

Üniversiteye bağlı hastanelerde görevli öğretim üyeleri aracılığıyla K.K.T.C.'de verilen bilimsel ve akademik danışmanlık hizmetinin vergilendirilmesi hk.

Belge türü	Özelge
Kanun	KURUMLAR VERGİSİ KANUNU
Özelge no	B.07.1.GİB.4.06.16.01-125[4-16/16]-26847
Tarih	18.01.2019

T.C.

GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI

ANKARA VERGİ DAİRESİ BAŞKANLIĞI

(Mükellef Hizmetleri Gelir Vergileri Grup Müdürlüğü)

Sayı : 38418978-125[4-16/16]-26847

18.01.2019

Konu : Üniversiteye bağlı hastanelerde görevli öğretim üyeleri aracılığıyla K.K.T.C.'de verilen bilimsel ve akademik danışmanlık hizmetinin vergilendirilmesi hk.

İlgide kayıtlı özelge talep formunuz ve eki 11.08.2016 evrak kayıt tarihli dilekçede, Üniversiteniz ile Kuzey Kıbrıs Türk Cumhuriyeti Sağlık Bakanlığı arasında imzalanan ... tarihli "... Devlet Hastanesinde Böbrek Nakli Programı Kurulmasına İlişkin Bilimsel ve Akademik İşbirliği Yapılmasına Dair" protokol kapsamında üniversiteniz akademisyenleri tarafından K.K.T.C. ... Devlet Hastanesinde 'Böbrek Nakli Ameliyatları' konusunda ameliyatlara esnasında uygulamalı eğitim hizmeti verildiği, donör ya da kadavralardan uygun böbrek temini durumuna bağlı olarak ilgili hizmetlerin tarihlerinin belirlendiği ve bu tarihlerde akademisyenlerinizin K.K.T.C.'ye giderek eğitim hizmeti verdiği ve sonrasında geri döndükleri, söz konusu protokol kapsamında verilen hizmetler karşılığında Kurumunuza yapılan ödemeler üzerinden

K.K.T.C. Maliye Bakanlığı tarafından %5 oranında vergi kesintisi yapılarak kalan tutarın hesabınıza gönderildiği belirtilerek, anılan hizmet dolayısıyla elde edilen gelirin Döner Sermaye İşletme Müdürlüğünüzün gelir kalemleri arasında olması ayrıca İşletme Müdürlüğünüzün kurumlar vergisi mükellefi olmaması da göz önüne alınarak üniversiteniz akademisyenleri tarafından K.K.T.C. Sağlık Bakanlığına verilen söz konusu hizmetler karşılığında Kurumunuza yapılan ödemeler üzerinden %5 oranında kesinti yapılmasının ilgili mevzuatlara uygun olup olmadığı ve söz konusu kesinti tutarının bağlı bulunduğunuz vergi dairesi müdürlüğüne verilen KDV veya muhtasar beyannameleri üzerinden mahsup konusu yapıp yapılamayacağı hususlarında Başkanlığımız görüşünün bildirilesi istenilmiştir.

KURUMLAR VERGİSİ KANUNU YÖNÜNDEN

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 1 inci maddesinin birinci fıkrasının (c) bendinde, iktisadi kamu kuruluşları vergi mükellefiyeti kapsamına alınmış olup aynı Kanunun 2 nci maddesinin üçüncü fıkrasında da Devlete, il özel idarelerine, belediyelere, diğer kamu idarelerine ve kuruluşlarına ait veya bağlı olup faaliyetleri devamlı bulunan ve birinci ve ikinci fıkralar dışında kalan ticari, sınai ve zirai işletmelerin iktisadi kamu kuruluşu olduğu; aynı maddenin altıncı fıkrasında ise iktisadi kamu kuruluşları ile dernek veya vakıflara ait iktisadi işletmelerin 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, kar edilmemesi veya karın kuruluş amaçlarına tahsis edilmesinin bunların iktisadi niteliğini değiştirmeyeceği hükme bağlanmıştır.

