

Özelgeler

T.C.
GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI
İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı
(Mükellef Hizmetleri Gelir Vergileri Grup Müdürlüğü)

Sayı : B.07.1 .GİB.4.34.16.01/GVK-68/1

Konu : Bir kısmı işyeri olarak kullanılacak gayrimenkulün kredi faizinin, tapu harcının ve sigorta poliçe bedelinin hasıllattan indirilip indirilemeyeceği hk.

.....

İlgi :07.2008 tarihli dilekçeniz.

İlgi dilekçenizde,.... Vergi Dairesi Müdürlüğü'nün vergi kimlik numaralı mükellefi olduğunuzu, faaliyet konunuzun avukatlık olduğunu,06.2008 tarihinde banka kredisi ile gayrimenkul aldığınızı, 450 m²'lik gayrimenkulün 150 m²'sini işyeri olarak kullandığınızı belirterek, söz konusu gayrimenkulle ilgili ödemiş olduğunuz tapu harcı, sigorta poliçe bedeli ve banka kredi faizinin serbest meslek kazancınızın tespitinde hasıllattan indirip indiremeyeceğiniz hususu sorulmaktadır.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 68. maddesinin birinci fıkrasında, bu maddede yazılı giderlerin serbest meslek kazancının tespitinde hasıllattan indirileceği hükme bağlanmış, fıkranın 1.bendinde, mesleki kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için ödenen genel giderler indirilecek giderler arasında sayılmış, bendin parantez içi hükmünde ise, ikametgahlarının bir kısmını işyeri olarak kullananların, ikametgah için ödedikleri kiranın tamamı ile ısıtma ve aydınlatma gibi diğer giderlerinin yarısını indirebilecekleri, işyeri kendi mülkü olanların kira yerine amortismanı, ikametgahı kendi mülkü olup bunun bir kısmını işyeri olarak kullananların amortismanın yarısını gider yazabilecekleri hükümlerine yer verilmiştir.

Öte yandan aynı fıkranın, 9. bendinde ise mesleki kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için ödenen meslek, ilan ve reklam vergileri ile iş yerleriyle ilgili aynı vergi, resim ve harçların serbest meslek kazancının tespitinde indirim konusu yapılacağı hükme bağlanmıştır.

Diğer taraftan, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 262. maddesinde, "maliyet bedeli, iktisadi bir kıymetin iktisap edilmesi veyahut değerinin artırılması münasebetiyle yapılan ödemelerle bunlara müteferri bilumum giderlerin toplamını ifade eder" denilmiş, aynı Kanunun 269. maddesinde, iktisadi işletmelere dahil bilumum gayrimenkuller ile tesisat, makineler, gemiler ve diğer taşıtların maliyet bedeli ile değerlendirileceği, 270. maddesinde, gayrimenkullerde maliyet bedeline, satın alma bedelinden başka makine ve tesisatta gümrük vergileri, nakliye ve montaj giderleri ile mevcut bir binanın satın alınarak yıkılmasından ve arsanın tesviyesinden mütevellit giderlerin gayrimenkulün maliyet bedeline dahil edileceği ve noter, mahkeme, kıymet takdiri, komisyon ve tellaliye giderleri ile Emlak Alım ve Özel Tüketim Vergilerini maliyet bedeline itihal etmekte veya genel giderler arasında göstermekte mükelleflerin serbest oldukları hükme bağlanmıştır.

Amortisman tabi iktisadi kıymetlerin iktisabında kullanılan krediler nedeniyle ödenen faizlerin iktisadi kıymetin maliyet bedeline eklenecek kısmı ile doğrudan gider yazılacak kısmının tespitinde değerlendirme hükümlerinin uygulanması ile ilgili olarak 163 Seri No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinde yatırımların finansmanında kullanılan kredilerle ilgili faizlerden kuruluş dönemine ait olanların sabit kıymetle birlikte amortisman yoluyla itfa edilmek üzere yatırım maliyetine eklenmesi gerektiği, işletme dönemine ait olanların ise ilgili buldukları yıllarda doğrudan gider yazılması ya da maliyete intikal ettirmek suretiyle amortisman tabi tutulmasının mümkün bulunduğu belirtilmektedir. Anılan Tebliğe göre mükelleflerin yatırım döneminde ödedikleri faizleri ilgili iktisadi kıymetin maliyet bedeline eklemelerinin zorunlu olduğu, işletme döneminde ödedikleri faizleri ise maliyet bedeline eklemek veya doğrudan gider yazmak hususunda serbest oldukları bildirilmiştir.

Maliyet bedeline eklenmesi zorunlu olan kısmın tespitinde, iktisadi kıymetin iktisap tarihinden hesap dönemi sonuna kadar geçen sürenin dikkate alınması gerekir.

Bu hüküm ve açıklamalara göre, hem ikametgah hem de işyeri olarak kullanmak üzere satın aldığımız gayrimenkulün iktisabı için bankadan almış olduğunuz kredi için iktisap tarihinden ilgili takvim yılının sonuna kadar ödediğiniz faizleri, maliyete eklemeniz zorunludur. Bu tarihten sonra ödediğiniz kredi faizlerini ise tercihe bağlı olarak maliyete intikal ettirmek suretiyle amortisman tabi tutmanız veya mesleki kazancınızın elde edilmesi ve idame ettirilmesine isabet eden kısmın gider olarak muhasebe kayıtlarınıza intikal ettirilmesi mümkün bulunmaktadır.

Diğer taraftan, kısmen işyeri olarak kullanacağınız mülkiyeti kendinize ait gayrimenkul için hesaplayacağınız amortisman tutarının yarısı ile gayrimenkule ilişkin ödediğiniz tapu harcının serbest meslek kazancının tespitinde gider olarak indirilmesi mümkündür.

Öte yandan, gayrimenkule ait sigorta poliçe bedelinin ise Gelir Vergisi Kanunu'nun 68.maddesinde yer alan "Mesleki Giderler" içerisinde sayılmaması sebebiyle, serbest meslek kazancınızın tespitinde gider olarak indirilmesi mümkün değildir.

Bilgi edinilmesini rica ederim.

Grup Müdür V.

T.C.
GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI
İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı
(Mükellef Hizmetleri Gelir Vergileri Grup Müdürlüğü)

Sayı : B.07.1.GİB.4.34.16.01/GVK-63

Konu: Askerlik borçlanmasının ücretin safi tutarının tespitinde gelir vergisi matrahından indirimi hk.

....

İlgi : ...07.2008 tarihli dilekçeniz.

İlgide kayıtlı dilekçenizde, ücretli olarak çalıştığınızı, askerlik borçlanması ile ilgili toplu olarak yapmış olduğunuz ödemelerin ücretinizin tespitinde gelir vergisi matrahınızdan indirilip indirilemeyeceğini sorduğunuz anlaşılmaktadır. 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 61.maddesinde ücretin tarifi yapılmış olup, 63.maddesinde de "Ücretin gerçek safi değeri işveren tarafından verilen para ve ayınlarla sağlanan menfaatler toplamından aşağıdaki indirimler yapıldıktan sonra kalan miktardır.

...

2- (4697 sayılı Kanununun 4.maddesiyle 07/10/2001 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere değişen bent) Kanunla kurulan emekli sandıkları ile 506 sayılı Sosyal Sigortalar Kanunu'nun geçici 20.maddesinde belirtilen sandıklara ödenen aidat ve primler,

...”hükmü mevcuttur.

Diğer taraftan 111 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde Konuyla ilgili olarak;

1- Emekli Sandığı ve Sosyal Sigorta Kurumlarına Ödenen Borçlanma Aidat ve Primleri:

Belli şartları taşıyan kimselerin sosyal güvenliklerini sağlamak amacıyla, kanunla kurulan ve tüzel kişiliği haiz Emekli Sandıkları ve Sosyal Sigorta Kurumlarına, ödenen paralara aidat ve prim denilmekte ve bunlar 193 sayılı

Gelir Vergisi Kanunu'nun 63.maddesindeki şartlarla, ücretin gerçek safi tutarının hesabında, gider olarak indirilmektedir.

Emekli Sandığı ve Sosyal Sigorta Kurumlarından, kanunla kurulmuş olanların üyelerine çeşitli kanunlarla, daha önceki dönemlerde ödenmemiş bulunan aidat veya primleri borçlanma suretiyle ödeme ve dolayısıyla emekliliğe esas alınacak hizmet sürelerini uzatabilme hakkı tanınmaktadır. Bunun için, kanunlarla belli edilen koşullar altında borçlanılan aidat ve primlerin, üyelerce ödenmesi zorunludur.

Bu ödemeler de Gelir Vergisi Kanunu'nun 63/2. maddesinde sayılan aidat ve primler niteliğindedir ve bunların da ücretin gerçek safi tutarının hesaplanması sırasında gider olarak indirilmesi, Gelir Vergisi Kanunu'nun lafzına ve ruhuna uygun görülmektedir.

Açıklanan nedenlerle;

A- Emeklilik aidatı ve sosyal sigorta primlerinin gider olarak indirilmesi kanunen kabul edilmiş bulunan kurumlara, kanunlarında öngörülen şekilde ücretten kesilmek suretiyle ödenen borçlanma aidat ve primlerinin miktarına ve nispetine bakılmaksızın, kesildiği aya ait gelir vergisi matrahının tespitinde gider olarak nazara alınması;

B- Aidat toptan ödenmişse, ödenen tutara ulaşıncaya kadar bu miktarın ücretlerin vergiye tabi tutarından indirilmesi;

C- Ücretlerinin gerçek ve safi tutarlarının hesabında gider olarak indirilmek suretiyle vergi dışı bırakılmış olan aidat ve primlerini, türlü nedenlerle geri alan ve kendilerine toptan ödeme yapılanların, yeniden iştirakçi durumuna girmeleri nedeniyle ilgili kuruma peşin ya da borçlanma suretiyle iade ettikleri aidat ve primlerin tekrar gider olarak indirilmemesi, gerekmektedir. “ açıklamaları bulunmaktadır.

Bu hüküm ve açıklamalara göre, Sosyal Sigortalar Kurumuna askerlikle ilgili borçlanmak suretiyle toplam ödediğiniz, borçlanma aidat ve primlerine ilişkin ödeme belgesini işverenimize ibraz etmeniz halinde, ibraz edildiği aydan başlayarak ödenen tutara ulaşıncaya kadar bu miktarın ücretlerin vergiye tabi tutarından indirilmesi mümkündür.

Bilgi edinilmesini rica ederim.

T.C.
GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI
Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı
(Mükellef Hizmetleri Grup Müdürlüğü)

Sayı : B.07.1.GİB.0.04.99.16.01/01/KVK-12-2008-MUK-30 09.06.2008/17363

Konu : **Örtülü sermaye sayılan borçlanmalar üzerinden ödenen veya hesaplanan faizlerin KDV'ye tabi olup olmadığı hk.**

İlgi : /05/2008 tarihli dilekçeniz.

İlgide kayıtlı dilekçenizde; örtülü sermaye sayılan borçlanmalar üzerinden ödenen veya hesaplanan faiz ve kur farklarının KDV'ye tabi olup olmadığı, KDV'ye tabi tutulacak ise borç alan kurum tarafından KDV'nin indirim veya iade/mahsup yoluyla alınıp alınamayacağı konusunda Başkanlığımız görüşü talep edilmektedir.

Bilindiği üzere, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun Örtülü Sermaye başlıklı 12. maddesinde;

“Kurumların, ortaklarından veya ortaklarla ilişkili olan kişilerden doğrudan veya dolaylı olarak temin ederek işletmede kullandıkları borçların, hesap dönemi içinde herhangi bir tarihte kurumun öz sermayesinin üç katını aşan kısmı, ilgili hesap dönemi için örtülü sermaye sayılır.

(7) Örtülü sermaye üzerinden kur farkı hariç, faiz ve benzeri ödemeler veya hesaplanan tutarlar, Gelir ve Kurumlar Vergisi kanunlarının uygulanmasında, gerek borç alan gerekse borç veren nezdinde, örtülü sermaye şartlarının gerçekleştiği hesap döneminin son günü itibarıyla dağıtılmış kar payı veya dar mükellefler için ana merkeze aktarılan tutar sayılır. Daha önceden yapılan vergilendirme işlemleri, tam mükellef kurumlar nezdinde yapılacak düzeltmede örtülü sermayeye ilişkin kur farklarını da kapsayacak şekilde, taraf olan mükellefler nezdinde buna göre düzeltilir. Şu kadar ki, bu düzeltmenin yapılması için örtülü sermaye kullanan kurum adına tarh edilen vergilerin kesinleşmiş ve ödenmiş olması şarttır.” hükmüne yer verilmiştir.

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 1/1. maddesine göre; Türkiye’de ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetler Katma Değer Vergisine tabidir. Yine anılan Kanunun 24. maddesinin “c” fıkrasında vade farkı, fiyat farkı, faiz, prim gibi çeşitli gelirler ile servis ve benzer adlar altında sağlanan her türlü menfaat, hizmet ve değerler Katma Değer Vergisi matrahına dahil unsurlar olarak hüküm altına alınmıştır.

Katma Değer Vergisi Kanununun 35. maddesinde; “Malların iade edilmesi, işlemin gerçekleşmemesi, işlemde vazgeçilmesi veya sair sebeplerle matrahta değişiklik vuku bulduğu hallerde, vergiye tabi işlemleri yapmış olan mükellef bunlar için borçlandığı vergiyi; bu işlemlere muhatap olan mükellef ise indirim hakkı bulunan vergiyi değişikliğin mahiyetine uygun şekilde ve değişikliğin vuku bulduğu dönem içinde düzeltir. Şu kadar ki, iade olunan malların fiilen işletmeye girmiş olması ve bu girişin defter kayıtları ile beyannamede gösterilmesi şarttır.” hükmü yer almaktadır.

Kanun koyucu bir örtülü sermaye sayılması için şu şekilde kriterler öngörmüştür.

- Doğrudan veya dolaylı olarak ortak veya ortakla ilişkili kişiden temin edilmesi,
- İşletmede kullanılması,
- Bu şekilde kullanılan borcun hesap dönemi içinde herhangi bir tarihte kurumun öz sermayesinin üç katını aşması

Görüldüğü üzere bazı işlemlerin örtülü sermaye sayılıp sayılmayacağı zamana bağlı bir durumdur. Yani bir işlemin örtülü sermaye sayılıp sayılmayacağı işlemin yapıldığı tarihte kesin olarak tespit edilebildiği gibi tespiti mümkün olmayabilir. Tespiti mümkün olmayan durumlarda yapılan işlemlerin genel vergileme prensipleri doğrultusunda yapılacağı ve üzerinden hesaplanan faizler için KDV hesaplanacağı açıktır.

Kazanç hesaplanmasına yönelik genel prensip Gelir Vergisi Kanununun 41/3. maddesinde yer almakta olup, müteşebbisin sermaye üzerinden yürüttüğü faizleri gider olarak dikkate alamayacağına dayanmaktadır. Bu durumun Kurumlar Vergisi Kanunundaki izdüşümü ise örtülü sermaye kavramına tekabül etmektedir ve işletmeye konulan sermaye üzerinden yürütülen faizlerin gider yazılamayacağı temel prensibine sıkı sıkıya bağlı kalınmıştır. Gerçekte de bir girişimcinin koymuş olduğu sermayeden elde edebileceği yegane kazanç

kardır. Kar ise konulan sermaye ile yapılan faaliyet sonucu oluşan artı değerdir.

