

**T.C.**  
**GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI**  
**İSTANBUL VERGİ DAİRESİ BAŞKANLIĞI**  
**(Mükellef Hizmetleri Gelir Vergileri Grup Müdürlüğü)**

Sayı : 62030549-125[1-2015/25]-65729

25.05.2016

Konu : Kamu personeline verilen konaklama ve konaklama yanında zaruri ihtiyaçlar olan kahvaltı ve yemek hizmetinin vergilendirilmesi.

... Vergi Dairesi Müdürlüğünün ... vergi kimlik numaralı mükellefi ... Sosyal Tesisi ve Eğitim Merkezi hakkında ilgi (a)'da kayıtlı yazınız ekinde alınan 15.01.2015 tarihli özelge talep formu ile ilgi (b)'de kayıtlı yazıda, adı geçen Sosyal Tesis ve Eğitim Merkezi'nin 21.06.2014 tarihinde misafirhane faaliyetine başladığı, kamu kurumlarının denetim elemanları ile kamu kurumlarının geçici görevli personeline konaklama ve konaklama yanında zaruri ihtiyaçlar olan kahvaltı ve yemek hizmetleri verildiği, üçüncü şahıslara ise hizmet verilmediğini belirterek söz konusu faaliyet nedeniyle kurumlar vergisi ve katma değer vergisi (KDV) yönünden mükellefiyet tesis ettirilip ettirilmeyeceği ile kamu personelinin makbuz mukabili tahsil edilen konaklama ücretleri ile diğer ücretlerle ilgili olarak belge düzeni yönünden nasıl bir yol izleneceği hususlarında tereddüt hasıl olduğu anlaşılmakta olup konu hakkında Başkanlığımız görüşleri aşağıda açıklanmaktadır.

#### **KURUMLAR VERGİSİ KANUNU YÖNÜNDEN**

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 1 inci maddesinin birinci fıkrasının (c) bendi ile iktisadi kamu kuruluşları kurumlar vergisi mükellefiyeti kapsamına alınmış olup aynı Kanunun 2 nci maddesinin (6) numaralı bendinde de iktisadi kamu kuruluşlarının kazanç amacı gütmemelerinin, faaliyetlerinin kanunla verilmiş görevler arasında bulunmasının, tüzel kişiliklerinin olmamasının, bağımsız muhasebelerinin ve kendilerine ayrılmış sermayelerinin veya iş yerlerinin bulunmamasının mükellefiyetlerini etkilemeyeceği, mal ve hizmet bedelinin sadece maliyeti karşılayacak kadar olmasının, kar edilmemesi veya kârın kuruluş amaçlarına tahsis edilmesinin bunların iktisadi niteliğini değiştirmeyeceği hükme bağlanmıştır.

Aynı Kanunun 4 üncü maddesinin birinci fıkrasının (d) bendi ile genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerine ait olup sadece kamu görevlilerine hizmet veren, kar amacı gütmeyen ve üçüncü kişilere kiralanmayan kreş ve konukevleri ile askeri kışlalardaki kantinler kurumlar vergisinden muaf tutulmuş bulunmaktadır.

03.04.2007 tarihli ve 26482 sayılı Resmi Gazete 'de yayımlanan 1 seri no.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin "Kreş ve konukevleri" başlıklı (4.5.1) bölümünde;

*"5018 sayılı Kamu Malî Yönetimi ve Kontrol Kanununun 3 üncü maddesinde genel yönetim kapsamındaki idareler belirtilmiş olup, buna göre, anılan Kanuna ekli (1), (2) ve (3) sayılı cetvellerde yer alan idarelere, sosyal güvenlik kurumlarına, mahallî idarelere (İl özel idaresi ve belediyeler ile bunlara bağlı veya bunların kurdukları veya üye oldukları birlik ve idareler) ait kreş ve konukevleri, sadece kamu görevlilerine hizmet vermek, kâr amacı gütmemek ve üçüncü kişilere kiralanmamak koşuluyla kurumlar vergisinden muaf olacaklardır.*

...

*Konukevi: Genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerine ait olup sadece kamu görevlilerine barınma hizmeti verilen ve barınmanın gerektirdiği kahvaltı ve yemek gibi zaruri ihtiyaçların karşılandığı konukevleri kurumlar vergisinden muaftır. Bu nedenle, genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerine ait konukevlerinin amaçları dışında faaliyet göstermeleri veya kamu görevlileri dışındaki kişi ve kuruluşlara hizmet vermeleri ve bu durumun devamlılık arz etmesi halinde, bu faaliyetlerin kurumlar vergisine tabi tutulması gerekmektedir.*

*Öte yandan, konukevlerinde berber, kuaför, bar, kafeterya, oyun salonu, çay bahçesi, pastane, düğün salonu, alakart, fastfood, lokanta, dansing, sauna, yüzme havuzu, fitness ve spor merkezi ile plaj v.b. yerlerde bir bedel karşılığı verilen hizmetlerin muafiyet kapsamında değerlendirilebilmesi mümkün değildir."*

şeklinde konuya ilişkin açıklamalara yer verilmiştir.

Buna göre, sadece kamu görevlilerinin barınma ve barınmanın gerektirdiği kahvaltı ve yemek gibi zaruri ihtiyaçlarının karşılanması amacıyla faaliyet gösteren ... Sosyal Tesisi ve Eğitim Merkezi'nin, Kurumlar Vergisi Kanununun 4 üncü maddesinin birinci fıkrasının (d) bendi kapsamında kurumlar vergisinden muaf bulunmaktadır.

