

**T.C.**  
**GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI**  
**Eskişehir Vergi Dairesi Başkanlığı**  
**Gelir Kanunları Grup Müdürlüğü**

Sayı : 11355271-120.04.01[65-2020/34]-E.50915 18.11.2020

Konu : Özel hastaneye hizmet veren dış hekiminin kazancının vergilendirilmesi hk.

İlgi : 23/06/2020 tarihli özelge talep formu.

İlgide kayıtlı özelge talep formunda, 16/10/2019 tarihinden itibaren home-ofis olarak kullanmakta olduğunuz ikamet adresinizde dış hekimi olarak faaliyet gösterdiğiniz, aynı zamanda ... San. Tic. A.Ş.'ye sözleşme karşılığı hizmet verdiğiniz, ilgili şirketçe tarafınıza 5.000-TL + yapılan işin karşılığı olarak ( tüm masraflar düşüldükten sonra ) %30 ödeme yapıldığı, %30 karşılığı yapılan iş 5.000-TL'yi aştığı zaman tarafınıza ayrıca ücret ödemesi yapılmadığı, her ayın 20'sinde ilgili hakediş düzenlenip ay sonunda da tarafınızca serbest meslek makbuzu düzenlendiği, ilgili stopaj tutarının adı geçen şirket tarafından tahakkuk ettirilerek ödendiği belirtilerek elde ettiğiniz kazancın serbest meslek kazancı mı yoksa ücret mi olduğu hususunda Başkanlığımız görüşü talep edilmektedir.

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 vasfi 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, zirai kazançlarını bilanço veya zirai 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, arizi 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 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 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 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 yönetimince belirlenip belirlenmediği,
- Hastane yönetiminin onayı olmadan hekimlerin mesleki seminer, kurs, kongre vb. etkinliklere katılıp katılamayacakları,
- 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 olup olunmadığı,
- Kendi muayenehanesinden elde ettikleri hasılat ile sözleşmeli olarak çalıştırlara 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 yaptığınız 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.

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.