Ancak 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 12. maddesine göre, Borçlanma niteliğindeki işlemler örtülü sermaye sayıldığında, vergilendirme işlemleri, örtülü sermayeye ilişkin kur farklarını da kapsayacak şekilde taraf olan mükellefler nezdinde düzeltilir. Bu düzeltmenin yapılması için örtülü sermaye kullanan kurum adına tarh edilen vergilerin kesinleşmiş ve ödenmiş olması şarttır. Bu işlemlerin örtülü sermaye sayılması ise işlemlerle ilgili vergilendirmenin farklı kurullarla yapılacağı anlamına gelmektedir.

Dolayısıyla daha önceden borç alacak ilişkisi nedeniyle ödenen faizler bu durum hasıl olduktan sonra sermaye üzerinden ödenen faizler anlamına gelecektir ki bu da kar payı niteliğine dönüşmüş bir ödeme demektir.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 12/7. maddesi ve 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 1. maddesi birlikte değerlendirildiğinde, örtülü sermaye üzerinden kur farkı hariç, faiz ve benzeri ödemeler veya hesaplanan tutarlar, gerek borç alan gerekse borç veren nezdinde, örtülü sermaye şartlarının gerçekleştiği hesap döneminin son günü itibarıyla dağıtılmış kar payı veya dar mükellefler için ana merkeze aktarılan tutar sayılmaktadır. Yani mevcut yasal düzenlemelere göre, örtülü sermaye üzerinden hesaplanan tutarlar dönem sonu itibarıyla iştirak kazancı veya kar payı olarak kabul edilmektedir. Yukarıda da yer verilmiş olan 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 1. maddesinde katma değer vergisinin konusunu teşkil eden işlemlere yer verilmiş olup, iştirak kazançları veya kar payları Katma Değer Vergisinin konusuna girmemektedir.

Katma Değer Vergisi Kanununun 1. maddesine göre kar payları katma değer vergisinin konusuna girmemektedir. Buna göre örtülü sermaye sayılan ödemeler için hesaplanan faizler katma değer vergisine tabi olmayıp, yapılan işlemin örtülü sermaye olduğu daha sonradan anlaşıldığı durumlar da ise daha önceden yapılmış olan katma değer vergisi hesaplamalarının Katma Değer Vergisi Kanununun 35. maddesine göre ilgili oldukları dönemler itibarıyla düzeltilmesi gerekmektedir.

Bilgi edinilmesini rica ederim.

İlgili Kanun	: Kurumlar Vergisi Kanunu - Yeni
İlgili Madde	: K.V.K 6.md.
İlgili Birim	: Gelir ve Kurumlar Vergileri Müdürlüğü
Özelge Tarihi	: 25.12.2007
Özelge Sayısı	: 176300-ÖZ/271-10954

Şirketin satışlarını arttırmak amacıyla belli bir tutarın üzerinde ürün alan müşterilerine promosyon olarak verdiği yılbaşı bilet bedellerinin kurum kazancının tespitinde gider olarak indirilip indirilemeyeceği hakkında.

İlimiz Vergi Dairesi Müdürlüğü'nün vergi numaralı mükellefi San.Tic.Ltd.Şti hakkında ilgi yazınız ekinde alınan 05/12/2007 tarihli dilekçe tetkik edilmiştir.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 6'ncı maddesinde: "(1)Kurumlar Vergisi, mükelleflerin bir hesap dönemi içinde elde ettikleri safi kurum kazancı üzerinden hesaplanır.

(2)Safi kurum kazancının tespitinde Gelir Vergisi Kanununun ticari kazanç hakkındaki hükümleri uygulanır..." hükmü yer almaktadır.

Diğer taraftan, Gelir Vergisi Kanunu'nun bilanço esasında ticari kazancın tespiti ile ilgili 38'inci maddesinde; "Bilanço esasına göre ticari kazanç, teşebbüsdeki öz sermayenin hesap dönemi sonunda ve başındaki değerleri arasındaki müsbet farktır. Bu dönem zarfında sahip veya sahiplerce:

1. İşletmeye ilave olunan değerler bu farktan indirilir.
2. İşletmeden çekilen değerler ise farka ilâve olunur.

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

Bu hüküm gereğince, safi kurum kazancının tespitinde Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 8 ve 10'uncu maddeleri ile Gelir Vergisi Kanunu'nun 40'inci maddesindeki giderler, hasılatından indirim konusu yapılmaktadır.

Öte yandan, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun "İndirilecek giderler" başlıklı 40'inci maddesinde safi kazancın tespitinde indirilecek giderler bentler halinde

sayılmış, söz konusu maddenin 1 numaralı bendinde; ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için yapılan genel giderlerin safi ticari kazancın tespitinde indirilecek gider olarak kabul edileceği hükme bağlanmıştır.

Buna göre, yapılan bir harcamanın yukarıda belirtilen maddeye göre genel gider olarak kazançtan indirilebilmesi için; yapılan giderin kazancın elde edilmesi ve devam ettirilmesi ile ilgili olması, yapılan giderin işin ifası için gerekli olması, keyfi olmaması; işin hacmi ile mütenasip olması ve giderin yapılması halinde gelirin artması başka bir deyişle giderin geliri artırıcı bir sonuç yaratması gerekmektedir. İşletme ile ilgili reklam harcamaları da genel gider niteliğindedir.

Ayrıca, satışlarını arttırmak için promosyon olarak nitelendirilebilecek hediye kampanyaları düzenleyen şirketler, bu kampanyalarda piyasadan satın aldıkları veya imal ettikleri malları, müşterilerine belli miktarda ürünleri almaları karşılığında veya kuponsuz olarak bedelsiz vermektedirler. Söz konusu kampanyaların düzenlenmesindeki amaç, şirketin dolayısıyla işletmenin ticari kazancının arttırılmasıdır.

Yukarıda yer alan hüküm ve açıklamalara göre, adı geçen şirket tarafından satışlarını arttırmak amacıyla belli bir tutarın üzerinde ürün alan müşterilerine promosyon olarak çeyrek yılbaşı bileti verilmesi halinde, söz konusu bilet bedellerinin kurum kazancının tespitinde gider olarak indirim konusu yapılması mümkün bulunmaktadır.

Bilgi edinilmesi ile söz konusu mükellefe verilecek olan özelgenin bir örneğinin müdürlüğümüze gönderilmesini rica ederim.

T.C.
GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI
İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı
Mükellef Hizmetleri Usul Grup Müdürlüğü
Usul Müdürlüğü

Sayı : B.07.1.GİB.4.34.19.02/VUK-1/227-14150 04.09.2008*8721

Konu : Doktorların Pos Cihazı kullanıp kullanmayacakları hk.

İlgi : 29.08.2008 Tarihli dilekçeniz.

İlgide kayıtlı dilekçenizde, Vergi Dairesi Müdürlüğünün vergi kimlik numaralı mükellefi olduğunuz, tıp merkezlerine tıbbi danışmanlık hizmeti verebilmek amacıyla hizmet vermiş olduğunuz firmanın bir odasını iş yeri olarak kullandığınız, vermiş olduğunuz hizmeti şirketlere bizzat giderek, şirketlerin kendi bünyelerinde ve şirketlerin olanaklarını kullanarak gerçekleştirdiğiniz, hizmet bedelini ise serbest meslek makbuzu düzenlemek suretiyle tahsil ettiğiniz belirtilerek, POS cihazı kullanma zorunluluğunuz bulunup bulunmadığı hususunda Başkanlığımız görüşü talep edilmektedir.

Konuya ilişkin olarak Mükellef Hizmetleri Gelir Vergileri Grup Müdürlüğünün 26.05.2008 tarih ve 11034 sayılı yazılarında belirtilen görüşleri de dikkate alınarak gerekli açıklamalar aşağıda yapılmıştır.

Bilindiği üzere, **193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun "Ücretin Tarifi" başlıklı 61. maddesinde**, "Ücret, işverene tabi ve belirli bir işyerine bağlı olarak çalışanlara hizmet karşılığı verilen para ve ayınlarla 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" hükmüne yer verilmiş olup, aynı **Kanunun 65. 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 yer verilmiştir.

