

Öğretim Elemanlarının Birlikte Kullanım Sonucu Elde Ettikleri Döner Sermaye Gelirlerinin Vergilendirilmesi Hakkında

Belge türü	Özelge
Kanun	DAMGA VERGİSİ KANUNU
Özelge no	41931384-120[2024-17]-71911
Tarih	06.08.2025

T.C.

GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI

Sakarya Defterdarlığı

Gelir Kanunları Grup Müdürlüğü

Sayı : E-41931384-120[2024-17]-71911

06.08.2025

Konu : Öğretim Elemanlarının Birlikte Kullanım Sonucu Elde Ettikleri Döner Sermaye Gelirlerinin Vergilendirilmesi Hakkında

İlgide kayıtlı özelge talep formunda, İl Sağlık Müdürlüğü ile Üniversiteniz arasında "Sağlık Bakanlığı ile ... Üniversitesi Rektörlüğü Arasında Birlikte Kullanım Protokolü" düzenlendiği, söz konusu protokol kapsamında verilen hizmetlerin "Döner Sermaye İşletmesi Kapsamında Destekleyici Talebi ile Yürütülecek Çalışmalar ve Hizmetler Hakkında Yönerge" kapsamında talep edilen çalışma olarak değerlendirilerek bu hizmetlerden sağlanan gelirlerden hastanenizde görevli üniversiteniz tıp fakültesi öğretim elemanlarına ödeme yapıldığı belirtilerek, bu ödemelerde, 209 sayılı Sağlık Bakanlığına Bağlı

Sağlık Kurumları ile Esenlendirme (Rehabilitasyon) Tesislerine Verilecek Döner Sermaye Hakkında Kanunun 5 inci maddesinin dokuzuncu fıkrası kapsamında, gelir vergisi ve damga vergisi kesintisi yapıp yapılmayacağı hususunda görüş talep edildiği anlaşılmıştır.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunun;

- "Ücretin tarifi" başlıklı 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 mahiyetini değiştirmez.

...",

- "Vergi tevkifatı" başlıklı 94 üncü maddesinde; "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.

1.Hizmet erbabına ödenen ücretler ile 61 inci maddede yazılı olup ücret sayılan ödemelerden (istisnadan faydalananlar hariç), 103 ve 104 üncü maddelere göre,

...

Yukarıdaki bentlerde yazılı vergi tevkifatının yapılmasında 96 ncı madde hükmü göz önünde tutulur."

hükmüne yer verilmiştir.

Diğer taraftan, üniversiteler ile bu kuruluşlar bünyesinde kurulmuş olan döner sermaye işletmelerinin tek işveren olarak kabul edilmesi gerektiği hususunda, 21/11/1989 tarihli ve 20349 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan 160 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde gerekli açıklamalara yer verilmiş olup, söz konusu tebliğde yer verilen açıklamalara göre, 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 toplanması ve bu toplam tutarın Gelir Vergisi Kanununun 103 ve 104 üncü maddelerine göre vergilendirilmesi gerekmektedir.

Öte yandan, 488 sayılı Damga Vergisi Kanununun 1 inci maddesinde, bu Kanuna ekli (1) sayılı tabloda yazılı kağıtların damga vergisine tabi olduğu; 9 uncu maddesinde, bu Kanuna ekli (2) sayılı tabloda yazılı kağıtların damga vergisinden müstesna olduğu hükmü yer almaktadır.

Anılan Kanuna ekli (1) sayılı tablonun "IV.Makbuzlar ve diğer kağıtlar" başlıklı bölümünün 1/b fıkrasında ise maaş, ücret, 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 cari hesaplara nakledildiği veya emir ve havalelerine tediye olunduğu takdirde nakli veya tediye temin eden kağıtların nispi damga vergisine tabi olduğu hükümlerine yer verilmiştir.

Ayrıca, 209 sayılı Kanunun 5 inci maddesinin 7496 sayılı Kanunun 15 nci maddesi ile değişik dokuzuncu fıkrasında, "Bakanlık ve bağlı kuruluşları ile kamu kurum ve kuruluşları haricindeki kuruluş veya kişilerce, sağlık hizmetleri dışında, kurum içinde veya hizmetin gerektirdiği yerde, kurumdaki istenecek bilimsel görüş, proje, araştırma ve benzeri hizmetler Kurumca kabul edilecek esaslara bağlı olmak üzere yapılabilir. Bu hususta alınacak ücretler döner sermayeye gelir kaydedilir. Bu şekilde elde edilen gelirin safi tutarının %85'ine kadar tutar herhangi bir vergi veya kesinti yapılmaksızın Bakanlıkça belirlenecek esaslar çerçevesinde projeyi yürüten personele ödenir. Bu ödemenin yapılmasında ikinci fıkra da öngörülen tavan sınırlamaları dikkate alınmaz." hükmüne yer verilmiştir.

Konuya ilişkin usul, esas ve mali yükümlülüklerin düzenlendiği "Döner Sermaye İşletmesi Kapsamında Destekleyici Talebi ile Yürütülecek Çalışmalar ve Hizmetler Hakkında Yönerge"nin "Talep edilebilecek hizmet veya çalışmalar" başlıklı 5 inci maddesinde,

"(1) Döner sermaye işletmesi kapsamında destekleyiciler tarafından talep edilebilecek çalışmalar,

a) Klinik araştırmalar,

b) Gözlemsel çalışmalar,

c) Düşük riskli bilimsel çalışmalar

ç) Piyasa arz sonrası çalışmaları,

d) Sağlıklı ve/veya hasta gönüllüler ve/veya verileri üzerinde yapılması planlanan geriye dönük arşiv taramaları, yaşam alışkanlıklarını değerlendirilme araştırmaları gibi insana hiçbir şekilde doğrudan müdahale edilmesini gerektirmeden müdahale içermeyen bilimsel çalışmalar,

e) Sağlık alanına evrensel veya ulusal ölçülerde katkı sağlaması beklenen bilimsel içerikli çalışma ve projeler,

gibi gelir getirici çalışmalardır.

(2) Döner sermaye işletmesi kapsamında destekleyiciler tarafından talep edilebilecek hizmetler,

a) Danışmanlık hizmeti,

b) Sağlık alanında verilebilecek kurs ve eğitim hizmeti,

c) Yazılı ve görsel medyada ticari amaçlı işlerde (video çekimi gibi) yer alınması,

ç) Kongre, seminer, sempozyum yurtiçi ve yurtdışı bilimsel toplantılarda konuşmacı ve/veya oturum başkanı olarak görev alınması veya bildiri sunulması,

d) Bilimsel görüş verilmesi,

gibi gelir getirici hizmetlerdir." açıklamasına yer verilmiştir.

Bu hüküm ve açıklamalara göre, 209 sayılı Kanunun 5 inci maddesinin dokuzuncu fıkrası kapsamında, sağlık hizmetleri dışında olup Bakanlık ve bağlı kuruluşları ile kamu kurum ve kuruluşları haricindeki kuruluş veya kişilerce talep edilmiş olması kaydıyla, bilimsel görüş, proje, araştırma ve benzeri hizmetlerden elde edilen ve döner sermayeye gelir kaydedilen tutarlardan projeyi yürüten personele aktarılan (%85'ine kadar olan) kısmı gelir veya damga vergisi kesintisine tabi tutulmayacaktır.

Diğer taraftan, Sağlık Bakanlığı ve kamu kurumu niteliğinde olan Üniversitenizin talebi üzerine sunulan söz konusu hizmetlerden elde edilen gelirlerden projeyi yürüten personele aktarılan ücretlerin 209 sayılı Kanunun 5 inci maddesinin dokuzuncu fıkrası kapsamında değerlendirilmesi mümkün bulunmadığından, söz konusu ücretlerin genel hükümler çerçevesinde gelir vergisi ve damga vergisine tabi tutulacağı tabiidir.

Bilgi edinilmesini rica ederim.

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