

Özel sağlık kuruluşlarının kendi aralarında yapacağı kadro devri.

Belge türü	Özelge
Kanun	KURUMLAR VERGİSİ KANUNU
Özelge no	84098128-125[6-2021/3]-529020
Tarih	14.11.2023

T.C.

GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI

İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı

Gelir Kanunları Gelir Vergileri Grup Müdürlüğü

Sayı : E-84098128-125[6-2021/3]-

Konu : Özel sağlık kuruluşlarının kendi aralarında yapacağı kadro devri.

İlgi :

...

İlgide kayıtlı özel talep formunuzda, şirketinizin Sağlık Bakanlığı tarafından ruhsatlandırılmış özel hastane olarak ticari faaliyetine devam ettiği, her hastanenin uzman doktor çalıştırabilmesi için Sağlık Bakanlığı tarafından verilen ve ruhsatına tanımlı uzman hekim kadrosu bulunduğu, son yıllarda özel hastanelere tanınan kadrolarda sıkıntı yaşandığı ancak Sağlık Bakanlığı havuzundan kadro verilmediği, Bakanlığın bir Genelge ile özel sağlık kuruluşlarının kendi aralarında kadro devrine izin verdiği ve bu devirlerin piyasa rayicine göre alınıp satıldığı belirtilerek, satın alınan uzman doktor kadrolarının duran varlık mı yoksa gider olarak mı yazılacağı ile bu kadroların ilerleyen yıllarda satılması halinde kazancın nasıl vergilendirileceği hususlarında Başkanlığımız görüşü talep edilmektedir.

213 sayılı Vergi Usul Kanunu yönünden:

213 sayılı Vergi Usul Kanununun;

- 313 üncü maddesinin birinci fıkrasında, "*İşletmede bir yıldan fazla kullanılan ve yıpranmaya, aşınmaya veya kıymetten düşmeye maruz bulunan gayrimenkullerle 269 uncu madde gereğince gayrimenkul gibi değerlendirilen iktisadi kıymetlerin, alet, edavat, mefruşat, demirbaş ve sinema filmlerinin birinci kısımdaki esaslara göre tespit edilen değerinin, bu Kanun hükümlerine göre yok edilmesinin amortisman mevzuunu teşkil eder*",

- 315 inci maddesinde, "*Mükelleflerin amortismanına tabi iktisadi kıymetlerini, 320 nci maddenin dördüncü fıkrası saklı kalmak üzere, Maliye Bakanlığının tespit ve ilan edeceği oranlar üzerinden itfa ederler. İlân edilecek oranların tespitinde iktisadi kıymetlerin faydalı ömürlerinin dikkate alınır.*",

- 320 nci maddesinde, "*Amortisman süresi, kıymetlerin aktife girdiği yıldan başlar. Bu sürenin yıl olarak hesaplanması için (1) rakamı mükellefçe uygulanan nispete bölünür.*

...

(7338 sayılı kanunun 34 üncü maddesiyle eklenen fıkra; Yürürlük: 26.10.2021) Dileyen mükellefler, amortisman işlemine, işletme aktifine yeni kaydedilecek iktisadi kıymetler (ikinci fıkra kapsamındakiler

hariç) için bunların kullanıma hazır olduğu tarihte başlayıp ve her bir hesap dönemi için kıymetin aktifte kaldığı süre kadar gün esasına göre amortisman ayırabilir. Sürenin gün olarak hesaplanması için Hazine ve Maliye Bakanlığınca tespit ve ilan edilen faydalı ömür süreleri üçyüzaltmışbeş ile çarpılır.

(7338 sayılı kanunun 34 üncü maddesiyle eklenen fıkra; Yürürlük: 26.10.2021) Mükellefler, Hazine ve Maliye Bakanlığının iktisadi kıymetler için tespit ve ilan ettiği faydalı ömürlerden kısa olmamak üzere amortisman süresini, her yıl için aynı nispet olmak kaydıyla, belirlemekte serbesttir. Şu kadar ki, bu süre Hazine ve Maliye Bakanlığınca belirlenen sürenin iki katını ve elli yılı aşamaz. Mükellefler bu tercihlerini iktisadi kıymetin envantere alındığı geçici vergi dönemi sonu itibarıyla kullanırlar. Bu şekilde belirlenen amortisman süresi ve oranı izleyen dönemlerde değiştirilemez.

Her yılın amortismanı ancak o yıla ait değerlemede nazara alınabilir.

Amortismanın her hangi bir yıl yapılmamasından veya ilk uygulanan nispetten düşük bir hadle yapılmasından dolayı amortisman süresi uzatılamaz.

(7338 sayılı kanunun 34 üncü maddesiyle eklenen fıkra; Yürürlük: 26.10.2021) Bu maddenin birinci ya da üçüncü fıkrasına göre amortisman hesaplanmasına başlandıktan sonra bu hesaplama şekline vazgeçilemez.

(7338 sayılı kanunun 34 üncü maddesiyle eklenen fıkra; Yürürlük: 26.10.2021) Bu maddenin uygulamasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye Hazine ve Maliye Bakanlığı yetkilidir.",

- 328 inci maddesinde ise, "Amortismanla tabi iktisadi kıymetlerin satılması halinde alınan bedel ile bunların envanter defterinde kayıtlı değerleri arasındaki fark kar ve zarar hesabına geçirilir. İşletme hesabı esasında defter tutan mükelleflerle serbest meslek kazanç defteri tutan mükellefler bu farkı defterlerinde hasılat veya gider kaydederler.

Amortisman ayrılmış olanların değeri ayrılmış amortismanlar düşüldükten sonra kalan meblağdır.

Devir ve trampa satış hükmündedir.

..."

hükümleri yer almaktadır.

Bu bağlamda, işletmede bir yıldan fazla kullanılan, yıpranmaya, aşınmaya veya kıymetten düşmeye maruz bulunan ve envantere dahil bulunan iktisadi kıymetler için amortisman ayrılması mümkün bulunmakta olup, amortisman ayrılmasına iktisadi kıymetlerin aktife girdikleri hesap döneminden itibaren başlanması icap etmektedir. Aktife girme kavramı ise, iktisadi kıymetin iktisap edilerek defter kayıtlarına geçirilmesini, değerlendirme gününde envantere dahil olmasını ve kullanılmaya hazır halde bulundurulmasını ifade etmekte olup, iktisadi kıymetin işletmede fiilen kullanılmaya başlanması gerekli bulunmamaktadır.

Ayrıca, mezkûr Kanunun 315 inci maddesinin Maliye Bakanlığına verdiği yetkiye dayanılarak, amortisman tabi iktisadi kıymetler için uygulanacak "Faydalı Ömür ve Amortisman Oranları" 339, 365, 389, 399, 406, 418, 439, 458 ve 506 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile değişik 333 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği eki Amortisman Listesi ile açıklanmış olup, bahse konu Listede "55. Gayri Maddi İktisadi Kıymetler: İmtiyaz hakları (Franchising), patent, formül, dizayn, örnek kalıp, teknik bilgi (Know-how), format, telif hakkı ve benzeri kalemler, lisans, kullanım hakkı ve izni veya devlet kurum ve kuruluşları tarafından verilen diğer haklar (İşletme hakkı gibi) ve bunların benzerleri" bölümü kapsamındaki iktisadi kıymetlerin faydalı ömrü 15 yıl ve normal amortisman oranı %6,66 olarak belirlenmiştir.

Buna göre, somut olayda, şirketiniz tarafından satın alınan uzman doktor kadroları karşılığında ödenen tutarların, gayri maddi hak olarak aktifleştirilmesi ve anılan listenin (55.) bölümü uyarınca faydalı ömür 15 yıl ve normal amortisman oranı %6,66 dikkate alınarak itfa edilmesi icap etmekte olup, söz konusu hakkın satışı/devri halinde ise, alınan bedel ile bu hakkın envanter defterinde kayıtlı değeri (ayrılmış amortismanlar düşüldükten sonra kalan tutar) arasındaki farkın (213 sayılı Kanunun 328 inci maddesinin dördüncü fıkrası saklı kalmak üzere) kar/zarar hesabına intikal ettirilmesi icap etmektedir.

Bunun yanı sıra, her yılın amortismanı ilgili olduğu yılın değerleme işlemlerinde dikkate alınabildiğinden, herhangi bir yıl amortisman ayrılmaması ya da eksik ayrılması halinde amortisman süresinin uzatılmasına veya herhangi bir yıl amortisman ayrılmaması ya da eksik ayrılması sebebiyle amortisman süresinin son yılında itfa edilmemiş bakiye değerin o yıl defaten gider olarak dikkate alınmasına imkan bulunmamasının yanı sıra, söz konusu hesap dönemleri için sonraki hesap dönemlerinde geriye dönük olarak amortisman ayrılması da mümkün değildir.

Diğer taraftan, 213 sayılı Kanunun 175 ve mükerrer 257 nci maddelerinin Bakanlığımıza verdiği yetkiye dayanılarak; muhasebenin temel kavramları, muhasebe politikalarının açıklanması, mali tablolar ilkeleri, mali tabloların düzenlenmesi ve sunulması, tekdüzen hesap çerçevesi, hesap planı ve işleyişine ilişkin açıklamalar, 26/12/1992 tarihli ve 21447 mükerrer sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 1 Sıra No.lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği ve daha sonra bu konuda yayımlanan diğer Tebliğlerde yapılmış olup, söz konusu muamelelerin kayıtlara intikal ettirilmesinde bahse konu Tebliğlerde yer verilen açıklamalara riayet edilmesi gerektiği tabiidir.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu yönünden:

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

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 37 nci maddesinde, her türlü ticari ve sınai faaliyetlerden doğan kazançların ticari kazanç olduğu belirtilmiş, 38 inci maddesinde ise, "Bilanço esasına göre ticari kazanç, teşebbüsteki öz sermayenin hesap dönemi sonunda ve başındaki değerleri arasındaki müspet farktır. Bu dönem zarfında sahip veya sahiplerce;

1- İşletmeye ilave olunan değerler bu farktan indirilir;

2- İşletmeden çekilen değerler ise farka ilave olunur.

Ticari kazancın bu suretle tespit edilmesi sırasında, Vergi Usul Kanunun değerlemeye ait hükümleri ile bu Kanunun 40 ve 41 inci maddeleri hükümlerine uyulur." hükmüne yer verilmiştir.

Aynı Kanunun "İndirilecek Giderler" başlıklı 40 ıncı maddesinde, safi kazancın tespitinde indirilecek giderler bentler halinde sayılmış olup maddenin birinci fıkrasının (7) numaralı bendinde, Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre ayrılan amortismanların gider olarak indirim konusu yapılabileceği hükme bağlanmıştır.

Bu hüküm ve açıklamalara göre; Şirketinizce Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre ayrılan amortismanların, safi kazancınızın tespitinde gider olarak indirim konusu yapılması mümkün bulunmaktadır.

Öte yandan, söz konusu hakların satılması halinde, satıştan elde edilecek kazancın ilgili olduğu dönemde kurum kazancına dahil edileceği tabiidir.

Bilgi edinilmesini rica ederim.

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