Bu hükümlere göre, doktorluk faaliyetinizi işverene tabi olmaksızın şahsi sorumluluk altında kendi nam ve hesabınıza yapmamanız, ücret akdi ile Hastanesinde bağımlı olarak doktorluk faaliyetinde bulunmanız halinde Hastanesinden aldığınız bedelin ücret olarak değerlendirilerek ücrete ilişkin hükümlere göre vergilendirilmesi gerekmektedir.

Diğer taraftan, **213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 238'inci maddesinde;** İşverenler her ay ödedikleri ücretler için (Ücret bordrosu) tutmaya mecburdurlar.

...

Hükmü yer almaktadır.

Öte yandan, **379 sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinin 2- Serbest Meslek Faaliyetinde Bulunan Hekimler (Diş Hekimleri ile Veteriner Hekimler Dahil) Tarafından Kullanılacak Kredi Kartı Okuyucuları bölümünde;** “.....

Söz konusu hükümlerle Bakanlığımıza tanınan yetkilere dayanılarak, serbest meslek faaliyeti icra eden hekimlerin (diş hekimleri ile veteriner hekimler dahil), iş yerlerinde bu Tebliğde belirtilen özellikleri haiz kredi kartı okuyucularından (bundan böyle POS -Point of Sale- olarak anılacaktır) bulundurmaları ve kredi kartı ile yapılan ödemelerde bu cihazları kullanmaları zorunluluğu getirilmiş ve bu cihazlarla düzenlenecek POS fişlerinin, anılan mükelleflerce yürütülen serbest meslek faaliyetlerinde Vergi Usul Kanunu uyarınca düzenlenmiş "serbest meslek makbuzu" olarak kabul edilmesi uygun görülmüştür.

2.1- Cihazların ve Belgelerin Özellikleri

Anılan hekimlerce kullanılacak POS cihazları ve bunlar tarafından üretilen belgelerin, serbest meslek faaliyeti kapsamında elde edilen kazancın Vergi Usul Kanununa göre belgelendirilmesini sağlayacak şekilde aşağıda sayılan özellikleri haiz olması gerekmektedir.

a) Ek 3'teki örnekte belirtildiği şekilde belge üzerinde; mükellef bilgileri, tarih,

saat, sıra no, hizmetin cinsi, vergi dahil tutarı vb. bilgiler ve "Bu belge V.U.K. uyarınca serbest meslek makbuzu yerine geçen belge hükmündedir." ibaresi yer alacaktır.

b) POS'lardan her günün sonunda günlük kapanış raporu (Z raporu) alınabilecektir.

POS'lar, yukarıda sayılan özellikleri haiz olup olmadığının tespitine yönelik olarak Bakanlığımızca herhangi bir onay işlemine tabi tutulmayacaktır. Ancak şekil ve muhtevası itibarıyla Ek 3'teki örneğe uygun olmayan POS fişleri, Vergi Usul Kanunu uyarınca düzenlenmiş belge hükmünde sayılmayacaktır.

.....

2.3- Uygulama Usul ve Esasları

a) Anılan mükellefler, 1/6/2008 tarihinden itibaren işyerlerinde bu Tebliğde belirtilen özelliklere sahip POS'ları bulunduracaklar ve kullanacaklar; söz konusu şartları taşımayan POS'ları kullanamayacaklardır. Bahsi geçen mükellefler gerekli şartları taşımayan POS'ları 1/6/2008 tarihinden itibaren mevcut halleri ile kullanamayacaklarından, bu cihazlar sahipleri (bankalar, katılım bankaları vb.) tarafından ya toplanacak ya da bu Tebliğde yer alan esas ve usullere uygun hale getirilecektir.

b) Söz konusu mükellefler, bu Tebliğ ile bulundurma ve kullanma zorunluluğu getirilen POS'ları kullanmak suretiyle yaptıkları tahsilatlarda müşterilerine bu POS'lardan çıkan belgeleri verecekler, müşteri tarafından talep edilse dahi başkaca bir belge düzenlemeyeceklerdir.

c) Bahsi geçen POS cihazlarının özelliğinden ve kredili satışlara ilişkin mevzuattan dolayı belgenin birinci nüshasının mükellefte kalması durumunda, müşteriye verilen ikinci nüsha, vergi uygulamalarında asıl belge gibi mütalaa edilecektir.

d) Anılan mükellefler, bu POS'ları kullanmak suretiyle hizmet ifasında buldukları her günün sonunda kapanış raporu almak ve bu raporları gerektiğinde Bakanlığımız görevlilerine ibraz etmek üzere muhafaza etmek zorundadırlar.

e) Mükelleflerin işyerlerinde bu Tebliğde öngörülen POS'ları kullanıyor olmaları serbest meslek makbuzu düzenleme mecburiyetlerini kaldırmamaktadır.

Zira bedeli kredi kartı kullanılmaksızın ödenen hizmetler için POS'ların

kullanılması söz konusu olmamaktadır. Bu durumda, anılan mükelleflerin bedelini kredi kartı kullanılmaksızın (nakit, çek, havale vb. olarak) tahsil ettikleri hizmetler için Vergi Usul Kanununa göre serbest meslek makbuzu düzenlemeleri gerekmektedir.

.....”

Öte yandan, **30.05.2008 tarih ve 36 sayılı Vergi Usul Kanunu Sirkülerinde**, Vergi Usul Kanununun mükerrer 257 nci maddesinin Bakanlığımıza verdiği yetkiye istinaden çıkarılan 379 sıra numaralı Vergi Usul Kanunun 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 fişlerinin, anılan mükelleflerce yürütülen serbest meslek faaliyetlerinde Vergi Usul Kanunu uyarınca düzenlenmiş "serbest meslek makbuzu" olarak kabul edilmesinin uygun görüldüğü ve bu uygulamanın 01/06/2008 tarihinden itibaren başlayacağı açıklanmıştır.

Ancak, sözü edilen tebliğle bulundurma ve kullanma zorunluluğunun başlama tarihi 382 sıra numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile 01/09/2008 tarihi olarak değiştirilmiştir.

382 sıra numaralı tebliğ ile serbest meslek faaliyetinde bulunan hekimler (diş hekimleri ile veteriner hekimler dahil) tarafından kullanılacak kredi kartı okuyucularıyla düzenlenecek POS fişlerinin "serbest meslek makbuzu" olarak kabul edileceğine ilişkin hükümde bir değişiklik yapılmamış, zorunluluğa ilişkin uygulama tarihi ertelenmiştir.

Bu nedenle, dileyen hekimler (diş hekimleri ile veteriner hekimler dahil) tarafından 01/06/2008 tarihi itibarıyla 379 sıra numaralı Genel Tebliğde yer alan özellikleri haiz POS cihazını işyerlerinde bulundurmaları ve kullanılmaları halinde bu cihazlarla düzenlenen belgeler "serbest meslek makbuzu" olarak kabul edilecek, ayrıca serbest meslek makbuzu düzenlenmeyecektir.”

Açıklamaları yer almaktadır.

Buna göre, özel hastanede ücret akdi ile sigortalı olarak çalışmanız halinde, işveren tarafından ücret bordrosu düzenlenmesi gerektiğinden, hastaneye

serbest meslek makbuzu düzenlemeniz mümkün bulunmamakta ve hastanede pos cihazı bulundurmanız gerekmemektedir.

Ancak, ayrıca bir muayenehanenizin bulunması halinde bu muayenehanede 01.09.2008 tarihi itibariyle 379 sıra no'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinde belirtilen özellikleri taşıyan pos cihazı bulundurup, kredi kartı ile yapacağınız tahsilatları bu cihazlardan çıkan belgelerle belgelendirme mecburiyetiniz olduğu tabiidir.

Bilgi edinilmesini rica ederim.

