



Emre YALÇIN(*)



Selçuk Turgay AZAK(**)

SERBEST MESLEK KAZANÇLARI

1 - GİRİŞ

Serbest meslek kazançları 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu (GVK)'nın 2'nci maddesi uyarınca yedi adet gelir unsurundan biri olarak sayılmış olup, kanunun 65 ile 68'inci maddeleri arasında serbest meslek kazançları ile ilgili hükümlere yer verilmiştir. Aynı kanunun Kazançlarda İstisnalar başlıklı hükümleri ile Mütferrik İstisnalar başlıklı hükümlerinde de serbest meslek kazancı ile ilgili istisnalara yer verilmiştir. Serbest meslek kazançları ile ilgili bu çalışmamızda kanunun sistematığına uygun olarak öncelikli olarak serbest meslek faaliyeti ve serbest meslek erbabı tanımlanacak daha sonra serbest meslek kazancının tespitine ilişkin esaslara ve indirilebilecek giderlere yer verilecektir. Daha sonra serbest meslek kazancı ile ilgili istisna hükümleri ile serbest meslek kazancının vergilendirilmesi ve beyan esaslarına değinilecek, geniş kapsamlı bir örnek yardımıyla çalışmamız tamamlanacaktır.

2- SERBEST MESLEK KAZANCI İLE SERBEST MESLEK FAALİYETİ

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu (GVK)'nın 65'inci maddesinin birinci fıkrasında serbest meslek kazancı, her türlü serbest meslek faaliyetinden doğan kazançlar olarak tanımlanmıştır. Maddenin ikinci fıkrasında serbest meslek faaliyeti sermayeden ziyade şahsi mesaiye, ilmi ve mesleki bilgiye veya ihtisasa dayanan ve ticari mahiyette olmayan işlerin işverene tabi olmaksızın şahsi sorumluluk altında kendi nam ve hesabına yapılması şeklinde tanımlanmıştır.

Serbest meslek faaliyeti ile ilgili kanun maddesinde yer alan bu tanım irdelendiğinde, serbest meslek kazançlarını diğer kazanç unsurlarından ayıran farklar ortaya çıkmaktadır.

(*) Vergi Müfettişi

(**) Vergi Müfettiş Yardımcısı

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

Kanunun bu ifadesi serbest meslek kazançlarını ticari kazançlardan ayıran temel noktayı göstermektedir. Serbest meslek faaliyetinde herhangi bir ticari organizasyon ve sermaye vasıtasıyla kazanç elde etmekten ziyade, kazanç sahibinin ilmi ve mesleki bilgisi ile uzmanlık alanı neticesinde elde edilen bir kazanç mevcuttur.

Örneğin tıbbi tahlil laboratuvarı (tanı merkezi) işletmeciliği veya röntgen ve ultrason mütehassısı faaliyetlerinin şahsi mesaiden ziyade sermayeye dayanması ve ticari bir organizasyon çerçevesinde yapılması nedeniyle serbest meslek faaliyeti kapsamında değerlendirilmesi mümkün değildir. Bu nedenle, söz konusu faaliyetten doğan kazancın ticari kazanç olarak değerlendirilmesi gerekmektedir. Bir başka örnekte; hastane niteliğinde olmayan, sadece ayakta hasta muayene ve tedavi etmeye yönelik poliklinik-muayenehane faaliyetinden elde edilen gelirlerin serbest meslek kazancı olarak vergilendirilmesi gerekecektir.

2.2- İşverene Tabi Olmaksızın Şahsi Sorumluluk Altında Kendi Nam ve Hesabına Yapılması

Kanunun bu ifadesi de serbest meslek kazançlarını ücretlerden ayıran temel ayırımı göstermektedir. Eğer ilmi ve mesleki bilgiye veya ihtisasa dayanan bir iş bir işverene bağlı olarak, kendisine ait olmayan bir ticari organizasyon çerçevesinde yapılıyorsa veya bir işverene tabi olarak hiyerarşik kontrol ortamı altında yapılıyorsa o faaliyet sonucu elde edilen gelir ücret kapsamında değerlendirilmek suretiyle vergilendirilecektir.

Örneğin hastanede ücretli olarak çalışan doktorların mesai saatleri dışında işyeri kiralarak bu işyerlerinde kendi nam ve hesabına serbest meslek faaliyetinde bulunması halinde elde ettikleri gelir serbest meslek kazancı olarak vergilendirilecektir.

3- SERBEST MESLEK ERBABI

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu 65'inci maddede serbest meslek faaliyetini tanımladıktan sonra 66'ncı madde ile serbest meslek erbabını tanımlamıştır. Buna göre serbest meslek faaliyetini mutad meslek halinde ifa edenler serbest meslek erbabıdır. Bu tanımdan da anlaşılacağı üzere 65'inci maddede kapsayıcı tanımı yapılan serbest meslek faaliyetini mutad meslek olarak ifa eden kişiler serbest meslek erbabı sayılmıştır. Aynı kanunun 82'nci maddesinin altıncı bendinde arizi olarak yapılan serbest meslek faaliyeti dolayısıyla tahsil edilen hasılat arizi kazançlardan sayılmıştır. Kanunun bu hükümlerinden serbest meslek kazançlarını diğer kazanç ve iratlardan ayıran temel noktaya ulaşılmaktadır. Buna göre serbest meslek faaliyeti konusuna giren bir faaliyet devamlı olarak yapılıyorsa serbest meslek kazancı sayılarak bu kapsamda vergilendirilecek, arizi olarak yapılıyor ise diğer kazanç ve iratlara ilişkin hükümler kapsamında vergilendirilecektir.

Serbest meslek faaliyetinin devamlı olarak yapılıp yapılmadığı tespit edilirken 213 sayılı Vergi Usul Kanunu (VUK)'un 155'inci maddesi göz önüne alınmalıdır. Kanunun Serbest Meslek Erbabında İşe Başlamanın Belirtileri başlıklı maddesine göre muayenehane, yazıhane, atelye gibi özel iş yerleri açmak; çalışılan yere tabela, levha gibi mesleki faaliyette bulunulduğunu ifade eden alametleri asmak, her ne şekilde olursa olsun devamlı olarak mesleki faaliyette bulunduğunu gösteren ilanlar yapmak, serbest olarak mesleki faaliyette bulunmak üzere mesleki teşekküllere (meslek odaları, barolar gibi) kaydolunmak, serbest meslek erbabının işe başladığını göstermektedir.

Serbest meslek faaliyetinin devamlı veya arızı olarak yapılması, vergilendirme ve mükellefiyet ödevleri yönünden farklılık göstermektedir. Serbest meslek faaliyetinin devamlı olarak yapılması işe başlama, işi bırakma, defter tutma, belge düzenleme gibi mükellefiyet ödevlerinin yerine getirilmesi gerektirir. Aynı zamanda serbest meslek faaliyetinin devamlılığı vergilendirme rejimi açısından katma değer vergisi, geçici vergi, damga vergisi mükellefiyeti tesis edilmesini, aylık - şartlara göre üç aylık - muhtasar beyanname verilmesini gerektirir.

3.1- Kanunen Serbest Meslek Erbabı Sayılanlar

Yukarıda belirttiğimiz üzere Gelir Vergisi Kanunu (GVK)'nın 66'ncı maddesinin birinci fıkrasında serbest meslek erbabının genel tanımı yapıldıktan sonra ikinci fıkrasında kanunen serbest meslek erbabı sayılan kişilere yer verilmiştir. Buna göre aşağıda sayılan bu kişilerin kazancı da serbest meslek kazancı olarak vergilendirilecektir.

- Gümrük komisyoncuları, bilumum borsa ajan ve acentaları, noterler, noterlik görevini ifa ile mükellef olanlar,

Gümrük komisyoncuları ve borsa ajan ve acentalarının faaliyetlerinden elde edilen kazançlar ticari kazançta daha yakın olmasına rağmen bu maddede sayılması nedeniyle serbest meslek kazancı olarak değerlendirilecektir.

- Bizzat serbest meslek erbabı tarifine girmemekle beraber serbest meslek erbabını bir araya getirerek teşkilat kurmak veya bunlara sermaye temin etmek suretiyle veya sair suretlerle serbest meslek kazancından hisse alanlar,

Burada dikkat edilmesi gereken nokta serbest meslek erbabının bir araya getirilmesi sonucunda teşkilat kuran şahıs ile bir araya getirdiği serbest meslek erbabları arasında işçi ve işveren ilişkisi niteliğinde herhangi bir tabiiyet ve bağlılık bulunmaması, serbest meslek erbablarının kendi nam ve hesaplarına, kişisel sorumluluk altında çalışması gerektiğidir. Aksi takdirde elde edilen kazanç ticari kazanç olacak, elde edilen gelir ücret geliri olacaktır. Madde metninde geçen sermaye temin edilmesi hükmünden de serbest meslek faaliyetinin dayandığı mesleki bilgi ve ihtisasın baskın yönünü değiştirmeyen ve serbest meslek erbabına yardımcı olması dolayısıyla kullanılması gereken makine ve teçhizatın anlaşılması gerekmektedir.

- Serbest meslek faaliyetinde bulunan kollektif ve adi şirketlerde ortaklar, adi komandit şirketlerde komanditeler.

Bu hüküm uyarınca da şirket yoluyla ticari bir organizasyon kurulmasına rağmen, serbest meslek faaliyeti konusuna giren bir işi yapan adi ve kolektif şirket ortakları ile komandit şirketin komandite ortaklarının kazancı serbest meslek kazancı sayılmaktadır. Aynı zamanda kanunun 65'inci maddesinin üçüncü fıkrasında da kolektif, adi ve komandit şirketler tarafından yapılan serbest meslek faaliyeti neticesinde doğan kazançların serbest meslek kazancı sayılacağı hükmü yer almaktadır.

- Dava vekilleri, müşavirler, kurumlar ve tüccarlarla serbest meslek erbabının ticarî ve meslekî işlerini takip edenler ve konser veren müzik sanatçıları.

- 213 sayılı Vergi Usul Kanunu (VUK)'un 155'inci maddesinde belirtilen şartlardan en az ikisini taşıyan ebe, sünnetçi, sağlık memuru, arzuhalci, rehber gibi mesleki faaliyette bulunanlar. (şartlardan en az ikisini taşımayanlar ile köylerde veya son nüfus sayımına göre belediye içi nüfusu 5.000'i aşmayan yerlerde faaliyette bulunanların bu faaliyetlerine ilişkin kazançları gelir vergisinden muaftır.)

