

Danışmanlık Hizmeti

Belge türü	Özelge
Kanun	KURUMLAR VERGİSİ KANUNU
Özelge no	85550353-130[2018/4]-E.24469
Tarih	21.09.2018

T.C.

RİZE VALİLİĞİ

Defterdarlık Gelir Müdürlüğü

Sayı : 85550353-130[2018/4]-E.24469

21.09.2018

Konu : Danışmanlık Hizmeti

İlgide kayıtlı özelge talep formunuzda, hastaneniz hekimlerince dönem dönem klinik araştırma ve proje kapsamında çalışmaların yapıldığı, bu çalışmalar için ilgili mevzuat gereği gerekli izinlerin kurumlardan alındığı, ilgili çalışmaların tetkik-tedavi bedelleri ve araştırmacı ücretleri destekleyici firmalara (ilaç-medikal) fatura edilip tahsilatının yapıldığı belirtilerek; 1 ila 3 yıl sürebilecek olan bu çalışmalar dolayısıyla kurumlar vergisi ve katma değer vergisi yönünden vergi mükellefiyeti gerektiren bir durumun olup olmadığı hususunda bilgi verilmesi istenilmektedir.

A-Kurumlar Vergisi Kanunu Açısından

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 Kanunun 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 bağıllık, 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.

Buna göre, genel insan sağlığını korumak ve tedavi etmek amacıyla Sağlık Bakanlığına bağlı olarak faaliyet gösteren hastaneniz bu faaliyetleri dolayısıyla Kurumlar Vergisi Kanununun 4 üncü maddesinin birinci fıkrasının (b) bendi kapsamında kurumlar vergisinden muaftır.

Ancak, hastaneniz tarafından anılan muafiyet hükmü kapsamı dışında devamlı surette, bir organizasyona bağlı olarak, piyasa ekonomisi içerisinde ve bedel mukabilinde yürütülen ticari, sınai veya zirai faaliyetler

dolayısıyla oluşacak iktisadi kamu kuruluşu nezdinde kurumlar vergisi mükellefiyeti tesis edilmesi gerektiği tabiidir.

Bu çerçevede, hastanenizde görev yapan öğretim üyelerinin, genel insan sağlığını korumak ve tedavi etmek amacı dışında, sürekli olarak bedel mukabilinde ilaç veya medikal firmalarına klinik araştırmalar konusunda danışmanlık hizmeti vermesi dolayısıyla oluşan iktisadi kamu kuruluşu nezdinde kurumlar vergisi mükellefiyeti tesis edilmesi gerekmektedir.

B-Katma Değer Vergisi Kanunu Açısından

3065 sayılı KDV Kanununun;

- 1/1 inci maddesinde, ticarî, sınai, ziraî faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetlerin KDV'ye tabi olduğu,

- 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 ticarî, sınai, ziraî ve mesleki nitelikteki teslim ve hizmetlerin KDV'ye tabi olacağı,

- 17/1-a maddesinde, genel ve katma bütçeli daireler, il özel idareleri, belediyeler, köyler, bunların teşkil ettikleri birlikler, üniversiteler, döner sermayeli kuruluşlar, kanunla kurulan kamu kurum ve kuruluşları, kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları, siyasî partiler ve sendikalar, kanunla kurulan veya tüzel kişiliği haiz emekli ve yardım sandıkları, kamu menfaatine yararlı dernekler, tarımsal amaçlı kooperatifler ve Cumhurbaşkanınca vergi muafiyeti tanınan vakıfların; ilim, fen ve güzel sanatları, tarımı yaymak, ıslah ve teşvik etmek amacıyla yaptıkları teslim ve hizmetlerinin KDV'den istisna olacağı,

- 17/2-a maddesinde, Kanunun 17/1 inci maddesinde sayılan kurum ve kuruluşların hastane, nekahathane, klinik, dispanser, prevantoryum, sanatoryum, kan bankası ve organ nakline mahsus

bankalar, anıtlar, botanik ve zooloji bahçeleri, parklar ile veteriner, bakteriyoloji, seroloji ve distofajin laboratuvarları gibi kuruluşlar, öğrenci veya yetiştirme yurtları, yaşlı ve engelli bakım ve huzurevleri, parasız fukara aşevleri, düşkünevleri ve yetimhaneleri işletmek veya yönetmek suretiyle ifa ettikleri kuruluş amaçlarına uygun teslim ve hizmetleri ile bunlardan sağlık hizmeti sunanların teşhis ve tedaviye yönelik olarak birbirlerine yapacakları teslim ve hizmetlerin KDV'den istisna olacağı

hüküm altına alınmıştır.

Buna göre; hastanenizde görevli öğretim üyelerinin ilaç veya medikal firmalarına vermiş oldukları klinik araştırma danışmanlık hizmetlerinin Katma Değer Vergisi Kanununun 17/1-a ve 17/2-a maddeleri kapsamında değerlendirilmesi mümkün olmadığından, söz konusu hizmetlerin aynı Kanunun 1/3-g maddesi uyarınca KDV'ye tabi tutulması gerekmektedir.

Bilgilerinize 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