

Adi ortaklık tarafından sürdürülen serbest meslek faaliyetinin vergilendirilmesi ve belge düzeni

Belge türü	Özelge
Kanun	GELİR VERGİSİ KANUNU
Özelge no	11395140-105[VUK-1-22760]-499825
Tarih	10.05.2022

T.C.

GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI

İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı

Gelir Kanunları Usul Grup Müdürlüğü

Sayı : 11395140-105[VUK-1-22760]-499825

10.05.2022

Konu : Adi ortaklık tarafından sürdürülen serbest meslek faaliyetinin vergilendirilmesi ve belge düzeni

İlgi : 19/08/2019 tarih ve 2632988 evrak kayıt sayılı özelge talep formunuz

İlgide kayıtlı özelge talep formunuzda, 09/07/2019 tarihinde iki ortak, adi ortaklık kurarak faaliyete başladığınız, faaliyetinizin tıp doktorları dışında yetkili kişilerce sağlanan akıl sağlığı hizmetleri (psikolojik danışmanlık) olduğu, ortaklardan birinin psikolog olduğu ve yeterlilik belgesinin bulunduğu, diğer ortağın herhangi bir mesleki yeterlilik belgesinin bulunmadığı, bu ortağın sadece işletmenin yönetimi ve idaresi kısmında görev aldığı belirtilerek, ortaklık faaliyetinin; ticari faaliyet olarak değerlendirilip işletme defteri mi yoksa serbest meslek kazancı olarak değerlendirilip serbest meslek kazanç defteri mi tutulması gerektiği hususunda Başkanlığımız görüşü talep edilmiştir.

GELİR VERGİSİ KANUNU YÖNÜNDEN:

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun;

- "Ticari Kazancın Tespiti" başlıklı 37 inci maddesinde, *"Her türlü ticari ve sınai faaliyetlerden doğan kazançlar ticari kazançtır."* hükmü,

- "Serbest Meslek Kazancının Tarifi" başlıklı 65 inci maddesinde; *"Her türlü serbest meslek faaliyetinden doğan kazançlar serbest meslek kazancıdır."*

Serbest meslek faaliyeti; sermayeden ziyade şahsi mesaiye, ilmi veya mesleki bilgiye veya ihtisasa dayanan ve ticari mahiyette olmıyan işlerin işverene tabi olmaksızın şahsi sorumluluk altında kendi nam ve hesabına yapılmasıdır.

Tahkim işleri dolayısıyla hakemlerin aldıkları ücretler ile kollektif, adi komandit ve adi şirketler tarafından yapılan serbest meslek faaliyeti neticesinde doğan kazançlar da, serbest meslek kazancıdır." hükmü,

- "Serbest Meslek Erbabı" başlıklı 66 ncı maddesinde "*Serbest meslek faaliyetini mutad meslek halinde ifa edenler, serbest meslek erbabıdır. Serbest meslek faaliyetinin yanında meslekten başka bir iş veya görev ile devamlı olarak uğraşılması bu vasfı değiştirmez.*

Bu maddenin uygulanmasında:

....

2- Bizzat serbest meslek erbabı tarifine girmemekle beraber serbest meslek erbabını bir araya getirerek teşkilat kurmak veya bunlara sermaye temin etmek suretiyle veya sair suretlerle serbest meslek kazancından hisse alanlar;

3-Serbest meslek faaliyetinde bulunan kollektif ve adi şirketlerde ortaklar, adi komandit şirketlerde komanditeler;

.....

Bu işler dolayısıyla serbest meslek erbabı sayılırlar." hükmü

yer almaktadır.

Diğer taraftan, konu ile ilgili olarak ayrıntılı açıklamalara 221 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinin "Serbest Meslek Faaliyeti-Serbest Meslek Erbabı" başlıklı bölümünde yer verilmiş olup Bir faaliyetin serbest meslek faaliyeti olup olmadığı, faaliyetin;

- **sermayeden ziyade şahsi mesaiye, ilmi veya mesleki bilgiye veya ihtisasa** dayanması,

- bir **işverene bağlı olmaksızın şahsi sorumluluk altında kendi nam ve hesabına** yapılması,

- **devamlı** olması,

unsurlarını taşıyıp taşımadığına bağlı bulunmaktadır.

Bu unsurlar, bir taraftan serbest meslek kazancı ile ticari kazanç, öte yandan serbest meslek kazancı ile ücret ilişkisinin sınırlarını belirlemektedir. Ayrıca, faaliyetin devamlı olması özelliği de serbest meslek faaliyetini, arızı olarak yapılan serbest meslek faaliyetinden ayırmaktadır.

Ticari kazanç, esas itibarıyla sermaye-emek karışımı bir kaynağa bağlı olarak doğmaktadır. Bu kaynağa bağlı olarak ve devamlı bir organizasyon çerçevesinde yapılan her türlü faaliyet ticari faaliyettir. Serbest meslek faaliyetinin ticari bir organizasyon içinde yapılması, sağlanan gelirin yapısını değiştirmez. Sadece elde edenler yönünden ticari kazanç sayılmasını gerektirir ve ticari kazançta ait esas ve hükümlere tabi olur.

Serbest meslek faaliyetinde ana unsur, faaliyetin sermayeden ziyade kişisel çalışmaya ilmi veya mesleki bilgi ve ihtisasa dayanmasıdır. Bu unsur, serbest meslek faaliyetini ticari faaliyetten ayıran en önemli özellik olup söz konusu faaliyetlerden elde edilen kazançların daha çok emek ürünü olduğunu göstermektedir. Serbest meslek faaliyetinde yalnızca emeğe dayanan organizasyon yeterli olmadığı gibi aynı zamanda geliri doğuran emeğin, ilmi veya mesleki bilgi ve ihtisasa dayanması koşulu da aranmaktadır.

Bu itibarla, iki ortaklı adi ortaklık kurarak faaliyete başladığınız, faaliyetinizin tıp doktorları dışında yetkili kişilerce sağlanan akıl sağlığı hizmetleri (psikolojik danışmanlık) olduğu, ortaklardan birinin psikolog olduğu ve yeterlilik belgesinin bulunduğu, diğer ortağın herhangi bir mesleki yeterlilik belgesinin bulunmadığı, bu ortağın sadece işletmenin yönetimi ve idaresi kısmında görev aldığı göz önünde bulundurulduğunda, aralarında ücret ilişkisi bulunmaması kaydıyla ortaklardan birinin işletmenin yönetimi ve idaresi kısmında görev alması ve herhangi bir mesleki yeterlilik belgesinin bulunmaması, 193 sayılı Kanunun 65 inci maddesinin ikinci fıkrasında yer verilen hükme istinaden bahse konu adi ortaklığın faaliyetinin serbest meslek faaliyeti olma vasfını değiştirmeyecektir.

Bu hüküm ve açıklamalara göre, "... ve Ortağı" ortaklığının tıp doktorları dışında yetkili kişilerce sağlanan akıl sağlığı hizmetlerinin (psikolojik danışmanlık) serbest meslek hizmeti ve bu hizmetlerden elde edilen kazançların da serbest meslek kazancı olarak kabul edilmesi gerekmekte olup ortakların serbest meslek faaliyeti neticesinde elde ettikleri kazançlardan dolayı ayrı ayrı gelir vergisi, ortaklık adına da katma değer vergisi ile gelir vergisi stopajı yönünden mükellefiyet tesis edilmesi ve ortaklıktan elde edilen kar veya zararın, ortaklıktaki hisseleri oranında paylaşarak serbest meslek kazancına ilişkin hükümler çerçevesinde beyan edilerek vergilendirilmesi gerektiği tabiidir.

VERGİ USUL KANUNU YÖNÜNDEN:

Bilindiği üzere, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun; 172 nci maddesi ile serbest meslek erbabına defter tutma mecburiyeti getirilmiş, 210 uncu maddesinde, serbest meslek erbabının serbest meslek kazanç defteri tutacağı, 236 ncı maddesinde ise, serbest meslek erbabının, mesleki faaliyetlerine ilişkin her türlü tahsilatı için serbest meslek makbuzu tanzim etmek ve müşteriye vermek, müşterinin de bu makbuzu istemek ve almak mecburiyetinde olduğu hüküm altına alınmıştır.

Bu itibarla, serbest meslek faaliyeti olarak değerlendirilen psikolojik danışmanlık faaliyetini icra eden adi ortaklığın Vergi Usul Kanununun yukarıda açıklanan hükümleri uyarınca serbest meslek kazanç defteri tutması ve mesleki faaliyetine ilişkin her türlü tahsilatı için serbest meslek makbuzu düzenlemesi gerekmektedir.

Bilgilerinize sunulur.

(*) 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