• Gelir Vergisi Kanunu (GVK)'nın 65'inci maddesinin üçüncü fıkrasında tahkim işleri nedeniyle hakemlerin aldığı ücretlerin serbest meslek kazancı sayılacağı hükmü yer almaktadır. Bu hüküm uyarınca bu kişiler de serbest meslek erbabı sayılmaktadır.

• Gelir Vergisi Kanunu (GVK)'nın 17'nci maddesine göre eser ve ihtira beratlarının müellif, mütercim, heykeltıraş, hattat, ressam, bestekâr, bilgisayar programcısı ve mucitlerin ve bunların kanuni mirasçıları tarafından satılması, devir ve temlik edilmesi, kiralanması neticesinde doğan kazançlar serbest meslek kazancı sayıldığından bu kişiler de serbest meslek erbabıdır.

4- SERBEST MESLEK KAZANCININ TESPİTİ

Serbest meslek kazancının tespitine ilişkin hususlara Gelir Vergisi Kanunu (GVK)'nın 67'nci maddesinde yer verilmiştir. Madde hükmüne 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 fark şeklinde tanımlanmıştır. Tanımdan anlaşılabileceği üzere serbest meslek kazanç türünde ticari kazançlardan farklı olarak tahsil esası benimsenmiştir. Tahsil esası gereğince serbest meslek faaliyeti karşılığında elde edilen her türlü menfaat tahsil edildiği yılın geliri sayılacaktır. Söz konusu hizmetin önceki yıllarda gerçekleştirilmiş olması veya henüz gerçekleştirilmemiş olmasının herhangi bir önemi bulunmamaktadır. Örneğin icra edilmiş bir serbest meslek faaliyetinin karşılığının icra yoluyla sonradan tahsil edilmesi halinde tahsil edilen bu tutar söz konusu serbest meslek faaliyetinin fiilen gerçekleştirildiği vergilendirme döneminin değil, tahsil edildiği dönemin kazancı olarak vergilendirilecektir.

Serbest meslek kazançlarında tahsil esasının varlığı tahsil ve tahsil sayılan haller ile tahsil çeşitleri üzerinde ayrıntılı olarak durulmasını gerektirmektedir. Kanunun 67'nci maddesinin birinci fıkrasında yer alan tanıma uyarınca tahsil çeşitleri aşağıdaki gibidir.

• **Nakden Tahsilât:** Burada serbest meslek faaliyeti karşılığında para ile yapılan tahsilât kastedilmektedir. Buna göre nakden tahsilâtın Türk parası veya yabancı para ile yapılmasının herhangi bir önemi yoktur. Kanunun 67'nci maddesinde yabancı para ile yapılan ödemelerin ödeme gününün borsa rayıcı ile borsada rayıcı yoksa Maliye Bakanlığınca saptanacak kur üzerinden Türk parasına çevrileceği hükmü yer almaktadır.

• **Aynen Tahsilât:** Serbest meslek faaliyeti karşılığında paradan başka bir değer (gayrimenkuller, her çeşit mal, zirai ürün, maden, hisse senedi, tahviller gibi kıymetler) verilmesi suretiyle tahsilât yapılması halinde aynen halinde tahsilât söz konusudur. Aynen halinde tahsilâta örnek olarak verilmiş olan avukatlık hizmeti karşılığında serbest meslek erbabına pırlanta kolye verilmesi durumu verilebilir. Bu durumda pırlanta kolyenin Vergi Usul Kanununun 267'nci maddesi uyarınca üçüncü sırada hükmolunduğu üzere emsal değeri Takdir Komisyonunca tespit edilecek ve bu bedel üzerinden serbest meslek makbuzu kesilerek, serbest meslek kazanç defterine kaydedilecektir.

• **Menfaat Sağlanması Şeklinde Tahsilât:** Kanunun 67'nci maddesinde yer alan tanıma göre para ile temsil edilebilen menfaat şeklinde de tahsil çeşidi mümkündür. Bu şekilde tahsilât halinde sağlanan menfaatin niteliğine göre ya emsal kira bedeli veya emsal bedeli ile değerlendirilmesi gerekir. Örneğin bir doktorun yapmış olduğu muayene karşılığında hastası tarafından bir haftalık tatile gönderilmesi durumunda menfaat sağlanması şeklinde bir tahsilât söz konusudur.

4.1- Tahsil Sayılan Haller

Gelir Vergisi Kanunu (GVK)'nın 67'nci maddesinde tahsil sayılan hallere ilişkin hükümlere yer verilmiştir. Buna göre serbest meslek erbabı için ıttıla hasıl etmeleri (öğrenmeleri) kaydıyla namlarına, kamu idarelerine, icra dairelerine, bankaya, notere veya postaya para yatırılması ve serbest meslek kazancı olarak doğan alacağın başka bir şahsa temlik veya müşteriye olan borcu ile takası tahsil hükmündedir.

4.2- Serbest Meslek Kazancının Tespitinde Defterler

Gelir Vergisi Kanunu (GVK)'nın 67'nci maddesi uyarınca serbest meslek erbabı, mesleki kazançlarını Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre tuttıkları serbest meslek kazancı defterine istinaden tespit ederler. İlgili kanun hükmü uyarınca serbest meslek faaliyetinde bulunan kolektif, komandit ve adi şirketler de kazançlarını serbest meslek kazanç defterlerine istinaden tespit ederler. Ancak bu şirketlerin bilanço usulüne tabi olmaları halinde kanunen tutacakları defterler serbest meslek kazanç defteri yerine geçecektir. Bu nedenle bu mükelleflerin ayrıca serbest meslek kazanç defteri tutmalarına gerek yoktur. 213 sayılı Vergi Usul Kanunu (VUK)'un 205'inci maddesi uyarınca serbest meslek erbabları tuttıkları defterlerde damga vergisine ilişkin kayıtları ayrıntılı olarak göstermeleri halinde ayrı bir damga vergisi tutmalarına gerek bulunmamaktadır.

213 sayılı Vergi Usul Kanunu (VUK)'un "Serbest Meslek Kazanç Defteri" başlıklı 210'uncu maddesi uyarınca serbest meslek erbabının bir kazanç defteri tutacağı hükme bağlanmıştır. Buna göre bu defterin bir tarafına gider kabul edilen harcama tutarları giderin nevi ve tarihi, diğer tarafına ise hasılat tutarları alındığı tarih ve kimden alındığı bilgisi belirtilerek yazılır. Aynı zamanda kanun doktorların serbest meslek kazanç defterinde yer alan bilgileri protokol defterinde belirtilmesi kaydıyla ayrı bir kazanç defteri tutmayabileceklerine izin vermiştir. Aynı kanunun 212'nci maddesinde de noterlerin ve noterlik görevini ifa ile mükellef olanlar ile borsa acentelerinin resmi defterlerinin serbest meslek kazanç defteri sayılacağı hükme bağlanmıştır.

213 sayılı Vergi Usul Kanunu (VUK)'un 219'uncu maddesinde yer alan işlemlerin defterlere kayıt zamanı ile ilgili hükümleri uyarınca işlemler serbest meslek kazanç defterine günü gününe kaydedilmek zorundadır. Aynı kanunun 220'nci maddesi serbest meslek kazanç defterini tasdike tabi defterler arasında saymış olduğundan, Vergi Usul Kanunu (VUK)'un defter tasdikine ilişkin ilgili hükümlerine serbest meslek erbabı uymak zorundadır.

Ancak 224 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği uyarınca münhasıran Gelir Vergisi Kanunu (GVK)'nın 18' inci maddesinde belirtilen türden faaliyetlerde bulunan ve eserlerini sadece aynı Kanunun 94' üncü maddesinde belirtilen kişi veya kurumlara teslim eden serbest meslek erbabından isteyenlerin defter tutma zorunlulukları kaldırılmıştır.

4.3- Serbest Meslek Makbuzu

213 sayılı Vergi Usul Kanunu (VUK)'un 236'nci maddesi uyarınca serbest meslek erbabı mesleki faaliyetlerine ilişkin her türlü tahsilât karşılığında seri ve sıra numarası dâhilinde teselsül eden iki nüsha serbest meslek makbuzu düzenlemek zorundadır. Düzenlenen makbuzun bir nüshası müşteriye verilecek, bir nüshası serbest meslek erbabı nezdinde kanun hükümleri çerçevesinde muhafaza edi-

lecektir. Serbest meslek makbuzunda yer alması gereken bilgilere kanunun 237'nci maddesinde yer verilmiştir. Buna göre serbest meslek makbuzunda serbest meslek erbabının adı soyadı, unvanı, adresi, vergi dairesi ve vergi kimlik numarası, müşterinin adı soyadı, unvanı ve adresi; tahsil edilen miktar ve tahsilât tarihi yer almak zorundadır.

Vergi Usul Kanunu (VUK)'un 227'nci maddesinin son fıkrasında Maliye Bakanlığının düzenlenmesi mecburi olan belgelerde bulunması gereken zorunlu bilgileri belirlemeye yetkili olduğu hükmü yer almaktadır. Kanunun Mükerrer 257'nci maddesinin birinci fıkrasının bir numaralı bendinde de Maliye Bakanlığının, tutulması veya düzenlenmesini uygun gördüğü defter ve belgelerin mahiyet, şekil ve ihtiva etmesi zorunlu bilgileri belirlemeye, bunlarda değişiklik yapmaya, bu Kanuna göre tutulacak defter ve düzenlenecek belgelerin tutulması ve düzenlenmesi zorunluluğunu kaldırmaya; altı numaralı bendinde ise vergi güvenliğini sağlamak amacıyla niteliklerini belirleyip onayladığı elektrikli, elektronik, manyetik ve benzeri cihazlar ve sistemleri kullanırmaya, uygulamaya dair usul ve esasları belirlemeye yetkili olduğu belirtilmiştir.

Kanunun verdiği bu yetki çerçevesinde çıkarılan 379 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Tebliği ile serbest meslek faaliyeti icra eden hekimlere (diş hekimleri ile veteriner hekimler dahil), iş yerlerinde POS cihazı bulundurmaları ve kredi kartı ile yapılan ödemelerde bu cihazları kullanmaları zorunluluğu getirilmiştir. Bu zorunluluk neticesinde bu cihazlarla düzenlenecek POS fişlerinin, yürütülen serbest meslek faaliyetleri karşılığında düzenlenen serbest meslek makbuzu olarak kabul edileceği uygun görülmüştür. Tebliğ uyarınca hekimler, bulundurma ve kullanma zorunluluğu getirilen POS'ları kullanmak suretiyle yaptıkları tahsilâtlarda müşterilerine bu POS'lardan çıkan belgeleri verecekler, müşterileri tarafından talep edilse dahi serbest meslek makbuzu düzenlemeyecekleridir. Ancak mükelleflerin işyerlerinde tebliğde öngörülen POS cihazlarını kullanıyor olmaları kredi kartı haricindeki tahsilâtlar karşılığında serbest meslek makbuzu düzenleme mecburiyetlerini kaldırmamaktadır. Mükellefler yine bedelini kredi kartı kullanılmaksızın tahsil ettikleri hizmetler için Vergi Usul Kanununa göre serbest meslek makbuzu düzenlemeleri gerekmektedir.

Yukarıda açıklanan durumdan farklı olarak "Sağlık Kuruluşlarında Çalışan Hekimler ile İşyeri Hekimlerinin Ne Şekilde Vergilendirilmesi" başlıklı 40 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Sirkülerinde belirtilen üzere 3224 sayılı Türk Diş Hekimleri Birliği Kanununun 40' ıncı maddesine göre diş hekimlerinin asgari ücret tarifesine uygun olarak serbest meslek makbuzu düzenlenmesi zorunlu tutulmuştur. Bu nedenle, diş hekimleri serbest meslek erbabı tarafından hastaya verilen hizmete ilişkin bedelin kredi kartı ile ödenmesi sırasında ihtiyaç duyulması halinde, 379 Sıra No.lu Tebliğ ile bulundurma ve kullanma zorunluluğu getirilen POS cihazı ile düzenlenecek POS belgesinin yanısıra anılan Kanunun 236'ncı maddesinde yer alan serbest meslek makbuzunun da düzenlenmesi ve ayrıntıların bu belge üzerinde gösterilmesi uygun görülmüştür. Ancak, diş hekimleri tarafından düzenlenecek serbest meslek makbuzunda düzenlenen POS belgesinin tarih ve numarası ile birlikte kullanılması halinde bir hüküm ifade edeceğine ilişkin açıklamaya yer verilecektir. Bununla beraber POS belgesinde yer alan toplam tahsilât tutarı ile serbest meslek makbuzunda yer alan tutarın farklı olmaması ve POS belgesinin serbest meslek makbuzunun aslının altına eklenerek hastaya verilmesi gerekmektedir. Diğer taraftan, hekimlerin POS belgesi ile beraber serbest meslek makbuzu düzenlemeleri durumunda bu iki belgeden sadece birinin gelir olarak dikkate alınacağı, bu belgeyi kullanan açısından da her iki belgeye istinaden sadece bir gider kaydı yapılacağı tabiidir.

224 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği uyarınca münhasıran Gelir Vergisi Kanunu (GVK)'nın 18'inci maddesinde belirtilen türden faaliyetlerde bulunan ve eserlerini sadece aynı Kanunun 94'üncü maddesinde belirtilen kişi veya kurumlara teslim eden serbest meslek erbabından isteyenlerin belge düzenleme zorunlulukları hasılat tutarına bağlı olmaksızın kaldırılmıştır. Buna göre aldığı eser ve hizmetleri bu kişiler tarafından düzenlenmiş serbest meslek makbuzu ile belgelemek zorunda olan mükellefler ise harcamalarını bunlara gider pusulası imzalatmak suretiyle tevsik edeceklerdir. Bu şekilde alınan belgeler serbest meslek erbabınca gerektiğinde ibraz edilmek üzere zamanaşımı süresince saklanacaktır.

5- SERBEST MESLEK KAZANCININ TESPİTİNDE MESLEKİ GİDERLER

Serbest meslek kazancının tespitinde indirilecek giderlere ilişkin düzenlemelere Gelir Vergisi Kanunu (GVK)'nın 68'nci maddesinde on bent halinde yer verilmiştir. Buna göre aşağıda yer alan giderler elde edilecek hâsılattan indirilebilir.

5.1- Mesleki Kazancın Elde Edilmesi ve İdame Ettirilmesi İle İlgili Genel Giderler

Gelir Vergisi Kanunu (GVK)'nın 68'nci maddesinin birinci bendinde mesleki kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için ödenen genel giderlerin indirilebileceği hükmü yer almıştır. Bu madde lafzından da anlaşılacağı üzere kapsamı geniş ve yoruma açıktır. Ancak, bir giderin bu madde kapsamında indirimine tabi tutulabilmesi için temel şart giderin mesleki kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi ile doğrudan ilgili olmasıdır. Diğer şartları ise şu şekilde özetlenebilir.

- Konusu geçen gider teamüllere uygun olmalıdır.
- Yapılan giderin bir iktisadi kıymetin maliyet bedelinin zorunlu unsuru olmaması gerekir. Eğer öyle olursa bu gider maliyet bedeline eklenir ve amortisman yoluyla itfa edilir.
- Son olarak mesleki giderin Vergi Usul Kanununda belirtilen belgelerden biriyle tevsik edilmesi gerekir.
- Söz konusu giderin indirimini engelleyen başka bir kanuni düzenlemenin bulunmaması gerekmektedir. Böyle bir durumun varlığı halinde giderin mesleki kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi ile ilişkisi doğrudan ve açık olsa da gider olarak indirim kabul edilmeyecektir. Örneğin serbest meslek erbabının ödediği Özel İletişim Vergisi ve Motorlu Taşıtlar Vergisi tutarları kendi kanunlarında yer alan hükümler uyarınca gider olarak indirilemez.

Mesleki kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için ödenen genel giderlerin somut ifadelelerine 68'nci maddenin birinci bendinde yer alan parantez içi hükümlerde yer verilmiştir. Buna göre, ikametgâhlarının bir kısmını iş yeri olarak kullananlar, ikametgâh için ödedikleri kiranın tamamı ile ısıtma ve aydınlatma gibi diğer giderlerin yarısını indirebilirler. İş yeri kendi mülkü olanlar kira yerine amortismanı, ikametgâhı kendi mülkü olup bunun bir kısmını iş yeri olarak kullananlar amortismanın yarısını gider yazabilirler. Örneğin kira ile oturduğu dairenin bir kısmını muayenehane olarak kullanan bir doktor ödediği 36.000 TL tutarındaki kiranın tamamını, ısıtma, aydınlatma ve su için ödediği 10.000 TL' nin ise yarısını yani $(36.000 + 5.000 =) 41.000$ TL'yi kazancından indirebilecektir. Oysa yarısı ikametgâh olarak kullanılan söz konusu muayenehane bu doktorun kendi mülkü olsaydı farklı olarak amortismanın ve ısıtma, su, aydınlatma vs. giderlerin yarısını gider olarak indirebilecekti.

Bunlar haricinde mesleki faaliyetin elde edilmesi ve idame ettirilmesi ile ilgili genel giderlere örnek olarak hizmetli ve işçilere ödenen ücretler, kırtasiye giderleri, şehir içi ulaşım giderleri, faaliyetin niteliği ile ilgili ve orantılı olarak yapılması kaydıyla temsil ve ağırlama giderleri, demirbaş ve taşıt alımı nedeniyle alınan borçlara ödenen faizler örnek verilebilir. Maliye Bakanlığı 12.07.2011 tarih B.07.1.GİB.4.42.16.01-GVK-2/1661-45 sayılı özelgesinde serbest meslek erbabı tarafından çalıştırılan işçilerin ücretleri ve işyerinin genel giderlerini karşılamak üzere kullanılan banka kredisine ilişkin olarak ödenen faizlerin, mesleki kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için ödenen genel giderler kapsamında değerlendirilerek mesleki kazancın tespitinde hasılatтан indirilmesinin olduğu, ancak söz konusu kredinin serbest meslek erbabının şahsi harcamaları için de kullanılması durumunda, buna ilişkin ödenen faizin gider olarak indiriminin kabul edilmeyeceği şeklinde görüş bildirmiştir.

Bir başka örnekte ise Gelir Vergisi Kanunu (GVK)'nın 41'inci maddesinin ikinci bendinde ticari kazancın tespitinde indirilemeyecek giderler arasında sayılan eşe ve küçük çocuklara işletmeden ödenen ücret, aylık, ikramiye gibi her türlü menfaatin, ticari kazançlardan farklı olarak serbest meslek kazancının tespitinde indirimi kabul edilmeyen giderler arasında sayılmadığı için gider olarak indiriminin kabul edileceği açıktır.

5.2- Hizmetli ve İşçilerin İş Yerinde veya İş Yerinin Müştemilatındaki İaşe ve İbate Giderleri, Tedavi ve İlaç Giderleri, Sigorta Primleri ve Emekli Aidatı

Gelir Vergisi Kanunu (GVK)'nın 68'nci maddesinin ikinci bendinde hizmetli ve işçilerin iş yerinde veya iş yerinin müştemilatındaki iaşe ve ibate giderleri, tedavi ve ilaç giderleri, sigorta primleri ve emekli aidatı ile aynı kanunun 27'nci maddesinde hükmolunan demirbaş olarak verilen giyim eşyası giderleri indirilebilecek giderler arasında düzenlenmiştir. Bununla birlikte sigorta primlerinin ve emekli aidatının gider olarak indirebilmesi için geri alınmamak üzere Türkiye' de kain sigorta şirketlerine veya emekli ve yardım sandıklarına ödenmiş olması, emekli ve yardım sandıklarının tüzel kişiliği haiz bulunması gerekmektedir.

Örneğin serbest meslek erbabının iş yerinde çalışan personeline iş yerinde ve müştemilatında yemek verilmek suretiyle sağlanan menfaatler mesleki kazancın tespitinde gider olarak indirilebilecektir.

