

TC
MARMARA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE ANABİLİM DALI
MALİ HUKUK BİLİM DALI

SERBEST MESLEK KAZANÇLARININ VERGİLENDİRİLMESİ

Yüksek Lisans Tezi

GÜNEŞ YILMAZ

Danışman: YRD. DOÇ. DR. YALÇIN ALGANER

İSTANBUL, 2004

İÇİNDEKİLER

Sayfa No.

KISALTMALAR.....VIII

GİRİŞ.....1

I. BÖLÜM

SERBEST MESLEK KAVRAMI VE SERBEST MESLEK ERBABI

I.	Serbest Meslek Kazançlarının Tanımı	3
	A. Kazanç Kavramı.....	3
	B. Serbest Meslek Kazancı Kavramı.....	3
II.	Serbest Meslek Faaliyetinin Tanımı ve Özellikleri.....	3
	A. Faaliyetin Sermayeden Ziyade Şahsi Mesaiye, İlmi veya Mesleki Bilgiye ve İhtisasa Dayanması.....	4
	B. Faaliyetin Ticari Mahiyette Olmaması.....	5
	C. Faaliyetin İşverene Tabi Olmaksızın Şahsi Sorumluluk Altında Kendi Nam ve Hesabına Yapılması.....	6
	D. Faaliyetin Devamlılık Göstermesi.....	11
III.	Kanunen Serbest Meslek Kazancı Sayılan Faaliyetler.....	14
	A. Tahkim İşleri Dolayısıyla Hakemlerin Aldıkları Bedeller.....	14
	B. Gümrük komisyoncuları, bilumum borsa ajan ve acenteleri, noterler, noterlik görevini ifa ile mükellef olanlar.....	15
	C. 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.....	17
	D. Serbest meslek faaliyetinde bulunan Kolektif ve Adi Şirketlerde ortaklar, Adi Komandit	

Şirketlerde komanditeler	18
E. Dava vekilleri, müşavirler, kurumlar ve tüccarlarla serbest meslek erbabının ticari ve mesleki işlerini takip edenler ve konser veren müzik sanatçıları.....	20
F. Vergi Usul Kanunu'nun 155. maddesinde belirtilen şartlardan en az ikisin taşıyan ebe, sünnetçi, sağlık memuru, arzuhalci, rehber gibi mesleki faaliyette bulunanlar (Şartlardan en az ikisini taşımayanlar ile köyler ile son nüfus sayımına göre belediye içi nüfusu 5000'i aşmayan yerlerde faaliyette bulunanların bu faaliyetlerine ilişkin kazançları gelir vergisinden muaftır.).....	22
G. Telif Haklarının Müellifleri ve Kanuni Mirasçıları Tarafından Kiralanmasından Doğan Kazanç Serbest Meslek Kazancı, Bu Kazancı Elde Edenler de Serbest Meslek Erbabıdır.....	23
H. İhtira Beratlarının Mucitleri veya Bunların Kanuni Mirasçıları Tarafından Kiraya Verilmesinden Doğan Kazançlar Serbest Meslek Kazancı, Bu Kazançları Elde Edenler de Serbest Meslek Erbabıdır.....	24
IV. Serbest Meslek Erbabı	25
A. Serbest Meslek Erbabının Tanımı ve Kapsamı.....	25
B. Serbest Meslek Erbabı Olanların Kanuni Yükümlülükleri.....	27
a. İşe Başlamayı Bildirme.....	27
b. Değişiklikleri Bildirme.....	29
ba. Adres Değişikliklerini Bildirme.....	30
bb. İş Değişikliklerinin Bildirilmesi.....	30
bc. İşletme Değişikliğinin Bildirilmesi.....	30
c. İş Bırakmayı Bildirme.....	31
d. Defter Tutma.....	32
e. Muhafaza ve İbraz Ödevi.....	38
f. Serbest Meslek Makbuzu Düzenleme.....	39
g. Vergi Levhası Asma Yükümlülüğü.....	40
h. Amortisman Kayıtları.....	41

1. Ödeme Kaydedici Cihaz Kullanma Yükümlülüğü.....	42
V. Serbest Meslek Faaliyetinin ve Kazancının,	
Diğer Faaliyet ve Gelir Unsurları İle Sınırı.....	42
A. Serbest Meslek Kazancı- Ticari Kazanç Sınırı.....	42
a. Sermaye Unsurunun Ağırlığı.....	43
b. Emek Kullanımı.....	44
c. Mesleki Faaliyetin Ticari Faaliyetle	
Bir Arada Yapılması	45
B. Serbest Meslek Kazancı - Ücret Sınırı.....	47

II. BÖLÜM

SERBEST MESLEK KAZANCININ TESPİT ŞEKİLLERİ

I. Serbest Meslek Kazançlarında Elde Etme.....	49
A. Genel Durum	49
B. Özel Durumlar.....	57
a. İşin Terki.....	57
b. Memleketi Terk.....	58
c. Ölüm Hali.....	58
II. Serbest Meslek Kazancında Muafiyet ve İstisnalar.....	59
A. Ebe, Arzuhalci, , Sünnetçi, Sağlık Memuru,	
Rehber Muafılığı.....	59
B. Sergi ve Panayır İstisnası.....	60
C. Teşvik Ödülü İstisnası.....	60
D. Telif Kazançları İstisnası.....	61
a. Telif Kazançlarında İstisnanın Kapsamı.....	61
b. İstisnadan Yararlanacak Olanlar	62
c. İstisna Kapsamındaki Eserler	64
d. İstisnadan Yararlanma Şartları.....	68
e. İstisna Kapsamındaki Kazançlarda Defter	
ve Belge Düzeni.....	69
f. Telif Kazançlarında Stopaj Uygulaması.....	70
g. Katma Değer Vergisi Kanunu Yönünden Telif	

<i>Kazançlarının Vergilendirilmesi</i>	71
III. Gerçek Usul	73
A. Düzenlenecek Vesikalar ve Tutulacak Defterler	75
a. Serbest Meslek Makbuzu.....	75
b. Reçeteler.....	77
c. Serbest Meslek Kazanç Defteri.....	78
d. Özel Durumlar.....	79
B. Serbest Meslek Kazançlarında Hasılat.....	80
C. Serbest Meslek Kazançlarında Gider ve İndirimler.....	81
a. Gayri Safi Hasılatтан İndirilecek Giderler	81
aa. Mesleki Kazancın Elde Edilmesi ve İdame	
Ettirilmesi İçin Yapılan Genel Giderler.....	82
ab. Hizmetli ve İşçilerin İş Yerinde veya İş Yerinin	
Müştemilatındaki İlaş ve İbate Giderleri, Tedavi ve	
İlaç Giderleri, Sigorta Primleri ve Emekli Aidatı ile	
27. Maddede Yazılı Giyim Giderleri.....	85
ac. Mesleki Faaliyetle İlgili Seyahat ve İkamet Giderleri.....	86
ad. Mesleki Faaliyette Kullanılan Tesisat, Demirbaş	
Eşya ve Envantere Dahil Taşıtlar İçin Vergi Usul Kanunu	
Hükümlerine Göre Ayrılan Amortismanlar.....	88
ae. Kiralanan veya Envantere Dahil Olan ve	
İşte Kullanılan Taşıtların Giderleri.....	91
af. Alınan Mesleki Yayınlar İçin Ödenen Bedeller.....	93
ag. Mesleki Faaliyetin İfası İçin Ödenen	
Mal ve Hizmet Alım Bedelleri.....	93
ah. Serbest Meslek Faaliyetleri Dolayısıyla	
Emekli Sandıklarına Ödenen Giriş ve	
Emeklilik Aidatları ile Mesleki Teşekküllere	
Ödenen Aidatlar.....	94
aı. Mesleki Kazancın Elde Edilmesi ve	
İdame Ettirilmesi İçin Ödenen Meslek,	
İlan ve Reklam Vergileri ile İş Yeriyle İlgili	
Ayni Vergi, Resim ve Harçlar.....	95
ai. Mesleki Faaliyetle İlgili Olarak Kanun,	

<i>İlam ve Mukavelenameye Göre</i>	
<i>Ödenen Tazminatlar</i>	95
b. Beyana Tabi Kazançtan Yapılacak İndirimler	96
<i>ba. Zararların Mahsubu</i>	97
<i>bb. Sigorta Primleri ve Bireysel Emeklilik</i>	
<i>Sistemine Ödenen Katkı Payları</i>	98
<i>bc. Bağ- Kur Giriş Keseneği ve Primler</i>	99
<i>bd. Bağış ve Yardımlar</i>	100
<i>bda. Gelir Vergisi Kanununa Göre</i>	
<i>Bağış ve Yardım İndirimi</i>	100
<i>bdb. Özel Kanunlarda Yer Alan</i>	
<i>Bağış ve Yardım İndirimi</i>	105
<i>be. Araştırma ve Geliştirme Harcamalarıyla</i>	
<i>İlgili Vergi Ertelemesi</i>	108
<i>bf. Özürlü Serbest Meslek Erbabı İle Bakmakla</i>	
<i>Yükümlü Olduğu Özürlü Kişi Bulunan</i>	
<i>Serbest Meslek Erbabında Sakatlık İndirimi</i>	109
<i>bg. Sağlık ve Eğitim Harcamalarında İndirim</i>	111
D. Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler	112
<i>a) Para Cezaları ve Vergi Cezaları İle</i>	
<i>Serbest Meslek Erbabının Suçlarından</i>	
<i>Doğan Giderler</i>	112
<i>b) Diğer Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler</i>	113
E. Serbest Meslek Kazançlarında Vergi Tevkifatı (Stopaj)Uygulaması	114
<i>a) Gelir Vergisi Kanununun 18. Maddesi</i>	
<i>Kapsamına Giren Serbest Meslek İşlerinde Tevkifat</i>	117
<i>b) Diğer Serbest Meslek İşlerinde Tevkifat</i>	119
<i>c) Tevkifat Yönteminin Uygulanmadığı</i>	
<i>Serbest Meslek Kazançları</i>	121
F. Geçici Vergi	122
D. Gelir Unsurlarının Toplanması ve Yıllık Beyanname	128
A. Gelirin Toplanması ve Beyan Esası.....	128
B. Gelirin Toplanamayacağı Haller.....	130

C. Verginin Hesaplanması.....	130
D. Gelir Vergisinden Mahsuplar ve İadeler.....	131
a) <i>Tevkif Suretiyle Ödenmiş Olan Vergilerin</i>	
<i>Mahsubu ve İadesi.....</i>	<i>131</i>
aa. <i>Beyanname Üzerinden Hesaplanan</i>	
<i>Vergiye Mahsup.....</i>	<i>132</i>
ab. <i>Diğer Vergi Borçlarına</i>	
<i>Mahsup ve Nakden İade.....</i>	<i>133</i>
b) <i>Geçici Verginin Mahsubu ve İadesi.....</i>	<i>135</i>
ba. <i>Beyanname Üzerinden Hesaplanan</i>	
<i>Vergiye Mahsubu.....</i>	<i>136</i>
bb. <i>Diğer Vergi Borçlarına</i>	
<i>Mahsup veya Nakden İade.....</i>	<i>136</i>
c) <i>Yabancı Memleketlerde Ödenen Vergilerin</i>	
<i>Mahsubu ve İadesi.....</i>	<i>137</i>
E. Yıllık Beyannameye Tarh.....	139
F. Yıllık Beyannameye Verileceği Süre.....	140
G. Yıllık Beyan Esasında Beyannameye Verileceği Yer.....	141
H. Yıllık Beyan Esasında Verginin Ödenmesi.....	142

III. BÖLÜM

SERBEST MESLEK KAZANCININ KATMA DEĞER VERGİSİ KARŞISINDAKİ DURUMU

I. Katma Değer Vergisinin Konumuz Açısından Özellikleri.....	143
II. Serbest Meslek Erbabının İfa Ettiği Hizmetin	
Katma Değer Vergisine Tabi Olma Şartları.....	148
III. Serbest Meslek Kazancında ve Katma Değer Vergisinde	
Vergiye Doğuran Olayın Belirlenmesi.....	149
A. Genel Durum.....	149
B. Özellik Taşıyan Bazı Durumlar.....	152
a) <i>Muhasebecilik ve Mali Müşavirlik</i>	
<i>Hizmetlerinde Vergiyi Doğuran Olay.....</i>	<i>152</i>

<i>b) Vekalet Ücretlerinde Katma Değer Vergisi Uygulaması.....</i>	<i>155</i>
IV. Serbest Meslek Kazançlarında Katma Değer Vergisi.....	157
A. Telif Kazançları İstisnası Dışındaki Serbest Meslek Kazançlarında Katma Değer Vergisi.....	157
B. Telif Kazançları İstisnasından Yararlanan Serbest Meslek Kazançlarında Katma Değer Vergisi.....	158
V. Serbest Meslek Kazançları İle İlgili Katma Değer Vergisi İstisnaları.....	160
A. Serbest Meslek Erbabının Sunduğu Hizmette İhracat İstisnası.....	160
B. Serbest Meslek Kazancına Uygulanan Diğer Katma Değer Vergisi İstisnaları.....	162
VI. Serbest Meslek Erbabına Yapılan Ödemelerde Katma Değer Vergisi Tevkifatı.....	164
A. Sorumlu Tayin Edilen ve Tevkifat Yapacak Kurum ve Kuruluşlar.....	165
B. Tevkifat Oranı.....	166
C. Danışmanlık ve Denetim İşlerinde Tevkifat.....	166
D. Tevkifat Uygulamasında Sınır.....	168
E. Tevkifata Tabi Hizmetleri İfa Eden Serbest Meslek Erbabının Yapacağı İşlemler.....	168
F. İndirim ve İade.....	169
VII. Katma Değer Vergisinin Beyanı, Tarhı ve Ödenmesi.....	171
SONUÇ.....	173
KAYNAKÇA.....	181

KISALTMALAR

Gnl. Tb.	: Genel Tebliğ
GVK.	: Gelir Vergisi Kanunu
HUMK	: Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu
KDV.	: Katma Değer Vergisi
m.	: Madde
no'lu	: Numaralı
s	: Sayfa
TOBB	: Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği
TÜRMOB	: Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği
vb.	: Ve benzeri
VUK.	: Vergi Usul Kanunu
YMM	: Yeminli Mali Müşavir

GİRİŞ

Serbest meslek kazançları, içerisinde sermaye unsurunu taşımakla birlikte gelir unsurlarından, emek gelirleri kategorisinde yer almaktadır. Sözü geçen bu emek, ilmi veya mesleki bilgiye ve ihtisasa dayanmaktadır. Bu açıdan, uzmanlaşmış emeğin unsurlarının ve sınırlarının belirlenmesi zorunluluğu ortaya çıkmaktadır. Nitekim serbest meslek kazançlarının vergilendirilmesi, ülke ekonomisine sağladığı kaynak açısından önem arz etmektedir.

Vergi Kanunlarında devamlı olarak değişiklikler yapılması ve bunun sonucunda karmaşık olan mevzuatın anlaşılmasının ve uygulanmasının daha da zor hale gelmesi, gerek serbest meslek erbaplarını gerekse diğer kazanç sahiplerini çok güç durumda bırakmaktadır. Öyle ki, bir çok serbest meslek erbabı kendisine tanınan hakları ve yüklenen ödevleri dahi bilemez hale gelmektedir. Serbest meslek kazancı sahiplerinin, ülke ekonomisinde önemli bir yere sahip olması, bu kişilerin vergilendirilmesinin de önemini ortaya koymaktadır. Dolayısıyla yapmış olduğumuz bu çalışmada, serbest meslek kazançlarının vergilendirilmesi açısından önemli olan konular yer almaktadır.

Çalışmamızın ilk bölümünde; serbest meslek kazancı, serbest meslek faaliyeti ve serbest meslek erbabının tanımları yapılmış, serbest meslek faaliyetinin özellikleri ele alınmıştır. Ayrıca, serbest meslek kazancını düzenleyen Gelir Vergisi Kanununun 65. maddesindeki tanıma uymamasına rağmen, serbest meslek kazancı olarak kabul edilen faaliyetler ve de serbest meslek erbabına Kanunlarla yüklenen yükümlülükler ayrıntılı olarak ele alınmıştır. Bu bölümde son olarak, serbest meslek kazançlarının vergilendirilmesinde önem teşkil eden; serbest meslek kazançlarının diğer faaliyet ve gelir unsurları ile sınırı tespit edilmeye çalışılmıştır.

İkinci bölümünde de serbest meslek kazançlarının vergilendirilmesinde önem gösteren serbest meslek kazançlarının tespit şekilleri bütün yönleriyle ele alınmıştır. Bu bölümde, serbest meslek kazançlarında elde etme kavramı ve özellik arz eden durumlar, serbest meslek kazançlarına uygulanan muafiyet ve istisnalar ve serbest meslek erbabının düzenleyeceği vesikalar ve tutacağı defterler ele alınmıştır. Yine serbest meslek kazancının tespitinde gayri safi hasılat ve beyana tabi kazançtan indirilebilecek giderler ayrıntılı olarak açıklanmıştır. Buna ilave olarak, serbest meslek erbabının,

kazancının tespitinde indirmesi Kanunen mümkün olmayan giderler de belirtilmiştir. Uygulamada da önemli bir yere sahip olan; “serbest meslek kazançlarında tevkifat uygulaması ve geçici vergi” konuları bu bölümün devamında ele alınmıştır. Son olarak da, serbest meslek erbabının vergisini hesaplarken, gelirini beyan ederken ve vergisini öderken yerine getirmesi gereken hususlar açıklanmıştır.

Çalışmamızın üçüncü bölümünde ise; uygulamada pek çok karmaşaya ve sorunlara yol açan; serbest meslek kazancının Katma Değer Vergisi karşısındaki durumu ortaya konulmuştur. Serbest meslek kazançlarında Katma Değer Vergisi ve istisnaları, Katma Değer Vergisinde tevkifat uygulaması ele alınan konular olup, konular hakkında verilen bilgiler dahilinde ortaya çıkan sorunlar tespit edilmeye çalışılarak bazı çözüm önerileri verilmiştir. Bu bölümde son olarak, serbest meslek erbabının Katma Değer Vergisini hesaplarken, beyan edip öderken yerine getirmesi gereken hususlar açıklanmıştır.

Sonuç bölümünde ise, tezin inceleme konusu kısaca özetlenmiş ve ayrıca yeri geldikçe konularla ilgili görüş ve önerilerde bulunulmuştur.

I. BÖLÜM

SERBEST MESLEK KAVRAMI VE SERBEST MESLEK ERBABI

I. Serbest Meslek Kazancının Tanımı

A. Kazanç Kavramı

Gelir Vergisi Kanunu'nun 1. maddesinde “gelir” kavramı tanımlanmıştır. Buna göre; “Gelir, bir gerçek kişinin bir takvim yılı içinde elde ettiği kazanç ve iratların safi tutarıdır.” Bu tanımdan da anlaşılacağı üzere, gelir kavramı incelenirken çıkan *kazanç* ve *irat* kavramlarının açıklanması önem taşımaktadır.

Tanımda geçen *kazanç* kavramı, yalnız emekten veya emekle sermayenin birleşmesinden elde edilen hasılatı ifade etmektedir. Örneğin ticari, zirai ve serbest meslek kazançları bu kavrama dahil bulunmaktadır. *İrat* ise, menkul ve gayri menkul sermayeden elde edilen hasılatı içine almaktadır. Örneğin menkul sermaye iratları ile gayrimenkul sermaye iratları irat kavramına dahildir.¹

B. Serbest Meslek Kazancı Kavramı

Serbest meslek kazancı Gelir Vergisi Kanunu'nun 65. maddesinin 1. fıkrasında “her türlü serbest meslek faaliyetinden doğan kazançlar...” olarak tanımlanmıştır. Maddenin ilgili fıkrasında serbest meslek kazancı “serbest meslek faaliyetine” bağlanmaktadır. Dolayısıyla serbest meslek kazancının tanımlanması için öncelikle serbest meslek faaliyetinin ve unsurlarının ne olduğunun belirlenmesi gerekmektedir.

II. Serbest Meslek Faaliyetinin Tanımı ve Özellikleri

Gelir Vergisi Kanununun 65. maddesinin 2. fıkrasında serbest meslek faaliyeti; “sermayeden ziyade şahsi mesaiye, ilmi veya mesleki bilgiye veya ihtisasa dayanan ve ticari mahiyette olmayan işlerin işverene bağlı olmaksızın, şahsi sorumluluk altında, kendi nam ve hesabına yapılması” şeklinde tanımlanmaktadır.

¹ Cem Tekin ve Diğerleri, **Gelir Vergisi Rehberi**, Genişletilmiş ve Gözden Geçirilmiş 4. Baskı, Ankara: Gelirler Kontrolörleri Derneği Yayını, 2004, s.4.

Bu tanımdan hareketle serbest meslek faaliyetinin temel özellikleri ortaya konabilir. Yürütülen bir faaliyet aşağıda belirtilen özellikleri bir arada taşıyorsa o faaliyet serbest meslek kazancı olarak değerlendirilir. Aksi halde o faaliyet serbest meslek kazancı olarak değerlendirilemez.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 65. maddesinin 2. fıkrasından bu özellikleri çıkarmamız mümkündür. Buna göre;

A. Faaliyetin sermayeden ziyade şahsi mesaiye,ilmi ve mesleki bilgiye veya ihtisasa dayanması

Serbest meslek faaliyetinde, geliri doğuran ana unsur emektir. Ancak geliri doğuran emeğin, ilmi veya mesleki bilgiye veya ihtisasa dayanması gerekir. Serbest meslek faaliyetinin bu unsuru serbest meslek erbabı ile esnafın ayrımında önemlidir². Esnafın tanımı Türk Ticaret Kanunu'nun 17. maddesinde yapılmıştır. Buna göre *“ister gezici olsunlar, ister bir dükkanda veya bir sokağın muayyen yerlerinde sabit bulunsunlar, iktisadi faaliyeti nakdi sermayesinden ziyade bedeni çalışmasına dayanan ve kazancı ancak geçimini sağlamaya yetecek derecede az olan sanat ve ticaret sahipleri”*dir.Buradaki emek; tanımdan çıkarılacağı üzerine ilmi veya mesleki bilgi ve ihtisasa dayanan fikri bir emek değil; bedeni bir emektir.

Diğer taraftan serbest meslek faaliyetinin ifasında sermayenin katkısı da vardır. Nitekim kanun koyucu sermayeden söz etmek suretiyle de bunu kabul etmiştir. Bu nedenle serbest meslek faaliyetinin ifasında sermaye katkısının bulunması faaliyetin serbest meslek faaliyeti olma özelliğini değiştirmeyecektir³. Nitekim konuya ilişkin Maliye Bakanlığınca verilen bir muktezada (özelgede); *“Serbest meslek faaliyetinin ifasında sermaye kullanılması, faaliyetin serbest meslek karakterini değiştirmez.”*⁴ şeklinde görüş bildirmiştir.

Konuya ilişkin olarak, Maliye Bakanlığı özelgesinde; *“doktorluk faaliyetinde bulunan mükellefin aynı işyerinde yapmış olduğu tansiyon ölçümü, kan ve idrar tetkiki,*

² Hüseyin Yalçın ve Erkan Gürboğa, *Gelir Vergisi, Kurumlar Vergisi ve Kar Dağıtımında Stopaj*, 2. Baskı, İstanbul: Kılavuz Yayınları,2000, s.327.

³ Hüseyin Yalçın ve Erkan Gürboğa, s.327.

⁴Maliye Bakanlığı, 30.5.1973 tarih ve 2.2130-4-318 sayılı muktezası (Şükrü Kızılot, *Vergi Uygulamalarıyla İlgili Muktezalar ve Danıştay Kararları 1979-1987*, Ankara: Savaş Yayınları, 1987,s.17)

ultrasonografi, EKG ve röntgen çekimi, enjeksiyon ve serum takma faaliyetinin, serbest meslek faaliyetinin devamı niteliğinde kabul etmiştir.”⁵

Günümüzde gelişen teknoloji her alanda olduğu gibi serbest meslek faaliyetinde de kullanılmaktadır. Dolayısıyla sermaye unsuru, ilmi ve mesleki bilgi ve ihtisasın uygulanmasında yardımcı unsur olarak serbest meslek faaliyetinin içerisinde yer almaktadır. Nitekim günümüzde bir çok serbest meslek faaliyeti son derece pahalı teknolojik cihazlar yardımıyla yapılmaktadır. Bu ise emek- sermaye ayrımını güçleştirmektedir. Bu gibi durumlarda, diğer unsurların bulunması şartıyla , sermayenin kullanılması, faaliyetin serbest meslek faaliyeti olma özelliğini ortadan kaldırmamaktadır.⁶ Buna örnek olarak diş hekimlerini verebiliriz. Diş hekimleri’nin emeğinin ilmi ve mesleki bilgi ve uzmanlığa dayanması şarttır. Ancak bunu yanında serbest meslek erbabı olarak çalışmak isteyen bir diş hekiminin muayenehane açması gerekmekte, bu da önemli bir miktarda sermaye gerektirebilmektedir.

B. Faaliyetin Ticari Mahiyette Olmaması

Bir faaliyetin serbest meslek faaliyeti olarak kabulü için aranan diğer bir şart; bu faaliyetin ticari mahiyette yapılmaması gereğidir.

Yapılan işin ticari mahiyet arz edip etmediği Türk Ticaret Kanunu ve Gelir Vergisi Kanunu hükümlerine göre tespit edilecektir.⁷

Bu unsur da , serbest meslek faaliyeti ile ticari faaliyetin birbirinden ayrılmasını sağlayan kriterleri içermektedir⁸. Gelir Vergisi Kanunu’nun 37. maddesi ticari kazancı düzenlemiştir. Buna göre; “ *her türlü ticari ve sınai faaliyetlerden doğan kazançlar ticari kazançtır.*” Ancak aynı Kanunda ticari faaliyetin tanımı yapılmamıştır. Türk Ticaret Kanunu’nun 11. maddesi “*Ticari İşletme*” başlığını taşımakta ve “ *ticarethane veya fabrika yahut ticari şekilde işletilen diğer müesseseler, ticari işletme sayılır*” ifadesini kullanmaktadır.

⁵Maliye Bakanlığı, 26.06.1997 tarih ve B.07.0.GEL.0.65/6507-50/26765 sayılı Özelgesi (Şükrü Kızılot, Vergi Uyuşmazlıkları ile İlgili Danıştay Kararları ve Özelgeleri- Cilt 4-, Ankara: Yaklaşım Yayınları, Haziran 1998, s.186.)

⁶Cem Tekin ve Diğerleri, s.274.

⁷Hüseyin Yalçın ve Erkan Gürboğa, s.330-331.

⁸Cem Tekin ve Diğerleri, s.274.

Türk Ticaret Kanunu hükümlerine göre; bir ticarethane veya fabrika yahut ticari şekilde işletilen diğer bir müesseseyi ilgilendiren bütün muameleler ticari faaliyettir.⁹

Bu tanımdan hareketle serbest meslek faaliyeti özelliklerini taşıyan bazı faaliyetlerden elde edilen gelirin, ticari kazanç olarak vergilendirilmesi söz konusu olacaktır. Örneğin; bir doktorun muayenehanesinde yaptığı doktorluk faaliyeti serbest meslek faaliyeti sayılmakta iken, özel hastane işletmek suretiyle aynı faaliyetleri sürdürmesi ticari faaliyet sayılmaktadır. Zira, özel hastane işletilmesi, ticari bir organizasyon içermekte ve ticari şekilde işletilen bir müessese özelliği taşımaktadır. Serbest meslek faaliyetinin tipik özelliği, faaliyetin ilmi veya mesleki bilgiye veya ihtisasa dayanmasıdır. Bunun yanında sermaye unsurunun bazen ilmi ve mesleki bilgi ile ihtisasın yapılmasında önemli etken olabildiği hallerde vardır. Örneğin; röntgen cihazları veya elektronik cihazlarla serbest meslek faaliyetinin yürütülmesi gibi. Bu durumda belli bir sermaye gereksinimi bulunsa da, ticari bir organizasyon söz konusu olmadığından kullanılan sermaye unsuru yapılan faaliyetin serbest meslek faaliyeti olma vasfını ortadan kaldırmayacaktır. Ancak yapılan iş ticari nitelik alırsa o zaman elde edilen kazanç ticari kazançtır. Nitekim, Gelirler Genel Müdürlüğü Konya Defterdarlığına verdiği bir muktezada “..... adı geçeninin laboratuvar işletmeciliği (tanı merkezi) faaliyetinden elde ettiği gelirin ticari kazanç olarak vergilendirilmesi gerekmektedir...” denilmiştir.¹⁰

C. Faaliyetin İşverene Tabi Olmaksızın Şahsi Sorumluluk Altında Kendi Nam ve Hesabına Yapılması

Bu unsur, serbest meslek faaliyeti ile ücretli arasındaki ayrımın belirleyici olmaktadır. 34 seri nolu Gelir Vergisi Genel Tebliği ile, müesseselere karşı mesleki hizmet ifa eden serbest meslek erbabının;

- İşverene
- İşverenin göstereceği işyerine
- Bir kadroya

⁹Cem Tekin ve Diğerleri, s.275.

¹⁰A. Murat Yıldız , “Serbest Meslek Kazançları” , TÜRMOB, Sayı: 2002-12 (Aralık 2002), s.3.

bağlı olarak çalışmamak ve mesaisini kendi asli faaliyetine tahsis ettiği işyerinde ifa etmek kayıt ve şartıyla, bu mesleki faaliyetten elde ettiği kazancın serbest meslek kazancı olarak kabul edileceği belirtilmiştir.¹¹

Gelir Vergisi Kanunu'nun 61. maddesinde “*ücret*” tanımlanmaktadır. Buna göre “*ücret*, işverene tabi ve belirli bir işyerine bağlı olarak çalışanlara hizmet karşılığı verilen para ve ayınlar ile sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatlerdir.” Bu açıklamaların yanında, önceki bölümlerde belirtmiş olduğumuz serbest meslek kazançlarına da baktığımızda, hem ücretin hem de serbest meslek kazancını doğuran faaliyetlerin içeriğinde emek unsurunun olduğunu görmekteyiz. Ancak, Gelir Vergisi Kanununda da ifade edildiği gibi serbest meslek faaliyetlerinde emek unsuru; bir işverene tabi olmaksızın, şahsi sorumluluk altında kişinin kendi nam ve hesabına yapılan bir faaliyette ortaya çıkmaktadır.

Uygulamada bazı durumlarda ücret ile serbest meslek kazancının ayırımında zorluklarla karşılaşılmaktadır. Bu durumda esas alınacak ölçüt; “*iş yerine bağlılık ve işverene tabiliktir*”. İşyerine bağlılıktan maksat; kendisine ait olmayan bir organizasyonun işyerinde çalışılmasıdır. İşverene tabilikten maksat ise; işverenin hizmetli üzerinde hiyerarşik bir kontrol ve yaptırım uygulama hakkının bulunup bulunmamasıdır. Bu unsurların bulunmaması halinde, gelir vergisi açısından işverene tabi olarak işveren - hizmetli ilişkisinden bahsedilemez. Ücret - serbest meslek kazancının önemi vergilendirme ile ilgili ödevlerin yerine getirilmesinde ortaya çıkmaktadır.¹² Serbest meslek faaliyetinin bir hizmet akdi kapsamında bir işverene tabi ve bir işyerine bağlı olarak sürdürülmesi halinde elde edilen gelir ücret olarak vergilendirileceğinden, bu durumundaki bir mükellefin defter tutma, genel olarak beyanname verme, makbuz düzenleme, Katma Değer Vergisi ve Geçici Vergi yükümlülükleri söz konusu olmayacaktır.¹³

Geçmişteki uygulamada vergi dairesince serbest meslek erbabının, bazı müesseselere karşı sözleşme ile yerine getirdikleri hizmetler (avukatlık, doktorluk, müşavirlik vb....) karşılığında aldığı paralar, ödemenin bir hizmet mukabili ve miktarının da maktu ve kesinleşmiş olduğundan ücret olarak nitelendirilmekteydi. Ancak konuya ilişkin olarak

¹¹ Hüseyin Yalçın ve Erkan Gürboğa, s.332.

¹² 221 Seri Numaralı Gelir Vergisi Genel Tebliği, Lebib Yalkın Yayınları Cilt C (19.2.1999 Resmi Gazete Tarihi ve 23616 Numaralı), s.2.

¹³ A. Murat Yıldız , s.5.

Danıştay'a intikal eden uyuşmazlıklarda; mükellefin işverene, onun işyerine ve devamlı bir kadroya bağlı olmayarak serbest meslek faaliyetini icra etmesinden doğan kazancın ücret olarak adlandırılmasının mümkün olmadığı, serbest meslek kazancı olarak kabul edilmesinin kanuna uygun bulunduğu ve bu faaliyetin sözleşmeye bağlı olarak yapılmasının işin ve gelirin karakterini değiştirmeyeceğine dair kararlar sürekli hale gelmiştir. Buna göre, müesseselere karşı resmi hizmette bulunan serbest meslek erbabının; işverene, işverenin göstereceği işyerine ve işyerindeki hiyerarşi içinde bir kadroya bağlı olarak çalışmamak ve mesaisini kendi asli faaliyetine tahsis ettiği iş yerinde ifa etmek kayıt ve şartıyla, mesleki faaliyetlerinden elde ettiği kazancının serbest meslek kazancı sayılması ve bu hükümlere göre vergilendirilmesi gerekmektedir. Şu kadar ki, işverenin durumu itibariyle işlerin yürütülmesinde esasen bir kadro söz konusu edilmeyen hallerde, kadroya bağlı olmamak şartının, işin o müessesenin devamlılık arz eden uğraşları arasında olup olmadığına bakılmak suretiyle tayini gerekmektedir.¹⁴

Serbest meslek erbaplarının, diğer bir meslektaşını ücret karşılığında çalıştırmaları da söz konusu olabilmektedir. Konuya ilişkin hem Danıştay'ın kararı hem de Maliye Bakanlığı özelgesi mevcuttur. Ancak 196 Seri Numaralı Gelir Vergisi Genel Tebliği'nde¹⁵ de belirtilen ve aksi yöndeki yargı kararlarının da artması ile “ *birlikte çalışan avukatların her birinin kazancının ayrı ayrı serbest meslek kazancı olarak kabul edilmesi*” uygulaması son bulmuştur. Bununla ilişkili bir Maliye Bakanlığı özelgesinde ; “ *avukatlık bürosunda, bir avukatın ücretli olarak çalışması mümkün olmadığından, bir avukatın eşinin yanında ücretli olarak çalışması söz konusu olamaz. Her ikisinin de ayrı ayrı mükellef olması gerekir.* ”¹⁶ demek suretiyle 196 seri numaralı Gelir Vergisi Genel Tebliğine paralel bir karar açıklamıştır. Ancak aynı yıl içinde Maliye Bakanlığınca açıklanan diğer bir özelgede de aksi yönde bir görüş ortaya atılmış bulunmaktadır. Buna göre ilgili Maliye Bakanlığı özelgesi “*bir avukat, bir başka avukatın yanında ücretli ve sigortalı olarak çalışabilir. Bunun aksine bir yaklaşımla, ücretli olarak çalışan avukatın mükellefiyeti serbest meslek erbabı olarak*

¹⁴ A. Murat Yıldız , s.5.

¹⁵ 196 Seri Numaralı Gelir Vergisi Genel Tebliği, 27.03.1996 Tarih ve 22593 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

¹⁶ Maliye Bakanlığı, 2.7.1995 Tarih, 2-2128-23815 Sayılı Özelgesi (Şükrü Kızılot, Vergi Uyuşmazlıkları ile İlgili Danıştay Kararları ve Özelgeleri- Cilt 3-, Ankara: Nisan 1996, s.173.)

tesis edilemez.”¹⁷ açıklaması yapmıştır. Yine buna paralel Danıştay 3. Dairesinin de bir kararı mevcuttur; “ bir avukatın diğer bir avukat yanında sigortalı - ücretli statü ile çalışmasına engel yasa hükmü bulunmadığından; anılan şekilde çalışan avukat hakkında serbest meslek erbabı olarak mükellefiyet tesis edilemeyeceği” dir.¹⁸

Konunun daha iyi anlaşılabilmesi için bazı meslek grupları açısından açıklamalar yapmakta yarar görüyoruz¹⁹;

- Manken ve Fotomodellerin Durumu:

Mankenlik ya da fotomodelliği meslek olarak seçenlerin, bir işverene bağlı ve işyerine tabi olarak çalışmaları halinde elde edilen gelirin türü ücret, bunların dışında kalan ve mankenliği mutad meslek olarak kendi nam ve hesabına, belli bir işyeri ve işverene bağımlı olmadan yapanların ise elde ettikleri gelir serbest meslek kazancı sayılır.

- Özel Dershanelerde veya Okul Aile Birliklerince Okullarda Açılan Kurslarda Ders Veren İle Eğitim Amaçlı Dökümanlar Hazırlayan Öğretmenlerin Durumu:

Bir hizmet akdine dayalı olarak özel dershanelere bağlı olarak çalışan öğretmenlere yapılan ödemeler ücret olarak vergilendirilecektir. Ancak öğretmen ile dershane arasındaki hizmet sözleşmelerinin sadece ders vermeyi kapsadığı ve çalışan öğretmenlere hazırladıkları kitap, soru, deneme sınavı, test vb. için ders ücretlerine ilaveten ödeme yapıldığı durumlarda, öğretmenlere ders vermeleri karşılığında yapılan ödemeler, ücret; kitap, soru, deneme sınavı, test vb. dökümanların hazırlanması karşılığında yapılan ödemeler ise serbest meslek kazancı olarak değerlendirilecektir.

Ayrıca soru hazırladığı özel okul veya dershaneye bağlı olmaksızın, emekli veya diğer bir resmi veya özel eğitim kurumunda çalışan öğretmenlere, bağlı olmadığı özel okul ya da dershane tarafından yapılacak ödeme, öğretmen açısından serbest meslek kazancıdır. Burada ayırt edici nokta öğretmenlerin soru hazırladıkları özel eğitim kurumlarına bağlı

¹⁷ Maliye Bakanlığı, 21.12.1995 Tarih, 1995/1760 Esas No ve 1995/4379 Karar No’lu Özelgesi (Şükrü Kızılot- Cilt 3-).

¹⁸ Danıştay 3. Dairesi, Esas No 1995/1760, Karar No 1995/4379 (Danıştay Kararı, Gelir Vergisi Mevzuatı Cilt D, Lebib Yalkın Yayınları, Sıra No. 273, s.1.)

¹⁹ A. Murat Yıldız, s.7-8.

olmamalarıdır. Dışarıdan faaliyet icra etmektedirler. Anılan kurumlara hizmet sözleşmesi ile bağlı bulunmamaktadırlar.

Yine 89 seri nolu Gelir Vergisi Genel Tebliği'nin B-8 numaralı bölümünde yapılan açıklamalar çerçevesinde ; yaz aylarında genellikle orta dereceli okul öğrencilerini bütünleme sınavlarına hazırlamak için, okul aile birliklerince okullarda açılan kurslarda görevlendirilen öğretmenlere verdikleri dersler karşılığında verilen paraların da elde edenler açısından serbest meslek kazancı olacağı belirtilmiştir.

- Konferans ve Seminer Veren Kişilerin Durumu:

Herhangi bir işverene tabi olmaksızın konferans ve seminer veren kişilerin bu konferanslarda konuşmaları karşılığında aldıkları bedeller serbest meslek kazancıdır. Ancak bu hizmetlerin bir işverene tabi olarak yapılması durumunda alınan bedeller ücret olarak kabul edilecektir.

- Yazar, Muhabir vb. Kişilerin Durumu:

Bir hizmet sözleşmesine bağlı olarak bir yayınevi, dergi, gazete veya diğer medya kuruluşunda çalışan yazar, muhabir vb. kişilere yapılan ödemeler ücret, ancak bu kişilerin hizmet sözleşmeleri dışında ve işverene tabi olmaksızın yazdıkları kitap ve makale veya hazırladıkları program karşılığında aldığı bedeller ise serbest meslek kazancı olarak kabul edilecektir.

- Turist Rehberlerinin Durumu:

İstanbul Defterdarlığınca verilen 01.09.1995 tarih ve 9939 sayılı muktezada; turist rehberlerinin bir işverene ve işyerine bağlı olmaksızın kendi nam ve hesaplarına çalışmalarını sonucu elde ettikleri gelirlerin serbest meslek kazancı olarak vergilendirilmesi gerektiği vurgulanmıştır.

- Harita ve Plan Çıkarılması İşi İle Uğraşanların Durumu:²⁰

Harita ve plan çıkarılması işini yüklenen topograf firmalarının bu uğraşlarının ticari mi yoksa serbest meslek uğraşısı mı olduğu yönündeki tereddütler oluşması üzerine, 119 seri numaralı Gelir Vergisi Kanunu Genel Tebliği ile aşağıdaki şekilde açıklama yapılmıştır;

“ arazi, şehir, kasaba vb. yerlerin harita ve plan çizim işini yüklenenlerin yaptıkları iş; sermayeden ziyade şahsi mesaiye ilmi ve mesleki bilgiye ve ihtisasa dayandığı ve şahsi sorumluluk altında kendi nam ve hesaplarına yapıldığından serbest meslek uğraşısı, elde edilen kazanç ise serbest meslek kazancıdır.”

- Ses, Saz ve Sahne Sanatçılarının Mükellefiyet Durumu:²¹

93 seri numaralı Gelir Vergisi Kanunu Genel Tebliğinde gazinolar ile eğlence yerlerinde gerek şarkı söylemek, gerekse çeşitli musiki aletleriyle sanat icra etmek veya sair şekilde gösteri ve dans etmek suretiyle halkı eğlendiren ses, saz ve sahne sanatçılarının mesleki faaliyetleri gelir vergisi yönünden serbest meslek faaliyeti olup, elde ettikleri gelir de serbest meslek kazancıdır. Ancak sanatçının, bir işverene tabi ve belirli bir iş yerine ve kadroya bağlı olarak sanatını icra etmesi bakımından gelir vergisi karşısındaki durumu bakımından hizmet erbabı, elde ettikleri kazançları da ücret kazancı olacaktır.

D. Faaliyetin Devamlılık Göstermesi

Gelir Vergisi Kanunu'nun 65. maddesinde “her türlü serbest meslek faaliyetinden doğan kazancın serbest meslek kazancı olduğu” hükmü yer almaktadır. 1950 yılından 202 sayılı Kanun değişikliklerinin yürürlüğe girdiği 1962 yılına kadar, serbest meslek faaliyetinde devamlılık ve arızilik itibariyle ayırım yapılmamış her iki halde doğan kazanç da serbest meslek kazancı sayılmıştır. Ancak 202 sayılı Kanun değişikliği ile serbest meslek faaliyetinin devamlı ve arızı olarak yapılmasına bağlı olarak başka bir ayırma yer verilmiş, faaliyeti devamlı olanlar serbest meslek erbabı sayılmıştır.²²

²⁰ Hüseyin Yalçın ve Erkan Gürboğa, s.340.

²¹ 93 Seri Numaralı Gelir Vergisi Genel Tebliği, 15.11.1971 Tarihli Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

²² Yılmaz Özbalcı, Gelir Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları, Ankara: Oluş Yayınları, 1999, s.538.

Devamlılıktan ne anlaşılması gerektiği konusunda ise bir belirlilik bulunmamaktadır²³. Aslında “faaliyet” sözcüğü, devamlılık unsurunu kendiliğinden ihtiva eder.²⁴

Bu konuda Vergi Usul Kanununun 155. maddesi bize yardımcı olacaktır. 155. maddede aşağıda yazılı hallerden herhangi biri “işe başlamayı” gösterir;

- Muayenehane, yazıhane, atölye gibi özel işyerleri açmak,
- Çalışılan yere tabela, levha gibi mesleki faaliyette bulunulduğunu ifade eden alametleri asmak,
- Her ne şekilde olursa olsun devamlı olarak mesleki faaliyette bulunmak üzere mesleki teşekküllere kaydolmak
- Serbest olarak mesleki faaliyette bulunmak üzere mesleki teşekküllere kaydolmak.

“ Mesleki teşekküllere kaydolanlardan görev ve durumları icabı, bilfiil mesleki faaliyette bulunmayacak olanların vergi dairesine bu durumu bildirmeleri halinde faaliyetin devamlı olduğu ileri sürülmez. Sadece devamlı olarak yapılan serbest meslek faaliyetinden doğan kazançları *serbest meslek kazancı* olacaktır. Devamlı olarak yapılmayan arızı nitelikteki serbest meslek faaliyetinden elde edilen kazanç ise *arızı kazanç* olarak vergilendirilecektir. ”²⁵

Süreklilik unsuru, elde edilen gelirin “serbest meslek kazancı” mı yoksa, “diğer irat ve kazanç” mı olduğu konusundaki ayrımı ortaya koymaktadır. Yukarıdaki üç unsuru içerse dahi, devamlılık unsurunu içermeyen faaliyetten elde edilen gelir, serbest meslek kazancı değil *diğer kazanç ve irat* olarak vergilendirilecektir.²⁶

Konuya ilişkin bir çok Danıştay kararı görmemiz mümkündür. Örneğin; Danıştay’a yansıyan bir uyuşmazlıkta “*Mükellefin defterini tutan’ın bu defterlerle fiilen bütün*

²³ A. Murat Yıldız , s.11.

²⁴ Yılmaz Özbacı, *Katma Değer Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları*, Ankara: Oluş Yayıncılık, Ocak 2004, s.82.

²⁵ A. Murat Yıldız , s.12.

²⁶ Cem Tekin ve Diğerleri, s.277-278.

vesikaları tanzim ettiği, muhasebe ile ilgili her türlü işlemlerin kendisi tarafından yapıldığı, bir yılda birden fazla şahsa ait defter tuttuğu, bu işi devamlı ve aralıksız olarak yaptığı, dosya içeriğinden anlaşılmış olduğundan yapılan iş arızı olmayıp devamlı meslek halinde ifa ettiğinin kabulü gerektiği halde, öğrenci olması sebebiyle bu işinin geçici olarak yapıldığı yolunda verilen temyiz komisyonu kararında isabet görülmemiştir.” şeklinde karar vermiştir.²⁷

Bu konuda benzer bir karar da Danıştay 7. Dairesi tarafından verilmiştir. “Asıl mesleği öğretmenlik olan mükellefin, bu işinin yanı sıra bazı kişilerin ticari defterlerini tutmak suretiyle kazanç sağladığı ve bu faaliyetini mutad meslek halinde devam ettirdiği anlaşıldığından açıklanan şekilde serbest meslek kazancı elde eden mükellefin bu faaliyetinin arızı serbest meslek faaliyeti olarak nitelenerek tarhiyatın 193 sayılı Kanunun 82. maddesinin 4. fıkrasına göre yapılmak üzere terkininde isabet görülmediğinden davanın kabulü ile dava konusu 22.10.1970 tarih ve 4612 sayılı Temyiz Komisyonu Yedinci Daire kararının bozulmasına karar vermiştir.”²⁸

221 seri nolu Gelir Vergisi Kanunu Genel Tebliği’nde süreklilik kavramı, serbest meslek faaliyetinin mutad olarak ifa edilmesine, mutad olarak sürdürülmesine bağlanmıştır.²⁹ 221 seri nolu Tebliğ’de serbest meslek faaliyetinin mutad meslek olarak yapılmasından ne anlaşılması gerektiği örneklerle açıklanmıştır. Buna göre verilen ilk örnekte; üniversitede öğretim görevlisi olarak çalışan ve zaman zaman arkadaşının atölyesinde heykel yapıp satan Bay (A)’nın bu faaliyeti mutad bir meslek olarak değerlendirilmemiştir. Konuya ilişkin verilen diğer örnekte; Bay (C)’nin bir televizyon kanalında işverene bağlı olarak günün yorumunu yapması “ücret” olarak ifade edilmekte; ayrıca üç ayrı gazetede işverene tabi olmaksızın, şahsi sorumluluğu altında kendi nam ve hesabına yazdığı haftalık köşe yazıları da mutad serbest meslek faaliyeti olarak tanımlanmaktadır. Diğer bir örnekte de devlet memuru olarak çalışan Bay (F)’nin, amatör olarak çektiği fotoğrafları gazete ve dergilere

²⁷ Danıştay 4. Dairesi, 27.6.1970 T., E. 69/4146, 70/3895 (Hüseyin Yalçın ve Erkan Gürboğa, s.334-335.)

²⁸ Danıştay 7. Dairesi, 20.3.1973 T., E.71/5615, K 73/770 (Danıştay Başkanlığı, Danıştay 7. Daire Kararları- Birinci Kitap (1965-1976), Ankara: Güneş Matbaacılık,1977, s.118.)

²⁹ A. Murat Yıldız , s.12.

göndermekte ve yayınlanan fotoğraflar karşılığında da belli bir bedel almaktadır. Burada da fotoğraf çekme işlemi mutad meslek olarak değerlendirilmemiştir.³⁰

III. Kanunen Serbest Meslek Kazancı Sayılan Faaliyetler

Serbest meslek faaliyetinin hangi faaliyetler sonucunda ortaya çıktığını ve serbest meslek erbabının da hangi vasıflara sahip olması gerektiğini Gelir Vergisi Kanunu belirtmiştir. Yukarıda bir faaliyetin serbest meslek faaliyeti sayılabilmesi için gereken koşullar belirtilmişti. İşte bu koşullardan birini dahi içermeyen faaliyet serbest meslek faaliyeti olamamaktadır. Ancak yine Gelir Vergisi Kanunu sözü geçen unsurları sağlamayan bazı faaliyetleri serbest meslek faaliyeti olarak, 65. maddenin 3. fıkrasında tek tek saymaktadır. Bunlar, tahkim işleri dolayısıyla hakemlerin aldıkları ücretler ile kolektif, adi komandit ve adi şirketler tarafından yapılan serbest meslek faaliyeti neticesinde doğan kazançlar olarak belirtilmiştir. Yine aynı Kanunun 66. maddesinde serbest meslek erbabının tanımı yapılmış ve bu tanıma uyanların serbest meslek erbabı olarak kabul edileceği belirtilmiştir. Ancak yine 66. maddede de tanıma bakılmaksızın tek tek sayılmak suretiyle bir takım serbest meslek erbapları tespit edilmiştir. Bunlara ayrıntılı olarak değinecek olarsak;

A. Tahkim İşleri Dolayısıyla Hakemlerin Aldıkları Ücretler

Tahkimin kelime anlamı bir dava için hakem tayin etmektir. Bu hakemliğin ilmi veya mesleki bilgi veya ihtisasa dayanması mutlaka gerekli olmadığı gibi, devamlı bir meslek halinde yapılması da genellikle söz konusu olmaz. Bu nedenle hakemlere yapılan ödemeler serbest meslek kazancının tanımına her zaman uygunluk göstermeyebilir. Gelir Vergisi Kanununun özel hükmü ile başkaca bir şartın varlığı aranmaksızın tahkim işleri dolayısıyla hakemlerin aldıkları ücretler serbest meslek kazancı olarak kabul edilmiştir.³¹

Konuya ilişkin Danıştay'ın kararı aşağıdaki gibidir;

“Olay, hazine avukatlığı yapmakta olan davalıya toplu sözleşme uyumsuzluğunda uzlaştırma kurulu başkanlığı yapması nedeniyle yapılan ödemenin Gelir Vergisine tabi olup olmadığından ibarettir.

³⁰ 221 Seri Numaralı Gelir Vergisi Genel Tebliği, s.10.

³¹ Hüseyin Yalçın ve Erkan Gürboğa, s.336.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 65. maddesinin son fıkrasında, tahkim işleri dolayısıyla hakemlerin aldıkları ücretlerin serbest meslek kazancı olduğu açıklanmış olup, yapılan iş de hakemlik niteliğinde olduğundan, anlaşmazlık konusu ödemenin serbest meslek kazancı olarak vergilendirilmesi gerektiğine, esasen ödevliye de bu hükme dayanılarak vergi salınmış olduğuna göre; kurulun niteliği ve ödevlinin sıfatına bakılmaksızın tarhiyatın onanması gerekirken; bu ödemenin gider karşılığı olup, ödevlinin memuriyet sıfatıyla ilgisi bulunmadığı gerekçesiyle terkin olunmasında kanuni isabet görülmediğinden davanın kabulü ile dava konusu kararın bozulmasına oy birliği ile karar verildi.”³²

B. Gümrük komisyoncuları, bilumum borsa ajan ve acenteleri, noterler, noterlik görevini ifa ile mükellef olanlar;

Gümrük komisyoncuları, borsa ajan ve acenteleri, noterler, noterlik görevini ifa ile mükellef olanlar, Gelir Vergisi Kanunu'nun 66. maddesinin 1. fıkrasında serbest meslek erbabı sayılmışlardır. Bunlardan, gümrük komisyoncuları ile borsa ajan ve acentelerinin faaliyetlerinin aslında ticari bir faaliyet olmasına rağmen, Gelir Vergisi Kanunu'nda, kendilerinin serbest meslek erbabı, gelirlerinin de serbest meslek kazancı sayılması özel şekilde hükme bağlanmıştır.³³

Konuya ilişkin muhtelif Danıştay kararları ve Maliye Bakanlığı özelgeleri mevcuttur. Buna göre;

Danıştay 4. Dairesi verdiği bir kararda “Noter vekillerinin elde ettiği gelirin serbest meslek kazancı olmadığını” belirtmiştir.³⁴ Bu karardaki gerekçesi ise; “Noter başkatibi olarak çalışmaktayken, noterin emekliye ayrılması üzerine Noterlik Kanunu uyarınca bu göreve vekaleten atanan davacının, bir işverene tabi olarak hizmet vermesi, noterlik görevini kendi nam ve hesabına yapmaması ve bu işten sağlanan gelirin kendisine ait olmayıp Türkiye Noterler Birliğine gönderilmesi ve de davacıya ödenen vekalet ücretinin ise Noter Odasıncı belirlenip tevkifata tabi tutulması nedeniyle de davacının elde ettiği gelirin serbest meslek kazancı olarak değerlendirilemeyeceği” şeklinde olmuştur.

Yine noterlere yönelik olarak belirtebileceğimiz diğer bir Danıştay kararı da; “Noterlerin, noterlik faaliyetinden elde ettiği kazançtan Noterler Ortak Cari Hesabına

³² Danıştay 4. Dairesinin T. 4.3.1969 ve E.S.1966/4443 ve K. 19669/894 (Hüseyin Yalçın ve Erkan Gürboğa, s.336.)

³³ Maliye Hesap Uzmanları Derneği. 2004 Gelir Vergisi Düzenleme Kılavuzu. İstanbul: 2004, s. 181.

³⁴ Danıştay 4. Dairesi, Esas No 1994/3672, Karar No 1995/ 1153 (Turgut Candan ve Hüseyin Çevikbaş, Gelir Vergisi Kanununa İlişkin Danıştay Kararları- Cilt 1-, İstanbul: 1997, s.1.).

yatırılan tutara hesaplanan faiz gelirinin serbest meslek kazancının bir bölümü olduğu” hakkındadır. Söz konusu dava ile ilgili olarak noterler tarafından, Noterlik Kanunu’nun 111. maddesi gereğince Noterlik Ortak Cari Hesabına yatırılması gereken paraların her 3 ayda bir o yerdeki ilgili noterlere veya bu Kanuna göre görevlendirilmiş noter vekili varsa vekile eşit miktarda ödenmesi gerekmektedir. Bunun ışığı altında Danıştay’ın açıklaması şu yönde olmuştur; “ *Noterlik Kanunu ve Yönetmelik hükümlerinden noterlerin noterlik faaliyetleri sonucu elde ettikleri serbest meslek kazancının belli bir kısmını 1512 sayılı Noterlik Kanunu’nda öngörülen esaslar dahilinde Noterlik Ortak Cari Hesabı’na yatırdıkları, bu şekilde ortak hesapta toplanan paralar ile bu tutarların Noterler Odası tarafından mevduat olarak veya menkul kıymetlere yatırılarak değerlendirilmesi sonucu elde edilen faiz vb. gelirlerin eşit olarak üç ayda bir noterlere dağıtıldığı ve hisselerine düşen kısmının yasal defterlere noterlik geliri olarak kaydedildiği anlaşıldığından, elde edilen faiz geliri menkul sermaye iradı değil serbest meslek kazancıdır.*”³⁵

Aynı konuya ilişkin Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu’nun da bir kararı mevcut olup, ilgili kararda 1512 sayılı Noterlik Kanunu’nun 109. maddesi uyarınca açılan “*Noterlik Ortak Cari Hesabı*”ndan noterlere eşit olarak dağıtılan ana para ile bu paraların değerlendirilmesi sonucu elde edilen faiz vb. gelirlerin “serbest meslek kazancı” olarak kabul edilmesi gerektiğine ilişkin Maliye Bakanlığı işlemi ile Türkiye Noterler Birliği’nin aynı konuya ilişkin 11 sayılı genelgesine karşı açılan davanın reddi yolundaki Danıştay 4. Dairesinin 23.1.2002 günlü ve E:2001/3168, K:2002/139 sayılı kararının temyizine ilişkindir”³⁶. Olayda, noterlikler ortak cari hesabına yatırılan paralardan elde edilen faiz gelirlerinin ne şekilde vergilendirileceği konusunda Maliye Bakanlığının görüşü sorulmuş olup, Maliye Bakanlığının noterlerin söz konusu hesaptan elde ettikleri gelirlerin serbest meslek kazancı olarak vergilendirilmesi gerektiği yolundaki bilgilendirme yazısı, hem Noterler Birliği Başkanlığına, hem de defterdarlığa gönderilmiş, Noterler Birliği Başkanlığı da bakanlık görüşünü bir genelge ile Noterlere duyurmuştur. Ancak Danıştay Dava Daireleri Genel Kurulu, dava konusu edilen Maliye Bakanlığı işlemi ile Türkiye Noterler Birliğinin aynı konuya ilişkin 11 sayılı genelgesinin; borçluya borcunu bildirmek, ödemeye davet etmek gibi vergileme konusunda icrai niteliği olmayan , bu nedenle de idari davaya konu

³⁵ Danıştay 3. Dairesi, E.N. 2000/4801, K.N. 2002/179 (Turgut Candan ve Hüseyin Çevikbaş, s.1)

³⁶ Danıştay Dava Daireleri Kararı.Esas No: 2002/203, Karar No: 2002/340 (Danıştay Kararları Dergisi, Yıl: 1, Sayı:2, 2003, s.127-128-129.)

edilemeyecek bir içerik taşımasından dolayı davayı esastan incelemeye olanak bulunmadığına karar vermiştir. İlgili davada, Danıştay 4. Dairesinin vermiş olduğu karara yönelik bir iptal söz konusu olmayıp, dava konusunun vergileme açısından icrai nitelik taşımamasından dolayı esastan incelenmesinin mümkün olmamasına yönelik bir karar verilmiştir.

Sonuç olarak hem Danıştay 3. Dairesi hem de Danıştay 4. Dairesinin “Noterlik Ortak Cari Hesabı”ndan noterlere eşit olarak dağıtılan ana para ve faiz gibi gelirleri “serbest meslek kazancı” olarak kabul ettiğini söyleyebiliriz. Danıştay’ın daireleri arasında bu konuda bir görüş birliği olduğu söylenebilir.

Yine konuya yönelik Maliye Bakanlığı’nın çeşitli tarihlere ait özelgelerinin olduğu göze çarpmaktadır. Buna ilişkin Maliye Bakanlığı özelgesinde; “ *Noter vekilliği sonucu elde edilen kazanç serbest meslek kazancı olup, yıllık gelir vergisi beyannamesi ile beyan edilmesi gerekir.*”³⁷ denmektedir. Diğer bir özelge ise inceleme konumuzla ilgili olarak; “ *Noterlik faaliyetinden elde edilen gelir serbest meslek kazancıdır ve bunun için verilecek yıllık gelir vergisi beyannamesine ücret gelirlerinin de eklenmesi gerekir. Ayrıca vekaleten görev yapılıyor olması serbest meslek erbabı olarak değerlendirilmesine engel teşkil etmemektedir.*”³⁸ şeklindedir.

C. 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;

Aslında kendileri serbest meslek erbabı olmamakla birlikte serbest meslek erbaplarını bir araya getirerek teşkilat kurmak veya bu kişilere sermaye sağlamak suretiyle veya diğer suretlerle serbest meslek kazancından pay alanların kazançları da, Gelir Vergisi Kanunu’nun 66. maddesinin 2. fıkrasına göre serbest meslek kazancıdır. Örneğin; dış hekimlerini bir araya getirip bir organizasyon kuran ve onlara sermaye yardımıyla bulunan bir kişinin söz konusu kazançtan aldığı pay serbest meslek kazancı olacaktır.

³⁷Maliye Bakanlığı Özelgesi, Tarih 09.06.1998, Sayı B.07.GEL.0.42/4215-24-63/21576 (Şükrü Kızılot, Vergi Uyuşmazlıkları ile İlgili Danıştay Kararları ve Özelgeleri- Cilt 5-, Ankara: Yaklaşım Yayınları,2000, s.186.)

³⁸Maliye Bakanlığı Özelgesi, Tarih 29.12.1989, Sayı VSZ-GVK-11066-1-506-50246 (İstanbul Maliye Vakfı Yayınları, Gelir Vergisi Muktezalari (1976- 1997), İstanbul, 1997, s.655.)

Belirtilen şekilde serbest meslek kazancından pay alanlarda, mesleki bilgi ve ihtisas bulunmamasına ve hatta şahsi mesainin bile gerekli olmamasına rağmen, ilgilinin serbest meslek erbabı, elde ettiği kar payının serbest meslek kazancı sayılması, kanundaki özel hükmün gereğidir.³⁹

Gelir Vergisi Kanunu'nun aynı kazancı serbest meslek erbapları için serbest meslek kazancı, serbest meslek faaliyetinin icrasının gerçekleştirilmesi amacıyla sermaye koyanlar açısından ticari kazanç olarak değerlendirilmesi kazancın safi tutarının faaliyetlere göre ayrılması hesaplama tekniği itibarıyla önemli güçlük ve sakıncaları beraberinde getirir. Bu sakıncaları ortadan kaldırmak amacıyla kanun koyucu karma nitelik gösteren kazancın belirlenmesi açısından tercihini açıkça belirtmiş ve serbest meslek kazancı yönünde kullanmıştır.⁴⁰

D. Serbest meslek faaliyetinde bulunan Kolektif ve Adi Şirket⁴¹ ortakları, Adi Komandit Şirketlerde komanditeler

Bu şirketlerden; kollektif ve adi komandit şirketler tüzel kişiliğe sahip ticaret şirketi olmasına ve elde ettikleri kazançlar da ticari kazanç olmasına rağmen, adı geçen şirketler tarafından serbest meslek faaliyetinde bulunulması sonucunda elde edilen kazanç, ortaklar bakımından serbest meslek kazancını teşkil edecektir. Adi Şirketler de tüzel kişiliğe sahip olmadığından, bu şirketlerin serbest meslek faaliyetinde bulunmaları halinde elde edilecek kazanç, ortakların serbest meslek kazancıdır. Esasen Gelir Vergisi Kanunu'nun 37. maddesinin 7. fıkrasında, kollektif ortaklıklarda ortakların, Adi veya Eshamlı Komandit Ortaklıklarda, komandite ortakların ortaklık karından aldıkları payların şahsi ticari kazanç olduğu belirtilmektedir. Ancak sözü geçen fıkranın parantez içi hükmünde ise Gelir Vergisi Kanunu'nun 66. maddesinin bu uygulamanın dışında olduğu belirtilmektedir. Burada dikkat edilmesi gereken husus; söz konusu istisna; Adi Komandit Şirketlerde sadece Komandite

³⁹ Yılmaz Özbacı (GVK-1999), s.543.

⁴⁰ Doğan Şenyüz, **Türk Vergi Sistemi**, 4. Baskı, Bursa: Ezgi Kitabevi, 1998, s.123.

⁴¹ Kollektif ve Adi Komandit Şirketler Türk Ticaret Kanunu'nda (m.153, 243), Adi Şirketler ise Borçlar Kanunu'nda (m. 520) tanımlanmaktadır. Buna göre; Türk Ticaret Kanunu'nun. 153. maddesine göre **Kollektif Şirketler**: Ticari bir işletmeyi bir ticaret unvanı altında işletmek maksadıyla hakiki şahıslar arasında kurulan ve ortaklarından hiçbirisinin mesuliyeti, şirket alacaklarına karşı tahdit edilmemiş (sınırlandırılmamış) olan şirkettir. Türk Ticaret Kanunu'nun 243. maddesine göre de **Adi Komandit Şirket**: Ticari bir işletmeyi bir ticaret unvanı altında işletmek maksadıyla kurulan ve şirket alacaklarına karşı ortaklardan bir veya birkaçının mesuliyeti tahdit edilmemiş ve diğer ortak veya ortakların mesuliyeti muayyen bir sermaye ile tahdit edilmiş olan şirkettir. Borçlar Kanunu'nun 520. maddesinde ise **Adi Şirket** şöyle tanımlanmaktadır: İki veya daha çok kimsenin bir sözleşmeyle, emeklerini ve mallarını ortak bir amaca erişmek için birleştirme borcu altına girdikleri ve Türk Ticaret Kanunu'nda tanımlanan şirketlerin belirli niteliklerini taşımayan şirketlerdir.

ortaklar⁴² için söz konusudur. Buna göre Adi Komandit Şirketlerin diğer nevi ortağı olan Komanditer Ortakların⁴³, Gelir Vergisi Kanunu’nun 75. maddesinin 2. fıkrası gereği, şirket karından aldıkları paylar *menkul sermaye iradidir*.

Konuya ilişkin şu örneği verebiliriz;⁴⁴

Çeşitli mali ve hukuki konularda eğitim ve uzmanlık sahibi beş kişi, bir kolektif şirket şeklinde danışmanlık bürosu kurmuşlardır. Bu şirketin sağlayacağı kazancı, gelir vergisi açısından inceleyelim.

Kolektif şirket bir ticaret şirkettir. Normal olarak da ortakların kazancı, şahsi ticari kazanç hükmündedir ve bu kazançları dolayısıyla beyanname vermeleri gerekmektedir. Ancak Gelir Vergisi Kanunu’nun 66. maddesinin 2. fıkrası 3. bendinin, “ Serbest meslek faaliyetinde bulunan kolektif ve adi şirketlerde ortaklar, adi komandit şirketlerde komandite ortaklar, bu işleri dolayısıyla serbest meslek erbabı sayılırlar.” hükmü çerçevesinde işlem yapılması ve ortakların bu organizasyondan sağlayacakları kazancın serbest meslek kazancı olarak vergilendirilmesi gerekir.

Adi ortaklıklarda, ortaklardan bir veya bir kaçının kurumlar vergisi mükellefi olması durumunda ise bu adi şirketin kazancının serbest meslek kazancı kabul edilip edilemeyeceği konusunda Ankara Defterdarlığınca verilmiş olan bir muktezada özetle;

“... Bir faaliyetin serbest meslek faaliyeti sayılabilmesi için yapılan işin sermayeden ziyade şahsi mesai, ilmi veya mesleki bilgi ağırlıklı olarak yapılması gerekir. Öte yandan, adi şirketler tarafından yapılan serbest meslek faaliyeti neticesinde doğan kazançların serbest meslek kazancı sayılabilmesi için adi ortaklığın ortaklarının gerçek kişiler olması gerekir.

....Adi ortaklığının ortaklarının Kurumlar Vergisi mükellefi olması, belirtilen işten elde edilecek kazancın ortaklar tarafından ayrı ayrı kurum kazancı olarak beyan edilmesi, beyan edilecek kurum kazancının ise Kurumlar Vergisine tabi olması ve Gelir Vergisi Kanunu’nun 94. maddesinin 1. fıkrasının 2 numaralı bendinin ise serbest meslek faaliyetinde

⁴²(bütün şahsi malvarlıkları ile sınırsız sorumlu ortak) Nevin Soygür, *Ticaret Hukuku Cilt II- Şirketler-*, İstanbul: Marmara Üniversitesi Nihad Sayar Eğitim Vakfı Yayınları, 1999, s.39.

⁴³ (taahhüt ettiği sermaye ile sınırlı sorumlu ortak) Nevin Soygür, s.39.

⁴⁴ Abdurrahman Akdoğan, *Türk Vergi Sistemi ve Uygulaması*, Ankara: Gazi Kitabevi, 2003, s.185..

bulunan gerçek kişiler hakkında uygulanması nedeniyle söz konusu işle ilgili olarak ihale makamı tarafından yapılacak hak ediş ödemelerinden Gelir Vergisi tevkifatı yapılmaması gerekir...” denilmektedir.⁴⁵

Bunların yanı sıra Gelir Vergisi Kanunu’nun 66. maddesine göre belirtilenler de serbest meslek erbabı olarak değerlendirilecektir;

Gelir Vergisi Kanunu’nun 66. maddesinin 3. fıkrasında , kollektif, adi komandit (bu nevi şirketlerde sadece komandite ortaklar) ve adi şirketler tarafından yapılan serbest meslek faaliyeti sonucunda doğan kazanç, serbest meslek kazancı olarak sayılmıştır. Ancak daha önce de belirttiğimiz gibi kollektif ve adi komandit şirketler, Türk Ticaret Kanunu açısından tacirdirler. Bunun sonucu olarak da bu Kanuna göre elde ettikleri kazanç, ticari kazançtır. Ancak Gelir Vergisi Kanunu’nun 66. maddesinin 3. fıkrasından da anlaşılabacağı üzere, bu şirketlerin serbest meslek faaliyetinden elde edecekleri kazanç, serbest meslek kazancıdır.

Örneğin; kolektif şirket statüsü içinde yapılan müşavirlik işi karşılığı sağlanan kazanç, kanun hükmü gereğince, şirket ve ortaklar yönünden serbest meslek kazancıdır.⁴⁶

E. Dava vekilleri, müşavirler, kurumlar ve tüccarlarla serbest meslek erbabının ticari ve mesleki işlerini takip edenler ve konser veren müzik sanatçıları;⁴⁷

Bu maddede sayılanlardan dava vekilleri ve müşavirler yaptıkları işin mahiyeti itibarıyla serbest meslek erbabı sayılma durumundadır. Konser veren müzik sanatçıları da, 93 seri nolu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde serbest meslek erbabı olarak kabul edilmiştir. Kanun hükmünde dikkat edilecek husus; bunların tümü değil, sadece kurumlar, tüccarlar ve serbest meslek erbabının mesleki ve ticari işlerini yapanlar serbest meslek erbabı sayılmıştır. Kurumlar, tüccarlar ve serbest meslek erbabının ticari ve mesleki işleri ile birlikte diğer işleri

⁴⁵ A. Murat Yıldız, s.14-15.

