

# SERBEST MESLEK KAZANCINDA GELİR İLE KATMA DEĞER VERGİSİ AÇISINDAN VERGİYİ DOĞURAN OLAY VE BELGE DÜZENİ

Mesut UÇAK<sup>(\*)</sup>

## - Giriş

Serbest Meslek Kazancı ile ilgili düzenlemeler 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 65 ile 68. maddeleri arasında yer almaktadır. İlgili kanunun 65. maddesinde SMK'nın tarifi "Her türlü serbest meslek faaliyettinden 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." şeklinde yapılmıştır. SMK'nın tespitini düzenleyen 67. maddesinde de; "Serbest meslek kazancı bir hesap dönemi içinde serbest meslek faaliyeti karşılığı olarak tahsil edilen para ve ayınlar ve diğer suretlerle sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatlerden bu faaliyet dolayısıyla yapılan giderler indirildikten sonra kalan farktır." şeklinde hükme bağlanmıştır.

Katma Değer Vergisi Kanunu'nda SMK ile ilgili düzenlemeler kanunun 1. ve 10. maddesinde düzenlenmiş olup "... serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan hizmetlerin KDVK konusuna girdiği", 10. maddesinde ise " Vergiyi doğuran olay;

a) Mal teslimi ve hizmet ifası hallerinde, malın teslimi veya hizmetin yapılması,

b) Malın tesliminden veya hizmetin yapılmasından önce fatura veya benzeri belgeler verilmesi hallerinde; bu belgelerde gösterilen miktarla sınırlı olmak üzere fatura veya benzeri belgelerin düzenlenmesi,

c) Kısım kısım mal teslimi veya hizmet yapılması mutad olan veya bu hususlarda mutabık kalınan hallerde, her bir kısmın teslimi veya bir kısım hizmetin yapılması, ..... anında meydana gelir" denilmiştir.

Yukarıdaki kanun hükümlerinden görüleceği üzere serbest meslek faaliyetlerinin GVK ve KDVK açısından farklı uygulamalara tabi olduğu özellikli bir durum olarak dikkat çekmektedir. Şöyle ki GVK yönünden, serbest meslek faaliyetlerinde "tahsil esas" geçerli olup, bu faaliyetlerden doğan kazancın vergilendirilebilmesi için tahsil edilmiş olması gerekli iken serbest meslek faaliyetlerinde KDV yönünden vergiyi doğuran olay, hizmetin ifası ile meydana gelmekte olup, bedelin tahsil edilip edilmemesinin bu anlamda herhangi bir önemi bulunmamaktadır. Dolayısıyla, GVK açısından serbest meslek faaliyeti hangi yıl içinde " elde edilmiş" ise yani tahsil edilmiş ise o yılın geliri sayılmakta, bu anlamda hizmetin hangi yılda sunulduğu ve hizmet bedeline hangi yılda hak kazanıldığı bir hüküm ifade etmemektedir.<sup>1</sup>

<sup>(\*)</sup> Vergi Denetmeni

<sup>1</sup> Doğan ŞENYÜZ, Türk Vergi Sistemi, 11. Basım, Yaklaşım yayıncılık, Ankara 2005, s.138

Serbest meslek faaliyetlerine ilişkin vergilendirme bakımından GVK ve KDVK'nın farklı hükümler içermesi, bu hizmetlerin vergilendirilmesinde sorunlara neden olmaktadır. Ayrıca, bu konuda vergi idaresi ve yargı organlarının görüş ve kararlarının farklı olması da, konuya ilişkin mevcut tereddütleri daha da artırmaktadır.

Makalemizde SMK'nın tespiti ile ilgili GVK ile KDVK yer alan düzenlemeler arasındaki farklılıklar, yargı organlarının bu konudaki kararları ile birlikte değerlendirilecek mevcut tereddütlerin giderilmesi yönünden çözüm önerileri sunulacaktır.

## 2- Serbest Meslek Kazancı İle İlgili Gelir

### Vergisi Kanununda Yer Alan Düzenlemeler:

Daha öncede belirtildiği gibi, GVK'nın 67'nci maddesinde "Serbest meslek kazancı bir hesap dönemi içinde serbest meslek faaliyeti karşılığı olarak tahsil edilen para ve ayınlar ve diğer suretlerle sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatlerden bu faaliyet dolayısıyla yapılan giderler indirildikten sonra kalan fark" olarak tanımlanmaktadır. Bu ifadelerden açıkça anlaşılacağı üzere, SMK'da elde etme "tahsil esasına" bağlanmıştır. Yapılan ödemeler, avans niteliği bile taşısa, alınan bedel hasılat niteliğindedir. Serbest meslek faaliyetinin yapılmış olması elde etme için yeterli değildir. Ayrıca, alacağın mahiyet ve tutar itibarıyla kesinleşmesi ve talep edilebilir hale gelmesi de yeterli değildir. Vergilendirilebilmesi için, bedelin mutlaka faaliyeti gerçekleştirenin mal varlığına girmiş olması gerekmektedir. Bu konuda verilen bir yarga kararında " Serbest meslek erbabına bono verilmek suretiyle yapılan ödemeler, nakdi ödeme olarak kabul edilmektedir." <sup>2</sup> Görüldüğü üzere SMK'da elde etme tahsil esasına bağlanmıştır.

## 3- Serbest Meslek Kazancı İle İlgili Katma Değer Vergisi Kanununda Yer Alan Düzenlemeler:

Daha öncede belirtildiği gibi, KDVK'nın 1'inci maddesinde " ..... serbest meslek faaliyeti çerçeve-

sinde yapılan hizmetlerin KDVK'nın konusuna girmediği belirtilmiştir. KDV yönünden vergiyi doğuran olay, hizmetin ifası ile meydana gelmekte, bedelin tahsil edilip edilmemesinin vergiyi doğuran olaya bir etkisi bulunmamaktadır. Çünkü KDVK'nın 10.maddesinin (a) bendine göre, mal teslimi veya hizmet ifası hallerinde, malın teslimi veya hizmetin ifası ile vergiyi doğuran olay meydana gelmektedir. Aynı maddenin (c) bendinde ise kısım kısım mal teslimi veya hizmet yapılması mutad olan veya bu hususta anlaşmaya varılan hallerde, her bir kısmın teslimi veya bir kısım hizmetin yapılması ile vergiyi doğuran olayın meydana geleceği hükme bağlanmıştır. Özellikle Muhasebeciler ve mali müşavirler tarafından verilen hizmetler KDVK'nın 10.maddesinin (c) bendinde düzenlenen kısım kısım hizmet ifalarına uymaktadır. Bu konu ile ilgili olarak vergi idaresinin görüşünü ortaya koyan bir özelgenin özeti şu şekildedir:" Muhasebeciler ve mali müşavirler tarafından verilen hizmetler kısım kısım yapılan hizmet niteliğinde olduğundan ve KDV açısından vergiyi doğuran olay kısım kısım hizmetin yapılması ile meydana geldiğinden, hizmet bedelinin tahsil edilip edilmediğine bakılmaksızın her vergilendirme döneminde müşterilere verilen hizmetlere ait bedellerin tespit edilerek, bu bedellere ait KDV'nin ilgili dönemlerde beyan edilmesi gerekmektedir."<sup>3</sup>

KDVK'ya göre, vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesi için "malın teslimi veya hizmetin yapılması" yeterlidir. Burada, mal veya hizmetin bedelinin ödenip ödenmemesinin önemi bulunmamaktadır. Bu kuralın istisnası, bedelin önceden ödenmesidir. Hizmetin başlamasından önce veya hizmetin devamı esnasında tahsilat yapılması halinde KDV tahsilatın yapılmasına bağlı olarak doğacaktır. Çünkü VUK'nun 236'ıncı maddesine göre gerçek usulde vergilendirilen serbest meslek erbabı mesleki faaliyetine ait her türlü tahsilatı için serbest meslek makbuzu düzenlemek zorundadır. Bu makbuzun düzenlenmesiyle, KDV kanununun 10'uncu maddesinin

<sup>2</sup> Dn.4.D.25/12/1972 ; E: 70/4322,K:73/8042, ÖZBALCI, Yılmaz (2004), a.g.e, s.547-548.