5.3- Mesleki Faaliyetle İlgili Seyahat ve İkamet Giderleri

Gelir Vergisi Kanunu (GVK)'nın 68'nci maddesinin üçüncü bendine göre, mesleki faaliyetle ilgili seyahat ve ikamet giderleri seyahat maksadının gerektirdiği süre ile sınırlı olmak şartıyla hasılatтан indirilebilecektir. Seyahat ve ikamet giderlerinin gider yazılabilmesi için seyahatin açık ve doğrudan işle ilgili olması, seyahatin amacının gerektirdiği süreyle sınırlı olması ve yapılan seyahat ve konaklama harcamalarının Vergi Usul Kanunu'nun ilgili maddelerinde düzenlenen vesikalar ile tevsik edilmesi gerekmektedir.

Maliye Bakanlığı 09.07.1996 tarih B.07.0.GEL.0.4242/54914/30919 sayılı özelgesinde açıkladığı üzere seyahat ve ikamet giderleri, seyahat maksadının süre ile sınırlı olmak şartıyla serbest meslek kazancının tespitinde hasılatтан indirilir. 6245 sayılı Harcırah Kanununa göre harcırah; yol masrafı, gündelik, aile masrafı ve yer değiştirme masrafı olmak üzere dört unsurdan oluşmaktadır. Gündelik unsurun içinde yemek ve yatmak giderleri de yer almaktadır. Bu nedenle, yemek (içecekler dahil) masrafların ayrı olarak değerlendirilmesinin mümkün bulunmadığı, bu çerçevede, mesleki faaliyet ile

ilgili olarak yapılan yol, konaklama, yeme ve içme gibi harcamaların seyahat ve ikamet giderleri olarak kabul edileceği, seyahat maksadının süre ile sınırlı olmak şartıyla serbest meslek kazancının tespitinde hasılatтан indirilebileceği şeklinde görüş bildirilmiştir.

5.4- Mesleki Faaliyette Kullanılan Tesisat, Demirbaş Eşya ve Envantere Dahil Taşıtlar İçin VUK Hükümlerine Göre Ayrılan Amortismanlar

Gelir Vergisi Kanunu (GVK)'nın 68'nci maddesinin dördüncü bendine göre mesleki faaliyette kullanılan tesisat, demirbaş eşya ve envantere dahil taşıtlar için Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre ayrılan amortismanlar gider yazılabilir. Buna göre amortismanların gider olarak indirilebilmesi için tesisat, demirbaş ve envantere dahil taşıtların mesleki faaliyette kullanılması şarttır. İkametgahının bir kısmını iş yeri olarak kullanan serbest meslek erbabı işle ilgili olup aynı zamanda ikametgah esnasında kullanılabilecek tesisat ve demirbaş a ait amortismanın yarısını gider yazabilir. Örneğin ikametgahının bir kısmını muayenehane olarak kullanan bir diş doktoru mesleki faaliyeti ile ilgili ekipmanlarına ait amortismanın tamamını işi haricinde kullanmadığı için gider olarak indirebilir.

Serbest meslek kazancı elde edenlerin, serbest meslek kazanç defteri tutmaları halinde azalan bakiyeler usulüne göre amortisman ayırmaları mümkün değildir. Vergi Usul Kanunu (VUK)'un mükerrer 315'nci maddesi uyarınca bilanço esasına göre defter tutanlar azalan bakiyeler usulüne göre amortisman ayırabilir. Ancak bilanço esasına göre defter tutan ve kolektif şirket ya da sermaye şirketi şeklinde serbest meslek faaliyetinde bulunanlar ile Vergi Usul Kanununun azalan bakiyeler usulünden yararlanabilirler. Aynı uygulama yenileme fonu ayırabilme yönünden de geçerlidir. Ancak bu konuda farklı görüşlerde mevcuttur. Maliye Bakanlığı 28.05.2001 tarih B.07.0.GEL.0.29/2968298107/25340 sayılı özelgesinde Vergi Usul Kanunu'nun 177'nci maddesinin 6 numaralı fıkrasına göre ihtiyari olarak bilanço esasına göre defter tutmak isteyen hukuk bürosu avukatlarının serbest meslek faaliyetinden elde edilen kazancın serbest meslek kazancı olduğu, faaliyetin adi ortaklık şeklinde yapılması halinde de elde edilen kazancın serbest meslek kazancı olduğu ve serbest meslek kazancının serbest meslek defteri üzerinden tespit edildiği, bu tür faaliyette bulunanların yalnızca serbest meslek kazanç defteri tutmaları gerektiği, bilanço esasına göre defter tutmalarının zorunlu olmadığı, dolayısıyla serbest meslek faaliyetinde bulunan adi ortaklığın yenileme fonu ile azalan bakiyeler usulüne göre amortisman ayırma yöntemlerinden yararlanamayacağı şeklinde görüş bildirmiştir.

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

Gelir Vergisi Kanunu (GVK)'nın 68'nci maddesinin beş numaralı bendine göre kiralanan veya envantere dahil olan ve işte kullanılan taşıtların giderleri serbest meslek kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınabilir. Ancak taşıt giderlerinin indirim konusu yapılabilmesi için temel şart taşıtın envantere kayıtlı olması ya da kiralanmış olması ve işte kullanılıyor olmasıdır. Eğer söz konusu taşıt hem işte hem de serbest meslek erbabının şahsi işlerinde kullanılıyor ise sadece işte kullanılan zamana ait giderler indirim konusu yapılabilir.

Örneğin serbest meslek erbabının %50'sine sahip olduğu ve kalan %50'si de başkasına ait olan ve başkasına ait kısmı kiralamak yoluyla mesleki faaliyette kullandığı otomobile ait bakım onarım, akaryakıt, sigorta vb. giderlerin tamamını (kendisine ait olan kısmının envantere dahil olması şartıyla) hasılatтан indirmesi mümkündür.

Çalışmamızın yukarıdaki bölümünde açıkladığımız üzere söz konusu taşıtlara ait motorlu taşıtlar vergisi Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanununun 14'ncü maddesi uyarınca gider olarak kaydedilemez. Bu konu ile ilgili başka bir özellikli durum ise alınan binek otomobile ilişkin ödenen katma değer vergisi ile ilgilidir. Katma Değer Vergisi Kanunu (KDVK)'nın 30'ncü maddesi hükmü uyarınca binek otomobillere ait alış vesikalarında gösterilen katma değer vergisinin indirimi mümkün değildir. Ancak aynı kanunun 58'nci maddesinden indirimi kabul edilmeyen katma değer vergisinin gider olarak indirilebileceği ya da taşıtın maliyetine eklenerek amortisman yoluyla giderleştirileceği sonucu çıkarılmaktadır.

5.6- Alınan Mesleki Yayınlar İçin Ödenen Bedeller

Gelir Vergisi Kanunu (GVK)'nın 68'nci maddesinin altı numaralı bendine göre alınan mesleki yayınlar için ödenen bedeller serbest meslek kazancında hasılatтан indirilebilir. Serbest meslek erbabı, mesleki faaliyetle ilgili tüm yayınlar için ödenen bedelleri gider olarak dikkate alacak, onun dışındaki yayınlar için ödenen bedellerin gider yazılması mümkün olmayacaktır. Örneğin avukatlık bürosuna alınan günlük gazetelerin ya da bir gezi dergisine ilişkin ödenen tutarların gider olarak indirimi mümkün değildir.

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

Gelir Vergisi Kanunu (GVK)'nın 68'nci maddesinin yedi numaralı bendine göre mesleki faaliyetin ifası için ödenen mal ve hizmet alım bedelleri serbest meslek kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınabilecektir. Örneğin film, reklam ve tiyatro alanında faaliyet gösteren manken, film ve sahne oyuncusu gibi sanatçıların mesleklerini ifa edebilmeleri için gerekli olan kıyafet alımları için yapılan harcamalar serbest meslek kazancının tespitinde gider olarak indirilebilir. Ancak bunun yanında estetik ameliyat, diş protez ve spor salonu harcamaları ise gider olarak kabul edilmez.

5.8- Serbest Meslek Faaliyetleri Dolayısıyla Emekli Sandıklarına Ödenen Giriş ve Emeklilik Aidatları İle Mesleki Teşekküllere Ödenen Aidatlar:

Gelir Vergisi Kanunu (GVK)'nın 68. maddesinin sekiz numaralı bendine göre serbest meslek faaliyetleri dolayısıyla emekli sandıklarına ödenen giriş ve emeklilik aidatları ile mesleki teşekküllere ödenen aidatlar serbest meslek kazancının tespitinde gider olarak kabul edilecektir. Ancak burada gider yazılabilecek aidatların yasal zorunluluk nedeniyle üye olunan emekli sandıklarına ve mesleki teşekküllere ödenen aidatlar olması gerekmektedir. Yasal bir zorunluluk olmaksızın kanunla kurulan emekli sandıklarına ya da üye olunan serbest meslek erbabının kendi aralarında oluşturdukları dernek, vakıf ve benzeri örgütlenmelere yapılan aidat veya isteğe bağlı prim ödemeleri bu kapsamda değerlendirilemez.

Örneğin 1479 Sayılı Esnaf ve Sanatkarlar ve Diğer Bağımsız Çalışanlar Sosyal Sigortalar Kurumu Kanununun Ek 20. maddesinin birinci fıkrasına göre yaşlılık aylığı bağlanan bir serbest meslek erbabının serbest meslek faaliyeti dolayısıyla devam eden bir gelir vergisi mükellefiyeti varsa tahakkuk eden aylıklardan kanunen sosyal güvenlik destek primi kesilmesi gerekmektedir. Serbest meslek erbabının bu nedenle zorunlu olarak ödemesi gereken sosyal güvenlik destekleme primlerini, gelirin elde edildiği yılda ödenmiş olduğunu tevsik edilmesi şartıyla kazancın tespitinde indirim konusu yapması mümkündür.

5.9- Mesleki Kazancın Elde Edilmesi ve İdame Ettirilmesi İçin Ödenen Meslek, İlan ve Reklam Vergileri ile İş Yerleriyle İlgili Aynı Vergi, Resim ve Harçlar

Gelir Vergisi Kanunu (GVK)'nın 68. maddesinin dokuz numaralı bendine göre mesleki kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için ödenen meslek, ilan ve reklam vergileri ile işyerleriyle ilgili aynı vergi, resim ve harçların hasıllattan indirilebileceği hüküm altına alınmıştır.

