

YENİ GELİR VERGİSİ KANUNU TASARISINA GÖRE SERBEST MESLEK KAZANCINA GETİRİLEN YENİLİKLER

REGULATIONS MADE IN SELF EMPLOYMENT
INCOME WITH THE NEW INCOME TAX DRAFT



Sabri OZAN*

ÖZ

Mevcut vergi sistemimizde, gerçek kişilerin gelirlerinin ve kurumların kazançlarının vergilendirilmesini düzenleyen Gelir Vergisi Kanunu ve Kurumlar Vergisi Kanunu olmak üzere iki kanun bulunmaktadır. Yeni Gelir Vergisi Kanun Tasarısı ile 31/12/1960 tarihli ve 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu¹ ile 13/6/2006 tarihli ve 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu² dünyadaki yaygın uygulamalara paralel olarak tek kanun haline getirilmektedir. Çalışmamızda yeni tasarıda da yer alan serbest meslek kazançlarının nasıl vergilendirileceği yönünde açıklamalarda bulunulacaktır. Söz konusu tasarının yasalaşması sürecinde değişikliklerin olabileceği hususu göz ardı edilmemelidir.

Anahtar Kelimeler: Yeni Gelir Vergisi Kanun Tasarısı, Serbest Meslek Kazancı, İndirilecek Giderler, Götürü Gider, İstisna.

ABSTRACT

In our current tax system there are two laws regulating the taxation of earnings of persons and companies. These are Income Tax Law and Corporate Tax Law. In line with common practice in the world, Income Tax Law numbered 193 dated 31/12/1960 and Corporate Tax Law numbered 5520 dated 13/06/2006 are united as a single law with the new Income Tax Draft Law. In this study we will explain the taxation of self-employed earnings referred in the new draft. The fact that there may be changes in the process of enactment of the bill should not be overlooked.

Keywords: New income tax draft law, self-employed earnings, deductible expenses, fixed expenses, exemptions

* Vergi Müfettişi

¹ 06/01/1961 tarih ve 10700 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanmıştır.

² 21/06/2006 tarih ve 26205 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanmıştır.

M.G.T.: 17.08.2016 / M.K.T.: 21.09.2016

1- GİRİŞ

Yeni Gelir Vergisi Kanunu Tasarısına (Tasarı) göre 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununda yer aldığı gibi gerçek kişilerinin gelirleri gelir vergisine tabidir. Gelir tanımında bir değişiklik yapılmamış olup bir gerçek kişinin bir takvim yılı içinde elde ettiği kazanç ve iratların safi tutarı olarak belirtilmiştir. Kazanç ve iratların neler olduğu ise Tasarının üçüncü maddesinde yedi gelir unsuru olarak sayılmıştır. Yedi gelir unsurundan biri olan serbest meslek kazancı ise Tasarının 29 ila 31'inci maddeleri arasında düzenlenmiştir.

2- SERBEST MESLEK KAZANCIN TARİFİ VE ERBABI

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 'Serbest Meslek Kazancının Tarifi'nin yapıldığı 65'inci maddesi ile 'Serbest Meslek Erbabı'nın düzenlendiği 66'ncı maddesi Tasarının 29'uncu maddesiyle tek madde halinde birleştirilmiştir. Söz konusu maddenin başlığı 'Serbest Meslek Kazancı ve Erbabı' olarak düzenlenmiştir.

Tasarının 29'uncu maddesi şu şekildedir:

"(1) Her türlü serbest meslek faaliyetinden doğan kazançlar serbest meslek kazancıdır.

(2) 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.

*(3) Tahkim işleri dolayısıyla hakemlerin aldıkları ücretler ile **avukatlık ortaklığı dâhil olmak üzere** kollektif ve adi komandit şirketler ile adi ortaklıklar tarafından yapılan serbest meslek faaliyeti neticesinde doğan kazançlar da serbest meslek kazancıdır.*

(4) Serbest meslek faaliyetini mutat meslek halinde ifa edenler serbest meslek erbabıdır. Serbest meslek faaliyetinin yanında meslekten başka bir iş veya görev ile devamlı olarak uğraşılması bu niteliği değiştirmez.

