



20 SORUDA 2014 TAKVİM YILINA İLİŞKİN SERBEST MESLEK KAZANÇLARININ TESPİTİ ve BEYANI

*20 QUESTIONS FOR DETERMINATION
AND DECLARATION OF INCOME FROM
INDEPENDENT PERSONAL SERVICES IN 2014*

Kemal Serkan KESKİN^(*)

ÖZ

Geliri, bir gerçek kişinin bir takvim yılı içinde elde ettiği kazanç ve iratların safi tutarı olarak tanımlayan 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu¹ (GVK) üniter bir gelir vergisi sistemini² işaret etmektedir. Ancak söz konusu sistemin, üniter bir yapıyı işaret ettiği görüşüne varılabilmesi için GVK'nın 85. maddesi esas alınarak, Kanunun içine serpiştirilmiş hükümlerin birbirleriyle bağlantılarının kurulması gerekir. Bu çalışmada da kaynak kuramına göre belirlenen gelir unsurları içerisinde, emek gelirleri sınıfında değerlendirilen serbest meslek kazançlarının, diğer gelir unsurlarından nasıl ayrıştırılabileceğinin ve 2014 takvim yılında elde edilen kazançlara uygulanacak mevzuat çerçevesinde, üniter teknikle nasıl tespit ve beyan edileceğinin açıklanması amaçlanılmıştır.

Anahtar Kelimeler: Üniter Gelir Vergisi, Kaynak Kuramı, Serbest Meslek Faaliyeti (SMF), Tam Mükellef, Dar Mükellef

ABSTRACT

Income Tax Law no.193 (ITL), which defines income as the net amount of income and earnings derived in a calendar year by a real person, highlights the unitary income tax system. In order to reach such a conclusion, Article 85 of the ITL should be evaluated by taking into consideration other related provisions laid down therein. This study aims at explaining how to differentiate independent personal services, which is assessed under labour income among income factors determined by the source

^(*) Vergi Müfettişi

¹ 6/1/1961 tarih ve 10700 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

² Prof. Dr. Salih Turan, üniter gelir vergisini, gerçek kişilerin çeşitli kaynaklardan elde ettikleri her türlü irat ve kazancın bir araya getirilmesi ve -varsa- zararların mahsup edilmesi suretiyle bulunacak toplam safi gelirin vergilendirildiği sistem olarak tanımlanmıştır. (Ayrıntılı Bilgi için bknz: TURAN, Salih: Vergi Teorisi ve Politikası, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1998, s:115)

theory, from other income factors, and how it could be computed and declared in accordance with the regulatory framework which is to be applied to 2014 incomes.

Keywords: Unitary income tax, source theory, independent personal service, full liability, limited liability

1- GİRİŞ

Serbest meslek kazançlarının (SMK)³ vergilendirilmesi doktrinde açıklanırken metodolojik olarak genellikle iki yöntem belirlenmiştir. Bunlardan birincisi, SMK'yı 'vergiye tabi olan' ve 'vergiye tabi olmayan' şeklinde ikiye ayırdıktan sonra 'vergiye tabi olan SMK'nın tespit yöntemlerini; gerçek usul (GVK' nın 67. ve 68. maddeleri ışığında serbest meslek kazanç defterindeki kayıtlar neticesinde belirleme yöntemi) ve götürü gider usulü (GVK'nın 67/9. fıkrasında dar mükellefler için belirlenen yöntem) şeklinde sınıflandırarak açıklama yöntemidir. Söz konusu yöntemde 'vergiye tabi olmayan SMK' kısmında muafiyet ve istisnalar açıklanmaktadır.⁴

SMK'ların vergilendirilmesi hususunda doktrinde benimsenen metodolojik yöntemlerin ikincisinde, sınıflandırma tam mükellef - dar mükellef ayrımı ile başlatılmıştır.⁵ Çalışmamızda uygulayıcılar yönünden daha sistematik bir sunum olacağını düşündüğümüz bu ikinci yöntem benimsenmiştir. Çalışmada ilk olarak serbest meslek kazançlarının vergilendirilmesi hususunun anlaşılabilmesi için, serbest meslek faaliyeti (SMF) neticesinde elde edilen gelirin, gelir vergisinin üzerinden hesaplanacağı matraha dönüşme süreci ve bu matrahın beyan usulleri tam mükellefler ve dar mükellefler için ayrı olmak üzere aşağıdaki tabloda yer alan soruların cevaplandırılması suretiyle açıklanmıştır.

ÇALIŞMADA CEVABI ARANAN SORULAR	
1	Serbest meslek kazançlarının gelir vergisine tabi olmasının yasal dayanağı nedir?
2	Hangi kazançlar serbest meslek kazancıdır?
3	'Serbest meslek faaliyeti' nin ayırıcı unsurları nelerdir?
4	'Serbest meslek faaliyeti' ile 'ticari faaliyet' nasıl ayırt edilebilir?
5	'Serbest meslek erbabı' ile 'esnaf' hangi noktada birbirinden ayrılır?
6	'Serbest meslek kazancı' ile 'ücret' farkı nedir?
7	'Serbest meslek kazancı' ile 'arızı serbest meslek kazançları' ayrımının yasal dayanağı nedir? Hangi sonuçları doğurur?
8	Serbest meslek faaliyetinin unsurlarının tamamını taşımasa da hangi faaliyetler kanunen SMF olarak kabul edilmektedir?
9	Serbest Meslek Kazancı, GVK' da nasıl tanımlanmıştır?
10	Tam mükelleflerce elde edilen SMK'nın tespit yönteminin yasal dayanakları nelerdir?

³ Çalışma kaleme alınırken, temel kavramların daha vurgulu olması ve kelime tasarrufu açısından serbest meslek kazancı SMK, serbest meslek faaliyeti SMF, serbest meslek erbabı SME olarak kısaltılmıştır.

⁴ Doğan Şenyüz, Mehmet Yüce, Adnan Gerçek, Türk Vergi Sistemi, Ekin Basın Yayın Dağıtım, Bursa, 7. Baskı, 2012, s: 59.

⁵ Yılmaz Özbalç, Gelir Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları, Oluş Yayıncılık, Şubat, 2012, s: 540-556.

11	Tam mükelleflerle SMK'nın tespitinde 'Serbest Meslek Kazanç Defteri' nin rolü nedir? Söz konusu defterin tutulmasına ilişkin belirlenen yöntem ve mükellef çeşitleri itibariyle öngörülen yasal kolaylıklar nelerdir?
12	Tam mükellef gerçek kişilerin SMF neticesinde elde ettikleri hasılat hangi getiri kalemlerinden oluşur?
13	Hasılat ne zaman elde edilmiş, bir diğer deyişle, vergiyi doğuran olay ne zaman gerçekleşmiş sayılır?
14	SMK'nın tespitinde hasılatın indirilmesi kanunen kabul edilen gider kalemleri hangileridir?
15	SMK'nın tespitinde hasılatın indirilmesi kanunen kabul edilmeyen gider kalemleri hangileridir?
16	SMF ile uğraşan tam mükelleflerin hangi faaliyetleri neticesinde elde edilen kazançlar SMK matrahına dahil edilmez?
17	Tam mükellefler tarafından elde edilen SMK'nın beyanına ilişkin yöntem ve süreç ile yasal dayanaklar nelerdir?
18	Tam mükellef SME nin beyan ettiği kazanç üzerinden yapılabilecek indirimler nelerdir?
19	Tam mükellef SME tarafından beyan edilen matrah üzerinden hesaplanan gelir vergisinden mahsup edilebilecek vergiler hangileridir? Mahsup işlemlerine ilişkin usul nasıldır?
20	Dar mükellef gerçek kişilerle elde edilen SMK'nın vergilendirilmesi için belirlenen usul ve yöntemler nelerdir?

Çalışma, teorik araştırmalara kaynak olma amacından ziyade serbest meslek kazancını beyan etmek isteyen mükellefler ve/veya onların müşavirleri için bir rehber niteliğinde olması amacıyla hazırlandığından, sorular herkesin anlayabileceği tarzda teknik olmayan - basit kelimelerle oluşturulmuş, cevapların da bu doğrultuda ve en kısa şekilde verilmesine çalışılmıştır.

2- SORU ve YANITLAR

1- Serbest meslek kazançlarının gelir vergisine tabi olmasının yasal dayanağı nedir?

193 sayılı GVK'nın 1. maddesine göre: "Gerçek kişilerin gelirleri gelir vergisine tâbidir. Gelir bir gerçek kişinin bir takvim yılı içinde elde ettiği kazanç ve iratların safi tutarıdır." Anılan Kanunun 2. maddesine göre: "Gelire giren kazanç ve iratlar şunlardır : 1. Ticarî kazançlar, 2. Ziraî kazançlar, 3. Ücretler, 4. Serbest meslek kazançları, 5. Gayrimenkul sermaye iratları, 6. Menkul sermaye iratları, 7. Diğer kazanç ve iratlar." maddenin devamında. 'gerçek kişinin geliri' nin tespitinde 'gerçek ve safi miktarların' esas alınacağı hüküm altına alınmıştır.

2- Hangi kazançlar serbest meslek kazancıdır?

GVK'nın 65. maddesine göre: "Her türlü serbest meslek faaliyetinden doğan kazançlar serbest meslek kazancıdır." SMK'nın yasal tanımı irdelendiğinde 'serbest meslek faaliyeti' ile hangi faaliyetlerin kastedildiğinin açıklanmasının zorunlu olduğu anlaşılmaktadır. Çünkü Kanun SMK'nın tanımını

SMF'nin ifasına bağlamış, eğer faaliyet SMF ise hiçbir kısıtlama getirilmeden 'her türlü' SMF'nin neticesinde doğan kazançların SMK olacağını hüküm altına almıştır. GVK'nın 65. maddesinin ikinci fıkrası SMF'nin ayırıcı unsurlarını tanımlamış, anılan maddenin son fıkrası ile 66. madde hükümleri 'her türlü SMF' ibaresini söz konusu faaliyetleri gerçekleştirenler bazında örneklendirmiştir. Bu maddelerin irdelenmesi, 65. maddenin yukarıda yer verilen ilk fıkrasının yorumlanabilmesi için gereklidir. Söz konusu maddeler irdelendiğinde aşağıdaki sorular akla gelmektedir.

3- 'Serbest meslek faaliyeti' nin ayırıcı unsurları nelerdir?

GVK'nın 65. maddesinin 2. fıkrasına göre: "Serbest meslek faaliyeti; sermayeden ziyade şahsi mesaiye, ilmi veya mesleki bilgiye veya ihtisasa dayanan ve ticari mahiyette olmayan işlerin işverene tabi olmaksızın şahsi sorumluluk altında kendi nam ve hesabına yapılmasıdır."

Bu tanıma göre bir faaliyetin SMF olarak değerlendirilebilmesi için;

- 1- Sermayeden ziyade şahsi mesaiye, ilmi veya mesleki bilgiye veya ihtisasa dayanması,
- 2- Ticari mahiyette olmaması,
- 3- Bir işverene tabi olmaksızın şahsi sorumluluk altında kendi nam ve hesabına yapılması, gerekmektedir.

Yukarıdaki tanımda yer almayan ancak 193 sayılı Yasanın diğer hükümlerinden hareketle ulaştığımız bir diğer unsur 'devamlılık unsuru'dur. Çalışmanın önceki bölümünde açıklanan 'her türlü' ifadesinin, devamlı yapılan faaliyetle birlikte arızı olarak yapılanları da kapsayacağı ilk bakışta kabul edilebilir gözükmektedir. Ancak 1950 yılından itibaren mevzuatta yer alan GVK'nın 65. maddesinde yer alan hüküm, 'her türlü' ibaresine uygun bir şekilde, 1950-1962 yılları arasında, devamlılık ve arızilik itibarıyla ayırım yapılmadan, her iki halde de doğan kazanç SMK sayılarak uygulanmış, 202 sayılı Kanun değişikliği ile 'arızı serbest meslek kazancı' deyimini ilk defa mevzuata dahil olmuştur. GVK'nın 82/1-4. maddesi ile arızı olarak yapılan serbest meslek faaliyetleri dolayısıyla tahsil edilen hâsılat vergiye tâbi arızı kazanç olarak kabul edilmiştir. Dolayısıyla bir faaliyetin SMF sayılabilmesi için arızı olarak değil devamlı ifa edilmesi gerekir.⁶

Ayrıca bir faaliyetin SMF sayılabilmesi için yukarıda belirtilen dört unsurun (devamlılık unsuru dahil) tamamını taşıması gerekir. Aksi takdirde yukarıdaki şartların tamamını bir arada bulundurmayan faaliyetlerin gelir vergisi uygulaması açısından SMF olarak değerlendirilmesi mümkün değildir.⁷ Bu durumun bazı istisnaları vardır. Yani dört ayırıcı unsurun tamamını taşımayan ve ileride açıklanacak olan bazı faaliyetler de, 65. maddenin son fıkrası ile 66. madde hükümleri gereği SMF sayılabilmektedir.