⁴⁶ Maliye Hesap Uzmanları Derneği, s.182.

⁴⁷ Bu kanun hükmü 4842 sayılı Kanunun 6. maddesi değişmiştir. Buna göre değişmeden önceki şekli; “ Dava vekilleri, müşavirler, dış protezcileri, kurumlar ve tüccarlarla serbest meslek erbabının ticari ve mesleki işlerini takip edenler ve konser veren müzik sanatçıları;” idi. Görüldüğü üzere madde hükmünden “dış protezcileri” kavramı çıkarılmış bulunmaktadır.

de takip eden iş ajanlarının durumu belli hallerde uyumsuzluk yaratabilir. Ancak bunların da serbest meslek erbabı sayılacağı anlaşılmaktadır.⁴⁸

İlgili maddenin 4842 sayılı Kanun'un 6. maddesiyle değişmeden önceki halinde “diş protezcileri” de söz konusu maddede bulunmak suretiyle, serbest meslek erbabı sayılmaktaydı. Ancak yapılan değişiklikte diş protezciliği faaliyeti ticari kazanç kapsamına alındığından, bu faaliyetten elde edilen kazanç da ticari kazanç olarak vergilendirilecektir. Konuya ilişkin 4842 sayılı Kanunun gerekçesinde şunlara değinilmiştir; *“diş protezciliği faaliyeti esas olarak şahsi mesai, ilmi veya mesleki bilgiye dayanan ve uzmanlık gerektiren bir faaliyet olmayıp, daha çok sermaye unsuruna dayanmakta, yapılan işte kullanılan ham ve yardımcı maddeler, el emeği ile diş protezine dönüştürülmektedir. Dolayısıyla yapılan faaliyet esas olarak imalat faaliyeti niteliğinde olduğundan, ticari kazanç hükümlerine göre vergilendirilmesi gerekmektedir”*⁴⁹

Bu konuya ilişkin hem Maliye Bakanlığı özelgesinin hem de Danıştay kararının olduğunu görüyoruz. İlgili konunun dönemler itibariyle çok tartışmalara neden olduğu verilen kararların tutarsızlığı neticesinde anlaşılabilmektedir. Buna göre verilen bir özelgede Maliye Bakanlığı; *“Diş doktoruna, sipariş olarak çelik (metal) damak dökümü yapan diş protezcilerinin, bu faaliyetleri mesleki bilgiden ziyade sermayeye dayandığı ve yapılan söz konusu işler imalat işi niteliğinde olduğundan, belirtilen şekilde yapılan faaliyetlerin ticari faaliyet olarak kabul edilmesi gerekmektedir.”*⁵⁰ demiştir. Ancak daha sonraki bir özelgede ise Maliye Bakanlığı, *“Diş protezciliğinden elde edilen kazancın serbest meslek kazancı olarak vergilendirilmesi gerektiği”*⁵¹ yönünde görüş bildirmiştir. Burada ise Maliye Bakanlığı şu gerekçeyi öne sürmüştür; *“Diş protezciliğinin, faaliyetlerini kendileri veya yanında çalıştırdıkları diş hekimleri vasıtasıyla hasta ağızında çalışarak, diş çekimi, kalıp alımı ve protez yapımı şeklinde sürdürmeleri ve sadece çelik (metal) damak dökümü yapmamaları halinde, yaptıkları bu faaliyetler serbest meslek faaliyeti sayılır.”*

⁴⁸ Yılmaz Özbalcı (GVK-1999), s.544.

⁴⁹ Yafes Pehlivan ve Emre Kartaloğlu, “4842 Sayılı Kanunla Vergi Kanunlarında Yapılan Değişiklikler”, Vergi Sorunları Dergisi- Özel Ek- ,Haziran 2003, Sayı: 177, s.23.

⁵⁰ Maliye Bakanlığı Özelgesi, Tarih 13.11.1990, Sayısı VSZ-GVK-11065-16494. (İstanbul Maliye Vakfı Yayınlar, s.630.).

⁵¹ Maliye Bakanlığı Özelgesi, Tarih 28.03.1997, Sayısı B.07.0.GEL.0.42/4234-3/13050 (Şükrü Kızılot- Cilt 4- s.10.)

Ancak konuya ilişkin Danıştay İçtihadı Birleştirme Kurulu Kararı bu özgelgenin dışında bir karara varmıştır. Buna göre; “*Diş Protezciliği vergi uygulaması yönünden serbest meslek faaliyeti niteliğindedir*”⁵² şeklinde hükmolunmuştur.

Konumuzla ilgili olarak İstanbul Diş Protez Teknisyenleri ve Sanatkarları Odası Başkanı Yavuz Erpınar’ın görüşlerine yer vermekte yarar görmekteyiz. Buna göre ; “ Bu iş ,el becerisi, el manipölasyonu işidir. Küçük yaşta parmakların buna yatkın olması gerekmektedir. Üniversite düzeyinde niçin başarı elde edilemiyor? Çünkü lise sonrasında kişilerin el becerileri azalıyor.....”. Varolan bir düzenlemeye göre, diş protezciliği için bir yüksek okul mezunu olmak gerekmektedir. Ancak bundan önceki dönemlerde bu mesleği icra edenler, küçük yaşlardan itibaren çıraklık eğitimi almaktaydılar. Ancak bu konudaki iki başlılık, yani hem çıraktan yetişme hem de yüksek okul bitirme durumu tam olarak çözüme kavuşmamıştır.⁵³

Yukarıda Erpınar’ın da sözlerinden anlaşılacağı üzere bu iş mesleki bilgi ve ihtisastan ziyade el becerisine dayanmaktadır.

F. Vergi Usul Kanunu’nun 155. maddesinde⁵⁴ belirtilen şartlardan en az ikisini taşıyan ebe, sünnetçi, sağlık memuru, arzuhalci, rehber gibi mesleki faaliyette bulunanlar (Şartlardan en az ikisini taşımayanlar ile köyler ile son nüfus sayımına göre belediye içi nüfusu 5000’i aşmayan yerlerde faaliyette bulunanların bu faaliyetlerine ilişkin kazançları gelir vergisinden muaftır.);

Vergi Usul Kanunu’nun 155. maddesinde belirtilen şartlardan en az ikisini taşıyan ebe, sünnetçi, sağlık memuru, arzuhalci, rehber gibi mesleki faaliyette bulunanlar (şartlardan en az ikisini taşımayanlar ile köyler ile son nüfus sayımına göre belediye içi nüfusu 5000’i

⁵² Danıştay İçtihadı Birleştirme Kurulu, E.N. 1995/1, K.N. 1996/1(Turgut Candan ve Hüseyin Çevikbaş, s.1).

⁵³ Türk Diş hekimleri Birliği Dergisi. *Teknisyenlik Eğitiminde Çift Başlılık Kalkıyor*, Mart 2003, Sayı: 73, s.37.

⁵⁴ Vergi Usul Kanunu’nun 155. maddesi şu şekilde düzenlenmiştir;

“ Serbest meslek erbabında işe başlamanın belirtileri:

Madde 155- Serbest meslek erbabı için aşağıdaki hallerden herhangi biri “ İşe başlama” yı gösterir:

1. Muayenehane, yazıhane, atölye gibi özel iş yerleri açmak;
2. Çalışılan yere tabela, levha gibi mesleki faaliyette bulunulduğunu ifade eden alametleri asmak;
3. Her ne şekilde olursa olsun devamlı olarak mesleki faaliyette bulunulduğunu gösteren ilanlar yapmak;
4. Serbest olarak mesleki faaliyette bulunmak üzere mesleki teşekküllere kaydolunmak.

Mesleki teşekküllere kaydolunanlardan görevleri veya durumları icabı bilfiil mesleki faaliyette bulunmayacak olanlar bildirimlerinde bu ciheti de açıklarlar.”

aşmayan yerlerde faaliyette bulunanların bu faaliyetlerine ilişkin kazançları gelir vergisinden muaftır) bu işleri dolayısıyla serbest meslek erbabı sayılırlar.

01.01.1999 tarihinden önce ebeler, sünnetçiler, sağlık memurları, arzuhalciler ve gerçek kazançlarının tespitinde zorluk bulunmasından dolayı Maliye Bakanlığınca tayin edilecek olan ve mesleklerinin ifası yüksek tahsili icap ettirmeyen benzeri serbest meslek erbabının safi kazançları Gelir Vergisi Kanunu'nun 69. maddesine göre (1998 yılı kazançlarına uygulanacak olan hüküm) götürü olarak tespit olunmaktaydı. Söz konusu madde 4369 sayılı Kanunla 01.01.1999 tarihinden itibaren kaldırılmış bulunmaktadır. Buna bağlı olarak Gelir Vergisi Kanunu'nun 66. maddesine 4369 sayılı Kanunla 5. bent eklenmiş ve 01.01.1999 tarihinden itibaren uygulanmak üzere; ebe, sünnetçi, sağlık memuru, arzuhalci ve rehber gibi mesleki faaliyette bulunanlarla ilgili düzenlemeler yapılmıştır. Bent hükmüne göre Vergi Usul Kanununda belirtilen şartlardan en az ikisini taşımaları durumunda söz konusu faaliyetlerde bulunanlar serbest meslek erbabı sayılacaktır. Bilindiği üzere Vergi Usul Kanunu'nun 155. maddesinde serbest meslek erbabında işe başlamanın belirtilerine ilişkin hükümler düzenlenmiş bulunmaktadır. Dolayısıyla bu belirtilerden en az ikisini taşımayanların yürüttükleri faaliyet ile bu şartları taşıyıcılar dahi köyler ile belediye içi nüfusu 5000'i aşmayan yerlerde bulunanların yürüttükleri faaliyetler nedeniyle elde ettiği kazançlar Gelir Vergisinden muaftır.⁵⁵

G. Telif Haklarının Müellifleri ve Kanuni Mirasçıları Tarafından Kiralanmasından Doğan Kazanç Serbest Meslek Kazancı, Bu Kazancı Elde Edenler de Serbest Meslek Erbabıdır;

Öncelikle daha sonra ayrıntılarına değineceğimiz “telif hakkı”nın ne anlama geldiğini kısaca açıklamakta yarar görüyoruz. Buna göre “*telif hakkı, fikir ve sanat ürünü olarak meydana getirilen eserlerden sahibinin kullanma, yararlanma ve imtiyaz hakkına*” denir. Telif hakkının konusu, maddi bir mal değil, eser sahibinin yaratıcılığının karşılığı olan imtiyazdır.⁵⁶ Yine burada tanımlamamız gereken diğer bir sözcük de “müelliftir”. Buna göre

⁵⁵ Cem Tekin ve Diğerleri, s.279.

⁵⁶ Muhiddin Altuntaş, **Telif Kazançlarının Vergilendirilmesinin Mevzuat ve Uygulama Açısından Analizi**, Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları, 1996, s. 11.

Müellif; Arapça kökenli bir sözcük olup, “*kitap yazan, kitap hazırlayan, yazar*” anlamına gelmektedir.⁵⁷

Gelir Vergisi Kanunu’nun 70. maddesinin 6. fıkrasında belirtildiği üzere, telif haklarının müellifleri ve kanuni mirasçıları tarafından kiralanmasından doğan kazanç serbest meslek kazancıdır, bu kazançları elde edenler de serbest meslek erbabıdır.

Yazar, tercüman, ressam vb. kişilerin eserlerinin kendileri veya kanuni mirasçıları tarafından satılmasından veya kiraya verilmesi halinde elde edilen gelir, serbest meslek kazancıdır.

Eserlerin kendileri veya kanuni mirasçıların dışındaki kişilerce kiralanması sonucu elde edilen gelirler “*gayrimenkul sermaye iradidir*”, satılması sonucu elde edilen gelirler ise “*diğer kazanç ve iratlar*” olarak değerlendirilecektir.⁵⁸

H. İhtira Beratlarının Mucitleri veya Bunların Kanuni Mirasçıları Tarafından Kiraya Verilmesinden Doğan Kazançlar Serbest Meslek Kazancı, Bu Kazançları Elde Edenler de Serbest Meslek Erbabıdır;

Burada da ayrıntılarına daha sonraki bölümlerde değineceğimiz “ihtira beratı” ve “mucit” kavramlarını kısaca açıklamakta yarar görüyoruz. Buna göre; **mucit**; Arapça kökenli bir sözcük olup, “*yeni bir buluş ortaya koyan, yaratan, yaratıcı kimse*” anlamına gelir. Yeni buluşlar, Patent Siciline tescil edilir ve patent belgesi veriler. Birtakım buluşlar da “ *faydalı model belgesi*” verilerek korunur. Gerek patent belgesi ve gerekse faydalı model belgesi Gelir Vergisi Kanunu’nun 18. maddesinde ihtira beratı kapsamında değerlendirilmiştir. Buna göre mucitlerin ortaya koyduğu buluşlar, yenilikler ve tüm yeni teknik ve olanaklar ihtira beratına bağlanır.⁵⁹

Gelir Vergisi Kanunu’nun 70. maddesinin 5. fıkrasında belirtildiği üzere ihtira beratlarının mucitleri veya bunların kanuni mirasçıları tarafından kiraya verilmesinden doğan kazançlar serbest meslek kazancı, bu kazançları elde edenler de serbest meslek erbabıdır. Yani ihtira beratlarının mucitleri veya kanuni mirasçılarının dışındaki kişilerce kiralanması sonucu elde edilen gelirler “*gayrimenkul sermaye iradidir*”, satılması sonucu elde edilen gelirler ise “*diğer kazanç ve iratlar*” olarak değerlendirilecektir.

⁵⁷ V.Arif Şimşek, “*Telif Hakkı Kazançlarının Vergilendirilmesi*”, *Yaklaşım*, Sayı: 120 (Aralık 2002), s. 75.

⁵⁸ Doğan Şenyüz, s.123-124.

⁵⁹ V. Arif Şimşek, s. 78-79.

IV. Serbest Meslek Erbabı

A. Serbest Meslek Erbabının Tanımı ve Kapsamı

Serbest Meslek Erbabının tanımı Gelir Vergisi Kanunu'nun 66. maddesinde yapılmıştır. Bu maddeye göre; *“serbest meslek faaliyetini mutad meslek halinde ifa edenler, serbest meslek erbabıdır. Serbest meslek faaliyetinin yanında meslekten başka bir iş veya görev ile devamlı olarak uğraşılması bu vasfı değiştirmez.”* Bu tanımlamadan anlaşılması gereken husus, serbest meslek erbabı olan bir şahıs aynı zamanda diğer gelir unsurlarını da elde ediyor olabilir. Bu durum onun serbest meslek erbabı olma niteliğini değiştirmemektedir.

Bu konuya ilişkin örnek verecek olursak;

Bir doktor özel bir muayenehane açıp serbest meslek kazancı elde ederken, çiftçilik yapıp zirai kazanç ya da tıbbi cihazları satan bir ticarethane açıp ticari kazanç elde etmesi onun serbest meslek erbabı olması niteliğini değiştirmez. Bu durumda doktorun özel muayenehanesinden elde ettiği kazanç serbest meslek kazancı olurken, çiftçilikten elde ettiği gelir zirai, tıbbi cihazlardan elde ettiği gelir ticari kazanç olacaktır.⁶⁰

Diğer bir örnek de; inşaat müteahhitliği faaliyeti dolayısıyla ticari kazanç sahibi olan bir mimarın aynı zamanda sahibi olduğu büroda sürekli olarak proje çizimi yapması serbest meslek faaliyeti, bu faaliyetten elde ettiği gelir ise serbest meslek kazancıdır.⁶¹

Serbest meslek erbabının tanımına dikkat edilecek olursa, serbest meslek faaliyetini, sadece mutad meslek halinde yani süreklilik gösterecek şekilde ifa eden kimselerin serbest meslek tanımına girmekte olduğu görülecektir. Yapılan bu tanım ile kanun koyucu, serbest meslek faaliyetinde bulunanlar ile serbest meslek erbabını birbirinden ayırmış olmaktadır. Böylece her serbest meslek faaliyetinde bulunan kişinin serbest meslek erbabı olmadığına altı çizilmiş olmaktadır.⁶²

⁶⁰ Doğan Şenyüz, s.124.

⁶¹ A. Murat Yıldız, s. 13.

⁶² Cem Tekin ve Diğerleri, s.278.

Sabit bir işyeri olmayan serbest meslek erbabının bu işi, mutad bir iş halinde yapıp yapmadığını tespit etmek oldukça güçtür. Uygulamada çıkan ihtilafların çözümünde, Danıştay bu konuda daraltıcı bir yorum yolunu tercih etmiştir; şöyle ki, işyeri açmak, levha asmak ve ilan vermek gibi açık belirtiler olmadıkça faaliyeti mutad saymaktan kaçınmıştır. Serbest meslek faaliyetinin mutad olarak değil de, arızı olarak yapılması halinde ise elde edilen kazançlar “arızı kazanç” sayılır.⁶³

Bu konuya ilişkin dikkat edeceğimiz hususları şu örnek yardımıyla açıklayabiliriz;

Bir işyeri olan, bu işyerine veya ikametgahına tabela, levha gibi mesleki faaliyette bulunduğunu gösteren işaret asan, mesleki faaliyette bulunduğuna ilişkin yayın organlarında ilan veren, doktorun, ressamın, avukatın vb. bu işini sürekli olarak (mutad) yaptığı kabul edilir. Aynı şekilde bu kişilerin mesleki kuruluşlara kaydolmaları da devamlılık unsuruna karine teşkil eder.

Danıştay 3. Dairesi bu konu bağlamında⁶⁴ ;

“Serbest avukatlık faaliyeti yapan avukat yazıhaneinde çalışan baroya kayıtlı avukatların ücretli - sigortalı olarak çalışmalarında hukuka aykırılık bulunmadığından bu şekilde çalışan avukatların serbest meslek mensubu olarak vergi mükellefi sayılamayacakları” hakkında bir karar vermiştir.

Yine aynı konuya yönelik bir Maliye Bakanlığı özelgesinde de⁶⁵, “ Bir avukat, bir başka avukatın yanında ücretli sigortalı olarak çalışabilir, Bunun aksine bir yaklaşımla, ücretli olarak çalışan avukatın mükellefiyeti serbest meslek erbabı olarak tesis edilemez” denilmek suretiyle de Danıştay 3. Dairesi ile benzer bir görüşün ifade edildiğini belirtebiliriz.

⁶³ Şerafettin Aksoy, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, Son Değişikliklere Göre Yeniden Düzenlenmiş ve Gözden Geçirilmiş 5. Baskı, İstanbul: Filiz Kitabevi, 1999, s.217.

⁶⁴ Danıştay 3. Dairesi, Esas No 1995/1760, Karar No 1995/4379 (Danıştay Kararı, Gelir Vergisi Mevzuatı Cilt D, Lebib Yalkın Yayınları, Sıra No. 273, s.1.)

⁶⁵ Maliye Bakanlığı Özelgesi, Tarih 21.12.1995, Esas No 1995/1760, Karar No 1995/4379 (İstanbul Maliye Vakfı Yayınları, s.664.)

B. Serbest Meslek Erbabı Olanların Kanuni Yükümlölükleri

Vergi Usul Kanununun “Mükellefin Ödevleri” başlığını taşıyan ikinci kısmında ve diğer bazı maddelerinde tüm mükelleflere bir takım ödevler yüklenmiştir. Tabi bu yükümlölükler, serbest meslek erbabı için de aynen ya da farklılaştırılmış şekilde mevcut bulunmaktadır. Bu yükümlölükleri başlıklar halinde sayacak olursak;

- *İşe Başlamayı Bildirme*
- *Değişiklikleri Bildirme*
- *İşi Bırakmayı Bildirme*
- *Defter Tutma*
- *Serbest Meslek Makbuzu Düzenleme*
- *Vergi Levhası Asma*
- *Muhafaza ve İbraz Ödevi*

Bu yükümlölükleri ayrıntıları ile ele alalım;

a. İşe Başlamayı Bildirme

Vergi Usul Kanunu’nun 153. maddesinin 2. fıkrasına göre serbest meslek erbapları, işe başladıklarını bağlı bulundukları vergi dairesine bildirmek zorundadırlar. Sözü edilen bildirimin, Vergi Usul Kanunu’nun 168. maddesinin 1. fıkrasına göre işe başlama **tarihinden itibaren 10 gün içinde** yapılması gerekmektedir. 2000/7 sayılı Uygulama İç Genelgesine göre ; işe başlama bildiriminin işe başlanıldığı günle aynı gün yapılması da yeterli olacaktır. Vergi Usul Kanunu’nun 155. maddesinde “Serbest Meslek Erbabları için İşe Başlamanın Belirtileri” başlığı altında kanunen bu belirtilerin neler olduğu sayılmış bulunmaktadır;

- 1- Muayenehane, yazıhane, atölye gibi özel işyerleri açmak,
- 2- Çalışılan yere tabela, levha gibi mesleki faaliyette bulunulduğunu ifade eden alametleri asmak,
- 3- Her ne şekilde olursa olsun devamlı olarak mesleki faaliyette bulunulduğunu gösteren ilanlar yapıştırmak,
- 4- Serbest olarak mesleki faaliyette bulunmak üzere mesleki teşekküllere kaydolunmak,

Uygulamada özellikle, serbest olarak mesleki faaliyette bulunmayacak olmakla beraber, Baro, Tabibler Odası, Mimarlar Odası gibi mesleki teşekküllere kaydolanların durumu uyuşmazlık yaratmaktadır. Vergi Usul Kanunu’nda, bunlar bildirim mükellefiyeti

dışında bırakılmamıştır. 155. maddesinin son fıkrasında, bu kabil serbest meslek erbabının, bildirimlerde, bu özel durumlarını açıklamaları gerektiği belirtilmiştir. Bu nedenle, mesleki teşekküle kaydolmakla beraber, serbest olarak faaliyette bulunmayacak meslek erbabının, vergi dairelerine bilgi vermeleri gereklidir. Aksi halde, beyanname verilmesi gerekçesi ile tarhiyata muhatap olabilirler.⁶⁶

Bu yükümlülüğü yerine getirmeyen serbest meslek erbabı adına Vergi Usul Kanunu'nun 352. maddesinin 1. fıkrasının 7. bent hükmü uyarınca *I. Derecede Usulsüzlük Cezası*⁶⁷ kesilir.

⁶⁶ Yılmaz Özbalcı (GVK-1999) , s.432.

⁶⁷ **Usulsüzlük Cezası**; vergi yükümlüsü veya sorumlusu vergi yasalarının şekle ve usule ilişkin hükümlerine aykırı davranarak vergi kaybı için elverişli bir ortam yaratmaya çalışmaktadır. Usulsüzlük suçunda henüz bir vergi kaybı meydana gelmediği için “tehlike suçu”nun varlığından söz edilmektedir. (Mualla Öncel, Ahmet Kumrulu ve Nami Çağan, **Vergi Hukuku**, 11. Baskı, Ankara: Turhan Kitabevi, 2003, s.213.)

Vergi Usul Kanunu'nda usulsüzlük suçu, fiillerin ağırlığına göre iki derece olarak tek tek sayılmıştır. (VUK.m.352). Buna göre, **I.Derecede Usulsüzlükler**:

1. Vergi ve harç beyannamelerinin süresinde verilmemiş olması;
2. Bu kanuna göre tutulması mecburi olan defterlerden herhangi birinin tutulmamış olması;
3. Defter kayıtlarının ve bunlarla ilgili vesikaların doğru bir vergi incelemesi yapılmasına imkan vermeyecek derecede noksan, usulsüz ve karışık olması;
4. (4369 sayılı Kanunun 82/1-a maddesiyle yürürlükten kaldırılan bent.)
5. Çitçiler tarafından 245. madde hükmüne göre muhtar veya ihtiyar heyetlerince yapılan davete müddetinde icabet edilmemesi;
6. Bu kanunun kayıt namına ait hükümlerine (madde 215-219) uyulmamış olması (her incelemede inceleme tarihine kadar aynı takvim yılı için tespit edilen usulsüzlükler tek fiil sayılır);
7. İşe başlamanın zamanında bildirilmemesi;
8. Tasdiki mecburi olan defterlerden herhangi birinin tasdik muamelesinin yaptırılmamış olması (Kanuni sürenin sonundan başlayarak 1 ay geçtikten sonra tasdik ettirenler, tasdik ettirmemiş sayılır.);
9. Diğer ücretler üzerinden salınan Gelir Vergisinde, tarh zamanaşımı geçtiği halde verginin tarh edilmemiş olması;
10. (4369 sayılı Kanunun 4. maddesiyle yürürlükten kaldırılan bent.)
11. Veraset ve İntikal Vergisi beyannamesinin 342. maddesinin 2. fıkrasında belirtilen süre içinde verilmiş olması.

II. Derecede Usulsüzlükler:

1. Veraset ve İntikal Vergisi beyannamelerinin süresinin sonundan başlayarak 342. maddenin 1. fıkrasında belirtilen süre içinde verilmiş olması; (Emlak Vergisinde beyannamenin bu Kanunu 27. maddesinde yazılı ek süre içinde verilmemiş olması.)
2. Ekim ve sayım beyanlarının süresi içinde veya kanunda istenileni ihtiva edecek doğru bir şekilde yapılmaması;
3. (2995 sayılı Kanunla yürürlükten kaldırılan bent)
4. Vergi kanunlarında yazılı bildirmelerin zamanında yapılmamış olması (işe başlamayı bildirmek hariç);
5. Vergi karnesinin süresinin sonundan başlayarak 15 gün geçtiği halde alınmamış olması;
6. Tasdiki mecburi olan defterlerden herhangi birinin tasdik muamelesinin, sürenin sonundan başlayarak 1 ay içinde yaptırılmamış olması;
7. Vergi beyannameleri, bildirimler, evrak ve vesikaların kanunen belli şekil ve muhteviyatı ve ekleri ile bunlarla ilgili olarak yapılan düzenlemelere ilişkin hükümlere uyulmamış olması,

Burada, bildirim yükümlölükleri ile ilgili olarak söyleyebileceğimiz diğler noktalar ise şunlardır; bildirim yükümlölüğü olayın meydana geldiğı tarihten itibaren 1 ay içinde yerine getirilir (VUK. m.168). Genel esas bu olmakla birlikte yukarıda da belirttiğimiz gibi işe başlama ile ilgili bildirim, işe başlamadan itibaren 10 gün içinde yapılacaktır. Ölüm halinde ise varislere geçen ödevlerin yerine getirilmesi bakımından, kanunda belirtilen normal süreye 3 ay ilave edilmesi gerekmektedir.

Bildirimler yazı ile yapılır. Okuma yazma bilmeyenlerin sözlü beyanları tutanakla tespit edilir.⁶⁸

Yazılı bildirimlerin, posta ile taahhütlü olarak gönderilmesi mümkündür. Bu takdirde bu bildirimlerin postaya verildiğı tarih, vergi dairesine verilme tarihi yerine geçer. (VUK. m. 170).

b. Değişiklikleri Bildirme

Vergi Usul Kanunu'nun 157. maddesine göre, bilinen iş yeri veya ikamet adreslerini değiştiren mükellefler, yeni adreslerini bağılı bulundukları vergi dairesine bildirmeye mecburdurlar. Yine Vergi Usul Kanunu'nun 158. maddesine göre ise, işe başladıklarını bildiren mükelleflerden;

- a. Yeni bir vergiye tabi olmayı,
- b. Mükellefiyet şeklinde değişikliğı,
- c. Mükellefiyetten muaflığa geçmeyi,

gerektirecek şekilde işlemlerinde değişiklik olanlar, bu değişiklikleri vergi dairesine bildirmeye mecburdurlar. Bunun yanı sıra aynı Kanunun 159. maddesine göre, aynı teşebbüs veya işletmeye dahil bulunan işyerlerinin sayısında meydana gelen artış veya azalışların da mükellefler tarafından vergi dairesine bildirilmesi zorunludur. Bu yükümlölüğü yerine getirmeyenler, Vergi Usul Kanunu'nun 352. maddesinin "II. Derecede Usulsüzlükleri" düzenleyen kısmının 4. bendi uyarınca *II. Derecede Usulsüzlük Cezası* kesilir.

Adı geçen değişiklikleri aşağıdaki başlıklar altında açıklayabiliriz;

8. Hesap ve muamelelerin doğruluk ve açıklığını bozmamak şartıyla bazı evrak ve vesikaların bulunmaması veya ibraz edilmemesi.

⁶⁸ Yılmaz Özbacı (GVK-1999), s. 439.

ba. Adres Değişikliklerini Bildirme:

Vergi Usul Kanunu'nun "Adres Değişikliklerinin Bildirilmesi" başlığını taşıyan 157. maddesine göre, " 101. maddede⁶⁹ yazılı bilinen iş veya ikamet adreslerini değiştiren mükellefler, yeni adreslerini vergi dairesine bildirmeye mecburdurlar.

Bu kapsamda serbest meslek erbaplarının da vergi dairesine daha önce bildirdikleri iş ve ikamet adreslerini aynı Kanunun 168. maddesinin 1. fıkrasına göre adres değişikliği tarihinden itibaren bir ay içinde bildirilmeleri gerekmektedir.

bb. İş Değişikliğinin Bildirilmesi:

Vergi Usul Kanunu'nun 158. maddesi "İş Değişikliklerinin Bildirilmesi" başlığını taşımakta ve bu madde hükmüne göre; işe başladıklarını bildiren mükelleflerden;

- a - Yeni bir vergiye tabi olmayı,
- b - Mükellefiyet şeklinde değişikliği,
- c - Mükellefiyetten muaflığa geçmeyi,

gerektirecek surette işlerinde değişiklik olanlar, bu değişiklikleri değişikliğin meydana geldiği tarihten itibaren 1 ay içinde vergi dairesine bildirmeye mecburdurlar.

bc. İşletmede Değişikliğin Bildirilmesi:

Vergi Usul Kanunu'nun 159. maddesinin başlığını oluşturan "İşletmede Değişikliğin Bildirilmesi" ; "aynı teşebbüs veya işletmeye dahil bulunan iş yerlerinin sayısında meydana gelen artış veya azalışların da mükellefler tarafından vergi dairesine değişikliğin meydana geldiği tarihten itibaren 1 ay içinde bildirilmesi zorunludur" ifadesini hükme bağlamıştır.

Yukarıda üç başlık altında ele aldığımız değişiklik türlerinde sözü geçen bildirme yükümlülüklerinin kanuni süresinde yerine getirilmemesi halinde , Vergi Usul Kanunu'nun 352. maddesinin 2. fıkrasının 4. bendi hükmü uyarınca serbest meslek erbabı adına *II. Derecede Usulsüzlük Cezası* kesilecektir.

⁶⁹ Bilinen Adresler:

Madde 101- Bu kanuna göre bilinen adresler şunlardır:

1. Mükellef tarafından işe başlamada bildirilen adresler;
2. Adres değişikliğinde bildirilen adresler;
3. İş bırakmada bildirilen adresler;
4. Vergi beyannamelerinde bildirilen adresler;
5. Yoklama fişinde tespit edilen adresler;
6. Vergi mahkemesinde dava açma dilekçelerinde ve cevaplarında gösterilen adresler;
7. Yetkili memurlar tarafından bir tutanakla tespit edilen adresler;
8. Bina ve arazi vergilerinde komisyonlarca tahrir varakalarında tespit edilen adresleri.

c. İşi Bırakmayı Bildirme

İşi bırakmanın tanımı Vergi Usul Kanunu'nun 161. maddesinde yapılmıştır. Adı geçen madde hükmüne göre; *“Vergiye tabi olmayı gerektiren muamelelerin tamamen durdurulması ve sona ermesi işi bırakmayı ifade eder. İşlerin herhangi bir sebep yüzünden geçici bir süre için durdurulması işi bırakma sayılmaz.”* Yine aynı Kanunun 160. maddesinin 1. fıkrasına göre ise, serbest meslek erbaplarının işi bırakmaları halinde bunu vergi dairesine bildirme yükümlülükleri bulunmaktadır. İlgili işi bırakma bildiriminin de işe başlama bildirimini dışında kalan diğer bildirimler yükümlülüklerinde olduğu gibi Vergi Usul Kanunu'nun 168. maddesinin 1. fıkrasına göre , işe bırakma tarihinden itibaren 1 ay içinde yapılması gerekmektedir.

Ancak, 160. maddeye 4369 Sayılı Kanunla eklenen fıkra ile, işi bırakma bildiriminde bulunmayan bir mükellefin işi bıraktığının tespit edilmesi veya yapılan araştırma ve yoklamalar sonucunda bilinen adresinde bulunmaması ve başka bir adreste faaliyetine devam ettiğine dair bilgi edinilememesi halinde mükellef işi bıraktığı addolunacağı ve mükellefiyet kaydı vergi dairesince terkin edilebileceği hüküm altına alınmıştır. Bununla birlikte mükellefiyet kaydının terkin edilmesi, mükellefin işi bırakmasından önceki döneme ilişkin yükümlülüklerini ortadan kaldırmayacağı gibi bu tarihten sonra faaliyette bulunduğu tespit halinde, bu döneme ilişkin vergilendirmeye de engel teşkil etmeyecektir. 1998/6 seri numaralı Uygulama İç Genelgesinde, vergi dairesince mükellefiyet kaydının terkin edileceği tarihin belirlenmesi ile ilgili olarak bir takım açıklamalar yapılmıştır.

Buna göre;⁷⁰

- İş terkettiği tarih, Devlet ve Devlet güvencesinde tutulan kayıt ve sicillerle veya diğer kanaat getirici vesikalarla tevsik edilebilen mükellefiyet kayıtları, bu olayın meydana geldiği tarihten itibaren,
- Ticari, zirai mesleki kazanç sahipleri ile Kurumlar Vergisi mükelleflerinden işini terkettiği tarih kanaat getirici vesikalarla tespit edilemeyenlerin mükellefiyet kayıtları, ilk yoklamanın yapıldığı tarihten itibaren,
- Gayrimenkul sermaye iradı, menkul sermaye iradı, ücret ve diğer kazanç ve iratlar nedeniyle mükellefiyet kaydı yapılanlardan, kazanç ve iradın elde edildiği

⁷⁰Cem Tekin ve Diğerleri, s.281-282.

kaynağı elden çıkarmış bulunanların mükellefiyet kayıtları, bu olayın meydana geldiği tarihi izleyen yılın başından itibaren, terkin edilecektir.

d. Defter Tutma

Vergi Usul Kanunu'nun 171. maddesinde “defter tutmanın amacı”⁷¹ düzenlenmiş bulunmaktadır.

Aynı Kanunu'nun 172. maddesinde ise “defter tutacak”⁷² olanlar sayılmıştır ve bunların arasında serbest meslek erbabı da yer almaktadır.

Serbest Meslek erbabı, serbest meslek faaliyeti sonucu sağlamış olduğu hasılatı ve bu faaliyeti sonucu yapmış olduğu masraflarını “*Serbest Meslek Kazanç Defteri*” adı verilen bir deftere kaydetmek zorundadır.

Vergi Usul Kanunu'nun 210. maddesi “serbest meslek kazanç defteri” başlığını taşımaktadır. Buna göre; bu defterin bir tarafına giderler, diğer tarafına da hasılat kaydolunur. Defterin gider tarafına yapılan giderin nev'i ile yapıldığı tarih ve hasılat tarafına ise ücretin alındığı tarih ve miktarı ile kimden alındığı yazılır. Yine aynı maddenin devamında ise; hekimlerin diledikleri taktirde, yukarıda yazılı malumatı *protokol defterinde* göstermek şartıyla ayrı bir kazanç defteri tutmalarına gerek olmadığından bahsedilmektedir.

Serbest meslek kazanç defterine, işlemler günü gününe kaydedilmek zorundadır. Ancak, işyerinin herhangi bir nedenle geçici olarak kapanması veya bu deftere kaydedilecek muamele veya hasılatın olmaması durumunda deftere herhangi bir kayıt işlemi yapma zorunluluğu yoktur. (VUK. Gnl. Tb. 173) Konuya ilişkin bir Danıştay'ın kararında ; serbest

⁷¹ *Defter Tutmanın Amacı:*

Madde 171-Mükellefler bu Kanununa göre tutacakları defterler vergi uygulaması bakımından aşağıdaki maksatları sağlayacak şekilde tutarlar:

1. Mükellefin vergi ile ilgili servet, sermaye ve hesap durumunu tespit etmek;
2. Vergi ile ilgili faaliyet ve hesap neticesini tespit etmek;
3. Vergi ile ilgili muameleleri belli etmek;
4. Mükellefin vergi karşısındaki durumunu hesap üzerinden kontrol etmek ve incelemek;
5. Mükellefin hesap ve kayıtlarının yardımıyla üçüncü şahısların vergi karşısındaki durumlarını kontrol etmek ve incelemek.

⁷² *Defter Tutacaklar:*

Madde 172- Aşağıda yazılı gerçek ve tüzel kişiler bu kanunun esaslarına göre defter tutmaya mecburdurlar:

1. Ticaret ve sanat erbabı;
2. Ticaret Şirketleri;
3. İktisadi Kamu Müesseseleri;
4. Dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmeler;
5. Serbest Meslek Erbabi;

meslek makbuzu düzenlenmemiş olan hallerde, defterde, ücretin alındığı kimsenin sarıh adresinin gösterilmesi gerekmektedir. Aksi takdirde, ihticaca salih sayılmaz, kazanç re'sen takdir suretiyle belli edilir.⁷³

Vergi mükellefleri defter tutarken muhasebe ile ilgili kuralları uygulamak zorundadır. Muhasebe usullerin içinde dilediklerini kullanıp kullanamayacakları sorusu ancak Vergi Usul Kanunu'nun 175. ve aynı Kanununun mükerrer 257. maddeleri birlikte okunarak cevaplandırılabilir. Buna göre Vergi Usul Kanunu'nun 175. maddesine göre; *"Mükellefler bu kısımda yazılı maksat ve esaslara uymak şartıyla defterlerini ve muhasebelerini işlerinin bünyesine uygun olarak diledikleri usul ve tarzda tanzim etmekte serbesttir."*

Burada kural olarak muhasebe usulü ile ilgili bir serbesti vardır.⁷⁴ Ancak maddenin devamı da; *"Ancak Maliye Bakanlığı; muhasebe standartları tek düzen hesap planı ve mali tabloların çıkarılmasına ilişkin usul ve esasları tespit etmeye, bunları mükellef, şirket ve işletme türleri itibariyle uygulamaya ve buna ilişkin diğer usul ve esasları belirlemeye yetkilidir."*

Maliye Bakanlığı, muhasebe kayıtlarını bilgisayar programları aracılığıyla izleyen mükellefler ile bu bilgisayar programını üreten gerçek ve tüzel kişilerce uyulması gereken kuralları ve bilgisayar programlarının içermesi gereken asgari hususlar ile standartları ve uygulamaya ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkilidir."

Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 257. maddesi "yetki" başlığını taşımaktadır ve düzenleme aşağıdaki gibidir;

"Maliye Bakanlığı;

1. *Mükellef ve meslek grupları itibariyle muhasebe usul ve esaslarını tespit etmeye, bu Kanuna göre tutulmakta olan defter ve belgeler ile bunlara ilaveten tutulmasını veya düzenlenmesini uygun gördüğü defter ve belgelerin mahiyet, şekil ve ihtiva etmesi zorunlu bilgileri belirlemeye, bunlarda değişiklik yapmaya; bedeli karşılığında basıp dağıtmaya veya üçüncü kişilere bastırıp dağıtmaya veya dağıttırmaya, bunların kayıtlarını tutturmaya, bu defter ve belgelere tasdik, muhafaza ve ibraz zorunluluğu getirmeyi ve*

⁷³ Danıştay 4. Dairesi, T. 8.4.1971, E.1970/7287, K.1971/2797 (Şadi Çetin, Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü Araştırma ve Etüd Raporu, Vergi Hukukunda Defter Tutma, Ankara: 1990, s.75).

⁷⁴ Nihal Saban, Vergi Hukuku, İstanbul: Der Yayınları, Aralık 2002, s.229.

kaldırmayı, bu Kanuna göre tutulacak defter ve düzenlenecek belgelerin tutulması ve düzenlenmesi zorunluluğunu kaldırmaya,

2. Mükelleflere muameleleri ile ilgili tahsilat ve ödemelerini banka ve benzeri finans kurumlarınca düzenlenen belgelerle tevsik etmeleri zorunluluğunu getirmeye ve bu zorunluluğun kapsamını ve uygulamaya ilişkin usul ve esaslarını belirlemeye,

3. Tutulması, düzenlenmesi zorunlu defter, kayıt ve belgelerin mikro film, mikro fiş veya elektronik bilgi ve kayıt araçlarıyla yapılması veya bu kayıt ortamlarında saklanması hususunda izin vermeye veya zorunluluk getirmeye, bu şekilde tutulacak defter ve kayıtların kopyalarının Maliye Bakanlığında veya muhafaza etmekle görevlendirileceği kurumlarda saklanması zorunluluğunu getirmeye, bu konuda uygulama usul ve esaslarını belirlemeye,

4. Vergi beyannameleri ile bu Kanununun 149. maddesine göre devamlı bilgi vermek zorunda olanlardan, istenilen bilgilerin yazı yerine mikro fiş, mikro film, manyetik kayıt ortam ve araçları ve benzeri vasıtalarla verilmesine izin vermeye veya zorunluluk getirmeye,

5. Vergi kanunlarının uygulanması ile ilgili olarak levha kullandırma ve asma zorunluluğu getirmeye ve kaldırmaya, yetkilidir....”

Bu yetki maddesinin düzenleniş sebebi ve amacının ne olduğu sorusunun cevabı da Maliye ve Gümrük Bakanlığı Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği Sıra No: 1 (Tek Düzen Hesap Planı) tarafından verilmektedir. Tebliğin giriş bölümünde ⁷⁵;

“213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun 175. ve mükerrer 257. maddelerinin Bakanlığımıza verdiği yetkiye dayanarak;

- a) Muhasebenin temel kavramları,
- b) Muhasebe politikalarının açıklanması,
- c) Mali tablolar ilkeleri,
- d) Mali tabloların düzenlenmesi ve sunulması,
- e) Tek düzen hesap çerçevesi, hesap planı ve işleyişi,

konularında düzenlemeler yapmış ve bu düzenlemeler Tebliğin ekini oluşturmuştur.”

Serbest meslek erbabının, serbest meslek kazanç defterinin tutulması ile ilgili olarak, Vergi Usul Kanunu’nun 215-219. maddelerinde yer alan kayıt nizamı hükümleri ile,

⁷⁵ Nihal Saban, s. 231.

aynı Kanununun 220-226. maddelerinde yer alan defterlerin tasdiki hükümlerine de uyması gerekmektedir.

Tutulacak defterlerin kayıt nizamına ilişkin kuralları şunlardır;

- Bu Kanuna göre tutulacak defter ve kayıtların Türkçe tutulması gerekmektedir (VUK.m. 215).
- Bu Kanuna göre tutulması mecburi defterler mürekkeple veya makine ile yazılır. Kopya kağıdı kullanılması ve ıstampa ve sair damga aletleriyle kopya konulabilir. Hesaplar kapatılıncaya kadar toplamlar kurşun kalemle yapılabilir (VUK. m 216).

Yanlış kayıt yapılması durumunda da Vergi Usul Kanunu'nun 217. maddesi şu açıklamayı yapmıştır; *“Yevmiye defteri maddelerinde yapılan yanlışlar ancak muhasebe kaidelerine göre düzeltilebilir. Diğer bilumum defter ve kayıtlara rakam ve sayılar yanlış yazıldığı takdirde düzeltmeler ancak yanlış rakam ve yazı okunacak şekilde çizilmek, üst veya yan tarafına veyahut ilgili bulunduğu hesaba doğrusu yazılmak suretiyle yapılabilir.*

Defterlere geçirilen bir kaydı kazımak, çizmek veya silmek suretiyle okunamaz bir hale getirmek yasaktır.” Yine Vergi Usul Kanununun 218. maddede ise defterlerde boş satır bırakılamayacağı, defter yapraklarının koparılamayacağı ve sırasının bozulamayacağı hüküm altına alınmıştır. Yine aynı kanunun 219. madde ise; günlük kasa, günlük perakende satış ve hasılat defterleri ile serbest meslek kazanç defterlerine muamelelerin günü gününe kaydedileceği belirtilmektedir.

Vergi Usul Kanunu'nun 220. maddesi tasdike tabi defterlerin arasında serbest meslek kazanç defterini de saymıştır. Yine devamı maddelerinde de konuya ilişkin açıklamalar yapmaya devam etmiştir. Buna göre 221. madde defterlerin ne zaman tasdik ettirileceklerini düzenlemiş ve şunları belirtmiştir;

“ 1. Öteden beri işe devam etmekte olanlar defterin kullanılacağı yıldan önce gelen son ayda;

2. Hesap dönemleri Maliye Bakanlığı tarafından tespit edilenler, defterin kullanılacağı hesap döneminde önce gelen son ayda;

3. Yeniden işe başlayanlar, sınıf değiştirenler ve yeni bir mükellefiyete girenler, işe başlama, sınıf değiştirme ve yeni mükellefiyete girme tarihinden önce; vergi muafiyeti kalkanlar, muafliktan çıkma tarihinden başlayarak 10 gün içinde;

4. Tasdike tabi defterlerin dolması dolayısıyla veya sair sebeplerle yıl içinde yeni defter kullanmaya mecbur olanlar bunları kullanmaya başlamadan önce.”

Genel kural olarak serbest meslek erbaplarının, serbest meslek kazanç defteri tutmaları kanuni bir zorunluluk iken yapılan düzenlemelerle bir kısım serbest meslek erbabı bu zorunluluğun dışında bırakılmıştır. Buna göre serbest meslek kazanç defteri tutmak zorunda olmayan serbest meslek erbapları şunlardır;

- Serbest meslek erbabı olan **doktorlar** Vergi Usul Kanunu’nun 210. maddesinin son fıkrasına göre istenilen bilgileri **protokol defterinde** göstermek şartıyla ayrı bir serbest meslek kazanç defteri tutmayabilirler.⁷⁶

Protokol Defteri; 1219 sayılı Tababet ve Şuabat Sanatlarının Tarzı İcrasına Dair Kanun yani bugünkü adıyla Tıp Meslekleri Uygulamalarına Dair Kanun’un 72 ve 73. maddelerinde düzenlenmiştir. Mesleklerini uygulayan hekim, diş hekimleri ve ebeler, örneğine göre Sağlık Bakanlığı tarafından düzenlenen yerel sağlık yöneticilerince onanmış, hastaların ad ve kimliklerini kayıt için basılan bir protokol defteri tutmak zorundadırlar. Bu defterlerdeki kayıtlar, ücretten doğan davalarda sahibi lehine delil sayılabilir.⁷⁷

- Aynı Kanununun 212. maddesi hükmüne göre de **noterlerin veya noterlik görevini ifa ile yükümlü olanların ve borsa acentalarının resmi defterleri** serbest meslek kazanç defteri yerine geçer. Bunlar ayrıca bir serbest meslek kazanç defteri tutmak zorunda değildir.⁷⁸

Borsa acentalarının resmi defterleri de “kazanç defteri” yerine geçer. Bu konuda da şu şekilde bir tasnif yapmamız mümkündür; “*Menkul Kıymetler ve Kambiyo Borsaları Kanunu’ndaki Acentaların Tutacağı Defterler*” ve “*5590 sayılı Türkiye Odalar ve Borsalar Kanunu’ndaki Acentalar*”. Burada ilki olan Menkul Kıymet ve Kambiyo Borsaları Kanunundaki Acentalar, yapılmasına aracılık ettikleri bütün borsa işlerini müfredatlı şekilde yazmaya mahsus “yevmiye defteri” ve kendilerine her türlü alış ve satış emri verenlere tevdi gereken bordroları havi “koçanlı defter” tutmakla yükümlüdürler. İkicisi ise; Ticaret Borsalarında alım- satıma aracılık edecekler borsa komisyoncusu, borsa ajanı ve borsa simsarıdır. Borsa ajanları borsa idaresince hazırlanacak şekilde bir defter tutarlar. Bu defterlere yaptıkları işlere ait beyannamelerde alacakları ücrete mukabil verecekleri fatura numara ve tarihlerini kaydederler.⁷⁹

⁷⁶ A.Murat Yıldız, s. 20-21.

⁷⁷ Şadi Çetin, s.74.

⁷⁸ A.Murat Yıldız, s. 20-21.

⁷⁹ Şadi Çetin, s. 79.

Noterler ve noterlik görevini ifa edenlerin tutacakları resmi defterlerin neler olduğu Noterler Kanunu Yönetmeliğinin 45. maddesinde şu şekilde belirtilmiştir;⁸⁰

- Yevmiye defteri,
- Emanet defteri,
- Tescil defteri,
- Muvazene defteri,
- Değerli kağıt defteri,
- Teftiş defteri,
- Muhasebe defteri, (aylık gelir ve giderlerini gösteren defter)
- Zimmet defteri,
- Personel sicil defteri,
- İzin defteri,
- Demirbaş eşya defteri.

• Vergi Usul Kanunu’nun 177. maddesinin 4. fıkrasına göre “her türlü ticaret şirketleri”nin birinci sınıf tüccar oldukları aynı Kanunu’nun 176. maddesinde ise birinci sınıf tüccarların bilanço esasına göre defter tutacakları belirtilmiştir. Gelir Vergisi Kanunu’nun 65. maddesinin son fıkrasında yazılı şirketler (kollektif ve adi komandit şirketler) ise mesleki kazançlarını, serbest meslek kazanç defteri üzerinden tespit ederler. Bu şirketlerin bilanço esasına göre tuttıkları defterler serbest meslek kazanç defteri yerine geçer.⁸¹

• Serbest meslek faaliyetini arızı olarak yapanların da defter tutma ve belge düzenleme zorunlulukları bulunmamaktadır.⁸²

• Gelir Vergisi Kanunu’nun 18. maddesinde belirtilen türde faaliyetlerde bulunan ve eserlerini sadece aynı Kanunun 94. maddesinde belirtilen kişi veya kurumlara teslim eden serbest meslek erbabından isteyenlerin; Defter tasdik ettirme ve tutma ile belge düzenleme zorunlulukları bulunmamaktadır. Vergi Usul Kanununa göre defter tutmak zorunda olan serbest meslek erbablarının, bu yükümlülüklerini yerine getirmemeleri

⁸⁰ Şadi Çetin, s.78.

⁸¹ A.Murat Yıldız, s. 20-21.

⁸² A.Murat Yıldız, s. 20-21.

durumunda, Vergi Usul Kanunu'nun 352. maddesinin 1. fıkrasının 2 numaralı bendi uyarınca *I. Derecede Usulsüzlük Cezası* kesilecektir.⁸³

e. Muhafaza ve İbraz Ödevi

Vergi Usul Kanunu'nun 253. maddesinde düzenlenmiş olan ve “defter ve vesikaları muhafaza” başlığını taşıyan madde hükmüne göre; bu Kanuna göre serbest meslek erbapları tutacakları defterleri, düzenleyecekleri makbuzları ve diğer vesikaları, ilgili bulundukları yılı takip eden takvim yılından başlayarak 5 yıl süre ile muhafaza etmek mecburiyetindedirler.

Ancak burada belirtilmesi gereken diğer bir hususu da yine aynı Kanunu'nun 254. maddesi düzenlemiş bulunmaktadır. Buna göre Kanundaki düzenleme; “*Kanuna göre defter tutmak mecburiyetinde olmayanlar, 232. , 234. ve 235. maddeler mucibinde almaya mecbur oldukları fatura ve gider pusulası ve müstahsil makbuzlarını tarih sırası ile tanzim tarihlerini takip eden takvim yılından başlayarak 5 yıl süre ile muhafaza etmeye mecburdurlar*” şeklindedir.

Getirilmiş bulunan muhafaza mecburiyetinin yanı sıra ibraz yükümlülüğünün de Vergi Usul Kanunu'nda düzenlenmiş olduğunu görüyoruz. İlgili konu Vergi Usul Kanunu'nun 256. maddesinde; “*Geçen maddelerde yazılı gerçek ve tüzel kişiler ile mükerrer 257. madde ile getirilen zorunluluklara tabi olanlar, muhafaza etmek zorunda oldukları her türlü defter, belge ve karneler ile vermek zorunda bulundukları bilgilere ilişkin mikro fiş, mikro film, manyetik teyp, disket ve benzeri ortamlardaki kayıtlarını ve bu kayıtlara erişim veya kayıtları okunabilir hale getirmek için gerekli tüm bilgi ve şifreleri muhafaza süresi içerisinde yetkili makam ve memurun talebi üzerine ibraz ve inceleme için arz etmek zorunda olduğu*” şeklinde düzenlenmiştir. Devamında ise “*bu zorunluluk, Maliye Bakanlığınca belirlenecek usule uygun olarak, tasdike konu hesap ve işlemlerin doğrulanması için gerekli kayıt ve belgelerle sınırlı olmak üzere, bu hesap ve işlemlere doğrudan ya da silsile yoluyla taraf olanlara, defter ve belgelerinin tetkiki amacıyla yeminli mali müşavirler tarafından yapılan talepler için de geçerlidir*” ibaresini belirtmektedir.

Dolayısıyla Kanunun ilgili maddesinden, serbest meslek erbaplarının tutacakları defterleri, düzenleyecekleri makbuzları ve diğer vesikaları, ilgili bulundukları yılı takip eden

⁸³ A.Murat Yıldız, s. 20-21.

takvim yılından başlayarak 5 yıl süre ile muhafaza ve ibraz etmek mecburiyetinde oldukları anlaşılabilmektedir.

f. Serbest Meslek Makbuzu Düzenleme

Vergi Usul Kanunu'nun 236. maddesine göre serbest meslek erbapları; mesleki faaliyetlerine ilişkin iki nüsha serbest meslek makbuzu düzenlemek, bir nüshasını müşteriye vermek, müşteri de bu makbuzu istemek ve almak zorundadır

Yapılan tahsilatın tutarı ne olursa olsun makbuzun düzenlenmesi zorunludur. (VUK.Gnl. Tb.141). Makbuz düzenlenmesi, tahsilata bağlandığı için bu kavrama açıklık getirmek gerekir. Gelir Vergisi Kanunundaki düzenlemeye göre serbest meslek erbabı için;

1. Bilgi sahibi olmaları kaydıyla adlarına, kamu müesseselerine, icra dairelerine, bankaya, notere veya postaneye para yatırılması,

2. Serbest meslek kazancı olarak doğan alacağın bir başka şahsa temlik (temlikin ivazlı olup olmadığına bakılmaz. İvazlı temliklerde ivazın tahsil şartı aranmaz) veya müşterisine olan borcu ile takası,

tahsil hükmündedir.⁸⁴

Serbest meslek kazancı istisnasından yararlananlar da bu makbuzu düzenlemek zorundadır.

Ayrıca serbest meslek makbuzunun neleri içermesi gerektiğinin de tespiti gerekmektedir ve bunu Vergi Usul Kanunu'nun 237. maddesinde görebilmekteyiz. İlgili madde hükmü “Makbuz Muhteviyatı” başlığını taşımakta ve “*serbest meslek makbuzlarına;*

1. *Makbuzu verenin soyadı, adı veya unvanı, adresi, vergi dairesi ve hesap numarası;*

2. *Müşterinin soyadı, adı veya unvanı ve adresi;*

3. *Alınan paranın miktarı;*

4. *Paranın alındığı tarih;*

yazılır ve makbuzlar serbest meslek erbabı tarafından imzalanır.

Serbest meslek makbuzları seri ve sıra numarası dahilinde teselsül ettirilir.”

ifadesini hükme bağlamak suretiyle makbuzun muhteviyatını da belirlemektedir.

⁸⁴Nuran İnal, Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü Araştırma ve Etüd Raporu, **Vergi Hukukumuzda Vesikalar**, Ankara: 1990, s.60.

Mükellefler tarafından kullanılan belgelerin basım ve dağıtım işlemlerine ilişkin şekil, şart, usul ve esasları 02.02.1985 tarih ve 18654 sayılı Resmi Gazetede yayınlanan yönetmelikle belirlenmiştir. Söz konusu yönetmeliğin 13. maddesinde, mükelleflerin anlaşmalı matbaalarda ve bağlı bulundukları vergi dairesinden ön izin almak şartıyla belge bastırabilecekleri hükme bağlanmıştır. Ancak bu hükmü içeren yönetmelik, 25.05.1999 tarih ve 23705 sayılı Resmi Gazetede yayınlanan yönetmelikle değiştirilmiştir. Yapılan değişiklikle mükelleflerin belge bastırılması için bağlı bulundukları vergi dairesinden almaları gereken ön izin kaldırılmıştır. Buna göre mükellefler bastırmak istedikleri belgeleri bedeli mukabilinde sadece bağlı bulundukları vergi dairesinin il sınırları içerisinde anlaşmalı matbaalara herhangi bir izin almadan bastırabileceklerdir.⁸⁵

Serbest meslek makbuzunun düzenlenmemesi veya belgede olması gerekenden daha düşük bir meblağa yer verilmesi durumunda ise, Vergi Usul Kanunu'nun 353. maddesinin 1. fıkrası hükmüne göre, her bir belge için aşağı olmamak üzere bu belgelerde yazılması gereken meblağ ve meblağ farkının % 10'u oranında *Özel Usulsüzlük Cezası*⁸⁶ kesilecektir.

g.Vergi Levhası Asma Yükümlülüğü

Vergi Usul Kanunu'nun 5. maddesi "Vergi Mahremiyeti" başlığını taşımakta ve 3. fıkrasında da diğer vergi mükellefleri gibi serbest meslek erbapları her yılın Mayıs ayının son gününe kadar vergi tarhına esas olan kazanç tutarları ile bunlara isabet eden vergi miktarlarını gösteren levhayı merkezlerinin veya şubelerinin görünen bir yerine asmak zorundadırlar. Bu yükümlülükleri yerine getirmeyen serbest meslek erbabı adına Vergi Usul Kanunu'nun 353. maddesinin 4. fıkrası hükmüne göre *özel usulsüzlük cezası* kesilecektir.

Mükellefler geçmişteki uygulamada her yılın Mayıs ayının sonuna kadar merkezlerinin veya şubelerinin görülen bir yerine asmak zorunda oldukları vergi levhalarını, sadece bağlı bulundukları vergi dairesine tasdik ettirebiliyorlardı. Ancak vergi levhası tasdik işlerinin vergi dairesinin iş yükünü arttırması nedeniyle, Maliye Bakanlığı tarafından tasdik ile ilgili bir takım yeni düzenlemeler yapılmıştır. 272 seri nolu Vergi Usul Kanunu Genel

⁸⁵Cem Tekin ve Diğerleri, s. 283.

⁸⁶ **Özel Usulsüzlük** : Vergi Usul Kanunu'nun 353. maddesi; genel usulsüzlük suçlarının yanı sıra fatura, gider pusulası, müstahsil makbuzu ile serbest meslek makbuzunu vermeyen ve almayanlara; serbest meslek kazanç defterini günü gününe tutmayanlara; levha asma yükümlülüğünü yerine getiremeyenlere; özel usulsüzlük cezası verilmesini hükme bağlamıştır (**Mualla Öncel, Ahmet Kumrulu, Nami Çağan, s.212.**).

Tebliğinde yapılan düzenleme ile bu tebliğin yayın tarihi olan 13.04.1999 tarihinden itibaren, mükellefler vergi levhalarını bağlı bulundukları vergi dairesine tasdik ettirebileceği gibi,⁸⁷

- Serbest Muhasebesi, Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirlerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmeliğin 24/a maddesi uyarınca defterlerini tutmak üzere sözleşme düzenledikleri veya işletmelerinde bağımlı olarak çalışan ve 3568 sayılı Kanuna göre yetki almış serbest muhasebeci veya serbest muhasebeci mali müşavirlere,

- Vergi Beyannamelerinin Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirlerce İmzalanması Hakkında 4 sıra nolu Genel Tebliği uyarınca beyannamelerini imzalattıkları meslek mensuplarına,

- 18 sıra nolu Serbest Muhasebesi, Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Genel Tebliği uyarınca beyannamelerini tasdik eden yeminli mali müşavirlere de tasdik ettirebileceklerdir.

Kendi nam ve hesabına bir işyeri açmaksızın mutad meslek olarak Gelir Vergisi Kanunu'nun 18. maddesinde belirtilen faaliyetlerde bulunanların vergi levhası tasdik ettirme ve asma zorunlulukları bulunmamaktadır. Ayrıca sayılan bu faaliyetleri ikametgahlarının belli bir bölümünde yapmakla birlikte müşterilerine burada satış ve hizmet vermeyen mükellefler de vergi levhası asmayacaklardır.⁸⁸

h. Amortisman Kayıtları

Vergi Usul Kanunu'nun 211. maddesine göre, serbest meslek erbapları, işlerinde bir yıldan fazla kullandıkları ve amortismanına tabi tuttukları tesisat ve demirbaş eşyanın kıymetleri ile amortismanlarını 189. maddede yazılı amortisman kayıtlarında gösterirler. Atıfta bulunulan 189. maddeye baktığımız zaman da; üzerinden amortisman ayrılan kıymetler ve bunların amortismanlarının aşağıdaki yazılı şekillerden biri ile gösterileceği belirtilmiştir;⁸⁹

- Envanter defterinin ayrı bir yerinde,
- Özel bir amortisman defterinde,
- Amortisman listelerinde.

⁸⁷ A.Murat Yıldız, s.24.

⁸⁸ A.Murat Yıldız, s.24.

⁸⁹ A.Murat Yıldız, s.24.

Amortisman kayıtları, amortismanla başladığı tarihten itibaren her yılın amortismanı ayrı ayrı gösterilmek şartıyla birbirine bağlanır.

Serbest meslek erbabının, yukarıda belirtilen kıymetler ile bunların amortismanlarını serbest meslek kazanç defterinin ayrı bir yerine yazmaları da mümkündür.

1. Ödeme Kaydedici Cihaz Kullanma Yükümlülüğü

Katma Değer Vergisi Mükelleflerinin Ödeme Kaydedici Cihazları Kullanmaları Mecburiyeti Hakkında 3100 sayılı Kanununun 1. maddesinin 1. fıkrasına göre; satışı yapılan malları aynen veya işlendikten sonra satışını yapanlar dışındaki kimselere satan veya aynı kimselere hizmet veren *birinci ve ikinci sınıf tüccarlar*, bu Kanununa göre ödeme kaydedici cihaz kullanmak mecburiyetindedirler. Dolayısıyla madde hükmünde belirtilen kapsama dahil olmayan serbest meslek erbaplarının ödeme kaydedici cihaz almak ve kullanmak mecburiyetleri bulunmamaktadır.

V. Serbest Meslek Faaliyetinin ve Kazancının, Diğer Gelir ve Faaliyet Unsurları İle Sınırı

A. Serbest Meslek Kazancı - Ticari Kazanç :

Serbest meslek faaliyeti ile ticari faaliyet kavramlarının ayırt edilmesinde güçlükler yaşanabilmektedir, bu nedenle ilgili faaliyetlerin sınırının iyi çizilmesi gerekmektedir.

Serbest meslek kazancı ile ticari kazanç arasındaki benzerlikleri veya ayrılıkları saptayabilmemiz için her şeyden önce ticari kazanç hakkında da bilgi vermemiz gerekmektedir. Gelir Vergisi Kanunumuz ve Türk Ticaret Kanunumuzda ticari kazançla ilişkin ne tür bir düzenleme yapılmıştır? Öncelikler bunun ortaya konulması gerekmektedir. Bu açıdan bakıldığında daha önce de değinmiş olduğumuz gibi, Gelir Vergisi Kanunu'nun 37. maddesinde ticari kazanç kavramının tanımlanmış olduğunu görüyoruz. Buna göre; “*Her türlü ticari ve sınai faaliyetlerden doğan kazançlar ticari kazançtır*”.

Yasa koyucu bu hükmü ile ticari kazancı çok genel ve soyut olarak tanımlamıştır. Bu açıdan Türk Ticaret Kanununda yer alan hükümlerden de yararlanılması gerekmektedir.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 37. maddesi ticari kazancı düzenlemiştir. Buna göre; “*her türlü ticari ve sınai faaliyetlerden doğan kazançlar ticari kazançtır*.” Ancak aynı

Kanunda ticari faaliyetin tanımı yapılmamıştır. Türk Ticaret Kanunu'nun 11. maddesi “*Ticari İşletme*” başlığını taşımakta ve “ *ticarethane veya fabrika yahut ticari şekilde işletilen diğer müesseseler, ticari işletme sayılır*” ifadesini kullanmaktadır.

Türk Ticaret Kanunu hükümlerine göre; bir ticarethane veya fabrika yahut ticari şekilde işletilen diğer bir müesseseyi ilgilendiren bütün muameleler ticari faaliyettir.⁹⁰ Yani serbest meslek faaliyeti özelliğini taşıyan bazı faaliyetlerden elde edilen gelirler ticari kazanç olabilmektedir. Ancak yukarıdaki bölümlerde de ele alındığı gibi hem ticari kazanç hem de serbest meslek kazancının benzer olan noktaları olduğu da göze çarpmaktadır. Her iki kazanç nev'inde de kazanç, kazanç sahibinin kendi nam ve hesabına yaptığı bağımsız bir faaliyetten doğar. Dolayısıyla burada saptanması gereken diğer unsurların neler olduğuna bakmamız gerekmektedir. Buna ilişkin ilk unsur;

a. Sermaye unsurunun ağırlığı:

Mahiyeten serbest meslek faaliyeti niteliğinde olan bir faaliyete, sermaye unsurunun hakim olması halinde, elde edilecek gelir unsurunun, ticari kazanç mı yoksa serbest meslek kazancı mı sayılacağı hususunda yeterli açıklığın bulunduğu söylenemez. Gelir Vergisi Kanunumuz, şahsi mesaiyle birlikte, mesleki bilgi ve ihtisası gerektiren faaliyetlerde sermaye unsurunun önemi ne kadar fazla olursa olsun, doğan kazancı serbest meslek kazancı olarak saymaktadır. Zira, 66. maddede, bizzat serbest meslek erbabı olmamakla beraber serbest meslek erbabına sermaye temin etmek suretiyle kazançtan hisse alanlar dahi, serbest meslek erbabı sayılmıştır. Kazançtan sadece sermayesi karşılığında pay alan kimsenin gelirinin dahi serbest meslek kazancı sayılmış olması, mesleki işletmelerdeki sermaye katkısının az veya çok olmasına önem atfedilmediğini gösterir. Sermaye katkısı ile, serbest meslek kazancından pay alanlarla ilgili hüküm ise daha özel bir durumla ilgilidir. Bununla beraber, bu özel durumla ilgili istisnai hüküm, emek, bilgi ve ihtisasın sermayeye hakim olması unsurunu en azından belli durumlarda geçerli olmaktan çıkarmakta, ticari faaliyet- serbest meslek faaliyeti ayrımını tek başına sağlayamayacağını göstermektedir. Sonuç olarak söylenebilir ki; bir faaliyetteki sermaye unsuru fazla da olsa, bu sermaye, ilmi ve mesleki bilgi yahut ihtisasa dayanan şahsi mesai ile değerlendiriliyorsa, serbest meslek

⁹⁰Cem Tekin ve Diğerleri, s.279.

faaliyetinin varlığı kabul edilmelidir. Kısaca, sermaye unsuru, serbest meslek faaliyeti– ticari faaliyet ayrımını sağlayacak bir ölçü niteliğinde değildir.⁹¹

b.Emek Kullanımı:

Gelir Vergisi Kanunu’nun 37. maddesinde, özel hastane ve benzeri yerlerin işletilmesinden doğan gelir unsuru, ticari kazanç sayılmıştır. Aslında, özel hastane ve benzeri işletmelerde, sermayeye dayanan bir organizasyon bulunmakla beraber, yapılan faaliyetin esas vasfı, serbest meslek faaliyetidir. Ancak, bu tür işletmelerde sermaye unsuru dışında ikinci özellik, faaliyetin bizzat işletme sahip ve sahiplerince değil, fakat bütünü veya bir kısmı ile personel vasıtasıyla yürütülmesidir. Başkasının emeğinin kullanılıp değerlendirilmesi durumu vardır. Kazanç, işveren-hizmetli ilişkisi içinde çalıştırılanların emeği karşılığında sağlanan hasılatla, bunlara yapılan ödeme arasındaki farktan doğmaktadır. Başkasının emeğinin kullanılıp değerlendirilmesi serbest meslek - ticari faaliyet ayrımını büyük ölçüde sağlayabilecek bir ölçüdür. Bunun için sermaye unsurunun hakim olup olmadığına bakmaya gerek yoktur.⁹²

Ancak son olarak değinilmesi gereken bir konu da; yukarıda değinmiş olduğumuz durumla bir önceki başlık altında ele aldığımız “sermaye katkısı sağlamak suretiyle elde edilen serbest meslek kazancından pay alanların durumundan” farklı olduğudur. Sermaye katkısı sağlamak suretiyle serbest meslek kazancından pay alanlar ile serbest meslek erbabı arasında bir ortaklık ilişkisi söz konusudur. Faaliyet emek, mesleki bilgi ve ihtisas sahibi ortaklar tarafından bizzat yürütülmektedir.⁹³ Ancak diğer halde, bir ortaklık ilişkisi değil, işveren – hizmetli ilişkisi söz konusudur.

Konuya ilişkin özelge örneklerinin varlığı göze çarpmaktadır. “....tercüme, özel ders ve danışmanlık hizmetlerini organize etmek ve yaptırmak faaliyeti ticari faaliyet olduğundan elde ettiğiniz kazancın da ticari kazanç olarak vergilendirilmesi gerekir. Bu faaliyet nedeniyle tarafınıza yapılan ödemeler karşılığında fatura düzenlemeniz gerekmektedir. Ayrıca tercüme hizmeti ile danışmanlık hizmetinin bizzat tarafınızdan

⁹¹ Yılmaz Özbacı (GVK-1999), s.545-546.

⁹² Yılmaz Özbacı (GVK-1999), s.546.

⁹³ Yılmaz Özbacı (GVK-1999), s. 546.

yapılması halinde söz konusu faaliyet serbest meslek faaliyeti olacağından tarafınıza yapılan ödemelere ilişkin serbest meslek makbuzu düzenlemeniz gerekmektedir.”⁹⁴

c. Mesleki faaliyetin, ticari faaliyetle bir arada yapılması:

Bu durumda her iki faaliyetten elde edilen gelirin de ayrı ayrı vergilendirilmesi gerekmektedir. Konuya ilişkin mukteza örnekleri karşımıza çıkmaktadır;

Ticari kazançlar esas itibariyle sermaye-emek karışımı bir kaynağa bağlı olarak doğarlar. Bu kaynağa bağlı olarak devamlı bir organizasyona dayanan her türlü faaliyet ticari faaliyettir. Serbest meslek faaliyetinin ticari bir organizasyon içinde yapılması sağlanan gelirin yapısını değiştirmez, sadece elde edenler yönünden ticari kazanç sayılmasını gerektirir ve ticari kazanca ait esas ve hükümlere tabi olur.⁹⁵ Aynı konuyu düzenleyen bir diğer mukteza da “...hem inşaat taahhüt işleri hem de inşaat mühendisliği sonucu elde edilen gelirler, her iki faaliyet yönünden de vergilendirilecektir”⁹⁶ Konunun ele alındığı diğer bir muktezada da; Maliye Bakanlığı muhasebecilik ile iştigal eden ve bunun yanında fotokopi makinesi ile ücret karşılığı fotokopi çeken şahsiyetin, serbest meslek erbabı olduğunu ve bununla birlikte yaptığı fotokopi çekme işinden elde ettiği kazancın ticari kazanç olduğunu kabul etmektedir.⁹⁷ Konunun daha iyi anlaşılabilmesi için şu örneği verebiliriz; bir hekimin, muayenehane açıp serbest meslek faaliyetinde bulunması bunun yanında ecza dolabı işleterek ilaç satması halinde, hekimlik faaliyetinden doğan gelir serbest meslek kazancı, ecza dolabından elde edilen kar ticari kazanç olarak tespit ve beyan edilir.⁹⁸

Ancak yukarıdaki örneğe ilişkin bir hususun da ayırt edilmesi gerektiğini düşünmekteyiz. Şöyle ki; serbest meslek erbabının kendi uzmanlık alanı içerisinde mesleki faaliyetini sürdürürken örneğin veteriner hekimlerde olduğu gibi ilaç kullanmaları zorunlu olabilmektedir. Böyle bir durumda ayrıca piyasaya satmamak koşuluyla hasta muayenesi ve gerektiğinde acil tedavi için kullanılan ilaç bedellerinin tahsiline yönelik işlemlerin ticari nitelikte kabul edilmesi mümkün değildir. Konuya ilişkin Maliye Bakanlığının

⁹⁴ Maliye Bakanlığı Muktezası, T. 02.01.1995, S. B.07.4.DEF.0.34.11-GVK-65-59 (İstanbul Maliye Vakfı Yayınları, s.648.)

⁹⁵ İstanbul Maliye Vakfı Yayınları 1, s.648.

⁹⁶ Maliye Bakanlığı Muktezası, T.3.01.1980, S. GVK-11065-7-415-3068 (İstanbul Maliye Vakfı Yayınları, s.629).

⁹⁷ Maliye Bakanlığı Muktezası, T.08.08.1994, S. GVK-37/GVK- 65-11-14922 (İstanbul Maliye Vakfı Yayınları, s.646.)

⁹⁸ Yılmaz Özbacı (GVK-1999), s.547.

B.07.4.DEF.0.42.10/GVK-2/2378 sayılı muktezasında; “piyasa şartları ve veteriner hekimlerin çalışma koşullarına göre, hasta hayvanlar muayenehaneye getirilmekte, veteriner hekimler hastalarının bulunduğu yere (köy, kasaba vs.) gitmekte, hasta muayenesinden sonra reçete yerine anında ilaç tedavisine başlanılmaktadır. Bu nedenle serbest meslek faaliyetinden dolayı mükellef durumunda olan veteriner hekimlerin piyasaya ilaç satmamaları şartıyla elindeki ilaçları sadece hastaya gittiğinde tedavinin devamı olarak hasta üzerinde kullanmaları halinde tahsil edilen ilaç bedellerinin serbest meslek kazancı gibi mütalaa edilmesi gerekmektedir.” denilmektedir. Ancak, piyasaya ilaç satımı söz konusu ise bu takdirde ilaç alım - satım kazancının ticari kazanç olarak kabul edilmesi ve vergilendirilmesi gerekmektedir. Dolayısıyla özellikle veteriner, tıp doktorları ve benzeri nitelikteki mesleklerde zaman zaman müşteriye yönelik acil tedavinin zorunlu hale geldiği, bu nedenle de kendilerine ilaç tedavisi yapılması zorunlu olabilmektedir. Gerek doktorların ve gerekse veterinerlerin bu bağlamda müşterilerine yapmış oldukları ilaç tedavileri ile ilgili olarak müşterilerinden tahsil etmiş oldukları bedelleri ticari kazanç olarak değerlendirmemiz mümkün değildir. Burada önemli olan serbest meslek faaliyetinde kullanılan malzemenin hizmet-sunumu sırasında müşteriye aktarılması zorunluluğudur.⁹⁹

Serbest meslek kazancı ile ticari kazanç ayrımının önemine birkaç noktada değinecek olursak¹⁰⁰;

- Serbest meslek kazançlarında elde etme “tahsilat” esasına dayanırken; ticari kazançta “tahakkuk” esasına dayanmaktadır.
- Safi kazancın tespitinde gayri safi hasılatтан indirilecek giderler bakımından bazı farklılıklar vardır.¹⁰¹

⁹⁹ Veysi Seviğ, “Serbest Meslek Faaliyeti ve Ticari Kazanç Sınırı”, **Dünya Gazetesi**, 16 Şubat 2004, s.7.

¹⁰⁰ Yılmaz Özbalcı (GVK-1999), s.547-548.

¹⁰¹ **Ticari Kazançtan İndirilecek Giderler:**

Madde – 40- Safi kazancın tespit edilmesi için, aşağıdaki giderlerin indirilmesi kabul edilir:

- a) Ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için yapılan genel giderler.
- b) Hizmetli veya işçilerin iş yerinde veya işyerinin müstemilatında iâşe ve ibate giderleri, tedavi ve ilaç giderleri, sigorta primleri ve emekli aidatı.
- c) İşle ilgili olmak şartıyla ödenen zarar, ziyan ve tazminatlar.
- d) İşle ilgili ve yapılan işin ehemmiyeti ve genişliği ile ilgili mütenasip seyahat ve ikamet giderleri.
- e) Kiralama yoluyla edinilen veya işletmeye dahil olan ve işte kullanılan taşıtların giderleri.
- f) İşle ilgili olmak şartıyla; bina, arazi, gider, istihlak, damga, belediye vergileri, harçlar ve kaydiyeler gibi aynı resim, vergi ve harçlar.
- g) Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre ayrılan amortismanlar.
- h) İşverenlerce, Sendikalar Kanununa göre sendikalara ödenen aidatlar.
- i) İşverenler tarafından ücretliler adına bireysel emeklilik sistemine ödenen katkı payları.

• Vergilendirme yönünden önemli bir farklılık da, serbest meslek kazançlarında, kaynakta vergi kesintisi yapıldığı halde, ticari kazançta yıllara sirayet eden inşaat onarım işleri dışında, vergi kesintisinin yapılamamasıdır.

B . Serbest Meslek Kazancı – Ücret Sınırı

Gelir Vergisi Kanunu’nun 61. maddesinde ücretin tanımı yapılmış bulunmaktadır. Buna göre; “ *ücret, işverene tabi ve belirli bir işyerine bağlı olarak çalışanlara hizmet karşılığı verilen para ve ayınlar ile sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatlerdir*”. Aynı Kanunun 65. maddesinin 2. fıkrasına göre serbest meslek kazancı da; “*sermayeden ziyade şahsi mesaiye, ilmi ve mesleki bilgi ve ihtisasa dayanan ve ticari mahiyette olmayan işlerin işverene tabi olmaksızın şahsi sorumluluk altında kendi nam ve hesabına yapılmasıdır.*” şeklinde tanımlanmaktadır.

Bu iki tanımdan da anlaşıldığı üzere her iki kazancı “*emeğe dayanan gelirler*” başlığı altında inceleyebiliriz. Serbest meslek kazancında emek; bir işverene tabi olmaksızın, şahsi sorumluluk altında kendi nam ve hesabına değerlendirilmektedir. Ancak bir işyerine bağlı ve bir işverene tabi olarak çalışılması halinde elde edilen gelir ise ücret olarak değerlendirilmektedir.

Burada ayırt edici ölçüt olarak, çalışma biçiminde bağımlılık unsurunun yer alıp almadığıdır.¹⁰² Yani en önemli ölçüt; “işyerine bağlılık ve işverene tabiliktir”. İşyerine bağlılıktan maksat; kendisine ait olmayan bir organizasyonun işyerinde çalışılmasıdır. İşverene tabilikten maksat ise; işverenin hizmetli üzerinde hiyerarşik bir kontrol ve yaptırım uygulama hakkının bulunup bulunmamasıdır. Bu unsurların bulunmaması halinde, Gelir Vergisi açısından işverene tabi olarak işveren- hizmetli ilişkisinden bahsedilemez. Zira, bu durumda arada bir hizmet ilişkisi söz konusu olmakta, işverene tabi olmama ve kendi nam ve hesabına kişisel sorumluluk altında faaliyette bulunma gibi serbest meslek faaliyetinin unsurları sağlanamamaktadır.¹⁰³

Konuya ilişkin Maliye Bakanlığı muktezası yer almaktadır. Buna göre, “*....serbest meslek faaliyetine göre mükellefiyeti bulunan bir avukatın yanında diğer bir avukatın ücretli olarak çalışması halinde, ücretli olarak çalışan avukatlara yapılan ücret*

j) Fakirlere yardım amacıyla gıda bankacılığı faaliyetinde bulunan dernek ve vakıflara Maliye Bakanlığınca belirlenen usul ve esaslar çerçevesinde bağışlanan gıda maddelerinin maliyet bedeli.

¹⁰² Mualla Öncel, Ahmet Kumrulu ve Nami Çağan, s.297.

¹⁰³ A. Murat Yıldız, s.4.

ödemeleri üzerinden Gelir Vergisi Kanunu'nun ilgili hükümlerine göre vergi tevkifatı yapılması kaydıyla, ücretli olarak çalışan avukatların serbest meslek erbabı olarak mükellefiyet kaydının yapılmaması uygun görülmüştür... ”¹⁰⁴

Ücret - serbest meslek kazancı ayrımının önemi, vergilendirme ile ilgili ödevlerin yerine getirilmesinde ortaya çıkmaktadır. Zira, bir serbest meslek faaliyetinin bir hizmet akdi kapsamında bir işverene tabi ve bir işyerine bağlı olarak sürdürülmesi halinde elde edilen gelir ücret olarak vergilendirileceğinden , bu durumdaki bir mükellefin *defter tutma, genel olarak beyanname verme, makbuz düzenleme, katma değer vergisi ve geçici vergi yükümlülükleri* söz konusu değildir.



¹⁰⁴ Maliye Bakanlığı Muktezası, T. 02.05.1996, R.B.07.4.DEF.0.34.11-GVK-65-4699-5219 (İstanbul Maliye Vakfı Yayınları, s.653).

II. BÖLÜM

SERBEST MESLEK KAZANCININ TESPİT ŞEKİLLERİ

I. Serbest Meslek Kazançlarında Elde Etme

A. Genel Durum

Bundan önceki bölümde de bahsettiğimiz gibi gelir, bir gerçek kişinin bir takvim yılı içinde elde ettiği kazanç ve iratların safi tutarıdır. Gelir Vergisi açısından vergiyi doğuran olay gelirin elde edilmesidir. Elde etme, geliri oluşturan kazanç ve iratlara hukuken ve iktisaden tasarruf edebilme olanağını ifade eder. Gelir Vergisi Kanununda elde etme, vergiye tabi gelirin niteliğine göre farklı esaslara bağlanmıştır. Bunlar tahakkuk, hukuki ve ekonomik tasarruf, fiili tasarruf yani tahsil esaslarıdır.¹⁰⁵ 31.12.2002 tarihine kadar, gelirin, gelir doğurucu muamele itibariyle tespiti esastır. Harcama ve tasarruf esasındaki gelir tespiti¹⁰⁶, gelir doğurucu muamele itibariyle tespit ve ispat yapılamayan hallerde devreye girecektir.¹⁰⁷ 2003 yılında yürürlüğe giren 4369 sayılı Kanunda da bu esasların geçerliliğini koruduğu görülmektedir.

Tahakkuk Esası;

Gelirin elde edilmiş olması için hukuken o gelire alacaklı olmayı yeterli saymaktadır. Geliri doğuran işlemlerin eksiksiz olarak gerçekleşmiş bulunması sonucu, gelirin mahiyet ve tutar itibariyle kesinleşmesi ile gelir tahakkuk etmiş olmaktadır.¹⁰⁸

Hukuki Tasarruf;

Gelirin sahibi tarafından talep edilebilir hale gelmesidir. Gelirin miktar ve tutar itibariyle kesinlik kazanıp tahakkuk etmesi, sahibinin talep hakkını mutlaka beraberinde

¹⁰⁵ Elde etme kavramında dört ayrı aşamaya göre analiz gerçekleştirilirken, yargı kararlarında gerçekleştirilen “ekonomik yararlanma” ve “tasarrufa (emre) amade bulunma” gibi, nitelik itibariyle açıklık taşımayan ölçüler kullanılmaktadır. (Mualla Öncel- Ahmet Kumrulu ve Nami Çağan,s. 249).

¹⁰⁶ Gelirin, harcama ve tasarruf esasında kavranmasında, gelir doğurucu muamele itibariyle somut tespit yapılması şartı yoktur. Gelir Vergisi Kanununun 80. maddesine göre kazanç ve iratların elde edildiği yılın tespit edilememesi veya mükellef tarafından ispat edilememesi halinde, harcamanın yapıldığı yıldan bir önceki yılın geliri sayılacaktır. Tasarruf esasında ise “tasarrufun varlığının tespit edildiği” yıldan bir önceki yılın geliri olarak vergilenecektir. Yani ilk etapta gelirin, gelir doğurucu muamele bazında tespiti imkanı araştırılacak veya mükellefçe ispatı istenecektir. Bu tespit ve ispatın yapılamadığı durumlarda ise gelirin harcamanın gerçekleştiği veya tasarrufun tespit edildiği yıldan bir önceki yılda elde edilmiş olduğu kabul edilecektir. (Yılmaz Özbacı (GVK-1999), s.84.)

¹⁰⁷ Yılmaz Özbacı (GVK-1999), s.80.

¹⁰⁸ Maliye Hesap Uzmanları Derneği, s.4.

getirmez. Talepte bulunabilmek için, ödeme vadesi veya süresinin dolmuş olması gerekir. Örneğin gündelik esasında çalışan hizmet erbabının ücreti, günlük devreler itibariyle hesaplanır. Yani mahiyet ve tutar itibariyle kesinleşerek tahakkuk eder. Ancak ödemenin aylık veya haftalık dönemler itibariyle yapılacağı kararlaştırılmışsa, bu devreler dolmadan ücret geliri üzerinde hizmet erbabının talep hakkı doğmaz. İşte hukuki tasarruf, sahibinin gelir üzerinde talepte bulunma hakkının doğuşunu ifade eder. Elde etmede, genel olarak en önemli aşama, hukuki tasarruf hakkının doğuşudur.¹⁰⁹

Ekonomik Tasarruf;

Ödemeyi yapacak olan tarafından gelirin sahibinin emrine sunulmasıdır. Hukuki ve ekonomik tasarruf iç içedir.

Fiili Tasarruf (Tahsil Esası);

Gelirin nakit veya ayın şeklinde maddi bir kıymet veya gayri maddi bir servet unsuru olarak, sahibinin malvarlığına dahil edilmesini ifade eder.¹¹⁰ Tahsil edilen hasılat avans niteliği taşısa , istihkaka henüz hak kesbedilmemiş olsa bile tahsil edildiği yılın kazancına dahil edilir.¹¹¹ Gelir, geliri doğuran muamelenin karşı tarafının tasarrufundan bütün unsurları ile çıkmış, sahibinin malvarlığına girmiştir. Fiili tasarruf normal olarak, hukuki ve ekonomik tasarrufu izleyen sonuncu aşamayı teşkil eder. Ancak, bazı hallerde gelir, hukuken talep edilebilme imkanı bulunmamakla beraber, fiilen elde edilmiş olabilir. Serbest meslek kazancı sağlayan faaliyetlerden, en azından, örneğin avukatlık gibi bir kısımda , istihkakın hangi tarihte, miktar ve mahiyet itibariyle kesinleşerek tahakkuk ettiği bilinemez. Takibi üstlenilen bir anlaşmazlık bazen yıllarca sürebilir. Elde edilecek vekalet ücretine, hangi safhada, hangi ölçüde hak kazanıldığı bilinemeyeceği için gelirin tahakkuk ettiği ve bundan sonra sahibi tarafından talep edilebilir hale geldiği tarihi tespit etmek imkanı yoktur. Bu nedenle de elde etmenin tahsilata bağlanması zorunluluğu vardır.¹¹²

Buna göre öncelikle hasılatın tahsil şekillerinden bahsetmekte yarar görüyoruz¹¹³;

a) Nakden Tahsilat: Hasılatın Türk Lirası veya Yabancı Para olarak tahsil edildiğini gösterir.

¹⁰⁹ Yılmaz Özbalcı (GVK-1999), s. 80-81.

¹¹⁰ Maliye Hesap Uzmanları Derneği, s. 5.

¹¹¹ Emin Akyol, “ 5024 ve 5035 Sayılı Kanunlar Sonrasında Serbest Meslek Kazancının Tespiti”, **Vergi ve Muhasebeciyle Diyalog**, Şubat 2004, Sayı: 190, s. 5.

¹¹² Yılmaz Özbalcı (GVK-1999), s.82.

¹¹³ Murat Büyükköse, Serbest Meslek Kazancı ve Vergilendirilmesi, **Etüd ve Araştırma Raporu**, İstanbul: Nisan 2003,s. 5.

b) Aynen Tahsilat: Paradan başka iktisabı olanaklı her türlü maddi servet unsurlarını içine alan deyimdir. Bu kavrama, gayri menkuller, her çeşit mal, zirai ürün, hisse senedi, tahvil, hazine bonosu vb. iktisadi kıymetlerin tamamı girer.¹¹⁴ Serbest meslek erbabının mesleki faaliyeti karşılığının bir kısmını veya tamamını ayın olarak alması da tahsil kabul edildiğinden bunların da belli bir değer üzerinden hasılat yazılmaları gerekir. Bu ayınların daha önceden saptanmış bir değeri olmayabilir.¹¹⁵ Bu nedenle, ayın olarak tahsil edilen serbest meslek kazancının Vergi Usul Kanunu'nun 367. maddesi uyarınca takdir komisyonu tarafından saptanacak emsal bedeli¹¹⁶ esas alınarak hasılat yazılması gerekmektedir.

Ancak her zaman Takdir Komisyonuna başvurmaya gerek yoktur. Ayın olarak alınan değer için kaza mercilerince re'sen biçilmiş veya zirai kazanç ölçülerini saptayan kararnamelerde yer almış bir değer var ise, Komisyona kıymet takdiri yaptırmaya gerek kalmadan bu değerler hasılat yazılabilir.¹¹⁷

Örneğin; dayanıklı tüketim malları ticareti ile uğraşan bir mükellefe mali müşavirlik hizmeti veren bir serbest muhasebeci mali müşavir, vermiş olduğu müşavirlik hizmeti karşılığında müşterisinden para yerine buzdolabı almıştır. Bu durumda hasılatın tespiti açısından, mali müşavirin buzdolabının emsal bedel takdiri için Takdir Komisyonuna başvurması ve takdir komisyonunca belirlenecek değeri aynı döneme ilişkin serbest meslek kazancının tespitinde hasılat olarak dikkate alması gerekmektedir.¹¹⁸

Ancak, ayın olarak alınan kıymetler için her zaman Takdir Komisyonuna başvurmaya gerek yoktur. Örneğin ayın olarak alınan değer için yargı mercilerince re'sen biçilmiş bir değer var ise, Komisyona kıymet takdiri yaptırmaya gerek kalmadan bu değer doğrudan hasılat yazılabilir.¹¹⁹

c) Yarar Sağlanması Şeklinde Hasılat: Yapılan hizmet karşılığında para ile temsil edilebilen bir yarar sağlanması halinde, sağlanan yararın niteliğine göre ya emsal kira bedeli

¹¹⁴ A.Murat Yıldız, s.27.

¹¹⁵ Maliye Hesap Uzmanları Derneği, s. 188.

¹¹⁶ **Emsal bedel** ;Vergi Usul Kanunun 267. maddesinde düzenlenmiştir. Buna göre; gerçek bedeli olmayan veya bilinmeyen veyahut doğru olarak tespit edilemeyen bir malın , değerlendirme gününde satılması halinde emsaline göre haiz olacağı değerdir. Emsal bedeli “ortalama fiyat esası, maliyet bedeli esası ve takdir esası” gibi esaslara göre tayin edilmektedir.

¹¹⁷ Abdullah Aktaş, “Serbest Meslek Kazançlarında Matrahın Tespiti”, **Vergi Dünyası**, Aralık 1999, Sayı: 220,s.265.

¹¹⁸ A. Murat Yıldız, “Serbest Meslek Kazançlarında Gelir Vergisi ve KDV Açısından Vergiyi Doğuran Olayın Tespiti”, **Yaklaşım**, Aralık 2003, Sayı:132, s.96.

¹¹⁹ Maliye Hesap Uzmanları Derneği, s. 188.

veya emsal bedeli ile değerleme yapmak gerekir. Emsal bedeli ise Takdir Komisyonlarınca yapılacaktır.

Örneğin; bir avukata , yaptığı serbest meslek faaliyeti karşılığında müvekkile ait bir yazlıkta sezon boyunca oturma hakkı tanınmış olsa, avukatın bu yararın emsal bedelini, yani konutun yetkili makamlar tarafından saptanmış kirası varsa onu, yoksa emsal kira bedelini hasılat yazması gerekir.¹²⁰

d) Geçmiş ve Gelecek Yıllara Ait Tahsilat: Geçmiş ve gelecek dönemler için yapılmış olan tahsilat, serbest meslek kazancı o dönemde tahsil edildiği için cari yılın kazancı olarak hasılatla eklenir.

Gelir, bir gerçek kişinin bir takvim yılı içinde elde ettiği kazanç ve iratların safi tutarıdır. Gelir Vergisi açısından vergiyi doğuran olay gelirin elde edilmesidir. Elde etme, geliri oluşturan kazanç ve iratlara hukuken ve iktisaden tasarruf edebilme olanağını ifade eder. Gelir Vergisi Kanununda elde etme, vergiye tabi gelirin niteliğine göre farklı esaslara bağlanmıştır. Bunlar tahakkuk, hukuki ve ekonomik tasarruf, fiili tasarruf yani tahsil esaslarıdır.¹²¹ Serbest meslek kazançlarında elde etmenin tahsil esasına bağlanmasının temel nedeni, ödenecek miktarın önceden mahiyet ve tutar itibariyle kesin olarak belirlenmesinin her zaman mümkün olmamasıdır. Örneğin, yıllarca süren bir davanın ne zaman biteceği ve avukatın ücretine ne zaman hak kazanacağı belirsizdir. Özellikle vekalet ücretinin, kazanılacak tazminat ve tahsil edilebilecek miktarın belli bir yüzdesi olarak belirlendiği hallerde belirsizlik daha da artmaktadır.¹²² Konuya açıklık getirmesi açısından bir Maliye Bakanlığı muktezasından bahsetmemizde de yarar görölmektedir. İlgili muktezada¹²³;

“ Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirlik işi ile iştigal eden ve yaptığı hizmetler karşılığında muntazam olarak tahsilat yapamadığını belirten mükellef, Gelir Vergisi ve Katma Değer Vergisi yönünden ne şekilde işlem yapacağının açıklanması talebinde bulunmuştur. ”

Buna karşılık Defterdarlık ise şu açıklamalarda bulunmak suretiyle konuya açıklık getirmiştir;

¹²⁰ Maliye Hesap Uzmanları Derneği, s.189.

¹²¹ Mehmet Altındağ ve Ercan Akbay, **TÜRMOB**, Sayı: 2003-3 (Mart 2003), s.28.

¹²² A. Bumin Doğrusöz, **Türk Vergi Sisteminde Kaynakta Vergileme “Stopaj”**, İstanbul: İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası Yayınları, 1992, s.15.

¹²³ **Maliye Bakanlığı Muktezası**, T.18.03.1991, S. VSZ-GVK-11065-1120-5672 (İstanbul Maliye Vakfı Yayınları 1, s.656-657.)

“193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 65. maddesine atıf yapılmış ve serbest meslek faaliyetinin 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 olduğu belirtilmiştir. Yine aynı Kanunun 67. maddesinde de; serbest meslek kazancının bir hesap dönemi içinde serbest meslek faaliyeti karşılığı olarak tahsil edilen para ve ayınlar ile diğer suretlerle sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatlerden bu faaliyet dolayısıyla yapılan giderler indirildikten sonra kalan fark olarak hükmedildiği belirtilmiştir. Bu hükümler göz önünde bulundurulduğunda da serbest meslek kazancında hasılat tahsil esasına bağlandığı ifade edilmiştir. Buna ilave olarak da; yapılmış bir hizmet karşılığı henüz tahsil edilmeyip alacak halinde kalmışsa, kalan kısım hasılat olarak serbest meslek kazanç defterine kaydedilmeyeceği belirtilmiştir. Diğer bir anlatımla içinde bulunulan hesap döneminde tahsil edilen hasılat ister önceki yıllarda yapılmış işlerin karşılığı olsun isterse gelecek yıllarda yapılacak işlerin peşin alınan avansı niteliğinde bulunsun tahsil edildiği yılın hasılatı sayılacağı şeklinde açıklanmıştır. Buna göre, serbest meslek kazancı tahsil edildiği tarihte hasılat olarak serbest meslek kazanç defterine kaydolunacak ve bu tarihte serbest meslek makbuzu düzenlenecektir. Ancak vergilendirme dönemini aşan anlaşmalara göre yapılan ve bedeli tayin edilen süreler sonunda tahsil edilen serbest meslek kazancına ilişkin Katma Değer Vergisinin ay hesabı ile belirlenip her ay beyan edilip, ödeneceği de belirtilmiştir.”

Nakden tahsil edilmemiş olmasına rağmen aşağıda yazılı durumlar tahsil sayılmıştır (Gelir Vergisi Kanunu md.67);

- Bilgileri dahilinde namlarına, kamu müessesesine, icra dairesine, bankaya, notere veya postaya para yatırılması,
- Serbest meslek kazancı olarak doğan alacağın başka bir şahsa temlik (temlikin ivazlı olup olmadığına bakılmaz. İvazlı temliklerde ivazın temlik şartı aranmaz) veya müşterisine olan borcu ile takası.

Yukarıda belirtilen takas ve temlik hallerinin tahsil hükmünde sayılması serbest meslek kazançları için elde etmenin tahsil esasından kısmen de olsa ayrılması demektir. Örneğin, hastasından alan ücret alacağını mahalledeki bakkala devreden doktor devir ve temlik tarihi itibarıyla ilgili geliri elde etmiş kabul edilecektir. Serbest meslek kazançlarında elde etme tahsil esasına bağlandığından sunulan serbest meslek faaliyetleri karşılığı hangi yıl

elde edilmişse o yılın geliri sayılır. Hizmetin hangi yıl sunulduğu dolayısıyla hizmet bedeline hak kazanıldığı önemli değildir.¹²⁴

Konuya ilişkin Danıştay 4. Dairesi'nin de bir kararı mevcuttur. Buna göre;

“....Gelir Vergisi Kanununun 67. maddesi gereği elde etme tahsil koşuluna bağlı olduğu gibi davacının ilgili yılda serbest meslek makbuzlarına istinaden elde ettiği serbest meslek kazançlarını işletme defterine kaydederek beyan ettiği, serbest meslek makbuzlarında belirtilen kazançların üzerinde serbest meslek kazancı elde ettiğine dair bir tespit de bulunmadığının anlaşılması karşısında yapılan tarhiyatta yasal isabet görülmediği gerekçesiyle vergi ve cezanın kaldırılmasına karar verilmiştir...” demek suretiyle serbest meslek kazançlarında elde etmenin tahsil koşuluna bağlı olduğunu vurgulamıştır.¹²⁵

Serbest meslek kazançlarında elde etme tahsil esasına bağlanmıştır ve daha önce de belirttiğimiz gibi tahsil edilen hasılat tahsil edildiği yılın hasılatına dahil edilir. Giderler için de aynı mantık geçerlidir. Yani yapılan giderler de ancak ödenmiş olmak koşuluyla matrahtan indirilebilir. Danıştay da bu konuyu belirten bir karar vermiştir. Danıştay 4. Dairesinin 6.3.1957 tarih, E.1955/3672, K.1957/612 sayılı kararına göre;

“ Davanın kaybedilmesi halinde, müşteriye iadesi meşrut olan paranın alındığı sene gelirleri beyanında yer alması, bunun iadesi gerekli bulunduğu yılda masraf olarak yazılması icap eder”

demek suretiyle şarta bağlı tahsilatlarda bile, elde etmenin tekemmül ettiğini kabul etmiştir. Yine serbest meslek kazancında, tahsil edilen kazancın, istihkak olarak kesin surette doğmuş olup olmadığı aranmaz.¹²⁶

Burada üzerinde durulması gereken bir husus da **“ Bono ile tahsil ve ödeme”** nin yapıldığı durumdur. Bundan sonraki kısımda bu husus ayrıntılarıyla, Danıştay Dördüncü mahkemesinin bir kararı baz alınarak incelenecektir. Bono ile tahsil ve ödeme durumu uygulamada sıkça karşılaşılan bir durum olup, serbest meslek erbabının yapmış olduğu hizmet karşılığında elde ettiği kazançlar için de bu durum geçerliliğini muhafaza etmektedir.

Danıştay 4. Dairesinin 25.12.1972 T., E.1970/4332, K.1972/ 8042 sayılı kararında, serbest meslek erbabına bono ile yapılan ödemeyi nakdi ödeme niteliğinde görmüş, bononun ilgiliye verildiği tarihte serbest meslek erbabı yönünden elde etmenin

¹²⁴ Doğan Şenyüz , s.124.

¹²⁵ Danıştay 4. Dairesi, T. 11.12.1998, E.N.1997/6173, K.N.1998/5431 (Şükrü Kızılot-Cilt 5- s.206.)

¹²⁶ Yılmaz Özbacı (GVK-1999), s.552.

tekemmül ettiği, ödemeyi yapan bakımından da stopaj mükellefiyetinin de doğduğunu kabul etmiştir. Karar şu şekildedir;

“ *Davalı tarafından söz konusu istihkaklardan tevkifat yapılmamasının nedeni olarak, ödemenin nakden yapılmadığı, borçlanılan meblağ karşılığında bono verildiği, 193 sayılı Kanunun, serbest meslek erbabına yapılan ödemelerde yapılacak vergi tevkifatına ilişkin 94/3. madde uyarınca, nakdi ödeme mevcut olmadığından, vergi tevkifatı yapmak zorunda olmadığından, borçlunun bono vermekle borcundan kurtulamayacağı iddia edilmekte ise, davalının, figüran, set işçisi, dublaj artisti gibi küçük sanatkarlara miktarı 1000 liradan aşağı alacakları için de bono vermesi düşünülemeyeceği, bono verse dahi bu şekilde ödemelerin nakdi ödeme sayılmamasını gerektiren bir sebep mevcut değildir. Zira, ilgili maddelerde, ödemenin nakden yapılacağı hususunda bir hüküm vazedilmemiştir. Ancak, ticari hayatta, nakdi ödeme yanında, nakit gibi tedavül eden, bono, çek, poliçe gibi senetlerle de ödeme yapıldığı bilinen bir gerçektir. Bu bakımdan ödemenin bilfiil yapılması şart olmayıp, bono ile yapılan ödemelerinde, ödemenin kapsamına dahil bulunduğunu kabul etmek gerekmektedir. Öte yandan, bononun ciro suretiyle tedavül kabiliyeti bulunduğu, vadenin bitiminde üçüncü şahısların eline de geçmesi mümkün olduğuna göre, bono verildiği zaman tevkifat yapılmaması halinde, bu tür ödemelerin takibinin ve vergilendirilmesinin mümkün olamayacağı açıktır.*

Bu bakımdan istihkak sahiplerinin alacaklı oldukları meblağdan vergi tevkifatı yapıldıktan sonra kalan kısım için bono verilmesine engel olacak bir durum bulunmamaktadır. Esasen işveren film yapımında çalışanlara, net miktar üzerinden borçlandığına göre, parayı vergi dairesine yatırıncaya kadar yaptığı tevkifat kendi uhdesinde kalmış olacak, böylece Hazinesin alacağı sürüncemede bırakılmış olacaktır.”¹²⁷

Bunu belirttikten sonra şu hususlarında belirtilmesinde de yarar vardır;¹²⁸

- Hukuki yönden bono, ödeme aracı olmaktan çok, bir kredi aracıdır. Ancak, Danıştay’ın bononun tedavül kabiliyetini ve lehara sağladığı fiil imkanı göz önünde tutarak bononun ödeme aracı olma niteliğini de aynı ölçüde kuvvetli gördüğü anlaşılmaktadır.

¹²⁷ Yılmaz Özbacı (GVK-1999), s. 556-557.

¹²⁸ Yılmaz Özbacı (GVK-1999), s. 557-558.

- Özel hukuktaki niteliği ne olursa olsun, vergi hukukunun özellikleri ve vergilendirmenin gerekleri, bonoyla yapılan ödemeyi nakdi ödeme olarak kabul etmeyi zorunlu kılmaktadır. Aksi takdirde Danıştay kararında da belirtildiği üzere, özellikle istihkak sahibinin bonoyu ciro ettiği veya kendisine ödemeyi yapanca müşteri senedi verilmiş olduğu hallerde ödemeyi tespit ve vergilendirme yapma son derece güçleşmektedir.

- Yalnız bononun vadesinde ödenmemesi halinde başlangıçta yapılan vergileme dayanağını kaybedecektir. Bu yönü ile bono ile yapılan ödeme, elde etmenin asıl ölçüsü olan gelir üzerinde “hukuki ve ekonomik tasarruf hakkının doğmuş olması”ndan daha zayıftır. Gelirin sahibinin emrine amade kılınmış olmasını ifade eden ekonomik tasarruf imkanına rağmen, gelir sahibinin fiili tahsilatı yapmaması, istihkakı kendi arzusu ile ödemeyi yapacak olana borç olarak verdiği anlamında değerlendirilir. Bono ile ödemede ise, böyle bir varsayım geçerli değildir. Bu nedenle de vadesinde ödenmediğinde, başlangıçta yapılmış olan vergilemenin dayanağı ortadan kalkmış olur. Ticari ve zirai kazançlarda olduğu gibi, tahsil edilemeyen bono bedelinin ileriki yıllarda şüpheli veya değersiz alacak olarak kaydı imkanı da yoktur.

Özbalcı'ya göre bu durumda infisahi şarta bağlı¹²⁹ bir ödemenin varlığı kabul edilmelidir. İnfisahi şarta bağlı muameleler taraflar ve üçüncü şahıslar için yapıldığı andan itibaren hüküm ifade eder. Dolayısıyla bononun verildiği dönemde vergilendirmenin yapılması normaldir. Ancak, sonradan infisahi şartın tahakkuku (bono bedelinin ödenmemesi) halinde muamele baştan itibaren yok sayılır. Bu takdirde olmayan bir muamele dolayısıyla yapılmış vergileme de dayanağını kaybeder. Başlangıçta alınan verginin ilgiliye red ve iadesi gerekir. Ret ve iade, Vergi Usul Kanununun *düzeltilme* hükümlerine göre yapılacak olmakla beraber, düzeltme nedeni vergi hatası değil, fakat sebepsiz iktisaptır. Bu nedenle düzeltme 10 yıllık zamanaşımı süresine tabi olur.

Dolayısıyla çıkarılabilecek sonuç şudur ki; bono ile yapılan ödemede, bonoyu alan bunu ciro etmek olanağına sahiptir. Tedavülde şüphesiz bononun itibari kıymeti esas olacaktır. Vadesi geldiğinde, tedavül ederek üçüncü şahsın eline geçmiş bononun alacaklısı, bono üzerinde yazılı bedeli talep edecektir. Bu aşamada, bononun ödenmesi sırasında bir kesinti yapılması söz konusu olamaz. Bu gibi hallerde yapılacak işlem, daha bono

¹²⁹ Hukuksal işlemin hükümden düşmesi, gelecekteki ve gerçekleşmesi şüpheli olaydır ki, buna “**infisahi (bozucu) şart**” denilmektedir. Dolayısıyla da şartın gerçekleşmesinden sonra, hükümleri ortadan kalkan işleme “**infisahi (bozucu) şarta bağlı işlem**” adı verilir. (Ali Naim İnan, **Bankalar İçin Borçlar Hukuku Bilgisi**, Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş 5. Baskı, Ankara: Türkiye İş Bankası Anonim Şirketi Vakfı, 2001, s.121.)

düzenlenirken kesilmesi gereken vergiyi hesap etmek ve istihkak sahiplerinin alacağından bu miktarı düşükten sonra bakiyesi için borçlanma olmalıdır. Kesilen vergi, bononun vadesine bağılı olmaksızın Hazineye aktarılır. Burada ödemede bulunan şahsın, kestiğı vergiyi bononun ödenmesinden sonra vergi idaresine intikal ettirmesi halinde ise, hazineye ait bir meblağı, bir süre kendi uhdesinde tutmuş olacaktır. Kaldı ki ödeme anının vergi idaresince saptanması da son derece güçtür. Bu nedenle anılan çözümün kabulü, en uygun çözüm olarak görölmektedir.¹³⁰

B. Özel Durumlar

Serbest Meslek Kazançlarında elde etme, ilke olarak tahsil esasına bağılı olmakla birlikte, uygulamada bazı özel durumlarla da karşılaşılmaktadır. Bunları aşağıdaki gibi sıralayabiliriz.

a. İşin Terki:

Serbest meslek faaliyetinde bulunan bir mükellefin işini terk ettiğı tarihte, hak ettiğı halde henüz tahsil edilmemiş alacaklarının veya henüz hak kazanılmamış alacaklarının bulunması mümkündür. Bu durumda tahsil edilmemiş alacaklarının veya henüz hak kazanılmamış alacaklarının durumunun ne olacağı tartışma konusu olmaktadır.

İşin bırakılmasına ilişkin düzenlemeyi Vergi Usul Kanununda bulabiliriz. İlgili Kanunun 161. maddesinde, işin bırakılması; “*vergiye tabi olmayı gerektiren muamelelerin tamamen durdurulması ve sona ermesidir.*” şeklinde tanımlanmıştır. Kanun hükmüne göre, mükellefin vergiye tabi muameleleri sona erdirmeden, işini bırakmış sayılmayacağı anlaşılmaktadır. Buna göre tahsil edilecek alacaklar varken faaliyetin sona erdiği kabul edilemez. Tahsil edildiğı yılın geliri olarak vergilendirilmesi gereken bu alacakların takip edilebilmesi için mükellefiyetin devam etmesi gerekir.¹³¹

Gerçek usulde vergiye tabi mükelleflerin durumunun da ne olacağının cevabını Gelir Vergisi Kanunun 82. maddesinin 5. bendinde bulabiliriz. “Arızı Kazanç” başlığını taşıyan bu maddenin 5. bendindeki düzenleme şu şekildedir;

“ Gerçek usulde vergiye tabi mükelleflerin terk ettikleri işleri ile ilgili olarak sonradan elde ettikleri kazançlar arızı kazançtır”.

¹³⁰ A.Bumin Doğrusöz (Stopaj-1992), s.159-160.

¹³¹ A.Murat Yıldız,s.27.

Mesleki faaliyetin durdurulmasından sonra tahsil edilen alacağın serbest meslek kazancı veya diğer kazanç ve irat yani arızı kazanç grubuna giren gelir unsuru sayılmasının önemi şundadır; diğer kazanç ve iratlarda zarar olmaz. Bu gruba giren gelir unsurları sadece müspet yönü ile nazara alınır. Serbest meslek faaliyetinde ise, zarar doğduğunda, diğer gelir unsurlarından mahsup imkanı vardır.¹³²

b. Memleketi Terk:

Memleketi terk halinde, vergileme, yukarıda belirtilen esasta yapılır. Memleketin terk edildiği yılda, peşin tahsil edilmiş olan hasılatın iade edilen kısım, o yılın matrahından indirilir. Henüz tahsil edilmemiş hasılatlar, tahsil edildiği ileriki yıllarda vergilenir. Ancak, mükellef Türkiye'yi terk etmiş olduğundan, sonraki yıllar geliri, gene serbest meslek kazancı olarak, fakat dar mükellefiyet¹³³ esasında vergiye tabi tutulması gerekir.¹³⁴

c. Ölüm Hali:

Ölüm halinde, mahiyet ve tutar itibariyle kesinlik kazanmış hasılatın, Gelir vergisi Beyannamesinin verileceği dört aylık süre içinde, gerekirse icra ve mahkeme yoluyla takip edilerek matraha dahil edilmesi gerekir. Dört aylık süre içinde, mahiyet ve tutar itibariyle de kesinlik kazanmamış hasılatla, kanuni takibata rağmen tahsil edilmeyen alacakların ise, tahsil edilecekleri yılda, varislerin geliri olarak vergilendirilmesi en iyi çözüm olur. Gelir Vergisi Kanunun 18. maddesinde, telif hakkının kanuni mirasçılara intikali üzerine, sağlanacak gelirin mirasçılara ait serbest meslek kazancı sayılması suretiyle istisna uygulanacağının öngörülmüş olması da, bir yönü ile, bu sonucu teyit eder.

Belirtilmesinde yarar görülen bir konu da “*serbest meslek faaliyetinin kollektif ve adi komandit şirket*” statüsünde yapılması halinde elde etmedir. Bu durumda sağlanan gelirin serbest meslek kazancı sayılacağı Gelir Vergisi Kanununun 65. maddesinde hükme

¹³² Yılmaz Özbacı (GVK-1999), s.554.

¹³³ **Dar Yüklülük:** Türkiye’de yerleşmiş olmayan gerçek kişilerin Türkiye’de elde ettikleri kazanç ve iratların vergilendirilmesidir. Dolayısıyla sadece Türkiye’de elde ettikleri gelir üzerinden vergiye tabi tutulurlar.

Tam Yüklülük: Tam mükellefiyete tabi olanlar iki grupta toplanmıştır. Birincisi; “Türkiye’de yerleşmiş olanlar”. Bir kimsenin Türkiye’de yerleşmiş sayılması için ikametgahının Türkiye’de bulunması, ikametgahı Türkiye’de değilse bir takvim yılı içinde 6 aydan fazla Türkiye’de oturmuş olması gerekir.(GVK.m.4) Geçici ayrılmalar bu süreyi kesmez. İkincisi; “Resmi dairelere veya merkezi Türkiye’de bulunan teşebbüslere bağlı olup da bunların işi dolayısıyla Türkiye’de oturan Türk vatandaşları da tam mükellefiyete tabidir. Ancak, bunlar bulundukları ülkelerde elde ettikleri kazançlardan gelir vergisi vb vergi ödemişlerse ayrıca vergilendirilmezler. (GVK.m.3). (Mualla Öncel ve Nami Çağan, **Mali Hukuk Bilgisi**, 11. Baskı, Ankara: Türkiye İş Bankası Anonim Şirketi Vakfı, 2002,s.53-54.)

¹³⁴ Yılmaz Özbacı (GVK-1999),s.554.

bağlanmıştır. Serbest meslek faaliyetinde kazanç, serbest meslek kazanç defteri üzerinden tespit edilir. 67. maddenin 4. fıkrasında, serbest meslek faaliyetinin kollektif ve adi komandit şirket statüsü içinde yapıldığı hallerde de, kazancın gene serbest meslek kazanç defteri üzerinden tespit edileceği ve bu şirketlerin bilanço esasına göre tutacakları defterlerin serbest meslek kazanç defteri yerine geçeceği belirtilmiştir. Bu ifade ile de şirket statüsü içinde yapılmış mesleki faaliyetlerde de, elde etmenin tahsilata bağlanması gereklidir. Yine mesleki faaliyetin ticari bir organizasyon içinde yapıldığı hallerde gelir unsuru, yapısı itibariyle, gene serbest meslek kazancı olmakla beraber, elde eden yönünden ticari kazanç sayılır. Gelir unsurunun elde eden yönünden ticari kazanç olması, elde etmenin tahakkuka bağlanmasını zorunlu kılar. Henüz tahsil edilmemiş olsa bile, mahiyet ve miktar itibariyle kesinleşen alacağın, kesinleştiği dönemin matrahına dahil edilmesi gerekir.¹³⁵

II. Serbest Meslek Kazancında Muafiyet ve İstisnalar

A. Ebe, Arzuhalci vb. Muaflığı

Konu, Gelir Vergisi Kanununun 66. maddesinin 5. fıkrasında düzenlenmiş olup, şu hususları belirtmektedir;

“ Vergi Usul Kanununun 155. maddesinde¹³⁶ 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.) bu işleri dolayısıyla serbest meslek erbabı sayılırlar. ”

Madde hükmünden de anlaşılabileceği gibi muaflık kapsamında değerlendirilenler; Vergi Usul Kanunun 155. maddesinde sayılmakta olan şartların en az ikisini taşımayan ebe, sünnetçi, sağlık memuru, arzuhalci, rehber gibi mesleki faaliyette bulunanlar ile köylerde ve son nüfus sayımına göre belediye içi nüfusu 5.000’ i aşmayan yerlerde faaliyette bulunanlardır.

Şöyle ikili bir ayırım yapılabilmesi mümkündür;

Birinci durum: Muaflıktan yararlanabilecek meslekler; ebelik, sünnetçilik, arzuhalcilik, sağlık memurluğu ve rehberlik gibi meslekler olarak belirlenmiştir. Yukarıdakilere benzer ve “gibi” kapsamına girebilecek meslek mensuplarına hemşireler,

¹³⁵ Yılmaz Özbalcı (GVK-1999), s. 555.

¹³⁶ Bkz,s.23 (Dipnot).

iğneciler örnek olarak verilebilir. Yine belirtilen meslekleri ifa edenlerin muafiyetten yararlanabilmesi için bunların işyeri açmaları, çalışılan yere tabela asmaları, faaliyetlerini ilanlarla duyurmaları veya mesleki teşekküllere kaydolmak hallerinden *en fazla bir tanesiyle* ilişki içinde bulunmaları gerekir. Yukarıdaki hallerden iki veya daha fazlasını gerçekleştirecek şekilde örneğin hem işyeri açmaları hem de bunu ilanlarla duyurmaları (ve/veya çalışılan yere tabela asmak, mesleki teşekküle kaydolmak) muafıktan yararlanmaya engel teşkil eder.¹³⁷

İkinci durum: Sayılan meslekler köylerde veya son nüfus sayımına göre belediye içi nüfusu 5.000' i aşmayan yerleşim yerlerinde icra eden meslek erbapları da muafıktan yararlanabilirler. Ancak burada dikkat edilecek husus; sözü geçen meslek mensuplarının bu muafiyetten yararlanabilmesi için kanun maddesinde yer alan “veya” tabirinden anlaşılacağı üzere birinci kısımda öngörülen şartlarla sınırlı olmadıklarıdır. Yani daha açık bir ifadeyle; birinci durumda yer alan şartlara uymayan ve Vergi Usul Kanununun 155. maddesinde düzenlenen hususlardan en az ikisini yerine getiren ve fakat köylerde veya son nüfus sayımına göre belediye içi nüfusu 5.000' i aşmayan yerlerde faaliyette bulunan meslek mensupları da adı geçen muafiyetten yararlanabileceklerdir.

B. Sergi ve Panayır İstisnası

Gelir Vergisi Kanununun 30. maddesinin 2. fıkrasına göre, dar mükellefiyete¹³⁸ tabi olanların, hükümet müsaadesiyle açılan sergi ve panayırlarda yaptıkları serbest meslek faaliyetlerinden elde ettikleri kazançlar (Türkiye’de başkaca iş yeri ve daimi temsilcileri bulunmamak şartıyla) gelir vergisinden müstesnadır.¹³⁹ Dolayısıyla dar mükellefiyete tabi (Türkiye’de yerleşmiş olmayan) olanların hükümetin izniyle açılan sergi ve panayırlarda yaptıkları serbest meslek faaliyetlerinden elde ettikleri kazançlar Gelir Vergisinden istisnadır.

C. Teşvik Ödülü İstisnası

İlim, fen ve güzel sanatların gelişmesini teşvik amacıyla serbest meslek erbaplarına verilen ödüllerin miktarları ne olursa olsun vergiden istisna edilmiştir. (GVK. m.29/1). Örneğin, yaptığı bir proje nedeniyle birincilik ödülüne layık görülen bir mimarın aldığı birincilik ödülü vergi dışında kalır.¹⁴⁰

¹³⁷ Doğan Şenyüz , s.130.

¹³⁸ Tam yükümlülük ve dar yükümlülük için bkz. s.56- Dipnot.

¹³⁹ Tuncel Atabey, "Gelir Vergisi Rehberi", Vergi Sorunları Dergisi (Özel Ek), Mart 2004, Sayı:186, s.85.

¹⁴⁰ Doğan Şenyüz , s. 132.

D. Telif Kazançları İstisnası

a. Telif Kazançlarında İstisnanın Kapsamı

Gelir Vergisi Kanununun 18. maddesi “Serbest Meslek Kazançlarında İstisna” başlığını taşımakta olup, fikir ve sanat eserlerinin veya telif kazançlarının vergilendirilmesini düzenlemektedir. Bu kapsamda da belli şartlar altında söz konusu kazançların Gelir Vergisinden muaf olduğunu belirtmiştir. Söz konusu madde ise aynen şöyledir;

Müellif, mütercim, heykeltıraş, hattat, ressam, bestekar, bilgisayar programcısı ve mucitlerin ve bunların kanuni mirasçılarının şiir, hikaye, 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 müstesnadır.

Eserlerin neşir, temsil, icra ve teşhir gibi suretlerle değerlendirilmesi karşılığında alınan bedel ve ücretler istisnaya dahildir.

Yukarıda yazılı kazançların arızı olarak elde edilmesi istisna hükmünün uygulanmasına engel teşkil etmez.”

Yukarıda yer alan, 4444 sayılı Kanunla değişik Gelir Vergisi Kanunu’nun 18. maddesinde; “serbest meslek kazançlarında istisna” başlığı ile “telif kazançlarında istisna” düzenlenmiş bulunmaktadır. Telif kazançları istisnasına 4369 sayılı Kanunun Geçici 7. maddesi ile 01.01.1999 - 31.12.2008 tarihleri arasında sınır getirilmiş bulunmaktaydı. Ancak, bu sınır, 4444 sayılı Kanunla, 14.08.1999 tarihinden itibaren kaldırılmıştır. Yani, bu madde kapsamına giren işlemlerden elde edilen hasılatın tamamı eskiden olduğu gibi istisna edilmiştir.¹⁴¹

Gelir Vergisi Kanununun 18. maddesinin gerekçesinde; “ *Fikir ve Sanat Eserleri Kanununa göre eser sayılan fikir ve sanat mahsullerini, eser sahibine sağladığı çeşitli hakların istimalinde mütevellit kazançlar hakkında, Gelir Vergisi Kanunu, çeşitli hükümleri ile ayrı ayrı istisnalar kabul edilmiştir. (Madde 18. 22. 66/3) Bu istisnaların bu hükümde*

¹⁴¹ Mehmet Tahir Ufuk, “2001 Yılında Elde Edilen Serbest Meslek Kazançlarının Vergilendirilme İlkeleri”, Vergici ve Muhasebeciyle Diyalog, Şubat 2002, Sayı: 166, s.49.

toplanarak aynı esası raptı, istisnaden vahdetve eşitliği temin edeceğinden, ayrı ayrı maddelerde yer alan istisna hükümleri 18. maddede birleştirilmiştir.”¹⁴²

Bu istisna, telif kazancı elde eden kişilerin sosyal ve ekonomik nedenlerle korunması yanında özellikle kültürel ve sanatsal faaliyetleri ve yaratıcılığı teşvik amacıyla getirilmiş ve bunların geliştirilmesini hedef almıştır. Başka bir ifadeyle bu istisna vergi ödeme gücü gereklerine dayanmamaktadır.¹⁴³ Ancak 18. madde hükümlerinde bir yandan bütün telif kazançlarının Gelir Vergisinden istisna edildiği, öte yandan 18. maddenin son fıkrasında bunların tevkifata tabi olduğu belirtilmiş olması bir tezat yaratmaktadır.¹⁴⁴

b. İstisnadan Yararlanacak Olanlar

Telif Kazançları İstisnasını düzenleyen Gelir Vergisi Kanununun 18. maddesinde istisnadan yararlanacak olanlar da tek tek sayılmıştır. Kanun maddesinde de sayıldığı gibi istisnadan yararlanacaklar şunlardır; “müellifler, mütercimler, heykeltıraşlar, hattatlar, ressamlar, bestekarlar, bilgisayar programcıları, mucitler ve bunların kanuni mirasçıları”.

Kanuni mirasçıların kimler olduğu Medeni Kanun hükümlerine göre tespit edilecektir. Medeni Kanunun mirasa ilişkin hükümlerinde, kanuni mirasçıların yanında mansup (atanmış) mirasçılara da yer verilmiştir. Bu istisna sadece kanuni mirasçılara tanındığından, mansup mirasçıların bu nitelikteki kazançları için herhangi bir istisna söz konusu değildir.¹⁴⁵

Medeni Kanun kanuni mirasçıların tayininde “zümre esasını” kabul etmiştir. Buna göre¹⁴⁶;

I. Zümre Mirasçılar: Ölenin altsoyudur (Medeni Kanun m.495). Bunlar herhangi bir derece farkı gözetmeksizin murise eşit derecede mirasçılardır. Bunlar, murisin çocukları, torunları, torun çocukları vs. birinci zümre mirasçılar arasında yer alırlar.

II. Zümre Mirasçılar: Bunlar murisin ana ve babası ile bunların fûruları yani murisin kardeşleri, muristen önce ölen kardeşlerin yerini de onların fûruları alırlar.

¹⁴² Hüseyin Yalçın, “Serbest Meslek Kazançlarında İstisnalar”, *Mükellefin Dergisi*, Mayıs 2002, Sayı: 113, s.44.

¹⁴³ Muhiddin Altuntaş, s.49-50.

¹⁴⁴ Akif Erginay, *Vergi Hukuku –Ülkeler - Vergi Tekniği - Türk Vergi Sistemi*, 16. Baskı, Ankara: Savaş Yayınları, 1998, s.203.

¹⁴⁵ Hüseyin Yalçın ve Erkan Gürboğa, s.341.

¹⁴⁶ Ahmet Kılıçoğlu, *Medeni Hukuk Bilgisi*, 4. Baskı, Ankara: Türkiye İş Bankası Anonim Şirketi Vakfı, 2000,s.277-278-279-280.

III. Zümre Mirasçılar: Bunlar murisin büyük ana ve babaları ile bunların füruları (yani murisin dayısı, teyzesi, amcası, halası ve bunların füruları)dır.

IV. Zümre Mirasçılar: Bir kimsenin ilk üç zümrede hiç mirasçısının olmaması oldukça uzak bir ihtimaldir. Buna rağmen yasa koyucu bu ihtimalin imkansız olmadığını düşünerek dördüncü zümre mirasçıları öngörmüştür Dördüncü zümre mirasçılar murisin büyük ana ve babalarının ana ve babaları ile bunların sadece çocuklarıdır. Murisin ilk üç zümrede mirasçısı yoksa dördüncü zümreye bakılacaktır. Yine yoksa murisin mirasçısı devlettir.

Sağ Kalan Eşin Mirasçılığı: Sağ kalan eşin mirasçılığı birlikte bulunduğu ve mirasçı olduğu zümreye göre değişir. Ancak genel kural olarak; sağ kalan eşin her zümre mirasçıyla beraber kanuni mirasçı olduğu söylenebilir.

Telif kazançları istisnası şahsa bağlı olmakla birlikte bu kişilerin fiilen müellif, mütercim, heykeltıraş, ressam, bestekar, hattat, bilgisayar programcısı olması ve bu işlerle bizzat uğraşması gerekmez. Çünkü bu işlerin arızı olarak yapılmış olması istisna uygulamasına engel değildir. Örneğin bir memurun bir veya bir kaç beste yapması, kitap yazması, o kişinin bestekar veya müellif olduğunu ve o işler için bir organizasyon kurmuş olduğunu göstermez. Dolayısıyla yarattığı bu eserlerden elde ettiği kazançlar Gelir Vergisinden istisna edilecektir.¹⁴⁷

Gelir Vergisi Kanununun 18. maddesi kapsamındaki istisna hem devamlı hem de arızı olarak yapılan faaliyetlerden kaynaklanan kazançlara uygulanabilmektedir. Faaliyetin devamlı olup olmaması defter ve belge düzeni ve Katma Değer Vergisi gibi yönlerden önem taşımamasına karşılık, devamlılık faaliyetinin ölçüleri Kanunda açık olarak belirtilmediği gibi genel tebliğlerle de bu konuya açıklık getirilmemiştir. Ancak, özellikle Katma Değer Vergisi yürürlüğe girdikten sonra devamlılık ve arızilik ayrımı Maliye Bakanlığınca ilk defa bir esasa bağlanmıştır. Ayrım yapılırken de aynı yılda veya birbirini izleyen yıllarda birden fazla eser meydana getirilmesi şartına bağlanmıştır. Diğer bir ifade ile, bir yılda birden fazla veya birbirini izleyen yıllarda arka arkaya en az bir eser meydana getirenlerin bu faaliyetleri devamlılık arz ediyor kabul edilecek ve elde ettikleri kazançlar serbest meslek kazancı olarak vergiye tabi tutulacaktır. Danıştay ise, eser yaratma faaliyetinin devamlı veya arızı yapılması

¹⁴⁷ Abdullah Çelik, “ Serbest Meslek Kazançlarında İstisna Uygulaması”, **Vergi Dünyası**, Temmuz 2000, Sayı: 227, s. 65.

konusunda, eser sayısına değil, işyeri açma ve herhangi bir şekilde organizasyonda bulunma noktasından hareket ederek Maliye Bakanlığından farklı bir yaklaşım sergilemektedir.¹⁴⁸

Bize göre serbest meslek faaliyetinin tanımı gereği Danıştay'ın yaklaşımı daha doğrudur.

c. İstisna Kapsamındaki Eserler

Gelir Vergisi Kanununun 18. maddesinde telif kazançları istisnasından yararlanacak kişilerin tek tek sayılması gibi istisnadan yararlanacak eserlerin de tek tek sayıldığı görülmektedir. Dolayısıyla maddede sayılan eser sahiplerinin bu istisnadan yararlanabilmelerinin şartlarından biri de maddede sayılan eserlerden birisini meydana getirmiş olmaları gerekmektedir. Maddede sayılmış olan bu eserler şunlardır;

- Kitap, CD, disket, resim, heykel, nota haindeki eserler;
- ihtira beratları (buluş ve yenilikler);
- şiir, hikaye, roman, makale, bilimsel araştırma ve inceleme, bilgisayar yazılımı, röportaj, karikatür, fotoğraf, film, video band, radyo ve televizyon senaryo ve oyunu gibi eserlerdir.

Maddede bu eserler tek tek sayılmış ancak yine aynı maddede “gibi eserleri” ibaresi kullanılmak suretiyle bunların genişletilebileceği ortaya çıkmaktadır.

Nitekim Danıştay 3. Dairesi¹⁴⁹ ve 4. Dairesinin¹⁵⁰ “desinatörlük faaliyeti” konusunda aynı yönde karar verdiği görülmektedir. Buna göre Danıştay 4. Dairesi ; “ *desinatörlükle uğraşan mükellefin, çizdiği desenleri kumaş imalatçılara satma faaliyeti, serbest meslek faaliyeti olarak nitelendirildiğinden, 18. maddedeki istisnadan yararlanması gerekir*” şeklinde karar vermiştir. Yine Danıştay 3. Dairesinin de bu konuda aynı yönde karar verdiği gözlenmektedir. Buna göre; “*desinatörlük faaliyetinin sermayeden çok kişisel bilgi ve yeteneği gerektirmesi nedeniyle serbest meslek kazancı istisnasından yararlanması gerekir.*” Ancak burada Danıştay 3. Dairesi, 18. maddede ismen sayılmayan desinatörlük faaliyetini sermayeden ziyade şahsi bilgi ve kabiliyeti gerektirmesi yönünden serbest meslek kazancı istisnasından yararlanması gerektiğine karar vermiştir.

¹⁴⁸ Muhiddin Altuntaş, s.47.

¹⁴⁹ Danıştay 3. Dairesi, T. 30.04.1992, E.N. 1991/1480, K.N.1992/1543 (Şükrü Kızılot, Vergi Uyuşmazlıkları ile İlgili Danıştay Kararları ve Özelgeleri- Cilt 1-, Ankara: Yaklaşım Yayınları, s. 78)

¹⁵⁰ Danıştay 4. Dairesi, T.23.10.1987, E.N. 1985/4239, K.N. 1987/3046 (Turgut Candan ve Hüseyin Çevikbaş, s.1.)

Buna karşılık Danıştay 4. Dairesinin diğer bir kararında¹⁵¹ da “*Afiş, broşür ve tebrik işlerinin yapımında fotoğraf makinesi kullanmak suretiyle faaliyette bulunan mükellefin elde ettiği kazancı dolayısıyla GVK’ nın 18. maddesinde yer alan istisnadan yararlanması mümkün olmadığı*” belirtilmiştir.

Diğer taraftan söz konusu eserlerin neşir, temsil, icra ve teşhir gibi suretlerle değerlendirilmesi karşılığında alınan bedel ve ücretler de istisnaya dahildir.

Ancak dikkat edilmesi gereken diğer bir husus da, istisnaya konu olacak “eser” kavramının Gelir Vergisi Kanununda açıklanmamış olmasıdır. Nitekim, 135 ve 149 sayılı Gelir Vergisi Kanunu Genel Tebliğlerinde, Gelir Vergisi Kanununun 18. maddesinde sözü edilen eserlerin, “*5846 sayılı Fikir ve Sanat Eserleri Kanununa göre eser niteliğinde olması ve ihtira beratlarının da tescil edilmiş olması gerekmektedir.*” denilerek bu konuda oluşacak tereddütler giderilmiştir.

Telif kazançları istisnası kapsamında yer alan- ihtira beratı dışındaki – eserler 5846 sayılı Fikir ve Sanat Eserleri Kanunu kapsamında yer alan eserlerdir. **Eser**; bu kanunun 1. maddesinde “*sahibinin hususiyetini taşıyan; ilim ve edebiyat, musiki, güzel sanatlar veya sinema eserleri sayılan her nev’i fikir ve sanat mahsulü*” olarak tanımlanmıştır. **İhtira** ise, *yeni bir şey icat etmek* anlamını taşımakta ve bu icat dolayısıyla elde olunan kazançlar, ihtiranın berata bağlanması şartıyla istisna kapsamına girmektedir. İhtira beratları, İhtira Beratları Kanununda ve bir mamulün ihtira beratına bağlanabilmesi için başlıca iki koşul öngörülmüştür. (m.2). Bunlar keşif ve icat olunan şeyin yeni olması ve sanayide uygulanma olanağı bulmasıdır. Aynı kanunun 3. maddesinde ihtira beratı bağlanmayacak icatlar ve keşifler gösterilmiştir. Bu madde kısaca, eczacılık, sarraflık ve mali konularda berat verilmeyeceğini hükme bağlamaktadır.¹⁵²

Mükelleflerin meydana getirdikleri eserlerin 5846 sayılı Fikir ve Sanat Eserleri Kanuna göre eser sayılıp sayılmadığının tespiti için Maliye Bakanlığına başvurulması zorunluluğu yoktur. Meydana getirilen eserlerin telif eser olduğu hususunda şüphe olmayan hallerde, hiçbir mercie başvurulmaksızın bu istisnadan yararlanılacaktır.¹⁵³ Ancak meydana getirilen eserlerin 5846 sayılı Kanuna göre eser sayılıp sayılmayacağı konusunda tereddüt olmuş ise, olası bir vergi cezası ile karşı karşıya kalınmaması için Maliye Bakanlığına

¹⁵¹ Danıştay 4. Dairesi, T. 07.12.1976, E.N. 1976/ 1503, K.N. 1976/3128 (Şükrü Kızılot -Cilt 1-, s. 89.)

¹⁵² A. Bumin Doğrusöz (Stopaj-1992), s. 99.

¹⁵³ Hüseyin Yalçın, s.45.

başvurulması mükelleflerin yararına olacaktır. Maliye Bakanlığınca verilen özelgelere Kültür Bakanlığından görüş alınarak ilgili eserin Fikir ve Sanat Eserleri Kanununa göre eser sayılıp sayılmadığına karar verildiği görülmektedir. Adı geçen muktezalardan¹⁵⁴ bir tanesi şöyledir; “...*Kültür ve Turizm Bakanlığı ile yapılan haberleşmeden adı geçen in eşi ile yaptığı ağaç kaplama ve resim çalışmalarının 5846 Sayılı Fikir ve Sanat Eserleri Kanunu hükümlerine göre resim türünden kolaj çalışması olduğu belirtilmiştir....*”

Yukarıda yapmış olduğumuz açıklamalardan da anlaşılacağı üzere, bu istisnanın uygulanmasında 5846 sayılı Fikir ve Sanat Eserleri Kanununa göre “eser” ibaresinin tanımlanmasında yarar vardır. Buna göre adı geçen Kanunun 1. maddesinde;

“Eser; sahibinin hususiyetini taşıyan ve aşağıdaki hükümler uyarınca ilim ve edebiyat, musiki, güzel sanatlar veya sinema eserleri sayılan her nev’i fikir ve sanat mahsulleri” olarak tanımlanmıştır.¹⁵⁵

5846 sayılı Kanunda sanat eseri geniş bir çerçevede ele alınmıştır. Öyle ki; Kanunun “işlenmeler” başlıklı 6. maddesinde; diğer bir eserden istifade suretiyle vücuda getirilip de bu esere nispetle müstakil olmayan tercüme, musiki arajman ve tertipleri, belirli bir maksada göre hususi bir plan dahilinde seçme ve toplama eserler tertibi, başkasına ait bir eserin izah veya şerhi yahut kısaltılması vb. fikir ve sanat mahsulleri işlenme olarak tanımlanmış, işlenmelerin işleyenin hususiyetini taşıması halinde eser olarak kabul edileceği de belirtilmiştir. Anılan düzenlemedeki tanımlamayı yorumla genişletmek mümkündür. Sözgelimi yürürlükte olan kanun vergi kanunlarının derlenip bir plan dahilinde bir araya getirilerek kitap halinde tertip edilmesi bu meyanda işlenme eser sayılmaktadır. Zira Maliye Bakanlığının konuya benzer bir muktezası da vardır. Bu muktezasında¹⁵⁶ Maliye Bakanlığı;

“Ansiklopediye yazı yazarlar, elde ettikleri gelirlerinden dolayı telif kazançları istisnasından yararlanacaklardır.” şeklinde görüş bildirmiştir.

Yine 5846 sayılı Kanunda Fikir ve Sanat eserleri geniş kapsamlı olarak tanımlanmışken, GVK’nın 18. maddesinde gerek istisnanın kapsamı yani fikir ve sanat eserleri, gerekse bu eserlerin sahipleri ayrı ayrı sayılmak suretiyle dar bir çerçevede düzenlenmiştir. Bu nedenledir ki, kimi zaman Fikir ve Sanat Eserleri Kanunu kapsamında eser olarak mütalaa edilen bir çalışma ve söz konusu çalışmanın yaratıcısı GVK’ nın 18.

¹⁵⁴ Danıştay 4. Dairesi, T. 09.10.1989, E.N. 1987/2282, K.N. 1989/3438 (Şükrü Kızılot -Cilt 1-, s. 81.)

¹⁵⁵ Nebahat Yavaş, “Serbest Meslek Kazançlarında İstisna”, Vergi Sorunları Dergisi, Temmuz 2002, Sayı: 166, s.33-34.

¹⁵⁶ Maliye Bakanlığı Muktezası, T. 03.02.1980, S. 3-2134-115 (Şükrü Kızılot -Cilt 1-, s. 88.)

maddesinde belirtilmediği için istisna uygulamasından yararlanamamakta, serbest meslek kazancı olarak vergiye tabi tutulmaktadır. Nitekim Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü'nün 11.12.1996 tarih ve Gel. 042/4215-32-691/59142 sayılı muktezasında; *tezhip ve minyatür çalışmalarının* 5846 Sayılı Fikir ve Sanat Eserleri Kanunu'nun güzel sanat eserleri başlıklı 4. maddesinin 1. bendinde “yağlı ve sulu boya tablolar, her türlü resimler, desenler, pasteller, gravürler, güzel yazılar ve tezhipler, kazıma, oyma, kakma veya benzeri usullerle çizilen veya tespit edilen eserler, kaligrafi, serigrafi” kapsamında olduğu ancak GVK'nın 18. maddesinde belirtilen meslek mensuplarından herhangi birine girmediği gerekçesiyle söz konusu çalışmaların satışından elde edilen gelir istisna kapsamında değerlendirilmemiştir.¹⁵⁷ Yine Maliye Bakanlığının bir muktezasında¹⁵⁸ da; “ *Türkçe'den yabancı dillere, yabancı dillerden Türkçe'ye çevrilen yazı, telif mektubu ve kanunlar nedeniyle yapılan ödemelerin telif kazançları istisnasından yararlandırılmayacağı*” yönünde karar vermiştir. Burada gerekçe olarak ise, 5846 Sayılı Yasa'da, sahibinin hususiyetini taşıyan ve her nev'i fikir ve sanat mahsulü olarak tanımlanan eser kavramına uygun bulunmaması gösterilmiştir.

Konuya ilişkin Danıştay 4. Dairesinin Kararında¹⁵⁹ da; “*...Bir fikir ürününün eser sayılmasındaki önem, onun korunmasıyla sıkı sıkıya ilgilidir. Koruma, ancak toplumun kültürünü geliştiren, zenginleştiren ve ona katkıda bulunan fikri ürünler için sağlanmaktadır. İşte Gelir Vergisi Kanununun 18. maddesiyle getirilen istisnanın amacı da, bu şekilde toplum kültürüne katkıda bulunan, müellif, mütercim, heykeltıraş, ressam, bestekarlar ve mucitlerin, ilim ve edebiyat eserleri ile musiki eserleri, güzel sanat ve sinema eserlerinin devamını sağlamak, teşvik etmektir. Bu anlamda, davacının yapımcılığını ve sunuculuğunu üstlendiği bir programın kendisinin özgün yaratıcılığını içermesi ve bu program nedeniyle maddi haklar açısından korunması, bu çalışmanın eser niteliğinde olduğunu ve GVK'nın 18. maddesinde de yer alan istisna kapsamında da değerlendirilmesi gerektiğini göstermez....*”

Konuya ilişkin özellik arz eden diğer bir mukteza¹⁶⁰ da; “*1. Kitap yazarların, elde ettikleri kazancın Gelir Vergisi Kanununun 18. maddesi uyarınca Gelir Vergisinden istisna tutulabilmesi için, yazılan kitabın “Eser” olarak sayılması, yani eser olma niteliğini taşıması gerekir. 2. Kitaplarda yayınlanan reklamlar Gelir Vergisi Kanununun 18.*

¹⁵⁷ Abdullah Çelik, s. 66-67.

¹⁵⁸ Maliye Bakanlığı Muktezası, T. 25.01.1978, S.3-2134-93/6225 (Şükrü Kızılot -Cilt 1-, s. 88.)

¹⁵⁹ Danıştay 4. Dairesi, T. 18.11.1998, E.N. 1998/ 2246, K.N. 1998/4348 (Şükrü Kızılot -Cilt 5-, s. 42-43.)

¹⁶⁰ Maliye Bakanlığı Muktezası, T. 28.11.1988, S. 2- 2130 (Şükrü Kızılot (Cilt 1), s. 83.)

maddesinde yazılı istisnadan yararlanamayacağından, reklam verenlerin ödeme sırasında vergi kesintisi yapmaları gerekir. Kitap yazan kişi de Gelir Vergisi beyannamesi vermek suretiyle bu reklam gelirini beyan edecektir.” demek suretiyle eserlerde reklam verilmesi halinde nasıl bir uygulama yapılması gerektiğine açıklık getirmiştir.

Ancak **“eserlere reklam alınması durumunun”** nasıl değerlendirilerek vergilendirileceği bir sorun olarak karşımıza çıkmaktadır. Burada esere alınan reklam geliri karşılığı elde edilen gelirin, reklamcılığın ticari bir faaliyet olması sebebiyle arızı ticari faaliyet olarak düşünülmesine yol açmasına rağmen, bu faaliyet arızı serbest meslek faaliyeti kapsamında değerlendirilmesi daha uygun olacaktır. Çünkü, kazanç elde edilmesi telif kazancının satışına bağlı ve onun bir uzantısıdır. Bir başka anlatımla, reklam geliri telif kazancı bünyesinde değil, ancak telif kazancı nedeniyle ve ona bağlı olarak doğmuştur. Eserde yer alan reklamın geliri arızı serbest meslek faaliyeti olarak kabul edilmekle birlikte, bu kazancın telif kazancı istisnasından yararlandırılması düşünülmaz. Bu durumda arızı telif kazancı elde eden eser sahibine aldığı reklam karşılığı yapılan ödemeden, diğer serbest meslek erbabına yapılan ödemelerde olduğu gibi vergi kesintisi yapılması, eser sahibinin de bu gelirini arızı serbest meslek kazancı olarak beyan etmesi gerekir.¹⁶¹

d. İstisnadan Yararlanma Şartları

İstisnadan yararlanabilmek için eserlerin münhasıran sürekli veya arızı serbest meslek faaliyeti çerçevesinde meydana getirilmiş olması ve elde edilen gelirin de serbest meslek kazancı veya arızı serbest meslek kazancı olması gerekmektedir. Öte yandan, eser yaratma işinin bir ticari organizasyon içerisinde yapılması halinde elde edilen kazanç istisna uygulanmaz. Yani eser yaratanın tacir olması halinde elde ettiği kazanç ticari kazanç olacaktır ve istisnadan yararlanmayacaktır. Veya telif hakkı sahibi veya Kanuni mirasçısı bu hakkını bir işletmeye sermaye olarak koyarsa elde ettiği kazanç ticari kazanç sayılacağından istisnadan yararlanması söz konusu olmayacaktır.¹⁶²

Ayrıca GVK’ nın 18. maddesindeki istisnanın uygulanmasında mükellefiyet şeklinin önemi bulunmamaktadır. Dolayısıyla bu madde kapsamına girecek türden kazancı olan tam ve dar mükellefler istisnadan yararlanabileceklerdir.¹⁶³

¹⁶¹ A. Bumin Doğrusöz (Stopaj-1992), s.100-101.

¹⁶² Muhiddin Altuntaş, s.54-55.

¹⁶³ Ahmet Erol, “Telif Hakkı Kazançlarının Vergilendirilmesi”, *Yaklaşım*, Aralık 2002, Sayı:120,s. 82.

GVK' nın 18. maddesine göre madde kapsamına giren eserlerin gazete, dergi, bilgisayar ve internet ortamı, radyo, televizyon veya videoda yayınlanması gerekir. Aynı madde uyarınca; kitap, CD, disket, resim, heykel, nota halindeki eserler ile ihtira beratlarını satmak, kiralamak ve yine bu hakları devir ve temlik etmek suretiyle sağlanacak kazanç gelir vergisinden istisnadır.

e. İstisna Kapsamındaki Kazançlarda Defter ve Belge Düzeni

Vergi Usul Kanununun 172. maddesi ile serbest meslek erbabına defter tutma mecburiyeti getirilmiş, yine aynı kanunun 210. maddesinde ise serbest meslek erbabının serbest meslek kazanç defteri tutacağı hüküm altına alınmıştır. Yine 236. madde hükmünde ise serbest meslek erbabının hasılatları için serbest meslek makbuzu düzenlemek mecburiyeti olduğu belirtilmiştir. Bu hükümlere istinaden serbest meslek erbabının elde ettiği hasılatın tutarına ve vergiden istisna edilip edilmediğine bakılmaksızın defter tutma ve belge düzenleme mecburiyeti bulunmaktadır.

Münhasıran Gelir Vergisi Kanunu'nun 18. maddesinde sayılan faaliyetleri icra eden serbest meslek erbabının defter tutma ve belge düzenleme zorunluluğuna ilişkin olarak Vergi Usul Kanununun mükerrer 257. maddesinin Maliye Bakanlığına verdiği yetkiye istinaden düzenlenen ve 4 Mart 1999 tarih, 23629 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 223 seri nolu Gelir Vergisi Genel Tebliği'nde¹⁶⁴; 4369 sayılı Kanunun Geçici 7. maddesi ile Gelir Vergisi Kanun'unun 18. maddesinde tanınan istisnaya yönelik olarak getirilen hadleri aşıncaya kadar defter tasdik ettirmemeleri, tutmamaları ve belge düzenlememeleri uygun görülmüştü. Ancak Tebliğe göre, bu tutarın aşılması halinde defter tutulması ve belge düzenlenmesi zorunlu olmaktadır.

Konuyla ilgili olarak yayımlanmış olan 224 seri nolu Gelir Vergisi Genel Tebliği¹⁶⁵ ile, münhasıran GVK'nın 18. maddesinde belirtilen türden faaliyetlerde bulunan ve eserlerini sadece aynı Kanunun 94. maddesinde belirtilen kişi ve kuruluşlara teslim eden serbest meslek erbabından isteyenlerin;

- Defter tasdik ettirme ve tutma
- Belge düzenleme

¹⁶⁴ 223 Seri Numaralı Gelir Vergisi Genel Tebliği, Lebib Yalkın Yayınları Cilt C (4.3.1999 Resmi Gazete Tarihi ve 23629 No'lu), s.1.

¹⁶⁵ 224 Seri Numaralı Gelir Vergisi Genel Tebliği, Lebib Yalkın Yayınları Cilt C (7.4.1999 Resmi Gazete Tarihi ve 23659 No'lu), s.1-2.

zorunlulukları hasılat tutarına bağılı kalınmaksızın kaldırılmıştır. Aldığı eser ve hizmetleri bu kişiler tarafından düzenlenmiş serbest meslek makbuzu ile belgelendirmek 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.¹⁶⁶

f. Telif Kazançlarında Stopaj Uygulaması

Gelir Vergisi Kanununun 18. madde kapsamına giren arızı veya sürekli serbest meslek işleri dolayısıyla yapılan ödemelerden Kanunun 94. maddesi gereğince Bakanlar Kurulunca belirlenen oranda (2003/06577 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile belirlenen oran; % 17, yürürlük tarihi; 01.01.2004) Gelir Vergisi kesintisi yapılması gerekir. Hükme göre eser yaratanlara yapılacak ödemelerden stopaj yapılabilmesi için eser veya eser üzerindeki hakları devralan kişi veya kuruluşların 94. maddede sayılanlardan olması¹⁶⁷, ödeme yapılacak kişilerle, ödemelerin niteliğinin 18. madde kapsamına girmesi ve faaliyetin arızı veya sürekli serbest meslek faaliyeti sayılması şartları topluca aranacaktır. Stopaj hasılat üzerinden yapılacaktır. Eserlerin meydana getirilmesi için yapılan masraflar eserlerin satış bedellerine dahil olduğu halde stopajın satış bedeli üzerinden yapılması zorunludur.¹⁶⁸

Konuya Maliye Bakanlığının bir muktezasını¹⁶⁹ örnek olarak vermek mümkündür; “ *Yazmış oldukları kitapları kendisi bastırıp satanların, elde ettikleri gelirler; gelir vergisinden ve KDV’ den istisnadır. Ancak, kitapların vergi kesintisi yapmakla yükümlü olanlarca satın alınması halinde kitap bedelleri üzerinden Gelir Vergisi Kanununun 94. maddesi uyarınca vergi kesintisi yapılması gerekir.*”

Telif Haklarının veya eserlerinin stopaj yapmak mecburiyetinde olmayan kişilere devredilmesi veya satılması halinde stopaj söz konusu olmayacaktır. Örneğin; bir ressamın yarattığı resimleri evlerine asmak üzere alan kişiler bu resmin bedelini öderken stopaj yapmayacaklardır. Evine asmak üzere ressamdan resmi alan kişi tüccar veya serbest meslek erbabı veya çiftçi olması durumu değiştirmeyecektir. Çünkü 94. maddedeki stopaj yapma

¹⁶⁶ Abdullah Çelik, s.67-68.

¹⁶⁷ GVK’nın 94. maddesinde sayılmış bulunan stopaj yapmakla zorunlu kılınanları belirtmekte yarar vardır. Bunlar; “kamu idare ve müesseseleri, iktisadi kamu müesseseleri, sair kurumlar, ticaret şirketleri, iş ortaklıkları, dernekler, vakıflar, dernek ve vakfın 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 çiftçilerin nakden veya hesaben yapmış oldukları ödemelerinden tevkifat yapmaları gerekmektedir”.

¹⁶⁸ Muhiddin Altuntaş, s. 60-61.

¹⁶⁹ Maliye Bakanlığı Özeldesı, T. 08.01.1992, S. 2601001-2086/975 (Şükrü Kızılot (Cilt 1), s. 79.)

zorunluluğu sadece bu kişilerin ticari, zirai ve serbest meslek faaliyeti ile ilgilidir. Aynı şekilde, kitap olarak meydana getirilmiş olan bir eser; öğrencinin, memurun veya sair kişilerin şahsi ihtiyacını karşılamak üzere satın alınması halinde de stopaj söz konusu olmayacaktır.¹⁷⁰

Gelir Vergisi Kanununun 18. maddesi gereğince “Telif kazançları istisnası” uygulanan telif hakkı sahiplerinin, stopaj yoluyla nihai vergilendirilmelerinin sağlanması sebebiyle Gelir Vergisi Kanununda defter tutma, belge düzenleme ve yıllık beyanname verme yükümlülükleri bulunmamaktadır. Ancak Vergi Usul Kanunu hükümlerince aldıkları belgeleri saklamak ve istendiğinde ibraz etmek mecburiyetindedirler (VUK. m.254).

g. Katma Değer Vergisi Kanunu Yönünden Telif Kazançlarının Vergilendirilmesi

Gelir Vergisi Kanunu’nun 18. maddesi kapsamındaki kişilerin faaliyetlerinden arızı veya sürekli olarak elde edilen hasılatlar Gelir Vergisinden istisna edilmesine rağmen, faaliyet **sürekli** olduğunda Katma Değer Vergisi mükellefiyeti söz konusu olacaktır. Ancak, mükellefiyette ve Katma Değer Vergisi’nin tahsil edilip, beyan edilmesinde kolaylık sağlamak amacıyla 21.3.1989 tarih ve 19054 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 19 seri nolu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği ile 1.4.1989 tarihinden itibaren geçerli olan “Sorumluluk” uygulaması getirilmiştir. (Katma Değer Vergisi Kanunu’nun 9.maddesi ile Maliye Bakanlığınca gerekli görülen hallerde, vergiye tabi işlemlere taraf olanların verginin ödenmesinden sorumlu tutulabileceği hükme bağlanmıştır.) Bu yetkiye dayanılarak, GVK’nın 94. maddesinde sayılan kişi ve kuruluşlar, aynı kanunun 18. maddesi kapsamına giren kişilere yapacakları ödemeler ile ilgili olarak gelir vergisi kesintisine esas olan miktar üzerinden Katma Değer Vergisi hesaplayıp, bu vergiyi vergi sorumlularına ait Katma Değer Vergisi Beyannamesi (2 nolu Katma Değer Vergisi Beyannamesi) ile sorumlu sıfatıyla beyan edip ödeyeceklerdir.¹⁷¹ Ancak bu şekilde işlem yapılması için Gelir Vergisi Kanununun 18. maddesi kapsamına giren kişilerin, bu durumu önceden vergi sorumlusuna bildirmesi gerekmektedir. İşlemlerine ait verginin beyan ve ödeme mükellefiyeti sorumlular

¹⁷⁰ Muhiddin Altuntaş, s.61.

¹⁷¹ Vildan Çam ve Levent Küçük, “ GVK’nın 18. Maddesinde Yer Alan Serbest Meslek Kazançları İstisnası’nın Özel T.V. Kuruluşlarındaki Uygulamalar Dikkate Alınarak Yeniden Değerlendirilmesi”, **Vergi Dünyası**, Aralık 1995, Sayı: 172, s.141.

tarafından yerine getirilen serbest meslek mensuplarının ise ayrıca Katma Değer Vergisi Beyannamesi vermesine ve defter tutmasına gerek bulunmamaktadır.¹⁷²

Telif hakları ile ihtira beratları kazancı sahipleri Gelir Vergisi Kanununun 18. maddesinde belirtilen istisnadan yararlanarak belge düzenlememeleri gerekirken, Katma Değer Vergisi karşısında devamlılık arz edecek şekilde işlemleri söz konusu olduğunda, Katma Değer Vergisi yönünden mükellefiyet doğacaktır. 94. madde kapsamına giren kişi ve kuruluşlar dışındaki kişilere hizmet verildiğinde; sorumluluk uygulaması da tercih edilmiyorsa, Katma Değer Vergisi mükellefiyeti ve beyan esası söz konusudur. Bu nedenle telif hakları ve ihtira beratı sahipleri Serbest Meslek Kazanç Defteri tasdik ettirecekler ve Serbest Meslek Makbuzu kullanacaklardır. Ancak düzenlenen serbest meslek makbuzuna Gelir Vergisi Kanunundaki istisna dikkate alınarak “Gelir Vergisinden İstisnadır” ibaresinin yer alması konuyu daha iyi açıklayacaktır.¹⁷³

Konuya ilişkin Maliye Bakanlığı muktezası¹⁷⁴ mevcut olup, muktezada şöyle demektedir;

“Yazmış olduğu kitapları kendisi bastırıp satanların, elde ettikleri gelirler; Gelir Vergisinden ve KDV’den istisnadır. Ancak, kitapların vergi kesintisi yapmakla yükümlü olanlarca satın alınması halinde kitap bedelleri üzerinden GVK’nın 94. maddesi uyarınca vergi kesintisi yapılması gerekir.”

Sorumluluk uygulamasını tercih etmeyenler ile esasen bu kapsama girmesi mümkün olmayan telif kazancı sahibi mükelleflerin, Gelir Vergisi Kanununun 94. maddesinde sayılan kişi ve kuruluşlara yaptıkları teslim ve hizmet ifaları sebebiyle hesaplanan Katma Değer Vergisi kendileri tarafından mükellef sıfatıyla ödenecektir. Bu mükellefler genel hükümler çerçevesinde defter tutacak, belge düzenleyecek ve KDV Beyannamesi vereceklerdir. 94. maddede sayılan kişi ve kuruluşların bu işlemler sebebiyle vergi sorumlulukları söz konusu değildir.¹⁷⁵

Dar mükellef; müellif, mütercim, heykeltıraş, hattat, ressam, bestekar, bilgisayar programcısı ve mucitlerin ve bunların kanuni mirasçıları tarafından istisna kapsamındaki eserlerin Türkiye’de elden çıkarılmasından sağlanan hasılat serbest meslek kazancı olup, Gelir Vergisi Kanununun 18. maddesi uyarınca vergiden istisnadır. İstisnadan faydalanan dar

¹⁷² Recep Bıyık ve Aydın Kıratlı, *Giderler ve İndirimler*, Ankara: Yaklaşım Yayıncılık, Şubat 2001, s.385.

¹⁷³ Vildan Çam ve Levent Küçük, s. 141-142.

¹⁷⁴ Maliye Bakanlığı Muktezası, T. 08.01.1992, S.2601001-2086/975 (Şükrü Kızılot (Cilt 1), s.79.)

¹⁷⁵ Muhiddin Altuntaş, s.82.

mükellef kişilerden eser ve hizmet satın alan Gelir Vergisi Kanununun 94. maddesinde sayılan kişi ve kurumlar, bu kişilere yaptıkları ödemelerden tevkifat yapmaya mecburdurlar. Ancak, ödeme mahiyet itibariyle tevkifatı gerektirse bile, hasılatı elde eden dar mükellef kişilerin mukimi bulunduğu ülke ile Türkiye arasında “Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması” varsa, bu anlaşma hükümlerinin stopajı önleyebileceği veya stopaj oranını düşürebileceği hususu göz ardı edilmemelidir. Yapılan bu tevkifat, kazancı elde eden dar mükellef açısından nihai vergilendirme niteliğinde olacağından, Gelir Vergisi Kanununun 86/2-a maddesi gereğince yıllık beyanname verilmeyecektir. Ayrıca dar mükellefler, arızı olarak 18. madde kapsamındaki telif ve patent haklarının satışından elde ettikleri kazançlar için, tamamı tevkif suretiyle vergilendirildiğinden, Gelir Vergisi Kanununun 101. maddesi gereğince, bu gelirleri için münferit beyanname verip vermeme konusunda serbesttirler. Katma Değer Vergisi açısından yukarıda yapmış olduğumuz açıklamalar dar mükellefler açısından da geçerlidir.¹⁷⁶

III. Gerçek Usul

Serbest meslek kazançlarının tespiti “gerçek usule” göre yapılmaktadır. Ancak, 4369 sayılı Kanunun yürürlüğe girdiği 1.1.1999 tarihinden önce serbest meslek kazançları “gerçek ve götürü usulde” olmak üzere iki şekilde tespit edilmekteydi. Ancak 4369 sayılı Kanunun yürürlüğe girmesi ile “götürü usulde” serbest meslek kazancının tespiti kaldırılmış bulunmaktadır.

Serbest meslek kazançlarının gerçek usulde tespit edilmesi, kazancın kanunen kabul edilen (Serbest Meslek Kazanç Defteri) ve belge kayıtları üzerinden tespit edilen hasılat ve giderlere göre gerçek miktarı ile saptanması usulüdür.¹⁷⁷ Yani gerçek usulde vergilendirilen serbest meslek erbabının Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre tutulan bir “serbest meslek kazanç defteri” bulunmakta, gelirler ve giderler Kanunda (Gelir Vergisi Kanununun 67-68. maddeleri) gösterildiği şekilde tespit edilip safi kazanç bulunmaktadır.¹⁷⁸

Serbest meslek kazancının tespiti Gelir Vergisi Kanununun 67. maddesinde düzenlenmiş bulunmaktadır. Buna göre, *serbest meslek kazancı bir hesap dönemi içinde serbest meslek faaliyeti karşılığı olarak tahsil edilen para ve ayınlar ve diğer suretlerle*

¹⁷⁶ Nebahat Yavaş, s. 40-41.

¹⁷⁷ Mehmet Altındağ ve Ercan Akbay, s.28.

¹⁷⁸ Şerafettin Aksoy, s. 218.

sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatlerden bu faaliyet dolayısıyla yapılan giderler düşüldükten sonra kalan farktır. Gelir Vergisi Kanununda serbest meslek kazançlarının matrahının saptanmasında gerçek usulün kabul edildiği görülmektedir. Daha önce de belirttiğimiz gibi kazancın elde edilmesi tahsil esasına bağlanmıştır. Ancak Gelir Vergisi Kanununun 67. maddesinin 7. fıkrasında tahsil hükmünde sayılan iki husustan söz etmektedir. Bu hususlar;

1. İttıla hasıl etmeleri kaydıyla, namlarına kamu müesseselerine, bankaya, notere veya postaya para yatırılması;

2. Serbest meslek kazancı olarak doğan alacağın başka bir şahsa temlik¹⁷⁹
(Temlikin ivazlı olup olmadığına bakılmaz. İvazlı temliklerde ivazın temlik şartı aranmaz) veya müşterisine olan borcu ile takasıdır.

Serbest meslek erbapları, serbest meslek kazançlarını Vergi Usul Kanununa göre tuttukları “serbest meslek kazanç defteri” üzerinden tespit ederler (GVK.m.67/ 5). Yine kollektif, adi komandit ve adi şirketler, yaptıkları serbest meslek faaliyeti dolayısıyla elde ettikleri kazançlarını “serbest meslek kazanç defteri” tutmak suretiyle tespit ederler. Sözü geçen şirketlerin bilanço esasına göre tuttukları defterler de serbest meslek kazanç defteri yerine geçer (GVK.m.67/6).

Aynı maddenin 2. fıkrası ise;

“Müşteri veya müvekkilinden, serbest meslek faaliyeti ile ilgili olmak üzere para ve ayın şeklinde alınan gider karşılıkları kazanca ilave edilir”
şeklinde devam etmektedir. Buna karşılık vergi, resim, harç, keşif, şahitlik, bilirkişilik ve ekspertiz gibi hususlara harcanmak üzere müşteri veya müvekkilinden alınan ve tamamen bu hususlara harcanan para ve ayınlar kazanç sayılmamaktadır.

Gelir Vergisi Kanunun 67. maddesinin 3. fıkrasına 2361 sayılı Kanunun 46. maddesiyle eklenen fıkra göre; amortismanı tabi iktisadi kıymetlerin elden çıkarılması halinde Vergi Usul Kanunun 328. maddesine göre hesaplanan müspet fark kazanca eklenir.

Yabancı parayla yapılan ödemeler, ödeme gününün borsa rayiciyle¹⁸⁰ borsada rayici yoksa, Maliye Bakanlığınca tespit edilecek kur üzerinden Türk parasına çevrilir.

¹⁷⁹Borçlar Kanununda düzenlenmiş olan “alacağın temlik (devri)”nde; alacaklı alacağını temlik edebilir (devredebilir) ve devralan asıl alacaklı durumuna geçer.

¹⁸⁰ **Borsa Rayici**; Vergi Usul Kanununun 263. maddesinde düzenlenmiş bulunmaktadır. Bu düzenlemeye göre borsa rayici, gerek menkul kıymetler ve kambiyo borsasına, gerekse ticaret borsalarına kayıtlı olan iktisadi

A. Düzenlenecek Vesikalar ve Tutulacak Defterler

Daha önceki bölümde de belirttiğimiz gibi, serbest meslek kazancının gerçek usulde tespit edilmesi, kazancın kanunen kabul edilen defter ve belge kayıtları üzerinden tespit edilen hasılat ve giderlere göre gerçek miktarı ile saptanması usulüdür. Bundan dolayı bu bölümde de sözü geçen defter ve belgeler hakkında bilgi verilmesi faydalı görülmüştür.

a. Serbest Meslek Makbuzu:

Serbest meslek erbabı mesleki faaliyetlerine ilişkin her türlü tahsilatları için iki nüsha *“serbest meslek makbuzu”* düzenlemek, bir nüshasını müşteriye vermek, müşteri de bu makbuzu istemek ve almak zorundadır.(VUK. m. 236).

Yapılan tahsilatın tutarı ne olursa olsun makbuzun düzenlenmesi zorunludur.(VUK.Gnl Tb. 141).¹⁸¹

Yukarıdaki bölümlerde ayrıntılarıyla ele alındığı gibi serbest meslek kazançlarında elde etme tahsilat esasına bağlanmıştır. Yani buradan şunu anlayabiliyoruz; makbuz düzenlenme de tahsilata bağlanmıştır. Bu konuyla ilgili olarak Maliye Bakanlığı muktezasından söz etmemizde yarar görülmektedir. Söz konusu mukteza¹⁸² şu şekildedir;

“Doktorluk faaliyetinde bulunan mükellef, bu faaliyetinden dolayı yaptığı hizmetler karşılığında, serbest meslek makbuzunu hizmetin yapıldığı tarihte mi yoksa tahsilatın yapıldığı tarihte mi düzenleyeceğini ve Katma Değer Vergisi Karşısındaki durumunu sormuştur.”

Buna istinaden şu açıklamalar yapılmıştır;

“İlgili kanun maddeleri göz önünde bulundurulduğunda serbest meslek kazançlarında hasılatın elde edilmesi tahsil esasına bağlanmıştır. Bu durumda yapılmış bir hizmet karşılığı henüz tahsil edilmeyip, alacak halinde kalmışsa, kalan kısım hasılat olarak serbest meslek defterine kaydedilmeyecektir. Diğer bir anlatımla, içinde bulunulan hesap döneminde tahsil edilen hasılat ister önceki yıllarda yapılmış işlerin karşılığı olsun isterse gelecek yıllarda yapılacak işlerin peşin alınan avansı niteliğinde bulunsun, tahsil edildiği yılın hasılatı sayılacaktır. Buna göre; doktorluk faaliyetinden dolayı verilen hizmet

kıymetlerin değerlemeden evvelki son muamele gününde borsadaki muamelelerin ortalama değerlerini ifade etmektedir.

¹⁸¹ Nuran İnal, s.59.

¹⁸² Maliye Bakanlığı Muktezası, T. 27.01.1992, S. VSZ-GVK-11065-1457-02031 (İstanbul Maliye Vakfı Yayınları 1, s.658-659.)

karşılığında tahsil edilen bedeller için tahsil edildiği tarihte serbest meslek makbuzu düzenlenmesi gerekmektedir. Ayrıca devamlı ilaç kullanmaması gereken hastalar için hastayı muayene etmeksizin daha önce yapılmış bulunan bir muayeneye dayalı olarak eczanelerden ilaç alınabilmesi amacıyla sadece reçete düzenlendiğinin yani düzenlenen reçeteye ilk muayene sonucu düzenlenen serbest meslek makbuzunun tarih ve numarasının yazılması suretiyle kanıtlanması halinde, bu işlem dolayısıyla doktorun hastasından herhangi bir ücret almadığının kabulü gerektiğinden yeniden serbest meslek makbuzu düzenlenmeyecek, ancak reçetenin yenilenmesi işleminde hastaya bir hizmet verilmesi durumunda ise, hizmetin karşılığında ücret alınmasa dahi, ilgili teşekküllerce belirlenmiş tarife esas alınarak serbest meslek makbuzu düzenlenecektir. Öte yandan, Katma Değer Vergisi Kanununun 1. maddesinin 1. fıkrasına göre serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetler vergiye tabi bulunmaktadır. Bu durumda, hastaya muayene hizmeti verilmeksizin reçetenin yenilenmesi işlemi Katma Değer Vergisi konusuna girmediğinden bu işleme verginin uygulanması da söz konusu değildir. Ancak, reçetenin yenilenmesi işleminde hastaya bir hizmetin verilmesi durumunda ise hizmetin karşılığında ücret alınmasa dahi, ilgili teşekküllerce belirlenmiş tarife esas alınarak Katma Değer Vergisi hesaplanacak ve serbest meslek makbuzu düzenlenecektir. Bu nedenle, serbest meslek makbuzunun düzenlendiği işlemlerde Katma Değer Vergisinin de hesaplanacağı tabiidir.”

Konuya örnek olarak vermiş olduğumuz muktezada da belirtildiği üzere, serbest meslek kazancında hasılatın elde edilmesi tahsil esasına bağlanmıştır. Buna ilave olarak, ancak tahsilin gerçekleşmesi durumunda serbest meslek makbuzu düzenlenmesi gerekmektedir. Aksi halde, tahsil edilmeyen alacaklar için bu hususun geçerliliği kabul edilememektedir.

Dolayısıyla Gelir Vergisi Kanununun 67. maddesinin 7. fıkrasında tahsil hükmünde sayılan iki husustan söz etmektedir. Bu hususlar;

1) İttıla hasıl etmeleri kaydıyla, namlarına kamu müesseselerine, bankaya, notere veya postaya para yatırılması;

2) Serbest meslek kazancı olarak doğan alacağın başka bir şahsa temlik¹⁸³ (Temlikin ivazlı olup olmadığına bakılmaz. İvazlı temliklerde ivazın tahsil şartı aranmaz) veya müşterisine olan borcu ile takasıdır. Kanunda açıkça belirtilen hallerin vukuu halinde

¹⁸³ Borçlar Kanununun 162-172. maddelerinde alacağın temlik (devri) düzenlenmiştir. Bu hükümlere göre, alacaklı alacağını temlik edebilir (devredebilir) ve devralan asıl alacaklı durumuna geçer.

makbuz düzenlenmesi zorunludur. Yine daha önceki bölümlerde belirtildiği üzere, bono ile yapılan ödeme ve tahsilatlarda da makbuz düzenlenmesi zorunludur.

Vergi Usul Kanununun 237. maddesinde ise serbest meslek makbuzunun muhteviyatının nasıl olacağı düzenlenmiş bulunmaktadır. Buna göre;

1. Makbuzu verenin soyadı, adı veya unvanı, adresi, vergi dairesi ve hesap numarası;
2. Müşterinin soyadı, adı veya unvanı ve adresi;
3. Alınan paranın miktarı;
4. Paranın alındığı tarih;

yazılır ve bu makbuzlar serbest meslek erbabı tarafından imzalanır. Serbest meslek makbuzları seri ve sıra numarası dahilinde teselsül ettirilir.

b. Reçeteler:

Vergi Usul Kanununun 257. maddesinin verdiği yetkiye dayanarak 1 Haziran 1989 tarihinden itibaren, özel muayenehane, özel poliklinik, özel hastane sahibi ve buralarda çalışan hekimlerce (diş hekimi dahil) özel muayene ve tedaviler için düzenlenen “reçeteler” Vergi Usul Kanunu uyarınca düzenlenmesi zorunlu belgeler kapsamına alınmıştır . (VUK.Gnl. Tb.191). Reçetelerde bulunması gereken bilgiler;

- 1) Hekimin adı ve soyadı, iş adresi, vergi dairesi ve sicil numarası;
- 2) Hastanın adı ve soyadı;
- 3) Reçetenin düzenlenme tarihi, seri ve sıra numarası;
- 4) Reçetenin düzenlendiği yerin adresi.

Reçeteler, kopyalı en az üç örnek düzenlenecektir. Reçetenin düzenlenmiş olması serbest meslek makbuzu düzenlenmesi mecburiyetini ortadan kaldırmaz. Düzenlenen reçetenin iki örneği, serbest meslek makbuzu ile birlikte müşteriye verilecek ve bu örneklerden biri saklanmak üzere eczanede alıkonulacak, üçüncü örnek ise muayenehanede kalacaktır.¹⁸⁴

Ancak kamu kurum ve kuruluşlarına ait hastane, poliklinik, sağlık ocakları gibi yerlerde veya kamu kurum veya kuruluşlarının işyerlerinde kendi personeli için yürütülen

¹⁸⁴ Nuran İnal, s. 62-63.

sağlık hizmetlerinde kullanılan resmi antetli hekim reçeteleri, bu uygulamanın dışında tutulmuştur.¹⁸⁵

d. Serbest Meslek Kazanç Defteri:

Serbest meslek erbabı, serbest meslek faaliyeti sonucu sağlamış olduğu hasılatı ve bu faaliyeti nedeniyle yapmış olduğu masraflarını, **“Serbest Meslek Kazanç Defteri”** adı verilen bir deftere kaydetmek zorundadır. Vergi Usul Kanununun 210. maddesinde düzenlenmiş olan serbest meslek kazanç defteri iki kısımdan oluşur. Yani defterin bir tarafına giderler, diğer tarafına gelirler kaydedilir. Defterin gider tarafına, yapılan giderin nev’i ile yapıldığı tarih yazılır. Gelir tarafına ise gelirin elde edildiği tarih ve miktarı ile kimden alındığı yazılır. Hekimler diledikleri takdirde, yukarıda belirtilen hususları protokol defterinde göstermek şartıyla ayrı kazanç defteri tutmayabilirler.

Serbest meslek erbabı, işlerinde bir yıldan fazla kullandıkları ve amortismanına tabi tuttıkları tesisat ve demirbaş eşyanın kıymetleri ile amortismanlarını 189. maddede yazılı şekilde tutulan **“amortisman kayıtlarında”** gösterirler.

Serbest meslek erbabı; mesleki faaliyetinde kullandığı tesisat ve demirbaşlar için, amortisman ayırıp defterine gider kaydedebilir. Ancak, amortisman ayrılıp deftere gider kaydedilebilmesi için; amortisman konusu olan kıymetlerin ve bunların amortismanlarının, serbest meslek kazanç defterinin bir bölümünde veya ayrı bir amortisman defterinde ya da amortisman listesinde gösterilmesi gerekir. Ayrıca, amortisman defteri veya amortisman listelerinde gösterilen amortismanına tabi iktisadi varlık ve bunların amortismanları, toplu bir şekilde serbest meslek kazanç defterine (veya bu defter yerine geçen defterlere) intikal ettirilmesi gerekir. Yani serbest meslek kazanç defterinin ayrı bir bölümünde topluca yazılması gerekir.¹⁸⁶

Serbest meslek erbaplarını ilgilendiren ve Vergi Usul Kanununun 208. maddesinde;

“ Bu kanuna göre defter tutmaya mecbur olan gerçek kişiler Gelir Vergisine tabi menkul ve gayrimenkul sermayelerle bunlardan elde edilen iratları ve bunlara müteallik giderleri defteri kebir veya işletme hesabının veya serbest meslek erbabı kazanç defterinin ayrı bir sayfasına veya ayrı bir deftere veyahut bir cetvele ayrı ayrı kaydetmeye mecburdurlar.

¹⁸⁵ Nuran İnal, s.63.

¹⁸⁶ Sadi Çetin, s. 75-76.

Şu kadar ki, bu hesap mükellefin diğer kazançlarını tespit için tuttuğu hesaplara karıştırılmaz veya onlar ile birleştirilmez.”

ibaresi düzenlenmiş bulunmaktadır.

Vergi Usul Kanununun 208. maddesinden anlaşılacağı üzere; serbest meslek erbabının, serbest meslek faaliyetinden elde etmiş olduğu kazançları dışında, menkul veya gayri menkul sermaye iratları ve bunlara müteallik giderlerinin bulunması halinde, sözü geçen irat ve bunlara ilişkin giderleri serbest meslek kazanç defterinin ayrı bir sayfasında veya ayrı bir defterde kaydetmeye mecburdur.

d. Özel Durumlar

1. Hekimler İçin Serbestlik:

Vergi Usul Kanununun 210. maddesinin son fıkrasında düzenlenen bu hususa göre; hekimler diledikleri takdirde, serbest meslek kazanç defterine yazmaları gereken malumatı *protokol defterine* yazabilirler. Bu durumda ayrı bir kazanç defteri tutmalarına gerek yoktur. Konuya ilişkin Danıştay 4. Dairesinin bir kararı mevcuttur. Buna göre;

“Serbest meslek kazanç defteri tutmayan doktorun, protokol defterindeki kayıtların yeterli bilgiyi ihtiva etmediğinden bahisle dönem kazancının re’sen takdirinde, yasaya aykırılık bulunmamaktadır.”

Protokol Defteri; 1219 sayılı Tababet ve Şuabat Sanatlarının Tarzı İcrasına Dair Kanun yani bugünkü adıyla Tıp Meslekleri Uygulamalarına Dair Kanun’un 72 ve 73. maddelerinde düzenlenmiştir. Mesleklerini uygulayan hekim, diş hekimleri ve ebeler, örneğine göre Sağlık Bakanlığı tarafından düzenlenen yerel sağlık yöneticilerince onanmış, hastaların ad ve kimliklerini kayıt için basılan bir protokol defteri tutmak zorundadırlar. Bu defterlerdeki kayıtlar, ücretten doğan davalarda sahibi lehine delil sayılabilir.¹⁸⁷

2. Noterler ve Noterlik Görevini İfa ile Mükellef Olanların Resmi Defterleri:

Vergi Usul Kanununun 212. maddesine göre “noterlerin ve noterlik görevini ifa ile mükellef olanların” resmi defterleri “kazanç defteri” yerine geçer. Dolayısıyla bunların bu resmi defterleri haricinde defter tutmaları gerekmemektedir.

¹⁸⁷Şadi Çetin, s.74.

Noterlerin tutacakları resmi defterler Noterler Kanunu Yönetmeliğinin 45. maddesinde belirtilmiştir. Bu defterler;¹⁸⁸

- Yevmiye Defteri
- Emanet Defteri
- Tescil Defteri
- Muvazene Defteri
- Değerli Kağıt Defteri
- Teftiş Defteri
- Muhasebe Defteri
- Zimmet Defteri
- Personel Sicil Defteri
- İzin Defteri
- Demirbaş Eşya Defteri.

3. Borsa Acentalarının Resmi Defterleri:

Vergi Usul Kanununun 212. maddesinde “borsa acentalarının” resmi defterlerinin de kazanç defteri yerine geçeceği belirtilmektedir. Bu konuda da şu şekilde bir tasnif yapmamız mümkündür; “*Menkul Kıymetler ve Kambiyo Borsaları Kanunu’ndaki Acentaların Tutacağı Defterler*” ve “*5590 Sayılı Türkiye Odalar ve Borsalar Kanunu’ndaki Acentalar*” tarafından tutulacak defterler. Burada ilki olan Menkul Kıymet ve Kambiyo Borsaları Kanunundaki Acentalar, yapılmasına aracılık ettikleri bütün borsa işlerini müfredatlı şekilde yazmaya mahsus “yevmiye defteri” ve kendilerine her türlü alış ve satış emri verenlere tevdi gereken bordroları havi “koçanlı defter” tutmakla yükümlüdürler. İkicisi ise; Ticaret Borsalarında alım - satıma aracılık edecekler borsa komisyoncusu, borsa ajanı ve borsa simsarıdır. Borsa ajanları borsa idaresince hazırlanacak şekilde bir defter tutarlar. Bu defterlere yaptıkları işlere ait beyannamelerde alacakları ücrete mukabil verecekleri fatura numara ve tarihlerini kaydederler.¹⁸⁹

B. Serbest Meslek Kazançlarında Hasılat

Serbest meslek kazançlarının tespitinde ister doğrudan serbest meslek kazanç defteri kullanılsın isterse bu defter yerine geçen diğer defterler kullanılsın safi kazanç, gayri

¹⁸⁸ Şadi Çetin, s.77.

¹⁸⁹ Şadi Çetin, s. 79.

safi hasılatı bu hasılatın elde edilmesi için yapılan giderlerin düşülmesi ile bulunur. Bu yüzden hasılat ve giderlerin açıklanması gerekir.¹⁹⁰

Gelir Vergisi Kanununun 67. maddesinde serbest meslek hasılatı, mesleki faaliyet karşılığında tahsil edilen para ve ayınlar ve diğer suretlerle sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatler olarak düzenlenmiştir.

Madde hükmünden tahsil edilen hasılatın, nakden, aynen veya para ile temsil edilen menfaatler şeklinde olabileceği çıkarılabilmektedir. Buna göre;

Nakden Tahsilat: Tahsilatın Türk parası veya yabancı para ile yapılması durumudur. Yabancı para ile yapılan ödemeler ödeme gününü borsa rayıcı ile borsa rayıcı yoksa Maliye Bakanlığınca tespit edilecek kur üzerinden Türk parasına çevrilir.

Yine 67. maddede serbest meslek erbabı için;

- İttıla hasıl olmaları (öğrenmeleri) kaydıyla, namlarına, kamu müesseselerine, icra dairesine, bankaya, notere veya postaya para yatırılması;
- Serbest meslek kazancı olarak doğan alacağın başka şahsa temlik (temlikin ivazlı olup olmadığına bakılmaz. İvazlı temliklerde ivazın tahsil şartı aranmaz) veya müşterisine olan borcu ile takası;

tahsil hükmünde sayılmıştır.

Aynen Tahsilat: Hasılatın ayın olarak alınması halinde, söz konusu ayınlar alış bedelleri belli olmayanların, emsal bedeli ile değerlendirilerek hasılatı kaydedilmesi gerekir. Emsal bedel ise Vergi Usul Kanununun 267. maddesinde belirtildiği şekilde, Takdir Komisyonunca saptanması gerekmektedir.

Para ile temsil edilebilen bir menfaat sağlanması suretiyle tahsilat: Mesleki faaliyet karşılığında para ile temsil edilebilen bir menfaat sağlanması halinde de Takdir Komisyonunca saptanan emsal bedel ile değerlendirilerek hasılatı kaydedilmesi gerekmektedir.

C. Serbest Meslek Kazançlarında Gider ve İndirimler:

a. . Gayri Safi Hasılatı İndirilecek Giderler

Yukarıdaki bölümlerde de açıklandığı üzere; serbest meslek kazancı, bir hesap dönemi içinde serbest meslek faaliyeti karşılığı olarak tahsil edilen para ayınlar ile diğer suretlerle sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatlerden, bu faaliyet dolayısıyla

¹⁹⁰ Doğan Şenyüz , s.126.

yapılan giderler indirildikten sonra kalan farktır. Dolayısıyla serbest meslek erbabı kazancını tespit ederken aşağıda belirteceğimiz giderleri kazancından indirebilecektir. Sözü edilen giderler 68. maddede bentler halinde sayılmıştır. Ancak serbest meslek kazancında hasılatından indirilecek giderlerle, belirtilen maddede sayılmış olma şartının dışında aşağıdaki özelliklerin de bulunması gerekmektedir;

- Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre belgelendirilmesi,
- Yasal olarak tanımlanmış koşullara uyulması.¹⁹¹

Serbest meslek erbabı tarafından yapılan bir giderin hasılatından indirim konusu yapılabilmesi için, ilgili giderin yukarıda saymış olduğumuz şartları da taşıması gerekmektedir.

Ancak serbest meslek kazancından indirilebilecek giderler konusunu düzenleyen Gelir Vergisi Kanununun 68. maddesi, 01.01.2004 tarihinden itibaren yürürlüğe giren 5035 sayılı Kanunla yeniden düzenlenmiştir. Bu yeni düzenlemeler ışığında mesleki kazancın tespitinde indirilebilecek giderler şöyledir;

aa. Mesleki Kazancın Elde Edilmesi ve İdame Ettirilebilmesi İçin Ödenen Genel Giderler (İkametgahlarının bir kısmını iş yeri olarak kullananlar, ikametgah için ödedikleri kiranın tamamı ile ısıtma ve aydınlatma gibi diğer giderlerin yarısını indirebilirler. İş yeri kendi mülkü olanlar kira yerine amortismanı, ikametgahı kendi mülkü olup bunun bir kısmını iş yeri olarak kullananlar amortismanın yarısını gider yazabilirler) :

Gelir Vergisi Kanunun 68. maddesinin 1. fıkrasında Gelir Vergisi Kanununun ticari kazancı düzenleyen 40. maddesinin 1. fıkrasına paralel olarak serbest meslek kazancının tespitinde de genel giderlerin hasılatından düşürülmesi imkanı getirilmiştir. Bu hüküm çerçevesinde yeni 68. maddede ayrı bent olarak açıkça tanımlanmayan “aydınlatma, ısıtma, telefon, kırtasiye giderleri, işle ilgili bina ya da demirbaş eşyaların bakım onarım giderleri, hizmetli ya da işçilere ödenen ücretler, mesleki gelişim için açılan kurslara yapılan ödemeler, yapılan faaliyetin hacmi ile orantılı temsil ağırlama giderleri” vb. giderler gider olarak dikkate alınabilmektedir.¹⁹² 5035 sayılı Kanun öncesinde 68.

¹⁹¹ Maliye Hesap Uzmanları Derneği ,s.189.

¹⁹² Maliye Hesap Uzmanları Derneği, s.197.

maddenin 2. fıkrasında tek tek sayılan ve sadece bunlarla sınırlandırılan giderler de yeni düzenleme ile 68. maddenin 1. fıkrası içinde değerlendirilebilecektir.

5035 sayılı Kanun öncesi düzenlemede “mesleki faaliyetin icrasına tahsis edilen işyeri kirası ve şu andaki düzenlemede geçerli olan parantez içi hükmün aynısı” yer almaktaydı. 5035 sayılı Kanunla yapılan düzenleme ile aynı Kanunun 40. maddesinin 1. fıkrasındaki düzenleme ile aynı olan bir düzenleme getirilmiştir. Böylece daha önceki düzenlemeye oranla çok genişletilmiş bir düzenlemeyle karşı karşıya kalınmıştır. Dolayısıyla mesleki kazanın elde edilmesi ve idamesi için yapılan genel giderleri, bunlarla sınırlandırmamak şartıyla şu şekilde sıralayabiliriz;

- Kırtasiye (kağıt, kalem, defter, zarf, makbuz vs.), temizlik, ısıtma, aydınlatma, su ve telefon giderleri ki; bu telefon giderlerine işle ilgili olarak kullanıldığı kanıtlanan özel araç telefonları ve cep telefonlarına ilişkin haberleşme giderleri de eklenebilir. Ancak burada dikkat edilmesi gereken husus; bu tür giderlerin serbest meslek kazancının elde edilmesi ve idamesi ile bir bağın bulunması, yapılan işin mahiyetine uygun ve makul düzeyde olması gerektiğidir.

- *Yapılan işle orantılı temsil ve ağırlama giderleri,*

- *Finansman giderleri,*

- *Meslek, ilan ve reklam giderleri,*

- *İş yeriyle ilgili ayni vergi¹⁹³, resim ve harçlar;* serbest meslek erbabı, mülkünü iş yeri olarak kullanıyorsa ayni vergi olan Emlak Vergisinin tamamını gider olarak hasılatından indirebilir. Mülkün hem iş yeri hem mesken olarak kullanılması halinde anılan vergilerin yarısının gider yazılması gerekmektedir¹⁹⁴,

- *personel ücretleri;* serbest meslek erbabının hizmet akdine dayalı olarak çalıştırdığı eşine belli bir ücret ödemesi halinde, söz konusu ödeme mesleki kazancın tespitinde gider olarak indirilebilir. Ancak bu ödemeden Gelir Vergisi Kanunun 94. maddesi uyarınca vergi tevkifatı yapması gerekir.¹⁹⁵,

- *İşyeri kirası.*

¹⁹³ **Ayni Vergi:** Yükümlünün şahsi ve ailevi durumunu, bir diğer söyleyişle subjektif unsurları nazara alınmaksızın bir iktisadi unsurdan alınan vergilerdir. (Halil Nadaroğlu, **Kamu Maliyesi Teorisi**, Gözden Geçirilmiş ve Düzenlenmiş 11. Baskı, İstanbul: Beta, 2000, s.328.)

¹⁹⁴ Muzaffer Kökver, “*Serbest Meslek Kazançlarında Matrahın Tespiti ve Özellik Arzeden Hususlar*”, **Vergi Dünyası**, Aralık 2002, Sayı: 256, s.111.

¹⁹⁵ Recep Bıyık ve Aydın Kıratlı, s.529.

68. maddenin 1. fıkrasında düzenlenen “genel giderler” kavramı içine alınabilen işyeri kirasına ilişkin olarak, aynı fıkranın parantez içi hükmünde belirtilen düzenlemeye ayrıntılı olarak bakacak olursak;

- *İş yerinin serbest meslek erbabının kendi mülkü olması durumunda* kira yerine amortismanı, ikametgahı kendi mülkü olup bunun bir kısmını iş yeri olarak kullananların amortismanın yarısını gider yazabilecekleri belirtilmiştir.

İş yerinin amortisman giderlerinin tespiti için, gayri menkulün *maliyet bedeli*¹⁹⁶ biliniyorsa maliyet bedeli, maliyet bedeli bilinmiyorsa *vergi değeri*¹⁹⁷ hesaplamaya esas alınır. Ayrıca bu gayri menkulün iktisabı için yapılan borç dolayısıyla ödenen faizler önceki düzenlemenin aksine artık gider olarak yazılabilmektedir. Yine gayri menkulün *tamir- bakım, onarım ve sigorta giderleri* gider olarak yazılabilir.

- *İş yerinin kira ile tutulması durumunda* serbest meslek kazancının tespitinde kira bedelinin gider yazılabilmesi için ödenmiş olması şarttır. Kira bedeli hangi dönemde ödenmiş ise o dönemde gider yazılabilir. Gelecek dönemlere ait ödenen kira bedellerinin peşin ödenmesi halinde, ödenen kira bedelinin tamamı ödendiği yılda gider yazılabilir. Gelecek dönemlere ait kirası peşin ödenen iş yerinden sözleşmede belirtilen süreden önce boşaltılarak peşin ödenen kiranın geri alınması durumunda alınan kira bedeli alındığı yıla hasılat olarak kaydedilir. Kiralanan yer hem iş yeri hem de mesken olarak kullanılıyorsa, ödenen kira, ısıtma, aydınlatma ve diğer masrafların yarısı gider yazılabilir.¹⁹⁸

- *Diğer durumlar;*

- Serbest meslek faaliyetinin serbest meslek erbabının *eşine ait bir iş yerinde* yapılması durumunda, eşe ödenen kira bedelinin kazancın tespitinde gider olarak indirilmesi mümkündür. Eşe ait iş yerinin aynı zamanda ikametgah olarak kullanılması durumunda, ödenen kira bedelinin tamamı ile ısıtma ve aydınlatma gibi sair masrafların yarısı gider yazılabilir.¹⁹⁹

¹⁹⁶ **Maliyet Bedeli:** Vergi Usul Kanununun 262. maddesinde düzenlenmiştir. Bu düzenlemeye göre; “iktisadi bir kıymetin iktisap edilmesi veyahut değerinin arttırılması münasebetiyle yapılan ödemelerle bunlara müteferrik bilumum giderlerin toplamıdır”.

¹⁹⁷ **Vergi Değeri:** Vergi Usul Kanunun 268. maddesinde düzenlenmiştir. Bu düzenlemeye göre; “bina ve arazinin Emlak Vergisi Kanununun 29. maddesine göre tespit edilen değeridir.”

¹⁹⁸ Muzaffer Kökver, s.111.

¹⁹⁹ Recep Bıyık ve Aydın Kıratlı, s.526.

- Serbest meslek faaliyeti bir **ortaklık halinde ve ortaklardan birine ait binada** yürütülüyorsa , binanın sahibi ortağa ödenen kira bedelinin tamamı gider yazılabilir. Eğer kira ödenmiyorsa iş yerinin emsal kira bedelinin tespit edilmesi ve bu miktarın gayri menkulün sahibi ortak yönünden gayri menkul sermaye iradı sayılması ve serbest meslek faaliyeti yönünden de gider yazılması gerekir.²⁰⁰

- Serbest meslek kazançlarında **ortak giderlerin** durumunun ne olacağı da açıklığa kavuşturulmalıdır. Uygulamada karşılaşılan sorunlardan birisi de; birden fazla serbest meslek erbabının aynı işyerinde faaliyet göstermesi halinde, işyerine ait doğalgaz, elektrik, su vb. giderlerin paylaşımı ve gider yazılması durumudur. Bu gibi durumlarda elektrik, su, ısıtma vb. giderlerde kullanım miktarlarına ilişkin bir ayırım yapılabiliyorsa bu ayırıma göre giderlerin serbest meslek erbabları arasında paylaştırılması uygun olacaktır. Ancak taraflar, gider konusunda aralarında eşit paylaşma kararı almışlarsa eşit paylaşım da söz konusu olabilir. Bu durumda sözü edilen giderlerin belgelendirilmesi gerekmektedir. Yine adı geçen giderlerde abonelik bir kişinin üzerine yapılmışsa faturaları bu kişi gider yazıp, diğer kişilere onların payına düşen kısmı faturalayabilir. Abonelik ortak yaptırılmışsa, kişiler belge olarak faturaların fotokopilerini kullanabilirler ve serbest meslek erbabları payları oranında gider yazabilirler.

ab. Hizmetli veya İşçilerin İş Yerinde veya İş Yerinin Müştemilatındaki İaşe ve İbate Giderleri (Beslenme ve Bakım Giderleri), Tedavi ve İlaç Giderleri, Sigorta Primleri ve Emekli Aidatı (bu primlerin ve aidatın geri alınmamak üzere Türkiye’de kain sigorta şirketlerine veya emekli ve yardım sandıklarına ödenmiş olması ve emekli ve yardım sandıklarının tüzel kişiliği haiz bulunmaları şartıyla) ile 27. maddede²⁰¹ yazılı giyim giderleri:

68. maddenin 2. fıkrasında düzenlenen bu hususlar eski düzenlemede müstahdem ücreti, odabaşı ücreti gibi unsurlar içerisinde değerlendirilebilirken , yeni

²⁰⁰ Abdullah Aktaş, s. 267.

²⁰¹ Gelir Vergisi Kanunun 27. maddesi “*Teçhizat ve Tayin Bedellerinde*” başlığını taşımakta ve şu hususları belirtmektedir;

1. Özel kanunlara dayanılarak verilen yemek ve hayvan yem bedelleri veya bu mahiyette yapılan ödemeler,
2. Demirbaş olarak verilen giyim eşyası (Resmi ve özel daire ve müesseselerce hizmet erbabına işin icabı olarak verilen ve bunların işten ayrılmalari halinde geri alınan giyim eşyaları),
3. Tahsilde bulunanlar için yapılan giyim giderleri.

düzenleme ile giderler daha açık ve geniş hale getirilmiştir.²⁰² Yine hizmetli ve işçiler için ödenen sigorta primi ve emekli aidatlarının kazançtan indirilebilmesi için ilgili fıkranın parantez içi hükmüne göre bazı şartların varlığı gerekmektedir.

Bu şartlar şu şekildedir;

- Sözü edilen primlerin ve aidatların geri alınmamak üzere Türkiye’de kain sigorta şirketlerine veya emekli ve yardım sandıklarına ödenmiş olması gerekmektedir. Dolayısıyla buradan çıkarılabilecek sonuç, hizmetli veya işçileri için yurt dışında kurulu sigorta şirketleri veya emekli ve yardım sandıklarına yapılan ödemeler kazancın tespitinde indirim konusu yapılamamaktadır.

- Ödemenin yapıldığı Türkiye’de kain sigorta şirketlerinin veya emekli ve yardım sandıklarının mutlaka tüzel kişiliğe sahip olmaları da gerekmektedir.

Ancak bu iki şartın varlığı halinde ödemesi yapılan sigorta primleri ve emekli aidatları kazancın tespitinde indirim konusu yapılabilmektedir.

Yine hizmetli ve işçilere yapılan ve aynı Kanunun 27. maddesinde yazılı giyim ödemeleri de kazancın tespitinde gider konusu yapılabilmektedir. Bunlar; demirbaş olarak verilen giyim eşyası ve tahsilde bulunanlara yapılan giyim giderleridir. Dolayısıyla bu amaçlar dışında yapılan giyim giderlerinin indirim konusu yapılması mümkün değildir.

ac. Mesleki Faaliyetle İlgili Seyahat ve İkamet Giderleri (seyahat maksadının gerektirdiği süre ile sınırlı olmak şartıyla):

Bu düzenleme, değişiklik öncesindeki varlığını korumaktadır.

Seyahat ve ikamet giderleri, yolculuklar nedeniyle taşıma araçlarına (otobüs, tren, uçak vb.) ödenen ücretlerden; ikamet nedeniyle ya da konaklama nedeniyle (otel, motel vb.) yapılan ödemelerden ve seyahat süresince şehir içi ulaşım araçlarına ödenen ücretlerden oluşmaktadır. Bu süre zarfında seyahat süresince gerçekleşen iâşe (yeme içme) giderleri de bu fasıldan harcamalar olarak değerlendirilmelidir.²⁰³

Seyahat ve ikamet giderlerinin indirilebilmesi için şu şartları haiz olması gerekmektedir;

²⁰² Maliye Hesap Uzmanları Derneği, s.197.

²⁰³ Muzaffer Kökver, s.112.

- **Seyahatin mesleki faaliyetle ilgisi olması gerekir.** Yani yapılan seyahatin işle ilgisinin olduğunun açıkça ortaya konulabilmesi şarttır. Bu açıdan yapılan seyahatin yurt içinde veya yurt dışında yapılması önem arz etmemektedir.

- **Seyahatin süresi, amacıyla uyumlu olmalıdır.** Seyahat kapsamında yapılacak olan işin tahmini süresi ile yapılan seyahatin süresinin uyumlu, kabul edilebilir olması gerekmektedir. Örneğin; bir mali müşavirin birkaç faturanın karşıt incelemesi için Alanya'ya gittiğini iddia ettiği bir durumda, Alanya'da bir ay konaklamış ise bu kabul edilebilir bir süre olmayacak ve yapılan konaklama giderlerinin işin yapılış süresini aşan kısmı gider yazılamayacaktır. Bu durumda her olayın kendi şartları altında ele alınarak değerlendirilmesi gerekmektedir.

- **Seyahat mutad ulaşım vasıtaları ile yapılmalıdır.** Yapılan seyahatin mutad yani alışlagelmiş ulaşım araçları ile yapılması da bir başka aranılan şarttır.²⁰⁴ Yani seyahat aracının ne olacağı sınırlanmamıştır. Seyahat vasıtasını seçme mükellefe bırakılmıştır. Ancak, şehirler arası mesafelere başka ulaşım aracı varken, şehir içi taksiyle gidilmesi gider olarak kabul edilemez.²⁰⁵

- Seyahat ve ikamet giderlerinin mesleki kazancın tespitinde indirim konusu yapılabilmesi için , yukarıda sayılanlara ilave olarak mutlaka Vergi Usul Kanununun ilgili hükümlerine göre tevsiki gerekmektedir. Ayrıca yukarıda da belirttiğimiz gibi bu giderlerin yurt içinde veya yurt dışında yapılması bu şartların varlığı için bir önem arz etmemektedir.

Mesleki faaliyetle ilgili seyahat ve ikamet giderlerine ilişkin örnekler aşağıda verilmektedir;²⁰⁶

- Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavir olan mükellefin İzmir'de olan ikamet yerinden Aliğa'daki işyerine gidiş - gelişi işle ilgili bir seyahat sayılamayacağından buna ilişkin masrafın hasılatтан masraf olarak indirilmesi mümkün değildir.

²⁰⁴ A. Murat Yıldız, (Sirküler Rapor),s. 35.

²⁰⁵ Osman Saraç, "Serbest Meslek Kazancının Tespitinde Gider Sorunu", *Yaklaşım*, Şubat 2003, Sayı: 122, s.93.

²⁰⁶ Maliye Hesap Uzmanları Derneği, s.193.

- Dahiliye mütihassısı olmasına karşın, göz mütihassıslarını ilgilendiren Oftomoloji kongresine katılmak amacıyla ABD'ye giden mükellef, bu amaçla yapmış olduğu giderlerini dönem kazancının tespitinde indirim konusu yapması mümkün değildir.
- Mesleki faaliyetle ilgili seyahat ve ikamet giderleri götürü olarak gider kaydedilemez.
- 6245 Sayılı Harcırar Kanunu'na göre harcırar; yol masrafı, gündelik, aile masrafı, yer değıştirme masrafı olmak üzere dört unsurdan oluşmaktadır. Gündelik unsurun içinde yemek, yatmak giderleri de yer almaktadır. Bu nedenle, yemek (içecekler dahil) masraflarının ayrı olarak değeriendirilmesi mümkün bulunmamaktadır. Bu çerçevede serbest meslek erbabının mesleği ile ilgili olarak yaptığı yol, konaklama, yeme - içme gibi harcamalarının; mesleki faaliyetle ilgili seyahat ve ikamet gideri olarak kabul edilerek, seyahat maksadının gerektirdiği süre ile sınırlı olmak şartıyla serbest meslek kazancının tespitinde hasılatıtan indirilmesi gerekir.

ad. Mesleki Faaliyette Kullanılan Tesisat, Demirbaş Eşya ve Envantere Dahil Taşıtlar İçin Vergi Usul Kanunu Hükümlerine Göre Ayrılan Amortismanlar (amortismanı tabi iktisadi kıymetlerin elden çıkarılması halinde aynı Kanunun 328. maddesine göre hesaplanacak zararlar dahil):

5035 sayılı Kanunla değışik 68. maddenin 4. fıkrasında yer alan bu husus, eski düzenlemede de yer almaktaydı. Ancak, eski düzenlemede mesleki faaliyette kullanılan tesisat ve demirbaş eşyanın yanı sıra “envantere dahil binek otomobillerinin” amortisman giderleri indirim konusu yapılabilmekteydi. Ancak yeni düzenleme ile “envantere dahil tüm taşıtların amortismanları” gider olarak yazılabilmektedir. Yani yapılan değışiklik sonrası kazancın hesabında dikkate alınacak gider kapsamı genişletilmiş bulunmaktadır. Dolayısıyla serbest meslek erbabının mesleki faaliyetinde kullandığı tesisat, demirbaş eşya ve envantere dahil taşıtlar için Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre ayrılan amortismanların gider olarak kazançtan indirilmesi mümkün bulunmaktadır. 5024 sayılı Kanunun 2. maddesi ile değıştirilen Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 298. maddesinin (A)/6. bendinde amortismanlar ve itfa paylarının düzeltilmiş değeriiler üzerinden hesaplanacağı belirtildikten sonra, kazançlarını işletme hesabı esasına göre tespit eden mükellefler ile serbest meslek erbabının da amortismanı tabi iktisadi kıymetlerini bu maddede belirtilen hükümlere göre düzeltilmiş tutarları üzerinden amortismanı tabi tutulabilecekleri hükmüne yer verilmiştir.

Buradan şu sonuca ulaşılabilmektedir; serbest meslek erbabına enflasyon düzeltmesi yapılan dönemlerde amortismanına tabi iktisadi kıymetlerini düzeltilmiş değerleri üzerinden amortismanına tabi tutma imkanı tanınmıştır. Burada bir zorunluluk unsuru söz konusu olmayıp, tercihe bağlı bir düzenlemenin varlığı dikkati çekmektedir.

Bütün bunların daha iyi anlaşılabilmesine yardımcı olacağı düşüncesinden hareketle bazı tanımlamalara ve açıklamalara yer verilmesi uygun görülmüştür. Buna göre;

Amortisman konusu Vergi Usul Kanunun 313. maddesinde şu şekilde ifade edilmektedir;

İşletmede bir yıldan fazla kullanılan ve yıpranmaya, aşınmaya veya kıymetten düşmeye maruz bulunan gayri menkullerle 269. madde gereğince gayri menkul gibi değerlendirilen iktisadi kıymetlerin, alet, edevat, mefruşat, demirbaş ve sinema filmlerinin birinci kısmındaki esaslara göre tespit edilen değerinin bu Kanun hükümlerine göre yok edilmesi amortisman mevzuunu teşkil eder.”

Dolayısıyla bu Vergi Usul Kanunundaki düzenlemelere göre amortismanına tabi tutulması mümkün olan tesisat ve demirbaşlar, işletmede bir yıldan fazla kullanılan ve aşınmaya, yıpranmaya maruz bulunan değerler olmalıdır.²⁰⁷ Yine 313. maddede belirtildiği üzere mesleki faaliyette kullanılan ve değeri belli bir miktarı aşmayan (326 sıra nolu V.U.K. Genel Tebliği ile 1.1.2004’den itibaren 440.000.000 TL’dir.) alet, edevat, mefruşat ve demirbaşlar amortismanına tabi tutulmayarak doğrudan doğruya gider yazılabilmektedir. İktisadi ve teknik bakımdan bütünlük arz edenlerde bu had topluca dikkate alınmaktadır.

Bütün bunlardan kısaca şu sonuca ulaşılabilmektedir; mesleki faaliyette kullanılan ve değeri belli bir miktarı aşan (ki 2004 yılı için bu değer 440.000.000 TL’dir.) tesisat ve demirbaşlar amortisman yoluyla itfa edilir. Yani sözü geçen tesisat ve demirbaşın mesleki faaliyetle ilgisinin olması şarttır. Aksi takdirde, mesleki faaliyetle ilgisi olmayan tesisat ve demirbaşların bu şekilde indirim yapılmasına imkan yoktur.

Üzerinde durulması gereken diğer bazı özellikler ise şöyledir;

- İkametgahının bir kısmını işyeri olarak kullanan serbest meslek erbabı buradaki işle ilgili olup aynı zamanda ikametgah esnasında da kullanılabilecek tesisat ve demirbaşın amortismanının yarısını gider yazabilir.

²⁰⁷ Muzaffer Kökver, s.113.

- İkametgahının bir kısmını iş yeri olarak kullanan serbest meslek erbabı mesleki faaliyetle ilgili olarak kullandığı ve ikametgahı sırasında kullanılması söz konusu olmayacak tesisat ve demirbaşın amortismanının tamamını gider yazabilir.

- Vergi Usul Kanunu'nun 328. maddesine göre amortisman ayrılan demirbaş ve tesisatların satılması durumunda alınan bedel ile bunların envanter defterindeki kayıtlı değerleri arasındaki fark kar ve zarar hesabına geçirilecek, dolayısıyla hesaplamadaki zararlar gider olarak yazılacaktır (GVK.m. 67 ve 68 /4).²⁰⁸

Vergi Usul Kanunun 315. maddesi gereğince, serbest meslek kazancı elde edenlerin, serbest meslek kazanç defteri tutmaları durumunda *“normal amortisman”*²⁰⁹ usulü esas alınacak, *“azalan bakiyeler usulüne göre amortisman”*²¹⁰ ayırmaları mümkün olmayacaktır. Ancak, bilanço esasına göre defter tutanlar ve kollektif şirket ya da sermaye şirketi şeklinde serbest meslek faaliyetinde bulunanlar, azalan bakiyeler usulünden yararlanabilirler.²¹¹

Normal tamir, bakım ve temizlik giderleri dışında gayri menkulü genişletmek veya değerini arttırmak amacıyla yapılan giderler, mülkiyeti kendisine ait olanlarda gayri menkulün maliyetine eklenerek amortisman suretiyle hasılatтан indirilebilir. İş yeri kira ile tutulmuşsa bu tip giderlerin özel maliyet bedeli olarak aktifleştirilmesi gerekmektedir. Normal tamir, bakım ve temizlik giderleri ise gayri menkulün genişletilmesine veya değerinin arttırılmasına yönelik harcamalar değildir. Bu tüp giderler, gayri menkulün değerini koruması için yapılır. Kanunda bu tip giderlerin hasılatтан indirilip indirilemeyeceği konusunda açıklık yoktur. Gayri menkulün korunması için yapılan giderler, VUK hükümleri uyarınca gayri menkulün maliyetine eklenemeyeceğine göre doğrudan hasılatтан indirilebileceğini kabul etmek uygun olacaktır. İş yeri kiralıksa, bu tip giderler, gayri menkul sermaye iradı sahibi tarafından gider unsuru olarak matrahtan indirilecektir. Kira sözleşmesinde bu tip masrafların da kiracıya ait olduğu belirtilmişse serbest meslek erbabı yönünden kira giderlerin farkı olmayacağı açıktır.²¹²

²⁰⁸ Abdullah Aktaş, s.270.

²⁰⁹ **Normal Amortisman:** Vergi Usul Kanununun 315. maddesinde; “mükellefler amortismanına tabi iktisadi kıymetlerini Maliye Bakanlığının tespit ve ilan edeceği oranlar üzerinden itfa ederler. İlan edilecek oranların tespitinde iktisadi kıymetlerin faydalı ömürleri dikkate alınır” şeklinde düzenlenmiştir.

²¹⁰ **Azalan Bakiyeler Usulüyle Amortisman:** Vergi Usul Kanunun mükerrer 315. maddesinde şu şekilde tanımlanmaktadır; “Bilanço usulüne göre defter tutan mükelleflerden dileyenler, amortismanına tabi iktisadi değerlerini, azalan bakiyeler üzerinden amortisman usulü ile yok edebilirler.”

²¹¹ Muzaffer Kökver, s.113.

²¹² Muzaffer Kökver, s.113.

Yangın, deprem, su basması gibi afetler yönünden tamamen veya kısmen zarara uğrayan, mesleki faaliyette kullanılan amortismana tabi iktisadi kıymetler için alınan sigorta tazminatlarının, amortisman çıktıktan sonra kalan değerden eksik olması halinde, fark gider yazılır.²¹³

ae. Kiralanan veya Envantere Dahil Olan ve İşte Kullanılan Taşıtların Giderleri

5035 sayılı Kanundan önceki 68. maddede sadece “işle ilgili olan ve envantere dahil olan binek otomobillerin giderleri”nin kazancın tespitinde indirim konusu yapılabilirken, yeni 68. maddenin 5. fıkrasında ise “işte kullanılan ve kiralanan ya da envantere dahil olan taşıtların giderleri”nin indirim konusu yapılabileceği belirtilerek, kapsamın daha da genişletildiği görülmektedir.

