

HER YÖNÜYLE “AVUKATLARIN VERGİSEL YÜKÜMLÜLÜKLERİ”

Nurullah ÇUHADAR^(*)

I - GİRİŞ

Serbest Meslek Erbabı Avukatların elde etmiş oldukları kazançlar Gelir Vergisi Kanunu içerisindeki gelir unsurları arasında sayılarak serbest meslek kazancı kapsamında değerlendirilmiştir. Serbest meslek kazançları 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanununun 65.maddesinde “her türlü mesleki faaliyetten elde edilen kazanç serbest meslek kazancıdır” şeklinde tanımlanmış, takip eden fıkrada da “serbest meslek faaliyetlerinin tanımı; sermayeden ziyade şahsi mesaiye, ilmi yada mesleki bilgiye veya ihtisasa dayanan işlerin ticari mahiyette olmamak koşulu ile işverene tabi olmaksızın şahsi sorumluluk altında kendi nam ve hesabına yapılmasıdır” şeklinde tanımlanmıştır. Buna göre serbest meslek kazancının unsurları;

- Sermayeden ziyade şahsi mesaiye, ilmi veya mesleki bilgiye veya ihtisasa dayalı olması,
 - İşlerin işverene tabi olmaksızın şahsi sorumluluk altında kendi nam ve hesabına yapılması,
 - Ticari mahiyette olmaması,
 - Süreklilik göstermesi,
- Şeklinde sıralanabilmektedir.

❖ Serbest Meslek Kazançları kural olarak tevkif suretiyle ön vergilemeye tabi tutulmakta, nihai vergi ise mükelleflerin beyanı üzerine alınmaktadır.

II-AVUKATLARDA İŞE BAŞLAMA ve İŞİ TERK

213 sayılı VUK’nun “Mükellefin Ödevleri” başlıklı bölümünde bahsedildiği üzere mükellefler işe başladıklarını ve işi terk ettiklerini bildirmek etmek zorundadırlar.

A - İşe Başlama

İşe başlama bildirimleri, işe başlama tarihinden itibaren on (10) gün içinde kendilerince veya 1136 sayılı avukatlık kanununa göre ruhsat almış avukatlar veya 3568 sayılı kanuna göre yetki almış meslek mensuplarınca; şirketlerin kuruluş aşamasında işe başlama bildirimleri ise işe başlama tarihinden itibaren on gün içinde ticaret sicili memurluğunca ilgili vergi dairesine yapılır. Bir serbest meslek erbabının işe başladığının belirtileri vardır. Bunlar kanunda şöyle sayılmıştır:

- Yazıhane, büro gibi özel işyerleri açmak
- Çalışılan yere tabela, levha gibi mesleki faaliyet ifade eden alametleri asmak
- Mesleki faaliyette devamlı olarak mesleki faaliyette bulunduğunu gösteren ilanlar yapıştırmak
- Serbest olarak mesleki faaliyette bulunmak üzere mesleki teşekküllere kaydolunmak

B - İşİ Terk

İş bırakma(terk), vergiye tabi olmayı gerektiren muamelelerin tamamen durdurulması ve sona ermesidir ve 213 sayılı Vergi Usul Kanunu’na göre işi

^(*) Vergi Denetmeni

bıraktığını bildirme ödevinin, işi bırakma tarihinden itibaren en geç bir (1) ay içinde yapılması gerekmektedir. Ancak bir serbest meslek faaliyetinin örneğin serbest avukatlık faaliyetinin bırakılarak başka bir işin örneğin ücretli olarak bir şirkette hukuk danışmanlığı işini yürütmeye başlanıldığı zaman, bir takım farklılıklar söz konusu olmaktadır. Bu anlamda serbest meslek erbabı iken ücretli olarak yeni bir işe başlayan bir avukatın, işi terk işlemlerini aşağıdaki örnekten yola çıkarak açıklayalım.

Örnek: Öteden beri avukatlık yapmakta olan bir kimse 05.05.2007 tarihinde işini terk etmiş, bir şirkette ücretli olarak çalışmaya başlamıştır.

Bu tarihte:

❑ 2005 yılında alınmış ve 05.05.2007 tarihinde henüz çözüme bağlanmamış bir dava dolayısıyla 3.000-YTL alacağı vardır. Mahiyet ve tutar itibarıyla kesinleşmiş bu alacak henüz tahsil edilmemiştir.

❑ 2006 yılında alınan bir ceza davası dolayısıyla 4.000-YTL tahsilat yapılmıştır. Anlaşmazlık henüz ceza mahkemesinde devam etmektedir. İşin terk edildiği 05.05.2007 tarihine kadar henüz tek bir duruşma yapılmıştır. Vekalet ücretinin tamamı 7.000-YTL'dir. 4000-YTL'si tahsil edildiği 2006 yılı matrahına dahil edilmiştir.

❑ 2004 yılında sonuçlanmış bir dava dolayısıyla avukatla müşteri arasında ücret yönünden anlaşmazlık çıkmış, olay mahkemeye intikal etmiştir. Avukat, işini terk ettiği tarihe kadar bu işten hiç bir tahsilat yapmamıştır. Talep edilen ücret 2.500-YTL'dir.

Bu durumda :

- Hak kazanıldığı ve mahiyet tutarı kesin olduğu halde henüz tahsil edilmemiş 3.000-YTL hasılat,
- Henüz hak kazanılmadığı halde tahsil edilmiş ve bir önceki yılın gelirine dahil edilerek vergisi ödenmiş 4.000-YTL hasılat,
- Hak kazanılıp kazanılmadığı henüz ihtilafı olan tahsil de edilmemiş 2.500-YTL'lik bir hasılat vardır.

Tüm bunlara işin terk edilmesi yönünden bakıldığında, vergiye tabi olmayı gerektiren muamelele-

rin tamamen sona ermediği görülmektedir. Bu anlamda söz konusu avukatın işi terk ettiğini zamanında Vergi Dairesine bildirmesi aslında bir hüküm ifade etmeyecektir. Zira daha önce de dediğimiz gibi henüz kazanılmış ama iktisap edilmemiş alacaklar söz konusudur ve bu durum vergiye tabi olmayı durdurmaz.

Ancak Vergi Kanunları açısından bu durumu ifade eden açık bir hüküm de bulunmamaktadır. Bu yüzden yeni bir hasılatı hak kazanılacak faaliyette bulunmamak şartıyla, henüz birinci duruşma yapılmış olan davadaki avukatlığını avukatlık kanunu 171. Maddede ifade edildiği gibi bir başkasına devrederse işin bırakıldığı kabul edilebilir. Veya henüz tahsil edilmemiş alacakların akıbeti belli olup tahsil edilinceye kadar işin devam ettiği söylenebilir.

Örneğimizde peşin tahsil edilen 4.000-YTL hasılat faaliyetin durdurulduğu 05.05.2007 tarihinde tamamen veya kısmen iade edildiğinde, iade yapıldığı yılda matrahtan indirilir. Eğer başka hasılatı yoksa zarar beyan edilir. Buradaki genel kural şartlı olarak alınan paraların tahsil edildiği yıl geliri olarak beyan edilmesidir. Şartın gerçekleşmemesi halinde iade söz konusu olduğunda iade edildiği yıl matrahından mahsup edilir.

Yine örneğimizde ihtilafı olan ve tahsil de edilmemiş 2.500-YTL' lik ve mahiyet tutarı kesin olduğu halde henüz tahsil edilmemiş 3.000-YTL'lik hasılat, 2007 yılı içinde tahsil edilirse o yılın serbest meslek kazancı olarak beyan edilecektir. Sonraki yıllarda tahsil edilmesi halinde ise GVK'nun 82/5. maddesi uyarınca arizi kazanç olarak değerlendirilecektir.

III - AVUKATLARDA KAZANCIN TESPİTİ

A – Tahsilat Esası

Serbest meslek erbaplarında, Gelir Vergisi açısından vergiyi doğuran olay "tahsilat esasına" bağlanmıştır. Serbest meslek erbabı herhangi bir tahsilat yapmadığı sürece gelir vergisi açısından beyanı gerektirir bir durum oluşmamaktadır. Yani serbest meslek erbabı, hizmetin verildiği dönemle

ilişkilendirilmeksizin bu hizmetin karşılığını teşkil eden bedel hangi dönemde tahsil edilmişse Gelir Vergisi açısından vergiyi doğuran olayın da o dönemde ortaya çıktığı kabul edilmektedir. Bu itibarla serbest meslek kazançlarında tahsilatın yapıldığı dönemde kazançlar beyan edilecektir.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 67'inci maddesinin 1'inci fıkrasıyla; 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 belirtilmiştir. Buna göre avukatların kazançlarını tespit edebilmek için öncelikle hasılatlarına ulaşarak, buradan indirilecek ve indirilemeyecek giderleri belirtilerek serbest meslek kazançları tespit edilmeye çalışılacaktır.

B – Hasılatlar

1-Tahsil Edilen Ücretler

Serbest meslek kazancının tespitinde hasılat; bir hesap dönemi içinde serbest meslek faaliyeti karşılığı olarak tahsil edilen para ve ayınlar ile diğer suretlerle sağlanan ve para ile temsil edilebilen tüm menfaatler toplamıdır. Biz buna kısaca, avukatlık hizmeti karşılığı alınan tüm paralar diyebiliriz.

2- Gider Karşılığı Alınan Paralar

Gelir Vergisi Kanunu'nun 67. Maddesinde; "Serbest meslek erbabının müşteri veya müvekkilinden serbest meslek faaliyetiyle ilgili olmak üzere para, aynı veya diğer şekillerde almış oldukları giderler de hasılat olarak dikkate alınır." denmektedir. Yani genel kural olarak müvekkilinden gider karşılığı alınan para dahi, elde edilen para mükellef avukat açısından hasılat olarak dikkate alınacak ve vergilendirilmesi gereken bir para olacaktır.

Ancak bu duruma yine Gelir Vergisi Kanunu'nun 67. Maddesinin 4. Fıkrasında bir istisna getirilmiştir. Maddenin bu fıkrasında "Vergi, resim, harç, keşif, şahitlik, bilirkişilik, ekspertiz gibi hususlara harcanmak üzere müşteri veya müvekkilden alınan paralar tamamen bu işlere harcanması şartıyla hasılat kabul edilmez." denmektedir. Buna göre mükellef avukat

tarafından müvekkilinden alınan paranın harcanmayan kısmı hasılat yazılacak, harcanan kısmı ise gider yazılarak kapatılacaktır.

Örneğin; bir avukat, bilirkişi ücreti olarak 2.000 YTL almıştır. Ayrıca temyizdeki duruşmada hazır bulunmak üzere Ankara'ya gidiş-dönüş masrafı olarak da müvekkilinden 400-YTL almıştır. Bilirkişilikten alınan paranın 1.200 lirası bu işe harcanmış ise, bu paradan geriye kalan 800-YTL'nin ve müvekkilden gider karşılığı olarak alınan 400-YTL'nin hasılat olarak kaydedilmesi gerekmektedir. Mükellef avukat, yol giderine istinaden müvekkilinden almış olduğu paranın ne kadarını yol gideri yapmış ise o kadarını gider olarak yazacak, eğer kalan tutar varsa bu tutar hasılat olarak yazılmış olacaktır. Eğer bilirkişilik ücretinin tamamı harcanmış ise, bu durumda bilirkişi ücreti olarak alınmış tutarın hasılat yazılmasına gerek yoktur.

3- ATİK Satışından Elde Edilen Hasılat

Avukatların yada diğer serbest meslek erbaplarının sahip oldukları amortisman tabi iktisadi kıymetlerini, satmaları durumunda bir kazanç doğuyorsa, satıştan doğan kazanç yine serbest meslek kazancının tespitinde hasılat olarak dikkate alınacaktır. Aksi durumda ise yani satılan amortisman tabi iktisadi kıymetin satışı sonucunda bir zarar doğmuş ise bu zarar da gider olarak dikkate alınmak suretiyle dönem matrahından indirim konusu yapılabilecektir.

C – Hasılattan İndirilecek Giderler

➔ 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 5035 sayılı Kanunla değişik 68 inci maddesinin 7 numaralı bendinde, mesleki faaliyetin ifası için ödenen mal ve hizmet alım bedellerinin mesleki kazancın tespitinde gider olarak indirileceği hüküm altına alınmıştır. Bu bağlamda Serbest meslek erbabı bir avukat işyerine ait ısıtma, aydınlatma, telefon ve benzeri giderlerinin hepsini indirim konusu yapılabilmektedir. önemli olan yapılan giderin serbest meslek faaliyetiyle ilgili olup olmamasıdır. Bu anlamda belgelendirilmek koşulu ile yapılan gider ile işin niteliği arasında bir ilişki varsa bu kapsamdaki tüm giderlerin indirilmesi de mümkün olmaktadır.

Örneğin bir avukatın mesleğinde sesini daha etkin kullanmak için gittiği diksiyon kursuna ödediği ücret serbest meslek kazancının tespitinde gider olarak indirilebilecektir.

→ 193 sayılı GVK' nın 68. Maddesinin birinci bendinin parantez içi hükmüne göre eğer serbest meslek erbabı bir avukat, ikametgahının bir kısmını aynı zamanda işyeri olarak kullanıyorsa yani avukatlık bürosunu aynı zamanda ikamet maksatlı da kullanılıyorsa, ikamet için ödemiş olduğu kiranın tamamını ile ısıtma, aydınlatma ve diğer giderlerin yarısını kazancın tespitinde gider olarak dikkate alabilir. Aynı zamanda işyeri olarak kullanılan ikametgah kira değil de mülk ise o takdirde kira bedeli olmaya-
cağından amortismanların yarısını indirim konusu yapılabilecektir.

→ Eğer serbest meslek erbabı yanında işçi veya hizmetli adı altında eleman istihdam ediyorsa bunlar için işyerinde yada işyeri müştemilatında yapılan iâşe ve ibade giderleri, tedavi, ilaç giderleri, sigorta primleri ve emekli aidatları ile bunlara demirbaş eşya niteliğinde vermiş oldukları giyim giderlerini genel esaslar çerçevesinde indirim konusu yapılabilir. Eğer yemek işyerinde pişiriliyorsa, o takdirde herhangi bir sınırlama söz konusu değildir. Bu takdirde yapılan harcamaların tamamı serbest meslek kazancının tespitinde gider olarak indirilebilmektedir. Eğer işyeri dışında yemek yenmesi söz konusu ise bu durumda avukatın yanında çalışan personele sağlanmış olduğu bu menfaat onun açısından ücret gelirdir. Dolayısıyla eğer bir avukat yanında çalışan personeline yemek ücreti veriyorsa, bu yemek bedellerinin o personelin bordosuna dahil edilip üzerinden işçi ücretlerinden yapılan stopajın gerçekleştirilmesidir. Ancak bu hususta GVK' nın 23. maddesi müteferrik istisnalar bölümünde özel bir düzenleme yapılmıştır. Buna göre hizmet erbabına işverenlerce yemek verilmek suretiyle sağlanan menfaatler, işverenlerce, işyerinde veya müştemilatında yemek verilmeyen durumlarda çalışılan günlere ait bir günlük yemek bedelinin 8,80-YTL' yi (2007 yılı için) aşmaması ve buna ilişkin ödemenin yemek verme hizmetini sağlayan mükelleflere yapıl-

ması şartıyla ücretlere uygulanan stopaj gelir vergisinden istisnadır.

→ Buna göre eğer bir avukat (serbest meslek erbabı) yanındaki personeline yemek vermek şeklinde bir menfaat sağlıyorsa, bunun günlük 8,80 YTL + KDV'lik kısmı vergiden istisna edilmiş ücret geliri olarak kabul edilmektedir. Dolayısıyla bu tutardaki kısmın personelin bordrosuna dahil edilip vergiye tabi tutulmasına da gerek yoktur. İstisna tutarını aşan miktarda bir ödemede bulunuluyorsa, örneğin günlük 15-YTL yemek bedeli ödeniyorsa, bu durumda aşan kısmının mutlaka o personelin bordrosuna dahil edilip stopaja tabi tutulması gerekmektedir.

→ 5035 sayılı yasa ile yapılan düzenleme sonucunda eğer serbest meslek erbabı binek otomobil kullanıyorsa, bu binek otomobili envanterine dahil etmiş olması koşuluyla ayırmış olduğu amortismanları, yapmış olduğu akaryakıt, yedek parça, bakım ve bu türden giderleri ve bu bent kapsamında gider olarak yazması mümkündür. Bu anlamda artık ister satın alınıp envantere dahil edilsin, isterse bir başka kişiden kiralanmış olsun taşıtla ilgili yapılmış olan harcamaların gider olarak indirilmesi mümkündür.

→ Serbest meslek erbapları, satın almış olduğu mesleki yayınlar için ödediği bedelleri gider olarak indirilebilecektir. Bu itibarla mesleki kapsamdaki sürekli yayınlara abone olunması halinde, bunlara ait ödemelerin gider olarak indirebilmesi mümkündür.

→ Bir serbest meslek erbabının mesleki faaliyetini icra ederken, diğer serbest meslek erbaplarından satın almış olduğu mal veya hizmetin de gider olarak indirilebilmesi mümkündür.

→ Serbest meslek faaliyetleri dolayısıyla mesleki teşekküllere ödenen aidatlar, mesleki kazancın tespitinde gider olarak indirim konusu yapılabilecektir. Ancak üye olunması mesleki bakımdan zorunlu bulunmayan bir kuruluşa yapılan ödemeler gider olarak dikkate alınmayacaktır. Örneğin Briç kulübü aidatı gibi.

→ GVK'nun 68/8 maddesi uyarınca serbest meslek faaliyetleri dolayısıyla kanunla kurulmuş sigorta veya emekli sandıklarına ödenen giriş ve emeklilik

aidatları gider olarak yazılabilmektedir. Bu tür aidatlarda herhangi bir tutar sınırlaması sözkonusu değildir. Ödenmiş olması şartıyla aidatların tamamı hası-lattan indirilebilecektir. Ancak burda dikkat edilmesi gereken husus bu tür aidatların kanunen zorunlu olması gerekir. Yani kanunen kurulmuş olsa dahi üye olunması ihtiyari olan sigorta veya emeklilik kuruluşlarına ödenen aidatlar bu kapsamda değerlendirilmeyecektir. Bilindiği gibi Avukatlık kanununa göre avukatlar 506 sayılı S.S.K'nun 86. maddesinde hüküm altına alınan Topluluk Sigortasına kayıt olmaları kanuni bir zorunluluk olup, avukatlık kanunun 190.maddesinde bu kapsamdaki sigorta primlerini ödemeyen avukatların adının Baro yönetim kurulu kararıyla Baro levhasından silineceği hüküm altına alınmıştır. Buna göre Avukatlarca ödenen topluluk sigortası primleri mesleki faaliyetin sürdürülebilmesi için kanunen yapılması zorunlu giderlerden olup, bu giderlerin tamamının gelir vergisi kanununun 68.maddesinin 8.bend hükmü çerçevesinde ödenmiş olmaları koşuluyla ödendikleri dönemde serbest meslek kazanç defterine herhangi bir sınırlama olmaksızın gider olarak yazabileceklerdir

→ Mesleki kazancın elde edilmesi ve devamına yönelik olması koşuluyla meslek ilan ve reklam vergileri ile işyerleri ile ilgili olarak ödenen aynı vergi, resim ve harçlar indirim konusu yapılabilecektir. Yalnız burada dikkat edilmesi gereken husus, serbest meslek erbabının ödemiş olduğu emlak vergisinin, çevre-temizlik vergisinin, tabela vergisi denilen ilan vergilerinin bu kapsamda indirim konusu yapılması mümkün bulunmamaktadır.

→ Mesleki faaliyetle ilgili olarak sözleşmeye, kanun emrine yada yargı kararına istinaden tazminat ödenmesine hükmedildiği takdirde avukatların bunu da gider olarak yazması mümkün olmaktadır. Ancak bu ödenen tazminat eğer serbest meslek erbabının şahsi kusurundan kaynaklanıyorsa, bu tazminatların gider olarak yazılması mümkün bulunmamaktadır.

D – Matrahtan İndirilebilecek Giderler

Serbest meslek erbaplarının vermiş oldukları ge-

lir vergisi beyannamesi üzerinden 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu 88 ve 89'uncu maddelerinde yer alan düzenlemeler çerçevesinde indirim konusu yapılabilecek bazı harcamalar vardır.

→ Bunlardan birincisi, hayat, sağlık ve benzeri sigorta primleridir. Serbest meslek erbabının bizzat kendisine, eşine yada bakmakla yükümlü olduğu küçük çocuklarına ilişkin olarak ödemiş olduğu, hayat, sağlık, kaza v.b sigorta primlerinin beyan edilen gelirden indirim konusu yapılması mümkündür. Ancak bu kapsamda indirilebilecek sigorta primlerinin toplam tutarı, beyan edilen gelirin %5 'ni aşamayacaktır. Ayrıca toplam sigorta tutarı beyan edilen gelirin % 5'ini aşmasa dahi bu tutarın aynı zamanda söz konusu yıldaki asgari ücretin yıllık brüt tutarını aşmaması gerekmektedir. Bu durumu bir örnekle açıklamak gerekirse;

Örneğin; serbest meslek erbabı bir avukatın, 2006 yılı kazancı olarak 150.000-YTL beyan ettiğini kabul edelim. Mükellef tarafından beyanname üzerinden indirilebilecek azami hayat, sağlık, kaza v.b sigorta primi tutarı, sigorta primlerini kendisi, eşi ve bakmakla yükümlü olduğu küçük çocukları için ödemiş olması koşuluyla, yıllık beyannamesindeki kazancın %5'ine kadar olan tutar olan 7.500-YTL'yi aşamayacaktır. Ancak yukarıdaki açıklamamızda ikinci şart olarak sunduğumuz indirilebilecek toplam sigorta primi tutarının asgari ücretin bir yıllık brüt tutarını aşamaması koşulu dikkat edilmesi gereken asıl unsurdur. Zira asgari ücretin yıllık brüt tutarı 2006 yılına baktığımızda yaklaşık $(531 \times 12=)$ 6.372-YTL olarak hesaplanmaktadır. Buna göre mükellefin beyan ettiği tutarın % 5'i olan 7.500-YTL asgari ücretin yıllık brüt tutarı olan 6.372.-YTL'yi geçtiği için, mükellef avukat ancak 6.372-YTL'yi yıl içerisinde yapmış olduğu sigorta prim ödemeleri olarak beyannamesi üzerinden indirim konusu yapabilecektir.

→ Bireysel emeklilik sisteminde ödenen katkı paylarının indiriminde genel olarak şahıs sigorta primlerinin indiriminde belirtilen esaslar geçerlidir. Ancak bireysel emeklilik sistemini şahıs sigorta primlerinden ayıran husus; eğer serbest meslek

erbabı bir avukat, sigorta prim ödemesini bireysel emeklilik sistemine dahil bir sigorta şirketine yapıyorsa beyanname üzerinden indirilebilecek oran asgari ücretin bir yıllık tutarını aşmamak üzere gelirin %5'inden %10'una çıkmaktadır. Eğer eşlerden her ikisi, ayrı ayrı beyanname vermek durumunda iseler bu durumda her eş kendi vereceği beyannameye bunu indirim konusu yapacaktır.

→ Beyanname üzerinden indirim konusu yapabileceğimiz diğer bir harcama bağış ve yardımlardır. Gelir Vergisi Kanununun 89. Maddesi kapsamında, mükellefler yıl içerisinde kanunda sayılı kurum ve kuruluşlara yapmış oldukları bağış ve yardımları indirim konusu yapabilmektedirler. Ancak bu bağış ve yardımların indirim konusu yapılabilmesi bazı esaslara bağlanmıştır. Bu itibarla her şeyden önce yapılan bağış ve yardımlar, kanunda sayılan kurum ve kuruluşlara yapılmış olmalıdır. Bu kurum ve kuruluşlar kanunda genel ve özel bütçeli kamu idareleri, il özel idareleri, belediyeler, köyler, kamu yararına çalışan dernekler ve Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflar olarak sayılmaktadır. Dolayısıyla bunlar dışındaki yerlere yapılan bağış ve yardımların indirim konusu yapılması mümkün değildir. Ayrıca tüm giderler için geçerli ortak koşul olan belgelendirme şartının sağlanması gerekmektedir ki bu bağış makbuzu ile sağlanmaktadır. Genellikle uygulamada, kamu yararına çalışan dernekler ve Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflar kermes bileti, konser bileti ve benzeri sosyal etkinliklerle alakalı biletler satarak bağış ve yardım toplamaktadırlar. Serbest mesleki erbablarının bu biletlerle dayanarak indirim yapması mümkün değildir. Söz konusu bilet olsa dahi mutlaka o dernek yada vakıfça düzenlenmiş olan bağış makbuzunun da belgelendirilmesi gerekmektedir. Yine indirim konusu yapılacak olan bağış ve yardımın gönüllülük esasına dayalı olarak yapılması gerekmektedir. Bir cebrilik varsa bu bağış ve yardım da bu kapsamda indirim konusu yapılamayacaktır. Bağış ve yardımlar, nakden yapılabileceği gibi aynen de yapılması mümkündür. Bu kapsamda eğer bir avukat tarafından ayın(mal) olarak bir bağış veya yardımda bulunmuşsa, söz konusu bağış veya yardımın yapıldı-

ğı tarih itibariyle geçerli emsal bedeli tespit edilerek o tutardaki kısım indirim konusu yapabilecektir. Ancak bağış ve yardımlarda indirim hakkı sınırlandırılmıştır. Şöyle ki, yıl içerisinde yapılmış olan bağış yardımların, beyan edilen gelirin %5'ine kadar olan miktarı indirim konusu yapılabilir.

→ Bazı yerlere yapılan bağış ve yardımlar var ki, bu bağış ve yardımlar % 5 sınırlamasına tabi olmaksızın beyan edilen geliri geçmeksizin tamamı indirim konusu yapılabilir. Eğitim kurumu-na(okul), sağlık tesisine, öğrenci yurduna, çocuk yuvasına, yetiştirme yurduna, bakım ve rehabilitasyon merkezlerine veya huzurevine gerek bunların faaliyetlerini sürdürebilmesi için, gerekse bunların yenilerinin inşa edebilmesi maksadıyla yapılan bağış ve yardımların o dönem beyan ettiğimiz gelire kadar olan kısmını indirim konusu yapmanız mümkündür. Ancak bu 89. Maddedeki indirimleri uygulamak suretiyle hiçbir zaman zarar yaratılması, yada mevcut zararın artırılması mümkün değildir. Bir başka deyişle, gelir beyan edilmeyeni zarar edilen dönemlerde yukarıda sayılan indirimlerin yapılması mümkün değildir.

→ Bağış ve yardımlar içerisinde yer alıp da % 5 sınırlamasına tabi olmaksızın indirilebilecek bir başka harcama, fakir ve fukaranın temel ihtiyaçlarını gidermek üzere kurulmuş bulunan gıda bankacılığı sistemi adını verdiğimiz sistemde faaliyet gösteren dernek ve vakıflara yapılan bağış ve yardımlardır. 2004 yılında sadece gıda maddelerinin maliyet bedelleri, 01.01.2005'ten itibaren de bunlara ilave olarak giyecek ve yakacak malzemelerinin maliyet bedelleri de bağış ve yardımlar kapsamında indirim konusu yapılmaktadır.

→ Son olarak bağış ve yardımlar içerisinde yer alıp da % 5 sınırlamasına tabi olmaksızın indirilebilecek bir başka harcama da kültürel mirasımızın korunması, yaşatılması maksadıyla yapılan bağış ve yardımlar da tamamı % 5 sınırlamaya tabi olmaksızın indirim konusu yapılabilir.

→ 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 31'inci maddesinde yer alan "sakatlık indirimi"nden ücretlilerin yanı sıra serbest meslek erbabları da

yararlanmaktadır. Sakatlık indirimini kısaca şu şekilde özetlemek mümkün; eğer bir serbest meslek erbabı avukat çalışma gücünün % 80 ve daha fazlasını yitirmişse ilgili yasaya göre 1. Derece sakat olarak değerlendirilmektedir. Eğer bir avukat çalışma gücünü % 60 ile % 80 arasında yitirmişse 2. Derece sakat olarak kabul edilmektedir. Eğer bir avukat çalışma gücünü % 40 ile % 60 arasında yitirmiş ise 3. Derece sakat olarak kabul edilmektedir. 1. Derece sakatlar 2007 yılı için aylık 570-YTL, 2. Derece sakatlar aylık 280-YTL, 3. Derece sakatların ise aylık 140-YTL'ye kadar olan kazançları vergiden istisna edilmektedir. Serbest meslek erbabının sakatlık indiriminden faydalanabilmesi için kendisi sakat olabileceği gibi, serbest meslek erbabının bakmakla yükümlü olduğu kişiler arasında sakatlar varsa da bunlardan her birisi için yine ayrı ayrı sakatlık indiriminden yararlanabilmektedir. Örneğin bir serbest meslek erbabı avukatın iki çocuğu sakatsa, her bir çocuğu için ayrı ayrı beyan ettiği gelirinden yukarıda ifade edildiği nispetteki tutarları indirim konusu yapabilecektir.

→ Gelir Vergisi Kanununun 89'uncu maddesinde serbest meslek erbabı mükelleflerin, yıl içerisinde yapmış oldukları özel eğitim ve sağlık harcamalarının beyan edilen gelirin % 10'una kadar olan kısmını beyannamelerindeki gelir üzerinden indirim konusu yapmaları mümkündür. Mükellef kendisine, eşine veya küçük çocuğuna yönelik olarak yıl içerisinde özel eğitim harcamasında bulunmuşsa yada hastalandığı için özel hastanede yatıp özel sağlık harcamasında bulunmuşsa bu harcamaları edilen gelirin % 10'una kadar olan kısmı çerçevesinde indirim konusu yapabilecektir. Örneğin bir avukatın beyan ettiği gelir 150 bin YTL ise, çocuğunun özel bir kolejde okumasından kaynaklanan eğitim harcamalarının bu kapsamda 15 bin YTL'ye kadarlık kısmını doğrudan beyanname üzerinden indirim konusu yapması mümkündür. Burada önem arz eden husus; bu harcamaların yurt içinden alınmış mükelleflerden ve faturalarla tevsik edilmesidir. Ancak vakıf üniversitelerinden faydalanılarak yapılan eğitim harcamalarının, (bu üniversitelerin kurumlar vergisinden muaf olmaları sebebiyle) belgelerle tevsik

edilse dahi bu indirimden yararlanılması mümkün değildir. Yada yurt dışı eğitim yada sağlık harcamalarının yine bu madde kapsamında değerlendirilerek indirimden faydalanması mümkün değildir.

→ Sponsorluk harcamaları da indirim konusu yapılabilir. İlgili mevzuatta yer alan düzenlemeler çerçevesinde amatör spor kulübüne sponsor olunarak yapılan harcamaların tamamı, profesyonel bir spor kulübüne sponsor olunarak yapılan harcamaların % 50'si indirim konusu yapılabilir.

E – İndirilemeyecek Giderler

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nda serbest meslek kazancının tespitinde indirilemeyecek giderlere ilişkin düzenlemeye 68'inci maddede yer verilmiş ve madde hükmü çerçevesinde aşağıdaki giderler indirilemeyecek giderler olarak sayılmıştır.

→ Her türlü para cezaları ve vergi cezaları ile serbest meslek erbabının suçlarından doğan tazminatların gider olarak yazılamayacağı belirtilmiştir. Para cezasından kasıt, trafik cezası veya belediyele-
rin yapmış olduğu denetimler sonucunda kesilen cezalar yahut çevre kurumunun yapmış olduğu denetimden sonra kesilen cezalardır. Vergi cezası ise usulsüzlük cezası ile vergi ziyai cezalarını kapsamaktadır ve bunların da gider olarak yazılması mümkün değildir.

→ 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 90. Maddesi hükmü çerçevesinde gelir vergisi, gecikme faizi, gecikme zammı, tecil faizi gibi vergi mevzuatımızda düzenlenen bir takım vergi ve buna bağlı alacakların da gider olarak yazılması mümkün değildir.

→ Serbest meslek erbabının yanında istihdam ettiği personeli için SSK'ya vermiş olduğu bildirgeye istinaden tahakkuk eden SSK borcu ödenmediği takdirde, bu da gider yazılamayacaktır.

→ Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanununun 14'üncü maddesi çerçevesinde serbest meslek erbabının, işi ile ilgili kullanmış olduğu binek otomobillerine ait motorlu taşıtlar vergilerinin gider olarak yazılması mümkün değildir.

→ Özel iletişim vergisi, ister sabit hatlarda olsun, isterse mobil hatlar için olsun, haberleşme

ücreti üzerinden alınan özel iletişim vergilerinin serbest meslek kazancımızın tespitinde gider olarak indirilmesi aynı kanunun 39. Maddesinde yapılan düzenlemeye göre mümkün değildir.

IV- VERGİ TEVKİFATI ve İADESİ

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 94'üncü maddesinin birinci fıkrasında; kamu idare ve müesseseleri, iktisadi kamu müesseseleri, sair kurumlar, ticaret şirketleri, iş ortaklıkları, dernekler, vakıflar, dernek ve vakıfların iktisadi işletmeleri, kooperatifler, yatırım fonu yönetenler, gerçek gelirlerini beyan etmeye mecbur olan ticaret ve serbest meslek erbabı, zirai kazançlarını bilanço veya zirai işletme hesabı esasına göre tespit eden çiftçiler aşağıdaki bentlerde sayılan ödemeleri nakden veya hesaben yaptıkları sırada, istihkak sahiplerinin gelir vergilerine mahsuben tevkifat yapmaya mecbur oldukları hükme bağlanmıştır. Aynı maddenin 2. bendinde "yaptıkları serbest meslek işleri dolayısıyla bu işleri icra edenlere yapılan ödemelerden (Noterlere, serbest meslek faaliyetinden dolayı yapılan ödemeler hariç)" denilmek suretiyle noterler dışında kalan tüm Serbest meslek erbabına yapılan ödemelerin vergi kesintisine tabi olacağı hükme bağlanmıştır. Bu bendin "b" alt bendinde ise bu oran %22 olarak belirlenmiştir. Ancak bu oran 2007 ve sonrası için 2006/11449 sayılı BKK ile %20 olarak belirlenmiştir.

Tevkif yoluyla kesilen vergilerin, yıllık beyannamedeki mahsuplar sonunda kalan kısmı diğer vergi borçlarından mahsup edilebileceği gibi mükellefin talep etmesi üzerine gerekli şartlar yerine getirilerek nakden iade edilmesi de mümkündür. Ancak gerek mahsuben iade yapılırken, gerekse nakden iade yapılırken bir takım usullere uyulması gerekmektedir.

A – Mahsuben İade

Serbest meslek erbabı avukatların yıl içerisinde tevkifat yoluyla yapılan bu stopajları, beyan ettikleri gelir üzerinden hesaplanan gelir vergisinden mahsup etmeleri mümkündür. Tevkif suretiyle kesilen vergilerin yıllık beyannamedeki mahsuplar sonunda kalan kısmının diğer vergi borçlarına mahsup talebi, tutarına bakılmaksızın inceleme raporu ve teminat

aranılmadan yerine getirilir. Ayrıca mahsuptan sonra arta kalan tutar varsa, kalan tutarların sonraki tevkifatlardan mahsubu ve/veya nakden iadesi de mümkündür.

Daha önce de ifade edildiği gibi yıllık beyanname veren serbest meslek erbapları beyanname üzerinden hesapladıkları gelir vergisinden daha önce tevkif suretiyle ödedikleri vergileri mahsup edebileceklerdir. Bunun için bizzat serbest meslek erbabı bir avukat tarafından dilekçe ile verilen mahsuben iade talebi ve düzenlenmiş olan tablo, verilen beyannameye eklendiği takdirde bu durum mahsup işleminin yapılması için yeterli olacaktır. Mahsuben iade talebi, beyannameye mahsup edilecek vergiler kısmında gösterilmekte olup bu bölümde kesinti yapan kimsenin adı, soyadı, bağlı olduğu vergi dairesi, vergi numarası, kesintinin yapıldığı dönem, ödeme tutarı ve kesinti tutarı yer almaktadır. Bu bağlamda örneğin hesaplanan 10 bin YTL gelir vergisi üzerinden, yıl içerisinde kesilen 8 bin YTL tutarındaki stopajın mahsup edilmesi gerekiyorsa; bu stopajın dökümünü içerir ve 252 nolu Gelir Vergisi Kanunu Genel Tebliği ekinde de yer alan tabloyu beyannamenize eklemeniz gerekmektedir.

Daha önceki ifadelerimizde mahsuptan sonra arta kalan tutar varsa, kalan tutarların sonraki tevkifatlardan mahsubu ve/veya nakden iadesi de mümkündür, demiştik. Bu durumu bir örnekle açıklamak gerekirse; yıl sonunda gelir vergisi beyannamesi üzerinde 5 bin YTL gelir vergisi hesaplanmış ama yıl içerisinde 8 bin YTL stopaj kesilmiş ise, bu durumda 3 bin YTL'lik bir iade rakamı ortaya çıkacaktır. İşte bu 3 bin YTL'lik tutarın eğer mükellef tarafından kendisine ait diğer vergi borçlarından mahsup edilmesi talep ediliyorsa, o takdirde beyannameyle beraber verilen tabloya ilaveten vergi dairesine bir dilekçe de verilmesi gerekmektedir. Bu dilekçede de o dönem itibarıyla muaccel hale gelmiş, vadesi dolmuş olan bir vergi borcundan, örneğin katma değer vergisi borcundan, stopaj iade hakkının mahsup edilmesi talep edildiği takdirde Vergi Dairesi tarafından bu mahsup işlemi gerçekleştirilecektir.

B – Nakden İade

Serbest meslek erbabı bir avukat tarafından, tev-kif suretiyle kesilen vergilere ilişkin nakden para iadesi talebi varsa, nakden iade taleplerinin de mahsuben iadede olduğu gibi dilekçe ile yapılması şarttır. Nakden para iadesi talebi;

→ 10 bin YTL' nin altında ise; yapılması gereken şey, vergileri kesen mükelleflerin bunu vergi daire-sine beyan edip tahakkuk ettirdiğine dair yazı getirilmesidir. Böylece serbest meslek erbabı avukatın müvekkili veya müşterisinin, kestiği vergiyi muhtasar beyannamesiyle beyan edip etmediği kontrol edilir. Bu tutarın altındaki iade taleplerinde incele-me raporu veya teminat aranmamaktadır.

→ 10 bin YTL-100 bin YTL arasında ise; 10 bin YTL' yi aşan kısım için 213 sayılı Vergi Usul Kanu-nu'na göre vergi incelemesine yetkili olanlarca dü-zenlenecek vergi inceleme raporuna göre iade ger-çekleştirilir. 10 bin YTL'ye kadar olan kısım ise mü-kellef tarafından verilen dilekçe ekinde yer alan bel-gelerin eksiksiz olması koşuluyla inceleme raporu veya teminat aranmaksızın iade edilecektir. Serbest meslek erbabı avukat tarafından teminat gösterilme-si halinde vergi inceleme raporu beklenmeden iade yapılır.

→ 100 bin YTL' yi aşıyorsa; 100 bin YTL' ye ka-dar olan kısım için süresinde tam tasdik sözleşmesi düzenlemiş yeminli mali müşavir tarafından düzen-lenmiş tam tasdik raporu gereğince iade gerçekleştirilir. İade talebinin 100 bin YTL' yi aşan kısmı için ise denetim elemanlarınca vergi inceleme raporu düzenlenecektir.

→ Serbest meslek erbabı bir avukatın nakden ia-de edilebilir aşamaya gelen alacakları, mükellef ta-rafından nakden iade edilebileceği gibi, üçüncü şahısların vergi borçlarına mahsubu da mümkündür. Bu mahsup işlemine ilişkin verilecek dilekçede, le-hine mahsup talebinde bulunulan kişinin kimlik bil-gileri ile borcun türü, miktarı ve döneminin bildiril-mesi gerekir.

C – Geçici Verginin Mahsubu

Geçici verginin mahsubu ve iadesi açısından

herhangi bir prosedür bulunmamaktadır. Mükellefin ilgili dönem beyannamesinde öncelikle yıl içerisinde ödenmiş olan geçici vergileri, mahsuba konu edilmesi gerekmektedir. Mahsup talebine konu edilen geçici vergiler eğer hesaplanan gelir vergisinden fazla ise aşan kısım herhangi bir teminat aranmaksızın yada inceleme yapılmaksızın mükellefin talebi üzerine iade edilmek zorundadır.

V - SERBEST MESLEK KAZANCINDA KDV**A – KDV Ne Zaman Doğar?**

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununa göre serbest meslek kazançlarında elde etme tahsil esasına bağ-lanmıştır. Dolayısıyla tahsil edilmediği sürece gelir oluşmayacağından, serbest meslek erbaplarının bu anlamda bir beyanda bulunmasına gerek bulunma-maktadır. Ancak Gelir Vergisi açısından tahsil esası geçerli olmasına karşın katma değer vergisine vergi-yi doğuran olay açısından baktığımızda, serbest meslek faaliyeti sebebiyle elde edilen bedelin tahsil edilip edilmemesinin katma değer vergisi açısından bir önemi bulunmamaktadır. Yani eğer bir avukat müvekkiline hizmette bulunmuş ise, söz konusu hizmetin karşılığını tahsil edip etmemesi katma de-ğer vergisi açısından önem arz etmemektedir. Bu hizmetin bedeli ne kadarsa eğer sözleşme varsa söz-leşmeye göre tespit edilen bedel, aksi takdirde barolar tarafından açıklanan tarife üzerinden tespit edi-lecek bedel üzerinden tahsilat yapmasa bile KDV beyanıyla bu tutarı taahhüt etmesi gerekmektedir. Bu durumu kısaca özetlemek gerekirse, serbest mes-lek erbabı avukatlar açısından gelir vergisi kanunu-na baktığımızda vergiyi doğran olay tahsil esasına bağlanmışken, katma değer vergisi kanununa açı-sından vergiyi doğran olay hizmetin verilmesine, bir başka deyişle tahakkuk esasına bağlanmıştır. Bu ne-denle hizmet bedelinin tahsil edilip edilmemesine bakılmaksızın her KDV vergileme döneminde (ay-lık) müşterilere verilen hizmetlere ait kesinleşen be-dellerin tespit edilerek KDV beyannamesi ile beyan edilmesi gerekmektedir. Henüz tahsil edilmeyen an-cak KDV beyanına konu edilmesi gereken serbest meslek kazancına isabet eden KDV için ise Serbest

Meslek makbuzu düzenlenebileceği gibi bu tutarın Serbest Meslek makbuzu düzenlenmeksizin KDV tutarının ilgili bulunduğu dönem KDV beyannamesi ile beyanı da mümkündür.

B – Ücret Alınmadan Yapılan Avukatlık

Hizmetinin KDV Karşısındaki Durumu

Avukatlarca bedelsiz olarak gerek akrabalarına gerekse yakın dostlarına verilen avukatlık hizmetleri de az önceki açıklamalar doğrultusunda KDV'ne tabi olacak ve avukatlık asgari ücret tarifesinde yer alan ücretten düşük olmamak koşuluyla ait olduğu dönem KDV beyannamesi ile beyan edilmesi gerekecektir.

C – Ücret Tarifelerinde Yeralan Tutarlarda

KDV Varmıdır?

Barolar tarafından açıklanan asgari tarife göre alınan ücretlere, KDV'nin dahil olup olmadığı, eğer KDV dahilse bu tutarın müşteriye mi yansıtılacağı yoksa bu ücretlere katma değer vergisinin dahil mi kabul edileceği hususunda; Katma Değer Vergisi Kanununun 20. Maddesinin 4. Bendinde yapılan açıklamalara göre, "belli bir tarife göre fiyatı tespit eden hallerde, tarifede yer alan bedel içerisinde katma değer vergisinin de bulunması gerekmektedir." Yani eğer belli bir tarifeye bağlı olarak verilen hizmetin bedeli tespit edilmişse ki, barolar tarafından açıklanan tarifeler ve avukat ücretlerine ilişkin tarifeler bu kapsama girmekte, bu tarifede açıklanan ücretlere katma değer vergisi yasamızın 20/4. Hükümü çerçevesinde katma değer vergisinin de dahil olduğu kabul edilmektedir.

D – KDV Tevkifatı

KDV' nin 9. Maddesi hükmü ve 91 seri nolu KDV Genel Tebliği'nde yapılan açıklamalara göre;

Genel bütçeye dahil daireler, katma bütçeli idareler, il özel idareleri, belediyeler ve bunların teşkil ettikleri birlikler,

- Döner sermayeli kuruluşlar
- Kanunla kurulan kamu kurum ve kuruluşları,
- Üniversiteler (vakıf üniversiteleri hariç)
- Kanunla kurulan veya tüzel kişiliği haiz emekli ve yardım sandıkları

- Bankalar ve özel finans kurumları
- Kamu iktisadi teşebbüsleri
- Özelleştirme kapsamındaki kuruluşlar
- Organize sanayi bölgeleri ile menkul kıymetler, vadeli işlemler borsaları dahil bütün borsalar,
- Yarıdan fazla hissesi doğrudan yukarıda sayılan kurum ve kuruluşlara ait olan (tek başına veya birlikte) kurum, kuruluş ve işletmeler

Serbest olarak avukatlık faaliyetinde bulunanlardan almış oldukları "danışmanlık hizmetleri"ne ilişkin hesaplanan KDV'nin %50 nispetinde olan kısmını avukatlara ödemeyip sorumlu sıfatıyla beyan etmek ve vergi dairesine ödemek üzere tevkifata tabi tutmak zorundadırlar. Tevkifata tabi "danışmanlık hizmeti" ifa eden avukat, hizmetin yapıldığı dönemdeki KDV beyannamesinde Hesaplanan KDV sütununda danışmanlık hizmetine ait hesaplanan KDV'nin tamamını değil tevkifat sonrası kalan %50 'lik kısmını yazacaklardır. Hizmete ait tevkifatın iadesinin talep edilmesi halinde ise beyannamenin "diğer iade hakkı doğuran işlemler" başlıklı kısmına KDV hariç hizmet tutarı ve iadeye konu tevkif edilen KDV tutarı yazılacaktır. Ancak bu kapsamda iade edilecek KDV hiçbir zaman tevkif edilen KDV tutarını aşamayacaktır.

Avukatların hukuki ihtilaflarla ilgili olarak yargı mercileri nezdinde veya yargı kararlarının sonuçları ile ilgili olarak vekalet akdi çerçevesinde (icra vb.) verdikleri hizmetler prensip olarak tevkifat kapsamına girmemektedir. Avukatların sadece verdikleri danışmanlık hizmetleri tevkifata tabidir. Eğer avukatlarla yapılan sözleşmede avukatlık ve danışmanlık hizmetleri birlikte yer alıyorsa ve bu iki unsur tek bir ücrete tabiyse yani ayrı ayrı ücretlendirilmiyorsa bu takdirde yapılan toplam ödeme üzerinden tevkifat uygulanması söz konusu olmayacaktır.

Tevkifat uygulamasından doğan KDV alacaklarının "kendi vergi borçlarına" mahsubunu isteyen avukatların 1.000.-YTL'yi (1.000.-YTL dahil) aşmayan mahsup talepleri, ilgili belgelerin tamamlanmış olması şartıyla, inceleme raporu ve teminat aranılmaksızın yerine getirilmektedir.

VI - AVUKATLARDA "ORTAKLIK"

Avukatlık Kanununda yapılan değişiklik sonucunda bu kanunun 44. Maddesinde, 2001 yılından bu yana avukatlık ortaklığı adı verilen tüzel kişilik şeklinde de avukatlık faaliyetini sürdürmek mümkündür. Avukatlık ortaklıkları, vergi mevzuatı açısından şahıs ortaklıkları ile eş değer olarak görülmektedir. Avukatlık ortaklığının en önemli özelliklerinden birisi, bu avukatlık ortaklığını oluşturan ortak avukatların tamamının müşterek ve müteselsil açıdan alacaklara karşı sorumlu olmasıdır. Avukatlık ortaklığının yapısına baktığımız zaman, avukatlık ortaklıklarında serbest meslek kazanç defterinin ortaklık adına tasdik ettirilmesi gerekmektedir. Bu bağlamda ortaklık içerisinde yer alan avukatlardan her birisinin ayrı ayrı defter tutmasına gerek bulunmamaktadır. Yine serbest meslek makbuzlarının ortaklık adına düzenlenmesi gerekmekte, her bir ortakın ayrı ayrı makbuz düzenlemesine gerek bulunmamaktadır. Ancak dönem sonunda ortaklık adına tutulan serbest meslek kazanç defterine istinaden doğan kazançtan her bir ortak hissesine düşen kısım söz konusu avukat tarafından serbest meslek kazancı olarak beyana konu ediliyor. Dolayısıyla yıl içerisinde avukat ortaklığından kesilen stopajlardan da aynı şekilde serbest meslek erbabı avukat tarafından kendisi hissesi oranına isabet eden kısmını da hesaplanan gelir vergisinden mahsuba konu etmektedir.

VII - DAMGA VERGİSİ UYGULAMASI

44 nolu Damga Vergisi Genel Tebliği ile serbest meslek erbabı bir avukatın 488 sayılı kanunun 22'nci maddesinin birinci fıkrasının (a) bendi kapsamında sürekli damga vergisi mükellefiyeti tesis ettirmesi durumunda, bir ay içinde düzenlediği kağıtların vergisini, ertesi ayın yirminci günü akşamına kadar gelir vergisi yönünden bağlı olduğu vergi dairesine damga vergisi beyannamesi ile bildirip yirmi altıncı günü akşamına kadar ödemesi gerekmektedir.

Eğer Avukat damga vergisi yönünden herhangi bir mükellefiyet tesis ettirilmemişse bu takdirde, serbest meslek erbabı avukatın müvekkilleriyle imzaladığı sözleşmelerden doğan damga vergisini, sözleş-

menin imzalandığı tarihten itibaren 15 gün içerisinde bağlı olduğu vergi dairesine beyan edip, vergisini ödemesi gerekmektedir.

VIII- ÖZELLİK ARZ EDEN DİĞER HUSUSLAR**A – Stajyerlerin Hizmet Akdine Bağlı Olarak Çalışıyor Olması Hali**

Stajyerlerin serbest meslek erbabının yanında hizmet akdine bağlı olarak çalışıyor olması halinde bunlara ayın ve para ile temsil edilebilecek şekilde menfaatler sağlanmasının ücret olarak değerlendirilmesi gerekecektir. Bunlara, yapılan iş hususunda kullanılmak kaydıyla tahsis edilen araçlara ait giderlerin (yakıt bakım, kiralama vb.) söz konusu araçların serbest meslek erbabının envanterine dahil olması veya kiralanması halinde, serbest meslek erbabı tarafından serbest meslek kazancının tespitinde hasılatтан indirim konusu edilmesi söz konusu olacaktır.

B – Stajyerlerin Hizmet Akdine Bağlı Olmaksızın Çalışıyor Olması Hali

Stajyerlerin hizmet akdi olmaksızın serbest meslek erbabının işlerini takip ediyor olmaları halinde ise ayın ve para olarak temsil edilebilecek şekilde sağlanan menfaatlerin stajyerler açısından serbest meslek kazancı olarak değerlendirilmesi gerekecektir. Bu kapsamda serbest meslek erbabı tarafından sağlanan ve menfaatlere ilişkin tüm ödemelerin (burada tahsis edilen aracın envantere kayıtlı veya kiralık olması şartı aranmaz) kazancın tespitinde indirim konusu yapılması olanaklıdır. Bu bağlamda özel kanunlarında stajyer avukatların ücret almalarının yasak olması durumu, vergi mevzuatı açısından alınan para ve ayının ücret olarak değerlendirilmesine engel teşkil etmemektedir.

C – Ücret Bordroları

213 sayılı VUK'un 238'inci maddesinde; "İşverenler her ay ödedikleri ücretler için (ücret bordrosu) tutmaya mecburdurlar" denilmektedir. 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununda, "Vergiden muaf olan ücretlerle, diğer ücretler üzerinden vergiye tabi hizmet erbabına yapılan ücret ödemeleri için bordro

tutulmaz" hükmü yer almaktadır. Buna göre, stajyer avukatlara araba tahsisi ile yapılan ödemelerin ücret olarak vergilendirilmesi, ücret bordrosunda gösterilmesi ve bu harcamaların da gider olarak yazılması mümkün bulunmaktadır.

E – İcra Dairelerince Alacaklı Taraf Avukatına Ödenmesine Karar Verilen Vekalet Ücretlerinin Belgelendirilmesi

356 seri nolu VUK Genel Tebliğin B.bölümünde; İcra dairelerince borçludan alınarak, müvekkili adına takibat yapan alacaklı taraf avukatına ödenmesine karar verilen avukatlık (vekalet) ücretlerinin belgelendirilmesi hususunda aşağıdaki açıklamaya yer verilmiştir.

İcra dairelerince borçludan alınarak müvekkili adına takibat yapan alacaklı taraf avukatına ödenmesine karar verilen avukatlık (vekalet) ücretinin avukata ödendiği anda, avukat tarafından borçlu adına en az 2 nüsha serbest meslek makbuzu düzenlenecek ve makbuzun avukatta kalan nüshasına da icra dairesince ödemenin yapılmış olduğuna dair bir şerh düşülerek, ödemeyi yapan memur tarafından (sicil numarası da yazılarak) imzalanacaktır. Bu şekilde yetkili memura imzalatılmadığı tespit edilen her bir serbest meslek makbuzu için ayrı ayrı Vergi Usul Kanununun 352-II/7 nci maddesine göre söz konusu avukat adına usulsüzlük cezası kesilecektir .

F – Mahkeme Kararına Dayanılarak Tahsil Edilen Avukatlık Ücretinin Üst Mahkeme Kararıyla İade Edilmesi Durumu:

Daha önce mahkeme kararına dayanarak tahsil edilen avukatlık ücretinin üst mahkeme kararıyla iade edilmesi gerektiği durumda yani SM makbuzu düzenlenerek kayıtlara intikal ettirilen ve beyana konu edilen avukatlık ücreti iade edildiği yılda tevsik edilmek kaydıyla iadenin yapıldığı yılın matrahından indirilebilir.(Beyanname üzerinden) Ancak daha önce beyana konu edilen KDV ile ilgili olarak bir düzeltmenin yapılması söz konusu değildir. Ödenen stopajlar ise yukarıda belirtildiği üzere mahsuben veya nakden iadeye konu edildiğinden zaten böyle bir vergi yükü kalmamaktadır.

G – 1136 Sayılı Avukatlık Kanununda Yer Alan Bazı Hükümler

"...1136 sayılı Avukatlık Kanununun 164 ile 166'ncı maddelerinde, avukatlık ücreti tanımlanmakta ve kaynakları itibariyle, sözleşmeye bağlı olarak iş sahibinden sağlanan vekalet ücreti ile dava sonunda kararla tarifeye dayanılarak karşı tarafa yüklenen vekalet ücreti olmak üzere iki ayrı vekalet ücretinden söz edilmektedir.

➔ 1136 sayılı avukatlık kanununun 4667 sayılı kanunla değişik 164'üncü maddesinin son fıkrasında, "...dava sonunda, kararla tarifeye dayanılarak karşı tarafa yüklenecek vekalet ücreti avukata aittir. Bu ücret, iş sahibinin borcu nedeniyle takas ve mahsup edilemez, haczedilemez" denilmiştir. Aynı kanunun 168'inci maddesinin 3'üncü fıkrasında, "Avukatlık ücretinin takdirinde, hukuki yardımın tamamlandığı veya dava sonunda hüküm verildiği tarihte yürürlükte olan tarife esas alınır" 169'uncu maddesinde ise "yargı mercilerince karşı tarafa yükletilecek avukatlık ücreti, avukatlık ücret tarifesinde yazılı miktardan az ve üç katından fazla olamaz" denilmektedir.

➔ Dava sonunda, kararla tarifeye dayanılarak karşı/alacaklı taraf avukatına ödenen vekalet ücreti farklı şekillerde tahsil edilebilmektedir. Buna göre;

- Mahkeme veya icra veznesinin düzenlediği makbuz imzalanarak nakden,

- Bizzat karşı/borçlu tarafın, mahkeme veya icra dairesinin tespit ettiği vekalet ücretini elden (nakden) veya banka havalesi ile,

- Mahkeme veya icra dairesinin, yargılama giderleri ile birlikte davayı kazanan müvekkile herhangi bir şekilde ödeme yapması ve müvekkilin de karşı borçlu taraftan alınan vekalet ücretini avukata ödemesi, şekillerinde tahsil edilebilmektedir.

➔ Buna göre, dava sonunda kararla tarifeye dayanılarak karşı tarafa yüklenilecek vekalet ücretinin Gelir Vergisi Kanunu'nun 65 ve 66'ncı maddelerine göre serbest meslek erbabı olan avukatlara ödenmesi halinde, Gelir Vergisi Kanunu'nun 94'üncü maddesi uyarınca sorumlularca % 20 nispetinde gelir vergisi tevkifatına tabi tutulması gerekir.

→ Ayrıca, 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 1'inci maddesinin 1 numaralı bendi hükmü ile serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetler katma değer vergisine tabi olduğundan, karşı taraf avukatına ödenen ve serbest meslek kazancı niteliğinde olan söz konusu vekalet ücreti ayrıca katma değer vergisine de tabi olacaktır.

→ Öte yandan, mahkeme ilamına göre karşı taraf avukatına ödenen veya icra dairelerince alacaklı taraf avukatına ödenmesine karar verilen vekalet ücretini tahsil eden avukatın, borçlu adına en az 2 nüsha serbest meslek makbuzu düzenleyerek makbuzun avukatta kalan nüshasına da icra dairesince ödemenin yapılmış olduğuna dair bir şerh düşülerek, ödemeyi yapan memur tarafından imzalanması gerekmektedir. Düzenlenen bu belgede ayrıca KDV'nin de hesaplanıp, gösterilmesi gerekmektedir.

→ Davacı avukatının, ücretli olarak davacının yanında çalışıyor olması ve mahkemelerce hükümlenen vekalet ücretinin davayı kazanan müvekkile ödenmesi durumunda, bu ödemelerden gelir vergisi tevkifatı yapılmaması gerekir. Bu durumda davayı kazanan müvekkilin gelir veya kurumlar vergisi mükellefi olması halinde, karşı taraftan tahsil ettiği ücreti, ticari faaliyeti çerçevesinde elde edilen gelir olarak kayıtlarına alması ve bu konuda vergi usul kanununda öngörülen belgeleri düzenlemesi, bu belgelerde ayrıca katma değer vergisini de hesaplaması gerekmektedir. Karşı taraftan alınan bu vekalet ücretinin işveren tarafından ücretlisi durumunda

olan avukatına intikal ettirilmesi durumunda, ilgili olduğu ayın ücret matrahına dahil edilerek gelir vergisi kanununun ücret ile ilgili hükümlerine göre vergilendirilmesi gerekmektedir. Bu durumda ise KDV hesaplanması söz konusu değildir.

Kaynakça

1-193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu, Genel Tebliğler, Sirküler

2-3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu, Genel Tebliğler, Sirküler

3-213 sayılı Vergi Usul Kanunu, Genel Tebliğler, Sirküler

4-1136 sayılı Avukatlık Kanunu

5-Murat YILDIZ, Tüm Yönleriyle Avukatların Vergilendirilmesi, Yaklaşım Yayıncılık, 2005

6-Yılmaz ÖZBALCI, Gelir Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları, Oluş Yayıncılık, 1999

7-Murat YILDIZ, Serbest Meslek Kazançları, TÜRMOB Yayınları, Ankara-2002

8-Beyanname Düzenleme Kılavuzu, HUD Yayınları, 2007

9-Maliye Bakanlığının 19.09.2003 tarih ve B.07.4.GEL.0.53/5320-252-38427 sayılı Özelgesi

10-Maliye Bakanlığının 15.03.2005 tarih ve B.07.0.GEL.0.42/4204-409/12525 sayılı Özelgesi