

DANIŞMANLIK HİZMETLERİNİN VERGİLENDİRİLMESİ

Özgür ÖZKAN (*)

1 - GİRİŞ

Danışmanlık kavramının herkes tarafından genel kabul görmüş bir tanımı bulunmamaktadır. Buna rağmen en basit şekliyle danışman; “Bilgi ve düşüncesi alınmak için kendisine başvurulmuş görevli kimse, müşavir” anlamında kullanılmaktadır.¹ İşletme ekonomisi literatüründe ise “Olay bazında veya devamlı olarak, işletmelere işletme dışındaki üçüncü kişiler tarafından sözleşme çerçevesinde know-how sunulması”, şeklinde başka bir tanımı vardır. Fritz Steele’in tanımına göre ise danışmanlık süreci; “Bir dizi görevin içerik, süreç veya yapısı ile ilgili konularda danışmanın kendisinin direkt olarak yapmaktan sorumlu olmadığı, başkalarına o görevi yapmaları için yardım etme sürecidir.”² Peter Block ise danışmanlığı; “Danışmanın, gerçekleşmesi üzerine direkt olarak kontrol yetkisi olmadan değiştirmeye veya geliştirmeye çalıştığı durumdur.” şeklinde tanımlamıştır.³ Bu tanıma göre neredeyse herkes bilerek veya bil-meyerek danışman konumundadır.

Yukarıda sıralanan tanımlardan yola çıkarak danışmanlık sürecinin ortak noktalarını şöyle sıralayabilir:

- Belirli bir süreci veya olayı değiştirmek amacıyla yapılan yardım şeklinde olması,
- Bu yardımın 3. kişiler tarafından yapılması,
- Yardım eden kişinin/kişilerin olayın gerçekleşmesi üzerinde direkt olarak yetkilerinin bulunmaması,

Bu yazımızda; öncelikli olarak yukarıda tanımları yapılan danışmanlık hizmetlerinin türlerine değindikten sonra bu hizmetler karşılığında yapılan ödemelerinin ücret mi yoksa serbest meslek kazancı mı olduğu hususundaki ve genel olarak ücret-serbest meslek kazancı ayırımına ilişkin değerlendirmelerimiz yapılacaktır. Faaliyetlerin nitelikleri itibarıyla doğru olarak belirlenmesi, vergilendirilecek kazancın (matrahın) tespit edilmesini önemli ölçüde etkilemektedir. Konunun net olarak ortaya konulabilmesi mevzuatımızdaki bazı kavramların ve düzenlemelerin bilinmesini gerekli kılmaktadır. Bu nedenle yazımızda değerlendirmelerimize yön veren bu kavramlara ve düzenlemelere de yer verilecektir.

(*) Vergi Denetmeni

¹ <http://www.seslisozluk.com> adresinden alınmıştır.

² Atlilla Altop, Yönetim Danışmanlığı Sözleşmesi, Vedat Kitapçılık, 1. baskı, İstanbul, 2003, s.5

³ Milan Kubr, Management Consulting A Guide To The Profession, International Labour Office, 2'nd Edition, Geneva, 1986, s.3

2- DANIŞMANLIK TÜRLERİ

Pek çok yönden danışmanlık hizmetlerini sınıflandırmak mümkündür. Süresi itibariyle süreli ve süresiz olarak veya konusu itibariyle yönetim, mühendislik, finansal v.b. alanlardaki danışmanlık ne kadar çok türün ortaya konulabileceğini gösterir. Genel anlamda danışmanların sundukları hizmetlerden yola çıkıldığında alttaki türler ortaya çıkmaktadır.

1. Yardımcı Danışman: Bu türde müşteri, danışmanın bilgisinden yararlanarak kendisinin karar verdiği işleri danışmana yaptırır. Burada danışmanın karar alma sürecine her hangi bir etkisi yoktur sadece kendisine verilen işleri yapmaktadır.

2. Uzman Danışman: Birinci türün tam tersi bir işleyişe sahiptir. Danışman, sorunların belirlenmesinden, yöntemlerinin seçilmesinden, verilerin toplanmasından ve sorunun çözümüne kadarki süreçten sorumludur. Müşteri tamamen pasif bir konumdadır. Bu türde danışman belirli bir sürecin yöneticiliğini yapmaktadır.

3. İşbirliği Yapan Danışman: Önceki iki türün ortak bir noktada buluşmuş halini ortaya koymaktadır. Sorunu belirleme ve çözme süreci tamamen müşteri ve danışman arasında yapılan iş paylaşımı ve işbirliği doğrultusunda yapılmaktadır.