Söz konusu taşıtların kazancın tespitinde indirim konusu yapılabilmesi için şu şartların yerine getirilmesi gerekmektedir;

- Taşıtların mesleki faaliyette kullanılıyor olması gerekmektedir.
- İşte kullanılacak olan bu taşıtların ya kiralanması ya da envantere dahil olması gerekmektedir.

Yukarıdaki şartları haiz taşıtların indirim konusu yapılacak giderleri; akaryakıt, bakım-onarım, sigorta ve daha önce de bahsettiğimiz gibi amortismanlarından oluşmaktadır.

Ancak, Motorlu Taşıtlar Vergisi’nin 14. maddesine göre taşıtların Motorlu Taşıtlar Vergisi indirime konu olamamaktadır.

Bu konu karşısında Katma Değer Vergisinin durumunu inceleyecek olursak;

Mükelleflerin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesapladıkları KDV, gelir ve kurumlar vergisi matrahlarının tespitinde gider olarak düşülemeyeceği gibi bu işlemlere ilişkin olarak alış vesikalarında gösterilen ve indirilebilecek KDV de gider olarak kabul edilmeyecektir. Katma Değer Vergisi Kanununun 58. maddesiyle²¹⁴ hükümlerine KDV’nin gelir ve kurumlar vergisi matrahlarının saptanmasında gider olarak indirilemeyeceği öngörülmüştür. Madde hükmünün düzenleniş amacı, mükellefin üstünde yük olarak kalmayacak verginin, gelir ve kurumlar vergisi matrahlarının tespitinde gider olarak kabulünün önlenmesidir. Ancak Katma Değer Vergisi’nin gider kaydedilemeyeceği prensibi

²¹³ Recep Bıyık ve Aydın Kıratlı, s.533.

²¹⁴ **Katma Değer Vergisi Kanunu m. 58:** Mükellefin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanan Katma Değer Vergisi ile mükellefçe indirilebilecek Katma Değer Vergisi, Gelir ve Kurumlar Vergisi matrahlarının tespitinde gider olarak kabul edilmez.

normal olarak *indirim mekanizmasının* işlediği durumlarda söz konusudur. Madde hükmünün mevhumu muhalifinden hareketle, indirim hakkı tanınmayan Katma Değer Vergisinin gider yazılabileceği sonucuna ulaşabiliriz.²¹⁵

Katma Değer Vergisi Kanununun 30. maddesinin (b) bendine ²¹⁶ göre, satın alınan binek otomobillerinin alış belgelerinde gösterilen Katma Değer Vergisinin indirim konusu yapılması mümkün değildir. İndirim konusu yapılmayan Katma Değer Vergisi otomobilin maliyet bedeline ilave edilerek amortisman ayırmak suretiyle gider kaydedilebileceği gibi, ilgili dönemde Gelir Vergisi Kanununun 68. maddesinin 5. fıkrası kapsamında doğrudan gider olarak da dikkate alınabilir.²¹⁷

Ancak burada dikkat edilmesi gereken husus; 5035 sayılı Kanun öncesi düzenlemede yer alan “envantere dahil olan binek otomobillerin giderleri”, yeni 68. madde 5. fıkrası ile genişletilmiş ve “kiralanan veya envantere dahil olan taşıtların giderleri” şeklinde genişletilerek ifade edilmiştir. Dolayısıyla Katma Değer Vergisi’nin 30. maddesi ile Gelir Vergisi Kanunu’nun 68. maddesinin 5. fıkrasını birlikte ele aldığımızda; kiralanan veya envantere dahil olan binek otomobillerin dışındaki taşıtların (ki bunlar; minibüs, otobüs vs.) alış vesikalarında gösterilen Katma Değer Vergisi indirim konusu yapılabilecektir. Bunun sonucunda da binek otomobiller dışında kalan ve envantere dahil veya kiralanan taşıtlara ait Katma Değer Vergisi gider olarak kabul edilememektedir. Burada her iki madde hükmünün de birbirleriyle uyumlu hale getirilmesi daha uygun olacaktır. Vergi Kanunlarında yapılan sık değişikliklerde böyle uyumsuzluklar çok sık ortaya çıkmakta, bu da anlam ve uygulama karışıklıklarına sebep olmaktadır.

Yine binek otomobillerin adi ortaklıklarda, kolektif ve Adi Komandit Şirketlerdeki durumlarına da değinirsek,²¹⁸

Adi Ortaklıklarda; Adi ortaklıklar ferdi teşebbüs hükmünde olduklarından, serbest meslek erbabından bir kaçının bir araya gelerek adi ortaklık kurabildikleri organizasyonlarda ortaklardan birine ait binek otomobilin işle illiyet ilişkisi bulunması halinde, envantere alınıp giderleri ile amortismanları gider yazabilecektir.

²¹⁵ Atlar Ömer Arpacı, “Katma Değer Vergisinin Gider Boyutu”, *Vergi Sorunları Dergisi*, Ağustos 2003, Sayı: 179, s.90.

²¹⁶ **Katma Değer Vergisi Kanunu m.30/b:** Faaliyetleri kısmen veya tamamen binek otomobillerinin kiralınması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olanların bu amaçla kullandıkları hariç olmak üzere işletmelere ait binek otomobillerinin alış vesikalarında gösterilen Katma Değer Vergisi, hesaplanan KDV’den indirilemez.

²¹⁷ Recep Bıyık ve Aydın Kıratlı, s.537.

²¹⁸ Cevdet Okan Bahar, “ Serbest Meslek Kazançları”, *Vergi Dünyası*, Mart 1999, Sayı: 211, s.132-133.

Kollektif ve Adi Komandit Şirketlerde; Serbest meslek faaliyeti görmek üzere kurulan, şirket ortaklarından birinin mülkiyetindeki binek otomobilin şirkete satılmadıkça veya sermaye olarak konulmadıkça tüzel kişinin envanterine alınması söz konusu olamayacağı gibi gider ve amortismanlarının da kazançtan indirilmesi söz konusu olamaz.

Belirtilmesi gereken diğer bir konu da; taşıtlara ait Özel Tüketim Vergisinin ne olacağına ilişkindir. Özel Tüketim Vergisi Kanunu'na ekli iki sayılı listede yer alan araçlardan kayıt ve tescile tabi olanların ilk iktisapları 01.08.2002 tarihinden itibaren vergiye tabi bulunmaktadır. İlk iktisap ise; Türkiye'de henüz kayıt ve tescil edilmemiş taşıtların iktisabıdır.²¹⁹

Konuya açıklık getiren madde hükmü Vergi Usul Kanununun 270. maddesinin son fıkrasında²²⁰ düzenlenmiştir. Buna göre; serbest meslek erbapları, envanterine dahil olan veya kiralanan taşıtlarına ilişkin Özel Tüketim Vergilerini, taşıtların *maliyet bedeline* eklemekte veya bunları *genel giderlerde* göstermekte serbesttirler. Adı geçen madde hükmü, mükelleflerde isteğe bağlı bir durum ortaya koymaktadır.

af. Alınan Mesleki Yayınlar İçin Ödenen Bedeller:

5035 sayılı Kanun öncesinde ilgili madde hükmü sadece “alınan meslek kitapları ve meslek dergileri” ile sınırlı iken, yeni düzenleme ile “mesleki yayınlar” şekline getirilmek suretiyle genişletilmiştir.

Dolayısıyla meslekle ilgili olan her türlü yayın indirim kapsamına alınabilmektedir. Buna karşılık mesleki faaliyetle ilgisi olmayan yayınların indirim konusu yapılması mümkün değildir.

ag. Mesleki Faaliyetin İfası İçin Ödenen Mal ve Hizmet Alım Bedelleri:

Yeni düzenleme sonrasında 68. maddenin 7. fıkrasında yer alan bu düzenlemeye göre mesleki faaliyetin ifası için ödenen mal ve hizmet alım bedelleri gider olarak dikkate alınabilecektir. Eski düzenlemede farklı bentlerde düzenlenen bu giderler 7. bentte toplanmış bulunmaktadır.²²¹

²¹⁹ Eray Mercan, “Taşıt Alımlarında Ödenen Özel Tüketim Vergisinin Gider veya Maliyet Unsuru Olarak Dikkate Alınıp Alınamayacağı”, *Vergi Sorunları Dergisi*, Ocak 2004, Sayı: 184, s.16.

²²⁰ Vergi Usul Kanununun 270. maddesinin başlığı “Gayri menkullerde maliyet bedeline giren giderler” dir. Taşıtlar özellikleri gereği gayrimenkul olmamalarına rağmen, “Gayri menkuller” başlığını taşıyan VUK’ nun 269. maddesinin 3. fıkrasına göre “Gemiler ve diğer taşıtlar” Vergi Usul Kanununa göre gayri menkuller gibi değerlendirilmektedirler.

²²¹ Maliye Hesap Uzmanları Derneği, s.198.

Örnek olarak; büyük bir inşaat projesinin çizim işini üstlenen bir mimarın projeyi bölümlere ayırarak bir kısmını diğer bir mimara ya da mimarlara çizdirmesi²²²; dış doktorlarının protezcilere yaptıkları ödemeler; bir avukatın veya mali müşavirin mesleki faaliyetiyle ilgili ve ihtisas alanına girmeyen bir konuda üniversite öğretim üyesinden görüş alması, stajyer çalıştırması; sanatçıların kuaför, terzi, dekoratör vb. hizmet erbabına yaptıkları ödemeler (ücretli olarak çalışanlar hariç); demirbaşların bakım ve tamiri için ödenen paralar; verilebilecektir.

Önceki düzenlemede de yer alan mesleki faaliyetin ifası için “ *hizmet alımı*” tabirine ilave olarak bu yeni düzenlemede “*mal alımı*” da eklenmiştir. Bize göre örnek olarak; serbest meslek erbabı durumunda vergilendirilen ses, saz sahne sanatçılarının kuaför, terzi vb. hizmet erbabları için ödediklerinin yanı sıra sahne kıyafet ve aksesuar alımları, makyaj malzemesi alımları vb. için yapmış oldukları ödemeler de artık kazancın tespitinde gider olarak dikkate alınabilecektir.

ah. Serbest Meslek Faaliyetleri Dolayısıyla Emekli Sandıklarına Ödenen Giriş ve Emeklilik Aidatları ile Mesleki Teşekküllere Ödenen Aidatlar:

5035 sayılı Kanun öncesinde yer alan aynı düzenlemeye yeni düzenlemede de yer verilmiştir.

Söz konusu emekli sandıkları tabirinden kanunla kurulmuş sigorta ve emeklilik kuruluşlarını anlamak gerekir.

506 sayılı Sosyal Sigortalar Kanunu, Esnaf ve Sanatkarlar ve Diğer Bağımsız Çalışanlar Sosyal Sigortalar Kurumu Kanunu (Bağ-Kur), Avukatlık Kanunu, Noterlik Kanunu sigortalı olmaya ilişkin olarak çeşitli serbest meslek erbabına zorunluluklar yüklemişlerdir. Bu sebeple, tüzel kişiliğe haiz emekli sandıklarına ödenenlerin gider olarak yazılması mümkündür; hayat sigortaları ile bireysel emeklilik şirketlerine yapılan ödemeler gider olarak yazılamaz.²²³

Bu kapsamda değerlendirilen aidatlar için herhangi bir tutar sınırlaması bulunmamaktadır. Ödenmiş olması koşuluyla aidatların tamamı hasılatтан indirilebilecektir. Ancak, gider olarak dikkate alınacak emekli aidatının giriş aidatı ve periyodik aidatlar veya kanunen girilmesi zorunlu “topluluk sigortalarına” ödenen borçlanma primi gibi ödemelerden

²²² A. Murat Yıldız, (Sirküler Rapor), s.34.

²²³ Osman Saraç, s. 94.

oluşması gerekir. Buna göre, kanunla kurulmuş olsa da sigorta kuruluşu ya da emeklilik kuruluşuna ihtiyari olarak ödenen tutarların indirimi mümkün değildir.²²⁴

Örneğin; isteğe bağlı olarak Sosyal Sigorta Kanununa ödenen borçlanma primleri mesleki kazancın tespitinde gider olarak indirilemez²²⁵

ai. Mesleki Kazancın Elde Edilmesi ve İdame Ettirilmesi İçin Ödenen Meslek, İlan ve Reklam Vergileri ile İş Yeriyle İlgili Ayni Vergi, Resim ve Harçlar:

Bu grupta yer alan giderleri iki kategoriye ayırmak suretiyle incelersek;

- Meslek, İlan ve Reklam Giderler:

2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanunun 12. maddesi hükmüne göre; belediye sınırları ile mücavir alanları içinde yapılan her türlü ilan ve reklam, İlan ve Reklam Vergisine tabidir. Söz konusu vergi ise aynı Kanunun 15. maddesinde yer alan tarifeye göre hesaplanmaktadır. Bu şekilde hesaplanarak ilgili belediye ödenmiş olan İlan ve Reklam Vergileri gider yazılabilmektedir.

- İşyeri ile İlgili Ayni Vergi²²⁶, Resim ve Harçlar:

Mesleki faaliyetin sürdürüldüğü iş yeri nedeniyle doğan ayni vergi, resim ve harçlar da, serbest meslek kazancının tespitinde gider olarak indirilebilecektir. Bu hüküm kapsamında serbest meslek erbabı iş yerinin mülkiyeti kendisine aitse ödenmiş olmak şartıyla, **Emlak ve Çevre Temizlik Vergilerinin** tamamını, iş yerini aynı zamanda ikamet olarak da kullanıyorsa yarısını gider olarak yazabilecektir. Yine **ödenen resim ve harçlar** da gider olarak yazılabilmektedir. Ancak, serbest meslek erbabı tarafından ödenen Damga Vergisi, işyeri ile ilgili ayni vergi niteliğinde olmadığından, serbest meslek kazancının tespitinde gider olarak indirilmesi mümkün değildir.²²⁷

ai. Mesleki Faaliyetle İlgili Olarak Kanun, İlam ve Mukavelenameye Göre Ödenen Tazminatlar:

Serbest meslek faaliyeti ile ilgili olarak, 68. maddenin 10. fıkrasında düzenlenmiş olan ve mesleki faaliyetle ilgili olarak kanun, ilam ve mukavelenameye göre ödenen tazminatlar kazancın tespitinde indirim konusu yapılabilmektedir.

²²⁴ Maliye Hesap Uzmanları, s.195.

²²⁵ Muzaffer Kökver, s.114.

²²⁶ Ayni Vergi için bkz. s. 82- Dipnot.

²²⁷ A. Murat Yıldız (Sirküler Rapor), s.33-34.

Vergi Kanunlarının kendine yüklediği ödevler dışında , mesleki faaliyetle ilgili olarak Borçlar Kanunu, İcra İflas Kanunu vb, kanun hükümleri gereği ödenen tazminatlar gider olarak yazılabilir. Ancak tazminat serbest meslek erbabının suçlarından (Danıştay 4. Dairesi bir kararında; ceza kavuşturmasını gerektirmeyen, hukuk mahkemesince hükmedilen tazminatın gider kaydedilebileceğini belirtmiştir.) kaynaklanmış olmamalıdır.²²⁸

Dolayısıyla 68. maddenin 10. fıkrasına göre her türlü para cezaları ve vergi cezaları ile serbest meslek erbabının suçlarından doğan tazminatlar gider olarak indirilemeyecektir.

Madde hükmü göz önüne alınarak, aşağıdaki şartların varlığı halinde ödenen tazminatlar gider konusu yapılabilmektedir;

- Ödenen tazminat mesleki faaliyetle ilgili olmalıdır.
- Tazminat kanun emrine, sözleşmeye ya da ilama yani yargı kararına istinaden doğmuş olmalıdır.
- Tazminat serbest meslek erbabının şahsi kusuru veya suç sayılan fiillerinden kaynaklanmamış olmalıdır. Nitekim 68. maddenin son fıkrasında da “serbest meslek erbabının suçlarından doğan tazminatların gider olarak indirilemeyeceği” ibaresi yer almaktadır.

Sonuç olarak; 01.01.2004 tarihinden itibaren yürürlüğe girmiş bulunan 5035 sayılı Kanunla getirilen değişikliklere bakıldığında, serbest meslek kazancının tespitinde indirilebilecek giderlerin kapsamının genişletilmiş olduğu görülmektedir. Bu genişletme ile her şeyden önce Gelir Vergisi Kanunun 40. maddesinde düzenlenmiş bulunan “Ticari Kazancın tespitinde İndirilecek Giderler” hükmüne paralel bir düzenlemenin getirildiği söylenebilir. Böylece günün koşullarına daha uygun bir gider mekanizması getirilmiş bulunmaktadır.

b. Beyana Tabi Kazançtan Yapılacak İndirimler

Gelir Vergisi Kanununun 89. maddesi hükmüne göre, mükellefler yıllık beyanname ile bildirecekleri gelirlerden aynı maddenin birinci, ikinci ve üçüncü bentlerinde yazılı olan giderleri indirebilme imkanına sahiptirler. Dolayısıyla söz konusu maddede yer alan indirim haklarından, kazançlarını yıllık beyanname ile beyan eden serbest meslek

²²⁸ Osman Saraç, s.95.

erbapları da aynen yararlanabileceklerdir. Bu indirim hakkından yararlanmanın doğal şartı; yıllık beyannamede bildirilen bir gelirin bulunmasıdır.²²⁹

ba. Zararların Mahsubu:

Gelirin toplanması ve beyan edilmesi sırasında gelir kaynaklarından bazıları için zarar söz konusu olabilir. Bu zararların diğer kaynaklardan elde edilen kazanç ve iratlardan indirilebileceği Kanunun 88. maddesinde kabul edilmiştir. Ancak Kanunun 80. maddesinde yazılı olan diğer kazanç ve iratlarda ortaya çıkan zararlar, diğer kaynaklardan elde edilen kazanç ve iratlardan indirilemez.²³⁰

Dolayısıyla zararların mahsubunu iki kısımda belirtmek mümkündür;

- ***Aynı Takvim Yılında Meydana Gelen Zararların Mahsubu:***

Aynı türden birkaç faaliyette bulunulması halinde, zararlar sonuçlanan faaliyetlerin zararları, karlı olanlara mahsup edilir. Yine gelir unsurlarının bazıları karlı, bazılarının zararlı sonuç vermesi halinde de, zararlar karlardan mahsup edilir.²³¹

Örneğin bir mükellef, ticari kazancından zarar edip serbest meslek faaliyetinden dolayı kar elde etmesi durumunda, karından zararını mahsup edebilecektir. Eğer zararı kazancından fazla olursa, zarar bir sonraki döneme devredebilecektir.

- ***Geçmiş Yıl Zararlarının Mahsubu:***

Gelir Vergisi Kanununun 88. maddesine göre; gelir yıllık beyannamede toplanıp beyan edilirken, gelir kaynaklarının bir kısmında oluşan zararlar, diğer kaynaklardan elde edilen kazanç ve iratlardan mahsup edilebilir. Yine aynı madde hükmünün 2. fıkrasına göre ise; bu mahsup neticesinde kapatılamayan zarar kısmı, izleyen yılların gelirinden indirilir. Ancak yine maddede belirtildiği üzere; arka arkaya beş yıl içinde mahsup edilmeyen zarar bakiyesi izleyen yıllara devredilemez.

- ***Yurt Dışı Faaliyetlerden Doğan Zararlar;***

Tam mükellefiyette yurt dışı faaliyetlerden doğan zararlar, faaliyette bulunan ülkenin vergi kanunlarına göre beyan edilen vergi matrahlarının (zarar dahil) her yıl o ülke mevzuatına göre denetim yetkisi verilen kuruluşlarca rapora bağlanması ve bu raporun aslı ile tercüme edilmiş bir örneğinin Türkiye'deki ilgili vergi dairesine ibrazı halinde

²²⁹ A. Murat Yıldız (Sirküler Rapor), s.54.

²³⁰ Doğan Şenyüz, s.209.

²³¹ Kamil Mutluer ve Diğerleri, **Türk Vergi Sistemi 3**, 1. Baskı, Eskişehir : T.C. Anadolu Üniversitesi Yayınları, 2002, s.146.

mahsup edilebilecektir. Denetim kuruluşlarınca hazırlanan raporun ekinde yer alan vergi beyanlarının, bilanço ve kar-zarar cetvellerinin o ülkedeki yetkili mali kuruluşlarca onaylanması zorunludur. Faaliyette bulunulan ülkede denetim kuruluşu olmaması halinde her yıla ait vergi beyannamesinin, o ülke yetkili makamlarından alınan birer örneğinin mahallindeki Türk elçilik ve konsoloslukları, yoksa orada Türk menfaatlerini koruyan ülkenin aynı mahiyetteki temsilcilerine onaylatılarak, aslının ve tercüme edilmiş bir örneğinin ilgili vergi dairesine ibrazı yeterlidir.²³²

Türkiye’de mahsup edilen yurt dışı zararın, ilgili ülkede de mahsup edilmesi halinde Türkiye’deki beyannameye dahil edilecek yurt dışı kazanç, mahsuptan önceki tutar olacaktır.

Türkiye’de Gelir Vergisinden istisna edilen kazançlarla ilgili yurt dışı zararlar, yurt içindeki kazanç ve iratlardan mahsup edilmez.

bb. Sigorta Primleri ve Bireysel Emeklilik Sistemine Ödenen Katkı Payları:

Gelir Vergisi Kanununun 89. maddesinin 1. fıkrasına göre; “ *Beyan edilen gelirin % 10’u (bireysel emeklilik sistemi dışındaki şahıs sigorta primleri için, beyan edilen gelirin % 5’ini) ve asgari ücretin yıllık tutarını aşmamak şartıyla, mükellefin şahsına, eşine ve küçük çocuklarına ait hayat, ölüm, kaza, hastalık, sakatlık, analık, doğum ve tahsil gibi şahıs sigorta primleri ile bireysel emeklilik sistemine ödenen katkı payları (sigortanın veya emeklilik sözleşmesinin Türkiye’de kain ve merkezi Türkiye’de bulunan bir sigorta ve emeklilik şirketi nezdinde akdedilmiş olması, prim ve katkı tutarlarının gelirin elde edildiği yılda ödenmiş olması ve ücret geliri elde edenlerin ücretlerinin safi tutarının hesaplanması sırasında ayrıca indirilmemiş bulunması şartıyla; eşlerin veya çocukların ayrı beyanname vermeleri halinde, bunlara ait prim ve katkı payları kendi gelirlerinden indirilir.)*”

Sigorta primleri ve bireysel emeklilik sistemine ödenen katkı paylarının kazançtan indirilebilmesi için madde hükmünden çıkarılabilecek bir takım şartların yerine getirilmiş olması gerekmektedir. Buna göre bu şartlar;

- İndirilecek şahıs sigorta prim tutarı, ilgili olduğu yılda asgari ücretin bir yıllık tutarını aşmamak üzere beyan edilen gelirin %5’ ini; bireysel emeklilik sistemine ödenen katkı payları da yine asgari ücretin bir yıllık tutarını aşmamak üzere beyan edilen gelirin %10’ unu aşmayacaktır.

²³² Doğan Şenyüz , s.211.

- Ödenen prim mükellefin şahsına, eşine, küçük çocuklarına ait hayat, ölüm, kaza, hastalık, sakatlık, analık, doğum ve tahsil gibi şahıs sigorta primleri ile bireysel emeklilik sistemine ödenen katkı payları olmalıdır.

- Aile fertleri için ödenen primlerin toplamı asgari ücretin yıllık tutarını aşmamalıdır. Eski düzenlemedeki, aile fertlerinin her biri için asgari ücretin yıllık toplamına kadar indirim yapılabilmesi uygulaması kaldırılmıştır. Asgari ücretin bir yıllık tutarının tespitinde, gelirin elde edildiği yılda, 16 yaşından büyük asgari ücretlinin 1 yıl içerisinde aldığı brüt maaşların toplamı esas alınmalıdır.²³³

- Sigorta merkezi Türkiye’de kurulu ve merkezi Türkiye’de bulunan bir sigorta şirketi nezdinde akdedilmiş olmalıdır.

- Sigorta primi, gelirin elde edildiği yılda ödenmiş olması gerekir.

- Eşlerin veya çocukların ayrı beyanname vermeleri halinde, bunlara ait primler, kendi beyannamelerinden indirilebilir.

Aynı yıl içinde hem bireysel emeklilik katkı payı hem de şahıs sigorta primi ödeyenler, yukarıda saymış olduğumuz şartlar dahilinde her iki tutarı da indirebilirler. Ancak bireysel emeklilik katkı payının beyan edilen gelirin % 10’unu ve asgari ücretin bir yıllık tutarını, şahıs sigorta priminin beyan edilen gelirin % 5’ini ve asgari ücretin bir yıllık tutarını aşmaması gerekir.²³⁴

bc. Bağ- Kur Giriş Keseneği ve Primler:

1479 sayılı Esnaf ve Sanatkarlar ve Diğer Bağımsız Çalışanlar Sosyal Sigortalar Kurumu (Bağ- Kur) Kanununun 49. maddesinin 3. fıkrasında, sigortalılarca ödenen giriş keseneği ve sigorta primlerinin vergi uygulamasında gider olarak yazılabileceği hükme bağlanmıştır.²³⁵

Diğer taraftan, daha önceki bölümlerde de açıkladığımız üzere, serbest meslek erbaplarının ödemiş oldukları Bağ- Kur primlerini Gelir Vergisi Kanununun 68. maddesinin 8. fıkrası hükmüne dayanarak da, mesleki kazancının tespitinde hasılatından indirim imkanları mevcuttur. Söz konusu Kanun hükmü çerçevesinde ödenen Bağ-Kur primlerinin her ne kadar kanuni defterlere doğrudan gider yazılması mümkünse de, özellikle ortaklık şeklinde faaliyet gösterilmesi durumunda bu yöntem çeşitli karışıklıklara yol açabilmektedir. Bu gerekçelerle

²³³ Maliye Hesap Uzmanları Derneği, s.310.

²³⁴ Maliye Hesap Uzmanları Derneği, s.311.

²³⁵ Cem Tekin ve Diğerleri, s.537.

110 seri nolu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde, Bağ- Kur kapsamına giren serbest meslek erbabının, Gelir Vergisi Kanununun 68. maddesinin 8. fıkrasına dayanarak hasılatlarından, emekli aidatı veya sosyal sigorta primi indirmemiş olmaları şartıyla, ödedikleri Bağ- Kur giriş keseneği ve primlerini, serbest meslek kazancı ile ilgili olarak verecekleri yıllık beyannamelerinde indirmelerinin mümkün olduğu belirtilmiştir.²³⁶

bd. Bağış ve Yardımlar

bda. Gelir Vergisi Kanununa Göre Bağış ve Yardım İndirimi:

Gelir Vergisi Kanununda safi kazançta ulaşılması ve vergi matrahının tespitinde, kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için yapılan giderlerin indirimi kabul edilmektedir. İndirimi kabul edilen giderlerin bir kısmı da bağış ve yardım giderlerinden oluşmaktadır. Gelir Vergisinin dışında indirilebilecek diğer giderler özel kanunlarda yer alan hükümlerle belirlenmiştir. Bu düzenlemeler ile amaçlanan, devletin yerine getirmekle yükümlü olduğu kamusal nitelikli hizmetlerin bağış ve yardımlar yoluyla finanse edilmesini teşvik etmektir.

Bağış ve yardımın indirimini öngören genel hüküm Gelir Vergisi Kanununun 89. maddesinin 2. fıkrasıdır.²³⁷

o Bağış ve Yardım Yapılabilecek Kurum ve Kuruluşlar:

Yapılan bağış ve yardımın beyan edilen kazançtan indirilebilmesi için aşağıda sayılan kurum ve kuruluşlara yapılmış olması gerekmektedir.

- Genel bütçeye dahil daireler,
- Katma bütçeli idareler,
- İl özel idareleri,
- Belediyeler,
- Köyler,
- Kamu menfaatine yararlı dernekler,
- Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflar,
- Bilimsel araştırma ve geliştirme faaliyetinde bulunan kurum ve kuruluşlar,
- Müzeler,

²³⁶ A. Murat Yıldız, s.56-57.

²³⁷ Muharrem Erim, “ Yeni Düzenlemeler Işığında Gelir ve Kurumlar Vergisinde Bağış ve Yardım İndirimi Uygulaması”, *Vergi Sorunları Dergisi*, Nisan 2004, Sayı: 187, s. 111.

- Sinema, tiyatro, opera, bale, klasik müzik, klasik Türk müziği ve plastik sanatlar alanındaki üretim ve etkinlikler ile bu alanlarda kurulacak özel araştırma, eğitim ve uygulama merkezleri,

- Kültür Bakanlığınca desteklenen veya desteklenmesi uygun görülen uluslar arası sanatsal organizasyonlar.

Burada dikkat edilmesi gereken husus; yukarıda sayılı kişi ve kuruluşlar ile Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınmayan vakıflar ve kamuya yararlı olmayan derneklere yapılan bağış ve yardımların vergilendirilecek gelirin tespitinde dikkate alınması söz konusu değildir. Bakanlar Kurulu kararı ile kamuya yararlı dernek olarak addedilen derneklerin listesi Maliye Bakanlığı tarafından zaman zaman bilgi mahiyetinde ilan edilmektedir.²³⁸

o Bağış ve Yardım Uygulamasında Öngörülen Yasal Sınır:

Bir takvim yılı içinde yapılacak bağış ve yardımın toplamı o yıla ait beyan edilecek gelirin % 5'ini aşarsa fazlası indirim konusu yapılamaz. İndirim konusu yapılacak tutar beyan edilen gelirin % 5 ile sınırlıdır. Söz konusu oran kalkınmada öncelikli yöreler için % 10'dur.

İndirim konusu yapılabilecek bağış ve yardımın tutarı, eğer var ise, geçmiş yıllardan devreden zararın mahsubundan sonraki gelir tutarı üzerinden hesaplanacaktır. Daha açık bir ifadeyle, indirim konusu yapılabilecek bağış ve yardım tutarı geçmiş yıl zararlarının mahsubundan sonraki tutarın % 5' ini geçemeyecektir.²³⁹

o Tutar Sınırlamasına Tabi Olmayıp, Tamamı Gelirden İndirilebilecek Bağış ve Yardımlar:

Gelir Vergisi Kanununun 89. maddesine 4842 sayılı Kanunla eklenen 2. fıkra ile yukarıda söz edilen sınırlamaya bir takım bağış ve yardımlar için istisnai bir durum getirilmiştir. Buna göre; 34.04.2003 tarihinden itibaren kamu idare ve müesseselerine bağışlanan okul ve yüz yatak (kalkınmada öncelikli yörelerde elli yatak) kapasitesinden az olmamak üzere öğrenci yurdu inşası dolayısıyla yapılan harcamalar veya bu tesislerin inşası için bu kuruluşlara yapılan her türlü nakdi ve ayni bağış ve yardımların tamamının yıllık beyanname ile bildirilecek gelirden indirilmesine imkan sağlanmıştır. Ancak daha sonra

²³⁸İbrahim Kumluca, " Son Haliyle Gelir ve Kurumlar Vergisi Matrahlarından İndirilebilir Bağış ve Yardımlar", *Vergi Sorunları Dergisi*, Aralık 2003, Sayı: 183, s.167.

²³⁹ İbrahim Kumluca, s. 168.

yürürlüğe giren 4962 sayılı Kanunla sözü edilen bentte değişiklik yapılarak, 07.08.2003 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere “sağlık tesislerine” yapılan bağış ve yardımların tamamı da indirim konusu yapılabilecektir.

Burada dikkat edilmesi gereken husus; tamamının indirim konusu yapıldığı yani indirim sınırlamasının olmadığı yukarıda saymış olduğumuz nev’iden bağış ve yardımların yürürlük tarihi 24.03.2003 olup, sağlık tesisleri için yapılan bağış ve yardımların ise yürürlük tarihi ise 07.08.2003 tarihi olmasıdır. Dolayısıyla sözü geçen bağış ve yardımlardan ancak yürürlük tarihinden sonra yapılanları indirim konusu yapılabilecektir.

Yine 5035 sayılı Kanunla 89. maddeye eklenen ve aşağıda ele alınan 3. ve 4. fıkra hükümlerinde herhangi bir yasal sınır öngörülmeden indirim konusu yapılabilme olanağı tanınmıştır;

- Vakıflar Genel Müdürlüğü’nün idaresinde ve denetiminde bulunan mazbut vakıflar²⁴⁰ ile belediyeler dahil diğer kamu kurum ve kuruluşları adına kayıtlı olan, Kültür ve Tabiat Varlıklarını Koruma Kurulu nezdinde eski eser tescilli abide eserlerin; bakımı, onarımı, restore edilmesi ve yaşatılması amacıyla abide eserin kayıtlı olduğu kurum ve kuruluşlara yapılan bağış ve yardımlar olacak.

- Fakirlere yardım amacıyla gıda bankacılığı faaliyetinde bulunan dernek ve vakıflara Maliye Bakanlığı tarafından belirlenen usul ve esaslar çerçevesinde bağışlanan gıda maddelerinin maliyet bedeli tamamı, yıllık beyanname ile bildirilen gelirden indirilir.

Dolayısıyla tutar sınırlamasına tabi olmayıp tamamının gelirden indirilmesine olanak sağlanan bağış ve yardımları 3 başlık altında kısaca tekrar edersek;

- Kamu İdare ve Müesseselerine Bağışlanan Okul, Sağlık Tesisleri ve Öğrenci Yurtları İnşası Dolayısıyla Yapılan Harcamalar ile Mevcut Tesislerin Faaliyetlerini Devam Ettirebilmeleri İçin Yapılan Bağış ve Yardımlar,

- Abide Eserlerin Kayıtlı Olduğu Kurum ve Kuruluşlara Yapılan Bağış ve Yardımlar,

²⁴⁰ **Mazbut Vakıf:** vakfı idare edenin soyu tükenip, 10 yıl idarecisz kalması, kanunen veya fiilen Hayri hizmeti kalmaması üzerine, idaresi doğrudan Vakıflar Genel Müdürlüğü tarafından yürütülür. Bu vakıfları her alanda Vakıflar Genel Müdürlüğü temsil eder. (Mehmet Tahir Ufuk, “ 5035 Sayılı Kanunla Kapsamı Genişletilen Bağış ve Yardımlar”, Yaklaşım, Nisan 2004, Sayı: 136, s. 77.)

- Gıda Bankacılığı Faaliyetinde Bulunan Dernek ve Vakıflara Yapılan Bağışlar.

o Bağış ve Yardımın Makbuz Karşılığında Yapılması Zorunluluğu:

Yukarıda saymış olduğumuz kurum ve kuruluşlara yapılan bağış ve yardımın indirim konusu yapılabilmesinin şartı; makbuz karşılığında yapılmış olmasıdır. Aksi takdirde makbuz karşılığı yapılmayan bağış ve yardımların indirimi mümkün değildir.

Ayrıca, bağış ve yardım karşılıksız yapılmalıdır. Herhangi bir menfaat karşılığında yapılan bağış ve yardımlar beyanname ile bildirilen gelirden indirilemez.²⁴¹

o Bağış ve Yardımın Ayın Olarak Yapılması Durumu:

Bağış ve Yardımın ayın olarak yapılması halinde, bunların *Mukayyet Değeri*²⁴² mevcut ise bu değeri, mukayyet değeri mevcut değilse Takdir Komisyonlarınca Vergi Usul Kanununun 267. maddesinin 3. fıkrasına göre tespit edilecek değeri esas alınır.²⁴³

Bu hüküm dahilinde *duran varlıkların* mukayyet değeri, duran varlığı aktifte yer alan değerinden varsa ilgili varlığın birikmiş amortisman tutarının indirilmesiyle bulunur. *Emtianın* mukayyet değeri ise, emtianın ilgili hesapta kayıtlı olan değeridir. Aynı olarak yapılan bağış ve yardımların bedelinin tespitinde özellik arz eden bir diğer husus ise bağış ve yardıma konu edilen mal ve haklar için ödenen Katma Değer Vergisi ile Özel Tüketim Vergisinin tutara dahil edilip edilmeyeceğidir.²⁴⁴

Katma Değer Vergisi Kanununun 5035 sayılı Yasa ile değişen 17. maddesinin 2/b. fıkrası uyarınca;

“Kanunların gösterdiği gerek üzerine bedelsiz olarak yapılan mal teslimi ve hizmet ifaları, yukarıda saymış olduğumuz kurum ve kuruluşlara bedelsiz olarak yapılan her türlü mal teslimi ve hizmet ifaları ile fakirlere yardım amacıyla gıda bankacılığı faaliyetinde bulunan dernek ve vakıflara Maliye Bakanlığınca belirlenen usul ve esaslar çerçevesinde gıda maddelerinin teslimi için Katma Değer Vergisi hesap edilmeyecektir.”

Yine Katma Değer Vergisi Kanununun 30/a maddesi uyarınca ;

“Vergiye tabi olmayan ve vergiden istisna edilmiş bulunan malların teslimi ve hizmet ifası ile ilgili alış vesikalarında gösterilen veya bu mal ve hizmetlerin maliyetleri içinde yer alan Katma Değer Vergisi indirim konusu yapılamaz.”

²⁴¹ Mehmet Tahir Ufuk, s. 77.

²⁴² **Mukayyet Değer;** Vergi Usul Kanununun 265. maddesinde düzenlenmiş olup, bir iktisadi kıymetin muhasebe kayıtlarında gösterilen hesap değeri anlamına gelmektedir.

²⁴³ Tuncel Atabey, s.99.

²⁴⁴ İbrahim Kumluca, s. 173.

Dolayısıyla bağış ve yardım mahiyetindeki teslim ve hizmetler için yüklenilen Katma Değer Vergisi indirim konusu yapılmayıp, maliyete ilave edilebilir veya gider olarak dikkate alınabilir. Bunun sonucunda da aynı bağış ve yardımlara ilişkin KDV, bağış ve yardımın bedeline eklenebilir.

Öte yandan 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu uyarınca, ÖTV ödenmek suretiyle alınan *maddi duran varlıklardan motorlu taşıtlar* için ödenen Özel Tüketim Vergisi'nin maliyetlere intikali veya doğrudan gider yazılması mükellefin ihtiyarındadır. Ancak, aynı Kanunun IV. Sayılı listesinde yer alan ve *demirbaş niteliği taşıyabilecek maddi duran varlıklar ile emtia alımına ilişkin olarak ödenen Özel Tüketim Vergisi*, demirbaş ve emtianın maliyetine intikal ettirilecektir. Bu açıklamalar ışığında; aynı bağış ve yardıma konu edilen mallar için ödenen ve maliyetlere intikal ettirilen Özel Tüketim Vergisi'nin, bağış ve yardımın bedeline dahil edilmesi gerekmektedir. Ancak Özel Tüketim Vergisi Kanununun “Diğer İstisnaları” düzenleyen 7. maddesinin 5. fıkrası uyarınca, IV. Sayılı listedeki malların Özel Tüketim Vergisi mükelleflerince, genel ve katma bütçeli idarelere, il özel idarelerine, belediyelere, köylere ve bunların teşkil ettikleri birliklere bedelsiz tesliminde Özel Tüketim Vergisi hesaplanmayacağından, Özel Tüketim Vergisi'nin aynı bağış ve yardımların bedelinin tespitinde dikkate alınması mümkün değildir. Anılan istisna IV. Sayılı listedeki malların Özel Tüketim Vergisi mükelleflerince bedelsiz tesliminde geçerli olduğundan, Özel Tüketim Vergisi mükelleflerince IV. Sayılı listedeki mallar dışındaki malların bağış ve yardım olarak tesliminde, bağış ve yardıma konu mal bedellerinin, Özel Tüketim Vergisi matrahına dahil edilerek beyan edilmesi ve buna karşın Özel Tüketim Vergili mal bedelinin indirime konu edilmesi gerekmektedir.²⁴⁵

○ *Bağış ve Yardımın Yabancı Para Cinsinden Yapılması Durumu:*

Yabancı para cinsinden yapılan bağış ve yardımların tutarı, Merkez Bankası döviz alış kuru esas alınarak tespit edilmelidir.

○ *Zarar Halinde Bağış ve Yardımların Durumu:*

Gelir Vergisi Kanunun 89. maddesinin 2. fıkrasında bağış ve yardımların “gelirden” indirilebileceği hükmü yer aldığından, zarar beyan eden Gelir Vergisi mükellefleri, zararlı beyannamelerinden indirim konusu yapmaları mümkün değildir. Dolayısıyla, Gelir Vergisi mükellefleri tarafından yapılan bağış ve yardımların tutarı beyan

²⁴⁵ İbrahim Kumluca, s.173-174.

edecekleri (% 5 nispetindeki sınırlamanın olmaması halinde) gelirle sınırlı olup, bağış ve yardımların zarar artırıcı bir unsuru olarak dikkate alınması söz konusu değildir.²⁴⁶

o **Şahıs Ortaklıklarında Bağış ve Yardım Uygulaması:**

Adi veya kollektif şirket ortakları, şirketin yaptığı bağış ve yardımları şirketteki hisseleri oranında kendi beyanlarından indirim konusu yapabilirler. Ortaklık halindeki teşebbüslerde ortaklıkça yapılan bağış ve yardım harcamaları, bir yandan yıl sonunda hisseleri oranında ortakların şahsi hesaplarına intikal ettirilecek, diğer yandan her ortak hissesine düşen bağış ve yardım tutarını konuya ilişkin sınırlamalar dahilinde beyan edeceği gelirinden indirim konusu yapacaktır.²⁴⁷

bdb. Özel Kanunlarda Yer Alan Bağış ve Yardım İndirimi:

- **7269 Sayılı Umumi Hayata Müessir Afetler Dolayısıyla Alınacak Tedbirlerle Yapılacak Yardımlara Dair Kanun Uyarınca Yapılacak Bağış ve Yardımlar:**

15.05.1959 tarihli ve 7269 sayılı Umumi Hayata Müessir Afetler Dolayısıyla Alınacak Tedbirlerle Yapılacak Yardımlara Dair Kanun'un 44. ve 45. maddelerine göre, gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri tarafından bu Kanunun 33. maddesi gereğince fona verilen hisseler, verildikleri yılın yıllık beyannamesi ile bildirilecek gelirlerden ve kurum kazançlarından indirilebilecek, afetten zarar görenlere yardımda bulunmak üzere kurulan Milli Yardım Komitesi ve Mahalli Yardım Komitelerine makbuz karşılığında yapılacak bağış ve yardımlar ise gider olarak dikkate alınabilmektedir.²⁴⁸

Umumi hayata müessir afetlere maruz kalanlara yapılacak harcamaları karşılamak üzere 7269 sayılı Kanuna göre kurulan “Fon”a verilmek üzere kamu kurumları, mahalli idareler, mal sandıkları, hayır kurumları, Türkiye Kızılay Derneği ile diğer kuruluşlara **makbuz** mukabilinde yapılacak nakdi bağışlar ve bankalarda fon veya fona aktarılacak üzere anılan kuruluşlar adına açılan hesaplara yatırılan paralar ile Türkiye Kızılay Derneğine yapılan aynı bağışlar yıllık beyanname ile bildirilecek gelirlerden indirilebilecektir.

Afetten zarar görenlere yardımda bulunmak üzere oluşturulan Milli Yardım Komitesi ile Mahalli Yardım Komitesine makbuz mukabilinde yapılacak nakdi ve aynı

²⁴⁶ İbrahim Kumluca, s.174.

²⁴⁷ İbrahim Kumluca, s.175.

²⁴⁸ Maliye Hesap Uzmanları Derneği, s. 318.

bağışlar yıllık beyanname ile bildirilecek gelirin tespitinde gider olarak dikkate alınabilecektir.

Nakdi bağışların indirilebilmesi veya gider kaydedilebilmesi için bağışı kabul eden kuruluşlarca verilecek makbuz veya bu amaçla bankalarda açtırılan hesaplara yatırıldığına ilişkin banka dekontları (Makbuz ve dekontta, kabul edilen bağışların bu amaçla kabul edildiğinin belirtilmesi şartıyla) ile belgelendirilmesi gerekmektedir. Aynı bağışlar için ise mükellefler malın cinsini, miktarını ve maliyet bedelini (amortismanına tabi iktisadi kıymetler için net aktif değeri) gösterir bir fatura ve buna ilişkin sevk irsaliyesi düzenlemek zorundadırlar. Yardımların tesliminde yardım yapılan kuruluşlardan makbuz alınacak, makbuz verilmemesi halinde ise ayrıntılı bir tutanak düzenlenecektir. Mükellefler yaptıkları aynı yardımları düzenlenen bu makbuz veya tutanaklara istinaden gider olarak dikkate alabileceklerdir.²⁴⁹

- 222 Sayılı İlköğretim ve Eğitim Kanununa Göre Yapılan Bağış ve

Yardımlar:

222 sayılı İlköğretim ve Eğitim Kanunu'nun 76. maddesinde "*Gelir ve Kurumlar Vergisi yükümlüleri tarafından makbuz mukabilinde yapılacak para bağışları, yıllık beyanname ile bildirilecek gelirden ve kurum kazancından indirilir*" hükmü yer almaktadır.

Söz konusu bağış ve yardımları serbest meslek erbaplarının yıllık beyanname ile bildirilen gelirlerinden indirebilmeleri için mutlaka nakit olarak ve makbuz mukabilinde yapmaları gerekmektedir.

- 2547 Sayılı Yüksek Öğretim Kanununa Göre Yapılan Bağış ve Yardımlar:

Yüksek Öğretim Kanununun 56. maddesine göre, gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri tarafından, *üniversitelere ve ileri teknoloji enstitülerine* makbuz karşılığında yapılan nakdi bağışlar, gelir vergisi mükelleflerince yıllık beyanname ile bildirilen gelirden indirilebilmektedirler.

Adı geçen Kanun maddesinde serbest meslek erbapları birkaç noktaya dikkat etmek zorundadırlar. Bunlardan ilki; bağışın üniversitelere ve ileri teknoloji enstitülerine yapılması gerektiğidir. Kanun, bunların dışında kalan örneğin; fakültelere, yüksek okullara vb. kurumlara yapılacak bağışların gelirden indirilmesine olanak tanımamaktadır. Diğer

²⁴⁹ Muharrem Erim, s. 117.

husus ise, sadece üniversitelere ve yüksek teknoloji enstitülerine yapılacak olan bağış ve yardımın nakdi olması gerektiğidir. Dolayısıyla aynı bağışların indirim konusu olmadığı sonucuna ulaşılabilir.

Öte yandan, Yüksek Öğretim Kanununun ek 7. maddesinde, vakıflarca kurulacak yüksek öğretim kurumlarının, 56. maddede yer alan mali kolaylıklardan, muafiyetlerden ve istisnalardan aynen istifade edecekleri hükmü yer almaktadır. Bu hüküm gereğince, vakıf üniversitelerine yapılan bağışlar da diğer koşullara uyulması koşuluyla sınırsız olarak gider yazılabilir veya beyan edilen gelirden indirilebilir.²⁵⁰

- 278 Sayılı Türkiye Bilimsel ve Teknik Araştırma Kurumu Kurulması

Hakkında Kanun Uyarınca Yapılan Bağış ve Yardımlar:

278 sayılı Türkiye Bilimsel ve Teknik Araştırma Kurumu Kurulması Hakkında Kanununun 13. maddesine göre, gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin bu kuruma yapacakları nakdi bağışlar yıllık beyanname ile bildirilen gelirden ve kurum kazancından indirilebilir. Dolayısıyla serbest meslek erbapları, söz konusu kuruma yapacakları para yardımlarını beyan edecekleri gelirden indirebilirler.

- 2876 Sayılı Atatürk Kültür, Dil ve Tarih Kurumu Kanununa Göre Yapılan

Bağışlar:

2876 sayılı Atatürk Kültür, Dil ve Tarih Kurumu Kanununun 101. maddesine göre, adı geçen kuruma ve ona bağlı kuruluşlara gelir vergisi mükelleflerince yapılacak bağış ve yardımlar yıllık beyannamelerde gider olarak kaydedilebilir.

- 5434 Sayılı Türkiye Cumhuriyeti Emekli Sandığı Kanununa Göre

Yapılacak Bağış ve Yardımlar:

5434 sayılı Türkiye Cumhuriyeti Emekli Sandığı Kanununun ek 44. maddesinde *“Sandık, dinlenme ve bakımevleri için özel ve tüzel kişiler tarafından yapılacak her türlü bağışı kabul eder. Bu bağışlar, dinlenme ve bakımevlerinin tesis ve işletmelerinde kullanılır. Bu suretle yapılacak bağış ve yardımlar gelir ve kurumlar vergisi matrahından tenzil edilir.”* hükmü yer almaktadır.²⁵¹

²⁵⁰ Muharrem Erim, s.118.

²⁵¹ Muharrem Erim, s.119.

Adı geçen madde hükmünden yapılacak bağış ve yardımların ayni veya nakdi olarak yapılmasında bir ayırım gözetilmemiştir. Dolayısıyla ayni olarak yapılacak bağış ve yardım maliyet bedeli ile değerlendirilecektir.

- 2828 Sayılı Sosyal Hizmetler ve Çocuk Esirgeme Kurumu Kanununa Göre

Yapılan Bağış ve Yardımlar:

2828 sayılı Sosyal Hizmetler ve Çocuk Esirgeme Kurumu Kanununun 20. maddesine göre adı geçen kuruma yapılan nakdi bağışlar gelirden indirilebilir. Burada bağışın nakdi olma şartı vardır, ayni bağışlar indirim konusu değildir.

- 3294 Sayılı Sosyal Yardımlaşma ve Dayanışmayı Teşvik Kanunu Uyarınca

yapılan Bağışlar:

3294 sayılı Kanun ile oluşturulan fona yapılacak ayni ve nakdi bağışlar, anılan Kanunun 9. maddesi uyarınca indirim konusu yapılabilmektedir.

- Türk Silahlı Kuvvetlerini Güçlendirme Vakfı Kanununa Göre Yapılan

Bağış ve Yardımlar:

Adı geçen Kanunun 3. maddesine göre, vakfa yapılan her türlü bağış ve yardımlar beyan edilen gelirden indirilebilir.

- 2955 Sayılı Gülhane Askeri Tıp Akademisi Kanunu'na Göre Yapılan

Bağışlar:

2955 sayılı Kanuna göre makbuz karşılığında yapılan nakdi bağışlar serbest meslek erbabının beyan ettiği gelirden indirilebilir.

- Gazete, Dergi veya Diğer Kuruluşlarca Düzenlenen Kampanyalara

Yapılan Bağış ve Yardımlar:

Gazete, dergi veya başka kurum ve kuruluşlar, yaygın olarak yaptıkları kampanyalarla para toplamakta, böyle durumlarda yardımlar bankalarda açtırılan hesaplarda toplanmaktadır. Bu kampanyalarda toplanan paraların bağışlanacağı yere göre bağış ve yardımlar sınırsız olarak veya Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunlarında yer alan sınırlar çerçevesinde beyan edilen gelirden indirilebilmekte veya gider yazılabilmektedir. Ancak, düzenlenen kampanyalara katılan Gelir ve Kurumlar Vergisi mükelleflerince yapılan bağış ve

yardımın yapıldığı kurum ve kuruluş tarafından verilen makbuzla belgelendirilmesi gerekmektedir.²⁵²

- 4122 Sayılı Milli Ağaçlandırma ve Erozyon Kontrolü Seferberlik Kanunu

Çerçevesinde Yapılan Ağaçlandırma ve Erozyon Kontrolü Harcamaları:

4122 sayılı Milli Ağaçlandırma ve Erozyon Kontrolü Seferberlik Kanunu ve bu kanuna ilişkin çıkarılan Yönetmelik çerçevesinde yapılan ağaçlandırma ve erozyonla mücadeleyle ilişkin harcamaların tamamı, aynı Kanunun 12. maddesi uyarınca indirim konusu yapılabilecektir. Anılan Yönetmeliğin 16. maddesinde yer alan düzenleme aşağıdaki gibidir;

“ Bu yönetmelik hükümlerine göre yapılacak ağaçlandırma ve erozyon kontrolü çalışmaları ile her türlü tesis, bakım ve koruma masraflarının tamamı Gelir ve Kurumlar Vergisi matrahlarından düşülür.”²⁵³

- Teknolojiyi Geliştirme Bölgeleri Kanunu Uyarınca Yapılan Bağışlar:

Gelir ve Kurumlar Vergisi mükelleflerince bu bölgelerde AR-GE faaliyetlerinde bulunan kişi, kurum ve kuruluşlara makbuz karşılığı sponsor olarak yapılan bağış ve yardımlar toplamı, Gelir Vergisi Kanunun 89. maddesinin 2. fıkrasında belirtilen oran ve esaslar dahilinde indirim tabi tutulur.²⁵⁴

be. Araştırma ve Geliştirme Harcamalarıyla İlgili Vergi Ertelemesi

Gelir Vergisi Kanununun 89. maddesinin 2. fıkrasında, mükelleflerin yıl içinde yapmış oldukları araştırma geliştirme harcamalarıyla ilgili olarak, harcanan tutarı geçmemek üzere ilgili dönemde ödemeleri gereken verginin % 20'sinin kanuni süresinde tahsilinden vazgeçilerek , bu orana isabet eden verginin 3 yıl süre ile faizsiz olarak ertelenebileceği düzenlenmiştir. Yine aynı madde hükmüne göre; ertelenen bu vergi 3 yıl içinde Gelir Vergisinin ödeme taksitleri ile birlikte eşit olarak ödenir.

bf. Özürlü Serbest Meslek Erbabı İle Bakmakla Yükümlü Olduğu Özürlü Kişi Bulunan Serbest Meslek Erbabında Sakatlık İndirimi

Özürlü vatandaşların içinde bulunduğu zor koşulları gidermeye katkıda bulunmak ve özürllüler ile özürllü olmayanlar arasındaki rekabet eşitsizliğini gidermek amacıyla Vergi

²⁵² Maliye Hesap Uzmanları Derneği, s.321.

²⁵³ Muharrem Erim, s. 117.

²⁵⁴ Maliye Hesap Uzmanları Derneği, s.321-322.

Hukukunda düzenlenen bir husustur ve bu husus gelir vergisi matrahlarının hesaplanmasında dikkate alınır.²⁵⁵

Gelir Vergisi Kanunun 89. maddesinin 3. fıkrasına göre;

“Mesleki faaliyet icra eden veya basit usulde vergilendirilenlerden tüccar veya ücretli durumuna girmeksizin yapılan imalat, tamirat ve küçük sanat işleriyle uğraşan özörlölerin gelir vergisi matrahlarına esas kazançlarına , bu Kanunun 31. maddesinde yer alan esaslara göre hesaplanan yıllık indirim uygulanır. Bu indirim bakmakla yükömlö olduğu kişi bulunan serbest meslek erbabı ve ücret geliri elde edenler için de uygulanır.”

Kanun maddesinden de kolaylıkla anlaşılabileceği gibi “sakatlık indiriminden” yararlanacak olanlar şönlardır;

- Özörlö hizmet erbabı ile bakmakla yükömlö olduğu özörlö kişi bulunan hizmet erbabı (ancak bu husus konumuz dışıdır, ele alınmayacaktır),

- Özörlö serbest meslek erbabı ile bakmakla yükömlö olduğu özörlö kişi bulunan serbest meslek erbabına,

- Basit usulde vergilendirilenlerden, tüccar ve ücretli durumuna girmeksizin, imalat, tamirat ve küçük sanat işleri ile uğraşan özörlölere.

Sakatlık indirimi, basit usule tabi mükelleflerin sadece kendilerine uygulanmakta olup, bakmakla yükömlö olduğu özörlö kişilere (eş, çocuk, anne ve baba için) uygulanmamaktadır.

Örneğin; basit usulde vergilendirilen ve sadece kundura tamirciliği, berber ve kuaför olarak faaliyette bulunan mükellefler diğer şartları da taşımaları kaydıyla sakatlık indiriminden yararlanır. Ancak bu mükellefler küçük sanat işlerinin yanı sıra emtia ticareti de yapmaları halinde indirimden faydalanma hakkını kaybederler.²⁵⁶

Sakatlık indiriminden yararlanmak isteyenlerin bir dilekçe ve aşğıda belirtilen belgelerle birlikte; illerde Defterdarlık Genel Müdürlöğüne, bağımsız vergi dairesi bulunan ilçelerde Vergi Dairesi Müdürlöğüne, diğer ilçelerde Malmüdürlöğüne başvurmaları gerekir.²⁵⁷

²⁵⁵ 222 Seri Numaralı Gelir Vergisi Genel Tebliği, Lebib Yalkın Yayınları Cilt C (19.2.1999 Resmi Gazete Tarihi ve 23616 Numaralı), s.1.

²⁵⁶ Mehmet Akarslan, “ Basit Usulde Vergilendirmede Özelliğ Gösteren Durumlar”, Yaklaşım, Mayıs 2002, Sayı: 113, s.200.

²⁵⁷ 222 Seri Numaralı Gelir Vergisi Genel Tebliği, s.1.

222 seri nolu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde sakatlık indirimi uygulamasında “bakmakla yükümlü olma tabirinden”; özürlü kişinin tabi olduğu çalışma mevzuatı veya bağlı bulunduğu sosyal güvenlik kurumunun mevzuatına göre bakmakla yükümlü sayılan anne, baba, eş ve çocuklarının anlaşılması gerektiği ve de çocuklarda yaş sınırlamasına gidilmeyeceği de belirtilmiştir.

Gelir Vergisi Kanununun 31. maddesinin 1. fıkrasının (1) numaralı bendinde yer alan gerçek ücretlerin vergilendirilmesinde gayri safi ücret tutarından indirim konusu yapılan “özel indirim” uygulaması, anılan maddede 4842 sayılı Kanunla yapılan değişiklikle 01.01.2004 tarihinden geçerli olmak üzere yürürlükten kaldırılmıştır. 01.01.2004 tarihinden itibaren yürürlüğe giren yeni düzenleme ile hizmet erbabının aldığı ücretlerden sadece aşağıda belirtilen şartlar olması halinde indirim düşülebilecektir.²⁵⁸ Buna göre; çalışma gücünün asgari % 80’ini kaybetmiş bulunan hizmet erbabı birinci derecede sakat, asgari %60’ını kaybetmiş bulunan hizmet erbabı ikinci derecede sakat, asgari % 40’ını kaybetmiş bulunan hizmet erbabı ise üçüncü derecede sakat sayılır ve aşağıda sakatlık dereceleri itibariyle belirlenen aylık tutarlar, hizmet erbabının ücretinden indirilir.

Sakatlık İndirimi;

- Birinci derece sakatlar için 440.000.000 lira,
- İkinci derece sakatlar için 220.000.000 lira,
- Üçüncü derece sakatlar için 110.000.000 liradır.”

bg. Sağlık ve Eğitim Harcamalarında İndirim

4842 sayılı Kanunun 10. maddesi ile 24.04.2003 tarihinden itibaren yürürlüğe girmek üzere, Gelir Vergisi Kanununun 89. maddesine eklenen fıkra aynen şöyledir;

“ Beyan edilen gelirin % 5’ini aşmaması, Türkiye’de yapılması ve gelir ve kurumlar vergisi mükellefiyeti bulunan gerçek ve tüzel kişilerden alınacak belgelerle tevsik edilmesi şartıyla, mükellefin kendisi, eşi ve küçük çocuklarına ilişkin olarak yapılan eğitim ve sağlık harcamaları yıllık beyanname ile bildirilen gelirden indirilebilir. ”

Dolayısıyla madde hükmünden anlaşılabileceği gibi serbest meslek erbabı kendisi, eşi ve küçük çocukları için yapmış olduğu eğitim ve sağlık harcamalarını, belli şartların yerine gelmesi şartıyla beyan ettiği gelirden indirebilmektedir.

²⁵⁸ Tuncel Atabey, s.75.

Peki bu şartlar nelerdir? Bu sorunun cevabı da yine 89. maddede yer almaktadır.

Bunlar;

- Beyan edilen gelirin %5 'ini aşmaması,
- Türkiye'de yapılmış olması,
- Gelir ve Kurumlar Vergisi mükellefiyeti bulunan gerçek ve tüzel kişilerden alınacak belgelerle tevsik edilmesi,
- 24.04.2003 tarihinden sonra yapılmış olmaları ,

şartıyla beyanname ile bildirilecek gelirden indirilebilir.

D. Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler

Gelir Vergisi Kanununun 68. maddesinin son hükmünde düzenlenmiş olan bu husus şöyledir;

“Her türlü para cezaları ve vergi cezaları ile serbest meslek erbabının suçlarından doğan tazminatlar gider olarak indirilemez.”

Bu hükümden yola çıkarak serbest meslek kazancının tespitinde indirim konusu yapılamayacak giderleri iki başlık altında incelemek gerekmektedir.

Bunlar;

- Para Cezaları ve Vergi Cezaları İle Serbest Meslek Erbabının Suçlarından

Doğan Giderler

- Diğer Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler

Bunları daha ayrıntılı inceleyecek olursak;

a) Para Cezaları ve Vergi Cezaları İle Serbest Meslek Erbabının Suçlarından Doğan Giderler:

68. maddenin son fıkrasına göre; her türlü para cezaları ve vergi cezaları ile serbest meslek erbabının suçlarından doğan tazminatlar serbest meslek kazancının tespitinde gider konusu yapılamaz.

Dolayısıyla özellik arzeden durumlar kısaca şöyle açıklanabilir;

▪ Yükümlülerin şahsi kusurundan ve kanunlara aykırı fiillerinden kaynaklanan her türlü para cezaları serbest meslek kazancının tespitinde indirim konusu yapılamaz. Buna en iyi örnek trafik cezaları gösterilebilir.

▪ Yüklümlülerin Vergi Kanunlarına aykırı hareketlerinden doğan vergi cezaları serbest meslek kazancının tespitinde indirim konusu yapılamaz. Vergi cezaları esas olarak, Vergi Usul Kanunu uyarınca ödenen vergi ziyaı cezası, usulsüzlük cezası ve özel usulsüzlük cezasından oluşur.

▪ Mesleki faaliyetle ilgili olarak mukaveleye, ilama yani mahkeme kararına veya kanun emrine istinaden ödense dahi serbest meslek erbabının suçlarından kaynaklanan tazminatlar gider kaydedilemez.

Düzenlemede yer alan serbest meslek erbabının suçlarından doğan tazminatlar, bunların *ceza kovuşturmasını* gerektiren bir fiili nedeniyle ödediği tazminatlar olarak kabul edilmektedir. Serbest meslek erbabının ceza kovuşturmasını gerektirmeyen, mesleki hayatın normal akışı içerisinde işlenen bütün suçlar nedeniyle ödenen tazminatlar bu kapsamında düşünülmemektedir.²⁵⁹

b) Diğer Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler

Serbest meslek kazancının tespitinde hasılatıtan indirilecek giderler Gelir Vergisi Kanununun 68. maddesinde tek tek maddeler halinde sayılmıştır. Maddede sayılan giderler dışındaki giderlerin, serbest meslek kazancının tespitinde kazançtan indirilmesi mümkün değildir.

Bu yaklaşımdan hareketle uygulamada sıkça karşılaşılan serbest meslek kazancının tespitinde indirilemeyecek giderleri aşağıdaki şekilde özetlemek mümkündür²⁶⁰;

- Serbest meslek faaliyetinin icrası sırasında kaybolan paralar veya serbest meslek erbabının yanında çalışanlar tarafından çalınan paralar, kaybolan veya çalınan demirbaşlar gider olarak yazılamaz.

- Ödenen şahsi gelir vergisi gider yazılamaz.

- Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkındaki Kanuna göre alınan gecikme zamları ve faizler ile ödenen gelir vergisi ve diğer şahsi vergiler, gelir vergisi matrahından ve gelir unsurlarından indirilemez (GVK.m.90).

- Dil eğitimi için yapılan harcamalar.

Bu konuda Maliye Bakanlığının muktesasında²⁶¹ ;

²⁵⁹ Recep Bıyık ve Aydın Kıratlı, s.540.

²⁶⁰ Maliye Hesap Uzmanları Derneği, s. 199.

²⁶¹ Maliye Bakanlığı Muktezası, T.27.01.1992, S. VSZ- GVK- 11068-1163-01970. (İstanbul Maliye Vakfı Yayınları 1, s.661.)

“Yeminli Mali Müşavir olarak faaliyet gösteren ve mesleği ile ilgili dil eğitimini geliştirmek için İngiltere’de mukim lisans okuluna 8 hafta süre ile giden ve buna karşılık belli miktar ödemede bulunan, ayrıca bu süre zarfında belgelendiremediği bazı harcamaları olan (öğle yemekleri, ulaşım giderleri vs.) yapan; bunun dışında Türkiye’de İngiliz Kültür Derneği’nin lisans kurslarına katılarak yine belli miktar ödemede bulunan mükellefin bu harcamalarını serbest meslek kazancının tespitinde gider olarak indirmesinin mümkün olmadığı belirtilmiştir.”

E. Serbest Meslek Kazançlarında Vergi Tevkifatı²⁶² (Stopaj) Uygulaması

Gelir Vergisi Kanununun 94. maddesinde, vergi tevkifatına tabi tutulacak kazanç, ücret, menkul ve gayri menkul sermaye iratları ile bu ödemelerden tevkifat yapmak zorunda olanlar ve yapılacak tevkifat oranları gösterilmektedir. Vergi tevkifatında hangi esaslara uyulacağı ise aynı Kanunun 96. maddesinde düzenlenmiş bulunmaktadır.

Vergi tevkifatı ile ilgili Gelir Vergisi Kanununun 94. maddesinde esas itibariyle iki tür tevkifat bulunmaktadır. Bunlardan ilki, vergi tevkifatı müessesesinin özünü teşkil eden ve nispi vergileme özelliğine haiz olan yıllık beyanname üzerinden hesaplanan vergiye mahsup edilebilecek kesintilerdir. Bu tür vergileme asıl olarak vergilemedeki gecikmeyi telafi amacını taşır ve gelir elde edildiğinde ödemeyi yapanlarca tevkifat yapılır. Diğer grupta yer alan vergi kesintisi ise kurumlar vergisi mükelleflerini ilgilendirmektedir. Bu tür vergi kesintisi ise bizim konumuz dışında olup, gelirin elde edilip kurum kazancı olarak yıllık beyanname ile beyan edilmesi ile yapılmaktadır (GVK.m.94/6).²⁶³

Gelir Vergisi Kanununun 94. maddesinin 2. fıkrasına göre;

“Yaptıkları serbest meslek işleri dolayısıyla bu işleri icra edenlere yapılan ödemelerden (noterlere serbest meslek faaliyetlerinden dolayı yapılan ödemeler hariç);

a) 18. madde kapsamına giren serbest meslek işleri dolayısıyla yapılan ödemelerden, (2003/6577 sayılı B.K.K. ile % 17. Yürürlük; 01.01.2004)

b) Diğerlerinden, (2003/6577 sayılı B.K.K. ile % 22. Yürürlük; 01.01.2004)”

Kanunda belirtilen oranlarda vergi tevkifatı yapılır. Burada dikkat edilmesi gereken konulardan biri; 2. fıkranın parantez içi hükmüne göre noterler dışında kalan tüm

²⁶² **Vergi Tevkifatı:** Verginin, vergi sorumluları tarafından istihkaklarının (hak ediş) nakden veya hesaben ödenmesi sırasında kesintiye tabi tutarak vergi dairesinde peşinen yatırılmasına “vergi tevkifatı (kaynakta kesme veya stopaj)” denir. (Doğan Şenyüz , s.226.)

²⁶³ Maliye Hesap Uzmanları Derneği, s.406.

serbest meslek erbaplarının, kendilerine yapılan ödemelerden vergi kesintisi yapılması gerektiğidir.

Tevkifat yapmak zorunda olan kişi ve kuruluşlar yukarıda da belirttiğimiz gibi 94. maddede tek tek sayılmıştır. Bunlar;

- Kamu idare ve müesseseleri,
- İktisadi kamu müesseseleri,
- Sair kurumlar,
- Ticaret şirketleri,
- İş ortaklıkları,
- Dernek ve 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.

Yukarıda saymış olduğumuz kişi ve kuruluşlar, GVK'nın 94. maddesinde sayılan ödemelerden (avans olarak ödenenler dahil) nakden veya hesaben yaptıkları sırada, istihkak sahiplerinin (söz konusu kazanç ve iratları elde edenlerin) Gelir Vergilerine mahsuben tevkifat yapmak zorundadırlar.²⁶⁴

GVK'nın 94. maddesinde tevkifat yapma yükümlülüğü getirilenlerin çoğunluğu bakımından tanım güçlüğü bulunmamakla birlikte, “sair kurumlardan” ne anlaşılması gerektiği konusunda Kanunda açıklık bulunmamakta; Maliye Bakanlığının çeşitli muktezalarında, bu ifade Kurumlar Vergisi Kanununun tanımladığı “kurum”lardan farklı değerlendirilerek, hemen hemen her organizasyon ya da kuruluşa (apartman yönetimleri dahil) bu anlam yüklenmektedir. GVK'nın 94. maddesinin tedvini dikkate alındığında bu yaklaşımın haksız olduğu da söylenemez. Zira, madde metninde vergi tevkifatı yapmakla

²⁶⁴ Vergi tevkifatı yapan vergi sorumluları, tevkif ettikleri vergilerin matrahları ile birlikte, toplu olarak **Muhtasar Beyanname** ile vergi dairesine bildirmek zorundadırlar. GVK'nın 98 maddesinde düzenlenmiş olup, tevkifat yapmaya mecbur olanlar, tevkif ettikleri vergileri, ertesi ayın 20. günü akşamına kadar bildirmek ve ödemek mecburiyetindedirler.

yükümlü tutulanlar arasında Kurumlar Vergisi Kanununun tanımladığı bütün kurumlar sayıldıktan sonra, ayrıca “sair kurumlar” ifadesinin kullanılmış olmasının başka bir anlamı da bulunmamaktadır.²⁶⁵

Nakden ödemededen maksat, para olarak fiilen yapılan ödemedir. Hesaben ödeme ise, kazanç ve iratları ödeyenleri istihkak sahiplerine karşı borçlu durumda gösteren her türlü kayıt ve işlemleri ifade eder. İstihkak sahibi açısından bakıldığında ise, hesaben ödemede gelir, istihkak sahibi tarafından talep edilebilir duruma gelmektedir. Başka bir deyimle, yapılan kayıt veya işlemle istihkak sahibi istihkakı elde etmiş olmaktadır. Yapılan ödemenin istihkak sahibi tarafından fiilen elde edilmiş olup olmamasına bakılmaksızın vergi tevkifatı yapılır.²⁶⁶

Gelir Vergisinin 94. maddesinin başlangıcında sayılan ve bizim de yukarıda değinmiş olduğumuz kişi ve kuruluşların bazılarının yaptıkları ödemelerden vergi kesme zorunlulukları, kendilerinin gelir veya kurumlar vergisine tabi olup olmamasına bağlı değildir. Örneğin; kurumlar vergisine tabi olmayan vakfin, herhangi bir nedenle bir avukatın yapacağı ödemeden stopaj yapması gerekir.²⁶⁷

Vergi tevkifatına tabi tutulan ödeme, serbest meslek ödemesi olduğunda ödeme yapılanın kazancının devamlı veya arızı nitelikte olup olmadığının bir önemi yoktur. Bir başka anlatımla, serbest meslek kazancını arızı olarak elde edenlere yapılan ödemeler de vergi kesintisine tabi tutulacaktır. Ancak serbest meslek faaliyetinin arızı olarak yapılması halinde kazanç, “diğer kazanç ve irat” kategorisinde kabul edilerek vergilendirilmektedir. Arızı serbest meslek kazançlarında ise 2004 takvim yılı için 12 milyar TL’lik²⁶⁸ istisna kabul edilmiştir (GVK. m. 82). Bu istisnanın vergi kesintisi bakımından bir önemi yoktur; istisna hiç dikkate alınmadan vergi kesintisi uygulanır. İlgilinin yıllık beyanname vermesi halinde, bu vergi yıllık vergiden mahsup edilir. Eğer ilgilinin kazancı 12 milyar TL’nin altında ve diğer gelir unsurları dolayısıyla beyanname vermesi gerekmiyorsa, bu durumda ödeme sırasında kesilmiş bulunan vergi kendisine red ve iade olunur.²⁶⁹

²⁶⁵ Ömer Duman, **Gelir, Kurumlar, Katma Değer ve Özel Tüketim Vergilerinde Verginin Mahsubu ve İadesi**, Ankara: Yaklaşım Yayınları, 2003, s.39.

