



SERBEST MESLEK KAZANÇLARININ VERGİLENDİRİLMESİ ve BEYANI

*TAXATION OF INDEPENDENT PERSONAL
SERVICES AND ITS DECLARATION*

Necmettin GÜNDÜZ^(*)

ÖZET

193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 2. maddesinde sayılan gelir unsurlarından biri olan serbest meslek kazançları, aynı Kanun'un 65. ila 68. maddeleri arasında düzenlenmiştir. Buna göre her türlü serbest meslek faaliyetinden doğan kazanç serbest meslek kazancı olarak kabul edilecektir. Kanun'da yapılan tanım lafzi olarak çok geniş olmakla birlikte, serbest meslek kazancına ilişkin yasal düzenlemeler göz önüne alınmak suretiyle bu gelir türünün sınırları çizilebilecektir. Makalemizde serbest meslek kazançlarının gerek vergi kanunları gerekse diğer yasal düzenlemeler karşısındaki durumu göz önüne alınmış ve söz konusu gelir unsuru tüm hatlarıyla ortaya konulmaya çalışılmıştır.

Anahtar Kelimeler: Serbest meslek kazancı, serbest meslek erbabı, tahsil esası

Jel Sınıflandırması: H20, H25, H29

ABSTRACT

Income from independent personal services, which is mentioned amongst seven taxable income elements in Article 2 of Income Tax Law no. 193, is regulated between Articles 65 and 68 of the same Law. Accordingly, every type of income derived from independent personal services is deemed as income from independent personal services. While the definition within the Law is a rather comprehensive one verbally, the borders of this type of income can be drawn by taking into account the legislation related to income from independent personal services. This study tries to examine the said income element with all its aspects by taking into account its position against the tax laws and the other legislation.

Keywords: Income from independent service, independent service provider, cash basis

JEL Classification: H20, H25, H29

^(*) Vergi Müfettişi

1- GİRİŞ

193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 65. maddesinin birinci fıkrasında serbest meslek kazancı, her türlü serbest meslek faaliyetinden doğan kazanç olarak tanımlanmış olup; aynı maddenin üçüncü fıkrasında ise, tahkim işleri dolayısıyla hakemlerin aldıkları ücretler ile kollektif, adi komandit ve adi şirketler tarafından yapılan serbest meslek faaliyeti neticesinde doğan kazançların da serbest meslek kazancı olduğu hüküm altına alınmıştır. Yine aynı Kanun'un 70. maddesinin birinci fıkrasının beşinci bendinin parantez içi hükmüne göre telif haklarının müellifleri, altıncı bendinin parantez içi hükmüne göre de ihtira beratlarının mucitleri ile bu eserlerin müellif ve mucitlerinin kanuni mirasçıları tarafından kiraya verilmesi suretiyle değerlendirilmesinden doğan kazançlar da serbest meslek kazancı sayılacaktır.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 70. maddesinin birinci fıkrasının beşinci ve altıncı bentlerinin parantez içi hükümleri Gelir Vergisi Kanunu'nun 18. madde hükmü içinde ele alındığında ise, ihtira beratı ve telif kazancının arızı nitelik taşıması halinde diğer kazanç ve iratlar kapsamında değerlendirilmesi gerektiği sonucuna ulaşılmaktadır. Şöyle ki; telif ve ihtira beratlarına ilişkin kazançlarda istisnayı düzenleyen 18. madde; "Serbest Meslek Kazançlarında" başlığını taşımaktadır. Ancak maddenin üçüncü fıkrasında: "Yukarıda yazılı kazançların arızı olarak elde edilmesi istisna hükmünün uygulanmasına engel teşkil etmez." hükmü yer almaktadır. Üçüncü fıkra ile özel hüküm konmuş olması arızı nitelikteki telif ve ihtira beratı kazançlarının başka bir gelir grubuna girdiğini ifade etmektedir. Kanunun lafzı ve ruhundan anlaşılması gereken gelir grubu "Diğer Kazanç ve İratlar" grubudur.

Yine serbest meslek faaliyetinin bir ticari organizasyon içerisinde yapılması veya bir işverene bağlı olarak yapılması da gelirin unsurunu başka şekillerde değerlendirmemize neden olacaktır. Bu nedenle serbest meslek kazancına ilişkin olarak yapılan açıklamaların daha iyi anlaşılması için bu kazancın dayanağı olan serbest meslek faaliyetini kapsamlı olarak irdelememiz gerekmektedir.

2- SERBEST MESLEK FAALİYETİNİN KAPSAMI

Serbest meslek faaliyeti Gelir Vergisi Kanunu'nun 65. maddesinin ikinci fıkrasında; 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 olarak tanımlanmıştır. Bu tanım, bir faaliyetin serbest meslek faaliyeti olarak nitelendirilebilmesi için gerekli şartları içerisinde barındırmaktadır. Söz konusu şartlar, hem serbest meslek faaliyetinin sınırının çizilmesinde hem de serbest meslek kazancı ile diğer gelir unsurları arasındaki farklılığın ortaya konulmasında önem taşımaktadır.²

Serbest meslek faaliyetinin sınırlarını daha net bir şekilde çizebilmemiz için serbest meslek faaliyeti tanımında yer alan şartları ayrı ayrı irdelememiz gerekmektedir.

2.1- Sermayeden Ziyade Şahsi Mesaiye, İlmi veya Mesleki Bilgiye veya İhtisasa Dayanması

Serbest meslek faaliyetinin varlığından söz edebilmek için, yapılan faaliyetin sermayeden ziyade şahsi mesai, ilmi veya mesleki bilgi ya da ihtisasa dayanması gerekmektedir. Kanunda yer alan şahsi

¹ ÖZBALCI Yılmaz, "Gelir Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları", Oluş Yayıncılık, 2010 ,s.528

² YILDIZ A Murat "Serbest Meslek Kazançlarının Vergilendirilmesi", Ankara 2003, s.1

mesai, ilmi veya mesleki bilgi ya da ihtisası kapsayan ve kısaca emek olarak ifade edeceğimiz husustan ne kastedilmektedir?

Gelir Vergisi Kanunu'nun lafzı veruhundansöz konusu emeğin bedeni biremek olmadığı; ilmi, mesleki bilgi ve ihtisası gerektiren bir emek olduğu anlaşılmaktadır. Bu yönüyle Serbest meslek faaliyeti 6102 Sayılı Ticaret Kanunu'nun 15. maddesinde adı geçen "Esnaf" tarafından yapılan faaliyetten ayrılmaktadır. Nitekim esnaf faaliyetinde emek yoğun olmakla birlikte, bu emek bedensel çalışmaya dayalı olup; ilmi, mesleki bilgi ve ihtisası gerektirmemektedir.

Diğer taraftan Gelir Vergisi Kanunu'nun 65. maddesinin ikinci fıkrasında yapılan tanımlama ile serbest meslek faaliyeti sermayeden tamamen soyutlanmamış; ancak yapılan faaliyette emeğin sermayeden yoğun olması gerektiği vurgulanmıştır. Daha açık bir anlatımla önemli olan sermayenin miktarının fazla olması değil, emeğin sermayeden yoğun olmasıdır. Bu şartın varlığı halinde şahsi mesaiyle birlikte, mesleki bilgi ve ihtisası gerektiren faaliyetlerden doğan kazanç, sermaye unsurunun önemi ne kadar fazla olursa olsun serbest meslek kazancı olarak sayılacaktır. Nitekim Gelir Vergisi Kanunu'nun 66. maddesinde bizzat serbest meslek erbabı olmamakla beraber serbest meslek erbabına sermaye temin etmek suretiyle kazançtan hisse alanlar dahi serbest meslek erbabı sayılarak bu husus ortaya konmuştur.

2.2- Ticari Mahiyette Olmaması

Faaliyetin ticari mahiyette olmaması şartı özellikle elde edilen gelirin serbest meslek kazancını yoksa ticari kazanç mı olduğunun tespiti açısından önem taşımaktadır. Bir faaliyetin serbest meslek faaliyeti kapsamında değerlendirilebilmesi için faaliyetin ticari mahiyette olmaması gereklidir. Gelir Vergisi Kanunu'nun 65. maddesinin ikinci fıkrasında yapılan tanımda da bu husus özellikle belirtilerek serbest meslek faaliyetinin ticari faaliyetten ayrı bir faaliyet olduğu, dolayısıyla da serbest meslek kazancınının Gelir Vergisi Kanunu'nun 37. maddesinde tanımlanan ticari kazançtan ayrı bir kazanç türü olduğu anlatılmak istenmiştir.

Daha öncede belirtildiği üzere serbest meslek faaliyetinde emeğin sermayeden daha yoğun olması şartıyla, faaliyette kullanılacak sermaye miktarının fazla olması bir önem taşımamaktadır. Bununla birlikte söz konusu sermaye müstakil olarak kullanılmayıp, ticari bir organizasyon dahilinde kullanılıyor ise yapılan faaliyet aynı olmakla birlikte elde edilen kazancın türü değişmektedir. Daha açık bir anlatımla; serbest meslek faaliyeti istediği kadar şahsi mesaiye, ilmi veya mesleki bilgiye veya ihtisasa dayansın; ticari bir organizasyon dahilinde yapılıyorsa elde edilen kazanç ticari kazanç olarak kabul edilecektir. Örneğin; bir diş doktorunun faaliyeti sonucu elde edeceği kazanç, serbest meslek kazancı iken; aynı doktorun porselen diş imal ederek satması sonucu elde edeceği kazanç ticari kazanç olarak değerlendirilecektir.

2.3- İşverene Bağlı Olmaksızın Şahsi Sorumluluk Altında Kendi Nam ve Hesabına Yapılması

Bir faaliyetin serbest meslek faaliyeti kapsamında değerlendirilebilmesi için aranan üçüncü şart, faaliyetin bir işverene tabi olmaksızın, şahsi sorumluluk altında, kendi nam ve hesabına yapılmasıdır. Yapılan faaliyetin ücret mi yoksa serbest meslek faaliyeti mi kapsamında olduğunun tespiti açısından önemli olan bu şartı daha iyi anlamamız açısından ücretin tanımını bilmemiz gerekmektedir. Gelir

Vergisi Kanunu'nun 61. maddesinde yer alan hükme göre ücret, işverene tabi ve belirli bir işyerine bağlı olarak çalışanlara hizmet karşılığı verilen para ve ayınlar ile sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatlerdir." şeklinde tanımlanmıştır. İfade edilen kanun hükmünden de görüleceği üzere ücrette bir işverene bağlılık söz konusu olmaktadır. Ücret geliri elde eden işverenin gösterdiği yerde çalışmakta ve bu çalışmasının karşılığında gelir elde etmektedir. Diğer taraftan serbest meslek kazancında işverene bağlılık söz konusu olmayıp; faaliyet şahsi sorumluluk altında kendi nam ve hesabına yapılmaktadır. İş verene bağlılıktan maksat; işverenin hizmetli üzerinde hiyerarşik bir kontrol ve yaptırım uygulama hakkının bulunup bulunmamasıdır. İş yerine bağlılıktan maksat ise; kendisine ait olmayan bir organizasyonun iş yerinde çalışılmasıdır. Bu unsurların bulunmaması halinde, gelir vergisi açısından işverene tabi olarak işveren-hizmetli ilişkisinden bahsedilemeyecektir.³ Bu ayrımı daha iyi anlamak için özel hastane faaliyet gösteren doktorların durumunu örnek olarak gösterebiliriz. Bir doktorun kendi özel muayenehanesinde vermiş olduğu hizmet dolayısıyla elde etmiş olduğu gelir serbest meslek kazancı olarak değerlendirilecektir. Doktorun muayenehanesinde işveren-hizmetli ilişkisi içerisinde çalışan diğer doktorların elde ettiği kazanç ise ücret geliri olarak değerlendirilmelidir.⁴ Bununla birlikte bu faaliyet bir muayenehane değil de bir özel hastanede yapıldığında, söz konusu faaliyet ticari bir organizasyon kapsamında yapıldığı için ticari faaliyet olarak değerlendirilecek ve hastanede çalışan doktorda eğer bir işverene bağlı olarak çalışıyorsa elde ettiği gelir ücret geliri olarak değerlendirilecektir.

Aslında özel hastane ve benzeri işletmelerde sermayeye dayanan bir organizasyon bulunmakla beraber yapılan faaliyetin esas vasfı serbest meslek faaliyetidir. Ancak bu tür işletmelerde sermaye unsurunun yoğunluğunun dışında faaliyetin bütünü veya büyük bir kısmı bizzat işletme sahibi yerine personel vasıtası ile yürütülmektedir. Daha açık bir anlatımla başkasının emeğinin kullanılıp değerlendirilmesi durumu vardır. Kazanç, işveren-hizmetli ilişkisi içinde çalıştırılanların emeği karşılığında sağlanan hasılatla, bunlara yapılan ödeme arasındaki farktan doğmaktadır. Buradaki durum, sermaye katkısıyla serbest meslek kazancından pay alanlarınkinden farklıdır.

Başkasının emeğinin kullanılıp değerlendirilmesi hem serbest meslek faaliyeti-ticari faaliyet ayrımını hem de ücret-serbest meslek faaliyeti ayrımını büyük ölçüde sağlayabilecek bir ölçüdür. Bunun için sermaye unsurunun hakim olup olmadığına bakmaya gerek yoktur. Kendisi bizzat serbest meslek erbabı olsun veya olmasın bir veya daha fazla serbest meslek erbabını işveren-hizmetli ilişkisi içinde çalıştıran ve kazancını büyük ölçüde bu şekilde sağlayanların kazancını ticari, çalışanların kazancını ise ücret saymak icap eder. İlmi veya mesleki bilgi yahut ihtisas unsurunun bulunmadığı hallerde organizasyon, tamamı veya çok büyük bir kısmı itibariyle emeğe de dayansa faaliyet ticari nitelikte sayılmalıdır.

2.4- Devamlı Olması

Bir faaliyetin serbest meslek faaliyeti kapsamında değerlendirilebilmesi için aranan son şart, faaliyetin devamlılık arz etmesidir. Serbest meslek faaliyetinden doğan kazancın serbest meslek kazancı sayılabilmesi için devamlılık unsurunu taşıması gerekir. Aksi takdirde elde edilen gelir arazi kazanç olarak vergilendirilir. Devamlılık kavramı ile ilgili olarak kanunda özel bir düzenleme bulunmamakla

³ 221 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği

⁴ 96 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği

birlikte; gerçekleştirilen Serbest Meslek Faaliyetinin Vergi Usul Kanunu'nun 155. maddesinde yer alan işe başlama belirtilerini içermesi halinde, devamlılık arz ettiğinin kabulü gerekmektedir. Faaliyetin devamlı olarak yapıldığına karine teşkil eden işe başlama belirtileri ise aşağıdaki gibidir:

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.

3- SERBEST MESLEK ERBABININ KAPSAMI ve VERGİSEL ÖDEVLERİ

Gelir Vergisi Kanunu'nun 66. maddesi hükmüne göre; serbest meslek faaliyetini mutad meslek halinde ifa edenler, serbest meslek erbabı olarak kabul edilecektir. Bu tanıma göre kendi nam ve hesabına, mutad meslek halinde faaliyette bulunan doktor, avukat, mimar, mühendis, müşavir, serbest muhasebeci, SMMM, YMM, ressam, yazar, bestekar, noter, kimyager, artist, sağlık memuru vb. kişiler serbest meslek erbabıdır. Aynı maddede serbest meslek faaliyetinin yanında meslekten başka bir iş veya görev ile devamlı olarak uğraşılmasının da bu vasfı değiştirmeyeceği hüküm altına alınmıştır. Bu hüküm, serbest meslek erbabının, serbest meslek faaliyetinin yanında Gelir Vergisi Kanunu'nun 2. maddesinde yer alan diğer altı gelir unsuruna da sahip olabileceğini, bu durumun ise serbest meslek erbabı olma niteliğini değiştirmeyeceğini ifade etmektedir.

Serbest meslek faaliyeti ile iştigal eden bir kimsenin serbest meslek erbabı sayılabilmesi için, faaliyetini mutad meslek halinde yani devamlı olarak yapması gerekmektedir. Serbest meslek faaliyetinin mutad meslek halinde yapıp yapılmadığının tespiti Vergi Usul Kanunu'nun 155. maddesinde hüküm altına alınan işe başlama belirtileri çerçevesinde saptanacaktır. Diğer taraftan kanun koyucu, bazı faaliyet türleri ile uğraşan mükelleflerin söz konusu tanımlama çerçevesinde serbest meslek erbabı olup olmayacağı yönünde oluşabilecek tereddütleri gidermek maksadıyla, Gelir Vergisi Kanunu'nun 66. maddesinin ikinci fıkrasında sayılan kişilerin, kanunda belirtilen işleri dolayısıyla serbest meslek erbabı sayılacağını hüküm altına almıştır. Bu kişiler;

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 kollektif 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 bulunanlar (şartlardan en az ikisini taşımayanlar ile köylerde veya son nüfus sayımına göre belediye içi nüfusu 5.000'i aşmayan yerlerde faaliyette bulunanların bu faaliyetlerine ilişkin kazançları gelir vergisinden muaftır.)

Diğer taraftan serbest meslek erbabının tanımlandığı Gelir Vergisi Kanunu'nun 66. maddesine ek olarak aynı kanunun "Kazançlarda İstisnalar" başlıklı dördüncü bölümünün "Serbest Meslek Kazançlarında" başlıklı 18. Maddesinde;maddede yer alan eser ve ihtira beratlarının sahipleri ve kanuni mirasçıları tarafından satılması,devir ve temlik edilmesi,kiralanması neticesinde elde edilen kazançların istisna olduğu hüküm altına alınmıştır.Söz konusu kanun başlığı göz önüne alındığında bu kişilerinde serbest meslek erbabı olduğu sonucuna ulaşılmaktadır.Yine aynı kanunun 65. maddesinde tahkim işleri dolayısıyla hakemlerin aldıkları ücretlerin serbest meslek kazancı olduğu belirtilerek,bu kişilerin bu işleri dolayısıyla serbest meslek erbabı olduğu sonucuna ulaşılmaktadır.

Serbest meslek erbabı bu faaliyetini yapması karşılığında vergi kanunları ile bir takım ödevlerle yükümlü kılınmıştır.Yüklenen bu ödevler yapılan faaliyetin istenilen sonuçları tam ve doğru olarak doğurması adına önemlidir.Bu ödevler üzerinde detaylı olarak durulmayacak olup; tadadi olarak sayılmakla yetinilecektir:

- Beyanname verme ödevi (GVK md. 85)
- Vergi levhası asma ödevi (VUK md.5)
- İşe başlamanın bildirilmesi (VUK md.155)
- Adres değişikliklerinin bildirilmesi (VUK md.157)
- İş değişikliklerinin bildirilmesi (VUK md.158)
- İşletmede değişikliğin bildirilmesi (VUK md.159)
- İş bırakmayı bildirme (VUK md.160)
- Serbest Meslek Kazanç Defteri Tutma (VUK md. 172)⁵
- Amortisman kayıtlarını gösterme mecburiyeti (VUK md. 211)
- Kayıt nizam hükümlerine uyma (VUK md. 215-md. 219)
- Defter Tasdik Ödevi (VUK md. 220)
- Serbest meslek makbuzu düzenleme (VUK md. 236)
- Muhafaza ve ibraz ödevi (VUK md.253-md.257)
- Ödeme kaydedici cihaz kullanma mecburiyeti (3100 Sayılı Kanun)

4- SERBEST MESLEK KAZANCININ TESPİTİ

4.1- Tahsilat Kavramı ve Tahsil Sayılan Haller

Gelir Vergisi Kanunu'nun "Serbest Meslek Kazancının Tespiti" başlıklı 67. maddesinin birinci fıkrasında, Serbest meslek kazancının 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 olduğu hüküm altına alınmıştır. Söz konusu kanun hükmünden de anlaşılacağı üzere serbest meslek kazancının tespitinde tahsil edilen değerler dikkate alınmıştır. Başka bir anlatımla,serbest meslek kazancında hasılatın elde edilmesi

⁵ Vergi Usul Kanunu'nun 210. Maddesi hükmüne göre doktorlar aynı maddede yer alan hususları protokol defterinde göstermek kaydıyla ayrıca serbest meslek kazanç defteri tutmayabilirler.Yine aynı kanunun 212. maddesinde, Noterlerin ve noterlik görevini ifa ile mükellef olanların ve borsa acentalarının resmi defterlerinin serbest meslek kazanç defteri yerine geçeceği hüküm altına alınmıştır.Gelir Vergisi Kanunu'nun 65. Maddesinin son fıkrasında sayılan şirketlerinde bilanço esasına göre tuttuğu defterler serbest meslek kazanç defteri yerine geçmektedir.

“tahsil esasına” bağlanmıştır. Tahsil esastan anlaşılması gereken; serbest meslek faaliyeti karşılığında elde edilecek menfaatin tahsil edilmiş olmasının elde etme için yeterli olacağı, hizmetin tamamlanıp tamamlanmadığının bir öneminin bulunmadığıdır. Tahsilat yapılmışsa serbest meslek kazancı doğmuş sayılacaktır. Bu kapsamda tahsilatın cari yıla, geçmiş yıllara veya gelecek yıllara ait olup olmadığına bakılmaksızın yapıldığı yılın geliri sayılıp vergilendirilmesi gerekmektedir.

Serbest meslek kazançlarında tahsil esasını daha iyi anlayabilmemiz için, tahsil çeşitlerinin neler olduğunu ve kanunda yer alan tahsil sayılan hallerin neleri kapsadığının bilinmesi gerekmektedir. Kanunun 67. maddesinin birinci fıkrasında yer alan tahsil kelimesi dikkate alındığında tahsil çeşitleri aşağıdaki gibidir:

- Nakden Tahsilat: Hasılatın Türk Lirası veya yabancı para olarak tahsil edildiğini gösterir.
- Aynen Tahsilat: Paradan başka iktisabı olanaklı her türlü maddi servet unsurlarını içine alan deyimdir. Ayın olarak tahsil edilen serbest meslek kazancının Vergi Usul Kanunu’nun 367. maddesi uyarınca takdir komisyonu tarafından saptanacak emsal bedeliyle hasılat yazılması gerekmektedir.
- Yarar Sağlanması Şeklinde Hasılat: Yapılan hizmet karşılığında, para ile temsil edilebilen bir yarar sağlanması halinde, sağlanan yararın niteliğine göre ya emsal kira bedeli veya emsal bedeli ile değerlendirme yapmak gerekir. Emsal bedel tespitinin ise Takdir Komisyonlarınca yapılacağı tabidir.
- Geçmiş ve Gelecek Yıllara Ait Tahsilat: Serbest meslek kazancının elde edilmesinde tahsil esası kabul edildiğinden ister geçmiş, ister gelecek yıllara ait bulunsun tahsilat hangi yılda yapılmışsa o dönemin hasılatı sayılacaktır.

Tahsil sayılan haller ise Gelir Vergisi Kanunu’nun 67. maddesinin yedinci fıkrasında iki bent halinde sayılmış olup, buna göre serbest meslek erbabı için; İttıla hasil etmesi kaydıyla (Haberdar olunması koşuluyla) namına, kamu müesseselerine, icra dairesine, bankaya, notere veya postaya para yatırılması ile serbest meslek kazancı olarak doğan alacağın başka bir şahsa temlik veya müşterisine olan borcu ile takası da tahsil hükmündedir. Serbest meslek erbabı açısından bono ile ödemede tahsil hükmündedir. Bononun ilgiliye verildiği tarihte serbest meslek erbabı yönünden elde etmenin tekemmül ettiği ödemeyi yapan bakımından da stopaj mükellefiyetinin doğduğu kabul edilecektir.

Diğer taraftan serbest meslek kazancında hasılat, bir hesap dönemi içinde serbest meslek faaliyeti karşılığı olarak tahsil edilen para ve ayınlar ve diğer suretlerle sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatler olarak tanımlanmakla birlikte; uygulamada yaşanabilecek tereddütleri gidermek amacıyla bir takım kazançlar da hasılat olarak kabul edilmiştir. Söz konusu kazançlara ilişkin hükümler aşağıdaki gibidir:

- Müşteri veya müvekkilinden serbest meslek faaliyeti ile ilgili olmak üzere, para ve ayın şeklinde alınan gider karşılıkları kazanca ilave edilir.(GVK md. 67/2)
- Amortisman tabi iktisadi kıymetlerin elden çıkarılması halinde Vergi Usul Kanunu’nun 328. maddesine göre hesaplanan müspet fark kazanca eklenir. (GVK md. 67/3)

Buna karşın serbest meslek erbabının “vergi, resim, harç, keşif, şahitlik, bilirkişilik ve ekspertiz hususlara harcanmak üzere müşteri veya müvekkilden alınan ve tamamen bu hususlara harcanan para ve ayınlar kazanç sayılmaz.” (GVK md. 67/4)

Serbest meslek kazancını hiç tahsil edememe veya emsaline göre düşük bedelle tahsil durumlarında ise, KDV Kanunu’nun 27. maddesi hükmü uyarınca emsal bedeli, matrah olarak esas alınacak ve üzerinden serbest meslek erbabı tarafından KDV hesaplanacaktır.

4.2- Tahsil Esasının Uygulanması Sonucu Ortaya Çıkan Sorunlar

Serbest meslek kazançlarında elde etme tam anlamıyla tahsil esasına bağlanmıştır. Bununla birlikte tahsil esasının uygulanması sonucunda uygulamada bir takım sorunları da beraberinde getirmiştir. Bu sorunlar ve tarafımızca önerilen çözümler aşağıdaki gibidir:

*Mutad şekilde serbest meslek faaliyetinde bulunan bir kimsenin bir yerde ücretli olarak çalışmak üzere veya sair suretle işini terk ettiği hallerde hak kazandığı halde henüz tahsil edilmemiş olan alacakların veya işi bırakma tarihinden önce ihtilaf konusu olmasına rağmen peşin olarak tahsil edilmiş fakat işi bırakma tarihinden sonra davanın aleyhe sonuçlanması dolayısıyla iadesi gereken ödemelerin durumunun ne olacağı tartışma konusu olmaktadır. Örneğin bir avukatın 01.12.2013 tarihinde Vergi Usul Kanunu'nun 161. maddesi uyarınca iş yerini kapatarak bir şirkette ücretli olarak çalışmaya başladığını düşünelim. Aynı avukatın serbest meslek erbabı olarak çalıştığı dönemde almış olduğu ve işi bıraktığı tarihte henüz karara bağlanmamış bir dava dolayısıyla mahiyet ve tutar itibarıyla kesinleşmiş fakat tahsil edilmemiş bir alacağı bulunmaktadır. Söz konusu davanın işi bırakma tarihinden sonra sonuçlanması durumunda tahsil edilen alacak vergisel açıdan nasıl değerlendirilecektir? Vergi Usul Kanunu'nun 161. maddesinde işin bırakılması, vergiye tabi olmayı gerektiren muamelelerin tamamen durdurulması ve sona ermesi olarak tanımlanmıştır. Söz konusu kanun hükmünden yola çıkıldığında; mükellefin vergiye tabi olmayı gerektiren muameleleri tamamen sona erdirmeden işini bırakmış sayılmayacağı, o tarihe kadar serbest meslek erbabı olarak vergiye muhatap tutulması gerektiği sonucu ortaya çıkmaktadır. Buna göre; faaliyetin durdurulduğu 01.12.2013 tarihinden sonra tahsil edilen alacak varken faaliyetin sona erdiğinin kabulü doğru olmayacaktır. Bu nedenle serbest meslek faaliyetinin bırakılmasından sonra tahsil edilen alacakların Gelir Vergisi Kanunu'nun 82. maddesinin 5 no.lu bendi kapsamında arzi serbest meslek kazancı kabul edilmesi kanaatimize göre doğru değildir. Şöyle ki; diğer kazanç ve iratlarda zarar olmaz. Bu gruba giren gelir unsurları sadece müspet yönüyle nazara alınır. Ancak işi bırakan bir serbest meslek erbabının işi bırakma tarihinden sonra önceki dönemlere ilişkin tahsil edilen alacağı nasıl vergilendirebiliyorsa; işi bırakma tarihinden önce peşin olarak tahsil edilmiş fakat işi bırakma tarihinden sonra davanın aleyhe sonuçlanması dolayısıyla iadesi gereken ödemelerini de diğer kazanç ve iratlarda zarar olmaz diyerek yok saymak mümkün olmayacaktır. Nitekim Danıştay 4. Dairesi'nin bir kararında⁶; "davanın kaybedilmesi halinde müşteriye iadesi meşrut olan paranın alındığı sene gelirleri meyanında yer alması, bunun iadesi gerekli bulunduğu yılda masraf olarak yazılması icap eder" şeklinde karar vermiştir. Kanaatimizce serbest meslek erbaplarının işi bırakma tarihinden önceki dönemlere ilişkin alacakları veya ödeyecekleri meblağları işi bırakma tarihinden sonra tahsil etmeleri durumunda, bu kazançlar veya ödemeler için bağlı bulunduğu vergi dairesinde mükellefiyetini tekrar açtırarak beyanname vermesi gerekmektedir. Buna göre peşin tahsil edilen ancak mahkeme sonucuna göre iade edilecek alacağın iade edilen yılda matrahtan indirileceği tabidir. Mükellefin başka hasılatı yoksa söz konusu tutar zarar olarak beyan edilecektir. İş bırakma tarihinden tekrar işe başlama tarihine kadar olan süreçte yapılmayan vergisel ödevler (beyanname verme, defter tutma) için ne yapılacağı ise net değildir. Söz konusu hususun göz önüne alınarak serbest meslek erbaplarını zor durumda bırakmayacak yasal bir düzenlemenin yapılması gerekmektedir.

⁶ Danıştay Dördüncü Daire, 06.03.1957 tarih, E.1955/3672, K.1957/612

*Serbest meslek erbabının memleketi terk etmesi durumunda, memleketi terk tarihine kadar tahsil edilememiş alacaklar ile terk tarihinden önce peşin olarak tahsil edilmiş olan alacaklarında durumu tartışmaya açıktır. Kanaatimize göre, memleketi terk tarihine kadar tahsil edilmemiş hasılatların terk tarihi itibarıyla vergilendirilmesi doğru olmayacaktır. Bu alacakların ileriki yıllarda tahsil edilmesi durumunda tahsil edildiği yılda vergilendirilmesi gerekmektedir. Ancak mükellef Türkiye'yi terk etmiş olduğundan, memleketi terk tarihinden sonra elde ettiği gelirin serbest meslek kazancı olarak fakat dar mükellefiyet esasında vergilendirilmesi gerekmektedir. Memleketi terk tarihinden önce peşin olarak tahsil edilmiş fakat terk tarihinden sonra iade edilen alacaklarında iade edilen yılda indirim konusu yapılacağı tabiidir.

*Serbest meslek erbabının ölümü halinde peşin tahsil edilmiş ve henüz tam olarak hak kazanılmamış hasılat yönünden işin bırakılmasında olduğu şekilde işlem yapılmalıdır. Yani varsa iade edilen meblağ ölüm tarihi itibarıyla tespit edilecek matrahtan düşülür. Hak kazanıldığı halde henüz tahsil edilmemiş hasılat yönünden ne yolda işlem yapılacağı hususunda ise kanunda açıklık yoktur. Ancak ölüm anında mahiyet ve tutar itibarıyla kesinlik kazanmış hasılatın gelir vergisi beyannamesinin verileceği dört aylık süre içinde gerekirse icra ve mahkeme yolu takip edilerek matraha dahil edilmesi gerekir. Dört aylık süre içinde mahiyet ve tutar itibarıyla de kesinlik kazanmamış hasılatla kanuni takibata rağmen tahsil edilemeyen alacakların ise tahsil edildikleri yılda varislerin geliri olarak vergilendirilmesi dışında çözüm yoktur.

*Serbest meslek hizmetinin verilmesi karşılığında elde edilen kazanç Gelir Vergisi Kanunu'na tabi olmaktan başka, bu hizmet karşılığında alınan bedeller de Katma Değer Vergisi Kanunu'na tabidir. Gelir Vergisi Kanunu kazancın vergilendirilmesini tahsil esasına bağlanmıştır. Buna karşılık Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 10. maddesinin (a) bendinde hizmetin yapılmış olması verginin doğması için yeterlidir. İki kanunun vergiyi doğuran olayı, aynı hizmette aynı kişi için farklı esaslara bağlaması, uygulamada zaman zaman duraksamalara ve ihtilaflara yol açmaktadır. Şöyle ki; serbest meslek erbabının ücretini tahsil edememesine rağmen, Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 10. maddesinin (a) bendi kapsamında verdiği hizmet için KDV ödeme zorunluluğu doğmaktadır. Nitekim Katma Değer Vergisinde hizmetin yapıldığı vergilendirme döneminde yasal belgenin düzenlenmesi ve yasal deftere kaydedilerek beyan edilmesi gerekmektedir. Diğer taraftan serbest meslek erbabının belgesi, serbest meslek makbuzudur. Bu belge, tahakkuk ilkesinin bir eseri olan faturada farklı bir niteliğe sahiptir ve adı gibi sadece bir makbuzdur. Makbuz ise bedel tahsil edildiğinde düzenlenir. Bir başka anlatımla serbest meslek erbabı, bu makbuzu, Gelir Vergisi açısından vergiyi doğuran olay gerçekleştiğinde, tahsil esasında geliri elde ettiğinde düzenlemek durumundadır.⁷ Dolayısıyla serbest meslek erbabı, hizmetini ifa etmiş olmasına rağmen, gelirini (hizmetinin bedelini) elde etmedi ise makbuz düzenlemek zorunluluğu yoktur.

Buna karşın 2006 yılında Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu'nda oybirliği ile verilen bir kararla⁸ aksi görüş benimsenmiştir. Kurul özetle; "KDV Kanunu'nda hizmetin ifası vergiyi doğuran olay olarak belirlenmiş olup, serbest meslekle ilgili özel bir düzenleme yer almamıştır. Gelir Vergisi Kanunu'nda

⁷ DOĞRUSÖZ Bumin, (28.02.2008). "SerbestMeslekte KDV Sorunu", <http://www.denetimnet.net>

⁸ Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, E: 2006/19 K: 2006/92 T: 14.4.2006

serbest meslek gelirinin tahsil esasına bağlanması, bu hukuki durumu değiştirmez. KDV açısından vergiyi doğuran olay, hizmetin yapılması ile oluşur. Bu nedenle mahkemece, serbest muhasebecilik faaliyetinde hizmetin yapıldığı tarihin araştırılması ve vergiyi doğuran olayın hizmetin yapıldığı tarihte -bedel tahsil edilmese de- meydana geldiği nazara alınmalıdır” demiştir. Diğer taraftan Vergi İdaresi örneğin muhasebecilik ve mali müşavirlik hizmetinin kısım kısım hizmet ifası kapsamında değerlendirilmesi gerektiğini, bu açıdan bakıldığında Katma Değer Vergisi yönünden hizmet bedelinin tahsil edilip edilmemesinin önemli olmadığını, bu nedenle hizmet bedelinin tahsil edilip edilmediğine bakılmaksızın vergilendirme dönemleri itibarıyla beyan edilmesi gerektiği görüşündedir.⁹

Gelir Vergisi Kanunu’nda serbest meslek kazancına yönelik tahsil esasının serbest meslek kazancı açısından geçerli olmakla birlikte her ne kadar serbest meslek makbuzunun ruhuna uygun olmasa da Katma Değer Vergisi Kanunu’nun biçime ağırlık veren yapısı ve kanuni düzenlemeleri gereği hizmetin yapıldığı tarihte serbest meslek makbuzunun düzenlenmesi gerekmektedir. Bu açıdan bakıldığında serbest meslek kazancının tahsil yerine dolaylı olarak tahakkuk esasını benimsemiş olması gibi bir sonuç ortaya çıkmaktadır. Söz konusu ihtilafın çözülmesi için kanuni bir düzenlemeye gerek vardır. Kanuni düzenleme yapılana kadar cezalı tarhiyatlara muhatap olmak istemeyen serbest meslek erbabının hizmetin verildiği vergilendirme döneminde serbest meslek makbuzunu düzenlemesi gerekmektedir.

4.3- Serbest Meslek Kazancının Tespitinde İndirilebilecek Giderler

Gelir Vergisi Kanunu’nun “Serbest Meslek Kazancının Tespiti” başlıklı 67. maddesinin birinci fıkrasında tahsil edilen değerlerden bu faaliyet dolayısıyla yapılan giderlerin indirilebileceği hüküm altına alınmıştır. Kanun hükmünde hasıllardan indirilebileceği belirtilen giderler, aynı kanunun 68. maddesinde on bent halinde sayılmıştır. Söz konusu giderler aşağıdaki gibidir:

4.3.1- Mesleki Kazancın Elde Edilmesi ve İdamesi ile İlgili Genel Giderler

Gelir Vergisi Kanunu’nun 68. maddesinin birinci fıkrasının birinci bendi hükmüne göre, mesleki kazancın elde edilmesi ve idamesi ile ilgili genel giderler serbest meslek kazancının tespitinde indirim konusu yapılabilecektir. Söz konusu madde hükmü lafzî itibarıyla geniş ve yoruma açıktır. Bu açıdan bakıldığında mesleki kazancın elde edilmesi ve idamesi ile ilgili tüm giderlerin indirim konusu yapılacağını söylemek doğru bir söylem olmayacaktır. Nitekim bir giderin bu madde hükmü kapsamında indirim konusu yapılabilmesi için mesleki kazancın elde edilmesi ve idamesi ile ilgili olmasının yanında, söz konusu giderin indirimini engelleyen başka bir kanuni düzenlemenin bulunmaması gerekmektedir. Örneğin 6802 Sayılı Gider Vergileri Kanunu’nun 39. madde hükmüne göre Özel İletişim Vergisi Gelir ve Kurumlar Vergisi matrahının tespitinde gider olarak dikkate alınamayacaktır. Belirtilen kanuni düzenlemeden dolayı, mükellefin yapacağı bu gider hasıllardan indirilemeyecektir.

Yine bir giderin mesleki kazancın elde edilmesi ve idamesi ile ilgili olmasının yanında, teamüllere uygun miktarda ve nitelikte olması ve Vergi Usul Kanunu’nda belirtilen yasal belgelerle (Giderin türüne uygun olması gerekmektedir.) tevsik edilmesi gerekmektedir. Yapılan gider iktisadi kıymete aitse, söz konusu giderin iktisadi kıymetin maliyet bedeline dahil edilmeyecek türden olması gerekmektedir.

⁹ KIZILOĞLU Şükrü, “KDV Kanunu ve Uygulaması” Yaklaşım Yayınları, Ankara, 1998, Cilt:2, s. 688

Mesleki kazancın elde edilmesi ve idamesi ile ilgili olmak üzere indirim konusu yapılabilecek giderlere; aydınlatma, ısıtma, su, telefon, kırtasiye giderleri, işle ilgili şehir içi ulaşım, posta, telgraf giderleri, işle ilgili bina demirbaş, taşıt alımı dolayısıyla alınan borçlara ödenen faizler, bina ya da demirbaş eşyaların bakım onarım giderleri, hizmetli ya da işçilere ödenen ücretler, ihbar ve kıdem tazminatları, reklam giderleri, mesleki gelişim için açılan kurslara yapılan ödemeler, yapılan faaliyetin hacmi ile orantılı temsil ağırlama giderleri örnek olarak verilebilecektir.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 68. maddesinin birinci fıkrasının birinci bendi kapsamında indirim konusu yapılabilecek genel giderlerle ilgili somut ifadelerle aynı bendin parantez içi hükmünde yer verilerek uygulamada yaşanabilecek tereddütler ortadan kaldırılmak istenmiştir. Belirtilen parantez içi hükme göre; işyerinin gerçek veya tüzel herhangi bir kişiden kiralanması ve tamamının da işte kullanılması durumunda, ödenen kira bedellerinin tamamı ait olduğu dönemlerle ilişki kurulmaksızın, ödendiği dönemde gider kaydedilecektir. Kiralanan işyerinin serbest meslek erbabı tarafından aynı zamanda konut olarak kullanılması durumunda ise, ödenen kira bedelinin tamamı ile ısıtma ve aydınlatma gibi kullanıma bağlı giderlerin yarısı indirim konusu yapılabileceklerdir. Kullanılan işyerinin serbest meslek erbabının mülkiyetinde bulunması ve tamamının işyeri olarak kullanılması halinde, bu işyerine ait amortisman giderinin tamamı; hem konut hem de işyeri olarak kullanılması halinde ise amortisman giderinin yarısı indirim konusu yapılabilecektir. Amortisman oranının uygulanacağı tutar biliniyorsa gayrimenkulün maliyet bedelidir. Maliyet bedeli bilinmiyorsa Vergi Usul Kanunu'nun 268. maddesi uyarınca saptanmış olan vergi değeridir. Vergi değeri ise binanın Emlak Vergisi Kanunu'nun 29. maddesi hükmüne göre tespit edilen değeridir.

Serbest meslek faaliyeti bir ortaklık halinde ve ortaklardan birine ait binada yürütülüyorsa, binanın sahibi olan ortağa ödenen kira bedelinin tamamı indirilebilecek gider kapsamındadır. Eğer kira ödenmiyor ise, işyerinin emsal kira bedelinin tespit edilmesi ve bu miktarın gayrimenkulün sahibi ortak yönünden gayrimenkul sermaye iradı sayılması gerekmektedir. Ancak, serbest meslek faaliyeti yönünden ödeme gerçekleşmediğinden söz konusu emsal bedel indirilebilecek gider kapsamında olmayacaktır.

4.3.2- Hizmetli ve İşçilerin Giderleri

Gelir Vergisi Kanunu'nun 68. maddesinin birinci fıkrasının ikinci bendi hükmüne göre, hizmetli ve işçilerin iş yerinde veya iş yerinin müstemilatındaki iâşe ve ibate (Yiyecek ve Barınma) giderleri, tedavi ve ilaç giderleri, sigorta primleri ve emekli aidatı ile 27. maddede yazılı giyim giderleri serbest meslek kazancında hasıllattan indirilebilecektir.

Kanun hükmünde bahsedilen tedavi ve ilaç giderlerinin sadece hizmet erbabı ile ilgili olduğu, aile fertlerini kapsamadığı, dolayısıyla aile fertlerine ait ödemelerin ücret unsuru sayılarak vergilendirileceği açıktır. Öte yandan tedavi ve ilaç giderlerinin serbest meslek kazancının tespitinde indirim konusu yapılabilmesi için tedavi ve ilaç faturalarının işletme adına kesilmesi gereklidir.

Hizmetli ve işçilere Gelir Vergisi Kanunu'nun 27. maddesi kapsamında yapılacak giyim giderlerinin indirim konusu yapılabilmesi için bunların demirbaş olarak verilmesi ve hizmet erbabının işten ayrılması halinde geri alınması gerekmektedir. Bu şartlarla verilen giyim eşyasının ise hizmet erbabına özel yaşantısı bakımından bir yarar sağladığının kabulü ve dolayısıyla onun yönünden gelir sayılması oldukça güçtür. Ancak hizmet erbabına özel hayatında kullanmak üzere verilen giyim eşyası ayın şeklindeki ücrettir.

Yine serbest meslek erbabı tarafından çalıştırılan hizmetli ve işçilerin ödenen sigorta primleri ve emeklilik aidatları Gelir Vergisi Kanunu'nun 68. maddesinin birinci fıkrasının ikinci bendi hükmüne göre serbest meslek kazancının tespitinde indirim konusu yapılabilmektedir. Söz konusu ödemelerin indirim konusu yapılabilmesi için sigorta primi ve emeklilik aidatlarının; geri alınmamak üzere Türkiye'de yerleşik tüzel kişiliğe haiz sigorta şirketleri veya emekli ve yardım sandıklarına işveren payı adı altında ödenmesi gerekir. Ayrıca emekli aidatı ve sigorta primi işveren hissesinin masraf kaydı tek bir sosyal güvenlik müessese veya kuruluşuna yapılan ödeme ile sınırlıdır. Bu açıklamalardan anlaşılacağı üzere sigorta primi dışında hizmet erbabının yardım veya emekli sandığına ayrıca ödemede bulunan işverenlerin bunun masraflarına yazmaması veya masraf yazacaksa hizmet erbabının ücretinin bir unsuru olarak vergilendirilmeleri zorunludur. Özel sigortalar için yapılan ödemeler bu bent kapsamında değildir. Bununla birlikte, işveren tarafından özel sigorta için çalışan adına yapılan ödemeler çalışanlara ödenen ücretin brüt tutarına dahil edileceğinden ücret gideri olarak Gelir Vergisi Kanunu'nun 68. maddesinin birinci fıkrasının birinci bendi kapsamında gider olarak dikkate alınabilecektir.

4.3.3- Mesleki Faaliyetle İlgili Seyahat ve İkamet Giderleri

Gelir Vergisi Kanunu'nun 68. maddesinin birinci fıkrasının üçüncü bendi hükmüne göre, seyahat maksadının gerektirdiği süre ile sınırlı olmak şartıyla mesleki faaliyetle ilgili seyahat ve ikamet giderleri mesleki kazancın tespitinde hasıllardan indirilebilecektir. Mesleki faaliyetle ilgili seyahat ve ikamet giderlerinin gider yazılabilmesi için; seyahatin işle ilgili olması, bir başka deyişle, seyahatin mesleki faaliyetle ilgili olduğuna dair açık bir illiyet bağının bulunması gerekmektedir. Ayrıca söz konusu giderin seyahatin amacının gerektirdiği süreyle sınırlı olması gerekmektedir. Seyahat harcamaları, yolculuklar nedeniyle taşıma araçlarına (uçak, tren, otobüs vb.) ödenen ücretlerden; konaklama nedeniyle (otel, motel vb) yapılan ödemelerden ve seyahat süresince şehir içi ulaşım araçlarına ödenen ücretlerden oluşur. Yurtiçi ve yurtdışına yapılan seyahat harcamalarının Vergi Usul Kanunu'nun ilgili maddelerince düzenlenen vesikalar ile tevsik edilmesi gerekmektedir.

4.3.4- Mesleki Faaliyette Kullanılan Tesisat, Demirbaş Eşya ve Taşıtlar İçin Vergi Usul Kanunu'na Göre Ayrılan Amortismanlar

Gelir Vergisi Kanunu'nun 68. maddesinin birinci fıkrasının dördüncü bendi hükmüne göre, mesleki faaliyette kullanılan tesisat, demirbaş eşya ve envantere dahil taşıtlar için Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre ayrılan amortismanlar serbest meslek kazancının tespitinde gider olarak yazılabilecektir. Söz konusu tesisat ve demirbaşın gider yazılabilmesi için işletmede bir yıldan fazla kullanılması ve aşınmaya, yıpranmaya maruz bulunan kıymetlerden olması gerekmektedir. Vergi Usul Kanunu'nun 328. maddesine göre amortisman ayrılan demirbaş ve tesisatların satılması durumunda alınan bedel ile bunların envanter defterindeki kayıtlı değerleri arasındaki fark kar ve zarar hesabına alınacaktır. Bu kapsamda amortisman tâbi iktisadi kıymetlerin serbest meslek erbabı tarafından elden çıkarılması halinde aynı Kanunun 328'inci maddesine göre hesaplanacak zararlarda gider olarak yazılabilecektir.

Diğer taraftan, tesisat ve demirbaşın mesleki faaliyette kullanılması veya kullanılabilecek nitelikte olması şarttır. İkametgahının bir kısmını işyeri olarak kullanan serbest meslek erbabı, işle ilgili olup aynı zamanda ikametgah esnasında da kullanılabilecek tesisat ve demirbaşın (Örneğin bu şekilde kullanı-

lan buzdolabı) yarısını gider yazabilir. İkametgahının bir kısmını işyeri olarak kullanan serbest meslek erbabı, mesleki faaliyeti ile ilgili olarak kullandığı ve tamamıyla meslekle ilgili tesisat ve demirbaşaya ait amortismanın tamamını gider yazabilir.

Normal tamir, bakım ve temizlik giderleri dışında, gayrimenkulü genişletmek veya değerini arttırmak amacıyla yapılan giderler, gayrimenkulün mülkiyetinin serbest meslek erbabına ait olması durumunda gayrimenkulün maliyetine eklenerek amortisman ayrılmak suretiyle hasıllattan indirilebilir. İşyeri kira ile tutulmuşsa bu tip giderlerin özel maliyet bedeli olarak aktifleştirilmesi gerekir. Normal tamir, bakım ve temizlik giderleri ise gayrimenkulün genişletilmesine veya değerinin artırılmasına yönelik harcamalar olmadığından, bu tip giderler doğrudan hasıllattan indirilebilecektir.

4.3.5- Kiralanan veya Envantere Dahil Olan ve İşte Kullanılan Taşıtların Giderleri

Gelir Vergisi Kanunu'nun 68. maddesinin birinci fıkrasının beşinci bendi hükmüne göre, Kiralanan veya envantere dahil olan ve işte kullanılan taşıtların giderleri serbest meslek kazancının tespitinde hasıllattan indirilebilecektir. Taşıtlar için yapılan harcamaların gider olarak dikkate alınabilmesi için taşıtların kesinlikle mesleki faaliyle ilgili durumlarda kullanılması ve serbest meslek erbabının envanterinde kayıtlı olması veya kiralanması gerekmektedir. Serbest meslek erbabının özel işlerinde kullandığı taşıtların giderlerinin bu taşıtlar envanterinde kayıtlı olsa bile gider olarak indirimi mümkün değildir.

Taşıtlar için yapılan ve taşıtların iktisadi değerlerini devamlı olarak arttıran harcamaların taşıtın maliyetine eklenmesi ve amortisman yoluyla gider yazılması gerekir. Normal bakım onarım gideri niteliğindeki masrafların ise doğrudan gider hesaplarına intikal ettirilmesi mümkündür. Örneğin: boya, döküme, lastiklerin yenilenmesi gibi tamir bakım masrafları, taşıtların iktisadi değerlerini devamlı arttıran giderler olmadığından doğrudan gider olarak dikkate alınabilir. Ancak motor değişimi ve yük araçlarına yapılan karoseri veya kasalar için yapılan harcamalar taşıtların iktisadi değerlerini devamlı arttıran giderler olduğundan bu giderlerin ilgili oldukları taşıtın maliyetine eklenerek amortisman yoluyla itfa edilmesi gerekmektedir.

Yine serbest meslek erbabının envanterine dahil ettiği binek otomobillerinin alımı nedeniyle yükledikleri KDV'yi Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 30/b maddesine göre indirim konusu yapmaları mümkün değildir. İndirilemeyen KDV, binek otomobilin maliyetine dahil edilmek suretiyle amortisman yoluyla itfa edilebilecektir.

4.3.6- Alınan Mesleki Yayınlar İçin Ödenen Bedeller

Gelir Vergisi Kanunu'nun 68. maddesinin birinci fıkrasının altıncı bendi hükmüne göre, alınan mesleki yayınlar için ödenen bedeller serbest meslek kazancının tespitinde hasıllattan indirilebilecektir. 5035 sayılı Kanun'la yapılan düzenleme öncesinde sadece mesleki kitap ve dergi alımı ile sınırlı olan gider tanımı genişletilerek, mesleki faaliyetle ilgili tüm yayınların gider olarak dikkate alınabilmesi olanaklı hale gelmiştir.

Bununla birlikte serbest meslek erbabının mesleki yayın için ödediği bedelin tamamını gider olarak yazması doğru bir uygulama değildir. 11 seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği ile gazete, dergi ve periyodik yayınlar özel matrah kapsamına alınmıştır. Bu nedenle serbest meslek erbabı aldığı yayını gider yazarken yayının satış fiyatı içerisindeki Katma Değer Vergisi'ni ayırtmalıdır. Serbest meslek

erbabı yayın tutarını 101'e bölerek vergiyi hesaplamalı ve indirim konusu yapmalıdır. Örneğin: Avukatlık mesleği ile iştigal eden mükellef avukat (X) 101 TL'si karşılığı mesleki bir dergiye abone olmuştur. Alış belgesinde Katma Değer Vergisi gösterilmeyeceğinden mükellef indirebileceği Katma Değer Vergisi'ni iç yüzde oranı ile $(101 \times 1/101) = 1$ TL olarak hesaplayacak ve bu 1 TL'yi 1 No.lu Katma Değer Vergisi Beyannamesinde beyan ederek indirim konusu yapacak, geriye kalan 100 TL'yi ise Gelir Vergisi Beyannamesinde indirim konusu yapacaktır.

4.3.7- Mesleki Faaliyetin İfası İçin Ödenen Mal ve Hizmet Alım Bedelleri

Gelir Vergisi Kanunu'nun 68. maddesinin birinci fıkrasının yedinci bendi hükmüne göre, mesleki faaliyetin ifası için ödenen mal ve hizmet alım bedelleri gider olarak yazılabilecektir. Bu kapsamda örneğin serbest meslek faaliyeti için bir avukatın bir başka avukattan hizmet alması sonucu yapılan giderler hasıllattan indirilebilir. Yine bir mankenin mesleğini ifa etmesi için aldığı elbise için yapılan gider indirim konusu yapılabilecektir. Ancak serbest meslek erbabının mesleğin ifası için zorunlu olmayan estetik, diş implantı gibi giderleri bu kapsamda değerlendirilemeyecektir.

4.3.8- Emekli Sandıklarına Ödenen Giriş ve Emeklilik Aidatları İle Mesleki Teşekküllere Ödenen Aidatlar

Gelir Vergisi Kanunu'nun 68. maddesinin birinci fıkrasının sekizinci bendi hükmüne göre, serbest meslek erbabının emekli sandıklarına (emekli sandığından anlamamız gereken kanunla kurulmuş olan Sosyal Güvelik Kurumu'dur) ödediği giriş ve diğer aidatları ile mesleki teşekküllerine ödediği aidatlar serbest meslek kazancının tespitinde indirim konusu yapılabilecektir. Serbest meslek erbabı tarafından ödenmesi kanunla zorunlu hale getirilmiş olan aidatlar bu kapsamda değerlendirilecek olup; kanunla kurulmuş olsa dahi isteğe bağlı ödenen aidatlar bu kapsamda değerlendirilmeyecektir. Bu kapsamda değerlendirilen aidatlar için herhangi bir tutar sınırlaması bulunmamaktadır. Ödenmiş olması koşuluyla aidatların tamamı hasıllattan indirilebilir. Söz konusu aidatların tahakkuk etmiş ancak ödenmemiş olması durumunda gider yazılması mümkün değildir. Bu tip giderler ödendikleri dönemde gider olarak dikkate alınabilecektir. Mesleki teşekküllere ödenen gider kaydedilebilecek aidatlar, yasal zorunluluklar nedeniyle üye olunan meslek örgütlerine ödenen aidatlarla sınırlıdır.

4.3.9- Ödenen Meslek, İlan ve Reklam Vergileri ile İşyerleriyle İlgili Aynı Vergi, Resim ve Harçlar

Serbest meslek faaliyetine ilişkin yapılan bu tür giderler de indirim konusu yapılabilecektir. İlan ve Reklam Vergileri ilgili belediyeye ödenmiş olmak şartı ile gider olarak yazılabilecektir. Yine mesleki faaliyetin icra edildiği işyeriyle ilgili aynı vergi resim ve harçları serbest meslek kazancının tespitinde indirim konusu yapabileceklerdir. İş yerinin mülkiyeti serbest meslek erbabına aitse, emlak ve çevre temizlik vergilerinin tamamı indirilebilecek; iş yerinin bir kısmı ikamet olarak kullanılıyorsa yarısını indirebilecektir. Ancak damga vergisi iş yeri ile ilgili aynı vergi olmadığı için serbest meslek kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınamayacaktır.¹⁰

4.3.10- Kanun, İlam ve Mukavelenameye Göre Ödenen Tazminatlar

Gelir Vergisi Kanunu'nun 68. maddesinin birinci fıkrasının onuncu bendi hükmüne göre, mesleki

¹⁰ Bıyık Recep -Kıratlı Aydın "Giderler ve İndirimler" Yaklaşım Yayınları 2001, s: 529

faaliyetle ilgili olarak kanun, ilam ve mukavelenameye göre ödenen tazminatlar gider olarak dikkate alınabilecektir. Örneğin, kıdem tazminatları kanun emrine istinaden ödendiğinden işçinin kıdem tazminatına hak kazandığı dönemde gider olarak dikkate alınır.

Bununla birlikte, serbest meslek erbabının şahsi kusuru veya suç sayılan fiillerden kaynaklanan tazminatların gider yazılabilmesi mümkün değildir. Örneğin yayın yoluyla işlenen suçlar nedeniyle ödenen tazminatlar serbest meslek erbabının kusurundan dolayı ödendiği için gider olarak kabul edilmeyecektir.

Serbest meslek faaliyeti kapsamında ödenen zarar,ziyan ve tazminatın gider kaydı için gerekli şartlardan biri de ödemenin faaliyetin normal icapları ile ilgili olmasıdır.Bu şart yoksa ödemenin kanun hükmü mukavele veya ilama olarak da masraf yazılamaz. Örneğin bir kimsenin hileli iş çevirmesi dolayısıyla ödemek zorunda kaldığı tazminat başlangıçta mukaveleye de dayansa masraf olarak kabul edilmeyecektir.

4.4- Serbest Meslek Kazancının Tespitinde İndirilemeyecek Giderler

Gelir Vergisi Kanunu'nun 68. maddesinin son fıkrası hükmü uyarınca, serbest meslek kazancının tespitinde her türlü para cezaları ve vergi cezaları ile serbest meslek erbabının suçlarından doğan tazminatlar gider olarak indirilemeyecektir. Yine aynı kanunun 90. maddesi hükmü uyarınca, Gelir Vergisi ile diğer şahsi vergiler ve her ne şekilde olursa olsun vergi cezaları ve para cezaları, Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkındaki Kanun hükümlerine göre ödenen cezalar, gecikme zamları ve faizler, Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre ödenen gecikme faizleri, Gelir Vergisi'nin matrahından ve gelir unsurlarından indirilmeyecektir.

Yine serbest meslek faaliyetinin icrası sırasında kaybolan paralar veya serbest meslek erbabının yanında çalışanlar tarafından çalınan paralar, kaybolan veya çalınan demirbaşlar gider olarak yazılamaz.

4.5- Serbest Meslek Kazançlarında Beyanname Üzerinden Yapılacak İndirimler

Gelir vergisi matrahının tespitinde, serbest meslek erbabı gelir vergisi beyannamesinde bildirilecek gelirlerinden aşağıdaki indirimleri yapabilecektir:

- Beyan edilen gelirin %15'ini ve asgari ücretin yıllık tutarını aşmamak şartıyla serbest meslek erbabının şahsına, eşine ve küçük çocuklarına ait hayat sigortalarına ödenen primlerin %50'si ile ölüm, kaza, hastalık, sağlık, engellilik, analık, doğum ve tahsil gibi şahıs sigorta primleri beyannamede yer alacak gelirden indirim konusu yapılabilecektir. Beyan edilen gelirin %15'ini ve asgari ücretin yıllık tutarını aşmamaya ilişkin şartın tespitinde işverenler tarafından ücretliler adına bireysel emeklilik sistemine ödenen katkı payları ile 63'üncü maddenin birinci fıkrasının (3) numaralı bendi ve bu bent kapsamında indirim konusu yapılacak prim ödemelerinin toplam tutarı birlikte dikkate alınacaktır. Yine sigorta primlerinin indirilebilmesi için Sigortanın Türkiye'de kâin ve merkezi Türkiye'de bulunan bir emeklilik veya sigorta şirketi nezdinde akdedilmiş olması, prim tutarlarının gelirin elde edildiği yılda ödenmiş olması ve ücret geliri elde edenlerin ücretlerinin safi tutarının hesaplanması sırasında ayrıca indirilmemiş bulunması gerekmektedir. Eşlerin veya çocukların ayrı beyanname vermeleri halinde, bunlara ait prim kendi gelirlerinden indirilecektir.

- Beyan edilen gelirin % 10'unu aşmaması, Türkiye'de yapılması ve gelir veya kurumlar vergisi mükellefiyeti bulunan gerçek veya tüzel kişilerden alınacak belgelerle tevsik edilmesi şartıyla, mükellefin kendisi, eşi ve küçük çocuklarına ilişkin olarak yapılan eğitim ve sağlık harcamaları beyannamede yer alacak gelirden indirim konusu yapılabilecektir.
- Serbest meslek faaliyetinde bulunan engellilerin beyan edilen gelirlerine, 31'inci maddede yer alan esaslara göre hesaplanan yıllık indirim beyannamede yer alacak gelirden indirim konusu yapılabilecektir. Bu indirimden bakmakla yükümlü olduğu engelli kişi bulunan serbest meslek erbabı (tevkifat matrahı dahil) da yararlanabilecektir.

Örnek: Serbest meslek erbabı Bay (X)'in 2013 yılında 100.000 TL gayrisafi hasılatı, 40.000 TL de indirilecek gideri bulunmaktadır. Ödevli bakmakla yükümlü bulunduğu çocuğu için 1. Dereceden sakatlık indiriminden yararlanmaktadır. Bu verilere göre beyan edilecek serbest meslek kazancı şöyle olacaktır.

Toplam Hasılat	:100.000TL
İndirilecek Giderler.	: 40.000 TL
Serbest Meslek Kazancı (100.000-40.000=)	: 60.000 TL
Sakatlık İndirimi Tutarı (2013 yılı için yıllık (800x12=)	: 9.600 TL
Beyan Edilecek Serbest Meslek Kazancı	: 50.400 TL
Gelir Vergisi Matrahı	: 50.400 TL
Hesaplanan Gelir Vergisi	: 11.253 TL

- Serbest meslek erbabının Genel ve özel bütçeli kamu idareleri, il özel idareleri, belediyeler, köyler ile kamu yararına çalışan dernekler ve Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflara yıllık toplamı beyan edilecek gelirin % 5'ini (kalkınmada öncelikli yöreler için % 10'unu) aşmamak üzere, makbuz karşılığında yapacağı bağış ve yardımlar beyannamede yer alacak gelirden indirim konusu yapılabilecektir.
- Serbest meslek erbabının Genel ve özel bütçeli kamu idarelerine, il özel idarelerine, belediyelere ve köylere bağışlanan okul, sağlık tesisi ve yüz yatak (kalkınmada öncelikli yörelerde elli yatak) kapasitesinden az olmamak üzere öğrenci yurdu ile çocuk yuvası, yetiştirme yurdu, huzurevi, bakım ve rehabilitasyon merkezi ile mülki idare amirlerinin izni ve denetimine tabi olarak yaptırılacak ibadethaneler ve Diyanet İşleri Başkanlığı denetiminde yaygın din eğitimi verilen tesislerin inşası dolayısıyla yaptığı harcamalar veya bu tesislerin inşası için bu kuruluşlara yaptığı her türlü bağış ve yardımlar ile mevcut tesislerin faaliyetlerini devam ettirebilmeleri için yaptığı her türlü nakdî ve aynî bağış ve yardımların tamamı beyannamede yer alacak gelirden indirim konusu yapılabilecektir.
- Fakirlere yardım amacıyla gıda bankacılığı faaliyetinde bulunan dernek ve vakıflara Maliye Bakanlığınca belirlenen usul ve esaslar çerçevesinde bağışlanan gıda, temizlik, giyecek ve yakacak maddelerinin maliyet bedelinin tamamı,
- Genel ve özel bütçeli kamu idareleri, il özel idareleri, belediyeler, köyler, kamu yararına çalışan dernekler, Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflar ve bilimsel araştırma faaliyetinde bulunan kurum ve kuruluşlar tarafından yapılan ya da Kültür ve Turizm Bakanlığınca desteklenen veya desteklenmesi uygun görülen GVK'nın 89. maddesinin 7. bendinde sayılan çalışmalara ilişkin harcamalar ile bu amaçla yapılan her türlü bağış ve yardımların % 100'ü

- 3289 sayılı Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğünün Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun ile 17.6.1992 tarihli ve 3813 sayılı Türkiye Futbol Federasyonu Kuruluş ve Görevleri Hakkında Kanun kapsamında yapılan sponsorluk harcamalarının; amatör spor dalları için tamamı, profesyonel spor dalları için % 50'si,
- Mükelleflerin, işletmeleri bünyesinde gerçekleştirdikleri münhasıran yeni teknoloji ve bilgi arayışına yönelik araştırma ve geliştirme harcamaları tutarının % 100'ü oranında hesaplanacak" Ar-Ge indirimi" beyannamede yer alacak gelirden indirim konusu yapılabilecektir. Araştırma ve geliştirme faaliyetleri ile doğrudan ilişkili olmayan giderlerden ve tamamen araştırma ve geliştirme faaliyetlerinde kullanılmayan amortisman tabi iktisadi kıymetler için hesaplanan amortisman tutarlarından verilen paylar üzerinden Ar-Ge indirimi hesaplanmayacaktır.
- Bakanlar kurulunca yardım kararı alınan doğal afetler dolayısıyla Başbakanlık aracılığıyla makbuz mukabili yapılan aynı veya nakdi bağışların tamamı,
- İktisadi işletmeleri hariç, Türkiye Kızılay Derneğine ve Türkiye Yeşilay Cemiyetine makbuz karşılığı yapılan nakdi bağış ve yardımların tamamı.
- Türkiye'de yerleşmiş olmayan kişilerle, işyeri, kanuni ve iş merkezi yurt dışında bulunanlara Türkiye'de verilen ve münhasıran yurt dışında yararlanan mimarlık, mühendislik, tasarım, yazılım, tıbbi raporlama, muhasebe kaydı tutma, çağrı merkezi ve veri saklama hizmeti alanlarında faaliyette bulunan hizmet işletmeleri ile ilgili bakanlığın izni ve denetimine tabi olarak eğitim ve sağlık alanında faaliyet gösteren ve Türkiye'de yerleşmiş olmayan kişilere hizmet veren işletmelerin münhasıran bu faaliyetlerinden elde ettikleri kazancın %50'si. Bu indirimden yararlanılabilmesi için fatura veya benzeri belgenin yurt dışındaki müşteri adına düzenlenmesi şarttır.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 89. maddesi kapsamında gerçekleştirilirken, bu indirimlere ek olarak diğer Kanunlarda yer alan indirimlerden bazılarında aşağıda yer verilmiştir:

- 6358 sayılı EXPO 2016 Antalya Kanunu uyarınca ajansa yapılan her türlü nakdî ve aynı bağış ve yardımlar ile sponsorluk harcamalarının tamamı,
- Eskişehir 2013 Türk Dünyası Kültür Başkenti Hakkında Kanuna göre kurulan Ajansa yapılan her türlü nakdî ve aynı bağış ve yardımlar ile sponsorluk harcamalarının tamamı,
- Umumi hayata müessir afetler dolayısıyla alınacak tedbirlerle yapılacak yardımlara ilişkin 7269 sayılı Kanuna göre oluşturulan fona yapılan nakdi bağışların tümü ile milli yardım komiteleri veya mahalli yardım komitelerine makbuz karşılığı yapılan aynı/nakdi bağışlar,
- 2547 sayılı Yüksek Öğretim Kanununa göre üniversitelere ve Yüksek Teknoloji Enstitüsüne makbuz karşılığı yapılan aynı ve nakdi bağışlar ile vakıf üniversitelerine yapılan bağış ve yardımlar,
- 3294 sayılı Sosyal Yardımlaşma ve Dayanışmayı Teşvik Kanununa göre yapılan bağış ve yardımlar,
- 278 sayılı Türkiye Bilimsel ve Teknik Araştırma Kurumunun Kuruluşu Hakkındaki Kanuna göre yapılan nakdi bağışlar,
- 2828 sayılı Sosyal Hizmetler ve Çocuk Esirgeme Kurumu Kanununa göre yapılan aynı ve nakdi bağışlar,
- 2876 sayılı Atatürk Kültür, Dil ve Tarih Yüksek Kurumu Kanununa göre yapılan aynı ve nakdi bağışlar,

- 3388 sayılı Türk Silahlı Kuvvetleri Güçlendirme Vakfı Kanununa göre yapılan aynı/nakdi bağışlar,
- 4122 sayılı Milli Ağaçlandırma ve Erozyon Kontrolü Seferberlik Kanununa göre yapılan aynı/nakdi bağışlar,
- 222 sayılı İlköğretim ve Eğitim Kanununun 76 ncı maddesine göre ilköğretim kurumlarına yapılan nakdi bağışlar,

Bağış ve yardımın nakden yapılmaması halinde, bağışlanan veya yardımın konusunu teşkil eden mal veya hakkın varsa mukayyet değeri, yoksa Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre Takdir Komisyonca tespit edilecek değeri esas alınır.

4.6- Serbest Meslek Kazancının Tespitinde İstisnalar

4.6.1- Telif Kazançları İstisnası

193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun "Serbest Meslek Kazançlarında" başlıklı 18. maddesinde bir takım serbest meslek kazançları Gelir Vergisi'nden müstesna tutulmuştur. Belirtilen kanun hükmüne göre; "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 bant, 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 istisnadır. Bununla birlikte madde hükmünde adı geçen eser ve ihtira beratlarının ticari bir organizasyon dahilinde satılması, kiralaması veya bunların üzerindeki hakların devir ve temlik edilmesi durumunda istisna söz konusu olmayacaktır. Yine adı geçen eserlerin bir hizmet akdi çerçevesine, işverene yapılması durumunda istisna söz konusu olmayacaktır.

İstisnadan faydalanmak için istisna konusu edilecek eserin 5846 Sayılı Fikir ve Sanat Eserleri Kanunu kapsamında eser niteliğine haiz olması, ihtira beratlarının ise tescil edilmesi gerekmektedir. Söz konusu istisnadan faydalanacak olanlar ise, bu maddede sayılan kişiler ile bu kişilerin kanuni mirasçılarıdır. Kanuni mirasçıdan anlamamız gereken, mirasçının alt soyu, annesi, babası, büyükannesi, büyükbabası, sağeşi, evlatlığı, evlilik dışı hısımları¹¹ ve son olarak devlettir. Madde hükmünde yer alan telif haklarının ve ihtira beratlarının bu hak ve beratların müellifleri, mucitleri ve bunların kanuni mirasçıları dışındaki kişiler tarafından kiralanması halinde elde edilecek gelir Gelir Vergisi Kanunu'nun 70. maddesi hükmüne göre gayrimenkul sermaye iradı; elden çıkarılması halinde ise elde edilecek gelir aynı kanunun mükerrer 80. maddesi uyarınca değer artış kazancı olarak değerlendirilecektir.

Söz konusu istisna, Gelir Vergisi Kanunu'nun 94. maddesi uyarınca tevkif suretiyle ödenecek vergiyi kapsamamaktadır. Gelir Vergisi Kanunu'nun 94/2-a maddesinde aynı Kanun'un 18. maddesi kapsamına giren serbest meslek işleri dolayısıyla yapılan ödemelerden % 17 oranında gelir vergisi tevkifatı yapılacağı hükme bağlanmıştır. Gelir Vergisi Kanunu'nun 18. maddesinin üçüncü fıkrasında madde hükmünde yer alan kazançların arızı olarak elde edilmesinin, söz konusu istisna hükmünün uygulanmasına engel teşkil etmeyeceği hükmolüdüğü için, bu faaliyetlerin arızı olarak yapılması sonucu elde edilecek gelir de Gelir Vergisi Kanunu'nun 94. maddesi uyarınca gelir vergisi tevkifatına tabi olacaktır.

¹¹ Medeni Kanun'un 498. Madde hükmüne göre, evlilik dışında doğmuş ve soybağı, tanıma ve hakim hükmüyle kurulmuş olanlar baba yönünden evlilik içi hısımlar gibi mirasçı olur.

Diğer taraftan Gelir Vergisi Kanunu'nun 18. maddesi kapsamında yapılan faaliyetlerin devamlı olarak yapılması durumunda elde edilen kazanç Katma Değer Vergisi Kanununun birinci maddesinin birinci bent hükmüne göre katma değer vergisine tabi olacaktır. Buna göre serbest meslek erbabı düzenleyeceği serbest meslek makbuzunda katma değer vergisi hesaplayıp beyan edecektir. Bununla birlikte 19 Seri No.lu KDV Genel Tebliği ve 224 seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği ile Gelir Vergisi Kanunu'nun 18. maddesi kapsamına giren teslim ve hizmetler vergi sorumluluğu kapsamına alınmıştır. Serbest meslek erbabının bu uygulamadan faydalanabilmesi için;

- 1- Gerçek usulde KDV mükellefiyetlerinin sadece Gelir Vergisi Kanunu'nun 18. maddesi kapsamına giren işlemlerden ibaret olması,
- 2- İşlemlerin tamamının aynı kanunun 94. maddesine göre gelir vergisi stopajına tabi bulunması gerekmektedir.

Bu şartları taşıyan mükelleflerin bağlı buldukları vergi dairesine yazılı olarak başvurmaları gerekmektedir. Serbest meslek erbabının yukarıda belirtilen sorumluluk uygulamasını tercih edip etmemesi tamamen ihtiyaridir. Sorumluluk uygulamasını tercih eden serbest meslek mensupları ayrıca KDV beyannamesi vermeyecek ve defter tutmayacaklardır. İşlemin belgelenmesi ise Vergi Usul Kanunu genel hükümlerine göre gerçekleştirilecektir. Diğer taraftan 18. madde kapsamına giren teslim veya hizmetin 94. maddede sayılan kişi ve kuruluşlar yanında maddede yer almayanlara da yapanlar bu uygulamadan faydalanamayacaktır.

Örnek: Yazar (X) A gazetesinde köşe yazarıdır. Yazar (X) Gelir Vergisi Kanunu'nun 18. madde kapsamında elde ettiği serbest meslek kazancı için 19 seri no.lu KDV Genel Tebliğinde yer alan sorumluluk uygulamasını tercih ettiğini bağlı bulunduğu vergi dairesine yazılı olarak bildirmiştir. Söz konusu durumu Gelir Vergisi Kanunu'nun 94. maddesinde sayılan kuruluşlardan olan (A) dergi işletmesine de bildirmiştir. Buna göre yazar (X) KDV beyannamesi vermeyecek, serbest meslek kazanç defteri tutmayacaktır.

4.6.2- Sergi ve Panayır İstisnası

193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun "Sergi ve Panayır İstisnası" başlıklı 30. maddesi hükmüne göre, Türkiye'de yerleşmiş sayılmayan (dar mükellef) serbest meslek erbabının, hükümetin izniyle açılan sergi ve panayırlarda yaptıkları serbest meslek faaliyetlerinden elde ettikleri kazançlar, gelir vergisinden istisna edilmiştir. Söz konusu istisnadan dar mükellef serbest meslek erbabı yararlanabilecek olup; istisna yalnızca hükümet izniyle açılan sergi ve panayırlarda geçerli olacaktır.

4.6.3- Teşvik Ödülü İstisnası

193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun "Teşvik İkramiye ve Mükafatları" başlıklı 29. maddesinin birinci fıkrasının birinci bendi hükmüne göre, ilim, fen ve güzel sanatların gelişmesini ve memleket bakımından faydalı olan diğer iş ve faaliyetleri teşvik amacıyla serbest meslek erbaplarına verilen ödüllerin miktarları ne olursa olsun gelir vergisinden istisnadır.

4.7- Vergiden Muaf Serbest Meslek Erbabı

193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 66/5. maddesine göre; ebe, sünnetçi, sağlık memuru, arzuhalci, rehber gibi mesleki faaliyette bulunanlar, belirli şartları taşımaları halinde, gelir vergisinden

muaf tutulmuşlardır. Muafiyetten yararlanabilmek için bu mesleklerin belirli düzeyde ifa edilmesi veya söz konusu mesleklerin küçük yerleşim birimlerinde yapılması gerekmektedir. Belirtilen meslekleri ifa edenlerin muafiyetten yararlanabilmesi için; bunların Vergi Usul Kanunu'nun 155. maddesinde belirtilen, işyeri açma, çalışılan yere tabela asma, faaliyeti ilanla duyurma ve mesleki teşekküle kaydolma hallerinden sadece bir tanesini gerçekleştirmeleri gerekmektedir. Bu hallerden iki ya da daha fazlasını gerçekleştirmeleri, örneğin, hem işyeri açmaları, hem de bunu ilanla duyurmaları veya işyerine tabela asmaları muafiyetten yararlanmaya engel teşkil etmektedir. Diğer taraftan belirtilen meslekleri köylerde veya son nüfus sayımına göre belediye içi nüfusu 5.000'i aşmayan yerleşim yerlerinde ifa edenler; Vergi Usul Kanunu'nun 155. maddesindeki hallerin tamamını gerçekleştirebilirler bile muafiyetten yararlanacaklardır.

4.8- Biletle Girilen Yerlerde Faaliyet Gösteren Dar Mükellefiyete Tabi Serbest Meslek Erbabında Kazanç Tespiti

193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 67. maddesinin dokuzuncu fıkrası hükmüne göre, biletle girilen yerlerde faaliyette bulunan dar mükellefiyete tabi serbest meslek erbabı diledikleri takdirde, bilet bedelleri tutarından, bu bedellere dahil resimler (Belediye Resmi) düşüldükten sonra kalan miktarın yarısı safi kazanç sayılmak suretiyle vergilendirilirler. Belirtilen faaliyete münhasır bu usulün seçilmesi halinde serbest meslek kazanç defteri tutulması gerekmektedir.

5- SERBEST MESLEK ERBABININ YARARLANAMADIĞI VERGİSEL TEŞVİKLER

Serbest meslek erbabı, vergi kanunları ile kendisine çizilen sınırlar içerisinde faaliyetini icra etmektedir. Vergi kanunlarının çizdiği bu sınırlar, serbest meslek erbabının aynı kanunlarda yer alan bir kısım teşviklerden yararlanamamalarına neden olmaktadır. Serbest meslek erbabının kendisine çizilen sınırlar dolayısıyla yararlanamadığı vergisel teşvikler nedenleri ile birlikte aşağıda ifade edilmiştir:

- Vergi Usul Kanunu'nun 281. maddesinde hüküm altına alınan senede bağlı alacak ve borçların reeskonta tabi tutulması imkanı sadece bilanço esasına göre defter tutan Gelir ve Kurumlar Vergisi mükelleflerine getirildiği için serbest meslek erbabının bu imkandan yararlanması mümkün değildir.
- Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 298. maddesinde hüküm altına alınan Malî tablolarda yer alan parasal olmayan kıymetlerin enflasyon düzeltmesine tâbi tutulması ve yeniden değerlendirme imkanı, sadece bilanço esasına göre defter tutan Gelir ve Kurumlar Vergisi mükelleflerine getirildiği için serbest meslek erbabları enflasyon düzeltmesi ve yeniden değerlendirme imkanından yararlanamazlar.
- Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 315. maddesinde yer alan azalan bakiyeler usulüne göre amortisman ayırma uygulaması da bilanço esasına göre defter tutan mükelleflere tanınmış olup; serbest meslek erbabının bu usule göre amortisman ayırması mümkün değildir.
- Vergi Usul Kanunu'nun 322. maddesinde hüküm altına alınan değersiz alacak uygulaması; serbest meslek kazancında elde etmenin tahsil esasına bağlanmış olması nedeniyle serbest meslek kazançlarında uygulama imkanı bulunmamaktadır.
- Vergi Usul Kanunu'nun 323. maddesinde hüküm altına alınan şüpheli alacak uygulaması, yal-

nızca ticari ve zirai kazancın elde edilmesi ve idamesi ile ilgili olan alacaklar için geçerli bir uygulama olup;serbest meslek kazancının elde edilmesi ve idamesi ile ilgili olan alacakların bu uygulamadan yararlanması mümkün değildir.

- Vergi Usul Kanunu'nun 328. maddesinde hüküm altına alınan ve zaruri olarak yenilenmesi gereken amortisman tabi iktisadi kıymetlerin satılması durumunda elde edilen karın yenileme giderlerini karşılamak üzere pasifte geçici bir hesapta azami 3 yıl bekletilmesi uygulaması;kanun hükmünde yer alan pasif kelimesinden de anlaşılacağı üzere yalnızca Bilanço esasına göre defter tutan Gelir Ve Kurumlar Vergisi mükelleflerine tanınmış bir hak olup,serbest meslek erbabının bu uygulamadan yararlanması mümkün değildir.

Diğer taraftan yukarıda yer alan vergisel teşviklerden bilanço esasında defter tutan ve serbest meslek faaliyetinde bulunan kolektif ve adi komandit şirketlerde yararlanamamaktadır. Şöyle ki; kolektif ve adi komandit şirketlerin serbest meslek faaliyeti sonucunda elde ettikleri kazançlar -ticari kazanç değil- serbest meslek kazancı olmaktadır. Bu nedenle serbest meslek faaliyetinde bulunan anılan şirketlerce elde edilen kazançların "tahsil esasına" göre belirlenmesi gerekecektir. Söz konusu şahıs şirketleri her ne kadar bilanço esasına göre defter tutsa da kazançlarını tahsil esasına göre belirlediğinden 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nda hüküm altına alınmış bulunan değersiz alacak ve şüpheli ticari alacak karşılığı uygulamalarından faydalanamayacaktır. Zira bu hükümler kazançlarını tahakkuk esasına göre belirleyen ticari ve zirai kazanç sahibi mükellefler için getirilmiş olan uygulamalardır.¹²

6- SERBEST MESLEK KAZANCININ VERGİLENDİRİLMESİ ve BEYANI

6.1- Tam Mükellefiyette Serbest Meslek Kazancının Beyanı

Tam mükellefiyette serbest meslek kazançları Gelir Vergisi Kanunu'nun 85. maddesi uyarınca tutarı ne olursa olsun (zarar edilmiş olsa dahi) yıllık beyanname ile beyan edilecektir. Nitekim aynı maddede serbest meslek erbabının mesleki faaliyetlerinden kazanç temin etmemiş olsalar bile yıllık beyanname vereceği, bu hükmün şirketlerin faaliyet ve tasfiye dönemlerine şamil olmak üzere kolektif şirket ortakları ile komanditeler hakkında da uygulanacağı hüküm altına alınmıştır.

Gelirin sadece Gelir Vergisi Kanunu'nun 18. maddesinde yer alan telif kazançlarından ibaret olması durumunda, bu gelirler hiçbir şekilde beyan edilmeyecektir. Diğer kazançlar nedeniyle beyanname verilmesi halinde ise bu gelirler beyannameye dahil edilmeyecektir.

Tam mükellef serbest meslek erbabı elde ettiği geliri Mart ayının başından 25. günü akşamına kadar bağlı bulunduğu vergi dairesine vereceği yıllık beyanname ile beyan edecektir.

6.2- Dar Mükellefiyette Serbest Meslek Kazancının Beyanı

Dar mükellef serbest meslek erbabı, tevkif suretiyle vergilendirilmiş olan serbest meslek kazancını, tutarı ne olursa olsun beyan etmeyecektir. Dar mükellefiyette tevkif suretiyle vergilendirme nihai vergi olarak kabul edilmektedir.Yıllık beyan esasında vergilenecek başka gelir olsa bile bu gelir olsa bile bu gelir dolayısıyla verilecek beyannameye dahil edilmez. Gayrisafi tutar üzerinden yapılmış olan vergi kesintisi nihai vergileme yerine geçer. İstense de yıllık (veya münferit) beyanname verilemez. Dar

¹² BAKMAZ Zübeyir, "Serbest Meslek Faaliyetinde Bulunan Şahıs Şirketlerinin Vergilendirilmesinde Özellik Arz Eden Hususlar" E-Yaklaşım , Temmuz 2011 , s: 223

mükellef serbest meslek erbabının sürekli olarak yaptığı serbest meslek faaliyetinden elde ettiği serbest meslek kazancı, tevkif suretiyle vergilendirilmemişse yıllık beyanname ile beyan edilecektir. Dar mükellef serbest meslek erbabının arızı olarak yaptığı serbest meslek faaliyetinden elde ettiği serbest meslek kazancı, tevkif suretiyle vergilendirilmemişse söz konusu kazanç Gelir Vergisi Kanunu'nun 84 ve 101. maddeleri hükmü gereğince faaliyetinin sona erdiği tarihten itibaren 15 gün içinde faaliyetin yapıldığı yerin vergi dairesine münferit beyanname ile beyan edilecektir.

6.3- Serbest Meslek Kazancının Beyanına İlişkin Örnek

Doktor (X)'in 2013 takvim yılına ilişkin faaliyet bilgileri aşağıda verilmiştir:

- Yapmış olduğu cerrahi operasyonlar için brüt 200.000,00-TL tahsil etmiştir.
- Bunun dışında 03.01.2013 tarihinde yaptığı bir cerrahi operasyonun hizmet bedeli olan 400.000\$'ın yarısını 16.09.2013 tarihinde; diğer yarısını ise 01.01.2014 tarihinde tahsil etmiştir. (TCMB döviz alış kuru 03.01.2013 tarihinde 1\$=1,77-TL, 16.09.2013 tarihinde 1\$=1,99-TL, 02.01.2014 tarihinde 1\$=2,17-TL)
- Gerçekleştirdiği bir cerrahi operasyon dolayısıyla alması gereken 10.000,00-TL yerine; operasyonu yaptığı kişinin otelinde 03.05.2014 tarihinden başlamak üzere iki haftalık ücretsiz tatil yapmıştır.
- Aynı zamanda ikametgah olarak kullandığı iş yerini 01.01.2013 tarihinde 500.000,00-TL'ye satın almış yıl içinde 5.000,00-TL elektrik ve su parası ödemiştir.
- İş yerinde çalışan personelin geçirdiği kaza için 2.000,00-TL tedavi giderine katlanmıştır.
- Yıl içinde 846-TL MTV ,400-TL Damga Vergisi ödemiştir.
- Doktor (X) bağlı bulunduğu İstanbul Tabip Odasına 500,00-TL aidat ödemesinde bulunmuştur.
- İş yerinde çalışan personele 30.000,00-TL ödemede bulunmuştur.
- Şehir dışında yapılacak acil bir operasyon için helikopter kiralamış ve 10.000,00-TL ödemede bulunmuştur.
- Sosyal Güvenlik Kurumu'na kendisi için 5.000,00-TL prim ödemesinde bulunmuştur.
- Bireysel emeklilik şirketine 3.000,00-TL ödemede bulunmuştur.
- Kamuya yararlı bir derneğe makbuz karşılığı 2.000,00-TL ödemede bulunmuştur.
- Doktor (X) 2012 yılında 10.000,00-TL zarar beyan etmiş; 2013 yılında ise toplam 90.000,00-TL geçici vergi ödemiştir.

Cevap :

Serbest Meslek Kazancının tespiti :

Hasılat Tespiti;

- Yapmış olduğu cerrahi operasyonlar için tahsil edilen brüt 200.000,00-TL serbest meslek kazancı olarak değerlendirilecek olup; GVK md 85 çerçevesinde beyan edilecektir.
- Serbest meslek kazancında tahsil esası geçerli olduğu için sadece ilk taksit tutarı olan 200.000\$ kazancın beyanında dikkate alınacaktır. Elde edilen kazanç yabancı para cinsinden olduğu için VUK md.280 kapsamında tahsil edilen günkü TCMB döviz kuru ile değerlendirilecektir. $200.000\$ * 1,99 = 398.000,00\text{-TL}$
- Ücretsiz tatil tahsil hükmünde olup kazancın beyanında dikkate alınması gerekmektedir. Fakat söz konusu tatil 03.05.2014 tarihinden itibaren başladığı için 2014 yılının kazancı olarak dikkate alınacaktır.

Bu açıklamalara göre toplam tahsilat: 200.000,00-TL+398.000,00-TL=598.000,00-TL

Giderlerin Tespiti;

- İkametgahı kendi mülkü olup bunun bir kısmını iş yeri olarak kullanan serbest meslek erbabının gider yazabileceği amortisman miktarı $500.000 \times 0.02 / 2 = 10.000,00$ -TL'nin yarısı olan 5.000,00-TL'dir. Yine söz konusu gayrimenkule ait elektrik ve su giderinin yarısı olan 2.500-TL gider olarak dikkate alınacaktır.
- Personelin iş yerinde gerçekleşen kazası nedeniyle yapılan tedavi giderin tamamı olan 2.000,00-TL kazancın tespitinde dikkate alınacaktır.
- Doktor (X) tarafından ödenen 400,00-TL Damga Vergisi iş yeri ile ilgili aynı vergi olmadığı için serbest meslek kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınamayacaktır. Yine 846,00-TL tutarındaki MTV Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu'nun 14. Maddesi kapsamında gider yazılamayacaktır.
- Doktor (X) bağlı bulunduğu İstanbul Tabip Odasına yaptığı 500,00-TL aidat ödemesi mesleki örgüt aidatı gideri olduğu için tamamı gider olarak dikkate alınacaktır.
- İş yerinde çalışan personele yapılan 30.000,00-TL ödemenin tamamı gider olarak dikkate alınacaktır.
- Şehir dışında yapılacak acil bir operasyon için helikopter kiraladığı ve 10.000,00-TL ödemede bulunmuştur. Söz konusu ulaşım gideri işle ilgili olup, tamamı kazancın tespitinde dikkate alınabilecektir.
- Doktor (X) tarafından kendisi için ödenen toplam 5.000,00-TL prim gideri kazancın tespitinde dikkate alınacaktır.

Bu açıklamalara göre toplam gider: 5.000,00-TL +2.500,00-TL+2.000,00-TL+500,00-TL+30.000,00-TL+10.000,00-TL+5.000,00-TL=55.000,00-TL'dir. Mükellef Doktor(X)'in 25.03.2014 tarihinde vereceği beyanname ve ödeyeceği gelir vergisi aşağıdaki gibi hesaplanacaktır:

*Beyan edilecek kazanç toplamı : 598.000,00-TL-55.000,00-TL=543.000,00-TL'dir.

Gelir Vergisi Beyanname Özet	
Serbest Meslek Kazancı	543.000,00-TL
Kar	543.000,00-TL
Mahsup Edilecek Geçmiş Yıl Zararları Toplamı	10.000,00-TL
BES Ödemesi	3.000,00-TL
Kamuya yararlı derneğe makbuz karşılığı yapılan ödeme	2.000,00-TL
Dönem Karı	528.000,00-TL
Vergiye Tabi Gelir (Matrah)	528.000,00-TL
Hesaplanan Gelir Vergisi	177.645,00-TL
Geçici Vergi	90.000,00-TL
Ödenmesi Gereken Gelir Vergisi	87.645,00-TL

6.4- Serbest Meslek Kazançlarında Vergi Tevkifatı

GVK'nın 94. maddesinin 2. bendinde yer alan hüküm uyarınca Gelir Vergisi Kanunu'nun 18. maddesi kapsamında elde edilen serbest meslek kazançlarına ilişkin yapılan ödemelerden %17, Gelir Vergisi Kanunu'nun 18. maddesi kapsamı dışında elde edilen diğer tüm serbest meslek kazançlarına ilişkin ödemelerden (vergi, resim, bilirkişi vb. masraflar karşılığı olarak yapılanlar hariç) %20 oranında gelir vergisi tevkifatı yapılması gerekir. GVK'nın 94. maddesinin 4. bendi uyarınca dar mükellefiyete tabi olanlara telif ve patent haklarının satışı dolayısıyla yapılan ödemelerde ise BKK ile %20 oranında gelir vergisi tevkifatı yapılması gerekir.

Örnek: Muhasebe hizmeti veren mali müşavir (X) verdiği hizmet karşılığında net 100-TL tahsil etmiştir. Mali müşavir (X) tarafından söz konusu hesaplamaların serbest meslek makbuzu üzerinde gösterilmesi aşağıdaki gibi olacaktır.

Serbest Meslek Makbuzu		
Sayın....	Seri.... Sıra... .../.../2014	
Ücretin Ne İçin Alındığı	Brüt Ücret	125,00-TL
Muhasebe Hizmeti	Stopaj (% 20)	25,00-TL
	Net Ücret	100-TL
	KDV (%18)	22,50-TL
	Net Alınan	122,50-TL

Serbest meslek faaliyetinin Gelir Vergisi Kanunu'nun 18. maddesi kapsamında arazi olarak yapılması durumunda yapılan tevkifatın gider pusulasında gösterilmesi gerekmektedir. **Örneğin,** (X) dergisine bir makale yazan serbest meslek erbabı yazdığı makale karşılığında net 100,00-TL telif ücreti almıştır. (X) dergi işletmesi söz konusu telif ücretini gider pusulası ile belgelendirecek, bu tutardan gelir vergisi kesintisi yaparak söz konusu kesintiyi muhtasar beyannamesine dahil edecek; faaliyet arazi olarak yapıldığından Katma Değer Vergisi'nin konusuna girmeyecek, bu nedenle KDV hesaplanmayacaktır.¹³ Buna göre (X) dergi işletmesinin düzenleyeceği gider pusulası aşağıdaki gibidir.

Gider Pusulası		
Sayın....	Seri.... Sıra... .../.../2014	
Ücretin Ne İçin Alındığı	Toplam	120,48-TL
254 sayı Dergi Makale Telifi	Stopaj (% 17)	20,48-TL
	Net Ödenen	100-TL

¹³ Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 1. Maddesinin birinci fıkrasında bahsedilen serbest meslek faaliyetinden maksat sürekli yapılan serbest meslek faaliyeti olup; arazi yapılan serbest meslek faaliyeti verginin konusuna girmeyecektir.

Serbest meslek erbabının dergilere devamlı olarak makale yazması durumunda ise elde edilen kazanç üzerinden gelir vergisi ve katma değer vergisi tevkifatı yapılması gerekmektedir. Örneğin, dergilere makale yazan bir serbest meslek erbabı makale başına 100,00-TL, net telif ücreti almaktadır. Serbest meslek erbabının her ay bir makale verdiği (X) dergi işletmesinin bu hizmetle ilgili yapacağı gelir vergisi ve katma değer vergisi tevkifat tutarları aşağıdaki gibi hesaplanacaktır.

- K.D.V. hariç, G.V. stopajı dahil tutar : $100 / 0,83 = 120,48$ -TL
- G.V. Stopajı : $120,48 \times 0,17 = 20,48$ -TL
- K.D.V. : $120,48 \times 0,18 = 21,68$ -TL
- G.V. stopajı ve K.D.V. dahil toplam bedel : $100 + 20,48 + 21,68 = 142,16$ -TL

Dergi işletmesi 20,48-TL tutarındaki G.V. stopajını, muhtasar beyannamesine dahil edecek, 21,68-TL tutarındaki KDV'sini ise 2 No.lu KDV beyannamesi ile beyan edecektir. Bu tutar 1 No.lu beyanname genel hükümler çerçevesinde indirim konusu yapılabilecektir

Diğer taraftan 19 Seri No.lu KDV Genel Tebliği ve 224 seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği ile Gelir Vergisi Kanunu'nun 18. maddesi kapsamına giren teslim ve hizmetler vergi sorumluluğu kapsamına alınmıştır. Serbest meslek erbabının bu uygulamadan faydalanabilmesi için;

- 1) Gerçek usulde KDV mükellefiyetlerinin sadece Gelir Vergisi Kanunu'nun 18. maddesi kapsamına giren işlemlerden ibaret olması
- 2) İşlemlerin tamamının aynı kanunun 94. maddesine göre gelir vergisi stopajına tabi bulunması gerekmektedir.

Buna göre 18. madde kapsamına giren teslim veya hizmetin 94. maddede sayılan kişi ve kuruluşlar yanında maddede yer almayanlara da yapanlar bu uygulamadan faydalanmayacaktır. Bu şartları taşıyan mükelleflerin yukarıda belirtilen bağlı buldukları vergi dairesine yazılı olarak başvurmaları gerekmektedir. Serbest meslek erbabının yukarıda belirtilen sorumluluk uygulamasını tercih edip etmemesi tamamen ihtiyaridir. Sorumluluk uygulamasını tercih eden serbest meslek mensupları ayrıca KDV beyannamesi vermeyecek ve defter tutmayacaklardır. İşlemin belgelenmesi ise Vergi Usul Kanunu genel hükümlerine göre gerçekleştirilecektir. Sorumluluk uygulamasını tercih etmeyenler ile esasen bu kapsama girmesi mümkün olmayan mükelleflerin Gelir Vergisi Kanunu'nun 94. maddesinde sayılan kişi ve kuruluşların yaptıkları teslim ve hizmet ifalarında dâhil olmak üzere hesaplanan KDV kendileri tarafından mükellef sıfatıyla beyan edilip ödenecektir. Bu mükellefler genel hükümler çerçevesinde defter tutacak, belge düzenleyecek ve KDV beyannamesi vereceklerdir. 94. maddede sayılan kişi ve kuruluşların bu işlemler sebebiyle vergi sorumlulukları söz konusu değildir.

Konuyla ilgili değinilmesi gereken başka bir noktada serbest meslek kazancı üzerinden yapılan vergi tevkifatının mahsubu hususudur. Gelir Vergisi Kanunu'nun "Vergi tevkifatının mahsubu" başlıklı 121. maddesinde, yıllık beyanname gösterilen gelire dahil kazanç ve iratlardan bu kanuna göre kesilmiş bulunan vergilerin, beyanname üzerinden hesaplanan Gelir Vergisine mahsup edileceği, mahsubu yapılan miktarın Gelir Vergisinden fazla olduğu takdirde aradaki farkın vergi dairesince mükellefe bildirileceği ve mükellefin tebliğ tarihinden itibaren bir yıl içinde müracaatı üzerine kendisine ret ve iade edileceği hüküm altına alınmıştır.¹⁴Tevkif yoluyla kesilen vergilerin yıllık beyanname mahsup edilebilmesi için vergi sorumluları tarafından yıl içinde yapılan kesintilerin vergi dairesine ödenmesi şartı da bulunmamaktadır.

14 Gelir Vergisi Kanunu'nun 18. Maddesi kapsamında faaliyetleri bulunan ve aynı kanunun 94. Maddesi kapsamında kendisine yapılan ödemelerden tevkifat yapılan serbest meslek erbabı için tevkifat nihai vergilendirme olacak; yıllık beyanname vermeleri durumunda bu tevkifat beyanname gösterilmeyecektir.

Konuyla ilgili yayımlanan 252 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği'nde yapılan açıklamalara göre;Tevkif suretiyle kesilen verginin yıllık beyannameye ki mahsuplar sonunda kalan kısmının diğer vergi borçlarına mahsup talebi,tutarına bakılmaksızın inceleme raporu ve teminat aranılmaksızın yerine getirilecektir. Mahsup talebinin dilekçe ile yapılması ve yıl içinde yapılan tevkifatlarla ilişkin listenin dilekçe ekinde verilmesi gerekmektedir. Mahsuben iade işlemi, aranan tüm belgelerin tamamlanması koşuluyla, yıllık gelir vergisi beyannamesinin verildiği tarih itibarıyla yapılacak, ikmalen veya resen yapılan tarhiyatlarda ise mahsup işlemi mahsup talebine ilişkin dilekçe ve eklerinin eksiksiz olarak vergi dairesi kayıtlarına girdiği tarih esas alınarak yapılacaktır. Tevkif suretiyle kesilen verginin yıllık beyannameye ki mahsuplar sonunda kalan kısmının diğer vergi borçlarına nakden iade talebi ise yine dilekçe ile yapılacak olup, iade talebinin 10.000,00-TL'yi geçmemesi durumunda Vergi İnceleme Raporu veya teminat aranmadan yerine getirilecek, iade talebinin 10.000,00-TL'yi geçmesi durumunda ise aşan kısmın iadesi Vergi İnceleme Raporu'na göre yapılacaktır. Nakden iadede tevkif edilen vergilerin sorumlu adına tahakkuk ettiği dair saymanlık yazısının dilekçe ekine eklenmesi gerekmektedir.

Serbest meslek kazançlarında geçici vergi dönemleri itibarıyla elde edilen ve beyannameye dahil edilen kazançlar üzerinden ödemeyi gerçekleştirenler tarafından yapılan tevkifatların, ilgili dönemde hesaplanan geçici vergiden mahsubu da mümkün bulunmaktadır. 252 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği'nde yapılan açıklamalara göre ilgili dönemler halinde hesaplanan geçici vergiden varsa o hesap dönemi ile ilgili olarak daha önce ödenmiş geçici vergi ve geçici vergiye tabi kazançlarla ilgili olarak tevkif edilmiş vergiler mahsup edilmekte, mahsuptan sonra kalan tutar o dönem için ödenmesi gereken geçici vergi tutarı olmaktadır.Diğer taraftan yıllık beyanname üzerinden hesaplanan vergiden, sözü edilen geçici vergi tutarı ile yıl içinde tevkif yoluyla kesilen vergilerin tamamı mahsup edilir, kalan tutar ise Gelir Vergisi Kanunu'nun 121. maddesi çerçevesinde red ve iade edilir. Bununla birlikte;serbest meslek kazancına ilişkin olarak yıl içinde kesinti yoluyla ödenen vergilerin, üçer aylık dönemler halinde hesaplanan geçici vergiye mahsubundan sonra kalan tutarın yıl içinde diğer vergi borçlarına mahsubu mümkün bulunmamaktadır. Ancak yıllık beyanname üzerinden hesaplanan gelir vergisinden mahsubu sonrası kalan tutar var ise bu tutarın diğer vergi borçlarına mahsubu mümkündür.¹⁵

6.5- Serbest Meslek Kazancında Geçici Vergi

Gelir Vergisi Kanunu'nun mükerrer 120. maddesi uyarınca serbest meslek kazancı elde eden mükellefler cari vergilendirme döneminin gelir vergisine mahsup edilmek üzere, mesleki kazancın tespitine yönelik hükümlere göre üçer aylık kazançları üzerinden aynı kanunun 103. maddesinde yer alan tarifinin ilk gelir dimi olan % 15 oranında geçici vergi öderler. Hesaplanan geçici vergi üç aylık dönemi izleyen ikinci ayın 14. günü akşamına kadar beyan edilir ve 17. günü akşamına kadar ödenir. Aynı dönem içinde tevkif edilmiş olan gelir vergisi, hesaplanan geçici vergiden mahsup edilir ve kalan tutar ödenir. Söz konusu madde hükmüne göre noterlik görevini ifa ile mükellef olanlar bu işlerden sağladıkları kazançlar için geçici vergi ödememezler.

İlgili hesap döneminin üçer aylık dönemlerine ilişkin olarak ödenen geçici vergi yıllık beyanname üzerinden hesaplanan gelir vergisinden mahsup edilir. Ödenmeyen geçici vergi tutarı, hesaplanan gelir vergisinden mahsup edilemez ve terkin edilir. Ancak, terkin edilecek tutar için üçer aylık geçici vergi dönemlerine ait geçici vergi tutarlarının vade tarihinden, yıllık beyannameye mahsup edileceği

¹⁵ AKSOYOĞLU Volkan, "Serbest Meslek Kazancında Tevkif Yoluyla Kesilen Vergilerin Mahsup Ve İadesi" Mali Pusula Dergisi,Haziran 2006

tarihin başlangıcı olan 1 Mart tarihine kadar gecikme zammı hesaplanır. Geçmiş dönemlere ait geçici verginin %10'u aşan tutarda eksik beyan edilmesi halinde %10'u aşan kısım için re'sen veya ikmalen geçici vergi tarh edilir. Bu durumda tarh edilecek ek vergi için vergi ziyai cezası ve gecikme faizi uygulanır. Geçici vergi beyannamesi vermeyen mükellefler için %10'luk yanılma payı uygulanmayacaktır. %10'luk yanılma payının, beyan edilmemiş fakat beyan edilmesi gereken geçici vergi matrahı üzerinden hesaplanması gerekmektedir. Ayrıca, verilen geçici vergi beyannamesinde matrah beyan etmeyen mükellefler için de beyan edilmesi gereken vergi matrahının %10'u kadar bir yanılma payı söz konusu olacaktır.

6.6- Serbest Meslek Kazancına İlişkin Verginin Ödenmesi

Serbest meslek erbabı bir takvim yılına ait yıllık gelir vergisi beyannamesini ertesi yılın Mart ayının başından 25. günü akşamına kadar bağlı olduğu vergi dairesine vermek ve vergilerini de Mart ve Temmuz aylarında olmak üzere iki taksit halinde ödemek zorundadır.

7- SONUÇ

193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 2. maddesine göre gelirin unsurlarından olan Serbest Meslek Kazançlarının gerek Gelir Vergisi gerekse diğer vergi kanunları karşısında ki durumu ortaya konularak, bu gelir unsurun barındırdığı konulara açıklık getirmeye çalışılmıştır.

KAYNAKÇA

- 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu,4721 Sayılı Medeni Kanun, 5846 Sayılı Fikir ve Sanat Eserleri Kanunu
- 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu ,193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu,3065 Sayılı KDV Kanunu, 6802 Sayılı Gider Vergileri Kanunu,3100 Sayılı Katma Değer Vergisi Mükelleflerinin Ödeme Kaydedici Cihazları Kullanmaları Mecburiyeti Hakkında Kanun
- 221 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği,96 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği,224 seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği, 252 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği,11 Seri No.lu KDV Genel Tebliği, 19 Seri Nolu KDV Genel Tebliği
- Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, E: 2006/19 K: 2006/92 T: 14.4.2006
- Beyanname Düzenleme Rehberi,Vergi Müfettişleri Derneği,2013
- Beyanname Düzenleme Klavuzu,Hesap Uzmanları Derneği,2011
- AKSOYOĞLU Volkan, "Serbest Meslek Kazancında Tevkif Yoluyla Kesilen Vergilerin Mahsup Ve İadesi" Mali Pusula Dergisi,Haziran, 2006
- BAKMAZ Zübeyir,"Serbest Meslek Faaliyetinde Bulunan Şahıs Şirketlerinin Vergilendirilmesinde Özellik Arz Eden Hususlar" E-Yaklaşım , Temmuz 2011 , s: 223
- Bıyık Recep - Kıratlı Aydın "Giderler ve İndirimler" Yaklaşım Yayınları 2001
- DEĞER Nuri, "Açıklamalı ve Uygulamalı Katma Değer Vergisi Kanunu" Yaklaşım Yayıncılık,2011
- DOĞRUSÖZ Bumin,(28.02.2008)."SerbestMeslekte KDV Sorunu",<http://www.denetimnet.net>, [İndirme Tarihi: 27.01.2014]
- KIZILOTLU Şükri, KDV Kanunu ve Uygulaması Yaklaşım Yayınları,Ankara, 1998
- ÖZBALCI Yılmaz, "Gelir Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları", Oluş Yayıncılık, 2010
- ÖZDEMİR Muharrem, "Telif Hakları ve Sanatçıların Vergilendirilmesi" Denetteam 2013
- YILDIZ A Murat "Serbest Meslek Kazançlarının Vergilendirilmesi",Ankara 2003