



**Genel ve Katma
Bütçeli Dairelere
Ait Olan Sosyal
Tesislerin
Bünyelerinde
Bulunan Diğer
Hizmet Ünitelerinin
Vergi Kanunları
Açısından
Değerlendirilmesi**

Hazırlayanlar
Neslihan İÇTEN
Vergi Denetmen Yrd.

I. GİRİŞ

Genel ve katma bütçeli dairelere ait olan sosyal tesisler misafirhane (konaklama) bölümünden ayrı olarak oturma, okuma, dinlenme, TV izleme salonlarında bünyelerinde içermekte olup, ayrıca kreş, kantin, oyun salonu, düğün salonu, berber salonu, pastane, çay bahçesi ve lokanta (restoran) işletmeciliği gibi faaliyetlerde de bulunmaktadır.

Bu çalışmada, genel ve katma bütçeli dairelere ait olan sosyal tesisler bünyesindeki söz konusu hizmet ünitelerinin vergi kanunları karşısındaki durumu irdelenecektir.

II. KURUMLAR VERGİSİ KANUNU AÇISINDAN YASAL MEVZUAT

5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun "Muafıklar" başlığını taşıyan 7. maddesinin 13 numaralı bent hükmüyle, genel ve katma bütçeli dairelere ait olan, sadece kamu mensuplarına hizmet veren, kâr amacı gütmeyen ve üçüncü kişilere kiralanmayan kreş, konuk evleri ve bunların kantinleri kurumlar vergisinden muaf tutulmuştur.

Bu muafiyet, sadece kamu mensuplarına hizmet etmek amacıyla kurulan, kârlılık gayesi olmayan ve üçüncü kişilere kiralanmayan genel ve katma bütçeli dairelere ait kreş, konuk evleri ile bunların kantinlerine uygulanacaktır. Ancak, bu ku-

ruluşların amaçları dışında faaliyet göstermeleri halinde vergiye tabi olmaları gerekmektedir.

Öte yandan, söz konusu kantinler, konuk evlerinde kalan kamu mensuplarına bu süre zarfında ihtiyaç duydukları malların satışının yapıldığı yerlerdir. Kantinlerde diğer malların (giyecek, buzdolabı, çamaşır makinası gibi dayanıklı tüketim malları, vb.) satılması veya konuk evinde kalanlar dışındaki kişilere de satış yapılması hallerinde muafiyetten yararlanılamayacaktır. Ordu evleri ve askeri kantinler genel bütçeli dairelere ait kuruluşlar olduğundan yukarıda belirtilen esaslar dahilinde muafiyetten yararlanacaklardır.⁽¹⁾

Gelirler Genel Müdürlüğü'nün Malatya Valiliği'ne Vermiş Olduğu 19.12.1997 Tarih ve B.07.0.GEL.0.47/4704-296/55563 Sayılı Muktezası: Ordu evleri bünyesinde açılan, gerekse Ordu evleri bünyesinde açılmayan askeri kantinlerin kendi mensupları dışında üçüncü kişilere yaptıkları satışları kurumlar vergisi mükellefiyetlerinin tesisini gerektirmektedir. Dolayısıyla, söz konusu kantinlerin üçüncü kişilere yapmış oldukları satışları nedeniyle bu satışlarını, Vergi Usul Kanununda belirtilen (bu belgelerde bulunması gereken bilgilerin mevcut olması şartıyla) belgelerle tevsik edecekleri tabidir.

Bununla birlikte, KVK'nun "İktisadi Kamu Müesseseleri" başlığını taşıyan 4. maddesinde; "Devlete, özel idarelere, belediyelere ve diğer kamu idarelerine ve müesseselerine ait ve tabi olup faaliyetleri devamlı bulunan ve birinci maddenin (A) ve (B) işaretli bentleri haricinde kalan ticari, sınai ve zirai işletmelerin iktisadi kamu müesseseleri olduğu", 2. fıkrasında ise; bunların kazanç gayesi gütmemeleri, faaliyetin kanunla tevdi edilmiş görevler arasında bulunması, tüzel kişiliklerinin olmaması, müstakil muhasebeleri ve kendilerine tahsis edilmiş sermayelerinin veya işyerlerinin bulunmamasının mükellefiyetlerine tesir etmeyeceği ve "Mevzuu" başlığını taşıyan 1. maddesinde ise, iktisadi kamu müesseselerinin kurumlar vergisine tabi olduğu hükme bağlanmıştır.

Söz konusu kanun maddelerine göre, genel ve katma bütçeli dairelere ait olan sosyal tesislerdeki kreş, kantin ve konuk evlerinden (misafirhanelerden) (Konuk evleri; oturma, okuma, dinlenme ve TV izleme salonları ile birlikte bir bütün olarak düşünülmelidir.) sadece kamu mensuplarının yararlanmaları halinde kurumlar vergisi mükellefiyeti doğmayacaktır. Sosyal tesislerdeki konuk evleri ve bünyelerinde bulunan kreş ve kantinlerin üçüncü kişilere kiralınması ya da kâr amaçlı çalıştırılması veya tesislerden 3. şahısların yararlanmaları ve bu durumun devamlılık göstermesi muafiyetin ihlali sayılmalıdır.

