

## SERBEST MESLEK KAZANÇLARINDA KDV

Aslı ÇETİN BULUT (\*) Sibel ÖZKALE (\*\*)

### 1 - GİRİŞ

Serbest meslek kazancı, serbest meslek faaliyetlerinden elde olunana kazançtır. Serbest meslek faaliyeti ise sermayeden ziyade şahsi mesaiye, ilmi veya mesleki bilgiye veya ihtisasa dayanan ve ticari mahiyette olmayan işlerin bir işverene tabi olmadan şahsi sorumluluk altında kendi nam ve hesabına yapılmasıdır. Serbest meslek hizmetinin verilmesi karşılığında elde edilen kazanç Gelir Vergisi Kanunu'na tabi olup bunun yanı sıra bu hizmet karşılığında alınan bedeller de Katma Değer Vergisi Kanunu'na tabidir. Gelir Vergisi Kanununda vergiyi doğuran olay tahsilât esasına bağlanmışken Katma Değer Vergisi Kanununda vergiyi doğuran olay tahakkuk esasına bağlanmıştır. Bu durum uygulamada bazı ihtilaflara yol açmaktadır.

Bu yazımızın konusunu, uygulamada karşılaşılan söz konusu ihtilaflar ve çözüm önerilerinin yanı sıra, serbest meslek kazançlarında sorumluluk uygulaması ve istisnalar oluşturmaktadır.

### 2- VERGİYİ DOĞURAN OLAY

Serbest meslek kazançlarının vergilendirilmesine ilişkin hükümler Gelir Vergisi Kanunu'nun 65 ile 69.maddeleri arasında düzenlenmiştir. Buna göre serbest meslek kazancı Gelir Vergisi Kanunu'nun 65.maddesinde şu şekilde tanımlanmıştır:

"Her türlü serbest meslek faaliyetinden doğan kazançlar serbest meslek kazancıdır. 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. Tahkim işleri dolayısıyla hakemlerin aldıkları ücretler ile kolektif, adî komandit ve adî şirketler tarafından yapılan serbest meslek faaliyeti neticesinde doğan kazançlar da serbest meslek kazancıdır."

Serbest meslek erbabı ise, GVK'nın 66. maddesinde aşağıdaki şekilde tanımlanmıştır:

"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 vasfı değiştirmez..."

(\*) Vergi Denetmen Yardımcısı

(\*\*) Vergi Denetmen Yardımcısı

Kanunun ilgili maddelerinden anlaşılmaktadır ki bir faaliyetin serbest meslek faaliyeti olup olmadığı, faaliyetin;

- sermayeden ziyade şahsi mesaiye, ilmi veya mesleki bilgiye veya ihtisasa dayanmasına,

- Bir işverene bağlı olmaksızın şahsi sorumluluk altında kendi nam ve hesabına yapılmasına,

- Devamlı olmasına;

Bağlı bulunmaktadır.

GVK. Serbest meslek kazancında vergiyi doğuran olayı tahsile bağlamıştır. GVK. 67.maddesinin ilk fıkrasına göre “ 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 menfaatlerden bu faaliyet dolayısıyla yapılan giderler indirildikten sonra kalan farktır.” Bu maddeden açıkça anlaşılmaktadır ki Gelir Vergisi Kanunu serbest meslek kazançları için gelirin elde edilmesini tahsil esasına bağlamıştır. Özetle bir serbest meslek erbabı verdiği hizmet karşılığı parayı tahsil etmemiş ise gelirin elde edilmediği kabul edilerek kendisinden gelir vergisi talep edilemez.

KDVK. m.10/a ise vergiyi doğuran olayı “mal teslimi ve hizmet ifası hallerinde malın teslimi veya hizmetin yapılması” olarak tanımlamıştır. Bu hükümden anlaşıldığı üzere KDVK, ticari faaliyet- serbest meslek faaliyeti ayrımı yapmaksızın, hizmet ifası hallerinde, hizmetin yapılması anında vergiyi doğuran olayın meydana geldiğini kabul etmektedir. İşte tam bu noktada serbest meslek faaliyetleri açısından KDVK ile GVK hükümlerinin birbiri ile çatıştığı görülmektedir. GVK vergiyi doğuran olayı tahsil esasına bağladığı halde KDVK hizmetin ifasına bağlamıştır. İki

kanunun vergiyi doğuran olayı, aynı hizmette aynı meslek grubu için farklı esaslara bağlaması, uygulamada zaman zaman duraksamalara ve ihtilaflara yol açmaktadır. Bu durumda serbest meslek faaliyeti çerçevesinde verilen hizmet ifalarında hizmetin bedeli tahsil edilmese dahi KDV yönünden vergiyi doğuran olay meydana gelmiş kabul edilebilir mi?

