



Sirküler Tarihi : 15/04/2022  
Sirküler No : 2022/039

## SAĞLIK KURULUŞLARI İLE VAKIF ÜNİVERSİTELERİNE HİZMET VEREN HEKİMLERİN BU FAALİYETLERİNDEN ELDE ETTİĞİ KAZANÇLAR SERBEST MESLEK KAZANCI OLARAK KABUL EDİLMİŞTİR

8/4/2022 tarihli ve 7394 sayılı [“Hazineye Ait Taşınmaz Malların Değerlendirilmesi Ve Katma Değer Vergisi Kanununda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun İle Bazı Kanunlarda Ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun”](#)

(Kanun) ile 193 sayılı Kanunun 66 ncı maddesinin ikinci fıkrasına eklenen bent ile serbest meslek mükellefiyeti bulunan ve ayrı bir muayenehanesi ve organizasyonu bulunmaksızın faaliyetlerini özel sözleşmelere istinaden; özel sağlık kuruluşları ile vakıf üniversitelerine ait sağlık kurum ve kuruluşlarında yürüten dış hekimleri dahil hekimler ile tıpta uzmanlık mevzuatına göre uzman olan kişilerin, serbest meslek erbabı olarak kabul edilmesi ve kazançlarının serbest meslek kazancı hükümlerine göre vergilendirilmesi sağlanmaktadır.

### 1. Yapılan Düzenleme:

8/4/2022 tarihli ve 7394 sayılı Kanun ile yapılan düzenleme aşağıdaki gibidir:

**MADDE 2- 193 sayılı Kanunun 66 ncı maddesinin ikinci fıkrasına aşağıdaki bent eklenmiştir.**

**“6. 5510 sayılı Kanunun ek 10 uncu maddesi uyarınca anılan Kanunun 4 üncü maddesinin birinci fıkrasının (b) bendi kapsamında; sigortalı sayılan hekimler ile tıpta uzmanlık mevzuatına göre uzman olan kişiler;”**

Maddede bahsi geçen 5510 sayılı Kanunun ek 10 uncu maddesindeki düzenleme ise aşağıdaki gibidir:

### BDO Yayıncılık A.Ş.

Eski Büyükdere Cad. No.14  
Park Plaza Kat:4  
34398 Maslak/İstanbul  
Turkey

Tel: +90 212 365 62 00  
Fax: +90 212 365 62 02  
e-mail: bdo@bdo.com.tr  
www.bdo.com.tr

Garantisi ile sınırlı bir Birleşik Krallık şirketi olan BDO International Limited'in üyesi ve bir Türk anonim şirketi olan BDO Yayıncılık A.Ş. bağımsız üye kuruluşlardan oluşan BDO ağıının bir parçasını teşkil etmektedir.

BDO International global ağıının toplam gelirleri 2021 yılında 11,8 milyar ABD Doları olarak gerçekleşmiştir. BDO, 167'dan fazla ülkede bulunan 1.728 ofiste faaliyet göstermekte olup, bu ofislerde denetim ve danışmanlık hizmetleri veren ortaklar dâhil dünya çapında 97.292 kişi çalışmaktadır.

Dikkat ve titizlikle hazırlanan bu yayın, geniş anlamda görüşleri içermekte olup, genel bir yol gösterici olarak değerlendirilmelidir. Özel durumlara ilgili olarak, mesleki görüş ve yardım almadan, bu yayına dayanarak uygulamalarda bulunulmamalıdır. Bu konuların kendi özel durumunuza ilişkin etkilerini görüşmek için BDO Yayıncılık A.Ş. ile temas kurabilirsiniz. Bu yayındaki bilgilere dayanarak belli eylemlerde bulunmak veya bulunmamak nedeniyle doğabilecek zararlar nedeniyle, BDO Yayıncılık A.Ş. ve ortakları, çalışanları ile yazarları herhangi bir yükümlülük veya sorumluluk kabul etmemektedirler.

*“EK MADDE 10 - (Ek: 4/4/2015-6645/49 md.) Kurumla sözleşmeli özel sağlık hizmeti sunucuları tarafından Kuruma bildirilen hekimlerden Kurumca belirlenen yüzdeler 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.”*

## **2. Yapılan Düzenleme ile Ayrı Bir Muayenehanesi ve Organizasyonu Bulunmaksızın Faaliyet Gösteren Hekimlerin Elde Ettiği Gelirlerin Serbest Meslek Kazancı Olarak Vergilendirilmesi Sağlanmaktadır:**

Gelir Vergisi Kanununun 61 inci maddesinde, ücret, işverene tabi ve belirli bir iş yerine bağlı olarak çalışanlara hizmet karşılığı verilen para ve ayınlar ile sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatler olarak tanımlanmıştır. Kanunun 62 nci maddesinde de işverenler, hizmet erbabını işe alan, emir ve talimatları dahilinde çalıştıran gerçek ve tüzel kişilerdir.

Aynı Kanunun 65 inci maddesine göre, her türlü serbest meslek faaliyetinden doğan kazançlar serbest meslek kazancıdır. Serbest meslek faaliyetleri, 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.

221 seri no’lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde, ücret- serbest meslek kazancı ayırımının önemi ve vergilendirmesine ilişkin kriterler ayrıntılı olarak açıklanmıştır.

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.

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 işverene 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.

Diğer taraftan, sağlık kuruluşlarında çalışan hekimler ile işyeri hekimlerinin ne şekilde vergilendirileceğine ilişkin 40 seri no'lu Vergi Usul Kanunu Sirküleri yayımlanmıştır.

Söz konusu Sirkülerde,

*"... 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 kiradadıkları (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,..."*

belirtilmiştir.

Yukarıda belirtilenler çerçevesinde, hekimler, işverene tabi ve belirli bir iş yerine (hastaneye) bağlı olarak çalışmaları halinde ücretli olarak vergilendirilmekte, bir işverene bağlı olmaksızın şahsi sorumluluk altında kendi nam ve hesabına çalışılması (özel muayenehane açarak) durumunda ise serbest meslek erbabı olarak vergilendirilmektedirler.

Ancak yapılan denetimlerde serbest meslek mükellefiyeti bulan ve özel sağlık kuruluşlarında çalışan hekimlerin kendi nam ve hesaplarına değil bir işverene tabi ve belirli bir iş yerine (hastaneye) bağlı olarak çalıştıkları gerekçesiyle; serbest meslek kazancı olarak değil ücret olarak vergilendirilmeleri gerektiği yönünde tarhiyatlara yapılmıştır.

Bu konu hakkındaki görüşümüz tarafların üzerinde aksi bir anlaşma yapılmadıkça tüm hekimlerin yaptıkları işlemler özü itibarıyla serbest meslek hizmetidir ve

bu kapsamda vergilendirilmesi gerekir. Bu konudaki değerlendirmelerimizin ayrıntısına 2/7/20021 tarihli ve 2021/100 sayılı Duyurumuzdan [ulaşabilirsiniz.](#)

Sonuç olarak hekimlerin kazançlarının ücret olarak mı yoksa serbest meslek kazancı olarak mı vergilendirileceği konusunda tereddütler ortaya çıkmış ve bu tereddütlerin giderilmesi amacıyla 8/4/2022 tarihli ve 7394 sayılı Kanun ile 193 sayılı Kanunun 66 ncı maddesinin ikinci fıkrasına eklenen bent ile 5510 sayılı Kanunun ile paralel bir düzenleme yapılarak sorun çözülmeye çalışılmıştır.

Buna göre;

- Serbest meslek mükellefiyeti bulunan ve ayrı bir muayenehanesi ve organizasyonu bulunmaksızın faaliyetlerini özel sözleşmelere istinaden sunan hekimler,
- Şirket ortağı olan veya mesleğini serbest olarak icra eden hekimler ile,
- Tıpta uzmanlık mevzuatına göre uzman olan kişilerin

özel hukuk kişileri ve/veya vakıf üniversitelerine ait sağlık kurum ve kuruluşları bünyesinde hizmet vermeleri hâlinde sözleşmelerinde aksine bir hüküm bulunmadıkça, bu kapsamda elde ettiği kazançlarının serbest meslek kazancı olarak vergilendirilmesi sağlanmıştır.

Böylece serbest meslek faaliyetinin temel unsurlarından biri olan bir işverene bağlı olmaksızın şahsi sorumluluk altında kendi nam ve hesabına yapılması ilkesi hekimler açısından esnetilmiş olmaktadır.

Yapılan düzenleme belirliliğin sağlanarak, idare ile mükellefler arasındaki ihtilafların giderilmesi ve SGK mevzuatındaki düzenleme ile uyumun sağlanması açısından olumlu olmuştur.

Düzenleme yayım tarihinde yürürlüğe girmekle birlikte düzenlemenin gerekçesinde yer alan “...hekimler ile tıpta uzmanlık mevzuatına göre uzman olan kişilerin gelirlerinin ücret olarak mı serbest meslek kazancı olarak mı vergilendirileceği hususunda yaşanan tereddütlerin giderilmesi bir veya birden fazla özel sağlık kuruluşu ile sözleşme düzenleyerek hekimlik faaliyetini yürüten hekimlerin serbest meslek erbabı olarak kabul edilmesi ve kazançlarının serbest meslek kazancı hükümlerine göre vergilendirilmesi sağlanmaktadır.” ibaresinden yapılan düzenlemenin geçmiş kazançlar için de uygulanacağı anlamını çıkartmaktayız.

Yapılan düzenleme, kapsama giren kişilerin hem düzenleme öncesi hem de düzenleme sonrasında elde ettiği kazançlar için uygulanmalıdır. Ancak düzenleme öncesinde ücret olarak vergilendirilen kazançların da işçi işveren ilişkisinin bu şekilde oluştuğu kabul edilerek serbest meslek faaliyeti olarak değerlendirilmemesi gerekir.

Burada belirtmek istediğimiz bir diğer önemli konu ise bir hizmetin belirli bir işyerine bağlı olarak yapılması ile bağımsız olarak yapılması sonucunda elde edilen kazancın vergilendirme rejimlerinin ve vergi yüklerinin birbirinden farklı olması vergi adaletine zarar vermektedir. Bu nedenle; bu tür farklılıkların ortadan kaldırılması sorunun temelden çözülmeye katkı sağlayacaktır.

Saygılarımızla,