KVK'nun "Muafıklar" başlığı taşıyan 7. maddesinin 13 numaralı bent hük-

münde kreş, konuk evleri ve bunların kantinleri ibarelerine yer verilmiş olup, oyun salonu, düğün salonu, berber salonu, pastane, çay bahçesi, lokanta (restoran) vb. hizmet birimleri lafzen sayılmamıştır. Bu nedenle, sosyal tesis bünyesinde yer alan söz konusu hizmet birimlerinin iktisadi kamu müessesesi olarak kurumlar vergisine tabi olması gerekmektedir. Ayrıca kişisel görüşümüze göre; kreş, konuk evleri ve bunların kantinleri dışındaki söz konusu diğer hizmet birimlerinden sadece kamu mensupları ya da 3. şahısların veya hem kamu mensuplarının hem de 3. şahısların yararlanması mükellefiyet için aranılacak bir unsur olarak irdelenmemelidir. Çünkü, kanun lafzında sayılmayan diğer hizmet birimlerinden sadece kamu mensuplarının yararlanması, söz konusu hizmet birimlerinin iktisadi kamu müessesesi olarak kurumlar vergisinden muaf tutulmasını sağlamamalıdır.

Maliye Bakanlığı konu ile ilgili olarak vermiş olduğu bir müktezada;⁽²⁾ "Üniversitenin Derneğine ait kantininin kamu mensubu kişilere hizmet vermesi durumunda da kurumlar vergisinden muaf tutulmaması gerektiği hk." görüşü açıklamıştır.

.....

Buna göre, ... Üniversitesi ... Bölümü Geliştirme Derneğine ait Kantin işletmesinin faaliyeti Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 7. maddesinin 13 numaralı bendinde belirtilen kreş, konuk evleri ve bunların kantinlerinden sayılmayacağından, kamu mensubu kişilere hizmet vermesi durumunda da kurumlar vergisinden muaf tutulması mümkün bulunmamaktadır.

III.KATMA DEĞER VERGİSİ KANUNU AÇISINDAN YASAL MEVZUAT

3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun "Verginin Konusunu Teşkil Eden İşlemler" başlığını taşıyan 1. maddesinin 3/g bendinde sayılan kurum ve kuruluşların ticari, sınai, zirai ve mesleki nitelikteki teslim ve hizmetleri ise Katma Değer Vergisi Kanunu kapsamına girmediğinden vergiye tabi bulunmamaktadır. Ancak ordu evleri, askeri gaziolar, askeri kantinler, kıışla gazioları ile kamu kurumlarına ait misafirhane, kreş, yemekhane, eğitim ve dinlenme tesislerinin işletilmesi veya yönetilmesi suretiyle yürütülen faaliyetler kâr amacı taşımamaları nedeniyle ticari faaliyet kapsamına girmediğinden, münhasıran ilgili kurum ve kuruluş mensuplarına hitap etmeleri şartıyla vergiye tabi olmayacaktır. ⁽³⁾

Genel ve katma bütçeli idarelere ait kreş, konuk evleri ve bunların kantinlerinin katma değer vergisi karşısındaki durumu kurumlar vergisindeki muafiyet hükümlerine paralel olarak belirlenmiştir.

Söz konusu tesislerden ilgili kurum ve kuruluş mensupları ile diğer genel veya katma bütçeli idareler mensupları dışındakilerin faydalanması halinde kurumlar vergisi muafiyeti ortadan kalkacağından, bu tesislerdeki mal ve hizmet teslimleri katma değer vergisine tabi olacaktır. Bu nedenle, genel ve katma bütçeli idareler tarafından işletilen veya yönetilen söz konusu tesislerden ilgili kurum veya kuruluş mensupları ile başka genel veya katma bütçeli idareler mensupları dışındakilerin de faydalanması halinde, mensuplara verilenler de dahil olmak üzere tüm teslim ve hizmetlere genel hükümler çerçevesinde katma değer vergisi uygulanacaktır. (4)

Genel bütçeli bir idareye ait eğitim ve dinlenme tesislerinde sadece kamu mensuplarına hizmet vermek, kâr amacı gütmemek ve üçüncü kişilere kiralanmamak koşuluyla yürütülen faaliyetler kurumlar vergisine ve katma değer vergisine tabi olmayacaktır. (5)

IV.SONUÇ

Genel ve katma bütçeli dairelere ait olan, sadece kamu mensuplarına hizmet veren, kâr amacı gütmeyen ve üçüncü kişilere kiralanmayan kreş, konuk evleri ve bunların kantinleri kurumlar ve katma değer vergisinden muaf tutulmuştur. Bununla birlikte, söz konusu tesislerden kamu mensupları yanında 3. şahıslarında yararlanmaları durumunda, muafiyet şartları ihlal edilmiş olduğundan tesisin kurumlar vergisi mükellefiyeti ortaya çıkacak, tüm teslim ve hizmetleride katma değer vergisine tabi olacaktır.

Diğer taraftan, genel ve katma bütçeli dairelere ait olan konuk evleri bünyesindeki oyun salonu, düğün salonu, berber salonu, pastane, çay bahçesi, lokanta (restoran) vb. KVK'nun 7. maddesinin 13 numaralı bent hükmünde lafzen sayılmadığından, söz konusu hizmet birimlerinin iktisadi kamu müessesesi olarak kurumlar vergisine ve hizmet birimlerinde gerçekleşen teslim ve hizmetlerinde katma değer vergisine tabi olması gerekmektedir.

NOTLAR

1. 31 seri no.lu KVK Genel Tebliğinin 2. maddesinin (b) bendi.
2. Maliye Bakanlığı'nın 29.11.1999 tarih ve B.07.0.GEL.0.51-501/57718 sayılı muktezası.
3. 9 seri no.lu KDVK Genel Tebliği.
4. Maliye Bakanlığı'nın 19.12.1996 tarih ve 53/5301-2656/60778 sayılı muktezası. Muktezanın metni için bkz. Mahmut VURAL, Kamu Kurumlarına Ait Sosyal Tesislerde KDV uygulaması, Vergi Dünyası, Sayı: 240, s. 22.
5. Maliye Bakanlığı'nın 01.06.1988 tarih ve KDV/2601001-1517-34754 sayılı muktezası. Muktezanın metni için bkz. a.g.m., s. 22.