Bu doğrultuda baktığımızda yukarıda yer verilen tanım, çalışmanın ilerideki bölümlerinde ayrıntılarına gireceğimiz unsurları, bir başka deyişle SMK ile diğer gelir unsurları arasındaki ayrıma ulaştıracak analiz araçlarını önümüze koymaktadır. Söz konusu analiz araçlarını, aşağıdaki tabloda gösterildiği gibi, önermeler şeklinde yazdığımızda bir faaliyetin SMF olarak mı, yoksa diğer gelir unsurlarını sağlayan faaliyet olarak mı sayılacağını anlamamıza yarayacak bir analiz ortamına sahip oluruz.

⁶Yılmaz Özbacı, a.g.e, s:527.

⁷Tuncel Atabey, Gelir Vergisi Rehberi, Gelirler Kontrolörleri Derneği Yayınları, 7. Baskı, Mart-2011, s: 295.

SMF ile Diğer Gelir Unsurlarının Ayırıştırılmasına İlişkin Analiz Araçları Tablosu			
Analiz Konusu	Analize dayanak olan özne	Analizde kullanılacak önerme	Anahtar kavram
s. m. faaliyeti - ticari faaliyet ayrımı	s. m. faaliyeti	sadece sermayeye dayanamaz	sermaye
	s. m. faaliyeti	şahsi mesaiye dayanır.	şahsi mesai
	s. m. faaliyeti	ilmi bilgiye dayanır	ilmi bilgi
	s. m. faaliyeti	mesleki bilgiye dayanır	mesleki bilgi
	s. m. faaliyeti	ihtisasa dayanır	ihtisas
	s. m. faaliyeti	ticari mahiyette olamaz	ticari olmamalı
s. m. erbabı - esnaf ayrımı	s. m. erbabı	ilmi bilgisini kullanır.	ilmi bilgi
	s. m. erbabı	mesleki bilgisini kullanır.	mesleki bilgi
	s. m. erbabı	ihtisasa dayanan bilgisini kullanır.	ihtisas
s. m. kazancı - ücret ayrımı	s. m. erbabı	işverene tabi olmamalıdır.	tabiyet
	s. m. erbabı	şahsi sorumluluk altında çalışmalıdır.	sorumluluk
	s. m. erbabı	kendi namına çalışmalıdır.	kendi namına
	s. m. erbabı	kendi hesabına çalışmalıdır.	kendi hesabına
s. m. kazancı - diğer kazanç ayrımı	s. m. faaliyeti	devamlı yapılmalıdır.	devamlılık

4- 'Serbest meslek faaliyeti' ile 'ticari faaliyet' nasıl ayrılabilir?

Bir önceki soruda belirtildiği gibi SMF'yi ticari faaliyetten ayırabilmek için, iki unsur analiz aracı olarak kullanılabilir: 1- SMF'nin sermayeden ziyade şahsi mesaiye, ilmi veya mesleki bilgiye veya ihtisasa dayanması; 2- SMF'nin ticari mahiyette olmaması.

Aşağıdaki analiz tablosu bu unsurlardan faydalanılarak hazırlanmıştır.

Serbest Meslek Faaliyeti - Ticari Faaliyet Ayrımına İlişkin Analiz			
Serbest meslek faaliyeti	sermayeden ziyade emeğe dayanır.	Ticari faaliyet	emekten ziyade sermayeye dayanır.
	ilmi/mesleki bilgiye dayanır		ticari organizasyona dayanır.
	ihtisasa dayanır		ticari veya sınai mahiyettedir.
	ticari mahiyette olamaz		

Kısaca açıklamak gerekirse, yukarıda yer verilen unsurlardan birincisinde bir faaliyetin SMF sayılabilmesi için 'sermayeden ziyade emeğe dayanması' gerektiği belirtilmiş, ancak kanun koyucu SMK'yı doğuran 'emek' faktörünün diğer bir gelir unsuru olan ücreti doğuran 'emek' ten ayrılabilmesi için 'emeğe dayanır' ifadesi yerine, kanun hükmünde, 'ilmi/mesleki bilgiye veya ihtisasa dayanır' ifadesini kullanmayı tercih etmiştir. Dolayısıyla ticari faaliyet ile SMF'nin ayırıştırılması, sermaye – emek orantısında hangi faktörün ağır bastığına ilişkin analizi gerektirir. Ayrıca kanun koyucu 65. maddedeki

tanımda ticari mahiyetteki faaliyetlerin serbest meslek faaliyeti olarak kabul edilemeyeceğini açıkça lafza dahil etmiştir.

Türkiye’de uygulanan gelir vergisi sistemi üniter bir vergi sistemidir. Bu sistemin doğal sonucu, bütün kaynaklardan doğan gelir unsurlarının birleştirilerek vergilendirilmesidir. Bu nedenle ticari kazanç – serbest meslek kazancı ayırımının önemi, sedüler vergi sistemine göre daha sınırlıdır. Üniter vergi sisteminde ticari kazanç – serbest meslek kazancı ayırımının önemi, elde etme ve matrahın tespiti gibi hususlarda kendisini göstermektedir.⁸ Bu farklılıklar aşağıdaki tabloda gösterilmiştir:

Vergi Tekniği Açısından Serbest Meslek Kazancı ile Ticari Kazanç Arasındaki Farklılıklar		
	Serbest meslek kazançlarında	Ticari kazançta
Elde etme yönünden	Tahsil esası geçerlidir.	Tahakkuk esası geçerlidir.
Tevkifat yönünden	GVK 94. Md. Gereğince her halükarda tevkifat yapılır.	Yıllara sari inşaat ve onarım işlerine ilişkin olarak ödenen istihkaklar hariç GVK 94. Md gereğince tevkifat öngörülmemiştir.
Giderler yönünden	Gayrisafi hasıllattan indirilebilecek ve indirilemeyecek giderler GVK 68. maddede sayılmıştır.	Gayrisafi hasıllattan indirilebilecek giderler GVK 40. maddede, indirilemeyecek giderler 41. maddede sayılmıştır.

5- ‘Serbest meslek erbabı’ ile ‘esnaf’ hangi noktada birbirinden ayrılır?

‘4’ numaralı soruda açıklandığı gibi, kanun koyucu ticari faaliyet ile SMF arasındaki ayrımı sermaye-emek faktörlerinin yoğunluğuna bağlamıştır. SMF emeğin sermayeden daha yoğun olduğu bir faaliyettir. Ancak bu özellik aşağıda açıklandığı gibi ‘esnaf’ tanımında da yer almaktadır ve bu tür bir genelleme bütün esnaf faaliyetlerinin SMF olarak kabul edilmesi sonucuna götürür. Bu vergi tekniği açısından doğru bir önerme olmaz. Ticari faaliyet ile esnaf faaliyeti konu yönünden değil işletmenin büyüklüğü yönünden birbirinden ayrılır ancak iki faaliyet türünün de SMF ile karıştırılmaması, bu doğrultuda esnaf faaliyeti ayırımının ve esnaf faaliyeti ile ticari faaliyet ayırımının da bu noktada ortaya konulması gerekmektedir. Aşağıdaki açıklamalar bu doğrultuda çalışmaya alınmıştır.

6102 sayılı Yeni Türk Ticaret Kanunu’nun⁹ ‘Ticari İşletme’ başlıklı 11. maddesinde yer verilen ticari işletme tanımındaki ‘*esnaf işletmesi için öngörülen sınırı aşan düzeyde gelir sağlamayı hedef tutan faaliyetlerin*’ ifadesi esnaf işletmelerinin ticari faaliyetle uğraşmadığını göstermez. 6102 sayılı yeni TTK’nın 15. maddesinde ‘Esnaf’ şöyle tanımlanmıştır: “İster gezici olsun ister bir dükkânda veya bir sokağın belirli yerlerinde sabit bulunsun, ekonomik faaliyeti sermayesinden fazla bedeni çalışmasına dayanan ve geliri 11’inci maddenin ikinci fıkrası uyarınca çıkarılacak kararnamede gösterilen sınırı aşmayan ve sanat veya ticaretle uğraşan kişi esnafır.” TTK’ daki ‘ticari işletme’ ‘esnaf işletmesi’ ayrımı tacir olmanın sorumluluklarının daha ağır olmasından kaynaklanmaktadır. Uğraştıkları faaliyetlerin farklı olması ile ilgili bir ayırım söz konusu değildir. Tanımdan da anlaşılacağı üzere ticaretle uğraşan esnaf olabileceği gibi, belli bir sınırı aşması durumunda aynı işletme ticari işletme sayılabilecektir.

⁸ Tuncel Atabey, a.g.e, s: 297

⁹ 14.02.2011 tarih ve 27846 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

Dolayısıyla ticari faaliyet ile esnaf faaliyetinin konu yönünden değil işletmenin büyüklüğü yönünden birbirinden ayrıldığı söylenebilir.¹⁰

Yukarıda açıklandığı üzere, SMF emek yoğun bir faaliyettir. Ancak SMF'nin dayandığı emek, ilmi/ mesleki bilgiye veya ihtisasa dayanan fikri emektir. Esnaf faaliyeti ise TTK'nın 15. maddesinde belirtildiği üzere bedeni çalışmaya dayanır. Bir diğer deyişle bedeni emek ile yürütülen bir faaliyettir. Bu doğrultuda aşağıdaki tabloda belirtilen önermeler smf - esnaf faaliyeti ayrımını ortaya koyacak bir analize yardımcı olacaktır.

Serbest Meslek Faaliyeti - Esnaf Faaliyeti Ayrımına İlişkin Analiz			
serbest meslek erbabı	fikri emeğini kullanır.	esnaf	bedeni çalışmasına dayanır.
	faaliyeti ticari nitelik taşımaz.		faaliyeti ticari nitelik taşır.

6- 'Serbest meslek kazancı' ile 'ücret' farkı nedir?

193 sayılı GVK'da yedi gelir unsurunun verginin konusuna girdiği '1' numaralı soru cevaplanırken açıklanmıştı. Temel özellikler esas alındığında, GVK'da sayılan yedi gelir unsuru dört kategoride toplanabilir: 1- Teşebbüs gelirleri (Tic.kaz., zirai kaz.), 2- Emek gelirleri (ücret ve SMK), 3- Servet gelirleri (gayrimenkul sermaye iratları ve menkul sermaye iratları), 4- Sui generis kategori (diğer her türlü kazanç ve iratlar).¹¹