Anılan Kanunun uygulanmasına ilişkin açıklamalar 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 belirtilmiştir.

Söz konusu Tebliğin (2.4.) bölümünde de iktisadi işletmenin belirlenmesinde işletmenin belirgin özelliklerinin 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 açıklanmıştır. 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 olduğu kabul edilecektir.

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 kuruluşların kurumlar vergisinden muaf olacağı hükme bağlanmıştır.**(6009 sayılı Kanunun 43 üncü maddesiyle eklenen cümle Yürürlük; 01.08.2010)**(Bunlardan sağlık hizmeti sunanların teşhis ve tedaviye yönelik olarak birbirlerine yapacakları **(6225 sayılı Kanunun 7 inci maddesiyle değişen ibare Yürürlük; 26.04.2011)**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.)

Öte yandan, 2547 sayılı Yüksek Öğretim Kanununun 56 ncı maddesinin (b) fıkrasında, *"Üniversiteler ve yüksek teknoloji enstitüleri, genel bütçeye dahil kamu kurum ve kuruluşlarına tanınan mali muafiyetler, istisnalar ve diğer mali kolaylıklardan aynen yararlanırlar."* hükmü yer almaktadır.

Diğer taraftan, ilgide kayıtlı özelge talep formunun ekinde yer alan, Üniversiteniz ile Kuzey Kıbrıs Türk Cumhuriyeti Sağlık Bakanlığı arasında imzalanan 26.03.2015 tarihli "... Devlet Hastanesinde Böbrek Nakli Programı Kurulmasına İlişkin Bilimsel ve Akademik İşbirliği Yapılmasına Dair Protokol" ün tetkikinden anılan protokolün üniversiteniz tarafından K.K.T.C. Sağlık Bakanlığına bağlı ... Devlet Hastanesinde 'Böbrek Nakli Programı' kurulması ve yürütülmesine bilimsel ve teknik destek verilmesine ilişkin esaslarının belirlenmesi amacıyla hazırlandığı, anılan protokol kapsamında ... Devlet Hastanesinde böbrek nakli ameliyatlarının yapılabilmesi için gerekli kalite standartlarının ve alt yapı hizmetlerinin sağlanması konusunda Üniversiteniz tarafından K.K.T.C. Sağlık Bakanlığına bilimsel danışmanlık hizmeti ve adı geçen hastanede görev yapan uzman doktorlara konu ile ilgili eğitim verilmesi konusunda akademik danışmanlık hizmeti verileceği ve protokol kapsamında görevlendirilen öğretim üyelerinin her türlü masrafının (ulaşım, konaklama vb.) K.K.T.C. Sağlık Bakanlığına ait olduğu anlaşılmıştır.

Bu hükümlere göre, Üniversitenize bağlı hastanelerde görevli öğretim üyeleri aracılığıyla anılan protokol kapsamında böbrek nakli ameliyatlarının yapılabilmesi amacıyla K.K.T.C. Sağlık Bakanlığına bağlı ... Devlet Hastanesinde "Böbrek Nakli Ameliyatları" konusunda verilen söz konusu bilimsel ve akademik danışmanlık hizmeti Kurumlar Vergisi Kanununun 4 üncü maddesinin birinci fıkrasının (b) bendinde yer alan muafiyet hükmü kapsamında değerlendirilecektir.

Ayrıca, Üniversitenize bağlı hastanelerin 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 4 üncü maddesinin birinci fıkrasının (b) bendi kapsamında Türkiye'de kurumlar vergisinden muaf olması nedeniyle, Üniversitenize bağlı hastanelerde öğretim üyeleriniz tarafından K.K.T.C.'de verilen söz konusu serbest meslek faaliyeti kapsamında K.K.T.C. Maliye Bakanlığınca Kurumunuza yapılan ödemeler üzerinden yapılan vergi kesintilerinin, Döner Sermaye İşletme Müdürlüğünüz tarafından herhangi bir vergiden mahsup edilmesi imkânı bulunmamaktadır.

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