

Mükellefiyet hk.

Belge türü	Özelge
Kanun	KURUMLAR VERGİSİ KANUNU
Özelge no	84098128-125[4-2018/1]-228415
Tarih	13.08.2020

T.C.

GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI

İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı

Gelir Kanunları Gelir Vergileri Grup Müdürlüğü

Sayı : 84098128-125[4-2018/1]-E.228415

13.08.2020

Konu : Mükellefiyet hk.

İlgide kayıtlı özelge talep formunuz ve ekinde yer alan belgelerden, Merkezinizin 6550 sayılı Araştırma Altyapılarının Desteklenmesine Dair Kanun ve ilgili Yönetmelik çerçevesinde _____ Üniversitesi bünyesinde kurulmuş bir kamu tüzel kişiliği olduğu, faaliyet konularınızın başta kanser ve obezite olmak üzere bulaşıcı, nörolojik ve dejeneratif gibi küresel sağlık sorunlarının önlenmesi, teşhisi ve tedavisine yönelik yenilikçi teknolojilerin, araçların ve hizmetlerin geliştirilmesi amacıyla araştırma faaliyetlerinde bulunmak, biyoteknolojik ilaçların geliştirilmesi ve uluslararası düzeyde biyomedikal bir araştırma merkezi olmak olduğu ve ticari bir organizasyonunuzun bulunmadığı belirtilerek, kurumlar vergisi, katma

değer vergisi (KDV) ve damga vergisi yönünden mükellefiyet durumunuzun ne olacağı hususlarında Başkanlığımız görüşünün talep edildiği anlaşılmaktadır.

Kurumlar Vergisi Kanunu Yönünden

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 1 inci maddesinin birinci fıkrasının (c) bendinde, iktisadi kamu kuruluşlarının kazançları verginin konusu 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.

Konuya ilişkin açıklamaların yer aldığı 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 ise 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.

İktisadi işletme tanımı içinde yer alan ve devamlı olarak yapılan ticari, sınai veya zirai faaliyetten söz edebilmek için bu işletmenin tedavül ekonomisine katılması, başka bir ifadeyle işletmede üretilen veya alınan malların veya verilen hizmetin bir bedel karşılığı satılmış olması gerekir; aksi halde diğer unsurlar

var olsa dahi bir iktisadi işletmenin varlığından söz edilemeyecektir.

Anılan Kanunun 4 üncü maddesinin birinci fıkrasında ise;

"(a) Kamu idare ve kuruluşları tarafından tarım ve hayvancılığı, bilimi, fennî ve güzel sanatları öğretmek, yaymak, geliştirmek ve teşvik etmek amacıyla işletilen okullar, okul atölyeleri, konservatuvarlar, kütüphaneler, tiyatrolar, müzeler, sergiler, numune fidanlıkları, tohum ve hayvan geliştirme ve üretme istasyonları, yarış yerleri, kitap, gazete, dergi yayınevleri ve benzeri kuruluşlar kurumlar vergisinden muaftır.

(b) 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 kurumlar vergisinden muaftır. (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.)"

hükümlerine yer verilmiştir.

Diğer taraftan, 2547 sayılı Yükseköğretim Kanununun 56 ncı maddesinin birinci fıkrasının (b) bendinde; *"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.

Bununla birlikte, 6550 sayılı Araştırma Altyapılarının Desteklenmesine Dair Kanunun 2 nci maddesinde; araştırma altyapısı, yükseköğretim kurumları bünyesinde, yetişmiş nitelikli insan gücü ile günün modern teknolojilerine dayalı makine-teçhizat, donanım ve yazılımı içinde bulunduran, Ar-Ge faaliyetlerinin yapıldığı ileri araştırma laboratuvarı, tematik araştırma laboratuvarı ile merkezî araştırma laboratuvarı olarak sınıflandırılan birimleri ifade ettiği belirtilmiştir.

Mezkûr Kanunun 5 inci maddesinde, Araştırma Altyapıları Kurulu tarafından yeterlik kararı verilen araştırma altyapılarının, tüzel kişilik kazandığı ve bu Kanunla düzenlenmemiş bütün işlemlerinde özel hukuk hükümlerine tabi olduğu; geçici 1 inci maddesinin birinci fıkrasının (a) bendinde ise 31/12/2023 tarihine kadar uygulanmak üzere, araştırma altyapılarının bu Kanunun uygulanması kapsamında Ar-Ge ve yenilik faaliyetlerinden elde ettikleri kazançlarının kurumlar vergisinden müstesna olduğu hükme bağlanmıştır.