Bu maddede geçen indirilecek meslek, ilan ve reklam vergileri, Belediye Gelirleri Kanunu hükümlerine göre fiilen ödenen meslek, ilan ve reklam vergileridir. Bunlar iş ve işyeriyle ilgili aynı vergi, resim ve harçlardan oluşmaktadır. Bunlar haricinde herhangi bir verginin indirim olarak kabul edilmesine izin verilmemiştir.

5.10- Mesleki Faaliyetle İlgili Olarak Kanun, İlan ve Mukavelenameye Göre Ödenen Tazminatlar

Gelir Vergisi Kanunu (GVK)'nın 68. maddesinin on numaralı bendine göre mesleki faaliyetle ilgili olarak kanun, ilan ve mukavelenameye göre ödenen tazminatların serbest meslek kazancının tespitinde hasıllattan gider olarak indirilebileceği hüküm altına alınmıştır. Ödenen tazminatların gider olarak kabul edilebilmesi için serbest meslek faaliyetiyle ilgili olması, mukavelenameye, ilama veya kanun emrine istinaden ödenmesi ve ödenen tazminatın serbest meslek erbabının şahsi kusurundan kaynaklanmıyor olması gerekmektedir.

Örneğin bu konuyla ilgili Maliye Bakanlığı'nın 03/07/2003 tarih ve B.07.0.GEL.0.42 /4204 -255/28466 sayılı özelgesinde serbest meslek faaliyetinde bulunmak üzere kiralanan işyeri için öngörülen kira tutarının süresinde ödenmemesi nedeniyle, gayrimenkul kiralama özel şartnamesine dayalı olarak gecikme zammı oranında ödenen faizin, serbest meslek kazancının tespitinde gider olarak indirilmesinin mümkün olduğu görüşü bildirilmiştir.

6- SERBEST MESLEK KAZANCININ TESPİTİNDE İNDİRİLEMAYECEK GİDERLER

193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu (GVK)'nın 68'nci maddesinin son fıkrası ile her türlü para cezaları ve vergi cezaları ile serbest meslek erbabının suçlarından doğan tazminatların gider olarak indirilmesine izin verilmemiştir. Aynı kanunun 90'ncı maddesinde de Gelir Vergisi ile diğer şahsi vergiler ve her ne şekilde olursa olsun vergi cezaları ve para cezaları, Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkındaki Kanun hükümlerine göre ödenen cezalar, gecikme zamları ve faizler ile Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre ödenen gecikme faizlerinin, vergi matrahından ve gelir unsurlarından indirilemeyeceğine hükümlenmiştir.

7- SERBEST MESLEK FAALİYETİNDE İSTİSNALAR**7.1- Telif Kazançları İstisnası**

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 18'nci maddesi serbest meslek kazançlarında telif kazancı istisnasına yer vermiştir. Buna göre "müellif, mütercim, heykeltıraş, hattat, ressam, bestekâr, bilgisayar programcısı ve mucitlerin ve bunların kanuni mirasçılarının şiir, hikâye, roman, makale, bilimsel araştırma ve incelemeleri, bilgisayar yazılımı, röportaj, karikatür, fotoğraf, film, video band, radyo ve televizyon senaryo ve oyunu gibi eserlerini gazete, dergi, bilgisayar ve internet ortamı, radyo, televizyon ve videoda yayınlamak veya kitap, CD, disket, resim, heykel ve nota halindeki eserleri ile ihtira beratlarını satmak veya bunlar üzerindeki mevcut haklarını devir ve temlik etmek veya kiralamak suretiyle elde ettikleri hasılat gelir vergisinden müstesna tutulmuştur.

Buna göre söz konusu istisnadan faydalananlar eser ve ihtira beratlarının müellif, mütercim, heykeltıraş, hattat, ressam, bestekâr, bilgisayar programcısı ve mucitleri ile bunların kanuni mirasçılarıdır. Kanuni mirasçılar dışında kalan mirasçılar bu istisnadan yararlanamaz. Yasal mirasçılar Medeni Kanunda belirtilmiş olup bunlar mirasçının çocukları ve bunların altsoyları, mirasçının ana babası, büyükanne ve büyükbabası, sağ kalan eş, evlatlık ve altsoyu ile son olarak devlettir. Örneğin evlatlık edinilen bir şahıs kanuni mirasçılardan sayıldığı için bu istisnadan faydalanabilir.

İstisna kapsamına şiir, hikâye, roman, makale, bilimsel araştırma ve incelemeleri, bilgisayar yazılımı, röportaj, karikatür, fotoğraf, film, video band, radyo ve televizyon senaryo ve oyunu gibi eserler ve ihtira beratları girmektedir. İstisnadan faydalanmak için istisna konusu edilecek eserin 5846 sayılı Fikir ve Sanat Eserleri Kanunu kapsamında eser niteliğini taşıması, ihtira beratlarının ise tescil edilmesi gerekmektedir. Örneğin fotoğrafçılık faaliyetinden elde edilen kazanç, faaliyetin sermayeden ziyade şahsi mesaiye, ilmi veya mesleki bilgiye veya ihtisasa dayanarak işverene tabi olmaksızın şahsi sorumluluk altında kendi nam ve hesabına yapılıyor olması ve ticari mahiyette olmaması, aynı zamanda söz konusu çalışmaların Kültür ve Turizm Bakanlığı (Telif Hakları ve Sinema Genel Müdürlüğü) tarafından incelenip, 5846 sayılı Kanununa göre eser niteliğinde olup olmadığının tevsik edilmesi halinde söz konusu istisnadan faydalanabilecektir.

İstisna kapsamına giren eser ve ihtira beratlarının istisnadan faydalanma hakkına sahip kişiler tarafından satılması veya bunlar üzerindeki mevcut hakların devir ve temlik edilmesi ya da kiralanması suretiyle elde edilen hasılat, serbest meslek kazancı kapsamında elde edilen hasılat kabul edilerek istisnaya tabi tutulacaktır. Söz konusu eser ve ihtira beratlarının bir ticari organizasyon dahilinde kiralanması, satılması ve üzerindeki hakların devir ve temlik edilmesi halinde ticari kazanç sayılarak istisna konusuna girmeden vergilendirileceği tabidir. Aynı zamanda istisnadan faydalanan kişilerin söz konusu eserler dolayısıyla bir hizmet sözleşmesi çerçevesinde işçi işveren ilişkisi dâhilinde gelir elde etmesi halinde elde edilen gelir ücret kapsamına ilişkin kanun hükümlerine göre vergilendirilecektir. Örneğin bir yazarın hizmet sözleşmesi kapsamında yazdığı romanı kısım kısım günlük bir gazetede yayınlaması karşılığında elde ettiği gelir ücret sayılırken, eser niteliğindeki bu romanın yayın haklarını bir yayımevine satması neticesinde elde ettiği gelir serbest meslek kazancı sayılarak istisnadan faydalanabilecektir. Söz konusu yayımevinin bu kapsamda serbest meslek erbabına yaptığı ödeme üzerinden tevkifat yapma sorumluluğu bulunduğu da unutulmamalıdır.

Eğer istisna kapsamına giren eserler ve ihtira beratları istisna kapsamında kabul edilen müellif, mütercim, heykeltıraş, hattat, ressam, bestekâr, bilgisayar programcısı ve mucitlerin ve bunların kanuni mirasçıları dışında kalan kişiler tarafından kiralanması halinde elde edilen gelir Gelir Vergisi Kanunu (GVK)'nın 70'inci maddesi uyarınca gayrimenkul sermaye iradı sayılacaktır.

Söz konusu eserlerin istisna kapsamında kabul edilen müellif, mütercim, heykeltıraş, hattat, ressam, bestekâr, bilgisayar programcısı ve mucitlerin ile bunların kanuni mirasçıları dışında kalan kişiler tarafından elden çıkarılması durumunda ise elde edilen gelir Gelir Vergisi Kanunu (GVK)'nın mükerrer 80'inci maddesi uyarınca değer artış kazancı sayılacaktır.

Gelir Vergisi Kanunu (GVK)'nın 18'inci maddesinin üçüncü fıkrasında, yukarıda yazılı kazançların arızî olarak elde edilmesinin, söz konusu istisna hükmünün uygulanmasına engel teşkil etmediğine hükümlenmiştir. Buna göre eser ve ihtira beratlarının yukarıdaki şartlar dahilinde elden çıkarılması

ve kiralanması işleminin sürekli ya da bir defaya mahsus yapılması durumunda vergilendirme açısından herhangi bir değişiklik bulunmayacaktır.

Gelir Vergisi Kanunu (GVK)'nın 18'inci maddesinin son fıkrasında serbest meslek kazançları istisnasının, bu Kanunun 94'üncü maddesi uyarınca tevkif suretiyle ödenecek vergiye şümulü olmadığı hususu hükümlenmiştir. Bu konuya çalışmamızın vergi tevkifatı ile ilgili bölümünde ayrıntılı olarak değinilecektir.

7.2- Sergi ve Panayır İstisnası

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu (GVK)'nın 30'uncu maddesinde dar mükellefiyete tabi serbest meslek erbabı için kazanç istisnasına yer verilmiştir. Buna göre dar mükellefiyete tabi olanların hükümetin müsaadesiyle açılan sergi ve panayırlarda icra ettikleri serbest meslek faaliyetlerinden elde ettikleri kazançlar gelir vergisinden istisna tutulmuştur.

7.3- Teşvik, İkramiye ve Mükafatların Ödüllendirilmesi

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu (GVK)'nın 29'uncu maddesine göre ilim ve fenni, güzel sanatları, tarımı, hayvan yetiştirilmesini ve memleket bakımından faydalı olan diğer işleri ve faaliyetleri teşvik maksadıyla verilen ikramiyeler ve mükâfatlar gelir vergisinden müstesnadır.