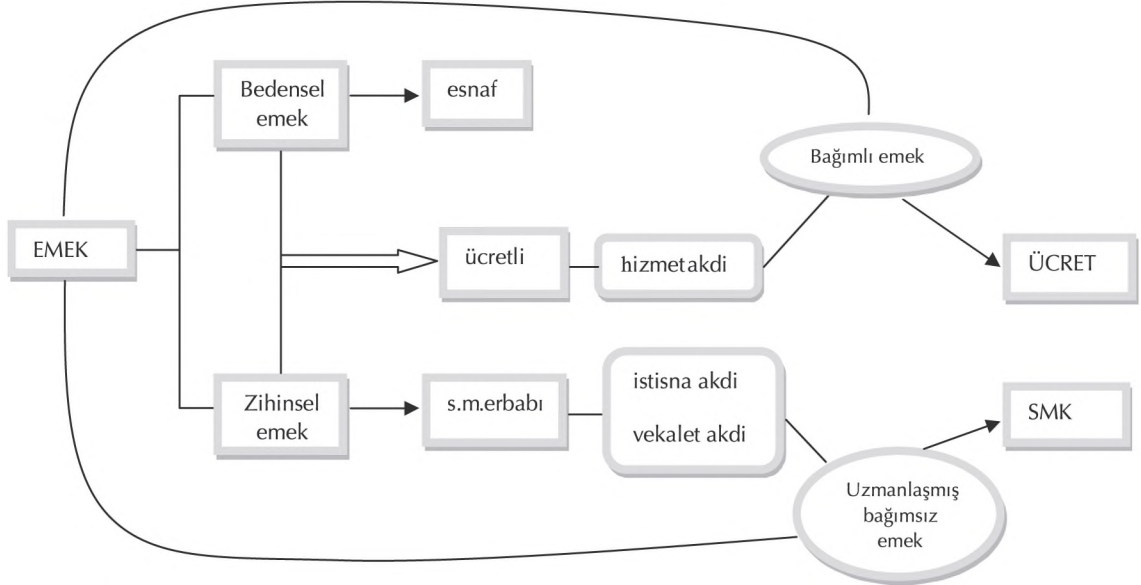
İkinci kategoride yer alan gelir türlerinin özelliği, bunların emek karşılığı elde edilmeleri ya da emek ağırlıklı olarak yürütülen faaliyetten doğmalarıdır. Bir hukuki betimleme yapmak gerekirse, bu kategorideki kazançlar iş görme akitlerinin icrasından doğmaktadır. Üretime katılan emek bedensel ya da zihinsel olabilir. Bir hizmet akdi ile; işverene bağımlı olarak çalışma karşılığı elde edilen gelir, kanunumuza göre ücret sayılmıştır. Kısaca nitelersek, ücret bağımlı emeğin gelirini oluşturur. Bir istisna ya da vekalet akdi çerçevesinde, belli bir öğrenime ve uzmanlığa dayanan uzmanlaşmış emeğin ağırlıklı yer aldığı bir faaliyetten doğan gelir ise serbest meslek kazancı olarak adlandırılır. Serbest meslek faaliyeti, kişinin kendi sorumluluğu altında, bağımsız olarak gerçekleşir. Öyle ise, ücret ile karşılaştırma yaparak nitelendirilecek olduğunda, SMK'nın bağımsız, uzmanlaşmış emeğin geliri şeklinde tanımlanması mümkündür.¹²

Yukarıda yapılan açıklamaların ışığında emek faktörünün faaliyetlere katıldığı şekline ilişkin sınıflandırmalar dikkate alınarak farklı açılardan ücret ile serbest meslek kazancı farkını ortaya koyan aşağıdaki grafik oluşturulmuştur.

¹⁰ Kemal Serkan Keskin, "Sahte Belge Düzenlemek Suretiyle Elde Edilen Komisyon Gelirinin Ticari Kazanç Olarak Vergilendirilebilmesinin Yeni Türk Ticaret Kanunu'ndaki Dayanakları", Vergi Raporu, Şubat-2014.

¹¹ Mualla Öncel, Ahmet Kumrulu, Nami Çağan, Vergi Hukuku, Turhan Kitabevi, Ankara, 20. Bası, 2011, s: 242.

¹² Mualla Öncel, Ahmet Kumrulu, Nami Çağan, a.g.e., s: 243.



34, 93 ve 196 Seri Numaralı GVK Genel Tebliğlerinde (GVKGT) ücret-SMK ayırımına dair uygulamada karşılaşılan sorunlara ilişkin açıklamalarda bulunulmuştur. Söz konusu idari düzenlemelerin ücret-SMK analizini kolaylaştıracak yorumlar içermesi nedeniyle kısaca özetlerine değinilmesi faydalı olacaktır. 34 Seri Numaralı GVKGT¹³ de, özetle; “Mahkemelere intikal eden uyuşmazlıklar neticesinde verilen kararlar ışığında, mükellefin iş verene, onun iş yerine ve devamlı bir kadroya bağlı olmayarak, serbest meslek faaliyeti icra etmesi durumunda elde edilen gelirin ücret addedilmesine imkân olmayıp serbest meslek kazancı olarak vergilendirilmesi gerektiği” anlamında açıklamalar yapılmıştır. 93 Seri Numaralı GVKGT¹⁴ de, özetle; “Gazinolar ile eğlence yerlerinde gerek şarkı söylemek, gerek çeşitli musiki aletleriyle icraî sanat etmek veya sair şekilde gösteri ve dans etmek suretiyle halkı eğlendiren ses, saz ve sahne sanatkârlarının serbest meslek erbabı sayılacağı, ancak Gelir Vergisi Kanununun 61 ve 62 nci maddesindeki esaslar dairesinde bir iş verene tabi ve muayyen bir iş yerine bağlı şekilde faaliyette bulunan sanatkârların hizmet erbabı olarak vergilendirileceği” yönünde açıklamalar yapılmıştır. 196 Seri Numaralı GVKGT¹⁵ ye göre; “Serbest avukatlık faaliyetinden dolayı mükellefiyeti olan bir avukatın yanında diğer bir avukatın ücretli olarak çalışması halinde, ücretli olarak çalışan avukatlara yapılan ücret ödemeleri üzerinden Gelir Vergisi Kanununun ilgili hükümlerine göre vergi tevkifatı yapılması kaydıyla, ücretli olarak çalışan avukatların serbest meslek erbabı olarak mükellefiyet kaydının yapılması uygun görülmüştür.” Bu idari düzenleme hükümleri ışığında tekrar 34 Seri Numaralı GVKGT’ne dönersek söz konusu Tebliğde ücret-smk ayırımının yıllar itibarıyla değişmeyen formülünün ortaya konulduğunu söyleyebiliriz: “Müesseselere karşı meslekî hizmet deruhte eden serbest meslek erbabının, 1. İş verene, 2. İş verenin göstereceği iş yerine, 3. Bir kadroya; bağlı olarak çalışmamak ve mesaisini kendi asli faaliyetine tahsis ettiği iş yerinde ifa etmek kayıt ve şartıyla vaki meslekî faaliyetinden elde

¹³ 25/05/1956 tarihli Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

¹⁴ 15/11/1971 tarihli Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

¹⁵ 27/03/1996 tarihli ve 22593 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

ettiği kazancının serbest meslek kazancı addi ve bu husustaki hükümlere göre vergilendirilmesi uygun bulunmuştur.”

7- ‘Serbest meslek kazancı’ ile ‘arızı serbest meslek kazançları’ ayrımının yasal dayanağı nedir? Hangi sonuçları doğurur?

‘3’ numaralı soru cevaplanırken açıklandığı üzere, 193 sayılı GVK’nın 65. maddesinin 2. fıkrasında sayılan SMF’ye ilişkin unsurlar içinde yer almayan ancak 193 sayılı Yasanın diğer hükümlerinden hareketle ulaştığımız bir diğer unsur ‘devamlılık unsuru’dur. Söz konusu yasanın 65. maddesinin 1 numaralı fıkrasında geçen ‘her türlü serbest meslek faaliyeti’ ifadesinin istisnası, arızı serbest meslek kazançlarıdır. GVK’nın 82/1-4. maddesi ile arızî olarak yapılan serbest meslek faaliyetleri dolayısıyla tahsil edilen hâsılat vergiye tâbi arızı kazanç olarak kabul edilmiştir. Dolayısıyla arızı olarak yapılan SMF neticesinde elde edilen kazanç SMK olarak değil, sui generis kategorinde yani diğer her türlü kazanç ve iratlar kapsamında vergilendirilir.

SMK - arızı kazanç ayrımı, söz konusu faaliyetleri devamlı olarak ifa edenlerin KDV, geçici vergi, vergi tevkifatı, damga vergisine ilişkin yükümlülükler ile 213 sayılı Vergi Usul Kanununda¹⁶ (VUK) sayılan defter ve belge düzenine ilişkin ödevler hususunda kanun koyucu tarafından sorumlu kılınmasına rağmen arızı olarak ifa edenler hakkında herhangi bir sorumluluğun öngörülmemiş olması yönünden önem taşımaktadır.

Devamlılık unsurunun en önemli belirtileri 213 sayılı VUK’un ‘Serbest Meslek Erbabında İşe Başlamanın Belirtileri’ başlıklı 155. maddesinde sayılmıştır. Söz konusu madde hükmüne göre; *“Serbest meslek erbabi için aşağıdaki hallerden herhangi biri ‘İşe başlama’yı gösterir: 1. Muayenehane, yazıhane, atelye gibi özel iş yerleri açmak; 2. Çalışılan yere tabela, levha gibi mesleki faaliyette bulunduğu ifade eden alametleri asmak; 3. Her ne şekilde olursa olsun devamlı olarak mesleki faaliyette bulunduğunu gösteren ilanlar yapmak; 4. Serbest olarak mesleki faaliyette bulunmak üzere mesleki teşekküllere kaydolunmak.”* Söz konusu belirtiler serbest meslek erbabının faaliyetini sürekli olarak yaptığına ve yapacağına karine teşkil edecektir.

Devamlılık unsurunu bir diğer göstergesinin GVK’nın 66. maddesinde yer alan SME’nin tanımında yer aldığını düşünmekteyiz. Şöyle ki, bu kriter aynı kanunun 66’ncı maddesinin birinci fıkrasında *“serbest meslek faaliyetini mutad meslek halinde ifa edenler serbest meslek erbabıdır”* hükmü ile objektif dayanağa bağlanmıştır. Söz konusu tanımda geçen ‘mutad meslek’ ibaresini analiz ettiğimizde iki önemli husus göze çarpmaktadır: 1- ‘Mutat’ ibaresi alışılmış, alışılan anlamını taşımaktadır.¹⁷ 2- ‘Meslek’ ise *“bir kimsenin yaşamını sürdürmek, geçimini sağlamak için yaptığı sürekli iş”* olarak tanımlanabilir.¹⁸ Dolayısıyla her vakit yapılmayan ve yaşamı sürdürme, geçimini sağlama amacını taşımayan SMF’ nin arızı olduğunun kabulü gerekmektedir. Ancak uygulamada bu tür yoruma dayalı belirtiler yerine işin belli bir dönemde kaç kere yapıldığı tarzındaki şekli karinelere bakılarak arızı-sürekli ayrımının yapıldığının da bilinmesi gerekir.

¹⁶ 10/01/1961 tarihli ve 10703 sayılı Resmî Gazetede yayımlanmıştır.

¹⁷ Türk Dil Kurumu: Türkçe Sözlük, 10. Baskı, Ankara, 2005, s: 1377

¹⁸ Türk Dil Kurumu, a.g.e., s: 1424.

8- Serbest meslek faaliyetinin unsurlarının tamamını taşımasa da hangi faaliyetler kanunen SMF olarak kabul edilmektedir?

Bir faaliyetin SMF sayılabilmesi için çalışmanın önceki bölümlerinde açıklandığı üzere söz konusu faaliyetin '3' numaralı soru cevaplanırken tanımlanan 4 unsuru da taşıması gerekir. Ancak Kanunun 65/3. ve 66/1. fıkrasında kanun koyucu bazı faaliyetlerin SMF olarak, bazı meslek sahiplerinin veya faaliyetleri gerçekleştirenlerin de SME olarak sayılacağını hüküm altına almıştır. Aşağıdaki tablo '8' numaralı sorunun cevabının daha anlaşılır olmasını sağlamak amacıyla hazırlanmıştır.

SERBEST MESLEK ERBABI SAYILANLAR		
Yasal Dayanak	Serbest meslek erbabi sayılanlar	Ser. Mes. Erbabı Sayılmasının Kanunsal Şartları
GVK Md. 65/3	hakemler	Tahkim işleri neticesinde elde edilen ücretler SMK sayılacaktır.
GVK Md. 65/3	kollektif şirket ortakları	Şirket tarafından yapılan serbest meslek faaliyeti neticesinde doğan kazançlar, serbest meslek kazancıdır.
GVK Md. 65/3	adi komandit şirket ortakları	
GVK Md. 65/3	adi şirket ortakları	
GVK Md. 66/2-1	gümrük komisyoncuları	Bu işler dolayısıyla serbest meslek erbabi sayılırlar.
GVK Md. 66/2-1	borsa ajanları	Bu işler dolayısıyla serbest meslek erbabi sayılırlar.
GVK Md. 66/2-1	borsa acenteleri	Bu işler dolayısıyla serbest meslek erbabi sayılırlar.
GVK Md. 66/2-1	noterler	Bu işler dolayısıyla serbest meslek erbabi sayılırlar.
GVK Md. 66/2-1	noterlik görevini ifa ile mükellef olanlar	Bu işler dolayısıyla serbest meslek erbabi sayılırlar.
GVK Md. 66/2-2	serbest meslek kazancından hisse alanlar	Bizzat serbest meslek erbabi tarifine girmemekle beraber serbest meslek erbabını bir araya getirerek teşkilat kurmaları veya bunlara sermaye temin etmeleri veya buna benzer şekilde faaliyeti gerçekleştirmeleri yeterlidir.
GVK Md. 66/2-3	kollektif şirket ortakları	Bu şirketlerin serbest meslek faaliyetinde bulunmaları yeterlidir.
GVK Md. 66/2-3	adi şirket ortakları	Bu şirketlerin serbest meslek faaliyetinde bulunmaları yeterlidir.
GVK Md. 66/2-3	adi komandit şirketlerde komanditeler	Bu şirketlerin serbest meslek faaliyetinde bulunmaları yeterlidir.
GVK Md. 66/2-4	dava vekilleri	Bu işler dolayısıyla serbest meslek erbabi sayılırlar.