<sup>3</sup> MB'nin 23.06.1992 tarih ve 52256 sayılı özelgesi.

(b) bendi gereğince KDV doğmaktadır.<sup>4</sup> Tahsilatın kısmen veya tamamen, hizmetin tamamlanmasından sonraki bir tarihte gerçekleşmesi halinde, hizmetin bitim tarihi itibarıyla( tahsil edilmeyen kısım dahil olmak üzere) KDV doğmuş olacaktır. Tahsilatın, hizmetin tamamlanmasından sonra gerçekleştiği tarih, verginin doğum tarihini etkilemeyecektir.

#### 4- Yargı Kararları :

**“Muhasebeci ve mali müşavirlerin yaptıkları sözleşmede, ücretin aylık olarak ödenmesi koşulu getirildiği halde, tahsilatın her ay yapılamadığı durumlarda, tahsilatın yapıldığı ayda serbest meslek makbuzu düzenlenerek KDV beyan edilmesinde yasalara aykırılık bulunmamaktadır.”<sup>5</sup>**

**“ Serbest muhasebecilik yapan kişi ile iş sahipleri arasında yapılan sözleşmede hizmet bedelinin Aralık ayında tahsil edilmesinin öngörülmesi halinde, beyan dışı KDV’den söz edilemez.”<sup>6</sup>**

**“Muhasebecilik ve mali müşavirlik hizmetlerinde, tahsilatın yapıldığı ayda serbest meslek makbuzu düzenlenerek KDV beyan edilmesinde yasalara aykırılık bulunmamaktadır.”<sup>7</sup>**

Danıştay konu hakkında verdiği yukarıda yer alan bazı kararlarında serbest meslek hizmetlerinde tahsilatın yapıp serbest meslek makbuzunun düzenlenmesi ile KDV’nin doğacağına hükmetmiştir.

**“KDV açısından vergiyi doğuran olay, malın teslimi veya hizmetin yapılması anında meydana gelmekte olup, serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan hizmetler yönünden farklı bir düzenlemeye yer verilmemiştir. Serbest meslek kazancının tespitinde gelir vergisi açısından tahsilat esasının getirilmiş olmasının da belirtilen hukuki durumu değiştirmeyeceği açıktır. Bu bakımdan, dava hakkında serbest muhasebecilik faaliyetinde verilen hizmetin yapıldığı tarihin araştırılması ve vergiyi doğuran**

**olayın hizmetin yapıldığı tarihte meydana geldiği hususunun gözetilmesi suretiyle yapılacak yargılamayla ulaşılabilecek sonuca göre karar verilmesi gerektiğinden, aksi yoldaki temyize konu ısrar kararında isabet görülmemiştir.”<sup>8</sup>**

Yukarıda Danıştay’ın konu ile ilgili dairelerinin verdiği kararlar ile Vergi Dava Daireleri Kurulu’nun kararlarına yer verilmiştir. Vergi idaresinin görüşü sabit olmakla birlikte, Danıştay’ın konu ile ilgili dairelerinin Vergi Dava Daireleri Kurulu kararının aksine kararları vardır. Vergi idaresinin görüşü ile Vergi Dava Daireleri Kurulunun görüşü paralellik arz etmektedir. Ancak, Danıştay’ın Vergi Dava Daireleri Kurulu kararının, diğer daireleri bağlayıcı bir niteliği bulunmamaktadır. Konu ile ilgili içtihadı birleştirme kararı alınması durumunda konu herkes açısından bağlayıcı olacaktır.

#### 5- Değerlendirme ve Sonuç :

193 sayılı GVK’nın SMK’nın tespitini düzenleyen 67. maddesinde; “Serbest meslek kazancı bir hesap dönemi içinde serbest meslek faaliyeti karşılığı olarak tahsil edilen para ve ayınlar ve diğer suretlerle sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatlardan bu faaliyet dolayısıyla yapılan giderler indirildikten sonra kalan farktır.” şeklinde hükme bağlanmıştır. Kanun maddesinde çok açık bir şekilde görüldüğü gibi serbest meslek kazancında vergi doğuran olay tahsil esasına bağlanmıştır.

Katma Değer Vergisi Kanununda, serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan hizmetlerin KDV tabi olduğu, mal teslimi ve hizmet ifası hallerinde, malın teslimi veya hizmetin yapılması, malın tesliminden veya hizmetin yapılmasından önce fatura veya benzeri belgeler verilmesi hallerinde, bu belgelerde gösterilen miktarla sınırlı olmak üzere fatura veya benzeri belgelerin düzenlenmesi, kısım kısım mal teslimi veya hizmet yapılması mutad olan veya bu

<sup>4</sup> Ahmet İlhan TARHAN, Serbest Meslek Kazancının Vergi Kanunları Karşısındaki Durumu ve Uygulamada Karşılaşılan Sorunlar, Vergi Raporu Dergisi, sayı:70, s.40

<sup>5</sup> Dn. 11.D’nin, 08.01.1997 ve E.1995/5209, K. 1997/61 Sayılı Kararı.

<sup>6</sup> Dn. 9. D’nin 19.11.1997 tarih ve E. 1996/4318, K.1997/3655 Sayılı Kararı.

<sup>7</sup> Dn. 11.D’nin, 08.01.1997 ve E.1995/5209, K. 1997/61 Sayılı Kararı.

<sup>8</sup> Dn. VDDK, 14.04.2006 tarih ve E.2006/19, K.2006/92 Sayılı Kararı.

hususlarda mutabık kalınan hallerde, her bir kısmın teslimi veya bir kısım hizmetin yapılması anında vergiyi doğuran olayın meydana geldiği belirtilmiştir.

Serbest Meslek Kazancının tespiti konusunda GVK açısından tahsil esası geçerli olup, kanunda açık hüküm olması bu kanun açısından vergiyi doğuran olayın gerçekleşme zamanındaki tereddütleri ortadan kaldırmıştır. Yukarıda açıklandığı gibi KDVK'da açık bir hüküm olmaması uygulamada tereddütleri artırmıştır. Yargı kararlarındaki farklılıklarda bunun en belirgin tanığıdır. GVK ve KDVK arasındaki çelişkidenden kaynaklanan ve yargı organlarının kararlarının farklılaşmasına, uygulamada tereddütlerin doğmasına neden olan bu sorunun uygun çözüm yolu, KDVK'da vergiyi doğuran olaya ilişkin kanun hükmü çerçevesinde değişiklik yapılarak, serbest meslek hizmetlerinde vergiyi doğuran olayın bedelin tahsiline bağlanmasıdır.

Yukarıda belirtildiği üzere serbest meslek kazancı GVK açısından tahsil esasına bağlanmıştır. KDVK açısından ise bir netlik yoktur. Durumu serbest meslek faaliyetinden faydalanan ticaret erbabı (niha-i tüketici dışında) açısından değerlendirirsek ticaret erbabı yüklendiği KDV'ni ilgili dönemde indirim konusu yapma açısından sorunlar yaşayacaktır. Bilindiği gibi V.U.K.'nın 236.maddesinde "Serbest meslek erbabı, mesleki faaliyetlerine ilişkin her türlü tahsilatı için iki nüsha serbest meslek makbuzu tanzim etmek ve bir nüshasını müşteriye vermek, müşteride bu makbuzu istemek ve almak mecburiyetindedir." denilmiştir. Yüklenen Katma Değer Vergilerinin indirim konusu yapılabilmesi için ise KDV Kanununda uyulması gereken bazı yaptırımlar getirilmiştir. KDVK'nın 29'uncu maddesinde " Mükellefler vergiye tabi işlemler üzerinden hesaplanan Katma Değer Vergisi'nden bu kanunda aksine hüküm olmadıkça faaliyetlerine ilişkin aşağıdaki vergileri indirebilirler; a) Kendilerine yapılan teslim ve hizmetler dolayısıyla hesaplanarak düzenlenen fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen Katma Değer Vergisi,....." denilmiştir.

Yine KDV kanununun 34.maddesinde " Yurt içinden sağlanan veya ithal olunan mal ve hizmetlere

ait Katma Değer Vergisi, alış faturası veya benzeri vesikalar ve gümrük makbuzu üzerinde ayrıca gösterilmek ve bu vesikalar kanuni defterlere kaydedilmek şartıyla indirilebilir" denilmiştir.

Yukarıda önerdiğimiz mevcut tereddütlerin giderilmesi için kanuni düzenleme yapılması dışında, mevcut kanuni düzenleme göz önünde bulundurulurken uygulamada karşılaşılan ve yargı kararlarının farklılaşmasına yol açan serbest meslek kazancında GVK ve KDVK açısından vergiyi doğuran olayla ilgili uygulamaya yön verecek ve tereddütleri azaltacak, özellikle belge düzeniyle ilgili önerilerimiz şu şekildedir. Serbest meslek hizmeti sunulmuş olduğunda KDV'nin 10.maddesine göre vergiyi doğuran olay gerçekleşmekte ve KDV doğmaktadır. Bu durumda hizmet erbabı hizmet bedelini tahsil etsin veya etmesin KDVK yönünden vergiyi doğuran olay gerçekleşmektedir. Hizmetten faydalanan ticaret erbabının ise yüklendiği KDV'ni, hizmet bedelini ödesin veya ödemesin indirim hakkı doğmaktadır. Bu durumda ticaret erbabının yüklendiği KDV'ni indirim konusu yapabilmesi için yukarıda belirttiğimiz KDVK'nın 29. ve 34. maddelerine göre bir belgeyle belgelemesi gerekmektedir. Bu durumda KDV kanunu hükümleri, hizmetin gerçekleşmesiyle birlikte, Serbest meslek makbuzu düzenlenmesini zorunlu kılmaktadır. Öyleyse, KDV yönünden ayrı bir Serbest meslek makbuzu, Gelir vergisi yönünden ayrı bir serbest meslek makbuzu düzenlenmelidir. Hizmetin sunulması aşamasında düzenlenen makbuzda sadece KDV tutarı yer almalı, bilgi için sunulan hizmetin ( KDV dahil) toplam tutarını belirtecek şekilde tahsilatın yapılmadığına dair şerh düşülmelidir. Hizmetin bedeli tahsil edildiğinde düzenlenecek makbuzda ise KDV tutarı yer almamalı bilgi için hizmetin sunulduğu tarih ve o tarihte düzenlenen serbest meslek makbuzunun tarih ve numarası yazılmalıdır. Görüldüğü gibi mevcut kanuni düzenlemeye göre hizmetin sunumu anında KDVK açısından vergiyi doğuran olay meydana gelmekte hizmet erbabı tahsil etmediği KDV için serbest meslek makbuzu düzenleyerek o vergilendirme döneminde beyan etmekte, hizmetten faydalanan ticaret erbabı

ise hizmetten faydalandığı dönemde yüklendiği KDY'ni indirim konusu yapmaktadır.

Hizmet bedelinin tahsil edildiği dönemde ise aynı bir serbest meslek makbuzu düzenlenmekte GVK açısından vergiyi doğuran olay o dönemde gerçekleşmektedir.

**KAYNAKLAR :**

1) Yılmaz ÖZBALCI; Gelir Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları Oluş Yayıncılık, Ocak-2004

2) A.Murat YILDIZ ; Serbest Meslek Kazançları, Sirküler Rapor, TÜRMOB Yayınları - 1996, Ankara-2002

3) Dr. N.Semih ÖZ; Gelir Vergisinde Vergiyi Doğuran Olay, Maliye ve Hukuk Yayınları, Mart- 2006 Ankara

4) 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu

5) 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu

6) 3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu