedeniyle Sandığınıza bağlı oluşan iktisadi işletme nezdinde kurumlar vergisi mükellefiyeti tesis edilmesi gerekmektedir.

KATMA DEĞER VERGİSİ YÖNÜNDEN

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 1 inci maddesinin birinci fıkrasında, ticari, sınai, zirai faaliyetleri çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetlerin katma değer vergisine tabi olacağı hükmüne yer verilmiştir.

Aynı Kanunun 1 inci maddesinin birinci fıkrasının (3/g) bendinde, genel ve katma bütçeli idarelere, il özel idarelerine, belediyeler ve köyler ile bunların teşkil ettikleri birliklere, üniversitelere, dernek ve vakıflara, her türlü mesleki kuruluşlara ait veya tabi olan veyahut bunlar tarafından kurulan veya işletilen müesseseler ile döner sermayeli kuruluşların veya bunlara ait veya tabi diğer müesseselerin ticari, sınai, zirai ve mesleki nitelikteki teslim ve hizmetlerinin katma değer vergisine tabi olduğu, aynı maddenin ikinci fıkrasında ise ticari, sınai, zirai faaliyet ile serbest meslek faaliyetinin devamlılığı, kapsamı ve niteliği Gelir Vergisi Kanunu hükümlerine göre; Gelir Vergisi Kanununda açıklık bulunmadığı hallerde, Türk Ticaret Kanunu ve diğer ilgili mevzuat hükümlerine göre tayin ve tespit edileceği hüküm altına alınmıştır.

Buna göre, ... bağlı sosyal tesislerde üyelerinize ve/veya üyeleriniz dışındaki kişi ve kurumlara hizmet verilmesi nedeniyle Sandığınıza bağlı bir iktisadi işletme olduğundan söz konusu faaliyetlere ilişkin mal teslimi ve hizmet ifalarının genel hükümler çerçevesinde katma değer vergisine tabi tutulması gerekmektedir.

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