GVK Md. 66/2-4	müşavirler	Bu işler dolayısıyla serbest meslek erbabı sayılırlar.
GVK Md. 66/2-4	takipçiler	Kurumlar ve tüccarlarla serbest meslek erbabının ticarî ve meslekî işlerini takip edenler serbest meslek erbabı sayılırlar.
GVK Md. 66/2-4	müzik sanatçıları	Sanatçılar verdikleri konserler dolayısıyla serbest meslek erbabı sayılırlar.
GVK Md. 66/2-5	ebe	Vergi Usul Kanunu'nun 155' inci maddesinde belirtilen şartlardan en az ikisini taşımaları yeterlidir. 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. Mesleki teşekküllere kaydolunanlardan görevleri veya durumları icabı bilfiil mesleki faaliyette bulunmayacak olanlar bildirmelerinde bu cihetide açıklarlar ise bu şart gerçekleşmemiş sayılır.
GVK Md. 66/2-5	sünnetçi	
GVK Md. 66/2-5	sağlık memuru	
GVK Md. 66/2-5	arzuhalci	
GVK Md. 66/2-5	rehber	
GVK Md. 66/2-5	ebe, sünnetçi, sağlık memuru, arzuhalci, rehber gibi mesleki faaliyette bulunanlar	

9- Serbest Meslek Kazancı, GVK'da nasıl tanımlanmıştır?

GVK'nın 'Serbest Meslek Kazancının Tespiti' başlıklı 67. maddesine göre; *"Serbest meslek kazancı bir hesap dönemi içinde serbest meslek faaliyeti karşılığı olarak tahsil edilen para ve ayınlar ve diğer suretlerle sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatlerden bu faaliyet dolayısıyla yapılan giderler indirildikten sonra kalan farktır."*

10- Tam mükelleflerce elde edilen SMK'nın tespit yönteminin yasal dayanakları nelerdir?

Kabaca belirtmek gerekirse, GVK'nın 67. maddesi SMK'nın tanımını (f.1), tespit ve değerlendirme yöntemini (f.5,f.6,f.8), hasılat sayılması (f.2, f.3) ve sayılmaması (f.4) gereken getirileri, tahsil (vergiyi doğuran olay) sayılması gereken durumları (f.7), 68. maddesi ise matrahın tespitinde hasılatın indirilebilecek giderler (f.1) ile kanunen kabul edilmeyen giderleri (f.2) açıklamaktadır.

11- Tam mükelleflerce SMK'nın tespitinde 'Serbest Meslek Kazanç Defteri' nin rolü nedir? Söz konusu defterin tutulmasına ilişkin belirlenen yöntem ve mükellef çeşitleri itibariyle öngörülen yasal kolaylıklar nelerdir?

GVK'nın 67/5. fıkrasına göre; *"Serbest meslek erbabı, mesleki kazançlarını Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre tuttukları 'Serbest meslek kazanç defteri' ne istinaden tespit ederler."* VUK'un 210. maddesi, söz konusu defterin nasıl tutulacağını *"Bu defterin bir tarafına giderler, diğer tarafına da hasılat kaydolunur. Defterin gider tarafına, yapılan giderlerin nev'i ile yapıldığı tarih ve hasılat tarafına ise ücretin alındığı tarih ve miktarı ile kimden alındığı yazılır."* şeklinde açıklamıştır. Dolayısıyla mükelleflerin SMK'larını tespit ederken VUK'un 210. maddesinde belirtilen usule göre tutulmuş 'serbest

meslek kazanç defteri' ndeki verilerden faydalanarak hasılat ve giderlerini hesaplamaları ve hasılatı giderleri indirerek SMK'ya ulaşmaları bir yöntem olarak kanun koyucu tarafından belirlenmiştir.

Kanun koyucu tarafından, mevzuatın çeşitli hükümlerinde, serbest meslek kazanç defteri tutulmasına yönelik olarak bazı kolaylıklar öngörülmüştür: 1- GVK Md. 67/6: "Kollektif, adi komandit ve adi şirketlerin, bilanço esasına göre tuttukları defterler serbest meslek kazancı defteri yerine geçer." 2- GVK Md. 37/5: "Özel okul ve hastanelerle benzeri yerleri işleten serbest meslek erbabı, serbest meslek kazançlarını da işletmenin kayıtlarına ithal edebilirler." 2- VUK Md. 212: "Noterlerin ve noterlik görevini ifa ile mükellef olanların ve borsa acentalarının resmi defteri "kazanç defteri" yerine geçer."

12- Tam mükellef gerçek kişilerin SMF neticesinde elde ettikleri hasılat hangi getiri kalemlerinden oluşur?

GVK 67/1. Fıkrasına göre hasılat: 1- Tahsil edilen para; 2- Tahsil edilen ayınlar; 3- Sağlanan menfaatlardan oluşur. Söz konusu getirilerin bir hesap dönemi¹⁹ içinde ve serbest meslek faaliyetinin karşılığı olarak elde edilmesi şarttır. Menfaatlerin para ile temsil edilebilmesi gerekir. Aksi takdirde hasılat dahil edilemez.

Anılan Kanununun 67/2. ve 67/3. Fıkrasına göre hasılat sayılan getiriler: 1- Gider karşılıkları (Müşteri veya müvekkilinden, serbest meslek faaliyeti ile ilgili olmak üzere para ve ayın şeklinde alınması gerekir.); 2-ATİK satış karı (Amortisman tabii iktisadi kıymetlerin -ATİK- satılması halinde alınan bedel ile bunların envanter defterinde kayıtlı değerleri arasındaki olumlu farktır. VUK Md. 328/1. Fıkrasına göre, serbest meslek kazanç defteri tutan mükellefler bu farkı defterlerinde hasılat veya gider kaydederler.)

13- Hasılat ne zaman elde edilmiş, bir diğer deyişle, vergiyi doğuran olay ne zaman gerçekleşmiş sayılır?

Ekonomik anlamda satın alma gücünde ortaya çıkan artış, hukuki açıdan kişinin malvarlığında bir artışa tekabül eder. Bu artış, kanunda yer alan gelir unsurlarından birinden kaynaklanıyor ise, gelir elde edilmiş, vergiyi doğuran olay gerçekleşmiş olacaktır. Muhasebeleştirme kavramları olarak tahakkuk ilkesi (alacak hakkının doğması) ve tahsil ilkesi (edim) malvarlığındaki değişik artış biçimlerini yansıtan kavramları oluşturmaktadır. Bazı özel durumlarda, gelirin elde edilmiş sayılması için bu ikili ayırım yetersiz kalabilir. Buna göre, elde etme kavramını şu üçlü hukuki bölümlenmeye göre düşünebiliriz: 1- Alacak olarak doğma; 2- Talep edilebilir hale gelme; 3- Edimin gerçekleşmesi.²⁰

GVK'nın md. 67/1. fıkrasındaki tanımda SMK'nın elde edilmesi tahsil esasına (edimin gerçekleşmesine) bağlanmıştır. Tahsil edilen hasılat, avans niteliği de taşısa, istihkak henüz hak edilmemiş olsa bile

¹⁹ 'Hesap Dönemi' VUK'un 174. maddesinde şöyle tanımlanmıştır: "Hesap dönemi normal olarak takvim yılıdır. Şu kadar ki, takvim yılı dönemi faaliyet ve muamelelerinin mahiyetine uygun bulunmayanlar için, bunların müracaatı üzerine Maliye Bakanlığı 12'şer aylık özel hesap dönemleri belli edebilir. Yeniden işe başlama veya işi bırakma hallerinde, hesap dönemi içinde bir yıldan eksik olan faaliyet süresi, hesap dönemi sayılır."

²⁰ Ayrıntılı bilgi için bkz: Mualla Öncel, Ahmet Kumrulu, Nami Çağan, a.g.e., s: 251,252.

tahsil edildiği yılın hasılatına dahil edilir.²¹ Yapılan giderlerin, matrahtan indirilmesi için de ödenmiş olması icap eder.²²

GVK'nın md. 67/7. fıkrasında hasılatın tahsil edilmiş sayıldığı (vergiyi doğuran olayın gerçekleştiği) durumlar şu şekilde sıralanmıştır: 1- Paranın Yatırılması: *İttıla hasil etmeleri kaydıyla, namlarına kamu müessesesine, icra dairesine, bankaya, notere veya postaya para yatırılması*; 2- Alacağın Temliki: *Serbest meslek kazancı olarak doğan alacağın başka bir şahsa temliki (Temlikin ivazlı olup olmadığına bakılmaz. İvazlı temliklerde ivazın tahsil şartı aranmaz.)* 3- Borcun Takası: *Serbest meslek kazancı olarak doğan alacağın müşterisine olan borcu ile takası.*

14- SMK'nın tespitinde hasılattan indirilmesi kanunen kabul edilen gider kalemleri hangileridir?

GVK'nın md. 68/1. fıkrasında SMK'nın tespitinde hasılattan indirilmesi kabul edilen giderler aşağıdaki tabloda yasal dayanakları ile gösterilmiştir.

Yasal Dayanak	Gider Kalemi	Açıklama
GVK Md. 68/1-1	genel giderler	Mesleki kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için ödenmeleri gerekir. 5035 sayılı Kanun ile getirilen bu bent ticari kazançta belirtilen 'yapılan genel giderler' ifadesi yerine 'ödenen genel giderler' ifadesini kullanmıştır. Ör: Aydınlatma, ısıtma, telefon, kırtasiye giderleri; müstahdem ücretleri vs.

²¹ Hasılatın tahsili ile ilgili özellikli durumlar: 1- İşin Terki: SMF'de bulunan bir mükellefin işi terk ettiği tarihte, hak ettiği halde henüz tahsil edilememiş alacaklarının veya henüz hak kazanılmamış alacaklarının bulunması durumunda VUK'nun 161. maddesi gereği tahsil edildiği yılın geliri olarak vergilendirilmesi gereken bu alacakların takip edilebilmesi için mükellefiyetin devam etmesi gerektiği görüşü hakimdir. (Bknz: ÖZBALCI, a.g.e, s: 541-544; ATABEY, a.g.e, s: 304) 2- Memleketi Terk: Mükellefin memleketi terk etmesi halinde, sonraki yıllara ilişkin geliri, yine SMK olarak ancak dar mükellefiyet esasında vergiye tabi tutmak gerektiği görüşü hakimdir. (Bknz: ÖZBALCI, a.g.e, s: 544-545; ATABEY, a.g.e, s: 304) 3- Ölüm Hali: Ölüm halinde kesinlik kazanmamış hasılatın gelir vergisi beyannamesinin verileceği dört aylık süre içerisinde gerekirse icra ve mahkeme yoluyla takip edilerek matraha dahil edilmesi gerektiği, bu süre içerisinde kesinlik kazanmamış hasılat veya kanuni takibe rağmen tahsil edilememiş alacakların tahsil edildikleri yılda kanuni mirasçıların geliri olarak vergilendirilmesi gerektiği görüşü savunulmuştur. (Bknz: ÖZBALCI, a.g.e, s: 545; ATABEY, a.g.e, s: 304) 4- Bono ile Ödeme: Serbest meslek erbabına bono ile yapılan ödemelerin de nakdi ödeme hükmünde olduğu özelge ve Danıştay kararlarında vurgulanmıştır. (Bknz: ÖZBALCI, a.g.e, s: 548-550; ATABEY, a.g.e, s: 305) 5- SMF nin Kollektif ve Adi Komandit Şirket Statüsünde Yapılması Durumu: GVK'nın 67/4. maddesine istinaden söz konusu şirket türlerinde yapılan mesleki faaliyetlerde de elde etmenin tahsilata bağlanması gerektiği belirtilmiştir. (Bknz: ÖZBALCI, a.g.e, s:545) ²² Yılmaz Özbalcı, SMK'nın elde edilmesinde tam anlamıyla tahsil esasının benimsenmesinin sebebini şu şekilde açıklamıştır: SMK sağlayan faaliyetlerden, en azından, örneğin avukatlık gibi bir kısımda, istihkakın hangi tarihte, miktar ve mahiyet itibarıyla, kesinleşerek tahakkuk ettiği bilinemez. Takibi üstlenilen bir anlaşmazlık bazen yıllarca sürebilir. Elde edilecek vekalet ücretinde, 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 (fiili tasarrufa) bağlanması zorunluluğu vardır. (Bknz. ÖZBALCI, a.g.e, s:540)

GVK Md. 68/1-1	işyeri kira giderleri	5035 sayılı Yasa ile genel giderler içine dahil edilen bu gider kalemi önemli olduğu için tabloya ayrıca alınmıştır. İkametgâhlarının bir kısmını iş yeri olarak kullananlar, ikametgâh için ödedikleri kiranın tamamı ile ısıtma ve aydınlatma gibi diğer giderlerin yarısını indirebilirler. İş yeri kendi mülkü olanlar kira yerine amortismanı, ikametgâhı kendi mülkü olup bunun bir kısmını iş yeri olarak kullananlar amortismanın yarısını gider yazabilirler.
GVK Md. 68/1-2	iaşe ve ibate giderleri	Hizmetli ve işçiler için iş yerinde veya iş yerinin müştemilatında ödenen bu tür giderler indirilebilir.
GVK Md. 68/1-2	tedavi ve ilaç giderleri	Hizmetli ve işçiler için iş yerinde veya iş yerinin müştemilatında ödenen bu tür giderler indirilebilir.
GVK Md. 68/1-2	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 şarttır.
GVK Md. 68/1-2	giyim giderleri	Resmi ve özel daire ve müesseselerce hizmet erbabına işin icabı demirbaş olarak verilen ve bunların işten ayrılmaları halinde geri alınan giyim eşyası için ödenen bedeller ile tahsilde bulunanlar için ödenen giyim giderleri indirilebilir.
GVK Md. 68/1-3	seyahat ve ikamet giderleri	Söz konusu giderlerin mesleki faaliyetle ilgili olması ve seyahat maksadının gerektirdiği süre ile sınırlı olması şarttır.
GVK Md. 68/1-4	amortismanlar	Mesleki faaliyette kullanılan; 1- tesisat, 2- demirbaş eşya 3- envantere dahil taşıtlar için VUK hükümlerine göre ayrılan amortismanlar indirilebilir.
GVK Md. 68/1-4	ATİK satış zararları	Amortismanına tâbi iktisadi kıymetlerin elden çıkarılması halinde aynı VUK’un 328 inci maddesine göre hesaplanacak zararlar indirilebilir.
GVK Md. 68/1-5	taşıtlar giderleri	İşte kullanılan; 1- Kiralanan taşıtlar için, 2-Envantere dahil olan taşıtlar için ödenen bedeller indirilebilir.
GVK Md. 68/1-6	mesleki yayın giderleri	Alınan mesleki yayınlar için ödenen bedeller indirilebilir.
GVK Md. 68/1-7	mal ve hizmet alım bedelleri	Mal ve hizmet alımlarının mesleki faaliyetin ifası için yapılması ve alım bedellerinin ödenmiş olması şarttır.

GVK Md. 68/1-8	aidatlar	SMF dolayısıyla kaydolunan emekli sandıklarına ödenen giriş ve emeklilik aidatları ile yine SMF nedeniyle üye olunan mesleki teşekküllere ödenen aidatlar indirilebilir.
GVK Md. 68/1-9	meslek, ilan ve reklam vergileri	Mesleki kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için ödenmiş olması gerekir.
GVK Md. 68/1-9	aynı vergi, resim ve harçlar.	Söz konusu ödemelerin işyeri ile ilgili olması gerekir.
GVK Md. 68/1-10	tazminatlar	Mesleki faaliyetle ilgili olarak kanun, ilam ve mukavelenameye göre ödenmiş olması gerekir.

15- SMK'nın tespitinde hasıllardan indirilmesi kanunen kabul edilmeyen gider kalemleri hangileridir?

GVK'nın md. 68/2. fıkrasında SMK'nın tespitinde hasıllardan indirilmesi kabul edilmeyen giderler aşağıdaki tabloda yasal dayanakları ile gösterilmiştir.

Yasal Dayanak	Gider Kalemi	Açıklama
GVK Md. 68/2-1	para cezaları	İşletme ile ilgili olarak ödense dahi hiçbir para cezası indirim konusu yapılamaz.
GVK Md. 68/2-1	vergi cezaları	İşletme ile ilgili olarak ödense dahi hiçbir vergi cezası indirim konusu yapılamaz.
GVK Md. 68/2-1	tazminatlar	Serbest meslek erbabının suçlarından doğan tazminatlar gider olarak indirilemez.

16- SMF ile uğraşan tam mükelleflerin hangi faaliyetleri neticesinde elde edilen kazançlar SMK matrahına dahil edilmez?

Vergilemede müdahale ilkesi doğrultusunda serbest meslek faaliyeti niteliğini taşısa dahi tam mükellef gerçek kişilerin işgal ettiği bazı faaliyetler neticesinde elde edilen kazançlar vergi dışı bırakılmış, bir takım istisnalar öngörülmüştür: 1- Telif hakkı ve ihtira beratı kazanç istisnası: (GVK Md. 18); 2- Teşvik ödülü istisnası (GVK Md. 29/1).

1- Telif Hakkı ve İhtira Beratı Kazanç İstisnası: GVK'nın 18. maddesinde hüküm altına alınan söz konusu istisnaya ilişkin ayrıntılar aşağıdaki tabloda gösterilmiştir.

İstisnadan faydalanacak ser.mes. erbabı	İstisnanın konusunu teşkil eden eser	Vergiye doğuran olay
Müellif, mütercim, heykeltıraş, hattat, ressam, bestekâr, bilgisayar programcısı ve mucitler ve bunların kanuni mirasçıları tarafından	şiiir, hikaye, roman, makale, bilimsel araştırma ve incelemeleri, bilgisayar yazılımı, röportaj, karikatür, fotoğraf, film, video band, radyo ve televizyon senaryo ve oyunu gibi eserlerin	gazete, dergi, bilgisayar ve internet ortamı, radyo, televizyon ve videoda yayınlanması. (Md.18/f.1)
		bunlar üzerindeki mevcut haklarını devir ve temlik edilmesi. (Md.18/f.1)
		bunlar üzerindeki mevcut hakların kiralanması. (Md.18/f.1)
		neşir, temsil, icra ve teşhir gibi suretlerle değerlendirilmesi. (Md.18/f.2)
	kitap, CD, disket, resim, heykel ve nota halindeki eserler ile ihtira beratlarının	satılması. (Md.18/f.1)
		bunlar üzerindeki mevcut hakların devir ve temlik edilmesi. (Md.18/f.1)
		bunlar üzerindeki mevcut hakların kiralanması. (Md.18/f.1)
		neşir, temsil, icra ve teşhir gibi suretlerle değerlendirilmesi. (Md.18/f.2)

GVK Md. 18/3. fıkrasına göre, yukarıdaki tabloda belirtilen faaliyetler neticesinde elde edilen kazançların arızî olarak elde edilmesi istisna hükmünün uygulanmasına engel teşkil etmez. Anılan maddenin 4. fıkrasına göre ise SMK istisnasının, GVK'nın 94. maddesi uyarınca tevkif suretiyle ödenecek vergiye şümulü yoktur.

2- Teşvik Ödülü İstisnası: GVK md. 29/1. fıkrasına göre; ilim ve fenni, güzel sanatları ve memleket bakımından faydalı olan diğer işleri ve faaliyetleri teşvik maksadıyla serbest meslek erbabına verilen ikramiyeler ve mükafatlar gelir vergisinden müstesnadır.

17- Tam mükellefler tarafından elde edilen SMK'nın beyanına ilişkin yöntem ve süreç ile yasal dayanaklar nelerdir?

Serbest meslek kazancı elde edenler 193 sayılı GVK'nın 85. maddesine göre, bir takvim yılı içinde elde ettikleri kazanç ve iratları için bu kanunda aksine hüküm olmadıkça yıllık beyanname verirler. Bu kanuna göre beyanı gereken gelirlerin yıllık beyannameye toplanması zorunludur. Ayrıca anılan madde hükmüne göre, serbest meslek erbabı mesleki faaliyetlerinden kazanç temin etmemiş olsalar bile, yıllık beyanname vermek zorundadırlar. Bu hüküm şirketlerin faaliyet ve tasfiye dönemlerine şamil olmak üzere serbest meslek faaliyetinde bulunan kolektif şirket ortakları ile komanditeler hakkında da uygulanır.

Unutulmaması gereken diğer bir husus ise, yabancı memleketlerde elde edilen SMK'lar; 1. Mükellefin bunları Türkiye'de hesaplarına intikal ettirdiği yılda; 2. Türkiye'de hesaplara intikal ettirilmeme-

sinin mükellefin iradesi dışındaki sebeplerden ileri geldiği tevsik olunan hallerde, mükellefin bunlara tasarruf edebildiği yılda; elde edilmiş sayılır ve bu dönemler beyan edilir.

GVK'nın 88. maddesine göre, gelirin toplanması aşamasında serbest meslek faaliyetinden hasıl olan zararlar, GVK'nın 80. maddesinde yazılı diğer kazanç ve iratlardan doğanlar hariç olmak üzere, diğer kaynakların kazanç ve iratlarına, aynı şekilde diğer gelir unsurlarında oluşan zararlar da serbest meslek kazancına mahsup edilir. Bu mahsup neticesinde kapatılmayan zarar kısmı, müteakip yılların gelirinden indirilir. Arka arkaya beş yıl içinde mahsup edilmeyen zarar bakiyesi müteakip yıllara naklolunamaz.

Her ne kadar, GVK'nın 92. maddesinde, serbest meslek erbabı tarafından 2013 takvim yılında elde edilen SMK'ya ilişkin yıllık gelir vergisi beyannamesinin 2014 yılının Mart ayının başından yirmibeşinci günü akşamına kadar vergiyi tarha yetkili vergi dairesine verilmesi veya taahhütlü olarak posta ile gönderilmesi gerektiği belirtilmişse de, serbest meslek erbabının yıllık gelir vergisi beyannamesini 340 Sıra Numaralı GVK Genel Tebliği²³ ile hadlerle sınırlı olarak, 376 Sıra Numaralı GVK Genel Tebliği²⁴ ile de hadlerle sınırsız olarak elektronik ortamdan göndermesi zorunlu kılınmıştır. Aynı durum geçici gelir vergisi beyannameleri içinde geçerlidir.

92. maddenin 2. fıkrasına göre, takvim yılı içinde memleketi terk eden serbest meslek erbabının beyannameleri memleketi terke takaddüm eden 15 gün, ölüm halinde ölüm tarihinden itibaren 4 ay içinde verilir.

GVK'nın 117. maddesine göre yıllık beyanname ile bildirilen gelir üzerinden tahakkuk ettirilen gelir vergisi Mart ve Temmuz aylarında olmak üzere iki eşit taksitte ödenir.

18- Tam mükellef SME nin beyan ettiği kazanç üzerinden yapılabilecek indirimler nelerdir?

GVK'nın 89. maddesine göre gelir vergisi matrahının tespitinde, gelir vergisi beyannamesinde bildirilecek gelirlerden indirilebilecek kalemler aşağıdaki tabloda gösterilmiştir.

Yasal dayanak	İndirim kalemi	İndirimin şartları ve Açıklamalar
GVK Md. 89/1-1	Mükellefin şahsına, eşine ve küçük çocuklarına ait hayat sigortalarına ödenen primler	Beyan edilen gelirin %15'ini ve asgari ücretin yıllık tutarını aşmaması gerekir.
		Bu primlerin en fazla %50' si indirilebilir.
		Bu şartın tespitinde işverenler tarafından ücretliler adına bireysel emeklilik sistemine ödenen katkı payları ile 63 üncü maddenin birinci fıkrasının (3) numaralı bendi ve bu bent kapsamında indirim konusu yapılacak prim ödemelerinin toplam tutarı birlikte dikkate alınır.