Bu konudaki bir başka problem de belge düzeni yoluyla karşımıza çıkmaktadır. Vergi Usul Kanunu'nun 236.maddesi hükmüne göre; “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.” Kanun hükmünden açıkça anlaşılmaktadır ki, serbest meslek makbuzunun düzenlenmesinin temel şartı tahsilâtın varlığı olup; fatura düzenlenmesindeki gibi tahakkuk esasına göre alacaklı hale gelmek yeterli olmamaktadır. Bu durum Gelir Vergisi Kanunu çerçevesinde serbest meslek kazançlarının elde edilmesinin tahsil şartına bağlanmış olmasının doğal bir sonucudur. Gelir vergisi açısından hal böyleyken, hizmet ifasının yapıldığı, ancak tahsilât gerçekleşmediği bir durumda ilgili döneme ilişkin katma değer vergisi beyannamesinin düzenlenmesinde matrahın tespiti tereddüt yaratmaktadır.<sup>1</sup>

### **3- YARGININ GÖRÜŞÜ**

1998 yılında hizmet veren mali müşavirin bazı müşterilerinden olan alacağını tahsil edemeyip 1999 yılına devrolunması nedeniyle, mali müşavirlik hizmetinin en son 31.12.1998 tarihi itibarıyla

<sup>1</sup> Murat Yıldız, “Serbest Meslek Kazançlarında Gelir Vergisi ve KDV Açısından Vergiyi Doğuran Olayın Tespiti”, **Yaklaşım Dergisi**, Aralık 2003, sayı 132.

gerçekleştiği kabul edilerek tahsil edilmeyen hasılatla ilişkin KDV'nin Aralık 1998 dönemi KDV matrahına dâhil edilmesi sonucu tarhedilen vergiyle ilgili ihtilafa ilişkin olarak Danıştay 11.Dairenin karar gerekçesi şöyledir:

"3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 10.maddesi hükmü ile hizmet ifasında vergiyi doğuran olay hizmetin veya kısmi hizmetin yapılmasına bağlanmakla birlikte, muhasebecilik ve mali müşavirlik hizmetinin belli bir zaman dilimi içinde süreklilik göstermesi ve her evresinin birbirine bağlı hizmet olması itibarıyla kısmi hizmetin ne zaman yapıldığını tespit etmenin mümkün olmadığı, dolayısıyla bu tür hizmetlerde ücret ödemesinin yapıldığı zamanı vergiyi doğuran olayın meydana geldiği an olarak kabul etmek gerektiği, olayda söz konusu hizmete ait sözleşmenin yıllık olarak yapılmasının hizmetin kesintisiz bir yıl boyunca devam ettiğini gösterdiği, diğer taraftan 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 67.maddesinde de, serbest meslek kazancının tespitinde tahsil esasının cari olduğu kabul edildiğinden, yükümlü tarafından serbest meslek ücreti tahsil edilmeden serbest meslek makbuzu düzenlenmesi ve dolayısıyla katma değer vergisi tahsil ve tahakkukunun söz konusu olamayacağı, bu durumda süreklilik gösteren hizmetlerde serbest meslek ücret ödemesi olmadığı halde her ay hizmet yapıldığı kabul edilemeyeceğinden tarh edilen cezalı vergide yasaya uyarlık bulunmadığı..."<sup>2</sup>

Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulunun 2006 tarihli kararı ise Danıştay 11.Dairesince daha önce verilen kararından farklıdır. Bu kararın gerekçesi aşağıdaki gibidir:

"213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun `Vergiyi doğuran olay` başlıklı 19.maddesinde, vergi alacağının, vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın vukuu veya hukuki durumun tekemmülü ile doğacağı belirtilmiştir.

