

Sağlık hizmeti sunanların birbirlerine yapacakları mal ve hizmet satışlarına vergi uygulamaları.

Belge türü	Özelge
Kanun	KATMA DEĞER VERGİSİ KANUNU
Özelge no	B.07.1.GİB.4.07.16.02-130[KDV-2016-180]-130152
Tarih	16.07.2019

T.C.

GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI

Antalya Vergi Dairesi Başkanlığı

Mükellef Hizmetleri Gelir Grup Müdürlüğü

Sayı : 76464994-130[KDV-2016-180] - 130152

16.07.2019

Konu : Sağlık hizmeti sunanların birbirlerine yapacakları mal ve hizmet satışlarına vergi uygulamaları.

İlgi : 20.01.2017 tarihli özelge talep formunuz.

İlgide kayıtlı yazınızla 2547 sayılı Yükseköğretim Kanununun 36. maddesi kapsamında üniversite kadrosunda yer alan ve sağlık hizmeti sunan profesör ve doçentlerin, üniversite ile özel sağlık kurumları arasında yapılan kurumsal sözleşme gereği ve ücreti üniversite döner sermaye işletmesine yatırılmak şartıyla özel sağlık kuruluşlarında görevlendirildiği belirtilerek verilen hizmetin Kurumlar Vergisine ve Katma Değer Vergisine tabi olup olmadığı hususunda Başkanlığımız görüşü talep edilmektedir.

GELİR VE KURUMLAR VERGİLERİ YÖNÜNDEN:

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun;

61 inci maddesinde, "*Ücret, işverene tabi ve belirli bir işyerine bağlı olarak çalışanlara hizmet karşılığı verilen para ve ayınlar ile sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatlerdir.*

Ücretin ödenek, tazminat, kasa tazminatı (Mali sorumluluk tazminatı), tahsisat, zam, avans, aidat, huzur hakkı, prim, ikramiye, gider karşılığı veya başka adlar altında ödenmiş olması veya bir ortaklık münasebeti niteliğinde olmamak şartı ile kazancın belli bir yüzdesi şeklinde tayin edilmiş bulunması onun mahiyetin değiştirmez." hükmü,

94 üncü maddesinin birinci fıkrasında, "*Kamu idare ve müesseseleri, iktisadî kamu müesseseleri, sair kurumlar, ticaret şirketleri, iş ortaklıkları, dernekler, vakıflar, dernek ve vakıfların iktisadî işletmeleri, kooperatifler, yatırım fonu yönetenler, gerçek gelirlerini beyan etmeye mecbur olan ticaret ve serbest meslek erbabı, zirai kazançlarını bilanço veya ziraî işletme hesabı esasına göre tespit eden çiftçiler aşağıdaki bentlerde sayılan ödemeleri (avans olarak ödenenler dahil) nakden veya hesaben yaptıkları sırada, istihkak sahiplerinin gelir vergilerine mahsuben tevkifat yapmaya mecburdurlar."* denilmiş, aynı fıkranın (1) numaralı bendinde ise "*Hizmet erbabına ödenen ücretler ile 61 inci maddede yazılı olup ücret sayılan ödemelerden (istisnadan faydalananlar hariç), 103 ve 104 üncü maddelere göre tevkifat yapılacağı"* hükmü

yer almaktadır.

Diğer taraftan, 21.11.1989 tarih ve 20349 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 160 Seri No.lu Gelir Vergisi tebliğinde açıklandığı üzere, Bakanlıklar, bağlı kuruluşlar ve üniversiteler ile bu kuruluşlar bünyesinde kurulmuş olan döner sermaye işletmeleri tek işveren olarak kabul edilmiş olup bakanlıklar, bağlı kuruluşlar ve üniversitelerde bulunan tahakkuk birimlerinin, bu kuruluşlar bünyesinde kurulan döner sermaye işletmelerindeki tahakkuk birimleri ile koordineli olarak çalışarak, söz konusu kuruluşlar tarafından bir ay içinde yapılan ücret ödemeleri ile döner sermaye işletmeleri tarafından yapılan ücret ödemelerinin toplanarak, bu toplam tutarın Gelir Vergisi Kanununun 103 ve 104 üncü maddelerine göre vergilendirilmesi gerekmektedir.

Buna göre, Üniversiteniz kadrosunda yer alan ve sağlık hizmeti sunan profesör ve doçentlerin, ücreti döner sermaye işletmenize yatırılmak şartıyla özel sağlık kuruluşlarında görevlendirilmeleri nedeniyle elde ettikleri gelirin, ücret olarak değerlendirilmesi gerekmekte olup maaş ödemeleri ile birlikte döner sermaye işletmeniz tarafından yapılan ücret ödemelerinin tek işverenden alınan ücret olarak kabul edilip toplanarak bu toplam tutarın Gelir Vergisi Kanununun 103 ve 104 üncü maddelerine göre vergilendirilmesi gerekmektedir.

Öte yandan, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 2 nci maddesinde iktisadi kamu kuruluşları, kurumlar vergisi mükellefleri arasında sayılmış olup anılan maddenin üçüncü fıkrasında, Devlete, il özel idarelerine, belediyelere, diğer kamu idarelerine ve kuruluşlarına ait veya bağlı olup faaliyetleri devamlı bulunan ve sermaye şirketleri ile kooperatifler dışında kalan ticari, sınai ve zirai işletmelerin iktisadi kamu kuruluşu olduğu; altıncı fıkrasında ise iktisadi kamu kuruluşlarının kazanç amacı gütmemeleri, faaliyetlerinin kanunla verilmiş görevler arasında bulunması, tüzel kişiliklerinin olmaması, bağımsız muhasebelerinin ve kendilerine ayrılmış sermayelerinin veya iş yerlerinin bulunmamasının mükellefiyetlerini etkilemeyeceği, mal veya hizmet bedelinin sadece maliyeti karşılayacak kadar olması, kâr edilmemesi veya kârın kuruluş amaçlarına tahsis edilmesinin bunların iktisadi niteliğini değiştirmeyeceği hükme bağlanmıştır.

Aynı Kanunun 4 üncü maddesinin birinci fıkrasının (b) bendinde; "Kamu idare ve kuruluşları tarafından genel insan ve hayvan sağlığını korumak ve tedavi amacıyla işletilen hastane, klinik, dispanser, sanatoryum, huzurevi, çocuk bakımevi, hayvan hastanesi ve dispanseri, hayvan bakımevi, veteriner bakteriyoloji, seroloji, distofajin kuruluşları ve benzeri kuruluşlar. (Bunlardan sağlık hizmeti sunanların teşhis ve tedaviye yönelik olarak birbirlerine yapacakları mal ve hizmet satışları ile Sağlık Bakanlığına bağlı hastane, klinik, dispanser, sanatoryum gibi kurum ve kuruluşların yapacağı Gelir Vergisi Kanununun 70 inci maddesinde belirtilen mal ve hakların kiralanması işlemleri bu muafiyeti ortadan kaldırmaz.)"

hükmüne yer verilmiştir.

Yine aynı Kanunun 14 üncü maddesinin ikinci fıkrasında ise her mükellefin vergiye tâbi kazancının tamamı için bir beyanname vereceği; ancak, tüzel kişiliği bulunmayan iktisadi kamu kuruluşları ile dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmelerden her biri için, bunların bağlı olduğu kamu tüzel kişileri ile dernek ve vakıflar tarafından ayrı beyanname verileceği belirtilmiştir.

Anılan Kanununun uygulanmasına ilişkin açıklamaları içeren 1 seri no.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin;

- (2.3.1.) bölümünde, iktisadi kamu kuruluşlarının ticari, sınai veya zirai bir işletme oluşturup oluşturmadığı hususunda, Tebliğin (2.4.) bölümünde yapılan açıklamaların dikkate alınması gerektiği,

- (2.4.) bölümünde, iktisadi işletmelerin belirgin özelliklerinin bağlılık, devamlılık ve faaliyetin ticari, sınai veya zirai bir mahiyet arz etmesi olduğu, 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, kâr edilmemesinin, kârın kuruluş amaçlarına tahsis edilmesinin bunların iktisadi işletme olma vasfını değiştirmeyeceği, ayrıca kazanç sağlama amacı olmasa dahi işletmenin konusunun ve faaliyetinin, her türlü mal ve hizmet satışı ya da bunlara benzer şekillerde olması ve devamlı surette yapılması durumlarında da dernek veya vakıflara ait iktisadi işletme oluştuğunun kabul edileceği; dernek veya vakıfların bir takım hizmetleri bir bedel karşılığı olmaksızın yerine getirmeleri halinde, bu faaliyetlerin dernek veya vakfa bağlı iktisadi işletme olarak nitelendirilmeyeceği; ancak sözü edilen hizmetlerin yerine getirilmesi için yapılan masrafların hizmet verilenlerden tahsil edilmesi veya bu kişilerden veya ailelerinden bağış adı altında bir bedel alınması durumunda, bu faaliyetlerin, dernek veya vakfa ait iktisadi işletme olarak kabul edilerek kurumlar vergisine tabi olacağı,

- (14.1.) bölümünde, tüzel kişiliği bulunmayan iktisadi kamu kuruluşları ile dernek veya vakıflara ait tüzel kişiliği bulunmayan iktisadi işletmelerin her biri için bunların bağlı oldukları kamu tüzel kişileri ile dernek veya vakıflar tarafından ayrı beyanname verilmesi gerektiği; bu nedenle söz konusu kuruluşlara

ait iktisadi işletmelerin her biri için ayrı kurumlar vergisi mükellefiyetinin tesis ettirileceği; iktisadi işletmelerin, ortak yönetimi veya sermayesi olsa dahi faaliyetlerinin bağımsız ve farklı olması halinde, ayrı ayrı mükellefiyet tesis ettirilmesi gerektiği, aynı faaliyet alanında farklı iş yerlerinde faaliyette bulunulması halinde ise tek mükellefiyet tesis ettirilmesinin mümkün olduğu; ancak, farklı yönetim, sermaye ya da organizasyonu olan işletmelerin ayrı ayrı iktisadi işletme olarak kabul edileceği,

açıklamalarına yer verilmiştir.

Diğer taraftan, 2547 sayılı Yükseköğretim Kanununun 36 ncı maddesinde; tabip, diş tabibi, tıpta uzmanlık mevzuatına göre uzman olan öğretim elemanlarının kanunda belirtilen haller dışında 657 sayılı Devlet Memurları Kanununun 28 inci maddesi hükmüne tabi olduğu, ancak bunlardan profesör ve doçent kadrosunda olanların her bir anabilim dalındaki kadrolu profesör ve doçent sayısının yüzde 50'sini geçmemek, bir yıla kadar kurumsal sözleşme yapılmak ve geliri üniversite döner sermayesi hesabına kaydedilmek şartıyla ve ilgilinin muvafakati ile mesai dışında özel hastaneler veya vakıf üniversitesi hastanelerinde çalıştırılabileceği; 56 ncı maddesinin (b) bendinde ise üniversiteler ve ileri teknoloji enstitülerinin, genel bütçeye dahil kamu kurum ve kuruluşlarına tanınan mali muafiyetler, istisnalar ve diğer mali kolaylıklardan aynen yararlanacağı hüküm altına alınmıştır.

Buna göre, tüzel kişiliği itibarıyla kurumlar vergisi mükellefiyeti bulunmayan üniversitelerin, bir organizasyona bağlı olarak piyasa ekonomisi içerisinde devamlı surette ve bir bedel mukabilinde gerçekleştirdiği ticari, sınai ve zirai faaliyetleri dolayısıyla üniversitelere bağlı oluşacak iktisadi kamu kuruluşları nezdinde kurumlar vergisi mükellefiyeti tesis edilmesi gerekmektedir. Ayrıca, oluşacak iktisadi kamu kuruluşlarının, ortak yönetimi veya sermayesi olsa dahi faaliyetlerinin bağımsız ve farklı olması halinde, her biri için ayrı ayrı kurumlar vergisi mükellefiyeti tesis ettirilmesi gerekir.

Bu nedenle, üniversiteniz kadrosundaki profesör ve doçentlerin, üniversiteniz ile özel sağlık kurumları arasında yapılan hekimlik hizmet sözleşmesi kapsamında, bir bedel mukabilinde özel sağlık kurumlarında çalıştırılmaları suretiyle sunmuş olduğunuz hizmetler dolayısıyla üniversiteniz bünyesinde oluşan iktisadi kamu kuruluşu nezdinde kurumlar vergisi mükellefiyeti tesis edilmesi ve elde edilen bu gelirlerin kurumlar vergisine tabi tutulması gerekmektedir.

KATMA DEĞER VERGİSİ YÖNÜNDEN:

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun;

1/1 maddesinde, Türkiye'de ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetlerin; 1/3-g maddesinde, 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 KDV'ye tabi olduğu,

Maddenin devamında, bu faaliyetlerin kanunların veya resmi makamların gösterdiği gerek üzerine yapılmasının, bunları yapanların hukuki statü ve kişiliklerinin, Türk tabiiyetinde bulunup bulunmamalarının, ikametgah ve işyerlerinin yahut kanuni merkez ve iş merkezlerinin Türkiye'de olup olmamasının işlemlerin mahiyetini değiştirmeyeceği ve vergilendirmeye mani teşkil etmeyeceği,

hüküm altına alınmıştır.

Buna göre; 2547 sayılı Yükseköğretim Kanununun 36. maddesi kapsamında üniversite kadrosunda yer alan ve sağlık hizmeti sunan profesör ve doçentlerin, üniversite ile özel sağlık kurumları arasında yapılan sözleşme çerçevesinde verdiği hizmet, 3065 sayılı KDV Kanununun 1/3-g maddesi kapsamında katma değer vergisine tabi olup, döner sermaye işletmenizce hizmet bedeli üzerinden KDV hesaplanıp 1 No.lu KDV beyannamesi ile beyan edilmesi gerekmektedir.

Bilgi edinilmesini rica ederim.

İmza

(*) 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