Buna göre, 6550 sayılı Kanun kapsamında kurulan ve kamu tüzel kişiliğini haiz olan Merkezinizin, bir organizasyona bağlı olarak piyasa ekonomisi içerisinde bedel karşılığı mal alım-satımı, imalat ya da hizmet ifası gibi devamlılık arz eden ticari, sınai veya zirai nitelikte faaliyetlerinin bulunması halinde kurumlar vergisi mükellefi olacağı tabiidir.

Öte yandan, Merkezinizin kurumlar vergisi mükellefi olması halinde, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 4 üncü maddesinin birinci fıkrasının (a) ve (b) bentleri kapsamındaki faaliyetleri dolayısıyla kurumlar vergisi muafiyetinden faydalanması mümkündür.

Ayrıca, kurumlar vergisi mükellefiyeti kapsamında, Merkezinizin Ar-Ge ve yenilik faaliyetlerinden elde ettiği kazançlar 31/12/2023 tarihine kadar kurumlar vergisinden istisnadır.

Katma Değer Vergisi Kanunu Yönünden

KDV Kanununun;

1/1'inci maddesinde, Türkiye'de ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetlerin katma değer vergisine 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 ticari, sınai, zirai ve mesleki nitelikteki teslim ve hizmetlerinin

katma değer vergisine tabi olduğu hükmü yer almaktadır.

Aynı maddede 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; bu faaliyetlerin kanunların veya resmi makamların gösterdiği gerek üzerine yapılmasının, bunları yapanların hukuki statü ve kişilikleri, Türk tabiyetinde bulunup bulunmamasının, ikametgah veya işyerlerinin yahut kanuni merkez veya iş merkezlerinin Türkiye'de olup olmamasının işlemlerin mahiyetini değiştirmeyeceği ve vergilendirmeye mani teşkil etmeyeceği,

Aynı Kanunun 17/1-a bendinde; Genel ve katma bütçeli idareler, 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 tüzelkişiliği haiz emekli ve yardım sandıkları, kamu menfaatine yararlı dernekler, tarımsal amaçlı kooperatifler ve Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıfların; İlim, fen ve güzel sanatları, tarımı yaymak, ıslah ve teşvik etmek amacıyla yaptıkları teslim ve hizmetlerinin,

17/2-a bendinde de; Yukarıda 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 sakat 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 katma değer vergisinden istisna olacağı hüküm altına alınmıştır.

Öte yandan, Kanunun 19/1'inci maddesinde, diğer kanunlardaki vergi muafılık ve istisna hükümlerinin bu vergi bakımından geçersiz olduğu, katma değer vergisine ilişkin istisna ve muafiyetlerin ancak bu kanuna hüküm eklenmek veya bu kanunda değişiklik yapılmak suretiyle düzenleneceği hükmü yer almaktadır.

Ayrıca, KDV Genel Uygulama Tebliğinin (II/F) bölümünde, işlemlerinin tamamı kısmi istisna kapsamında olanların mükellefiyet tesis ettirmelerine ve beyanname vermelerine gerek olmadığı, işlemlerinin tamamı kısmi istisna kapsamında olanlardan arızı olarak vergiye tabi işlem yapanların, sadece bu işlemin

gerçekleştirdiği dönem için ve sadece bu işlemi kapsayan beyannameyi vermesinin yeterli olduğu açıklamalarına yer verilmiştir.

Buna göre

____ Üniversitesine bağlı olarak çalışan merkezinizin bilimsel amaçlı çalışmalar kapsamında yaptığı teslim ve hizmetler 3065 sayılı KDV Kanununun 17/1-a ve 17/2-a maddeleri çerçevesinde KDV'den istisna olup işlemlerinizin tamamının bu kapsamda olması halinde merkeziniz adına KDV mükellefiyeti tesis edilmesine gerek bulunmamaktadır.

Ancak, merkezinizin 3065 sayılı KDV Kanununun 17/1-a ve 17/2-a maddeleri kapsamına girmeyen ticari, sınai ve mesleki nitelikteki teslim ve hizmetlerinin bulunması halinde bu işlemlerin 3065 sayılı Kanunun 1/3-g maddesi uyarınca KDV'ye tabi tutulması ve merkeziniz adına KDV mükellefiyeti tesis edilmesi gerekeceği tabiidir.

