

Serbest meslek faaliyeti çerçevesindeki hizmetin vergi mükellefi olmayan kişilerden alınması durumunda KDV ve GV

Belge türü	Özelge
Kanun	KATMA DEĞER VERGİSİ KANUNU
Özelge no	E-64597866-120-4066
Tarih	01.03.2023

T.C.

GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI

Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı

Mükellef Hizmetleri Grup Müdürlüğü

Sayı : E-64597866-120-4066

01.03.2023

Konu : Serbest Meslek Faaliyeti Çerçevesindeki Hizmetin Vergi Mükellefi Olmayan
Kişilerden Alınması Durumunda KDV ve GV

İlgi : ... tarihli özelge talep formunuz.

İlgide kayıtlı özelge talep formunuzun incelenmesinden, vergi mükellefiyeti bulunmayan ve esnaf muaflığından da yararlanmayan akademisyenler, başka şirket bünyesinde ücretli olarak çalışanlar, kendi

başına tasarım işi yapanlar, internet mecralarında takipçileri olan bloggerlar ile telif hakkı sahiplerinden Şirketinizin yılda bir defadan fazla olmamak üzere danışmanlık, eğitim, çevirmenlik gibi serbest meslek faaliyeti çerçevesinde hizmet aldığı belirtilerek bu hizmetlerin 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu kapsamında stopaj ve 3065 sayılı Katma Değer Vergisi (KDV) Kanunu kapsamında tevkifat uygulamasına konu edilip edilmeyeceği hususlarında Başkanlığımızdan görüş talep edildiği anlaşılmıştır.

I- VERGİ USUL KANUNU YÖNÜNDEN:

213 sayılı Vergi Usul Kanununun 227 nci maddesinde, *"Bu Kanunda aksine hüküm olmadıkça, bu Kanuna göre tutulan ve üçüncü şahıslarla olan münasebet ve muamelelere ait olan kayıtların tevsiki mecburidir."* hükmü yer almakta olup, söz konusu kayıtların ise, esas itibariyle, aynı Kanunun 229 ve müteakip maddelerinde düzenlenen veya Bakanlığımıza verilen yetkiye dayanılarak düzenlenmesi uygun görülen belgelerden biri ile tevsik edilmesi gerekmektedir.

Bu kapsamda, mezkûr Kanunun;

- 236 ncı maddesinde, *"Serbest meslek erbabı, mesleki faaliyetlerine ilişkin her türlü tahsilatı için iki nüsha serbest meslek makbuzu tanzim etmek ve bir nüshasını müşteriye vermek, müşteri de bu makbuzu istemek ve almak mecburiyetindedir."*,

- 234 üncü maddesinde, *"Birinci ve ikinci sınıf tüccarlar, kazancı basit usulde tespit edilenlerle defter tutmak mecburiyetinde olan serbest meslek erbabı ve çiftçiler, bu Kanun kapsamındaki belgeleri düzenleme zorunluluğu bulunmayanlara yaptırdıkları işler veya onlardan satın aldıkları mallar (gerçek usulde vergilendirilmeyen çiftçilerden satın aldıkları mallar hariç) için işi yapana veya malı satana imza ettirecekleri gider pusulası düzenlerler. Vergiden muaf esnaf için düzenlenen gider pusulası, bu kişiler tarafından verilmiş fatura hükmündedir."*

Gider pusulası, işin mahiyeti, emtiyanın cins ve nev'i ile miktar ve bedelini ve iş ücretini ve işi yaptıran ile yapanın veya emtiayı satın alan ile satanın adlariyle soyadlarını (Tüzel kişilerde unvanlarını) ve adreslerini ve tarihi ihtiva eder ve iki nüsha olarak tanzim ve bir nüshası işi yapana veya malı satana tevdi olunur.

Gider pusulaları, seri ve sıra numarası dahilinde teselsül ettirilir.

Gider pusulası, malın teslimi veya hizmetin yapıldığı tarihten itibaren azami yedi gün içinde düzenlenir. Bu süre içerisinde düzenlenmeyen gider pusulası hiç düzenlenmemiş sayılır.

İkinci fıkrada belirtilen bilgileri ihtiva etmeleri kaydıyla;

a) Malın veya hizmetin bedelinin, dördüncü fıkrada belirtilen süre dâhilinde satıcıya; 19/10/2005 tarihli ve 5411 sayılı Bankacılık Kanununda tanımlanan banka, 20/6/2013 tarihli ve 6493 sayılı Ödeme ve Menkul Kıymet Mutabakat Sistemleri, Ödeme Hizmetleri ve Elektronik Para Kuruluşları Hakkında Kanun kapsamında yetkilendirilmiş ödeme kuruluşları veya 9/5/2013 tarihli ve 6475 sayılı Posta Hizmetleri Kanununa göre kurulan Posta ve Telgraf Teşkilatı Anonim Şirketi aracılığıyla ödenmesi halinde, bu kurumlarca düzenlenen belgeler,

b) 7/11/2013 tarihli ve 6502 sayılı Tüketicinin Korunması Hakkında Kanun kapsamında satın alınan malların gider pusulası düzenlemek zorunda olanlara iade edilmesinde, 6502 sayılı Kanun uyarınca iade edilecek tutarların,(a) bendinde yer alan kurumlar aracılığıyla iadesinde bu kurumlarca düzenlenen belgeler,

c) Bu Kanuna göre belge düzenleme zorunluluğu bulunmayan kamu kurum ve kuruluşlarının, tabi oldukları ilgili mevzuat dâhilinde, yaptıkları işler veya sattıkları mallar için düzenledikleri belgeler, gider pusulası yerine geçer.

..."

hükümlerine yer verilmiştir.

Buna göre, serbest meslek faaliyetini arızı olarak yapan, üniversitelerdeki akademisyenler, başka şirketlerde ücretli olarak çalışan kişiler, kendi başına tasarım işi yapan kişiler, internet mecralarında

takipçileri olan bloggerlar, telif hakkı sahibi olan kişiler vb. kişilerden aldığınız danışmanlık, eğitim, çevirmenlik gibi hizmetlere ilişkin olarak, mezkûr Kanunun 234 üncü maddenin beşinci fıkrası saklı kalmak üzere aynı madde gereğince, Şirketiniz tarafından gider pusulası düzenlenmesi icap etmektedir.

Ancak, bahse konu hizmetlerin serbest meslek faaliyetini devamlılık arz edecek ve mutad meslek halinde yerine getirmeleri nedeniyle serbest meslek erbabı olarak mükellefiyet tesis ettirilmesi gerekenlerden temin edilmesi durumunda, hizmet bedellerinin bunlara ödenmesine ilişkin yasal defter kayıtlarınızın adınıza düzenlenen serbest meslek makbuzu ile tevsik edilmesi gerekmektedir.

II- GELİR VERGİSİ KANUNU YÖNÜNDEN:

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun;

-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..." hükmüne,

-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...*" hükmüne,

yer verilmiştir.

Aynı Kanunun "Arizi Kazançlar" başlıklı 82 nci maddesinde, arizi kazançlar sayılmış olup anılan maddenin birinci fıkrasının (4) numaralı bendinde, arizî olarak yapılan serbest meslek faaliyetleri dolayısı ile tahsil edilen hasılatın arizi kazanç olduğu; aynı maddenin ikinci fıkrasında, bir takvim yılında (1), (2), (3) ve (4) numaralı bentlerde yazılı olan kazançlar (henüz başlamamış olan ticarî, ziraî veya meslekî bir faaliyete

hiç girişilmemesi ile ihale, artırma ve eksiltmelere iştirak edilmemesi karşılığında elde edilen kazançlar hariç) toplamının (2021 yılı için 43.000 TL, 2022 yılı için 58.000 TL'lik) kısmının gelir vergisinden müstesna olduğu belirtilmiştir.

Anılan Kanunun 94 üncü maddesinin birinci fıkrasında tevkifat yapmakla yükümlü olanlar sayılmış olup, aynı fıkranın (2) numaralı bendinde, *"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 " oranında vergi tevkifatı yapılacağı hükme bağlanmıştır.

Buna göre, üniversitelerdeki akademisyenler, başka şirketlerde ücretli olarak çalışan kişiler, kendi başına tasarım işi yapan kişiler, internet mecralarında takipçileri olan bloggerlar, telif hakkı sahibi olan kişiler vb. kişilerden alınan danışmanlık, eğitim, çevirmenlik gibi hizmetlerin, ticari bir organizasyon ve sermaye unsuru hâkim olmaksızın şahsi mesaiye, ilmi veya mesleki bilgiye ve ihtisasa dayanarak kendi nam ve hesabına yapılması halinde, Gelir Vergisi Kanununun serbest meslek kazancına ilişkin hükümlerine göre gelir vergisine tabi tutulması gerekmektedir.

Serbest meslek kazancının, serbest meslek faaliyetine konu işin devamlılık arz edecek şekilde yapılmaması ve bu işin mutad meslek haline getirilmemesi durumlarında arızı kazanç olarak değerlendirilmesi, faaliyetin devamlılık arz edecek ve mutad meslek halinde yerine getirilmesi halinde ise serbest meslek erbabı olarak mükellefiyet tesis ettirilmesi gerekmektedir. Serbest meslek kazancının devamlı veya arızı nitelikte olmasının tevkifat uygulamasında herhangi bir önemi bulunmamaktadır.

Bu hüküm ve açıklamalara göre, Şirketiniz tarafından, üniversitelerdeki akademisyenler, başka şirketlerde ücretli olarak çalışan kişiler, kendi başına tasarım işi yapan kişiler, internet mecralarında takipçileri olan bloggerlar, telif hakkı sahibi olan kişiler vb. kişilerden alınan danışmanlık, eğitim, çevirmenlik gibi hizmetler karşılığında yapılan ödemeler üzerinden 193 sayılı Kanunun 94 üncü maddesinin birinci fıkrasının (2) numaralı bendinin (b) alt bendi uyarınca %20 oranında gelir vergisi tevkifatı yapılması gerekmektedir.

III- KDV KANUNU YÖNÜNDEN:

3065 sayılı 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,

-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 şeklinde gerçekleştirilebileceği,

-9/1 inci maddesinde, mükellefin Türkiye içinde ikametgahının, işyerinin, kanuni merkezi ve iş merkezinin bulunmaması hallerinde ve gerekli görülen diğer hallerde Hazine ve Maliye Bakanlığının, vergi alacağının emniyet altına alınması amacıyla, vergiye tabi işlemlere taraf olanları verginin ödenmesinden sorumlu tutabileceği

hükme bağlanmıştır.

KDV Genel Uygulama Tebliğinin "Serbest Meslek Faaliyeti Çerçevesinde Yapılan Teslim ve Hizmetler" başlıklı (I/C-2.1.2.2) bölümünde, serbest meslek faaliyetlerini mutad ve sürekli olarak yapanların KDV mükellefiyetinin sadece Gelir Vergisi Kanununun 18 inci maddesi kapsamına giren işlemlerden ibaret olması ve işlemlerinin tamamının aynı Kanunun 94 üncü maddesinde sayılan kişi, kurum ve kuruluşlara yapılması durumunda bu kapsamdaki işlemler için KDV'nin alıcılar tarafından tam tevkifat uygulamasıyla beyanına yönelik usul ve esaslar belirlenmiştir.

Aynı Tebliğin (I/C-2.1.3.1.) bölümünde kısmi tevkifatın mahiyeti ve tevkifat uygulayacak alıcılar, (I/C-2.1.3.2.) bölümünde ise kısmi tevkifat uygulanacak hizmetler açıklanmış olup, Tebliğin;

- "Kısmi Tevkifatın Mahiyeti ve Tevkifat Uygulayacak Alıcılar" başlıklı (I/C-2.1.3.1) bölümünde,

"a) KDV mükellefleri (sadece sorumlu sıfatıyla KDV ödeyenler bu kapsama dahil değildir)

b) Belirlenmiş alıcılar (KDV mükellefi olsun olmasın):

..."

- "Etüt, Plan-Proje, Danışmanlık, Denetim ve Benzeri Hizmetler" başlıklı (I/C-2.1.3.2.2) bölümünde,

"Tebliğin (I/C-2.1.3.1/b) ayırımında sayılanlara karşı ifa edilen etüt, plan-proje, danışmanlık, denetim ve benzeri hizmetlerde alıcılar tarafından (9/10) oranında KDV tevkifatı uygulanır."

- "Diğer Hizmetler" başlıklı (I/C-2.1.3.2.13) bölümünde,

"KDV mükellefleri tarafından, 5018 sayılı Kanuna ekli cetveller kapsamındaki idare, kurum ve kuruluşlar, kanunla veya Cumhurbaşkanlığı Kararnamesiyle kurulan kamu kurum ve kuruluşları, döner sermayeli kuruluşlar, kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları, bankalar, sigorta, reasürans ve emeklilik şirketleri, kanunla kurulan veya tüzel kişiliği haiz emekli ve yardım sandıkları ile kalkınma ajanslarına ifa edilen ve Tebliğde özel olarak belirlenmeyen diğer bütün hizmet ifalarında (sağlık hizmet sunucuları tarafından verilen ve faturası Sosyal Güvenlik Kurumuna düzenlenen sağlık hizmetleri hariç) söz konusu alıcılar tarafından (5/10) oranında KDV tevkifatı uygulanır. "

açıklamalarına yer verilmiştir.

Buna göre, arızı olarak serbest meslek faaliyetinde bulunanlar tarafından Şirketinize sunulan hizmetler KDV'nin konusuna girmeyecektir.

Öte yandan, danışmanlık, eğitim, çevirmenlik gibi serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan hizmetler bu faaliyetleri mutad ve sürekli olarak yapanlar tarafından Şirketinize sunulur ise bu hizmetler KDV'ye tabi olmakla beraber, bahse konu işlemler 193 sayılı Kanunun 94 üncü maddesinin birinci fıkrasının (2) numaralı bendinin (b) alt bendi kapsamında olduğundan Şirketiniz tarafından tam tevkifat uygulanması mümkün bulunmamaktadır. Ayrıca Şirketiniz KDV Genel Uygulama Tebliğinin (I/C-2.1.3.1/a) ayrımında yer aldığından ve Tebliğin (I/C-2.1.3.2.13) bölümü kapsamındaki kurum ve kuruluşlar arasında yer almadığından Şirketinize karşı ifa edilen danışmanlık, eğitim, çevirmenlik gibi hizmet ifalarında kısmi tevkifat uygulanmayacaktır.

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. — 10.09.2026