Bu danışmanlık türleri aşağıdaki tablo yardımıyla açıklayabiliriz:

Danışman Türü	Görevi	Sorun Çözme Biçimi	Çalışmanın Kapsamı	Müşterinin Katılımı	Olumlu Yanıtlar	Sakinçali Yanıtlar
Yardımcı Danışman	Müşterinin Emirlerine Uymak	Müşterinin Emirlerini Uygulamak	Müşterinin Çözümlerini Uygulamak	Danışmanlık İşlerinin Bütün Safhalarını yönlendirmek	Sorunun çözümü için kullanılabilir. Yüksek Düzeyde Yönetici Desteğine Gereksinim Yoktur. Sorunu çözmek için bir eleman istihdam etmeden daha düşük maliyetlidir.	Müşterinin teşhisi yanlış olabilir. Daha iyi çözümler önermeye olanak yoktur. Genellikle bir yönetici aracı olarak değerlendirilir ve bu yüzden dirençle karşılanır. Müşterinin kabullenmesi sürekli söz konusu olduğundan yavaş işleyen bir mekanizmadır. Müşteri personeli sürekli işle ilgilendiğinden maliyeti yüksektir.
İşbirlikçi Danışman	Sorunu Tanımlar	Müşteri Personeli ile Birlikte Geçerli Bütün Çözümler İçin Ortak Öneri	Önce Soruna Ortak Tanım. İkinci Olarak Eksi ve Artı Yanlarıyla Ortak Alternatif Çözümler Önermek	Onaylanan Tavsiyelerin Rapor Edilmesi ve Uygulanması Dahil Projenin bütün safhalarına	Sorunun çözümü için kullanılabilir. Yüksek Düzeyde Yönetici Desteğine Gereksinim Yoktur. Sorunu çözmek için bir eleman istihdam etmeden Daha Düşük Maliyetlidir.	Müşterinin teşhisi yanlış olabilir. Daha iyi çözümler önermeye olanak yoktur. Genellikle bir yönetici aracı olarak değerlendirilir ve bu yüzden dirençle karşılanır. Müşterinin kabullenmesi sürekli söz konusu olduğundan yavaş işleyen bir mekanizmadır. Müşteri personeli sürekli işle ilgilendiğinden maliyeti yüksektir.
Uzman Danışman	Müşterinin Sorununu Çözmek	Tek Taraflı Karar Verilen Çözüm	Danışmanın Çözümünün Uygulanması	Danışmanın Çözümünün Muhtemel Gözden Geçirilmesi Dışında Hiç	Uygulama ve Sonuçlandırma Sürecine Hızlı Başlama. Yüksek Yönetim Dışında Destek Kazanmak için Zamana Gereksinim Yoktur. Hazır Olmayan Çözümler Açısından Nispi Olarak Ucuzdur.	Çözüm Başarılı Olmaz İse Suçlanan Danışman Olur. Kuruluş Uzmanlarının Katılımı Konusu Dirençle Karşılanır. Çözüm İçin Yönetimin Anlayış ve Destek Sağlaması Söz Konusu Değildir. Müşteri Kuruluş Personeli Bir Şey Öğrenmez.

TABLO 1: Danışmanlık Türleri ⁴

Tabloda belirtilen danışman(lık) türleri, danışmanın süreç içerisindeki aktiflik ve yönetimdeki yetki düzeyine göre ayarlanmaktadır. Danışmanlık tanımından anımsanacağı üzere, danışman, süreçlere direkt olarak müdahale etmez sadece öneride bulunur. Ancak istenildiği takdirde süreçlere de direkt müdahale eder. Bu durumda da danışman hizmet verdiği süre içerisinde sürecin yöneticisi olur, danışmanı değil. ⁵

Bu sınıflandırma dışında başka bir sınıflandırma ise, yönetim danışmanlığı ve mühendislik danışmanlığıdır. Esas olarak bu makalenin yazılış amacı yönetim danışmanlığı kapsamında verilen hizmetlerin vergilendirilmesi olduğundan danışmanlık hizmetinin bir türü olarak değinmek gerekirse;

Yönetim Danışmanlığı, “Özel olarak eğitilmiş nitelikli kişiler tarafından, müşterileri konumundaki işletme veya kuruluşa yönetim sorunlarını belirlemede, çözümlenmesinde (analiz) çözüm önerileri getirmesinde ya da istendiğinde, çözümlerin uygulanmasında yardım sağlamaya yönelik bir görüş ve öneri sunma hizmetidir. Diğer bir deyişle yönetim danışmanlığı, bireysel ve örgütsel başarı düzeyinin artırılması konusunda da örgütlere ve yöneticilere yardımcı olmanın bir yöntemidir.” ⁶

