

Özel hastaneye sözleşme kapsamında verilen hekimlik hizmetinin vergilendirilmesi

Belge türü	Özelge
Kanun	GELİR VERGİSİ KANUNU
Özelge no	B.07.1.GİB.4.16.16.02-130[I-16-129]-174523
Tarih	13.11.2020

T.C.

GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI

BURSA VERGİ DAİRESİ BAŞKANLIĞI

Mükellef Hizmetleri Gelir Grup Müdürlüğü

Sayı : 45404237-130[I-16-129]-174523 13.11.2020

Konu : Özel hastaneye sözleşme kapsamında verilen hekimlik hizmetinin vergilendirilmesi

İlgide kayıtlı özelge talep formunda, serbest meslek kazancı mükellefiyetinizin bulunduğu, ayrıca özel bir hastane ile yaptığınız sözleşme kapsamında ekipman ve cihazlarınızı kendiniz temin etmek suretiyle hizmet vereceğinizi belirterek, söz konusu hizmet ifasında katma değer vergisi (KDV) tevkifatı uygulanıp uygulanmayacağı ile Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesi uyarınca gelir vergisi

tevkifatının yapılıp yapılmayacağı hususlarında Başkanlığımız görüşü talep edilmektedir.

I) Gelir Vergisi Kanunu Yönünden:

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun;

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.

..." hükmü,

62 inci maddesinde; "*İşverenler, hizmet erbabını işe alan, emir ve talimatları dahilinde çalıştıran gerçek ve tüzel kişilerdir*"

..." hükmü,

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 olmayan işlerin işverene tabi olmaksızın şahsi sorumluluk altında kendi nam ve hesabına yapılmasıdır.*

..." hükmü,

66 ıncı 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.*

..." hükmü

yer almaktadır.

Aynı Kanunun "Vergi Tevkifatı" başlıklı 94 üncü maddesinin birinci fıkrasında; "*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, ziraî 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." hükmü yer almakta olup, aynı fıkranın (1) numaralı bendinde; hizmet erbabına ödenen ücretler ile 61 inci maddede yazılı olup ücret sayılan ödemelerden (istisnadan faydalananlar hariç), 103 ve 104 üncü maddelere göre, 2/b bendinde ise serbest meslek işleri dolayısıyla bu işleri icra edenlere yapılan ödemeler üzerinden %20 oranında gelir vergisi tevkifatı yapılacağı hüküm altına alınmıştır.

Öte yandan, 221 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde ücret - serbest meslek kazancı ayırımının önemi ve vergilendirmesine ilişkin kriterler ayrıntılı olarak açıklanmıştır. Söz konusu Tebliğde, *"... 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.

Bu açıklamalardan anlaşılacağı üzere gerek ücret gerek serbest meslek kazancı emeğe dayanan gelir unsurlarıdır. Serbest meslek kazançlarında emek; bir işverene tabi olmaksızın, şahsi sorumluluk altında kendi nam ve hesabına değerlendirilmektedir. Bir işverene tabi ve belirli bir işyerine bağlı olarak çalışılması halinde ise elde edilen gelir ücrettir.

Uygulamada bazı durumlarda ücret ile serbest meslek kazancının ayırımında zorluklarla karşılaşılmaktadır. Bu durumda yukarıda da belirtildiği gibi esas alınacak en önemli ölçüt; iş yerine

bağlılık ve işverene tabiliktir. İş yerine bağlılıktan maksat; kendisine ait olmayan bir organizasyonun işyerinde çalışılmasıdır. İşverene tabilikten maksat ise; işverenin hizmetli üzerinde hiyerarşik bir kontrol ve yaptırım uygulama hakkının bulunup bulunmamasıdır. Bu unsurların bulunmaması halinde, gelir vergisi açısından işverene tabi olarak işveren-hizmetli ilişkisinden bahsedilemez."

denilmiştir.

Diğer taraftan, Gelir Vergisi Kanunu açısından, bir ödemenin ücret olup olmadığı aşağıdaki üç ana unsurdan hareketle belli edilmektedir.

- İşverene tabi olma,
- Belli bir işyerine bağlı olma,
- Hizmetin karşılığı olarak bir ödemenin yapılması.

Gelir Vergisi Kanununda aksine hüküm olmadıkça bu üç unsurun birlikte bulunması halinde elde edilen gelir ücret olarak vergilendirilmektedir.

Yukarıda yer alan hüküm ve açıklamalara göre, ... Tic. Ltd. Şti'ye verdiğiniz hekimlik hizmetinin;

- Hizmet akdi ile işverene tabi ve işyerine bağlı olarak verilmesi durumunda, elde edilen gelirin ücret kabul edilerek, Gelir Vergisi Kanununun 61, 94, 103 ve 104 üncü maddelerine göre vergilendirilmesi,

- İşverene tabi ve işyerine bağlı olmaksızın şahsi sorumluluk altında kendi nam ve hesabınıza yapılması durumunda ise elde edilen gelirin serbest meslek kazancı olarak vergilendirilmesi ve söz konusu hizmetler kapsamında tarafınıza yapılan ödemelerden Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesinin 2/b bendi uyarınca % 20 oranında gelir vergisi tevkifatı yapılması gerekmektedir.

gerekmektedir.

II) Katma Değer Vergisi Kanunu Yönünden:

3065 sayılı Katma Değer Vergisi (KDV) Kanununun;

-1/1 inci maddesinde, Türkiye'de ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetlerin KDV' ye tabi olduğu, ticari, sınai, zirai faaliyet ile 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,

- 4 üncü maddesinde, hizmetin teslim ve teslim sayılan haller ile mal ithalatı dışında kalan işlemler olduğu, bu işlemlerin bir şeyi yapmak, işlemek, meydana getirmek, imal etmek, onarmak, temizlemek, muhafaza etmek, hazırlamak, değerlendirmek, kiralamak, bir şeyi yapmamayı taahhüt etmek gibi şekillerde gerçekleşebileceği

hükme bağlanmıştır.

Bu çerçevede, ... Tic. Ltd. Şti ile yaptığınız "Doktor Hizmet Alım Sözleşmesi" kapsamında sunulan hekimlik hizmetinin ücret mahiyetinde değerlendirilmesi durumunda, bu hizmet KDV'nin konusuna girmeyecektir. Ancak, söz konusu hizmetin serbest meslek faaliyeti kapsamında değerlendirilmesi halinde, söz konusu hizmete ilişkin düzenlenecek serbest meslek makbuzunda % 8 oranında KDV hesaplanması 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 özelveğe 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