²⁶⁶ Ömer Duman, s. 40.

²⁶⁷ Mehmet Bilici, Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü Araştırma ve Etüd Raporu, **Vergi Hukukunda Sorumluluk Kavramı ve Tevkifat Usulü**, İstanbul: 1985, s.6071..

²⁶⁸ GVK.m. 82’de 2004 takvim yılı için 2003/6578 sayılı B.KK. ile ve 01.01.2004.yürürlük, 30.12.2003 geçerlilik tarihinde, 12 milyar liralık sınır getirilmiştir.

²⁶⁹ A. Bumin Doğrusöz (Stopaj-1992) , s.96-97.

Serbest meslek faaliyetinde bulunan Kollektif , Adi Komandit ve Adi şirketlere yapılan ödemeler de tevkifata tabidir. Bu ödemeler gelir vergisi mükelleflerine ödenmiş sayılır ve bilahare ortaklarının yıl sonunda verecekleri beyanname üzerinden hesaplanan vergilerine hisseleri oranında mahsup edilir. Adi Komandit Şirketlere yapılan ödemelerden yapılan stopajların tamamı sadece komandite ortakların payları ile ilgilendirilir, komanditerlere intikal ettirilmez.²⁷⁰

Vergi tevkifatı (GVK.m. 61'de belirtilmiş olan ücret dışındaki ödemeler hariç), bütün ödemelerin gayri safi tutarı üzerinden yapılır.

Dolayısıyla serbest meslek faaliyeti sonucu yapılacak ödeme brüt olarak kararlaştırılmışsa, tevkifat gayri safi tutar üzerinden; söz konusu ödemenin net olarak yapılacağı kararlaştırılmışsa, tevkifat net olarak ödenecek meblağ ile ödemeyi yapanın yükleneceği kesinti (tevkifat) miktarı toplamı üzerinden yapılacaktır. Net tutardan hareketle gayri safi (brüt) tutarın bulunması şu formül yardımıyla olabilir²⁷¹;

$$\text{Brüt tutar} = \frac{\text{Net Ücret} \times 100}{100 - \text{Kesinti Oranı}}$$

GVK'nın 94. maddesinin 2. fıkrasında belirtilmiş olduğu gibi serbest meslek işleri dolayısıyla, bu işleri icra edenlere yapılan ödemeler gelir vergisi tevkifatına tabi tutulur. Bütün bu açıklamalardan sonra artık, serbest meslek kazançlarında tevkifata tabi ödemeleri ayrıntılı olarak görmek uygun olacaktır. Buna göre, söz konusu ödemeleri iki kısımda incelememiz gerekmektedir. Bunlar;

a) Gelir Vergisi Kanununun 18. Maddesi Kapsamına Giren Serbest Meslek İşlerinde Tevkifat;

Gelir Vergisi Kanununun 18. maddesinde yer alan müellif, mütercim, heykeltıraş, hattat, ressam, bestekar, bilgisayar programcısı ve mucitlerin ve bunların kanuni mirasçılarının şiir, hikaye, 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

²⁷⁰ Mehmet Bilici, s. 54.

²⁷¹ A. Bumin Doğrusöz (Stopaj-1992), s.96.

kiralamak suretiyle elde ettikleri hasılat veya eserlerin neşir, temsil, icra ve teşhir gibi suretlerle değerlendirilmesi karşılığında alınan bedel ve ücretler bu istisnaya dahildir. Ancak daha önceki bölümde ayrıntılı olarak ele aldığımız adı geçen telif kazançları istisnanın uygulanabilmesi için, maddede söz edilen eserlerin serbest meslek faaliyeti çerçevesinde meydana getirilmesi gerekmektedir. Diğer bir ifadeyle, maddede yer alan eserlerin serbest meslek faaliyeti dışında başka bir faaliyet unsuru sonucu ortaya çıkması sonucu elde edilen kazanç bu istisnadan yararlanamayacaktır.

GVK'nın 18. maddesi kapsamına giren serbest meslek işleri dolayısıyla yapılan ödemelerden, 2003/6577 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile % 17 nispetinde vergi tevkifatı yapılacaktır.

18. madde kapsamındaki tevkifat uygulamasına ilişkin olarak, telif kazancının arızı veya sürekli olmasının bir önemi yoktur. Başka bir ifadeyle kazanç ister serbest meslek kazancı olsun, ister diğer kazanç ve irat sayılsın, vergi kesintisi uygulanacaktır.²⁷²

İstisna hadleri içinde kalan kazanç ve iratlar için yıllık beyanname verilmeyeceğinden , bu madde kapsamına giren serbest meslek işleri dolayısıyla yapılan ödemelerden kesilen vergiler, ödeme yapılanlar açısından *nihai vergi* olmaktadır.²⁷³

Maliye Bakanlığınca konuya ilişkin olarak verilen bir muktezada²⁷⁴ ;

“'e ait... isimli belgesel film çalışmasının 5846 sayılı Fikir ve Sanat Eserleri Kanunu hükümlerine göre eser niteliği taşıması ve bu durumun kişi tarafından teşvik ve ispat edilmesi şartı ile söz konusu çalışmadan elde edilecek hasılatla münhasır olmak üzere, Gelir Vergisi Kanununun 18. maddesinde yer alan istisnadan faydalanması mümkün bulunmaktadır.

Ayrıca yukarıda belirtilen koşulları sağlayan söz konusu kişiye filmin gösterim hakkının kiralanması nedeniyle yapılacak ödemelerden aynı Kanunun 94/2-a maddesi gereğince % 15 nispetinde Gelir Vergisi tevkifatı yapılması gerekir.

Ancak söz konusu belgesel filmin gösterim hakkının, yapmış oldukları ödemelerden tevkifat yapma mecburiyetinde bulunmayan Fransa ve Finlandiya televizyon kurumlarınca kiralanması halinde Gelir Vergisi tevkifatı yapılmayacaktır.” denilmektedir.

²⁷² A. Bumin Doğrusöz (Stopaj-1992) , s.100.

²⁷³ Cem Tekin ve Diğerleri, s.411.

²⁷⁴ A. Murat Yıldız (Sirküler Rapor), s.66.

b) Diğer Serbest Meslek İşlerinde Tevkifat:

Diğer serbest meslek işleri, Gelir Vergisi Kanununun 18. maddesinde yer alan telif kazançları istisnası dışındaki bütün diğer serbest meslek faaliyetlerini kapsamaktadır.

Bu bent kapsamında serbest meslek faaliyetlerinden elde edilen gelirler, arızı serbest meslek faaliyetinden elde edilenler de dahil olmak üzere % 22 (2003/6577 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile tespit edilmiş nispet) nispetinde gelir vergisi tevkifatına tabi tutulmakla birlikte, bu tür faaliyetlerde bulunan serbest meslek erbapları aynı zamanda, elde ettikleri serbest meslek kazançlarını yıllık gelir vergisi beyannamesi ile beyan etmek durumundadırlar. Yıllık beyanname veren serbest meslek erbaplarının, beyanname üzerinden hesapladıkları gelir vergisinden, daha önce tevkifat yoluyla ödedikleri vergiyi mahsup edecekleri tabiidir. Mahsuplar sonunda arta kalan tutarların nakden ve/veya mahsuben iadesi gerekmektedir.²⁷⁵

Bu konu ile ilgili olan ve son dönemlerde tartışmalara yol açan bir hususun üzerinde durulmasında fayda vardır. Bu konu da “davada haksız çıkan taraftan sağlanan avukatlık gelirleri ve stopajına” ilişkindir. Avukatlık hizmeti, serbest meslek niteliğinde olup (1136 s. K.m.1/1) taraflar arasında yapılacak “avukatlık sözleşmesi” kapsamında verilmektedir. Avukatlık hizmeti kural olarak “vekalet” ilişkisi ve sözleşmesine dayanmaktadır. Avukatlık ücreti, müvekkil ile avukat arasında serbestçe ancak Avukatlık Kanununda yer alan emredici düzenlemeler çerçevesinde kararlaştırılır. Bu ücret, kural olarak sözleşmenin tarafı müvekkil tarafından karşılanır ve Gelir Vergisi Kanunu kapsamında serbest meslek kazancı şeklinde vergilendirilir. Öte yandan, mahkemelerce davadan haksız çıkan aleyhine de avukatlık ücreti hükmolunmaktadır. Yukarıda sözünü ettiğimiz avukatlık ücretinin, mahkemelerce haksız çıkan taraf aleyhine hükmolunan avukatlık ücreti ile karıştırılmaması gerekir. Taraflar arasında kararlaştırılan avukatlık ücreti, yargılama gideri olarak davayı kaybeden tarafa yüklenilen vekalet ücretine esas alınmaz.²⁷⁶ Ancak, yargılama gideri olarak haksız çıkan (karşı) tarafa yüklenen vekalet ücreti, haklı çıkan tarafın avukatı ile kararlaştırılmış olan avukatlık ücreti olmayıp, Avukatlık Asgari Ücret Tarifesine göre hesaplanan bir vekalet ücretidir.²⁷⁷

²⁷⁵ A. Murat Yıldız, s.67.

²⁷⁶ A.Bumin Doğrusöz, “Davada Haksız Çıkan Taraftan Sağlanan Avukatlık Gelirleri ve Stopaj”, **Dünya Gazetesi**, 13.01.2004, s. 9.

²⁷⁷ Mehmet Ağar ve Serkan Ağar, “Yargılama Giderlerinden Vekalet Ücretine KDV Uygulaması Meselesi Üzerine Düşünceler”, **Avukatların Vergi Sorunları (TBB Dergisi)**, Haziran 2004, Sayı: 52, s.279-280.

1086 sayılı Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanununun 413. maddesine göre, dava açmak isteyenler, öncelikle gerekli yargılama giderlerini peşin olarak ödemek zorundadırlar. HUMK'un 416. maddesine göre, sözü edilen giderler, davacının davasında haksız çıkması durumunda, karşı tarafa yüklenerek tazmin edilmektedir. HUMK m.423'te de yargılama giderlerinin nelerden ibaret olduğu sayılmaktadır. Bunların arasında (HUMK m.423/6) vekalet ücreti de yargılama gideri olarak yer almaktadır. HUMK'un 417. maddesinde ise adı geçen yargılama giderlerinin haksız çıkan tarafa yükletileceği hüküm altına alınmaktadır. Aynı Kanunun 426. maddesinde, lehine hüküm tesis olunan taraf için tahsil olunacak mahkeme masraflarının hükümde gösterilmesi zorunludur.

Bu bilgilerden sonra; mahkemelerce haksız çıkan tarafa yükletilen ve karşı tarafın avukatına ait olan avukatlık ücretinin Gelir Vergisi Stopajı karşısındaki durumu konusunda, uygulamada duraksamalar yaşandığı görülmektedir. Maliye Bakanlığının Türkiye Barolar Birliği Başkanlığına verdiği 16.04.2003 tarih ve 16440 sayılı özelgesinde; karşı taraftan alınan ücretin, hem stopaja hem de KDV'ye²⁷⁸ tabi olduğu görüşünü savunmuştur. Nitekim Yargıtay İçtihatları Birleştirme Kurulu da 29.05.1957 tarih ve E. 1957/4, K. 1957/16 sayılı kararında bu hususu tartışmış ve mahkemelerce kaybeden taraf aleyhine hükmolunan vekalet ücretinin yargılama gideri niteliğinde olduğuna karar vermiştir. Bu giderlerin dökümü ve toplamı, hükmü tesis eden mahkeme tarafından belirlenmektedir. Hükmün kesinleşmesini müteakip ödemenin, asıl borçla birlikte veya ayrı olarak yapılması yahut karar uyarınca haricen veya cebri takip sonucu icra idaresi yoluyla yapılmasının, ödemenin niteliği açısından bir önemi bulunmamaktadır.²⁷⁹

Bu açıklamalarda göstermektedir ki, davada haksız çıkan tarafın yaptığı ödeme, mahkeme masrafı niteliğindedir ve bu ödemenin ödeyen açısından serbest meslek ödemesi olarak kabulüne hukuken olanak yoktur. Öte yandan, haksız çıkan tarafın yaptığı bu ödeme, gerek HUMK ve gerekse Yargıtay İçtihatları Birleştirme Kurulu kararında da belirtildiği üzere ödeyen açısından, mahkum olduğu asıl borcun fer'isi niteliğindedir. Ancak geliri elde eden avukat için bu gelir, kendi müvekkiline vermiş olduğu avukatlık hizmetinin

²⁷⁸ Davada haksız çıkan taraftan sağlanan avukatlık gelirlerinin KDV karşısındaki durumu tezimizin KDV'ye ilişkin bölümde ele alınacaktır.

²⁷⁹ A. Bumin Doğrusözi (Dünya Gazetesi- 13.01.2004), s.9.

bir uzantısıdır ve onunla bağlantılıdır. Dolayısıyla avukat için bu gelir bir tür serbest meslek kazancını oluşturur.²⁸⁰

Vardığımız bu sonuçlar ışığında, konuyu “stopaj” açısından değerlendirdiğimizde, mahkeme kararı uyarınca ödeme yapan kişinin, karşı tarafa ödediği vekalet ücretinin stopaja tabi olmadığı sonucu ortaya çıkmaktadır. Nitekim Gelir Vergisi Kanununun 94. maddesinin 1. fıkrada sayılan kişi, kurum ve kuruluşlara, serbest meslek icra edenlere yapacakları ödemelerde stopaj yapma mecburiyetini, serbest meslek hizmetinin alınması karşılığı ödeme yapılması hali için öngörmüştür. Dolayısıyla ödeme yapanın, aldığı bir hizmet olmadıkça, stopaj zorunluluğundan söz edilemez. Kaldı ki ilamlı takiplerde, yargılama gideri olarak hüküm ile kesinleşen tutarın herhangi bir kesintiye tabi tutulması ve eksik ödenmesi söz konusu olamaz.²⁸¹

Yukarıda yapmış olduğumuz açıklamalar ışığında, Maliye Bakanlığının 16.04.2003 tarihli özelgesinde vermiş olduğu ve davada haksız çıkan tarafa yükletilen vekalet ücretinin stopaja tabi olduğu şeklindeki görüşüne katılmayan A. Bumin Doğrusöz’ün görüşüne katıldığımızı belirtmek isteriz.

c) Tevkifat Yönteminin Uygulanmadığı Serbest Meslek Kazançları;

Tevkifat yönteminin uygulanmadığı serbest meslek kazançlarını iki grupta toplayabiliriz. Bunlardan;

İlki; GVK’nın 94. maddesinin 2. fıkrasının parantez içi hükmünde belirtildiği gibi “**noterler**” oluşturmaktadır. Noterlere yapılan ödemelerden tevkifat yapılmaz.

İkincisi ise; kazançlarını Gelir Vergisi Kanununun 67. maddesinin son fıkrasına göre saptayanlar oluşturmaktadır. Fıkra hükmüne göre, **biletle girilen yerlerde faaliyette bulunan dar mükellefiyete tabi serbest meslek erbabı, dilediği takdirde, bilet bedelleri tutarından, bu bedellere dahil resimler düşüldükten sonra kalan miktarın yarısı safi kazanç sayılmak suretiyle vergilendirilirler.** Bu şekilde elde edilen serbest meslek kazancı için tevkifat uygulanmayacağından, münferit beyanname verilecektir.²⁸²

²⁸⁰ A. Bumin Doğrusöz, “Davada Haksız Çıkan Taraftan Sağlanan Avukatlık Gelirlerinin Vergi Mevzuatı Karşısındaki Durumu”, **Yaklaşım**, Haziran 2003, Sayı: 126, s.42-43.

²⁸¹ A. Bumin Doğrusöz (Dünya Gazetesi-13.01.2004), s.9.

²⁸² A. Bumin Doğrusöz (Stopaj-1992), s. 102.

F. Geçici Vergi

Gelir Vergisi sisteminde bir takvim yılında elde edilen kazanç ve iratlar, ertesi yılda yıllık beyanname ile beyan edilmekte ve bu beyanname üzerinden hesaplanan gelir vergisi, kazanç ve iradın elde edildiği yılı izleyen yıl içinde taksitler halinde ödenmektedir. Bazı hallerde gelir vergisi mükellefleri ister yıllık beyanname versin, isterse yıllık beyanname vermesin, kazanç ve iradın mükelleflere ödenmesi sırasında hasılat üzerinden vergi sorumlularınca tevkif suretiyle kesilmektedir. Vergilerini yıl içinde tevkif suretiyle peşin ödeyen mükellefler ile yıllık beyanname vermek suretiyle ertesi yılda ödeyen mükellef arasındaki ayrıcalığın giderilmesi amacıyla, peşin vergi uygulamasına gidilmiştir. Uygulanan geçici vergi esası ile mükelleflerin bir takvim yılında elde ettikleri kazançlarla ilgili olarak ertesi yılda ödeyecekleri nihai vergiden mahsup edilmek üzere, gelir vergisinin bir kısmının kazancın elde edildiği cari yıl içinde tahsil edilmesi amaçlanmıştır.²⁸³ Başka bir ifadeyle, kazanç vergilerinin gecikmeli olarak tahsil edilmesi, hem enflasyon nedeniyle kamuya maliyet artışı getirmiş hem de bir takım toplumsal dengeleri ve eşitliği bozucu yönde etki yapmıştır. Geçici vergi özünde, kasasına gecikmeli olarak giren kazanç vergilerini fiilen daha erken tahsil edebilmeyi öngörür.²⁸⁴

Geçici vergi düzenlemesinin hem Gelir Vergisi Kanununda (GVK. mük.m.120) hem de Kurumlar Vergisi Kanununda (KVK.m.25) yer aldığı görülmektedir. Ancak bizim konumuzla ilişkisi olmaması sebebiyle Kurumlar Vergisindeki düzenlemeye değinilmeyecektir. Ancak şunu belirtmek isteriz ki; her iki madde de aynı düzenlemelere yer vermiştir, öyle ki Kurumlar Vergisi Gelir Vergisindeki hükme atıfta bulunmaktadır .Buna göre GVK'nın mükerrer 120. maddesindeki düzenleme şöyledir;

“ Ticari kazanç sahipleri (basit usulde vergilendirilenler hariç) ile serbest meslek erbabı cari vergilendirme döneminin gelir vergisine mahsup edilmek üzere, bu Kanunun ticari ve mesleki kazancın tespitine ilişkin hükümlerine göre (indirim ve istisnalar ile Vergi Usul Kanununun değerlemeye ait hükümleri de dikkate alınarak) belirlenen ilgili hesap döneminin altışar aylık (2000/1514 sayılı BKK ile üçer aylık. Yürürlük; 1.1.2000) kazançları (42. madde kapsamına giren kazançlar ile noterlik görevini ifa ile mükellef olanların bu işlerden sağladıkları kazançlar hariç) üzerinden, 103. maddede yer alan

²⁸³ Türkiye Odalar Ve Borsalar Birliği (TOBB), **Vergi Özel İhtisas Raporu**, Ankara: 1992, s.106.

²⁸⁴ M. Emin Akyol ve Muzaffer Küçük, **Bütün Yönleriyle Geçici Vergi**, Ankara: Yaklaşım Yayıncılık, 2003, s.36.

tarifenin ilk gelir diliminde uygulanan oranda²⁸⁵ geçici vergi öderler. Geçici vergi matrahının hesaplanmasında dönem sonu mal mevcutları, kayıtlar üzerinden tespit edilebilir.

....

Hesaplanan geçici vergi altı aylık (2000/1514 sayılı BKK ile üçer aylık. Yürürlük; 1.1.2000) dönemi izleyen ikinci ayın onuncu günü akşamına kadar bağlı olunan vergi dairesine beyan edilir ve on yedinci günü akşamına kadar ödenir. Aynı dönem içinde tevkif edilmiş bulunan gelir vergisi (42. maddede belirtilen kazançlardan yapılan tevkifat hariç) hesaplanan geçici vergiden mahsup edilir.

Yapılan incelemeler sonucunda, geçmiş dönemlere ait geçici verginin % 10'u aşan tutarda eksik beyan edildiğinin tespiti halinde, eksik beyan edilen bu kısım için re'sen veya ikmalen geçici vergi tarh edilir. Mahsup süresi geçtikten sonra, kesinleşen geçici vergiler terkin edilir, ancak gecikme faizi ve ceza tahsil edilir.

Bir önceki takvim yılında altışar aylık (2000/1514 sayılı BKK ile üçer aylık. Yürürlük; 1.1.2000) dönemler halinde tahakkuk ettirilerek tahsil edilen geçici vergi, yıllık beyanname üzerinden hesaplanan gelir vergisinden mahsup edilir. Bu mahsuplara rağmen kalan geçici vergi tutarı, o yılın sonuna kadar yazılı olarak talep edilmesi halinde mükellefe red ve iade edilir.

İşin bırakılması halinde, işin bırakıldığı dönemi izleyen dönemlerde geçici vergi ödenmez.

... ”

Geçici vergiyi düzenleyen mükerrer 120. madde hükmünün gerekçesine baktığımızda, geçici verginin geçmiş yıl kazancını esas alarak hesaplanması yönteminin kaldırıldığı ve yeni düzenleme ile artık kazançları gerçek usulde tespit edilen ticari kazanç sahipleri (basit usulde tespit edilenler hariç) ile serbest meslek erbabı (noterlik görevini ifa ile mükellef olanlar hariç) için geçici verginin cari dönemde üçer aylık dönemler itibariyle oluşan kazançları üzerinden hesaplanarak ödenmesi yönteminin kabul edildiğini görmekteyiz. Böylece de olmayan kazançtan vergi alınmasının yarattığı sakıncaların giderildiği ifade edilmektedir.

²⁸⁵ Geçici vergi, ilgili hesap döneminin üçer aylık kazançlarına; Gelir Vergisi mükellefleri için Gelir Vergisi Kanununun 103. maddesinde yer alan tarifenin ilk gelir dilimine uygulanan % 20 oranının uygulanması suretiyle hesaplanacaktır.

Geçici vergi ödemek zorunda olan serbest meslek erbabı, ödeyeceği geçici vergiye esas alınacak kazancı, vergilendirme dönemleri itibariyle kümülatif olarak tespit eder. Bir başka ifadeyle ikinci geçici vergi döneminin kazancı birinci geçici dönemin, üçüncü geçici vergi döneminin kazancı da ikinci geçici vergi dönemlerinin kazancını içerir. Geçici vergiye ilişkin kazancını kümülatif olarak tespit edecek olan serbest meslek erbabının, ikinci ve takip eden geçici vergi dönemlerinde ödeyeceği vergiyi hesaplariken, bir önceki dönemde hesapladığı geçici vergiyi, hesapladığı vergiden indirmesi gerekir. Eğer bir önceki geçici vergi döneminde zarar oluşmuşsa, hesapladığı geçici vergiden, zarar oluşan dönemden önce hesapladığı geçici vergiyi indirmesi gerekir. Ayrıca serbest meslek erbabı, hesaplanan vergiden ödenecek vergiye geçerken, dönem içinde *tevkif suretiyle ödediği vergileri, hesapladığı geçici vergiden indirebilmektedir*. Ancak tevkif suretiyle ödenen verginin hesaplanan vergiden indirilmesinde, tevkifatın geçici vergiye tabi kazançlarla ilgisi olması yanında, geçici vergi beyannamesinde gösterilmesi koşulları aranmaktadır.²⁸⁶ Bir geçici vergi döneminde tevkif suretiyle kesilen vergiler hesaplanan geçici vergi tutarından fazla ise, artan tutar izleyen geçici vergi dönemlerinde hesaplanacak vergiden mahsup edilecektir.²⁸⁷ Serbest meslek erbabının beyan edeceği geçici vergiyi, yıllık gelir vergisinden mahsup etmesi gerekir. Buradan geçici verginin nihai bir vergi olmadığı sonucuna ulaşılabilir. Bu mahsuplara rağmen geçici vergi tutarı kalmışsa, o yılın sonuna kadar yazılı talep edilmek suretiyle mükellefe red ve iade olunur.

Serbest meslek erbabı geçici vergiye tabi kazancını tespit ederken, serbest meslek kazancının tespitine ilişkin olarak Gelir Vergisi Kanununda yer alan hükümlere uymak zorundadırlar. Bu hükümler ise; gider kabul edilen ve edilmeyen ödemeler, kazancın tespitine yönelik diğer hükümler ile dönemsellik ve tahsil esası gibi ilkelerdir. Örneğin, ilk üç aylık kazancın tespitinde 1 Ocak tarihinde ödenen 1 yıllık kira bedelinin, sadece ilk üç aya isabet eden kısmı dikkate alınacaktır. Geçici Vergiye esas kazancın tespitinde, Vergi Usul Kanunu'nun değerlemeye ilişkin hükümlerinin de dikkate alınması gerekmektedir. Değerleme işlemleri ise geçici vergi döneminin kapsadığı tarih itibariyle yapılacaktır.²⁸⁸ Unutulmaması gereken diğer bir husus da; serbest meslek kazançlarında elde etme tahsil

²⁸⁶ M. Emin Akyol ve Muzaffer Küçük, s. 45-46.

²⁸⁷ Ömer Duman, s.36.

²⁸⁸ Ömer Duran, s.26.

esasına bağlanmıştır. Dolayısıyla geçici vergiye tabi kazanç tespit edilirken de tahsil esasına uyulması gerekmektedir.

Gelir Vergisi Kanununun mükerrer 120. maddesine göre serbest meslek erbapları geçici vergi mükellefidirler. Ancak bazı özellikli durumlar da mevcut olup şu şekilde ele alınabilir²⁸⁹;

- “**Telif hakları ve ihtira beratlarının**” bizzat sahip ve mucitleri veya kanuni mirasçıları tarafından satılması veya kiraya verilmesi sonucu elde edilen kazançlar da serbest meslek kazancı olup, adı geçen kazançlar Gelir Vergisinin 18. maddesi gereğince gelir vergisi istisnasına tabidir. Dolayısıyla telif kazancı sahibi veya mucitlerin veya kanuni mirasçılarının geçici vergi mükellefiyetleri de olmayacaktır.

- Gelir Vergisi Kanununun 66. maddesine göre “**noterlik görevini ifa ile mükellef olanlar**” da noterler gibi serbest meslek erbabı sayılmalarına rağmen, aynı Kanunun mükerrer 120. maddenin parantez içi hükmünde de belirtildiği gibi “noterlik görevini ifa ile mükellef olanlar” geçici vergi kapsamı dışında tutulmuşlardır. Dikkat edilecek husus; mükerrer 120. madde sadece “noterlik görevini ifa ile mükellef olanlardan” bahsetmiş ve “noterleri” bu kapsama almamıştır. Noterlik görevi ifa ile mükellef olanlardan kastedilen ise; noter bulunmayan yerlerde Adalet Bakanlığı geçici olarak yetkili noter yardımcısı atanması durumunda ortaya çıkmaktadır.

- Yine GVK’nın 66. maddesinde, Vergi Usul Kanununun 155. maddesinde belirtilen (yukarıdaki bölümlerde ayrıntılı olarak ele alınmıştır) şartlardan en az ikisini taşımayan **ebe, sünnetçi, sağlık memuru, arzuhalci, rehber** gibi mesleki faaliyette bulunanlar ile bunlardan köylerde veya son nüfus sayımına göre belediye içi nüfusu 5.000’ i aşmayan yerlerde faaliyette bulunanların bu faaliyetlerine ilişkin kazançları gelir vergisinden muaf tutulmuştur. Dolayısıyla sözü geçen faaliyetlerde bulunanların geçici vergi mükellefiyetleri de bulunmamaktadır.

Kazancın bütünüyle Gelir Vergisinden istisna edildiği veya hesaplanan Gelir Vergisinden belirli oranlarda indirim yapıldığı durumlarda da geçici vergi beyannamesi verilmesi gerekmektedir. Gerekli şartlar yerine getirildiği için kazancın bütünüyle istisna edildiği durumlarda ise verilecek geçici vergi beyannamesinde kazanç beyan edilecek ancak geçici vergi hesaplanmayacaktır. Şarta bağlı olarak hesaplanan Gelir Vergisinden belirli

²⁸⁹ A. Emin Akyol ve Muzaffer Küçük, s.50.

oranda indirim yapıldığı durumda ise, verilecek geçici vergi beyannamesinde beyan edilen geçici vergi matrahına göre hesaplanacak geçici vergiden, hak kazanılan oranda indirim yapılmak suretiyle ödenmesi gereken geçici vergiye ulaşılması gerekmektedir.²⁹⁰

- Dar Mükelleflerin geçici vergi karşısındaki durumlarına baktığımızda ise; mükerrer 120. maddenin “tam ve dar mükellef ayrımı” yapmamış olduğunu görüyoruz. Dolayısıyla böyle bir ayırım yapılmadığına ve de dar mükelleflerin aleyhinde bir düzenleme yer almadığına göre, **yıllık beyanname vermek zorunda olan dar mükellef**²⁹¹ serbest meslek erbabı da geçici vergi ödeme yükümlülüğüne sahiptir.

- Şahıs şirketi olan Kollektif, Adi Komandit ve Adi Ortaklıkların Ortaklarının geçici vergi karşısındaki durumlarına ayrı ayrı bakacak olursak;

- Kollektif Şirket Ortaklarının Durumu: Türk Ticaret Kanununa göre kurulan kollektif şirketler ortaklarından ayrı , tüzel bir kişiliğe sahip olmalarına rağmen, Gelir Vergisi yönünden bu kişilik dikkate alınmamış, doğrudan doğruya şirket ortağı olan gerçek kişiler vergiye muhatap tutulmuştur. Dolayısıyla kollektif şirket ortaklarının gelir vergisi ve geçici vergi yönünden ferdi işletme sahibi olan mükelleflerden bir farkı bulunmamaktadır.²⁹² Daha önceki bölümlerde de belirttiğimiz gibi kollektif şirketin yapmış olduğu serbest meslek faaliyeti sonucu elde ettiği kazanç serbest meslek kazancıdır. Dolayısıyla serbest meslek faaliyeti ile uğraşan kollektif şirketlerin gerçek kişi ortakları geçici verginin de mükellefi olacaklarıdır.

- Adi Komandit Şirket Ortaklarının Durumu: Yukarıdaki bölümlerde de belirttiğimiz gibi adi komandit şirketlerde iki tip ortak bulunmaktadır. Bunlardan birisi, sorumluluğu koyduğu sermaye ile sınırlı “komanditer ortak” , diğeri ise sınırsız sorumlu “komandite ortak”tır.

²⁹⁰Cem Tekin ve Diğerleri, s.538.

²⁹¹Dar mükellefiyete tabi gerçek kişilerce Türkiye’de elde edilen serbest meslek kazançlarının vergilendirilmesinde, vergi sistemimiz vergilendirme rejimi olarak, iki esası benimsemiştir. Bu iki yöntem; genel vergilendirme rejimi olarak yıllık beyanname esasında vergilendirme (yıllık gelir vergisi beyannamesi ve münferit beyanname ile beyan) ve tevkif usulü ile vergilendirme. **Münferit beyanname;** dar mükellefiyete tabi gerçek kişilerin yıllık beyanname ile bildirmeye mecbur olmadıkları kazanç ve iratlardan , vergisi tevkif suretiyle alınmamış olanların bildirilmesine mahsus bir beyannamedir. Tam mükellefiyet esasına göre vergiye tabi bulunanlar, münferit beyanname vermezler. Dolayısıyla GVK’nın 101. maddesine göre, dar mükellefiyet kapsamında vergilendirilen bir gerçek kişi tarafından elde edilen serbest meslek kazancı dolayısıyla münferit beyanname verebilmesi için *serbest meslek kazancının arızı olarak ifa edilen serbest meslek faaliyeti* dolayısıyla elde edilmiş olması gerekir. Dolayısıyla dar mükellef serbest meslek erbabının Türkiye’de yaptığı mutad serbest meslek faaliyeti mevcutsa ve bu kazancı tevkif suretiyle vergilendirilmemişse, dar mükellef serbest meslek erbabı **yıllık beyanname** verecektir. Münferit beyanname 101. maddeye göre, ilgili kazanç ve iradın iktisap olunduğu tarihten itibaren 15 gün içinde verilir, aynı sürede vergi ödenir.

²⁹² M. Emin Akyol ve Muzaffer Küçük, s. 52.

Komanditer ortakların şirket kazancından aldıkları pay, vergisi tevkif suretiyle alınmamış menkul sermaye iradı ve komanditelerin payı ise ticari kazançtır. Yine adi şirketlerin yaptıkları serbest meslek faaliyeti sonucu elde ettikleri kazanç da serbest meslek kazancıdır ve bu açıdan sadece komandite ortaklar geçici vergi mükellefi durumunda olmaktadır.

- Adi Şirket Ortaklarının Durumu: Adi Şirket Ortaklarının serbest meslek faaliyetiyle uğraşmaları halinde elde ettikleri kazanç serbest meslek kazancı olmaktadır. Bu durumda her bir ortağın payına düşen, ayrı ayrı beyan edilecek olan serbest meslek kazancıdır. Dolayısıyla adi şirket ortaklarının her biri geçici vergi mükellefi olacaktır.

“Geçici vergi ödeme yükümlülüğü bulunan serbest meslek erbabı hangi dönemler itibariyle vergisini verecektir?” sorusunun yanıtını mükerrer 120. madde bize vermektedir. Buna göre; “**hesap dönemi takvim yılı olanlar**” geçici vergi ilgili hesap döneminin üçer aylık dönemleri itibariyle beyan edilecektir. Dolayısıyla serbest meslek erbapları, bir hesap döneminde, ayrı olarak dört kez geçici vergi hesaplayıp, beyan edip, ödeyecektir. Bunlar;

Birinci dönem : Ocak-Mart aylarını kapsayıp, bu döneme ait geçici vergi Mayıs ayının 10. günü mesai saati bitimine kadar beyan edilip, aynı ayın 17. günü mesai saati bitimine kadar ödenecektir.

İkinci dönem : Nisan-Haziran aylarını kapsayıp, bu döneme ilişkin geçici vergi Ağustos ayının 10. günü mesai saati bitimine kadar beyan edilip, yine aynı ayın 17. günü mesai saati bitimine kadar ödenmek zorundadır.

Üçüncü dönem : Temmuz- Eylül aylarını kapsayıp, bu döneme ilişkin geçici vergi Kasım ayının 10. günü mesai saati bitimine kadar beyan edilip, yine aynı ayın 17. günü mesai saati bitimine kadar ödenmek zorundadır.

Dördüncü dönem : Ekim- Aralık aylarını kapsayıp, bu döneme ilişkin geçici vergi Şubat ayının 10. günü mesai saati bitimine kadar beyan edilip, yine aynı ayın 17. günü mesai saati bitimine kadar ödenmek zorundadır.

Yine bir kısım mükellefler için ise “**özel hesap dönemi tayin edilmiş olabilir**”. Bu durumda geçici vergi dönemleri; özel hesap dönemlerinin başlangıç tarihinden itibaren üçer aylık dönemler olarak ve yukarıdaki esaslar çerçevesinde hesaplanır.

İşe başlama, işi bırakma veya hesap döneminin değişmesi gibi üç aydan kısa olan vergilendirme dönemlerinde;

- İşe başlamada, işe başlanılan tarihin içinde bulunulduğu dönemin sonuna kadar olan süre,
 - İş bırakma veya tasfiye hallerinde işin bırakıldığı veya tasfiyeye girildiği tarihe kadar olan süre,
 - Hesap döneminin değişmesi halinde yeni hesap döneminin başladığı tarihe kadar olan süre,
- ayrı bir vergilendirme dönemi sayılır.²⁹³

IV. Gelir Unsurlarının Toplanması ve Yıllık Beyanname

A. Gelirin Toplanması ve Beyan Esası

Gelir vergisinin sübjektif bir vergi olması ve gerçek kişileri mali güçlerine göre vergilendirmeyi amaçlaması nedeniyle toplama kuralı, bu verginin en önemli kuralarından birisidir. Gelir Vergisi Kanununun 86. maddesine göre mükellefler; ticari, zirai ve serbest meslek kazançlarından, ücretlerden, gayri menkul ve menkul sermaye iratlarında ve kaynağı ne olursa olsun diğer her türlü kazanç ve iratlardan, bir takvim yılı içinde elde ettikleri gelirleri (basit usulde tespit edilen kazanç ve ücretler dahil), bu kanunda aksine hüküm olmadıkça, toplamaya mecbur tutulmuştur.²⁹⁴ Diğer bir ifade ile, gelirin toplanması, mükelleflerin çeşitli kaynaklardan bir takvim yılı içinde (vergilendirme dönemi) elde ettikleri vergiye tabi kazanç ve iratlar için yıllık beyanname vermeleri ve bu gelir ve kazançlarını yıllık beyannameyle birleştirmeleri anlamına gelmektedir.²⁹⁵

Beyan esası, mükellefin kendi mali gücünü bizzat kendisinin bildirmesidir. Hilafına hüküm olmadıkça, Gelir Vergisi mükellefin veya vergi sorumlusunun beyanı üzerine tarh olunur. Gelir Vergisine tabi bulunan ve kanunun 2. maddesinde sayılan kazanç ve iratların vergilendirilmesinde temel prensip, mükellefin veya vergi sorumlusunun beyan edecekleri gelir üzerinden verginin tarh olunmasıdır. Beyan esasında, beyan edilecek gelir mükellef veya vergi sorumlusu tarafından bir beyanname ile beyan edilir. Ancak Gelir Vergisi Kanunu ile Vergi Usul Kanunu bazı hallerde beyanın mükellef veya vergi sorumlusu

²⁹³ Ömer Duman, s.25.

²⁹⁴ Kamil Mutluer ve Diğerleri, s.143.

²⁹⁵ Cem Tekin ve Diğerleri, s. 449.

dışındaki kimseler tarafından yapılmasını da öngörmüştür. Bunları; kanuni temsilciler ve mirasçılar olarak sıralayabiliriz.²⁹⁶

Yurt içinde elde edilen gelirlerin, hem tam mükelleflerde hem de dar mükelleflerde toplanarak beyan edilmesi zorunludur. Ancak Gelir Vergisi Kanununda yer alan bazı düzenlemelerle, gelirin beyannamede toplanması ilkesinin istisnaları bulunmaktadır. Bunların arasında, ***beyanname verilmeyecek haller, vergiden istisna kazançlar, yıllara yaygın inşaat ve taahhüt işlerinde elde edilen gelirin işin bitiminde beyan edilmesi*** sayılabilir. Yurt dışında elde edilen gelir unsurlarının vergilendirilmesi, sadece tam mükellefler için geçerli olan bir düzenlemedir. Dar mükellefler sadece Türkiye’de elde ettikleri kazanç ve iratlar üzerinden vergilendirilecekler. Ayrıca belirtmek gerekir ki; yabancı ülkelerde elde edilen gelirin Türkiye’de hesaplara intikal ettirilebilmesi için hukuki ve ekonomik tasarruf imkanının doğmuş olması gerekir.²⁹⁷

Hangi hallerde yabancı ülkelerde elde edilen kazanç ve iratların elde edilmiş sayılacağı sorusunun cevabını Gelir Vergisi Kanununun 85. maddesinde bulabiliriz;

- Mükellefin bu gelirlerini Türkiye’de hesaplarına intikal ettirdiği yılda;
- Türkiye’de hesaplara intikal ettirilmemesinin mükellefin iradesi dışındaki sebeplerden ileri geldiği tevsik olunan hallerde, mükellefin bunlara tasarruf edebildiği yılda elde edilmiş sayılır.

Dolayısıyla gerçek usulde vergilendirilen serbest meslek erbabı sahipleri de, gelirlerini yıllık beyannamede toplamak ve yıllık beyanname vermek zorundadırlar. 4369 sayılı Kanun ile serbest meslek kazançlarının götürü usulde vergilendirilmesini düzenleyen 69. madde yürürlükten kaldırılmıştır. Bu nedenle gelir vergisinden muaf tutulanlar dışında kalan bütün serbest meslek erbabının kazancı 1.1.1999 tarihinden itibaren gerçek usulde tespit edilmektedir. Sonuç olarak; Gelir Vergisinden muaf olmayan ve kazançları gerçek usulde tespit edilen serbest meslek erbapları, kazanç elde etmemiş olsalar dahi veya faaliyetleri zarar ile sonuçlanmış olması halinde de yıllık gelir vergisi beyannamesi vermesi gerekmektedir.²⁹⁸

²⁹⁶ Cem Tekin ve Diğerleri, s. 448.

²⁹⁷ Maliye Hesap Uzmanları Derneği, s. 303.

²⁹⁸ Cem Tekin ve Diğerleri, s.454.

B. Gelirin Toplanamayacağı Haller

Gelir Vergisinin 86. maddesinde belirtilen gelirleri için yıllık beyanname verilmeyeceği, eğer diğer gelirler için beyanname verilmesi gerekiyorsa bu gelirlerin beyannameye dahil edilmeyeceği düzenlenmiştir. Ayrıca madde hükmünde tam ve dar mükellefiyet durumunun ayrı olarak düzenlenmiş olduğunu görüyoruz. Buna göre;

Tam mükellef durumunda olan serbest meslek erbabının *“istisna hadleri içinde kalan kazanç ve iratları”* için yıllık beyanname vermeyeceği ve diğer gelirleri için beyanname verse bile buna dahil etmeyeceği anlaşılmaktadır. Gelir Vergisi Kanununun 66. maddesinin 5. fıkrasında; ebe, sünnetçi, sağlık memuru, arzuhalci rehber gibi mesleki faaliyette bulunanlar bu faaliyetlerine ilişkin kazançları nedeniyle gelir vergisinden muaf tutulmuşlardır. Bunun içinse Kanunda 2 şartın öngörülmüş olduğunu görüyoruz. Bunlardan ilki; Vergi Usul Kanunu’nun 155. maddesinde sayılan şartlardan en birden fazlasını taşımamaları, diğeri ise birden fazlasını taşıya bile köylerde veya son nüfus sayımına göre belediye içi nüfusu 5.000’i aşmayan yerlerde faaliyet göstermeleri halinde Gelir Vergisinden muaf tutulmuşlardır. Bu durumda yukarıdaki şartları taşıyan serbest meslek erbabı yıllık beyanname vermeyecek ya da diğer gelir unsurları için vereceği beyannameye bu kazancını ilave etmeyecektir.

Dar mükellef durumdaki serbest meslek erbabı ise; *“tamamı tevkif suretiyle vergilendirilmiş kazanç ve iratları”* için yıllık beyanname vermeyecek ve diğer gelirleri için beyanname verse bile buna dahil etmeyecektir.

C. Verginin Hesaplanması

Gelir unsurlarından elde edilen gelirin toplanması ve söz konusu toplamdan yapılacak indirimler düşüldükten sonra, verginin hesaplanmasına esas olacak vergi matrahına ulaşılır. Matrah, üzerinden vergi borcu hesaplanacak gelir kısmıdır. Verginin hesaplanması, vergi matrahına Gelir Vergisi Kanununun 103. maddesinde²⁹⁹ yer alan tarifenin uygulanması suretiyle salınan verginin belli edilmesi işlemidir.³⁰⁰

²⁹⁹GVK.m.103’e göre, beyan edilecek ücret dışındaki kazanç ve iratlara uygulanacak gelir vergisi tarifesı;

6.000.000.000 liraya kadar.....	%20
14.000.000.000 liranın 6.000.000.000 lirası için 1.200.000.000 lira, fazlası.....	%25
28.000.000.000 liranın 14.000.000.000 lirası için 3.200.000.000 lira, fazlası.....	%30
70.000.000.000 liranın 28.000.000.000 lirası için 7.400.000.000 lira, fazlası.....	%35
140.000.000.000 liranın 70.000.000.000 lirası için 22.100.000.000 lira, fazlası.....	%40
140.000.000.000 lirası için 50.100.000.000 lira, fazlası.....	%45

D. Gelir Vergisinden Mahsuplar ve İadeler

Yıllık beyannamede gösterilen gelire dahil kazanç ve iratlardan Gelir Vergisi Kanununa göre kesilmiş bulunan vergiler, beyanname üzerinden hesaplanan gelir vergisine mahsup edilir. Mahsubun yapılabilmesi için öncelikle, mahsup edilecek vergilerin, Gelir Vergisi Kanunu hükümlerine göre kesilmiş ve ödenmiş olması gerekmektedir. Ayrıca sadece yıllık beyannameye dahil edilen kazanç ve iratlar üzerinden kesilmiş bulunan vergiler mahsup konusu yapılabilecektir.³⁰¹

Mahsubu yapılan miktar Gelir Vergisinden fazla olduğu takdirde aradaki fark vergi dairesince mükellefe bildirilir ve mükellefe tebliğ tarihinden itibaren bir yıl içinde kendisine red ve iade olunur.

a) Tevkif Suretiyle Ödenmiş Vergilerin Mahsubu ve İadesi:

Yukarıdaki bölümlerde ayrıntılı olarak aldığımız üzere genel kural, gelirin yıllık olması ve mükelleflerce verilecek yıllık beyannamede bildirilen kazanç üzerinden verginin tarh ve tahakkuk etmesidir. Ancak bir kısım gelir unsurları, bu gelirleri mükellefe sağlayan vergi sorumlularınca kesintiye tabi tutulmakta ve mükelleflerin beyanına lüzum bırakmaksızın, kesintiyi yapan vergi sorumlularınca ilgili vergi dairesine ödenmektedir.

Kendilerine yapılan ödemelerden gelir vergisi kesintisi yapılan mükellefler, kesinti yapılan bu gelirlerini, yıllık gelir vergisi beyannamelerinden mahsup edebileceklerdir.³⁰² Bu hususun düzenlendiği madde ise Gelir Vergisi Kanununun 94. maddesidir. Bu maddede vergi kesintisine tabi tutulacak gelirlerin, kesintiyi yapmak zorunda olanların ve yapılacak kesintilerin oranlarının düzenlenmiş olduğunu daha önce de belirtmiştik. Yine GVK'nın 94. maddesinde de belirtildiği üzere vergi kesintisi istihkak sahibinin gelir vergisine mahsuben yapılacaktır ve bu açıdan da gelir vergisi mükellefleri dışındakilere yapılan ödemelerden tevkifat (kesinti) yapılması mümkün değildir.

Tevkifatın nihai vergileme kazandığı haller (ve GVK'nın 94/6-b bendinde belirtilen durumlar) dışında kesilen vergi, muhatabın gelir vergisinden mahsup edilecektir. Kesilen vergiler, verginin hesaplandığı gelirler yıllık beyana dahil edildiğinde, hesaplanan gelir vergisinden mahsup edilecek, mahsup fazlası oluştuğunda fazlalık, bu fazlalığın iade

Ücret gelirlerine uygulanacak ve vergilendirmede esas alınacak, tarifede yer alan vergi oranları ise 5 puan daha düşüktür.

³⁰⁰ Maliye Hesap Uzmanları Derneği, s.325.

³⁰¹ Cem Tekin ve Diğerleri, s. 547.

³⁰² Ömer Duman ,s.38.

edilmeyeceğine dair özel bir hüküm yoksa mükellefe red ve iade edilecektir. Yine kolektif ve adi komandit şirketlere yapılan ödeme, gelir vergisi mükelleflerine yapılan ödeme sayılır. Bu ödemelerden kesilen vergi ise, hisseleri oranında ortakların yıllık beyan hesaplanan vergilerinden mahsup edilir.³⁰³

Daha önce ilgili bölümde değindiğimiz gibi; Serbest meslek kazançları üzerinden yapılan tevkifatı iki başlık altında ele alıyoruz, Bunlardan ilki; *GVK'nın 94/2-a bendi uyarınca, GVK'nın 18. madde kapsamına giren serbest meslek işleri dolayısıyla yapılan ödemelerden (%17oranında) kesinti yapılacaktır.* Bu durumda GVK'nın 18. maddesinde yer alan serbest meslek kazançları istisna kapsamında değerlendirildiği için, bu faaliyetlerde bulunanlara yapılan ödemelerden yapılacak vergi kesintisi de nihai vergileme olduğunda mahsuba konu olmayacaktır. Ancak diğeri ise; *GVK' nın 94/2-b bendi uyarınca,GVK'nın 18. maddesi dışındaki bütün serbest meslek faaliyetleri için, bu faaliyetleri yerine getirenlere yapılan ödemelerden (% 22 oranında) yapılacak vergi kesintisidir.* Yapılan bu kesinti ise yıllık beyanname mahsuba konu olacaktır. Dolayısıyla beyanname vermekle mükellef serbest meslek erbabına yapılan ödemelerden yapılacak kesintilerdir. Yine serbest meslek erbabı olmalarına rağmen, GVK'nın 94/. Maddesinde, *noterlere yapılan ödemelerden tevkifat yapılmayacağı belirtilmektedir.*

252 seri nolu Gelir Vergisi Genel Tebliği³⁰⁴ ile Tevkif suretiyle kesilen verginin yıllık beyanname üzerinden hesaplanan gelir vergisinden mahsubu ve kalan kısmın iadesine ilişkin usul ve esaslar belirlenmiştir ve bu Tebliğin yayınlandığı tarihe kadar yürürlükte olan 169 ve 241 seri nolu Gelir Vergisi Genel Tebliği yürürlükten kaldırılmıştır. Buna göre;

aa. Beyanname Üzerinden Hesaplanan Vergiye Mahsubu:

Gelir Vergisi Kanunu gereğince yıllık beyanname veren mükelleflerden, beyannamelerinde serbest meslek kazancı, ücret ve menkul/gayri menkul sermaye iradı bulunan mükelleflerin, bu gelir unsurları nedeniyle tevkif suretiyle kesilen vergileri, öncelikle beyanname üzerinden hesaplanan gelir vergisine mahsup edilecek³⁰⁵; bu mahsuplar sonunda kalan kısmının diğer vergi borçlarına mahsubu talep edildiğinde ise, mükellefler yıllık beyannamelerine;

³⁰³ Ömer Duman, s.40.

³⁰⁴ 252 Seri Numaralı Gelir Vergisi Genel Tebliği, Lebib Yalkın Yayınları Cilt C (06.04.2004 Resmi Gazete Tarihi ve 25425 Numaralı), s.1813-1820.

³⁰⁵ Tuncel Atabey, s.109

1. Tevkifatı yapan vergi sorumlularının adı, soyadı veya unvanın, bağlı oldukları vergi daireleri ve hesap numaralarının,

2. Tevkifata esas alınan brüt ücretlerin,

3. Tevkif edilen vergilerin,

4. Tevkifat yapılan vergilendirme dönemlerinin

gösterildiği bir tabloyu yıllık beyannamelerinde eklemeleri gerekir.

Ancak mahsubun yapılabilmesi için tevkifat yoluyla kesilen verginin beyannameye dahil edilen gelir veya kazanca ilişkin olması gerekir.

ab. Diğer Vergi Borçlarına Mahsup veya Nakden İade:

Mahsup Yoluyla İade:

252 seri nolu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde de belirtildiği gibi; tevkif suretiyle kesilen vergilerin yıllık beyannamedeki mahsuplar sonunda kalan kısmının diğer vergi borçlarına mahsup talebi tutarına bakılmaksızın, inceleme raporu veya teminat aranılmadan yerine getirilir. Bunun için mahsup talebinin dilekçe ile yapılması gerekir. Mükelleflerin mahsup talepleri yıllık beyannamenin verildiği tarih esas alınarak yerine getirilir.

Yıllık gelir vergisi beyannamesinin kanuni süresinde verilmemesi ya da sair nedenlerle ikmalen veya re'sen yapılan tarhiyatlar üzerine tahakkuk eden vergilerle ilgili olarak daha önce tevkif yoluyla kesilen vergiler öncelikle tarhiyat aşamasında vergi dairesince dikkate alınarak yerine getirilir. Bu mahsuplar sonunda kalan kısmın talep edilmesi halinde diğer vergi borçlarına mahsup edilir. Bu durumda mahsup talepleri dilekçe ve eklerinin eksiksiz olarak vergi dairesi kayıtlarına girdiği tarihten itibaren hüküm ifade eder. Bu tarihten itibaren mükelleflerin mahsubunu talep ettikleri vergi borçları için gecikme zammı uygulanmaz.

Mükellefler dilerlerse ortağı bulundukları adi ortaklık veya kollektif şirketlerin müteselsilen sorumlu oldukları vergi borçlarına da mahsuben iade talebinde de bulunabilirler. Bu taleplerin yerine getirilebilmesi için şartlarsa şöyledir;

- iade alacaklısı mükellefin muaccel hale gelmiş vergi borcunun bulunmaması,
- ve mahsup dilekçesinde adi ortaklık veya kolektif şirketin hangi dönem

borçları için mahsup talep edildiğinin belirtilmesi gerekir. Mahsup talebine ilişkin dilekçe ve eklerinin vergi dairesi kayıtlarına girdiği tarih esas alınır.

Ayrıca nakit iade edilebilir aşamaya gelen alacağın üçüncü şahısların vergi borçlarına mahsubu talep edilebilir. Bu mahsup işlemine ilişkin verilecek dilekçede, lehine

mahsup talebinde bulunulan kişinin adı-soyadı veya unvanı yanında vergi kimlik numarası, bağlı olduğu vergi dairesi ile borcun türü, miktarı ve dönemi de bildirilir.

Mükellefin muaccel hale gelmiş vergi borcunun bulunmaması halinde, iade alacağının sonraki dönemlerde muaccel hale gelecek vergi borçlarına mahsubu mümkündür. Bu takdirde mahsup talebi sonraki dönemlerde doğacak verginin tahakkuku ile hüküm ifade eder.

Mahsup taleplerinin yerine getirilmesinde, Vergi Usul Kanununun 114. maddesi³⁰⁶ ve 126. maddesinde³⁰⁷ yer alan zamanaşımı hükümleri göz önünde bulundurulur.

Tevkif suretiyle kesilen vergilerin mükellefin Sosyal Sigortalar Kurumu prim borcuna mahsubu ise mümkün değildir.³⁰⁸

Nakden İade:

252 seri nolu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde düzenlendiği üzere; nakden iade taleplerinin **dilekçe** ile yapılması şarttır. Tevkif yoluyla iade edilecek tutarın 10 milyar lirayı geçmemesi halinde iade talebi, yıl içinde yapılan tevkifatlarla ilişkin tablo ile birlikte; serbest meslek kazancına ilişkin olarak vergilerin sorumlu adına tahakkuk ettiğini gösteren ilgili **saymanlık yazısının** ilgili kurumca onaylanan bir örneğinin dilekçeye eklenmesi koşuluyla inceleme raporu ve teminat aranmaksızın yerine getirilir.

Nakden yapılacak iade taleplerinin 10 milyar lirayı aşması halinde, 10 milyar lirayı aşan kısım Vergi Usul Kanununa göre vergi inceleme yetkisi bulunanlarca yapılacak inceleme sonucunda düzenlenecek **vergi inceleme raporuna** göre iade edilir. 10 milyar liraya kadar olan kısım ise, dilekçe ekinde yukarıda belirtilen bilgilerin yer alması koşuluyla teminat aranmaksızın ve inceleme raporu beklenmeksizin iade edilir.

³⁰⁶ **VUK m. 114-** Zamanaşımı sürelerini düzenleyen bu maddede şu hususlar düzenlenmiştir; “*Vergi alacağının doğduğu takvim yılını takip eden yılın başından başlayarak 5 yıl içinde tarh ve mükellefe tebliğ edilmeyen vergiler zamanaşımına uğrar. Vergi dairesince matrah takdiri için Takdir Komisyonuna başvurulması zamanaşımını durdurur. Duran zamanaşımı mezkur komisyon kararının vergi dairesine tevdiini takip eden günden itibaren işlemeye devam eder*”.

³⁰⁷ **VUK m. 126-** Düzeltme Zamanaşımı başlığını taşıyan madde şunları ihtiva eder; “*114. maddede yazılı zamanaşımı süresi dolduktan sonra meydana çıkarılan vergi hataları düzeltilemez. Düzeltme zamanaşımı süresi:*

- *Zamanaşımı süresinin son yılı içinde tarh ve tebliğ edilen vergilerde hatanın yapıldığı;*
- *İlan yoluyla tebliği edilip vergi mahkemesinde dava konusu yapılmaksızın tahakkuk eden vergilerde mükellefe ödeme emrinin tebliği edildiği;*
- *İhbarname ve ödeme emri ilan yoluyla tebliği edilen vergilerde 6183 sayılı Kanuna göre haczin yapıldığı;*

Tarihten başlayarak 1 yıldan aşağı olamaz.

³⁰⁸ Levent Gençyürek ve Erkan Gürboğa, s.8.

İade talebi teminat gösterilmesi halinde inceleme sonucu beklenmeksizin yerine getirilir. Teminat olarak 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunun 10/1-2-3. maddesinde sayılanlar olan; *Para, Banka Teminat Mektubu, Hazine Tahvil ve Bonoları*'nın bir veya bir kaçı gösterilebilir.

Teminat olarak Türk parası veya yabancı para kabul edilebilir. Yabancı paraların 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 280. maddesi uyarınca borsa rayıcı³⁰⁹ ile değerlendirileceği hüküm altına alınmıştır. Ancak ülkemizde döviz borsası olmadığı için bu değerlendirme ölçüsü kullanılmamaktadır. Bu nedenle, değerlemede esas alınacak kur Maliye Bakanlığınca belirlenen kur olmaktadır. Diğer taraftan Maliye Bakanlığınca yayınlanan 130 seri numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği uyarınca Bakanlıkça kur tespiti yapılmadığı sürece, Türkiye Cumhuriyeti Merkez Bankasınca tespit edilen döviz alış kuru ile değerlendirilerek tespit edilecektir.³¹⁰ Diğer taraftan banka teminat mektuplarının (süresiz- şartsız) paraya çevrilmeleri konusunda hiçbir sınırlayıcı şart taşımaması ve Bankalar Kanunu hükümlerine göre faaliyette bulunan bankalar ve özel finans kurumları tarafından düzenlenmiş olması gerekir.

Nakden iade talebinin 100 milyar liraya kadar olan kısmı mükellefle süresinde tam tasdik sözleşmesi düzenlenmiş Yeminli Mali Müşavirce düzenlenecek **tam tasdik raporunca**³¹¹ iade edilir. İade talebinin 100 milyar lirayı aşan kısmının iadesi ise denetim elemanlarınca düzenlenen vergi inceleme raporun sonucuna göre yerine getirilir.

İade talebinin kısmen mahsuben kısmen nakden olması halinde, söz konusu talepler ayrı ayrı değerlendirilecektir.

b) Geçici Verginin Mahsup ve İadesi:

Adı geçen tebliğ ile vergilerini yıl içinde tevkif suretiyle peşin ödeyen mükellefler ile yıllık beyanname vermek suretiyle ertesi yılda ödeyen mükellef arasındaki ayrıcalığın

³⁰⁹ Bkz. s. 73- Dipnot.

³¹⁰ Levent Gençyürek ve Erkan Gürboğa, s.9.

³¹¹ Yeminli Mali Müşavirlerin tasdik görevi, 3568 sayılı Kanuna dayalı olarak düzenlenen Yönetmelik ile düzenlenmiştir. Buna göre tasdik görevi; gerçek ve tüzel kişilerin veya bunların teşebbüs ve işletmelerinin YMM'lerce denetleme ilke ve standartlarına göre *uygunluk yönünden* incelenmesi, bu inceleme sonuçlarına dayanılarak tasdik kapsamına giren konuların ve belgelerin gerçeği yansıtıp yansıtmadığının imza ve mühür kullanmak suretiyle tespiti ve sonuca bağlanmasıdır. (Yönetmelik I/4). Tasdik görevi; "*Muhasebe denetimi ve Vergi denetimi*"i gibi iki denetimi içermektedir. Bunlardan konumuzla ilişkili olan vergi denetimi, Vergi Usul Kanununun (VUK) 134. maddesine göre; "*ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamaktır.*" şeklinde tanımlanmıştır. Ayrıca belirtmek gerekir ki; 3568 sayılı Yasanın 12. maddesinin 3. fıkrasında, "YMM'lerce tasdik edilmiş mali tablolar Kamu İdaresinin yetkili elemanlarınca tasdik kapsamı ölçüsünde incelenmiş bir belge olarak kabul edilmektedir." denilmektedir.

giderilmesi amacıyla, peşin vergi uygulamasına gidilmiştir. Uygulanan peşin vergi esası ile mükelleflerin bir takvim yılında elde ettikleri kazançlarla ilgili olarak ertesi yılda ödeyecekleri nihai vergiden mahsup edilmek üzere, gelir vergisinin bir kısmının kazancın elde edildiği cari yıl içinde tahsil edilmesi amaçlanmıştır.³¹²

Geçici Verginin Mahsup ve İadesi konusunda, 252 seri nolu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde, tevkif yoluyla vergilerin mahsup ve iadesi gibi tekrar yeniden düzenlenerek aşağıda açıklayacağımız hususlara yer verilmiştir.

ba. Beyanname Üzerinden Hesaplanan Vergiye Mahsubu:

Aynı tebliğ ilgili hesap döneminin üçer aylık dönemlerine ilişkin olarak ödenen geçici verginin, yıllık beyanname üzerinden hesaplanan gelir vergisinden mahsup edileceğini düzenlemiştir. Mahsup işleminin yapılabilmesi için, üçer aylık dönemlerde tahakkuk ettirilmiş geçici verginin **ödenmiş olması** gerekmektedir. Dolayısıyla tahakkuk ettirilmiş ancak ödenmemiş olan geçici verginin mahsup edilmesi mümkün değildir. Tahakkuk ettirilmiş ancak tahsil edilmemesi sebebiyle yıllık beyanname üzerinden hesaplanan gelir vergisinden mahsup imkanı bulunmayan geçici vergi terkin edilecektir.

Tahakkuk ettirilmiş ancak ödenmemiş olması dolayısıyla yıllık beyanname üzerinden hesaplanan vergiden mahsup imkanı bulunmayan geçici vergi tutarı terkin edilir. Terkin edilen geçici vergi tutarı için vade tarihinden terkin edilmesi gereken tarih olan yıllık beyannamenin verilmesi gereken kanuni sürenin başlangıç tarihine kadar gecikme zammı uygulanır.

bb. Diğer Vergi Borçlarına Mahsup veya Nakden İade:

252 seri nolu tebliğde ödenen geçici vergi tutarının, geçici verginin ilgili olduğu döneme ilişkin olarak verilen beyanname üzerinden hesaplanan gelir vergisinden fazla olması halinde, mahsup edilemeyen tutar mükellefin diğer vergi borçlarına mahsup edilebileceğini düzenlemektedir.

Gelir Vergisi Kanununun mükerrer 120. maddesi hükmü uyarınca, mahsup işleminin yapılabilmesi için yazılı başvuru şartı aranmaz. Söz konusu mahsup işlemi 6183 sayılı Kanununun 47. maddesi hükmü de dikkate alınarak ilgili vergi dairesince re'sen yapılır.

³¹² Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği (TOBB), s.106.

Mahsup işlemi yıllık beyannamenin verildiği tarih esas alınarak yerine getirilir. Mahsubu yapılacak vergi borçları için vade tarihinden itibaren, yıllık beyannamenin verildiği tarihe kadar gecikme zammı uygulanır.

Geçici verginin gerek mahsuben gerekse nakden iadesi için herhangi bir tutar sınırlaması olmayıp, geçici verginin ödenmiş olması gerekir. Geçici vergiye ilişkin iade talebinde de tevkif suretiyle kesilen vergilerde olduğu gibi teminat ve inceleme raporu aranmaz.

Bütün bu açıklamaların ardından bazı hususların da belirtilmesi gerekmektedir ki; bunlardan ilki, “tevkif suretiyle kesilen vergilere ilişkin mahsuben/ nakden iade talebinin gerçeğe aykırı belgelere dayanması durumunda” 213 sayılı Vergi Usul Kanununun ilgili hükümleri çerçevesinde işlem yapılır. Ayrıca durum mükellefin bağlı olduğu meslek odasına da bildirilir.

Diğer husus ise, “tevkif suretiyle kesilen vergilerin vergi sorumlusunca tahakkuk ettirilmemesi veya ödenmemesi” halidir ki, bu durum mükellef tarafından bağlı olunan vergi dairesine bildirilir. Konu, ilgili vergi dairesi tarafından sorumlunun bağlı bulunduğu vergi dairesine iletilir ve verginin tahakkuku veya tahsili için gerekli işlemlere hızla başlanır.

c) Yabancı Memleketlerde Ödenen Vergilerin Mahsubu ve İadesi:

Gelir Vergisi Kanununu 123. maddesine göre, tam mükellefiyete tabi mükelleflerin yabancı memleketlerde elde ettikleri kazanç ve iratlardan mahallinde ödedikleri benzeri vergiler, Türkiye’de tarh edilen Gelir Vergisinin yabancı memleketlerde elde edilen kazanç ve iratlara isabet eden kısmından indirilir. Ancak, indirilecek bu miktar Gelir Vergisinin yabancı memleketlerde elde edilen kazanç ve iratlara isabet eden kısmından fazla olduğu takdirde, aradaki fark nazara alınmaz. Ayrıca gelir vergisinin yabancı memlekette elde edilen kazanç ve iratlara isabet eden kısmı, bunların gelire olan nispeti üzerinden hesaplanır. Şöyle ki;

Örnek: Tam mükellefiyete tabi bir mükellef olan Bay (A)’nın 2003 yılında yurt içinde elde ettiği serbest meslek kazancı toplamı 60.000.000.000 liradır. Bay (A)’nın Paris’teki gayri menkulünün kiraya verilmesi dolayısıyla elde ettiği gelir 20.000.000.000 lira olup bu gelir üzerinden Fransa’da 8.000.000.000 lira vergi ödemiştir. Bay (A)’nın yurt dışında ödediği verginin mahsubu aşağıdaki gibi olacaktır³¹³;

³¹³ Maliye Hesap Uzmanları Derneği, s.336-337.

<u>Gelirin Cinsi</u> :	<u>Tutarı</u> :	<u>Toplam Gelire Oranı:</u>
<i>Yurt içinde Elde Edilen Gelir</i>	<i>60.000.000.000 TL</i>	<i>% 75</i>
Serbest Meslek Kazancı	60.000.000.000 TL	
<i>Yabancı Memlekette Elde Edilen Gelir</i>	<i>20.000.000.000 TL</i>	<i>% 25</i>
Gayri Menkul Sermaye İradı	20.000.000.000 TL	
<i>Beyan Edilen Matrah</i>	<i>80.000.000.000 TL</i>	<i>% 100</i>
Gelir Vergisi	26.950.000.000 TL	
Gelir Vergisinin Yabancı Ülkelerde Elde Edilen Kazanç ve İrada İsbet Eden Kısmı		
(26.950.000.000 x % 25)=	6.737.500.000 TL	

Mükellefin yurt dışında ödediği vergiden dolayı, mahsup edebileceği tutar 6.737.500.000 TL'dir. Bay (A)'nın yurt dışında ödediği vergi 8.000.000.000. TL olduğu için kalan (8.000.000.000 – 6.737.500.000 =)1.262.500.000 TL tutarındaki vergiyi mahsup edemeyecektir.

Bilindiği üzere tam mükellefler yurt içi ve yurt dışı kazançlarının tamamını beyan etmek zorundadırlar. Tam mükelleflerin yurt dışı kazançları üzerinden, kazancın elde edildiği ülkede vergilendirilmesi de doğaldır.Çünkü bu kazançlar o ülkenin vergileme yetkisine girmektedir. Kanun koyucu aynı kazanç üzerinden ikinci defa vergi alınmasının vergi adaletine ters düşeceği noktasından hareketle, belirli esaslar çerçevesinde yurt dışında ödenen vergilerin mahsubunu kabul etmiştir.³¹⁴

Yabancı memlekette ödenen verginin indiriminin yapılabilmesi için Kanun bazı şartlar öngörmüştür;

1. Yabancı memlekette ödenen vergilerin gelir vergisinde alınan şahsi bir vergi olması,
2. Yabancı memlekette vergi ödendiğinin yetkili makamlardan alınan ve mahallindeki Türk elçilik veya konsoloslukları, yoksa orada Türk menfaatlerini koruyan memleketin aynı mahiyetteki temsilcileri tarafından tasdik olunan vesikalarla tevsik edilmesi.

³¹⁴ Adem Kabadayı, Vergi Hukukunda Mahsuplar, Etüd ve Araştırma Raporu, Ankara: 1998,s. 47.

2 numarada yazılı vesikalar tasdik zamanına kadar gelmemiş olursa, yabancı memlekette elde edilen kazanç ve iratlara isabet eden vergi kısmı bir yıl süre ile ertelenir.

Aranan vesikalar bu süre zarfında vergi dairesine ibraz edildiği takdirde vergi terkin edilir; süre geçtikten sonra erteleme hükmü kalkar ve vesikalar ibraz edilse bile nazara alınmaz. Vergi Usul Kanunundaki mücbir sebeplere (VUK. m.15) ait hükümler mahfuzdur.

Yabancı memleketlerde ödenen vergilerin ilgili bulundukları kazanç ve iratlar mükellef tarafından hangi yılın gelirine ithal edilmişse, bu gelirler de gelire ait vergiden indirilir.

Tevkif suretiyle ödenen vergiler ile yabancı memleketlerde ödenen vergilerin birlikte bulunması halinde; mükellefin gelir vergisi beyannamesi üzerinden hesaplanan gelire vergisinden öncelikle, yabancı memleketlerde ödenen vergilerin mahsup edilmesi gerekmektedir. Zira, yabancı memleketlerde ödenen vergilerden mahsup edilemeyen kısmı mükellefe iade edilmemektedir. Aynı kural mahsubu gereken geçici vergi ile yabancı memlekette ödenen vergilerin birlikte bulunması halinde de geçerliliğini korumaktadır. Yani her iki gelir unsurunun birlikte yer alması durumunda, öncelikle yabancı memlekette ödenen vergilerden mahsubu ve kalan tutar³¹⁵dan da yıl içinde ödenen geçici vergiden mahsubu gerekmektedir.

E. Yıllık Beyannamede Tarh

Tarh Muamelesi:

Vergi Usul Kanununun 20. maddesinde verginin tarhı ya da tarh işlemini;

“ Vergi alacağının kanunlarda gösterilen matrah ve nispetler üzerinden vergi dairesi tarafından hesaplanarak bu alacağı miktar itibariyle tespit eden idari muamele” olarak tanımlamaktadır.

Tanımdan da anlaşılacağı üzere verginin hesaplanabilmesi için matrahın bilinmesi ve bu matraha uygulanacak kanunlarda gösterilmiş oranların varlığı gerekmektedir.

Verginin matrahı, verginin üzerinden alındığı şeydir. Dolayısıyla Gelir Vergisinde matrah; vergiye tabi gelir unsurlarından elde edilen kazanç ve iratların gayri safi tutarından yine GVK’ nunda belirtilen indirim ve mahsuplar yapıldıktan sonra kalan miktardır. İşte bu

³¹⁵ Ömer Duman, s.27.

matraha GVK'nın 103. maddesinde yer alan oranların uygulanması ile yıllık gelir vergisi hesaplanır.³¹⁶

Tarh Yeri:

Genel kural Gelir Vergisinin mükellefin ikametgahının³¹⁷ bulunduğu yer vergi dairesince tarh edilmesidir (GVK.m.106). Ancak işyeri ve ikametgahı ayrı vergi daireleri bölgesinde bulunan mükelleflerin vergileri, Maliye Bakanlığınca uygun görüldüğü takdirde ve mükellefe de evvelden bildirilmek kaydıyla işyerinin bulunduğu yer vergi dairesince tarh olunur.

Dolayısıyla serbest meslek erbabının ikametgahı ile faaliyette bulunduğu yer ayrı vergi daireleri bölgesinde ise ve ikametgahının bulunduğu yer vergi dairesince tarh edilmemişse, faaliyetini icra ettiği yer vergi dairesince tarh olunur.

Dar mükellefiyete tabi olanların vergileri, beyannameleri vermeye mecbur oldukları yerin vergi dairesince tarh olunur. Dar mükelleflerin Türkiye'de ikametgahı olmadığı için vergilerinin kazancın elde edildiği yerdeki vergi dairesine bildirilmesi ve verginin bu vergi dairesi tarafından tarh olunması gerekmektedir.³¹⁸

Tarhiyatın Muhatabı:

Gelir Vergisinin muhatabı, bu verginin mükellefi olan gerçek kişilerdir. Ancak bazı özel durumlarda verginin muhatabı verginin mükellefi olan gerçek kişiler olmayabilir. Örneğin; dar mükellefiyette verginin muhatabı daimi temsilcisi, daimi temsilci mevcut değilse kazanç ve iratları yabancı kişiye sağlayandır. Küçüklerle kısıtlıların vergileri için, bunların nam ve hesabına, kanuni temsilcileri tarhiyata muhatap olurlar³¹⁹

F. Yıllık Beyannamenin Verileceği Süre

Serbest Meslek Erbabı beyannamesini şu sürelerde vereceklerdir;

- Normal süre: Serbest meslek erbabı normal olarak beyannamesini izleyen yılın Mart ayının 15. günü akşamına kadar verecektir.
- Özel Durumlar: Yurdu terk eden serbest meslek erbabı beyannamesini, yurdu terke takaddüm eden 15 gün içinde verilir. Ölüm halinde, ölüm tarihini takiben 4 ay içinde verilir.

³¹⁶ Kamil Mutluer, s. 211.

³¹⁷ **İkamteğah**, Medeni Kanunda kişinin yerleşmek niyetiyle oturduğu yer olarak tanımlanmıştır.

³¹⁸ Kamil Mutluer, s.214.

³¹⁹ Kamil Mutluer, s.214.

Beyanname verme süresi geçtikten sonra verilen beyannameler, hiç verilmemiş sayılır ve bu halde mükellefin beyanına itibar edilmeyerek vergi matrahı re'sen takdir edilir. Vergi incelemesine başlanılmasından veya takdir komisyonuna sevk edilmesinden sonra verilenler hariç olmak üzere, kanuni süresi geçtikten sonra verilen beyannameler için (pişmanlık talebinde bulunulmamışsa) Vergi Usul Kanunu'nun 344. maddesi uyarınca kesilecek vergi ziyai cezası yüzde elli olarak uygulanır. Beyanname verme süresinin sonu tatile rastladığı takdirde, tatili izleyen ilk iş günü içinde beyanname verilir.³²⁰

Yukarıda belirtmiş olduğumuz süreler mücbir sebep veya zor durum hallerinde uzayabilir. Vergi Usul Kanununun 13. maddesinde düzenlenmiş bulunan mücbir sebebin varlığı halinde beyanname verme süresi durur. Başka bir ifadeyle, mücbir sebep sebebiyle duran süre, mücbir sebebin ortadan kalkmasıyla kaldığı yerden işlemeye devam eder. Vergi Usul Kanununun 17. maddesinde düzenlenmiş bulunan zor durum halinde de, Maliye Bakanlığına başvurulmak suretiyle süre uzatımı istenebilir.

Vergi beyannamesinin taahhütlü olarak posta ile gönderildiği halde, postaya verildiği tarih, vergi dairesine verilme tarihi yerine geçer.

G. Yıllık Beyan Esasında Beyannamenin Verileceği Yer

Tam mükellefiyette beyanname, vergiyi tarha yetkili olan vergi dairesinde verilir. Daha önce de belirttiğimiz gibi, işyeri ve ikametgahı ayrı vergi daireleri bölgesinde bulunan mükelleflerin vergileri, Maliye Bakanlığınca uygun görüldüğü takdirde ve mükellefe de evvelden bildirilmek kaydıyla işyerinin bulunduğu yer vergi dairesince tarh olunur.

Dar mükellefiyete tabi olanlar beyannamelerini, Türkiye'de vergi muhatabı mevcutsa onun Türkiye'de oturduğu yerin; Türkiye'de vergi muhatabı yoksa iş yerinin bulunduğu yer vergi dairesine verilir. İşyeri birden fazla ise, beyanname bu işyerinden her hangi birisinin bulunduğu yer vergi dairesine verilebilir. (GVK. m.92).

Yükümlünün Türkiye'de daimi temsilcisi mevcutsa mükellef hesabına daimi temsilci vergi muhatabı addolunur. Türkiye'de birden fazla daimi temsilcinin varlığı halinde, mükellefin tayin edeceği temsilci; tarhiyat tarihine kadar böyle bir tayin yapılmamışsa temsilcilerden herhangi birisi vergi muhatabıdır. Daimi temsilci mevcut değilse, kazanç ve iratları yabancı kişiye sağlayanlar tarhiyata muhatap tutulurlar. (GVK. m 107/ 4).

³²⁰ Maliye Hesap Uzmanları Derneği, s. 328.

H. Yıllık Beyan Esasında Verginin Ödenmesi

Serbest meslek erbabı bir takvim yılında yedi gelir unsurlarından birinden veya birkaçından yada tamamından elde ettiği kazanç ve iratlarını, izleyen yılın Mart ayının 15. günü akşamına kadar yıllık beyannamede toplayarak beyan etmesi gerekmektedir. Mart ayında beyan etmiş olduğu gelirleri üzerinden tahakkuk ettirilen vergisini serbest meslek erbabı, **Mart** ve **Temmuz** aylarında olma üzere iki eşit taksitte ödeyecektir. (GVK.m. 117).³²¹

Maliye Bakanlığı gelirlerinin büyük bir kısmını zirai kazanç teşkil eden mükellefler hakkında lüzum görülen hallerde, iki taksitten fazla olmamak üzere, belli üretim bölgeleri ve ziraat ürünlerine göre, özel ödeme zamanları tayin edebilir. (GVK. m.117).³²²

Bakanlık söz konusu yetkisini kullanarak 250 seri nolu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde zirai kazanç elde eden mükellefler için ödeme süresini belirlemiştir. Buna göre, yıllık beyannamelerinde, zirai kazançları ile birlikte başka kaynaklardan (193 sayılı Kanunun 2. maddesinde sayılan diğer kaynaklardan) elde ettikleri kazanç ve iratlarını bildirecek çiftçilerden, bu toplam gelir içindeki zirai kazançları % 75 ve daha yüksek nispette olanlar için ödeme zamanları **Kasım** ve **Aralık** ayı olarak belirlenmiştir.³²³

Dolayısıyla bir serbest meslek erbabının, yıllık beyannamesinde belirtmiş olduğu serbest meslek kazancının yanında zirai kazanç sahibi de olması ve de elde ettiği kazançlar toplamının en azından % 75'inin zirai kazançlardan oluşması halinde, Maliye Bakanlığınca belirlenen Kasım ve Aralık aylarında ödeme yapabilecektir.

³²¹ Tuncel Atabey, s.117.

³²² **250 Seri Numaralı Gelir Vergisi Genel Tebliği**, Lebib Yalkın Yayınları Cilt C (10.06.2003 Resmi Gazete Tarihi ve 25134 No'lu), s.1.

³²³ Tuncel Atabey, s.117.

III. BÖLÜM

SERBEST MESLEK KAZANCININ KATMA DEĞER VERGİSİ KARŞISINDAKİ DURUMU

I. Katma Değer Vergisinin Konumuz Açısından Özellikleri:

Vergi Sistemimize 1984 yılında dahil olan ve 1985 yılından itibaren uygulamaya giren Katma Değer Vergisi, genel olarak mal teslimleri ve hizmet ifalarında vergi mükerrerliğine yol açmadan en geniş şekilde uygulanan yayılı bir tüketim vergisidir. Katma Değer Vergisi, yayılı bir tüketim vergisi olduğundan, her aşamada teslim edilen mal ve ifa edilen hizmet bedellerine uygulanmaktadır. Her aşamada teslim edilen mal ve ifa edilen hizmet bedelleri üzerinden Katma Değer Vergisi hesaplanması nedeniyle, aynı mal ve hizmet müteakip defa Katma Değer Vergisine tabi tutuluyor gibi görünmesine rağmen, Katma Değer Vergisi içerisinde yer alan indirim mekanizması nedeniyle, aslında her aşamada katılan değer üzerinden vergilendirme yapılmaktadır. Vergi sisteminin sahip olduğu indirim mekanizması nedeniyle, önceki aşamada hesaplanıp ödenen vergi, sonraki aşamada indirim konusu edildiğinden, Katma Değer Vergisi vergileme süreci, vergi mükerrerliğine ve maliyet artışına neden olmadan uygulanmaktadır.³²⁴ Burada üzerinde kısaca durmamız gereken ve KDV'nin en önemli özelliğini oluşturan konu; “Katma Değer Vergisinde İndirim Mekanizması”dır. KDV uygulamasında; ilk üretim veya ithalat aşamasından nihai tüketiciye kadar olan bütün aşamalarda vergi alınmakta, her aşamada hesaplanan KDV'den bir önceki aşamada ödenen KDV indirilerek, bakiyesi o aşamada yaratılan katma değer vergilendirilmesinin karşılığı olarak Hazineye intikal ettirilmektedir. Verginin yükünü ise indirim mekanizması nedeniyle Kanunda mükellef olarak sayılanlar değil, o mal veya hizmetin *nihai tüketicisi* üstlenmektedir.³²⁵

Teslim ve ifaları Katma Değer Vergisine tabi bulunan mal ve hizmetler, üretimden tüketime kadar geçen süreç içerisinde, her aşamada vergiye tabi bulunmakla birlikte bu mal ve hizmetlerin toplam Katma Değer Vergisi yükü, mal ve hizmetlerin nihai

³²⁴Eray Mercan, “ KDV Mükellefiyeti Bulunmayanlara Ürün Teslimlerinde İndirimli Vergi Oranı Uygulaması”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Şubat 2004, Sayı: 185, s.20-21.

³²⁵V. Akif Şimşek ve Abdullah Tolu, **Katma Değer Vergisinde İndirim**, Ankara: Yaklaşım Yayınları, Nisan 2002, s. 43

aşamada teslim ve ifaları üzerinden hesaplanan Katma Değer Vergisine eşit olmaktadır. Katma Değer Vergisi bir *muamele vergisi* olduğundan, bu verginin her zaman ödeyicisi nihai tüketiciler olmakla birlikte, teslim veya ifası vergiye tabi bulunan mal ve hizmetlerin vergilendirilmesinde, tüketiciye kadarki olan kişi ve kuruluşlar, bu verginin mükellefi olarak yaptıkları teslim ile ifa ettikleri hizmet bedelleri üzerinden Katma Değer Vergisini hesaplayıp beyan etmek zorundadırlar.³²⁶

Bu açıklamanın ardından, 3065 Sayılı Katma Değer Vergisinin muhteviyatına da konumuzla ilgili bulunan bölümler itibariyle kısaca değinmekte yarar görüyoruz. Buna göre “verginin konusunun” Katma Değer Vergisi Kanunu’nun 1. maddesinde tek tek sayılmak suretiyle düzenlenmiştir. Buradan, Katma Değer Vergisinin konusunun; *“Türkiye’de ticari, sınai, zirai ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan mal teslimleri, hizmet ifaları ile her türlü mal ve hizmet ithali”* olduğu anlaşılabilmektedir. Akabinde de tek tek sayılmak suretiyle bir kısım mal ve hizmetlerin KDV’nin konusunu teşkil ettiği belirtilmiştir. Daha sonraki maddelerinde de teslim ve teslim sayılan haller, hizmet ve hizmet sayılan haller³²⁷ konuları maddeler itibariyle düzenlenmiştir.

Aynı Kanunun 8. maddesinin “mükellef” başlığını taşıdığını görüyoruz. Maddede KDV mükellefleri tek tek sayılmıştır. Bunlar; mal teslimi ve hizmet ifa edenler, ithalatta mal ve hizmet ithal edenler, transit taşımalarda gümrük veya geçiş işlemine muhatap olanlar, PTT İşletme Genel Müdürlüğü ve Radyo ve Televizyon Kurumları, Spor-toto, piyango ve benzeri oyunlarda oyunların teşkilat müdürlükleri, at yarışları ve diğer müşterek bahis ve talih oyunlarını tertipleyenler, profesyonel sanatçıların yer aldığı gösterileri ve konserler ile profesyonel sporcuların katıldığı sportif faaliyetleri , maçları, yarışları ve yarışmaları tertipleyenler, gayrimenkul mal ve hakları kiraya verenler ve isteğe bağlı olarak yükümlülüğe giren gerçek ve tüzel kişilerdir.

Verginin yasal yükümlüsü olan bu kişiler aslında vergiyi mal ve hizmetlerin fiyatına eklemek suretiyle vergi yükünün nihai taşıyıcısı olan tüketiciye geçirirler. Katma Değer Vergisi ticari, sınai, zirai ve mesleki faaliyetler çerçevesinde yapılan mal teslimi ve hizmet ifasıyla alınmakta olmakla birlikte bir kimsenin salt ticari, zirai ve mesleki kazanç sahibi olması kendisinin KDV yükümlüsü olması sonucunu doğurmaz; bunun için Katma

³²⁶ Eray Mercan, s.20-21.

³²⁷ Serbest meslek erbabının yapmış olduğu faaliyet “hizmet mahiyetinde” olduğundan bundan sonraki bölümlerde hizmet ve ilişkili olduğu konulara ayrıntılı olarak değinilecektir. Ancak bu başlık altında, Katma Değer Vergisinin konumuz açısından özellik gösteren durumlar hakkında genel bilgi verilecektir.

Değer Vergisinin kapsamına giren bir mal teslimini veya hizmet ifasını yapıyor olması gerekir. Şahıs şirketleri ve tüzel kişiliği olmayan **adi ortaklıklarda** vergi ortaklık adına doğar; Gelir Vergisinde olduğu gibi ortaklar için tek tek Katma Değer Vergisi yükümlülüğü meydana gelmez.³²⁸

Yine adı geçen Kanunun 9. maddesinde ise, “vergi sorumlusu” konusu düzenlenmiştir. Vergi Hukukunda vergi sorumlusu ile verginin ödenmesinden mükellef dışındaki bazı kişilerin muhatap tutulması anlaşılr. Bunlar genellikle verginin mükellefi ile hukuki veya fiili açıdan yakın bağı bulunan kişilerdir. Sorumluların yaptıkları şey mükellefin nam ve hesabına hesapladıkları vergiyi sadece vergi dairesine ödemektir. Normal koşullarda mal ve hizmeti teslim veya ifa eden (satıcı) karşı taraftan (alıcı) KDV’yi tahsil edip vergi dairesine ödemek durumundadır. Vergi sorumluluğunda bu ilke tersine dönmüş olup, mal ve hizmetin alıcısı, KDV’yi satıcıya ödemeyerek tevkif edip vergi dairesine öder. Bu ilişki zincirinde alıcının KDV kesme zorunluluğu vergi sorumluluğu müessesesi çerçevesinde gerçekleştirilen bir husustur.³²⁹

Katma Değer Vergisinde vergiyi doğuran olay, genel kural olarak mal teslimi³³⁰ veya hizmet ifasıdır³³¹. Genel kural bu olmakla birlikte Katma Değer Vergisi Kanunu’nun 10. maddesinde açıklanan bazı haller vardır ki, bunlar genel kuralın istisnası mahiyetindedir. Bu hallerde KDV, mal tesliminden önce veya sonra da doğabilmektedir. Sözü edilen istisnalardan biri de Kanunun 10. maddesinin (b) bendinde belirtilmiş olup, “*malın tesliminden veya hizmetin ifasından önce fatura veya benzeri belgeler verilmesi hallerinde, bu belgelerde gösterilen miktarlarla sınırlı olmak üzere fatura veya benzeri belgelerin düzenlenmesi*” durumunda vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesidir. Malın tesliminden veya hizmetin ifasından önce fatura ve benzeri belge düzenlendiği takdirde, bu belgelerde gösterilen miktarlarla sınırlı olmak üzere ve belgenin düzenlendiği ay itibariyle KDV

³²⁸ Mualla Öncel, Ahmet Kumrulu, Nami Çağan, s.407.

³²⁹ Doğan Şenyüz, s.400.

³³⁰ **Teslim**; KDVK. m.2 ‘de bir mal üzerindeki tasarruf hakkının malik veya onun adına hareket edenlerce, alıcıya veya onun adına hareket edenlere devredilmesi olarak tanımlanmaktadır. Teslim sayılan haller ise aynı Kanunun 3. maddesinde tek tek sayılmıştır.

³³¹ **Hizmet**; KDVK m. 4’de teslim ve teslim sayılan haller ile mal ithalatı dışında kalan işlemler olarak ifade edilmiş ve devamında da bu işlemlerin neler olduğu belirtilmiştir. Buna göre, bu işlemler; bir şeyi yapmak, işlemek, meydana getirmek, imal etmek, onarmak, temizlemek, muhafaza etmek, hazırlamak, değerlendirmek, kiralamak, bir şeyi yapmamayı taahhüt etmek gibi şekillerde gerçekleştirilebilir.

doğar.³³² Bu gibi hallerde vergi, belgede gösterilen bedel ile sınırlanmıştır. Verginin hesabında belgede gösterilen tutar esas alınacaktır.³³³

Vergi Usul Kanununun 53. maddesinde, fatura ve benzeri belgelerin Vergi Usul Kanunda belirtilenler olduğu açıklanmıştır.³³⁴

Vergi Usul Kanununda yer alan fatura ve benzeri belgelerin vergiyi doğuran olayla ilgisi de açıklanması gereken önemli bir konu olup, sözü geçen fatura ve benzeri belgelerin düzenlenmesi tek başına KDV’de vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesi için yeterlidir. Öte yandan KDV’ye tabi mal teslimi veyahut hizmet ifası gerçekleşmişse, bu işlemle ilgili fatura ve benzeri belge daha sonraki aylarda hiç düzenlenmese dahi KDV, işlemin gerçekleştiği ay itibarıyla doğar.³³⁵ Dolayısıyla serbest meslek erbabının herhangi bir sebeple düzenlemiş olduğu belge, KDV açısından vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesi için yeterlidir.

Kanun koyucu, ifa edilen hizmetin vergiye tabi tutulması için, hizmet bedelinin ve bedel üzerinden hesaplanan Katma Değer Vergisinin tahsil edilmiş olmasını aramamış, hizmet satışına ilişkin olarak fatura ve benzeri belgelerin düzenlenmiş olmasını yeterli saymıştır.³³⁶ Katma Değer Vergisinde vergi matrahı, mal ve hizmet satışı karşılığı alınan bedel olmakla beraber, vergiyi doğuran olay bakımından mal ve hizmetin bedeli ile ilgilenilmez. Vergiyi doğuran olay, hizmetin tedavüle girmesi, el değiştirmesidir. Bu gerçekleşince, bedel çok sonra da alınsa veya müşterisinin iflası vb. nedenlerle hiç tahsil edilemeyecek duruma da girse, Katma Değer Vergisinin ödenmesi gerekir.³³⁷

Ancak “Avans Makbuzu” fatura ve benzeri belge değildir ve bu yüzdende KDV’nin doğuşuna yol açmaz. Katma Değer Vergisi matrahı, varsa daha önce yapılmış ödemelerinin düşülmesinden önceki tutardır. Avanslar Katma Değer Vergisine tabi

³³² Onur Güner, “ Katma Değer Vergisi Açısından Fatura ve Benzeri Belge Düzenlenmesinde Vergiyi Doğuran Olay”, *Vergi Sorunları Dergisi*, Aralık 2003, Sayı: 183, s.198.

³³³ Şükrü Kızılot, *Katma Değer Vergisi Kanunu ve Uygulaması - Cilt 1*, Ankara: Yaklaşım Yayınları, 1998, s.633.

³³⁴ 1 nolu Katma Değer Vergisi Genel Tebliğinin X-A bölümünde bu belgeler şöyle sayılmıştır;

- Fatura (VUK m.229),
- Perakende satış vesikaları (VUK m. 233),
- Gider Pusulası (VUK m. 234),
- Müstahsil Makbuzu (VUK m. 235),
- Serbest Meslek Makbuzu (VUK. m.236).

(1 nolu KDV Genel Tebliği, Lebib Yalkın Yayınları Cilt A (30.11.1984 Resmi Gazete Tarihi ve 18591 Resmi Gazete No), s.434.)

³³⁵ Onur Güner, s.199.

³³⁶ Şükrü Kızılot (KDV), s.633.

³³⁷ Şükrü Kızılot (KDV), s.634.

değildir.³³⁸ Genel esas bu şekilde olmakla birlikte, serbest meslek hizmetlerinde hizmetin bütünüyle sonuçlandırılmadan önce yapılmış kısımlarının tespiti her zaman mümkün olmaz. Örneğin, avukatlıkta durum böyledir. Buna bağlı olarak hizmetin tamamlanmasından önce alınmış paraların, avans mı olduğu, yoksa kısmen yapılmış hizmet karşılığını mı teşkil ettiğinin tespit imkanı bulunamaz. Gelir Vergisi uygulamasında serbest meslek kazançlarında, elde etmenin tahsilata bağlanması ve avans olarak alınan paraların da gelir sayılması bu nedene dayanmaktadır. Katma Değer Vergisinde de aynı anlayıştan hareket edildiğinde serbest meslek erbabınca düzenlenecek avans makbuzunun vergiyi doğuran olayın doğumu bakımından yeterli sayılacağı kabul edilebilir.³³⁹

Ancak, Şükrü Kızılot'un "Katma Değer Vergisinde vergiyi doğuran olay, bedelin tahsili değil, mal veya hizmetin ekonomik tedavüle çıkmış olmasıdır. Dolayısıyla Katma Değer Vergisi bakımından avans makbuzu, ancak hizmetin ifa edilmiş kısmını belirlemesi gerekçesi ile vergilemeye yol açabilir."³⁴⁰ şeklindeki görüşüne katılmadığımızı belirtmek isteriz. Çünkü zaten avans, hizmet ifa edilmeden önce verilir. Diğer bir ifadeyle, hizmet ifa edildikten sonra yapılan ödeme avans değil, verilen hizmetin karşılığını teşkil eden bedel olacaktır.

Yine 10. maddenin (c) bendi uyarınca; " *Kısım kısım mal teslimi veya hizmet yapılması mutad olan veya bu hususlarda mutabık kalınan hallerde, her bir kısmın teslimi veya bir kısım hizmetin yapılması KDV' de vergiyi doğuran olaydır.* "

Hizmetin kısım kısım yapılmasının mutad olması ya da bu konuda anlaşmaya varılması hallerinde hizmetlerin tamamlandığı her kısım için Katma Değer Vergisi doğmuş olacaktır. İdare, serbest meslek faaliyetlerini kısmen ifa edip kazanç elde edenlere yönelik olarak kısmi ifa çerçevesinde bir ifanın varlığından bahisle hizmet bedeli tahsil edilmese bile KDV hesaplanıp, beyanname verileceği düşüncesindedir.³⁴¹

Kısım kısım hizmet ifası ile ilgili değerlemede arada yapılan ya da yapılması gereken "hesaplaşmanın" esas alınması gereği doğar. Bedelin tahsil edilmemiş olmasının önemi yoktur. Ancak, hesaplaşmanın ne zaman yapılmasının gerekeceği, ayrı bir tespit güçlüğünü ifade eder. Vergilendirme dönemi itibariyle değerlendirme konusu olamayacak hizmetlerde ise, ara hesaplaşmalara itibar edilmesi dışında çözüm yoktur. Bir avukatın

³³⁸ Yılmaz Özbacı, , s.284.

³³⁹ Şükrü Kızılot (KDV), s. 634.

³⁴⁰ Şükrü Kızılot (KDV), s. 634.

³⁴¹ Doğan Şenyüz, s.404.

üstlendiği davanın takibi yıllarca sürebilir. Hizmetin kısım kısım verilmesi asıldır. Ancak avukatlık şeklindeki hizmet ifasının hangi aşamada veya hangi dönemde, hangi kısım itibariyle ifa edilmiş olduğu, istihkak sahibi bakımından talep hakkının ne zaman doğduğu tespit edilemez. Bu nedenle de, “fiili hesaplama- tahsilat” ve belge düzenlemesi dışında ölçü bulunamaz. Takibi üstlenilen dava örneğinde, hizmetin bütünü ile ifa edilmiş olmasından sonra ise, gene karşılığı bedele hak kesbedilme tarihine itibar edilecektir.³⁴²

KDVK’nun 4. maddesinin 2. fıkrasına göre; hizmetin karşılığı bir mal teslimi veya diğer bir hizmet olması halinde, bunların her biri ayrı işlem olup, hizmet veya teslim hükümlerine göre ayrı ayrı vergilendirilir.

II. Serbest Meslek Erbabının İfa Ettiği Hizmetin Katma Değer Vergisine Tabi Olma Şartları

Hizmet kavramından Katma Değer Vergisi Kanununu 4. maddesinde bahsedilmiştir.³⁴³ Hizmet ifalarında vergiyi doğuran olay, hizmetin yapılması yani yerine getirilmesidir. Bu nedenle bir defa hizmet yaptıktan sonra hizmet bedelinin kısmen tahsil edilmesi veya tahsil edilmemesi ya da tahsilin imkansız olması Katma Değer Vergisinin doğuşunu etkilemeyecektir. Çünkü, Katma Değer Vergisinin doğması için hizmetin ifası yeterli görülmüştür.³⁴⁴

KDVK’ daki hizmet tanımı, sınırlayıcı değil, mal satışı dışındaki bütün işlemleri kapsayıcı niteliktedir. Hizmet işlerinin, ticari, sınai, zirai veya serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılması hizmete nitelik kazandırır. Hizmet ifalarının KDV’ye tabi tutulabilmesi için;

- Kanunun 4/1. maddesinde yapılan tanıma giren bir hizmetin mevcut olması,
 - Hizmetin ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılmış olması,
 - Hizmetin Türkiye’de yapılmış, değerlendirilmiş veya Türkiye’de yararlanılmış olması,
- şartları aranmaktadır.³⁴⁵

³⁴² Yılmaz Özbalcı (KDV), s.285.

³⁴³ Bkz. s.147- Dipnot.

³⁴⁴ Doğan Şenyüz, s.404.

³⁴⁵ Şükrü Kızılot (KDV), s.630.

Dolayısıyla serbest meslek erbabı vermiş olduğu serbest meslek faaliyeti sonucu verdiği hizmet dolayısıyla ki; serbest meslek faaliyetinin **mutad** olarak yerine getirilmesi gerektiği ilk bölümlerimizde açıklanmıştır; elde ettiği kazanç Katma Değer Vergisinin konusunu oluşturacaktır.

III. Serbest Meslek Kazancında ve Katma Değer Vergisinde Vergiyi Doğuran Olayın Belirlenmesi

A. Genel Durum

Yukarıdaki bölümlerde de ayrıntılı olarak açıkladığımız üzere; serbest meslek kazançlarında elde etme tahsil esasına bağlanmıştır. Giderlerin de gider kaydedilebilmesi için ödenmiş olmaları gerekir.³⁴⁶ Serbest meslek kazançlarında elde etmenin tahsil esasına bağlanmasının temel nedeni, ödenecek miktarın önceden mahiyet ve tutar itibarıyla kesin olarak belirlenmesinin her zaman mümkün olmamasıdır. Örneğin, yıllarca süren bir davanın ne zaman biteceği ve avukatın ücretine ne zaman hak kazanacağı belirsizdir. Özellikle vekalet ücretinin, kazanılacak tazminat ve tahsil edilebilecek miktarın belli bir yüzdesi olarak belirlendiği hallerde belirsizlik daha da artmaktadır.³⁴⁷

Vergi Usul Kanununun 236. maddesinde serbest meslek erbabının “serbest meslek makbuzu” düzenleyeceği ve de serbest meslek erbabının her türlü tahsilatı için bu makbuzu tanzim etmek zorunda olduğu hüküm altına alınmıştır. Zaten Gelir Vergisi Kanununun 67. maddesi de serbest meslek kazancının, serbest meslek faaliyeti karşılığı tahsil edilen para ve ayınlar veya sağlanan menfaatlerden oluştuğunu belirtmiştir. Bu açıklamalar ışığında diyebiliriz ki; serbest meslek kazancında elde etme “*tahsil*” esasına bağlanmıştır, bunun sonucunda ancak *serbest meslek makbuzu* yani belge düzenlenebilir ve de bunun üzerine ancak Katma Değer Vergisi hesap edilebilir.

Serbest meslek faaliyeti, Katma Değer Vergisi Kanununun 1. maddesiyle verginin konusuna giren faaliyetlerden biri olarak belirlenmiştir. Kanunun 10. maddesinde de hizmetin yapılması, Katma Değer Vergisi yönünden vergiyi doğuran olay olarak kabul edilmiştir. Hizmetin yapılması ise, hizmet işinin anlaşmaya uygun olarak tamamlanmasını ifade etmektedir. Hizmet faaliyeti tamamlandığı zaman, hizmeti yapan açısından vergiyi doğuran

³⁴⁶ Mehmet Altındağ ve Ercan Akbay, s.28.

³⁴⁷ A. Bumin Doğrusöz (Stopaj-1992), s.15.

olay gerçekleşmiş ve KDV borcu doğmuş olmaktadır. Gerek vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesinde, gerek hizmet bedelinin tahsilinde ve gerekse öncesinde avans olarak tahsilatın yapılması halinde, VUK'un 236. maddesi gereği serbest meslek makbuzu düzenlenmesi zorunludur. Buraya kadar ki bölümde sorun yoktur. Sorun, hizmeti veren yönünden vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesine rağmen, hizmet bedelinin tahsil edilememesi halinde ortaya çıkmaktadır. Gelir Vergisi Kanunu ile Katma Değer Vergisi Kanunu arasındaki çelişkiden kaynaklanan bu durumun giderilmesi için ortaya atılan görüşlerden birisi; Katma Değer Vergisi Kanununun 10. maddesine "*Serbest meslek hizmetinde, ücretin tahsili*" şeklinde bir bent eklenmesi şeklinde olmalıdır.³⁴⁸

Kısacası, vergiyi doğuran olayın meydana geldiği anda Vergi Usul Kanunu'nda öngörülen esaslar çerçevesinde belge düzenlenmesi gerekmekte, bu durum ise serbest meslek kazançları yönünden Gelir Vergisi Kanunu hükümleri ile çelişmektedir. Çünkü Gelir Vergisinde, serbest meslek kazançları için vergiyi doğuran olayın meydana gelmesinde tahsilat esası öngörülmekte ve serbest meslek makbuzunun bu tarihte düzenlenmesi gerekmektedir. Oysa Katma Değer Vergisi uygulamasında vergiyi doğuran olay hizmetin yapılmasına bağlanmış bulunmaktadır, dolayısıyla iki vergi yönünden vergiyi doğuran olay değişik tarihlerde meydana gelebilmekte; bu durumda da serbest meslek makbuzunun ne zaman düzenleneceği sorunu ortaya çıkmaktadır. Bu sorunun çözümü açısından, ilgili Kanun hükümleri de dikkate alınarak bir düzenleme yapılması zorunlu görülmektedir.³⁴⁹

Yukarıda söz etmiş olduğumuz soruna yönelik Maliye Bakanlığı muktezası ve Danıştay kararlarının mevcut olduğunu da belirtmekte yarar görüyoruz. Bundan sonraki açıklamalarımızda bu mukteza ve Danıştay kararlarına ayrıntılarıyla yer verilecektir. Konuya ilişkin Maliye Bakanlığının muktezasında³⁵⁰ da; doktorluk faaliyetinde bulunan mükellefin serbest meslek makbuzunu, hizmetin yapıldığı tarihte mi yoksa tahsilatın yapıldığı tarihte mi düzenleyeceğini ve Katma Değer Vergisi karşısındaki durumunu sorması üzerine, özelliği dolayısıyla aşağıya aynen aktardığımız şu açıklamalar yapılmıştır;

³⁴⁸ Ahmet Elbaşı, " *Serbest Meslek Kazançlarında Elde Etme ve KDV*", *Avukatların Vergi Sorunları (TBB Dergisi)*, Haziran 2004, s.277.

³⁴⁹ Türkiye Odalar Ve Borsalar Birliği (TOBB), *Vergi Özel İhtisas Raporu*, s.139.

³⁵⁰ *Maliye Bakanlığı Muktezası* , T. 27.01.1992, S. VSZ- GVK- 11065- 1457- 02031 (İstanbul Maliye Vakfı Yayınları 1, s.658-659.).

“....

Serbest meslek kazancında hasılatın elde edilmesi tahsil edilme koşuluna bağlanmıştır. Bu durumda, yapılmış bir hizmetin karşılığı henüz tahsil edilmeyip, alacak halinde kalmışsa, kalan kısım hasılat olarak serbest meslek kazanç defterine kaydedilmeyecektir. Diğer bir anlatımla içinde bulunulan hesap döneminde tahsil edilen hasılat ister önceki yıllarda yapılmış işlerin karşılığı olsun isterse gelecek yıllarda yapılacak işlerin peşin alınan avansı niteliğinde bulunsun, tahsil edildiği yılın hasılatı sayılacaktır. Dolayısıyla doktorluk faaliyetinden dolayı verilen hizmet karşılığında tahsil edilen bedeller için tahsil edildiği tarihte serbest meslek makbuzu düzenlenmesi gerekmektedir.

Ayrıca devamlı ilaç kullanmaması gereken hastalar için hastayı muayene etmeksizin daha önce yapılmış bulunan bir muayeneye dayalı olarak eczanelerden ilaç alınabilmesi amacıyla sadece reçete düzenlendiğinin yani düzenlenen reçeteye ilk muayene sonucu düzenlenen serbest meslek makbuzunun tarih ve numarasının yazılması suretiyle kanıtlanması halinde, bu işlem dolayısıyla doktorun hastasından herhangi bir ücret almadığının kabulü gerektiğinden yeniden serbest meslek makbuzu düzenlenmeyecek, ancak reçetenin yenilenmesi işleminde hastaya bir hizmetin verilmesi durumunda ise, hizmetin karşılığında bir ücret alınmasa dahi, ilgili teşekküllerce belirlenmiş tarife esas alınarak serbest meslek makbuzu düzenlenecektir.

Öte yandan, Katma Değer Vergisi'nin 1. maddesinin 1. fıkrasına göre, serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetler vergiye tabidir. Aynı Kanunun 27/5. maddesinde ise, serbest meslek teşekküllerince tespit edilmiş bir tarife varsa, hizmetin bedelinin bu tarifede gösterilen ücretten düşük olmayacağı hüküm altına alınmıştır. Dolayısıyla muayene ücretinin, ilgili teşekkül tarafından belirlenen tarifeden düşük olması veya ücret bulunmaması hallerinde de verilen hizmet için serbest meslek makbuzu düzenlenecek ve Katma Değer Vergisi, ilgili teşekkülün tarifesi üzerinden hesaplanacaktır.

Bu durumda, hastaya muayene hizmeti verilmeksizin reçetenin yenilenmesi işlemi Katma Değer Vergisinin konusuna girmediğinden bu işleme vergini uygulanması da söz konusu değildir.

Ancak, reçetenin yenilenmesi işleminde hastaya bir hizmetin verilmesi durumunda ise hizmetin karşılığında ücret alınmasa dahi, ilgili teşekküllerce belirlenmiş tarife esas alınarak Katma Değer Vergisi hesaplanacak ve serbest meslek makbuzu düzenlenecektir.

Bu nedenle, serbest meslek makbuzunun düzenlendiği işlemlerde Katma Değer Vergisinin de hesaplanacağı tabidir.”

Yukarıda ayrıntılı olarak ele aldığımız Maliye Bakanlığı muktezasında konu çok açık bir şekilde dile getirilmiştir. Kısaca, serbest meslek kazançlarında hizmet karşılığında elde etme tahsil esasına bağlıdır ve de ancak tahsilatın yapılması durumunda serbest meslek makbuzu düzenlenecektir. Katma Değer Vergisi ise tahakkuk esasına tabi olup, serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetler neticesinde doğmaktadır ve belge üzerinde hesaplanmak ve/veya gösterilmek zorundadır. Dolayısıyla serbest meslek makbuzu düzenlendiği anda Katma Değer Vergisi mükellefiyeti doğmaktadır.

B. Özellik Taşıyan Bazı Durumlar

a) Muhasebecilik ve Mali Müşavirlik Hizmetlerinde Vergiyi Doğuran Olay:

Yukarıdaki bölümlerde de açıklandığı gibi; Gelir Vergisi Kanununa göre serbest meslek kazancının vergilendirilmesi bu kazancın elde edilmesine bağlıdır. Elde etme ise; serbest meslek kazançlarında tahsilat esasına bağlanmıştır. Diğer bir ifadeyle; serbest meslek kazançlarında gelir tahsil edilmediği sürece vergiyi doğuran olay meydana gelmez ve dolayısıyla vergilendirme yapılamaz. Gelir elde edildiği yani tahsilat gerçekleştiği anda da serbest meslek erbabı, serbest meslek makbuzu düzenlemek mecburiyetindedir. Ancak Katma Değer Vergisinde vergiyi doğuran olay hizmetin ifası durumunda meydana gelmektedir ve elde etme tahakkuk esasına bağlanmış bulunmaktadır. İşte bu noktada çok tartışmalar ortaya çıkmaktadır.

Serbest meslek faaliyeti kapsamında yapılan muhasebecilik ve mali müşavirlik hizmetlerinde Katma Değer Vergisi yönünden vergiyi doğuran olay hizmetin ifası ile meydana gelmektedir. Ancak, bu hizmetin hangi tarihte ifa edildiğinin tespitinde problemlerle karşılaşmaktadır.³⁵¹

Konuya ilişkin Maliye Bakanlığının ve Danıştay'ın farklı görüşlerde olduğunu, vermiş oldukları şu öneri ve kararlardan kolaylıkla anlayabiliyoruz;

Maliye Bakanlığının bir muktezasında³⁵²;

³⁵¹ Şükrü Kızılot (KDV), s. 687.

³⁵² Maliye Bakanlığı Muktezası, T.18.03.1991, S. VSZ-GVK-11065-1120--5672 (İstanbul Maliye Vakfı Yayınları 1, s.656-657.)

“ Serbest muhasebeci ve Mali Müşavirlik işi ile iştigal eden ve yaptığı hizmetler karşılığında muntazam olarak tahsilat yapamadığını belirten mükellef, Gelir Vergisi ve Katma Değer Vergisi yönünden ne şekilde işlem yapacağını açıklanması talebinde bulunmuştur.

....

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 10. maddesinin (a) bendinde, ‘Mal teslimi ve hizmet ifası hallerinde, malın teslimi veya hizmetin yapılması anında,’ (c) bendinde 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.

Aynı Kanunun 20. maddesinde ise teslim ve hizmet işlerinde ise matrahın bu işlerin karşılığını teşkil eden bedel olacağı belirlenmiştir.

Buna göre, serbest meslek kazancı tahsil edildiği tarihte hasılat olarak serbest meslek kazanç defterine kaydolunacak ve bu tarihte serbest meslek makbuzu düzenlenecektir. Ancak vergilendirme dönemini aşan anlaşmalara göre yapılan ve bedeli tayin edilen süreler sonunda tahsil edilen serbest meslek kazancına ilişkin Katma Değer Vergisi ay hesabı ile belirlenip her ay beyan edilecek ve ödenecektir. ”³⁵³

Yukarıdaki muktezada da görüldüğü gibi; müşavirlik, muhasebecilik gibi serbest meslek hizmetlerinde, hizmet karşılığı bedelin aylık dönemler itibariyle ödeneceği sözleşmeye bağlanır. Buna göre de, aylık dönemlerin sonu itibariyle hizmet karşılığına hak kesbedilmiş olur. Geneli ile, belgesi de aylık dönem sonu itibariyle düzenlenerek Katma Değer Vergisi tahakkuku yapılır. Bazı hallerde ise, müşterinin ödeme durumu bakımından veya taraflar arasındaki ilişkinin gereği olarak, makbuz düzenlenmesi, “ fiili hesaplama-tahsilat”, aylık dönemden daha uzun bir süre itibariyle yapılabilir. Bu hallerde vergilemenin hangi dönem itibariyle yapılacağı özellik teşkil eden bir durum olarak ortaya çıkar.³⁵⁴ Yukarıdaki muktezadan da anlaşılacağı üzere, idare aylık dönemleri esas almaktadır.

Yargı değerlendirilmelerinde ise, olayın fiili yönüne ağırlık veren daha müsamahalı bir kabul esas alınmaktadır. Bu konuda Danıştay 9. Dairesinin kararı³⁵⁵ şu şekildedir;

³⁵³ Adı geçen muktezada yer alan Gelir Vergisi ile ilgili açıklamalar için bkz. s.51.

³⁵⁴ Yılmaz Özbacı (KDV), s. 288.

³⁵⁵ Danıştay 9. Dairesi, T. 16.03.1993, E.N. 1992/ 3293, K.N. 1993/ 1256 (Yılmaz Özbacı (KDV), s.288.)

“ Serbest muhasebecilik mali müşavirlik anlaşmasının yıllık dönem itibariyle düzenlendiği, yıllık dönemin bütünü itibariyle ücretin makbuza bağlanmış Katma Değer Vergisinin ödenmiş olması karşısında, aylık ödeme dönemlerindeki makbuz düzenlemesinin gecikmesi dolayısıyla tarhiyat yapılamayacağı”

anlayışı ile terkin kararı veren, vergi mahkemesi kararı aynı gerekçe ve nedenlerle ve oybirliği ile onanmıştır. Dokuzuncu Daire tarafından aynen onanmış vergi mahkemesi kararındaki anlayış adil bir çözüm teşkil etmektedir. Bir yıllık süre ile yapılan sözleşme uyarınca hizmet karşılığı bedelin Katma Değer Vergisinin bir yıllık dönem itibariyle eksiksiz bulunduğu durumda, aylık ödeme şartına rağmen, ara dönemlerdeki gecikmenin en azından müsamaha ile karşılanması, ilave tarhiyata gidilmemesi yerinde olur. Bu tür gecikmeler, hizmet pazarlamanın özelliğine bağlı olabilir ya da kendine özgü bazı nedenlerden kaynaklanabilir. Bunları nazara almadan sözleşme süresini de aşmayan ara hesaplaşmalardaki gecikme dolayısıyla ilave tarhiyat yapılması vergi hukukunun gerçekçiliği ile bağdaşmaz.³⁵⁶

Yine aynı konuda bir başka karar da Danıştay 11. Dairesi³⁵⁷ tarafından verilmiştir.

Bundan önceki bölümlerde de bahsettiğimiz gibi, Katma Değer Vergisi işleme bağlı bir vergidir. Danıştay 11. Dairesinin anılan kararında;

“ Sözleşme hükümlerine göre yürütülen muhasebecilik hizmetinde, sözleşme hükümlerine göre, ücretin aylık dönemler itibariyle ödenmesi koşulu getirildiği halde, tahsilat yapılması ile birlikte serbest meslek makbuzunun düzenlendiği dönemde Katma Değer Vergisinin beyan edildiği, ücretin elde edildiği anda serbest meslek makbuzunun düzenlenmesi ile ilgili dönemde beyan edilmesi zorunluluğu karşısında vergi kaybından söz edilemeyeceği”

gerekçesi ile terkin kararı veren vergi mahkemesi kararı aynı neden ve gerekçelerle ve oybirliği ile onanmıştır.

Verginin doğmuş olması için belge düzenlenmiş olması gerekmektedir. Katma Değer Vergisi Kanunu’nun 1. maddesinin 1. fıkrası mesleki teslim ve hizmetlerin Katma Değer Vergisine tabi olduğunu belirtmiş, aynı Kanunun 29. ve 30. maddelerinde verginin belge üzerinde hesaplanacağı ve/veya gösterileceği belirtilmiş, yine Katma Değer Vergisi Kanunu’nun 53. maddesinde fatura ve benzeri vesika kavramlarından Vergi Usul Kanunu

³⁵⁶ Yılmaz Özbalcı (KDV), s. 289.

³⁵⁷ Danıştay 11. Dairesi, T. 08.01.1997, E.N. 1995/ 5209, K.N. 1997/ 61 (Selami Demirkol, Nihat Toktaş ve M. Önder Tekin, Vergi Dava Daireleri Karar Özetleri, Ankara: Adil Yayınevi, Ekim 2001, s.906.)

hükümlerinde belirtilenlerin anlaşılması gerektiği ve aynı Kanunun 57. maddesinin 2. fıkrasında da Katma Değer Vergisinin belgede ayrıca düzenlenmesi gerektiği hüküm altına alınmıştır. Yine Katma Değer Vergisi Kanununun 10. maddesinin (a) bendinde; Katma Değer Vergisinin hizmetin ifası ile doğacağı hüküm altına alınmıştır. Ancak, Katma Değer Vergisinde tahakkuk esası dikkate alınarak düzenlenmiş olup, serbest meslek faaliyetlerini düzenleyen Gelir Vergisi Kanunu ise, serbest meslek kazançlarında tahsil esasını kabul etmiştir. Dolayısıyla bu noktada ortaya bir çok karmaşa ve anlaşmazlık çıkmaktadır. Burada bizim kanaatimize göre, Katma Değer Vergisinde serbest meslek kazançlarını düzenleyen Gelir Vergisi Kanununa uygun bir takım yasal düzenlemelere gidilmesi gerekmektedir.

Elde etme başlığı altında da dile getirdiğimiz görüşü burada da muhafaza ettiğimizi belirtmek isteriz. Bu doğrultuda muhasebecilik ve mali müşavirlik hizmetlerinde, Gelir Vergisi Kanununda kabul edilen “elde etme” kavramı ve bunu müteakip vergilendirmenin Katma Değer Vergisi Kanununda da dikkate alınarak yeni bir düzenleme yapılması gerekmektedir.

Ayrıca muhasebecilik ve mali müşavirlik hizmetlerinin Katma Değer Vergisi açısından vergilendirilmesinde, müşteri ile yapılan sözleşme hükümlerinin de göz önüne alınması gerekmektedir. Aksi bir görüşten hareketle, tarafların mutabık kalmadığı ve hizmet sözleşmesinin yıllık yapıldığı durumlarda, vergilendirmenin aylık olarak hesaplanması pek uygun olmaz. Ancak hizmet sözleşmesinin birkaç yıllık yapılması durumunda, vergiyi doğuran olayın her takvim yılı itibarıyla meydana geldiği kabul edilmeli ve vergilendirme yapılmalıdır. Diğer bir ifade ile, bu hizmetlerde vergiyi doğuran olay bir takvim yılı ile sınırlandırılmalıdır.³⁵⁸

b) Vekalet Ücretlerinde Katma Değer Vergisi Uygulaması:

Bütün hukuki yardımlarda avukat ile iş sahipleri arasında yazılı hizmet sözleşmesi yapılmamış olan veya avukatlık ücretinin yasal düzenleme gereği karşı tarafa yükletilmesi gereken durumlarda, Avukatlık Yasası hükümleri uygulanmaktadır. Bu bağlamda “*Avukatlık Asgari Ücret Tarifesi*” altında avukatlık ücreti kararlaştırılamaz. “Avukatlık Ücret Tarifesi”nde yazılı avukatlık ücreti kesin hüküm elde edilinceye kadar olan dava, iş ve işlemlerin karşılığıdır.³⁵⁹

³⁵⁸ Şükrü Kızılot (KDV), s. 691.

³⁵⁹ Veysi Seviğ, “*Mesleki Asgari Ücret Tarifesindeki Ücrete Ayrıca KDV Uygulanmaz*”, *Dünya Gazetesi*, 18 Şubat 2004, s.7. (Daha fazla bilgi için bkz. s.120.)

Davada haksız çıkan tarafça, haklı çıkan tarafa ödenmesine karar verilen yargılama giderlerinden vekalet ücretinin KDV'ye tabi bulunduğuna ilişkin herhangi bir yasal düzenleme bulunmamaktadır. Daha önce açıklandığı üzere, davada haklı çıkan tarafa ödenmesi gereken vekalet ücretinin haksız çıkan tarafça tazmini yargılama giderlerindendir ve bu durumda KDV doğmamaktadır. Yargılama giderlerinden olması nedeni ile, verilen bir hizmetin karşılığı değildir; söz konusu durumda 3065 sayılı Kanun kapsamında bir hizmet ifası bulunmamaktadır. Hükmolunan vekalet ücretinin aidiyeti avukata aittir, ancak alacaklısı davada lehine karar verilen taraftır. Ancak, söz konusu vekalet ücretinin, iş sahibi tarafından avukata yapılan bir ödeme olarak kabulüne de olanak bulunmamaktadır. Davanın tarafları, birbirleri ile hiçbir ticari, sınai, zirai ve serbest meslek ilişkisi içerisinde bulunmadıkları gibi, aralarında her hangi bir hizmet alışverişi de yoktur, dolayısıyla davanın tarafları arasındaki ilişkinin KDV'ye tabi bir işlem niteliğinde olmadığı açıktır. Sonuç olarak, mahkeme tarafından yargılama gideri olarak hükmolunan vekalet ücreti KDV'nin konusunu oluşturmamaktadır.³⁶⁰

Meslek odaları tarafından tespit edilen asgari ücret tarifelerinde, tarifiede yer alan ücretlere Katma Değer Vergisi ilave edilir hükmü geçmekteydi. Oysa Katma Değer Vergisi Kanununun 20/4. maddesinde *“Belli bir tarife göre fiyatı tespit edilen işler ile bedelin biletle tahsil edildiği hallerde tarife ve bilet bedeli Katma Değer Vergisi dahil edilerek tespit olunur ve vergi müşteriye ayrıca intikal ettirilmez.”* hükmü geçmektedir. Dolayısıyla Katma Değer Vergisi Kanununun ilgili maddesine göre, tarifiede yer alan ücret üzerinden ayrıca Katma Değer Vergisi hesaplanmaması ve istenmemesi gerekmektedir.³⁶¹

Bilindiği üzere, Anayasa'nın 73. maddesinde yer alan buyruk gereği olarak *“vergi, resim, harç ve benzeri yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır.”* Anayasal buyruk ile Katma Değer Vergisi Kanununun 20/4. maddesi birlikte değerlendirildiğinde belli bir tarife göre fiyat tespiti halinde tarifiede yer alan bedel içerisinde Katma Değer Vergisinin de bulunması gerekmektedir. Belli bir tarife göre fiyat tespit edilen işlerde öncelikle dikkate alınacak olan hüküm Anayasa kuralıdır. Buna göre yukarıda yazılı bulunan Anayasa kuralına dayanılarak çıkarılan Katma Değer Vergisi Kanununun “Avukatlık Asgari Ücret Tarifesi”nde öngörülen miktarın içinde Katma Değer

³⁶⁰ Mehmet Açar ve Serkan Açar, s.287-288.

³⁶¹ Veysi Seviğ, “Avukatların Asgari Ücret Tarifesindeki Ücrete Ayrıca KDV Uygulanmayacağı”, *Yaklaşım*, Mart 2004, Sayı: 135, s.37.

Vergisinin de bulunduğu, diğer bir ifade ile Katma Değer Vergisinin tarifede belirlenen miktar içinde yer aldığı özel olarak hükme bağlanmış bulunmaktadır. Dolayısıyla Katma Değer Vergisi Kanunun 20/ 4. maddesi kapsamında olan ücret belirlenmeleri halinde ,tarifede yer alan ücret üzerinden ayrıca Katma Değer Vergisi hesaplanmaması ve istenmemesi gerekmektedir. Bir başka anlatımla “Avukatlık Asgari Ücret Tarifesindeki ücrete ayrıca Katma Değer Vergisinin eklenmemesi gerekir”³⁶²

Konuyu aydınlatıcı, Yargıtay 13. Hukuk Dairesinin³⁶³ bir kararı mevcut olup, ilgi kara şu şekildedir;

Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler, kanunla konulur veya kaldırılır, Yasal dayanağı olmadan tarife ile vergi getirilmesine imkan olmadığı gibi, belli bir tarifeye göre alınan ücrete KDV'nin dahil edilmiş olması gerektiğinden mahkemece yalnızca, tarife uyarınca vekalet ücreti takdiri gerekirken, ayrıca KDV'ye de hükmedilmesi, usul ve yasaya aykırıdır.”

IV. Serbest Meslek Kazançlarında Katma Değer Vergisi

A. Telif Kazançları İstisnası Dışındaki Serbest Meslek Kazançlarında Katma Değer Vergisi:

Yukarıda ayrıntılarıyla ele almış olduğumuz gibi; Katma Değer Vergisinin 1/1. maddesine göre; serbest meslek faaliyeti kapsamında yapılan teslim ve hizmetler Katma Değer Vergisine tabidir. Ancak burada önemli olan husus, sözü edilen teslim ve hizmetlerin *sürekli* bir şekilde yapılması gerektiğidir. Yani bunun doğal sonucu olarak, *arizi olarak yapılan serbest meslek faaliyetleri Katma Değer Vergisine tabi olmayacaktır.*

Yine aynı Kanunun 10. maddesinde ise “Vergiye Doğuran Olay” düzenlenmiştir ve buna göre de; malın teslimi veya hizmetin ifa edildiği anda vergiyi doğuran olay meydana gelmektedir. Yine aynı maddenin (c) bendi uyarınca da; kısım kısım mal teslimi veya hizmet ifasının mutad olduğu veya bu hususlarda mutabık kalınan hallerde de, her bir kısım mal teslimi veya hizmet ifası durumunda da vergiyi doğuran olayın gerçekleştiği kabul edilmektedir.

³⁶² Veysi Seviğ (Dünya Gazetesi- 18 Şubat 2004), s.7.

³⁶³ Yargıtay 13. Hukuk Dairesi, E. 2003/ 8555, K. 2003/ 14079, T. 1.12.2003 (Yargıtay Kararları Dergisi,Cilt: 30, Sayı: 3, Mart 2004, s. 405-406.)

Bundan önceki başlık altında ayrıntılı olarak düzenlemiş olduğumuz üzere; Gelir Vergisi Kanununun 67. maddesinde, serbest meslek kazancında vergiyi doğuran olay tahsilat esasına bağlanmışken, Katma Değer Vergisi Kanunda ise bu olay tahakkuk esasına bağlanmıştır. Yani Gelir Vergisi Kanunu açısından serbest meslek kazancında, belirlenen bedelden sadece tahsil edilen kısmı kazanç olarak kaydedilebilmektedir. Diğer bir ifadeyle, tahsil edilen hasılat ister geçmiş, ister gelecek isterse şimdiki döneme ait olsun her halükarda tahsil edildiği dönemin hasılatı olarak kaydedilecektir. Bu durumun uygulamada bir çok tereddütlere neden olduğu bir önceki konumuzda ele alınmıştır.

Ayrıca şunu da belirtmekte yarar vardır ki; bu konuda uygulamadaki yaygın görüş, serbest meslek makbuzu düzenlenmesinin mümkün olmadığı hallerde, hizmet ifasında bulunan serbest meslek erbabının kanuni defterlerinde o aya ait hizmet bedeline ilişkin olarak hesaplayacağı Katma Değer Vergisini tahakkuk ettirip, aynı döneme ait verilecek Katma Değer Vergisi Beyannamesinde beyana konu etmesi ve doğan verginin ödenmesi şeklindedir.³⁶⁴ Ancak bu konuda bir kanun değişikliği yapılması ve bu açıdan Gelir Vergisi Kanunu ile Katma Değer Vergisi Kanunu hükümlerinin uyumlu hale getirilmesi gerektiğini daha önceki bölümlerde belirtmiştik.

B. Telif Kazançları İstisnasından Yararlanan Serbest Meslek Kazançlarında Katma Değer Vergisi:

Gelir Vergisi Kanununun 18. maddesi kapsamındaki kişilerin faaliyetlerinden *arızı veya sürekli* olarak elde edilen hasılatlar Gelir Vergisinde istisna edilmesine rağmen, faaliyet *sürekli* olduğunda Katma Değer Vergisi mükellefiyeti söz konusu olacaktır. Ancak mükellefiyette ve Katma Değer Vergisinin tahsil edilip, beyan edilmesinde kolaylık sağlamak amacıyla 19 seri nolu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği ile “*Sorumluluk*” uygulaması getirilmiştir. Daha önce de belirttiğimiz gibi, Katma Değer Vergisi Kanununun 9. maddesi ile Maliye Bakanlığınca gerekli görülen hallerde, vergiye tabi işlemlere taraf olanların verginin ödenmesinden sorumlu tutulabileceği hükme bağlanmıştır.³⁶⁵

Mutad meslek (sürekli bir geçim kaynağı olarak devamlı şekilde) olarak telif faaliyetinde bulunan kimse, 18. madde kapsamına giren teslim ve hizmetleri, münhasıran Gelir Vergisi Kanununun 94. maddesinde yazılı olanlara (Gelir Vergisi stopajı yapmakla

³⁶⁴ A. Murat Yıldız (Sirküler Rapor), s.72.

³⁶⁵ Vildan Çam ve Levent Küçük, s. 141.

sorumlu tutulanlara)³⁶⁶ yapmışsa ve 19 seri nolu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği uyarınca, Katma Değer Vergilerinin sorumlu sıfatıyla ödenmesi tercihinde bulunmuşsa, stopaj sorumluları telif sahibine yaptıkları brüt ödeme üzerinden sorumlu sıfatıyla Katma Değer Vergisi hesaplayıp “2 nolu Katma Değer Vergisi Beyannamesi” ile ödemek zorundadırlar. Münhasıran stopaj sorumlularına hitabeden mutad telif kazancı sahipleri Katma Değer Vergisi sahipleri Katma Değer Vergisi mükellefiyetinden kurtulabilmek için, ilgili vergi dairesine dilekçeyle başvurmak ve işlemlerinin Katma Değer Vergisi sorumluluğu çerçevesinde vergileneceğini peşinen belirtmek zorundadırlar.³⁶⁷

Buna göre, stopaj sorumluları, Gelir Vergisi Kanununun 18. maddesi kapsamına giren telif ödemesi yaptıklarında³⁶⁸;

- **İşlem arızı nitelikte ise**, sadece % 17 Gelir Vergisi stopajı yapmakla yetinecek, Katma Değer Vergisi sorumluluğu söz konusu olmayacak ve ödemelerini gider pusulası ile belgeleyeceklerdir.

- **İşlem arızı nitelikte değilse**, yine % 17 oranında stopaj yapacaklar ve belgeleme için serbest meslek makbuzu talep edeceklerdir. İşlemi yapan kimse, 19 seri nolu Katma Değer Vergisi Genel Tebliğinden faydalanmak istediği yolunda başvuruda bulunmuşsa, vergi dairesine vermiş olduğu dilekçenin bir örneğini alacaklar, belgelemeyi yine gider pusulası ile yapacaklar ve stopajın yanı sıra, stopaj matrahı üzerinden sorumlu sıfatıyla % 18 Katma Değer Vergisi hesaplayarak 2 nolu Katma Değer Vergisi Beyannamesi ile beyan edip ödeyeceklerdir. Bu Katma Değer Vergisini ödeyen kişi veya kuruluşun Katma Değer Vergisi mükellefiyeti varsa, ödediği bu Katma Değer Vergisini indirim konusu yapacaktır. Telif hasılatının stopaj yapmak zorunda olmayan kimselerden elde edilmesi halinde, bu hasılat Gelir Vergisi dışında kalmaktadır. Sürekli telif faaliyetinde bulunan kişiler meydana getirdikleri eserleri münhasıran stopaj sorumlularına satmıyor iseler, Katma Değer Vergisi nedeniyle defter tutmak ve aylık Katma Değer Vergisi Beyannamesi vermek zorundadırlar.

Sorumluluk uygulamasını tercih etmeyenler ile esasen bu kapsama girmesi mümkün olmayan mükelleflerin, Gelir Vergisi Kanununun 94. maddesinde sayılan kişilere yaptıkları teslim ve hizmet ifaları sebebiyle hesaplanan Katma Değer Vergisi kendileri tarafından mükellef sıfatıyla beyan edilip ödenecektir. Bu mükellefler genel hükümler

³⁶⁶ Bkz. s. 115.

³⁶⁷ Mehmet Maç, “ Telif Hasılatlarının KDV’den de İstisna Edilmesi Gerekliği”, *Yaklaşım*, Haziran 2004, Sayı: 138, s.76-77.

³⁶⁸ Mehmet Maç, s. 77-78.

çerçevesinde defter tutacak, belge düzenleyecek ve Katma Değer Vergisi Beyannamesi vereceklerdir. 94. maddede sayılan kişi ve kuruluşların bu işlemler sebebiyle vergi sorumlulukları söz konusu değildir.³⁶⁹

V. Serbest Meslek Kazançları İle İlgili Katma Değer Vergisi İstisnaları

A. Serbest Meslek Erbabının Sunduğu Hizmette İhracat İstisnası:

Hizmet ihraç eden kişi ifa ettiği söz konusu hizmetlerin karşılığını yurt dışındaki müşterilerden tahsil ederken Katma Değer Vergisi hesaplamayacak, dolayısıyla tahsil etmeyecektir.³⁷⁰

Katma Değer Vergisi Kanununun 6. maddesi ve 12. maddesi hizmet ihracında değerlendirme kriteri olarak *“faydalanma”* kriterini getirmiş, hizmet ihracına ilişkin usul ve esasları faydalanma kriterini esas alarak belirlemiştir.³⁷¹

11. maddenin 1/a bendinde, ihracat teslimleri ile birlikte, bu teslimlere ilişkin hizmetler ve yurt dışındaki müşteriler için yapılan hizmetlerin KDV’den istisna olduğu hükme bağlanmıştır.³⁷² Aynı Kanunun 12. maddesinde ise; hizmet ihracının Katma Değer Vergisinden istisna olabilmesi için;

- Hizmetin yurt dışındaki bir müşteri veya serbest bölgedeki alıcı için yapılmış olması,
 - Hizmetten yurt dışında faydalanılmış olması,
- gerekmektedir.

12. maddede yer alan iki şart, bundan ibaret olmakla beraber, idari kabulde, ayrıca hizmet karşılığının döviz olarak getirilmesi şartı aranmaktadır. Bunun, mal ve hizmet ihracında istisna öngörülen 11. maddenin 2 numaralı fıkrasında Maliye Bakanlığına tanınmış yetki dahilinde getirilmiş bir şart olduğu kabul edilmek durumundadır. Hizmet ihracında, mallarda olduğu şekilde “gümrük hattı geçme” durumu bulunmadığından, döviz getirilmesi, hizmet ihracının gerçekleşmiş olduğunu tevsik eden bir belge durumuna girmektedir. Hizmet ihracı değerlemesinde, yurt dışındaki bir müşteri için yapılmış olması yanında, temel ölçü,

³⁶⁹ Ali Ömer Arpacı, “ Katma Değer Vergisinde Tevkifat Sorumluluğu Uygulamaları”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Mayıs 2004, Sayı: 188, s.38.

³⁷⁰ Doğan Şenyüz, s.422.

³⁷¹ İlhan Kırıktaş ve Abdullah Tolu, **İhracatta KDV Uygulaması**, Genişletilmiş ve Güncelleştirilmiş 2. Baskı, Ankara: Maliye Hesap Uzmanları Derneği, 1999, s. 141.

³⁷² Yılmaz Özbacı (KDV), s.391-392.

hizmetten yurt dışında yararlanılmasıdır. Türkiye içinde yapılan hizmetten yararlanma yurt dışında gerçekleşmekte ise, hizmet ihracı yapılmış demektir. Hizmetten yararlanma yeri ile birlikte ifa yeri de yurt dışında ise, Türkiye dışında yapılmış bir işlem var demektir.³⁷³

Yine aynı maddenin 2. fıkrası “yurt dışındaki müşteri” tabirini; “*ikametgahı, işyeri, kanuni ve iş merkezi yurt dışında olanlar veya yurt içinde bulunan bir firmanın yurt dışında kendi adına müstakil olarak faaliyet gösteren şubeleri*” olarak tanımlamıştır. Yine 2. fıkranın devamında da bir hizmetin yurt dışındaki bir müşteri için yapılmış olmasının şartları belirtilmiştir;

- a) Hizmetler yurt dışındaki bir müşteri için yapılmış olmalıdır.
- b) Hizmetten yurt dışında faydalanılmalıdır.

Kısaca serbest bölgeler hakkında da bilgi verilmesi gerekmektedir;

Serbest bölgeler; bir ülkenin dış ticaret rejimi için gerekli olan mevzuat ve kısıtlamaların kısmen veya tamamen uygulama dışı bırakıldığı, genellikle uluslararası bir liman veya havaalanı yakınında olan, milli sınırlar içinde bulunmakla birlikte, gümrük sınırları dışında kabul edilen ve esas itibarıyla ihracata yönelik faaliyet gösteren seçilmiş sınai ve ticari alanlardır. 3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanununun değişmeden önceki hükmü bu bölgelerde faaliyette bulunan kullanıcılara sınırsız ve süresiz Gelir ve Kurumlar Vergisi muafiyeti tanımaktaydı. Ancak, 3218 sayılı Kanunun 6. maddesi, 5084 sayılı Kanunla değiştirilmiştir. 5084 sayılı Kanunun yürürlük tarihi olan 6 Şubat 2004 tarihinden itibaren serbest bölgelerde faaliyette bulunmak üzere faaliyet ruhsatı alan mükelleflerin (kullanıcıların) kazançları Gelir ve Kurumlar Vergisine tabi olacaktır. Ancak bu kazançlar, Katma Değer Vergisi ve Özel Tüketim Vergisinden istisnadır. Kısacası; serbest bölgelerde KDV ve ÖTV dışındaki diğer vergiler uygulanacaktır. Yine serbest bölgelerde Vergi Usul Kanunun defter ve belge düzenine ilişkin hükümleri uygulanacaktır. Ancak, Maliye Bakanlığı serbest bölgelerde kullanıcıların tutacakları defterler ile düzenleyecekleri bölgelere ilişkin olarak Vergi Usul Kanunu hükümlerine bağlı olmaksızın düzenleme yapabilecektir.³⁷⁴

Yukarıdaki açıklamalarımızdan da anlaşılacağı üzere; serbest meslek erbabının yurt dışındaki bir müşteriye veya serbest bölgedeki alıcıya vermiş olduğu hizmet dolayısıyla Katma Değer Vergisi muafiyeti söz konusudur.

³⁷³ Yılmaz Özbalcı (KDV) s.413-414.

³⁷⁴ Beytullah Yurtutan, “Yapılan Yeni Düzenlemeler Sonrası Serbest Bölgelerde Vergi Uygulamaları”, **Vergi ve Muhasebeciyle Diyalog**, Mayıs 2004, Sayı: 193, s82-83-84.

