

Telefon ve internet ortamı ile verilen psikiyatr hizmetinden elde edilen kazancın vergilendirilmesi hk.

Belge türü	Özelge
Kanun	KURUMLAR VERGİSİ KANUNU
Özelge no	B.07.1.GİB.4.34.19.02-019.01-899
Tarih	08.03.2012

T.C.

GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI

İSTANBUL VERGİ DAİRESİ BAŞKANLIĞI

Mükellef Hizmetleri Usul Grup Müdürlüğü

Sayı : B.07.1.GİB.4.34.19.02-019.01-899

08/03/2012

Konu : Telefon ve internet ortamı ile verilen psikiyatr hizmetinden elde edilen kazancın vergilendirilmesi.

İlgide kayıtlı özelge talep formunuzda; telefon ve internet ortamında psikiyatri hizmeti verdiğiniz belirtilerek, bu kazancın vergilendirilmesi ile ilgili Başkanlığımız görüşleri talep edilmektedir.

I- GELİR, KURUMLAR VE VERGİ USUL KANUNU YÖNÜNDEN

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 6 ncı maddesinin birinci fıkrasıyla kurumlar vergisi, mükelleflerinin bir hesap dönemi içinde elde ettikleri safi kurum kazancı üzerinden hesaplanacağı belirtilmiş, maddenin ikinci fıkrasıyla da safi kurum kazancının tespitinde, Gelir Vergisi Kanununun ticari kazanç hakkındaki hükümlerinin uygulanacağı hükme bağlanmıştır.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 1 inci maddesinde "Gerçek kişilerin gelirleri gelir vergisine tâbidir. Gelir bir gerçek kişinin bir takvim yılı içinde elde ettiği kazanç ve iratların safi tutarıdır. " hükmü bulunmakta olup 37'nci maddesinin 1'inci fıkrasında her türlü ticari ve sinai faaliyetlerden doğan kazançların ticari kazanç olduğu hüküm altına alınmıştır.

Ticari faaliyet, bir tür emek-sermaye organizasyonuna dayanmakta olup, esas itibariyle sermaye-emek karışımı bir kaynağa tabi olarak devamlı organizasyona dayanan her türlü faaliyet ticari faaliyettir ve kendilerince geliştirilmiş ticari bir organizasyona dayanarak gerçekleştirilen hizmet üzerinden elde edilen her türlü kazancın ticari kazanç olarak değerlendirilmesi gerekecektir.

Anılan Kanunun;

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.",

65 inci maddesinde, "Her türlü serbest meslek faaliyetinden doğan kazançlar serbest meslek kazancıdır. Serbest meslek faaliyeti; sermayeden ziyade şahsi mesaiye, ilmi veya mesleki bilgi ve veya ihtisasa dayanan ve ticari mahiyette olmayan işlerin işverene tabi olmaksızın şahsi sorumluluk altında kendi nam ve hesabına yapılmasıdır.",

66 ncı maddesinde ise, "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." hükümleri yer almaktadır.

Aynı Kanunun 67 nci maddesinde serbest meslek erbabı, meslek kazançlarını Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre tuttıkları "serbest meslek kazanç defterine istinaden tespit edecekleri serbest meslek erbabı için, ıttıla hasıl etmeleri kaydıyle, namlarına, kamu müessesesine, icra dairesine, bankaya, notere veya postaya para yatırılması; serbest meslek kazancı olarak doğan alacağın başka bir şahsa temliki (Temlikin ivazlı olup olmadığına bakılmaz. İvazlı temliklerde ivazın tahsil şartı aranmaz.) veya müşterisine olan borcu ile takası; tahsil hükmünde olduğu hüküm altına alınmıştır.

Ücret ve serbest meslek kazancı emeğe dayanan gelir unsurları olup, emeğin ücret olarak değerlendirilmesinde belli bir işyerine bağlılık ve işverene tabilik şartları aranmaktadır. Emeğin serbest meslek olarak değerlendirilmesinde ise şahsi mesaiye, ilmi veya mesleki bilgiye veya ihtisasa dayanması ve belli bir işverene bağlı olmaksızın şahsi sorumluluk altında kendi nam ve hesabına yapılması şartları aranmaktadır.

Anılan Kanunun 94 üncü maddesinde ise tevkifat yapmak zorunda olan mükellefler sayılmış ve aynı maddenin (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) numaralı bendinde ise, Yaptıkları serbest meslek işleri dolayısıyla bu işleri icra edenlere yapılan ödemelerden (Noterlere serbest meslek faaliyetlerinden dolayı yapılan ödemeler hariç)

a) 18'inci madde kapsamına giren serbest meslek işleri dolayısıyla yapılan ödemelerden % 17,

b) Diğerlerinden, % 20 gelir vergisi tevkifatı yapılacağı belirtilmiştir.

Öte yandan, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun;

"Fatura tarifi" başlıklı 229 uncu maddesinde; "Fatura, satılan emtia veya yapılan iş karşılığında müşterinin borçlandığı meblağı göstermek üzere emtiayı satan veya işi yapan tüccar tarafından müşteriye verilen ticari vesikadır.",

"Faturanın Nizamı" başlıklı 231/5 inci maddesinde de; "Fatura, malın teslimi veya hizmetin yapıldığı tarihten itibaren azami yedi gün içinde düzenlenir. Bu süre içinde düzenlenmeyen faturalar hiç düzenlenmemiş sayılır.",

236 ncı maddesinde ise; "Serbest meslek erbabı, mesleki faaliyetlerine ilişkin her türlü tahsilâtı için iki nüsha serbest meslek makbuzu tanzim etmek ve bir nüshasını müşteriye vermek, müşteri de bu makbuzu istemek ve almak mecburiyetindedir." hükümleri yer almaktadır.

Bu hüküm ve açıklamalar çerçevesinde; psikiyatri hizmeti veren doktorların bu faaliyetleri dolayısıyla elde ettikleri kazancın serbest meslek kazancı olarak vergilendirilmesi gerekmektedir.

Kurumunuz tarafından aranızda herhangi bir işçi-işveren ilişkisi bulunmayan psikiyatristlerle, psikiyatri hizmeti almak isteyen hastaları sanal ortamda buluşturarak, yalnızca anılan hizmet karşılığı olarak hastalardan tahsil ettiğiniz tutarlar ile bu hizmeti ifa eden psikiyatristlere ödenen tutarlar arasındaki farkın şirketinizin aracılık ettiği doktorlardan elde edilmiş komisyon geliri olarak değerlendirilmesi ve bu bedel üzerinden psikiyatristler adına fatura tanzimi suretiyle tahakkuk ettirilmesi gerekmekte olup, söz konusu komisyon gelirinizin şirketinizin kurum kazancının tespitinde ticari kazanç niteliğinde gelir unsuru olarak dikkate alınması gerekmektedir.

Aracılık hizmeti veren Kurumunuzun bu hizmeti için hastalardan ayrıca bir ücret alması halinde ise, elde edilen kazanç yine komisyon geliri olmakla birlikte bu kısma isabet eden bedelin aracılık edilen hastalar adına düzenlenecek fatura ile tevsiki gerekeceği tabiidir.

Bu bağlamda, söz konusu organizasyon içerisinde psikiyatri hizmeti alan hastaların aldıkları hizmetin bedelini, bu hizmeti veren psikiyatriste ödemek üzere organizasyonu gerçekleştiren firmanıza ödemeleri halinde, bu işlem söz konusu serbest meslek erbabı psikiyatristler yönünden tahsil hükmünde

olup yapılan ödemenin tamamı üzerinden (varsa firmanız tarafından hastalardan komisyon ücreti olarak tahsil edilen tutarlar hariç) doğrudan hasta adına serbest meslek makbuzu tanzimi suretiyle kazançlarına dahil etmeleri gerekmektedir.

Diğer taraftan; psikiyatrist ile şirketiniz arasında, hizmet sözleşmesine dayalı işçi-işveren ilişkisi doğuracak şekilde hizmetin yaptırılması halinde, hastalara verilen bu hizmete ilişkin olarak alınan bedellerin tamamı kurum kazancının tespitinde gelir olarak dikkate alınacak olup, psikiyatriste yapılan ödemelerin ise ücret olarak kabul edilerek Gelir Vergisi Kanunu'nun 61, 94, 103 ve 104'üncü maddelerine göre vergilendirilmesi gerekecektir.

II- KATMA DEĞER VERGİSİ KANUNU YÖNÜNDEN

3065 sayılı Katma Değer Vergisi (KDV) Kanununun 1 inci maddesinin 1 inci fıkrasında; ticari sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetlerin katma değer vergisine tabi olduğu, hükme bağlanmıştır.

Aynı Kanunun 28 inci maddesinin Bakanlar Kuruluna verdiği yetkiye dayanılarak 24/12/2007 tarihinde kararlaştırılan ve 30/12/2007 tarihinde yayımlanan 2007/13033 sayılı Kararname eki "Mal ve Hizmetlere Uygulanacak Katma Değer Vergisi Oranlarının Tespitine İlişkin Karar" ile mal teslimleri ve hizmet ifalarına uygulanacak katma değer vergisi oranları, ekli I sayılı listede yer alan mal ve hizmetler için % 1, ekli II sayılı listede yer alan mal ve hizmetler için % 8, bu listelerde yer alanlar hariç olmak üzere vergiye tabi işlemler için % 18 olarak belirlenmiştir.

Söz konusu Karar'a ekli (II) sayılı listenin "B) Diğer Mal ve Hizmetler" başlıklı bölümün 21' inci sırasında "İlgili Bakanlıklar ya da kanunlarla izin verilen gerçek veya tüzel kişiler tarafından yerine getirilen insan veya hayvan sağlığına yönelik koruyucu hekimlik, teşhis, tedavi ve rehabilitasyon hizmetleri (hayvan ırkının ıslahına yönelik hizmetler dahil), ambulans hizmetleri," yer almaktadır.

Konu ile ilgili olarak 08/08/2011 tarihli 60 No'lu KDV Sirküleri'nin 5.5. numaralı bölümünde;

"...

Bu düzenlemenin kapsamına insan ve hayvan sağlığına yönelik olarak verilen koruyucu hekimlik, teşhis, tedavi ve rehabilitasyon hizmetleri ile hayvan ırkının ıslahına yönelik olarak suni tohumlama hizmetleri ve ambulans hizmetleri girmektedir." denilmektedir.

Buna göre, internet ortamında teşhis ve tedavi yetkisi bulunmayan psikiyatristler aracılığıyla verilecek psikiyatri hizmeti II sayılı liste kapsamında değerlendirilemeyeceğinden genel oranda (% 18) KDV'ye tabidir. Söz konusu hizmetinin teşhis ve tedavi yetkisi bulunan psikiyatristler tarafından verilmesi halinde % 8 oranında KDV'ye tabi tutulması gerekmekte olup, şirketinizin aldığı komisyon ise genel oranda (% 18) 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.

Bu metin Mevzuat Bankası (mevzuat.vergibulustayi.com) aracılığıyla gib.gov.tr arşivinden alınmıştır. Resmî işlemlerde Resmî Gazete metni esastır. — 18.09.2026