Örneğin Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğü Özerk Federasyonlar Çerçeve Statüsü ile TBF Ana Statüsü'ne dayanılarak çıkarılan ödül ve yardım talimatı uyarınca ulusal ve uluslar arası basketbol faaliyetlerinde başarı gösteren sporcular ile teknik ve idari kadroda yer alan kişilere Türkiye Basketbol Federasyonu tarafından verilen prim ve ödüllerin Gelir Vergisi Kanunu (GVK)'nın 29'uncu maddesinin bir numaralı bendi gereğince gelir vergisinden istisna edilmesi gerekmektedir. Ancak sporcular ile teknik ve idari kadrodakilere ödenecek prim ve ödüllerin söz konusu talimat çerçevesi dışında ödenmesi halinde ücret kapsamında değerlendirilerek Gelir Vergisi Kanunu (GVK)'nın geçici 72'inci maddesi kapsamında %5 oranında vergi tevkifatı yapılacağı tabiidir.

8- SERBEST MESLEK KAZANÇLARINDA VERGİ TEVKİFATI

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu (GVK)'nın 94'üncü maddesi uyarınca kamu idare ve müesseseleri, iktisadî kamu müesseseleri, sair kurumlar, ticaret şirketleri, iş ortaklıkları, dernekler, vakıflar, dernek ve vakıfların iktisadî 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 tevkifat yapma yükümlülüğü bulunan mükellefler arasında sayılmıştır.

Gelir Vergisi Kanunu (GVK)'nın 94'ncü maddesinin iki ve dört numaralı bentlerinde serbest meslek kazançları üzerinden yapılacak vergi tevkifatı ile ilgili düzenlemelere yer verilmiştir. İlgili maddenin ikinci bendinde yer alan hüküm uyarınca tevkifat yapma yükümlülüğü bulunanların icra edilen serbest meslek faaliyeti karşılığında serbest meslek erbabına yapılan ödemelerden -noterlere serbest meslek faaliyetlerinden dolayı yapılan ödemeler hariç- %20 oranında tevkifat yapılacaktır. Madde hükmü uyarınca serbest meslek erbabına yapılan ödemelerin Gelir Vergisi Kanunu (GVK)'nın 18'inci maddesi kapsamına giren serbest meslek işleri dolayısıyla yapılan bir ödeme olması halinde ise tevkifat oranı %17 olarak uygulanacaktır. Serbest meslek faaliyeti kapsamına giren işlerin arzi veya devamlı olarak

yapılması tevkifat uygulaması açısından herhangi bir farklılık arz etmeyecektir. Dört numaralı bentte ise dar mükellefiyete tabi olanlara, telif ve patent haklarının satışı dolayısıyla yapılan ödemelerden %20 oranında tevkifat yapılacağı hükme bağlanmıştır.

Örneğin A A.Ş.'ye muhasebe ve danışmanlık hizmeti veren Serbest Muahasebeci Mali Müşavir Bay B'ye vermiş olduğu hizmet karşılığında ödenecek brüt tutar 6.000 TL'dir. A A.Ş., Gelir Vergisi Kanunu (GVK) 94'üncü madde uyarınca tevkifat yapmakla yükümlü olduğundan ödeme yapacağı bu tutar üzerinden maddede belirtilen %20 oranında $(6.000 \times 0,20) = 1.200$ TL tevkifat yapmalı, Bay B'ye net 4.800-TL ödeme yapılmalıdır. A A.Ş. tevkif edilen tutarı muhtasar beyanname ile beyan edecektir. Bay B ise yıllık beyannameye serbest meslek kazancı tutarını 6.000 TL olarak beyan edecek, tevkif edilen 1.200-TL'yi hesaplanan vergiden mahsup edebilecektir.

Serbest meslek faaliyeti karşılığında yapılan ödeme esnasındaki tevkifat bir ön vergileme olup, söz konusu tutar yıllık beyannameye hesaplanan vergiden mahsup edilecektir. Gelir Vergisi Kanunu (GVK)'nın 121'inci maddesi uyarınca mahsubu yapılan tevkifat tutarı, beyannameye hesaplanan vergiden fazla olduğu takdirde, vergi dairesince mükellefe yazı ile bildirilir ve mükellefin tebliğ tarihinden itibaren bir yıl içinde müracaatı üzerine kendisine iade edilir. Ancak Gelir Vergisi Kanunu (GVK)'nın 18'inci maddesinde belirtilen türden faaliyetlerde bulunan ve aynı kanunun 94'üncü maddesi uyarınca kendisine yapılan ödemelerden tevkifat yapılan serbest meslek erbabı için tevkifat nihai vergileme olacak, yıllık gelir vergisi verilmesi halinde beyannameye dahil edilmeyecektir.

Örneğin şair X'in şiirlerinin yayım hakkını satması karşılığında elde ettiği gelir Gelir Vergisi Kanunu (GVK) 17'nci madde uyarınca istisna kapsamındadır. Söz konusu şairin lokanta açmak suretiyle bulunduğu ticari faaliyet sonucunda beyanname vermesi zorunlu olsa da, serbest meslek kazancı nedeniyle elde edilen gelir beyannameye dahil edilerek beyan edilmeyecektir.

9- SERBEST MESLEK KAZANÇLARININ BEYANI

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu (GVK)'nın 85'inci maddesi uyarınca serbest meslek erbabı mesleki faaliyetlerinden kazanç elde etmemiş olsa bile yıllık beyanname vermek zorundadır. Gelir Vergisi Kanunu (GVK)'nın 18'inci maddesinde belirtilen türden serbest meslek faaliyetinde bulunan ve aynı kanunun 94'üncü maddesi uyarınca kendisine yapılan ödemelerden tevkifat yapılan serbest meslek erbabı için tevkifat nihai vergileme olacak, başka gelir unsurları için yıllık gelir vergisi beyanname verilmeyecekse beyanname verme yükümlülükleri bulunmayacak, yıllık gelir vergisi verilmesi halinde ise beyannameye dâhil edilmeyecektir.

Örnek: Serbest olarak avukatlık faaliyetinde bulunan Bay A, 2011 yılında 20.000 TL hâsılat elde etmiştir. Bay (A)'nın faaliyeti ile ilgili olarak yapmış olduğu genel gider tutarı ise 12.000 TL'dir. Bay (A), yazmış olduğu bir ceza hukuku kitabı ile ilgili olarak bir yayın kuruluşundan 15.000 TL telif kazancı elde etmiş olup, telif kazancı üzerinden yıl içinde %17 tutarında 2.550 TL tevkifat yapılmıştır. Buna göre Bay (A)'nın serbest meslek kazancı ile ilgili olarak gelir vergisi aşağıdaki gibi hesaplanacaktır.

Gayrisafi Hasılat Toplamı	:20.000 TL
İndirilecek Giderler toplamı	:12.000 TL
Safi Kazanç Tutarı	:(20.000 - 12.000=) 8.000 TL
Vergiye Tabi Gelir	:8.000 TL
Hesaplanan Gelir Vergisi	:1.200 TL

Gelir Vergisi Kanunu (GVK)'nın 86'ncı maddesi uyarınca dar mükellef serbest meslek erbabının elde ettiği kazanç tutarının tamamı Türkiye'de tevkifat yoluyla vergilendirilmiş ise tevkifat nihai vergileme olacak ve bu gelirler için yıllık beyanname verilmeyecek, yıllık gelir vergisi verilmesi halinde ise beyannameye dâhil edilmeyecektir.

9.1- Beyanname Verilme Zamanı ve Ödeme

Gelir Vergisi Kanunu (GVK)'nın 92'inci maddesi uyarınca serbest meslek erbabı bir takvim yılına ait beyannameyi izleyen yılın Mart ayının başından yirmibeşinci günü akşamına kadar vermek zorundadır. Aynı kanunun 117'inci maddesi uyarınca verilmiş olan yıllık beyanname üzerinden tahakkuk ettirilen gelir vergisi Mart ve Temmuz aylarında olmak üzere iki eşit taksitte ödenir.

9.2- Serbest Meslek Kazançlarında Geçici Vergi

Gelir Vergisi Kanunu (GVK)'nın mükerrer 120'inci maddesi uyarınca serbest meslek erbabı cari vergilendirme döneminin gelir vergisine mahsup edilmek üzere, mesleki kazancın tespitine ilişkin hükümlerine göre üçer aylık kazançları üzerinden 103'üncü maddede yer alan tarifenin ilk gelir dilimine uygulanan oranda geçici vergi öder. Hesaplanan geçici vergi üç aylık dönemi izleyen ikinci ayın ondördüncü günü akşamına kadar bağlı olunan vergi dairesine beyan edilir ve onyedinci günü akşamına kadar ödenir. Aynı dönem içinde tevkif edilmiş bulunan gelir vergisi, hesaplanan geçici vergiden mahsup edilir.

Söz konusu madde uyarınca noterlik görevini ifa ile mükellef olanlara bu işlerden sağladıkları kazançlar için geçici vergi beyan ve ödeme yükümlülüğü getirilmemiştir.

Bir önceki takvim yılında üçer aylık dönemler halinde tahakkuk ettirilerek tahsil edilen geçici vergi, yıllık beyanname üzerinden hesaplanan gelir vergisinden mahsup edilir. Mahsup edilemeyen tutar, mükellefin diğer vergi borçlarına mahsup edilir. Bu mahsuplara rağmen kalan geçici vergi tutarı, o yılın sonuna kadar yazılı olarak talep edilmesi halinde mükellefe red ve iade edilir.

9.3- Serbest Meslek Kazançlarında Beyanname Üzerinden Yapılacak İndirimler

Gelir Vergisi Kanunu (GVK)'nın 89'uncu maddesi serbest meslek erbabının vermek zorunda olduğu yıllık beyanname üzerinden yapılabilecek indirimlere yer vermiştir. Gelir Vergisi Kanunu haricinde de çeşitli özel kanunlara göre mükelleflerin yıllık beyanname ile beyan edilen gelir üzerinden indirim yapma hakları bulunmaktadır. Ancak söz konusu indirimlerin yapılabilmesi için; yıllık beyanname ile bildirilecek bir gelirin bulunması ve yapılacak indirimlerin ilgili mevzuatta belirtilen şartları taşıması gerekmektedir.

9.3.1- Sigorta Şirketlerine ve Bireysel Emeklilik Sistemine Ödenen Katkı Payları

Gelir Vergisi Kanunu (GVK)'nın 89'uncu maddesinin birinci bendi uyarınca beyan edilen gelirin % 10'unu ve asgarî ücretin yıllık tutarını aşmamak şartıyla ile mükellefin şahsına, eşine ve küçük çocuklarına ait bireysel emeklilik sistemine ödenen katkı payları katkı tutarlarının gelirin elde edildiği yılda ödenmiş olması ve ücret geliri elde edenlerin ücretlerinin safi tutarının hesaplanması sırasında ayrıca indirilmemiş bulunması şartıyla yıllık beyanname üzerinden indirim konusu yapılabilir. Kanun-

da geçen küçük çocuk tabirinden 18 yaşını doldurmamış ve mükellef tarafından bakmakla yükümlü olunan (nafaka suretiyle bakılanlar dahil) kişilerin anlaşılması gerekmektedir. Bireysel emeklilik sistemine ödenen katkı paylarının vergi matrahının tespitinde indirim konusu yapılabilmesi için bireysel emeklilik şirketlerinin 4632 sayılı Bireysel Emeklilik Tasarruf ve Yatırım Sistemi Kanununun 8'inci maddesinde yer alan hüküm uyarınca emeklilik branşında ruhsat almış şirketlerden olması gerekmektedir.

Gelir Vergisi Kanunu (GVK)'nın 89'uncu maddesinin birinci bendi uyarınca beyan edilen gelirin % 5' ini ve asgarî ücretin yıllık tutarını aşmamak şartıyla ile mükellefin şahsına, eşine ve küçük çocuklarına ait hayat, ölüm, kaza, hastalık, sakatlık, analık, doğum ve tahsil gibi şahıs sigorta primleri prim ve katkı tutarlarının gelirin elde edildiği yılda ödenmiş olması ve ücret geliri elde edenlerin ücretlerinin safi tutarının hesaplanması sırasında ayrıca indirilmemiş bulunması şartıyla yıllık beyanname üzerinden indirim konusu yapılabilir. Aynı zamanda şahıs sigorta primlerinin vergi matrahının tespitinde indirim konusu yapılabilmesi için; şahıs sigorta şirketlerinin ise Türkiye'de yerleşik ve merkezinin Türkiye'de olması gerekmektedir.

Bireysel emeklilik sistemine ödenen katkı payları ile diğer şahıs sigortaları için ödenen primlerin birlikte olması halinde matrahtan indirim konusu yapılabilecek tutar beyan edilen gelirin %10'u ile sınırlı olacaktır. Bu durumda şahıs sigorta primleri için %5 oranındaki sınır ayrıca aranacaktır. Aynı zamanda beyan edilen gelir olarak, yıllık gelir vergisi beyannamesinde yer alan diğer indirimler ve geçmiş yıl zararları toplamından önceki tutar esas alınacağı hususuna dikkat edilmesi gerekmektedir.

Örnek: 2011 yılında serbest meslek faaliyeti 30.000 TL karla sonuçlanan bir mükellefin 2011 yılı matrahının tespitinde indirim konusu yapabileceği katkı payı ve prim tutarlarına ilişkin bilgiler aşağıdaki gibidir.

Beyan Edilen Gelir	30.000,00 TL
Geçmiş Yıl Zararları	5.000,00 TL
Bireysel Emeklilik Sistemi Katkı Payı Ödemesi	2.500,00 TL
Şahıs Sigorta Primleri Ödemesi	400,00 TL
Küçük Çocuklar Adına Şahıs Sigorta Primi Ödemesi	1.000,00 TL
Asgari Ücretin Yıllık Tutarı	9.558,00 TL
Beyan Edilen Gelirin %10'u	3.000,00 TL
Beyan Edilen Gelirin %5'i	1.500,00 TL

Çözüm: Gerek bireysel emeklilik sistemi gerekse şahıs sigorta primleri için ödenen tutarlar ayrı ayrı değerlendirildiğinde beyan edilen gelirin % 10'u ve/veya % 5'i olarak belirlenmiş sınırların altında kalmakla birlikte, toplam indirim tutarı beyan edilen gelirin %10'u olan 3.000 TL olacaktır.

9.3.2- Eğitim ve Sağlık Harcamaları

Gelir Vergisi Kanunu (GVK)'nın 89'uncu maddesinin ikinci bendi uyarınca beyan edilen gelirin %10'unu aşmaması, Türkiye'de yapılması ve Gelir veya Kurumlar vergisi mükellefiyeti bulunan gerçek veya tüzel kişilerden alınacak belgelerle tevsik edilmesi şartıyla, mükellefin kendisi, eşi ve küçük

çocuklarına ilişkin olarak yapılan eğitim ve sağlık harcamalarının yıllık beyanname ile bildirilecek gelirden indirilebilmesine imkân sağlanmıştır.

Örneğin, serbest meslek erbabı Bay C'nin 17 yaşında, velayeti altında bulunan ve vakıf üniversitesi-ne giden çocuğu için yapmış olduğu eğitim harcamaları, vakıf üniversiteleri 2547 sayılı Yükseköğretim Kanununun 56. Maddesi uyarınca Kurumlar Vergisinden muaf olması nedeniyle bu bent kapsamında indirim konusu yapılamayacaktır.

9.3.3- Sakatlık İndirimi

Gelir Vergisi Kanunu (GVK)'nın 89'uncu maddesinin üçüncü bendi uyarınca serbest meslek faaliyeti içinde bulunan özörlöler ile bakmakla yükümlü olduğu özörlü kişi bulunan serbest meslek erbabının beyan edilen gelirleri üzerinden Gelir Vergisi Kanununun 31 inci maddesinde yer alan esaslara göre hesaplanan tutarda indirim yapılır.

9.3.4- Bağış ve Yardımlar

9.3.4.1- Sınırlı İndirilebilecek Bağış ve Yardımlar

Gelir Vergisi Kanunu (GVK)'nın 89'uncu maddesinin dördüncü bendi uyarınca genel ve özel bütçeli kamu idareleri, il özel idareleri, belediyeler, köyler ile kamu yararına çalışan dernekler ve Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflara makbuz karşılığında yapılan bağış ve yardımlar yıllık toplamı beyan edilecek gelirin % 5'ini (kalkınmada öncelikli yöreler için % 10'unu) aşmamak üzere indirim konusu yapılabilecektir.

9.3.4.2- Sınırsız İndirilebilecek Bağış ve Yardımlar

9.3.4.2.1- Gelir Vergisi Kanununa Göre Sınırsız İndirilebilecek Bağış ve Yardımlar

Gelir Vergisi Kanunu (GVK)'nın 89'uncu maddesinin beşinci bendi uyarınca genel ve özel bütçeli kamu idarelerine, il özel idarelerine, belediyelere ve köylere bağışlanan okul, sağlık tesisi ve yüz yatak (kalkınmada öncelikli yörelerde elli yatak) kapasitesinden az olmamak üzere öğrenci yurdu ile çocuk yuvası, yetiştirme yurdu, huzurevi, bakım ve rehabilitasyon merkezi inşası dolayısıyla yapılan harcamalar veya bu tesislerin inşası için bu kuruluşlara yapılan her türlü bağış ve yardımlar ile mevcut tesislerin faaliyetlerini devam ettirebilmeleri için yapılan her türlü nakdî ve aynî bağış ve yardımların tamamı indirim konusu yapılabilecektir.

Gelir Vergisi Kanunu (GVK)'nın 89'uncu maddesinin altıncı bendi uyarınca fakirlere yardım amacıyla gıda bankacılığı faaliyetinde bulunan dernek ve vakıflara Maliye Bakanlığınca belirlenen usul ve esaslar çerçevesinde bağışlanan gıda, temizlik, giyecek ve yakacak maddelerinin maliyet bedelinin tamamı indirim konusu yapılabilecektir.

Gelir Vergisi Kanunu (GVK)'nın 89'uncu maddesinin yedinci bendi uyarınca genel ve özel bütçeli kamu idareleri, il özel idareleri, belediyeler, köyler, kamu yararına çalışan dernekler, Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflar ve bilimsel araştırma faaliyetinde bulunan kurum ve kuruluşlar tarafından yapılan ya da Kültür ve Turizm Bakanlığınca desteklenen veya desteklenmesi uygun görölen çalışmalara ilişkin harcamalar ile bu amaçla yapılan her türlü bağış ve yardımların tamamı indirim konusu yapılabilecektir.

Gelir Vergisi Kanunu (GVK)'nın 89'uncu maddesinin onuncu bendi uyarınca Bakanlar kurulunca yardım kararı alınan doğal afetler dolayısıyla Başbakanlık aracılığıyla makbuz mukabili yapılan aynı veya nakdi bağışların tamamı indirim konusu yapılabilecektir.

Gelir Vergisi Kanunu (GVK)'nın 89'uncu maddesinin onbirinci bendi uyarınca iktisadi işletmeleri hariç, Türkiye Kızılay Derneğine makbuz karşılığı yapılan nakdi bağış ve yardımların tamamı indirim konusu yapılabilecektir.

9.3.4.2.2- Diğer Kanunlara Göre Sınırsız İndirilebilecek Bağış ve Yardımlar

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu dışında özel kanunlara göre, beyan edilecek gelir üzerinden indirilebilecek bağış ve yardımlardan bazıları aşağıdadır.

Umumi Hayata Müessir Afetler Dolayısıyla Alınacak Tedbirlerle Yapılacak Yardımlara İlişkin 7269 sayılı Kanuna göre oluşturulan fona yapılan nakdi bağışların tümü ile milli yardım komiteleri veya mahalli yardım komitelerine makbuz karşılığı yapılan aynı ve nakdi bağışlar.

2547 Sayılı Yüksek Öğretim Kanununa göre üniversitelere ve yüksek teknoloji enstitüteleri ile vakıf üniversitelerine makbuz karşılığı yapılan aynı ve nakdi bağışlar

3294 Sayılı Sosyal Yardımlaşma ve Dayanışmayı Teşvik Kanununa göre yapılan aynı ve nakdi bağış ve yardımlar.

278 Sayılı Türkiye Bilimsel ve Teknik Araştırma Kurumunun Kuruluşu Hakkındaki Kanuna göre yapılan nakdi bağışlar.

2828 Sayılı Sosyal Hizmetler ve Çocuk Esirgeme Kurumu Kanununa göre yapılan aynı ve nakdi bağışlar.

2876 Sayılı Atatürk Kültür, Dil ve Tarih Yüksek Kurumu Kanununa göre yapılan aynı ve nakdi bağışlar.

3388 Sayılı Türk Silahlı Kuvvetleri Güçlendirme Vakfı Kanununa göre yapılan aynı ve nakdi bağışlar.

222 Sayılı İlköğretim ve Eğitim Kanununun 76 ncı maddesine göre ilköğretim kurumlarına yapılan nakdi bağışlar.

9.3.5- Sponsorluk Harcamaları

Gelir Vergisi Kanunu (GVK)'nın 89'uncu maddesinin sekizinci bendi uyarınca 3289 sayılı Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğünün Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun ile 17.6.1992 tarihli ve 3813 sayılı Türkiye Futbol Federasyonu Kuruluş ve Görevleri Hakkında Kanun kapsamında yapılan sponsorluk harcamalarının; amatör spor dalları için tamamı, profesyonel spor dalları için % 50'si indirim konusu yapılabilecektir.