Yönetim danışmanlığı işletmelerde uygulama süreci içerisinde birkaç türe ayrılır. Bunlar ise:

1. Bütünsel danışmanlık: Bu türde işletme bütün süreçleriyle ele alınır. Bütün birimler arası “işbirliğinin” artırılması, koordineli çalışma ve ortak hedefler belirlenip ortak çalışmayla bu hedeflere ulaşılmaya çalışılır. Bu şekilde sadece belirli

bir sorunu çözmeye yönelik değil ama bütün işletme süreçlerini iyileştirmeye yönelik bir türdür.

2. Ağırlık Noktası Danışmanlığı: Bu türde danışman belirli bir alanda tespit ettiği bir soruna veya zayıf noktaya odaklanır. Bu sorun veya zayıf nokta pazarlama, insan kaynakları, vergi hesaplamaları, maliyet hesaplama sistemleri gibi işletme bölümlerinde olabilir.

3. Seri Halinde Danışmanlık: Başka bir deyişle toplu danışmanlık da denebilir. Bu türde benzer faaliyet yürüten şirketlere veya kurumlara belirli bir konuda danışmanlık hizmeti sunulur. Örneğin mali müşavirlik bürolarında verilen danışmanlık hizmetleri gibi. Bu türün de bir avantajı danışmanlık hizmet maliyetinin bütün firmalar arasında dağılmasıdır.

4. Özel Danışmanlık: Dar bir alan içerisinde sınırlı bir sorun için çözüm üretmede kullanılan danışmanlık türüdür. Örnek olarak üretim departmanında kullanılan enerjinin tasarrufuna yönelik çözüm önerisi gibi.

5. Proje Yönetimi: Belirli bir proje çerçevesinde yapılan danışmanlık hizmetlerinin bütünüdür.

6. Salt Bilgi Sağlanması Şeklinde Danışmanlık: Şirketlerin veya kurumların karar alma süreçlerinde ihtiyaç duydukları bilgilerin sağlanmasıdır. Bu türde genellikle yöneticiler ileriye yönelik planlarda veya stratejik kararları alırken, bu süreçte pazarla ilgili veya diğer başka konularla ilgili danışmanın bilgisinden ve tahminlerinden yararlanırlar. Söz konusu olan salt bilgidir.

7. İşletmesel Karar Verme Sorunlarına Çözüm Sağlanması Olarak Danışmanlık: Karar, bizzat danışman tarafından değil yönetici tarafından verilen

⁴ Burhan Albayrak, Proje Yönetimi ve Danışmanlık, Alfa Basım Yayım, 2. baskı, 1998, s.166

⁵ Peter Block, Flawless Consulting, Pfeiffer and Company, 1981, s.1

⁶ Osman Hüseyin Erenay, Kurumsal Danışmanlık Hizmetlerinde Kalite ve Servqual Ölçeği İle Ölçülmesi, Master Tezi, s.19

ve belirli sorunların çözümü için danışman tarafından sağlanan bilgi sürecidir. Bu süreçte danışman karar önerileri hazırlar ancak kendisi uygulamaz.

8. Kendi Başına Karar Verme Sürecinin İyileştirilmesi İçin Danışmanlık: Bu türde danışmanlar sorun için direkt olarak değil ama karar alıcılara sorun çözme konusunda yardım ederler. Örneğin sorun çözme yöntemleri ile ilgili yöneticilere kurs

vermek. Böylece yönetici gelecekteki sorunları çözmek için kendi kişisel bilgisine başvurulabilir.⁷

Günümüzde işletmeler dışarıdan (3. kişi ve firmalardan) değişik isimler altında danışmanlık hizmeti satın almaktadır. Aşağıda en çok rastlanılan danışmanlık hizmetleri tablo haline getirilmiştir. Bunlar;

Vergi Danışmanlığı	Şirket Finansmanı Danışmanlığı	Yönetim Danışmanlığı	İnsan Kaynakları Danışmanlığı	Hukuk Danışmanlığı
Tasdik ve denetim Hizmetleri	Şirket Değerlemeleri	Şirketlerde Organizasyon Şemasının Oluşturulması	Personel Temini	Borçlar Hukuku ve Ticari Uyuşmazlıklar
Mali Danışmanlık Hizmetleri	Risk Analizi Çalışmaları	İş süreçlerinin analizi ve hedef yapının kurgulanması	Eğitim İhtiyaçlarının analizi	Ortaklıklar ve Şirketler Hukuku ile ilgili hizmetler
Vergi Planlaması	Şirketlere Fon Temini	Muhasebe, ERP, MRP, v.b. sistemlerin kurulması	İhtiyaç duyulan eğitimlerin organizasyonu	Rekabet ve Avrupa Hukuku ile ilgili hizmetler
Firma Analizleri	Şirketlere Yatırım Ortağı Temin Edilmesi		Personel özlük işlemleri, takip işlemleri	Hukuki ve ticari tahkim
Bağımsız Dış Denetim	Halka Açılma Çalışmaları			Diğer hukuki alanlardaki danışmanlık hizmetleri

TABLO 2: Danışmanlık Hizmetleri

Çeşitli danışmanlık türlerine değindikten sonra aşağıda bu faaliyetlerin vergilendirilmesi ile ilgili ayrıntılı açıklamalarda bulunulacaktır.

3- VERGİ KANUNLARI AÇISINDAN SERBEST MESLEK FAALİYETİ - ÜCRET KAVRAMLARI

Bilindiği gibi, gerçek kişilerin gelirleri, gelir vergisine tabidir. Gelir ise, bir gerçek kişinin bir takvim yılı içinde elde ettiği, kazanç ve iratların safi tutarı olarak tanımlanmaktadır. Gelire giren kazanç ve iratlar olarak 7 bent halinde sayılmıştır.

Gelir vergisi uygulamasında elde etme vergiyi doğuran olaydır. Bu aşamada en önemli hususlardan birisi de vergiyi doğuran olayın gerçekleşme zamanını tespit etmektir. Gelir vergisinin konusuna giren kazanç ve iratların elde edilme esasları birbirinden farklıdır:

Elde etme ile ilgili olarak dört aşamadan bahsedilmektedir. Bunlar;

- Tahakkuk esası: Tahakkuk gelirin mahiyet ve tutar itibarıyla kesinleşmesidir.
- Hukuki tasarruf: Gelirin sahibi tarafından talep edilebilir hale gelmesidir.
- Ekonomik tasarruf: Ödemeyi yapacak olan

⁷ Atlilla Altop, Yönetim Danışmanlığı Sözleşmesi, Vedat Kitapçılık, 1. baskı, İstanbul, 2003, s.15

tarafından gelirin sahibinin emrine amade kılınmasıdır.

d) Fiili Tasarruf: Gelirin nakit veya ayın şeklinde maddi bir kıymet veya gayri maddi bir servet unsuru olarak, sahibinin mal varlığına dâhil olmasını ifade eder.⁸

Serbest meslek kazancında "tahsil esası" ücretlerde ise "hukuki ve ekonomik tasarruf esası" ilkeleri benimsenmiştir.

Bu anlamda kazancın türünün doğru olarak tespit edilmesi; hem ödenmesi gereken verginin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamak olan vergi incelemelerinin amacını gerçekleştirmek durumunda olan vergi inceleme elemanları açısından, hem de kendi beyanıyla bağlı kalan mükellefler açısından önem arz etmektedir.

3.1- Genel Olarak Serbest Meslek Faaliyeti

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. Serbest meslek faaliyetinin kollektif, adi komandit ve adi şirketler tarafından yapılması durumunda da elde edilen kazanç serbest meslek kazancıdır.

Her türlü serbest meslek faaliyetlerinden doğan kazançlar serbest meslek kazancı olarak adlandırılır.

Serbest meslek kazancı bugüne kadar gelir unsurları arasında emek ağırlıklı elde edilen gelir çeşidi olarak nitelendirilmekle birlikte artık bu belirleyici niteliğini büyük ölçüde kaybetmiş, özellikle bazı meslek gruplarında emek-sermaye karışımı bir gelir unsuru niteliğine bürünmüştür. Tabii diğer gelir kazandırıcı faaliyetlerin bazılarında (ticari kazanç, zirai kazanç, ücret) da emek

kullanılmaktadır. Ancak emek kullanarak gelir elde edilen mesleklerden ve gelir unsurlarından farklı olarak serbest meslek faaliyetinde kullanılan emek ihtisaslaşmış emektir. Bu anlamda serbest meslek faaliyetinde bulunanlar mesleklerinde uzman kişilerdir. Bu ve bağımsız emek faaliyeti; serbest meslek emeği ile diğer gelir unsurları emeği arasındaki farkı ortaya koymaktadır.

Serbest meslek kazancı, bir hesap dönemi içinde serbest meslek faaliyeti karşılığı olarak tahsil edilen para ve ayınlar ve diğer suretlerle sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatlardan bu faaliyet dolayısıyla yapılan giderler indirilerek bulunmaktadır.

Müşteri veya müvekkilden, serbest meslek faaliyeti ile ilgili olmak üzere para ve ayın şeklinde alınan gider karşılığı kazanca ilave edilmek zorundadır.

Amortismanı tabi iktisadi kıymetlere sahip olan serbest meslek erbabının, VUK'nun 328'inci maddesine göre hesaplanacak müspet farkı kazancına ilave etmesi gerekmektedir.

Bununla birlikte, vergi, resim, harç, keşif, şahitlik, bilirkişilik ve ekspertiz gibi hususlara harcanmak üzere müşteri ve müvekkilden alınan ve tamamen bu hususlara sarf edilen para ve ayınlar kazanç sayılmamaktadır.

Serbest meslek erbapları, mesleki kazançlarını VUK hükümlerine göre tuttukları "serbest meslek kazanç defterine" istinaden tespit etmektedirler.

Kollektif, adi komandit ve adi şirketler tarafından da mesleki kazançların tespiti "serbest meslek kazanç defteri" üzerinden yapılmaktadır. Bu şirketler tarafından bilanço esasına göre tutulan defterler serbest meslek kazanç defteri yerine geçmektedir.

⁸ Hasan Yalçın, "Vergide En Çok Sorulan 500 soru ve cevap", Kılavuz Yayıncılık, Kasım 2002

Serbest meslek faaliyetini mutad meslek halinde yapanlar, serbest meslek erbabıdır. Serbest meslek faaliyetinin yanında meslekten başka bir iş veya görev ile devamlı olarak uğraşılması bu niteliği değiştirmemektedir. Burada geçen “mutad meslek” kavramı faaliyetin devamlı olarak ve asli iş olarak yapılması gerektiğini vurgulamak için kullanılmıştır. Bunun anlamı ise yılda birkaç kere tekrarlanmakla birlikte asli iş olarak yapılmayan işlerin serbest meslek faaliyeti olarak değerlendirilemeyeceğidir. Bu tip işler arızı serbest meslek işi olarak değerlendirilmektedir.(Bu ayırım KDV mükellefiyeti açısından önem taşımaktadır. Bilindiği gibi arızı nitelikteki serbest meslek işleri KDV konusunun dışındadır.)

Örnek vermek gerekirse aşağıda sayılanlar serbest meslek erbabı sayılmaktadırlar.

- Avukatlar, dava vekilleri,
- Doktorlar, diş doktorları ve diş protezcileri,
- Müşavirler,
- Müzik ve konser sanatçıları,
- Borsa ajan ve acenteleri,
- Noterler ve noterlik görevini ifa edenler,
- Yazarlar, heykeltıraşlar, ressamalar, mütercimler, bestekarlar,
- Ebeler,
- Sünnetçiler,
- Sağlık memurları,
- Arzuhalciler,
- Serbest meslek faaliyetinde bulunan kolektif ve adi şirketlerde ortaklar, adi komandit şirketlerde komanditeler,
- Bizzat serbest meslek erbabı tarifine girmekle beraber, serbest meslek erbabını bir araya getirerek teşkilat kurmak veya bunlara sermaye sağlamak suretiyle veya sair suretlerle serbest meslek kazancından hisse alanlar,
- ve diğer serbest meslek erbabı kişiler.

3.2- Serbest Meslek Kazancında Tahsil

Esası Geçerlidir

GVK'nun 67'nci maddesinde;

“-İttıla(öğrenme) hâsıl etmeleri kaydıyla, nam-larına, kamu müessesine, icra dairesine, banka-ya, notere veya postaya para yatırılması,

-Serbest meslek kazancı olarak doğan alaca-ğın başka bir şahsa temlikli veya müşterisine olan borcu ile takası,” tahsil hükmü olarak sayılmış ancak, ivazlı temliklerde ivazın tahsil şartının aranmayacağı ifade edilmiştir.

Serbest meslek hizmeti karşılığı tahakkuk edecek bedelin kısmen tahsil edilmesi halinde, tahakkuk eden bedelin tamamı o yılın hâsılatı sayılmamakta sadece tahsil edilen miktar hâsılatâ dâhil edilmektedir. Tahsil edilmeyen kısım ise, tahsil edildiği yılın hâsılatına dâhil edilecektir. Tahsil esasının ifade ettiği anlam budur.

Serbest meslek kazancının elde edilmesinde tahsil esası geçerli iken, serbest meslek faaliyeti ile ilgili giderler yönünden de ödeme esası geçerlidir.

Serbest meslek erbabı olanlar bir Kazanç Defteri tutarlar. Bu defterin bir tarafına giderler, diğer tarafına da hâsılat kaydolunur.

Defterin gider tarafına, yapılan giderlerin nev'i ile yapıldığı tarih, hâsılat tarafına ise ücretin alındığı tarih ve miktarı ile kimden alındığı yazılır.

Serbest meslek erbabı, mesleki faaliyetlerine ilişkin her türlü tahsilâtı için iki nüsha serbest meslek makbuzu tanzim etmek ve bir nüshasını müşteriye vermek, müşteri de bu makbuzu istemek ve almak mecburiyetindedir.⁹

⁹ Hürriyet Turp, “Ticari Kazanç-Serbest Meslek Kazancı Ayırımında Bir Durum”, Maliye Postası Dergisi,

3.3- Genel Olarak Ücret

Gelir Vergisi Kanununun 61 inci maddesine göre ücret, işverene tabi ve belirli bir işyerine bağlı olarak çalışanlara hizmet karşılığı verilen para ve ayınlar ile sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatler olarak tanımlanmıştır.

Aynı Kanunun 63 üncü maddesine göre ücretin gerçek safi değeri, işveren tarafından verilen para ve ayınlarla sağlanan menfaatler toplamından, aynı maddede yazılı indirimler yapıldıktan sonra kalan miktardır.

Bir kısım ücretler ise, diğer ücret (4369 sayılı Kanunla(1) değişmeden 1.1.1999 tarihinden önce götürü ücret) kapsamına alınarak belirlenen bir matrah üzerinden vergilendirilmektedir.

Gerçek kişilerin yedi ayrı unsurdan elde ettikleri kazançların safi tutarı gelir vergisine tabi tutulmaktadır. GVK, ücretlerde kazançta elde etmeyi hukuki ve ekonomik tahsil esaslarına bağlamıştır.

Herhangi bir ödemenin ücret olarak kabul edilip bu ödemenin ücretin tabi olduğu esaslara göre vergilendirilebilmesi için Gelir Vergisi Kanunu'nun 61inci maddesinde belirtilen unsurların varlığı gerekmektedir. Bu unsurları aşağıdaki şekilde sınıflandırmak mümkündür.

- İşverene tabi olmak,
- Belirli bir işyerine bağlı olarak çalışmak,
- Ödemenin hizmet karşılığında olması,
- Ödemenin para, ayın veya para ile temsil edilebilen menfaat şeklinde olması gerekir. Ödemenin belirtilen bu unsurlardan herhangi birini taşıması halinde, yapılan ödeme ücret olarak nitelendirilemez.

Ücretlerin vergilendirilmesinde temel yöntem, stopaj usulü ile verginin alınmasıdır. Ücret gelirlerinin çok önemli kısmının vergisi bu şekilde, ödemenin yapılmasından önce kaynağa kesilmektedir. Bu yöntemin yanında, sınırlı sayıda ücretliyi ilgilendiren

diren “diğer ücretler” ve “götürü ücretler” Genel kural, ücretlerin stopaj yoluyla vergilendirilmesi- dir. Stopaj oranı %15 ile %35 arasında değişmektedir.¹⁰

GVK'nın 63üncü maddesinde sayılan safi ücrete ulaşmak için yapılabilecek indirimler yapıldıktan sonra safi tutar üzerinden GVK'nın 103. maddesindeki tarifeye göre vergi hesaplanacaktır.

3.4- Ücretlerde Hukuki ve Ekonomik Tasarruf İlkeleri Geçerlidir

Ticari ve zirai kazançlar dışında elde etmede asıl ve temel ölçü hukuki ve ekonomik tasarruftur. Gelirin muamelenin karşı tarafınca, sahibinin emrine amade kılınmasını ifade eden ekonomik tasarruf imkânı doğmadıkça elde etmeden bahsedilemez. Ekonomik tasarrufun gerçekleşme zamanının tespitindeki güçlük nedeniyle gelirin sahibi tarafından talep edilebilir hale gelmesini ifade eden hukuki tasarrufun doğması ile ekonomik tasarruf imkânının da doğduğu karine olarak kabul edilir.

Bu esas içinde ücret geliri, hukuki tasarruf imkânının doğduğu anda elde edilmiş sayılır. Hukuki tasarrufun mevcut olduğu durumda ekonomik tasarrufun varlığı kabul edildiğinden ücret gelirini elde edenin bu aşamada gelirin emrine amade edilmediğini iddia etmesi durumunda ispat külfeti kendisine aittir.

Belirtilen nedenlerle, hukuki tasarruf imkânı doğan ücret sahibi tarafından elde edilmiş sayılır. İşverenin sonradan iflas ve benzeri bir nedenle, ödeme- yi fiilen yapmaması dahi bu sonucu değiştirmez.

Sahibi tarafından talep hakkı doğmamış ücretin cari hesabına alacak kaydedilmesi, elde edilmiş sayılması için yeterli olmadığı gibi talep edilebilir hale gelmiş ücretin şahsi hesaba kaydedilmemiş veya muhasebe kayıtlarına intikal ettirilmemiş olması da

¹⁰ Prof. Dr. Nurettin Bilici, “Vergi Hukuku”, 12. Baskı, Seçkin Yayınları, Ankara 2006

elde etmenin tekemmülüne engel olmaz.

3.5- Serbest Meslek Faaliyeti-Ücret Ayırımında Esas Alınabilecek Ölçüler

Gerek ücret gerekse serbest meslek kazancı emeğe dayanan gelir unsurlarıdır. Ancak serbest meslek kazancında emek; bir işverene tabi olmaksızın şahsi sorumluluk altında kendi nam ve hesabına değerlendirilir.

Ücret ile serbest meslek kazancının ayırımında dikkate alınacak temel kıstas işyerine ve bir işverene bağlılıktır.

a) İşyerine bağlılık: Kendisine ait olmayan bir organizasyonun işyerinde çalışmaktır.

b) İşverene bağlılık: İşverenin hizmetli üzerinde hiyerarşik bir kontrol ve yaptırım uygulama hakkının bulunmasıdır.

Ücret-serbest meslek kazancı ayırımının önemi vergilendirme ile ilgili ödevin yerine getirilmesinde ortaya çıkar.

Serbest meslek faaliyetinin bir hizmet akdi çerçevesinde bir işverene tabi ve bir işyerine bağlı olarak sürdürülmesi halinde elde edilen gelir ücret gelirdir. Ücret geliri olarak vergilendirilir. Dolayısıyla bu durumdaki bir mükellefin defter tutma, makbuz düzenleme, K.D.V ve Geçici Vergi yükümlülükleri yoktur.¹¹

4- DEĞERLENDİRME

4.1- Dışarıdan Sağlanan (Kendi Alanında Uzmanlaşmış 3. Kişiler) Danışmana Yapılacak Ödeme Serbest Meslek Kazancı Olarak Kabul Edilmelidir.

Ülkemizde danışmanlık hizmetleri ağırlıklı olarak dışarıdan (3. kişiler) karşılanmaktadır. İşletme yöneticisi tarafından belirli bir konunun araştırılarak bilgi alınması amacıyla dışarıdan kendi alanında uzmanlaşmış kişilerin görevlendirilme-

si faaliyeti "Serbest Meslek Faaliyeti" kapsamında değerlendirilmelidir. Danışmanlar(müşavirler), vergi kanunlarımıza göre serbest meslek erbabıdır. Bu nedenle serbest meslek erbabı olarak kabul edilen danışmanların vergilendirilmesinde GVK'nın serbest meslek kazançlarının vergilendirilmesi hususundaki hükümleri dikkate alınmalıdır.

Serbest meslek faaliyetinin bir hizmet akdi çerçevesinde bir işverene tabi ve bir işyerine bağlı olarak sürdürülmesi halinde ise danışmanlık hizmetinden elde edilen gelir ücret gelirdir. Bu durumda elde edilen gelirin ücret geliri olarak vergilendirilmesi gerekir.

4.2- Dışarıdan Sağlanan (Kendi Alanında Uzmanlaşmış 3. Kişiler) Danışmana Yapılacak Ödeme Üzerinden Vergi Tevkifatı Yapılmalıdır.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun "Vergi Tevkifatı" başlıklı 94 üncü maddesinde; "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 (avans olarak ödenenler dâhil) nakden veya hesaben yaptıkları sırada, istihkak sahiplerinin gelir vergilerine mahsuben tevkifat yapmaya mecburdurlar." denilmekte olup, aynı maddenin 2'nci bendinde; yaptıkları serbest meslek işleri dolayısıyla bu işleri icra edenlere yapılan ödemelerden (Noterlere serbest meslek faaliyetlerinden dolayı ödemeler hariç);

¹¹ Cevdet Eraslan "Avukatlara Zorunlu Müdafilik Dolayısıyla Yapılan Ödemelerin Vergilendirilmesi ve Belge Düzeni" Diyalog Dergisi Sayı: 234, Sf: 145

a)

500,00- 87,29 (84,75+2,54)

b) Diğerlerinden %20 oranında tevkifat yapılacağı belirtilmiştir.

Öte yandan; 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 1/1'nci maddesi ile serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetler katma değer vergisine tabi olduğundan, danışmana ödenen ve serbest meslek kazancı niteliğinde olan söz konusu ücret katma değer vergisine tabi bulunmaktadır.

Danışmanın serbest meslek makbuzu düzenlemesi, Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 20/4'üncü maddesi gereğince katma değer vergisi tarifeye dahil edilerek belirlenmişse iç yüzde oranı uygulayarak katma değer vergisi hesaplayıp göstermesi gerekmektedir.

4.3- Uygulama Örneği

İşletmede organizasyon şemasını oluşturmak amacıyla firma dışından görevlendirilen ve kendi nam ve hesabına çalışan bir danışmana asgari tarife üzerinden 400-YTL ücret ile zorunlu yol giderlerine karşılık da 100-YTL olmak üzere katma değer vergisi dahil toplam 500-YTL ödenmesine karar verildiğini varsaydığımızda serbest meslek makbuzunun aşağıdaki şekilde düzenlenmesi gerekmektedir.

DANIŞMANLIK ÜCRETİ (KDV Hariç)	: 338,98 YTL
400,00- 61,02 (400x18/118)	
ZORUNLU YOL GİDERLERİ (KDV Hariç)	: 84,75 YTL
100,00- 15,25 (100x18/118)	
TOPLAM	: 423,73 YTL
(338,98 + 84,75)	
GELİR VERGİSİ STOPAJI	: 84,75 YTL
(423,73x %20)	
NET ÜCRET TOPLAMI	: 338,98 YTL+
(423,73-84,75)	
KATMA DEĞER VERGİSİ	:76,27 YTL +
(423,73x %18)	
KESİLECEK DAMGA VERGİSİ	:2,54 YTL
(423,73x %0 6)	
DANIŞMANA ÖDENECEK	: 412,71 YTL

5- SONUÇ

Danışmanlık hizmetinin işletmeye bağlı olarak devamlılık arz edecek hizmet sözleşmesine istinaden yapılması halinde ücret olarak; İşverene bağlı olmaksızın şahsi sorumluluk altında hizmeti sunanlarca kendi nam ve hesabına yapılması halinde ise serbest meslek faaliyeti olarak değerlendirilmesi ve yapılan ödemelerden Gelir Vergisi Kanununun 94'üncü maddesi hükmü gereği gelir vergisi tevkifatı yapılması gerekmektedir.

YARARLANILAN KAYNAKLAR :

- <http://www.seslisozluk.com>
- Atlilla Altop, Yönetim Danışmanlığı Sözleşmesi, Vedat Kitapçılık, 1. Baskı, İstanbul, 2003
- Milan Kubr, Management Consulting A Guide To The Profession, International Labour Office, 2'nd Edition, Geneva, 1986
- Burhan Albayrak, Proje Yönetimi ve Danışmanlık, Alfa Basım Yayım, 2. baskı, 1998
- Peter Block, Flawless Consulting, Pfeiffer and Company, 1981
- Osman Hüseyin Erenay, Kurumsal Danışmanlık Hizmetlerinde Kalite ve Servqual Ölçeği İle Ölçülmesi, Master Tezi
- Atlilla Altop, Yönetim Danışmanlığı Sözleşmesi, Vedat Kitapçılık, 1. Baskı, İstanbul, 2003
- Hasan Yalçın, "Vergide En Çok Sorulan 500 soru ve cevap", Kılavuz Yayıncılık, Kasım 2002
- Hürriyet Turp, "Ticari Kazanç-Serbest Meslek Kazancı Ayırımında Bir Durum", Maliye Postası Dergisi
- Prof. Dr. Nurettin Bilici, "Vergi Hukuku", 12. Baskı, Seçkin Yayınları, Ankara 2006
- Cevdet Eraslan "Avukatlara Zorunlu Müdafilik Dolayısıyla Yapılan Ödemelerin Vergilendirilmesi ve Belge Düzeni" Diyalog Dergisi Sayı: 234
- T.C. Yasalar, 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu