

T.C.
GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI
İSTANBUL VERGİ DAİRESİ BAŞKANLIĞI
Mükellef Hizmetleri Usul Grup Müdürlüğü

Sayı : B.07.1.GİB.4.34.19.02-019.01-2656

17/08/2012

Konu : Eğitim ve danışmanlık faaliyeti yapan
şirketin üniversite hocaları ve mükellef
olmayan kişilerden, eğitmen veya
danışman olarak hizmet alması halinde bu
kişilere yapılacak ödemelerin
vergilendirilmesi

İlgide kayıtlı özelge talep formunuz ile dış ticaret uzmanlık sertifika programı, uluslararası pazarlama ve yeni müşteri bulma stratejileri vb. eğitimler ve danışmanlık faaliyetleri için, üniversite hocaları veya mükellefiyet kaydı bulunmayan kişilerden, eğitmen veya danışman olarak hizmet alacağınızı, alınan hizmet karşılığı bu kişilere yapılacak ödemelerin muhasebeleştirilmesi için gider pusulası düzenlemenin uygun olup olmadığı, gider pusulasının düzenleneceği zaman ile uygulanacak stopaj oranının ne olduğu, düzenlenecek gider pusulasının katma değer vergisine tabi olup olmadığı hususunda Başkanlığımız görüşünü talep etmektedir.

I-GELİR VERGİSİ KANUNU YÖNÜNDEN

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." denilmiştir.

Aynı Kanunun 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." hükmüne yer verilmiştir.

Aynı Kanunun 66 ncı maddesinde ise, "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 vasfı değiştirmez..." hükmü yer almaktadır.

Serbest meslek faaliyetinde ana unsur, faaliyetin sermayeden ziyade şahsi çalışmaya, bilimsel veya mesleki bilgiye veya ihtisasa dayanmasıdır. Bir faaliyetin serbest meslek faaliyeti olabilmesi için geliri doğuran emeğin ilmi ya da mesleki bilgi veya ihtisasa dayalı olması gerekmektedir.

Diğer taraftan, gerek ücret gerekse serbest meslek kazancı emeğe dayanan gelir unsurlarıdır. Serbest meslek kazançlarında emek, bir işverene tabi olmaksızın şahsi sorumluluk altında kendi nam ve hesabına yapılmasıdır.

Serbest meslek erbapları, faaliyetlerini yaparken müşterilerine veya iş yaptığı kimselere bağlı olmaz, iş sahiplerinden emir ve talimat almazlar. Ücret uygulamasında ise, belli bir işyerine bağlı ve bir işverene tabi olarak, işverenin emir ve talimatları doğrultusunda çalışma söz konusudur.

Bu hükümlere göre, şirketiniz ile söz konusu eğitmen ya da danışmanlar arasında sözleşme kapsamında yapılan ve bu kapsamda ödenen danışmanlık ücretlerinin ücret olarak değerlendirilip bu ücretlerin Gelir Vergisi Kanununun 103 üncü maddesine göre vergilendirilmesi gerekmektedir.

Başka bir ifadeyle, eğitmen ya da danışmanların şirketinizin emir ve talimatı altında çalışması halinde yapılan ödemelerin ücret olarak vergilendirilmesi, ancak, eğitmen ya da danışmanlar ile şirketiniz arasında herhangi bir hizmet sözleşmesi bulunmaması ve bir organizasyon kurmayıp kendi sorumluluğu altında söz konusu faaliyetlerin ilmi, mesleki bilgi ve ihtisasına dayanarak birden fazla gerçekleştirilmesi halinde, serbest meslek faaliyeti olarak değerlendirilerek vergilendirileceği tabiidir.

II- KATMA DEĞER VERGİSİ KANUNU YÖNÜNDEN

3065 sayılı Katma Değer Vergisi (KDV) Kanununun,

- 1 inci maddesinde; Türkiye'de ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetlerin KDV ye tabi olduğu, ticari, sınai, zirai faaliyet ile serbest meslek faaliyetinin devamlılığı, kapsamı ve niteliğinin Gelir Vergisi Kanunu hükümlerine göre, Gelir Vergisi Kanununda açıklık bulunmadığı hallerde, Türk Ticaret Kanunu ve diğer ilgili mevzuat hükümlerine göre tayin ve tespit edileceği,

- 4 üncü maddesinde; Hizmetin, teslim ve teslim sayılan haller ile mal ithalatı dışında kalan işlemler olduğu, bu işlemlerin bir şeyi yapmak, işlemek, meydana getirmek, imal etmek, onarmak, temizlemek, muhafaza etmek, hazırlamak, değerlendirmek, kiralamak, bir şeyi yapmamayı taahhüt etmek gibi şekillerde gerçekleşebileceği,

hükme bağlanmıştır.

Buna göre, şirketiniz ile eğitici danışmanlar arasında yapılan sözleşme kapsamında ödenen eğitmenlik ya da danışmanlık hizmet bedellerinin ücret niteliğinde olanları KDV nin konusuna girmeyecektir.

Ancak, bu hizmetlerin, eğitmen ya da danışmanlar tarafından kendi sorumlulukları altında ilmi, mesleki bilgi ve ihtisaslarına dayanarak mutad meslek olarak gerçekleştirilmesi halinde, söz konusu hizmetler serbest meslek faaliyeti kapsamında değerlendirilecektir. Bu takdirde, eğitmen ya da danışmanların şirketinize verdiği danışmanlık hizmetleri, KDV Kanununun 1 inci maddesi gereğince KDV ye tabi olacaktır.

III- VERGİ USUL KANUNU YÖNÜNDEN

213 sayılı Vergi Usul Kanununun 236 ncı maddesinde "Serbest meslek erbabı, mesleki faaliyetlerine ilişkin her türlü tahsilatı için iki nüsha serbest meslek makbuzu tanzim etmek ve bir nüshasını müşteriye vermek, müşteriye bu makbuzu istemek ve almak mecburiyetindedir." hükmüne yer verilmiştir.

Mezkûr Kanunun 238 inci maddesinde "İşverenler her ay ödedikleri ücretler için (Ücret bordrosu) tutmaya mecburdurlar. Gelir Vergisi Kanununa göre vergiden muaf olan ücretlerle diğer ücret üzerinden vergiye tabi hizmet erbabına yapılan ücret ödemeleri için bordro tutulmaz... " hükmüne yer verilmiştir.

Bu itibarla, şirket ile eğitmen veya danışmanlık faaliyeti veren kişi arasında işçi işveren ilişkisinin bulunması halinde, bunlara yapılan ödemelerin ücret sayılması gerektiğinden 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 238 inci maddesine göre şirketiniz tarafından ücret bordrosu düzenlenmesi gerekecektir. Öte yandan Eğitmenlerin veya danışmanlık faaliyeti veren kişilerin kendi nam ve hesabına çalışmaları halinde ise, serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan bir ödeme söz konusu olduğundan bu kişiler tarafından serbest meslek makbuzu düzenlenmesi 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.