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun `Vergiyi doğuran olayın meydana gelmesi` başlıklı 10.maddesinin (a) fıkrasında, mal teslimi ve hizmet ifası hallerinde, malın teslimi veya hizmetin yapılması ; (b) fıkrasında da, malın tesliminden veya hizmetin yapılmasından önce fatura veya benzeri belgelerin verilmesi hallerinde, bu belgelerde gösterilen miktarla sınırlı olmak üzere fatura veya benzeri belgelerin düzenlenmesi; (c) fıkrasında ise, kısım kısım mal teslimi veya hizmet yapılması mutad olan veya bu hususlarda mutabık kalınan hallerde, her bir kısmın teslimi veya bir kısım hizmetin yapılması anında vergiyi doğuran olayın meydana geleceği hükme bağlanmıştır... Katma Değer Vergisi açısından vergiyi doğuran olay malın teslimi veya hizmetin yapılması anında meydana gelmekte olup, ticari, sınaî, zirai veya serbest meslek faaliyeti çerçevesinde, yapılan teslim veya hizmetler yönünden farklı bir düzenlemeye yer verilmemiştir. Serbest meslek kazancının tespitinde, gelir vergisi açısından tahsilât esasının getirilmiş olmasının da belirtilen hukuki durumu değiştirmeyeceği açıktır. Bu bakımdan, dava hakkında serbest muhasebecilik faaliyetinde verilen hizmetin yapıldığı tarihin araştırılması ve vergiyi doğuran olayın, hizmetin yapıldığı tarihte meydana geldiği hususunun gözetilmesi suretiyle yapılacak yargılamayla ulaşılabilecek sonuca göre karar verilmesi gerektiğinden, aksi yoldaki temyize konu ısrar kararında isabet görülmemiştir."<sup>3</sup>

<sup>2</sup> Danıştay 11. Dairesinin 17.02.1999 tarih ve E:1997/4149, K:1999/707 sayılı kararı.

<sup>3</sup> Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulunun 14.04.2006 tarih ve E:2006/19, K:2006/92 sayılı kararı, Yaklaşım Yayınları, Yıl 14, Aralık 2006, sayı: 168, s.283.

**3.1- Yargı Kararlarının Değerlendirilmesi:**

Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulunun 2006 tarihli kararı uygulamada bazı sorunları ortaya çıkarmaktadır. VUK'nun 236. maddesine göre serbest meslek makbuzu tahsilât yapıldığında düzenlenmek durumundadır. Bu durumda serbest meslek erbabı, tahsil etmediği gelir için makbuz düzenleyip KDV hesapladığında, iş sahibi tarafından GVK uyarınca kesilecek gelir vergisi stopajının beyanı ne olacaktır? Ayrıca, makbuz, paranın alındığını gösteren belge kabul edildiğinden, iş sahibi bedeli ödemediği takdirde, serbest meslek erbabı almadığı para için makbuz düzenlediğinden yasal takip yapamayacaktır. Bunun dışında iş sahibi ödemeyi daha sonra yaptığıında ödediği Katma Değer Vergisini ne zaman indirecektir? Serbest meslek erbabı, örneğin Temmuz 2006'da beyan edip ödediği KDV'yi müşterisinden Haziran 2007'de tahsil ettiğinde, ödenilen KDV hangi belgeye göre indirim konusu yapılacaktır?<sup>4</sup>

Kanımızca gerek KDVK hükümleri gerek GVK hükümleri arasında bir eşgüdüm sağlanarak aradaki çelişki giderilmelidir. Bu konuda çeşitli çözümler önerileri mevcuttur.

Bir öneri, kısım kısım yapılan işlerden dolayı, örneğin; KDV ve muhtasar beyannamelerin aylık olarak verilmesi gereken durumlarda hizmetin buna bağlı olarak aylık duruma göre fatura, faaliyetin bireysel olarak yapılması durumuna göre aylık serbest meslek makbuzu ile makbuzlandırılmalıdır. Üçer aylık dönemler halinde muhtasar beyanname verilmesi halinde bu üçer aylık dö-

nemlerin esas alınarak buna göre makbuzlandırma yapılması gerekecektir.<sup>5</sup>

Bir başka çözüm önerisi ise muhasebecilik ve mali müşavirlik hizmetlerinin KDV bakımından vergilendirilmesinde, müşteri ile yapılan hizmet sözleşmesinde yer alan sözleşme hükümleri, ödeme şekli, işin yürütülmesi vs. hükümlerinin de göz önünde bulundurulması gerekmektedir. Çünkü; bu sözleşme uyarınca ücret ödeme şekilleri, işin nasıl ve ne şekilde yapılabileceği, alınan avanslar, işin noksan veya hiç yapılmaması, kusurlu yapılması gibi hallerde nasıl bir yol izleneceği belirtilmektedir.<sup>6</sup>

Hizmetin yapılması sonucunda vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesi nedeniyle, serbest meslek mensubunun hizmet bedelini tahsil edemesine rağmen, sadece KDV yönünden serbest meslek makbuzu düzenleyebilir mi? Böyle bir çözüm mümkün görünmemektedir. Çünkü KDV'yi düzenleyebileceği belgede hesaplaması ve ayrıca gösterilebilmesi için, öncelikle KDV'nin matrahının olması gerekmektedir. Serbest meslek makbuzunun hizmet bedelini de içeren KDV matrahlı düzenlenmesi halinde de, VUK'nun 236. maddesinde belirtilen makbuzda bulunması gereken tüm bilgileri içeren serbest meslek makbuzu, hukuken tamamlanmış olmaktadır. Meslek mensubu böylece tahsil etmediği bir hizmet bedelinin belgesini düzenleyerek alacağını riske etmiş olacaktır. Zaten sadece KDV yönünden belge düzenlenebileceği hakkında vergi hukukumuzda da hiçbir hüküm bulunmamaktadır.

<sup>4</sup> Sakıp Şeker, "Serbest Meslek Faaliyetinde KDV'yi Doğuran Olay", **Vergi Sorunları**, Ocak 2007, sayı: 220, s.10

<sup>5</sup> Mustafa Sakal ve Mustafa Alpaslan, "Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu Kararı'na Göre Meslek Mensuplarının Hizmet Teslimi Bitiminde S.M. Makbuzu Düzenlemeleri Gerekmemektedir", **Vergici ve Muhasebeciyle Diyalog**, Mart 2007, sayı:227, s.114

<sup>6</sup> ibid, s.114

Kanaatimizce en pratik ve makul olan çözüm, yapılacak bir kanun değişikliği ile Gelir Vergisi Kanunu ve Katma Değer Vergisi Kanunu hükümlerinin uyumlu bir hale getirilmesidir. Serbest meslek kazançları için özel bir düzenleme yapılarak; KDV Yasasının 10'uncu maddesinin (a) bendine parantez içinde "serbest meslek faaliyetinde bedelin tahsil edilmesi" hükmü eklenerek var olan karışıklık giderilebilir.

#### 4- SERBEST MESLEK KAZANÇLARINDA SORUMLULUK UYGULAMASI

KDVK'nın (1/l) maddesine göre, serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetler vergiye tabidir. Buna göre, sözü edilen faaliyetleri mutad ve sürekli bir şekilde yapanlar gerçek usulde KDV mükellefi olacak, bunların arızı nitelik taşıyan serbest meslek faaliyetlerinde ise vergi uygulanmayacaktır.

Gelir Vergisi Kanununun 18. maddesi kapsamına giren faaliyetlerde de yukarıdaki hüküm geçerlidir. Bu madde kapsamına giren faaliyetlerin mutad ve sürekli bir çerçevede sürdürülmesi gerçek usulde KDV mükellefiyetini gerektirmektedir. Bu faaliyetlerin arızı olarak yapılması halinde ise vergi aranılmamaktadır.

Bu durumda serbest meslek faaliyetlerinde KDV uygulaması aşağıdaki şekilde yürütülecektir:

1) Bu faaliyetlerin arızı şekilde yapılması KDV'ye tabi olmadığından, arızı olarak serbest meslek faaliyetinde bulunanların KDV mükellefiyetleri tesis edilmeyecektir.

2) Bu faaliyetleri mutad ve sürekli olarak yapanların, prensip olarak, KDV mükellefiyeti tesis ettirmeleri gerekmektedir. Ancak, Gelir Vergisi Kanunu'nun 18.maddesi kapsamına giren teslim ve hizmetleri münhasıran aynı Kanunun 94.maddesinde belirtilen kişi ve kuruluşlara yapanların hesaplayacağı KDV'nin bu kişi veya kuruluşlar

tarafından sorumlu sıfatıyla beyan edilmesi mümkün bulunmaktadır.

Serbest meslek erbabının bu uygulamadan faydalanabilmesi için gerçek usulde KDV mükellefiyetlerinin sadece GVK'nın 18.madde kapsamına giren işlemlerden ibaret olması ve işlemlerinin tamamının yine GVK'nın 94.maddesinde sayılan kişi, kurum ve kuruluşlara yapılması gerekmektedir.