10- SERBEST MESLEK KAZANCININ BEYANINA İLİŞKİN ÖRNEK

Bay Ahmet hukuk ve yatırım alanlarında danışmanlık faaliyeti icra etmekte olup, kiralayıp konut olarak kullandığı dairenin bir kısmında bu faaliyetini icra etmektedir. Bay Ahmet'in faaliyetleri ile ilgili 2011 yılına ait bilgiler aşağıdadır:

- Yapılan hukuk danışmanlığı karşılığında tahsil edilen toplam tutar 420.000 TL'dir.
- Yine yapılan hukuk danışmanlığı karşılığında 2012 yılında tahsil edilecek tutar 125.000 TL'dir.
- X A.Ş.' ye verilen yatırım danışmanlığı hizmeti sonucunda tahsil edilen tutar 180.000 TL'dir.

- 2010 yılında yapılan 2 senelik anlaşma gereği Y Ltd. Şti.'ye verilen yatırım danışmanlığı hizmeti sonucu 2011 yılında tahsil edilen tutar yıl sırası ile 50.000 TL ve 70.000 TL' dir.
 - Bir kısmı danışmanlık faaliyeti amacıyla kullanılan konutun 2010 yılına ait kira gideri tutarı 12.000 TL, ısıtma, aydınlatma gibi genel giderlerin tutarı 5.000 TL' dir.
 - Bay Ahmet'in 2011 yılında personeline ödediği maaş tutarı brüt 55.000 TL'dir.
 - Bay Ahmet 2011 yılında işyerinde yaptığı toplam kırtasiye harcaması 2.000 TL'dir.
 - Bay Ahmet 2011 yılında Bağ-Kur' a 13.000 TL prim ödemesinde bulunmuştur.
 - Bay Ahmet 2011 yılında 4.000 TL ayni vergi ödemesinde bulunmuştur.
 - Bay Ahmet 2011 yılında işyerinde çalışan personelin yemek ihtiyacını karşılamak için işyeri dahilinde 12.000 TL harcamada bulunmuştur.
 - Bay Ahmet'in 2011 yılında işyerinde bulunan demirbaşlara ilişkin amortisman tutarı 5.000 TL' dir.
 - Bay Ahmet 2011 yılında Kızılay'a makbuz karşılığında 3.000 TL nakdi bağışta bulunmuştur.
 - Bay Ahmet özel bir ortaöğretim okulunda okuyan çocuğuna 2011 yılında 10.000 TL eğitim harcamasında bulunmuştur.
 - Bay Ahmet'e 2011 yılında yapılan ödemeler nedeniyle yapılan tevkifat tutarı 50.000 TL' dir.
 - Bay Ahmet 2011 yılına ait geçici vergi dönemlerinde toplam 90.000 TL geçici vergi ödemiştir.
 - Bay Ahmet' in 2010 yılına ait serbest meslek faaliyetinden dolayı zararı 15.000 TL' dir.
- Ayrıca Bay Ahmet'in 2011 yılında elde ettiği diğer gelirler şu şekildedir:
- Konut kira geliri : 30.000 TL (götürü gider yöntemi seçilmiş)
 - Mevduat faizi : 35.000 TL
 - Senet iskonto bedelleri : 1.500 TL
 - Kıyı Bankacılığı faiz geliri : 1.100 TL

ÇÖZÜM

Buna göre Bay Ahmet'in beyan edeceği gelirler şu şekilde tespit edilir.

a) Serbest Meslek Kazancı

Öncelikle serbest meslek kazancına ait matrahı tespit etmek gerekirse;

1. Hukuk Danışmanlığı Faaliyetinden 2011 yılında tahsil edilen tutar : 420.000 TL

2. Yatırım Danışmanlığı Faaliyetinden 2011 yılında tahsil edilen tutar : 180.000 TL

3. Yatırım Danışmanlığı Faaliyetinden 2011 yılında tahsil edilen tutar : 120.000 TL

4. Hukuk Danışmanlığı Faaliyetinden 2012 yılında tahsil edilecek tutar olan 125.000 TL tahsil

esas gereğince 2012 yılı geliri sayılacaktır. Sonuç olarak 2011 yılında serbest meslek faaliyetinin icrası sonucunda elde edilen toplam hasılat:

Toplam Hasılat (1+2+3) : 720.000 TL

Mesleki Faaliyetle İlgili Giderler (-)

Bir kısmı konut olarak kullanılan işyerinin kira tutarının tamamı

GVK 68/1 uyarınca genel gider : 12.000 TL

Bir kısmı konut olarak kullanılan işyerinin ısıtma ve aydınlatma giderlerinin yarısı

GVK 68/1 uyarınca genel gider : 2.500 TL

Maaş Ödemeleri-GVK 68/1 uyarınca genel gider : 55.000 TL

Kırtasiye Giderleri-GVK 68/1 uyarınca genel gider :	2.000 TL
Bağ-Kur prim ödemeleri-GVK 68/2 uyarınca :	13.000 TL
Aynı vergiler-GVK 68/9 uyarınca :	4.000 TL
İşyeri Dahilinde Personele verilen yemek giderleri-GVK 68/2 uyarınca :	12.000 TL
Amortisman Giderleri-GVK 68/4 uyarınca :	5.000 TL
Toplam Gider :	105.500 TL
Beyan Edilecek Serbest Meslek Kazancı Tutarı :	614.500 TL

(toplam hasılat – toplam gider)

Bay Ahmet'in Gelir Vergisi konusuna giren diğer gelir unsurlarından elde ettiği başka gelirler olduğundan bu gelirler ile serbest meslek kazancı toplanıp beyan edilecektir. Buna göre;

b) Gayrimenkul Sermaye İradı

Bay Ahmet'in konut kira geliri **30.000 TL**

Bay Ahmet götürü gideri seçtiği için indirebileceği gider tutarı $30.000 \times 0,25 = 7.500$ TL

Not: Gelir Vergisi Kanunu (GVK)'nın 21'inci maddesi gereği Bay Ahmet'in istisnadan faydalanması mümkün değildir. Çünkü mevcut madde de ticari, zirai veya mesleki kazancını yıllık beyanname ile bildirmek mecburiyetinde olanlar bu istisnadan faydalanamayacağı hüküm altına alınmıştır.

Beyan Edilecek Gayrimenkul Sermaye İradı tutarı : 22.500 TL

c) Menkul Sermaye İradı

Bay Ahmet'in Türkiye'de elde ettiği mevduat faiz geliri **35.000 TL**

Bay Ahmet'in elde ettiği senet iskonto geliri **1.500 TL**

Bay Ahmet'in elde ettiği off-shore faiz geliri **1.100 TL**

Türkiye'de elde edilen mevduat faiz geliri Gelir Vergisi Kanunu (GVK)'nın geçici 67'inci maddesi gereği stopaja tabi tutulduğundan bu gelirler için beyanname verilmeyecek veya diğer gelirler dolayısıyla verilecek yıllık beyannameye dahil edilmeyecektir.

Elde edilen senet iskonto gelirleri ve kıyı bankacılığından elde edilen faiz gelirleri ise Gelir Vergisi Kanunu (GVK) uyarınca tevkifata tabi olmadığından aynı kanunun 86/1-d maddesi gereği 1.170 TL'lik sınırın üzerinde ise beyan edilir. Bay Ahmet'in bu gelirleri toplamı 2.600 TL olduğundan dolayı beyannameye dahil edilir.

Beyan Edilecek Menkul Sermaye İradı tutarı : 2.600 TL

Bay Ahmet'in **beyan edilecek gelir toplamı** aşağıdaki gibidir.

Serbest meslek kazancı : 614.500 TL

Gayrimenkul Sermaye İradı : 22.500 TL

Menkul sermaye iradı : 2.600 TL

Toplam : 639.600 TL

Beyanname Üzerinde Yapılacak Diğer İndirimler (-)

Kızılay'a Nakdi Bağış (GVK 89/11 uyarınca tamamı) : 3.000 TL

Eğitim Harcaması (GVK 89/2 uyarınca tamamı) : 10.000 TL

Geçmiş Yıl Zararı (GVK 88/2 uyarınca) : 15.000 TL

Toplam :	28.000 TL
Gelir Vergisi Matrahı :	611.600 TL (=639.600 TL-28.000 TL)
Hesaplanan Gelir Vergisi :	207.740 TL
Ödenen Geçici Vergi (-) :	90.000 TL
Tevkifat Tutarı (-) :	50.000 TL
Ödenecek Vergi :	67.740 TL

11- SONUÇ

Serbest meslek kazançları ile ilgili bu çalışmamızda, serbest meslek faaliyeti kapsamına giren faaliyetler ile serbest meslek erbabı ile ilgili açıklamalar yapılmış olup, daha sonra serbest meslek kazancının tespiti ile ilgili hükümlere yer verilmiştir. Serbest meslek kazançlarındaki istisna hükümleri ve serbest meslek kazançlarının beyanına ilişkin temel hükümler belirtildikten sonra örnek yardımıyla çalışmamızda yer alan hususlar açıklanmaya çalışılmıştır.

KAYNAKÇA

- 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu ve İlgili Tebliğler ile Sirküleri
- 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu ve İlgili Tebliğleri
- Maliye Bakanlığı Özelgeleri
- “Beyanname Düzenleme Rehberi”, Vergi Denetmenleri Derneği , Ankara, 2011
- “Beyanname Düzenleme Kılavuzu”, Hesap Uzmanları Derneği, İstanbul, 2011