

Karabük Üniversitesi Deneysel Tıp Uygulama ve Araştırma Merkezinin Bilimsel Araştırma Faaliyetleri

Belge türü	Özelge
Kanun	KATMA DEĞER VERGİSİ KANUNU
Özelge no	35831311-010.01-14980
Tarih	30.05.2025

T.C.

KARABÜK VALİLİĞİ

Defterdarlık Gelir Yönetimi ve Denetim Müdürlüğü

Sayı : E-59817742-010.01-14980

30.05.2025

Konu : ... Üniversitesi Deneysel Tıp Uygulama ve Araştırma Merkezinin Bilimsel
Araştırma Faaliyetleri

İlgi : ... tarihli özelge talep formunuz.

İlgide kayıtlı özelge talep formunda, ... Üniversitesi Döner Sermayeli Deneysel Tıp Uygulama ve Araştırma Merkezi olarak bilimsel araştırmalar için deney hayvanları temini ve satışı, teknik destek hizmeti, deney hayvanlarının üretimi, yetiştirilmesi ve bakım hizmeti, deney hayvanları kullanım sertifikası kursları için eğitim desteği verilmesi faaliyetlerinde bulunduğunuz belirtilerek, söz konusu faaliyetlerin katma değer vergisine (KDV) tabi olup olmadığı hususunda görüşümüz talep edilmektedir.

KURUMLAR VERGİSİ KANUNU YÖNÜNDEN

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; maddenin 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 fıkrasında kurumlar vergisinden muaf olan kurumlar sayılmış olup, fıkranın (a) bendinde, 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 kuruluşların; (b) bendinde de 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 olduğu hükme bağlanmış olup, 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 işlemlerinin bu muafiyeti ortadan kaldırmayacağı belirtilmiştir.

Mezkûr 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, kamu idare ve kuruluşlarına ait veya bağlı olan tüm iktisadi işletmeleri kapsadığı, bu nedenle iktisadi kamu kuruluşları kavramının, hem kamu iktisadi teşebbüslerini hem de kamu kurum ve kuruluşlarına ait veya tabi olan veyahut bunlar tarafından kurulan veya işletilen iktisadi kuruluşlar ile döner sermayeli kuruluşları kapsamına aldığı; ayrıca 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, 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,

- (4.1.) ve (4.2.) bölümlerinde, kamu idare ve kuruluşları tarafından tarım ve hayvancılığı, bilimi, fenni ve güzel sanatları öğretmek, yaymak, geliştirmek ve teşvik etmek amacıyla işletilen kuruluşlar ile kamu idare ve kuruluşları tarafından genel insan ve hayvan sağlığını korumak ve tedavi etmek amacıyla işletilen kuruluşların kurumlar vergisinden muaf olduğu,

- (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.

Devlete, il özel idarelerine, belediyelere ve diğer kamu idarelerine ve kuruluşlarına ait veya bağlı olup faaliyetleri devamlı bulunan, sermaye şirketi ve kooperatif dışındaki ticari, sınai ve zirai işletmeler,

vergilemede eşitlik prensibi uyarınca iktisadi kamu kuruluşu olarak kurumlar vergisi mükellefleri arasında sayılmıştır. İktisadi kamu kuruluşları, ticari işletmeyi de içine alan ve sürekli olarak bedel mukabilinde satış yapılan veya hizmet ifa edilen kuruluştur. İktisadi kamu kuruluşlarının vergilendirilmesindeki temel gerekçe ise piyasa ekonomisi içerisinde vergisel açıdan rekabet eşitliğinin sağlanmasıdır.

İktisadî kamu kuruluşlarının kazanç amacı gütmemeleri, faaliyetlerinin kanunla verilmiş görevler arasında bulunması, tüzel kişiliklerinin olmaması, bağımsız muhasebelerinin ve kendilerine ayrılmış sermayelerinin veya iş yerlerinin bulunmaması mükellefiyetlerini etkilemeyecektir. Mal veya hizmet bedelinin sadece maliyeti karşılayacak kadar olması, kâr edilmemesi veya kârın kuruluş amaçlarına tahsis edilmesi de bunların iktisadî niteliğini değiştirmeyecektir.

Bu bakımdan, tüzel kişiliği itibarıyla kurumlar vergisi mükellefiyeti bulunmayan üniversitelerin yürüttüğü faaliyetlerin, bir organizasyona bağlı olarak piyasa ekonomisi içerisinde devamlı surette ve bir bedel mukabilinde gerçekleştirilen ticari, sınai ve zirai faaliyetlerden oluşması halinde; bu faaliyetler dolayısıyla üniversiteler bünyesinde oluşacak iktisadi kamu kuruluşu nezdinde kurumlar vergisi mükellefiyetinin 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 söz konusu olacaktır. Ancak, üniversitelerin yürüttüğü faaliyetler nedeniyle bünyesinde oluşan iktisadi kamu kuruluşlarının, Kurumlar Vergisi Kanununun 4 üncü maddesi kapsamında faaliyet gösteren kuruluşlardan olması halinde, kurumlar vergisinden muaf olacakları tabiidir.

Yukarıdaki hüküm ve açıklamalara göre, tüzel kişiliği itibarıyla kurumlar vergisi mükellefiyeti bulunmayan Merkeziniz bünyesinde yürütülen faaliyetlerin, bir organizasyona bağlı olarak piyasa ekonomisi içerisinde devamlı surette ve bir bedel mukabilinde gerçekleştirilen ticari, sınai veya zirai faaliyetlerden oluşması halinde, bu faaliyetler dolayısıyla Üniversite bünyesinde oluşacak iktisadi kamu kuruluşları nezdinde kurumlar vergisi mükellefiyetinin tesis edilmesi gerekmektedir.

Buna göre, ... Üniversitesi Deneysel Tıp Uygulama ve Araştırma Merkezi olarak sadece eğitim ve öğretim faaliyetleri çerçevesinde üretilen ve yetiştirilen deney hayvanlarının satılması, deney hayvanları kullanım sertifikası kursu düzenlenmesi ve kişi, kurum ve kuruluşların talepleri doğrultusunda bedel karşılığında teknik destek hizmeti ve deney hayvanlarına bakım hizmetinin verilmesi halinde Kurumlar Vergisi Kanununun 4 üncü maddesinin birinci fıkrasının (a) bendi kapsamında Merkeziniz adına kurumlar vergisi mükellefiyeti söz konusu olmayacaktır. Ancak, anılan faaliyetlerin eğitim ve öğretim faaliyetleri dışında yapılması, dışarıdan işçi istihdam edilmesi, sipariş üzerine üretim yapılması veya ihale yoluyla iş alınması hallerinde ise Üniversite bünyesinde oluşacak iktisadi kamu kuruluşu nezdinde kurumlar vergisi mükellefiyetinin tesis edileceği tabiidir.

Diğer yandan, Üniversitenizin yürüttüğü faaliyetler dolayısıyla bünyesinde 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 gerekeceği tabiidir.

KATMA DEĞER VERGİSİ KANUNU YÖNÜNDEN

3065 sayılı KDV Kanununun;

- 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,

- 17/1-a maddesinde, genel ve katma bütçeli idareler, il özel idareleri, belediyeler, köyler, bunların teşkil ettikleri birlikler, üniversiteler, döner sermayeli kuruluşlar, kanunla ve Cumhurbaşkanlığı Kararnamesiyle kurulan kamu kurum ve kuruluşları, kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları, siyasi 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 olduğu,

- 17/2-a maddesinde, 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 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 olduğu

hüküm altına alınmıştır.

Aynı Kanunun 1 inci maddesinde, ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyetinin devamlılığı, kapsamı ve niteliğinin 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 kişiliklerinin, Türk tabiiyetinde bulunup bulunmamalarının, ikametgah veya işyerlerinin yahut kanuni merkez veya iş merkezlerinin Türkiye'de olup olmamasının işlemlerin mahiyetini değiştirmeyeceği ve vergilendirmeye mani teşkil etmeyeceği hüküm altına alınmıştır.

Buna göre, Döner Sermayeli Deneysel Tıp Uygulama ve Araştırma Merkezinizce üretilen ve yetiştirilen deney hayvanlarının satılması, deney hayvanları kullanım sertifikası kursu düzenlenmesi, kişi, kurum ve kuruluşların talepleri doğrultusunda bedel karşılığında teknik destek hizmeti verilmesi ve deney hayvanlarına bakım hizmeti verilmesinin 3065 sayılı Kanunun 17/1-a ve 17/2-a maddeleri kapsamında değerlendirilmesi mümkün olmayıp 3065 sayılı Kanunun 1/3-g maddesi gereğince KDV'ye tabi tutulması gerekmektedir.

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