Ayrıca sorumluluk uygulaması kapsamında işlem yapılabilmesi için GVK'nın 18.maddesi kapsamına giren kişilerin bu şekilde işlem yapılmasını önceden vergi sorumlusuna bildirmeleri gerekir. Bu şekilde işlemleri vergi sorumluları tarafından yerine getirilen serbest meslek mensuplarının ayrıca KDV beyannamesi vermelerine ve defter tutmalarına gerek kalmayacaktır.

Gelir Vergisi Kanununun 94.maddesinde sayılan kişi, kurum ve kuruluşlar serbest meslek faaliyeti kapsamında yaptıkları hizmet alımlarında hizmeti verenlerden bir yazı talep edeceklerdir. Bu yazıda hizmeti verenler;

- faaliyetlerinin arızı olması nedeniyle KDV'ye tabi olmadığını veya
- faaliyetlerinin KDV'ye tabi olduğunu ve hesaplanacak KDV'nin sorumlu sıfatıyla beyanını tercih ettiklerini veya
- faaliyetlerinin KDV'ye tabi olduğunu ( belirtilen koşulları taşımaları şartıyla) hesaplanacak verginin kendileri tarafında bildirmek zorundadır.

#### 5- SERBEST MESLEK KAZANÇLARINDA İSTİSNA

Gelir Vergisi Kanununun 18.maddesinde yer alan düzenlemeye göre istisnanın sınırları şu şekilde çizilmiştir:

- **İstisnadan yararlanma hakkı;** müellif, mütercim, heykeltıraş, hattat, ressam, bestekar ve mucitlerin kendileri ile bunların kanuni mirasçıları

- **İstisna kapsamı**; şiir, hikaye, roman, makale, bilimsel araştırma ve inceleme, röportaj, karikatür, fotoğraf, film, video bant, radyo ve televizyon senaryo ve oyunu gibi eserler ve ihtira beratları

- **Hasılatın, eserlerin**; gazete, dergi, radyo, televizyon, ve videoda yayınlanması, kitap, resim, heykel ve nota halindeki eserler ile ihtira beratlarının satılması veya bunlar üzerindeki mevcut hakların devir ve temlik edilmesi veya kiralanması karşılığında elde edilmesi gerekmektedir.

İstisna uygulamasına ilişkin olarak serbest meslek faaliyetinin devamlılığı açısından herhangi bir sınırlama getirilmemiştir. Bu nedenle Gelir Vergisi Kanununun 18.maddesi kapsamındaki kazançların devamlı veya arızı olarak elde edilmesi istisnanın uygulanmasına engel teşkil etmeyecektir.

## 6- SONUÇ

Bu makalemizde emeğini ve mesleki bilgisini kullanarak geçimini sağlamak durumunda olan pek çok serbest meslek erbabını yakından ilgilendiren serbest meslek kazançlarında KDV'yi doğuran olay, sorumluluk ve istisna konularına kısaca değinilmiştir. Bu konudaki temel sorun, serbest meslek kazançlarında Gelir Vergisi ve Katma Değer Vergisi yönünden vergiyi doğuran olayın ne zaman gerçekleşmiş sayılacağıdır. Kanatımızca bu konudaki ihtilafın giderilmesinde en iyi çözüm GVK ve KDVK hükümlerinin birbiriyle uyumlu hale getirilmesidir.

## KAYNAKÇA:

- Sakal, Mustafa ve Alpaslan, Mustafa, "Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu Kararı'na Göre Meslek Mensuplarının Hizmet Teslimi Bitiminde S.M. Makbuzu Düzenlemeleri Gerekmemektedir", **Vergici ve Muhasebeciyle Diyalog**, Mart 2007, sayı:227.

- Şeker, Sakıp, "Serbest Meslek Faaliyetinde KDV'yi Doğuran Olay", **Vergi Sorunları**, Ocak 2007, sayı:220.

- Yıldız, Murat, "Serbest Meslek Kazançlarında Gelir Vergisi ve KDV Açısından Vergiyi Doğuran Olayın Tespiti", **Yaklaşım Dergisi**, Aralık 2003, sayı:132

- Danıştay 11. Dairesinin 17.2.1999 tarih ve E:1997/4149, K:1999/707 sayılı kararı.

- Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulunun 14.4.2006 tarih ve E:2006/19, K:2006/92 sayılı kararı.

- 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu, 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu.