

**ÖZEL SAĞLIK KURULUŞLARINDA ÇALIŞAN HEKİMLERİN  
VERGİLENDİRİLMESİ (SÖZ KONUSU HEKİMLERİN  
SUNDUĞU HİZMETLER KARŞILIĞI ALDIĞI BEDELLER  
ÜCRET Mİ?  
SERBEST MESLEK KAZANCI MI?)**

*Emre BEŞTEPE*

*Vergi Başmüfettişi  
Vergi Denetim Kurulu*

**ÖZET**

213 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nda yer alan ücret ve serbest meslek kazanç tanımları üzerinden yapılan vergilendirmelerde kazanç konusunun hangi başlık altında değerlendirildiği vergisel açıdan önemli farklılıklara sebep olmaktadır. Bu kapsamda özel sağlık kuruluşlarında çalışan hekimlerin kazançlarının ücret veya serbest meslek kazancı olup olmadığı konusu irdelenecektir.

**Anahtar Sözcükler:** Ücret, Serbest Meslek Kazancı, İşçi, İşveren, Özel Sağlık Kuruluşu, Hekim

**TAXATION OF PHYSICIANS WORKING IN PRIVATE HEALTH INSTITUTIONS (ARE THE COSTS THAT THESE PHYSICIANS RECEIVE IN EXCHANGE FOR THE SERVICES THEY PROVIDE A FEE? SELF-EMPLOYMENT EARNINGS?)**

**ABSTRACT**

In the taxation made over the wage and self-employment earnings definitions in the Income Tax Law No.213, the title under which the earnings issue is evaluated causes significant differences in terms of taxation. In this context, it will be examined whether the earnings of physicians working in private health institutions are wages or self-employment earnings.

**Keywords:** Wage, Self Employed Earnings, Employee, Employer, Private Health Institution, Physician

## GİRİŞ

Vergi, devletin kamu hizmetlerini yerine getirmek amacıyla, kişilerden, hukukî cebir altında, kanunla belirlenen esaslara uygun, karşılıksız olarak ve iade edilmemek üzere aldıkları ekonomik değerlerdir. Vergi, vergilendirme yetkisine sahip olan idareler tarafından, gerçek ve tüzel kişilerden, kamu hizmetlerinin genel karşılığını oluşturmak amacıyla, hukukî cebre dayanarak, iade edilmemek üzere ve para olarak istenmekte/alınmaktadır<sup>1</sup>.

Bilindiği üzere 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 2. maddesinde sayılan 7 gelir unsuru arasında yer alan;<sup>2</sup>

- Ücret; Gelir Vergisi Kanunu'nun 61. maddesinde; “ücret, işverene tabi ve belirli bir işyerine bağlı olarak çalışanlara hizmet karşılığı verilen para ve ayın ile sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatlerdir” şeklinde tanımlanmıştır.

- Serbest meslek kazançları; GVK'nin 65. maddesinde; “her türlü serbest meslek faaliyetinden doğan kazançlar serbest meslek kazancıdır” hükmüne yer verilmiştir. Maddenin ikinci fıkrasında ise serbest meslek faaliyetinin tanımı yapılmıştır. Buna göre, “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.” Şeklinde farklı tanımlanan ve farklı hükümlere tabi olan gelir türleridir.

“Özel Sağlık Kuruluşlarında Çalışan Hekimlerin Vergilendirilmesi” başlıklı bu makalenin amacı, özel sağlık kuruluşlarında görev yapan hekimlerin, işverene tabi bir kuruma bağlı olarak çalışması ya da serbest meslek makbuzu düzenlenmesi halinde elde edilen gelirlere ilişkin bilgiler edinmek ve söz konusu personelin elde ettiği ücretlerin vergisel boyutu izah edilmeye çalışılmıştır.

## 1. GELİR VERGİSİ KANUNU HÜKÜMLERİ

### 1.1. Ücretin Tanımı ve Nitelikleri

Gelir Vergisi Kanunu'nun 61. Maddesine göre; “ücret, işverene tabi ve belirli bir işyerine bağlı olarak çalışanlara hizmet karşılığı verilen para ve ayın ile sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatlerdir”.

Bu maddeye göre; ödemenin ödenek, tazminat kasa tazminatı (mali sorumluluk tazminatı), tahsisat, zam, avans, aidat, huzur hakkı, prim, ikramiye, gider

1 Karakoç Y. Anayasal Vergilendirme İlkeleri Üzerine Bir Değerlendirme. Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi. 2013; 15, s.1259-1308.

2 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu 06.01.1961 tarih ve 10.700 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanmıştır.

karşılığı veya başka adlar altında yapılması veya bir ortaklık ilişkisi niteliğinde olmamak şartıyla kazancın belirli bir yüzdesi şekilde belirlenmiş bulunması ücret olma niteliğini değiştirmez.

193 sayılı Gelir Kanunu'nun 61. maddesiyle ücret üç unsura bağlanmış olup işverene tabi, belirli bir iş yerine bağlı olarak çalışma ve bunun karşılığında para veya temsil edilen menfaatler olarak tanımlanmıştır. Gelir vergisi açısından personelin elde edilen gelirin ücret sayılabilmesi için üç unsuru barındırması gerekmektedir. Bu üç unsurun ikisinin veya bir koşulunun sağlanmaması halinde ücret gelirinden bahsedilemez.

**İşverene Tabi Olma:** 193 sayılı Kanunu'nun 62. maddesinde işverenin tanıma yer verilmiş olup "İş verenler, hizmet erbabını işe alan, emir ve talimatları dahilinde çalıştıran gerçek ve tüzel kişilerdir." hükmü yer almaktadır. Bu noktada personelin gerçek veya tüzel kişi tarafından işe alınması ve söz konusu gerçek veya tüzel kişinin emir ve talimatlarına göre hareket etmesi gerekmektedir.

**Belirli Bir İşyerine Bağlı Olma:** İş yeri Vergi Usul Kanunu'nun 156. maddesinde<sup>3</sup>: "Ticari, sınai, zirai ve mesleki faaliyette iş yeri; mağaza, yazıhane, idarehane, muayenehane, imalathane şube, depo, otel, kahvehane, eğlence ve spor yerleri, tarla, bağ, bahçe, çiftlik, hayvancılık tesisleri, dalyan ve voli mahalleri, madenler, taş ocakları, inşaat şantiyeleri, vapur büfeleri gibi ticari, sınai, zirai veya mesleki bir faaliyetin icrasına tahsis edilen veya bu faaliyetlerde kullanılan yerdir." şeklinde tanımlanmıştır.

Personelin elde ettiği gelirin ücret sayılabilmesi için ikinci şart, belirli bir işyerine bağlı olmasıdır. Şu ki elde edilen gelirin ücret sayılması için bir işyerine bağlı olarak çalışılmalıdır. Bu yerlere bağlılık, hukuki anlamda bir bağlılıktır. Örneğin, bir kurumda işyeri hekimliği yapan doktorun gördüğü iş tamamen kişisel bilgiye dayalıdır, işverenin hastaya konulan teşhis için müdahale etmesi gibi bir durum söz konusu olamaz. Ancak, doktorun çalışma saatleri, izin süreleri gibi konularının değerlendirilmesi işverenin emir- talimat ve denetimi altındadır.

**Hizmet Karşılığı Ödeme Yapılması:** Bir işverene ve belli bir işyerine bağlı olarak yapılan ödemenin bir hizmetin ifası karşılığında ödenmesi gerekmektedir. Ödeme hizmet ifası karşılığında değilse ücret olarak kabul edilmesi mümkün değildir.

Buna göre; Gelir Vergisi Kanunu uygulamasında, bir ödemenin ücret olarak vergilendirilebilmesi için yukarıda sayılan üç temel unsurun tamamını birlikte

3 213 sayılı Vergi Usul Kanunu 10.01.1961 tarih ve 10.703 sayılı Resmi Gazete 'de yayımlanmıştır.

taşıması gerekmektedir. Yapılan bir ödemenin, ücret tanımında belirtilen herhangi bir unsuru taşıması halinde veya ücret olarak sayılan diğer ödemelerden olmaması halinde ücret olarak vergilendirilmesi mümkün değildir.

## 1.2. Serbest Meslek Kazancı Tanımı ve Nitelikleri

GVK'nın 65. maddesinde; “her türlü serbest meslek faaliyetinden doğan kazançlar serbest meslek kazancıdır” hükmüne yer verilmiştir. Maddenin ikinci fıkrasına göre ise, “**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.”

Mevzubahis düzenlemelerden de anlaşılacağı üzere, serbest meslek faaliyetinin 3 temel özelliği vardır:

- İlk olarak faaliyet mesleki bilgi ve uzmanlığa dayanır. Serbest meslek faaliyetinde sermaye, emek unsuruna göre ağırlık taşımaz. Faaliyetin ağırlığı “nitelikli” emektir. Örneğin, bir tıp doktorunun işinde kullandığı aletler o işin ifası için yeterli olmayıp esas olan mesleki bilgidir. Yine bir mali müşavirin veya avukatın fiziki sermayesinin bir önemi yoktur.<sup>4</sup>

-Serbest meslek faaliyetinin ikinci özelliği faaliyetin bağımsız olarak sürdürülmesidir. Serbest meslek faaliyetinde mesleki bilgi ve uzmanlığa dayanan emeğin bağımsız olarak (bir işverene bağlı olmaksızın) sunulması gerekir. Bu husus GVK'de “kendi nam ve hesabına” ifadesiyle belirtilmiştir. Söz konusu faaliyet bir işverene bağlılık gösterecek şekilde sunuluyorsa elde edilen gelir ücret geliridir. Bu bağlamda bir tıp doktorunun hastanede çalışarak elde ettiği gelir, ücret geliridir. Eğer faaliyetini kendine ait bir muayenehane açarak gerçekleştirirse serbest meslek kazancı söz konusu olacaktır.<sup>5</sup>

-Serbest meslek faaliyetinin son özelliği ise faaliyetin sürekli olarak yapılmasıdır. Süreklilik göstermeyen faaliyetler Gelir Vergisi Kanunu açısından “arızı kazanç” olarak değerlendirilir. Bir faaliyetin sürekliliğinin belirlenmesi konusunda bazı kıstaslar esas alınır. Muayenehane, yazıhane, büro gibi özel işyerleri açılması, çalışılan yere tabela, levha gibi şeyler asılması, faaliyete ilişkin ilanlar yapılması ve mesleki kurumlara kayıt yaptırılması bir faaliyetin sürekli olarak yapıldığının göstergesi olarak kabul edilmektedir.<sup>6</sup>

4 Taş, Metin; Vergi Uygulamaları, Eskişehir 2019, s.32.

5 Taş, s.32.

6 Taş, s.32.

## 2. ÜCRET-SERBEST MESLEK AYRIMINI AÇIKLAYAN TEBLİĞ

221 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde Ücret-Serbest Meslek Kazancı Ayrımının Önemi ve Vergilendirmesine ilişkin kriterler ayrıntılı olarak açıklanmıştır.<sup>7</sup>

Söz konusu tebliğde:

*“-Gelir Vergisi Kanununun 65 inci maddesinde her türlü serbest meslek faaliyetinden doğan kazançlar serbest meslek kazancı olarak belirlenmiş ve serbest meslek faaliyeti de “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” şeklinde tanımlanmıştır.*

*- Bu tanımdan anlaşılacağı üzere 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.*

*- 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.” şeklinde tanımlanmıştır.*

*- 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.*

<sup>7</sup> 221 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği 19.02.1999 tarih ve 23.616 sayılı Resmi Gazete 'de yayımlanmıştır.

*Bu unsurların bulunmaması halinde, gelir vergisi açısından işverene tabi olarak işveren-hizmetli ilişkisinden bahsedilemez.*

*-Ücret - serbest meslek kazancı ayırımının önemi, vergilendirme ile ilgili ödevlerin yerine getirilmesinde ortaya çıkmaktadır. Zira, serbest meslek faaliyetinin bir hizmet akdi kapsamında bir işverene tabi ve bir işyerine bağlı olarak sürdürülmesi halinde elde edilen gelir ücret olarak vergilendirileceğinden, bu durumdaki bir mükellefin defter tutma, makbuz düzenleme, katma değer vergisi ve geçici vergi yükümlülükleri söz konusu olmayacaktır. Gelir vergisi beyannamesi verme yükümlülüğü ise, Gelir Vergisi Kanununun ücretlerin vergilendirilmesine ilişkin hükümlerinin gerektirdiği koşullarda doğabilecektir.*

*-Aynı şekilde, serbest meslek faaliyetinin arızı olarak yapılması halinde de, mükellefin katma değer vergisi ve geçici vergi yükümlülüğü bulunmadığı gibi defter tutma ve makbuz düzenleme zorunluluğu da sözkonusu değildir. Faaliyetin sürekli olması halinde ise, izleyen bölümlerde de açıklanacağı üzere bütün bu yükümlülüklerin yerine getirilmesi gerekmektedir.” Denilmiştir.*

### **3. KONUYLA İLGİLİ 40 NO’LU VERGİ USUL KANUNU SİRKÜLERİNDE YER ALAN HUSUSLAR**

40 No’lu Vergi Usul Kanunu Sirkülerinde<sup>8</sup> Ücret ve Serbest Meslek Kazancı tanımları ile 221 no’lu Gelir Vergisi Tebliğindeki kriterlere yer verdikten sonra, aşağıdaki hususlara yer verilmiştir.

2 no’lu Sağlık Kuruluşlarında Çalışan Hekimlerin (Diş Hekimleri Ve Veteriner Hekimler Dahil) Vergilendirilmesi başlıklı bölümünde :

*“- Buna göre, sağlık kuruluşlarında çalışan hekimlerin, elde ettikleri gelirin niteliği belirlenirken; hekimlerin işe başlama bildirimini, bildirim üzerine düzenlenen yoklama fişi, varsa kira sözleşmesi, özel hastane işleten gerçek veya tüzel kişilerle hekim arasında düzenlenen sözleşmeler dikkate alınarak;*

*- Hekimlerin, günlük çalışma saatlerinin bir kısmında çalışmak üzere kiralandıkları (sağlık kuruluşlarının odaları dahil) bu işyerlerinde kendi nam ve hesabına serbest meslek faaliyetinde bulunması, mesleki faaliyetine ilişkin tahsilatları için hizmet verdiği hastalara serbest meslek makbuzu vermeleri kaydıyla elde ettikleri gelirin serbest meslek kazancı,*

*- İşveren ile hekim arasında hizmet sözleşmesi düzenlenmesi, işverene tabi ve belirli bir işyerine bağlı olarak onun emir ve talimatları dahilinde çalışılması halinde ise elde edilen gelirin ücret, olarak değerlendirilmesi gerekmektedir.”*

8 40 No’lu VUK Sirküleri 16.02.2009 tarih ve VUK-40/2009-2/Pos belgesi-2,katılım payı,1 sayı ile yayımlanmıştır.

3 no'lu Hekimlerin İş Yerlerinde Pos Cihazı Bulundurma Ve Kullanma Zorunluluğu başlıklı bölümünde:

*"- Vergi Usul Kanununun mükerrer 257 nci maddesinin Bakanlığımıza verdiği yetkiye istinaden çıkarılan 379 sıra numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile serbest meslek faaliyeti icra eden hekimlerin (diş hekimleri ile veteriner hekimler dahil), iş yerlerinde anılan Tebliğde belirtilen özellikleri haiz kredi kartı okuyucuları (POS) bulundurmaları ve kredi kartı ile yapılan ödemelerde bu cihazları kullanmaları zorunluluğu getirilmiş ve bu cihazlarla düzenlenecek POS belgelerinin, anılan mükelleflerce yürütülen serbest meslek faaliyetlerinde Vergi Usul Kanunu uyarınca düzenlenmiş "serbest meslek makbuzu" olarak kabul edilmesi uygun görülmüş ve bu uygulamanın 01/06/2008 tarihinden itibaren başlayacağı açıklanmış, ancak uygulamanın başlama tarihi 382 sıra numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile 01/09/2008 olarak değiştirilmiştir."*

3.1 no'lu İkametgâhlarını İşyeri Adresi Olarak Gösteren Hekimlerin Durumu başlıklı bölümünde "2002/3 sıra numaralı Vergi Usul Kanunu İç Genelgesinde, mükelleflerin ticari, sınai ve zirai faaliyetlerini sürdürdükleri yerlerin işyeri özelliğini taşıyabilmesi için bu yerlerin "faaliyetin icrasına tahsis edilmesi" veya faaliyetin icra edildiği "yer" olma özelliğini taşımasının şart olduğu, işteğal konusu itibariyle bir işyeri olmaksızın faaliyetini yürütebilmesi mümkün olabilen mükelleflerin ikametgah adreslerinin işyeri olarak kabulü suretiyle mükellefiyet kayıtlarının yapılmasının mümkün olduğu, ancak, mükelleflerin yaptıkları faaliyet türleri için mutlaka faaliyetin icra edileceği yerin şart olduğunun vergi dairelerince tespiti halinde, bunların mükellefiyet kayıtlarının işyeri adresi olmaksızın yapılmasına imkan bulunmadığı belirtilmektedir.

Buna göre, sağlık kuruluşlarına hizmet veren ve iş yeri adresi olarak ikametgâhlarını gösteren hekimler hakkında yaptırılacak yoklama sonucunda ikametgâhlarının bir bölümünün dahi "faaliyetin icrasına tahsis edilmesi" veya faaliyetin icra edildiği "yer" olma özelliğini taşıdığına tespit edilmesi halinde bu yer hekimlik faaliyetinin yapılacağı işyeri olarak kabul edilecektir.

Bu itibarla, sağlık kuruluşlarına hizmet veren ve iş yeri adresi olarak ikametgâhlarını gösteren hekimler hakkında yaptırılacak yoklama sonucunda ikametgâhlarının bir bölümünün dahi "faaliyetin icrasına tahsis edilmesi" veya faaliyetin icra edildiği "yer" olma özelliğini taşıdığına tespit edilmesi halinde bu yerde POS cihazı bulundurma ve kullanma zorunluluğu bulunmaktadır.

Diğer taraftan, sağlık kuruluşlarında ücretli olarak görev yapmakla beraber günlük çalışma saatlerinin bir kısmında bu kuruluşların odalarını kiralamak suretiyle serbest meslek faaliyetinde bulunan hekimlerin bu iş yerlerinde POS cihazı bulundurmaları ve kullanmaları zorunludur." İfadelerine yer verilmiştir.

#### **4. HEKİMLERİN SUNDUĞU HİZMETLER KARŞILIĞI ALDIĞI BEDELLERİN HANGİ HALLERDE ÜCRET, HANGİ HALLERDE SERBEST MESLEK KAZANCI SAYILACAĞI HAKKINDAKİ KRİTERLERİ İÇEREN ÖZELGELER**

##### **4.1 Nevşehir Defterdarlığının 15/08/2012 tarih ve B.07.4.DEF.0.50.10.00-GV-5-10 sayılı özelgesi:<sup>9</sup>**

Söz konusu özalgede Ücret ve Serbest Meslek Kazancı tanımları ile 221 no'lu Gelir Vergisi Tebliğindeki kriterler belirtildikten sonra, bir hekimin özel hastaneye verdiği hizmetin ücret mi yoksa serbest meslek kazancı mı olduğu yönündeki kriterler belirtilmiştir:

“- Sağlık kuruluşlarında çalışan hekimlerin, elde ettikleri gelirin niteliği belirlenirken; hekimlerin işe başlama bildirimi, bildirim üzerine düzenlenen yoklama fişi varsa kira sözleşmesi, özel hastane işleten gerçek veya tüzel kişilerle hekim arasında düzenlenen sözleşmeler dikkate alınarak;

- Hekimlerin, günlük çalışma saatlerinin bir kısmında çalışmak üzere kiralandıkları (sağlık kuruluşlarının odaları dahil) bu işyerlerinde kendi nam ve hesabına serbest meslek faaliyetinde bulunması, mesleki faaliyetine ilişkin tahsilatları için hizmet verdiği hastalara serbest meslek makbuzu vermeleri ve bu işyerlerinde pos cihazı bulundurmaları ve kullanmaları kaydıyla elde ettikleri gelirin serbest meslek kazancı,

- İşveren ile hekim arasında hizmet sözleşmesi düzenlenmesi, işverene tabi ve belirli bir işyerine bağlı olarak onun emir ve talimatları dahilinde çalışması halinde ise, elde edilen gelirin ücret, olarak değerlendirilmesi gerektiği görüşü yer almaktadır.

Hastanenizde çalışan hekimin durumunun söz konusu açıklamalar kapsamında değerlendirilerek elde ettiği gelirin niteliğinin belirlenmesi gerekmektedir.

Öte yandan, hekimin şirketinizin ortağı olması durumu hekim olarak fiilen çalışması karşılığında elde ettiği gelirin niteliğine etki etmemektedir.” denilmektedir.

##### **4.2. İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 13/06/2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01-GVK 65-739 sayılı özelgesi<sup>10</sup>**

Söz konusu özalgede; “İlgide kayıtlı özelge talep formunuzda, Vergi Dairesi Müdürlüğünün ... vergi numarasında kayıtlı mükellefi olduğunuz, dışarıdan

9 Nevşehir Defterdarlığının 15/08/2012 tarih ve B.07.4.DEF.0.50.10.00-GV-5-10 Sayılı Özelgesi.

10 İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 13/06/2011 Tarih Ve B.07.1.GİB.4.34.16.01-GVK 65-739 Sayılı Özelgesi.



*doktor hizmeti aldığımız ve bu hizmetler karşılığı doktorlar tarafından işletmenize serbest meslek makbuzu düzenlendiği belirtilerek, doktorlara yapılan ödemeler üzerinden Gelir Vergisi Kanununun 94'üncü maddesi gereği gelir vergisi tevkifatı yapıp yapılmayacağı hususunda bilgi talep edildiği anlaşılmakta olup, konu hakkında Başkanlığımız görüşü aşağıda açıklanmıştır.*

*193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 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."*

*Aynı Kanun'un 65'inci maddesinde ise "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." hükümlerine yer verilmiştir.*

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

*Diğer taraftan, aynı Kanun'un 94'üncü maddesinin birinci fıkrasında kimlerin tevkifat yapacağı sayılmış olup, yapılan ücret ödemelerinden 94'üncü maddenin birinci fıkrasının 1 numaralı bendine göre Gelir Vergisi Kanunu'nun 103 ve 104'üncü maddelerinde belirtilen oranlarda, serbest meslek işleri dolayısıyla bu işleri icra edenlere yapılan ödemelerden ise 2 numaralı bendinde yer alan oranlarda tevkifat yapılması gerektiği hüküm altına alınmıştır.*

*40 Seri No.lu Vergi Usul Kanunu Sirkülerinin "2. Sağlık Kuruluşlarında Çalışan Hekimlerin (Diş Hekimleri ve Veteriner Hekimler Dahil) Vergilendirilmesi" başlıklı bölümünde, hekimlerin, günlük çalışma saatlerinin bir kısmında çalışmak üzere kiraladıkları (sağlık kuruluşlarının odaları dahil) bu işyerlerinde kendi nam ve hesabına serbest meslek faaliyetinde bulunması, mesleki faaliyetine ilişkin tahsilatları için hizmet verdiği hastalara serbest meslek makbuzu vermeleri kaydıyla elde ettikleri gelirin serbest meslek kazancı, işveren ile hekim arasında hizmet sözleşmesi düzenlenmesi, işverene tabi ve belirli bir işyerine bağlı olarak onun emir ve talimatları dahilinde çalışılması halinde ise*

*elde edilen gelirin ücret, olarak değerlendirilmesi gerektiği açıklamaları yer almıştır.*

*Bu hüküm ve açıklamalara göre;*

*-Söz konusu doktorlar ile işletmeniz arasında hizmet sözleşmesi yapılarak doktorların iş yerinize bağlı olarak emir ve talimatlarınız dahilinde çalışması halinde yapılan ödemelerin ücret ödemesi olarak kabul edilmesi ve Gelir Vergisi Kanunu'nun 94'üncü maddesinin birinci fıkrasının 1 numaralı bendine göre tevkifat yapılması,*

*-Hizmet aldığınız doktorlar ile işletmeniz arasında doktorluk hizmeti satın alınmasına ilişkin olarak sözleşme düzenlenmesi ve söz konusu sözleşmenin doktorların mesleki faaliyetlerinin icrasını şahsi sorumlulukları altında, kendi nam ve hesaplarına yapmadıklarına dair karine teşkil edecek hükümler bulunmaması ve filiyatta da bu durumun korunması halinde doktorlara yapılan ödemelerin serbest meslek kazancı olarak değerlendirilmesi ve verilen hizmet karşılığı düzenlenen serbest meslek makbuzuna istinaden yapılan ödemeler üzerinden Gelir Vergisi Kanunu'nun 94'üncü maddesinin birinci fıkrasının 2/b bendine göre tevkifat yapılması gerekmektedir.” İfadeleri yer almaktadır.*

#### **4.3. Eskişehir Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 18.11.2020 Tarih Ve 11355271-120.04.01[65-2020/34]-E.50915 Sayılı Özelgesi<sup>11</sup>**

Söz konusu özelgede Ücret ve Serbest Meslek Kazancı tanımları yapıldıktan sonra, bir hekimin özel hastaneye verdiği hizmetin ücret mi yoksa serbest meslek kazancı mı olduğu yönündeki kriterler belirtilmiştir:

*“221 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde ücret - serbest meslek kazancı ayrımının 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.*

<sup>11</sup> Eskişehir Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 18.11.2020 Tarih Ve 11355271-120.04.01[65-2020/34]-E.50915 Sayılı Özelgesi.

*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 karşılaşmaktadır. 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.*

*Öte yandan, hekimlerin elde ettikleri gelirin nevinin belirlenmesinde; hizmet sözleşmesi, konu ile ilgili inceleme, görüş ve öneri raporlarında yer alan tespitler, hekimlerin işe başlama bildirimini, bildirim üzerine düzenlenen yoklama fişi, varsa kira sözleşmesi gibi belgelerde yer alan bilgilerin söz konusu mevzuat düzenlemeleri kapsamında değerlendirilerek;*

*- Hekimlerin faaliyetlerini hastaneye bizzat giderek gerçekleştirip gerçekleştirmedikleri,*

*- Hastane yönetiminin onayı olmadan hekimlerce hasta kabul edilip edilmediği,*

*- Hekimlerin hastane yönetiminin izni olmadan başka bir kuruluştaki çalışıp çalışmadıkları,*

*- Hekimlerin hastane yönetiminin belirleyeceği yerlerde ve belirleyeceği çalışma saatleri içerisinde görevlerini sürdürmek zorunda olup olmadıkları,*

*- Hekimlerin izin süreleri ve izinlerini kullanacakları tarihlerin hastane yönetiminin belirlenip belirlenmediği,*

- Hastane yönetiminin onayı olmadan hekimlerin mesleki seminer, kurs, kongre vb. etkinliklere katılıp katılmayacakları,

- Muayene, tanı ve tedavi için hekimlerin kendi adlarına ücret talep edip etmedikleri,

- Hekimlerce verilen hizmet karşılığı olarak devamlılık arz edecek şekilde ödeme yapılıp yapılmadığı

- Hekimlerin hastane dışında kendi muayenehaneleri bulunup bulunmadığı, yanlarında çalışanları olup olmadığı, yeterli ekipman ve donanımlara sahip olunup olunmadığı,

- Kendi muayenehanesinden elde ettikleri hasılat ile sözleşmeli olarak çalıştıkları hastanelerden elde ettikleri gelirleri,

*gibi hususların tespitinin yapılarak bu durumdaki hekimlerin gelirlerinin ücret olarak mı serbest meslek kazancı olarak mı vergilendirileceğine karar verilmesinin gerektiği değerlendirilmektedir.*

*Bu hüküm ve açıklamalar çerçevesinde; ... San. Tic. A.Ş. ile yaptığımız hizmet sözleşmesi ve konu ile ilgili yoklama fişlerinin incelenmesi neticesinde iş yerine bağlılık, işverene tabi olma ve hizmetin karşılığı olarak bir ödemenin yapılması unsurlarının var olduğu tespit edildiğinden söz konusu hastaneye sunduğunuz sağlık hizmeti karşılığında elde ettiğiniz gelirin serbest meslek geliri değil ücret geliri olarak kabul edilmesi gerekmektedir." Şeklinde konu izah edilmektedir.*

## 5. DEĞERLENDİRME

Yukarıda yapılan açıklamalardan 221 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği'ne göre özetle, Gelir Vergisi Kanunu hükümleri çerçevesinde; 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. Ücret ile serbest meslek kazancının ayırımında esas alınacak en önemli ölçüt; iş yerine bağlılık ve işverene tabiliktir. İş yerine bağlılıktan maksat; kendisine ait olmayan bir organizasyonun işyerinde çalışmasıdır. İşverene tabilikten maksat; 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. Ücret - serbest meslek kazancı ayırımının önemi, vergilendirme ile ilgili ödevlerin yerine getirilmesinde ortaya çıkmaktadır. Zira, serbest meslek faaliyetinin bir hizmet akdi kapsamında bir işverene tabi ve bir işyerine bağlı olarak

sürdürülmesi halinde elde edilen gelir ücret olarak vergilendirileceğinden, bu durumdaki bir mükellefin defter tutma, makbuz düzenleme, katma değer vergisi ve geçici vergi yükümlülüğü bulunmamaktadır. Gelir vergisi beyannamesi verme yükümlülüğü ise Gelir Vergisi Kanununun ücretlerin vergilendirilmesi ve toplama yapılmayan hallere ilişkin hükümlerinin gerektirdiği koşullarda doğmaktadır.

Gelir Vergisi Genel Tebliği Taslağı (Seri No: 293)'e göre hekimlerin gelirlinin birden fazla gelir unsurundan oluşması mümkündür. Dolayısıyla serbest meslek kazancı elde eden bir hekim aynı zamanda ücret geliri de elde edebilir. Serbest meslek erbabı olarak mükellefiyet tesis edilen bir hekimin, aynı zamanda ücretli olarak bir veya birden fazla işveren nezdinde faaliyette bulunması Gelir Vergisi Kanunu açısından vergilendirmeye engel teşkil etmez. Hekimlerin ikametgâhlarının işyeri adresi olarak gösterilmesi durumunda 40 sayılı Vergi Usul Kanunu Sirkülerinde yapılan açıklamaların dikkate alınması gerekir.

### 5.1. Gelirin Ücret Olarak Değerlendirilmesi Durumu

Gelir Vergisi Genel Tebliği Taslağı (Seri No: 293)'ün 4. maddesine göre: *“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.*

*Hekimlerce elde edilen gelirin nev'inin belirlenmesinde; hizmet sözleşmesi, konu ile ilgili inceleme, görüş ve öneri raporlarında yer alan tespitler; hekimlerin işe başlama bildirimini, bildirim üzerine düzenlenen yoklama fişi, varsa kira sözleşmesi gibi belgelerde yer alan bilgilerin söz konusu mevzuat düzenlemeleriyle birlikte değerlendirilmesi gerekir.*

*Bu değerlendirme sonucunda;*

- Hekimlerin faaliyetlerini hastaneye bizzat giderek gerçekleştirmeleri,
- Hekimlere hastanede çalışmalarını için bir bölüm tahsis edilmesi,
- Tahsis edilen bölüm için hekimlerce ücret veya kira ödenmeden faaliyette bulunulması,
- Hastane yönetiminin onayı olmadan hekimlerce hasta kabul edilememesi,

*-Hekimlerin hastane yönetiminin izni olmadan başka bir kuruluşta çalışmamaları,*

*-Hekimlerin hastane yönetiminin belirleyeceği yerlerde ve belirleyeceği çalışma saatleri içerisinde görevlerini sürdürmek zorunda olmaları,*

*-Hekimlerin izin süreleri ve izinlerini kullanacakları tarihlerin hastane yönetiminin belirlenmesi,*

*-Hastane yönetiminin onayı olmadan hekimlerin mesleki seminer, kurs, kongre vb. etkinliklere katılamaması,*

*-Muayene, tanı ve tedavi için hekimlerin kendi adlarına ücret talep edememeleri,*

*-Hekimlerce verilen hizmet karşılığı olarak devamlılık arz edecek şekilde ödeme yapılması*

*gibi hususların bulunması veya fiilen bu hususlara uygun faaliyet icra edilmesi halinde, hekimler için ücrete ait tüm unsurların var olduğu kabul edilir.*

*Yukarıda yer alan hususların, her olay için ayrı ayrı değerlendirilerek tamamının varlığı halinde elde edilen gelir ücret olarak kabul edilir. Ancak, bu hususların gerek sözleşmeden, gerekse bildirim ve diğer belgelerden kısmen veya tamamen tespit edilememesi halinde ise hekimin fiilen çalışma şekline bakılarak gelirin nevi belirlenir.*

**Örnek 1:** *Hekim (A), 2021 yılında (B) özel sağlık hizmet sunucusunda hizmet sözleşmesi imzalamak suretiyle çalışmaya başlamıştır.*

*Hekim (A) 'nın özel sağlık hizmet sunucusu ile yaptığı hizmet sözleşmesinin incelenmesinden;*

*-İşverenin belirleyeceği yerlerde ve belirleyeceği çalışma saatleri içerisinde çalıştığı,*

*-İzin kullanımının işverenin yetkisinde olduğu,*

*-Hastane yönetiminin konulan kurallara ve hiyerarşik kontrol ve yaptırımlara uyma zorunluluğunun bulunduğu,*

*-Verdiği hizmet karşılığında her ay düzenli olarak ücret aldığı tespit edilmiştir. Dolayısıyla ücrete ilişkin unsurların var olduğu belirlenmiştir.*

*Bu durumda, Hekim (A) 'nın, (B) özel sağlık hizmet sunucusundan elde ettiği gelir ücret olarak değerlendirilecektir.*

**Örnek 2:** 2021 yılında üç ayrı özel sağlık hizmet sunucu ile çalışmaya başlayan Hekim (C)'nin, sağlık hizmet sunucularıyla düzenledikleri hizmet sözleşmeleri ile bildirim ve diğer belgelerin incelenmesi sonucunda, gelirin nev'inin belirlenmesinde dikkate alınacak ücrete ilişkin tüm unsurların var olduğu anlaşılmıştır. Bu nedenle Hekim (C)'nin, elde ettiği gelirler ücret olarak değerlendirilecektir.

Hekim (C)'nin tevkif suretiyle vergilendirilmiş;

Birinci işverenden aldığı ücret 80.000 TL,

İkinci işverenden aldığı ücret 30.000 TL,

Üçüncü işverenden aldığı ücret 40.000 TL'dir.

Buna göre, Hekim (C)'nin birinci işverenden aldığı ücret, toplama dahil edilmeyecek olup ikinci ve üçüncü işverenden aldığı (30.000 + 40.000=) 70.000 Türk lirası, 2021 yılı için belirlenen beyan sınırını aştığı için birinci işverenden aldığı 80.000 Türk lirası da dahil olmak üzere toplam 150.000 Türk lirası ücret gelirin tamamı beyan edilecektir.

**Örnek 3:** Hekim (D), (M) özel sağlık hizmet sunucusu ile günün belli saatlerinde çalışmak üzere sözleşme düzenlemiştir.

Sözleşmenin incelenmesinden; hekimin sadece günün belli saatlerinde hizmet sunacağı belirtilmiş olup bunun dışındaki, izin kullanımı, başka bir sağlık kuruluşunda çalışma gibi hususların hekim tarafından serbestçe belirlendiği ve (M) özel sağlık hizmet sunucusunun hekim üzerinde hiyerarşik bir kontrol ve yaptırım uygulama hakkının bulunmadığı anlaşılmıştır.

Bu durumda, Hekim (D)'nin işverene bağlılığının olmadığı, işverenin emir ve talimatları dâhilinde hizmet sunmadığı anlaşıldığından, elde ettiği gelir serbest meslek kazancı olarak değerlendirilecektir.”

Uygulamada Serbest meslek erbabı olarak mükellefiyet tesis ettiren hekimler her ne kadar çalıştıkları özel sağlık kuruluşlarına banka kanalıyla **kira katılım bedeli** ve **gider katılım bedeli** adı altında ödemelerde bulunmuş olsa da, V.U.K. 40 No' lu sirkülerinde belirtildiği üzere Serbest meslek erbabının düzenlemiş olduğu serbest meslek makbuzlarını hizmet sunulan hastaların adına değil özel sağlık kuruluşlarına düzenlemiş olması, hizmet verdiği hastalardan direkt olarak tahsilat yapmayıp özel sağlık kuruluşlarının POS cihazlarının kullanılması nedenleriyle sunduğu hizmetler karşılığında elde ettiği gelirin ücret olarak nitelendirilmesi gerekmektedir.

## 5.2. Gelirin Serbest Meslek Kazancı Olarak Değerlendirilmesi Durumu

Gelir Vergisi Genel Tebliği Taslağı (Seri No: 293)'ün 5. maddesine göre: “*Gelir Vergisi Kanunu açısından bir faaliyetin serbest meslek faaliyeti olup olmadığına 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. Ücrete ilişkin şartların mevcut olmaması ve hekimlik faaliyetinin yukarıda sayılan unsurları kapsayacak şekilde yapılması halinde, söz konusu faaliyet serbest meslek faaliyeti olarak değerlendirilerek elde edilen gelirin, serbest meslek kazancı olarak vergilendirilmesi gerekir.*

*Hekimlik faaliyetini süreklilik arz etmeyecek şekilde yapanların elde edecekleri kazanç, arzi serbest meslek kazancı olarak değerlendirilir.*

*Serbest meslek faaliyetinin sürekli veya arzi olarak yapılması durumunda verilen hizmet karşılığı yapılan ödemeler üzerinden, tevkifat yapmakla sorumlu olanlarca, Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesinin birinci fıkrasının (2) numaralı bendinin (b) alt bendine göre gelir vergisi tevkifatı yapılması gerekir.*

*Ücretli olarak çalışan hekimlerin, hizmet sözleşmelerinde yer alan çalışma saatleri dışında kendi nam ve hesabına faaliyette bulunmaları durumunda, ücrete ilişkin unsurları taşımamaları kaydıyla elde ettikleri gelir, serbest meslek kazancı olarak değerlendirilir.*

**Örnek 4:** *Hekim (D), 2021 yılında muayenehane açarak bağlı bulunduğu vergi dairesine mükellefiyet tesis ettirmek için başvurmuştur. Mükellef nezdinde yapılan yoklama sonucunda, Hekim (D) adına serbest meslek faaliyetinin tüm unsurlarını taşıdığına tespit edilmesi üzerine serbest meslek kazancı yönünden mükellefiyet tesis edilmiştir. Hekim (D), muayenehanesinde Hekim (E) 'yi de hizmet sözleşmesi ile istihdam etmektedir.*

*Buna göre, Hekim (D) 'nin elde ettiği gelir serbest meslek kazancı olarak, Hekim (E) 'nin elde ettiği gelir ise ücret olarak vergilendirilecektir.*

**Örnek 5:** *Hekim (G), faaliyetini kendine ait muayenehanede sürdürmektedir. Ayrıca, kendi hastalarına ilişkin ameliyatlara da (N) özel sağlık hizmet sunucusunda yapmaktadır. Hekim (G) ile (N) özel sağlık hizmet sunucusu arasında düzenlenen hizmet sözleşmesinin incelenmesinden;*



*Hekimin;*

- *Faaliyeti ile ilgili olarak hastaneden herhangi bir emir ve talimat almadığı,*
- *Ameliyatlarını kendi nam ve hesabına yaptığı,*
- *Hastaneye herhangi bir bağlılığının olmadığı anlaşılmıştır.*

*Bu tespitler neticesinde, Hekim (G) 'nin muayene, tanı, tedavi ve ameliyat karşılığında elde ettiği gelirin serbest meslek kazancı kapsamında değerlendirilmesi gerekmektedir.*

**Örnek 6:** *Öteden beri serbest meslek faaliyetinde bulunan Hekim (P), söz konusu faaliyetinin yanında, 2021 yılında iki ayrı özel sağlık hizmet sunucusunda hizmet sözleşmesi düzenlemek suretiyle çalışmaya başlamıştır.*

*Söz konusu sözleşmelerin incelenmesinden Hekim (P) 'nin görevlendirilmesi, çalışma süresi, izin kullanılma zamanları ve mesai saatlerinin belirlenmesi gibi birtakım unsurların işveren konumundaki özel sağlık hizmet sunucuları tarafından belirlendiği, bu durumda, özel sağlık hizmet sunucularının Hekim (P) üzerinde, hiyerarşik bir kontrol ve yaptırım uygulama hakkının bulunduğu anlaşılmıştır.*

*Buna göre, Hekim (P) 'nin kendi muayenehanesinden elde ettiği gelirin serbest meslek kazancı, iki ayrı özel sağlık hizmet sunucusundan elde ettiği gelirin ise ücret sayılarak vergilendirilmesi gerekmektedir.”*

Gelir Vergisi Genel Tebliği Taslağı (Seri No: 293)'ün Ücretler ve serbest meslek kazancının beyanı başlıklı 6. Maddesinin 6. Fıkrasına göre: “*Serbest meslek kazancı ve ücret gelirini bir arada elde eden bir hekimin serbest meslek kazancı dolayısıyla her hâlikârda beyanname vermesi gerekmekte olup bu kazancının yanında tek işverenden tevkifata tabi tutulmuş ücret geliri elde etmesi halinde bu gelirini serbest meslek kazancı dolayısıyla verdiği yıllık gelir vergisi beyannamesine dahil etmeyecektir. Ancak, birden fazla işverenden tevkifa tabi tutulmuş ücret geliri elde eden bir hekimin birden sonraki işverenden aldığı ücretlerin toplamı gelir vergisi tarifesinin ikinci gelir diliminde yer alan tutarı aşması halinde, birinci işverenden aldığı ücrette dahil olmak üzere ücret gelirlerinin tamamını serbest meslek kazancı ile birlikte beyan etmesi gerekir.”*

## **SONUÇ**

Hekimler ile özel sağlık kuruluşları arasında hizmet sözleşmesi yapılarak hekimlerin iş yerine bağlı olarak emir ve talimatlar dahilinde çalışması halinde yapılan ödemelerin ücret ödemesi olarak kabul edilmesi ve Gelir Vergisi Kanunu'nun 94'üncü maddesinin birinci fıkrasının 1 numaralı bendine göre tevkifat yapılması gerekmektedir.

Hizmet alınan hekimler ile işletme arasında hekimlik hizmeti satın alınmasına ilişkin olarak sözleşme düzenlenmesi ve söz konusu sözleşmenin hekimlerin mesleki faaliyetlerinin icrasını şahsi sorumlulukları altında, kendi nam ve

hesaplarına yapmadıklarına dair karine teşkil edecek hükümler bulunmaması ve fiiliyatta da bu durumun korunması halinde hekimlere yapılan ödemelerin serbest meslek kazancı olarak değerlendirilmesi ve verilen hizmet karşılığı düzenlenen serbest meslek makbuzuna istinaden yapılan ödemeler üzerinden Gelir Vergisi Kanunu'nun 94'üncü maddesinin birinci fıkrasının 2/b bendine göre tevkifat yapılması gerekmektedir.

Özel sağlık kurumunda serbest meslek erbabı olarak mesleklerini icra eden hekimlerin ücretli olarak mesleklerini icra eden hekimler ile karşılaştırıldığında vergisel yönden avantajlı olduğu düşünüldüğünden serbest meslek erbabı olarak mükellefiyet tesis ettirdikleri ve çalıştıkları özel sağlık kuruluşlarına aylık olarak serbest meslek makbuzu düzenledikleri görülmektedir. Bu durumun ileride karşılaşacakları vergi incelemelerinde telafisi mümkün olmayan durumlar yaşatmaması adına serbest kazanç mükellefiyeti tesis ettiren hekimlerin mükellefiyet durumlarını gözden geçirmelerinde büyük yarar olduğunu düşünmekteyiz.

### KAYNAKÇA

- 213 sayılı Vergi Usul Kanunu
- 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu
- 221 seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği
- 40 No'lu Vergi Usul Kanunu Sirküleri
- Eskişehir Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 18.11.2020 tarih ve 11355271-120.04.01[65-2020/34]-E.50915 Sayılı Özelge
- Gelir Vergisi Genel Tebliği Taslağı (Seri No: 293)
- Hesap Uzman Derneği Beyanname Düzenleme Kılavuzu
- İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 13/06/2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01-GVK 65-739 Sayılı Özelge
- Karakoç Yusuf; Anayasal Vergilendirme İlkeleri Üzerine Bir Değerlendirme. Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi. 2013; 15, s.1259-1308.
- Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği
- Nevşehir Defterdarlığı'nın 15/08/2012 tarih ve B.07.4.DEF.0.50.10.00-GV-5-10 Sayılı Özelge
- Taş Metin; Vergi Uygulamaları, Eskişehir 2019.
- Vergi Müfettişleri Derneği Beyanname Düzenleme Rehberi