²³ 30/09/2004 tarihli ve 25599 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

²⁴ 18/10/2007 tarihli ve 26674 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

GVK Md. 89/1-1	Ölüm, kaza, hastalık, sağlık, engellilik, analık, doğum ve tahsil gibi şahıs sigorta primleri	Bu primlerin tamamı indirilebilir. Sigortanın Türkiye’de kâin ve merkezi Türkiye’de bulunan bir emeklilik veya sigorta şirketi nezdinde akdedilmiş olması, prim tutarlarının gelirin elde edildiği yılda ödenmiş olması şartıyla, eşlerin veya çocukların ayrı beyanname vermeleri halinde, bunlara ait prim kendi gelirlerinden indirilir.
GVK Md. 89/1-2	Mükellefin kendisi, eşi ve küçük çocuklarına ilişkin olarak yapılan eğitim ve sağlık harcamaları	Beyan edilen gelirin % 10’unu aşmaması gerekir. Türkiye’de yapılması gerekir. Gelir veya kurumlar vergisi mükellefiyeti bulunan gerçek veya tüzel kişilerden alınacak belgelerle tevsik edilmesi gerekir.
GVK Md. 89/1-3	Engelli serbest meslek erbabı için GVK’ nın 31. maddesine göre hesaplanan indirim tutarı	Bu indirimden bakmakla yükümlü olduğu engelli kişi bulunan serbest meslek erbabı da yararlanır.
GVK Md. 89/1-4	Genel ve özel bütçeli kamu idareleri, il özel idareleri, belediyeler, köyler ile kamu yararına çalışan dernekler ve Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflara yapılan bağış ve yardımlar.	Yıllık toplamının beyan edilecek gelirin % 5’ini (kalkınmada öncelikli yöreler için % 10’unu) aşmaması gerekir. Bağış ve yardımın makbuz karşılığında yapılması gerekir.
GVK Md. 89/1-5	Genel ve özel bütçeli kamu idarelerine, il özel idarelerine, belediyelere ve köylere bağışlanan okul, sağlık tesisi ve öğrenci yurdu ile çocuk yuvası, yetiştirme yurdu, huzurevi, bakım ve rehabilitasyon merkezi, ibadethaneler, yaygın din eğitimi verilen tesislerin inşası dolayısıyla yapılan harcamalar veya bu tesislerin inşası için bu kuruluşlara yapılan her türlü bağış ve yardımlar ile mevcut tesislerin faaliyetlerini devam ettirebilmeleri için yapılan her türlü nakdî ve aynî bağış ve yardımlar	Öğrenci yurdunun yüz yatak (kalkınmada öncelikli yörelerde elli yatak) kapasitesinden az olmaması gerekir. Yaptırılacak ibadethanelerin mülki idare amirlerinin izni ve denetimine tabi olması gereklidir. Yaygın din eğitimi verilen tesislerin diyanet işleri başkanlığı denetiminde olması gerekir. Bu bağış ve yardımların tamamı indirilebilir.

GVK Md. 89/1-6	Fakirlere yardım amacıyla gıda bankacılığı faaliyetinde bulunan dernek ve vakıflara bağışlanan gıda, temizlik, giyecek ve yakacak maddeleri	Bağışların Maliye Bakanlığınca belirlenen usul ve esaslar çerçevesinde yapılması gerekir.
		Bağışlanan maddelerin maliyet bedelinin tamamı indirilebilir.
GVK Md. 89/1-7	Genel ve özel bütçeli kamu idareleri, il özel idareleri, belediyeler, köyler, kamu yararına çalışan dernekler, Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflar ve bilimsel araştırma faaliyetinde bulunan kurum ve kuruluşlar tarafından yapılan ya da Kültür ve Turizm Bakanlığınca desteklenen veya desteklenmesi uygun görülen ve söz konusu bentte sayılan çalışmalara ilişkin harcamalar ile bu amaçla yapılan her türlü bağış ve yardımlar	Bu harcama, bağış ve yardımlara ilişkin yapılan ödeme tutarlarının tamamı indirilebilir.
GVK Md. 89/1-8	Sponsorluk harcamaları	Söz konusu harcamaların 3289 sayılı Kanun ile 3813 sayılı Kanun kapsamında yapılması gerekir.
		Amatör spor dalları için tamamı indirilebilir.
		Profesyonel spor dalları için yarısı indirilebilir.
GVK Md. 89/1-9	Mükelleflerin, işletmeleri bünyesinde gerçekleştirdikleri münhasıran yeni teknoloji ve bilgi arayışına yönelik araştırma ve geliştirme harcamaları	Bu harcama tutarının tamamı "Ar-Ge indirimi" olarak indirilebilir.
		Araştırma ve geliştirme faaliyetleri ile doğrudan ilişkili olmayan giderlerden ve tamamen araştırma ve geliştirme faaliyetlerinde kullanılmayan amortisman tabi iktisadi kıymetler için hesaplanan amortisman tutarlarından verilen paylar üzerinden Ar-Ge indirimi hesaplanmaz.
GVK Md. 89/1-10	Doğal afet nedeniyle yapılan bağışlar	Bakanlar kurulunca yardım kararı alınan doğal afetler dolayısıyla yapılmalıdır.
		Başbakanlık aracılığıyla yapılmalıdır. aynı veya nakdi bağışların tamamı.
		Makbuz mukabili yapılmalıdır.
		Bağışlar aynı veya nakdi yapılabilir.
		Bağış tutarının tamamı indirilebilir.

GVK Md. 89/1-11	Türkiye Kızılay Derneğine ve Türkiye Yeşilay Cemiyetine yapılan bağış ve yardımlar	Bunların İktisadi işletmelerine yapılan bağış ve yardımlar indirim konusu yapılamaz.
		Makbuz karşılığı yapılmalıdır. Akdi bağış ve yardımların tamamı indirilebilir.
		Sadece nakdi bağış ve yardımlar indirim konusu yapılabilir. Aynı bağış ve yardım tutarları indirim konusu yapılamaz.
GVK Md. 89/1-12	Vergi Usul Kanununun 325/A maddesine göre girişim sermayesi fonu olarak ayrılan tutar	Bu tutarların beyan edilen gelirin %10'unu aşmayan kısmı indirilebilir.
GVK Md. 89/1-13	1 -Mimarlık, mühendislik, tasarım, yazılım, tıbbi raporlama, muhasebe kaydı tutma, çağrı merkezi ve veri saklama hizmeti alanlarında faaliyette bulunan hizmet işletmeleri, 2-Eğitim ve sağlık alanında faaliyet gösteren işletmelerin münhasıran bu faaliyetlerinden elde ettikleri kazanç	1 numaralı işletmelerin sunduğu söz konusu hizmetlerin Türkiye'de yerleşmiş olmayan kişilerle, işyeri, kanuni ve iş merkezi yurt dışında bulunanlara sunulması, hizmetin Türkiye'de verilmesi ve hizmetten münhasıran yurt dışında yararlanılması gereklidir.
		2 numaralı işletmelerin ilgili bakanlığın izni ve denetimine tabi faaliyet göstermesi gerekir.
		2 numaralı işletmelerin Türkiye'de yerleşmiş olmayan kişilere hizmet vermesi şarttır.
		Kazancın en fazla %50' si indirim konusu yapılabilir.
		Fatura veya benzeri belgenin yurt dışındaki müşteri adına düzenlenmesi şarttır.

GVK'nın 89. maddesinde yazılı indirimler sadece beyan edilen kazançla sınırlıdır ve indirim konusu yapılamayan kısımlar sonraki yıllara devretmez. Ayrıca 89. maddenin son fıkrasına göre, yukarıdaki tabloda belirtilen bağış ve yardımın nakden yapılmaması halinde, bağışlanan veya yardımın konusunu teşkil eden mal veya hakkın varsa mukayyet değeri, yoksa Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre Takdir Komisyonunca tespit edilecek değeri esas alınır.

19- Tam mükellef SME tarafından beyan edilen matrah üzerinden hesaplanan gelir vergisinden mahsup edilebilecek vergiler hangileridir? Mahsup işlemlerine ilişkin usul nasıldır?

GVK'nın 94. maddesine göre, kamu idare ve müesseseleri, iktisadî kamu müesseseleri, sair kurumlar, ticaret şirketleri, iş ortaklıkları, dernekler, vakıflar, dernek ve vakıfların iktisadî işletmeleri, kooperatifler, yatırım fonu yönetenler, gerçek gelirlerini beyan etmeye mecbur olan ticaret ve serbest meslek erbabı, zirai kazançlarını bilanço veya ziraî işletme hesabı esasına göre tespit eden çiftçiler aşağıdaki tabloda belirtilen ödemeleri (avans olarak ödenenler dahil) nakden veya hesaben yaptıkları sırada, istihkak sahiplerinin gelir vergilerine mahsuben tevkifat yapmaya mecburdurlar.²⁵

²⁵ GVK'nın 96. maddesine göre; vergi tevkifatı, 94. madde kapsamına giren nakten veya hesaben yapılan ödemelere uygulanır. Bu maddede geçen hesaben ödeme deyimi, vergi tevkifatına tabi kazanç ve iratları ödeyenleri istihkak sahiplerine karşı borçlu durumda gösteren her türlü kayıt ve işlemleri ifade eder. Anılan maddeye göre, vergi tevkifatı, tüccarlar dışında kalan ödemelerde gayrisafi tutarlar üzerinden yapılır. Kesilmesi gereken verginin ödemeyi yapan tarafından üstlenilmesi halinde bu vergi, bilfiil ödenen miktar ile ödemeyi yapanın yüklediği verginin toplamı üzerinden yani brütleştirme işlemi neticesinde hesaplanır.

Tam Mükelleflere Yapılan Ödemeler Üzerinden Yapılması Gereken Tevkifat İşlemlerine İlişkin Açıklamalar			
İlgili Madde	Tevkifat yapılması gereken durum	Tevkifat oranı	Açıklamalar
GVK Md. 94/2-a	18'inci madde kapsamına giren serbest meslek işleri dolayısıyla yapılan ödemelerden	2009/14592 sayılı B.K.K. ile % 17. Yürürlük; 3.2.2009	Yaptıkları serbest meslek işleri dolayısıyla bu işleri icra edenlere yapılan ödemeler üzerinden tevkifat yapılmalıdır.
GVK Md. 94/2-b	Diğer serbest meslek ödemelerinden	(2009/14592 sayılı B.K.K. ile %20. Yürürlük; 3.2.2009)	Ancak noterlere serbest meslek faaliyetlerinden dolayı yapılan ödemeler hariçtir.

Yukarıdaki tabloda belirtilen tevkifat işlemleri neticesinde kesilen vergiler GVK'nın 121. maddesine göre beyanname üzerinden hesaplanan Gelir Vergisinden mahsubedilir. Mahsubu yapılan miktar, Gelir Vergisinden fazla olduğu takdirde aradaki fark vergi dairesince mükellefe bildirilir ve mükellefin tebliğ tarihinden itibaren bir yıl içinde müracaatı üzerine kendisine red ve iade olunur.

Ayrıca serbest meslek erbabı, GVK'nın mük. 120. maddesine göre, cari vergilendirme döneminin gelir vergisine mahsup edilmek üzere, bu Kanunun ticari veya mesleki kazancın tespitine ilişkin hükümlerine göre (indirim ve istisnalar ile Vergi Usul Kanununun değerlemeye ait hükümleri de dikkate alınarak) belirlenen ilgili hesap döneminin üçer aylık kazançları (42'nci madde kapsamına giren kazançlar ile noterlik görevini ifa ile mükellef olanların bu işlerden sağladıkları kazançlar hariç) üzerinden 103'üncü maddede yer alan tarifenin ilk gelir dilimine uygulanan oranda geçici vergi öderler. Geçici vergi matrahının hesaplanmasında dönem sonu mal mevcutları, kayıtlar üzerinden tespit edilebilir.

Anılan maddeye göre, hesaplanan geçici vergi, üç aylık dönemi izleyen ikinci ayın ondördüncü günü akşamına kadar bağlı olunan vergi dairesine beyan edilir ve onyedinci günü akşamına kadar ödenir. Aynı dönem içinde tevkif edilmiş bulunan gelir vergisi (42'nci maddede belirtilen kazançlardan yapılan tevkifat hariç) hesaplanan geçici vergiden mahsup edilir. Bir önceki takvim yılında üçer aylık dönemler halinde tahakkuk ettirilerek tahsil edilen geçici vergi, yıllık beyanname üzerinden hesaplanan gelir vergisinden mahsup edilir. Mahsup edilemeyen tutar, mükellefin diğer vergi borçlarına mahsup edilir. Bu mahsuplara rağmen kalan geçici vergi tutarı, o yılın sonuna kadar yazılı olarak talep edilmesi halinde mükellefe red ve iade edilir.

20- Dar mükellef gerçek kişilerce elde edilen SMK'nın vergilendirilmesi için belirlenen usul ve yöntemler nelerdir?

Sorunun anlaşılabilir bir şekilde cevaplanabilmesi için tam mükellef – dar mükellef ayrımının yasal dayanaklarının açıklanması gerekir.

GVK'nın 6. maddesine göre, "Türkiye'de yerleşmiş olmayan gerçek kişiler sadece Türkiye'de elde ettikleri kazanç ve iratlar üzerinden vergilendirilirler."

GVK'nın 3. maddesine göre ise, Türkiye' de yerleşmiş olan gerçek kişilerin Türkiye içinde ve dışın- da elde ettikleri kazanç ve iratların tamamı üzerinden vergilendirilmesi gerekir. Dikkat edilirse gerçek kişinin uyruğunun bu tanımlamalarda bir önemi yoktur. Tanım tamamen 'mülkiyet esasına' göre yapılmıştır. Dolayısıyla Türkiye' ye 'yerleşmiş olan' yabancı uyruklu bir kişi tam mükellef olarak yurtiçi ve yurtdışı kazanç ve iratlarının tamamı üzerinden vergilendirilir.²⁶

Kanun koyucu 'mülkiyet esasının' yansıması olarak 'yerleşmiş olma şartını' getiren GVK'nın 3. maddesinin 1/1. bendi ile birlikte 'uyrukluğunun' yansıması olarak 2. bende yer vermiş ve "*Resmi daire ve müesseselere veya merkezi Türkiye'de bulunan teşekkül ve teşebbüslere bağlı olup adı geçen daire, müessese, teşekkül ve teşebbüslerin işleri dolayısıyla yabancı memleketlerde oturan Türk vatandaşları*"nı da tam mükellef olarak nitelendirmiştir.

Bir gerçek kişinin Türkiye'de yerleşmiş sayılması için gereken şartlar GVK'nın 4. maddesinde belirtilmiştir. Anılan maddeye göre, ikametgahı²⁷ Türkiye'de bulunanlar ve bir takvim yılı içinde Türkiye'de devamlı olarak altı aydan fazla oturanlar yerleşmiş sayılır. Görüldüğü üzere, bir gerçek kişinin Türkiye'de yerleşmiş sayılması için 'ikametgah esası' veya 'oturma süresi esası' kapsamında değerlendirilebilmesi gerekir.²⁸

Anılan Kanunun 5. maddesinde 'oturma süresi esası' nın istisnalarına yer verilmiştir. Buna göre belli ve geçici görev veya iş için gelenler veya tahsil, tedavi, istirahat veya seyahat maksadıyla gelenler ile tutukluluk, hükümlülük, hastalık gibi elde olmayan sebeplerle mecburen kalanlar oturma süresi esasına göre Türkiye'de yerleşmiş sayılanlar kapsamında değerlendirilemez.

Buraya kadar yapılan açıklamalar doğrultusunda denilebilir ki, istisnaları ile birlikte ikametgah esası ve oturma süresi esası dikkate alındığında Türkiye'de yerleşmiş sayılmayan gerçek kişiler bir diğer deyişle dar mükellefler sadece Türkiye'de elde ettikleri kazanç ve iratlar üzerinden vergilendirilirler.

GVK'nın 7. maddesine göre; dar mükellefe ait serbest meslek kazancının Türkiye'de elde edildiğinin kabulü için, faaliyetin Türkiye'de icra edilmesi veya Türkiye'de değerlendirilmesi gerekir. Yasa hükmünde belirtilen bu 2 şarttan biri gerçekleştiğinde serbest meslek kazancının vergilendirilmesi söz konusu olacaktır. Şartlardan hiçbiri gerçekleşmediğinde ise Türkiye' nin vergileme hakkı bulunmamaktadır.²⁹

Serbest meslek faaliyetinin 'Türkiye'de icrası' açık olarak anlaşılabilmeyle aynı özellik 'Türkiye'de değerlendirilme' şartı için söylenemez. Bu nedenle anılan kanun maddesinin son fıkrasında değerlendirmeden maksadın, ödemenin Türkiye'de yapılması veya ödeme yabancı memlekette yapılmışsa, Türkiye' de ödeyenin veya nam ve hesabına ödeme yapılanın hesaplarına intikal ettirilmesi veya kârından ayrılması olduğu belirtilmiştir.

²⁶ Kemal Serkan Keskin, "Yurtdışında Yerleşik Yabancı ve Türk Uyruklu Avukatlara Yapılan Ödemelerden Doğan Vergisel Sorumluluklar", Vergi Raporu, Mayıs-2011.

²⁷ Medeni Kanun'un 19. maddesine göre; "Yerleşim yeri, bir kimsenin sürekli kalma niyetiyle oturduğu yerdir. Bir kimsenin aynı zamanda birden çok yerleşim yeri olamaz."

²⁸ Kemal Serkan Keskin, a.g.m., Mayıs-2011.

²⁹ Kemal Serkan Keskin, a.g.m., Mayıs-2011.

Dolayısıyla GVK'nın 7. maddesinin 1/4. bendinde belirtilen serbest meslek faaliyetinin "Türkiye'de icrası" veya "Türkiye'de değerlendirilmesi" şartlarından birinin gerçekleşmesi dar mükellefiyet esasına göre vergilendirme hakkını doğuracaktır.³⁰

Başta sorulan soruyu yukarıda açıkladığımız kavramlar ışığında tekrar soralım; *Dar mükellef SME nin Türkiye'de icra edilen veya değerlendirilen SMF'lerinden elde ettikleri kazançlarının vergilendirilmesi hangi usul ve esaslara göre yapılır?*

Çalışmanın önceki sorularında açıklandığı üzere, mükellefler, GVK'nın 85. maddesi gereği, bir takvim yılı içinde elde ettikleri 2. maddede sayılan kazanç ve iratları için bu kanunda aksine hüküm olmadıkça yıllık beyanname verirler. Bu kanuna göre beyanı gereken gelirlerin yıllık beyannameye toplanması zorunludur.

Ancak GVK'nın 'Toplama Yapılmayan Haller' başlıklı 86/1. fıkrası ve 86/1-2. bendine göre, dar mükellefiyette, tamamı Türkiye'de tevkif suretiyle vergilendirilmiş olan; serbest meslek kazançları için yıllık beyanname verilmez, diğer gelirler için beyanname verilmesi halinde bu gelirler beyannameye dahil edilmez.

Söz konusu yasal hükümler doğrultusunda denilebilir ki, dar mükellefiyete tabi gerçek kişilerce elde edilen SMK üzerinden aşağıdaki tabloda kimler tarafından, hangi kazançlar üzerinden hangi oranda uygulanacağı açıklanan tevkifat yapılmışsa, söz konusu işlem neticesinde nihai vergilendirme gerçekleşmiş olduğundan, bu doğrultuda söz konusu kazanç nedeniyle GVK'nın 86/1-2. bendine göre yıllık beyanname (veya aşağıda da açıklanacağı üzere münferit beyanname) verilmesine, GVK'nın 86/1. fıkrasına göre de, diğer gelirler için beyanname verilmesi halinde tevkif suretiyle vergilendirilmiş bu gelirlerin beyannameye dahil edilmesine gerek bulunmamaktadır.

³⁰ Türkiye'nin taraf olduğu vergi anlaşmalarına göre, serbest meslek kazançlarında dar mükellefiyet esasında vergileme yapılabilmesi için ilgilinin Türkiye'de sürekli kullanabileceği sabit bir yere sahip olması veya böyle bir yer yoksa kesintisiz 12 aylık dönemde belli bir süreden (genellikle 183 günden) fazla kalması gereklidir. Bu iki durumda, olayına göre ya yalnızca sabit yere atfedilebilen kazanç ya da yalnızca Türkiye'de bulunulan süre içinde icra edilen faaliyet kazançları Türkiye'de vergilenecektir. Bu iki şarttan biri bulunmadığında, serbest meslek kazancının Türkiye'de değerlendirilmesi vergileme için yeterli olmayacaktır. (Bknz: ÖZBALCI, a.g.e., s: 118) Dolayısıyla Türkiye'nin taraf olduğu vergi anlaşmalarına göre dar mükellefiyet esasında vergileme yapılabilmesi için kazancı elde eden dar mükellefin 'Türkiye'de sabit bir yerinin olması' veya 'kesintisiz olarak belli bir süre Türkiye' de bulunması' gerekmektedir. Ancak bu iki şartın hüküm ifade edebilmesi için, vergi anlaşmalarında yer almaları gerekir. Bu hususta daha ayrıntılı bilgi edinmek ve serbest meslek erbabı yönünden hazırlanan dar mükellef – tam mükellef analiz testleri için bknz: KESKİN, a.g.m., Mayıs-2011.

Dar Mükelleflere Yapılan Ödemeler Üzerinden Yapılması Gereken Tevkifat İşlemlerine İlişkin Açıklamalar			
İlgili Madde	Tevkifat yapılması gereken durum	Tevkifat oranı	Açıklamalar
GVK Md. 94/2-a	18'inci madde kapsamına giren serbest meslek işleri dolayısıyla yapılan ödemelerden (dar mükelleflere telif ve patent satışı dolayısıyla yapılan ödemeler hariç)	2009/14592 sayılı B.K.K. ile %17. Yürürlük; 3.2.2009	Yaptıkları serbest meslek işleri dolayısıyla bu işleri icra edenlere yapılan ödemeler üzerinden tevkifat yapılmalıdır. Ancak noterlere serbest meslek faaliyetlerinden dolayı yapılan ödemeler hariçtir.
GVK Md. 94/2-b	Diğer serbest meslek ödemelerinden	(2009/14592 sayılı B.K.K. ile %20. Yürürlük; 3.2.2009)	
GVK Md. 94/4	Dar mükellefiyete tabi olanlara, telif ve patent haklarının satışı dolayısıyla yapılan ödemelerden	2009/14592 sayılı B.K.K. ile %20. Yürürlük; 3.2.2009	Dikkat edilmesi gereken dar mükellefiyete tabi olanlara telif ve patent hakkı satışı nedeniyle yapılan ödemeler %20 tevkifata tabi iken, tam mükelleflere aynı konuda yapılan ödemelerin %17 tevkifata tabi olmasıdır.

Peki dar mükelleflerin elde ettiği ve yukarıda açıklanan şekilde tevkif suretiyle vergilendirilmemiş SMK, nasıl vergilendirilecek?

GVK'nın 84. maddesine göre, dar mükellefiyete tabi olanların yıllık beyanname ile bildirmeye mecbur olmadıkları kazanç ve iratlardan, vergisi tevkif suretiyle alınmamış olanların bildirilmesi münferit beyanname vasıtasıyla yapılacaktır.

GVK'nın 101. maddesine göre de dar mükellefiyete tabi ve yıllık beyanname vermeye mecbur olmayan mükellefler tarafından arızı serbest meslek faaliyetleri dolayısıyla elde edilen kazançların, bu faaliyetlerin sona erdiği tarihten itibaren 15 gün içinde faaliyetin yapıldığı yerin vergi dairesine, münferit beyanname ile bildirilmesi mecburidir.

Anılan maddeye göre, geliri telif ve patent haklarının satışından ibaret olan ve tamamı üzerinden tevkif suretiyle gelir vergisi ödemiş bulunan dar mükellefiyete tabi kimselerin bu gelirleri için münferit beyanname vermeleri ihtiyaridir.

Yukarıda dar mükellef gerçek kişilerin elde ettiği SMK'nın vergilendirilmesine ilişkin olarak tevkifat usulünü ve tevkifata tabi olmayan kazançlara ilişkin beyan usulünü (münferit beyanname ile beyan) açıkladık. Ancak kanun koyucu, bu usuller dışında olmak üzere, dar mükelleflerden, hasılatlarını biletle tahsil edenlerin, istemeleri halinde giderlerini götürü olarak belirlemelerine imkan sağlamıştır.

Götürü gider usulü olarak adlandırılabilir³¹ ve GVK'nın 67. maddesinin son fıkrasında açıklanan bu usule göre; "biletle girilen yerlerde faaliyette bulunan dar mükellefiyete tabi serbest meslek erbabı diledikleri takdirde, bilet bedelleri tutarından, bu bedellere dahil resimler düşüldükten sonra kalan miktarın yarısı safi kazanç sayılmak suretiyle vergilendirilirler." Doktrinde belirtilen faaliyete münhasır bu usulün seçilmesi halinde de serbest meslek kazanç defteri tutulmasının gerektiği yönünde görüşler bulunmaktadır.³²

Dar mükellefiyete tabi gerçek kişilerce ifa edilen SMF neticesinde elde edilen kazanç GVK'nın 18. maddesi kapsamında belirtilen istisna kapsamındaki faaliyetler neticesinde elde edildiyse istisna hükümleri bu kazançlara da uygulanır.³³

Dar mükellef gerçek kişilerin elde ettikleri SMK'nın vergilendirilmesi ve beyanı hususunda kanun koyucu tarafından öngörülen diğer bir istisna ise, GVK'nın 'Sergi ve Panayır İstisnası' başlıklı 30/1. Fıkrasında açıklanmıştır. Söz konusu maddeye göre, "Dar mükellefiyete tabi olanların, hükümetin müsaadesiyle açılan sergi ve panayırarda serbest meslek faaliyetlerinden elde ettikleri kazançlar Gelir Vergisinden müstesnadır."

3- ÖRNEK MONOGRAFİ

SMMM (X) ABC Ltd. Şti. nde muhasebe müdürü olarak çalışmaktayken, aynı zamanda konut olarak kullandığı dairenin bir odasını işyeri haline getirmek suretiyle 2013 takvim yılı ve 2014/Ocak-Haziran dönem aralığında söz konusu işyerinde müşavirlik hizmetleri vermiştir. 2014 yılında gerçekleştirdiği faaliyetlerine ilişkin bilgiler ve mali yorumu aşağıdadır.

	FAALİYETLERE İLİŞKİN BİLGİLER	YORUM
1	Muhasebe müdürlüğü nedeniyle 2014 yılında elde ettiği aylık brüt ücret geliri 5.000 TL olup tevkif suretiyle vergilendirilmiştir.	GVK'nın 86/1-b bendi gereğince yıllık beyana dahil edilmez.
2	Ocak-Haziran/2014 dönem aralığında müşavirlik hizmetleri dolayısıyla toplam 120.000 TL'sini serbest meslek kazanç defterine kaydetmiştir.	GVK'nın 67. maddesi gereğince 120.000 TL'nin 2014 yılı serbest meslek hasılatı olarak yıllık beyana dahil edilmelidir.
3	2013 yılında bir vergi davası nedeniyle sunduğu danışmanlık hizmeti karşılığında banka hesabına 10.10.2014 tarihinde 5.000 dolar yatırılmış olup söz konusu tarihte TCMB döviz alış kuru 1 dolar=2.00 TL'dir	GVK'nın 67. maddesi gereğince hizmet 2013 yılında sunulmuş olsa da hizmet bedeli 2014 yılında tahsil edildiğinden (5.000 \$ x 2 TL/\$ =) 10.000 TL'nin her ne kadar mükellef söz konusu tarihte faaliyetini durdurmuş olsa da hasılat olarak beyana dahil edilmesi gerekir.

³¹ Doğan Şenyüz, Mehmet Yüce, Adnan Gerçek, a.g.e, s: 64.

³² Yılmaz Özbacı, a.g.e, s: 556.

³³ Tuncel Atabey, a.g.e., s: 312.

4	Beyaz eşya ticareti yapan ve mükellefin buzdolabı aldığı DEF Ltd. Şti. nin ricası üzerine, 2014/Aralık ayında tarhiyat öncesi uzlaşma toplantısına vekil müşavir olarak katılmış olup bu hizmetinin karşılığında söz konusu şirkete olan 1.000 TL borcuna ilişkin 15.01.2015 tarihli vadeli senet iptal edilmiştir.	GVK md. 67'ye göre alacağın temlik veya borcun nakli de tahsil hükmündedir. Ancak tahsilat 2015 yılında gerçekleştiğinden o yılın geliri olarak vergilendirilmelidir ve bu nedenle 2014 serbest meslek hasılatına dahil edilemez.
5	2014 yılında mesleki dergilerde yayımlanan 3 makale karşılığında toplam net 500 TL telif ücreti banka hesabına yatırılmıştır.	GVK md. 18'e göre telif kazançları gelir vergisinden müstesnadır. Telif ücreti üzerinden yayımcının yaptığı tevkifat nihai vergilendirmedir.
6	İkametgah ve büro olarak kullandığı daire için 2014 yılında 20.000 TL kira ödemesi, 5.000 TL yakıt parası ve 1.000 TL elektrik kullanım bedeli ödemiştir.	GVK md. 68/1-1'e göre hem büro hem ikametgah olarak kullanılan daire için ödenen kiranın tamamının, yakıt ve elektrik giderinin ise yarısı gider olarak indirim konusu yapılabilir. Yakıt ve elektrik giderinin diğer yarısı kanunen kabul edilmeyen giderdir.
7	İş toplantısı nedeniyle kaldığı otelde oda fiyatı 500 TL olmak üzere bir gece eşyle birlikte konaklamıştır.	GVK md. 68/1-3'e göre kendisinin toplam oda ücretinin kendisine düşen yarısını indirim konusu yapabilir. Diğer yarısı eşine ait olduğu için kanunen kabul edilmeyen giderdir.
8	İşyerinde çalışan personelin yemek ihtiyacı için 1.000 TL harcanmıştır. Ayrıca söz konusu personele 2014 yılı içinde 6.000 TL brüt ücret ödemesi yapılmıştır.	Personelin yemek bedeli GVK md. 68/1-2'ye göre, ücret ödemesi ise GVK md. 68/1-1'e göre indirim konusu yapılabilir.
9	Bağlı olduğu mali müşavirler odasına 3.000 TL aidat ödemesi yapmıştır.	GVK md. 68/1-8'e göre mesleki teşekküllere ödenen aidatlar indirim konusu yapılabilir.
10	Bir emeklilik şirketine eşine ait hayat sigortası nedeniyle 500 TL prim ödemesi yapılmıştır.	GVK md. 89/1-1'e göre söz konusu ödemenin beyan edilen gelirin %15'ini aşmadığından yarısı yani 250 TL'si beyanname üzerinde bildirilecek gelirden indirilebilir.
11	Özel bir ilkokulda okuyan çocuğu için 2.000 TL okul aidatı ödemiştir.	GVK md. 89/1-2'ye göre söz konusu eğitim harcamasının tamamı beyan edilen gelirden indirilebilir.

12	Serbest meslek faaliyetleri nedeniyle kendisine yapılan ödemeler üzerinden 2.000 TL tevkifat yapılmıştır.	GVK md 121'e göre söz konusu tutarın hesaplanacak vergiden mahsup edilmesi gerekir.
13	2014 yılı faaliyetleri nedeniyle 3.000 TL geçici vergi beyanında bulunmuştur.	GVK mük. md. 120'ye göre söz konusu tutarın hesaplanacak vergiden mahsup edilmesi gerekir.
14	2013 yılı 2.000 TL faaliyet zararı ile kapanmıştır.	GVK md. 88'e göre bu tutarın serbest meslek kazancından mahsup edilmesi gerekir.
15	Tarih alanında bir dergi aboneliği için 200 TL, mesleki bir derginin aboneliği için 500 TL abonelik aidatı ödemiştir.	GVK md. 68/1-6'ya göre tarih dergisi için ödenen tutar gider olarak hasıllattan indirilemez ancak mesleki dergiye ödenen abonelik ücreti indirim konusu yapılabilir.
16	İşlerinde de kullandığı binek otomobil için 300 TL motorlu taşıtlar vergisi ödemiştir.	197 sayılı MTV Kanununa göre motorlu taşıtlar vergisi gelir vergisi matrahının tespitinde gider olarak indirim konusu yapılamaz.

Yukarıdaki tabloda belirtilen veri ve söz konusu verilerin yorumu doğrultusunda mükellefin beyan etmesi gereken serbest meslek kazancı ve ödenmesi gereken gelir vergisi aşağıdaki tabloda hesaplanmıştır.

Serbest Meslek Kazancının Tespiti (A) = [(B) - (C)] + (D)		100.000,00
Hasılat (B) = (2) + (3)		130.000,00
(2) = 120.000	120.000	
(3) = 10.000	10.000	
Giderler (C) = (6)+(7)+(8)+(9)+(15)		33.750,00
(6) = (20.000 + 2500 + 500)	23.000	
(7) = (250)	250	
(8) = (6000 + 1000)	7.000	
(9) = (3000)	3.000	
(15) = (500)	500	
KKEG (D) = (6) + (7) + (15) + (16)		3.750,00
(6) = (2500 + 500)	3.000	
(7) = (250)	250	
(15) = (200)	200	
(16) = (300)	300	
Geçmiş Yıl Zararı (E) (14)		2.000,00
Beyan Üzerinden İndirimler (F) = (10) + (11)		2.250,00
(10) = (250)	250	
(11) = (2000)	2.000	

Gelir Vergisi Matrahı (G) = (A) - (E) - (F)		95.750,00
Hesaplanan Gelir Vergisi (H)		26.357,50
Mahsup Edilecek Vergiler (I) = (12) + (13)		5.000,00
(12) = (2000)	2.000	
(13) = (3000)	3.000	
Ödenecek Gelir Vergisi (İ) = (H) - (I)		21.357,50

KAYNAKÇA

Yasal Düzenlemeler

- 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu (6/1/1961 tarih ve 10700 sayılı Resmi Gazete' de yayımlanmıştır.)
- 213 sayılı Vergi Usul Kanununda (10/01/1961 tarihli ve 10703 sayılı Resmi Gazete' de yayımlanmıştır.)
- 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu (14.02.2011 tarih ve 27846 sayılı Resmi Gazete' de yayımlanmıştır.)
- 34 Seri Numaralı GVK Genel Tebliği (25/05/1956 tarihli Resmi Gazete' de yayımlanmıştır.)
- 93 Seri Numaralı GVK Genel Tebliği (15/11/1971 tarihli Resmi Gazete' de yayımlanmıştır.)
- 196 Seri Numaralı GVK Genel Tebliği (27/03/1996 tarihli ve 22593 sayılı Resmi Gazete' de yayımlanmıştır.)
- 340 Sıra Numaralı GVK Genel Tebliği (30/09/2004 tarihli ve 25599 sayılı Resmi Gazete' de yayımlanmıştır.)
- 376 Sıra Numaralı GVK Genel Tebliği (18/10/2007 tarihli ve 26674 sayılı Resmi Gazete' de yayımlanmıştır.)

Yararlanılan Kaynaklar

- ABA, C. "Serbest Meslek Faaliyeti Kapsamında 2008 Yılında Elde Edilen Kazançların Beyanı", Vergi Dünyası, Mart-2009.
- ATABEY, T. Gelir Vergisi Rehberi, Gelirler Kontrolörleri Derneği Yayınları, 7. Baskı, Mart-2011, s: 295.
- GÜZEL, V. "Serbest Meslek Kazancı", Vergi Raporu, Mart-2013.
- KESKİN, K. S. "Yurtdışında Yerleşik Yabancı ve Türk Uyruklu Avukatlara Yapılan Ödemelerden Doğan Vergisel Sorumluluklar", Vergi Raporu, Mayıs-2011.
- KESKİN, K. S. "Sahte Belge Düzenlemek Suretiyle Elde Edilen Komisyon Gelirinin Ticari Kazanç Olarak Vergilendirilebilmesinin Yeni Türk Ticaret Kanunu'ndaki Dayanakları", Vergi Raporu, Şubat-2014.
- ÖNCEL, M., KUMRULU A., ÇAĞAN, N. Vergi Hukuku, Turhan Kitabevi, Ankara, 20. Bası, 2011, s: 242.
- ÖZBALCI, Y. Gelir Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları, Oluş Yayıncılık, Şubat, 2012, s: 540-556.
- ŞENYÜZ, D., YÜCE, M., GERÇEK, A. Türk Vergi Sistemi, Ekin Basın Yayın Dağıtım, Bursa, 7. Baskı, 2012.
- TURAN, Salih: Vergi Teorisi ve Politikası, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1998.
- Türk Dil Kurumu: Türkçe Sözlük, 10. Baskı, Ankara, 2005,