Ancak, söz konusu tesisin amacı dışında faaliyet göstermesi veya kamu görevlileri dışındaki kişi ve kuruluşlara da hizmet verilmesi halinde anılan faaliyetler nedeniyle oluşacak iktisadi işletme nezdinde kurumlar vergisi mükellefiyeti tesis edilecektir.

## **VERGİ USUL KANUNU YÖNÜNDEN;**

213 sayılı Vergi Usul Kanununun 'İspat Edici Kağıtlar' başlıklı 227 nci maddesinin birinci fıkrasında, bu kanunda aksine hüküm olmadıkça bu kanuna göre tutulan ve üçüncü şahıslarla olan münasebet ve muamelelere ait olan kayıtların tevsikinin mecburi olduğu; 232 nci maddesinde, birinci ve ikinci sınıf tüccarların sattıkları emtia veya yaptıkları işler için fatura vermek mecburiyetinde buldukları hükme bağlanmıştır.

3100 sayılı Katma Değer Vergisi Mükelleflerinin Ödeme Kaydedici Cihazları Kullanmaları Mecburiyeti Hakkında Kanununun 1 inci maddesinde, perakende ticaretle uğraşan veya hizmet ifa eden birinci ve ikinci sınıf tüccarların ödeme kaydedici cihaz kullanmaya mecbur oldukları belirtilmiştir.

Öte yandan, Anılan Kanunla ilgili 50 Seri No.lu Genel Tebliğin "Ödeme Kaydedici Cihazların Satışı" başlıklı A-1/a bölümünde "... *perakende satış yapmakla beraber kurumlar vergisinden muaf olan ve teslimleri katma değer vergisinden istisna olanlar (askeri kantinler vb.) kurumlarınca düzenlenen ve faaliyet konuları ile neye istinaden vergiden muaf olduklarını belirtir bir yazıyla birlikte faaliyet gösterdikleri mahallin yetkili bulunduğu vergi dairesinden alacakları yazıyla ödeme kaydedici cihaz satın alabileceklerdir.*" denilmiştir.

Buna göre; kamu personelinin barınma ve barınmanın gerektirdiği kahvaltı ile yemek gibi zaruri ihtiyaçların karşılanması amacıyla faaliyet gösteren ... Sosyal Tesisi ve Eğitim Merkezi'ne bağlı iktisadi işletme oluşmaması durumunda Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre belge düzenleme zorunluluğu bulunmamaktadır. Anılan gelirler dolayısıyla söz konusu kuruma bağlı bir iktisadi işletme oluşması durumunda elde edilecek gelirler için Vergi Usul Kanunu hükümleri uyarınca belge düzenlenmesi gerekmektedir.

Diğer taraftan, adı geçen Sosyal Tesis ve Eğitim Merkezi'nin, kurumlar vergisi ile katma değer vergisi mükellefi olmasa da perakende mal satışları ve hizmet ifaları için isteğe bağlı olarak ödeme kaydedici cihaz (vergi dairesine kayıt ettirip levhasını almak suretiyle) kullanma imkanı bulunmaktadır.

## **KATMA DEĞER VERGİSİ KANUNU YÖNÜNDEN;**

3065 sayılı Katma Değer Vergisi (KDV) Kanununun;

1/1 inci maddesinde, Türkiye'de yapılan ticari, sınai, zirai ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetlerin katma değer vergisine tabi olduğu,

1/3-g bendinde de; 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 müesseseler tarafından yapılmasının durumu değiştirmeyeceği,

hükme bağlanmıştır.

Konu ile ilgili açıklamaların yapıldığı 26.04.2014 tarih ve 28983 sayılı Resmi Gazetede yayımlanarak 01.05.2014 tarihinde yürürlüğe giren KDV Genel Uygulama Tebliğinin (I/B-2.3) bölümünde; 3065 sayılı Kanunun (1/3-g) maddesinde sayılan kurum ve kuruluşların ticari, sınai, zirai ve mesleki nitelikteki teslim ve hizmetleri KDV ye tabi olduğu; ancak, askeri kışlalardaki kantinler ile kamu kurumlarına ait misafırhane, kreş, yemekhane, eğitim ve dinlenme tesislerinin işletilmesi veya yönetilmesi suretiyle yürütülen faaliyetler kar amacı taşımamaları nedeniyle ticari faaliyet kapsamına girmediğinden, münhasıran ilgili kurum ve kuruluş mensuplarına hitap etmeleri şartıyla vergiye tabi olmayacağı ve bu kuruluşlara yapılan mal teslimlerinin ve hizmet ifalarının Katma Değer Vergisi Kanununun genel hükümleri çerçevesinde vergilendirileceğinin tabii olduğu açıklanmıştır.

Buna göre, ... Sosyal Tesisi ve Eğitim Merkezi bünyesinde faaliyet gösteren misafırhanede verilen hizmetler; kar amacı taşımamak ve münhasıran ilgili kurum mensuplarına hitap etmek koşuluyla katma değer vergisine tabi tutulmayacak, bunların dışında üçüncü kişilere verilmesi halinde genel hükümler çerçevesinde KDV ye tabi olacaktır.

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.