

Biyoeşdeğerlik çalışmalarına gönüllü olarak katılan kişilerin muhtelif masraflarının karşılanması için yapılan ödemelerin vergilendirilmesi ve belge düzeni hk.

Belge türü	Özelge
Kanun	VERGİ USUL KANUNU
Özelge no	27575268-105[238-2012-9485]-326
Tarih	03.04.2014

T.C.

GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI

ANKARA VERGİ DAİRESİ BAŞKANLIĞI

(Mükellef Hizmetleri Usul Grup Müdürlüğü)

Sayı : 27575268-105[238-2012-9485]-326

03/04/2014

Konu : Biyoeşdeğerlik çalışmalarına gönüllü olarak katılan kişilerin muhtelif masraflarının karşılanması için yapılan ödemelerin vergilendirilmesi ve belge düzeni hk.

İlgi özelge talep formunuzda; şirketinizin ... Malmüdürlüğünün ... vergi numaralı mükellefi olduğu, şirket ana sözleşmesi kapsamında ilaçların biyoeşdeğerlik çalışmalarını yaptığı, söz konusu çalışmaların bir aşaması olan klinik çalışmaların genellikle ... Merkezi ve merkezi ...'te bulunan ... Ltd. Şti laboratuvarlarında yaptırdığı, biyoeşdeğerlik çalışmalarınızın klinik aşamasında kullanılacak sağlıklı gönüllü katılımcıların temininin sözleşme gereği laboratuvar çalışmalarını yapan ... Üniversitesi ve ... Ltd. Şti tarafından sağlandığı, taraflar arasında yapılan üçlü sözleşmelerde laboratuvar çalışmaları yapılacak işin toplam bedelinin belirlenerek bu bedel içerisindeki gönüllü katılımcıların masraflarının (iş günü kaybı,

yemek, ulaşım, muayene, laboratuvar giderleri) şirketiniz tarafından laboratuvar çalışmalarını yapan ... Üniversitesi ile ... Ltd. Şti.'nin banka hesaplarına gönderildiği, ... Üniversitesi ve ... Ltd. Şti. tarafından da bu bedellerin, gönüllü katılımcıların masrafları olarak kendilerine ödendiği belirtilerek, gönüllü katılımcılara ödenen söz konusu masraf karşılıklarının yürürlükte bulunan mevzuat hükümlerine göre ücret olarak değerlendirilip değerlendirilemeyeceği, ücret olarak değerlendirilmesi durumunda nasıl belgelendirileceği ve belgelendirmenin sözleşmenin taraflarından hangisi tarafından yapılacağı ile söz konusu ödemelerin katma değer vergisi karşısındaki durumu hakkında Başkanlığımız görüşü talep edilmiştir.

A- Gelir Vergisi ve Vergi Usul Kanunu Yönünden Değerlendirme:

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 yer almaktadır.

Diğer taraftan, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 238 inci maddesinde işverenlerin her ay ödedikleri ücretler için "ücret bordrosu" tutmaya mecbur oldukları hükme bağlanmıştır.

Öte yandan, 6225 sayılı Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanunun 8 inci maddesi ile 3359 sayılı Sağlık Hizmetleri Temel Kanununa eklenen Ek 10 uncu maddede; herhangi bir tedavi yöntemi veya araçlar ile ilaç ve terkiplerinin bilimsel araştırma amacıyla insanlar üzerinde kullanılabilmesi için belirlenen şartlar ile söz konusu araştırmalar için sigorta teminatı dışında, gönüllülerin araştırmaya iştiraki veya devamının sağlanması için gönüllüye herhangi bir ikna edici teşvik veya mali teklifte bulunulamayacağı, ancak, gönüllülerin araştırmaya iştiraki ile ortaya çıkacak masrafları ile sağlıklı gönüllülerin çalışma günü kaybından doğan gelir azalmasının araştırma bütçesinde belirtileceği ve bu bütçeden karşılanacağı belirtilmiştir.

İlgi özelge talep formu ekinde yer alan ... 2012 tarihli sözleşmenin tetkikinden;

- ... A.Ş.'nin destekleyicisi olduğu biyoeşdeğerlik çalışmasının klinik aşamasının ... Merkezinde; biyoanaliz, istatistik ve raporlama aşamalarının ise şirketiniz tarafından gerçekleştirileceği,

- Gönüllülerin tüm masraflarının (iş günü kaybı, yemek, ulaşım, muayene, laboratuvar giderleri vb.) ve çalışma ile ilgili diğer bütün giderlerinin destekleyici kuruluş adına şirketiniz tarafından karşılanacağı,

- Destekleyici kuruluş adına şirketinizin bu çalışma esnasında ve/veya sonunda çalışmada görev alan hiçbir kimseye ayni ve/veya nakdi hiçbir ödemede bulunmayacağı,

- Klinik çalışma boyunca ortaya çıkabilecek birtakım masraflardan (iş günü kaybı, yemek, ulaşım, haberleşme vb.) kaynaklanan gönüllü masrafları ücretinin makbuz/dekont karşılığında gönüllülere ya da gönüllülere teslim edilmek üzere ... Merkezi'nin banka hesabına; çalışma ile ilgili diğer giderlerin (gönüllülerin hospitalizasyon, muayene ve laboratuvar tetkik ücretleri) yine makbuz/dekont karşılığında ... Üniversitesi Tıp Fakültesi Döner Sermayesi'nin banka hesabına yatırılacağı,

anlaşılmıştır.

Bu hüküm ve açıklamalar çerçevesinde, biyoeşdeğerlik çalışmalarına gönüllü olarak katılan kişilerin, ... A.Ş. adına şirketiniz tarafından iş günü kaybı, yemek, ulaşım ve haberleşme gibi masraflarının karşılanması amacıyla araştırma bütçesinden yapılan ödemelerin, bu kişilerin çalışmalara katılımları dolayısıyla oluşan gelir azalmalarının karşılanması amacıyla yönelik olarak 3359 sayılı Sağlık Hizmetleri Temel Kanunu kapsamında yapıldığı anlaşıldığından, söz konusu ödemeler işverene tabi ve belirli bir iş yerine bağlı olarak, bir hizmet karşılığı yapılan ödeme olarak kabul edilemeyecek olup, ücret tanımına girmemekte ve dolayısıyla söz konusu ödemeler için ücret bordrosu düzenlenmesi de söz konusu olmayacaktır.

Öte yandan, bu kişilere yapılan ödemeler Gelir Vergisi Kanununun 2 nci maddesinde hüküm altına alınan diğer gelir unsurları içinde de yer almadığından, gelir vergisinin konusuna girmemektedir.

B) Katma Değer Vergisi Kanunu Yönünden Değerlendirme:

3065 sayılı Katma Değer Vergisi (KDV) Kanununun 1 inci maddesinde; ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde Türkiye'de yapılan teslim ve hizmetlerin KDV'ye tabi olduğu; söz konusu faaliyetlerin devamlılığı, kapsamı ve niteliğinin Gelir Vergisi Kanununa göre, anılan Kanunda hüküm bulunmayan hallerde ise Türk Ticaret Kanunu ve diğer ilgili mevzuata göre belirleneceği; verginin konusuna giren işlemleri yapanların hukuki statü ve kişiliklerinin vergilendirmeye engel teşkil etmeyeceği hükme bağlanmıştır.

Aynı Kanunun 2 nci maddesinde teslim ve teslim sayılan hallerin, 4 üncü maddesinde ise hizmet ve hizmet sayılan hallerin neler olduğu hüküm altına alınmıştır.

Bu itibarla, ... A.Ş. adına şirketiniz tarafından biyoeşdeğerlik çalışmalarına gönüllü olarak katılan kişilerin, iş günü kaybı, yemek, ulaşım ve haberleşme gibi masraflarının karşılanması amacıyla araştırma bütçesinden yapılan ödemeler, bir mal teslimi veya hizmet ifası mahiyetinde olmadığından katma değer vergisinin konusuna girmemektedir.

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. — 09.09.2026