(5) Bu Kanunun uygulanmasında;

*a) Gümrük komisyoncuları, müşavirler, dava vekilleri, **marka ve patent vekilleri**, noterler, noterlik görevini ifayla mükellef olanlar ile bilumum borsa ajan ve acenteleri,*

b) Kurumların, ticaret ve serbest meslek erbabının ticari ve mesleki işlerini takip edenler ve konser veren müzik sanatçıları,

*c) Serbest meslek faaliyetinde bulunan **avukatlık ortaklığı dâhil olmak üzere**, kollektif şirket ve adi ortaklıklarda ortaklar, adi komandit şirketlerde komanditeler,*

ç) Bizzat serbest meslek erbabi 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,

bu işleri dolayısıyla serbest meslek erbabi sayılırlar."

Maddede serbest meslek kazancı ve serbest meslek faaliyetinin tanımı yapılmaktadır.

Serbest meslek kazancını diğer gelir unsurlarından ayıran temel özellikler; serbest meslek faaliyette kişisel emeğin sermayeye göre ağırlıklı olması, faaliyetin ilmi veya mesleki bilgiye veya uzmanlığa dayanması, ticari mahiyette olmaması, bir işverene bağlı olarak yapılmaması ve şahsi sorumluluk altında kendi nam ve hesabına yapılmasıdır. Bu faaliyetlerin sermaye unsuru taşıması, yapılan faaliyetin serbest meslek faaliyeti olma özelliğini kaybettirmeyecektir. Söz konusu faaliyetlerin bir işverene bağlı ve belli bir işyerinde yapılması halinde ise serbest meslek kazancından bahsedilemeyecektir.

Serbest meslek faaliyetinin, sermayeden ziyade mesleki faaliyetin ön planda olduğu ortaklıklar bünyesinde yapılması halinde de elde edilen kazanç serbest meslek kazancı olacaktır. Bu çerçevede, avukatlık ortaklıkları dâhil olmak üzere kolektif, adi komandit ve adi şirketler tarafından yapılan serbest meslek faaliyeti neticesinde doğan kazançtan bu ortakların bizzat elde etmiş oldukları kazanç serbest meslek kazancı olarak tanımlanmaktadır. Tahkim işlerine bakan hakemlerin yaptıkları işin de bağımsızlığı gerektiren ve ilmi veya mesleki bilgiye veya uzmanlığa dayanan nitelikte olması nedeniyle, söz konusu hakemlerin bu işleri dolayısıyla aldıkları ücretler de serbest meslek kazancı olarak değerlendirilmektedir.

Tasarının 29'uncu maddesi incelendiğinde 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununda düzenlenen ana hükümlerin korunduğu ancak bazı yeni düzenlemelerin yapıldığı görülecektir. Bu düzenlemelerden ilki 1136 sayılı Avukatlık Yasasının³ 44'üncü maddesinde düzenlenen avukatlık ortaklığı müessesinin tasarıda yerini almış olmasıdır. 1136 sayılı Avukatlık Yasasının 44'üncü maddesine göre avukatlık ortaklığı, aynı baroya kayıtlı birden çok avukatın bu kanuna göre mesleklerini yürütmek için oluşturdukları tüzel kişiliktir. Avukatlık ortaklığının çalışması meslek çalışması olup, ticari sayılmaz ve vergilendirme bakımından şahıs şirketlerine ilişkin hükümler uygulanır. Avukatlık ortaklığının adı, bir ya da birkaç ortağın ad ve/veya soyadlarına avukatlık ortaklığı ibaresi eklenerek belirlenir.

Tasarının 29'uncu maddesiyle getirilen diğer yeni düzenleme ise marka ve patent vekillerinin de işleri dolayısıyla serbest meslek erbabı sayılacağıdır. 556 sayılı Markaların Korunması Hakkında KHK'nın⁴ 2'nci maddesinin (d) bendi "*Marka Vekili, bu Kanun Hükmünde Kararnamede belirtilen haklarla ilgili konularda, ilgili kişileri Enstitü nezdinde temsil eden, danışmanlık yapan ve haklarının korunması için Enstitü nezdinde gerekli girişimlerde bulunan ve işlemleri yürüten kişileri, ifade eder.*" şeklinde tanımlanmıştır. Bu düzenleme ile muhtemel tereddütlerin önüne geçebilmek amacıyla Kanun uygulamasında marka ve patent vekillerinin serbest meslek erbabı olarak kabul edilecek kişiler arasında sayılmakta ve bunların faaliyetleri sonucu elde ettikleri gelirler de serbest meslek kazancı kapsamına alınmaktadır.

3- SERBEST MESLEK KAZANCININ TESPİTİ

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 'Serbest Meslek Kazancının Tespiti' nin yapıldığı 67'nci maddesi ile 'Mesleki Giderler' in düzenlendiği 68'inci maddesi Tasarının 30'uncu maddesiyle tek madde halinde birleştirilmiştir. Söz konusu maddenin başlığı 'Serbest Meslek Kazancı Tespiti' olarak düzenlenmiştir.

Tasarının 30'uncu maddesi şu şekildedir:

"(1) Serbest meslek kazancı bir hesap dönemi içinde, serbest meslek faaliyeti karşılığı tahsil edilen para ve ayınlar ile diğer suretlerle sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatlerden bu faaliyet dolayısıyla yapılan giderler indirildikten sonra kalan ' farktır.

(2) Müşteri veya müvekkilinden, serbest meslek faaliyeti ile ilgili olmak üzere para ve ayın şeklinde alınan gider karşılıkları kazançta ilave edilir.

(3) Amortisman tabii iktisadi kıymetlerin elden çıkarılması halinde Vergi Usul Kanununun 328 inci maddesine göre hesaplanan fark kazancın tespitinde dikkate alınır.

³ 07/04/1969 tarih ve 13168 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanmıştır.

⁴ 08/06/1995 tarih ve 22326 sayılı Resmi Gazetede yayınlanmıştır.

(4) Serbest meslek erbabı ve serbest meslek faaliyetiyle uğraşan kollektif ve adi komandit şirketler ile adi ortaklıklar mesleki kazançlarını Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre tuttıkları serbest meslek kazanç defterine istinaden tespit ederler. Anılan şirketlerin bilanço esasına göre tuttıkları defterler serbest meslek kazancı defteri yerine geçer.

(5) Serbest meslek erbabı için;

- a) Bilgilerine girmesi kaydıyla, kamu kurumlarına, icra dairelerine, bankalara, noterlere ya da posta idaresine serbest meslek erbabı adına veya hesabına para yatırılması,
- b) Serbest meslek kazancı olarak doğan alacağın müşterisine olan borcu ile takası veya başka bir şahsa ivazsız ya da tahsil şartı aranmaksızın ivazlı olarak temlik, tahsil hükmündedir.

(6) Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre tevsik edilmek şartıyla, vergi, resim, harç, keşif, şahitlik, bilirkişilik ve ekspertiz gibi hususlara harcanmak üzere müşteri veya müvekkilden alınan ve tamamen bu hususlara sarf edilen para ve ayınlar hasılat sayılmaz.

(7) Kazancın safi tutarının tespitinde 19 uncu maddede yer verilenlere ilave olarak aşağıda sayılan giderler de indirilebilir:

- a) Serbest meslek erbabından yerleşim yeri olarak kullandıkları konutun bir kısmını işyeri olarak kullananların, bu konut için ödedikleri kiranın tamamı ile ısıtma, aydınlatma gibi giderlerin ve konutun kendi mülkleri olması halinde amortismanın yarısı.
- b) Serbest meslek faaliyetleri dolayısıyla Sosyal Güvenlik Kuramına ödenen giriş ve emeklilik aidatları ile mesleki teşekküllere ödenmesi zorunlu olan aidatlar.
- c) Mesleki faaliyetin ifası için ödenen mal ve hizmet alım bedelleri ile mesleki yayınlar için ödenen bedeller.

(8) 31 inci maddenin birinci fıkrasında yer alan faaliyet konuları ile iştigal eden mükelleflerden beyanname vermek durumunda olanlar dilerse yukarıda sayılan giderlerine karşılık olmak üzere hasılatlarının %25'lik kısmını gider olarak dikkate alabilirler.

(9) Kazancın safi tutarının tespitinde;

- a) Mesleki faaliyetin yürütülmesinden kaynaklanan kusursuz sorumluluk halleri hariç olmak üzere serbest meslek erbabı tarafından işlenen suçlardan doğan tazminatlar ve basın veya diğer iletişim araçları yoluyla işlenen fiillerden veya radyo ve televizyon yayınlarından doğan maddi ve manevi zararlardan dolayı ödenen tazminatlar,
- b) Kiralanan veya envanterde kayıtlı olan yat, kotra, tekne, sürat teknesi gibi motorlu deniz taşıtları ile uçak ve helikopter gibi hava taşıtlarının giderleri ve amortismanları, indirim konusu yapılamaz.

(10) Biletle girilen yerlerde faaliyette bulunan dar mükellefiyete tabi serbest meslek erbabı, diledikleri takdirde defter tutmaksızın, bilet bedelleri tutarından, bu bedellere dâhil eğlence vergileri düşüldükten sonra kalan miktarın yansı safi kazanç sayılmak suretiyle vergilendirilirler.

(11) Yabancı parayla yapılan ödemeler, Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası tarafından ödeme günü için belirlenen döviz alış kuru üzerinden Türk parasına çevrilir."

Maddede, serbest meslek kazancının nasıl tespit edileceği ve kazancın tespitinde hasılattan indirilebilecek ve indirilemeyecek giderlerin neler olduğu belirtilmektedir.

Serbest meslek kazancının elde edilmesi tahsil esasına bağlanmaktadır. Ancak, serbest meslek kazancından doğan alacağın temlikinde karşılıklı olup olmadığına bakılmayacak ve karşılıklı temlik-

lerde tahsil şartı aranmayacaktır. Dolayısıyla faaliyet karşılığı kazancın tahsil edilmiş olması için nakden alınması zorunlu olmayıp kazanç sahibi açısından hukuki ve ekonomik tasarrufun gerçekleşmiş olması yeterli olacaktır.

Serbest meslek faaliyeti karşılığı tahsil edilen para ve ayınlar ve diğer suretlerle sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatlerden, faaliyet dolayısıyla yapılan giderler indirildikten sonra kalan kısım serbest meslek kazancı olarak tanımlanmaktadır.

İlgili madde ile getirilen düzenlemelerden önemli gördüğümüz bazı hususlar şöyledir:

Hasılatın indirilebilecek giderlerin kapsamının ticari kazançtan indirilebilecek giderlerle paralel hale getirebilmek amacıyla ticari kazançtan indirilebilecek giderlerin sayıldığı tasarinin 19'uncu maddesine (193 sayılı GVK'nın 40'inci maddesinin benzeri) atıf yapılmaktadır. Bunun yanı sıra, serbest meslek faaliyetlerine ilişkin bazı giderler de ayrıca sayılmaktadır. 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununda yer alan düzenlemelere göre ticari kazançta gider olarak dikkate alınabilecek unsurlar serbest meslek erbabı tarafından gider olarak indirilmesi mümkün değildi. Yapılan düzenleme ile bu sistemde bir değişiklik yapılmıştır. Örnek olarak tasarıda yapılan düzenleme ile artık serbest meslek erbabı da yurtdışına yapacağı hizmet ihracatı nedeniyle döviz olarak elde ettikleri hasılatın binde beşini aşmamak şartıyla yurtdışındaki bu işlerle ilgili fiilen katlanılan ancak tevsik edilemeyen giderlerine karşılık olmak üzere götürü olarak hesapladıkları tutarları serbest meslek kazancında gider olarak dikkate alabileceklerdir.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 18'inci maddesinde düzenlenen serbest meslek kazançlarında istisna maddesinin bir benzeri tasarinin 31'inci maddesinde düzenlenmiştir.⁵ Kanun'un 31'inci maddesinde belirtilen serbest meslek erbabı esas itibarıyla hasılat üzerinden kesinti yapılmak suretiyle vergilendirilmektedir. Ancak, anılan maddenin birinci fıkrasında belirtilen faaliyetlerle iştigal eden mükellefler tasarıda belirlenen hadleri aşmaları halinde beyanname verecekleri için beyan edecekleri kazançla ilişkin giderlerini de tevsik etmeleri gerekecektir. Öte yandan, bu mükelleflerden dileyenler maddede sayılan giderlere karşılık olmak üzere hasılatlarının %25'lik kısmını götürü gider olarak dikkate alabileceklerdir. Tasarinin getirdiği en önemli farklılıklardan biri bu tür serbest meslek kazançları için götürü gider uygulaması imkanı verilmektedir.

Ayrıca yeni yapılan düzenleme ile birlikte 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununda yer almayan bir hüküm getirilmiştir. Söz konusu düzenleme ile birlikte artık serbest meslek erbabı tarafından kiralanılan veya envantere kayıtlı olan yat, kotra, tekne, sürat teknesi gibi motorlu deniz taşıtları ile uçak ve helikopter gibi hava taşıtlarının giderleri ve amortismanları gider olarak dikkate alınmayacaktır.

Yine 193 sayılı GVK'nın 68/9'uncu maddesi gereği serbest meslek erbapları iş yerleriyle ilgili ayni vergi, resim ve harçları gider olarak dikkate alabilirken iş yeri ile ilgili olmayan mesela sözleşmelerde konu olan damga vergisini gider olarak indirmeleri mümkün değildi. Tasarinin 19'uncu maddesine atıf yapılarak sadece işyeri ile ilgili değil işle ilgili olmak şartıyla ödenen emlak, gider, damga ve belediye vergileri, harçlar ve katılma payları gibi aynî vergi ve harçlar artık gider olarak dikkate alınabilecektir.

4- SERBEST MESLEK KAZANCINDA İSTISNA UYGULAMASI

Serbest meslek kazançlarında istisna uygulaması tasarinin 31'inci maddesiyle düzenlenmiştir. Söz konusu madde hükmü şu şekildedir:

⁵ Söz konusu maddeye ilişkin açıklamalarımız, çalışmamızın ilerleyen kısımlarında yer almaktadır.

"MADDE 31- (1) Müellif, mütercim, heykeltıraş, hattat, ressam, bestekâr, bilgisayar programcısı, senarist, mucit ve durumları bunlara benzeyenler ile bunların kanuni mirasçılarının, fikir ve sanat eseri niteliği taşıyan;

- a) *Hat, gravür, minyatür, tezhip, ebru,*
- b) *Resim, heykel, beste, nota halindeki eserler, şiir, kitap, roman ve hikayeler,*
- c) *Bilimsel araştırma ve incelemeler,*
- ç) *Mevcut bir yazılımlı değiştiren veya geliştirenler dâhil bilgisayar yazılımları,*
- d) *Makale, araştırma ve inceleme yazılan ile tercüme, yorum, karikatür, fotoğraf, eğitim, kültür ve belgesel nitelikli filmler, video bant, röportaj, radyo ve televizyon senaryo ve oyunu, yazılı koreografi eserleri, gazete, dergi, bilgisayar, internet ortamı, radyo, televizyon veya videoda yayınlamak, kitap, CD, resim, disket veya benzeri ortamlarda basmak suretiyle ya da bu eserleri ve patentleri satmak, bunlar üzerindeki mevcut haklarını devir ve temlik etmek veya kiralamak suretiyle elde ettikleri hasılat gelir vergisinden müstesnadır. Bu gelirlerin arızı olarak elde edilmesi ve bu eserlerin neşir, temsil, icra ve teşhir gibi suretlerle değerlendirilmesi karşılığında alınan bedel ve ücretler de istisnaya dâhildir.*

(2) Birinci fıkra kapsamında elde edilen hasılatın, 77 nci maddenin birinci fıkrasındaki tarifinin ücretler için geçerli olan dördüncü gelir diliminde yer alan tutarı iki katım aşması halinde, birinci fıkra da öngörülen istisna hükmü uygulanmaz. Birinci fıkra da sayılanlar, söz konusu istisnadan faydalanma durumlarına bakılmaksızın Vergi Usul Kanununa göre defter tutma, belge düzenleme ve bildirimde bulunma ödevlerinden muafır.

(3) Birinci fıkra da yer almayan ancak Maliye Bakanlığınca bunlara benzerlik taşıdığı belirlenen diğer kişi, eser ve ortamlar hakkında da ilgili bende ilişkin esaslar uygulanır.

(4) Arzuhâlcı, rehber, ebe, sünnetçi, sağlık memuru ve hayvan sağlık memurlarından Vergi Usul Kanununun 155 inci maddesinde belirtilen şartlardan en az ikisini taşımayanlar ile köylerde veya nüfusu 2.000'i aşmayan yerlerde bu faaliyetlerde bulunanların anılan faaliyetlerine ilişkin kazançları gelir vergisinden müstesnadır.

(5) Köylerde veya nüfusu 2.000'i aşmayan yerlerde düğün ve benzeri toplantılarda müzik icra edenlerin bu faaliyetlerine ilişkin kazançları gelir vergisinden müstesnadır.

(6) Dar mükellefiyete tabi olanların, yetkili mercilerin izniyle açılan sergi ve panayirlarda yaptıkları serbest meslek faaliyetlerinden elde ettikleri kazançları gelir vergisinden müstesnadır.

(7) Bu maddedeki istisnaların 61 inci madde uyarınca kesinti suretiyle alınan vergiye şümulü yoktur."

Söz konusu düzenleme ile getirilen en önemli yenilik maddenin ikinci fıkrasında birinci fıkra kapsamında elde edilen hasılatın tasarımın 77'nci maddenin (193 sayılı GVK'nın 103'üncü maddesi) birinci fıkrasındaki tarifinin ücret gelirleri için geçerli olan dördüncü gelir diliminde yer alan tutarın **iki katını aşması halinde** birinci fıkra da öngörülen **istisna hükmünün uygulanmayacağıdır**. Bu durumda elde edilen hasılatın söz konusu tutarı aşması halinde tamamı beyan edilecek ve bu hasılat nedeniyle yapılan kesintiler tarifeye göre hesaplanan gelir vergisinden mahsup edilebilecektir. Bu durumda mükellefler çalışmamızın 3'üncü bölümünde anlatıldığı üzere söz konusu hasılat karşılık %25'lik götürü gider yapma imkanı bulunmaktadır. Ayrıca söz konusu istisnadan faydalanma durumlarına bakılmaksızın mükelleflerin Vergi Usul Kanunu'na göre defter tutma, belge düzenleme ve bildirimde bulunma ödevlerinden muaf tutulacakları belirtilmektedir.

5- SERBEST MESLEK KAZANCINDA TEVKİFAT UYGULAMASI

Tasarının 'Vergi Kesintisi' başlıklı 61'inci maddesinin serbest meslek kazançları ile ilgili bölümü şu şekildedir:

"...f) Yaptıkları serbest meslek işleri dolayısıyla bu işleri icra edenlere (noterlere serbest meslek faaliyetlerinden dolayı yapılan ödemeler hariç);

- 1) 31 inci maddenin birinci fıkrası kapsamına giren serbest meslek işleri dolayısıyla yapılan ödemelerden;
 - i) (a) bendi için,
 - ii) (b) bendi için,
 - iii) (c) bendi için,
 - iv) (ç) bendi için,
 - v) (d) bendi için.
- 2) Diğer ödemelerden..."

%25 oranında kesinti yapılacağı belirtilmiştir. Yine söz konusu madde ile Bakanlar Kuruluna serbest meslek kazançlarında faaliyet türüne veya kazanç ve hasılat tutarlarına göre kesinti oranlarında değişiklik yapma yetkisi verilmiştir. (Özellikle istisna uygulaması başlıklı 31'inci madde uygulamasında.) Ayrıca yapılacak kesintiler serbest meslek erbaplarının mesleki işleri kapsamında yapılan ödemelerle ilgili olacaktır.

6- SONUÇ

Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunları'nı tek bir metinde toplayan yeni Gelir Vergisi Kanun Tasarısı ile birlikte toplamda 250 civarında bulunan madde sayısı yaklaşık 90 maddeye düşürülmüştür. Serbest meslek kazançları da yeni tasarıda yerini almış 193 sayılı GVK ile büyük oranda benzerlik göstermiştir.

Avukatlık ortaklığı müessesesi ve marka ve patent vekillerinin elde ettiği gelirler serbest meslek kazancı sayılarak muhtemel tereddütlerin önüne geçilmek istenilmiştir.

Ayrıca serbest meslek kazançlarında istisna uygulaması ve indirilebilecek giderlere ilişkin getirilen yeni düzenlemeler ilk bakışta önemli gördüğümüz hususlar arasında yerini almıştır. Serbest meslek faaliyeti sonucu hasılattan indirilebilecek giderlere ilaveten ticari kazançtan indirilebilecek giderlerin sayıldığı tasarınnın 19'uncu maddesine (193 sayılı GVK'nın 40'inci maddesinin benzeri) atf yapılarak ticari kazançtan indirilebilecek giderler artık serbest meslek erbapları tarafından da dikkate alınabilecektir.

Yapılan düzenleme ile birlikte artık serbest meslek erbabı tarafından kiralanan veya envantere kayıtlı olan yat, kotra, tekne, sürat teknesi gibi motorlu deniz taşıtları ile uçak ve helikopter gibi hava taşıtlarının giderleri ve amortismanları gider olarak dikkate alınmayacak olup işle ilgili olmak şartıyla ödenen emlak, gider, damga ve belediye vergileri, harçlar ve katılma payları gibi aynî vergi ve harçlar artık gider olarak dikkate alınabilecektir.

Uygulamada telif kazançları istisnası olarak bilinen düzenlemede önemli değişiklikler yapılmıştır. Söz konusu faaliyet sonucu elde edilen hasılat gelir vergisi tarifesinde yer alan ücret gelirleri için geçerli olan dördüncü gelir diliminde yer alan tutarın iki katını aşması halinde istisna hükmünün uygulanmayacak olup mükellefler tarafından beyan edileceklerdir. Bu şekilde beyanname verilmesi

durumunda isteyen mükellefler giderlere karşılık olmak üzere hasılatlarının %25'lik kısmını götürü gider olarak dikkate alabileceklerdir.

Yapılan yeni düzenlemelerle birlikte serbest meslek faaliyeti sonucu elde edilen hasılatlardan indirilebilecek giderlerin kapsamının ticari kazançtan indirilebilecek giderlerle paralel hale getirilmesi mükellefler arasındaki farklı anlamalara ve uygulamalara son vereceği düşünülmektedir. Ancak telif kazançlarının beyan edilmesi durumunda sadece gerçek gider yönteminin seçilmesi yerine seçimlik götürü gider uygulaması belge düzeninin sağlanması bakımından olumsuzluklara yol açacağı tabidir.

KAYNAKÇA

- 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu
- Yeni Gelir Vergisi Kanun Tasarı
- Yeni Gelir Vergisi Kanun Tasarının Gerekçesi