Damga Vergisi Kanunu Yönünden

488 sayılı Damga Vergisi Kanununun 1 inci maddesinde, bu Kanuna ekli (1) sayılı tabloda yazılı kağıtların damga vergisine tabi olduğu, bu Kanundaki kağıtlar teriminin yazılıp imzalanmak veya imza yerine geçen bir işaret konmak suretiyle düzenlenen ve herhangi bir hususu ispat veya belli etmek için ibraz edilebilecek olan belgeler ile elektronik imza kullanılmak suretiyle manyetik ortamda ve elektronik veri şeklinde oluşturulan belgeleri ifade edeceği; 3 üncü maddesinde, damga vergisi mükellefinin kâğıtları imza edenler olduğu ve resmi dairelerle kişiler arasındaki işlemler nedeniyle düzenlenen kâğıtların damga vergisinin kişiler tarafından ödeneceği; 8 inci maddesinde, bu Kanunda yazılı resmi daireden maksadın, genel ve özel bütçeli idarelerle, il özel idareleri, belediyeler ve köyler olduğu, bu dairelere bağlı olup ayrı tüzel kişiliği bulunan iktisadi işletmelerin resmi daire sayılmayacağı; 22 nci maddesinin (a) bendinde, Maliye Bakanlığınca belirlenen mükellefler, kurum ve kuruluşlar tarafından bir ay içinde düzenlenen kağıtların vergisinin, ertesi ayın yirminci (371 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Tebliği uyarınca yirmiüçüncü) günü akşamına kadar vergi dairesine bir beyanname ile bildirileceği ve yirmialtıncı günü akşamına kadar ödeneceği; (b) bendinde, (a) bendi dışındaki hallerde, kâğıdın düzenlendiği tarihi izleyen onbeş gün içinde vergi dairesine bir beyanname ile bildirileceği ve aynı süre içinde ödeneceği, 24 üncü maddesinin dördüncü fıkrasında, resmi daireler veya noterlerce düzenlenerek kişilere verilen veya dairede bırakılan ve Damga Vergisi hiç alınmayan veya noksan alınan kağıtların vergisinin mükelleflere,

cezasının düzenleyenlere ait olduğu, beşinci fıkrasında, vergi ve ceza, vergi için mükelleflere rücu hakkı olmak üzere, kağıtları düzenleyenlerden alınacağı hüküm altına alınmıştır.

Mezkur Kanuna ekli (1) sayılı tablonun "I.Akitlerle ilgili kağıtlar" başlıklı bölümünün A/1 fıkrasında, belli parayı ihtiva eden mukavelenameler, taahhütnameler ve temliknamelerin; "II.Kararlar ve mazbatalar" başlıklı bölümünün 2 nci maddesinde, ihale Kanunlarına tabi olan veya olmayan resmi daire ve kamu tüzel kişiliğini haiz kurumların her türlü ihale kararlarının; IV.Makbuzlar ve diğer kağıtlar" başlıklı bölümünün 1/a fıkrasında, resmi daireler tarafından yapılan mal ve hizmet alımlarına ilişkin demeler (avans olarak yapılanlar dahil) nedeniyle, kişiler tarafından resmi dairelere verilen ve belli parayı ihtiva eden makbuz ve ibra senetleri ile bu ödemelerin resmi daireler nam ve hesabına, kişiler adına açılmış veya açılacak hesaplara nakledilmesini veya emir ve havalelerine tediyesini temin eden kağıtların; 1/b fıkrasında ise, Maaş, cret, gündelik, huzur hakkı, aidat, ihtisas zammı, ikramiye, yemek ve mesken bedeli, harcırah, tazminat ve benzeri her ne adla olursa olsun hizmet karşılığı alınan paralar (avans olarak ödenenler dahil) için verilen makbuzlar ile bu paraların nakden ödenmeyerek kişiler adına açılmış veya açılacak carı hesaplara nakledildiği veya emir ve havalelerine tediye olunduğu takdirde nakli veya tediye temin eden kağıtların nispi damga vergisine tabi olacağı hüküm altına alınmıştır.

6550 sayılı Araştırma Altyapılarının Desteklenmesine Dair Kanunun Uygulanmasına Dair Yönetmelik'in 1 inci maddesinin birinci fıkrasında, Yönetmeliğin amacının, 3/7/2014 tarihli ve 6550 sayılı Araştırma Altyapılarının Desteklenmesine Dair Kanunun uygulanmasına ilişkin usul ve esasları düzenlemek olduğu, ikinci fıkrasında, araştırma altyapılarına yeterlik verilmesi, bu altyapıların çalışma usul ve esaslarının belirlenmesi ile desteklenmesine dair hususları kapsayacağı; "Tanımlar ve Kısaltmalar" başlıklı 3 üncü maddesinin birinci fıkrasının (a) bendinde, Araştırma Altyapısının; Yükseköğretim kurumları bünyesinde, yetişmiş nitelikli insan gücü ile günün modern teknolojilerine dayalı makine-teçhizat, donanım ve yazılımı içinde bulunduran, Ar-Ge faaliyetlerinin yapıldığı ileri araştırma laboratuvarı, tematik araştırma laboratuvarı ile merkezî araştırma laboratuvarı olarak sınıflandırılan birimleri, (m) bendinde ise Kurulun, Araştırma Altyapıları Kurulunu ifade edeceği, "Kurulun Yapısı ve Görevleri" başlıklı 5 inci maddesinin ikinci fıkrasının (b) bendinde, araştırma altyapılarına yeterlik verilmesi ve yeterliğin kaldırılması kararlarını onaylayanın Kurulun görevleri arasında sayıldığı; 11 inci maddesinin ikinci fıkrasında, Kurul tarafından yeterlik kararının verilmesiyle araştırma altyapısının kamu tüzel kişiliğini kazanacağı açıklamalarına yer verilmiştir.

Diğer taraftan, 16 ve 43 Seri No.lu Damga Vergisi Kanunu Genel Tebliğlerinde sürekli mükellefiyet tesis ettirecek olan kurum ve kuruluşlar saymak suretiyle belirtilmiş, diğer kamu kurumlarının da sürekli

mükellefiyet tesis ettireceği hususu düzenlenmiştir. Ayrıca 43 Seri No.lu Damga Vergisi Kanunu Genel Tebliğinin "4- Vergi ve cezada sorumluluk" başlıklı bölümünde; Damga Vergisi Kanununun 24 üncü maddesinin 3 üncü fıkrası çerçevesinde, zorunlu veya ihtiyari olarak sürekli damga vergisi mükellefiyeti tesis ettirenler için taraf oldukları işlemlere ilişkin kâğıtlara ait verginin beyan ve ödenmesi bakımından sorumluluk getirildiği, buna göre, zorunlu veya ihtiyari olarak sürekli damga vergisi mükellefiyeti tesis ettiren mükellefler ile diğer kişiler arasında düzenlenen ve damga vergisine tabi olan kâğıtlara ait verginin tamamının sürekli damga vergisi mükellefiyeti tesis ettiren mükellefler tarafından Kanunun 22 nci maddesinin birinci fıkrasının (a) bendinde belirlenen süre içinde beyan edilip ödeneceği, verginin zamanında beyan edilip ödenmemesi veya eksik ödenmesi durumunda, vergi, ceza ve ferilerinin işleme taraf olan ve damga vergisini sürekli makbuz verilmesi şekliyle ödemek zorunda olan mükelleflerden alınacağı, ancak, bu mükelleflerin vergi aslı için karşı tarafa rücu hakkının saklı olduğu açıklanmıştır.

Damga vergisi uygulaması bakımından kanunda tanımı yapılan resmi dairelere bağlı olmakla birlikte ayrı tüzel kişilik ve iktisadilik vasıflarından her ikisine birden haiz olan kuruluşlar resmi daire olarak kabul edilmemekte, buna karşılık bu iki özellikten herhangi birisine sahip olmayan kuruluşlar resmi daire olarak değerlendirilmektedir.

Buna göre, 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununa ekli (II) sayılı cetvelde yer alan _____ Üniversitesi, 488 sayılı Damga Vergisi Kanununun 8 inci maddesi çerçevesinde resmi daire olup damga vergisi uygulaması bakımından sürekli damga vergisi mükellefidir.

Yukarıda yer alan açıklamalar çerçevesinde, _____ Üniversitesinden ayrı bir tüzel kişiliğinin bulunduğu belirtilen Merkezinizin iktisadilik vasfının bulunmaması halinde, Damga Vergisi Kanununun 8 inci maddesine göre resmi daire olarak kabul edilmesi ve Merkeziniz ile resmi daireler veya damga vergisinden muaf tutulmuş kişi ve kuruluşlar arasında düzenlenen kâğıtların damga vergisine tabi tutulmaması gerekmektedir. Ancak Merkezinizin, 488 sayılı Kanuna göre resmi daire sayılmayan veya damga vergisi muafiyeti bulunmayan kişi ve kuruluşlarla olan işlemlerinde düzenlenen ve Kanuna ekli (1) sayılı tabloda yer alan kâğıtlara ait damga vergisinin, Kanunun 3 üncü maddesi uyarınca bu kişi ve kuruluşlarca ödenmesi gerekmekte olup, bu kâğıtlara ait verginin ödenmemesi veya noksan ödenmesi halinde ise Kanunun 24 üncü maddesi kapsamında Merkezinizin sorumluluğu bulunmaktadır.

Diğer taraftan, _____ Üniversitesinden ayrı bir tüzel kişiliğinin bulunduğu belirtilen Merkezinizin iktisadilik vasfını da taşıması halinde, 488 sayılı Kanunun 8 inci maddesinde tanımlanan resmi daire

kapsamına girmeyeceğinden, damga vergisi uygulamasında kişi olarak damga vergisi ödeme mükellefiyetiniz bulunacağı tabiidir.

Öte yandan, _____Üniversitesinden ayrı bir kamu tüzel kişiliği bulunan Merkezinizin, iktisadilik vasfının olup olmadığına bakılmaksızın sürekli damga vergisi mükellefiyeti tesis ettirmesi gerektiği 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