Ancak burada özellik arz eden bir durumdan bahsetmekte yarar görüyoruz. Buna göre; “ **Türkiye’de açılan davalarla ilgili olarak yabancı firma veya kişilere verilen avukatlık hizmetleri**” durumu buna örnek teşkil edecek mahiyettedir. Özellik oluşturan bu durumda, yurt dışındaki kişi veya kuruluşların Türkiye’deki davalarının takip edilmesine ilişkin olarak verilen hizmetten Türkiye’de yararlanılması söz konusudur. Bu nedenle serbest meslek makbuzu yurt dışındaki müşteriye verilen bu hizmete hizmet ihracı istisnası uygulaması mümkün değildir. Dolayısıyla avukatlık hizmetine ilişkin bedel üzerinden Katma Değer Vergisi beyan edilmesi gerekmektedir.³⁷⁵

B. Serbest Meslek Kazancına Uygulanan Diğer Katma Değer Vergisi İstisnaları

Bunlardan ilki; Katma Değer Vergisi’nin 15. maddesinde düzenlenmiş bulunan “**Diplomatik İstisnadır**”. Madde hükmüne göre serbest meslek erbabının aşağıda belirtilenlere vermiş olduğu hizmet Katma Değer Vergiden müstesnadır;

- a) Karşılıklı olmak kaydıyla, yabancı devletlerin Türkiye’deki diplomatik temsilciliklerine konsolosluklarına ve bunların diplomatik haklara sahip mensuplarına yapılan hizmetler;
- b) Uluslararası anlaşmalar gereğince vergi muafiyeti tanınan uluslararası kuruluşlara ve bunların mensuplarına yapılan hizmetler.

Katma Değer Vergisi Kanunun 15/1-a maddesinde düzenlenen diplomatik istisnadan;

- Türkiye Cumhuriyeti’nin taraf olduğu anlaşmalar gereğince vergi muafiyeti tanınan uluslararası kuruluşlar,
 - Karşılıklı olmak koşuluyla yabancı devletlerin Türkiye’deki diplomatik temsilcilikleri, konsolosluklar ile bunların diplomatik statüye haiz bulunan diplomatik misyon şefleri ve diplomasi memurları,
 - Konsolosluklarda görevli misyon şefleri ile meslekten konsolosluk memurları,
 - Karşılıklılık ilkesi çerçevesinde, servis pasaportu hamili olan ve Dışişleri Bakanlığınca II. sınıf kimlik kartı verilen teknik ve idari personel,
- yararlanabilecektir. Ayrıca istisna uygulanacak ülkeler ile istisna kapsamına girecek mal ve hizmetler Dışişleri ve Maliye Bakanlığınca müştereken belirlenecektir. Dışişleri Bakanlığınca

³⁷⁵ İlhan Kırıktaş ve Abdullah Tolu, s.149.

temsilciliklere istisnadan faydalanacakları mal ve hizmetleri gösteren bir belge verilecektir (Bu belgeye istisna belgesi denilmektedir.).³⁷⁶

Diğeri ise; “Sosyal ve Askeri Amaçlı İstisnalarla Diğer İstisnalar” başlığı altında düzenlenmiş istisnalardır. Katma Değer Vergisinin 17. maddesinde düzenlenmiştir. Aynı maddenin 17/ 2-b maddesine göre;

“Kanunların gösterdiği gerek üzerine bedelsiz olarak yapılan mal teslimi ve hizmet ifaları, sayılan kurum ve kuruluşlara³⁷⁷ bedelsiz olarak yapılan her türlü mal teslimi ve hizmet ifaları ile fakirlere yardım amacıyla gıda bankacılığı faaliyetinde bulunan dernek ve vakıflara Maliye Bakanlığınca belirlenen usul ve esaslar çerçevesinde bağışlanan gıda maddelerinin teslimi” sosyal amaç taşıyan istisnalardandır.

Bu madde hükmü 2 başlık altında ele alınabilir;

a) Bedelsiz mal teslimi ve hizmet ifaları:

Serbest meslek erbabının yapmış olduğu bedelsiz mal teslimi veya hizmet ifası Katma Değer Vergisinin kapsamı dışında tutulmaktadır. Konuyla ilgili olarak 23 seri nolu Katma Değer Vergisi Genel Tebliğinde³⁷⁸;

- 1136 sayılı Avukatlık Kanununun 178. maddesi uyarınca adli müzaheret bürolarınca, yoksul ve aciz kişilerin işlerini takiple görevli kılınan ve bu işler için ücret almayan avukatların, bu hizmetlerinin de istisna kapsamında yer alacağı açıklamaları yapılmıştır.

b) Fakirlere yardım amacıyla gıda bankacılığı faaliyetinde bulunan dernek ve vakıflara Maliye Bakanlığınca belirlenen usul ve esaslar dahilinde bağışlanan gıda maddelerinin teslimi:

5035 sayılı Kanunla getirilen bu istisna hükmünün gerekçesinde, fakirlere yardım amacıyla gıda bankacılığı yapan Dernek ve Vakıflara bağışlanan gıda maddelerinin bedellerinin Gelir ve Kurumlar Vergisinde matrahının tespitinde de gider olarak kabul edildiği, Katma Değer Vergisi istisnasının da buna paralel olarak getirilmesi gerektiği

³⁷⁶ Şükrü Kızılot (KDV), s. 960-961.

³⁷⁷ KDVK’ nun 17. maddesinde sayılan kurum ve kuruluşlar şunlardır: genel ve katma bütçeli daireler, il özel idareleri, belediyeler, köyler, bunların teşkil ettikleri birlikler, üniversiteler, döner sermayeli kuruluşlar, kanunla kurulan kamu kurum ve kuruluşları, kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları, siyasi partiler ve sendikalar, kanunla kurulan veya tüzel kişiliği haiz emekli ve yardım sandıkları, kamu menfaatine yararlı dernekler, tarımsal amaçlı kooperatifler ve Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflar.

³⁷⁸ 23 Seri Nolu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği, Lebib Yalkın Yayınları Cilt A (18.07.1986 Resmi Gazete Tarihi ve 19168 Resmi Gazete No), s518.)

belirtilmiştir. Bağış konusu; gıda maddesi, muhatap ise; gıda bankacılığı yapan dernek ve vakıflarla sınırlandırılmıştır. Gıda bankacılığı vergi hukuku bakımından yeni bir deyimdir. İstisna kapsamına girecek “gıda maddeleri” de, kanunen verilmiş olan yetki dahilinde Maliye Bakanlığı tarafından belirlenecektir.³⁷⁹

Buna göre serbest meslek erbabının yukarıda belirtilen vakıf ve derneklere yapmış olduğu gıda yardımı da Katma Değer Vergisi kapsamı dışında tutulmuştur.

Yine diğer bir istisna da; Katma Değer Vergisi Kanununun “**Diğer İstisnalar**” başlığını taşıyan 17/4-b maddesinde düzenlenen,

“Gelir Vergisi Kanununa göre gerçek usulde vergiye tabi olmayan çiftçiler ile aynı Kanunun 66. maddesine göre vergiden muaf olan serbest meslek erbabı tarafından yapılan teslim ve hizmetler” durumudur.

Buna göre Gelir Vergisinin 66. maddesine göre muaf olan serbest meslek erbabı³⁸⁰ tarafından yapılan teslim ve hizmetler Katma Değer Vergisinde istisna kapsamındadır.

VI. Serbest Meslek Erbabına Yapılan Ödemelerde Katma Değer Vergisi Tevkifatı

Serbest meslek erbabı genel olarak defter tutmak suretiyle kazançlarını tespit eder ve kazanç elde edilmemiş olsa bile yıllık beyanname verir. Ayrıca, Katma Değer Vergisi Kanununa göre serbest meslek faaliyeti kapsamında yapılan teslim ve hizmetler Katma Değer Vergisine tabi olduğundan serbest meslek erbabı Katma Değer Vergisi yönünden de vergi mükellefidir. Bu nedenle serbest meslek erbabı, bir ay içinde yaptığı teslim ve hizmetler karşılığı hesapladığı Katma Değer Vergisinden, mal ve hizmet alımı ve yaptığı giderler nedeniyle ödediği (yüklendiği) Katma Değer Vergisini indirmekte, aradaki farkı izleyen ayın 20. günü akşamına kadar bağlı olduğu vergi dairesine beyan etmektedir.³⁸¹

Bilindiği üzere, Maliye Bakanlığına Katma Değer Vergisi Kanunu’nun 9. maddesinin 1. fıkrası gereğince, vergi alacağının emniyet altına alınması amacıyla;

³⁷⁹ Yılmaz Özbacı, s.494.

³⁸⁰ Vergi Usul Kanununun 155. maddesindeki şartlardan en az ikisini taşımayanlar ile köyler ile son nüfus sayımına göre belediye içi nüfusu 5000’i aşmayan yerlerde faaliyette bulunanların bu faaliyetlerine ilişkin kazançları gelir vergisinden muaftır.

³⁸¹ Mehmet Altındağ, “Serbest Meslek Erbabına Yapılan Ödemelerde Katma Değer Vergisi Tevkifatı”, *Avukatların Vergi Sorunları (Türkiye Barolar Birliği Dergisi)*, Haziran 2004, Sayı: 52, s.268.

mükelleflerin Türkiye’de ikametgahının, işyerinin, kanuni ve iş merkezinin bulunmaması durumlarında ve gerekli görülen hallerde, vergiye tabi işlemlere taraf olanları verginin ödenmesinden sorumlu tutma konusunda yetki verilmiştir. Bu yetkiye istinaden Maliye Bakanlığı yayımladığı 89 seri nolu Katma Değer Vergisi Genel Tebliğince³⁸² bir kısım hizmet işlemlerinde hesaplanan Katma Değer Vergisi tutarı üzerinden tevkifat yapılması zorunluluğunu getirmiştir.

Diğer taraftan, tevkifat uygulamasını geniş bir hizmet grubuna teşmil eden 89 seri nolu Tebliğin kapsamının ve tanımların çok net olarak ortaya konulamamış olması nedeniyle uygulamada pek çok sorun olduğu da yadsınamaz bir gerçektir. Bu nedenle, Vergi İdaresi (Gelirler Genel Müdürlüğü) konu hakkında daha net belirlemelerin olduğu yeni bir tebliğ düzenlemesinde bulunma gereği hissetmiş ve 91 seri nolu Katma Değer Vergisi Genel Tebliğini düzenlemiştir.³⁸³

G. Sorumlu Tayin Edilen ve Tevkifat Yapacak Kurum ve Kuruluşlar:

Maliye Bakanlığı kendisine tanınan yetkiye dayanarak, 91 seri nolu KDV Genel Tebliği³⁸⁴ ile aşağıda belirttiği kurum ve kuruluşların birbirlerine karşı ifa ettikleri hariç olmak üzere, belirtilen bir kısım hizmetlerde³⁸⁵ Katma Değer Vergisi tevkifatı yapmak zorunda olduklarına karar vermiştir.

- Genel bütçeye dahil daireler, katma bütçeli idareler, il özel idareleri, belediyeler ve bunların teşkil ettikleri birlikler,
- Döner sermayeli kuruluşlar,
- Kanunla kurulan kamu kurum ve kuruluşları,
- Kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları,

³⁸²89 seri nolu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği, Lebib Yalkın Yayınları Cilt A (21.10.2003 Resmi Gazete Tarihi ve 25266 Resmi Gazete No), s. 865-868.)

³⁸³Harun Kaynak ve Tezcan Atay, “89 ve 91 Numaralı Katma Değer Vergisinde Tevkifat Uygulaması”, TÜRMOB, Sayı: 2004- 5 (Mayıs 2004), s.1-2.

³⁸⁴91 seri nolu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği, Lebib Yalkın Yayınları Cilt A (28.02.2004 Resmi Gazete Tarihi ve 25387 Resmi Gazete No), s. 869.

³⁸⁵91 seri nolu KDV Genel Tebliğine göre; yukarıda sayılan kurum ve kuruluşlar;

1- Yapım işleri ve bu işlere ilişkin mühendislik- mimarlık ve etüt- proje hizmetleri,
2- Temizlik, bahçe ve çevre bakım hizmetleri,
3- Özel güvenlik hizmetleri,
4- Makine, teçhizat, demirbaş ve taşıtlara ait tadil, bakım ve onarım hizmetleri,
5- Her türlü yemek servisi,
6- Danışmanlık ve denetim hizmetleri,

alımlarına a,t bedel üzerinden hesaplanan Katma Değer Vergisinin belli edilen oranlara göre hesaplanacak kısmını sorumlu sıfatıyla beyan edilmek ve ödemek üzere tevkifata tabi tutacaklardır.

- Üniversiteler (vakıf üniversiteleri hariç),
- Kanunla kurulan veya tüzel kişiliği haiz emekli ve yardım sandıkları,
- Bankalar ve özel finans kurumları,
- Kamu iktisadi teşebbüsleri (Kamu İktisadi Kuruluşları, İktisadi Devlet Teşekkülleri),
- Özelleştirme kapsamındaki kuruluşlar,
- Organize sanayi bölgeleri ile menkul kıymetler, vadeli işlemler borsaları dahil bütün borsalar,
- Yarıdan fazla hissesi doğrudan yukarıda sayılan kurum ve kuruluşlara ait olan (tek başına ya da birlikte) kurum, kuruluş ve işletmeler.

Yine 91 seri nolu KDV Genel Tebliğinde belirtildiği üzere; yukarıda sayılan kurum ve kuruluşlar tek tek sayılmak suretiyle belirtilen hizmetler dışında yapmış olduğu işlemler için tevkifat uygulamayacaklardır. Ancak kapsama giren hizmetleri ifa edenlerin bu amaçla kullandıkları mal, madde ve malzemelere ait tutarlar hizmet bedelinden düşülmeyecek, tevkifat, kullanılan malzemelere ait tutarlar da dahil olmak üzere toplam hizmet bedelleri üzerinden hesaplanacaktır.

Yukarıda sayılan kurum ve kuruluşların, tevkifat kapsamına giren hizmetlerde kullanılacak olanlar da dahil olmak üzere piyasadan yapacakları her türlü mal alımında tevkifat uygulanmayacaktır. Ancak kapsama dahil hizmetleri ifa edenlerin bu hizmetleri için kullandıkları mal, madde ve malzemelere ait tutarlar hizmet bedelinden ayrıştırılmayacaktır. Yapılacak tevkifat kullanılan malzemelere ait tutarlar da dahil olmak üzere toplam hizmet bedeli üzerinden hesaplanacaktır.³⁸⁶

H. Tevkifat Oranı:

91 seri nolu Tebliğde belirtildiği üzere; tevkifat oranı, hesaplanan Katma Değer Vergisinin; temizlik, bahçe ve çevre bakım, özel güvenlik, danışmanlık ve denetim hizmetlerinde % 50' si, diğer hizmetlerde 1/3' üdür.

İ. Danışmanlık ve Denetim İşlerinde Tevkifat:

Danışmanlık ve denetim hizmetlerine ilişkin olarak 89 seri nolu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği ile 91 seri nolu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği arasında kapsam farkı bulunmamaktadır. Ancak, danışmanlık ve denetim hizmetleri kapsamında değerlendirilip değerlendirilemeyeceği yoğun olarak tartışılan konular hakkında 91 seri nolu

³⁸⁶ Mehmet Altındağ, s.271.

Tebliğde spesifik açıklamalarda bulunmak suretiyle, uygulama netleştirilmiştir. Nitekim, eski uygulamada avukatların vermiş oldukları hizmetlerin hangilerinin tevkifata konu hizmetler arasında değerlendirileceği konusundaki tartışmalar 91 seri nolu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği ile giderilmiştir.³⁸⁷

91 seri nolu tebliğde belirtildiği üzere, tevkifata konu olacak danışmanlık ve denetim hizmetleri; *teknik, ekonomik, mali ve hukuki alanda sunulan danışmanlık ve denetim hizmetleridir*. Ayrıca, 91 seri nolu Tebliğden anlaşılmaktadır ki; yukarıda saymış olduğumuz kuruluşlara sunulan piyasa etüt – araştırma ve ekspertiz hizmetleri ile bu kuruluşlara yapılan herhangi bir teslim ya da hizmet kapsamında veya bu teslim ya da hizmetin devamı niteliğinde verilen ve bedeli ayrıca belirlenen *eğitim hizmetleri* danışmanlık hizmeti kapsamındadır.

Bu durumda, örneğin Maliye Bakanlığında vergisel işlemlere yönelik olarak oluşturulan merkezi bilgi işlem sisteminin eksikliklerini gidermek, yazılımların daha fonksiyonel kullanımı için sürekli kontrollerde bulunmak, veri güvenliği için gerekli tedbirleri almak ve gereken diğer durumlarda önerilerde bulunmak amaçlarına yönelik çalışmalar bu kapsamda tevkifata konu olacaklardır.³⁸⁸

91 seri nolu Tebliğde açıklık getirilen spesifik konu; avukatların hukuki ihtilaflarla ilgili olarak yargı mercileri nezdinde veya yargı kararlarının sonuçları ile ilgili olarak vekalet akdi çerçevesinde (icra vb.) verdikleri hizmetler prensip olarak tevkifat kapsamına girmemektedir. Avukatların verdikleri *danışmanlık hizmetleri* ise tevkifata tabidir. Avukatlarla yapılan sözleşmelerde avukatlık ve danışmanlık hizmetleri birlikte yer alıyorsa bu iki unsur ayrı ayrı ücretlendirilmediği takdirde yapılan toplam ödeme üzerinden tevkifat uygulanacaktır.

Tevkifat zorunluluğunda bulunan kurum ve kuruluşlara gerek Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerce, gerekse Yeminli Mali Müşavirlerce verilen denetim ve müşavirlik hizmetlerinin tevkifat uygulamasındaki yeri üzerinde ayrıca durulması gerekmektedir. 89 seri nolu Tebliğ uygulamalarının başından bugüne kadar ki süreçte Vergi İdaresinin genel görüşü, bahsi geçen hizmetlerin tamamen “danışmanlık hizmetleri” kapsamında tevkifata tabi tutulmalarıydı. Ancak Gelirler Genel Müdürlüğüne 19.03.2004 tarihinde verilen bir bu görüş sınırlandırılmıştır. Bahsi geçen muktezada; Serbest Muhasebesi Mali Müşavirlerce

³⁸⁷ Harun Kaynak ve Tezcan Atay, s. 24.

³⁸⁸ Harun Kaynak ve Tezcan Atay, s. 25.

yapılan işin tamamen “ muhasebe işi” olması durumunda, yapılan iş “danışmanlık hizmeti” kapsamında değerlendirilmemektedir. Bu nedenle, Serbest Muhasebesi Mali Müşavirlerce yapılan işin sadece “muhasebe işi” olarak değerlendirilmesi durumunda tevkifatın uygulanmayacağı, yapılan işin hem muhasebe işi hem de danışmanlık olarak değerlendirilmesi durumunda toplam bedel üzerinden tevkifatın uygulanması gerekeceği söylenebilecektir.³⁸⁹

Ayrıca uluslar arası gözetim şirketleri tarafından ifa edilen gözetim hizmetleri denetim hizmeti olarak tevkifata tabi bulunmaktadır.

J. Tevkifat Uygulamasında Sınır:

91 seri nolu Katma Değer Vergisi Genel Tebliğine göre, bu Tebliğ kapsamına giren her bir işlemin bedeli Vergi Usul Kanununa³⁹⁰ göre o yıl için geçerli fatura düzenleme sınırını aşmadığı takdirde hesaplanan Katma Değer Vergisi tevkifata tabi tutulmayacaktır. Bu nedenle, Vergi Usul Kanununun 234. maddesinde belirtilen fatura düzenleme sınırını geçmeyen işlemler için hiçbir surette tevkifat uygulanmayacağı söylenebilecektir.

Bu durum sadece, fatura düzenlenmesi gereken işlemler yönünden geçerli olmayıp, serbest meslek makbuzu düzenleme zorunluluğu bulunan mükellef grupları yönünden de geçerlidir. Bir başka ifadeyle, Vergi Usul Kanununun 234. maddesinde belirtilen sınırı geçmeyen avukatlık, doktorluk ve benzeri mesleki faaliyetler yönünden de tevkifat uygulanmayacaktır.³⁹¹

K. Tevkifata Tabi Hizmetleri İfa Eden Serbest Meslek Erbabının Yapacağı İşlemler:

Tevkifat kapsamına giren hizmetleri ifa eden mükellefler düzenleyecekleri serbest meslek makbuzunda işlem (avukatlar verdikleri danışmanlık hizmet) bedelini, hesaplanan Katma Değer Vergisini, tevkifat miktarını ve tahsil edecekleri toplam meblağı göstereceklerdir. Örneğin 100 milyar liralık tevkifata tabi danışmanlık işi için % 50 tevkifat oranı dikkate alınarak, serbest meslek makbuzu;

³⁸⁹ Harun Kaynak ve Tezcan Atay, s. 25-26.

³⁹⁰ Fatura düzenleme sınırı, Vergi Usul Kanununun 234. maddesinde belirtilmektedir. 2004 yılı için bu sınır 440 milyon liradır.

³⁹¹ Harun Kaynak ve Tezcan Atay, s. 29.

Danışmanlık hizmet bedeli	100
Hesaplanan Katma Değer Vergisi	18
	118
Tevkif edilen KDV (18 X % 50 =) (-)	9
Tahsil edilecek toplam tutar	109

şeklinde düzenlenecektir. Bu serbest meslek makbuzu satıcı açısından, hizmet bedeli üzerinde tevkifat uygulandığını tevsik eden belge mahiyetindedir.³⁹²

91 seri nolu Tebliğ uyarınca; serbest meslek erbabı tevkifat uygulanan bedelin tamamını ilgili dönem Katma Değer Vergisi Beyannamesinin “*Teslim ve Hizmetlerin Karşılığını Teşkil Eden Bedel*” başlıklı 6. satırına dahil edeceklerdir.

Beyannamenin “*Matrah Oranlarına Göre Dağılımı*” başlıklı satırlarında önce tevkifata tabi olmayan normal işlemler beyan edilecek, sonraki satırlarda tevkifat uygulanan işlem bedelinin yine “tamamı” beyan edilecek, oran sütununa tevkifat oranı % 50 olduğu için % 9 yazılacaktır. Bu bölümdeki “vergi” sütununa bu orana göre hesaplanacak tutar yazılacaktır. Buna göre, vergi sütununda, hizmet bedeli üzerinden hesaplanan Katma Değer Vergisinin tevkifata tabi tutulmayan kısmı yer alacaktır.

L. İndirim ve İade:

91 seri nolu Tebliğde belirtildiği üzere; tevkifata ait alış ve giderler dolayısıyla yüklenilen vergiler harcamaların yapıldığı dönemlerde genel hükümler çerçevesinde indirim konusu yapılacaktır.

Tevkif edilerek ödenen vergiler, indirim hakkı olan vergi sorumluları tarafından genel hükümler çerçevesinde hesaplanan Katma Değer Vergisinden indirilecektir. Bunun için bu vergilerin beyan edilmiş olması yanında, ödenmiş olması da gerekmektedir. İndirim hakkı olmayan yani Katma Değer Vergisi mükellefiyetleri bulunmayanların sorumluluğu, süresinde

³⁹² Mehmet Altındağ, s.272.

verecekleri beyannamelerde tevkif ettikleri vergileri göstermek ve ödemekle sona erecektir.³⁹³

Dolayısıyla diyebiliriz ki; tevkifata tabi hizmeti ifa eden serbest meslek erbabı bir vergilendirme döneminde hesaplanan Katma Değer Vergisinden yüklendikleri vergiyi indireceklerdir.³⁹⁴

Tevkif edilen kısım dışındaki Katma Değer Vergisi, malı teslim veya hizmeti ifa edenlere ödenecektir. Bu vergileri tahsil eden mükellefler genel esaslar çerçevesinde Katma Değer Vergisi Beyannameleriyle söz konusu işlemlere ilişkin matrahları beyan edecek ve ödenmesi gereken Katma Değer Vergisi çıkması durumunda bunu ödeyeceklerdir. Kendilerinden Katma Değer Vergisi tevkifatı yapılan mükelleflerin yüklendikleri vergileri indirim yoluyla telafi edememesi durumunda indirilemeyen vergiler mükelleflere nakden veya mahsuben iade edilecektir.³⁹⁵

91 seri nolu Tebliğ uyarınca; tevkifata tabi hizmeti ifa eden serbest meslek erbabı bir vergilendirme döneminde indirim konusu yapamadıkları Katma Değer Vergisinin iadesini talep etmeleri halinde ise hizmetin yapıldığı dönem beyannamesinin 49. satırına (Kısmi Tevkifat Kapsamındaki İşlemler) hizmet bedelini, 50. satırına (Yüklenilen Katma Değer Vergisi) ise “*sorumlular tarafından tevkif edilen katma değer vergisi tutarını*” yazacaklardır.³⁹⁶ 91 seri nolu Tebliğe göre; bu bölüme işlemin bünyesine giren verginin yazılması söz konusu değildir. İade olarak talep edilecek tutar işlemin bünyesine giren vergi değil, tevkif edilen vergi esas alınarak belirlenecektir. Dolayısıyla iadesi istenecek Katma Değer Vergisi hiçbir suretle tevkif edilen vergiden fazla olmayacaktır. Ayrıca iade talep eden mükelleflerden istenecek olan “*yüklenilen vergiler listesi*” iadenin tevkif edilen vergi tutarına göre belirlenmesine engel değildir.

Tevkifat kapsamına giren işlemlerle ilgili olarak doğan Katma Değer Vergisinin nakden veya mahsuben iadesi miktarına bakılmaksızın sadece **banka teminat mektubu** veya **inceleme raporu** karşılığında yerine getirilecek, teminat mektupları vergi inceleme raporunun düzenlenmesinden sonra çözülecektir.

³⁹³Fehmi Günay, “*Katma Değer Vergisi Uygulamasında Yeni Bir Tevkifat Sorumluluğu*”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Kasım 2003, Sayı: 182, s.75.

³⁹⁴ Mehmet Altındağ, s.273.

³⁹⁵ Fehmi Günay, s. 76.

³⁹⁶ Mehmet Altındağ, s.273.

Yine 91 seri bolu Tebliğ uyarınca; iade talebinde bulunan serbest meslek erbabının, dilekçelerine tevkifat uygulanan işleme ait serbest meslek makbuzlarının aslına uygunluğunu belirten bir şerh taşıyan örneklerini veya bu serbest meslek makbuzlarının dökümünü ihtiva eden bir liste ile yüklenilen vergilerin listesini de eklemesi gerekmektedir.

VII. Katma Değer Vergisinin Beyanı, Tarhı ve Ödenmesi

Katma Değer Vergisi Kanununun 40. maddesinde düzenlenmiş olan “beyan esası”ndan, Katma Değer Vergisinde vergilendirmenin mükelleflerin yazılı beyanı üzerine yapılacağı anlaşılmaktadır.

Mükellefler, bir vergilendirme döneminde yaptıkları vergiye tabi işlemlerinin sonuçlarını, Kanunda belirtilen süreler içinde, beyanname³⁹⁷ ile ilgili vergi dairesine bildirirler. Ancak Katma Değer Vergisi Kanununun 9. maddesinde belirtilen hallerde, bu beyan mükellef tarafından değil, sorumlu tarafından yapılır.³⁹⁸

Katma Değer Vergisi mükellefin işyerinin bulunduğu yer vergi dairesince tarh olur. Mükellefin birden fazla vergi dairesi varsa ve bunlar ayrı vergi dairelerinin faaliyet bölgelerinde bulunuyorlarsa bu işyerleri için tarhiyat Gelir ve Kurumlar vergisi açısından ortak olarak belirlenmiş vergi dairesi tarafından yapılacaktır. Adi, kollektif ve adi komandit Şirketlerde ortakların her biri ayrı ayrı Gelir Vergisi mükellefi olmasına rağmen, Katma Değer Vergisi açısından mükellef şirketin bizzat kendisidir. Bu durumda Gelir Vergisi ile Katma Değer Vergisi arasında yukarıda belirtilen türdeki yetkili vergi dairesi ilişkisi kopar. Çünkü, Gelir Vergisi açısından yetkili vergi dairesinin belirlenmesinde genel kural; ortakların ikametgahlarıdır. Ortak sayısına ve ortakların ikametgahlarına bağlı olarak farklı vergi dairelerinin yetkili ve görevli olduğu dikkate alındığında Katma Değer Vergisi açısından bunun uygulanma imkanı yoktur. Katma Değer Vergisi; şirketin ortaklarını değil, ortaklık halindeki işletmenin kendisini esas alır. Bu nedenle, ortaklıklarda Katma Değer Vergisi

³⁹⁷ Beyanname çeşitleri şunlardır;

- Gerçek usulde vergilendirilenler için (1) nolu beyanname,
- Vergi sorumluları için (2) nolu beyanname,
- İthalat yapanlar için gümrük giriş belgesi,
- Motorlu kara taşıtlarıyla yapılan uluslararası yük ve yolcu taşıyanlar için (5) nolu beyanname

(Doğan Şenyüz, s.504.)

³⁹⁸ Şükrü Kızılot (KDV), s.1929.

açısından yetkili ve görevli vergi dairesi bir tane olup, şirketin işyerinin bulunduğu yer vergi dairesi olacaktır.³⁹⁹

Herhangi bir vergilendirme döneminde vergiye tabi işlemi bulunmasa bile mükelleflerin beyanname verme mecburiyetleri vardır (KDVK.m.40). Amaç; vergilendirme dönemi itibariyle devrolan Katma Değer Vergisinin izlenmesinin mümkün kılınması ve dönemler arasındaki bağlantının kurularak kopmanın önüne geçilmesidir. Bu mecburiyet gerçek usulde vergilendirilenler için geçerlidir. Sorumlu sıfatıyla beyanname verenler için ödenecek vergi yoksa mecburiyette yoktur.⁴⁰⁰

Mükellefler ve vergi kesintisi yapmakla sorumlu tutulanlar Katma Değer Vergisi Beyannamelerini, vergilendirme dönemini takip eden ayın 20. günü akşamına kadar⁴⁰¹ ilgili vergi dairesine vermekle yükümlüdürler.(KDVK. m.41/1).

İşi bırakan mükellefin Katma Değer Vergisi Beyannamesi, işin bırakıldığı tarihi izleyen ayın 20. günü akşamına kadar verilir.⁴⁰² Katma Değer Vergisinin 39. maddesinde vergilendirme döneminin, faaliyet gösterilen takvim yılının üçer aylık dönemleri olduğu belirtilmiştir. Ancak, aynı madde hükmü ile Maliye Bakanlığının üç aylık vergilendirme dönemlerini birer aylık olarak saptayabilmesine olanak tanınmıştır.

Maliye Bakanlığı verilen bu yetkiyi kullanarak 1 Ekim 1985 tarihinden itibaren Katma Değer Vergisi yükümlülerinin bir aylık vergilendirme dönemine tabi olacağını öngörmüştür.⁴⁰³

Beyanname vermek mecburiyetinde olan mükellefler ile vergi kesmekle sorumlu tutulanlar, bir vergilendirme dönemine ait Katma Değer Vergisini beyanname verecekleri ayın 26. günü akşamına⁴⁰⁴ kadar ödemeye mecburdurlar.

³⁹⁹ Doğan Şenyüz, s.506-507.

⁴⁰⁰ Doğan Şenyüz, s.504.

⁴⁰¹ 5035 sayılı Kanunun 48/3-a maddesiyle değişen ibare. Geçerlilik tarihi; 01.01.2004, Yürürlük tarihi; 02.01.2004.

⁴⁰² 5035 sayılı Kanunun 48/3-a maddesiyle değişen ibare. Geçerlilik tarihi; 01.01.2004, Yürürlük tarihi; 02.01.2004.

⁴⁰³ Mualla Öncel, Ahmet Kumrulu ve Nami Çağan, s.415.

⁴⁰⁴ 5035 sayılı Kanunun 48/3-b maddesiyle değişen ibare. Geçerlilik tarihi; 01.01.2004, Yürürlük tarihi; 02.01.2004.

SONUÇ

Serbest Meslek Kazancı Gelir Vergisi Kanununun 65. maddesinin 1. fıkrasında; “her türlü serbest meslek faaliyetinden doğan kazançlar...” olarak tanımlanmış ve ilgili fıkra da serbest meslek kazancı “serbest meslek faaliyetine” bağlanmıştır. GVK’nın 65. maddenin 2.fıkrası serbest meslek faaliyetini “sermayeden ziyade şahsi mesaiye, ilmi veya mesleki bilgiye veya ihtisasa dayanan ve ticari mahiyette olmayan işlerin işverene bağlı olmaksızın, şahsi sorumluluk altında, kendi nam ve hesabına yapılması” olarak tanımlamaktadır. Bu tanımdan hareketle serbest meslek faaliyetinin özelliklerini; “faaliyetin sermayeden ziyade şahsi mesaiye,ilmi ve mesleki bilgiye veya ihtisasa dayanması, faaliyetin ticari mahiyette olmaması, faaliyetin işverene tabi olmaksızın şahsi sorumluluk altında kendi nam ve hesabına yapılması, faaliyetin devamlılık göstermesi” olarak sıralayabiliriz.

Serbest meslek faaliyetinin bu özelliklerinin tespiti, diğer bazı gelir unsurlarıyla serbest meslek faaliyeti kavramının tespitinde ortaya çıkabilecek anlaşmazlıkların giderilmesi için önem arz etmektedir. Bunlardan ilki; “serbest meslek kazancı – ücret” ayrımında karşımıza çıkmaktadır. Her iki kazancı “*emeğe dayanan gelirler*” başlığı altında inceleyebiliriz. Serbest meslek kazancında emek; bir işverene tabi olmaksızın, şahsi sorumluluk altında kendi nam ve hesabına değerlendirilmektedir. Ancak bir işyerine bağlı ve bir işverene tabi olarak çalışılması halinde elde edilen gelir ise ücret olarak değerlendirilmektedir. Ücret - serbest meslek kazancı ayrımının önemi, vergilendirme ile ilgili ödevlerin yerine getirilmesinde ortaya çıkmaktadır. Zira, bir serbest meslek faaliyetinin bir hizmet akdi kapsamında bir işverene tabi ve bir işyerine bağlı olarak sürdürülmesi halinde elde edilen gelir ücret olarak vergilendirileceğinden, bu durumdaki bir mükellefin *defter tutma, genel olarak beyanname verme, makbuz düzenleme, katma değer vergisi ve geçici vergi yükümlülükleri* söz konusu değildir. Diğer sorun ise; “serbest meslek kazancı – ticari kazanç” tespitinde karşımıza çıkmaktadır. Şunu belirtmek gerekir ki; her iki kazanç nev’inde de kazanç, kazanç sahibinin kendi nam ve hesabına yaptığı bağımsız bir faaliyetten doğar. Mahiyeten serbest meslek faaliyeti niteliğinde olan bir faaliyete, sermaye unsurunun hakim olması halinde, elde edilecek gelir unsurunun, ticari kazanç mı yoksa serbest meslek kazancı mı sayılacağı hususunda yeterli açıklığın bulunduğu söylenemez. Serbest meslek faaliyetinde sermaye unsuru, ilmi ve mesleki bilgi ve ihtisasın uygulanmasında yardımcı unsur olarak

serbest meslek faaliyetinin içerisinde yer almaktadır. Gelir Vergisi Kanunumuz, şahsi mesaiyle birlikte, mesleki bilgi ve ihtisası gerektiren faaliyetlerde sermaye unsurunun önemi ne kadar fazla olursa olsun, doğan kazancı serbest meslek kazancı olarak saymaktadır. Ancak, ticari kazançlar esas itibarıyla sermaye - emek karışımı bir kaynağa bağlı olarak doğarlar. Sonuç olarak diyebiliriz ki; bir faaliyetteki sermaye unsuru fazla da olsa, bu sermaye, ilmi ve mesleki bilgi yahut ihtisasa dayanan şahsi mesai ile değerlendiriliyorsa, serbest meslek faaliyetinin varlığı kabul edilmelidir.

Yukarıdaki paragrafta bir faaliyetin serbest meslek faaliyeti sayılabilmesi için gereken unsurlar belirtilmiştir. Ancak, bu unsurları içermeyen; “tahkim işleri dolayısıyla hakemlerin aldıkları ücretler ile kolektif, adi komandit ve adi şirketler tarafından yapılan serbest meslek faaliyetlerini” GVK’nın 65/3. maddesi serbest meslek faaliyeti olarak kabul etmektedir.

Aynı Kanunun 66. maddesinde “serbest meslek erbabı” tanımı şu şekilde yapılmıştır; *“serbest meslek faaliyetini mutad meslek halinde ifa edenler, serbest meslek erbabıdır. Serbest meslek faaliyetinin yanında meslekten başka bir iş veya görev ile devamlı olarak uğraşılması bu vasfı değiştirmez.”* Bu tanımlamadan serbest meslek erbabının diğer gelir unsurlarını elde etmesinin, bu niteliğini etkilemeyeceği anlaşılmaktadır. Yine serbest meslek erbabı tanımında belirtilen hususları taşımasına rağmen, 66. madde hükmü gereğince, bir takım kişiler serbest meslek erbabı olarak kabul edilmektedir. Bunlar; “Gümrük komisyoncuları, bilumum borsa ajan ve acentaları, noterler, noterlik görevini ifa ile mükellef olanlar; 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; serbest meslek faaliyetinde bulunan Kolektif ve Adi Şirketlerde ortaklar, Adi Komandit Şirketlerde komanditeler; dava vekilleri, müşavirler, kurumlar ve tüccarlarla serbest meslek erbabının ticari ve mesleki işlerini takip edenler ve konser veren müzik sanatçıları; Vergi Usul Kanunu’nun 155. maddesinde belirtilen şartlardan en az ikisini taşıyan ebe, sünnetçi, sağlık memuru, arzuhalci, rehber gibi mesleki faaliyette bulunanlar (Şartlardan en az ikisini taşımayanlar ile köyler ile son nüfus sayımına göre belediye içi nüfusu 5000’i aşmayan yerlerde faaliyette bulunanların bu faaliyetlerine ilişkin kazançları gelir vergisinden muaftır.); telif haklarının müellifleri ve kanuni mirasçıları tarafından kiralanmasından doğan kazanç serbest meslek kazancı, bu kazancı elde edenler de serbest meslek erbabıdır; ihtira beratlarının mucitleri veya bunların

kanuni mirasçıları tarafından kiraya verilmesinden doğan kazançlar serbest meslek kazancı, bu kazançları elde edenler de serbest meslek erbabıdır”.

Gelir, bir gerçek kişinin bir takvim yılı içinde elde ettiği kazanç ve iratların safi tutarıdır. Gelir Vergisi açısından vergiyi doğuran olay, gelirin elde edilmesidir. Serbest meslek kazançlarında elde etmenin tahsil esasına bağlanmasının temel nedeni, ödenecek miktarın önceden mahiyet ve tutar itibarıyla kesin olarak belirlenmesinin her zaman mümkün olmamasıdır.

Bu konuda uygulamada sıkça karşılaşılan ve özellik arz eden bir husus da “ *bono ile tahsil ve ödeme*” dir. Uygulamada yaygın olarak; serbest meslek erbabına bono ile yapılan ödemeler, nakdi ödeme niteliğinde görülmüş, bononun ilgiliye verildiği tarihte serbest meslek erbabı yönünden elde etmenin tekemmül ettiği, ödemeyi yapan bakımından da stopaj mükellefiyetinin de doğduğu kabul edilmektedir. Danıştay da aynı yönde karar vererek serbest meslek erbaplarının uygulamada sıkça rastlandığı bir sorunu açıklığa kavuşturmuştur.

Serbest meslek kazancının vergilendirilmesinde özellik oluşturan bir diğer konu da; “serbest meslek kazancında ve Katma Değer Vergisi Kanununda vergiyi doğuran olay”dır. Serbest meslek kazançlarında elde etme tahsil esasına bağlanmış olup, hasılat tahsil edildiği anda vergiyi doğuran olay meydana gelmektedir. Vergi Usul Kanununun 236. maddesine göre de serbest meslek erbabı her türlü tahsilatı için (avans mahiyetinde de olsa) “serbest meslek makbuzu” düzenlemek zorundadır. Yine serbest meslek faaliyeti, Katma Değer Vergisi Kanununun 1. maddesiyle verginin konusuna giren faaliyetlerden biri olarak belirlenmiştir. Kanunun 10. maddesinde de hizmetin yapılması Katma Değer Vergisi yönünden vergiyi doğuran olay olarak kabul edilmiştir. Hizmetin yapılması ise, hizmet işinin anlaşmaya uygun olarak tamamlanmasını ifade etmektedir. Hizmet faaliyeti tamamlandığı zaman, hizmeti yapan açısından vergiyi doğuran gerçekleşmiş ve KDV borcu doğmuş olmaktadır. Bu nokta da yukarı da belirttiğimiz gibi vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesinde gerek hizmet bedelinin, gerekse öncesinde avans olarak tahsilatın yapılması halinde, VUK’un 236. maddesi gereği serbest meslek makbuzu düzenlenmesi zorunludur. Buraya kadar bir sorun yoktur; asıl sorun hizmeti veren yönünden vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesine rağmen, hizmet bedelinin tahsil edilememesi halinde ortaya çıkmaktadır. Şöyle ki; Katma Değer Vergisinde tahakkuk esası dikkate alınarak düzenlenmiş olup, serbest meslek faaliyetlerini düzenleyen Gelir Vergisi Kanunu ise, serbest meslek kazançlarında

tahsil esasını kabul etmiştir. Yani iki vergi yönünden vergiyi doğuran olay değişik tarihlerde meydana gelebilmekte; bu durumda da serbest meslek makbuzunun ne zaman düzenleneceği sorunu ortaya çıkmaktadır. Soruna yönelik Maliye Bakanlığı muktezası ve Danıştay kararlarının mevcut olduğunu da belirtmekte yarar görüyoruz. Bunlardan şu sonuca ulaşılmaktadır; serbest meslek kazançlarında hizmet karşılığında elde etme tahsil esasına bağlıdır ve de ancak tahsilatın yapılması durumunda serbest meslek makbuzu düzenlenecektir. Katma Değer Vergisi ise, serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetler neticesinde doğmaktadır ve belge üzerinde hesaplanmak ve/veya gösterilmek zorundadır. Burada bizim kanaatimize göre, Katma Değer Vergisinde serbest meslek kazançlarını düzenleyen Gelir Vergisi Kanununa uygun bir takım yasal düzenlemelere gidilmesi gerekmektedir.

Yine bu soruna benzer olarak karşılaşılan bir diğer sorun; **“avans makbuzu”** durumunda Katma Değer Vergisi ve Gelir Vergisi Kanununda ortaya çıkan çatışmadır. Yukarıdaki paragrafta da belirttiğimiz gibi, serbest meslek kazancı açısından vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesinde gerek hizmet bedelinin, gerekse öncesinde avans olarak tahsilatın yapılması halinde, VUK’un 236. maddesi gereği serbest meslek makbuzu düzenlenmesi zorunludur. Ancak, Katma Değer Vergisi açısından ifa edilen hizmetin vergiye tabi tutulması için, hizmet bedelinin ve bedel üzerinden hesaplanan Katma Değer Vergisinin tahsil edilmiş olması hizmet satışına ilişkin olarak fatura ve benzeri belgelerin düzenlenmiş olması yeterlidir. Bu açıdan bakıldığında; “Avans Makbuzu” fatura ve benzeri belge değildir ve bu yüzden KDV’nin doğuşuna yol açmaz. Genel esas bu şekilde olmakla birlikte serbest meslek hizmetlerinde hizmetin bütünüyle sonuçlandırılmadan önce yapılmış kısımlarının tespiti her zaman mümkün olmaz. Zaten bu sebeple serbest meslek kazançlarında vergiyi doğuran olay tahsil esasına bağlanmıştır. Katma Değer Vergisinde de aynı anlayıştan hareket edildiğinde serbest meslek erbabınca düzenlenecek avans makbuzunun vergiyi doğuran olayın doğumu bakımından yeterli sayılacağı kabul edilebilir. Ancak, Şükrü Kızılot’un “Katma Değer Vergisinde vergiyi doğuran olay, bedelin tahsili değil, mal veya hizmetin ekonomik tedavüle çıkmış olmasıdır. Dolayısıyla Katma Değer Vergisi bakımından avans makbuzu, ancak hizmetin ifa edilmiş kısmını belirlemesi gerekçesi ile vergilemeye yol açabilir.” şeklindeki görüşüne katılmadığımızı belirtmek isteriz. Çünkü avans, hizmet ifa edilmeden önce verilir, aksi takdirde hizmet ifa edildikten sonra yapılan ödeme “avans” değil, verilen hizmet karşılığına tekabül eden “bedel” olacaktır.

Serbest meslek kazancı “gerçek usulde” tespit edilmektedir. Serbest meslek kazançlarının gerçek usulde tespit edilmesi, kazancın kanunen kabul edilen (Serbest Meslek Kazanç Defteri) ve belge kayıtları üzerinden tespit edilen hasılat ve giderlere göre gerçek miktarı ile saptanması usulüdür. Gelir Vergisi Kanununun 67. maddesinde serbest meslek hasılatı, mesleki faaliyet karşılığında tahsil edilen para ve ayınlar ve diğer suretlerle sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatler olarak düzenlenmiştir. Hasılattan indirilecek giderler de Kanunun 68. maddesinde sayılmak suretiyle belirtilmiştir. Bu konuda, 01.01.2004 tarihinden itibaren yürürlüğe girmiş bulunan 5035 sayılı Kanunla getirilen değişikliklere bakıldığında, serbest meslek kazancının tespitinde indirilebilecek giderlerin kapsamının genişletilmiş olduğu görülmektedir. Bu genişletme ile her şeyden önce Gelir Vergisi Kanunun 40. maddesinde düzenlenmiş bulunan “Ticari Kazancın Tespitinde İndirilecek Giderler” hükmüne paralel bir düzenlemenin getirildiği söylenebilir. Böylece günün koşullarına daha uygun bir gider mekanizması getirilmiş bulunmaktadır.

Serbest meslek kazancının tabi olduğu muafiyet ve istisnalar; “Ebe, Arzuhalci, , Sünnetçi, Sağlık Memuru, Rehber muafılığı; sergi ve panayır istisnası;teşvik ödülü istisnası ve en önemlisi telif kazançları istisnasıdır”. GVK’nın 18. maddesinde düzenlenen “*telif kazançları istisnasından*” yararlanabilmek için eserlerin münhasıran sürekli veya arızı serbest meslek faaliyeti çerçevesinde meydana getirilmiş olması ve elde edilen gelirin de serbest meslek kazancı veya arızı serbest meslek kazancı olması gerekmektedir.

Tam mükellefiyette gelir sadece GVK’nın 18. maddesinde yer alan telif kazançları istisnasından ibaretse, bu gelirler beyan edilmez, diğer gelirler için beyanname verilse dahi beyannameye dahil edilmez. Dar mükellef serbest meslek erbabı, tevkif suretiyle vergilendirilmiş olan serbest meslek kazancını, tutar sınırlaması olmaksızın beyan etmeyecektir. Dar mükellefiyette tevkif suretiyle vergilendirilme nihai vergilendirme olacaktır. Yine dar mükellef serbest meslek erbabının sürekli olarak yaptığı serbest meslek faaliyetinden elde ettiği serbest meslek kazancı, tevkif suretiyle vergilendirilmemişse yıllık beyanname ile beyan edilecektir.

18. madde kapsamına giren arızı veya sürekli serbest meslek işleri dolayısıyla yapılan ödemelerden Kanunun 94. maddesi gereğince Bakanlar Kurulunca belirlenen oranda (% 17) Gelir Vergisi kesintisi yapılması gerekir. Ancak, eser yaratanlara yapılacak ödemelerden stopaj yapılabilmesi için eser veya ödemeyi yapacak olanların GVK m. 94’de sayılan kişi ve kuruluşlar olması gerekmektedir. Yine Gelir Vergisi Kanunu’nun 18. maddesi

kapsamındaki kişilerin faaliyetlerinden arızı veya sürekli olarak elde edilen hasılatlar Gelir Vergisinden istisna edilmesine rağmen, faaliyet **sürekli** olduğunda Katma Değer Vergisi mükellefiyeti söz konusu olacaktır. Ancak, 18. maddede düzenlenen istisna kapsamındaki eserlerden elde edilen kazancın, sürekli ya da arızı kriterlerinin sınırları tam olarak çizilememektedir. Bu konuda uygulamada tam bir görüş birliğinin olduğu söylenemez.

KDV mükellefiyetinde ve Katma Değer Vergisi'nin tahsil edilip, beyan edilmesinde kolaylık sağlamak amacıyla 19 seri nolu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği ile "Sorumluluk" uygulaması getirilmiştir. Bu yetkiye dayanarak, GVK'nın 94. maddesinde sayılan kişi ve kuruluşlar, aynı kanunun 18. maddesi kapsamına giren kişilere yapacakları ödemeler ile ilgili olarak gelir vergisi kesintisine esas olan miktar üzerinden Katma Değer Vergisi hesaplayıp, bu vergiyi vergi sorumlularına ait Katma Değer Vergisi Beyannamesi (2 nolu Katma Değer Vergisi Beyannamesi) ile sorumlu sıfatıyla beyan edip ödeyeceklerdir.

Bu istisna, telif kazancı elde eden kişilerin sosyal ve ekonomik nedenlerle korunması yanında özellikle kültürel ve sanatsal faaliyetleri ve yaratıcılığı teşvik amacıyla getirilmiş ve bunların geliştirilmesini hedef almıştır. Başka bir ifadeyle, bu istisna vergi ödeme gücü gereklerine dayanmamaktadır. Ancak 18. madde hükümlerinde bir yandan bütün telif kazançlarının Gelir Vergisinden istisna edildiği, öte yandan 18. maddenin son fıkrasında bunların tevkifata tabi olduğu belirtilmiş olması bir tezat yaratmaktadır.

Serbest meslek kazançları da Gelir Vergisi Kanununun 94. maddenin 2. fıkrasına göre vergi tevkifatına tabi tutulacaktır. Buna göre; serbest meslek kazancı 18. madde kapsamına giren serbest meslek işlerinden elde ediliyorsa, bu işler için yapılan ödemelerden 2003/6577 sayılı B.K.K. ile % 17 oranında; diğerlerinden ise aynı B.K.K. ile % 22 oranında vergi tevkifatı yapılır. Kazanç ister serbest meslek kazancı olsun, ister diğer kazanç ve irat olsun, vergi kesintisi uygulanacaktır. Ancak, istisna hadleri içinde kalan kazanç ve iratlar için yıllık beyanname verilmeyeceğinden , bu madde kapsamına giren serbest meslek işleri dolayısıyla yapılan ödemelerden kesilen vergiler, ödeme yapılanlar açısından *nihai vergi* olmaktadır.

Burada dikkat edilmesi gereken konulardan biri; 2. fıkranın parantez içi hükmüne göre **noterler** dışında kalan tüm serbest meslek erbablarının, kendilerine yapılan ödemelerden vergi kesintisi yapılması gerektiğidir.

Tevkifat yapmak zorunda olan kişi ve kuruluşlar yukarıda da belirttiğimiz gibi 94. maddede tek tek sayılmak suretiyle belirtilmiştir.

Ancak bize göre; istisna kapsamında değerlendirilen bir takım serbest meslek faaliyetleri neticesinde elde edilen hasılatın bu yolla vergilendirilmesi, Kanunun amacına aykırıdır.

Diğer serbest meslek işleri, Gelir Vergisi Kanununun 18. maddesinde yer alan telif kazançları istisnası dışındaki bütün diğer serbest meslek faaliyetlerini kapsamaktadır.

Bu bent kapsamında serbest meslek faaliyetlerinden elde edilen gelirler, arızı serbest meslek faaliyetinden elde edilenler de dahil olmak üzere % 22 (2003/6577 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile tespit edilmiş nispet) nispetinde gelir vergisi tevkifatına tabi tutulmakla birlikte, bu tür faaliyetlerde bulunan serbest meslek erbapları aynı zamanda, elde ettikleri serbest meslek kazançlarını yıllık gelir vergisi beyannamesi ile beyan etmek durumundadırlar. Yıllık beyanname veren serbest meslek erbaplarının, beyanname üzerinden hesapladıkları gelir vergisinden, daha önce tevkifat yoluyla ödedikleri vergiyi mahsup edecekleri tabiidir. Mahsuplar sonunda arta kalan tutarların nakden ve/veya mahsuben iadesi gerekmektedir. Bu konu ile ilgili olan ve son dönemlerde tartışmalara yol açan bir husus; **“davada haksız çıkan taraftan sağlanan avukatlık gelirleri ve stopajına”** ilişkindir. davada haksız çıkan tarafın yaptığı ödeme, mahkeme masrafı niteliğindedir ve bu ödemenin ödeyen açısından serbest meslek ödemesi olarak kabulüne hukuken olanak yoktur. Burada şunu söyleyebiliriz ki; mahkeme kararı uyarınca ödeme yapan kişinin, karşı tarafa ödediği vekalet ücreti stopaja tabi değildir. Nitekim Gelir Vergisi Kanununun 94. maddesinin 1. fıkrada sayılan kişi, kurum ve kuruluşlara, serbest meslek icra edenlere yapacakları ödemelerde stopaj yapma mecburiyetini, serbest meslek hizmetinin alınması karşılığı ödeme yapılması hali için öngörmüştür. Dolayısıyla ödeme yapan açısından böyle bir hizmetin varlığı kabul edilmediğine göre, stopaj zorunluluğu da söz konusu olamaz.

Son olarak; Maliye Bakanlığına Katma Değer Vergisi Kanunu’nun 9. maddesinin 1. fıkrası gereğince, vergi alacağının emniyet altına alınması amacıyla; mükelleflerin Türkiye’de ikametgahının, işyerinin, kanuni ve iş merkezinin bulunmaması durumlarında ve gerekli görülen hallerde, vergiye tabi işlemlere taraf olanları verginin ödenmesinden sorumlu tutma konusunda yetki verilmiştir. Bu yetkiye istinaden Maliye Bakanlığı yayımladığı 89 seri nolu Katma Değer Vergisi Genel Tebliğince bir kısım hizmet işlemlerinde hesaplanan Katma Değer Vergisi tutarı üzerinden tevkifat yapılması zorunluluğunu getirmiştir. Bu konuda uygulamadaki sorunları giderici mahiyette 91 seri nolu KDV Genel Tebliği yayınlamıştır. Bu Tebliğ uyarınca, yine Tebliğ’de sayılan kuruluşların, serbest meslek erbabının verdiği

“*danışmanlık ve denetim hizmetleri*” neticesinde yaptığı ödemelerden, hesaplanan KDV’ nin % 50’si oranında tevkifat yapması zorunluluğu getirilmiştir. Yine 91 seri nolu Tebliğde açıklık getirilen spesifik konu; avukatların hukuki ihtilaflarla ilgili olarak yargı mercileri nezdinde veya yargı kararlarının sonuçları ile ilgili olarak vekalet akdi çerçevesinde (icra vb.) verdikleri hizmetler prensip olarak tevkifat kapsamına girmemektedir. Avukatların verdikleri danışmanlık hizmetleri ise tevkifata tabidir. Avukatlarla yapılan sözleşmelerde avukatlık ve danışmanlık hizmetleri birlikte yer alıyorsa bu iki unsur ayrı ayrı ücretlendirilmediği takdirde yapılan toplam ödeme üzerinden tevkifat uygulanacaktır.

Burada Maliye Bakanlığı bir takım hizmetler için getirdiği KDV sorumluluğu ile alacağını garanti altına almak istemektedir. Böyle bir uygulamayla bürokratik işlemlerde artış ortaya çıksa da, Maliye Bakanlığı ilgili tebliğde saydığı hizmet gruplarını daha yakından takip etme amacını taşımaktadır.



KAYNAKÇA

Kitaplar:

- Akdoğan, Abdurrahman .**Türk Vergi Sistemi ve Uygulaması**. Ankara: Gazi Kitabevi, 2003.
- Aksoy, Şerafettin. **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**. Son Değişikliklere Göre Yeniden Düzenlenmiş ve Gözden Geçirilmiş 5. Baskı, İstanbul: Filiz Kitabevi, 1999.
- Akyol, M. Emin ve Muzaffer Küçük. **Bütün Yönleriyle Geçici Vergi**. Ankara: Yaklaşım Yayıncılık, 2003.
- Altındağ, Mehmet ve Ercan Akbay. **TÜRMOB**. Sayı: 2003-3 (Mart 2003).
- Altuntaş, Muhiddin. **Telif Kazançlarının Vergilendirilmesinin Mevzuat ve Uygulama Açısından Analizi**. Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları, 1996.
- Altındağ, Mehmet ve Ercan Akbay. **TÜRMOB**. Sayı: 2003-3 (Mart 2003).
- Bıyık, Recep ve Aydın Kıratlı. **Giderler ve İndirimler**. Ankara: Yaklaşım Yayıncılık, Şubat 2001.
- Bilici, Mehmet. Vergi Hukukunda Sorumluluk Kavramı ve Tevkifat Usulü. Maliye **Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü Araştırma ve Etüd Raporu**. İstanbul: 1985.
- Büyükköse, Murat. Serbest Meslek Kazancı ve Vergilendirilmesi, **Etüd ve Araştırma Raporu**. İstanbul: Nisan 2003.
- Candan, Turgut ve Hüseyin Çevikbaş. **Gelir Vergisi Kanununa İlişkin Danıştay Kararları- Cilt 1-**. İstanbul: 1997.

Çetin, Sadi. Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü Araştırma ve Etüd Raporu. **Vergi Hukukunda Defter Tutma**, Ankara: 1990.

Demirkol, Selami, Nihat Toktaş ve M. Önder Tekin. **Vergi Dava Daireleri Karar Özetleri**. Ankara: Adil Yayınevi, Ekim 2001.

Doğrusöz, A. Bumin. **Türk Vergi Sisteminde Kaynakta Vergileme “Stopaj”**. İstanbul: İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası Yayınları, 1992.

Duman, Ömer. **Gelir, Kurumlar, Katma Değer ve Özel Tüketim Vergilerinde Verginin Mahsubu ve İadesi**. Ankara: Yaklaşım Yayınları, 2003.

Erginay, Akif. **Vergi Hukuku –Ülkeler - Vergi Tekniği - Türk Vergi Sistemi**. 16. Baskı, Ankara: Savaş Yayınları, 1998.

İnal, Nuran. Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü Araştırma ve Etüd Raporu. **Vergi Hukukumuzda Vesikalar**, Ankara: 1990

İnan, Ali Naim. **Bankalar İçin Borçlar Hukuku Bilgisi**. Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş 5. Baskı, Ankara: Türkiye İş Bankası Anonim Şirketi Vakfı, 2001.

Kabadayı, Adem. **Vergi Hukukunda Mahsuplar. Etüd ve Araştırma Raporu**. Ankara: 1998 .

Kılıçoğlu, Ahmet. **Medeni Hukuk Bilgisi**. 4. Baskı, Ankara: Türkiye İş Bankası Anonim Şirketi Vakfı, 2000.

Kırıktaş, İlhan ve Abdullah Tolu. **İhracatta KDV Uygulaması**. Genişletilmiş ve Güncelleştirilmiş 2. Baskı, Ankara: Maliye Hesap Uzmanları Derneği, 1999.

Kızılot, Şükrü. **Vergi Uygulamalarıyla İlgili Muktezalar ve Danıştay Kararları 1979-1987**. Ankara: Savaş Yayınları, 1987.

Kızılot, Şükrü. **Katma Değer Vergisi Kanunu ve Uygulaması - Cilt 1**, Ankara: Yaklaşım Yayınları, 1998.

Kızılot, Şükrü. **Vergi Uyuşmazlıkları ile İlgili Danıştay Kararları ve Özelgeleri- Cilt 1-** Ankara: Yaklaşım Yayınları.

- Kızılot, Şükrü. **Vergi Uyuşmazlıkları ile İlgili Danıştay Kararları ve Özelgeleri- Cilt 3-**. Ankara: Nisan 1996.
- Kızılot, Şükrü. **Vergi Uyuşmazlıkları ile İlgili Danıştay Kararları ve Özelgeleri- Cilt 4-**. Ankara: Yaklaşım Yayınları, Haziran 1998.
- Kızılot, Şükrü. **Vergi Uyuşmazlıkları ile İlgili Danıştay Kararları ve Özelgeleri- Cilt 5-**. Ankara: Yaklaşım Yayınları, 2000.
- Maliye Hesap Uzmanları Derneği, **2004 Gelir Vergisi Düzenleme Kılavuzu**. İstanbul: 2004.
- Mutluer, Kamil ve Diğerleri. **Türk Vergi Sistemi 3**. 1. Baskı, Eskişehir : T.C. Anadolu Üniversitesi Yayınları, 2002.
- Nadaroğlu, Halil. **Kamu Maliyesi Teorisi**. Gözden Geçirilmiş ve Düzenlenmiş 11. Baskı, İstanbul: Beta, 2000.
- Öncel, Mualla, Ahmet Kumrulu ve Nami Çağan. **Vergi Hukuku**. 11. Baskı, Ankara: Turhan Kitabevi, 2003.
- Öncel, Mualla ve Nami Çağan. **Mali Hukuk Bilgisi**. 11. Baskı, Ankara: Türkiye İş Bankası Anonim Şirketi Vakfı, 2002.
- Özbalcı, Yılmaz. **Gelir Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları**. Ankara: Oluş Yayınları, 1999.
- Özbalcı, Yılmaz. **Katma Değer Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları**. Ankara: Oluş Yayıncılık, Ocak 2004.
- Saban, Nihal. **Vergi Hukuku**. İstanbul: Der Yayınları, Aralık 2002.
- Soygür, Nevin. **Ticaret Hukuku Cilt II- Şirketler-**. İstanbul: Marmara Üniversitesi Nihad Sayar Eğitim Vakfı Yayınları, 1999.
- Şenyüz, Doğan. **Türk Vergi Sistemi**. 4. Baskı, Bursa: Ezgi Kitabevi, 1998.

Şimşek, V. Akif ve Abdullah Tolu. **Katma Değer Verdisinde İndirim**. Ankara: Yaklaşım Yayınları, Nisan 2002.

Tekin, Cem ve Diğerleri. **Gelir Vergisi Rehberi**. Genişletilmiş ve Gözden Geçirilmiş 4. Baskı, Ankara: Gelirler Kontrolörleri Derneği Yayını, 2004.

Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği (TOBB). **Vergi Özel İhtisas Raporu**. Ankara: 1992.

Yalçın, Hüseyin ve Erkan Gürboğa. **Gelir Vergisi, Kurumlar Vergisi ve Kar Dağıtımında Stopaj**. 2. Baskı, İstanbul: Kılavuz Yayınları, 2000.



Sürekli Yayınlar:

Ağar, Mehmet ve Serkan Ağar. “*Yargılama Giderlerinden Vekalet Ücretine KDV Uygulaması Meselesi Üzerine Düşünceler*”, **Avukatların Vergi Sorunları (TBB Dergisi)**, Haziran 2004, Sayı: 52.

Altındağ, Mehmet. “*Serbest Meslek Erbabına Yapılan Ödemelerde Katma Değer Vergisi Tevkifatı*”, **Avukatların Vergi Sorunları (TBB Dergisi)**, Haziran 2004, Sayı: 52.

Akarıslan, Mehmet. “*Basit Usulde Vergilendirmede Özellik Gösteren Durumlar*”, **Yaklaşım**, Mayıs 2002, Sayı: 113.

Aktaş, Abdullah. “*Serbest Meslek Kazançlarında Matrahın Tespiti*”, **Vergi Dünyası**, Aralık 1999, Sayı: 220.

Arpacı, Ali Ömer. “*Katma Değer Vergisinde Tevkifat Sorumluluğu Uygulamaları*”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Mayıs 2004, Sayı: 188.

Arpacı, Atıl Ömer. “*Katma Değer Vergisinin Gider Boyutu*”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Ağustos 2003, Sayı: 179.

Atabey, Tuncel. “*Gelir Vergisi Rehberi*”, **Vergi Sorunları Dergisi (Özel Ek)**, Mart 2004, Sayı:186.

Bahar, Cevdet Okan . “*Serbest Meslek Kazançları*”, **Vergi Dünyası**, Mart 1999, Sayı: 211.

Çam, Vildan ve Levent Küçük. “*GVK’nın 18. Maddesinde Yer Alan Serbest Meslek Kazançları İstisnası’nın Özel T.V. Kuruluşlarındaki Uygulamalar Dikkate Alınarak Yeniden Değerlendirilmesi*”, **Vergi Dünyası**, Aralık 1995, Sayı: 172.

Çelik, Abdullah. “*Serbest Meslek Kazançlarında İstisna Uygulaması*”, **Vergi Dünyası**, Temmuz 2000, Sayı: 227.

Doğrusöz, A.Bumin. “*Davada Haksız Çıkan Taraftan Sağlanan Avukatlık Gelirlerinin Vergi Mevzuatı Karşısındaki Durumu*”, **Yaklaşım**, Haziran 2003, Sayı: 126.

- Doğrusöz, A. Bumin .“*Davada Haksız Çıkan Taraftan Sağlanan Avukatlık Gelirleri ve Stopaj*”, **Dünya Gazetesi**, 13.01.2004.
- Elbaşı, Ahmet. “ *Serbest Meslek Kazançlarında Elde Etme ve KDV*”, **Avukatların Vergi Sorunları (TBB Dergisi)**, Haziran 2004.
- Erim, Muharrem. “ *Yeni Düzenlemeler Işığında Gelir ve Kurumlar Vergisinde Bağış ve Yardım İndirimi Uygulaması*”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Nisan 2004, Sayı: 187.
- Erol, Ahmet. “*Telif Hakkı Kazançlarının Vergilendirilmesi*”, **Yaklaşım**, Aralık 2002, Sayı:120.
- Günay, Fehmi. “*Katma Değer Vergisi Uygulamasında Yeni Bir Tevkifat Sorumluluğu*”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Kasım 2003, Sayı: 182.
- Güner, Onur. “ *Katma Değer Vergisi Açısından Fatura ve Benzeri Belge Düzenlenmesinde Vergiyi Doğuran Olay*”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Aralık 2003, Sayı: 183.
- Kaynak, Harun ve Tezcan Atay. “*89 ve 91 Numaralı Katma Değer Vergisinde Tevkifat Uygulaması*”, **TÜRMOB**, Sayı: 2004- 5 (Mayıs 2004)
- Kökver, Muzaffer. “*Serbest Meslek Kazançlarında Matrahın Tespiti ve Özellik Arzeden Hususlar*”, **Vergi Dünyası**, Aralık 2002, Sayı: 256 .
- Kumluca, İbrahim. “ *Son Haliyle Gelir ve Kurumlar Vergisi Matrahlarından İndirilebilir Bağış ve Yardımlar*”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Aralık 2003, Sayı: 183.
- Maç, Mehmet. “ Telif Hasılatlarının KDV’den de İstisna Edilmesi Gerektiği”, **Yaklaşım**, Haziran 2004, Sayı: 138.
- Mercan, Eray.“ *KDV Mükellefiyeti Bulunmayanlara Ürün Teslimlerinde İndirimli Vergi Oranı Uygulaması*”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Şubat 2004, Sayı: 185.
- Mercan, Eray. “*Taşıt Alımlarında Ödenen Özel Tüketim Vergisinin Gider veya Maliyet Unsuru Olarak Dikkate Alınıp Alınamayacağı*”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Ocak 2004, Sayı: 184.

- Pehlivan, Yafes ve Emre Kartaloğlu. “ 4842 Sayılı Kanunla Vergi Kanunlarında Yapılan Değişiklikler”, **Vergi Sorunları Dergisi- Özel Ek-** , Haziran 2003, Sayı: 177.
- Saraç, Osman. “Serbest Meslek Kazancının Tespitinde Gider Sorunu”, **Yaklaşım**, Şubat 2003, Sayı: 122.
- Seviğ, Veysi. “Avukatların Asgari Ücret Tarifesindeki Ücrete Ayrıca KDV Uygulanmayacağı”, **Yaklaşım**, Mart 2004, Sayı: 135.
- Seviğ, Veysi. “Serbest Meslek Faaliyeti ve Ticari Kazanç Sınırı”, **Dünya Gazetesi**, 16 Şubat 2004.
- Seviğ, Veysi. “Mesleki Asgari Ücret Tarifesindeki Ücrete Ayrıca KDV Uygulanmaz”, **Dünya Gazetesi**, 18 Şubat 2004.
- Şimşek, V.Arif .“Telif Hakkı Kazançlarının Vergilendirilmesi”, **Yaklaşım**, Sayı: 120 (Aralık 2002).
- Türk Dişhekimleri Birliği Dergisi. “Teknisyenlik Eğitiminde Çift Başlılık Kalkıyor”, Mart 2003, Sayı: 73.
- Ufuk, Mehmet Tahir. “5035 Sayılı Kanunla Kapsamı Genişletilen Bağış ve Yardımlar”, **Yaklaşım**, Nisan 2004, Sayı: 136.
- Ufuk, Mehmet Tahir. “2001 Yılında Elde Edilen Serbest Meslek Kazançlarının Vergilendirilme İlkeleri”, **Vergici ve Muhasebeciyle Diyalog**, Şubat 2002, Sayı: 166.
- Yalçın, Hüseyin. “Serbest Meslek Kazançlarında İstisnalar”, **Mükellefin Dergisi**, Mayıs 2002, Sayı: 113.
- Yavaş, Nebahat. “Serbest Meslek Kazançlarında İstisna”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Temmuz 2002, Sayı:166.
- Yıldız , A. Murat. “Serbest Meslek Kazançları” . **TÜRMOB**, Sayı: 2002-12 (Aralık 2002).
- Yıldız, A. Murat. “Serbest Meslek Kazançlarında Gelir Vergisi ve KDV Açısından Vergiyi Doğuran Olayın Tespiti”, **Yaklaşım**, Aralık 2003, Sayı:132.

Yurttutan, Beytullah. “ Yapılan Yeni Düzenlemeler Sonrası Serbest Bölgelerde Vergi Uygulamaları”, **Vergi ve Muhasebeciyle Diyalog**, Mayıs 2004, Sayı: 19.



Mevzuat ve Karar Derlemeleri:

Danıştay Başkanlığı. **Danıştay 7. Daire Kararları- Birinci Kitap (1965-1976)**. Ankara: Güneş Matbaacılık,1977.

Danıştay Kararları Dergisi. Yıl: 1, Sayı: 2, 2003.

İstanbul Maliye Vakfı Yayınları 1. **Gelir Vergisi Muktezalari (1976- 1997)**. İstanbul, 1997.

Lebib Yalkın Yayınları. **Gelir Vergisi Genel Tebliğleri (Föyvolant) Cilt A**.

Lebib Yalkın Yayınları. **Gelir Vergisi Genel Tebliğleri (Föyvolant) Cilt D**.

Yargıtay Kararları Dergisi. Cilt: 30, Sayı: 3, Mart 2004.

