



SERBEST MESLEK KAZANCI

Volkan GÜZEL (*)

1 - GİRİŞ

Gelir Vergisi Kanunu'nun 65. maddesinde 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 yapılması*" şeklinde tanımlanmıştır. Serbest meslek kazanç sahiplerinin kimler olduğu ise 66. maddede teker teker sayılmıştır.

GVK'da yapılan bu tanım uyarınca bağımsız olarak faaliyet gösteren avukatlar, noterler, mali müşavirler, mühendisler, gümrük müşavirleri ve GVK 65. maddede yapılan tanıma uygun diğer meslek erbabı, faaliyetleri dolayısıyla, gelir vergisine tabidir.

Çalışmamızda serbest meslek kazancının tespiti ve beyanı açısından önem arz eden konular ile serbest meslek erbabının belge düzenine ilişkin ödevleri irdelenecek uygulamada ve teoride karşılaşılan sorunlar açıklanacaktır.

2- SERBEST MESLEK KAZANCININ TANIMI ve UNSURLARI

GVK'nın 65. maddesinde her türlü serbest meslek faaliyetinden doğan kazançlar serbest meslek kazancı olarak nitelendirilmiş, anılan maddenin ikinci fıkrasında da "*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 yapılması*" denilmek suretiyle serbest meslek faaliyetinin tanımı yapılmıştır. Yapılan tanımda serbest meslek faaliyetinin unsurları açıkça ortaya konulmuş, ücret ve ticari kazanç ile serbest meslek kazancının sınırları kesin şekilde çizilmiştir.

(*) Vergi Müfettiş Yardımcısı

2.1- Serbest Meslek Kazancı-Ticari Kazanç

Serbest meslek faaliyetini ticari faaliyetten ayıran en temel unsur faaliyetin sermayeden ziyade şahsi mesaiye, ilmi veya mesleki bilgiye veya ihtisasa dayanmasıdır. Bu noktada anlaşılması gereken serbest meslek faaliyetinde sermaye unsuru geri planda kalmakta ilmi veya mesleki bir bilgiye dayalı emek unsuru ön plana çıkmaktadır. Ayırımı yapılması gereken konu emeğin hangi noktada önem kazandığıdır. Eğer emek faktörü mesleki bir bilgi veya ihtisas noktasında değil de ticari bir organizasyon çerçevesinde rol oynuyorsa artık faaliyet ticari olmaktadır. Nitekim Türk Ticaret Kanunu'nun 17. maddesinde esnafın tanımında belirtildiği üzere esnaf faaliyetinde sermayeden çok emek ön plandadır ancak bu emek faktörü bilgi, ihtisas veya fikri bir emek değil bedenen çalışmaya dayalı bir emektir.

Serbest meslek faaliyeti tanımında yer alan mesleki bilgi ve ihtisas deyiminden anlaşılması gereken belirli bir diploma veya sertifika gibi ilmi ve mesleki düzeyi kanıtlayıcı belgelerin varlığıdır.

Faaliyetin mesleki veya ticari olmasında diğer unsur olan sermaye unsurunun bazı durumlarda mesleki faaliyetin idamesinde olmazsa olmaz olduğu durumlar söz konusudur. Örneğin doktorların faaliyetlerini yürütmelerinde gerekli olan tıbbi cihazların varlığı faaliyetin türünü değiştirmemektedir. Bu noktada sermaye önem teşkil etmekte ancak ticari bir organizasyonun yürütülmesi için değil, mesleki faaliyetin gerçekleştirilmesine yönelik yardımcı unsur olmaktadır.

Serbest meslek kazancını ticari kazançtan farklı kılan en önemli unsur tahsil ilkesinin varlığıdır. Bilindiği üzere dönemsellik ilkesine sıkı sıkıya bağlı olan ticari kazançta gelirler veya giderler dönem bazında değerlendirilir ve gelirin ve giderin oluşması tahakkuk etmesine bağlanmıştır. Yani geçmiş yıllarda oluşan bir gelir veya gider o yılın geliri veya gideri olarak değerlendirilir. Ancak serbest meslek kazançlarında dönemsellik ilkesi ticari kazançta göre hayli zayıftır. Bu nedenle serbest meslek kazancında tahsil ilkesi gereği kazanç veya gider hangi yıl yapılmışsa o yılın kazancı veya gideri olarak değerlendirilir.

2.2- Serbest Meslek Kazancı-Ücret

Serbest meslek faaliyeti doğası gereği bağımsızdır. Hem ücret hem de serbest meslek faaliyeti emek unsuruna dayanmakla birlikte serbest meslek faaliyetinde emek kimseye bağlı olmadan, emir ve talimat almadan kendi nam ve hesabına iş yapılması suretiyle tezahür ederken, ücret gelirinde emek; işverene tabi belirli bir işyerine bağlı olarak çalışanların yaptıkları hizmetlerdir. İşverene tabilikten maksat hizmet erbabının işverenin emir ve talimatları doğrultusunda çalışmasıdır.

Kısacası yapılan faaliyet bir işverene veya işyerine bağlı olarak yapılırsa veya başkasının nam ve hesabına yapılırsa ücretin kaynağını oluşturan emek, kendi nam ve hesabına kimseye bağlı kalınmaksızın yapılırsa serbest meslek kazancının kaynağını oluşturan emek ortaya çıkar.

Örneğin bir doktorun hastane işletmesi veya tıbbi cihaz satışı ticari faaliyet ve elde edilen kazanç ticari kazanç, bir muayenehane açması serbest meslek faaliyeti, bir hastaneye bağlı olarak çalışması karşılığında elde ettiği menfaat de ücrettir. Dolayısıyla söz konusu doktorun bu üç faaliyetten elde ettiği kazançları ayrı ayrı değerlendirilecektir.

2.3- Serbest Meslek Kazancı-Arızı Kazanç

Serbest meslek faaliyetinde bir diğer önemli unsur ise devamlılıktır. Devamlılık serbest meslek faaliyetini arızı kazançtan ayıran en temel unsurdur. Diğer tüm unsurları taşımasına rağmen faaliyetin sürekli olmaması serbest meslek faaliyetinin arızı kazanç hükümlerine göre vergilendirilmesini gerektirir.

Vergi Usul Kanunu'nun 155. maddesinde serbest meslek erbabının işe başlama belirtileri şu şekilde sayılmış ve belirtilerden herhangi birini gerçekleştiren mükelleflerin faaliyetinin sürekli olduğu kabul edilmiştir.

- “1. Muayenehane, yazıhane, atölye gibi özel iş yerleri açmak;
2. Çalışılan yere tabela, levha gibi mesleki faaliyette bulunulduğunu ifade eden alametleri asmak;
3. Her ne şekilde olursa olsun devamlı olarak mesleki faaliyette bulunduğunu gösteren ilanlar yapmak;
4. Serbest olarak mesleki faaliyette bulunmak üzere mesleki teşekküllere kaydolunmak.

Mesleki teşekküllere kaydolunanlardan görevleri veya durumları icabı bilfiil mesleki faaliyette bulunmayacak olanlar bildirmelerinde bu ciheti de açıklarlar.”

Faaliyetin devamlı olup olmaması dolayısıyla elde edilen kazancın serbest meslek kazancı veya arızı kazanç olmasına neden olmakta bu durum ise **mükellefin ödevlerinde büyük değişiklikler meydana getirmektedir. Serbest meslek faaliyetinin arızı olarak yapılması halinde mükellefin KDV, geçici vergi, tevkifat yapma ve damga vergisi yükümlülükleri olmayacağı gibi defter tutmayacak ve iş ve işlemleri karşılığında makbuz düzenlemeyecektir.**

3- SERBEST MESLEK ERBABI

Serbest meslek faaliyetini mutad meslek halinde ifa edenler serbest meslek erbabı olarak GVK 66. maddesinde tanımlanmıştır. Buna göre kişinin hem serbest meslek faaliyetinde bulunması hem de faaliyetini mutad meslek halinde icra etmesi gerekmektedir.

Diğer yandan serbest meslek faaliyetinin yanında başkaca işlerle devamlı olarak uğraşılmasının bu vasfı değiştirmeyeceği belirtilmiştir. Yani serbest meslek erbabının aynı zamanda ticari kazanç veya ücret elde edebileceği belirtilmiştir.

Bu konu ile ilgili İstanbul Defterdarlığı'nın 20.08.2003 tarihli ve 12107 sayılı Özelge'sinde kamu kurumuna karşı inşaat taahhüt işinde bulunan bir inşaat mühendisinin kurumdan proje çizimi karşılığı aldığı bedelin serbest meslek kazancı, taahhüt dolayısıyla aldığı bedelin ise ticari kazanç kapsamında değerlendirilmesi gerektiği belirtilmiştir.

Serbest meslek erbabının niteliklerine tam anlamıyla uymamakla birlikte kanunun uygulanmasında bazı meslek gruplarının kazançlarının serbest meslek kazancı olarak değerlendirilmesi gerektiğine yer verilmiştir. Bu meslek grupları;

“1. Gümrük komisyoncuları, bilumum borsa ajan ve acenteleri, noterler, noterlik görevini ifa ile mükellef olanlar;

2. Bizzat serbest meslek erbabı tarifine girmemekle beraber serbest meslek erbabını bir araya getirerek teşkilat kurmak veya bunlara sermaye temin etmek suretiyle veya sair suretlerle serbest meslek kazancından hisse alanlar;

3. Serbest meslek faaliyetinde bulunan kolektif ve adi şirketlerde ortaklar, adi komandit şirketlerde komanditeler;

4. Dava vekilleri, müşavirler, kurumlar ve tüccarlarla serbest meslek erbabının ticarî ve meslekî işlerini takip edenler ve konser veren müzik sanatçıları;

5. Vergi Usul Kanunu'nun 155 inci maddesinde belirtilen şartlardan en az ikisini taşıyan ebe, sünnetçi, sağlık memuru, arzuhalci, rehber gibi mesleki faaliyette bulunanlardır.”

4- SERBEST MESLEK KAZANCININ TESPİTİ

Serbest meslek kazancı GVK'nın 67'nci maddesi kapsamında tespit edilmektedir. 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 serbest meslek kazancını oluşturmaktadır. Serbest meslek kazancının tespitinde öncelikle hâsılâtın, daha sonra bu hâsılâtın elde edilmesinde yapılan giderlerin tespit edilmesi gerekmektedir. GVK'nın 67. maddesinin 5. fıkrası uyarınca bu tespitler, serbest meslek kazanç defteri üzerinden yapılmaktadır.

Serbest meslek kazancı işletme defterine benzeyen serbest meslek kazanç defteri ile tespit edilir. Bu defterin sol tarafına giderler ile hesaplanan amortismanlar, sağ tarafına da tahsil edilen para, ayın ve menfaatler yazılır.

Kollektif, adi komandit ve adi şirketler serbest meslek faaliyeti ile uğraşıyorlarsa serbest meslek kazanç defteri tutarlar. Bu şirketlerin bilanço esasına göre tuttıkları defterler ile noterler ve noterlik görevini ifa ile mükellef olanların ve borsa acentelerinin tuttıkları resmi defterlerin de serbest meslek kazanç defteri yerine geçeceği GVK'nın 67'nci maddesi ile VUK'un 210 uncu ve 212'nci maddelerinde belirtilmiştir. VUK'un 219. maddesi uyarınca serbest meslek faaliyeti uyarınca icra edilen işlemler serbest meslek kazanç defterine günü gününe kayıt edilmek zorundadır.

Diğer yandan 224 Seri no'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği uyarınca münhasıran GVK 18. madde kapsamında faaliyette bulunan ve eserlerini sadece mezkûr kanununun 94. maddesinde belirtilen kişi ve kurumlara kiralayan veya satanların defter tutma zorunluluğu bulunmamaktadır.

Serbest meslek kazançlarında hâsılâtı oluşturan unsurları şu şekilde sıralayabiliriz:

- Serbest meslek faaliyeti karşılığı olarak tahsil edilen para ve ayınlar ve diğer suretlerle sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatler,
- Müşteri veya müvekkilinden, serbest meslek faaliyeti ile ilgili olmak üzere para ve ayın şeklinde alınan gider karşılıkları,
- Amortisman tabi iktisadi kıymetlerin elden çıkarılması karşılığında alınan bedel ile kayıtlı bedel arasındaki müspet fark,
- Hizmet sözleşmesine bağlı olarak hizmetten yararlananların edimin ifasında geç kalmaları veya edimin yerine getirilmemesi durumunda sözleşmeye dayanılarak hizmet erbabınca elde edilen tazminatlar, mahkemelerce hükmedilen faiz ve gecikme bedelleri (GVK'nın 75. maddesi uyarınca mesleki faaliyet kapsamında elde edilen faiz ve gecikme bedelleri menkul sermaye iradı kapsamında değil serbest meslek kazancı kapsamında değerlendirilir.)
- Müşteri veya müvekkilden vergi, resim, harç, keşif, şahitlik, bilirkişilik ve ekspertiz ücreti gibi harcamalara ilişkin olarak alınan ve bu hususlara harcanmayan para ve ayınlar gelir tarafına kaydedilir. Söz konusu harcamalara ilişkin alınan para ve ayınların tamamen bu doğrultuda harcanması durumunda bu para ve ayınlar hasılat tespitinde dikkate alınmaz.

Serbest meslek kazancının elde edilmesi tahsil edilmesine bağlanmıştır. GVK'nın 67. madde hükümünden de anlaşılacağı üzere ticari kazançlardan farklı olarak vergiyi doğuran olay kazancın tahsil edilmesi şartına bağlanmıştır. Tahsil esası gereğince serbest meslek faaliyeti karşılığında elde edilen her türlü menfaat tahsil edildiği yılın geliri sayılacaktır. Örneğin geçmiş yıllarda yapılan bir hizmetten

doğan ve tahsil edilemeyen alacakların daha sonra tahsil edilmesi durumunda tahsil edildiği yılın geliri sayılması ve dönem beyanına dâhil edilmesi gerekmektedir. Aynı şekilde gelecek yıllarda gerçekleştirilmesi için anlaşılan ve peşin tahsil edilen gelirler de tahsil edildiği yılın geliri sayılarak dönem kazancına ilave edilmeli ve beyana dâhil edilmelidir. Diğer yandan Gelir Vergisi Kanunu'nun 67. maddesi;

"1. İttıla hasıl etmeleri kaydiyle, namlarına kamu müessesesine, icra dairesine, bankaya, notere veya postaya para yatırılması;

2. Serbest meslek kazancı olarak doğan alacağın başka bir şahsa temliki (Temlikin ivazlı olup olmadığına bakılmaz. İvazlı temliklerde ivazın tahsil şartı aranmaz.) veya müşterisine olan borcu ile takası; tahsil hükmündedir." demek suretiyle fiilen tahsilât ilkesine esneklik getirmiştir.

Yukarıda açıklanan hükümlerden de anlaşılacağı üzere serbest meslek kazancında hâsılâtın elde edilmesi tahsil edilmesine bağlanmıştır. Dolayısıyla bir hizmetin karşılığını teşkil eden bedelin tahsil edilmemesi durumunda serbest meslek kazanç defterine hasılat olarak kaydedilmeyecek, alacak ancak tahsil edildiğinde hasılat olarak kaydedilecektir. Ayrıca serbest meslek kazancının geçmiş veya gelecek yıllara ait olması durumu değiştirmeyecek, kazanç hangi yıl tahsil olunmuşsa o yılın hasılatı sayılacaktır.

Tahsil, nakden veya aynen veya menfaat elde etme biçiminde olabilir. Yabancı para ile tahsil durumunda, bunlar, ödeme günü borsa rayici ile borsada rayici yoksa Maliye Bakanlığı'nca tespit edilecek kur üzerinden Türk parasına çevrilerek hasılat yazılır. Hasılatın paradan başka iktisabı mümkün maddi servet unsurlarıyla, yani ayınlı tahsili halinde, bunların VUK'un 267. maddesindeki üçüncü sıraya göre takdir komisyonlarınca tespit edilecek emsal bedelleri, hasılatı esas tutar olur¹.

Elde etmenin bir diğer şekli ise bono ile yapılan ödemelerdir. Danıştay 4. Daire 25.12.1972 tarihli ve E:1970/4332, K:1972/8042 sayılı Kararında "Serbest meslek erbabına bono ile yapılan ödemeyi nakdi ödeme niteliğinde görmüş, bononun ilgiliye verildiği tarihte serbest meslek erbabı yönünden elde etmenin tekemmül ettiği, ödemeyi yapan bakımından da stopaj mükellefiyetinin doğduğunu" hüküm altına almıştır.

Her ne kadar bono ile yapılan ödeme nakdi ödeme olarak kabul edilmişse de, tahsil ilkesi gereği bu şekilde yapılan bir ödemenin pratikte sorun çıkaracağı aşikârdır. Serbest meslek erbabı tahsil edemediği ancak bedelini bono ile aldığı kazancını beyan etmek zorunda kalacaktır. Ancak bono bir ödeme aracı olmayıp bir finansman aracıdır. Bono karşılığında ödeme yapılmaması durumunda ise şüpheli alacak karşılığı ayıramayacak olan serbest meslek erbabı için bu durum bir muammadan öteye gitmeyecektir. Bu sebeple tahsilât ilkesine aykırı bir durum oluşacaktır. Şahsi kanaatimiz bono ile yapılan ödemede serbest meslek erbabı açısından kazancın oluşmayacağı yönündedir.

Öte yandan VUK uyarınca ticari ve zirai kazançlar için şüpheli alacak karşılığı ve değersiz alacaklar gibi müesseseler tahakkuk esasının sonucu olarak kabul edilmişken, serbest meslek kazançlarında tahsil esasının olması bu gibi düzenlemelerin uygulanmasına imkân vermemektedir. Ticari ve zirai kazançlarda bedel tahsil edilmemiş olsa da vergiyi doğuran olay tahakkuk ile meydana geldiğinden mükellefler bu işlemler nedeniyle tahakkuk eden gelirlerini beyan edecek ve vergiyi ödeyecekler. Ancak bedelin tahsil edilmemesi durumunda teminatsız olan alacaklarını doğrudan gider yazabilecekleri

¹ TOSUNER, Mehmet ve Zeynep ARIKAN, **Türk Vergi Sistemi**, İzmir 2011, s.128

telafi edici bir mekanizma oluşturulmuştur. Serbest meslek kazançlarında ise tahsilat olmadan vergi ödenmeyeceğinden bu mekanizmanın işlerliği söz konusu değildir.

4.1- Mesleki Giderler

Serbest meslek kazancının tespitinde hâsıllattan indirilebilecek giderler GVK'nın 68. maddesinde on bent halinde hüküm altına alınmıştır. Mesleki kazancın elde edilmesine yönelik yapılan aşağıdaki harcamalar kazancın tespiti açısından hâsıllattan indirilebilecek giderlerdir.

- Mesleki kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için ödenen genel giderler

Kanun koyucu burada çok geniş ve yoruma açık bir hüküm getirerek mesleki kazancın elde edilmesi ve idamesi için ödenen genel giderlerin indirim konusu yapılacağını belirtmiştir. Ancak bahsedilen genel giderlerin indirim konusu yapılmasının öncül şartı elde etme ve idame ettirmeye yönelik olması yani gelirin harcanmasına yönelik yapılmamasıdır. Mesleki giderlerin indirim konusu yapılabilmesi ticari ve teknik teamüllere uygun olmasına ve karşılığında bir iktisadi kıymet iktisap edilmemiş olmasına bağlıdır. Ayrıca indirim konusu yapılacak giderin başka bir yasal düzenlemeyle indiriminin engellenmemiş olması gerekmektedir. Örneğin Özel İletişim Vergisi ve Motorlu Taşıtlar Vergisi kanunlarında yer alan hükümler uyarınca Serbest meslek erbabının ödediği tutarlar indirim konusu yapılamayacaktır.

İkametgâhlarının bir kısmını iş yeri olarak kullananlar, ikametgâh için ödedikleri kiranın tamamı ile ısıtma ve aydınlatma gibi diğer giderlerin yarısını indirebilirler. İş yeri kendi mülkü olanlar kira yerine envanterine dahil ettiği bu gayrimenkul üzerinden amortisman ayırırlar, ikametgâhı kendi mülkü olup bunun bir kısmını iş yeri olarak kullananlar amortismanın yarısını gider yazabilirler.

Diğer yandan hizmetli ve işçilere ödenen ücretler, işin ehemmiyetine ve büyüklüğüyle mütenasip temsil ve ağırlama giderleri, kırtasiye giderleri gibi mesleki faaliyetin icra edilmesi ve sürdürülmesi ile ilgili giderler kazancın tespitinde indirim konusu yapılabilir. Ayrıca ticari kazanç tespitinden farklı olarak mesleki kazancın tespitinde eşe ve çocuklara ödenen ücret, aylık, ikramiye gibi her türlü menfaat indirimi kabul edilmeyen giderler arasında sayılmadığından indirim konusu yapılabilecektir. Örneğin Serbest meslek faaliyetinde bulunan avukatın telefon ve görüşmelerini düzenlemek için yanında çalışan kızına ödediği ücret kazancın tespitinde indirim konusu yapılacaktır.

- Hizmetli ve işçilerin iş yerinde veya iş yerinin eklentilerindeki yiyecek ve barınma giderleri, tedavi ve ilaç giderleri, sigorta primleri ve emekli aidatı ile işle ilgili verilen giyim giderleri,

Sigorta primleri ve emekli aidatlarının geri alınmamak üzere Türkiye'de kain sigorta şirketlerine veya emekli ve yardım sandıklarına ödenmiş olması ve emekli ve yardım sandıklarının tüzel kişiliği haiz bulunmaları şartıyla indirim konusu yapılabilir.

Yemek giderleri ise iş yerinde çalışan personele iş yerinde veya işyerinin müstemilatında yemek verilmesi durumunda gider olarak indirilebilir. Çalışanlara verilen ticket, sodekso, multinet gibi farklı ihtiyaçları karşılamada harcama olanağı sağlayan yemek fişi ve manyetik kart giderleri indirim konusu yapılamamaktadır.

- Mesleki faaliyetle ilgili seyahat ve ikamet giderleri

Mesleki faaliyetin icra edilmesi amacıyla yapılan seyahat ve ikamet giderleri seyahat maksadının gerektirdiği süre ile sınırlı olmak şartıyla doğrudan işle ilgili olan ve VUK'un ilgili maddelerinde be-

İrtilen tevsik edici belgelere dayanan giderler indirim konusu yapılabilir. Seyahat ve ikamet giderleri kapsamında yol, konaklama, yeme ve içme giderleri girmektedir. Dolayısıyla mesleki faaliyetle doğrudan ilgili olan söz konusu giderlerin tamamı indirim konusu yapılabilir.

- Mesleki faaliyette kullanılan tesisat, demirbaş eşya ve envantere dâhil taşıtlar için Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre ayrılan amortismanlar (amortismanı tâbi iktisadi kıymetlerin elden çıkarılması halinde aynı Kanunun 328. maddesine göre hesaplanacak zararlar dâhil),

- Kiralanan veya envantere dahil olan ve işte kullanılan taşıtların giderleri.

Söz konusu giderlerin indirim konusu yapılabilmesinin öncül şartı taşıtın işte kullanılıyor olmasıdır. Zira faaliyetin icrasında kullanılmayan kısma ait giderler indirim konusu yapılamaz. İşte kullanılan taşıtların kira, sigorta, yakıt, bakım ve onarım gibi giderlerin tamamı indirim konusu yapılabilir. Ancak önceki bölümde bahsedildiği üzere envantere kayıtlı olan taşıtlara ait Motorlu Taşıtlar Vergisi MTV Kanunu'nun 14. maddesi uyarınca mesleki kazancın tespitinde indirim konusu yapılamaz. Diğer yandan taşıt alımı sırasında ödenen fakat indirim konusu yapılamayan katma değer vergisi ise mesleki kazancın tespitinde gider olarak dikkate alınabilmektedir.

- Alınan mesleki yayınlar için ödenen bedeller.

Serbest meslek erbabı faaliyetiyle ilgili olmak üzere satın aldığı mesleki yayınlara ilişkin harcamalarını gider olarak dikkate alabilecektir. Ancak mesleki faaliyetle doğrudan ilgisi bulunmayan yayınlara ödenen bedellerin gider olarak dikkate alınması mümkün değildir. Örneğin SMMM olarak faaliyet gösteren bir mükellefin her ay aboneliği olduğu vergi, muhasebe ve sigorta konulu dergi ve yayınlara ödenen bedeller indirim konusu yapılabilirken aynı mükellefin tarih ve coğrafya konulu yayınlara ödediği bedeller indirim konusu yapılamaz.

- Mesleki faaliyetin ifası için ödenen mal ve hizmet alım bedelleri.

Serbest meslek faaliyetinin icrasında kullanılan ve kullanılması lazım gelen tüm ihtiyaçlar için ödenen bedeller indirim konusu yapılabilir. Örneğin dış hekiminin muayenehanesi için almış olduğu cihaz, tıbbi malzeme ve muayenehanenin faaliyet gösterebilmesi için gerekli tüm malzemeler için yapılan harcamalar indirim konusu yapılabilirken söz konusu hekimin faaliyetiyle doğrudan ilgili olmayan harcamaları gider olarak dikkate alınamaz.

- Serbest meslek faaliyetleri dolayısıyla emekli sandıklarına ödenen giriş ve emeklilik aidatları ile mesleki kuruluşlara ödenen aidatlar.

Serbest meslek faaliyetleri dolayısıyla emekli sandıklarına ödenen giriş ve emeklilik aidatları ile mesleki kuruluşlara ödenen aidatlar kazancın tespitinde gider olarak dikkate alınabilecektir. Ancak 5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanununun 88. maddesi söz konusu emeklilik aidatlarının indirim konusu yapılabilmesini ödenmiş olması koşuluna bağlamıştır. Gelir İdaresi Başkanlığı'nın 08.03.2012 tarihli ve B.07.1.GİB.4.21.15.01-GV-2012/74-5 sayılı **özelgesinde** söz konusu ödemelerin ödenmiş olduğunun tevsik edilmesi kaydıyla hangi yıla ait olduğuna bakılmaksızın fiilen ödendiği yılda indirim konusu yapılacağı, söz konusu primlerin geç ödenmesi dolayısıyla ilgili mevzuat uyarınca ödenen gecikme zammı, Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun uyarınca ödenen gecikme zammı niteliğinde olduğundan, mesleki kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınması mümkün bulunmadığı belirtilmiştir. Örneğin 2009, 2010 ve 2011 yıllarına ait prim borcu bulunan mükellefin söz konusu borcunun tamamını 2011 yılında ödemesi durumunda ödendiği

tutarın tamamını indirim konusu yapabilecektir. Yukarıda yer verilen özeldede yıl ayrımı yapılmadan ödemelerin fiilen yapıldığı tarihte indirim konusu yapılacağı dönemsellik ilkesine aykırıdır. Ticari ve zirai kazanç gibi dönemsellik ilkesine sıkı sıkıya bağlı gelir unsurları açısından bu durum bir istisna teşkil ederken, serbest meslek kazancında farklı bir durum ortaya çıkarmamaktadır. Zaten giderlerin ödendiği yılda, gelirlerin ise tahsil edildiği yılda dikkate alınması gereği serbest meslek kazancının kendi ruhundan kaynaklanmaktadır.

Diğer yandan mesleki kuruluşlara ödenen aidatlar kazancın tespitinde indirim konusu yapılabilmektedir. Ancak yasal zorunluluk olmaksızın meslek erbaplarının kendi aralarında oluşturdukları birliklere ödenen aidatlar gider olarak dikkate alınmazlar. Örneğin avukatların mesleklerini icra edebilmeleri için baroya kayıt yaptırılmaları zorunludur. Bu sebeple söz konusu mükelleflerin baroya ödedikleri aidatları gider olarak dikkate alabilirken genç avukatlar derneğine ödedikleri aidatları gider olarak dikkate alamazlar.

• Mesleki kazancın elde edilmesi ve sürdürülmesi için ödenen meslek, ilan ve reklam vergileri ile iş yerleriyle ilgili aynı vergi, resim ve harçlar.

Belediye Gelirleri Kanunu uyarınca ödenen meslek, ilan ve reklam vergileri kazancın tespitinde indirim konusu yapılabilir. İş ve işyeri ile ilgili aynı vergi, resim ve harçlar da aynı kanun maddesi uyarınca gider olarak dikkate alınabilecektir.

• Mesleki faaliyetle ilgili olarak kanun, ilam ve mukavelenameye göre ödenen tazminatlar.

Tazminatların indirim konusu yapılabilmesi için işle ilgili olması, kanun emrine, ilama veya sözleşmeye dayalı olması gerekmektedir. Örneğin meslek erbabının yanında çalıştırdığı hizmet erbabının kusurundan kaynaklı bir tazminat işle ilgili olması ve mahkeme kararına dayanması koşuluyla indirim konusu yapılabilir. Bu noktada istihdam edenin kusursuz sorumluluğu devreye girmektedir. Ancak idarenin görüşü meslek erbabının kendi kusurundan kaynaklı bir tazminatı işle ilgili olsa dahi hâsıllardan indiremeyeceği yönündedir. Ayrıca idare suç ve kusur ayrımında kavram farklılaştırmasına gitmemiştir. Gelir Vergisi Kanunu'nun yazıldığı dönem itibarıyla yürürlükte bulunan Türk Ceza Kanunu hafif kusurlu davranışlar nedeniyle doğabilecek cezaları da bünyesinde barındırmakta olup günümüzdeki gibi suç- kabahat (kusur) ayrımını kesin çizgilerle ayırmamakta idi. Dolayısıyla kanun koyucu ilgili maddedeki suç tabirinden kusurlu davranışların tamamını kastetmektedir.²

Maliye Bakanlığı'nın 18.04.2007 tarihli ve 35370 sayılı özeldesinde iş yerinde kaza sonucu işçinin çalışma gücünün %50'sini kaybetmesi sonucunda açılan davada işveren 6/8 kusurlu bulunup tazminata hükmedilmiştir. Mükellef tarafından ödenen tazminatın ancak kusursuzluk oranı olan 2/8'inin indirim konusu yapılabileceği, geri kalan kısmının ise kanunen kabul edilmeyen gider olacağı idarece mükellefe bildirilmiştir. Ancak Borçlar Kanunu'nun 43. maddesi "*Hakim, hal ve mevkiin icabına ve hatanın ağırlığına göre tazminatın suretini ve şumulünün derecesini tayin eyler.*" demek suretiyle kişilerin kusurları oranında tazminat ödeyeceklerini belirtmiştir. Anlaşılması gerekir ki hukuk sistemimizdeki tazminat, kişinin kusuru oranında karşı tarafın zararını tanzim etmesine dayanmaktadır. Söz konusu özeldede belirtilen tazminat miktarının kusursuzluk oranına düşen miktarını indirim konusu yapması görüşüne katılmıyoruz. Zaten kişiler kusurları oranında tazminat ödeyeceklerinden bu tutarın tamamı mükellefin şahsi kusurundan kaynaklanmış olup tamamının indirim konusu yapılmaması gerekmektedir.

² GÜZEL Volkan, Tazminatların Gider Boyutunun İrdelenmesi, Vergi Raporu, S.154, Temmuz 2012

tedir. Ancak serbest meslek erbabının kusurundan kaynaklanmayan ve işle ilgili olup kanun emrine, ilama veya mukavelenameye istinaden ödenen tazminatlar gider olarak dikkate alınabilecektir.

4.2- İndirilemeyecek Giderler

Gelir Vergisi Kanunu'nun 68. maddesinin son fıkrası ile her türlü para cezaları ve vergi cezaları ile serbest meslek erbabının suçlarından doğan tazminatların gider olarak dikkate alınmayacağı, aynı kanunun 90. Maddesinde ise Gelir Vergisi ile diğer şahsi vergiler ve her ne şekilde olursa olsun vergi ve para cezaları ile AATUHK uyarınca ödenen cezalar, gecikme zamları ve faizler, Vergi Usul Kanunu uyarınca ödenen gecikme zamlarının kazancın tespitinde gider olarak dikkate alınmayacağı hüküm altına alınmıştır.

5- SERBEST MESLEK KAZANCINDA BELGE DÜZENİ

213 sayılı VUK'un 236. maddesinde *"Serbest meslek erbabı, mesleki faaliyetlerine ilişkin her türlü tahsilâtı için iki nüsha serbest meslek makbuzu tanzim etmek ve bir nüshasını müşteriye vermek, müşteri de bu makbuzu istemek ve almak mecburiyetindedir"* düzenlemesine yer verilmiştir.

Kanun hükmünden anlaşılacağı üzere serbest meslek erbabı faaliyetlerine ilişkin her türlü tahsilâtı için belge düzenleyecek hatta katma değer vergisi uygulamasında vergiyi doğuran olayın tahsilâta bağlanmaması nedeniyle tahsil edilemeyen veya düşük bedelle tahsil edilen alacaklar içinde serbest meslek makbuzu düzenlenmesi gerekecektir. Nitekim Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu'nun 16/04/2006 tarihli K:2006/92 ve E:2006/19 Kararı'nda *"Serbest meslek kazancında katma değer vergisi açısından vergiyi doğuran olay mal teslimi veya hizmet ifası anında meydana geldiğinden tahsil tarihine göre beyanda bulunulmasında yasal isabet bulunmadığı hakkında"* karara varılmıştır. Dolayısıyla yapmış olduğu bir hizmet karşılığında herhangi bir tahsilât yapılmassa da katma değer vergisi açısından vergiyi doğuran olay gerçekleşeceğinden serbest meslek makbuzu düzenleme zorunluluğu doğacaktır.

Vergi Usul Kanunu'nun Maliye Bakanlığı'na verdiği yetkiye istinaden çıkarılan 379 Sıra No'lu VUK tebliği ile serbest meslek faaliyetinde bulunan hekimlere (diş hekimleri ve veteriner hekimler de dâhil olmak üzere) iş yerlerinde Pos cihazı bulundurma zorunluluğu getirilmiştir. Söz konusu cihazlar ile tahsil edilen bedeller için ayrıca serbest meslek makbuzu düzenlenmeyecek olup söz konusu Pos cihazı fişleri Vergi Usul Kanunu uyarınca düzenlenmiş serbest meslek makbuzu yerine geçecektir. Bu kapsamda ödeme yapanın talebi olsa dahi başkaca bir belge düzenlenmeyecektir. Bunun dışında alınan tahsilâtlar için serbest meslek makbuzu düzenlenecektir.

Ayrıca 224 seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği uyarınca münhasıran GVK 18. madde kapsamında faaliyet gösteren ve eserlerini sadece aynı kanunun 94. Maddesinde sayılan kişi ve kurumlara teslim eden serbest meslek erbabının defter tutma ve bu faaliyetleri nedeniyle elde ettikleri tahsilâtları için belge düzenleme zorunlulukları bulunmamaktadır.

Kanun metninde mesleki faaliyetlerine ilişkin her türlü tahsilât karşılığında makbuz düzenlenmesi deyimini uygulamada birçok soruna yol açmaktadır. Örneğin bir serbest meslek erbabının sahibi olduğu ve mesleki faaliyetin icrasına tahsis ettiği bir gayrimenkulü satması durumunda belge düzenleyip düzenlemeyeceği hakkında farklı görüşler mevcuttur.

Konu ile ilgili Bursa Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen 01.02.2008 tarihli ve B.07.1.G İB.4.16.16.02-300-08-/271 sayılı özalgede sahibi olunan ve işyeri olarak kullanılan gayrimenkulun (büronun) maliyet bedeli üzerinden envantere dahil edilmesi gerekmekte olup, envantere kaydedilen gayrimenkul üzerinden de amortisman ayrılmasının mümkün olduğu, söz konusu gayrimenkulün satılması halinde emlak değerinden aşağı olmamak üzere satış bedeli üzerinden, işletmeden çekilmesi halinde de emsal bedeli üzerinden serbest meslek makbuzu düzenlenmesi suretiyle belgelendirilmesi ve düzenlenecek olan serbest meslek makbuzunda söz konusu büronun işletme faaliyetlerinde kullanılmak üzere vergi mükelleflerince satın alınması halinde katma değer vergisinin ayrıca gösterilmesi, bunun dışında katma değer vergisi dahil belge düzenlenmesi gerektiği yönünde görüş bildirilmiştir. Kanun kapsamında serbest meslek kazanç sahiplerinin de envanterine kaydettikleri iktisadi unsurları için amortisman ayıracakları ve bunların satışında ortaya çıkan müspet farkların gelir, zararların ise gider kaydedileceği hükme bağlanmıştır.

Vergi Usul Kanunu'nun 236. maddesine göre serbest meslek erbabının, mesleki faaliyetleriyle ilgili tahsilatlarını serbest meslek makbuzu ile belgelendirmesi gerekmektedir. Ayrıca mesleki faaliyetleri dışında da olsa serbest meslek erbabının faaliyet süreleri içinde belki bir kez ortaya çıkabilecek olan mesleki faaliyette kullanılan demirbaş eşya veya envantere dâhil nakil vasıtası ile gayrimenkullerinin satışında da aldıkları bedeli serbest meslek makbuzu ile belgelendirmeleri mümkündür.

Diğer yandan serbest meslek erbabının sahibi olduğu gayrimenkulü envanterine alma zorunluluğunun olmadığı, söz konusu gayrimenkulün kiralanması veya satılması durumunda serbest meslek faaliyeti ile ilişkilendirilemeyeceği dolayısıyla da serbest meslek makbuzu düzenlenmesi gerekmediği yönünde görüşlerde mevcuttur.

6- SERBEST MESLEK KAZANÇLARINDA İSTİSNALAR

6.1- Telif kazançları istisnası

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 18. maddesi serbest meslek kazançlarında telif kazançları istisnasını düzenlemiştir. Söz konusu kanun hükmü "Müellif, mütercim, heykeltıraş, hattat, ressam, bestekâr, bilgisayar programcısı ve mucitlerin ve bunların kanuni mirasçılarının şiir, hikaye, roman, makale, bilimsel araştırma ve incelemeleri, bilgisayar yazılımı, röportaj, karikatür, fotoğraf, film, video band, radyo ve televizyon senaryo ve oyunu gibi eserlerini gazete, dergi, bilgisayar ve internet ortamı, radyo, televizyon ve videoda yayınlamak veya kitap, CD, disket, resim, heykel ve nota halindeki eserleri ile ihtira beratlarını satmak veya bunlar üzerindeki mevcut haklarını devir ve temlik etmek veya kiralamak suretiyle elde ettikleri hasılat Gelir Vergisinden müstesnadır" şeklindedir.

Söz konusu istisnadan yalnızca müellif, mütercim, heykeltıraş, hattat, ressam, bestekâr, bilgisayar programcısı ve mucitlerin ve bunların kanuni mirasçıları faydalanabilir. Kanuni mirasçılar Medeni Kanun uyarınca kan hısımlığına dayanarak mirasçı olanlardır. Bunlar vefat edenin(murisin) sağ kalan eşi, alt soyu ve üst soyudur. Ayrıca evlatlıkta kanun uyarınca evlat edinenin mirasçısıdır. Dolayısıyla evlatlıkta kanuni mirasçı kapsamına girmektedir. Mansup yani atanmış mirasçılar bu kapsamda değerlendirilmez.

İstisna kapsamına giren eser ve ihtira beratlarının önceki paragrafta belirtilen kişiler tarafından satılması, devir ve temlik edilmesi veya kiralanması sonucu elde edilen hasılat gelir vergisinden istisnadır. Söz konusu kazançlar serbest meslek kazancı kapsamında yapılması dahilinde istisna hükmünden

yararlanacaktır. Zira bir yazarın hizmet akdi ile bağlı olduğu bir kuruma yazdığı makaleler nedeniyle elde ettiği kazanç ücret olacaktır. Yine ticari bir organizasyon dahilinde elde edilen kazançlarda ticari kazanç olarak değerlendirilecektir.

İstisna kapsamına giren eser ve ihtira beratlarının müellif, mütercim, heykeltıraş, hattat, ressam, bestekâr, bilgisayar programcısı ve mucitlerin ve bunların kanuni mirasçılarının dışında kalan kimseler tarafından elden çıkarılması halinde elde edilen kazanç değer artış kazancı olarak, kiralanması halinde ise gayrimenkul sermaye iradı olarak Gelir Vergisine tabi tutulacaktır.

GVK'nın 18. maddesinin üçüncü fıkrası hükmü uyarınca söz konusu kazançların belirtilen şartlar dahilinde sürekli veya arazi olarak yapılmasının istisna hükmünün uygulanmasına engel teşkil etmeyeceği belirtilmiştir. Yani söz konusu faaliyetler bir defaya mahsus yapılsa da sürekli olarak yapılsa da elde edilen kazançlar serbest meslek kazanç istisnası kapsamında değerlendirilecektir. Ancak bu istisna elde edilen kazançlar üzerinden gelir vergisi tevkifatı yapılmasına engel teşkil etmeyecektir.

6.2- Sergi ve Panayır İstisnası

GVK'nın 30. maddesinde dar mükellef serbest meslek erbabı için kazanç istisnasına yer verilmiştir. Dar mükellefiyete tabi olanların hükümetin izniyle açılan sergi ve panayırarda icra ettikleri serbest meslek faaliyetlerinden elde ettikleri kazançlar gelir vergisinden istisna tutulmuştur.

7- SERBEST MESLEK KAZANÇLARININ BEYANI

Serbest meslek erbabı mesleki faaliyetlerinden kazanç temin etmemiş olsa bile yıllık beyanname vermek zorundadır. GVK'nın 85. madde hükmü uyarınca bir takvim yılı içinde elde edilen mesleki kazançlardan kanunda belirtilen mesleki giderler düşüldükten sonra kalan safi kazanç (matrah) yıllık beyanname ile beyan edilecektir. Önceki bölümde detaylı olarak açıklandığı üzere GVK 18. madde kapsamında yapılan faaliyetlerden elde edilen kazançlar istisna hükmünden faydalanacak, söz konusu kazançlar üzerinden yapılan tevkifat nihai vergileme olacaktır. Serbest meslek erbabı yıllık beyannameye bu faaliyetlerden elde edilen kazançlarını dahil etmeyecektir.

Diğer yandan dar mükellefiyete tabi mükelleflerin serbest meslek kazancı kapsamında elde ettiği kazançların tamamın Türkiye'de tevkif suretiyle vergilendirilmiş ise söz konusu kazançlar için tevkifat nihai vergileme olacaktır. Dar mükellef bahse konu kazançlar için ayrıca yıllık beyanname vermeyecek, yıllık beyanname vermesi halinde ise bu kazançları beyannameye dahil etmeyecektir.

7.1- Beyanname Verme Zamanı ve Ödeme

Serbest meslek erbabı bir takvim yılında elde ettikleri kazançları ertesi yılın 1-25 Mart tarihleri arasında bağlı buldukları vergi dairesine yıllık beyanname ile beyan ederler. Beyannameler elektronik ortamda veya posta yoluyla da gönderilebilir. Posta yoluyla gönderilen beyannameler adi posta ile gönderilmişse vergi dairesine ulaştığı tarihte, taahhütlü posta ile gönderilmişse postaya verildiği tarihte beyanname verilmiş kabul edilecektir.

Serbest meslek erbabınca verilen yıllık beyanname üzerinden tahakkuk ettirilen gelir vergisi Mart ve Temmuz aylarında iki eşit taksitle bağlı bulunulan vergi dairesine veya tahsile yetkili kılınan bankalara ödenecektir.

7.2- Geçici Vergi

GVK'nın 120. maddesinde düzenlenen geçici vergi müessesesi ile serbest meslek kazancı elde eden mükellefler cari vergilendirme döneminin gelir vergisine mahsup edilmek üzere, mesleki kazancın tespitine ilişkin hükümlere göre tespit edilen üçer aylık kazançları üzerinden %15 oranında (103. maddede yer alan tarifenin ilk gelir dilimine uygulanan oran) geçici vergi öderler. Hesaplanan geçici vergi üçer aylık dönemi izleyen ikinci ayın ön dördüncü günü akşamına kadar bağlı olunan vergi dairesine beyan edilir ve on yedinci günü akşamına kadar ödenir. Aynı dönem içinde tevkif edilen gelir vergileri hesaplanan geçici vergiden mahsup edilir. Üçer aylık dönemler içinde beyan edilen ve ödenen geçici vergiler yıllık beyanname üzerinden hesaplanan gelir vergisinden mahsup edilir. Mahsup edilemeyen tutar mükellefin diğer borçlarına mahsup edilir. Tüm mahsuplara rağmen kalan geçici vergi mükellefin o yılın sonuna kadar talep etmesi halinde kendine red ve iade olunur.

Söz konusu madde uyarınca noterlik görevini ifa ile mükellef olanların geçici vergi beyan ve ödeme yükümlülüğü bulunmamaktadır.

7.3- Vergi Tevkifatı

GVK'nın 94. maddesi uyarınca Kamu idare ve müesseseleri, iktisadî kamu müesseseleri, sair kurumlar, ticaret şirketleri, iş ortaklıkları, dernekler, vakıflar, dernek ve vakıfların iktisadî 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 dâhil) nakden veya hesaben yaptıkları sırada, istihkak sahiplerinin gelir vergilerine mahsuben tevkifat yapmaya mecburdurlar.

İlgili maddede yer alan hükümler uyarınca yukarıda sayılan tevkifat yapma yükümlülüğü bulunanların serbest meslek erbabına yaptıkları ödemelerden %20 oranında tevkifat yapma zorunlulukları bulunmaktadır. Serbest meslek erbabına yapılan ödemenin serbest meslek faaliyeti nedeniyle yapılmış olması gerekmektedir. Örneğin serbest meslek erbabına ait bir gayrimenkulün kiraya verilmesinden dolayı ödenen kira tutarı nedeniyle ödemeyi yapan bu kapsamda bir kesinti yapmayacaktır. Zira serbest meslek erbabının sahibi olduğu ve envanterine kayıtlı olan gayrimenkulün kiralanmasından elde edilen kazanç gayrimenkul sermaye iradı sayılacaktır.

Diğer yandan mezkûr maddede sayılan kişi ve kurumlar GVK 18. madde kapsamında yapılan bir faaliyet dolayısıyla yapılan bir ödemeden %17 oranında, dar mükellefiyete tabi serbest meslek erbabına yapılan ödemelerden ise %20 oranında gelir vergisi tevkifatı yapacaktır.

7.4- Beyanname Üzerinden Yapılacak İndirimler ve Zarar Mahsubu

GVK'nın 89. maddesi uyarınca serbest meslek erbabının verdiği yıllık beyanname üzerinden bir takım indirimler yapılabilmesine izin verilmiştir. Genel anlamda bu indirimlerin yapılabilmesi için bir takvim yılı içinde elde edilen hasıllardan yapılan mesleki giderlerin indirilmesi sonucu elde edilen safi kazancın (matrah) pozitif durumda olması gerekmektedir. Yani mezkûr maddede yazılı indirimlerin yapılabilmesi için yıllık beyanname ile bildirilen bir gelirin bulunması ve yapılacak indirimlerin kanunda belirtilen şartlara uyması gerekmektedir.

Gelir kaynaklarının bir kısmından hasıl olan zararlar, diğer kaynakların kazanç ve iratlarından mahsup edilebilir. Ayrıca geçmiş yıllarda oluşan ve mahsup edilemeyen zararlar elde edilen kazançlardan mahsup edilebilir. Mahsup neticesinde kapatılmayan zarar müteakip yılların kazançlarından mahsup edilir. Arka arkaya 5 takvim yılında mahsup edilemeyen zararlar müteakip yıllara nakledilemez.

8- SERBEST MESLEK KAZANCININ BEYANINA İLİŞKİN ÖRNEK

Özel bir hastanede Ortopedi Uzmanı olarak görev yapan Bay Yavuz konut olarak kiraladığı dairenin bir bölümünü muayenehane olarak kullanmaktadır. Bay Yavuz'un 2012 takvim yılındaki faaliyetleri aşağıdaki gibidir.

- Hastanedeki iş akdi çerçevesinde verilen hizmet karşılığı tahsil edilen 180.000 TL
- Özel muayenesinde verilen hizmet karşılığında tahsil edilen 350.000 TL
- Yeşilkent Spor Kulübü futbolcularına verilen sağlık hizmeti karşılığında elde edilen 200.000 TL
- Aylık yayımlanan bir dergide yayımlanan makaleleri karşılığında tahsil edilen 2.300 TL
- İkametgâhının bir kısmını muayene olarak kullandığı konut için 2012 yılı kira gideri olarak 14.000 TL, ısıtma ve aydınlatma gideri olarak 2.000 TL
- Bay Yavuz'un 2012 yılında personeline ödediği brüt ücret tutarı 40.000 TL'dir.
- Bay Yavuz hemşire olan ve yanında çalışan kızına brüt 25.000 TL ücret ödemesi yapmıştır.
- Bay Yavuz'un 2012 yılında işyeri kırtasiye gideri toplamı 2.000 TL'dir.
- Bay Yavuz 2012 yılında 2010, 2011 ve 2012 yıllarına ait Bağkur prim borcu olan 32.000 TL ve 8.000 TL gecikme zammıyla birlikte toplam 40.000 TL ödemede bulunmuştur.
- Bay Yavuz'un muayenehanesinde kullandığı cihazlara ilişkin birikmiş amortisman tutarı 8.000 TL'dir
- Bay Yavuz'un üyesi olduğu Anadolu Sağlıkçılar Derneği'ne 800 TL aidat ödemesi yapmıştır.
- Bay Yavuz aylık yayımlanan araba-motor konulu dergiye 2012 yılında toplamda 150 TL, sporcu sağlığı konulu dergiye 200 TL ödemede bulunmuştur.
- Bay Yavuz 2012 yılında Yeşilay'a makbuz karşılığında 13.000 TL bağış ödemesinde bulunmuştur.
- Bay Yavuz özel bir ilköğretim okulunda eğitim gören çocuğu için 16.000 TL, ABD'nin Oregon eyaletinde Üniversite öğrenimi gören çocuğu için ise 25.000 TL eğitim harcaması yapmıştır.
- Bay Yavuz'a 2012 yılında yapılan ödemeler için 80.000 TL vergi tevkifatı yapılmıştır. (İş akdi çerçevesinde 40.000 TL , Yeşilkent spor kulübü tarafından 30.000 TL, özel muayenehanesindeki hizmetleri nedeniyle tahsilatlarından da 10.000 TL tevkifat yapılmıştır.)
- Bay Yavuz 2012 yılında 80.000 TL geçici vergi ödemesinde bulunmuştur.
- 2009 yılından 5.000 TL, 2010 yılından ise 9.800 TL olmak üzere toplamda 14.800 TL geçmiş yıl zararı bulunmaktadır.

ÇÖZÜM

Bay Yavuz'un beyan edeceği kazancı;

- a) Özel muayenesinde verilen hizmet karşılığında tahsil edilen **350.000 TL**
- b) Yeşilkent Spor Kulübü futbolcularına verilen sağlık hizmeti karşılığında elde edilen **200.000 TL**
- c) Hastanedeki iş akdi çerçevesinde verilen hizmet karşılığı tahsil edilen 180.000 TL ücret geliri olup GVK 86. madde gereğince beyannameye dahil edilmeyecektir.
- d) Aylık yayımlanan bir dergide yayımlanan makaleleri karşılığında tahsil edilen 2.300 TL GVK 18. madde gereğince serbest meslek kazancı istisnası olup Gelir Vergisinden istisnadır.

Toplam Hâsılat (a+b)=550.000 TL

Mesleki Giderler(-)

- İkametgâhının bir kısmını muayene olarak kullandığı konut için 2012 yılı kira gideri olarak 14.000 TL, ısıtma ve aydınlatma gideri olarak 2.000 TL **(GVK 68/1 gereğince 15.000 TL)**
- Bay Yavuz'un 2012 yılında personeline ödediği brüt ücret tutarı 40.000 TL'dir. **(GVK 68/1 gereğince 40.000 TL)**
- Bay Yavuz hemşire olan ve yanında çalışan kızına brüt 25.000 TL ücret ödemesi yapmıştır. **(GVK 68/1 gereğince 25.000 TL)**
- Bay Yavuz'un 2012 yılında işyeri kırtasiye gideri toplamı 2.000 TL'dir. **(GVK 68/1 gereğince 2.000 TL)**
- Bay Yavuz 2012 yılında 2010, 2011 ve 2012 yıllarına ait Bağkur prim borcu olan 32.000 TL ve 8.000 TL gecikme zammıyla birlikte toplam 40.000 TL ödemede bulunmuştur. **(GVK 68/2 gereğince 32.000 TL)**
- Bay Yavuz'un muayenehanesinde kullandığı cihazlara ilişkin birikmiş amortisman tutarı 8.000 TL'dir. **(GVK 68/4 gereğince 2.000 TL)**
- Bay Yavuz'un üyesi olduğu Anadolu Sağlıkçılar Derneği'ne 800 TL aidat ödemesi yapmıştır. **(KKEG)**
- Bay Yavuz aylık yayımlanan araba-motor konulu dergiye 2012 yılında toplamda 150 TL, sporcu sağlığı konulu dergiye 200 TL ödemede bulunmuştur. **(GVK 68/6 gereğince 200 TL)**

Toplam =116.200 TL (İndirilebilecek Mesleki Gider Tutarı)

Beyan Edilecek Mesleki Kazanç=(550.000-116.200)= 433.800 TL

Beyanname Üzerinden Yapılacak İndirimler

- Bay Yavuz 2012 yılında Yeşilay'a makbuz karşılığında 13.000 TL bağış ödemesinde bulunmuştur. **(GVK 89/11 uyarınca 13.000 TL)**
- Bay Yavuz özel bir ilköğretim okulunda eğitim gören çocuğu için 16.000 TL, ABD'nin Oregon eyaletinde Üniversite öğrenimi gören çocuğu için ise 25.000 TL eğitim harcaması yapmıştır. **(GVK 89/2 uyarınca 16.000 TL)**
- 2009 yılından 5.000 TL, 2010 yılından ise 9.800 TL olmak üzere toplamda 14.800 TL geçmiş yıl zararı bulunmaktadır. **(GVK 88/2 uyarınca 14.800 TL)**

Toplam= 43.800 TL

Gelir Vergisi Matrahı=(433.800-43.800) 390.000 TL

Hesaplanan Gelir Vergisi=129.610 TL

Ödenen Geçici Vergi (-)=80.000 TL

Tevkif Edilen G.V = 40.000 TL

Ödenecek Gelir Vergisi =(129.610-120.000) 9.610

9- SONUÇ

GVK'nın 65. maddesinde 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 tanımlanmıştır.

Bu bağlamda serbest meslek faaliyetinden elde edilen kazancın, yani serbest meslek kazancının diğer gelir unsurlarından, özellikle ticari kazanç ve ücret kazancından ayrıldığı yönler çalışmamızda geniş şekilde ele alınmıştır.

Serbest meslek kazancı elde edenlerin defter tutma ve belge düzenleme yükümlülüğü üzerinde durulmuş ve uygulamada karşılaşılan sorunlar irdelenmiştir. Ayrıca mesleki giderler, istisnalar ve meslek erbabının tüm vergisel ödevlerine değinerek serbest meslek kazancının beyanına ilişkin hükümler açıklanmıştır.

KAYNAKÇA

- AKDOĞAN, Abdurrahman, Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi, Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş Altıncı Baskı, Gazi Kitabevi, 2006
- BAKMAZ Zübeyir, "Serbest Meslek Faaliyetinde Bulunan Şahıs Şirketlerinin Vergilendirilmesinde Özellik Arz Eden Hususlar, Yaklaşım, Temmuz 2011, S.223
- Beyanname Düzenleme Rehberi, Vergi Denetmenleri Derneği,2011
- BİLİCİ, Nurettin, Vergi Hukuku, Genel Hükümler ve Türk Vergi Sistemi,24. Bası, Seçkin Yayıncılık,2010
- Bursa Vergi Dairesi Başkanlığı'nın, 01.02.2008 tarih ve B.07.1.GİB.4.16.16.02-300-08-/271 sayılı Muktezası.
- DİLBER, Emircan, "Serbest Meslek Kazançlarının Beyanı ve Vergilendirilmesinde Özellik Arz Eden Hususlar", Vergi Dünyası, Aralık 2009, Sayı 340.
- Gelir Vergisi Kanunu
- GÜNDÜZ,Fatih, "Serbest Meslek Kazancının Beyanında Özellikli Konular", Yaklaşım, Mart 2009, S.195
- İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın, 14.04.2005 tarih ve 11357 sayılı Özelgesi.
- Katma Değer Vergisi Kanunu
- MAÇ, Mehmet, "Serbest Meslek Erbabının kendisine ait Gayrimenkulde Faaliyet Göstermesine İlişkin Vergisel Özellikler Ve Katılmadığımız Muktezalar", Yaklaşım, Nisan 2010, S.208
- ÖZCAN Nihat, "Serbest Meslek Faaliyeti Kapsamında 2010 yılında Elde Edilen Kazançların Beyanı",Vergi Dünyası,Mart 2011,S.355
- ÖZEL,Salih, "Tazminat Ve Vergi İlişkisi", Yaklaşım, Mayıs 2011, S.221
- TOSUNER, Mehmet, Zeynep ARIKAN, Türk Vergi Sistemi, İzmir 2011
- Vergi Usul Kanunu