

Maliye Bakanlığı (Gelir İdaresi Başkanlığı)’ndan:

**GELİR VERGİSİ GENEL TEBLİĞİ TASLAĞI
(SERİ NO: 293)**

Amaç

MADDE 1- (1) Bu Tebliğin amacı, özel sağlık hizmet sunucularında görev yapan hekimler ile serbest çalışan hekimlerin mükellefiyet durumları, vergilendirilmesi ve belge düzenine ilişkin hususları açıklamaktır.

Yasal düzenleme

MADDE 2- (1) 31/12/1960 tarihli ve 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun;

61 inci maddesinde, “Ücret, işverene tabi 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,

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 olmıyan işlerin işverene tabi olmaksızın şahsi sorumluluk altında kendi nam ve hesabına yapılmasıdır.

Tahkim işleri dolayısıyla hakemlerin aldıkları ücretler ile kolektif, adi komandit ve adi şirketler tarafından yapılan serbest meslek faaliyeti neticesinde doğan kazançlar da, serbest meslek kazancıdır.” hükmü,

66 ncı maddesinde, “Serbest meslek faaliyetini mutat meslek halinde ifa edenler, serbest meslek erbabıdır. Serbest meslek faaliyetinin yanında meslekten başka bir iş veya görev ile devamlı olarak uğraşılması bu vasfı değiştirmez...” hükmü,

82 nci maddesinde, “Vergiye tâbi arızı kazançlar şunlardır:

...

4. Arızı olarak yapılan serbest meslek faaliyetleri dolayısıyla tahsil edilen hâsılat.

...

Bir takvim yılında (1), (2), (3) ve (4) numaralı bentlerde yazılı olan kazançlar (henüz başlamamış olan ticarî, zirai veya meslekî bir faaliyete hiç girişilmemesi ile ihale, artırma ve eksiltmelere iştirak edilmemesi karşılığında elde edilen kazançlar hariç) toplamının on milyar (25/12/2015 tarihli ve 29573 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 290 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği ile 2016 yılı için 24.000 TL.) liralık kısmı gelir vergisinden müstesnadır...” hükmü,

85 inci maddesinde, “Mükellefler 2 nci maddede yazılı kaynaklardan bir takvim yılı içinde elde ettikleri kazanç ve iratları için bu Kanunda aksine hüküm olmadıkça yıllık beyanname verirler. Bu Kanuna göre beyanı gereken gelirlerin yıllık beyannameye toplanması zorunludur.

Tacirlerle çiftçiler ve serbest meslek erbabı ticari, zirai ve mesleki faaliyetlerinden kazanç temin etmemiş olsalar bile, yıllık beyanname verirler. Bu hüküm şirketlerin faaliyet ve tasfiye dönemlerine şamil olmak üzere kolektif şirket ortakları ile komanditeler hakkında da uygulanır...” hükmü,

86 ncı maddesinde, “Aşağıda belirtilen gelirler için yıllık beyanname verilmez, diğer gelirler için beyanname verilmesi halinde bu gelirler beyannameye dahil edilmez.

1. Tam mükellefiyette;

...

b) Tek işverenden alınmış ve tevkif suretiyle vergilendirilmiş ücretler (birden fazla işverenden ücret almakla beraber, birden sonraki işverenden aldıkları ücretlerinin toplamı, 103 üncü maddede yazılı tarifenin ikinci gelir diliminde yer alan tutarı aşmayan mükelleflerin, tamamı tevkif suretiyle vergilendirilmiş ücretleri dahil),

c) Vergiye tâbi gelir toplamının [(a) ve (b) bentlerinde belirtilenler hariç] 103 üncü maddede yazılı tarifenin ikinci gelir diliminde yer alan tutarı aşmaması koşuluyla, Türkiye'de tevkifata tâbi tutulmuş olan; birden fazla işverenden elde edilen ücretler, menkul sermaye iratları ve gayrimenkul sermaye iratları...” hükmü,

94 üncü maddesinde, “Kamu idare ve müesseseleri, iktisadi kamu müesseseleri, sair kurumlar, ticaret şirketleri, iş ortaklıkları, dernekler, vakıflar, dernek ve vakıfların iktisadi 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.

1. Hizmet erbabına ödenen ücretler ile 61 inci maddede yazılı olup ücret sayılan edemelerden (istisnadan faydalananlar hariç), 103 ve 104 üncü maddelere göre,

2. Yaptıkları serbest meslek işleri dolayısıyla bu işleri icra edenlere yapılan ödemelerden (Noterlere serbest meslek faaliyetlerinden dolayı yapılan ödemeler hariç);

...

b) Diğerlerinden, **(2009/14592 sayılı BKK ile %20)**” hükmü,

98 inci maddesinde, “94 üncü madde gereğince vergi tevkifatı yapmaya mecbur olanlar bir ay içinde yaptıkları ödemeler veya tahakkuk ettirdikleri karlar ve iratlar ile bunlardan tevkif ettikleri vergileri ertesi ayın yirmiüçüncü günün akşamına kadar, ödeme veya tahakkukun yapıldığı yerin bağlı olduğu vergi dairesine bildirmeye mecburdurlar...” hükmü yer almaktadır.

13/6/2006 tarihli ve 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 6 ncı maddesinde, kurumlar vergisinin, mükelleflerin bir hesap dönemi içinde elde ettikleri safi kurum kazancı üzerinden hesaplanacağı ve safi kurum kazancının tespitinde Gelir Vergisi Kanununun ticari kazanç hakkındaki hükümlerinin uygulanacağı hükme bağlanmış olup safi kurum kazancının tespitinde Kurumlar Vergisi Kanununun 8 inci maddesi ile Gelir Vergisi Kanununun 40 ıncı maddesindeki giderler hasılatından indirim konusu yapılabilmektedir.

Gelir Vergisi Kanununun 38 inci maddesinde ise “Bilanço esasına göre ticari kazanç, teşebbüsteki öz sermayenin hesap dönemi sonunda ve başındaki değerleri arasındaki müspet farktır. Bu dönem zarfında sahip veya sahiplerce:

1. İşletmeye ilave olunan değerler bu farktan indirilir;

2. İşletmeden çekilen değerler ise farka ilave olunur.

Ticari kazancın bu suretle tespit edilmesi sırasında, Vergi Usul Kanununun değerlemeye ait hükümleri ile bu kanunun 40 ve 41 inci maddeleri hükümlerine uyulur.” hükmüne yer verilmiştir.

23/4/2015 tarihli ve 29335 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 4/4/2015 tarihli ve 6645 sayılı Kanunun 49 uncu maddesi ile 31/5/2006 tarihli ve 5510 sayılı Kanuna aşağıdaki ek 10 uncu madde eklenmiştir.

“EK MADDE 10 – Kurumla sözleşmeli özel sağlık hizmeti sunucuları tarafından Kuruma bildirilen hekimlerden Kurumca belirlenen yüzdelik oran içerisinde kalan ve

sözleşme kapsamı branşlarda fiilen hizmet sunan sağlık hizmet sunucusu bünyesindeki hekimlerle sınırlı olmak üzere,

a) İl Sağlık Müdürlüklerinden çalışma izni almak suretiyle ve 11/4/1928 tarihli ve 1219 sayılı Tababet ve Şuabatı San'atlarının Tarzı İcrasına Dair Kanuna aykırı olmayacak şekilde sözleşme ile çalıştırmış oldukları hekimlerden aynı zamanda fatura karşılığı hizmet alımı yaparak,

b) Bir iş sözleşmesine tabi olmamakla birlikte, İl Sağlık Müdürlüklerinden çalışma izni almak suretiyle ve 1219 sayılı Kanuna aykırı olmayacak şekilde hekimlerden fatura karşılığı hizmet alımı yaparak,

genel sağlık sigortası kapsamındaki kişilere vermiş oldukları sağlık hizmetlerini Kurumca belirlenmiş usul ve esaslara uygun olarak fatura etmeleri hâlinde, verilmiş olan sağlık hizmetlerinin bedeli Kurum tarafından karşılanır.

Şirket ortağı olan veya mesleğini serbest olarak icra eden hekimler ile tıpta uzmanlık mevzuatına göre uzman olan kişiler, özel hukuk kişileri ve/veya vakıf üniversitelerine ait sağlık kurum ve kuruluşları bünyesinde hizmet vermeleri hâlinde sözleşmelerinde aksine bir hüküm bulunmadıkça bu Kanunun 4 üncü maddesinin birinci fıkrasının (b) bendi kapsamında sigortalı sayılır. Ancak, bu maddenin yayımı tarihinden önce 4 üncü maddenin birinci fıkrasının (a) bendi kapsamında sigortalı olarak çalışılan sürelerle ilişkin haklar saklıdır.”

Ücret ve serbest meslek kazancı yönünden değerlendirme

Madde 3- (1) 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.

(2) Ücret ile serbest meslek kazancının ayırımında esas alınacak en önemli ölçüt; iş yerine bağlılık ve işverene tabiliktir.

(3) İş yerine bağlılıktan maksat; kendisine ait olmayan bir organizasyonun işyerinde çalışılmasıdır.

(4) 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.

(5) 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 vergilendirilmesine ve toplama yapılmayan hallere ilişkin hükümlerinin gerektirdiği koşullarda doğmaktadır.

(6) Serbest meslek faaliyetinin arızı olarak yapılması halinde, mükellefin katma değer vergisi ve geçici vergi yükümlülüğü bulunmadığı gibi defter tutma ve makbuz düzenleme zorunluluğu da söz konusu değildir. Öte yandan, serbest meslek faaliyetinin sürekli olması halinde ise vergisel yükümlülüklerin yerine getirileceği tabiidir.

(7) Hekimlerin gelirinin birden fazla gelir unsurundan oluşması mümkündür. Dolayısıyla serbest meslek kazancı elde eden bir hekim aynı zamanda ücret geliri de elde edebilir.

(8) 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.

(9) Hekimlerin ikametgâhlarının işyeri adresi olarak gösterilmesi durumunda 16/2/2009 tarihli ve 40 sayılı Vergi Usul Kanunu Sirkülerinde yapılan açıklamaların dikkate alınması gerekir.

Gelirin ücret olarak değerlendirilmesi durumu

MADDE 4- (1) 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.

(2) 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.

(3) 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 kuruluştaki çalışmaları,
- Hekimlerin hastane yönetiminin belirleyeceği yerlerde ve belirleyeceği çalışma saatleri içerisinde görevlerini sürdürmek zorunda olmaları,
- Hekimlerin izin süreleri ve izinlerini kullanacakları tarihlerin hastane yönetimine belirlenmesi,
- Hastane yönetiminin onayı olmadan hekimlerin mesleki seminer, kurs, kongre vb. etkinliklere katılmaması,
- 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.

(4) 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), 2016 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 yönetimine 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: 2016 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, 2016 yılı için belirlenen 30.000 Türk liralık 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.

Gelirin serbest meslek kazancı olarak değerlendirilmesi durumu

MADDE 5- (1) Gelir Vergisi Kanunu açısından 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. 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.

(2) Hekimlik faaliyetini süreklilik arz etmeyecek şekilde yapanların elde edecekleri kazanç, arızı serbest meslek kazancı olarak değerlendirilir.

(3) Serbest meslek faaliyetinin sürekli veya arızı 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.

(4) 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), 2016 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 taşıdığı tespit edilmesinin 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 ameliyatları 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, 2016 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.

Ücretler ve serbest meslek kazancının beyanı

MADDE 6- (1) Gelir Vergisi Kanununa göre serbest meslek kazancı elde eden bir hekim, elde ettiği kazanç tutarı ne olursa olsun (zarar edilmiş olsa dahi) yıllık beyanname vermek zorundadır.

(2) Arzı serbest meslek kazancı elde eden hekimlerin elde ettikleri kazancın ilgili yıl için belirlenen istisna tutarını aşması halinde, aşan kısmın serbest meslek kazancı olarak yıllık gelir vergisi beyannameyi ile beyan edilmesi gerekir.

(3) Hekimlerce tek işverenden tevkif suretiyle vergilendirilmiş ücret geliri elde edilmesi halinde, bu gelirler için tutarı ne olursa olsun yıllık gelir vergisi beyannameyi verilmemesi gerekir. Birden fazla işverenden tevkif suretiyle vergilendirilmiş ücret geliri elde edilmesi durumunda ise birden sonraki işverenden alınan ücretlerin toplamının gelir vergisi tarifesi için ikinci gelir diliminde yer alan tutarı (290 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği ile 2016 yılı için 30.000 TL.) aşması halinde birinci işverenden alınan ücret de dahil olmak üzere, ücret gelirlerinin tamamı beyan edilir.

(4) Birden fazla işverenden ücret alınması halinde, birinci işverenden alınan ücretin hangisi olacağı ücretli tarafından serbestçe belirlenir.

(5) Gelir Vergisi Kanununun 64 üncü maddesinde yer alan diğer ücretler hariç olmak üzere, tevkifata tabi tutulmamış ücret gelirleri için Gelir Vergisi Kanununun 95 inci maddesine göre tutarı ne olursa olsun yıllık beyanname verilir.

(6) Serbest meslek kazancı ve ücret gelirini bir arada elde eden bir hekimin serbest meslek kazancı dolayısıyla her hâlükârda 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.

(7) Kurumlar vergisi mükellefi olarak faaliyet gösteren özel sağlık hizmeti sunucularının kurum kazancının tespitinde, Kurumlar Vergisi Kanununun 8 inci maddesi ile Gelir Vergisi Kanununun 40 inci maddesindeki giderler dikkate alınır ve elde edilen kazanç kurumlar vergisi beyannamesiyle beyan edilerek kurumlar vergisine tabi tutulur.

Belge düzeni

MADDE 7- (1) 4/1/1961 tarihli ve 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 236 ncı maddesinde, serbest meslek erbabının, mesleki faaliyetine ilişkin her türlü tahsilatı için iki nüsha serbest meslek makbuzu tanzim ederek bir nüshasını müşteriye vermek ve müşterinin de bu makbuzu istemek ve almak mecburiyetinde olduğu hüküm altına alınmıştır. Buna göre, hekimlerin serbest meslek faaliyetleri nedeniyle, kendilerine yapılacak ödemeler karşılığında serbest meslek makbuzu düzenlemeleri ve diğer vergisel yükümlülüklerini yerine getirmeleri gerekir.

(2) Vergi Usul Kanununun 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 vesika olarak tanımlanmış; 232 nci maddesinde ise birinci ve ikinci sınıf tüccarlarla kazancı basit usulde tespit edilenler ve defter tutmak mecburiyetinde olan çiftçilerin sattıkları emtia veya yaptıkları işler için fatura vermek ve satın aldıkları emtia ve hizmetler için de fatura istemek ve almak mecburiyetinde oldukları hükme bağlanmıştır. Bu itibarla, kurumlar vergisi mükellefi olarak faaliyet gösteren özel sağlık hizmeti sunucularının, verdikleri hizmetler karşılığında fatura düzenlemeleri ve diğer vergisel yükümlülüklerini yerine getirmeleri gerekmektedir.

(3) Hekimlerin faaliyetlerini arızı olarak yapmaları halinde, bunların serbest meslek makbuzu düzenleyememeleri nedeniyle, faaliyete ilişkin ödemenin, ödemeyi yapan gelir veya kurumlar vergisi mükellefleri tarafından gider pusulası ile belgelendirilmesi ve gider pusulasının hekimlerce saklanması gerektiği tabiidir.

(4) Vergi Usul Kanununun 238 inci maddesinde, işverenlerin her ay ödedikleri ücretler için (Ücret bordrosu) tutmaya mecbur oldukları belirtilmiş olup hekimlere ücret kapsamında yapılacak ödemeler için işverenlerce ücret bordrosu tutulması gerekir.

(5) Hekim adına ücret bordrosu tutulması gereken durumlarda, hekim tarafından serbest meslek makbuzu düzenlenmesi mümkün bulunmamaktadır.

Diğer hususlar

MADDE 8- (1) Vergi Usul Kanununun “Vergi Kanunlarının Uygulanması ve İspat” başlıklı 3 üncü maddesinde, vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyetinin esas olduğu, gerçek mahiyetinin yemin hariç her türlü delille ispatlanabileceği hükme bağlanmıştır. Buna göre, hekimlerce elde edilecek gelirin nev’inin belirlenmesinde hekimler ile özel sağlık hizmet sunucuları arasında düzenlenen hizmet sözleşmelerinin gerçek mahiyetinin dikkate alınacağı tabiidir.

(2) Vergi Usul Kanununun 156 ncı maddesinde; 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 yer olduğu hüküm altına alınmış olup hekimlerin özel sağlık hizmet sunucusuna ait işyerinin bir bölümünde faaliyette bulunmaları halinde bu bölümlerin de işyeri olarak değerlendirilmesi gerekir. Daha önce herhangi bir serbest meslek mükellefiyeti olmayan hekimler için bu durum, anılan Kanunun 155 inci maddesine istinaden muayenehane açılmış olduğunu ve işe başlandığını gösterir.

(3) 5510 sayılı Kanuna eklenen ek 10 uncu madde ile özel sağlık hizmeti sunucularında görev yapan hekimlerin sigortalılığının belirlenmesine açıklık getirilerek özel sağlık hizmet sunucularına hizmet sunan hekimlerin hizmet satın alma durumlarına göre 5510 sayılı Kanunun 4 üncü maddesinin birinci fıkrasının (a) veya (b) bentlerinden hangisi kapsamında sigortalı sayılacakları hususu açıklanmıştır. Söz konusu madde hükmü, hekimlerin elde ettikleri gelir yönünden Gelir Vergisi Kanununun 2 nci maddesinde yer alan gelir unsurlarından hangisine gireceği konusunda düzenleme içermemektedir.

Yürürlük

MADDE 9 – (1) Bu Tebliğ yayımı tarihinde yürürlüğe girer.

Yürütme

MADDE 10– (1) Bu Tebliğ hükümlerini Maliye Bakanı yürütür.